

Juliane Abel

Steuerliche Gewinnverteilung bei Personengesellschaften

Eine vergleichende Analyse der Rechtsordnungen
Deutschlands, der USA und des Vereinigten Königreichs



Nomos



Steuerwissenschaftliche Schriften

Herausgegeben von

Prof. Dr. Dr. Lars P. Feld, Walter Eucken Institut, Freiburg i. Br.
Prof. Dr. Ekkehart Reimer, Universität Heidelberg
Prof. Dr. Christian Waldhoff, Humboldt-Universität zu Berlin

Band 82

Juliane Abel

Steuerliche Gewinnverteilung bei Personengesellschaften

Eine vergleichende Analyse der Rechtsordnungen
Deutschlands, der USA und des Vereinigten Königreichs



Nomos





MAX PLANCK
digital library

Die Open-Access-Veröffentlichung der elektronischen Ausgabe dieses Werkes wurde ermöglicht mit Unterstützung durch die Max Planck Digital Library.

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: LMU München, Univ., Diss., 2022

1. Auflage 2022

© Juliane Abel

Publiziert von
Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG
Waldseestraße 3–5 | 76530 Baden-Baden
www.nomos.de

Gesamtherstellung:
Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG
Waldseestraße 3–5 | 76530 Baden-Baden

ISBN (Print): 978-3-7560-0041-8

ISBN (ePDF): 978-3-7489-3619-0

DOI: <https://doi.org/10.5771/9783748936190>



Onlineversion
Nomos eLibrary



Dieses Werk ist lizenziert unter einer Creative Commons Namensnennung 4.0 International Lizenz.

Meinen Eltern

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2021/2022 von der juristischen Fakultät der Ludwig-Maximilians-Universität München als Dissertation angenommen. Die Arbeit ist zwischen 2017 und 2020 während meiner Zeit als wissenschaftliche Mitarbeiterin am Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen in München entstanden. Rechtsprechung und Literatur sind bis Juli 2020 berücksichtigt.

Vor allem gilt mein herzlicher Dank meinem Doktorvater, Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön. Er hat das Thema dieser Arbeit angeregt und es mir ermöglicht, die Arbeit unter idealen Forschungsbedingungen am Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen anzufertigen. Für seine Betreuung und Förderung bin ich ihm zu größtem Dank verpflichtet. Ebenso möchte ich allen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern des Max-Planck-Instituts sehr herzlich danken, allen voran Frau Gabriele Auer für ihre Fürsorge bei allen organisatorischen Belangen und Frau Petra Golombek mit dem gesamten Team der Bibliothek für ihre Unterstützung. Ein besonderer Dank gebührt auch der Max-Planck-Gesellschaft für die großzügige finanzielle Förderung der Drucklegung dieser Arbeit.

Prof. Dr. Monika Jachmann danke ich für die Erstellung des Zweitgutachtens, Prof. Dr. Erik Röder für seine Mitwirkung in der Prüfungskommission.

Ein besonderer Dank gebührt an dieser Stelle auch Prof. Dr. Helmut Satzger, der mich als studentische Hilfskraft an seinem Lehrstuhl anstellte und meine Begeisterung für die wissenschaftliche Forschung weckte. Ebenso dankbar bin ich Prof. Dr. Frank Zimmermann, der mich als wissenschaftliche Mitarbeiterin förderte und ermutigte, zu promovieren.

Schließlich möchte ich es nicht versäumen, auch den Herausgebern der Schriftenreihe „Steuerwissenschaftliche Schriften“ für die Aufnahme in diese renommierte Reihe zu danken.

München, im Oktober 2022

Juliane Abel

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	21
1. Kapitel: Gesellschafts- und steuerrechtliche Grundlagen in den Vergleichsländern	27
A. Personengesellschaften in ihren unterschiedlichen Formen	27
I. Deutschland	27
II. USA	28
III. Vereinigtes Königreich	30
B. Personengesellschaften im System der Einkommensbesteuerung	31
I. Deutschland	31
1. Besteuerung nach dem Transparenzprinzip	31
2. Personengesellschaften im Dualismus der Einkunftsarten	32
3. Die steuerliche Mitunternehmerschaft	33
II. USA	34
1. Das <i>pass-through regime</i> des <i>subchapter K</i>	34
2. <i>Entity</i> und <i>aggregate approach</i>	35
3. Die Anforderungen an einen <i>partner</i> im Steuerrecht	36
III. Vereinigtes Königreich	37
1. <i>Tax transparency</i> einer <i>partnership</i> im Steuerrecht	38
2. Einkunftsquellen einer <i>partnership</i>	39
3. Die Anforderungen an einen <i>partner</i> im Steuerrecht	40
C. Der Dualismus der Unternehmensbesteuerung in den Vergleichsländern	40
2. Kapitel: Der steuerrechtliche Anteil des Gesellschafters am Ergebnis der Gesellschaft	43
A. Die steuerrechtliche Verteilungsgröße und ihre Ermittlung	43
I. Deutschland	43
1. Die zweistufige Gewinnermittlung bei Mitunternehmerschaften	43

2. Die Ermittlung des Steuerbilanzgewinns der Gesellschaft	45
a) Die Gesellschaft als Subjekt der Gewinnermittlung	45
b) Die Größe „Gewinn“	45
c) Die Gewinnermittlungsmethoden	46
aa) Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich	46
bb) Gewinnermittlung durch Überschussrechnung	46
cc) Die Bedeutung der unterschiedlichen Gewinnermittlungsmethoden für Mitunternehmerschaften	47
d) Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz	48
e) Der Umfang des Betriebsvermögens der Gesellschaft	48
f) Einheitliche Bilanzierung und Bewertung	49
g) Das Eigenkapital der Personengesellschaft	51
aa) Der Begriff des Kapitalanteils	51
bb) Die Dokumentation des Kapitalanteils in der Buchführung	53
(1.) Das zweigeteilte Kapitalkonto	53
(2.) Mehrgliedrige Kapitalkonten-Modelle	53
(3.) Ergänzungsbilanz und Ergänzungskapital	55
h) Fälle außerbilanzieller Korrekturen	56
II. USA	57
1. Die Bemessungsgrundlage der US-amerikanischen <i>federal income tax</i> und ihre Ermittlung	57
a) Das Steuerobjekt der <i>federal income tax</i>	57
b) Die Unterscheidung von <i>ordinary income</i> und <i>capital gains</i>	58
c) Die Ermittlung des <i>taxable income</i> einer natürlichen Person	59
2. Die Ermittlung des <i>taxable income</i> einer <i>partnership</i>	60
a) Die Gesellschaft als Einkommensermittlungssubjekt	60
b) Einkommensermittlungsmethoden	60
aa) Eine <i>accrual method</i>	61
bb) Die <i>cash method</i>	61
cc) Kombination von Methoden	62

c) Die Bedeutung der unterschiedlichen Einkommensermittlungsmethoden für Personengesellschaften	62
d) Das Erfordernis der <i>book conformity</i> und des <i>clear reflection of income</i>	63
e) Das Verbot einzelner Abzüge vom <i>gross income</i> der Personengesellschaft	65
f) Die gesonderte Ermittlung einzelner Bestandteile des <i>taxable income</i>	66
g) Das <i>bottom-line income</i> der Gesellschaft	67
h) Der Kapitalanteil eines Gesellschafters im US-amerikanischen Gesellschafts- und Steuerrecht	68
aa) Das <i>book capital account</i> im Gesellschaftsrecht	68
bb) Das <i>tax capital account</i> im Steuerrecht	69
III. Vereinigtes Königreich	70
1. Die Bemessungsgrundlagen der britischen <i>Income Tax</i> und ihre Ermittlung	70
a) Das Steuerobjekt der britischen <i>Income Tax</i>	70
b) Die Ermittlung der <i>income tax liability</i> einer natürlichen Person	71
c) Die Unterscheidung von <i>capital</i> und <i>income</i>	71
2. Der Gewinn eines von einer <i>firm</i> geführten <i>trade</i>	73
a) Die <i>firm</i> als Gewinnermittlungssubjekt	73
b) Der Gewinn des <i>trade</i> im steuerrechtlichen Sinn	74
aa) Die Auswirkung der Unterscheidung von <i>income</i> und <i>capital</i>	74
bb) Korrekturen als Folge der Schedulenbesteuerung	74
c) Die Ermittlung des steuerrechtlichen Gewinns eines <i>trade</i>	75
aa) Die maßgeblichen steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften	75
bb) Gewinnermittlungsmethoden	76
(1.) <i>Earnings basis</i>	76
(a) GAAP als Ausgangspunkt	76
(b) Anpassungen des Gewinns für steuerliche Zwecke	77
(2.) <i>Cash basis</i>	77

cc) Die Bedeutung der unterschiedlichen Gewinnermittlungsmethoden für Personengesellschaften	78
d) Das Kapitalkonto des Gesellschafters	79
B. Der steuerrechtliche Verteilungsmaßstab	79
I. Deutschland	79
1. Die Anknüpfung an den zivilrechtlichen Verteilungsschlüssel in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG	79
a) Gesetzliche Verteilungsregeln des Zivilrechts	80
b) Der Vorrang des Gesellschaftsvertrages	82
aa) Vereinbarungen zum Verteilungsschlüssel	83
bb) Teilrechnungen statt einer einheitlichen Nettogröße	84
cc) Grenzen der zivilrechtlichen Gestaltungsfreiheit	86
c) Zusammenfassung	87
2. Die Angemessenheit der zivilrechtlichen Ergebnisverteilungsabrede im Sinne der Rechtsprechung des BFH	87
3. Auffassungen in der Literatur zur steuerlichen Zurechnung des Gesellschaftsgewinns	90
II. USA	92
1. Die allgemeinen Einkommenszurechnungsprinzipien im US-amerikanischen Steuerrecht	92
2. Die für die Ergebnisverteilung bei Personengesellschaften grundsätzlichen Vorschriften der §§ 704(a), (b) IRC	93
a) Die abweichende Zuteilung einzelner Ergebnisbestandteile	94
b) <i>The partner's interest in the partnership</i>	98
c) <i>Der substantial economic effect</i>	100
aa) Historie	101
bb) Das Merkmal im Einzelnen	103
(1.) <i>Economic Effect</i>	104
(a) <i>Der Basic oder Primary Test</i>	105
(i.) Führung nichtsteuerlicher Kapitalkonten (<i>book capital accounts</i>)	106

(ii.) Liquidationsausschüttungen in Übereinstimmung mit den positiven Kapitalkonten der Gesellschafter	108
(iii.) Verpflichtung zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos	110
(b) Der <i>Alternate Test</i>	112
(c) Der <i>Economic Effect Equivalence Test</i>	114
(2.) <i>Substantiality</i>	115
(a) Die erste Grundregel	116
(b) Die zweite Grundregel	117
(c) Umverteilung bei fehlender <i>substantiality</i> der vereinbarten Verteilung	122
3. Die <i>Anti-Abuse Rule</i>	122
III. Vereinigtes Königreich	124
1. Die Ergebnisverteilung im britischen Gesellschaftsrecht	124
2. Die Ergebnisverteilung im britischen Steuerrecht	126
a) Die steuerliche Verteilung von laufendem Einkommen (<i>income</i>) der Gesellschaft	126
aa) Exkurs: Die Zurechnung von Einkünften aus einer Geschäftstätigkeit (<i>trading income</i>)	126
bb) Die Anknüpfung an den zivilrechtlichen Verteilungsschlüssel in s 850 ITTOIA 2005	126
cc) Die Umsetzung der zivilrechtlichen Ergebnisverteilungsabrede im Steuerrecht	127
dd) Verwerfene Neufassung des s 850 ITTOIA 2005	128
ee) Vorrangige steuerrechtliche Bestimmungen und Prinzipien	130
b) Die Verteilung von <i>capital gains</i>	130
IV. Vergleichende Zusammenfassung und Wertung	131
1. Der <i>economic effect</i> der steuerlichen Ergebnisverteilung im deutschen Recht	133

2. Lehren aus dem US-amerikanischen Recht für die deutsche Steuerrechtsordnung	138
a) Die steuerrechtliche Anknüpfung an den zivilrechtlichen Verteilungsschlüssel	138
aa) Das Leistungsfähigkeitsprinzip im deutschen Recht	140
bb) Die Erwerbsgrundlage des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG	140
(1.) Die Beitragsleistung des Gesellschafters	141
(2.) Die eigene unternehmerische Tätigkeit des Gesellschafters	141
(3.) Die Zurechnungsthese <i>Schöns</i>	144
(4.) Die vermittelnde Ansicht von <i>Desens</i> und <i>Blischke</i>	146
(5.) Der Standpunkt der Rechtsprechung	147
(6.) Stellungnahme	149
b) Die Verhinderung missbräuchlicher Verteilungsabreden mittels des Merkmals der <i>substantiality</i> im US-amerikanischen Recht	155
c) Die Verhinderung missbräuchlicher Verteilungsabreden mittels der <i>Anti-Abuse Rule</i> im US-amerikanischen Recht	158
3. Lehren aus dem britischen Recht für die deutsche Steuerrechtsordnung	158
3. Kapitel: Analyse ausgewählter Problemfälle der Ergebnisverteilung bei Personengesellschaften	161
A. Inkongruente Ergebnisverteilungen zwischen fremden Gesellschaftern	161
I. Die grundlegend inkongruente Ergebniszuteilung	162
1. Begriffsbestimmung	162
2. Die Wertung inkongruenter Ergebnisverteilungen aus der Sicht der deutschen Besteuerungspraxis	164
3. Folgerungen für die steuerrechtliche Wertung auf Basis des hier vertretenen Ansatzes	166
a) Der zivilrechtliche Gewinnverteilungsschlüssel als Zurechnungsmaßstab für den steuerlichen Gewinnanteil	166
b) Das Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs im Sinne des § 42 AO	168

II. Gegenläufig ausgestaltete, inkongruente Verteilungen	171
1. Deutschland	172
a) Der Tatbestand des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG	172
b) Die steuerrechtliche Korrektur auf der Grundlage des § 42 AO	174
aa) Das normzweckorientierte Verständnis von Unangemessenheit	177
bb) Unangemessenheit im Sinne widersprüchlichen Verhaltens	180
c) Zwischenergebnis	180
2. USA	181
a) <i>Shifting tax consequences</i>	181
b) <i>Transitory allocations</i>	184
c) Zwischenergebnis	188
3. Vereinigtes Königreich	189
a) Das <i>Ramsay Principle</i>	190
b) Die britische GAAR	192
4. Vergleichende Zusammenfassung und Wertung	195
B. Die Einräumung eines ergebnisunabhängigen Vorabgewinns	197
I. Deutschland	197
1. Gesellschaftsrechtliche Wirkung	199
2. Steuerrechtliche Anerkennung einer ergebnisunabhängigen Gewinnvorabvereinbarung	203
a) Die Unterscheidung zwischen Gewinnanteil und Sondervergütung	204
b) Die steuerrechtliche Korrektur auf der Grundlage des § 42 AO	206
3. Zwischenergebnis	208
II. USA	208
III. Vereinigtes Königreich	209
IV. Vergleichende Zusammenfassung und Wertung für das deutsche Recht	211
C. Der Gewinnverzicht eines Neugesellschafters zugunsten eines Altgesellschafters im Rahmen einer Teilanteilsübertragung	217
I. Deutschland	217
II. USA	224
III. Vereinigtes Königreich	229
IV. Vergleichende Zusammenfassung und Wertung	235

D. Ergebniszuteilungen zwischen nahestehenden Gesellschaftern	243
I. Familienpersonengesellschaften	244
1. Deutschland	244
a) Die steuerrechtliche Anerkennung eines Gesellschaftsverhältnisses	248
b) Die steuerrechtliche Angemessenheit der vereinbarten Ergebnisverteilung	252
aa) Der Fremdvergleich als Grundsatz der steuerlichen Angemessenheitsprüfung	253
bb) Typisierung im Falle der schenkweisen Beteiligung nicht mitarbeitender Familienangehöriger	254
cc) Die Rechtsfolge einer unangemessenen Ergebnisverteilung	259
dd) Kritik in der Literatur	260
2. USA	262
a) Beteiligungsschenkungen	263
aa) Die Voraussetzungen der steuerrechtlichen Anerkennung einer Beteiligungsschenkung	264
bb) Die Ergebnisverteilung im Falle einer Beteiligungsschenkung	267
b) Der entgeltliche Beteiligungserwerb im Verhältnis von Familienangehörigen	272
3. Vereinigtes Königreich	273
a) Die steuerrechtliche Anerkennung von Familienpersonengesellschaften	274
aa) Die Grundlagen der <i>settlement</i> -Regelungen	276
bb) Der <i>Arctic Systems Case</i>	278
b) Die Ergebnisverteilung bei Familienpersonengesellschaften und die Reformpläne der britischen Regierung	282
aa) Die Grundzüge des Gesetzentwurfs der Regierung	283
bb) Kritik am Gesetzesentwurf	287
4. Vergleichende Zusammenfassung und Wertung	288
a) Das Erfordernis eines abweichenden Zurechnungsmaßstabes bei persönlich verbundenen Gesellschaftern	289
b) Mögliche Änderung der Besteuerungseinheit	292

c) Unterschiedliche Ansätze der Verteilungskorrekturen in den Vergleichsländern	294
aa) Der persönliche und sachliche Anwendungsbereich	295
bb) Der steuerrechtliche Verteilungsmaßstab	297
(1.) Die steuerrechtliche Anerkennung der Ergebnisverteilung dem Grunde nach	297
(2.) Die steuerrechtliche Anerkennung der Ergebniszuteilung der Höhe nach	304
d) Der entgeltlich begründete Beteiligungserwerb	313
II. Wirtschaftliche Interessenverflechtungen zwischen den Gesellschaftern	316
1. Deutschland	316
2. USA	324
a) Problematische Konstellationen aus der US-amerikanischen Steuerrechtspraxis	325
b) Rechtsgrundlagen für eine Korrektur der Ergebnisverteilung im Falle wirtschaftlicher Interessenverflechtungen	329
aa) Der <i>substantial economic effect</i> , § 704(b) IRC	329
bb) Steuerliche Umverteilungen bei verbundenen Unternehmen, § 482 IRC	331
cc) Die <i>Anti-Abuse Rule</i>	333
3. Vereinigtes Königreich	334
a) Zielsetzungen der Gesetzesreform zu <i>mixed membership partnerships</i>	335
b) Umsetzung der Ziele in s 850C ITTOIA 2005	338
aa) Bedingung X	339
bb) Bedingung Y	339
(1.) Der angemessene fiktive Gewinn der Kapitalgesellschaft	340
(a.) Angemessene fiktive Kapitalrendite	340
(b.) Angemessene fiktive Vergütung des Arbeitseinsatzes	340
(2.) <i>Power to enjoy</i>	341
cc) Die Rechtsfolge des s 850C ITTOIA 2005	342
4. Vergleichende Zusammenfassung und Wertung	343

E. Ergebniszuteilungen in multinationalen Personengesellschaften am Beispiel international tätiger Anwaltssozietaeten	357
I. Die persönliche Steuerpflicht der Gesellschafter nach den nationalen Rechtsordnungen	359
1. Deutschland	359
2. USA	360
3. Vereinigtes Königreich	362
II. Die Aufteilung der Besteuerungsrechte nach Abkommensrecht	362
III. Folgerungen für die Ergebnisverteilung zwischen den Gesellschaftern	365
1. Das Bedürfnis nach einer Verteilung der Einkünfte entsprechend ihrer Quelle	366
2. Die steuerrechtliche Zulässigkeit einer Ergebnisverteilung der Quelle nach	368
a) Deutschland	368
b) USA	369
c) Vereinigtes Königreich	371
IV. Zusammenfassung und Wertung	372
F. Die zeitliche Komponente der Ergebnisverteilung	375
I. Deutschland	375
1. Rückwirkende Änderungen der Ergebnisverteilungsabrede	375
2. Änderungen im Gesellschafterbestand	378
II. USA	380
1. Rückwirkende Änderungen der Ergebnisverteilungsabrede	380
2. Änderungen im Gesellschafterbestand	381
a) Der Anwendungsbereich des § 706(d) IRC	381
b) Rechtsfolge des § 706(d) IRC	382
aa) Der allgemeine Verteilungsmechanismus der Regulations	382
bb) Spezielle Verteilungsmechanismen (§ 706(d) (2), (3) IRC)	383
III. Vereinigtes Königreich	384
1. Rückwirkende Änderungen der Ergebnisverteilungsabrede	384
2. Änderungen im Gesellschafterbestand	385
IV. Vergleichende Zusammenfassung und Wertung	386

4. Kapitel: Ein Reformvorschlag für das deutsche Recht	394
A. Die dogmatische Grundlage des Reformvorschlags	394
I. Zurechnung des Gewinns als fremdes Einkommen	394
II. Der gesellschaftsrechtliche Ergebnisverteilungsschlüssel als Zurechnungsmaßstab	395
III. Steuerliche Korrekturmöglichkeiten von Ergebnisverteilungen, die ihre Grundlage nicht in der Beteiligung an der Gesellschaft haben	396
B. Die konzeptionelle Umsetzung	398
C. Der Regelungsvorschlag im Einzelnen	399
Fazit	404
Literaturverzeichnis	407

Einleitung

Die rechtsformabhängig unterschiedliche Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften bietet seit jeher ein nicht unerhebliches Streitpotential, wenn sich die zivilrechtlich gleichermaßen für Personen- und Kapitalgesellschaften gültige Trennung der Gesellschaft von ihren Gesellschaftern¹ und das von der zivilrechtlichen Sicht abweichende Transparenzprinzip² auf Ebene der Besteuerung von Personengesellschaften gegenüberstehen.³ Die dabei immer wieder in den Blick genommene „Vielheit der Gesellschafter“ sucht ihre Rechtfertigung in der mangelnden Steuersubjektivität der Personengesellschaft, für die das Einkommensteuergesetz nur ihre Gesellschafter als Subjekt der Besteuerung erfasst.⁴ Als Ausfluss des Transparenzprinzips rückt als wesentliches Element insbesondere die Verteilung des von der Gesellschaft erwirtschafteten Gewinns auf ihre Gesellschafter in den Fokus einer systemgerechten Besteuerung. Umso mehr verwundert es bei einem Blick in das Einkommensteuergesetz, dass hinsichtlich der Frage nach dem „Wie“ der Gewinnverteilung kein eigener Maßstab definiert, sondern in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG schlicht auf die Gewinnanteile der Gesellschafter verwiesen wird. Unbestritten ist die Auffassung, dass hierin eine Bezugnahme des Steuergesetzgebers auf den gesellschaftsrechtlichen Verteilungsmaßstab zu sehen ist.⁵ Damit knüpft das Steuerrecht an die im Gesellschaftsrecht geltende Privatautonomie der Gesellschafter bei der Ausgestaltung ihres Innenverhältnisses⁶ an. Das Gesellschaftsrecht bietet der Privatautonomie hierbei einen größtmöglichen Entfaltungsraum und setzt im Wesentlichen in § 138 BGB nur zum Schutz des Schwächeren Grenzen.⁷ Dies ist im Zivilrecht im Hinblick darauf, dass nur das Verhältnis der Gesellschafter untereinander, nicht aber Interessen Dritter berührt sind, durchaus sachgerecht.⁸ Im Steuer-

1 Vgl. hierzu K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 8 (S. 181 ff.).

2 Vgl. statt aller Lüdicke, in Lüdicke/Sistermann, Unternehmensteuerrecht, 2. Aufl. 2018, § 1 Rn. 3.

3 Vgl. Hennrichs, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 10 Rn. 10 ff.

4 Vgl. Hennrichs, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 10 Rn. 13.

5 Statt aller Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 485.

6 Hierzu statt aller K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 5 III (S. 109 ff.).

7 Blezinger, Gewinnverteilung bei Personengesellschaften, 2018, S. 171 ff.

8 Vgl. Teichmann/Widmann, ZGR 4 (1975), 156, 162.

recht ist von der Ergebnisverteilung der Gesellschafter hingegen auch das öffentlich-rechtliche Steuerschuldverhältnis zwischen Staat und individuellem Gesellschafter als Steuerpflichtigem⁹ berührt. Das Steuerrecht definiert insoweit Einkünfte als Ausdruck finanzieller Leistungsfähigkeit und weist diese einem bestimmten Steuersubjekt als Träger steuerlicher Leistungsfähigkeit zu.¹⁰ Wer positive Einkünfte in seiner Person erzielt hat, kann sich der Besteuerung durch Zuwendung dieser Einkünfte an eine andere Person nicht mehr entziehen.¹¹ Umgekehrt finden Verluste nur in der Person desjenigen steuerliche Berücksichtigung, der auch tatsächlich in seiner finanziellen Leistungsfähigkeit vermindert ist.¹² Vor diesem Hintergrund könnte die zivilrechtliche Privatautonomie bei der Ergebnisverteilung Gestaltungsmöglichkeiten eröffnen, die steuerlichen Wertungsprinzipien zuwiderlaufen.¹³

Die vorliegende Arbeit sucht insoweit nach den steuerrechtlichen Grenzen der Privatautonomie der Gesellschafter in Bezug auf die Ergebnisverteilung. Dabei ist es angesichts der Vielgestaltigkeit möglicher Ergebnisverteilungsabreden in der Praxis nahezu unmöglich, alle problematischen Gestaltungen aufzugreifen. Die Arbeit beschränkt sich daher auf eine Auswahl an Problemstellungen, die in der Praxis offen zutage treten.

Im Zentrum der Problematik der Ergebnisverteilung bei Personengesellschaften stehen hierbei Gesellschaften mit – wirtschaftlich oder persönlich – verbundenen Gesellschaftern.¹⁴ Der fehlende natürliche Interessengegensatz zwischen diesen lässt die Gefahr von Einkünfteverlagerungen besonders groß erscheinen.¹⁵ Zur steuerrechtlichen Anerkennung der Verteilungsabrede nahestehender Gesellschafter existiert denn auch eine Vielzahl an Judikaten aus der finanzgerichtlichen Rechtsprechung.¹⁶ Bei Familienpersonengesellschaften hat sich insbesondere die Kindern schenkweise

9 §§ 37-50 AO.

10 Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rn. 50 ff.

11 Statt aller Musil, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 2 Rn. 125 ff. (zur Einkünfteerzielung) und Rn. 150 (zur Einkünfteverwendung).

12 Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 8 Rn. 63 m.w.N.

13 Vgl. Schön, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011, 139, 151; Teichmann/Widmann, ZGR 4 (1975), 156, 163.

14 Siehe unten Kapitel 3 D.I. und D.II.

15 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 27).

16 Siehe unten Kapitel 3 D.I.1 und D.II.1.

ingeräumte Beteiligung als Kommanditisten oder atypisch stille Gesellschafter als problematisch erwiesen.¹⁷

Demgegenüber treten Verteilungsabreden zwischen fremden Gesellschaftern in der Diskussion eher in den Hintergrund. Der zwischen diesen herrschende Interessenwiderstreit lässt vermuten, dass die Gesellschafter Einkünfteverlagerungen allein aus steuerlichen Motiven nicht zustimmen werden.¹⁸ Ganz grundlegend stellt sich aber hier die Frage, ob die Gesellschafter bei ihrer Ergebnisverteilung im Steuerrecht stets an das Verhältnis ihrer Vermögensbeteiligungen gebunden sind oder ob sie Gewinne und Verluste hiervon abweichend verteilen können.¹⁹ Im Speziellen erweisen sich Gestaltungen als problematisch, die einem Gesellschafter in einer Verlustphase der Gesellschaft, abweichend von seiner Vermögensbeteiligung, einen überproportional hohen Verlustanteil und in einer anschließenden Gewinnphase bis zum Ausgleich der zuvor zugewiesenen Verluste einen ebenso hohen Gewinnanteil einräumen.²⁰

Auch die Vereinbarung sog. Vorabgewinne, mit denen vielfach besondere Leistungen einzelner Gesellschafter honoriert werden sollen, erscheinen in der steuerlichen Betrachtung als problematisch, soweit sie ergebnisunabhängig ausgestaltet²¹ oder im Rahmen der Veräußerung eines Teilmitunternehmeranteils als bloße Tilgungsleistungen auf eine Kaufpreisschuld des Erwerbers zu werten sind.²²

Darüber hinaus weist die Problematik der Ergebnisverteilung in Gestalt der international tätigen Sozietäten eine aktuelle Dimension auf. Die grenzüberschreitende Tätigkeit dieser Gesellschaften hat das Bedürfnis hervorgerufen, den Gewinn zwischen den Gesellschaftern nach Quellen zuzuordnen.²³

Nicht zuletzt gewinnt die Problematik der Ergebnisverteilung auch eine zeitliche Dimension, wenn die Frage aufgeworfen wird, ob eine einmal getroffene Verteilungsvereinbarung im Nachhinein einer rückwirkenden Änderung zugänglich ist.²⁴

Mit Blick auf diese ausgewählten Problemstellungen ist es Ziel der Arbeit, einen Reformvorschlag auszuarbeiten, der Ergebnisverteilungsmaß-

17 Siehe unten Kapitel 3 D.I.1.a) und D.I.1b)bb).

18 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 27).

19 Siehe unten Kapitel 3.A.I.

20 Siehe unten Kapitel 3.A.II.

21 Siehe unten Kapitel 3.B.I.

22 Siehe unten Kapitel 3.C.I.

23 Siehe unten Kapitel 3.E.

24 Siehe unten Kapitel 3.F.I.

stäbe im Einkommensteuerrecht formuliert. Gegenstand eines solchen Reformvorschlags sollen hierbei nur diejenigen Personengesellschaften sein, deren Gesellschafter Gewinneinkünfte (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG) erzielen. Dies ist dem Umstand geschuldet, dass die in der Praxis aufgetretenen Problemstellungen – wie etwa schenkweise Beteiligungen von Familienangehörigen, wirtschaftliche Interessenverflechtungen zwischen Gesellschaftern oder Ergebnisverteilungen bei international tätigen Sozietäten – überwiegend im Zusammenhang mit der Erzielung von Gewinneinkünften auftreten. Die im Einkommensteuerrecht geltende Unterscheidung zwischen Gewinn- und Überschusseinkünften (§ 2 Abs. 2 EStG) ist auch im Hinblick auf die steuerliche Behandlung von Personengesellschaften von Bedeutung. Personengesellschaften, die Gewinneinkünfte erwirtschaften, zeichnen sich sämtlich dadurch aus, dass es sich um Mitunternehmerschaften²⁵ handelt. Grundlegend hierzu bestimmt § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG, dass den Gesellschaftern ihre anteiligen Gewinne bzw. Verluste für steuerliche Zwecke nur dann als Gewinneinkünfte zugerechnet werden, wenn sie die Voraussetzungen eines Mitunternehmers erfüllen.²⁶ Entsprechende Kriterien gelten hingegen nicht für die Gesellschafter einer Personengesellschaft, die Überschusseinkünfte erwirtschaftet. Für sie findet die Bruchteilsbetrachtung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO Anwendung, die zu einer anteiligen Zurechnung der Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens bei den Gesellschaftern führt.²⁷

Vor diesem Hintergrund der unterschiedlichen Zurechnungssysteme bei Mitunternehmerschaften und Personengesellschaften mit Überschusseinkünften stellt eine Regelung, die an den Gewinnanteil des Mitunternehmers anknüpft, nicht ohne Weiteres auch für Personengesellschaften mit Überschusseinkünften einen sachgerechten Verteilungsmaßstab dar. Zu untersuchen, ob die für Mitunternehmerschaften gefundenen Ergebnisverteilungsregelungen auch in Bezug auf Personengesellschaften mit Überschusseinkünften Anwendung finden können, würde den Rahmen dieser Arbeit jedoch sprengen.

In methodischer Hinsicht bedient sich die Arbeit eines Rechtsvergleichs. Der deutschen Steuerrechtsordnung werden die Rechtsordnungen der

25 Hennrichs, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 10 Rn. 25.

26 Die übrigen Gewinneinkunftstatbestände verweisen hierauf, vgl. §§ 13 Abs. 7, 18 Abs. 4 S. 2 EStG.

27 Z.B. BFH v. 2.04.2008, IX R 18/06, BStBl. II 2008, S. 679 (Tz. 20); BFH v. 6.10.2004, IX R 68/01, BStBl. II 2005, S. 324 (Tz. 16 ff.); BFH v. 27.07.2004, IX R 20/03, BStBl. II 2005, S. 33 (Tz. 14); BFH v. 13.07.1999, VIII R 72/98, BStBl. II 1999, S. 820 (Tz. 12); Ratschow, in Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 39 Rn. 78.

USA und des Vereinigten Königreichs gegenübergestellt und im Hinblick auf dort vorhandene Lösungsansätze zu den ausgewählten Problemstellungen analysiert.

Die Steuerrechtsordnung der USA ist hierfür besonders wertvoll, enthält sie doch in Gestalt der Vorschriften zum sog. „*substantial economic effect*“ eines der wohl ausdifferenziertesten und komplexesten Ergebnisverteilungssysteme unter den Steuerrechtsordnungen der verschiedenen Länder.²⁸ Zudem finden sich in der US-amerikanischen Rechtsordnung Spezialregelungen zur steuerrechtlichen Ergebnisverteilung bei Beteiligungsschenkungen²⁹ und unterjährigen Änderungen im Gesellschafterbestand³⁰.

Daneben ist die Wahl bei der Suche nach einer geeigneten Vergleichsrechtsordnung auf das Vereinigte Königreich gefallen. Dies erklärt sich vor dem Hintergrund, dass dort beginnend mit dem *Finance Act 2014* eine Reihe von Reformvorhaben zum Personengesellschaftssteuerrecht unternommen wurde, die auch die Einführung von Vorschriften zur Ergebnisverteilung vorsahen.³¹ Wenn auch nicht alle Reformvorhaben umgesetzt wurden, so sind neben den verwirklichten auch die verworfenen Reformüberlegungen gleichermaßen für den Rechtsvergleich wertvoll, weisen sie doch unter Umständen auf praktische Umsetzungsschwierigkeiten von Lösungsansätzen hin.

Die Untersuchung beginnt mit einer einführenden Darstellung der gesellschafts- und steuerrechtlichen Grundlagen in den Vergleichsländern. Anschließend widmet sich Kapitel 2 dem Kernbereich der Arbeit, dem steuerrechtlichen Anteil des Gesellschafters am Ergebnis der Gesellschaft. Da die Ergebnisverteilung untrennbar mit der Ergebnisermittlung verbunden ist und – wie im Vergleich mit der US-amerikanischen Rechtsordnung deutlich werden wird – die Verteilungsregeln in ihrer Systematik wesentlich durch die Ermittlung der Verteilungsgröße beeinflusst sind, wird zunächst die steuerliche Ermittlung des Gesellschaftsergebnisses nach den Vergleichsrechtsordnungen dargestellt. Hierauf folgt eine ausführliche Analyse der Vergleichsrechtsordnungen in Bezug auf den grundlegenden steuerlichen Verteilungsmaßstab. In Kapitel 3 der Arbeit werden anschließend die ausgewählten Problemfälle dargestellt und die Lösungsansätze der Vergleichsrechtsordnungen – soweit vorhanden – gegenübergestellt und bewertet. Auf der Grundlage der in Kapitel 2 und 3 gefundenen

28 Siehe unten Kapitel 2 B.II.2.c).

29 Siehe unten Kapitel 3 D.I.2.a).

30 Siehe unten Kapitel 3 F.II.2.

31 Siehe unten Kapitel 2 B.III.2.a)dd).

Ergebnisse wird in Kapitel 4 schließlich ein Reformvorschlag für das deutsche Recht unterbreitet und dessen dogmatische Grundlagen und konzeptionelle Umsetzung näher ausgeführt.

Zu guter Letzt sei noch der erläuternde Hinweis erlaubt, dass die im Folgenden bei Rechtsprechungszitaten in Bezug genommenen Textziffern auf die Veröffentlichung der betreffenden Entscheidung in juris verweisen.

1. Kapitel: Gesellschafts- und steuerrechtliche Grundlagen in den Vergleichsländern

A. Personengesellschaften in ihren unterschiedlichen Formen

I. Deutschland

Die Personengesellschaft des deutschen Rechts ist ein auf persönlicher Verbundenheit begründeter Zusammenschluss mehrerer Personen zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks.³² Mit Blick auf den gemeinsam verfolgten Zweck werden zwei „Grundformen“³³ der Personengesellschaft unterschieden: Zum einen eine solche, die nicht auf den Betrieb eines vollkaufmännischen Handelsgewerbes gerichtet ist, die Gesellschaft bürgerlichen Rechts³⁴ (GbR), und zum anderen die Personenhandelsgesellschaft, deren Zweck den Betrieb eines vollkaufmännischen Handelsgewerbes umfasst. Wiederum die Grundform bildet bei letzterer die offene Handelsgesellschaft³⁵ (OHG), modifizierend hierzu existiert die Kommanditgesellschaft³⁶ (KG). Speziell für wirtschaftliche Kooperation in der Europäischen Gemeinschaft wurde durch Verordnung des Ministerrates die Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung³⁷ geschaffen, auf die die Vorschriften für die offene Handelsgesellschaft anzuwenden sind³⁸.

Im Gegensatz zu den vorerwähnten Außengesellschaften ist die stille Gesellschaft³⁹ als reine Innengesellschaft keine Personenhandelsgesellschaft, wohl aber eine Sonderform der GbR und somit Personengesellschaft.⁴⁰

Schließlich existiert speziell für freiberufliche Tätigkeiten in Gestalt der Partnerschaftsgesellschaft⁴¹ (PartG) eine weitere Sonderform der GbR.⁴²

32 K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 3 I 1 (S. 45 f.).

33 K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 5 II 3 b (S. 102).

34 §§ 705 ff. BGB.

35 §§ 105 ff. HGB.

36 §§ 161 HGB ff.

37 §§ 1 bis 18 EWIV-AG, Art. 1 bis 43 EWIV-VO.

38 § 1 EWIV-AG.

39 §§ 230 ff. HGB.

40 Roth, in Baumbach/Hopt, HGB, 39. Aufl. 2020, § 230 Rn. 2.

41 §§ 1-11 PartGG.

42 Schäfer, in MüKo BGB, Bd. 6, 7. Aufl. 2017, § 1 PartGG Rn. 7.

II. USA

In den USA liegt die Gesetzgebungskompetenz zur Regelung des Gesellschaftsrechts ausschließlich bei den Bundesstaaten.⁴³ Zur Vereinheitlichung der einzelstaatlichen Rechtsordnungen existieren jedoch auf Bundesebene erarbeitete „Modellgesetze“⁴⁴, die auf dem Gebiet des Personen- gesellschaftsrechts von nahezu allen Einzelstaaten übernommen wurden⁴⁵ und daher die Grundlage der vorliegenden Darstellung bilden.

Die für kontinentaleuropäische Rechtsordnungen typische Unterscheidung zwischen zivilrechtlichen und handelsrechtlichen Personengesellschaften ist dem US-amerikanischen Recht fremd.⁴⁶ Die Grundform der US-amerikanischen Personengesellschaften bildet die *general partnership*⁴⁷, eine Vereinigung (*association*) von zwei oder mehr Personen, die als Mit- eigentümer (*co-owners*) ein auf die Erzielung von Gewinn ausgerichtetes Geschäft (*business for profit*) führen.⁴⁸ Die *general partnership* setzt sich ausschließlich aus persönlich haftenden Gesellschaftern (*general partners*) zusammen.⁴⁹ Demgegenüber vereint die *limited partnership*⁵⁰ - vergleichbar der deutschen Kommanditgesellschaft⁵¹ - mindestens einen unbeschränkt und einen beschränkt haftenden Gesellschafter (*limited partner*) miteinander.⁵² Im Gegensatz zur deutschen Rechtsordnung kennt das US-amerika- nische Recht die Möglichkeit, Anteile des *limited partner* an der Börse zu handeln;⁵³ man spricht in diesem Fall von einer *publicly traded partnership* oder auch *master limited partnership*.⁵⁴

43 Kroschel, Federal Income Tax, 2000, S. 11; Mittermaier, Besteuerung von Personengesellschaften, 1999, S. 33.

44 Kroschel, Federal Income Tax, 2000, S. 12.

45 Merkt, US-amerikanisches Gesellschaftsrecht, 3. Aufl. 2013, Rn. 149, 155; Mittermaier, Besteuerung von Personengesellschaften, 1999, S. 36 f.

46 Windbichler, ZGR 43 (2014), 110, 117.

47 Als Modelgesetze zur *general partnership* existieren der Uniform Partnership Act von 1914 (UPA 1914) sowie dessen überarbeitete Version, der Uniform Partnership Act 1997 (UPA 1997) (Last Amended 2013).

48 Vgl. § 6(1) UPA (1914), § 101(6) UPA (1997) (Last Amended 2013).

49 Merkt, US-amerikanisches Gesellschaftsrecht, 3. Aufl. 2013, Rn. 149.

50 Vgl. den Uniform Limited Partnership Act (ULPA) von 1916, den Revised Uniform Partnership Act (RULPA) von 1976 und den Uniform Limited Partnership Act (ULPA) von 2001 (Last Amended 2013).

51 Merkt, US-amerikanisches Gesellschaftsrecht, 3. Aufl. 2013, Rn. 155.

52 Vgl. § 1 ULPA (1916), § 102(7) RULPA (1976).

53 Vgl. hierzu Harrison, in Wegen/Spahlinger/Barth, Gesellschaftsrecht des Auslands, 2. EL 2018, USA-New York, Rn. 174.

54 Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 3.04.

Daneben kennen sämtliche einzelstaatlichen Gesellschaftsrechtsordnungen⁵⁵ mit der *limited liability partnership* (LLP)⁵⁶ eine Personengesellschaftsform, bei der die persönliche Haftung der *general partners* ausgeschlossen werden kann.⁵⁷

Die *partnership* ist im US-amerikanischen Recht gegenüber ihren Gesellschaftern rechtlich verselbstständigt (*entity distinct from its partners*).⁵⁸ Vergleichbar der deutschen Personengesellschaft zeichnet auch sie sich durch ihre individualistische Prägung⁵⁹ und die Flexibilität der Gesellschafter bei der Ausgestaltung ihres Innenverhältnisses⁶⁰ aus.

Neben Personengesellschaften in ihrer Reinform kennt das US-amerikanische Recht in Gestalt der *Limited Liability Company* (LLC)⁶¹ eine hybride Rechtsform, die Wesenselemente einer *partnership* und einer *corporation* in sich vereint.⁶² So ist die LLC mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet⁶³ und ihre Mitglieder (*members*) haften für Gesellschaftsverbindlichkeiten wie bei einer *corporation* nur beschränkt auf ihre Einlage⁶⁴. Zugleich

55 Vgl. Ribstein et al., *Unincorporated Business Entities*, 5. Aufl. 2013, § 11.01 (S. 558).

56 §§ 101(5), 306(c), 1001 UPA 1997 (Last Amended 2013). Die LLP stellt eine Sonderform der *general partnership* dar (vgl. § 101(5) UPA (1997)). Soll demgegenüber die persönliche Haftung der *general partner* in einer *limited partnership* beschränkt werden, sieht der ULPA (2001) (Last Amended 2013) die Möglichkeit der Umwandlung der *limited partnership* in eine *limited liability limited partnership* (LLLP) vor (vgl. § 110(a) ULPA (2001) (Last Amended 2013)).

57 § 306(c) UPA (1997) (Last Amended 2013), § 404(c) ULPA (2001) (Last Amended 2013). Zur Reichweite der Haftungsbeschränkung im Einzelnen Merkt, *US-amerikanisches Gesellschaftsrecht*, 3. Aufl. 2013, Rn. 159; Ribstein et al., *Unincorporated Business Entities*, 5. Aufl. 2013, § 11.03 (S. 562 ff.).

58 § 201(a) UPA 1997 (Last Amended 2013).

59 Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft obliegt den Gesellschaftern selbst (§§ 9(1), 18(e) UPA 1914 bzw. §§ 301, 401(f) UPA 1997 (Last Amended 2013)). Änderungen des Gesellschaftsvertrages und Angelegenheiten außerhalb des laufenden Geschäftsbetriebes müssen einstimmig beschlossen werden (§ 18(h) UPA 1914 bzw. § 401(f) UPA 1997 (Last Amended 2013)). Nach § 15 UPA 1914 bzw. § 306(a) UPA 1997 (Last Amended 2013) haften die Gesellschafter für Gesellschaftsschulden im Grundsatz persönlich und unbeschränkt.

60 Vgl. Hazen/Markham/Coyle, *Business Enterprises*, 4. Aufl. 2016, S. 16.

61 Die LLC ist im Uniform Limited Liability Company Act von 1995 (ULLCA (1995)) sowie seiner überarbeiteten Fassung, dem Revised Uniform Limited Liability Company Act von 2006 (ULLCA (2006)) geregelt.

62 Merkt, *US-amerikanisches Gesellschaftsrecht*, 3. Aufl. 2013, Rn. 167.

63 §§ 104(a), 105 ULLCA (2006).

64 § 304 ULLCA (2006).

ist die Ausgestaltung des Innenverhältnisses flexibel wie bei einer *partnership*.⁶⁵

III. Vereinigtes Königreich

In England und Wales bildet die gesetzliche Grundlage für das Personengesellschaftsrecht der Partnership Act 1890. Dieser gilt mit wenigen Ausnahmen auch für schottische Personengesellschaften.⁶⁶

Unter einer *partnership* versteht das englische Gesellschaftsrecht die Beziehung zwischen Personen, die gemeinsam (*in common*) ein Geschäft (*business*) mit Gewinnerzielungsabsicht (*with a view of profit*) führen.⁶⁷

Das englische Personengesellschaftsrecht diente als Vorbild für die Entwicklung der US-amerikanischen Personengesellschaften.⁶⁸ Dementsprechend finden sich im englischen Personengesellschaftsrecht die *general* und die *limited partnership*.^{69,70} Eine Unterscheidung zwischen zivilrechtlichen und handelsrechtlichen Personengesellschaften wird auch hier nicht getroffen.⁷¹

Wie die deutsche und die US-amerikanische Personengesellschaft zeichnet sich auch die englische *partnership* durch ihre flexible Ausgestaltung aus.⁷² Sie ist jedoch gegenüber den anderen Vergleichsländern stärker individualistisch geprägt, kann sie doch selbst nicht Träger von Rechten und Pflichten sein und eigenes Vermögen innehaben.⁷³ Die englische *part-*

65 Hazen/Markham/Coyle, Business Enterprises, 4. Aufl. 2016, S. 99; Merkt, US-amerikanisches Gesellschaftsrecht, 3. Aufl. 2013, Rn. 167 f.

66 Blackett-Ord/Haren, Partnership Law, 5. Aufl. 2015, Rn. 1.11. Das nordirische Personengesellschaftsrecht hat sich dagegen unabhängig vom englischen und schottischen Recht entwickelt, vgl. Blackett-Ord/Haren, *ibid.*

67 S 1(1) Partnership Act 1890.

68 Ribstein, The Rise of the Uncorporation, 2010, S. 40 f.

69 Sonderregelungen für die *limited partnership* finden sich im Limited Partnerships Act 1907.

70 Die Gesellschaftsform der Europäischen Wirtschaftlichen Interessenvereinigung (*European Economic Interest Grouping*) ist im Vereinigten Königreich anders als in Deutschland nicht als Personengesellschaft, sondern als Körperschaft ausgestaltet, vgl. l'Anson Banks, Lindley & Banks on Partnership, 20. Aufl. 2017, Rn. 2-47.

71 l'Anson Banks, Lindley & Banks on Partnership, 20. Aufl. 2017, Rn. 2-49; Windbichler, ZGR 43 (2014), 110, 117.

72 Morse, Partnership and LLP Law, 8. Aufl. 2015, Rn. 1.01.

73 Blackett-Ord/Haren, Partnership Law, 5. Aufl. 2015, Rn. 1.1; l'Anson Banks, Lindley & Banks on Partnership, 20. Aufl. 2017, Rn. 2-35; Windbichler, ZGR 43 (2014), 110, 122.

nership beschreibt lediglich eine schuldrechtliche Beziehung zwischen den Gesellschaftern.⁷⁴

Demgegenüber behandelt das schottische Recht den Zusammenschluss von Personengesellschaftern (*firm*) als rechtlich verselbstständigte Person (*legal person distinct from the partners of whom it is composed*).⁷⁵

Seit 2001 existiert im britischen Recht zudem – auf Einflüssen der US-amerikanischen LLC basierend⁷⁶ – die Gesellschaftsform der *limited liability partnership* (LLP).⁷⁷ Diese ist entgegen ihrer Bezeichnung als *partnership* körperschaftlich verfasst und mit einer eigenständigen Rechtspersönlichkeit (*body corporate*) ausgestattet.⁷⁸ Charakteristisch für diese Gesellschaftsform ist der sämtliche Gesellschafter betreffende Ausschluss der persönlichen Haftung.⁷⁹

B. Personengesellschaften im System der Einkommensbesteuerung

I. Deutschland

1. Besteuerung nach dem Transparenzprinzip

Das deutsche Einkommensteuergesetz benennt als Steuersubjekt die natürliche Person.⁸⁰ Vereinigungen von Personen in Form von Personengesellschaften finden nur insoweit im Gesetzeswortlaut einen Niederschlag, als nicht die Gesellschaft selbst, sondern die an ihr beteiligten Gesellschafter – soweit sie natürliche Personen sind – von der Besteuerung erfasst werden.⁸¹ Die nach dem Transparenzprinzip⁸² ausgestaltete Besteuerung führt bei den Gesellschaftern zur unmittelbaren Zurechnung der Gewinne und Verluste im Jahr ihres Entstehens,⁸³ ohne dass die sie vereinigende

74 Pohlhausen/Röder, in Schön, Eigenkapital und Fremdkapital, 2013, 697, 722.

75 S 4(2) Partnership Act 1890.

76 Blackett-Ord/Haren, Partnership Law, 5. Aufl. 2015, Rn. 25.2.

77 Regelungen zu dieser Gesellschaftsform finden sich im Limited Liability Partnership Act 2000. Dieser gilt für sämtliche britischen LLPs, unabhängig davon, ob sie in England, Wales, Schottland oder Nordirland registriert sind, vgl. s 19(4) Limited Liability Partnerships Act 2000.

78 S 1 (2) Limited Liability Partnerships Act 2000.

79 l'Anson Banks, Lindley & Banks on Partnership, 20. Aufl. 2017, Rn. 2-38.

80 § 1 Abs. 1 S. 1 EStG.

81 Vgl. §§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, 13 Abs. 7, 18 Abs. 4 S. 2 EStG.

82 Vgl. nur Hennrichs, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 10 Rn. 10.

83 BFH v. 10.11.1980, GrS 1/79, BStBl. II 1981, S. 164 (Tz. 52).

Gesellschaft als eigenes Steuersubjekt „zwischengeschaltet“ ist. Dieses Besteuerungskonzept wird insoweit auf die Zielvorstellung zurückgeführt, Personengesellschafter den Einzelunternehmern gleichzustellen („Gleichstellungsthese“⁸⁴), bei denen im Unternehmen realisierte Gewinne unabhängig von Entnahmen des Betriebsinhabers in die Besteuerung einfließen.⁸⁵

Führte die Gleichstellungsthese in ihrer absoluten Form über lange Zeit zur Negierung der steuerrechtlichen Existenz einer Personengesellschaft und zu der Auffassung, jeder Gesellschafter betreibe durch seine Beteiligung an der Gesellschaft einen eigenen Gewerbebetrieb („Bilanzbündeltheorie“⁸⁶), so ist seit Mitte der siebziger Jahre die „Einheit der Gesellschaft“ gegenüber der „Vielheit der Gesellschafter“ in den Vordergrund getreten, soweit die Verwirklichung der Merkmale eines Besteuerungstatbestandes in Frage steht.⁸⁷

2. Personengesellschaften im Dualismus der Einkunftsarten

Personengesellschaften können – wenn auch nicht in jeder Gesellschaftsform⁸⁸ – als partielles Steuerrechtssubjekt⁸⁹ mit Ausnahme von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit alle Merkmale eines Besteuerungstatbestandes verwirklichen, die § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1–3 und Nr. 5–7 EStG als Objekt der Einkommensteuer bestimmt. Liegen Gewinneinkünfte vor, ist allerdings Voraussetzung für die steuerliche Zuordnung eines Gewinnanteils, dass dem Gesellschafter der Status eines Mitunternehmers zukommt. Für gewerblich tätige Personengesellschaften ist dies ausdrücklich in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG normiert, für land- und forstwirtschaftliche

84 Vgl. nur Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 161.

85 Hennrichs, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 10 Rn. 11.

86 Vgl. hierzu Hennrichs, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 10 Rn. 11 m.w.N.

87 Vgl. insbesondere BFH v. 24.1.2008, IV R 37/06, BStBl. II 2011, S. 617; BFH v. 25.6.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751; BFH v. 8.12.1982, I R 9/79, BStBl. II 1983, S. 570; BFH v. 10.11.1980, GrS 1/79, BStBl. II 1981, S. 164; BFH v. 8.1.1975, I R 142/72, BStBl. II 1975, S. 437.

88 Partnerschaftsgesellschaften können beispielsweise nur Einkünfte aus selbstständiger Arbeit gem. §§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 3, 18 EStG erzielen.

89 BFH v. 25.6.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751 (Tz. 138).

und freiberuflich tätige Personengesellschaften durch Verweisung auf diese Norm⁹⁰.

Demgegenüber sind vermögensverwaltende Personengesellschaften mit Überschusseinkünften i.S.v. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 und 6 EStG und Personengesellschaften mit sonstigen Einkünften nach § 2 Abs. 1 Nr. 7 i.V.m. § 22 EStG keine Mitunternehmerschaften⁹¹ und nicht von der Gleichstellungsthese erfasst.

Mangels eines Gewinns und eines möglichen Anteils hieran scheiden sie aus dem Rahmen der vorliegenden Darstellung aus. Gegenstand dieser Untersuchung ist der steuerliche Gewinnanteil eines Mitunternehmers, mithin sein Anteil an einer Gewinneinkunftsart des § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1-3, Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG. Dabei erfolgt im Hinblick auf die grundlegende Darstellung des Gewinns und seiner Ermittlung eine Beschränkung auf gewerblich und freiberuflich tätige Personengesellschaften, da insoweit für land- und forstwirtschaftliche Unternehmen Privilegierungen bestehen, denen für die hier zu erörternde Problematik des Gewinnanteils keine Relevanz zukommt.

3. Die steuerliche Mitunternehmerschaft

Um den Gesellschaftern Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder freiberuflicher Tätigkeit zuweisen zu können, muss ihnen die Stellung eines Mitunternehmers zukommen. Der unbestimmte Typusbegriff⁹² des Mitunternehmers, der nicht durch eine abschließende Zahl von Einzelmerkmalen einer Begriffsbestimmung zugänglich ist, basiert in seinem Kern jedenfalls auf zwei Komponenten, der Mitunternehmerinitiative und dem Mitunternehmerisiko, die zwar beide vorliegen müssen, im Einzelfall aber mehr oder weniger ausgeprägt sein können.⁹³

Letztlich gibt das Gesamtbild den Ausschlag für oder gegen die Annahme einer Mitunternehmerstellung.⁹⁴ Zwangsläufig ist hier das Tor zu einer vielfältigen Kasuistik eröffnet, auf die an dieser Stelle nur hingewiesen sein

⁹⁰ Vgl. §§ 13 Abs. 7, 18 Abs. 4 S. 2 EStG.

⁹¹ Die gesetzlichen Regelungen dieser Einkunftsarten enthalten keine Verweisung auf eine entsprechende Anwendung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG.

⁹² Vgl. nur Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 261 m.w.N.

⁹³ Grundlegend BFH v. 25.6.2984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751 (Tz. 207 f.) m.w.N.

⁹⁴ Hennrichs, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 10 Rn. 38.

soll und im Einzelnen erst aufgegriffen wird, soweit sie auf die Ermittlung des Gewinnanteils Einfluss nimmt.

II. USA

Primäre Rechtsquelle des US-amerikanischen Bundesertragsteuerrechts ist der Internal Revenue Code (IRC)⁹⁵, der sämtliche Gesetzesnormen des Bundessteuerrechts in einem einheitlichen Gesetzeswerk zusammenfasst.⁹⁶ Eine ebenso wichtige Steuerrechtsquelle bilden daneben die sog. Treasury Regulations (Treas. Reg.), die vom *Comissioner of Internal Revenue* erlassen werden.⁹⁷ Hierbei handelt es sich um Richtlinien⁹⁸, die im Unterschied zum deutschen Recht auch gegenüber Gerichten Bindungskraft entfalten, sofern sie angemessen (*reasonable*) und gesetzeskonform sind.⁹⁹

1. Das *pass-through regime* des *subchapter K*

Während im deutschen Recht Besteuerungsprinzipien für Personengesellschaften zu einem großen Teil von der Rechtsprechung entwickelt wurden¹⁰⁰ und die vorhandenen Gesetzesnormen zur steuerlichen Behandlung von Personengesellschaften über das EStG verstreut sind¹⁰¹, findet sich im US-amerikanischen Recht in Gestalt des *subchapter K* des IRC (§§ 701-761

95 Der IRC ist im 26. Titel des United States Code (U.S.C.), der Sammlung der US-amerikanischen Bundesgesetze, verankert.

96 Thiele, Einführung in das US-amerikanische Steuerrecht, 1998, S. 27.

97 § 7805(a) IRC verleiht diese Befugnis an sich dem Finanzminister (*Secretary of the Treasury*), der sie jedoch auf den *Comissioner of Internal Revenue*, den Leiter der Bundessteuerbehörde *Internal Revenue Service*, delegiert hat, vgl. Graetz/Schenk/Alstott, Federal Income Taxation, 8. Aufl. 2018, S. 59 ff.

98 Insoweit wird zwischen *interpretative legislations*, die auf der allgemeinen Ermächtigungsgrundlage des § 7805(a) IRC beruhen, und *legislative legislations*, die auf einer spezialgesetzlichen Ermächtigung beruhen, unterschieden, vgl. hierzu ausführlich Dammann, in Schön, Steuerliche Maßgeblichkeit, 2005, 571, 588 ff.

99 Dammann, in Schön, Steuerliche Maßgeblichkeit, 2005, 571, 592.

100 Vgl. nur die Beschlüsse des Großen Senats: BFH v. 03.07.1995, GrS 1/93, BStBl. II 1993, S. 616; BFH v. 25.02.1991, GrS 7/89, BStBl. II 1991, S. 691; BFH v. 25.6.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751; BFH v. 10.11.1980, GrS 1/79, BStBl. II 1981, S. 164; BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5; BFH v. 19.10.1970, GrS 1/70, BStBl. II 1971, S. 177.

101 Vgl. z.B. §§ 6 Abs. 3, 6 Abs. 5 S. 2-6, 13 Abs. 7, 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, 18 Abs. 4 S. 2 EStG.

IRC) und den dazugehörigen Treasury Regulations eine einheitliche und umfassende Kodifikation des Personengesellschaftssteuerrechts. Im Wesentlichen existieren Regelungen zur laufenden Besteuerung (§§ 701-709 IRC), zu Einbringungen (§§ 721-724 IRC) und Ausbringungen (§§ 731-737 IRC) sowie zur Übertragung von Gesellschaftsanteilen (§§ 741-743 IRC).

Entsprechend dem deutschen System basiert auch die US-amerikanische Besteuerung von *partnerships* auf dem Transparenzprinzip (sog. *pass-through regime*¹⁰² oder *conduit principle*¹⁰³). *Partnerships* werden für steuerliche Zwecke im Ausgangspunkt als bloße „Durchleitungsinstrumente“ (*conduit*) angesehen, durch die Gewinne und Verluste an die einzelnen Gesellschafter hindurchfließen. Der Einkommensbesteuerung unterliegt mithin nicht die Gesellschaft, sondern der einzelne Gesellschafter mit seinem Gewinnanteil (*distributive share*).¹⁰⁴ Dieser wird dem Gesellschafter unabhängig von einem Zufluss in dem Veranlagungszeitraum zugerechnet, in dem das Wirtschaftsjahr der Gesellschaft endet.¹⁰⁵

Ähnlich der deutschen Gleichstellungsthese liegt dem *conduit principle* die Vorstellung zugrunde, dass die Personengesellschaftsform die steuerliche Behandlung der Gesellschafter so wenig wie möglich beeinflussen soll.¹⁰⁶

2. Entity und aggregate approach

Eine vollständige Negation der Gesellschaft für steuerliche Zwecke ist jedoch auch dem US-amerikanischen Recht fremd. Wie dem deutschen Recht liegt auch *subchapter K* ein Nebeneinander von Einheits- (*entity*) und Vielheitstheorie (*aggregate approach*) zugrunde.¹⁰⁷ Während sich der *aggregate approach* vor allem in der Besteuerung der einzelnen Gesellschafter¹⁰⁸ sowie der im Ausgangspunkt steuerneutralen Ein- und Ausbringung¹⁰⁹

102 Cuninggham/Cunningham, The Logic of subchapter K, 5. Aufl. 2017, S. 1.

103 Bittker/McMahon/Zelenak, Federal Income Taxation of Individuals, 3. Aufl. 2002, § 2.04.

104 §§ 701, 702 IRC.

105 § 706(a) IRC.

106 Burke, Federal Income Taxation of Partners and Partnerships in a nutshell, 5. Aufl. 2016, S. 2.

107 McKee et al., Federal Taxation of Partnerships and Partners, Stand 02/2020, § 1.02.

108 §§ 701, 702 IRC.

109 §§ 721(a), 731 IRC.

niederschlägt, hat sich die Behandlung der Gesellschaft als Einheit (*entity approach*) in Entsprechung zum deutschen Recht insbesondere im Bereich der Gewinnermittlung¹¹⁰ durchgesetzt.

3. Die Anforderungen an einen *partner* im Steuerrecht

Eine dem deutschen Kriterium des Mitunternehmers entsprechende Anforderung an den Gesellschafter einer Personengesellschaft kennt das US-amerikanische Recht nicht.

§ 761(b) IRC bestimmt schlicht: „*the term “partner” means a member of a partnership.*“

Doch insbesondere im Zusammenhang mit der schenkweisen Aufnahme eines Familienangehörigen¹¹¹ in eine Personengesellschaft mussten sich auch US-amerikanische Gerichte mit der Frage beschäftigen, ob einem zivilrechtlichen Gesellschafter auch für steuerliche Zwecke Einkünfte aus der Gesellschaft zuzurechnen sind. Der *Supreme Court* urteilte in der grundlegenden *Tower*¹¹²- sowie anschließend in der *Culbertson*¹¹³-Entscheidung, dass eine Gesellschafterstellung für steuerrechtliche Zwecke nicht etwa die Erbringung eines bestimmten Kapital- oder Arbeitseinsatzes erfordere, sondern es maßgeblich auf den – anhand sämtlicher Umstände und Tatsachen zu ermittelnden – Willen (*intent*) der Parteien ankomme, sich zum Zweck der gemeinsamen Führung eines Unternehmens zusammenzuschließen und die hieraus resultierenden Gewinne zu teilen bzw. die Verluste gemeinsam zu tragen. Auf dieser Grundlage hat der Tax Court in *Luna v Commissioner of Internal Revenue (C.I.R.)*¹¹⁴ acht Faktoren, die sog. *Luna factors*¹¹⁵, bestimmt, anhand derer der Wille der Parteien im Einzelfall einzuordnen ist. Hiernach ist zu prüfen, welche Vereinbarung die Parteien getroffen haben und wie sie sie tatsächlich durchführen, ob sie Beiträge zum Gesellschaftszweck erbringen sowie Gewinne und Verluste aus der Unternehmung teilen und über ihre Gewinnanteile auch tatsächlich verfügen können. Ebenso ist relevant, ob die Parteien für das

110 Vgl. § 703 IRC.

111 Hierzu ausführlich unten Kapitel 3 D.I.2.a).

112 C.I.R. v. Tower, 327 U.S. 280, 286 f. (1946)

113 C.I.R. v. Culbertson, 337 U.S. 733, 742 (1949).

114 Luna v. C.I.R., 42 T.C. 1067 (1964).

115 Vgl. McDaniel/McMahon/Simmons, Federal Income Taxations of Partnerships and S Corporations, 5. Aufl. 2012, Part I Ch. 1 Sec. 2 B (S. 25 f.).

Unternehmen eigene Bücher führen, nach außen gemeinsam auftreten und gemeinsam die Führung des Unternehmens bestimmen.¹¹⁶

An das deutsche Kriterium des Mitunternehmerrisikos erinnert schließlich eine Reihe neuerer Entscheidungen US-amerikanischer Steuergerichte, die den Willen zur gemeinsamen Unternehmensführung und damit die Gesellschafterstellung des Steuerpflichtigen ablehnten, da er nicht in ausreichendem Maße an Gewinnen und Verlusten der Gesellschaft teilnahm.¹¹⁷ Sämtlichen Entscheidungen lagen Beteiligungen zugrunde, bei denen die Ausgestaltung des Gewinnbezugsrechts im Ergebnis lediglich eine feste Rendite des eingelegten Kapitals vermittelte. Die Gesellschafter nahmen weder an unerwartet hohen Gewinnen teil noch waren sie dem Risiko von Verlusten ausgesetzt.¹¹⁸

III. Vereinigtes Königreich

Im Vereinigten Königreich erfolgt die Steuergesetzgebung einheitlich für die Teilstaaten England, Schottland, Wales und Nordirland.¹¹⁹

Gesetzliche Grundlage der britischen Einkommensteuer (*Income Tax*) ist nicht ein einheitliches Gesetzeswerk, sondern eine Reihe von Einzelgesetzen (*Income Tax Acts*). Als Folge des *Tax Law Rewrite Programme* sind die wichtigsten Einkommensteuerregelungen nunmehr nur noch auf drei Einzelgesetze verteilt,¹²⁰ den *Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003* (ITEPA), den *Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005* (ITTOIA) sowie den *Income Tax Act 2007* (ITA).¹²¹

Als eigenständige Steuerart neben der *Income Tax* ist die *Capital Gains Tax* im *Taxation of Chargeable Gains Act 1992* (TCGA) verankert.

116 *Luna v. C.I.R.*, 42 T.C. 1067, 1077 f. (1964).

117 *Chemtech Royalty Assocs. v. United States*, 766 F3d 453 (5th Cir. 2014); *Southgate Master Fund, LLC v. United States*, 659 F3d 466 (5th Cir. 2011); *TIFD III-E v. United States*, 459 F3d 220 (2d Cir. 2006).

118 Vgl. hierzu McKee et al., *Federal Taxation of Partnerships and Partners*, Stand 02/2020, § 3.00 (1).

119 Altmann, in Mennel/Förster, *Steuern in Europa, Amerika und Asien*, Band 1, 121. EL 2019, Großbritannien, Rn. 1, 3. Es gelten jedoch abweichende Steuersätze in Schottland, vgl. Ault/Arnold/Cooper, *Comparative Income Taxation*, 4. Aufl. 2020, S. 219.

120 Ault/Arnold/Cooper, *Comparative Income Taxation*, 4. Aufl. 2020, S. 221.

121 Siehe s 1(2) ITA 2007 für eine Übersicht zu den restlichen Steuergesetzen, die Regelungen zur *Income Tax* enthalten.

Der Corporation Tax Act 2009 (CTA 2009) und der Corporation Tax Act 2010 (CTA 2010) enthalten schließlich Regelungen zur britischen *Corporate Tax*.

Bei der britischen *Income* und *Corporation Tax* handelt es sich um sog. „non-permanent duties“¹²², d.h., das britische Parlament hat jedes Jahr erneut über die Erhebung dieser Steuern zu entscheiden.¹²³ Dies geschieht mittels der jährlichen *Finance Acts*.¹²⁴

1. Tax transparency einer *partnership* im Steuerrecht

Für die steuerliche Behandlung von *partnerships* zentrale Vorschriften, insbesondere im Hinblick auf die Gewinnermittlung und -verteilung, finden sich hauptsächlich in Part 9 (*Partnerships*) des ITTOIA 2005.

Ein Nebeneinander von Vielheit der Gesellschafter und Einheit der Gesellschaft findet sich auch im britischen Recht.

Im Grundsatz ist von der Vielheit der Gesellschafter auszugehen. Dem Zusammenschluss von Personen im Rahmen einer Personengesellschaft (*firm*¹²⁵) kommt für Zwecke der Einkommensbesteuerung keine eigenständige Rechtspersönlichkeit zu.¹²⁶ Das Gesellschaftsergebnis wird den einzelnen Gesellschaftern in Höhe ihres Anteils (*partner's share of a profit or loss*) unmittelbar zugerechnet und in ihrer Person der Besteuerung unterworfen.¹²⁷

An die deutsche Bilanzbündeltheorie erinnert es zunächst, wenn das britische Recht fingiert, dass die Gesellschafter ihren jeweiligen Gewinnanteil im Rahmen eines eigenen Betriebs (*notional trade*) erwirtschaftet haben.¹²⁸ Diese Fiktion hat jedoch für die einzelnen Gesellschafter nur Bedeutung

122 Altmann, in Mennel/Förster, Steuern in Europa, Amerika und Asien, Band 1, 121. EL 2019, Großbritannien, Rn. 6.

123 Vgl. s 4(1) ITA 2007, s 2(1) CTA 2009.

124 Ault/Arnold/Cooper, Comparative Income Taxation, 4. Aufl. 2020, S. 224 f.

125 S 847 ITTOIA 2005.

126 S 848 ITTOIA 2005. Diese Vorschrift gilt unmittelbar nur für Zusammenschlüsse in Form einer *general* oder *limited partnership*, die ein Gewerbe (*trade*) betreiben. § 847(2) ITTOIA 2005 erweitert den Anwendungsbereich jedoch auch auf Personenzusammenschlüsse zur Ausübung einer freiberuflichen Tätigkeit (*profession*) oder einer sonstigen Geschäftstätigkeit (*business*). Für LLPs bestimmt s 863 ITTOIA 2005, dass sie für steuerliche Zwecke wie ein Zusammenschluss von *partnern* im Rahmen einer *partnership* behandelt werden.

127 S 850 ITTOIA 2005.

128 S 852(1) ITTOIA 2005.

im Hinblick auf die zeitliche Zurechnung ihrer Gewinnanteile zu dem Veranlagungszeitraum (*basis period*), in dem sie bei Führung eines Einzelunternehmens die Gewinne hätten erfassen müssen.¹²⁹ Für Zwecke der Gewinnermittlung wird von einem Betrieb ausgegangen, dessen Träger die Gesellschafter in ihrer Gesamtheit sind.¹³⁰ Dementsprechend erfolgt die Gewinnermittlung auf Ebene der Gesellschaft.¹³¹

2. Einkunftsquellen einer *partnership*

Zivilrechtlich muss der Gesellschaftszweck einer *partnership* auf die gemeinschaftliche Führung eines Geschäfts (*business*) ausgerichtet sein.¹³² Im Steuerrecht führt dies regelmäßig zu *trading income*.^{133, 134} Hierunter fallen Einkünfte aus einem *trade*, einer *vocation* oder *profession*.¹³⁵ Eine abschließende gesetzliche Definition dieser Begriffe fehlt¹³⁶ und die Bestimmung ist vor allem in Bezug auf den Begriff des *trade* von umfangreichem *case law* geprägt¹³⁷. Mit Blick auf den Rechtsvergleich zum deutschen Recht ist festzuhalten, dass Einkünfte aus einem *trade* gewerblichen Einkünften im Sinne des deutschen EStG ähneln,¹³⁸ wobei unter den Begriff des *trade* auch ein landwirtschaftlicher Betrieb fällt¹³⁹. Demgegenüber sind Einkünfte aus einer *profession* oder *vocation*¹⁴⁰ den freiberuflichen Einkünften im deutschen Recht vergleichbar.¹⁴¹

129 The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs v Mr Peter Vaines, [2016] UKUT 2 (TCC), Rn. 27 f.

130 Vgl. The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs v Mr Peter Vaines, [2016] UKUT 2 (TCC), Rn. 25.

131 S 849 ITTOIA 2005.

132 S 1(1) Partnership Act 1890.

133 Vgl. Part 2 des ITTOIA 2005.

134 Pohlhausen/Röder, in Schön, Eigenkapital und Fremdkapital, 2013, 697, 731.

135 S 5 ITTOIA 2005.

136 Fairpo, in Fairpo/Salter, Revenue Law, 37. Aufl. 2019, Rn. 10.18, 10.41.

137 Vgl. Simon's Taxes, Binder 3, 135. EL 2019, B1.202.

138 Vgl. HMRC, Business Income Manual, 14010: „‘Trade’ therefore takes its ordinary meaning, which normally involves commercial operations by a trader who provides goods or services to his or her customers in exchange for a reward.”

139 S 9 ITTOIA 2005.

140 Eine Abgrenzung dieser beiden Begriffe voneinander wird aufgrund derselben steuerlichen Folgen für entbehrlich gehalten, vgl. Simon's Taxes, Binder 3, 135. EL 2019, B1.202.

141 Vgl. HMRC, Business Income Manual, 14010: „A ‘profession’ historically meant the three learned professions of the Church, Medicine and the Law but today

3. Die Anforderungen an einen *partner* im Steuerrecht

Auch dem britischen Recht fehlt ein Äquivalent zum deutschen Mitunternehmerbegriff.

Lediglich im Hinblick auf sog. *salaried partners*¹⁴² zieht die britische Finanzverwaltung ähnliche Kriterien als Maßstab heran. Bei *salaried partners* handelt es sich um Personen, die nur nach außen hin als Gesellschafter präsentiert werden, deren Rechte im Innenverhältnis jedoch denen eines Angestellten entsprechen; kennzeichnend für ihre Stellung ist insbesondere ein betragsmäßig vorher festgelegter Gewinnanteil (*fixed share*).¹⁴³ Die Finanzverwaltung erkennt eine solche Person für steuerrechtliche Zwecke nur dann als Gesellschafter an, wenn sie an der Geschäftsführung beteiligt und dem Risiko von Verlusten ausgesetzt ist. Anderenfalls erzielt sie Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit.¹⁴⁴

Nur hingewiesen sei an dieser Stelle auf die mögliche Einschlägigkeit der *settlement*-Regelungen¹⁴⁵ im Fall der unentgeltlichen Aufnahme eines Familienangehörigen in eine Personengesellschaft. Rechtsfolge eines solchen *settlement* ist die steuerrechtliche Unbeachtlichkeit der Gesellschaftsterstellung des unentgeltlich aufgenommenen Gesellschafters und die Zurechnung seines Gewinnanteils an den zuwendenden Gesellschafter. Hierauf wird im Rahmen der Ausführungen zu Gewinnverteilungen bei Familienpersonengesellschaften näher eingegangen.¹⁴⁶

C. Der Dualismus der Unternehmensbesteuerung in den Vergleichsländern

In ihrer Struktur unterscheiden sich im nationalen Recht Personengesellschaften von Körperschaften ganz wesentlich im Zusammenwirken und der Abhängigkeit der an ihnen beteiligten Gesellschafter. Die in ihrem Wesensgehalt durch ihre persönliche Verbundenheit geprägten Personengesellschaften stehen den Körperschaften als vorwiegend kapitalistisch organisierte Zweckverbände, die im Verhältnis zu ihren Mitgliedern ver-

the term goes much wider and normally involves some substantial exercise of intellectual skill.”

142 Vgl. Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn. 1.71.

143 l’Anson Banks, Lindley & Banks on Partnership, 20. Aufl. 2017, Rn. 5-54.

144 Vgl. im Einzelnen Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn. 1.71 ff. Speziell für *members* einer *LLP* gelten die Vorschriften der §§ 863A-863G ITTOIA 2005.

145 Part 5 Chapter 5 ITTOIA 2005.

146 Siehe unten Kapitel 3 D.I.3.

selbstständig sind, gegenüber.¹⁴⁷ Wie das deutsche Recht, zeichnen sich auch die Steuersysteme der USA und des Vereinigten Königreichs durch einen „Dualismus der Unternehmensbesteuerung“¹⁴⁸ aus. Während Personengesellschaften transparent besteuert werden,¹⁴⁹ sind deutsche Kapitalgesellschaften, US-amerikanische *corporations* und englische *companies* selbst Steuersubjekte.¹⁵⁰

Unterschiede zwischen den Vergleichsländern bestehen jedoch hinsichtlich der steuerrechtlichen Qualifizierung der unterschiedlichen Unternehmensformen.

Das deutsche Steuerrecht enthält keine eigenständige Definition der Personengesellschaft und knüpft in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG an die nach den Vorschriften des Zivilrechts verfassten Gesellschaften an.

Das britische Einkommensteuerrecht verfährt ebenso,¹⁵¹ geht aber im Gegensatz zum deutschen Recht über den Kreis der zivilrechtlichen *partnerships* hinaus und qualifiziert für steuerliche Zwecke auch die *LLP* als Personengesellschaft,¹⁵² obwohl es sich bei dieser Gesellschaftsform zivilrechtlich um eine Körperschaft handelt¹⁵³.

Das US-amerikanische Steuerrecht entfernt sich am weitesten vom Zivilrecht und stellt für Zwecke der Besteuerung in § 761(a) IRC eine eigenständige Definition einer *partnership* auf. Dies erklärt sich vor dem Hintergrund, dass die Gesetzgebungshoheit der Bundesstaaten bezüglich des Gesellschaftsrechts für Zwecke einer einheitlichen Besteuerung auf Bundesebene eine eigenständige steuerliche Definition der Personengesell-

147 Vgl. zum deutschen Recht K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 22 II 1 (S. 656 f.), zum US-amerikanischen Recht Hamilton/Macey/Moll, *The Law of Business Organizations*, 12. Aufl. 2014, Ch. 1 Sec. B (S. 2 ff.) und zum britischen Recht l'Anson Banks, *Lindley & Banks on Partnership*, 20. Aufl. 2017, Rn. 2-34 f.

148 Hennrichs, in Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 23. Aufl. 2018, § 10 Rn. 4.

149 Siehe oben Kapitel 1 B.I.1.(Deutschland) und B.II.1.(USA) und B.III.1 (Vereinigtes Königreich).

150 In Deutschland unterliegen Kapitalgesellschaften der Körperschaftsteuer, vgl. § 1 KStG. Die Gewinne britischer *companies* unterliegen der Corporation Tax (§§ 2, 3 CTA 2009). Nach dem US-amerikanischen Bundessteuerrecht unterliegen *corporations* zwar formal nicht einer eigenen Körperschaftsteuer, sondern wie natürliche Personen der in einem einheitlichen Gesetz, dem Internal Revenue Code, geregelt Income Tax (vgl. § 11 IRC). Im IRC finden sich aber spezielle Bestimmungsvorschriften für *corporations*, die von der Besteuerung natürlicher Personen abweichen, vgl. Kroschel, *Federal Income Tax*, 2000, S. 317.

151 Ray, *Partnership Taxation*, 22. EL 2019, Rn. 1.2-1.10.

152 Vgl. s 863 ITTOIA 2005, s 1273 CTA 2009; s 59A TCGA 1992.

153 Siehe oben Kapitel 1 A.III.

schaft erforderlich macht.¹⁵⁴ Die bundessteuerrechtliche Definition der *partnership* erfasst jede Art von Vereinigung, die nicht körperschaftlich verfasst ist (*syndicate, group, pool, joint venture, or other unincorporated organization*) und die der Ausübung einer geschäftlichen Tätigkeit (*business, financial operation or venture*) dient, vorausgesetzt die Vereinigung ist nicht als *corporation, trust* oder *estate* im Sinne des IRC einzustufen.¹⁵⁵

Diese aufgrund ihrer Weite wenig erhellende Definition wird durch die sog. „*Check-A-Box-Regulations*“¹⁵⁶ ergänzt.¹⁵⁷ Ob eine Gesellschaft für steuerliche Zwecke als *partnership* oder als *corporation* eingestuft wird, obliegt hiernach in gewissen Grenzen der Wahl der Gesellschafter. Eine zwingende Behandlung als steuerliche *corporation* ist insbesondere für sämtliche nach dem Zivilrecht als körperschaftlich verfasste (*incorporated*) Gesellschaften vorgesehen.¹⁵⁸ Ebenso zwingend sind im Grundsatz *publicly traded partnerships*¹⁵⁹ für steuerliche Zwecke als *corporation* zu behandeln.¹⁶⁰ Im Übrigen werden inländische Gesellschaften, an denen mindestens zwei Gesellschafter beteiligt sind,¹⁶¹ als *partnership* eingestuft,¹⁶² es sei denn die Gesellschafter wählen die steuerliche Einordnung als *corporation*.¹⁶³ Als *partnership* im steuerrechtlichen Sinne gelten mithin nicht nur die zivilrechtlichen Gesellschaftsformen der *general* und *limited partnership*, sowie der *limited liability partnership*, sondern auch die Gesellschaftsform der *LLC*¹⁶⁴. Nicht zuletzt aufgrund dieser Kombination von zivilrechtlichen Vorteilen der *corporation* und transparenter Besteuerung als *partnership* erfreut sich die *LLC* in der US-amerikanischen Gesellschaftspraxis so großer Beliebtheit.¹⁶⁵

154 Kesselmeyer, Die Partnership im US-Steuerrecht, 2000, S. 23.

155 Vgl. § 761(a) IRC.

156 McKee et al., Federal Taxation of Partnerships and Partners, Stand 02/2020, § 3.06 (1).

157 Treas. Reg. § 301.7701-1 bis § 301.7701-4.

158 Treas. Reg. § 301.7701-2(b)(1).

159 Siehe oben Kapitel 1 A.II.

160 Vgl. §§ 7704(a), (b) IRC. Siehe zu einer Ausnahme hiervon § 7704(c) IRC.

161 Gesellschaften mit nur einem Gesellschafter können lediglich die steuerliche Behandlung als *corporation* oder als Einzelunternehmen wählen, vgl. Treas. Reg. § 301.7701-3(a).

162 Treas. Reg. § 301.7701-3(b)(1).

163 Treas. Reg. § 301.7701-3(a).

164 Siehe oben Kapitel 1 A.II.

165 Vgl. Ribstein, The Rise of the Uncorporation, 2010, S. 119 ff.

2. Kapitel: Der steuerrechtliche Anteil des Gesellschafters am Ergebnis der Gesellschaft

„Herzstück“ des Transparenzprinzips ist die Zurechnung des im Rahmen der Personenvereinigung erwirtschafteten Unternehmensergebnisses an die einzelnen Gesellschafter. Im deutschen Recht erfolgt dies in Gestalt der Gewinnanteile der Gesellschafter.¹⁶⁶ Das US-amerikanische Recht knüpft an den *distributive share of income, gain, loss, deduction, or credit* an.¹⁶⁷ Im britischen Recht bildet *a partner's share of a profit or loss of a trade and other income or losses* das Besteuerungsobjekt.¹⁶⁸ Bereits der unterschiedliche Anknüpfungspunkt der Steuergesetze lässt erahnen, dass die Verteilungsgrößen in den Rechtsordnungen der Vergleichsländer unterschiedlich ausgestaltet sind. In einem ersten Schritt soll für jede Rechtsordnung die Verteilungsgröße definiert und ihre Ermittlung dargestellt werden. Verbunden ist dies für das US-amerikanische und britische Recht mit einem Exkurs zu den Grundlagen der Einkommensbesteuerung. Ist die Verteilungsgröße bestimmt, wird in einem nächsten Schritt der steuerliche Verteilungsmaßstab zu untersuchen sein.

A. Die steuerrechtliche Verteilungsgröße und ihre Ermittlung

I. Deutschland

1. Die zweistufige Gewinnermittlung bei Mitunternehmerschaften

Besonderheit des deutschen Rechts ist die „Zweistufigkeit der Gewinnermittlung“¹⁶⁹ bei Mitunternehmerschaften. Die beiden Stufen ergeben sich aus der Regelung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG, die als gewerbliche Einkünfte eines Mitunternehmers neben seinem Gewinnanteil auch die Vergütungen erfasst, die er von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die

¹⁶⁶ § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG.

¹⁶⁷ § 704(a) IRC.

¹⁶⁸ §§ 850(1), 851 ITTOIA 2005.

¹⁶⁹ Hennrichs, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 10 Rn. 104.

Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat.¹⁷⁰ Entsprechende Sondervergütungen stellen für die Gesellschaft Aufwand dar, mindern somit den handels- und steuerbilanziellen Gesamthandsgewinn, sind aber im Rahmen der zweiten Stufe der Gewinnermittlung beim Gesellschafter als Ertrag zu erfassen¹⁷¹ und führen so im Ergebnis zu einer Gleichstellung mit der Gewinnauswirkung im Einzelunternehmen¹⁷². Diese Zweistufigkeit erklärt sich nicht zuletzt mit Blick auf die deutsche Gewerbesteuer, die gewerbliche Einzelunternehmen wie Mitunternehmerschaften gleichermaßen belasten soll.¹⁷³

Über die in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 2 EStG ausdrücklich genannten Sondervergütungen hinaus erfasst die zweite Gewinnermittlungsstufe nach ständiger Rechtsprechung auch sonstige Erträge oder Aufwendungen der einzelnen Gesellschafter aus ihren jeweiligen, im Zusammenhang mit ihrer Beteiligung stehendem Sonderbetriebsvermögen.¹⁷⁴

Verteilungsgröße im deutschen Recht ist lediglich der auf der ersten Stufe zu ermittelnde Gewinn der Gesellschaft, der sich aus ihrem gesamthänderisch gebundenen steuerlichen Betriebsvermögen ergibt.¹⁷⁵

Sonderbilanzgewinne bzw. -verluste der zweiten Stufe bedürfen demgegenüber keiner Verteilung; vielmehr entstehen sie in der Person desjenigen Gesellschafters, dem auch das zugrundeliegende Sonderbetriebsvermögen für steuerliche Zwecke zuzurechnen ist bzw. durch dessen Beteiligung die Sonderbetriebseinnahmen oder -ausgaben veranlasst sind.¹⁷⁶

Sondervergütungen im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 2 EStG können jedoch im Rahmen der vorliegenden Untersuchung nicht völlig außer

170 Niehus/Wilke, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 7. Aufl. 2015, S. 26.

171 Z.B. BFH v. 23.01.2001, VIII R 30/99, BStBl. II 2001, S. 621 (Tz. 28); BFH v. 13.10.1998, VIII R 4/98, BStBl. II 1999, S. 284 (Tz. 15); BFH v. 25.02.1991, GrS 7/89, BStBl. II 1991, S. 691 (Tz. 78); BFH v. 14.11.1985, IV R 63/83, BStBl. II 1986, S. 58 (Tz. 12 f.); Hallerbach, in Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl. 2005, Rn. 1163 f.; Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 451; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 440.

172 BFH v. 25.2.1991, GrS 7/89, BStBl. II 1991, S. 691 (Tz. 78).

173 Vgl. die amtliche Begründung zum EStG 1934 in RStBl. 1935, S. 33, 42.

174 Z.B. BFH v. 24.08.2000, IV R 51/98, BStBl. II 2005, S. 173 (Tz. 26); BFH v. 31.08.1995, VIII B 21/93, BStBl. II 1995, S. 890 (Tz. 27); BFH v. 19.03.1991, VIII R 76/87, BStBl. II 1991, S. 635 (Tz. 10) m.w.N.; vgl. auch Bode, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 151. EL 2020, § 15 EStG Rn. 458 ff.

175 Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 228.

176 Hallerbach, in Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl. 2005, Rn. 1151; Hüttemann, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011, 39, 53.

Acht gelassen werden, führen sie doch dazu, dass der für die Verteilung zur Verfügung stehende Steuerbilanzgewinn der Gesellschaft geschmälert und so die Verteilungsgröße „Gesamthandsgewinn“ beeinflusst wird. Fordert man mit der Rechtsprechung, dass für eine steuerrechtlich zulässige Gewinnverteilung die von den einzelnen Gesellschaftern erbrachten Leistungen angemessen zu berücksichtigen sind,¹⁷⁷ müssen daher auch Sondervergütungen in die Untersuchung einbezogen werden.

2. Die Ermittlung des Steuerbilanzgewinns der Gesellschaft

a) Die Gesellschaft als Subjekt der Gewinnermittlung

Ging man unter der Herrschaft der Bilanzbündeltheorie noch davon aus, dass – zumindest gedacht – jeder Gesellschafter einen eigenen Gewerbebetrieb mit eigenständiger Bilanzierung begründete und nur die Vielheit der Bilanzen aller Mitgesellschafter „gebündelt“ als Gesellschaftsbilanz in Erscheinung trat,¹⁷⁸ so sieht man heute die Personengesellschaft in Übereinstimmung mit der zivil- und handelsrechtlichen Rechtssubjektivität „insoweit [als] Steuerrechtssubjekt [an], als sie in der Einheit der Gesellschaft Merkmale eines Besteuerungstatbestandes verwirklicht, welche den Gesellschaftern für deren Besteuerung zuzurechnen sind. Solche Merkmale sind insbesondere die Verwirklichung oder Nichtverwirklichung des Tatbestandes einer bestimmten Einkunftsart und das Erzielen von Gewinn oder Überschuß im Rahmen dieser Einkunftsart“¹⁷⁹. Diese partielle Steuerrechtsfähigkeit umfasst auch die Einkünfteermittlung.¹⁸⁰

b) Die Größe „Gewinn“

Grundlage der Ermittlung des steuerlichen Gewinns einer Personengesellschaft sind die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften des Einkom-

177 Siehe unten Kapitel 2 B.I.2.

178 Vgl. Hennrichs, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 10 Rn. 11.

179 BFH v. 25.6.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751 (Tz. 138).

180 BFH v. 3.07.1995, GrS 1/93, BStBl. II 1995, S. 617 (Tz. 53); BFH v. 25.06.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751 (Tz. 140); BFH v. 10.11.1980, GrS 1/79, BStBl. II 1981, S. 164 (Tz. 53).

mensteuergesetzes¹⁸¹.¹⁸² Für den Gewinnbegriff sieht das Einkommensteuergesetz keine allgemeine Definition vor, sondern benennt lediglich zwei grundsätzliche Berechnungsmethoden, die in ihrem rechnerischen Ergebnis zur einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage „Gewinn“ führen.

c) Die Gewinnermittlungsmethoden

aa) Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich

Grundlegend normiert § 4 Abs. 1 S. 1 EStG den Gewinn als Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Für zur Buchführung und Bilanzierung verpflichtete Gewerbetreibende qualifiziert § 5 Abs. 1 S. 1 EStG diese Gewinnermittlungsmethode in der Weise, dass der Ansatz des Betriebsvermögens nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung auszuweisen ist, wobei allerdings die Ausübung rein steuerrechtlicher Wahlrechte zu zulässigen Abweichungen führen kann.

bb) Gewinnermittlung durch Überschussrechnung

Im Gegensatz zur Gewinnermittlung in Form eines Betriebsvermögensvergleichs, sei es in der grundsätzlichen Methodik des § 4 Abs. 1 EStG oder bezogen auf den Ansatz des Betriebsvermögens in ihrer qualifizierten Form (§ 5 Abs. 1 EStG), sieht das EStG in § 4 Abs. 3 eine von ihrer praktischen Durchführung her einfachere Ermittlung der Einkünfte vor, bei der – von Ausnahmen abgesehen – der reine Geldfluss betrachtet wird und als Gewinn der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben anzusetzen ist.¹⁸³ Zulässig ist diese Form der Gewinnermittlung allerdings nur für Steuerpflichtige, die weder zur Buchführung und regel-

181 §§ 4–7i EStG.

182 Hüttemann, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011, 39, 49.

183 Neben den in § 4 Abs. 3 S. 2–4 EStG gesetzlich geregelten Ausnahmen ergeben sich auch zahlreiche Durchbrechungen zur Wahrung des Prinzips der Gesamtgewinnungleichheit, vgl. hierzu nur Heinicke, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 4 Rn. 14 f.

mäßigen Abschlüssen verpflichtet sind, noch freiwillig Bücher führen und Abschlüsse vornehmen.¹⁸⁴

cc) Die Bedeutung der unterschiedlichen Gewinnermittlungsmethoden für Mitunternehmerschaften

Der Wahlmöglichkeit zwischen den unterschiedlichen Gewinnermittlungsmethoden kommt bei Mitunternehmerschaften im gewerblichen Bereich lediglich eingeschränkte Bedeutung zu. Betreibt die Mitunternehmerschaft ein Handelsgewerbe unter gemeinschaftlicher Firma, ist sie zwingend in die Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft gekleidet, die handelsrechtlich uneingeschränkt buchführungspflichtig ist¹⁸⁵ und diese Verpflichtung auch für die Besteuerung zu erfüllen hat (§ 140 AO).

Lediglich dann, wenn der Gewerbebetrieb nach Art und Umfang keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert und die Rechtsstellung einer OHG oder KG auch nicht durch Eintrag in das Handelsregister begründet wird (§§ 105 Abs. 2, 161 Abs. 2 HGB), kann sich eine originäre steuerrechtliche Buchführungspflicht aus § 141 AO ergeben.¹⁸⁶ Anderenfalls steht diesen Gesellschaften ein echtes Wahlrecht der Gewinnermittlungsmethode zu.

Während im Bereich gewerblicher Mitunternehmerschaften der Einnahmen-Überschuss-Rechnung eher eine Ausnahmefunktion zukommt, gewinnt die Wahlmöglichkeit im Rahmen freiberuflicher Einkünfte durchaus Bedeutung. Gesellschaften bürgerlichen Rechts mit freiberuflichen Einkünften sowie Partnerschaftsgesellschaften unterliegen weder einer derivativen (§ 140 AO) noch einer originären Buchführungspflicht nach § 141 AO. Für sie besteht das Wahlrecht der Gewinnermittlungsmethode uneingeschränkt.

184 § 4 Abs. 3 S. 1 EStG.

185 §§ 6, 238 HGB. Die für Einzelkaufleute bestehende Ausnahme nach §§ 241a, 242 Abs. 4 HGB findet auf Personengesellschaften keine Anwendung.

186 Dies ist abhängig vom Überschreiten der Umsatz- bzw. Gewinn Grenzen des § 141 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 4 AO.

d) Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz

Erfolgt die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich und unterliegt die Personengesellschaft nach Handelsrecht der Buchführungspflicht, knüpft die Steuerbilanz an den Ausweis des Betriebsvermögens in der Handelsbilanz an, „es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt“ (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG).

In dieser durch § 5 Abs. 1 S. 1 EStG verankerten Verknüpfung der Steuerbilanz mit der Handelsbilanz wird die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz hergeleitet,¹⁸⁷ die in ihren Ursprüngen aus Vereinfachungsgründen eine zweischneidige Gewinnermittlung vermeiden wollte.¹⁸⁸ Im Laufe der geschichtlichen Entwicklung ist die Idee einer Einheitsbilanz, die gleichermaßen geeignet ist, für handelsrechtliche als auch für steuerliche Zwecke einen einheitlichen Gewinn darzustellen, mehr und mehr in den Hintergrund gedrängt worden.¹⁸⁹ Ungeachtet dieser gesetzlichen Einschränkungen wurde die Maßgeblichkeit jedoch nie in einer vollständigen Deckungsgleichheit der Steuerbilanz mit der Handelsbilanz gesehen und jede handelsbilanzielle Norm am System der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gemessen. Abweichungen im Hinblick auf diese steuerrechtliche Zwecksetzung waren seit jeher durch teleologische Reduktion für geboten erachtet worden.¹⁹⁰

e) Der Umfang des Betriebsvermögens der Gesellschaft

Als handelsrechtlich kodifizierter Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung zwingt das Vollständigkeitsgebot¹⁹¹ des § 246 Abs. 1 HGB zum Ausweis sämtlicher Vermögensgegenstände. Dieser weitgefaste Begriff wird

187 Hennrichs, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 9 Rn. 40, unter Hinweis darauf, dass genauer von der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung zu sprechen sei.

188 Vgl. Hennrichs, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 9 Rn. 110 m.w.N.

189 So insbesondere zuletzt durch das BilMoG unter Einfügung des letzten Halbsatzes in § 5 Abs. 1 S. 1 EStG und Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit.

190 Hennrichs, in Tipke/Lang, 23. Aufl. 2018, § 9 Rn. 105. Beispielshaft sei hier verwiesen auf handelsrechtliche Ansatzwahlrechte der Aktiv- und Passivseite, die in der Steuerbilanz zu Aktivierungsgeboten und Passivierungsverboten transformiert werden, vgl. BFH v. 3.02.1969, GrS 2/68, BStBl. II 1969, S. 291.

191 Ballwieser, in MüKo HGB, Bd. 4, 3. Aufl. 2013, § 246 Rn. 1.

allerdings für Einzelkaufleute allgemein dahingehend eingeschränkt, dass sich die Ausweispflicht in der Bilanz nur auf das dem Handelsgeschäft gewidmete Vermögen erstreckt und Privatvermögen nicht ausgewiesen werden darf.¹⁹² Personenhandelsgesellschaften haben im Gegensatz zur natürlichen Person keine Privatsphäre und damit auch keinen privaten Vermögensbereich. Ihr Gesellschaftsvermögen ist in seiner gesamthänderischen Gebundenheit immer auch Vermögen des Handelsgeschäfts und somit in vollem Umfang in der Handelsbilanz auszuweisen.¹⁹³ Dennoch durchbricht der BFH und ihm folgend die Finanzverwaltung die Maßgeblichkeit, wenn für den Erwerb oder die Nutzung von Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens ein betrieblicher Veranlassungszusammenhang fehlt.¹⁹⁴ Zur Begründung wird darauf verwiesen, dass Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens steuerlich zwar grundsätzlich zum notwendigen Betriebsvermögen der Gesellschaft gehören, der steuerrechtliche Begriff des Betriebsvermögens jedoch eine „Einengung gegenüber dem handelsrechtlichen Gesellschaftsvermögen“ gebiete.¹⁹⁵ Die einkommensteuerliche Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen ist nach Ansicht der Rechtsprechung vorrangig gegenüber der Maßgeblichkeit des in der Handelsbilanz zu erfassenden Gesellschaftsvermögens.¹⁹⁶ Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens, die nur der privaten Lebensführung eines, mehrerer oder aller Gesellschafter dienen oder deren Erwerb nur Verluste bringen können, gehen nicht in den Betriebsvermögensvergleich ein und werden als Privatvermögen der Gesellschafter gewertet.¹⁹⁷

f) Einheitliche Bilanzierung und Bewertung

Das Betriebsvermögen der Gesellschaft ist die Basis des Betriebsvermögensvergleichs, an dessen Ergebnis – Gewinn oder Verlust – dem einzelnen Gesellschafter ein Anteil zukommt. Dieser Anteil resultiert aus einem ge-

192 Merkt, in Baumbach/Hopt, HGB, 39. Aufl. 2020, § 246 Rn. 24.

193 Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 456.

194 Z.B. BFH v. 16.10.2014, IV R 15/11, BStBl. II 2015, S. 267 (Tz. 23); BFH v. 3.3.2011, IV R 45/08, BStBl. II 2011, S. 552 (Tz. 20); BFH v. 25.11.2004, IV R 7/03, BStBl. II 2005, S. 354 (Tz. 15); BMF v. 20.12.1977, BStBl. I 1978, S. 8 (Tz. 9).

195 Z.B. BFH v. 30.06.1987, VIII R 353/82, BStBl. 1988 II, S. 418 (Tz. 23).

196 Z.B. BFH v. 11.5.1989, IV R 56/87, BStBl. II 1989, S. 657 (Tz. 10).

197 Z.B. BFH v. 22.05.1975, IV R 193/71, BStBl. II 1975, S. 804 (Tz. 27); BFH v. 6.06.1973, I R 194/71, BStBl. II 1973, S. 705 (Tz. 9).

meinsam, in der Rechtsform der Personengesellschaft geführten Betrieb, für den der Betriebsvermögensvergleich durchzuführen ist.¹⁹⁸ Bezogen auf das gesamthänderisch gebundene Gesellschaftsvermögen können Ansatz- und Bewertungswahlrechte grundsätzlich nur einheitlich ausgeübt werden.¹⁹⁹

Dies gilt jedoch nicht uneingeschränkt. Da Steuersubjekt der einzelne Gesellschafter ist, sieht der BFH auch den einzelnen Gesellschafter als „Subjekt der Gewinnerzielung“²⁰⁰ an und überprüft eine Gewinnermittlungsvorschrift daraufhin, ob ihr Tatbestand und ihre Rechtsfolge entsprechend der Systematik und dem Zweck der Norm nach den Verhältnissen der einzelnen Gesellschafter auszulegen ist.²⁰¹ In Einzelfällen²⁰² können daher zwingend anzuwendende oder auch nur wahlweise mögliche – von der Handelsbilanz abweichende – steuerliche Bewertungsmaßstäbe dazu führen, dass für einzelne Gesellschafter Wertkorrekturen gegenüber den Ansätzen in der Gesamthandsbilanz vorzunehmen sind. Dies ist immer dann der Fall, wenn eine entsprechende Vorschrift nicht auf gesellschaftsbezogene, sondern auf personelle Tatbestandsvoraussetzungen abstellt.²⁰³ Insoweit tritt die Einheitsbetrachtung gegenüber der Vielheit der Gesellschafter in den Hintergrund. Technisch erfolgen Korrekturansätze in Ergänzungsbilanzen²⁰⁴, die als „Wertkorrekturbilanzen“²⁰⁵ zusammen mit den jeweiligen Ansätzen der Gesamthandsbilanz die Steuerbilanz bilden.²⁰⁶

198 Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 228 f.; Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 463.

199 BFH v. 7.08.1986, IV R 137/83, BStBl. II 1986, S. 910 (Tz. 35); Bode, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 151. EL 2020, § 15 EStG Rn. 445; Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. F 182; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 10 I 1 a (S. 416 f.).

200 BFH v. 29.3.2007, IV R 72/02, BStBl. II 2008, S. 420 (Tz. 39).

201 BFH v. 29.3.2007, IV R 72/02, BStBl. II 2008, S. 420 (Tz. 38).

202 Vgl. zu den möglichen Anwendungsfällen Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 468; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 411, jeweils m.w.N.

203 So in Fällen der AfA nach § 7 Abs. 5, § 7a Abs. 7, § 7h, § 7i, § 82f EStDV und der Begünstigung nach § 6b EStG.

204 Vgl. nur Wacker, in Schmidt, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 460.

205 Hennrichs, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 10 Rn. 123; Hüttemann, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011, 39, 52.

206 Siehe hierzu genauer unten Kapitel 2 A.I.2.g)bb)(3.).

g) Das Eigenkapital der Personengesellschaft

§ 247 Abs. 1 HGB fordert den gesonderten Ausweis des Eigenkapitals in der Bilanz, ohne diesen Begriff einer allgemeinen gesetzlichen Definition zuzuführen. Lediglich für Kapitalgesellschaften wird das Eigenkapital in der Bilanzgliederungsvorschrift des § 266 Abs. 3 HGB in seiner formalen Ausgestaltung aufgezeigt und in § 272 HGB in seinen Einzelbestandteilen geregelt. Für Personengesellschaften beinhaltet das Handelsgesetzbuch keine vergleichbaren Regelungen und spricht in § 120 Abs. 2 Hs. 1 HGB nur vom Kapitalanteil eines Gesellschafters.

aa) Der Begriff des Kapitalanteils

Wenn § 120 Abs. 2 Hs. 1 HGB für die OHG den Begriff Kapitalanteil verwendet, wird ein Bezug hergestellt zum Begriff des bilanziellen Kapitals und lediglich zum Ausdruck gebracht, dass bei einer Mehrheit von Personengesellschaftern das Eigenkapital der gesamthänderisch gebundenen Unternehmung anteilsmäßig auf die einzelnen Gesellschafter entfällt. Der Kapitalanteil erfasst zunächst die vom Gesellschafter zu erbringende Einlage und in der Folge die auf ihn entfallenden Gewinn- und Verlustanteile und getätigten Entnahmen.²⁰⁷ Eine Abweichung hiervon findet sich lediglich für Kommanditisten, deren Kapitalanteil Gewinne nur bis zur Höhe der bedungenen Einlage erfasst und mit Verlusten nur bis zur Höhe dieses Kapitalanteils und einer noch rückständigen Einlage belastet wird (§ 167 Abs. 2 und 3 HGB).

Mit dem Begriff des Kapitalanteils kommt somit nicht mehr, aber auch nicht weniger zum Ausdruck, als dem bilanziellen Begriff des Eigenkapitals zukommt. Der Kapitalanteil ist eine Rechenziffer, die nur den anteiligen Buchwert am bilanziellen Reinvermögen der Gesellschaft widerspiegelt, darüber hinaus aber kein eigenes Vermögensgut im Sinne eines subjektiven Rechts statuiert.²⁰⁸

Positive Kapitalanteile dokumentieren somit keine Forderungen der Gesellschafter an die Gesellschaft, wie umgekehrt, negative Kapitalanteile nicht zu Forderungen der Gesellschaft gegenüber den Gesellschaftern führen.²⁰⁹ Der Kapitalanteil sagt auch nichts aus über den Gesellschaftsanteil,

207 Huber, ZRG 17 (1988), 1, 4.

208 Huber, Vermögensanteil, 1970, S. 1378.

209 Huber, ZGR 17 (1988), 1, 5.

der die gesamte Beteiligung der Mitgliedschaft in der Personengesellschaft beinhaltet.²¹⁰

Ohne ein selbständiges Recht zu sein, kommt dem Kapitalanteil aber weitreichende rechtliche Bedeutung zu.²¹¹ Nach dem gesetzlichen Statut ist der Kapitalanteil die Basis zur Bestimmung der Vorausdividende²¹² (§ 121 Abs. 1 HGB), der Entnahmen (§ 122 HGB) und der Berechnung des Auseinandersetzungsguthabens (§ 155 Abs. 1 HGB). Gesellschaftsvertraglich kann er auch als Maßstab zur Regelung sonstiger mitgliedschaftlicher Rechte und Pflichten herangezogen werden.²¹³ Ausschließlich in steuerlicher Hinsicht entfaltet der Kapitalanteil darüber hinaus nach § 15a EStG ganz entscheidende Relevanz für die Frage der Ausgleichs- und Abzugsfähigkeit des Verlustanteils eines Kommanditisten.

Der von der gesetzlichen Vorgabe als einheitliche Position gefasste Kapitalanteil stößt jedoch in der Praxis auf Probleme, die im Wesentlichen darin bestehen, dass ein einheitlicher Kapitalanteil ungeeignet ist, will man Gewinn- und Verlustbeteiligungen an die unterschiedlichen Kapitalbeteiligungen der Gesellschafter knüpfen.²¹⁴ Zudem bildet er in aller Regel auch keinen geeigneten Maßstab für die Verteilung des Liquidationserlöses.²¹⁵ Ein einheitlicher Kapitalanteil lässt auch keine Unterscheidung zwischen Eigen- und Fremdkapital zu, mit der Folge, dass künftige Verluste – ungeachtet gesellschaftsvertraglicher Vereinbarung – immer auch zur Verrechnung mit nicht entnommenen Gewinnen führen. Auch eine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung zu entnahme- und nicht entnahmefähigen Guthaben der Gesellschafter kann ein einheitlicher Kapitalanteil in seinem Zahlengefüge nicht umsetzen.²¹⁶

Zur Lösung dieser Probleme splittet die Buchführungspraxis den an sich einheitlichen Kapitalanteil im Rahmen des Buchführungswerks in mehrere Konten auf.

210 K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 47 III 1 a (S. 1380).

211 K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 47 III 2 a, b (S. 1382 f.).

212 Zu den unterschiedlichen Begriffen Blezinger, Gewinnverteilung bei Personengesellschaften, 2018, S. 50.

213 K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 47 III 2 b (S. 1383).

214 Huber, ZGR 17 (1988), 1, 43.

215 Huber, Vermögensanteil, 1970, S. 183 ff; K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 47 III 2 c (S. 1383 f.).

216 Huber, ZGR 17 (1988), 1, 45.

bb) Die Dokumentation des Kapitalanteils in der Buchführung

(1.) Das zweigeteilte Kapitalkonto

In seiner einfachsten Form wird der einheitliche Kapitalanteil im Rahmen des Buchführungswerks in zwei Konten aufgegliedert, in ein festes und ein variables Kapitalkonto.

Das feste Kapitalkonto, häufig als Kapitalkonto I bezeichnet, nimmt dabei ausschließlich die gesellschaftsvertraglich vereinbarte Einlage auf, wohingegen auf dem zweiten, dem variablen Kapitalkonto (Kapitalkonto II), Gewinn- und Verlustanteile sowie Entnahmen erfasst werden.²¹⁷

Mit einer derartigen Zweiteilung wird im Kapitalkonto I die Beteiligungsquote des einzelnen Gesellschafters am Gesellschaftsvermögen dokumentiert und zumindest für die Fälle Klarheit geschaffen, in denen die Gewinn- und Verlustbeteiligung, sowie die Ausübung von Mitgliedschaftsrechten im Verhältnis der vertraglich festgelegten Kapitalbeteiligung erfolgen soll.²¹⁸ Aber auch ein solches zweigeteiltes Kapitalkonto würde ohne weitere Differenzierung zumindest für Kommanditisten im Saldo seines variablen Teils entnahmefähige und nicht entnahmefähige Gewinne vermischen und im Hinblick auf den Eigenkapitalausweis in der Bilanz zu einem Verstoß gegen das Gebot der Bilanzklarheit und –wahrheit führen.²¹⁹

(2.) Mehrgliedrige Kapitalkonten-Modelle

Soweit Gewinne entnahmefähig sind und daher für die Gesellschaft – im Gegensatz zum Kapitalanteil des Gesellschafters – Verbindlichkeitscharakter aufweisen, wie auch für mögliche Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern, aus denen Forderungen entstehen oder Verbindlichkeiten erwachsen, wird neben den beiden Kapitalkonten I und II für jeden Gesellschafter regelmäßig ein weiteres Konto geführt, häufig als „Privat-“ oder als „Darlehenskonto“²²⁰ bezeichnet, um eine klare Tren-

217 K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 47 III d (S. 1385) m.w.N. Zu praxisgängigen Bezeichnungen des festen und variablen Kapitalkontos vgl. Huber, ZRG 17 (1988), 1, 47 f. m.w.N.

218 Priester, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 120 Rn. 103.

219 Schäfer, in Staub, HGB, Bd. III, 5. Aufl. 2009, § 120 Rn. 54.

220 Priester, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 120 Rn. 96 m.w.N.

nung von Eigen- und Fremdkapital herbeizuführen (sog. „Dreikontenmodell“²²¹).²²² Im Ergebnis nimmt das Kapitalkonto I nur die ursprüngliche Kapitaleinlage (und ggf. später zugeführte Kapitalerhöhungen) und das Kapitalkonto II die thesaurierten Gewinnanteile und Verluste auf.²²³ Bei den Kapitalkonten kommt Eigenkapitalcharakter zu und zusammen ergeben sie den Kapitalanteil im Sinne des HGB,²²⁴ der bei Auflösung der Gesellschaft oder dem vorzeitigen Ausscheiden eines Gesellschafters zur Bestimmung des Abrechnungsguthabens heranzuziehen ist²²⁵. Im Gegensatz dazu ist das dritte Konto, das nur entnahmefähige Gewinne sowie Forderungen und Verbindlichkeiten aus Rechtsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern aufnimmt, ein Konto mit Fremdkapitalcharakter.²²⁶

Neben diesem vorherrschenden Dreikonten-Modell finden sich in der Praxis weitere Systemvarianten, denen zunächst allen gemeinsam ist, dass das Kapitalkonto I ausschließlich die bedungene Einlage erfasst und in diesem Bestand keinen weiteren Veränderungen unterliegt.²²⁷ Weitere Konten, die daneben geführt werden, dienen dem jeweiligen Dokumentationsbedürfnis der gesetzlich zwingenden bzw. gesellschaftsvertraglich vereinbarten Verwendung von Gewinnen und Berücksichtigung von Verlusten, sowie der Zulässigkeit von Entnahmen. So werden häufig sog. „Verlustvortragskonten“ geführt, die nur auf die Gesellschafter entfallende Verluste erfassen und späteren Gewinnzuteilungen zur Verrechnung dienen.²²⁸ Soweit Gewinnanteile grundsätzlich frei verfügbar wären, die Gesellschaft aber zur Rücklagenbildung eine Entnahmebeschränkung vorsieht, werden diese quotenmäßigen Gewinnanteile entweder auf einem eigenen, für jeden Gesellschafter gesondert eingerichteten Kapitalkonto erfasst oder ein gemeinschaftliches Rücklagenkonto neben den Kapitalkonten gebildet.²²⁹ Die in der Praxis vorzufindenden Bezeichnungen dieser unterschiedlichen

221 Priester, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 120 Rn. 106.

222 Priester, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 120 Rn. 96; Schäfer, in Staub, HGB, Bd. III, 5. Aufl. 2009, § 120 Rn. 55 f., 66 ff.

223 Roth, in Baumbach/Hopt, HGB, 39. Aufl. 2020, § 120 Rn. 19.

224 Ehrlicke, in E/B/J/S, HGB, Bd. 1, 4. Aufl. 2020, § 120 Rn. 79.

225 Huber, ZGR 17 (1988), 1, 61 f.

226 Schäfer, in Staub, HGB, Bd. III, 5. Aufl. 2009, § 120 Rn. 66, 70.

227 Vgl. zu den verschiedenen Modellvarianten im Einzelnen Huber, ZGR 17 (1988), 1, 72 ff.

228 Huber, ZGR 17 (1988), 1, 86 f.; Priester, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 120 Rn. 107.

229 Priester, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 120 Rn. 106.

Konten sind oft wenig erhellend hinsichtlich des Eigen- oder Fremdkapitalcharakters der aus ihnen resultierenden Salden.²³⁰ Ohne dass der Bezeichnung des jeweiligen Kontos eine Aussagekraft zukommt²³¹, rechnen zum Eigenkapital nur solche Konten, auf denen auch Verluste verbucht werden oder die in die Ermittlung des Abfindungsguthabens eingehen.²³² Nur diese dürfen in der Bilanz unter der Position Eigenkapital ausgewiesen werden, wobei es als zulässig erachtet wird, sie einzeln oder saldiert aufzuführen.²³³

(3.) Ergänzungsbilanz und Ergänzungskapital

Ergänzungsbilanzen werden erforderlich, wenn der in der Gesamthandsbilanz wertmäßig auf den einzelnen Gesellschafter entfallende Buchwertanteil an Wirtschaftsgütern nicht den steuerrechtlich zwingenden bzw. wahlweise möglichen Wertansätzen entspricht.²³⁴ Als „Wertkorrekturbilanzen“²³⁵ bilden sie zusammen mit den jeweiligen Ansätzen der Gesamthandsbilanz die Steuerbilanz.²³⁶ Anwendung finden Ergänzungsbilanzen

230 Blezinger, Gewinnverteilung bei Personengesellschaften, 2018, S. 115.

231 Z.B. BFH v. 15.05.2008, IV R 46/05, BStBl. II 2008, S. 812 (Tz. 42); BFH v. 26.06.2007, IV R 29/06, BStBl. II 2008, S. 103 (Tz. 28); BFH v. 5.06.2002, I R 81/00, BStBl. II 2004, S. 344 (Tz. 22); BFH v. 27.06.1996, IV R 80/95, BStBl. II 1997, S. 36 (Tz. 25).

232 BFH v. 19.03.2014, X R 28/12, BStBl. II 2014, S. 629 (Tz. 30); BFH v. 26.06.2007, IV R 29/06, BStBl. II 2008, S. 103 (Tz. 29); BFH v. 5.06.2002, I R 81/00, BStBl. II 2004, S. 344 (Tz. 22); BFH v. 4.05.2000, IV R 16/99, BStBl. II 2001, S. 171 (Tz. 19); Schäfer, in Staub, HGB, Bd. III, 5. Aufl. 2009, § 120 Rn. 57 m.w.N.

233 Priester, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 120 Rn. 28; Schäfer, in Staub, HGB, Bd. III, 5. Aufl. 2009, § 120 Rn. 54.

234 Z.B. BFH v. 20.11.2014, IV R 1/11, BStBl. II 2017, S. 34 (Tz. 17); BFH v. 28.09.1995, IV R 57/94, BStBl. II 1996, S. 68 (Tz. 11); BFH v. 29.10.1991, VIII R 148/85, BStBl. 1992 II, S. 647 (Tz. 32); Bode, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 151. EL 2020, § 15 EStG Rn. 553; Desens/Bliscke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. F 42; Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 500; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 460.

235 Hennrichs, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 10 Rn. 123; Hüttemann, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011, 39, 52.

236 Hüttemann, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011, 39, 52; vgl. auch BFH v. 20.11.2014, IV R 1/11, BStBl. II 2017, S. 34 (Tz. 17); Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 500; Desens/Bliscke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. F 33.

hauptsächlich in Fällen, in denen die individuellen Anschaffungskosten eines Gesellschafters gegenüber den in der Gesamthandsbilanz ausgewiesenen Werten der Wirtschaftsgüter abweichen.²³⁷ Hierdurch werden beispielsweise im Rahmen des Erwerbs eines Gesellschaftersanteils realisierte stille Reserven dem Erwerber zugeordnet.²³⁸ Darüber hinaus bedient sich die Praxis der Technik der Ergänzungsbilanzen in Fällen, in denen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften auf personelle Tatbestandsvoraussetzungen abstellen und das Prinzip der einheitlichen Bilanzierung durchbrechen, weil der Tatbestand nicht für alle Mitunternehmer gleichermaßen erfüllt ist.²³⁹

Die Differenz zwischen positiven und negativen Korrekturposten solcher Ergänzungsbilanzen führt in Form von Ergänzungskapitalteilen zu einer Erhöhung oder Minderung des für den betreffenden Mitunternehmer in der Steuerbilanz ausgewiesenen Kapitalanteils.²⁴⁰ Über die Fortentwicklung der Ergänzungsbilanzen wird der Gewinnanteil des einzelnen Gesellschafters im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG unter Berücksichtigung seiner Mehr- bzw. Minderaufwendungen erfasst.²⁴¹

h) Fälle außerbilanzieller Korrekturen

Handelsbilanzielle Erträge und Aufwendungen können steuerrechtlich im Einzelfall eine abweichende Behandlung erfahren, weil sie steuerfreie Ein-

237 Gschwendtner, DStR 1993, 817, 819; Hallerbach, in Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl. 2005, Rn. 1062; Hüttemann, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011, 39, 52; Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 500; vgl. zu den möglichen Anwendungsfällen Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 244; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 460.

238 Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 247; Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 500; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 462.

239 Gschwendtner, DStR 1993, 817, 819; Hennrichs, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 10 Rn. 124; Siehe zur einheitlichen Bilanzierung oben Kapitel 2 A.I.2.f).

240 Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 500; Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. F 33.

241 BFH v. 25.04.2006, VIII R 52/04, BStBl. II 2006, S. 847 (Tz. 95); BFH v. 28.9.1995, IV R 57/94, BStBl. II 1996, S. 68 (Tz. 11); Hüttemann, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011, 39, 53; Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 500.

nahmen i.S.v. § 3 Nr. 40 EStG darstellen, als nicht abziehbare Betriebsausgaben i.S.v. § 4 Abs. 4 EStG zu qualifizieren sind oder als Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) i.S.v. § 10b EStG nur der Abzugsberechtigung durch den Steuerpflichtigen unterliegen. Gewinnkorrekturen, die solchermaßen vorzunehmen sind, wirken sich nicht auf die Kapitalanteile aus, da das Gesamthandsvermögen um die steuerfreien Erträge wertmäßig erhöht bzw. um die nichtabziehbaren Betriebsausgaben, Spenden und Mitgliedsbeiträge geschmälert ist. Erforderliche Korrekturen erfolgen deshalb nur „außerhalb der Bilanz“²⁴² im Rahmen der Besteuerung des einzelnen Mitunternehmers.

II. USA

1. Die Bemessungsgrundlage der US-amerikanischen *federal income tax* und ihre Ermittlung

a) Das Steuerobjekt der *federal income tax*

Die US-amerikanische *federal income tax* verfolgt hinsichtlich des Einkommensbegriffs einen umfassenden Ansatz. Eine Gruppierung des Steuerobjekts in eine abschließende Anzahl unterschiedlicher Einkunftsarten – mit einer Zweiteilung in Gewinn- und Überschusseinkünfte – kennt das US-amerikanische Steuerrecht nicht.²⁴³ Steuerobjekt der US-amerikanischen *federal income tax* ist jeder Vermögenszuwachs, soweit er nicht ausdrücklich steuerbefreit ist.²⁴⁴ Die insoweit in § 61(a) IRC vorzufindende Aufzählung von fünfzehn Einnahmequellen ist nur beispielhaft.²⁴⁵ So findet sich in Absatz 13 dieser Vorschrift speziell für Personengesellschaften als Steuerobjekt der Anteil an ihrem Bruttoeinkommen (*distributive share of partnership gross income*).

Während das deutsche Einkommensteuerrecht maßgeblich von der Unterscheidung zwischen Betriebs- und Privatvermögen geprägt ist, führt der umfassende Besteuerungsansatz des US-amerikanischen Ertragsteuerrechts dazu, dass Gewinne aus der Veräußerung jeglichen Vermögens steuerver-

242 Niehus/Wilke, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 7. Aufl. 2015, S. 93.

243 Kraft, Steuergerechtigkeit, 1991, S. 162.

244 Vgl. § 61(a) IRC: „Except as otherwise provided in this subtitle, gross income means all income from whatever source derived (...).”

245 Kraft, Steuergerechtigkeit, 1991, S. 161.

haftet sind. So werden in den USA neben Vermögensgegenständen einer unternehmerischen Tätigkeit grundsätzlich auch private Konsumgüter von der Besteuerung erfasst (§ 1001(a) IRC).²⁴⁶

Entsprechend dem deutschen Recht unterliegen auch nach dem US-amerikanischen Ertragsteuerrecht nur solche Vermögenszuwächse der Besteuerung, die realisiert wurden.²⁴⁷ Bereits in der Entscheidung *Eisner v. Macomber* betonte der Supreme Court, dass aus einer Vermögensmehrung steuerlich relevante Einnahmen nur dann folgen, wenn der Zuwachs vom Steuerpflichtigen „erlangt“ wurde, er mithin zu seinem eigenen Gebrauch, Nutzen oder zu seiner weiteren Verfügung steht.²⁴⁸

b) Die Unterscheidung von *ordinary income* und *capital gains*

Im Gegensatz zum deutschen Einkommensteuertarif, der realisierte stille Reserven aus steuerverhafteten Vermögensmehrungen – von wenigen Ausnahmen abgesehen²⁴⁹ – in Höhe des persönlichen Steuersatzes gleichermaßen belastet, unterscheidet das US-amerikanische Ertragsteuerrecht zwischen *capital gains* bzw. *losses* (§ 1222 IRC) und *ordinary income* bzw. *loss*. *Capital gains* bezeichnen Gewinne aus der Veräußerung oder dem Tausch bestimmter Vermögensgüter, sog. *capital assets*, die im Vergleich zu allen übrigen Einnahmen (*ordinary income*) einem begünstigten Steuersatz unterliegen (§ 1222 IRC).²⁵⁰

Vor dem Hintergrund, dass der günstige Steuertarif für *capital gains* die Härte abmildern soll, die mit der vollständigen Besteuerung der über einen längeren Zeitraum aufgestauten stillen Reserven im Jahr der Rea-

246 Kroschel, Die Federal Income Tax, 2000, S. 227.

247 Graetz/Schenk/Alstott, Federal Income Taxation, 8. Aufl. 2018, S. 148 ff.

248 *Eisner v. Macomber*, 252 US 189, 207 (1920): “(...) not a gain accruing to capital; not a growth or increment of value in the investment; but a gain, a profit, something of exchangeable value, proceeding from the property, severed from the capital, however invested or employed, and coming in, being ‘derived’-that is, received or drawn by the recipient (the taxpayer) for his separate use, benefit and disposal (...).”

249 Vgl. §§ 32d, 34, 34a und b EStG.

250 *Capital gains* einer natürlichen Person aus der Veräußerung eines *capital asset* am oder nach dem 1. Januar 2020 unterliegen einem Höchststeuersatz von 20 % (§ 1(h) IRC), während der für *ordinary income* geltende Höchststeuersatz für das Jahr 2020 37 % beträgt (§ 1(j) IRC).

lisierung verbundenen ist,²⁵¹ zählen zu den *capital assets* vor allem Vermögensgegenstände, die ein Steuerpflichtiger für gewöhnlich über einen längeren Zeitraum hält.²⁵²

Zugleich mit der Begünstigung von *capital gains* wollte der Gesetzgeber aber verhindern, dass Veräußerungsverluste (*capital losses*) gezielt realisiert werden, um *ordinary income* auszugleichen.²⁵³ Aus diesem Grund müssen Verluste aus der Veräußerung eines *capital asset* zunächst mit *capital gains* verrechnet und dürfen im Übrigen nur bis zu einem Betrag von 3000 USD mit *ordinary income* ausgeglichen werden (§ 1211(b) IRC).²⁵⁴

c) Die Ermittlung des *taxable income* einer natürlichen Person

Grundlage der US-amerikanischen Einkommensbesteuerung ist in einem ersten Schritt das *gross income*, in das alle steuerpflichtigen Bruttoeinnahmen einfließen.²⁵⁵ Das *gross income* wird anschließend um bestimmte, abschließend geregelte Abzüge (*deductions*) vermindert.²⁵⁶ Hierzu zählen insbesondere sämtliche Erwerbsaufwendungen (§§ 162, 167, 212 IRC) sowie Verluste aus der Erwerbssphäre (§ 165(c) IRC). Bei natürlichen Personen erfolgt zudem ein Abzug bestimmter Lebenshaltungskosten und anderer privater Ausgaben²⁵⁷ sowie die Berücksichtigung persönlicher Freibeträge (*personal exemption*, § 151 IRC). Das so ermittelte *taxable income* ist die Grundlage für die Anwendung des progressiv und in Stufen ausgestalteten Steuertarifs (§ 1 IRC). Nach Abzug von Steueranrechnungen (*credits*, §§ 21-53 IRC) verbleibt schließlich die Einkommensteuerschuld.²⁵⁸

251 Bittker/Lokken, Federal Taxation of Income, Estates and Gifts, Stand 03/2020, § 46.1; Kroschel, Die Federal Income Tax, 2000, S. 239.

252 Bittker/Lokken, Federal Taxation of Income, Estates and Gifts, Stand 03/2020, § 47.2.1. Vgl. im Einzelnen § 1221 IRC.

253 Bittker/Lokken, Federal Taxation of Income, Estates and Gifts, Stand 03/2020, § 46.1.

254 *Capital losses*, die im Jahr ihrer Entstehung nicht ausgleichsfähig sind, können jedoch rück- bzw. vorgetragen werden (§ 1212 IRC).

255 § 61 IRC.

256 Welche Positionen im Einzelnen abzugsfähig sind, ist in den §§ 162 bis 199 IRC (*itemized deduction for individuals and corporations*), §§ 212 bis 224 IRC (*additional itemized deductions for individuals*), §§ 242 bis 250 IRC (*special deductions for corporations*) und §§ 261 bis 280h IRC (*items not deductible*) geregelt.

257 Z.B. Krankheitskosten (§ 213 IRC), bestimmte auf Staats- und Gemeindeebene erhobene Steuern (§ 164 IRC) sowie Spenden (§ 170 IRC).

258 Graetz/Schenk/Alstott, Federal Income Taxation, 8. Aufl. 2018, S. 26 f.

2. Die Ermittlung des *taxable income* einer *partnership*

Die steuerliche Behandlung von Personengesellschaften folgt im Grundsatz den eben dargestellten allgemeinen Vorschriften für natürliche Personen.

a) Die Gesellschaft als Einkommensermittlungssubjekt

Gegenstand der Einkommensermittlung bei Personengesellschaften ist im US-amerikanischen Recht nicht etwa wie im deutschen Recht der Gewinn der Gesellschaft, sondern die gesamte steuerliche Bemessungsgrundlage (*taxable income*).²⁵⁹ Einkommensermittlungssubjekt ist die Gesellschaft (§ 703(a) IRC). Sie bestimmt einen Einkommensermittlungszeitraum (*taxable year*)²⁶⁰, wählt eine Einkommensermittlungsmethode und übt – von wenigen Ausnahmen abgesehen²⁶¹ – bestehende Wahlrechte im Rahmen der Einkommensermittlung aus²⁶². Ihre Verhältnisse sind es auch, die im Grundsatz den Charakter von Einkommensbestandteilen bestimmen.²⁶³ So führt etwa der Gewinn aus der Veräußerung eines Vermögensgutes, das auf Ebene der Gesellschaft nicht als *capital asset* einzustufen ist, zu *ordinary income* auch in Bezug auf einen Gesellschafter, in dessen Händen derselbe Gegenstand als *capital asset* einzustufen gewesen wäre.²⁶⁴

b) Einkommensermittlungsmethoden

Zulässige Methoden zur Ermittlung des *taxable income* sind nach § 446(c) IRC eine *accrual method*, die *cash receipts and disbursement method* (kurz: *cash method*), darüber hinaus jede andere, nach dem Internal Revenue Code erlaubte Methode, sowie eine Kombination der vorgenannten Methoden, sofern die Treasury Regulations dies erlauben.

Accrual und *cash method* stellen in diesem System sog. *overall methods* dar,²⁶⁵ während das Gesetz mit „jeder anderen, nach dem IRC zulässig-

259 § 703(a) IRC.

260 § 706(b) IRC.

261 Vgl. im Einzelnen die in § 703(b)(1) bis (3) IRC aufgeführten Ausnahmen.

262 § 703(b) IRC.

263 § 702(b) IRC.

264 Z.B. Podell v. Commissioner of Internal Revenue, 55 T.C. 429, 433 (1970).

265 Treas. Reg. § 1.446-1(a)(1).

gen Methode“ solche Vorschriften anspricht, die nur ganz bestimmte Geschäftsvorfälle wahlweise einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung zugänglich machen. Beispielhaft verweisen die Treasury Regulations etwa auf die nach § 174 IRC mögliche Wahl des Steuerpflichtigen, Forschungskosten sofort abzuziehen oder über einen Zeitraum von mindestens 60 Monaten zu verteilen.²⁶⁶

aa) Eine *accrual method*

Ebenso wie der deutsche Betriebsvermögensvergleich basiert das *accrual accounting* auf einer periodengerechten Gewinnermittlung; Erträge und Aufwendungen werden mithin im Jahr ihrer Entstehung berücksichtigt.²⁶⁷ Das Gesetz spricht von „einer“ *accrual method* und will damit zum Ausdruck bringen, dass es unterschiedliche Ausprägungen des *accrual accounting* anerkennt.²⁶⁸ Beispielsweise hat ein Warenproduzent die Wahl, seine Veräußerungserlöse entweder im Zeitpunkt der Versendung, der Annahme durch den Abnehmer oder erst bei einem zeitlich nachfolgenden Eigentumsübergang steuerlich zu berücksichtigen.²⁶⁹

Die Anwendung einer *accrual method* geht formal nicht notwendig mit der Erstellung einer Bilanz einher.²⁷⁰ Sie beinhaltet keinen bilanziellen Vermögensvergleich, sondern besteht in einer Erfolgsrechnung, die im Ergebnis der deutschen Gewinn- und Verlustrechnung ähnlich ist.²⁷¹

bb) Die *cash method*

Demgegenüber ist die *cash method* - entsprechend der deutschen Einnahmen-Überschuss-Rechnung - eine Geldrechnung, die auf den Zu- und Abfluss von Zahlungen abstellt.²⁷² Einnahmen sind demnach in dem

266 Vgl. Treas. Reg. § 1.446-1(c)(1)(iii).

267 Kroschel, Die Federal Income Tax, 2002, S. 68; Trinks/Trinks, IStR 2012, 201, 201.

268 Bittker/McMahon/Zelenak, Federal Income Taxation of Individuals, 3. Aufl. 2002, § 39.01 (5).

269 Treas. Reg. § 1.446-1(c)(1)(ii).

270 Kroschel, Die Federal Income Tax, 2000, S. 73.

271 Kahle, Die Ertragsbesteuerung der Beteiligung an einer US-Limited Partnership, 1996, S. 71.

272 Trinks/Trinks, IStR 2012, 201, 201.

Veranlagungszeitraum zu erfassen, in dem der Steuerpflichtige die tatsächliche Verfügungsmacht über die Einnahmen erlangt hat (*actually or constructively received*).²⁷³ Ausgaben sind dann zu berücksichtigen, wenn sie tatsächlich getätigt wurden (*actually made*).²⁷⁴ Wie die deutsche Einnahmen-Überschuss-Rechnung erfährt auch das Zu- und Abflussprinzip der *cash method* einzelne Ausnahmen.²⁷⁵ Insbesondere sind Aufwendungen, die der Anschaffung oder Herstellung abnutzbaren Anlagevermögens dienen (*capital expenditures*), nach den Regelungen zu Abschreibungen für Abnutzung (*depreciation*, §§ 167 f. IRC) zu berücksichtigen.²⁷⁶

cc) Kombination von Methoden

Schließlich lässt das US-amerikanische Recht auch eine Kombination der vorgenannten Einkommensermittlungsmethoden zu. Häufigster Anwendungsfall ist die Konstellation, in der ein Steuerpflichtiger seinen Warenverkehr, wie zwingend vorgeschrieben,²⁷⁷ nach der *accrual method* ermittelt, während alle übrigen Geschäftsvorfälle nach dem Zu- und Abflussprinzip der *cash method* erfasst werden können.²⁷⁸

c) Die Bedeutung der unterschiedlichen Einkommensermittlungsmethoden für Personengesellschaften

Während im deutschen Recht der Einnahmen-Überschuss-Rechnung im Bereich gewerblicher Mitunternehmerschaften eher eine Ausnahmefunktion zukommt, steht die *cash method* im US-amerikanischen Recht nicht nur Freiberuflerzusammenschlüssen, sondern auch einem Großteil gewerblich tätiger Personengesellschaften offen, soweit nicht Vorgänge im Zusammenhang mit Vorratsvermögen der Gesellschaft betroffen sind.²⁷⁹

273 Treas. Reg. § 1.451-1(a); Treas. Reg. § 1.451-2(a).

274 Treas. Reg. § 1.446-1(c)(1)(i).

275 Vgl. hierzu Bittker/McMahon/Zelenak, Federal Income Taxation of Individuals, 3. Aufl. 2002, § 39.02.

276 Treas. Reg. § 1.461-1(a)(1). Ausführlich zu den US-amerikanischen Abschreibungsregeln Kroschel, Die Federal Income Tax, 2000, S. 182 ff.

277 Treas. Reg. § 1.446-1(c)(2)(i).

278 Treas. Reg. § 1.446-1(c)(1)(iv)(a).

279 Treas. Reg. § 1.446-1(a)(4)(i), (c)(2)(i).

Zwingend ist das *accrual accounting* jedoch regelmäßig für Personengesellschaften, an denen eine Körperschaft beteiligt ist,²⁸⁰ sowie für Personengesellschaften, die die gesetzlichen Kriterien eines Steuervermeidungsvehikels (*tax shelter*) erfüllen²⁸¹. Hierzu zählen insbesondere sämtliche Personengesellschaften, deren Anteile öffentlich zum Handel angeboten werden²⁸² sowie *limited partnerships*, bei denen mehr als 35 % der Verluste eines Wirtschaftsjahres beschränkt haftenden Gesellschaftern zugeordnet werden²⁸³.

d) Das Erfordernis der *book conformity* und des *clear reflection of income*

Soweit für einen Steuerpflichtigen eine Wahlmöglichkeit besteht, das Einkommen in unterschiedlicher Weise zu ermitteln, hat er diejenige Methode, die im Rahmen seiner Finanzbuchhaltung Anwendung findet, grundsätzlich auch der steuerlichen Einkommensermittlung zugrunde zu legen²⁸⁴ (sog. *book conformity requirement*²⁸⁵).

Das *book conformity requirement* erinnert auf den ersten Blick an die deutsche Regelung der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG).²⁸⁶

Das *financial accounting* als nichtsteuerliche Rechnungslegung²⁸⁷ ist in den USA von den *Generally Accepted Accounting Principles (US-GAAP)* bestimmt.²⁸⁸ Wenn auch das US-amerikanische Recht außerhalb des Steu-

280 §§ 447(a)(2), 448(a)(2) IRC. Ausnahmen hierzu finden sich in § 448(b)(2) IRC.

281 §§ 448(d)(3), 461(i)(3) IRC.

282 § 461(i)(3)(A) IRC.

283 §§ 461(i)(3)(B), 1256(e)(3)(B) IRC.

284 § 446(a) IRC.

285 Gertzman, *Federal Tax Accounting*, Stand April 2020, § 2.02 (1). Vgl. auch Drescher, *Zur Zukunft des deutschen Maßgeblichkeitsgrundsatzes*, 2002, S. 245 f.; Lischer/Märkl, *Wirtschaftsprüferkammer-Mitteilungen*, Sonderheft Juni 1997, 91, 95.

286 Siehe beispielsweise Anzinger, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 5 Rn. 193; Dammann, in Schön, *Steuerliche Maßgeblichkeit*, 2005, 571, 598; Drescher, *Zur Zukunft des deutschen Maßgeblichkeitsgrundsatzes*, 2002, S. 244; Kahle, *StuW* 1997, 323, 325.

287 Vgl. hierzu beispielsweise Cunningham/Cunningham, *The Logic of Subchapter K*, 5. Aufl. 2017, S. 39 ff.; Hamilton/Macey/Moll, *The Law of Business Organizations*, 12. Aufl. 2014, Ch. 3 Sec. D (S. 61 ff.); Ribstein et al., *Unincorporated Business Entities*, 5. Aufl. 2013, § 5.05 (S. 218 ff.).

288 Die *US-GAAP* stellen in den USA „zentrale und tragende“ (Haller, in Ballwieser, *US-amerikanische Rechnungslegung*, 4. Aufl. 2000, 1, 12) Grundsätze der exter-

errechts keine einheitliche Rechnungslegungspflicht für Unternehmen kennt,²⁸⁹ so legen in der Praxis doch eine Vielzahl von US-amerikanischen Unternehmen ihrer Buchführung die US-GAAP zugrunde.²⁹⁰

Die Heranziehung der US-GAAP für steuerliche Zwecke steht jedoch unter dem generellen Vorbehalt, dass die in der Buchführung verwendete Rechnungslegungsmethode das Einkommen des Steuerpflichtigen klar wiedergibt (*clearly reflect income*); anderenfalls ist der *Internal Revenue Service* (IRS) berechtigt, dem Steuerpflichtigen die Anwendung einer anderen Methode, die nach seiner Auffassung das Einkommen klar abbildet, vorzuschreiben (§ 446(b) IRC).

Welche Kriterien im Einzelnen erfüllt sein müssen, damit das Einkommen eines Steuerpflichtigen klar abgebildet wird, regeln weder das Gesetz noch die Treasury Regulations.²⁹¹ Auch die Gesetzgebungshistorie gibt keinen Aufschluss über die Intention des Gesetzgebers.²⁹² Die Gerichte billigen dem IRS in diesem Rahmen einen weiten Ermessensspielraum zu, dessen Ausübung von ihnen nur eingeschränkt überprüft wird.²⁹³

nen Rechnungslegung dar. Sie sind nicht wie die deutschen GoB formell gesetztes Recht, sondern werden vom *Financial Accounting Standards Board* (FASB), einer privatrechtlichen Organisation, aufgestellt (vgl. Eberhartinger, Internationalisierung der Rechnungslegung, 2000, S. 17).

- 289 Vgl. z.B. Broer, Maßgeblichkeitsprinzip, 2001, S. 151 f. Auf Bundesebene ist eine Pflicht zur Rechnungslegung im Kapitalmarktrecht verankert. § 13(a) Securities Exchange Act of 1934 schreibt für börsennotierte Unternehmen die jährliche Einreichung sog. *financial reports* bei der *Securities Exchange Commission*, der US-amerikanischen Börsenaufsichtsbehörde, vor. Die *financial reports* müssen dabei den US-GAAP entsprechen (vgl. Securities and Exchange Commission, Policy Statement, Release Nos. 33-8221; 34-47743; IC-26028, FR-70). Neben die kapitalmarktrechtliche Rechnungslegungspflicht auf Bundesebene treten einzelstaatliche Regelungen aus dem Bereich des Gesellschaftsrechts (vgl. Dammann, in Schön, Steuerliche Maßgeblichkeit, 2005, 571, 576 f.). Diese beziehen sich jedoch häufig nur auf Kapitalgesellschaften und verlangen zudem keine bestimmte Form der Rechnungslegung (Kroschel, Die Federal Income Tax, 2000, S. 38).
- 290 Ribstein et al., Unincorporated Business Entities, 5. Aufl. 2013, § 5.05 (S. 217 f.). Faktische Verbindlichkeit erlangen die US-GAAP insbesondere im Hinblick auf Unternehmen, einschließlich Personengesellschaften, die sich vertraglich gegenüber ihren Gesellschaftern oder Gläubigern verpflichtet haben, ihre Jahresabschlüsse von einem Wirtschaftsprüfer testieren zu lassen (vgl. Damman, in Schön, Steuerliche Maßgeblichkeit, 2005, 571, 588; Kahle, StuW 1997, 323, 324).

291 Dubroff/Cahill/Norris, Albany Law Review 47 (1983), 354, 356.

292 Dubroff/Cahill/Norris, Albany Law Review 47 (1983), 354, 363.

293 Vgl. Thor Power Tool Co. v. Commissioner, 439 U.S. 522, 540 (1979) m.w.N.

Zwar führen die Treasury Regulations aus, dass eine den US-GAAP folgende Buchführung in der Regel das Einkommen auch für steuerliche Zwecke klar wiedergibt,²⁹⁴ der Supreme Court hat jedoch in seiner grundlegenden Entscheidung *Thor Power Tool Co. v. Commissioner* betont, dass durch die Einhaltung der US-GAAP keine Vermutungswirkung für eine klare Einkommensermittlung für steuerliche Zwecke erzeugt werde.²⁹⁵ Begründet hat er seine Auffassung insbesondere mit der unterschiedlichen Zielrichtung des *financial accounting* und der steuerlichen Rechnungslegungsvorschriften. Während das *financial accounting* vordergründig eine Informationsfunktion für die Geschäftsführung, die Anteilseigner und die Gläubiger erfülle und daher durch das Vorsichtsprinzip geprägt sei, diene die steuerliche Rechnungslegung zuvorderst einer gerechten Besteuerung.²⁹⁶

Eine der deutschen Maßgeblichkeit der GoB entsprechende Bindungswirkung der US-GAAP für die steuerliche Einkommensermittlung besteht damit nicht.²⁹⁷

e) Das Verbot einzelner Abzüge vom *gross income* der Personengesellschaft

Wenn auch die Ermittlung des Einkommens grundsätzlich derjenigen natürlicher Personen folgt, bleiben Personengesellschaften jedoch eine Reihe von Abzügen (*deductions*) verwehrt.²⁹⁸ Dies rührt hauptsächlich daher, dass bestimmte Abzüge durch die einzelnen Gesellschafter im Rahmen ihrer persönlichen Einkommensteuerberechnung vorgenommen werden und daher eine doppelte Berücksichtigung ausgeschlossen werden soll.²⁹⁹ Zum anderen erfolgt hinsichtlich einzelner Abzüge eine direkte Zuordnung an die Gesellschafter, da die Geltendmachung entweder von den persönlichen

294 Treas. Reg. § 1.446-1(a)(1).

295 *Thor Power Tool Co. v. Commissioner*, 439 U.S. 522, 542 (1979).

296 *Thor Power Tool Co. v. Commissioner*, 439 U.S. 522, 542 (1979).

297 Siehe beispielsweise Anzinger, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 5 Rn. 193; Broer, Maßgeblichkeitsprinzip, 2001, S. 168; Eberhartinger, Internationalisierung der Rechnungslegung, 2000, S. 201; Kahle, StuW 1997, 323, 325; Lischer/Märkl, Wirtschaftsprüferkammer-Mitteilungen, Sonderheft Juni 1997, 91, 98; Schreiber, in Ballwieser, US-amerikanische Rechnungslegung, 4. Aufl. 2000, 49, 65.

298 § 703(a)(2)(A) bis (F) IRC. Darüber hinaus erweitert Treas. Reg. § 1.703-1(a)(2)(viii) die in § 703(a)(2) IRC genannten Abzugsverbote.

299 Dies gilt etwa für die persönlichen Freibeträge nach § 151 IRC (§ 703(a)(2)(A) IRC), vgl. McKee et al., Federal Taxation of Partnerships and Partners, Stand 02/2020, § 9.01 (2).

Voraussetzungen des jeweiligen Gesellschafters abhängig gemacht³⁰⁰ oder der persönlichen Entscheidung der Gesellschafter überlassen wird³⁰¹.

f) Die gesonderte Ermittlung einzelner Bestandteile des *taxable income*

Der bedeutendste Unterschied zur Einkommensermittlung einer natürlichen Person besteht darin, dass bei Personengesellschaften nicht sämtliche Bestandteile des *taxable income* auf Ebene der Gesellschaft in ein Gesamtergebnis einfließen, sondern einzelne Bestandteile gesondert zu ermitteln sind.³⁰² Hintergrund dieser gesonderten Ermittlung ist der Umstand, dass einzelne Bestandteile eine besondere steuerrechtliche Behandlung erfahren und bei den einzelnen Gesellschaftern je nach ihren sonstigen steuerlichen Verhältnissen zu unterschiedlichen Steuerkonsequenzen führen können.³⁰³

Die gesondert ermittelten Bestandteile werden anschließend im Rahmen der Verteilung unmittelbar an die Gesellschafter durchgereicht, mit der Folge, dass jeder Gesellschafter seinen jeweiligen Anteil an den gesondert aufgeführten Bestandteilen einzeln erklären muss.³⁰⁴ Im Gegensatz zum Gewinnanteil nach deutschem Steuerrecht handelt es sich somit bei dem *distributive share* nach US-amerikanischem Recht nicht um einen Anteil an einem einheitlichen Gesamtergebnis der Gesellschaft, sondern um einen Anteil an einzelnen Ergebnisbestandteilen.³⁰⁵

Die Pflicht zur gesonderten Ermittlung besteht hinsichtlich sämtlicher Bestandteile des *taxable income* der Personengesellschaft, die bei den

300 In diese Kategorie fallen z.B. der Abzug von Spenden (§ 703(a)(2)(C) IRC) sowie die Absetzung für Substanzverringerung (*deduction for depletion*) im Zusammenhang mit Öl- und Gasquellen (§ 703(a)(2)(F) IRC), vgl. Cunningham/Cunningham, *The Logic of Subchapter K*, 5. Aufl. 2017, S. 32 mit Fn. 17.

301 So soll in Bezug auf von der Gesellschaft im Ausland entrichtete bzw. zu entrichtende Steuern (§§ 702(a)(6), 901 IRC) jeder Gesellschafter für sich entscheiden dürfen, ob er diese entweder von seinem *gross income* in Abzug bringt (§ 164 IRC) oder gem. 27 IRC in den Grenzen der §§ 901 ff. IRC eine Anrechnung der ausländischen Steuer auf seine inländische Steuerlast wählt, vgl. Cunningham/Cunningham, *The Logic of Subchapter K*, 5. Aufl. 2017, S. 32 mit Fn. 17.

302 § 703(a)(1) IRC.

303 Burke, *Federal Income Taxation of Partners and Partnerships in a nutshell*, 5. Aufl. 2016, S. 86 f.

304 § 702(a) IRC.

305 Kahle *StuW* 1997, 323, 328; Kempelmann/Scholz, *DStR* 2019, 630, 630.

Gesellschaftern zu abweichenden steuerlichen Konsequenzen führen können.³⁰⁶ Im Gesetz ausdrücklich erwähnt werden etwa *capital gains* bzw. *losses*³⁰⁷ sowie Gewinne bzw. Verluste aus der Veräußerung von Anlagevermögen³⁰⁸, da die einzelnen Gesellschafter aus Tätigkeiten außerhalb der Gesellschaft weitere *capital gains* bzw. *losses* erzielen und daher unterschiedliche Verrechnungsmöglichkeiten gegeben sein können. Des Weiteren nennt der Internal Revenue Code diejenigen Abzüge, deren Geltendmachung auf Ebene der Personengesellschaft ausgeschlossen ist, weil sie von persönlichen Voraussetzungen der Gesellschafter bzw. von ihrer persönlichen Wahl abhängen.³⁰⁹ Erhält die Gesellschaft Dividenden, sind auch diese gesondert zu ermitteln, da sie bei natürlichen Personen und *corporations* eine abweichende steuerliche Begünstigungen erfahren.³¹⁰

g) Das *bottom-line income* der Gesellschaft

Nicht einzeln aufzuführende Positionen bilden das sog. *bottom-line income* der Gesellschaft.³¹¹ Dieses ist im System der US-amerikanischen Einkommensermittlung eine eigene Berechnungsgröße, die nicht mit dem im deutschen Recht zu bestimmenden „Gesamthandsgewinn“ vergleichbar ist. Zum einen stellt das *bottom-line income* aufgrund der weitreichenden Pflicht zur gesonderten Ermittlung einzelner Bestandteile häufig nur einen kleinen Ausschnitt aus dem Gesamteinkommen der Gesellschaft dar.³¹² Zum anderen ist mit der Zuordnung einer Einnahme oder Ausgabe zum *bottom-line income* nicht zwingend ihr Einfließen in eine Nettogröße verbunden. Zwar können sämtliche nicht gesondert zu ermittelnden Einnahmen und Ausgaben in einer Differenzgröße verrechnet werden. Den

306 Treas. Reg. § 1.702-1(a)(8)(ii).

307 § 702(a)(1) und (2) IRC.

308 § 702(a)(3) IRC.

309 Vgl. § 702(a)(4) IRC bzgl. von der Gesellschaft getätigter Spenden, § 702(a)(6) IRC bzgl. von der Gesellschaft im Ausland entrichteter bzw. zu entrichtender Steuern sowie § 613A(c)(7)(D) für Absetzungen für Substanzverringerungen (*deduction for depletion*) im Zusammenhang mit Öl- und Gasquellen.

310 § 702(a)(5) IRC. Bei einer natürlichen Person wird sog. *qualified dividend income* mit dem begünstigten Steuertarif für *capital gains* besteuert (vgl. § 11(h)(11) IRC). *Corporations* wird demgegenüber eine sog. *dividends received deduction* (§§ 243-246 IRC) gewährt.

311 § 702(a)(8) IRC.

312 McKee et al., *Federal Taxation of Partnerships and Partners*, Stand 02/2020, § 9.01 (3) (a).

Gesellschaftern ist es jedoch im US-amerikanischen Recht gleichermaßen gestattet, nach ihrer Wahl einzelne Positionen, wie beispielsweise die in einem Wirtschaftsjahr angefallene AfA, aus dem *bottom-line income* auszugliedern und im Rahmen der Verteilung den einzelnen Gesellschaftern gesondert zuzuweisen.³¹³ Hierauf wird im Rahmen der Gewinnverteilung näher eingegangen. Festzuhalten bleibt an dieser Stelle jedoch, dass die Einkommensermittlung bei Personengesellschaften nicht zu einer einheitlichen Nettogröße führt, sondern vielmehr verpflichtend oder wahlweise gesondert darzustellende Einnahmen und Ausgaben nebeneinanderstehen.

h) Der Kapitalanteil eines Gesellschafters im US-amerikanischen Gesellschafts- und Steuerrecht

aa) Das *book capital account* im Gesellschaftsrecht

Bestandteil des US-amerikanischen *financial accounting* ist wie im deutschen Recht die Aufstellung von Bilanzen, die bezogen auf einen Stichtag das Vermögen, die Verbindlichkeiten und das Eigenkapital der Gesellschaft abbilden.³¹⁴ Ebenso wie im deutschen Recht wird das Eigenkapital der Gesellschaft anteilmäßig den einzelnen Gesellschaftern zugerechnet und deren Anteile in Kapitalkonten (*book capital accounts*³¹⁵) abgebildet.³¹⁶ Der US-amerikanische UPA geht zu diesem Zweck wie das deutsche HGB von einem variablen Kapitalkonto aus, das die Einlagen und Entnahmen sowie die Gewinn- und Verlustanteile eines Gesellschafters erfasst.³¹⁷ Wie im deutschen Recht obliegt die Führung und Ausgestaltung des Kapitalkontos aber auch im US-amerikanischen Recht letztlich dem Gesellschafts-

313 Treas. Reg. § 1.702-1 (a) (8) (i).

314 Cunningham/Cunningham, The Logic of Subchapter K, 5. Aufl. 2017, S. 40; Hamilton/Macey/Moll, The Law of Business Organizations, 12. Aufl. 2014, Ch. 3 Sec. D (S. 62 ff.); Ribstein et al., Unincorporated Business Entities, 5. Aufl. 2013, § 5.05 (S. 218).

315 Mit „books“ wird in der US-amerikanischen Gesellschaftspraxis die Finanzbuchhaltung (*financial accounts*) einer Gesellschaft im Gegensatz zu ihrer steuerlichen Rechnungslegung (*tax accounts*) bezeichnet, vgl. Cunningham/Cunningham, The Logic of Subchapter K, 5. Aufl. 2017, S. 39 ff., 47 ff.

316 Hamilton/Macey/Moll, The Law of Business Organizations, 12. Aufl. 2014, Ch. 3 Sec. D (S. 61); Ribstein et al., Unincorporated Business Entities, 5. Aufl. 2013, § 5.05 (S. 217 f.).

317 § 401 UPA 1997 (Last Amended 2013).

vertrag.³¹⁸ Eine Pflicht zur Kontenführung besteht nicht, wenn sie auch in der Praxis in nahezu sämtlichen Gesellschaften existiert.³¹⁹ In der Praxis gebräuchlich ist zudem – ähnlich der deutschen Handhabung – eine mehrgliedrige Kontenführung, bei der Gewinn- und Verlustanteile sowie Entnahmen der Gesellschafter auf einem getrennten Konto, dem sog. *drawing account*, erfasst werden.³²⁰

Die Entwicklung der Kapitalkonten kann im Rahmen des *financial accounting* etwa den Vorgaben der US-GAAP folgen,³²¹ wenn auch der US-amerikanische UPA deren Anwendung nicht zwingend vorschreibt.³²² Regelmäßig wird in der Praxis die Führung der *book capital accounts* auch durch das Steuerrecht beeinflusst, müssen doch die Gesellschafter – wie noch zu zeigen sein wird³²³ – in Bezug auf die *book capital accounts* gewisse Vorgaben einhalten, wenn sie die steuerliche Anerkennung ihrer Ergebnisverteilungsabrede zu erreichen suchen.

bb) Das *tax capital account* im Steuerrecht

Das US-amerikanische Steuersystem vermeidet bei Einbringungen von Wirtschaftsgütern die Aufdeckung stiller Reserven. Die steuerliche Bewertung erfolgt bei der Gesellschaft mit dem Wert, den das eingelegte Wirtschaftsgut in den Händen des Gesellschafters hatte³²⁴, vergleichbar den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten im deutschen Recht (*adjusted tax basis*³²⁵).³²⁶ Weicht der Marktwert eines Wirtschaftsgutes im Zeitpunkt seiner Einlage in das Gesellschaftsvermögen von seinen fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten ab, fallen *book basis* und

318 Blezinger, Gewinnverteilung bei Personengesellschaften, 2018, S. 208.

319 Hamilton/Macey/Moll, The Law of Business Organizations, 12. Aufl. 2014, Ch. 3 Sec. D (S. 61).

320 Whitmire et al., Structuring and Drafting Partnership Agreements, 3. Aufl. 2003, § 4.02 (1); vgl. auch die Fallgestaltung in Darr v. D.R.S. Investments, 441 N.W.2d 197 (Neb. 1989).

321 Ribstein et al., Unincorporated Business Entities, 5. Aufl. 2013, § 5.05 (S. 217 f.). Siehe bereits oben Kapitel 2 A.II.2.d).

322 Whitmire et al., Structuring and Drafting Partnership Agreements, 3. Aufl. 2003, § 4.02 (1).

323 Siehe unten Kapitel 2 B.II.2.c)bb)(1.).

324 § 723 IRC.

325 §§ 1011(a) 1202(a), 1016 IRC.

326 Siehe ausführlich hierzu Kreuzer, Die Ein- und Ausbringung bei Personengesellschaften, 2018, S. 80 ff.

tax basis dieses Wirtschaftsgutes auseinander. Diese Divergenz, die in der deutschen Rechnungslegung über die Erstellung von Ergänzungsbilanzen gelöst wird, hat im US-amerikanischen Recht die Führung zweier unabhängig voneinander bestehender Kapitalkonten, eines *book capital account* und eines *tax capital account*, zur Folge. Letzteres spiegelt den Anteil des Gesellschafters an den *tax bases* der Wirtschaftsgüter wider.³²⁷ Abweichungen von *book capital* und *tax capital* lassen stille Reserven im Einlagezeitpunkt erkennen und ermöglichen so die Zuordnung zu demjenigen Gesellschafter, in dessen Vermögenssphäre die stillen Reserven vor Einlage in das Gesellschaftsvermögen entstanden sind.³²⁸

III. Vereinigtes Königreich

1. Die Bemessungsgrundlagen der britischen *Income Tax* und ihre Ermittlung

a) Das Steuerobjekt der britischen *Income Tax*

Die britische Einkommensteuer knüpft ähnlich dem deutschen Recht an abschließend geregelte Einkünfte an, die im Wesentlichen solche aus nichtselbstständiger Tätigkeit (*income from employment*)³²⁹, aus unternehmerischer Tätigkeit (*trading income*)³³⁰, Grundbesitz (*property income*)³³¹, Kapitalvermögen (*savings and investment income*)³³² sowie sonstigen Einkunftsquellen (*miscellaneous income*)³³³ umfassen.³³⁴

327 Cunningham/Cunningham, The Logic of Subchapter K, 5. Aufl. 2017, S. 48.

328 Cunningham/Cunningham, The Logic of Subchapter K, 5. Aufl. 2017, S. 50 f.

329 Ss 3 ff. ITEPA 2003.

330 Ss 3 ff. ITTOIA 2005.

331 Ss 260 ff. ITTOIA 2005.

332 Ss 369 ff. ITTOIA 2005.

333 Ss 574 ff. ITTOIA 2005.

334 Vgl. s 3 ITA 2007 für eine Übersicht zu den Einkünftebestandteilen der britischen *Income Tax*.

b) Die Ermittlung der *income tax liability* einer natürlichen Person

Kennzeichnend für das britische Recht ist die Besteuerung der Einkünfte in Schedules.³³⁵ Im Anschluss an die Ermittlung der Einkünfte aus den unterschiedlichen Quellen³³⁶ werden diese demnach nicht zu einer einheitlichen Bemessungsgrundlage zusammengefasst, sondern getrennt voneinander jeweils eigenen Besteuerungsregelungen unterworfen.³³⁷ Ein vertikaler Verlustausgleich zwischen den unterschiedlichen Quellen erfolgt in einem Schedulensystem grundsätzlich nicht,³³⁸ wobei das britische Recht hiervon Ausnahmen macht; so dürfen insbesondere Verluste aus unternehmerischen Einkünften uneingeschränkt mit positiven Einkünften aus anderen Quellen verrechnet werden.³³⁹ Die Anwendung des Steuertarifs erfolgt innerhalb der jeweiligen Schedule.³⁴⁰ Dabei findet auf den Großteil der unterschiedlichen Quellen ein einheitlicher Steuertarif Anwendung, der als Stufentarif ausgestaltet ist. Die einzelnen Stufen setzen sich aus der *basic rate* in Höhe von 20 %, der *higher rate* in Höhe von 40 % und der *additional rate* in Höhe von 45 % zusammen.³⁴¹ Nur für Dividendeneinkünfte existiert ein spezieller, gegenüber dem Normaltarif vergünstigter Stufentarif.³⁴²

c) Die Unterscheidung von *capital* und *income*

Wie schon im US-amerikanischen Recht ist die Unterscheidung von laufendem Einkommen (*income*) und realisierten Wertzuwächsen (*capital*)

335 Ault/Arnold/Cooper, Comparative Income Taxation, 4. Aufl. 2020, S. 221 f.; Pohlhausen/Röder, in Schön, Eigenkapital und Fremdkapital, 2013, 697, 727; Tiley's Revenue Law, 9. Aufl. 2019, Rn. 7.2 (S. 150 ff.).

336 Diese erfolgt durch Gegenüberstellung von aus der Quelle zugeflossenen Einnahmen und damit im Zusammenhang stehender abzugsfähiger Ausgaben des Steuerpflichtigen entsprechend der für die jeweilige Quelle gültigen Regeln, vgl. Laing, in Fairpo/Salter, Revenue Law, 37. Aufl. 2019, Rn. 7.21.

337 Pohlhausen/Röder, in Schön, Eigenkapital und Fremdkapital, 2013, 697, 727; Tiley's Revenue Law, 9. Aufl. 2019, Rn. 7.2.4 (S. 153); Vgl. s 23 ITA 2007 für eine Übersicht zur Ermittlung der *income tax liability*.

338 Ault/Arnold/Cooper, Comparative Income Taxation, 4. Aufl. 2020, S. 271.

339 S. 64 ITA 2007. Vgl. im Einzelnen zum Verlustabzug Part 4 ITA 2007.

340 Vgl. s 23 Step 4 ITA 2007.

341 S 6 ITA 2007. Für *savings income* gilt zusätzlich unter bestimmten Voraussetzungen eine *starting rate* in Höhe von 0 %, vgl. ss 7, 12 ITA 2007.

342 S 8 ITA 2007.

gains) auch im Rahmen der britischen Rechtsordnung ein zentrales Element des Ertragsteuersystems.³⁴³ Im Gegensatz zum US-amerikanischen Recht, das *capital gains* unter den Begriff des *income* fasst,³⁴⁴ bezeichnet der Begriff des *income* nach britischem Verständnis nur Erträge einer Quelle, nicht aber die Quelle (*capital*) selbst.³⁴⁵ Wertsteigerungen der Quelle werden im britischen Recht als *capital gains* einer eigenen Steuerart, der sog. *Capital Gains Tax*, unterworfen,³⁴⁶ sofern sich der Wertzuwachs durch Verfügung (*disposal*) über ein *asset* realisiert hat.³⁴⁷ Wie das US-amerikanische Recht sieht auch das britische Recht für *capital gains* einen begünstigten Steuersatz³⁴⁸ und für *capital losses* Verrechnungsbeschränkungen vor³⁴⁹.

Die Abgrenzung von *income* und *capital* ist von umfangreichem und stark auf den Einzelfall bezogenem *case law* bestimmt.³⁵⁰ Mit Blick auf den Rechtsvergleich lässt sich jedoch festhalten, dass im deutschen Recht als Anlagevermögen bezeichnete Vermögensgüter im britischen Recht *capital assets* darstellen, während Vermögensgüter, die ihrer Zweckbestimmung nach veräußert, verarbeitet oder verbraucht werden und vergleichbar der deutschen Sichtweise als Umlaufvermögen zu qualifizieren sind, im britischen Recht zu *income* führen.³⁵¹

343 Ault/Arnold/Cooper, *Comparative Income Taxation*, 4. Aufl. 2020, S. 214; Tiley's *Revenue Law*, 9. Aufl. 2019, Rn. 7.3.1 (S. 155 f.).

344 Graetz/Schenk/Alstott, *Federal Income Taxation*, 8. Aufl. 2018, S. 559.

345 Tiley's *Revenue Law*, 9. Aufl. 2019, Rn. 7.3.1 (S. 155 f.).

346 Der *Capital Gains Tax* unterliegen nur Wertzuwächse einer natürlichen Person. Körperschaften haben hingegen auf die von ihnen erzielten *capital gains* Corporation Tax zu entrichten (s 1(2) TCGA 1992).

347 S 1(1) TCGA 1992.

348 Der Steuersatz für *capital gains* beträgt in der Regel 20 % (s 4(1) TCGA 1992), während im Rahmen der *income tax* ein Höchststeuersatz von 45 % gilt (s 6 ITA 2007).

349 *Capitals losses* können grundsätzlich nur mit *capital gains* desselben oder eines darauffolgenden Wirtschaftsjahres verrechnet werden (s 2(2)(b), (3) TCGA 1992).

350 Fairpo, in Fairpo/Salter, *Revenue Law*, 37. Aufl. 2019, Rn. 10.103.

351 Simon's *Taxes*, Binder 3, 135. EL 2019, B2.203; vgl. aus dem deutschen Schrifttum Kersting, in Schön, *Steuerliche Maßgeblichkeit*, 2005, 283, 300 ff.

2. Der Gewinn eines von einer *firm* geführten *trade*

Das britische Einkommensteuerrecht knüpft für Zwecke der Besteuerung betrieblicher Einkünfte (*trading income*)³⁵², die im Rahmen einer Personengesellschaft erwirtschaftet werden, an den Gewinn (*profit*) oder Verlust (*loss*) des vom Zusammenschluss der Gesellschafter (*firm*)³⁵³ geführten Betriebs (*trade*) an.³⁵⁴

a) Die *firm* als Gewinnermittlungssubjekt

Mit Einführung des Selbstveranlagungssystems im britischen Recht wurde die bislang für *partnerships* geltende einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung abgeschafft.³⁵⁵ Nach geltendem Recht wird an den einzelnen Gesellschafter angeknüpft und fingiert, dass er den aus seiner Beteiligung an der Personengesellschaft herrührenden Gewinnanteil im Rahmen eines eigenen Betriebs erwirtschaftet.³⁵⁶ Vor diesem Hintergrund vertrat das *First-tier Tribunal* die Auffassung, dass nunmehr auch für Zwecke der Gewinnermittlung von eigenständigen Betrieben der einzelnen Gesellschafter auszugehen sei.³⁵⁷ Dem traten jedoch sowohl das *Upper Tribunal*³⁵⁸ als auch der *Court of Appeal*³⁵⁹ entgegen. Richter *Malcom Gammie* führte für das *Upper Tribunal* aus:

„*The actual trade remains that of the partners collectively and it is the profits of that collective trade that must be computed before being allocated or shared among partners to provide each partner's share of the profit that is the profit of their notional trades for the purposes of their self-assessment.*“³⁶⁰

352 Siehe zum Begriff oben Kapitel 1 B.III.2.

353 S 847(1) ITTOIA 2005.

354 S 849(1) ITTOIA 2005.

355 l'Anson Banks, Lindley & Banks on Partnership, 20. Aufl. 2017, Rn. 34-01.

356 S 852(1) ITTOIA 2005.

357 *Peter Vaines v. The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, [2013] UKFTT 576 (TC), Rn. 16 f.

358 *The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs v Mr Peter Vaines*, [2016] UKUT 2 (TCC).

359 *Peter Vaines v The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, [2018] EWCA Civ 45.

360 *The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs v Mr Peter Vaines*, [2016] UKUT 2 (TCC), Rn. 25.

Für Zwecke der Gewinnermittlung ist damit von einem einzigen Betrieb (*trade*) auszugehen, dessen Träger die Gesellschafter in ihrer Gesamtheit sind. Der aus dem *trade* herrührende Gewinn wird nach einer einheitlichen Ermittlungsmethode bestimmt und Wahlrechte werden im Rahmen der Gewinnermittlung auf Ebene der Gesellschaft ausgeübt.³⁶¹

b) Der Gewinn des *trade* im steuerrechtlichen Sinn

Der Gewinn eines Betriebs im steuerrechtlichen Sinn ist nicht mit dem handelsrechtlichen Gesamtergebnis der Gesellschaft gleichzusetzen. Dies ist zum einen darin begründet, dass mit Blick auf den Betrieb eine unterschiedliche Besteuerung von *income* und *capital* erfolgt und zum anderen die Besteuerung in Schemata gegebenenfalls Korrekturen nach sich zieht.³⁶²

aa) Die Auswirkung der Unterscheidung von *income* und *capital*

Aus der Unterscheidung von *income* und *capital* folgt für die Größe des *trading income*, dass Anlagevermögen hierauf im Grundsatz keinen Einfluss nimmt. Realisierte Wertzuwächse im Anlagevermögen unterliegen regelmäßig der *Capital Gains Tax*.³⁶³ Dementsprechend verringern auch Wertminderungen des Anlagevermögens, etwa in Gestalt von Abnutzungen, im Grundsatz nicht den Gewinn eines *trade*.³⁶⁴ Allerdings gestattet der *Capital Allowance Act 2001* im Hinblick auf eine Reihe von Gütern die Berücksichtigung eines Wertverzehr, soweit dieser auf eine betriebliche Nutzung zurückzuführen ist.³⁶⁵

bb) Korrekturen als Folge der Schematabesteuerung

Der handelsrechtliche Gewinn einer Personengesellschaft kann neben unternehmerischen Einkünften (*trading income*) auch sonstige Einkünfte wie

361 HMRC, Partnership Manual, 163010.

362 Hermann, Die Besteuerung von Personengesellschaften, 2006, S. 187.

363 S 96 ITTOIA 2005.

364 S 33 ITTOIA 2005.

365 Vgl. hierzu Kersting, in Schön, Steuerliche Maßgeblichkeit, 2005, 283, 316 ff.

etwa *interest income* oder *property income* enthalten, sofern die Gesellschaft außerhalb ihrer laufenden Geschäftstätigkeit Kapital investiert oder Vermögen zur Nutzung überlässt.³⁶⁶ Entsprechende Einkünfte sind aus dem Gesamtergebnis der Gesellschaft auszusondern und entsprechend der für die jeweilige Einkommensquelle geltenden Besteuerungsregeln zu behandeln.³⁶⁷

c) Die Ermittlung des steuerrechtlichen Gewinns eines *trade*

aa) Die maßgeblichen steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften

Welche Vorschriften für die Ermittlung des steuerrechtlichen Gewinns eines von einer *firm* geführten Betriebs gelten, bestimmt sich im britischen Recht nach der Person des einzelnen Gesellschafters. Im Hinblick auf natürliche Personen sind die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften für Einzelunternehmer anzuwenden,³⁶⁸ während in Bezug auf *companies* der Gewinn nach den Vorschriften der britischen *Corporate Tax* zu ermitteln ist.³⁶⁹ Sind an einer Gesellschaft sowohl natürliche Personen als auch *companies* beteiligt, hat dies zur Folge, dass der Gesellschaftsgewinn sowohl nach dem Besteuerungsregime für natürliche Personen als auch nach demjenigen für *companies* zu ermitteln ist.³⁷⁰ Dabei ergeben sich für Zwecke dieser Untersuchung allerdings keinerlei Unterschiede der Gewinnermittlungssysteme.³⁷¹

366 Tolley's Partnership Taxation, 2012, Rn. 4.38, 4.41.

367 Hermann, Die Besteuerung von Personengesellschaften, 2006, S. 187; l'Anson Banks, Lindley & Banks on Partnership, 20. Aufl. 2017, Rn. 34-28; Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn. 3.100; Whiscombe, Partnership Taxation 2018/19, Rn. 3.10.

368 S 849(1), (2) ITTOIA 2005.

369 S 1259(2), (3) CTA 2009.

370 Jarrold, in Fairpo/Salter, Revenue Law, 37. Aufl. 2019, Rn. 45.5. Aus Vereinfachungsgründen werden im Rahmen dieser Untersuchung nur die für natürliche Personen geltenden Vorschriften des ITTOIA 2005 genannt. Der CTA 2009 Part 17 enthält jedoch im Wesentlichen gleichlautende Vorschriften für *companies* als Gesellschafter einer *partnership*.

371 Vgl. zu den Unterschieden im Einzelnen Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn. 18.7 ff.

bb) Gewinnermittlungsmethoden

(1.) *Earnings basis*

Der Gewinn eines *trade* ist für steuerliche Zwecke im Grundsatz nach der für Gesellschaften im Vereinigten Königreich allgemein anerkannten Rechnungslegungspraxis (*generally accepted accounting practice*³⁷² – GAAP) zu ermitteln, sofern nicht abweichende steuerliche Gewinnermittlungsvorschriften eingreifen.³⁷³

(a) GAAP als Ausgangspunkt

Die allgemein anerkannten Rechnungslegungsstandards umfassen hierfür sowohl *UK generally accepted accounting practice (UK-GAAP)*³⁷⁴ als auch die *International Accounting Standards (IAS)*³⁷⁵. Die Geltung der *UK-GAAP* oder der *IAS* bestimmt sich für steuerliche Gewinnermittlungszwecke danach, welche Rechnungslegungsgrundsätze der handelsrechtlichen Buchführung des Unternehmens zugrunde liegen.³⁷⁶ In jedem Fall verfolgt eine auf den *GAAP* beruhende Gewinnermittlung eine Periodisierung von Erträgen und Aufwendungen, unabhängig von einem Zu- bzw. Abfluss (*earnings basis*³⁷⁷).³⁷⁸ Wie schon die *accrual method* im US-amerikanischen Recht erfordert auch die Gewinnermittlung nach der *earnings basis* im britischen Recht keinen bilanziellen Vermögensvergleich, sondern basiert im Wesentlichen auf der Führung von Einzelkonten (*accounts*) und deren Abschluss auf einem *profit and loss account*^{379, 380}.

372 S 997 ITA 2007.

373 S 25(1) ITTOIA 2005.

374 S 997(1), (2) ITA 2007. Die *UK-GAAP* wird hauptsächlich durch die *Financial Reporting Standards (FRS)* bestimmt, die vom *Financial Reporting Council* entwickelt werden, vgl. Fairpo, in Fairpo/Salter, *Revenue Law*, 37. Aufl. 2019, Rn. 10.64.

375 S 997(3) ITA 2007.

376 S 997(2)(a), (3) ITA 2007.

377 l'Anson Banks, Lindley & Banks on Partnership, 20. Aufl. 2017, Rn. 34-25.

378 l'Anson Banks, Lindley & Banks on Partnership, 20. Aufl. 2017, Rn. 21-04, 34-25; Fairpo, in Fairpo/Salter, *Revenue Law*, 37. Aufl. 2019, Rn. 10.62.

379 Simon's Taxes, Binder 3, 135. EL 2019, B2.104.

380 Kersting, in Schön, *Steuerliche Maßgeblichkeit*, 2005, 283, 302 ff.; Simon's Taxes, Binder 3, 135. EL 2019, B2.106.

Wenn auch die steuerrechtliche Gewinnermittlung im Grundsatz der handelsrechtlichen Gewinnermittlungsmethode folgt, so wird dennoch nicht von einer dem deutschen Steuerrecht entsprechenden, sondern allenfalls von einer faktischen Maßgeblichkeit gesprochen;³⁸¹ die Begründung hierfür wird in dem Umstand gesehen, dass der der allgemein anerkannten Rechnungslegungspraxis zugrundeliegende Grundsatz des *true and fair view* nicht zwingend zu einer einheitlichen Ausübung von möglichen Bilanzierungswahlrechten führt.³⁸²

(b) Anpassungen des Gewinns für steuerliche Zwecke

Der sich aus dem *profit and loss account* ergebende Gewinn ist für steuerliche Zwecke anzupassen (*adjusted profit*).³⁸³ Im Wesentlichen sind privat veranlasste Aufwendungen³⁸⁴, steuerlich nicht abziehbare Betriebsausgaben³⁸⁵ sowie handelsrechtlich vorgenommene Abschreibungen für Wertminderungen des Anlagevermögens, die für Zwecke der *Income Tax* außer Ansatz bleiben,³⁸⁶ hinzuzurechnen.³⁸⁷ Soweit der *Capital Allowance Act 2001* steuerliche Abzüge für Abnutzungen zulässt, ist der Gewinn entsprechend zu reduzieren. Ebenso sind etwa Erträge, die für steuerliche Zwecke *capital gains* darstellen oder die steuerfrei sind, vom Gewinn abzuziehen.³⁸⁸

(2.) *Cash basis*

Entsprechend der deutschen Einnahmen-Überschuss-Rechnung sieht auch das britische Recht mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2013/14 die Möglichkeit einer vereinfachten Gewinnermittlung (*cash basis*) für klei-

381 Kersting, in Schön, Steuerliche Maßgeblichkeit, 2005, 283, 302.

382 Kersting, in Schön, Steuerliche Maßgeblichkeit, 2005, 283, 302; Polhausen/Röder, in Schön, Eigenkapital und Fremdkapital, 2013, 697, 727 f.

383 S 25(1) ITTOIA 2005.

384 S 34 ITTOIA 2005.

385 Vgl. hierzu im Einzelnen Part 2 Chapter 4 ITTOIA 2005.

386 Siehe oben Kapitel 2 A.III.2.b)aa).

387 Vgl. für eine Übersicht aller Anpassungen im Steuerrecht Simon's Taxes, Binder 3, 135. EL 2019, B2.111.

388 Zum Ganzen Simon's Taxes, Binder 3, 135. EL 2019, B2.111.

nere³⁸⁹ Unternehmen (*small businesses*) vor.³⁹⁰ Diese dürfen - vorbehaltlich abweichender Regelungen³⁹¹ - ihren steuerlichen Gewinn in der Weise ermitteln, dass sie die Summe der in einem Wirtschaftsjahr abgeflossenen Ausgaben von der Summe der im selben Wirtschaftsjahr zugeflossenen Einnahmen abziehen.³⁹²

cc) Die Bedeutung der unterschiedlichen Gewinnermittlungsmethoden für Personengesellschaften

Von der Wahl der *cash basis* sind von vornherein *limited liability partnerships*³⁹³ sowie Personengesellschaften, an denen nicht ausschließlich natürliche Personen beteiligt sind³⁹⁴, insbesondere also Personengesellschaften mit einer *company* als Gesellschafter, ausgeschlossen. Diese müssen ihren laufenden unternehmerischen Gewinn für steuerliche Zwecke zwingend unter Einhaltung der GAAP ermitteln.³⁹⁵

Nahezu alle übrigen Personengesellschaften³⁹⁶ können sich für die Anwendung der *cash basis* entscheiden, wenn ihr Umsatz aus sämtlichen Betrieben in dem betreffenden Geschäftsjahr 150.000 GBP nicht überschreitet.³⁹⁷

389 Vgl. die Umsatzgrenzen in s 31B(3), (5) ITTOIA 2005.

390 S 25A ITTOIA 2005.

391 S 31E(3) ITTOIA 2005.

392 S 31E(2) ITTOIA 2005.

393 S 31C(3) ITTOIA 2005.

394 S 31C(2) ITTOIA 2005.

395 S 25 ITTOIA 2005.

396 Sonderregeln gelten etwa für landwirtschaftliche Betriebe und Mineralienabbaubetriebe sowie für Personengesellschaften, die bestimmte Abzüge (z.B. *research and development allowances*) steuerlich geltend machen, vgl. im Einzelnen s 31C ITTOIA 2005.

397 Ss 31A, 31B(2), (5)(a) ITTOIA 2005. Nach erstmaliger Wahl der *cash basis* kann diese solange beibehalten werden, wie die Umsätze der folgenden Geschäftsjahre jeweils 300.000 GBP nicht überschreiten (S 31B(3) ITTOIA 2005). Wird diese Umsatzgrenze in einem Geschäftsjahr überschritten, hat die Gesellschaft im darauffolgenden Jahr ihren Gewinn in Übereinstimmung mit den GAAP zu ermitteln, es sei denn die Umsätze übersteigen in diesem Geschäftsjahr nicht 150.000 GBP (Ss 31A(1), (2), 31B(3), (5)(a) ITTOIA 2005). Sonderregeln gelten, wenn mehrere *partnerships* von ein und derselben natürlichen Person beherrscht werden und diese Person neben ihren Beteiligungen auch noch ein Einzelunternehmen führt (S 31A(3) ITTOIA 2005).

d) Das Kapitalkonto des Gesellschafters

Zur Dokumentation der Kapitalbeiträge (*capital contributions*) der Gesellschafter dient ein *capital account*, der seiner Funktion nach einen festen Kapitalanteil des jeweiligen Gesellschafters darstellt.³⁹⁸ Er spiegelt alle bewertbaren Einlagen wider und darf nur im Einverständnis aller Gesellschafter erhöht oder vermindert werden.³⁹⁹ Wie auch im deutschen Bilanzrecht, kommt diesem *capital account* kein Forderungscharakter gegenüber der Gesellschaft zu.⁴⁰⁰ Daneben werden in der Regel auf einem zweiten Konto, dem sog. *current account*, zugewiesene Gewinne, Verluste und Entnahmen erfasst.⁴⁰¹ Ein Zwang zur Führung solcher Zweitkonten besteht allerdings nicht; ebenso wenig zu einer weitergehenden Aufgliederung, wie sie die Praxis aus den der deutschen Sichtweise vergleichbaren Gründen, dem jeweiligen Bedürfnis der Gesellschaft entsprechend, zur klaren Trennung von Eigen- und Fremdkapital vornimmt.⁴⁰²

B. Der steuerrechtliche Verteilungsmaßstab

I. Deutschland

1. Die Anknüpfung an den zivilrechtlichen Verteilungsschlüssel in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG

Der Maßstab für die Partizipation des Gesellschafters am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft ist im deutschen Recht für steuerliche Zwecke nicht eigens geregelt. Der Verweis in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG auf „die Gewinnanteile der Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist“, ist nach einhelliger Auffassung dahingehend zu verstehen, dass für Zwecke der Zurechnung des steuerlichen Ergebnisses einer Personengesellschaft grundsätzlich der zivilrechtliche Ergebnisverteilungsschlüssel maßgebend

398 l'Anson Banks, Lindley & Banks on Partnership, 20. Aufl. 2017, Rn. 17-02.

399 l'Anson Banks, Lindley & Banks on Partnership, 20. Aufl. 2017, Rn. 17-02, 17-10, 22-02.

400 l'Anson Banks, Lindley & Banks on Partnership, 20. Aufl. 2017, Rn. 22-05.

401 l'Anson Banks, Lindley & Banks on Partnership, 20. Aufl. 2017, Rn. 17-06, 22-02 f.

402 Blezinger, Gewinnverteilung bei Personengesellschaften, 2018, S. 187 f.

ist. Zur Ermittlung der steuerlichen Ergebnisanteile der Gesellschafter wird demzufolge der zivilrechtliche Verteilungsschlüssel auf den Steuerbilanzgewinn oder –verlust der Gesellschaft angewendet.⁴⁰³

a) Gesetzliche Verteilungsregeln des Zivilrechts

Das gesetzliche Leitbild für die zivilrechtliche Gewinnverteilung bei der GbR⁴⁰⁴, der Partnerschaftsgesellschaft⁴⁰⁵ sowie der OHG⁴⁰⁶ löst sich vom tatsächlichen Gewicht der Gesellschafterbeiträge und folgt generalisierend der Vorstellung, dass die Gesellschafter, die sämtlich zur Geschäftsführung und Vertretung befugt sind und persönlich haften, gleiche Beiträge erbringen.⁴⁰⁷ Dementsprechend bestimmt das Gesetz eine Verteilung nach Köpfen als angemessenen Verteilungsmaßstab. Für den Gewinn oder Verlust einer GbR⁴⁰⁸ sowie einer Partnerschaftsgesellschaft⁴⁰⁹ gilt dies vollumfänglich. Für die OHG⁴¹⁰ wird im Gewinnfall hiervon eine Ausnahme gemacht und im Rahmen der Gewährung einer Vorzugsdividende den unterschiedlichen Kapitalanteilen der Gesellschafter Rechnung getragen.⁴¹¹

403 Siehe insbesondere BFH v. 25.02.1991, GrS 7/89, BStBl. II 1991, S. 691 (Tz. 78); BFH v. 10.11.1980, GrS 1/79, BStBl. II 1981, S. 164 (Tz. 55); Desens/Blische, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 F 192; Hallerbach, in Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl. 2005, Rn. 1160; Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 228; Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 485.

404 Schäfer, in MüKo BGB, Bd. 6, 7. Aufl. 2017, § 722 Rn. 1 f.; Schulte, in Sudhoff, Personengesellschaften, 8. Aufl. 2005, § 14 Rn. 8.

405 Schäfer, in MüKo BGB, Bd. 6, 7. Aufl. 2017, § 6 PartGG Rn. 46.

406 Schäfer, in Staub, HGB, Bd. III, 5. Aufl. 2009, § 121 Rn. 15; Scholz, in Westermann/Wertenbruch, Handbuch Personengesellschaften, 76. EL 2020, § 27 Rn. 623a.

407 BFH v. 15.11.1967, IV R 139, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 39 f.); Gummert, in MHdB GesR I, 5. Aufl. 2019, § 15 Rn. 4 f.; Priester, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 121 Rn. 15; Schäfer, in Staub, HGB, Bd. III, 5. Aufl. 2005, § 121 Rn. 1; Schulte, in Sudhoff, Personengesellschaften, 8. Aufl. 2005, § 14 Rn. 8.

408 § 722 BGB.

409 § 722 BGB, § 1 Abs. 4 PartGG.

410 § 121 Abs. 1 und 2 HGB.

411 Ehricke, in E/B/J/S, HGB, Bd. 1, 4. Aufl. 2020, § 121 Rn. 1; Priester, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 121 Rn. 115; Scholz, in Westermann/Wertenbruch, Handbuch Personengesellschaften, 76. EL 2020, § 27 Rn. 623a.

Im Falle der KG sowie der stillen Gesellschaft berücksichtigt der Gesetzgeber die Sonderrolle des Kommanditisten⁴¹² bzw. des stillen Gesellschafters⁴¹³ und sieht als Verteilungsmaßstab ein den Umständen nach angemessenes Verhältnis vor.⁴¹⁴ Für die KG gilt dieser Maßstab für einen Restgewinn, der nach Abzug einer Vorzugsdividende entsprechend den Regelungen für die OHG verbleibt.⁴¹⁵ Das Erfordernis der Angemessenheit wird dahingehend verstanden, dass die Ergebnisverteilung die unterschiedlichen Beiträge sämtlicher Gesellschafter widerspiegeln muss.⁴¹⁶ Als maßgebliche Faktoren bei der KG werden etwa eine Geschäftsführungstätigkeit⁴¹⁷, die persönliche Haftung der Komplementäre⁴¹⁸, Wettbewerbsverbote⁴¹⁹ sowie sonstige Vorteileinräumungen durch Gesellschafter, wie z.B. Gebrauchsüberlassungen⁴²⁰, genannt. Ein nach Berücksichtigung von Sonderleistungen der Gesellschafter verbleibender Gesellschaftsgewinn soll regelmäßig im Verhältnis der Kapitalanteile zu verteilen sein.⁴²¹

Auf Seiten eines stillen Gesellschafters sieht man eine von der gesetzlichen Gewinnverteilung geforderte Angemessenheit des Gewinnanteils insbesondere im Verhältnis seiner Einlage zum Goodwill und Eigenkapital des Handelsunternehmens, wobei im Einzelfall auch die Arbeitsleistung

412 BFH v. 15.11.1967, IV R 139, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 42); Blaum, in Westermann/Wertenbruch, Handbuch Personengesellschaften, 76. EL 2020, § 47 Rn. 2226; Schulte, in Sudhoff, Personengesellschaften, 8. Aufl. 2005, § 14 Rn. 8.

413 Schulte, in Sudhoff, Personengesellschaften, 8. Aufl. 2005, § 14 Rn. 8.

414 §§ 168 Abs. 2, 231 HGB.

415 § 168 Abs. 1 HGB.

416 Vgl. zur KG z.B. Grunewald, in MüKo HGB, Bd. 3, 4. Aufl. 2019, § 168 Rn. 3; Gesell, in Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, 5. Aufl. 2020, § 4 Rn. 120; Roth, in Baumbach/Hopt, HGB, 39. Aufl. 2020, § 168 Rn. 2; Weipert, in E/B/J/S, HGB, Bd. 1, 4. Aufl. 2020, § 168 Rn. 8; zur stillen Gesellschaft etwa: Gehrlein, in E/B/J/S, HGB, Bd. 1, 4. Aufl. 2020, § 231 Rn. 8; Keul, in MHdB GesR II, 5. Aufl. 2019, § 86 Rn. 37.

417 Weipert, in E/B/J/S, HGB, Bd. 1, 4. Aufl. 2020, § 168 Rn. 9.

418 Grunewald, in MüKo HGB, Bd. 3, 4. Aufl. 2019, § 168 Rn. 3; Gesell, in Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, 5. Aufl. 2020, § 4 Rn. 120; Roth, in Baumbach/Hopt, HGB, 39. Aufl. 2020, § 168 Rn. 2.

419 Grunewald, in MüKo HGB, 4. Aufl. 2019, § 168 Rn. 3; Gesell, in Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, 5. Aufl. 2020, § 4 Rn. 120.

420 Grunewald, in MüKo HGB, Bd. 3, 4. Aufl. 2019, § 168 Rn. 3.

421 Gesell, in Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, 5. Aufl. 2020, § 4 Rn. 121; Roth, in Baumbach/Hopt, HGB, 39. Aufl. 2020, § 168 Rn. 2; Weipert, in E/B/J/S, HGB, Bd. 1, 4. Aufl. 2020, § 168 Rn. 8.

des Geschäftsinhabers und seine persönliche Haftung Berücksichtigung finden können.⁴²²

b) Der Vorrang des Gesellschaftsvertrages

Dem Leitbild des Gesetzgebers für eine angemessene zivilrechtliche Gewinnverteilung kommt jedoch bekanntlich nahezu keinerlei praktische Relevanz zu.⁴²³ Die dispositive Natur der gesetzlichen Gewinnverteilungsregeln führt in der Praxis zu vielfältigen abweichenden Vereinbarungen, um den unterschiedlichen Unternehmensstrukturen und Leistungen der einzelnen Gesellschafter angemessen Rechnung zu tragen.⁴²⁴ Dabei wird für die GbR, die PartG sowie die OHG insbesondere die fehlende Ausrichtung des gesetzlichen Leitbildes am tatsächlichen Gewicht der einzelnen Gesellschafterbeiträge als unzureichend angesehen.⁴²⁵ Der unbestimmte Begriff eines den Umständen nach angemessenen Verhältnisses macht aber auch im Rahmen einer KG oder stillen Gesellschaft im Einzelfall eine konkrete vertragliche Regelung erforderlich.⁴²⁶

422 Keul, in MHdB GesR II, 5. Aufl. 2019, § 86 Rn. 37; K. Schmidt, in MüKo HGB, Bd. 3, 4. Aufl. 2019, § 231 Rn. 7.

423 Bormann/Hellberg, DB 1997, 2415, 2418; Ehrlicke, in E/B/J/S, HGB, Bd. 1, 4. Aufl. 2020, § 121 Rn. 1, 14; Emmerich, in Heymann, HGB, Bd. 2, 2. Aufl. 1996, § 121 Rn. 4; Grunewald, in MüKo HGB, Bd. 3, 4. Aufl. 2019, § 168 Rn. 7; Priester, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 121 Rn. 3; Roth, in Baumbach/Hopt, HGB, 39. Aufl. 2020, § 121 Rn. 8; Schäfer, in Staub, Bd. III, HGB, 5. Aufl. 2009, § 121 Rn. 9, 21.

424 Ehrlicke, in E/B/J/S, HGB, Bd. 1, 4. Aufl. 2020, § 121 Rn. 14; v. Falkenhäusen/H.C. Schneider, in MHdB GesR I, 5. Aufl. 2019, § 63 Rn. 10; Haas, in Röhricht/Graf von Westphalen/Haas, HGB, 5. Aufl. 2019, § 121 Rn. 5; Priester, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 121 Rn. 27; Roth, in Baumbach/Hopt, HGB, 39. Aufl. 2020, § 121 Rn. 8; Scholz, in Westermann/Wertenbruch, Handbuch Personengesellschaften, 76. EL 2020, § 27 Rn. 626c; Schulte, in Sudhoff, Personengesellschaften, 8. Aufl. 2005, § 14 Rn. 9 f.

425 Bormann/Hellberg, DB 1997, 2415, 2418; Ehrlicke, in E/B/J/S, HGB, Bd. 1, 4. Aufl. 2020, § 121 Rn. 14; Priester, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 121 Rn. 27; Schäfer, in Staub, HGB, Bd. III, 5. Aufl. 2009, § 121 Rn. 21 f.

426 Blaum, in Westermann/Wertenbruch, Handbuch Personengesellschaften, 76. EL 2020, § 47 Rn. 2227; Grunewald, in MüKo HGB, Bd. 3, 4. Aufl. 2019, § 168 Rn. 7.

Die Ausgestaltung der Ergebnisverteilung steht weitestgehend im Belieben der Gesellschafter.⁴²⁷ Speziell im Gesellschaftsrecht verankerte Grenzen existieren nur mit Blick auf den stillen Gesellschafter, dessen Beteiligung am Gewinn nicht ausgeschlossen werden darf.⁴²⁸

aa) Vereinbarungen zum Verteilungsschlüssel

Statt der gesetzlichen Verteilung nach Köpfen wird regelmäßig das Verhältnis der Kapitalanteile der Gesellschafter als Verteilungsmaßstab herangezogen.⁴²⁹ Dabei können die Kapitalanteile entsprechend der gesetzlichen Regelung in § 120 Abs. 2 HGB variabel ausgestaltet sein, verbreitet ist jedoch das Abstellen auf feste Kapitalanteile, die sich nach den Einlageleistungen der Gesellschafter bemessen.⁴³⁰ Regelmäßig einher geht die Ergebnisverteilung nach festen Kapitalanteilen mit der Einräumung von Vorabgewinnen für Beiträge der Gesellschafter, die über deren Einlageleistungen hinausgehen.⁴³¹ Hierzu zählen etwa Geschäftsführungstätigkeiten, Gebrauchsüberlassungen oder auch die Übernahme der persönlichen Haftung.⁴³² Statt der Kapitalanteile der Gesellschafter sind aber auch feste Pro-

427 Vgl. § 109 HGB für Personenhandelsgesellschaften; siehe auch Bormann/Hellberg, DB 1997, S. 2415, 2418; Priester, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 121 Rn. 27; Roth, in Baumbach/Hopt, HGB, 39. Aufl. 2020, § 121 Rn. 8; Scholz, in Westermann/Wertenbruch, Handbuch der Personengesellschaften, 76. EL 2020, § 27 Rn. 625.

428 § 231 Abs. 2 Hs. 2 HGB.

429 Gesell, in Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, 5. Aufl. 2020, § 4 Rn. 124; Schäfer, in Staub HGB, Bd. III, 5. Aufl. 2009, § 121 Rn. 24; K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 47 IV 2 (S. 1387); v. Falkenhausen/H.C. Schneider, in MHdB GesR I, 5. Aufl. 2019, § 63 Rn. 18.

430 Priester, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 121 Rn. 35; Schäfer, in Staub HGB, Bd. III, 5. Aufl. 2009, § 121 Rn. 24.

431 Gesell, in Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, 5. Aufl. 2020, § 4 Rn. 124; Schäfer, in Staub HGB, Bd. III, 5. Aufl. 2009, § 121 Rn. 24, 26.

432 Gesell, in Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, 5. Aufl. 2020, § 4 Rn. 129; Priester, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 121 Rn. 38; Roth, in Baumbach/Hopt, HGB, 39. Aufl. 2020, § 121 Rn. 8; Schäfer, in Staub HGB, Bd. III, 5. Aufl. 2009, § 121 Rn. 26.

zentsätze⁴³³, ein Punktesystem („*Lock-Step-System*“⁴³⁴) oder das Verhältnis der Einzelumsätze der Gesellschafter⁴³⁵ als Verteilungsschlüssel denkbar.

Der zivilrechtliche Verteilungsmaßstab muss nicht einheitlich gewählt werden, insbesondere kann er für Gewinne und Verluste unterschiedlich ausgestaltet werden.⁴³⁶ Denkbar ist auch ein von Jahr zu Jahr abweichender Verteilungsschlüssel.⁴³⁷ Ebenso als zulässig wurde es angesehen, eine einmal getroffene Verteilungsabrede nach Ablauf eines Geschäftsjahres mit rückbezüglicher Wirkung zu ändern.⁴³⁸

Als zulässige Gestaltung wird schließlich auch ein gänzlicher Ausschluss einzelner Gesellschafter von der Ergebnisverteilung betrachtet.⁴³⁹ Dies ist nicht nur für einen Ausschluss von der Teilnahme an Verlusten, sondern – abgesehen von der stillen Gesellschaft⁴⁴⁰ – auch für den Ausschluss von einer Gewinnbeteiligung anerkannt.⁴⁴¹

bb) Teilrechnungen statt einer einheitlichen Nettogröße

Des Weiteren wird es als zulässig angesehen, im Innenverhältnis eine Modifikation der Gewinnermittlung dergestalt vorzunehmen, dass Betriebsergebnisse auf der Basis von Teilrechnungen ermittelt werden, die dann in ihrer jeweils unterschiedlichen Höhe in die Verteilung an die

433 Bormann/Hellberg, DB 1997, 2415, 2418; Ehricke, in E/B/J/S, HGB, Bd. 1, 4. Aufl. 2020, § 121 Rn. 17; v. Falkenhausen/H.C. Schneider, in MHdB GesR I, 5. Aufl. 2019, § 63 Rn. 15.

434 Kunz, in Peres/Senft, Sozietätsrecht, 3. Aufl. 2015, § 5 Rn. 8, 29.

435 Kunz, in Peres/Senft, Sozietätsrecht, 3. Aufl. 2015, § 5 Rn. 30.

436 Ehricke, in E/B/J/S, HGB, Bd. 1, 4. Aufl. 2020, § 121 Rn. 19; Scholz, in Westermann/Wertenbruch, Handbuch der Personengesellschaften, 76. EL 2020, § 27 Rn. 630.

437 Bormann/Hellberg, DB 1997, 2415, 2417; Schulte, in Sudhoff, Personengesellschaften, 8. Aufl. 2005, § 14 Rn. 15.

438 OLG Hamm v. 21.11.1977, 8 U 7/77, BB 1978, 120, 121.

439 Ehricke, in E/B/J/S, HGB, Bd. 1, 4. Aufl. 2020, § 121 Rn. 19; Gesell, in Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, 5. Aufl. 2020, § 4 Rn. 131; Haas, in Röhrich/Graf von Westphalen/Haas, HGB, 5. Aufl. 2019, § 121 Rn. 5; Priester, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 121 Rn. 37; Schäfer, in Staub HGB, Bd. III, 5. Aufl. 2009, § 121 Rn. 19; Scholz, in Westermann/Wertenbruch, Handbuch der Personengesellschaften, 76. EL 2020, § 27 Rn. 627; v. Falkenhausen/H.C. Schneider, in MHdB GesR I, 5. Aufl. 2019, § 63 Rn. 14.

440 § 231 Abs. 2 Hs. 2 HGB.

441 Vgl. nur Schäfer, in MüKo BGB, Bd. 6, 7. Aufl. 2017, § 705 Rn. 149 f. m.w.N.

Gesellschafter eingehen.⁴⁴² Im Fall einer GbR oder PartGG⁴⁴³ existieren von vornherein keine gesetzlichen Rechnungslegungsvorschriften, die einer solchen Modifikation entgegenstehen könnten.⁴⁴⁴ Demgegenüber nimmt die für die gesellschaftsrechtliche Rechnungslegung der OHG und KG grundlegende Vorschrift des § 120 Abs. 1 HGB Bezug auf „die“ Bilanz der Gesellschaft als Bestandteil des Jahresabschlusses im Sinne von § 242 Abs. 3 HGB. Ausgehend von der bilanzrechtlichen Rechnungslegung, die auf einen Vergleich der Schlussbilanz mit der Eröffnungsbilanz eines Wirtschaftsjahres abzielt (ggf. korrigiert um Entnahmen und Einlagen),⁴⁴⁵ knüpft auch die gesellschaftsrechtliche Rechnungslegung des § 120 Abs. 1 HGB an eine Gesamtgröße als Jahresergebnis der Gesellschaft an. Folgerichtig spricht die Vorschrift des § 121 HGB zur Ergebnisverteilung auch vom „Jahresgewinne“ der Gesellschaft. Während jedoch die Vorschriften der §§ 238 ff. HGB über die Buchführung und den Jahresabschluss zwingendes öffentliches Recht beinhalten,⁴⁴⁶ wird eine abweichende Vereinbarung zur gesellschaftsrechtlichen Rechnungslegung – soweit sie sich in den verbindlichen Grenzen des Bilanzrechts bewegt – als zulässig angesehen.⁴⁴⁷ Die Ausrichtung der zivilrechtlichen Gewinnverteilung an den Ergebnissen von einzelnen Abteilungen⁴⁴⁸, Sparten⁴⁴⁹ oder Niederlassungen⁴⁵⁰ eines Betriebs und die Festlegung unterschiedlicher Beteiligungen der Gesellschafter hieran wird als innerhalb dieser Grenzen liegend betrachtet.⁴⁵¹

442 Priester, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 120 Rn. 41.

443 Da die §§ 120-122 HGB von der Verweisungsnorm des § 6 Abs. 3 S. 2 PartGG ausgenommen sind, richtet sich die Rechnungslegung der PartGG nach den Vorschriften für die GbR, vgl. § 1 Abs. 4 PartGG.

444 Habermeier, in Staudinger, BGB, 13. Aufl. 2003, § 721 Rn. 7; Schäfer, in MüKo BGB, Bd. 6, 7. Aufl. 2017, § 721 Rn. 6.

445 § 242 Abs. 1, 2 HGB.

446 Emmerich, in Heymann, HGB, Bd. 2, 2. Aufl. 1996, § 120 Rn. 2; Schäfer, in Staub, HGB, Bd. III, 5. Aufl. 2009, § 120 Rn. 6.

447 Ehrlicke, in E/B/J/S, HGB, Bd. 1, 4. Aufl. 2020, § 121 Rn. 13; Priester, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 120 Rn. 9; Schäfer, in Staub HGB, Bd. III, 5. Aufl. 2009, § 120 Rn. 29.

448 Roth, in Baumbach/Hopt HGB, 39. Aufl. 2020, § 120 Rn. 11.

449 Priester, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 120 Rn. 41.

450 Priester, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 120 Rn. 41; Roth, in Baumbach/Hopt, HGB, 39. Aufl. 2020, § 120 Rn. 11; Schäfer, in Staub, HGB, Bd. III, 5. Aufl. 2009, § 120 Rn. 41.

451 Müller, WiB 1997, 57, 62; Priester, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 120 Rn. 41; Roth, in Baumbach/Hopt, HGB, 39. Aufl. 2020, § 120 Rn. 11; Schäfer, in Staub, HGB, Bd. III, 5. Aufl. 2009, § 120 Rn. 41; vgl. auch Kempelmann/Scholz,

cc) Grenzen der zivilrechtlichen Gestaltungsfreiheit

Wenn auch die Freiheit der Gesellschafter bei der Ausgestaltung der zivilrechtlichen Ergebnisverteilung weit ist, so findet sie doch eine allgemein für Rechtsgeschäfte geltende Grenze in der Sittenwidrigkeit (§ 138 BGB).⁴⁵² Diese Grenze dürfte allerdings in den wenigsten Fällen überschritten sein.⁴⁵³ Allein in einer Ungleichbehandlung der Gesellschafter wird jedenfalls noch keine Grenzüberschreitung gesehen.⁴⁵⁴ Die sog. *societas leonina*, bei der einzelne Gesellschafter nicht oder nur in sehr geringem Umfang an Gewinnen teilnehmen⁴⁵⁵, wird daher nicht von vornherein als sittenwidrig eingestuft. Erst ein grobes Missverhältnis⁴⁵⁶ zwischen dem Beitrag eines Gesellschafters und dem ihm eingeräumten Gewinnanteil könnte zur Annahme eines wucherähnlichen Geschäfts⁴⁵⁷ im Sinne des § 138 Abs. 1 BGB führen.⁴⁵⁸ Hinzukommen muss jedoch eine verwerfliche Gesinnung des durch das Missverhältnis Begünstigten.⁴⁵⁹ Eine solche ist nach der Rechtsprechung in Übereinstimmung mit der Literatur⁴⁶⁰ in der „Ausnutzung der wirtschaftlichen Vormachtstellung des einen oder des Vertrauens oder der Unerfahrenheit des anderen Teils“⁴⁶¹ zu erblicken.

DStR 2019, 630, 632, die Sonderzuweisungen von Ergebnisbestandteilen allgemein für gesellschaftsrechtlich zulässig erachten.

452 Ehricke, in E/B/J/S, HGB, Bd. 1, 4. Aufl. 2020, § 121 Rn. 14; Haas, in Röhrich/Graf von Westphalen/Haas, HGB, 5. Aufl. 2019, § 121 Rn. 5; Schäfer, in Staub HGB, Bd. III, 5. Aufl. 2009, § 120 Rn. 18; Roth, in Baumbach/Hopt, HGB, 39. Aufl. 2020, § 121 Rn. 8; Scholz, in Westermann/Wertenbruch, Handbuch Personengesellschaften, 76. EL 2020, § 27 Rn. 625.

453 Blezinger, Gewinnverteilung bei Personengesellschaften, 2018, S. 173.

454 BGH v. 4.06.2013, II ZR 207/10, juris (Tz. 25).

455 Schäfer, in MüKo BGB, Bd. 6, 7. Aufl. 2017, § 705 Rn. 151; Schulte, in Sudhoff, Personengesellschaften, 8. Aufl. 2005, § 14 Rn. 9.

456 Armbrüster, in MüKo BGB, Bd. 1, 8. Aufl. 2018, § 138 Rn. 112.

457 Armbrüster, in MüKo BGB, Bd. 1, 8. Aufl. 2018, § 138 Rn. 112.

458 Blezinger, Gewinnverteilung bei Personengesellschaften, 2018, S. 171.

459 BGH v. 9.10.2009, V ZR 178/08, NJW 2010, S. 363 (Tz. 6).

460 Schäfer, in MüKo BGB, Bd. 6, 7. Aufl. 2017, § 705 Rn. 134.

461 BGH v. 4.06.2013, II ZR 207/10, juris (Tz. 25).

c) Zusammenfassung

Festzuhalten bleibt, dass die zivilrechtliche Ergebnisverteilung vom Grundsatz der Privatautonomie der Gesellschafter beherrscht wird. Die Grenzziehung erfolgt im Zivilrecht allein mit Blick auf das Innenverhältnis der Gesellschafter zum Schutz des Schwächeren; Interessen Dritter spielen dabei keine Rolle, da sie von der Ergebnisverteilung zwischen den Gesellschaftern nicht berührt werden.⁴⁶² Außerhalb der Grenze des § 138 BGB lässt das Zivilrecht in seiner Anknüpfung an die Privatautonomie der Gesellschafter auch die wirtschaftliche Bemessungsgrundlage der vereinbarten Verteilung, insbesondere die Beiträge der Gesellschafter, außer Betracht. Ebenso bleiben die Motive und Zielsetzungen der Gesellschafter, die der vereinbarten Ergebnisverteilung zugrunde liegen, unterhalb der Schwelle zu einer verwerflichen Gesinnung, unberücksichtigt.⁴⁶³

2. Die Angemessenheit der zivilrechtlichen Ergebnisverteilungsabrede im Sinne der Rechtsprechung des BFH

Mit der grundsätzlichen Relevanz des zivilrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssels für die Bestimmung der Ergebnisanteile im Rahmen des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG knüpft auch das Steuerrecht im Ausgangspunkt an die zivilrechtliche Gestaltungsfreiheit der Gesellschafter an. Die Ausrichtung des Steuergesetzgebers an zivilrechtlichen Rechtsbegriffen führt nach vorherrschender Auffassung jedoch nicht zu einem „Vorrang“ oder einer „Maßgeblichkeit“ des Zivilrechts gegenüber dem Steuerrecht.⁴⁶⁴ Die zivilrechtliche Gestaltung geht der steuerrechtlichen Beurteilung lediglich voraus. Letztere folgt ihrer eigenen Teleologie und kann zu einer vom Zivilrecht abweichenden Einordnung der Gestaltung führen.⁴⁶⁵

So stellt auch die Rechtsprechung des BFH die Anerkennung des zivilrechtlichen Verteilungsschlüssels unter den Vorbehalt besonderer steuer-

462 Teichmann/Widmann, ZGR 4 (1975), 156, 162.

463 Teichmann/Widmann, ZGR 4 (1975), 156, 162.

464 BVerfG v. 27.12.1991, 2 BvR 72/90, BStBl. II 1992, S. 212 (Tz. 9).

465 BVerfG v. 03.06.1992, 1 BvR 583/86, DStR 1993, S. 273 (Tz. 8); BVerfG v. 27.12.1991, 2 BvR 72/90, BStBl. II 1992, S. 212 (Tz. 9 ff.); Hey, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, Einführung zum EStG Rn. 911, 913; Kruse, JbFStR 1975/76, 35, 46; Schön, StuW 2005, 247, 254 f.; Seer, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 1 Rn. 34, 36; Weber-Grellet, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 2 Rn. 39.

rechtlicher Vorschriften und Grundsätze.⁴⁶⁶ Als in diesem Sinne vorrangig, hat der Große Senat des BFH in seinem Beschluss zur Angemessenheit der Ergebnisverteilung bei Familienpersonengesellschaften aus dem Jahr 1972 die steuerlichen Vorschriften über die „Zurechnung von Bezügen zu bestimmten Einkunftsarten“⁴⁶⁷ identifiziert. Einkunftsquelle im Rahmen des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG sei die Gesellschafterstellung; als Gewinnanteil im steuerlichen Sinn könnten auf dieser Grundlage nur diejenigen Bezüge qualifiziert werden, die Ausfluss dieser Gesellschafterstellung seien.⁴⁶⁸ Während der Große Senat diesen Grundsatz sowohl mit Blick auf fremde als auch mit Blick auf persönlich verbundene Gesellschafter für gültig erklärt, führt er im Folgenden weiter aus: „Die Frage, welche Gewinnanteile und Vergütungen im Einzelnen aus der Gesellschafterstellung fließen, ist bei Personengesellschaften zwischen Fremden regelmäßig leicht zu beantworten; denn der natürliche Interessengegensatz begründet eine Vermutung dahin, dass die vereinbarte Gewinnverteilung dem Beitrag des Gesellschafters zur Erreichung des Gesellschaftszwecks entspricht. Fälle, in denen zwischen Fremden gesellschaftsrechtliche Vereinbarungen mit nicht gesellschaftsrechtlichen Interessen verbunden werden, sind selten und können nur bei Vorliegen entsprechender konkreter Anhaltspunkte angenommen werden“⁴⁶⁹. Im Gegensatz hierzu sieht der Große Senat bei persönlich verbundenen Gesellschaftern „Vereinbarungen der Beteiligten über die Gewinnverteilung für sich allein häufig nicht als geeignet [an], die Frage zu beantworten, welche Bezüge der einzelnen Gesellschafter auf ihrer Gesellschafterstellung beruhen und welche Bezüge als dem Privatbereich zuzurechnende, nicht auf der Gesellschafterstellung beruhende Zuwendungen des einen Gesellschafters an einen oder mehrere andere anzusehen sind.“⁴⁷⁰

Ausgehend von dem Beschluss des Großen Senats unterzieht der BFH nunmehr in ständiger Rechtsprechung den zivilrechtlichen Verteilungsschlüssel bei Vorliegen persönlicher oder wirtschaftlicher Beziehungen zwischen den Gesellschaftern einer Angemessenheitsprüfung, die im Wege eines Fremdvergleichs die Relation der Ergebnisanteile der Gesellschafter

466 BFH v. 29.05.2001, VIII R 10/00, BStBl. II 2001, S. 747 (Tz. 40) mit Verweis auf Schmidt, § 15 Rn. 444 (entspricht nach aktueller 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 443); BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 28).

467 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 28).

468 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 25 f., 29).

469 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 26).

470 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 27).

zu ihren Beiträgen zum Gesellschaftszweck untersucht.⁴⁷¹ Hierbei erkennt die Rechtsprechung die in der Praxis vorherrschende Mannigfaltigkeit möglicher Beitragsleistungen der Gesellschafter an.⁴⁷² Neben den wesentlichsten Gesellschafterbeiträgen Arbeit und Kapital nennt sie insbesondere die Übernahme eines hohen Risikos, die Einbringung eines angesehenen Namens oder eines eingeführten Unternehmens, Seriosität, Kreditwürdigkeit oder persönliche Eigenschaften wie die Kunst der Menschenbehandlung als den Verteilungsschlüssel bestimmende Faktoren.⁴⁷³ Berücksichtigung sollen zudem nicht nur gegenwärtig erbrachte, sondern auch in der Vergangenheit geleistete Beiträge finden, die in der Gegenwart noch fortwirken, wie etwa frühere Aufbauleistungen.⁴⁷⁴

Die Rechtsgrundlage der steuerrechtlichen Angemessenheitsprüfung sieht die Rechtsprechung im Verbot der Abziehbarkeit privater Zuwendungen nach § 12 Nr. 2 EStG und der hierin zum Ausdruck kommenden Unterscheidung zwischen Einkünfterzielung und Einkünfterverwendung. Soweit die Ergebnisverteilung ihre Grundlage in außerhalb des Gesellschaftsverhältnisses bestehenden Beziehungen zwischen den Gesellschaftern habe, liege eine Verwendung bereits erzielter Einkünfte vor, die die steuerliche Zurechnung von Einkünften nicht beeinflussen könne.⁴⁷⁵

Unterzieht die Rechtsprechung damit im Wesentlichen Vereinbarungen zwischen nahestehenden Gesellschaftern einer Angemessenheitsprüfung, so lässt sich aus dem Beschluss des Großen Senats doch die allgemeine Erkenntnis ziehen, dass die Rechtsprechung den zivilrechtlichen Gewinnanteil eines Gesellschafters nur dann als Ausfluss seiner Gesellschafterstellung begreift, wenn er seinem Beitrag zum Gesellschaftszweck entspricht.

471 Vgl. grundlegend BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 31) für wirtschaftliche Interessenverflechtungen in einer GmbH & Co. KG sowie BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 27) für Familienpersonengesellschaften. Ausführlich unten Kapitel 3 D.I.1. und D.II.1.

472 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 30); BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 49).

473 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 44); BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 30).

474 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 30).

475 Zum Ganzen z.B. BFH v. 18.06.2015, IV R 5/12, BStBl. II 2015, S. 935 (Tz. 34); BFH v. 29.05.2001, VIII R 10/00, BStBl. II 2001, S. 747 (Tz. 44 f.); BFH v. 23.08.1990, IV R 71/89, BStBl. II 1991, S. 172 (Tz. 7, 10); BFH v. 24.07.1986, IV R 103/83, BStBl. II 1987, S. 54 (Tz. 29); BFH v. 29.01.1976, IV R 89/75, BStBl. II 1976, S. 374 (Tz. 20 ff.); BFH v. 27.09.1973, IV R 33/71, BStBl. II 1974, S. 51 (Tz. 27); BFH v. 4.06.1973, IV R 26/68, BStBl. II 1973, S. 866 (Tz. 17); BFH v. 14.02.1973, I R 131/70, BStBl. II 1973, S. 395 (Tz. 9).

Im Hinblick auf fremde Gesellschafter stellt die höchstrichterliche Rechtsprechung auf der Grundlage des natürlichen Interessengegensatzes zwischen Fremden zwar die Vermutung auf, dass der zivilrechtliche Verteilungsschlüssel den unterschiedlichen Beiträgen der Gesellschafter Rechnung trage. Diese Vermutung ändert aber nichts daran, dass der BFH als Grundlage für die steuerliche Zurechnung des Gesellschaftsgewinns an den einzelnen Gesellschafter eine eigene Leistung des Gesellschafters ansieht, die in Relation zu den Leistungen seiner Mitgesellschafter zu setzen ist.

3. Auffassungen in der Literatur zur steuerlichen Zurechnung des Gesellschaftsgewinns

Zum Teil versteht auch die Literatur die steuerliche Ergebnisverteilung bei Personengesellschaften in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des BFH als beitragsbezogen.⁴⁷⁶ Demgegenüber knüpfen gewichtige Gegenstimmen allein an die Beteiligung des Gesellschafters an der Gesellschaft an und rechnen den einzelnen Gesellschaftern das Gesellschaftsergebnis auf dieser Grundlage nach Maßgabe des zivilrechtlichen Verteilungsschlüssels zu. Diese Auffassung haben allen voran *Flume*, *Knobbe-Keuk* und *Schön* geprägt.⁴⁷⁷ *Flume* und *Knobbe-Keuk* unterscheiden im Hinblick auf die Ergebnisverteilung bei Personengesellschaften zwischen Vergütungen für persönliche Leistungen eines Gesellschafters einerseits und der in seiner

476 Schulze zur Wiesche, in Bordewin/Brandt, EStG, 426. EL 2020, § 15 Rn. 235, 237; in Bezug auf Familienpersonengesellschaften zustimmend Bitz, in L/B/P, EStG, 141. EL 2020, § 15 Rn. 109; Carlé/Halm, KÖSDI 2000, 12383, 12390; Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 199 ff.; Hallerbach, in Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl. 2005, Rn. 1487, 1497; Krumm in, Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020 § 15 Rn. 224 f.; Schmid, DStR 1995, 1977, 1981.

477 Flume, DB 1973, 786 ff.; ders., StbJb 1976/77, 43, 63 ff.; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 12 II (S. 513 f.); dies., StuW 1973, 74, 87 ff.; Schön, StuW 1988, 253 ff., ders., DStR 1993, 185, 191 ff.; ders., StuW 1996, 275, 281 ff.; im Anschluss hieran insbesondere Dobroschke/Pott-hast, DB 1975, 1718, 1719 ff.; Dornbach, FR 1976, 273, 286 f.; Hüttemann, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011 39, 45; Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 337 ff.

Mitgliedschaft begründeten Gewinnteilhabe andererseits.⁴⁷⁸ Soweit Leistungen einzelner Gesellschafter angemessen abgegolten seien, könne der verbleibende Gewinn nur als ein solcher der Gesellschaft qualifiziert werden, da diese das Unternehmen betreibe.⁴⁷⁹ An diesem Unternehmensgewinn partizipierten die Gesellschafter nicht auf der Grundlage einer Leistung, sondern allein aufgrund ihrer Mitgliedschaft in der Gesellschaft.⁴⁸⁰ Zurechnungsgrundlage für den Unternehmensgewinn ist hiernach allein die Beteiligung des Gesellschafters an der Gesellschaft, deren „vermögensrechtlicher Inhalt“⁴⁸¹ sich nach den gesellschaftsvertraglichen Regelungen über die Gewinnverteilung, den Auseinandersetzungsanspruch und den Anteil am Liquidationserlös richte. Dieser für die Vermögensteilhabe im Gesellschaftsvertrag festgesetzte Schlüssel müsse den steuerlichen Zurechnungsmaßstab für den Unternehmensgewinn bilden.⁴⁸² Zugleich beschränken *Flume* und *Knobbe-Keuk* aber die Zurechnungsfunktion der Gesellschaftsbeteiligung auf den nach Abgeltung persönlicher Leistungen der Gesellschafter verbleibenden Gewinn. Soweit es sich um Einkommen handle, das auf „Einzelleistungen der Gesellschafter“ beruhe, könne dieses nicht auf die Gesellschaft verschoben und hierüber den übrigen Beteiligten zugerechnet werden.⁴⁸³

Schön trennt sich demgegenüber vollkommen von der Vorstellung einer leistungsgerechten Ergebnisverteilung bei Personengesellschaften. Er sieht das gesamte Gesellschaftsergebnis als einzig von der Gesellschaft erwirtschaftet an, das „von ihren Gesellschaftern als den Nutznießern dieser Tätigkeit versteuert wird“⁴⁸⁴. Das Gesellschaftsergebnis begreift *Schön* auf dieser Grundlage als für die Gesellschafter fremdes Einkommen der Gesellschaft, das sich aber beim einzelnen Gesellschafter in Gestalt der ihm zugewiesenen Gewinne und Verluste per Saldo spätestens im Zeitpunkt

478 Flume, DB 1973, 786, 787; ders., StbJb 1976/77, 43, 63; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 12 II (S. 513 f.); im Anschluss hieran, Dornbach, FR 1976, 273, 286 f.

479 Flume, DB 1973, 786, 788 f.; ders., StbJb 1976/77, 43, 51, 59, 63 f.; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 12 II (S. 513 f.).

480 Flume, DB 1973, 786, 788; ders., StbJb 1976/77, 43, 64.

481 Flume, DB 1973, 786, 788.

482 Flume, DB 1973, 786, 788; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 12 II (S. 513 f.); ebenso Dornbach, FR 1976, 273, 286 f.

483 Flume, StbJb 1976/77, 43, 66; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 12 II (S. 514).

484 Schön, StuW 1996, 275, 286.

seines Ausscheidens oder der Auflösung der Gesellschaft niederschlägt und sich so auf die Leistungsfähigkeit des Gesellschafters auswirkt.⁴⁸⁵

II. USA

Während man im deutschen Einkommensteuergesetz in Bezug auf die Ergebnisverteilung bei Personengesellschaften nur einen schlichten Verweis auf das Zivilrecht findet, zeigt ein Blick auf die US-amerikanische Rechtsordnung, dass dort in Gestalt des § 704(a) und (b) IRC eigene steuerliche Regelungen zur Ergebnisverteilung bei Personengesellschaften vorhanden sind. Diese gilt es zu untersuchen und der deutschen Rechtslage gegenüberzustellen. Zunächst muss jedoch ein kurzer Exkurs zu den allgemeinen Einkünftezurechnungsregeln des US-amerikanischen Steuerrechts erlaubt sein, um die speziellen Ergebnisverteilungsvorschriften für Personengesellschaften in das allgemeine Zurechnungssystem des US-amerikanischen Einkommensteuerrechts einordnen zu können.

1. Die allgemeinen Einkommenszurechnungsprinzipien im US-amerikanischen Steuerrecht

Im US-amerikanischen Steuerrechtssystem wurden die allgemeinen Prinzipien der Einkommenszurechnung, die sog. *assignment of income doctrine*⁴⁸⁶, vom US-amerikanischen *Supreme Court* entwickelt. Hiernach gilt für das aus einer Dienstleistung erwirtschaftete Einkommen (*service income*) der Grundsatz: „*Income must be taxed to him who earns it*“⁴⁸⁷. Steuerpflichtig ist somit derjenige, der das Entgelt für die Tätigkeit durch seine Leistung „verdient“ hat.⁴⁸⁸ Durch Übertragung des Entgeltanspruchs auf eine andere Person kann die Steuerpflicht nicht auf diese verlagert werden. Der *Supreme Court* sieht hierin ein für steuerliche Zwecke unbeachtliches „*arrangement by which the fruits are attributed to a different tree from that on which they grew*“.⁴⁸⁹ Einkommen aus Vermögen (*income from property*) wird

485 Schön, StuW 1988, 253, 260 f.

486 Vgl. z.B. C.I.R. v. First Sec. Bank of Utah, 405 U.S. 394, 403 f. (1972); McKee, 66 Virginia Law Review (1980), 1039, 1049 f.

487 C.I.R. v. Culbertson, 337 U.S. 733, 739 f. (1949); vgl. auch *Lucas v. Earl*, 281 U.S. 111, 114 f. (1930).

488 Ault, in Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen, DStJG 1 (1979), 155, 157.

489 *Lucas v. Earl*, 281 U.S. 111, 115 (1930).

demgegenüber derjenigen Person steuerlich zugerechnet, die Inhaberin des Vermögens ist.⁴⁹⁰ Überträgt ein Steuerpflichtiger einen ihm gehörenden Vermögensgegenstand auf eine andere Person, werden die aus dem Gegenstand resultierenden Einkünfte fortan dem Erwerber zugerechnet. Dagegen führt die Übertragung allein der Einkünfte, ohne gleichzeitige Übertragung des Vermögensgegenstandes, nicht zu einer Verlagerung der Steuerpflicht auf den Erwerber.⁴⁹¹

In Bezug auf Personengesellschaften erkennt der *Supreme Court* die Gesellschaft als von ihren Anteilseignern unabhängige Einheit an, die selbst das Einkommen verdient („*entity earning the income*“⁴⁹²). Hieran anknüpfend hat der Tax Court in *Schneer v. C.I.R.* ausgeführt, dass Besteuerungsgegenstand bei Personengesellschaften die Anteile der Gesellschafter am Gesellschaftsgewinn und nicht etwa die Früchte einer eigenen Leistung der Gesellschafter seien: „(...) *partners should report their distributive share, rather than the fruits of their personal labors*“⁴⁹³.

2. Die für die Ergebnisverteilung bei Personengesellschaften grundsätzlichen Vorschriften der §§ 704(a), (b) IRC

Dem entspricht es, dass das US-amerikanische Recht für Zwecke der steuerlichen Ergebnisverteilung nicht an die Beiträge der Gesellschafter zum Gesellschaftszweck, sondern im Ausgangspunkt an die Verteilungsabrede der Gesellschafter anknüpft:

§ 704(a) IRC: „*A partner's distributive share of income, gain, loss, deduction, or credit shall, except as otherwise provided in this chapter, be determined by the partnership agreement.*“

Hierbei bezieht sich § 704(a) IRC auf eine originär steuerrechtliche Verteilungsabrede der Gesellschafter, die zunächst losgelöst von der gesell-

490 *Helvering v. Horst*, 311 U.S. 112, 118 f. (1940); *Blair v. CIR*, U.S. 57, 330, 334 (1937); Graetz/Schenk/Alstott, *Federal Income Taxation*, 8. Aufl. 2018, S. 522; ausführlich zur Einkommenszurechnung im US-amerikanischen Steuerrecht auch Ault, in Tipke, *Übertragung von Einkunftsquellen*, DStJG 1 (1979), S. 155 ff.

491 Grundlegend *Helvering v. Horst*, 311 U.S. 112, 116 ff. (1940).

492 *U.S. v. Basye*, 410 U.S. 441, 449 (1973); vgl. auch *Schneer v. C. I. R.*, 97 T.C. 643, 661 (1991).

493 *Schneer v. C. I. R.*, 97 T.C. 643, 661 (1991).

schaftsrechtlichen Ergebnisverteilung steht. Gegenstand dieser Abrede ist die Zuordnung steuerlicher Ergebnisbestandteile (*tax items*).⁴⁹⁴

Die Freiheit der Gesellschafter bei der Ausgestaltung dieser Verteilungsabrede wird im Gesetz allerdings sogleich begrenzt:

§ 704(b) IRC: „*A partner's distributive share of income, gain, loss, deduction, or credit (or item thereof) shall be determined in accordance with the partner's interest in the partnership (...), if (1)(...)*

(2) the allocation to a partner under the agreement of income, gain, loss, deduction, or credit (or item thereof) does not have substantial economic effect.”

Danach ist der steuerliche Ergebnisanteil eines Gesellschafters in Übereinstimmung mit seiner Beteiligung an der Gesellschaft (*partner's interest in the partnership*) zu bestimmen, wenn es der vereinbarten Verteilung an einem *substantial economic effect* mangelt.

Als standardmäßigen Verteilungsmaßstab im Steuerrecht bestimmt das Gesetz mithin die Beteiligung des Gesellschafters an der Gesellschaft (*partner's interest in the partnership*).⁴⁹⁵ Kommt der vereinbarten Ergebniszuteilung an einen Gesellschafter aber ein *substantial economic effect* zu, muss diese nicht notwendig mit seiner Beteiligung übereinstimmen.⁴⁹⁶

Im Folgenden werden die Beteiligung des Gesellschafters (*partner's interest in the partnership*) und die Voraussetzungen des *substantial economic effect* näher beleuchtet. Vorrangehen soll dem jedoch eine Darstellung zur Ergebnisverteilung im US-amerikanischen Recht, das in Gestalt der Zuteilung einzelner Ergebnisbestandteile eine Besonderheit gegenüber dem deutschen Recht aufweist.

a) Die abweichende Zuteilung einzelner Ergebnisbestandteile

§ 704(a) IRC liegt die Intention des US-amerikanischen Gesetzgebers zugrunde, den Gesellschaftern bei der Verteilung des Gesellschaftsergebnisses die größtmögliche Gestaltungsfreiheit zu belassen.⁴⁹⁷ Auf dieser Grundlage hat der Tax Court in *Schneer v. C.I.R.* formuliert: „*The pooling of income is essential to the meaningful existence of subchapter K. If partners were*

494 Cunningham/Cunningham, The Logic of Subchapter K, 5. Aufl. 2017, S. 57; Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 10.01 (1).

495 Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 10.02 (1).

496 Lipton/Carman/Fassler/Schwidetzky, Partnership Taxation, 3. Aufl 2012, § 5.01 (S. 121); Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 10.02. (1).

497 S. Rep. No. 1622, 83d Cong., 2d Sess., 89 (1954).

*not able to share profits in an amount disproportionate to the ratio in which they earned the underlying income, the partnership provisions of the Code would, to some extent, be rendered unnecessary.*⁴⁹⁸

Die Gesellschafter können etwa für Zwecke der Verteilung von einer Nettogröße ausgehen, dem *taxable income* der Personengesellschaft,⁴⁹⁹ und hierfür einen einheitlichen Verteilungsschlüssel vereinbaren.⁵⁰⁰ Dies hat zur Folge, dass sowohl gesondert zu ermittelnde Ergebnisbestandteile wie auch das *bottom-line income*⁵⁰¹ der Gesellschaft nach diesem Schlüssel auf die Gesellschafter verteilt werden.⁵⁰² Der Verteilungsschlüssel kann dabei grundsätzlich beliebig ausgestaltet und für Gewinn- und Verlustjahre unterschiedlich bestimmt werden.⁵⁰³ Insbesondere sog. *special allocations*, d.h. Ergebniszuteilungen in Abweichung zum Verhältnis der Kapitalanteile der Gesellschafter,⁵⁰⁴ werden in den Grenzen des § 704(b)(2) IRC als zulässig anerkannt.⁵⁰⁵

Die Vereinbarung eines einheitlichen Verteilungsschlüssels, der sich auf eine Nettogröße bezieht, ist jedoch nicht zwingend. Eine Besonderheit des US-amerikanischen Rechts ist es, dass einzelne Ergebnisbestandteile in Abweichung zum sonst geltenden Verteilungsschlüssel zugeteilt werden können.⁵⁰⁶ Auch insofern wird von *special allocations* gesprochen.⁵⁰⁷

498 Schneer v. C. I. R., 97 T.C. 643, 658 (1991).

499 Vgl. hierzu oben Kapitel 2 A.II.2.

500 McDaniel/McMahon/Simmons, Federal Income Taxations of Partnerships and S Corporations, 5. Aufl. 2012, Part I Ch. 2 Sec. 2 (S. 123); Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 10.02 (1).

501 Vgl. hierzu oben Kapitel 2 A.II.2.g).

502 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(1)(vii).

503 Cunningham/Cunningham, The Logic of Subchapter K, 5. Aufl. 2017, S. 68, Example 1; McDaniel/McMahon/Simmons, Federal Income Taxations of Partnerships and S Corporations, 5. Aufl. 2012, Part I, Ch. 4 Sec. 2 (S. 123).

504 S. Rep. No. 938 (I), 94th Cong., 2d Sess., 98 (1976); Cunningham/Cunningham, The Logic of Subchapter K, 5. Aufl. 2017, S. 58; Jones, 25 Virginia Tax Review (2006), 1047, 1059; Schwarz/Lathrope/Hellwig, Fundamentals of Partnership Taxation, 11. Aufl. 2019, S. 110.

505 Cunningham/Cunningham, The Logic of Subchapter K, 5. Aufl. 2017, S. 58.

506 Burke, Federal Income Taxation of Partners and Partnerships in a nutshell, 5. Aufl. 2016, S. 121; Lipton/Carman/Fassler/Schwidetzky, Partnership Taxation, 3. Aufl. 2012, § 5.01 (S. 121); Lind/Schwarz/Lathrope/Rosenberg, Fundamentals of Partnerships Taxation, 8. Aufl. 2008, S. 123; Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 10.01 (2).

507 Burke, Federal Income Taxation of Partners and Partnerships in a nutshell, 5. Aufl. 2016, S. 121; Schwidetzky, 10 AUILR (1995), 1331, 1343.

Bei den gesondert zugewiesenen Ergebnisbestandteilen kann es sich zum einen um diejenigen steuerlichen Positionen handeln, die im Rahmen der Ergebnisermittlung zwingend aus dem Gesellschaftsergebnis auszusondern sind.⁵⁰⁸ So können insbesondere laufende Ergebnisse (*ordinary income* bzw. *loss*) und Veräußerungsgewinne (*capital gains*) bzw. -verluste (*capital losses*) den einzelnen Gesellschaftern nach unterschiedlichen Maßstäben zugeteilt werden; hierbei ist es grundsätzlich auch möglich einem Gesellschafter das gesamte *ordinary income* und einem anderen Gesellschafter sämtliche *capital gains* zuzuordnen.⁵⁰⁹

Zum anderen ist es den Gesellschaftern im Grundsatz gestattet, jede beliebige Position, die an sich in die Differenzgröße des *bottom-line income* einfließt, auszugliedern und nach einem eigenen Maßstab zu verteilen.⁵¹⁰ Als häufigster Anwendungsfall solcher Gestaltungen werden Verteilungsabreden genannt, bei denen die Erträge aus einer Einnahmequelle nach dem allgemeinen Verteilungsschlüssel, sämtliche oder einzelne damit zusammenhängende Aufwendungen jedoch ausschließlich einem einzigen Gesellschafter zugewiesen werden.⁵¹¹

Der Erläuterung entsprechender Gestaltungen soll folgendes Beispiel⁵¹² aus den Richtlinien dienen:

A und B gründen gemeinsam eine *general partnership* und erbringen jeweils eine Bareinlage in Höhe von 40.000 USD. Die Gesellschaft erwirbt von diesem Geld ein abnutzbares bewegliches Wirtschaftsgut zum Anschaffungspreis von 80.000 USD. Nach dem Gesellschaftsvertrag sind die Gesellschafter am *cash flow* und an einem Erlös aus der Liquidation der Gesellschaft paritätisch beteiligt. Auch den laufenden steuerlichen Gewinn und Verlust teilen A und B zu gleichen Teilen untereinander auf, mit Ausnahme der jährlich anfallenden AfA für das angeschaffte Wirtschaftsgut, die ausschließlich A zugeordnet wird.

508 § 702 (a)(1)-(7) IRC. Vgl. hierzu oben Kapitel 2 A.II.2.f).

509 Vgl. Cunningham/Cunningham, *The Logic of Subchapter K*, 5. Aufl. 2017, S. 81 (Example 6).

510 Treas. Reg. § 1.702-1(a)(8)(i).

511 Vgl. etwa Burke, *Federal Income Taxation of Partners and Partnerships in a nutshell*, 5. Aufl. 2016, S. 121; Lipton/Carman/Fassler/Schwidetzky, *Partnership Taxation*, 3. Aufl. 2012, § 5.01 (S. 121); McKee, 66 *Virginia Law Review* (1980), 1039, 1057. Eine entsprechende Gestaltung lag auch der Entscheidung des Tax Court in *Orrisch v. CIR*, 55 T.C. 395 (1970) zugrunde.

512 Vgl. Treas. Reg. § 1.704-1(b)(5) Example 1(i), hier vereinfacht dargestellt.

Das Beispiel verdeutlicht, dass es sich bei dem *distributive share* im Gegensatz zum Gewinnanteil nach deutschem Steuerrecht nicht zwingend um einen Anteil an einem einheitlichen Gesamtergebnis der Gesellschaft in Gestalt eines Saldos aus Erträgen und Aufwendungen sämtlicher Geschäftsvorfälle eines Gewinnermittlungszeitraumes handelt.⁵¹³ Vielmehr können einem Gesellschafter nach US-amerikanischem Recht Erträge und Aufwendungen einzeln zugeordnet werden.⁵¹⁴ Dies bringt auch der Wortlaut des § 704(a) IRC zum Ausdruck, indem er an den Anteil des Gesellschafters an den Einnahmen (*income*), dem realisierten Wertzuwachs (*gain*), dem Verlust (*loss*), den Abzügen (*deduction*) und den Steuergutschriften (*credit*) anknüpft.

Der Vorteil eines solchen Verteilungssystems gegenüber der Zuweisung einer Nettogröße wird hauptsächlich darin gesehen, dass durch die Zuordnung einzelner Ergebnisbestandteile überproportionale Beitragsleistungen einzelner Gesellschafter angemessen berücksichtigt werden könnten.⁵¹⁵ Die Gestaltungsfreiheit der Gesellschafter geht aber zumindest im Ausgangspunkt, d.h., noch ohne die Zulässigkeit der Ergebnisverteilung im Einzelnen zu beurteilen, weit über eine angemessene Beitragsabgeltung hinaus.

So kann etwa der sich nach dem allgemeinen Verteilungsschlüssel ergebende Anteil eines Gesellschafters am Nettoverlust durch die gesonderte Zuweisung von Abzügen erheblich erhöht werden. Gleichzeitig kann sich hierdurch der Anteil eines anderen Gesellschafters am Nettoverlust der Gesellschaft in einen positiven Ergebnisanteil umwandeln.⁵¹⁶ Ebenfalls möglich ist die umgekehrte Gestaltung im Falle eines rechnerischen Nettogewinns der Gesellschaft, nach der einem Gesellschafter durch gesonderte Zuweisung von Einnahmen ein erhöhter Gewinnanteil zugeteilt werden kann, während hierdurch einem anderen Gesellschafter trotz eines Nettogewinns ein negativer Ergebnisbestandteil zukommt.⁵¹⁷

Verständlich wird diese weitgehende Gestaltungsfreiheit vor dem Hintergrund, dass das US-amerikanische Recht bei der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage einer natürlichen Person nicht von Einkünften im Sinne des deutschen Rechts ausgeht, sondern zunächst sämtliche

513 Kahle, StuW 1997, 323, 328; Kempelmann/Scholz, DStR 2019, 630, 630 f.

514 Kahle, StuW 1997, 323, 328; Kempelmann/Scholz, DStR 2019, 630, 630.

515 McKee, 66 Virginia Law Review (1980), 1039, 1067 f.; Schwidetzky, 17 Virginia Tax Review (1998), 707, 724 f.

516 So zum Beispiel die Gestaltung in *Orrisch v. CIR*, 55 T.C. 395, 397 (1970).

517 Vgl. auch McKee, 66 Virginia Law Review (1980), 1039, 1046 mit Fn. 41.

Bruttoeinnahmen zusammenfasst und erst in einem nächsten Schritt hiervon sämtliche steuerlich zu berücksichtigenden Abzugspositionen in Ansatz bringt.⁵¹⁸ Dementsprechend erscheint es systemgerecht, auch die von einer Personengesellschaft erwirtschafteten Einnahmen und die von ihr zu tragenden Ausgaben nicht zwingend zu einer Nettogröße zu verbinden, sondern die getrennte Zuweisung an die einzelnen Gesellschafter zu ermöglichen.

Steuerrechtliche Wirksamkeit entfaltet die Zuweisung einzelner Ergebnisbestandteile - wie im Übrigen jede Verteilungsabrede der Gesellschafter, also auch die einheitliche Zuweisung einer Nettogröße⁵¹⁹ - jedoch nur dann, wenn sie entweder in Übereinstimmung mit den Beteiligungen der Gesellschafter (*partners' interests in the partnership*) erfolgt oder die Voraussetzungen des *substantial economic effect* erfüllt.⁵²⁰

b) *The partner's interest in the partnership*

Das Gesetz selbst definiert nicht, nach welchen Kriterien sich die Bestimmung der Beteiligung eines Gesellschafters richtet, sondern überlässt dies den Regulations.⁵²¹ Hiernach steht hinter der Beteiligung der Gesellschafter für Zwecke des § 704(b) IRC ihr *economic arrangement*, d.h. die Vereinbarung, wie sie den wirtschaftlichen Erfolg ihrer Unternehmung untereinander aufteilen.⁵²² Die Übereinstimmung der steuerlichen Ergebnisverteilung mit den Beteiligungen der Gesellschafter setzt mithin voraus, dass ein steuerlicher Gewinn einem Gesellschafter in dem Umfang zugeteilt wird, in dem er wirtschaftlich an dem Gewinn der Unternehmung teilhat. Ebenso muss einem Gesellschafter eine steuerliche Entlastung zugutekom-

518 Siehe oben Kapitel 2 A.II.1.c).

519 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(1)(vii).

520 § 704(b)(2) IRC und Treas. Reg. § 1.704-1(b)(1)(i); nach den Regulations existiert eine dritte Variante, in der eine steuerliche Verteilungsabrede Wirksamkeit entfaltet, nämlich dann, wenn die Regulations die Ergebniszuteilung in Übereinstimmung mit der Beteiligung des Gesellschafters fingieren (*deemed to be in accordance with the partner's interest in the partnership*), vgl. Treas. Reg. § 1.704-1(b)(1)(i), (4) und Treas. Reg. § 1.704-2. Diese Fiktion gilt lediglich im Hinblick auf einzelne steuerliche Ergebnisbestandteile und bewältigt für das US-amerikanische Recht spezifische Verteilungsprobleme, die hier außer Betracht bleiben.

521 Vgl. Treas. Reg. § 1.704-1(b)(3).

522 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(3)(i).

men, soweit er wirtschaftlich einen Verlust auf sich nimmt.⁵²³ Dabei hat die Bestimmung des *partner's interest in the partnership* nach den Regulations anhand sämtlicher Tatsachen und Umstände zu erfolgen, die auf das *economic arrangement* der Gesellschafter schließen lassen. Ausdrücklich benennen die Richtlinien in diesem Zusammenhang die folgenden vier Kriterien: das Verhältnis der Einlagen der Gesellschafter, die zivilrechtlichen Gewinn- und Verlustanteile der Gesellschafter, sofern diese von ihren steuerlichen Gewinn- und Verlustanteilen abweichen, die Anteile der Gesellschafter am *cash flow* und an den sonstigen Ausschüttungen, die nicht im Rahmen der Liquidation erfolgen, sowie die Teilhaberechte der Gesellschafter am Liquidationserlös.⁵²⁴

Entsprechend dem US-amerikanischen Verteilungssystem, das die eigenständige Verteilung einzelner Ergebnisbestandteile erlaubt, verstehen die Regulations auch die Beteiligung eines Gesellschafter an der Gesellschaft nicht nur einheitlich im Sinne einer Gesamtbeteiligung an der Gesellschaft (*overall interest*⁵²⁵), sondern setzen sie in Bezug zu den einzelnen Ergebnisbestandteilen. So ist es auch möglich, dass die Beteiligung eines Gesellschafter im Hinblick auf einzelne Ergebnisbestandteile von seiner Gesamtbeteiligung abweicht.⁵²⁶

Stimmen in der Literatur kritisieren die Regulations in Bezug auf die Bestimmung der Beteiligung eines Gesellschafter als zu ungenau und daher wenig hilfreich.⁵²⁷ Die auf sämtlichen Tatsachen und Umständen basierende Bestimmung der Gesellschaftsbeteiligungen berge eine hohe Rechtsunsicherheit in sich.⁵²⁸ In der Tat müssen sich die von den Regulations genannten vier Kriterien nicht stets entsprechen, so dass sich die Frage stellt, welchem Kriterium in einem solchen Fall eine maßgebliche Bedeutung zukommt.⁵²⁹ Dass dies in der Praxis zu Problemen führt, zeigt sich

523 Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 10.02 (1).

524 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(3)(ii).

525 Vgl. Treas. Reg. § 1.704-1(b)(3)(i).

526 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(3)(i): "(...) a partner who has a 50 percent overall interest in the partnership may have a 90 percent interest in a particular item of income or deduction."

527 Carman, 107 Journal of Taxation (2007), 214, 223; Lipton/Carman/Fassler/Schwidetzky, Partnership Taxation, 3. Aufl. 2012, § 5.04 (S. 136 ff). vgl. auch Utz, 56 Tax Lawyer (2003), 357, 357.

528 Cunningham/Cunningham, The Logic of Subchapter K, 5. Aufl. 2017, S. 76; Monroe, 30 Virginia Tax Review (2011), 465, 485; Willis/Postlewaite, Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 10.02 (2).

529 Monroe, 30 Virginia Tax Review (2011), 465, 486.

auch am Fehlen einer konsistenten Anwendung der Regulations durch die US-amerikanische Rechtsprechung.⁵³⁰

c) Der *substantial economic effect*

Vor dem Hintergrund der mit der Bestimmung des *partner's interest in the partnership* einhergehenden Unsicherheit erklärt sich die Bedeutung der *substantial economic effect rules* als „sicherer Hafen“ (*safe harbour*⁵³¹). Wie zu zeigen sein wird, sind die Anforderungen, die für das Vorliegen eines *substantial economic effect* erfüllt sein müssen, eher „technischer Natur“,⁵³² so

530 In *Estate of Tobias v. C.I.R.*, T.C.-Memo 2001-37, stellte der Tax Court maßgeblich auf die Verteilung des Liquidationserlöses ab und ordnete einem von zweien Gesellschaftern den gesamten steuerlichen Gewinn zu, da ihm nach dem zugrundeliegenden staatlichen Gesellschaftsrecht auch der gesamte Liquidationserlös gebührte. Dass die Gesellschafter zivilrechtlich zu gleichen Teilen am laufenden Gesellschaftsgewinn partizipierten, hielt das Gericht für unbeachtlich. Demgegenüber hielt der Tax Court in *PNRC Ltd. Partnership v. C.I.R.*, T.C. Memo 1993-335, für die steuerliche Zuteilung von Verlusten das Verhältnis der Kapitaleinlagen der Gesellschafter für ausschlaggebend, während es die hiervon abweichenden Anteile der Gesellschafter an steuerlichen Gewinnen und Liquidationserlösen ignorierte. In *Miller v. C.I.R.*, T.C. Memo 84-336, und *Hogan v. C.I.R.*, T.C. Memo 1990-295, stellte der Tax Court auf das Verhältnis der Vermögensbeteiligungen der Gesellschafter (*ownership interests*) ab. Der zivilrechtliche Gewinnanteil des Gesellschafters war in *Mammoth Lakes Project v. C.I.R.*, T.C. Memo 1991-4, das für das Gericht ausschlaggebende Kriterium. In *Shumaker v. C.I.R.*, T.C. Memo 1985-582, stellte das Gericht darauf ab, dass die Gesellschafter nach ihren Angaben jeweils hälftig am Gesellschaftsvermögen beteiligt waren und hälftig die Gesellschaftsverbindlichkeiten trugen, so dass das Gericht annahm, dass auch jeder der Gesellschafter eine hälftige Beteiligung an der Gesellschaft innehatte. Ausführlich hierzu Lipton/Carman/Fassler/Schwidetzky, *Partnership Taxation*, 3. Aufl. 2012, § 5.04.

531 Vgl. Cunningham/Cunningham, *The Logic of Subchapter K*, 5. Aufl. 2017, S. 65; Lipton/Carman/Fassler/Schwidetzky, *Partnership Taxation*, 3. Aufl. 2012, § 5.01 (S. 121); Manolakas, *Partnerships and LLCs*, 2000, § 901 (S. 194); McKee et al., *Federal Taxation of Partnerships and Partners*, Stand 02/2020, § 11.02 (1); Willis/Postlewaite/Alexander, *Partnership Taxation*, Stand 10/2019, § 10.04 (1).

532 Willis/Postlewaite/Alexander, *Partnership Taxation*, 10/2019, § 10.02. (1); einschränkend (nur in Bezug auf die Bestimmung des *economic effect*): Cunningham/Cunningham, *The Logic of Subchapter K*, 5. Aufl. 2017, S. 79; Lind/Schwarz/Lathrope/Rosenberg, *Fundamentals of Partnerships Taxation*, 8. Aufl. 2008, S. 133; McKee et al., *Federal Taxation of Partnerships and Partners*, Stand 02/2020, § 11.02 (2); Schwarz/Lathrope/Hellwig, *Fundamentals of Partnership Taxation*, 11. Aufl. 2019, S. 120.

dass – zumindest der Intention nach⁵³³ – die Gesellschaft ihre Einhaltung sicherstellen und damit von der steuerlichen Anerkennung ihrer Gewinnverteilungsabrede ausgehen kann.⁵³⁴

aa) Historie

Ursprünglich fand sich das Merkmal des *substantial economic effect* nicht im Gesetz, sondern nur in begleitenden Gesetzesmaterialien zur Vorgängerversion des heute gültigen § 704(b) IRC. Die gegenwärtige Vorschrift des § 704(b) IRC geht zurück auf das Jahr 1954 und die erstmalige Einführung eines umfassenden Regelungskonzepts zur steuerlichen Behandlung von Personengesellschaften im *subchapter K* des Internal Revenue Code.⁵³⁵ Die damalige Fassung bestimmte, dass die Verteilungsabrede der Gesellschafter für steuerliche Zwecke anerkannt würde, es sei denn ihr Hauptzweck liege in einer Steuervermeidung (*avoidance of tax*) oder Steuerumgehung (*evasion of tax*).⁵³⁶ Um den Befürchtungen der Steuerpflichtigen entgegenzuwirken, dass jede *special allocation*, die zu einer Steuerersparnis führt,

533 In der Literatur wird die Prüfung, ob der *economic effect* als *substantial* einzu-stufen ist, als subjektiv und ähnlich ungenau wie die Bestimmung der Beteiligungen der Gesellschafter kritisiert (Cunningham/Cunningham, *The Logic of Subchapter K*, 5. Aufl. 2017, S. 79; Lind/Schwarz/Lathrope/Rosenberg, *Fundamentals of Partnerships Taxation*, 8. Aufl. 2008, S. 133; McKee et al., *Federal Taxation of Partnerships and Partners*, Stand 02/2020, § 11.02 (2); Willis/Postlewaite/Alexander, *Partnership Taxation*, Stand 10/2019, § 10.03 (3), 10.04 (1)).

534 Lipton/Carman/Fassler/Schwidetzky, *Partnership Taxation*, 3. Aufl. 2012, § 5.01 (S. 121); McKee et al., *Federal Taxation of Partnerships and Partners*, Stand 02/2020, § 11.02 (2)(a)(1); Monroe, 30 *Virginia Tax Review* (2011), 465, 480; Willis/Postlewaite/Alexander, *Partnership Taxation*, Stand 10/2019, § 10.03 (3), 10.04 (1).

535 Internal Revenue Code of 1954, Pub. L. 591, 68A Stat. I; vgl. hierzu Monroe, 30 *Virginia Tax Review* (2011), 465, 473.

536 § 704(b) (1954): “A partner’s distributive share of any item of income, gain, loss, deduction, or credit shall be determined in accordance with his distributive share of taxable income or loss of the partnership, as described in § 702 (a) (9), for the taxable year, if

(1) (...)

(2) the principle purpose of any provision in the partnership agreement with respect to the partner’s distributive share of such item is the avoidance or evasion of any tax imposed by this subtitle.” (Pub. L. 591, 68A Stat. I, 240).

als Steuerumgehung eingestuft werde,⁵³⁷ führte die Gesetzesbegründung zur damaligen Fassung des § 704(b) IRC aus, dass eine *special allocation* zulässig sei, wenn ihr ein *substantial economic effect* zukäme und sie nicht lediglich ein Mittel zur Reduzierung der Steuerbelastung der Gesellschafter darstelle, ohne zugleich deren wirtschaftliche Beteiligung an der Unternehmung zu beeinflussen.⁵³⁸ Das Merkmal des *substantial economic effect* wurde daraufhin auch von den im Jahr 1956 erlassenen Regulations zu § 704(b) (1954)⁵³⁹ aufgegriffen, jedoch nur als eines von mehreren Kriterien zur Überprüfung einer *special allocation*. Nach den Regulations hatte die Bestimmung, ob der Hauptzweck einer *special allocation* in einer Steuervermeidung liege, unter Berücksichtigung sämtlicher Tatsachen und Umstände zu erfolgen.⁵⁴⁰ So war etwa danach zu fragen, ob der Verteilung ein betrieblicher Anlass zu Grunde liege, ob die Verteilung von zusammenhängenden Ergebnisbestandteilen aus derselben Quelle auf einem konsistenten System beruhe oder ob die spezielle Verteilung ohne Berücksichtigung üblicher Unternehmensfaktoren und erst zu einem Zeitpunkt vereinbart wurde, zu dem die Höhe der speziell zugeteilten Einkommensbestandteile bereits absehbar war. Ebenso ausschlaggebend sollten der Gültigkeitszeitraum der speziellen Verteilungsabrede und die Auswirkung auf die Gesamtsteuerlast sein.⁵⁴¹ Lediglich in Ergänzung zu diesen Faktoren stellten die Regulations auf das Vorliegen eines *substantial economic effect* ab. Ein solcher sollte vorliegen, wenn die Verteilung unabhängig von steuerlichen Konsequenzen einen tatsächlichen Einfluss auf den Wert der Anteile der Gesellschafter am Gesamtergebnis der Gesellschaft entfaltete.⁵⁴²

537 Vgl. Cunningham/Cunningham, The Logic of Subchapter K, 5. Aufl. 2017, S. 59; Monroe, 30 Virginia Tax Review (2011), 465, 475.

538 S. Rep. No. 1622, 83d Cong., 2d Sess., 379 (1954): "Where (...) a provision in a partnership agreement for a special allocation of certain items has substantial economic effect and is not merely a device for reducing the taxes of certain partners without actually affecting their shares of partnership income, then such a provision will be recognized for tax purposes."

539 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2) (1956).

540 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2) (1956). Vgl. auch Cunningham/Cunningham, The Logic of Subchapter K, 5. Aufl. 2017, S. 59.

541 Zum Ganzen Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2) (1956).

542 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2) (1956): "Among the relevant circumstances are the following: (...) whether the allocation has "substantial economic effect", that is, whether the allocation may actually affect the dollar amount of the partners' shares of the total partnership income or loss independently of tax consequences."

Das Vorliegen eines *substantial economic effect* war somit nach damaliger Rechtslage weder erforderlich noch ausreichend, um eine Steuervermeidung abzulehnen, sondern stellte lediglich einen von zahlreichen zu berücksichtigenden Faktoren dar.⁵⁴³ Erst mit der Neufassung des § 704(b) IRC im Jahr 1976 wurde das Kriterium des *substantial economic effect* zum Tatbestandsmerkmal erhoben und zur einzig entscheidenden Voraussetzung für die steuerrechtliche Anerkennung einer Verteilungsvereinbarung.⁵⁴⁴ Anlass der Reform war, dass Gerichte bei der Prüfung der steuerlichen Zulässigkeit einer Verteilungsabrede häufig allein auf den *substantial economic effect* der Verteilung abgestellt hatten⁵⁴⁵ und sich dieses Merkmal dementsprechend in der Steuerpraxis mehr und mehr zum bedeutendsten Kriterium herauskristallisiert hatte.⁵⁴⁶ Der Gesetzgeber betonte jedoch im Zuge der Reform, dass sich durch das alleinige Abstellen auf den *substantial economic effect* nichts am Zweck der Regelung geändert habe. Dieser liege weiterhin darin, unzulässige Ergebnisverteilungen, deren Hauptziel eine Steuervermeidung oder –umgehung sei, von zulässigen Ergebnisverteilungen, die auf betrieblichen Gründen basierten, zu unterscheiden.⁵⁴⁷

bb) Das Merkmal im Einzelnen

Wie schon in Bezug auf die Beteiligung des Gesellschafters (*partner's interest in the partnership*), überlässt der Internal Revenue Code auch die Ausgestaltung des *substantial economic effect* den Regulations.⁵⁴⁸ Diese sehen vor, dass die Prüfung des *substantial economic effect* in zwei Schritten zu erfolgen hat. Zunächst ist festzustellen, ob der steuerlichen Verteilung ein *economic effect* zukommt. In einem zweiten Schritt ist zu bestimmen, ob dieser *economic effect* auch *substantial* ist. Beide Prüfungsschritte sind

543 Cunningham/Cunningham, The Logic of Subchapter K, 5. Aufl. 2017, S. 59; McMahon, 69 Tax Lawyer (2016), 345, 360 ff.

544 Monroe, 30 Virginia Tax Review (2011), 465, 479 ff.

545 Z.B. Harris v. Commissioner, 61 T.C. 770, 786 (1974); Orrisch v. Commissioner, 55 T.C. 395, 401 ff. (1970); vgl. auch Estate of Carberry v. Commissioner, 933 F.2d 1124, 1128 f. (1991) m.w.N.

546 Cunningham/Cunningham, The Logic of Subchapter K, 5. Aufl. 2017, S. 59; McKee, 30 Tax Law Review (1974), 1, 15 ff.; Monroe, 30 Virginia Tax Review (2011), 465, 477; Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 10.01 (3)(b).

547 S. Rep. No. 938 (I), 94th Cong., 2nd Sess., 100 (1976).

548 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2).

bezogen auf das Ende desjenigen Wirtschaftsjahres vorzunehmen, auf das sich die Verteilungsabrede bezieht.⁵⁴⁹

(1.) *Economic Effect*

Nach den Regulations kommt einer steuerlichen Ergebnisverteilung ein *economic effect* zu, wenn der wirtschaftliche Gewinn bzw. Verlust, der dem steuerlich zu verteilenden Ergebnisbestandteil entspricht, auch tatsächlich dem Gesellschafter zugutekommt bzw. von ihm getragen wird.⁵⁵⁰ Werden einem Gesellschafter steuerliche Erträge zugeteilt, muss diesem Gesellschafter auch der wirtschaftliche Vorteil aus dem Sachverhalt, aus dem die steuerlichen Erträge resultieren, zukommen. Umgekehrt sollte ein Gesellschafter, dem für steuerliche Zwecke Aufwendungen zugewiesen werden, eine solche Wertminderung auch tatsächlich zu tragen haben.⁵⁵¹ Wie mit der Ausrichtung der steuerlichen Verteilung an der Beteiligung des Gesellschafters (*partner's interest in the partnership*) wird mithin auch mit dem Merkmal des *economic effect* das Ziel verfolgt, die steuerliche Ergebnisverteilung entsprechend dem *economic arrangement* der Gesellschafter vorzunehmen.⁵⁵² In ihrer übereinstimmenden Zielsetzung nehmen die beiden Kriterien aber unterschiedliche Blickwinkel ein. Der *economic effect*-Test geht von der steuerlichen Verteilungsabrede aus und überprüft deren wirtschaftliche Grundlage.⁵⁵³ Wirkt sich die Verteilungsabrede der Gesellschafter wirtschaftlich aus, wird ihr für steuerliche Zwecke gefolgt. Ist dies hingegen nicht der Fall, werden die Beteiligungen der einzelnen Gesellschafter anhand ihres *economic arrangement* bestimmt und die steuerliche Verteilung hieran ausgerichtet.⁵⁵⁴

549 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(i).

550 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(1)(ii)(a).

551 Manolakas, Partnerships and LLCs, 2000, § 902 (S. 195); McKee et al., Federal Taxation of Partnerships and Partners, Stand 02/2020, § 11.02 (2) (a) (i); vgl. auch Revenue Ruling 97-38, abgedruckt bei McDaniel/McMahon/Simmons, Federal Income Taxations of Partnerships and S Corporations, 5. Aufl. 2012, Part I Ch.4 Sec. 2 (S. 127).

552 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(1)(ii)(a). Vgl. auch Burke, Federal Income Taxation of Partners and Partnerships in a nutshell, 5. Aufl. 2016, S. 122 f.

553 Burke, Federal Income Taxation of Partners and Partnerships in a nutshell, 5. Aufl. 2016, S. 122; Cunningham/Cunningham, The Logic of Subchapter K, 5. Aufl. 2017, S. 67.

554 Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 10.02. (1).

Zur Prüfung des *economic effect* sehen die Regulations drei Tests vor, die an unterschiedliche gesellschaftsrechtliche Verhältnisse anknüpfen und alternativ heranzuziehen sind. Diese Tests bestehen aus einem grundlegenden, sog. *basic*⁵⁵⁵ oder *primary*⁵⁵⁶ *test*⁵⁵⁷, dem *alternate test*⁵⁵⁸ sowie dem *economic equivalence test*⁵⁵⁹.

(a) Der *Basic* oder *Primary Test*

Im Ausgangspunkt gehen die Richtlinien von drei Grundvoraussetzungen aus, die für das Vorliegen eines *economic effect* erforderlich sind und die während der gesamten Zeit, in der die Gesellschaft existent ist, erfüllt sein müssen:⁵⁶⁰ Diese drei Grundvoraussetzungen sollen den nachfolgenden Erläuterungen zunächst nur „plakativ“ vorangestellt werden:

1. Die Gesellschaft muss zum einen für ihre Gesellschafter Kapitalkonten (*book capital accounts*) führen und diese entsprechend der in den Richtlinien enthaltenen Vorgaben fortentwickeln.⁵⁶¹
2. Des Weiteren muss der Gesellschaftsvertrag vorsehen, dass im Fall der Liquidation der Gesellschaft oder der Liquidation einer Beteiligung eines Gesellschafters Liquidationsausschüttungen in Übereinstimmung mit den positiven Kapitalkonten der Gesellschafter bis zum Ende des Wirtschaftsjahres vorgenommen werden.⁵⁶²
3. Ist nach der Liquidation der Beteiligung eines Gesellschafters sein Kapitalkonto negativ, muss dieser bedingungslos verpflichtet sein, das Defizit gegenüber der Gesellschaft bis zum Ende des Wirtschaftsjahres auszugleichen.⁵⁶³

555 Cunningham/Cunningham, The Logic of Subchapter K, 5. Aufl. 2017, S. 67; Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 10.04. (2).

556 Burke, Federal Income Taxation of Partners and Partnerships in a nutshell, 5. Aufl. 2016, S. 124.

557 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(ii)(b).

558 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(ii)(d).

559 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(ii)(i).

560 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(ii)(b).

561 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(ii)(b)(1).

562 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(ii)(b)(2).

563 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(ii)(b)(3).

(i.) Führung nichtsteuerlicher Kapitalkonten (*book capital accounts*)

Schon im Jahr 1970, also noch vor der Neufassung des § 704(b) IRC im Jahr 1976, betonte der US-amerikanische Tax Court in seinem grundlegenden Urteil *Orrisch v. Commissioner* im Zusammenhang mit dem *economic effect* einer steuerlichen Verteilungsabrede die Bedeutung der nichtsteuerlichen Kapitalkonten (*book capital accounts*) der Gesellschafter.⁵⁶⁴ Diese zeichnen die Entwicklung der Eigenkapitalanteile der Gesellschafter nach und repräsentieren den Betrag, den der jeweilige Gesellschafter erhielte, wenn die Gesellschaft ihre Wirtschaftsgüter zu deren Buchwert veräußerte, all ihre Verbindlichkeiten begliche und anschließend liquidiert würde.⁵⁶⁵ Spiegelt sich eine für steuerliche Zwecke vorgenommene Verteilung auch in den nichtsteuerlichen Kapitalkonten der Gesellschafter wider und beeinflusst sie damit die wirtschaftliche Teilhabe des Gesellschafters an der Unternehmung, ist nach Auffassung des Tax Court sichergestellt, dass sie dem *economic arrangement* der Gesellschafter entspricht und nicht nur aus steuerlichen Gründen erfolgt.⁵⁶⁶

Die insoweit von der Rechtsprechung vorgenommene Ausgestaltung des *economic effect* nehmen auch die Richtlinien zur heute gültigen Fassung des § 704(b) IRC auf und stellen maßgeblich darauf ab, dass die Zuteilung der steuerlichen Ergebnisbestandteile der Zuteilung der entsprechenden Bestandteile in den *book capital accounts* folgen muss.⁵⁶⁷

Hierbei stellen die Regulations für steuerliche Zwecke allerdings eigenständige Regelungen zur Führung der *book capital accounts* auf. Dies geschieht vor dem Hintergrund, dass das US-amerikanische Gesellschaftsrecht kompetenzrechtlich den Einzelstaaten zugeordnet ist und der US-amerikanische Bundessteuergesetzgeber daher nicht auf ein gesetzlich verpflichtend zu führendes und einheitlich ausgestaltetes Kapitalkontensys-

564 *Orrisch v. CIR*, 55 T.C. 395, 403 f. (1970). Zum *book capital account* eines Gesellschafters siehe oben Kapitel 2 A.II.2.h)aa).

565 Cunningham/Cunningham, *The Logic of Subchapter K*, 5. Aufl. 2017, S. 59 f.; Schwarz/Lathrope/Hellwig, *Fundamentals of Partnership Taxation*, 11. Aufl. 2019, S. 121.

566 *Orrisch v. CIR*, 55 T.C. 395, 403 f. (1970); vgl. auch Cunningham/Cunningham, *The Logic of Subchapter K*, 5. Aufl. 2017, S. 59 f.; McDaniel/McMahon/Simmons, *Federal Income Taxations of Partnerships and S Corporations*, 5. Aufl. 2012, Part I Ch. 4 Sec. 2 (S. 123 f); Willis/Postlewaite/Alexander, *Partnership Taxation*, Stand 10/2019, § 10.04 (2)(a).

567 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(1)(ii)(a).

tem zurückgreifen kann.⁵⁶⁸ Bei der Ausgestaltung der *book capital accounts* orientieren sich die Regulations hinsichtlich der zeitlichen Erfassung von Erträgen und Aufwendungen nicht an den Grundsätzen des *financial accounting*, sondern an denjenigen des *tax accounting*.⁵⁶⁹ Eine Gesellschaft etwa, die ihr Einkommen nach der *cash method* ermittelt, hat ihre Kapitalkontenentwicklung an Zu- bzw. Abflüssen von Einnahmen bzw. Ausgaben auszurichten.⁵⁷⁰ Auch die Berechnung von Absetzungen für Abnutzung bestimmt sich nach steuerrechtlichen Vorschriften.⁵⁷¹

Wirtschaftsgüter sind nach den Richtlinien für steuerliche Zwecke auf der Grundlage der sog. *book basis* - im Gegensatz zu deren *tax basis*⁵⁷² – anzusetzen.⁵⁷³ Hieraus rührt die Bezeichnung der nichtsteuerlichen Kapitalkonten als *book capital accounts* her.⁵⁷⁴ Das *book capital account* erfasst die Wirtschaftsgüter mit ihrem Marktwert (*fair market value*).⁵⁷⁵ Die Fortführung der *book capital accounts* soll die Entwicklung der Eigenkapitalbeteiligung des jeweiligen Gesellschafters nachvollziehen.⁵⁷⁶ Dementsprechend erhöht sich das *book capital account* um den Betrag einer Bar-einlage, um den Marktwert einer Sacheinlage, abzüglich darauf lastender Schulden, sowie um den Anteil des Gesellschafters am Gewinn der Personengesellschaft, einschließlich seines Anteils am steuerfreien Gewinn.⁵⁷⁷ Vermindert wird das *book capital account* um Barausschüttungen, um den Marktwert von Sachausschüttungen, abzüglich hierauf lastender Verbind-

568 Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 10.04 (2) (a).

569 Cunningham/Cunningham, The Logic of Subchapter K, 5. Aufl. 2017, S. 40; McKee et al., Federal Taxation of Partnerships and Partners, Stand 02/2020, § 11.02 (2) (c) (ii); Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 10.04 (3)(c).

570 Cunningham/Cunningham, The Logic of Subchapter K, 5. Aufl. 2017, S. 40.

571 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(iv)(g)(3).

572 Siehe oben Kapitel 2 A.II.2.h)bb).

573 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(iv)(b), (h).

574 Burke, Federal Income Taxation of Partners and Partnerships in a nutshell, 5. Aufl. 2016, S. 134.

575 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(iv)(b), (h); Cunningham/Cunningham, The Logic of Subchapter K, 5. Aufl. 2017, S. 40.

576 Lind/Schwarz/Lathrope/Rosenberg, Fundamentals of Partnerships Taxation, 8. Aufl. 2008, S. 136; McDaniel/McMahon/Simmons, Federal Income Taxations of Partnerships and S Corporations, 5. Aufl. 2012, Part I Ch. 2 Sec. 1 (S. 41); Schwarz/Lathrope/Hellwig, Fundamentals of Partnership Taxation, 11. Aufl. 2019, S. 121; Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 10.04 (3) (c).

577 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(iv)(b).

lichkeiten, sowie um den Anteil des Gesellschafters am Verlust und den Abzügen der Gesellschaft, einschließlich seines Anteils an steuerlich nicht abziehbaren Aufwendungen.⁵⁷⁸ Die Regulations gehen somit von einem variablen Kapitalkonto aus.

(ii.) Liquidationsausschüttungen in Übereinstimmung mit den positiven Kapitalkonten der Gesellschafter

Damit den *book capital accounts* auch Bedeutung für die wirtschaftliche Teilhabe der Gesellschafter zukommt, fordern die Richtlinien des Weiteren, dass nach dem Gesellschaftsvertrag Liquidationsausschüttungen nach dem Stand der positiven *book capital accounts* der Gesellschafter erfolgen müssen.⁵⁷⁹

Diese Voraussetzung soll in Fortführung des obigen Beispielsfalles⁵⁸⁰ erläutert werden, bei dem die paritätisch beteiligten Gesellschafter A und B jeweils eine Bareinlage in Höhe von 40.000 USD erbracht hatten und die Gesellschaft von diesem Geld ein abnutzbares bewegliches Wirtschaftsgut zum Anschaffungspreis von 80.000 USD erwarb. Während A und B den steuerlichen Gewinn und Verlust (ohne Berücksichtigung der AfA für das angeschaffte Wirtschaftsgut) zu gleichen Teilen untereinander aufteilen, ordnen sie die jährlich anfallende AfA für das angeschaffte Wirtschaftsgut ausschließlich A zu. Die AfA für das Jahr 01 beträgt nach den Regulations 20.000 USD. Die Gesellschaft führt für A und B *book capital accounts*, ein Liquidationserlös der Gesellschaft soll jedoch nach der Vereinbarung der Gesellschafter unabhängig vom Stand der Kapitalkonten hälftig zwischen A und B aufgeteilt werden.⁵⁸¹

Die *book capital accounts* der Gesellschafter nehmen folgende Entwicklung:

578 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(iv)(b).

579 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(ii)(b)(2).

580 Siehe oben Kapitel 2 B.II.2.a).

581 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(5) Example 1(i).

	A	B
Einlage	40.000	40.000
AfA im Jahr 01	<u>./ 20.000</u>	<u>0</u>
Book capital-Stand am Ende 01	20.000	40.000

Um zu bestimmen, wer das mit der steuerlichen AfA korrespondierende wirtschaftliche Risiko eines Wertverlustes trägt, fingieren die Richtlinien, dass der steuerliche Wertverzehr dem tatsächlichen Wertverzehr entspricht.⁵⁸² Würde die Gesellschaft nun am Ende des Jahres 01 liquidiert und das Wirtschaftsgut für 60.000 USD (AK 80.000 USD minus AfA im Jahr 01 in Höhe von 20.000 USD) veräußert werden, erhielten A und B nach der Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag jeweils 30.000 USD. In diesem Fall trägt A nicht das volle Risiko eines wirtschaftlichen Verlusts. Für steuerliche Zwecke wurde ihm AfA in Höhe von 20.000 USD zugeteilt, während er wirtschaftlich den Wertverlust nur in Höhe von 10.000 USD trägt. Würde der Liquidationserlös demgegenüber nach dem positiven Stand der Kapitalkonten am Ende des Jahres 01 verteilt, schüge sich der mit der steuerlichen AfA einhergehende wirtschaftliche Verlust bei dem jeweiligen Gesellschafter exakt in der Höhe nieder, in dem ihm die AfA zugewiesen wurde.⁵⁸³

Somit fehlt es nach dem *Basic Test* hinsichtlich der vereinbarten AfA-Verteilung an einem *economic effect*. Das hat zur Folge, dass die AfA entsprechend des *partner's interest in the partnership* hälftig auf die Gesellschafter umzuverteilen ist. Die Regulations verweisen im Hinblick auf die Fallgestaltung darauf, dass die Gesellschafter gleich hohe Einlagen erbracht und vereinbart haben, dass sie mit Ausnahme der AfA steuerliche Gewinne und Verluste sowie den *cash flow* der Gesellschaft zu gleichen Teilen untereinander aufteilen. Schließlich sollen sie nach ihrer Vereinbarung auch an einem Liquidationserlös gleichmäßig partizipieren. All dies lässt nach den Regulations auf ein *economic arrangement* der Gesellschafter schließen, wonach sie auch das Risiko einer potentiellen Wertminderung des angeschafften Wirtschaftsgutes zu gleichen Teilen tragen sollen.⁵⁸⁴

582 Vgl. Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(iii)(c) und (5) Example 1(iv), (v).

583 Zum Ganzen Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 10.04 (2).

584 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(5) Example 1(i).

(iii.) Verpflichtung zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos

Schließlich verlangen die Regulations, dass ein Gesellschafter, dessen Kapitalkonto nach der Liquidierung seiner Beteiligung negativ ist, bedingungslos verpflichtet sein muss, das Defizit gegenüber der Gesellschaft bis zum Ende des Wirtschaftsjahres⁵⁸⁵ auszugleichen, so dass dieser Betrag zur Befriedigung der Gläubiger der Gesellschaft oder zur Ausschüttung an Gesellschafter mit positiven Kapitalkonten zur Verfügung steht.⁵⁸⁶ Eine entsprechende Verpflichtung des Gesellschafters zum Ausgleich seines negativen Kapitalkontos kann sich dabei sowohl aus dem Gesellschaftsvertrag als auch aus dem zugrunde liegenden staatlichen Gesellschaftsrecht ergeben.⁵⁸⁷

Zur Erläuterung dieser Voraussetzung soll das vorherige Beispiel wie folgt fortgeführt werden:⁵⁸⁸

A und B haben nun in ihrem Gesellschaftsvertrag vereinbart, dass Liquidationserlöse in Übereinstimmung mit den positiven Kapitalkonten ausgeschüttet werden. Eine Verpflichtung zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos soll laut dem Gesellschaftsvertrag jedoch nicht bestehen und ist auch nach dem zugrundeliegenden staatlichen Gesellschaftsrecht nicht zwingend. Wie schon im Jahr 01 erwirtschaftet die Gesellschaft auch im Jahr 02 mit Ausnahme der AfA für das Wirtschaftsgut ein ausgeglichenes Ergebnis. Die AfA im Jahr 02 soll nach den Vorgaben des Richtlinienbeispiels 25.000 USD betragen und entsprechend der Gesellschaftsvereinbarung vollumfänglich A zugeteilt werden.

Damit ergibt sich folgende Entwicklung der *book capital accounts* für das Jahr 02

585 Dem Gesellschafter verbleibt aber mindestens ein Zeitraum von 90 Tagen ab dem Liquidationszeitpunkt der Liquidation, vgl. Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(ii)(b)(2).

586 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(ii)(b)(3).

587 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(ii)(c).

588 Vgl. Treas. Reg. § 1.704-1(b)(5) Example 1(iv).

	A	B
Anfänglicher Kapitalkontenstand im Jahr 02	20.000	40.000
AfA im Jahr 02	<u>./. 25.000</u>	<u>0</u>
Kapitalkontenstand am Ende von 02	./. 5.000	40.000

Würde das abnutzbare Wirtschaftsgut am Ende des Jahres 02 für 35.000 USD (AK 80.000 USD minus AfA 20.000 USD in 01 und minus AfA 25.000 USD in 02) veräußert, bliebe der zu verteilende Liquidationserlös hinter dem positiven Kapitalkonto des B zurück. Dieser trüge somit in Höhe von 5.000 USD das wirtschaftliche Risiko eines Wertverfalls des Wirtschaftsgutes, obwohl für steuerliche Zwecke die AfA ausschließlich A zugewiesen wurde.⁵⁸⁹

Wäre demgegenüber A zum Ausgleich seines negativen Kapitalkontos verpflichtet, würde er im Falle der Liquidation über die Gesamtperiode gesehen, einen Nettoverlust in Höhe von insgesamt 45.000 USD erleiden, der Summe aus seiner Einlage und dem Defizit seines Kapitalkontos, das er auszugleichen verpflichtet ist. Dieser Verlust entspricht dem Betrag der steuerlich zugewiesenen AfA aus den Jahren 01 und 02, so dass A in diesem Fall das Risiko eines wirtschaftlichen Verlustes auch tatsächlich trägt.⁵⁹⁰ An B wiederum könnte infolge der Ausgleichszahlung des L der volle Betrag seines Kapitalkontos ausgeschüttet werden.⁵⁹¹

Da in der Fortführung des Beispielsfalls ein *economic effect* der steuerlichen Verteilung mangels Verpflichtung zum Ausgleich eines Kapitalkontendefizits fehlt, ist die AfA zwischen A und B umzuverteilen.⁵⁹² Sämtliche Kriterien, die nach den Richtlinien zur Bestimmung des *economic arrangement* der Gesellschafter heranzuziehen sind,⁵⁹³ ergeben im vorliegenden Fall eine paritätische Beteiligung der Gesellschafter, so dass hiernach die AfA an sich hälftig aufzuteilen wäre.

589 Vgl. McKee et al., Federal Taxation of Partnerships and Partners, Stand 02/2020, § 11.02 (2) (a) (i); Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 10.04 (2) (c).

590 Treas Reg. § 1.704-1(b)(5) Example 1(vii).

591 Vgl. McKee et al., Federal Taxation of Partnerships and Partners, Stand 02/2020, § 11.02 (2) (a) (i); Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 10.04 (2) (c).

592 § 704(b)(2) IRC.

593 Siehe oben Kapitel 2 B.II.2.b).

Für den Fall, dass es ausschließlich an der Voraussetzung einer Verpflichtung der Gesellschafter zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos fehlt, stellen die Regulations jedoch allein darauf ab, inwieweit bei einer fingierten Veräußerung sämtlicher Wirtschaftsgüter am Ende des laufenden Wirtschaftsjahres und einer anschließenden Liquidation der Gesellschaft die steuerliche Ergebnisverteilung der wirtschaftlichen Auswirkung folgt.⁵⁹⁴ Damit tragen die Regulations dem Umstand Rechnung, dass Liquidationsausschüttungen entsprechend der positiven Kapitalkontenstände der Gesellschafter vorgenommen werden und sich Verteilungen, soweit sie kein defizitäres Kapitalkonto herbeiführen, auch wirtschaftlich auswirken.⁵⁹⁵

Im vorliegenden Beispielsfall ergibt eine entsprechende Fiktion, dass B das mit der steuerlichen AfA zusammenhängende wirtschaftliche Risiko eines Wertverlustes des Wirtschaftsgutes in Höhe von 5.000 USD trägt, denn in dieser Höhe würde der Erlös aus der Veräußerung des Wirtschaftsgutes hinter dem Stand des Kapitalkontos von B zurückbleiben. Es erfolgt damit lediglich in dieser Höhe eine Umverteilung der AfA von A an B.⁵⁹⁶

(b) Der *Alternate Test*

Mittels des *Alternate Test* tragen die *Regulations* dem Umstand Rechnung, dass insbesondere ein beschränkt haftender Gesellschafter (*limited partner*) oder ein Mitglied einer LLC gerade nicht zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos verpflichtet sein soll. Nach dem *Basic Test* könnten Zuteilungen an einen solchen Gesellschafter niemals einen *economic effect* aufweisen. Der *Alternate Test* stellt demgegenüber Voraussetzungen auf, unter denen auch eine Zuteilung an einen Gesellschafter, der nicht bzw. nur in begrenztem Umfang zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos verpflichtet ist, in den Genuss des *safe harbour* kommen kann.⁵⁹⁷

594 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(3)(iii).

595 McKee et al., *Federal Taxation of Partnerships and Partners*, Stand 02/2020, § 11.02 (2) (a) (i).

596 Treas Reg. § 1.704-1(b)(5) Example 1(iv) und (vi).

597 Zum Ganzen Cunningham/Cunningham, *The Logic of Subchapter K*, 5. Aufl. 2017, S. 69; Lind/Schwarz/Lathrope/Rosenberg, *Fundamentals of Partnerships Taxation*, 8. Aufl. 2008, S. 140 f; McDaniel/McMahon/Simmons, *Federal Income Taxations of Partnerships and S Corporations*, 5. Aufl. 2012, Part I Ch. 4 Sec.

Dem *Alternate Test* liegt im Ausgangspunkt die Überlegung zugrunde, dass die steuerliche Verlustzuweisung auch für einen Gesellschafter, der nicht oder nur begrenzt zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos verpflichtet ist, eine wirtschaftliche Belastung darstellt, sofern die ersten beiden Anforderungen des *Basic Test* erfüllt sind⁵⁹⁸ und zudem die Verlustzuteilung über eine etwa bestehende Ausgleichspflicht des Gesellschafters hinaus, nicht zu einem Defizit in seinem Kapitalkonto führt.⁵⁹⁹ Dabei sind nach den Regulations im Rahmen der Prüfung, ob eine Verteilung ein Kapitalkonto negativ werden lässt, auch künftige Ausschüttungen, die zum Ende des laufenden Wirtschaftsjahres bereits zu erwarten sind und nicht durch ebenfalls zu erwartende Erhöhungen des Kapitalkontos ausgeglichen werden, zu berücksichtigen.⁶⁰⁰ Nur so weit unter Berücksichtigung dieser zu erwartenden Ausschüttungen kein negatives Kapitalkonto entsteht bzw. erhöht wird, kommt einer Ergebniszuteilung ein *economic effect* zu.⁶⁰¹ Der *Alternate Test* verfolgt insoweit den Zweck, den Folgen eines bewussten Hinausschiebens von Ausschüttungen mit dem Ziel, im Jahr der Verlustzuweisung das Kapitalkonto nicht negativ werden zu lassen, entgegenzuwirken.⁶⁰² Daneben berücksichtigt der Test zusätzlich den Umstand, dass es immer wieder auch zu unvorhergesehenen Ausschüttungen im Folgejahr kommen kann, die die gleiche Auswirkung auf das Kapitalkonto entfalten wie geplante Ausschüttungen und fordert für die Anerkennung eines *economic effect* daher, dass der Gesellschaftsvertrag eine sog. „*qualified income offset*“-Klausel enthält.⁶⁰³ Eine solche Klausel sieht vor, dass für den Fall, dass das Kapitalkonto eines nicht oder nur begrenzt zum Ausgleich verpflichteten Gesellschafters durch eine Ausschüttung negativ wird, dieses Defizit schnellstmöglich durch eine – gegebenenfalls auch

2 (S. 135); McKee et al., *Federal Taxation of Partnerships and Partners*, Stand 02/2020, § 11.02 (2) (a) (ii).

598 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(ii)(d)(1).

599 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(ii)(d)(3); vgl. hierzu auch Cunningham/Cunningham, *The Logic of Subchapter K*, 5. Aufl. 2017, S. 70; Lind/Schwarz/Lathrope/Rosenberg, *Fundamentals of Partnerships Taxation*, 8. Aufl. 2008, S. 141; McKee et al., *Federal Taxation of Partnerships and Partners*, Stand 02/2020, § 11.02 (2) (a) (ii).

600 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(ii)(d)(6).

601 McKee et al., *Federal Taxation of Partnerships and Partners*, Stand 02/2020, § 11.02 (2) (a) (ii).

602 Vgl. Lind/Schwarz/Lathrope/Rosenberg, *Fundamentals of Partnerships Taxation*, 8. Aufl. 2008, S. 145; McKee et al., *Federal Taxation of Partnerships and Partners*, Stand 02/2020, § 11.02 (2) (a) (ii) (C).

603 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(ii)(d)(3).

überproportionale – Zuteilung positiver Ergebnisbestandteile ausgeglichen wird.⁶⁰⁴ Unter diesen Umständen wird ein potentiell defizitäres Kapitalkonto akzeptiert und der *economic effect* vorheriger Ergebniszuteilungen aufrechterhalten.⁶⁰⁵

(c) Der *Economic Effect Equivalence Test*

Sind die Voraussetzungen weder nach dem *Basic Test* noch nach dem *Alternate Test* erfüllt, fingieren die Regulations dennoch das Vorliegen eines *economic effect* für den Fall, dass eine Liquidation der Gesellschaft zum Ende des laufenden Wirtschaftsjahres und auch in allen zukünftigen Wirtschaftsjahren das gleiche wirtschaftliche Ergebnis erzeugen würde, das sich bei Einhaltung der drei Voraussetzungen des *Basic Test* ergäbe (*Economic Effect Equivalence Test*).⁶⁰⁶ Zur Illustration führen die Regulations folgenden Beispielsfall⁶⁰⁷ an:

G und H gründen gemeinsam eine *general partnership*. G leistet eine Bareinlage in Höhe von 75.000 USD, H eine Bareinlage in Höhe von 25.000 USD. Nach dem Gesellschaftsvertrag sollen laufende Gewinne und Verluste sowie ein eventueller Liquidationserlös zu 75 Prozent G und zu 25 Prozent H zugeordnet werden. *Book capital accounts* werden nicht geführt. Verbindlichkeiten der Gesellschaft tragen G und H im Innenverhältnis nach dem anwendbaren staatlichen Gesellschaftsrecht im Verhältnis ihrer Einlagen.

Auch wenn die Voraussetzungen des *Basic Test* in diesem Beispielsfall nicht erfüllt sind, weil die Gesellschaft keine *book capital accounts* führt, fingieren die Regulations dennoch einen *economic effect* der steuerlichen Verteilung.⁶⁰⁸

Aus dem Beispiel ersichtlich, sind nach dem *Economic Effect Equivalence Test* Verteilungsabreden zwischen unbeschränkt haftenden Gesellschaftern zulässig, die sämtliche Ergebnisbestandteile im Verhältnis der Kapitalein-

604 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(ii)(d).

605 Cunningham/Cunningham, *The Logic of Subchapter K*, 5. Aufl. 2017, S. 70.

606 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(ii)(i).

607 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(5) Example 4(ii).

608 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(5) Example 4(ii).

lagen zuordnen.⁶⁰⁹ Dem *Economic Effect Equivalence Test* wird in der Literatur zum Teil nur eine geringe Bedeutung beigemessen, denn derartige Verteilungsabreden, wie im Beispielsfall der Regulations, entsprächen ohnehin den Beteiligungen der Gesellschafter und würden daher gem. § 704(b) IRC aufgrund ihrer Übereinstimmung mit dem *partner's interest in the partnership* unabhängig von einem *substantial economic effect* anerkannt.⁶¹⁰ Vor dem Hintergrund, dass das Kriterium des *substantial economic effect* den Gesellschaftern Rechtssicherheit bieten soll, kann aber auch die Rechtfertigung des *Economic Effect Equivalence Test* in dem Umstand gesehen werden, dass entsprechende beteiligungsgerechte Verteilungsabreden in den „sicheren Hafen“ aufgenommen werden.⁶¹¹

(2.) *Substantiality*

Ist ein *economic effect* der steuerlichen Verteilung festgestellt, muss in einem zweiten Schritt geprüft werden, ob dieser auch als „wesentlich“ (*substantial*) einzustufen ist. Dieses Erfordernis zielt auf den Ausschluss missbräuchlicher Verteilungsabreden ab, die sich zwar in den Kapitalkonten der Gesellschafter widerspiegeln, deren einzige Auswirkung aber dennoch nur eine Steuerersparnis der Gesellschafter ist.⁶¹²

Während die Vorgaben der Regulations zum *economic effect* als „technisch“ angesehen werden und daher leicht zu erfüllen seien,⁶¹³ wird der Begriff der *substantiality* als ähnlich unbestimmt wie der Begriff des *partner's interest in a partnership* kritisiert.⁶¹⁴ Seine Ausfüllung liege größtenteils

609 McDaniel/McMahon/Simmons, *Federal Income Taxations of Partnerships and S Corporations*, 5. Aufl. 2012, Part I Ch. 4 Sec. 2 (S. 138).

610 Cunningham/Cunningham, *The Logic of Subchapter K*, 5. Aufl. 2017, S. 7; Willis/Postlewaite/Alexander, *Partnership Taxation*, Stand 10/2019, § 10.04 (2) (f) mit Fn. 164.

611 McDaniel/McMahon/Simmons, *Federal Income Taxations of Partnerships and S Corporations*, 5. Aufl. 2012, Part I Ch. 4 Sec. 2 (S. 138).

612 Cauble/Polsky, 16 *Florida Tax Review* (2014), 479, 491; Schwidetzky, 10 *AUILR* (1995), 1331, 1344.

613 Cunningham/Cunningham, *The Logic of Subchapter K*, 5. Aufl. 2017, S. 79; Lind/Schwarz/Lathrope/Rosenberg, *Fundamentals of Partnerships Taxation*, 8. Aufl. 2008, S. 133; McKee et al., *Federal Taxation of Partnerships and Partners*, Stand 02/2020, § 11.02 (2); Schwarz/Lathrope/Hellwig, *Fundamentals of Partnership Taxation*, 11. Aufl. 2019, S. 120.

614 Willis/Postlewaite/Alexander, *Partnership Taxation*, Stand 10/2019, § 10.03 (3), 10.04 (1).

im Ermessen des Anwenders.⁶¹⁵ Begründet liegt diese Kritik in dem Umstand, dass die Regulations nicht von festen Kriterien ausgehen, die das Merkmal der *substantiality* umreißen. Stattdessen führen sie zwei „Grundregeln“ (*general rules*) an,⁶¹⁶ deren Formulierung eher allgemeiner Natur ist und die ihren Anwendungsbereich nicht umfassend erkennen lassen.

(a) Die erste Grundregel

Die erste Grundregel der Regulations lautet:

*„(...) the economic effect of an allocation (or allocations) is substantial if there is a reasonable possibility that the allocation (or allocations) will affect substantially the dollar amounts to be received by the partners from the partnership, independent of tax consequences.“*⁶¹⁷

Hiernach ist der *economic effect* einer steuerlichen Ergebnisverteilung als *substantial* einzustufen, wenn die ernsthafte Möglichkeit besteht, dass die Verteilung – unabhängig von steuerlichen Auswirkungen – wesentlich auf das dem Gesellschafter zur Verfügung stehende Entnahmevolumen Einfluss nimmt. Wie zu zeigen sein wird,⁶¹⁸ dient diese Regel hauptsächlich dazu eine bestimmte Gruppe von *special allocations* auszuschließen, die nur für einen kurzen Zeitraum vereinbart und gegenläufig ausgestaltet sind, so dass sie gegenüber einer sonst geltenden beteiligungsgerechten Ergebnisverteilung keine oder nur eine geringe Abweichung der Kapitalkonten herbeiführen und zugleich eine erhebliche Steuerersparnis bewirken.

615 Cunningham/Cunningham, The Logic of Subchapter K, 5. Aufl. 2017, S. 79; Lind/Schwarz/Lathrope/Rosenberg, Fundamentals of Partnerships Taxation, 8. Aufl. 2008, S. 133; McKee et al., Federal Taxation of Partnerships and Partners, Stand 02/2020, § 11.02 (2).

616 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(iii)(a).

617 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(iii)(a).

618 Siehe unten Kapitel 3 A.II.2.

(b) Die zweite Grundregel

Die Richtlinien schließen an die erste Grundregel sogleich mit der zweiten an:

*„Notwithstanding the preceding sentence, the economic effect of an allocation (or allocations) is not substantial if, at the time the allocation becomes part of the partnership agreement, (1) the after-tax economic consequences of at least one partner may, in present value terms, be enhanced compared to such consequences if the allocation (or allocations) were not contained in the partnership agreement, and (2) there is a strong likelihood that the after-tax economic consequences of no partner will, in present value terms, be substantially diminished compared to such consequences if the allocation (or allocations) were not contained in the partnership agreement.“*⁶¹⁹

Hiernach ist, ungeachtet der ersten Grundregel, der *economic effect* einer Verteilung nicht *substantial*, wenn es im Zeitpunkt, in dem die Verteilungsabrede getroffen wird, unter Zugrundelegung gegenwärtiger Wertverhältnisse, möglich erscheint, dass sich infolge der verabredeten Verteilung die wirtschaftliche Situation wenigstens eines Gesellschafters nach Abzug von Steuern verbessert und es zugleich sehr wahrscheinlich ist, dass sich die wirtschaftliche Situation keines der Gesellschafter nach Abzug von Steuern verschlechtern wird. Dabei dient als Vergleichsmaßstab für eine Besser- bzw. Schlechterstellung der Gesellschafter die Verteilung der steuerlichen Ergebnisbestandteile in Übereinstimmung mit den Gesellschafterbeteiligungen (*partners' interest in the partnership*).⁶²⁰

Die zweite Grundregel nimmt die finanzielle Situation der Gesellschafter nach Abzug der Steuer in den Blick. Sie wird daher auch als *„after-tax exception“*⁶²¹ bezeichnet. Ihre Intention ist die Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen, die die Voraussetzungen der ersten Grundregel einhalten, sich aber den Umstand zu Nutze machen, dass die steuerlichen Verhältnisse der Gesellschafter außerhalb des Bereichs der Besteuerung ihres Einkommens aus der Gesellschaft erheblich voneinander abweichen.⁶²² Erfasst werden Konstellationen, die zwar die Kapitalkonten und damit das Entnahmevermögen der Gesellschafter beeinflussen, aber bei Betrach-

619 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(iii)(a).

620 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(iii)(a).

621 Cunningham/Cunningham, *The Logic of Subchapter K*, 5. Aufl. 2017, S. 79.

622 McKee et al., *Federal Taxation of Partnerships and Partners*, Stand 02/2020, § 11.02 (2) (b) (iv).

tung der finanziellen Situation der Gesellschafter nach Abzug von Steuern ausschließlich zu einer Besserstellung eines oder mehrerer Gesellschafter führen, ohne dass sich zugleich die Situation eines anderen Gesellschafters verschlechtert.⁶²³

Die Regulations führen zur Erläuterung der *after-tax exception* folgendes Beispiel⁶²⁴ an:

A und B sind die einzigen Gesellschafter einer *general partnership*. Sie haben gleich hohe Einlagen erbracht. A geht davon aus, dass er in den nächsten Jahren einem Grenzsteuersatz von 50%⁶²⁵ unterliegen wird, während die Einkünfte von B aller Voraussicht nach nur einem Grenzsteuersatz von 15% unterworfen werden. Die Gesellschaft erzielt ausschließlich Investmenteinkünfte. Mit hoher Wahrscheinlichkeit werden sich diese Einkünfte in den nächsten Jahren jeweils aus steuerfreien Zins-einkünften zwischen 450 und 550 USD und steuerpflichtigen Zins- und Dividendeneinkünfte ebenfalls in einem Rahmen von 450 bis 550 USD zusammensetzen. A und B haben im Gesellschaftsvertrag vereinbart, für steuerliche Zwecke Gewinne sowie Verluste aus der Veräußerung der Kapitalanlagen zu gleichen Teilen untereinander aufzuteilen. Hinsichtlich der Zins- und Dividendeneinkünfte soll A jedoch 80 Prozent der steuerfreien Zinseinkünfte erhalten, während B die restlichen 20 Prozent der steuerfreien Zinseinkünfte sowie 100 Prozent der steuerpflichtigen Zins- und Dividendeneinkünfte zugeteilt werden sollen. Des Weiteren erfüllt der Gesellschaftsvertrag sämtliche Voraussetzungen des *Basic Test*.

Anmerkung:

Zur Transparenz des Zahlengefüges dieses Richtlinienbeispiels wurde ergänzend zu den nachfolgenden Ausführungen eine tabellarische Darstellung gewählt (siehe Seite 121). Dabei wurden die Spalten mit den Auswirkungen der speziellen Verteilungsabrede mit „speziell“ und die Spalten, in denen die Folgen einer hälftigen Verteilung zwischen A und B aufgezeigt werden, mit „allgemein“ (im Sinne der allgemein im Gesellschaftsvertrag vereinbarten hälftigen Verteilung) überschrieben.

Zunächst ist im Hinblick auf die erste Grundregel ein Vergleich der Kapitalkontenauswirkungen mit und ohne die spezielle Verteilungsabrede vorzunehmen und festzustellen, dass die Kapitalkontenstände der Gesell-

623 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(iii)(a).

624 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(5) Example 5.

625 Die Regulations verwenden hier einen nach gegenwärtiger Rechtslage fiktiven Grenzsteuersatz, vgl. zu den aktuell gültigen Steuersätzen § 1 IRC.

schafter im Fall der speziellen Verteilungsabrede bei einer Bandbreite der Einnahmen zwischen 450 und 550 USD (jeweils für steuerpflichtige wie steuerfreie Einnahmen) nicht unwesentlich voneinander abweichen. Auf A entfielen dabei im Fall der speziellen Verteilungsabrede 360 bis 440 USD, auf B 540 bis 660 USD an Einnahmen, während beide Gesellschafter bei einer hälftigen Aufteilung sämtlicher Investmenteinkünfte jeweils 225 bis 275 USD erhielten. Insoweit könnte *substantiality* bejaht werden.⁶²⁶

In einem zweiten Schritt ist aber zusätzlich das wirtschaftliche Ergebnis, das sich nach Abzug von Steuern für den jeweiligen Gesellschafter ergibt, in den Vergleich miteinzubeziehen.

Hiernach würden A bei einer Bandbreite der steuerfreien Zinsen und der steuerpflichtigen Zinsen und Dividenden zwischen jeweils 450 und 550 USD unter Berücksichtigung der speziellen Verteilungsabrede ein Dollarbetrag zwischen 360 und 440 verbleiben, wohingegen ohne diese Abrede sein wirtschaftliches Ergebnis nur zwischen 337,50 und 412,50 USD liegen würde. Wird darüber hinaus ein für A ungünstigstes Ergebnis unterstellt und angenommen, dass die steuerfreien Zinsen am unteren Ende der Bandbreite mit 450 USD und die steuerpflichtigen Zinsen und Dividenden am oberen Ende mit 550 USD liegen, wäre der Unterschied in Höhe von 2,50 USD⁶²⁷ nur unwesentlich schlechter. Daraus folgern die Regulations, dass zu dem Zeitpunkt, zu dem A und B die spezielle Verteilungsabrede getroffen haben, anzunehmen ist, dass sich die wirtschaftliche Situation des A nach Abzug von Steuern gegenüber einer allgemeinen Verteilung nicht wesentlich verschlechtern wird.⁶²⁸

Das allein spricht aber noch nicht gegen einen *substantial economic effect*. Ist anzunehmen, dass sich die wirtschaftliche Lage eines Gesellschafters infolge der speziellen Verteilungsabrede nicht verschlechtern, sehr wahrscheinlich sogar verbessern wird, erkennen die Richtlinien die *substantiality* des *economic effect* dennoch an, sofern sich zumindest ein anderer Gesellschafter dem Risiko aussetzt, dass sich seine wirtschaftliche Lage gegenüber einer allgemeinen Verteilung verschlechtert. Vergleicht man nun das wirtschaftliche Ergebnis für B, verbleiben ihm unter Anwendung der speziellen Verteilungsabrede 472,50 bis 577,50 USD, während er bei hälftiger Verteilung aller Einnahmen nach Steuern nur 416,25 bis 508,75

626 Cunningham/Cunningham, The Logic of Subchapter K, 5. Aufl. 2017, S. 85; Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 10.04 (4) (a).

627 Siehe hierzu die untenstehende Tabelle auf Seite 121.

628 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(5) Example 5(i).

USD zur Verfügung hätte. Unterstellt man demgegenüber auch für ihn den ungünstigsten Fall und geht von steuerfreien Zinsen in Höhe von 550 USD und steuerpflichtigen Zinsen und Dividenden in Höhe von 450 USD aus, erzielt er selbst in diesem Fall bei Anwendung der speziellen Verteilungsabrede noch mehr (492,50 USD) als bei hälftiger Verteilung (466,25 USD).

Damit steht fest, dass sich für A die wirtschaftliche Lage allenfalls unbeachtlich verschlechtern könnte, während sich für B die wirtschaftliche Lage im Gegensatz zur hälftigen Verteilung verbessern würde, mit der Folge, dass die Regulations einen *substantial economic effect* ablehnen.⁶²⁹

Willis, Postlewait und Alexander bringen das Prinzip dieses Tests eindrucksvoll mit folgenden Worten zum Ausdruck: „*The government may not be the only loser*“⁶³⁰. Dieser Test basiert auf der Überlegung des Gesetzgebers, dass einer speziellen Verteilungsabrede, bei der sich zumindest ein Gesellschafter im Vergleich zu einer beteiligungsgerechten Ergebnisverteilung dem Risiko einer finanziellen Schlechterstellung aussetzt, nicht allein Steuerersparnisabsichten zugrunde liegen würden. Vielmehr könnte ihre Ursache in voneinander abweichenden Gesellschafterbeiträgen zu vermuten sein und somit auf einer wirtschaftlichen Grundlage beruhen.⁶³¹

629 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(5) Example 5(i).

630 Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 10.04 (4) (a).

631 Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 493 f.

Tabellarische Darstellung der Lösung zu Example 5 der Treas. Reg. § 1.704-1 (b) (5)

Einnahmen in der Bandbreite von jeweils 450 – 550 US-Dollar		A		B	
	Anteil		Anteil		Anteil
steuerfreie Zinsen	80%	speziell 360 - 440	50%	speziell 90 - 110	50%
steuerpflichtige Zinsen + Dividenden	0%	0	50%	450 - 550	50%
Kapitalkontenstände Ende 01		360 - 440		540 - 660	
J. Steuern A: 50% von steuerpflichtigen Einn.		0			
J. Steuern B: 15% von steuerpflichtigen Einn.				67,50 - 82,50	
Ergebnis nach Steuern		360 - 440		472,50 - 577,50	

Ungünstigstes Ergebnis für A			
	Anteil		Anteil
steuerfreie Zinsen	450 80%	360	50%
steuerpflichtige Zinsen + Dividenden	550 0%	0	50%
Summe der Einnahmen		360	
J. Steuern: 50% von steuerpfl. Einn.		0	
Ergebnis nach Steuern		360	

Ungünstigstes Ergebnis für B			
	Anteil		Anteil
steuerfreie Zinsen	550 20%	110	50%
steuerpflichtige Zinsen + Dividenden	450 100%	450	50%
Summe der Einnahmen		560	
J. Steuern: 15% von steuerpfl. Einn.		67,50	
Ergebnis nach Steuern		492,50	

(c) Umverteilung bei fehlender *substantiality* der vereinbarten Verteilung

Ist der *economic effect* einer steuerlichen Verteilung nicht als *substantial* einzustufen, hat gem. § 704(b) IRC eine Umverteilung entsprechend der Beteiligungen der Gesellschafter an der Gesellschaft (*partners' interest in the partnership*) zu erfolgen. In den hierzu aufgeführten Beispielen der Regulations kommt insoweit allerdings nicht die allgemeine Methode der auf sämtlichen Tatsachen und Umständen basierenden Bestimmung der Gesellschafterbeteiligung⁶³² zur Anwendung. Vielmehr stellen die Regulations zur Umverteilung auf die Erhöhung bzw. Verringerung der Kapitalkonten infolge der speziellen Verteilungsabrede ab. Im Verhältnis dieser Erhöhungen bzw. Verringerungen zu den gesamten Einkünften, die Gegenstand der speziellen Verteilungsabrede sind, werden die Ergebnisbestandteile zwischen den Gesellschaftern umverteilt.⁶³³

So unterstellen die Regulations etwa im obigen Beispielsfall zur *after-tax exception*, dass die Gesellschaft im Jahr 01 450 USD an steuerfreien Zinseinkünften und 550 USD an steuerpflichtigen Dividenden- und Zinseinkünften erzielt. Entsprechend der Verteilungsvereinbarung der Gesellschafter erhöht sich das Kapitalkonto des A um 360 USD (80% der steuerfreien Zinseinkünfte) und das Kapitalkonto des B um 640 USD (20% der steuerfreien Zinseinkünfte und 100% der steuerpflichtigen Dividenden- und Zinseinkünfte). A erhält damit 36% und B 64% der gesamten Investmenteinkünfte der Gesellschaft mit der Folge, dass die steuerfreien und steuerpflichtigen Investmenteinkünfte jeweils zu 36% dem A und zu 64% dem B zugeteilt werden.⁶³⁴ Dies entspricht der wirtschaftlichen Auswirkung der Verteilung, da die Gesellschafter die Voraussetzungen des *economic effect* einhalten und damit Liquidationserlöse nach dem Stand ihrer positiven Kapitalkonten verteilen.

3. Die *Anti-Abuse Rule*

Nicht unerwähnt soll schließlich die *Anti-Abuse-Rule*⁶³⁵ bleiben, die in Ergänzung zur Korrekturvorschrift des § 704(b) IRC steht. Die *Anti-Abuse-Rule* wurde im Jahr 1995 vom *US-amerikanischen Treasury Department*

632 Siehe oben Kapitel 2 B.II.2.b).

633 Vgl. Treas. Reg. § 1.704-1(b)(5) Example 5(ii), 6 und 7.

634 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(5) Example 5(ii).

635 Treas. Reg. § 1.701-2.

in Gestalt einer Richtlinie erlassen, um auf den vermehrten Einsatz von Personengesellschaften als Steuervermeidungsvehikel zu reagieren.⁶³⁶ Zu diesem Zweck erlaubt die *Anti-Abuse Rule* den Steuerbehörden einen Sachverhalt – auch wenn er dem Tatbestand einer Norm entspricht – für steuerliche Zwecke nicht anzuerkennen oder zu korrigieren, wenn die Gesellschafter mit dieser Gestaltung eine wesentliche Reduzierung ihrer Gesamtsteuerlast bezwecken und diese Reduzierung nicht im Einklang mit der Intention des *subchapter K* steht.⁶³⁷

Als Indiz für eine missbräuchliche Gestaltung führt die Richtlinie mitunter auch Ergebnisverteilungen an, die zwar den Anforderungen des *substantial economic effect* entsprechen, zugleich aber zu Ergebnissen führen, die dem Regelungszweck des § 704(b)(2) IRC zuwiderlaufen. Dabei führt die Richtlinie auch Beispiele zu *special allocations* auf, die zu einer Reduzierung der Gesamtsteuerlast führen, erklärt diese jedoch gerade mit der Begründung für zulässig, dass sie einen *substantial economic effect* aufwiesen.⁶³⁸ Unter welchen Voraussetzungen eine Reduzierung der Gesamtsteuerlast dem Regelungszweck des § 704(b)(2) IRC widerspricht, obwohl die Anforderungen des *substantial economic effect* erfüllt sind, bleibt damit unbeantwortet.⁶³⁹ Vor dem Hintergrund, dass bei Vorliegen eines *substantial economic effect* die steuerliche Ergebnisverteilung gerade auf einer wirtschaftlichen Grundlage basiert,⁶⁴⁰ erscheint es schwer vorstellbar, dass eine solche Verteilung dem Zweck des § 704(b)(2) IRC widersprechen könnte.⁶⁴¹ In der Praxis herrscht dementsprechend große Unsicherheit bezüglich der Reichweite der *Anti-Abuse Rule*.⁶⁴² Auch Gerichte sollen dazu tendieren, ihre Entscheidungen bevorzugt auf eine andere Rechtsgrundla-

636 Cunningham/Cunningham, *The Logic of Subchapter K*, 5. Aufl. 2017, S. 315; Lind/Schwarz/Lathrope/Rosenberg, *Fundamentals of Partnerships Taxation*, 8. Aufl. 2008, S. 408.

637 Treas. Reg. § 1.701-2(b).

638 Treas. Reg. § 1.701-2 (d), Example 5 und 6.

639 McKee et al., *Federal Taxation of Partnerships and Partners*, Stand 02/2020, § 1.05 (2); Willis/Postlewaite/Alexander, *Partnership Taxation*, Stand 10/2019, § 10.01 (5).

640 Siehe oben Kapitel 2 B.II.2.c)bb).

641 Leder, 54 *Tax Lawyer* (2001), 753, 784; McDaniel/McMahon/Simmons, *Federal Income Taxations of Partnerships and S Corporations*, 5. Aufl. 2012, Part I Ch. 4 Sec. 2 (S. 158).

642 Vgl. Monroe, 60 *Case W. Res. L. Rev.* (2010), 401, 436; Willis/Postlewaite/Alexander, *Partnership Taxation*, Stand 10/2019, § 10.01 (5).

ge zu stützen.⁶⁴³ In der Folge wird die *Anti-Abuse Rule* vielfach als nutzlos und überflüssig kritisiert.⁶⁴⁴ Einzelne Stimmen halten sie sogar für nichtig, da sie in Widerspruch zum ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers stünde.⁶⁴⁵ Dieser knüpfe in den Regelungen des *subchapter K* bewusst an objektive Kriterien statt an ein Steuerspasmusmotiv der Gesellschafter an.⁶⁴⁶

III. Vereinigtes Königreich

Im Anschluss an die Gegenüberstellung der steuerlichen Ergebnisverteilung bei Personengesellschaften im deutschen und im US-amerikanischen Recht, ist der Blick schließlich auf die Steuerrechtsordnung des Vereinigten Königreichs zu richten. Diese ist der deutschen Rechtsordnung ähnlich, greift doch auch der britische Steuergesetzgeber im Wesentlichen auf die Vorschriften zur zivilrechtlichen Ergebnisverteilung zurück. Erst jüngst hat er allerdings den Versuch unternommen, die Umsetzung der zivilrechtlichen Ergebnisverteilung im Steuerrecht zu präzisieren.

1. Die Ergebnisverteilung im britischen Gesellschaftsrecht

Wie das deutsche Gesellschaftsrecht, räumt auch der in der britischen Rechtsordnung für die *partnership* maßgebliche *Partnership Act 1890* den Gesellschaftern das Recht ein, frei über die Verteilung von Gewinnen und Verlusten der Gesellschaft zu bestimmen.⁶⁴⁷

643 Vgl. Cunningham/Cunningham, *The Logic of Subchapter K*, 5. Aufl. 2017, S. 326 f.

644 Z.B. Bittker/Lokken, *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts*, Stand 03/2020, § 86.4.1; Cunningham/Cunningham, *The Logic of Subchapter K*, 5. Aufl. 2017, S. 326 f.; Monroe, 60 Case W. Res. L. Rev. (2010), 401, 437; Willis/Postlewaite/Alexander, *Partnership Taxation*, Stand 10/2019, § 10.01 (5).

645 McKee et al., *Federal Taxation of Partnerships and Partners*, Stand 02/2020, § 1.05 (1) (a).

646 McKee et al., *Federal Taxation of Partnerships and Partners*, Stand 02/2020, § 1.05 (1) (a).

647 Vgl. s 24 *Partnership Act 1890*. Mangels einer eigenständigen Regelung im *Limited Partnerships Act 1907* gilt dies auch für *limited partnerships* (s 7 *Limited Partnerships Act 1907*), vgl. l'Anson Banks, Lindley & Banks on *Partnership*, 20. Aufl. 2017, Rn. 31-16. Ebenso ist die für *limited liability partnerships* geltende Gewinnverteilungsvorschrift in den *Limited Liability Partnerships Regulations 2001* dispositiv (vgl. reg. 7).

Vergleichbar der deutschen Vertragspraxis sind im Vereinigten Königreich die Verteilung im Verhältnis fester Kapitalanteile⁶⁴⁸ oder nach variablen Gewinnquoten⁶⁴⁹, häufig in Kombination mit der Vereinbarung von Vorabgewinnen⁶⁵⁰ üblich. Im Falle variabler Gewinnquoten können etwa unterschiedliche Quoten für verschiedene Zeitabschnitte⁶⁵¹ oder für verschiedene Schwellenwerte des Gewinns⁶⁵² festgesetzt werden. Ebenso ist eine Verteilung nach Quellen möglich.⁶⁵³ Zulässig ist es auch, einem Gesellschafter unabhängig von der Höhe des Gewinns lediglich einen festen Betrag als Gewinnanteil (*fixed share*) einzuräumen.⁶⁵⁴ Verbreitet sind schließlich Verteilungssysteme, die einen Leistungsanreiz für die Gesellschafter schaffen sollen, indem etwa ein Teil des Gesellschaftsgewinns von einem hierfür eingesetzten Gremium nach dessen Ermessen für hervorragende Leistungen verteilt wird⁶⁵⁵ oder Gewinnquoten in Abhängigkeit zur Erreichung bestimmter Ziele⁶⁵⁶ festgesetzt werden. Dementsprechend ist es häufige Praxis, die Gewinnanteile der Gesellschafter erst nach Ablauf des Geschäftsjahres zu bestimmen.⁶⁵⁷

Nur für den Fall, dass die Gesellschafter keine Vereinbarung hinsichtlich ihrer Ergebnisverteilung getroffen haben, greifen die gesetzlichen Verteilungsregeln ein. Diese sehen für die *general*⁶⁵⁸ und für die *limited partnership*⁶⁵⁹ wie auch für die *limited liability partnership*⁶⁶⁰ eine Beteiligung nach Köpfen vor.

648 l'Anson Banks, Lindley & Banks on Partnership, 20. Aufl. 2017, Rn. 10-86 (d).

649 l'Anson Banks, Lindley & Banks on Partnership, 20. Aufl. 2017, Rn. 10-86 (b).

650 l'Anson Banks, Lindley & Banks on Partnership, 20. Aufl. 2017, Rn. 10-86 (a); Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn. 8.21.

651 Blezinger, Gewinnverteilung bei Personengesellschaften, 2018, S. 194 f.

652 l'Anson Banks, Lindley & Banks on Partnership, 20. Aufl. 2017, Rn. 10-86 (b).

653 l'Anson Banks, Lindley & Banks on Partnership, 20. Aufl. 2017, Rn. 10-86.

654 Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn. 8.24.

655 l'Anson Banks, Lindley & Banks on Partnership, 20. Aufl. 2017, Rn. 10-86 (e).

656 l'Anson Banks, Lindley & Banks on Partnership, 20. Aufl. 2017, Rn. 10-86 (f).

657 l'Anson Banks, Lindley & Banks on Partnership, 20. Aufl. 2017, Rn. 10-86 (h); Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn. 8.9B.

658 S 24(1) Partnership Act 1890.

659 S 7 Limited Partnerships Act 1907 i.V.m. s 24(1) Partnership Act 1890. Vgl. hierzu l'Anson Banks, Lindley & Banks on Partnership, 20. Aufl. 2017, Rn. 31-15 f.

660 Reg. 7(1) Limited Liability Partnerships Regulations 2001.

2. Die Ergebnisverteilung im britischen Steuerrecht

Im Steuerrecht folgt aus der allgemein geltenden Unterscheidung von laufendem Einkommen (*income*) und Veräußerungsgewinnen (*capital gains*) auch für die Verteilung des steuerlichen Ergebnisses einer Personengesellschaft eine Trennung dieser beiden Komponenten.

a) Die steuerliche Verteilung von laufendem Einkommen (*income*) der Gesellschaft

aa) Exkurs: Die Zurechnung von Einkünften aus einer Geschäftstätigkeit (*trading income*)

Bevor sich die Darstellung den Vorschriften zur Verteilung des laufenden Einkommens einer Personengesellschaft zuwendet, soll ein kurzer Exkurs zu den allgemeinen Einkommenszurechnungsregeln des britischen Einkommensteuerrechts erfolgen. Im Gegensatz zur in den USA geltenden *assignment of income doctrine*,⁶⁶¹ fehlt es für das britische Einkommensteuerrecht an einer allgemeinen Formulierung von Zurechnungsprinzipien. Vielmehr bestimmen, wie auch im deutschen Recht, die einzelnen Steuertatbestände das jeweilige Zurechnungssubjekt der einzelnen Einkunftsart. Mit Bezug auf die hier relevanten Einkünfte aus einer Geschäftstätigkeit bestimmt § 8 ITTOIA 2005, dass Zurechnungssubjekt diejenige Person ist, die den Gewinn erhält oder einen Anspruch auf ihn hat.⁶⁶²

bb) Die Anknüpfung an den zivilrechtlichen Verteilungsschlüssel in § 850 ITTOIA 2005

Dem entspricht es, dass für den Fall, dass Inhaber des Betriebs eine Personengesellschaft ist, Zurechnungssubjekt die einzelnen Gesellschafter im

⁶⁶¹ Siehe oben Kapitel 2 B.II.1.

⁶⁶² § 8 ITTOIA 2005: „The person liable for any tax under this Chapter is the person receiving or entitled to the profits.”

Umfang ihres zivilrechtlichen Ergebnisanteils sind. So bestimmt die Vorschrift des s 850 ITTOIA 2005⁶⁶³:

- „(1) *For any period of account a partner's share of a profit or loss of a trade carried on by a firm is determined for income tax purposes in accordance with the firm's profit-sharing arrangements during that period. (...)*
(2) *In this section (...) "profit-sharing arrangements" means the rights of the partners to share in the profits of the trade and the liabilities of the partners to share in the losses of the trade.*”

Grundlage für die Verteilung des steuerlichen Einkommens einer Personengesellschaft ist damit auch im britischen Recht die für das betreffende Geschäftsjahr gültige Verteilungsabrede der Gesellschafter.

Wenn auch der Wortlaut des s 850 ITTOIA 2005 an die US-amerikanische Regelung des § 704(a) IRC erinnert, so versteht die britische Besteuerungspraxis die Vorschrift doch dahingehend, dass mit „*profit-sharing arrangements*“ die zivilrechtliche Verteilungsabrede der Gesellschafter und nicht etwa eine hiervon unabhängige, originär steuerrechtliche Verteilungsvereinbarung gemeint ist.⁶⁶⁴ Der Blick ist daher zunächst immer auf das britische Gesellschaftsrecht zu richten.

cc) Die Umsetzung der zivilrechtlichen Ergebnisverteilungsabrede im Steuerrecht

Über die Vorschrift des s 850 ITTOIA 2005 gewinnt die Freiheit der Gesellschafter in Bezug auf die Ausgestaltung ihrer zivilrechtlichen Ergebnisverteilung auch im Steuerrecht an Bedeutung. So weist die britische Finanzverwaltung in ihren Richtlinien ausdrücklich darauf hin, dass die steuerrechtliche Ergebnisverteilung nicht im Verhältnis der Kapitalanteile oder des Arbeitseinsatzes der Gesellschafter erfolgen muss.⁶⁶⁵ Ebenso wird es im Grundsatz als zulässig angesehen, laufendes Einkommen aus einer Quelle abweichend von den Anteilen der Gesellschafter an einem Wertzuwachs (*capital gain*) aus der Veräußerung dieser Quelle zuzuteilen.⁶⁶⁶ Auch

663 S 850 ITTOIA 2005 gilt unmittelbar nur für *trading income* der Gesellschaft. S 851 ITTOIA erstreckt den Anwendungsbereich dieser Vorschrift aber auch auf Einkünfte, die die Gesellschaft daneben aus anderen Quellen erzielt.

664 HMRC, Business Income Manual, 82055; Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn 8.9A.

665 HMRC, Business Income Manual, 82055.

666 Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn 8.61, 14.23A ff.

unterschiedliche Verteilungsmaßstäbe für Gewinn- und Verlustjahre⁶⁶⁷ sowie für Einkünfte aus unterschiedlichen Quellen⁶⁶⁸ werden regelmäßig anerkannt. Demnach können etwa Einkünfte der Gesellschaft aus der Investition von Kapital oder aus der Nutzungsüberlassung von Vermögen abweichend vom Ergebnis ihrer laufenden Geschäftstätigkeit zugewiesen werden.⁶⁶⁹

dd) Verworfenne Neufassung des s 850 ITTOIA 2005

Der britische HMRC hat jedoch jüngst an dem schlichten Hinweis in s 850 ITTOIA 2005 auf die Ergebnisverteilungsabrede der Gesellschafter Anstoß genommen, da vermehrt Gestaltungen vorgefunden wurden, die sich den weiten Wortlaut der Vorschrift mit dem Ziel zunutze machten, einzelne Ergebnisbestandteile aus Gründen der Steuerersparnis abweichend von der zivilrechtlichen Verteilungsabrede vorrangig bestimmten Gesellschaftern zuzuordnen.⁶⁷⁰ So wurden etwa häufig steuerliche Mehrgewinne in Personengesellschaften, an denen eine Kapitalgesellschaft (*company*) beteiligt war, ausschließlich dieser Kapitalgesellschaft zugewiesen, da sie in ihrer Person dem gegenüber dem Einkommensteuersatz niedrigeren Körperschaftsteuertarif unterlagen;⁶⁷¹ daneben fanden sich Gestaltungen, bei denen Einkünfte aus unterschiedlichen Quellen möglichst steuergünstig zwischen den Gesellschaftern verteilt wurden. Beispielhaft wird in der Literatur auf Fälle verwiesen, in denen eine Gesellschaft neben gewerblichen Einkünften auch Dividendeneinkünfte erwirtschaftete, die vorrangig einem steuerlich nicht im Inland ansässigen Gesellschafter zugeordnet wurden, da dieser hinsichtlich der Dividendeneinkünfte –im Gegensatz zu gewerblichen Einkünften – im Vereinigten Königreich keinerlei Steuerpflicht unterliegt.⁶⁷²

Als Reaktion hierauf veröffentlichte die britische Regierung im März 2017 Pläne zu einer Neufassung des s 850 ITTOIA 2005. Im Zuge der

667 HMRC, Business Income Manual, 82055; Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn 8.42 ff.

668 HMRC, Business Income Manual, 82055; Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn 8.61.

669 Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn 8.62.

670 HMRC, Partnership taxation: proposals to clarify tax treatment, Consultation document, August 2016, Rn. 6.6.

671 McCredie, Tax Journal, Issue 1375 (3. November 2017), 10, 11.

672 Vgl. McCredie, Tax Journal, Issue 1375 (3. November 2017), 10, 12.

Reform sollte der Wortlaut des s 850 (1) ITTOIA 2005 dahingehend geändert werden, dass sich der steuerliche Ergebnisanteil eines Gesellschafters für das jeweilige Geschäftsjahr nunmehr nach seinem prozentualen Anteil (*percentage*) am steuerlichen Ergebnis der Gesellschaft richtet.⁶⁷³ Ordnet bereits die zivilrechtliche Gewinnverteilungsvereinbarung einem Gesellschafter bezüglich einer einzelnen Einkunftsquelle einen Prozentsatz oder einen sonstigen festen Anteil im jeweiligen Geschäftsjahr zu, dann sollte dieser Prozentsatz bzw. der dem festen Anteil entsprechende Prozentsatz auch im Steuerrecht gelten.⁶⁷⁴ Ist demgegenüber kein fester Prozentsatz bezüglich einer Einkunftsquelle vereinbart, hätte der zivilrechtliche Verteilungsschlüssel einheitlich auf sämtliche steuerlichen Bestandteile des Gesellschaftsergebnisses angewendet werden müssen.⁶⁷⁵

Hierdurch sollten abweichende Zuordnungen einzelner Besteuerungsbestandteile ausgeschlossen werden. So hätte ein steuerrechtlicher Mehrge-
winn nach der Entwurfsfassung im selben Verhältnis wie der zivilrechtli-
che Gewinn zugeteilt werden müssen.⁶⁷⁶ Eine unterschiedliche Zuweisung
nach Einkunftsquellen wäre nur noch möglich gewesen, wenn bereits
die zivilrechtliche Verteilungsabrede den Gesellschaftern feste Anteile an
den Einkünften aus den unterschiedlichen Einkunftsquellen zuordnete.⁶⁷⁷
Dagegen hätte eine zivilrechtliche Verteilungsabrede, die den Gesellschaf-
tern einen Anteil am Gesamtgewinn bzw. –verlust zuweist, im Steuerrecht
nicht mehr derart umgesetzt werden können, dass einem Gesellschafter
zuvorderst Einkünfte aus einer bestimmten Quelle zugeteilt werden.⁶⁷⁸

Die Pläne zur Neufassung des s 850 ITTOIA 2005 stießen in der Praxis
jedoch auf erhebliche Kritik. Anstoß fand insbesondere der Umstand, dass
die geplante Änderung Fallgestaltungen für unzulässig erklären würde,
in denen die abweichende Zuordnung steuerlicher Ergebnisbestandteile
nicht aus Gründen einer Steuerersparnis, sondern auf einer wirtschaftli-
chen Grundlage erfolge.⁶⁷⁹ So wäre es etwa nicht mehr zulässig gewesen,
steuerrechtlich nicht abziehbare Betriebsausgaben denjenigen Gesellschaf-

673 S 850(1) ITTOIA 2005 in der Entwurfsfassung, vgl. HM Treasury and HMRC, draft legislation: partnership taxation, September 2017, S. 2.

674 S 850(1A)(a) ITTOIA 2005 in der Entwurfsfassung, vgl. HM Treasury and HMRC, draft legislation: partnership taxation, 2017, S. 2.

675 S 850(1A)(b), (1B) ITTOIA 2005 in der Entwurfsfassung, vgl. HM Treasury and HMRC, draft legislation: partnership taxation, September 2017, S. 2.

676 McCredie, Tax Journal, Issue 1375 (3. November 2017), 10, 12.

677 McCredie, Tax Journal, Issue 1375 (3. November 2017), 10, 12.

678 McCredie, Tax Journal, Issue 1375 (3. November 2017), 10, 12.

679 McCredie, Tax Journal, Issue 1375 (3. November 2017), 10, 11.

tern zuzuordnen, die diese Aufwendungen verursacht hätten; stattdessen müssten nun die anderen Gesellschafter für steuerliche Zwecke einen Teil der nichtabziehbaren Betriebsausgaben ihrer Mitgesellschafter mittragen.⁶⁸⁰ Dass die ebenfalls in der Praxis übliche Gestaltung, einem Gesellschafter mit einem festen Betrag als Gewinnanteil (*fixed share*) keinen Anteil an einem steuerlichen Mehrgewinn zuzuordnen, nun unzulässig geworden wäre, weckte ebenfalls Besorgnis.⁶⁸¹

In Reaktion auf diese Kritik entschloss sich die britische Regierung schließlich dazu, die geplante Änderung der steuerlichen Gewinnverteilungsregeln aus der Reformgesetzgebung auszunehmen.⁶⁸² Die Regelung des s 850 ITTOIA 2005 besteht somit unverändert fort.

ee) Vorrangige steuerrechtliche Bestimmungen und Prinzipien

Wenn auch im britischen Recht die Verteilungsabrede der Gesellschafter den Ausgangspunkt für die steuerliche Ergebnisverteilung bildet, bleibt ihre zivilrechtliche Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht dennoch nicht vollkommen unbeschnitten. Neben speziellen Korrektur- und Missbrauchsverhinderungsvorschriften, die besondere Problemfälle erfassen, kann hier – ähnlich dem deutschen Recht – die britische Generalklausel zur Missbrauchsverhinderung im Steuerrecht (*General Anti-Abuse Rule, GAAR*⁶⁸³) relevant werden. Hierauf und auf die speziellen Korrekturvorschriften wird in Kapitel 3, das problematische Einzelfälle der Ergebnisverteilung behandelt, näher eingegangen.

b) Die Verteilung von *capital gains*

Veräußert eine Personengesellschaft ein Vermögensgut (*asset*), werden sämtliche Gesellschafter so behandelt als wäre Veräußerungsgegenstand ihr jeweiliger Anteil (*fractional interest*) an diesem Vermögensgut gewesen.⁶⁸⁴ Dementsprechend wird zur Ermittlung eines *capital gain* jedem

680 McCredie, Tax Journal, Issue 1375 (3. November 2017), 10, 11.

681 Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn. 8.4.

682 Vgl. HM Treasury and HMRC, Policy Paper, Autumn Budget 2017: overview of tax legislation and rates, November 2017, Rn. 1.5.

683 Finance Act 2013, ss 206-215.

684 Ss 59, 59A TCGA 1992. Vgl. auch Inland Revenue Statements of Practice D12 (dated 14 September 2015), paragraph 2. Das Statement of Practice D12 wurde

Gesellschafter der seinem Anteil an dem veräußerten Gut entsprechende Erlös zugerechnet und bringt jeder Gesellschafter hiervon seine eigene *base cost* in Abzug.⁶⁸⁵ Die Anteile der Gesellschafter an den *assets* der Gesellschaft bestimmen sich nach dem Verhältnis ihrer Vermögensbeteiligung.⁶⁸⁶ Ist hierzu keine Vereinbarung getroffen worden, vermutet die Finanzverwaltung, dass die Anteile der Gesellschafter an den *assets* ihren Anteilen am Restgewinn (*residual profit*), d.h., dem nach Abzug von Vorabgewinnen verbleibenden Gewinn⁶⁸⁷ der Gesellschaft entsprechen.⁶⁸⁸

IV. Vergleichende Zusammenfassung und Wertung

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass sowohl das deutsche als auch das britische Steuerrecht als Verteilungsgröße an das gesellschaftsrechtlich ermittelte und für steuerliche Zwecke zum Teil modifizierte Gesellschaftsergebnis anknüpfen⁶⁸⁹ und hierauf als Verteilungsmaßstab den zivilrechtlichen Verteilungsschlüssel der Gesellschafter anwenden, dessen Ausgestaltung weitestgehend der Privatautonomie der Gesellschafter überlassen ist. Das Steuerrecht beider Rechtsordnungen vollzieht auf diese Weise die Vereinbarung der Gesellschafter über ihre wirtschaftliche Teilhabe am Erfolg der Gesellschaft nach. Im US-amerikanischen Steuerrecht wird demgegenüber für Zwecke der Aufteilung des Gesellschaftsergebnisses an eine originär steuerrechtliche Verteilungsabrede der Gesellschafter angeknüpft, die sich auf ein ausschließlich nach steuerrechtlichen Vorschriften ermitteltes Ergebnis als Verteilungsgröße erstreckt.⁶⁹⁰ Die Losgelöstheit des US-amerikanischen Steuerrechts von den gesellschaftsrechtlichen Grundlagen der Unternehmung erklärt sich vor dem Hintergrund, dass US-amerikanisches Gesellschaftsrecht Staatenrecht ist und der US-amerikanische Bun-

von HMRC verfasst und enthält Grundsätze der Steuerverwaltung zur Behandlung von Personengesellschaften im Rahmen der *Capital Gains Tax*. Obwohl dem Statement keine Gesetzeskraft zukommt, ist es in der Steuerpraxis von zentraler Bedeutung für die Einordnung steuerrechtlicher Problemstellungen im Zusammenhang mit Personengesellschaften und der Besteuerung von *capital gains*, vgl. Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn. 14.2.

685 Whiscombe, Partnership Taxation 2018/19, Rn. 12.2 f.

686 Statement of Practice D12 (vgl. Fn. 684), paragraph 2.

687 Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn. 8.21.

688 Vgl. Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn. 14.23.

689 Siehe oben Kapitel 2 A.I (Deutschland) und A.III.2 (Vereinigtes Königreich).

690 Siehe oben Kapitel 2 A.II.2. und B.II.2.

desteuergesetzgeber im Gegensatz zu seinem deutschen und britischen Pendant nicht auf einheitliche gesellschaftsrechtliche Grundlagen zurückgreifen kann.⁶⁹¹ Über die Anforderungen des *substantial economic effect* stellt aber schließlich auch der US-amerikanische Gesetzgeber den Bezug der steuerlichen Ergebnisverteilung zur wirtschaftlichen Verteilungsgrundlage der Gesellschafter her. Wesentliche Voraussetzung für die steuerrechtliche Anerkennung der Verteilungsabrede der Gesellschafter ist hiernach, dass sich die vereinbarte Ergebnisverteilung tatsächlich im Vermögen der Gesellschafter niederschlägt. Das US-amerikanische Recht schreibt den Gesellschaftern zu diesem Zwecke die Führung von *book capital accounts* vor, die im Rahmen der Liquidation der Gesellschaft Forderungen bzw. Verbindlichkeiten der Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft darstellen. Die Verteilung der steuerlichen Ergebnisbestandteile hat zu ihrer Anerkennung der Verteilung der entsprechenden *book items* in den *book capital accounts* der Gesellschafter zu folgen. Sind die Voraussetzungen des *substantial economic effect* erfüllt, wirken sich die einem Gesellschafter für steuerliche Zwecke zugewiesenen Ergebnisanteile per Saldo spätestens im Zeitpunkt der Liquidation der Gesellschaft oder seines Ausscheidens aus der Gesellschaft in seinem Vermögen aus.⁶⁹²

Im Gegensatz zum Verständnis der deutschen höchstrichterlichen Rechtsprechung begreift die US-amerikanische Rechtsprechung den steuerlichen Anteil am Ergebnis der Gesellschaft nicht als Ausfluss einer Beitragsleistung des einzelnen Gesellschafters. Sie sieht es vielmehr als ein für Personengesellschaften grundlegendes Prinzip an, dass die Gesellschafter die durch ihre jeweiligen Leistungen erwirtschafteten Gewinne auf Ebene der Gesellschaft sammeln und anschließend abweichend von den einzelnen Gesellschafterbeiträgen verteilen dürfen.⁶⁹³ Steuerliche Zurechnungsgrundlage für den Ergebnisanteil des Gesellschafters ist im US-amerikanischen Recht gem. § 704(a), (b) IRC allein die Beteiligung des Gesellschafters an der Gesellschaft, die inhaltlich unter den Voraussetzungen des *substantial economic effect* durch die vereinbarte Teilhabe des Gesellschafters am laufenden Ergebnis der Gesellschaft bestimmt wird. Unter der Voraussetzung des *substantial economic effect* erkennt das US-amerikanische Steuerrecht auch von den Kapitaleinlagen der Gesellschafter abweichende Verteilungen – sog. *special allocations* – an, ungeachtet dessen ob hiermit eine Steuerersparnis eines oder mehrerer Gesellschafter einhergeht. Das

691 Siehe oben Kapitel 1 A.II.

692 Siehe oben Kapitel 2 B.II.2.c).

693 Siehe oben Kapitel 2 B.II.1 und B.II.2.a).

US-amerikanische Recht entspricht damit der für die Auslegung des deutschen Rechts vertretenen Auffassung *Wolfgang Schöns*, wonach der gesamte Gewinn ein solcher der Gesellschaft ist, der beim einzelnen Gesellschafter als Nutznießer der Gesellschaftstätigkeit zu versteuern ist.⁶⁹⁴ Ähnlich rechnet das britische Steuerrecht allgemein den Gewinn eines Betriebs demjenigen zu, dem der Gewinn zufließt oder der einen Anspruch auf ihn hat und knüpft für Zwecke der Ergebnisverteilung bei Personengesellschaften dementsprechend an den zivilrechtlichen Ergebnisverteilungsschlüssel der Gesellschafter an.

1. Der *economic effect* der steuerlichen Ergebnisverteilung im deutschen Recht

Im deutschen Recht sorgt der Rückgriff des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG auf den zivilrechtlichen Verteilungsschlüssel dafür, dass sich zwangsläufig ein *economic effect* der steuerlichen Verteilung im Sinne der US-amerikanischen Rechtsordnung einstellt. So steht dem Gesellschafter im Umfang des zivilrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssels nach deutschem Gesellschaftsrecht gegen die Gesellschaft ein Gewinnanspruch⁶⁹⁵ zu⁶⁹⁶, der mit Feststellung des Jahresabschlusses entsteht⁶⁹⁷. Der Gesellschafter einer auf Dauer angelegten GbR⁶⁹⁸ oder einer PartG hat ab Entstehung sogleich auch einen fälligen Anspruch auf Auszahlung

694 Siehe oben Kapitel 2 B.I.3.

695 Priester, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 121 Rn. 9.

696 Vgl. §§ 721 Abs. 2, 722 BGB für die auf Dauer angelegte GbR sowie die PartG (§ 1 Abs. 4 PartGG), §§ 120 Abs. 1, 121 HGB für die OHG sowie für den Komplementär einer KG (§ 161 Abs. 2 HGB), § 167 Abs. 1, 120 Abs. 1, 168, 169 Abs. 1 S. 2 HGB für den Kommanditisten und §§ 231, 232 HGB für den stillen Gesellschafter.

697 BGH v. 6.04.1981, II ZR 186/80, BGHZ 80, S. 357 (Tz. 10); Priester, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 121 Rn. 10; Schäfer, in MüKo BGB, Bd. 6, 7. Aufl. 2017, § 721 Rn. 13; ders., in Staub, HGB, Bd. III, 5. Aufl. 2009, § 120 Rn. 46.

698 Die hier gegenständliche, auf Einkünfteerzielung ausgerichtete Gesellschaft wird regelmäßig auf Dauer angelegt sein (Schäfer, in MüKo BGB, Bd. 6, 7. Aufl. 2017, Vor § 705 Rn. 88). Den Gegensatz bildet die sog. Gelegenheitsgesellschaft (Schäfer, in MüKo BGB, Bd. 6, 7. Aufl. 2017, Vor § 705 Rn. 87), bei der der Rechnungsabschluss erst nach der Auflösung der Gesellschaft erfolgt. Auch bei dieser stellt sich im Zeitpunkt der Auflösung ein *economic effect* der steuerlichen Ergebnisverteilung ein.

des Gewinns; Entnahmebeschränkungen sieht das Gesetz nicht vor.⁶⁹⁹ Sofern der Kapitalanteil eines Kommanditisten nicht durch Verlust unter den auf die bedungene Einlage geleisteten Betrag herabgemindert oder durch die Auszahlung des ihm zukommenden Gewinns unter diesen Betrag herabgemindert werden würde, hat auch er einen mit Feststellung des Jahresabschlusses fälligen Gewinnauszahlungsanspruch (§ 169 Abs. 1 S. 2 HGB).⁷⁰⁰ Gleiches trifft schließlich auf den stillen Gesellschafter zu, sofern seine Einlage nicht durch Verlust vermindert ist (§ 232 Abs. 1, Abs. 2 S. 2 Hs. 2 HGB).⁷⁰¹ Demgegenüber sieht das Handelsrecht für einen OHG-Gesellschafter oder einen Komplementär zunächst nur die Zuschreibung des Gewinnanteils zu dessen Kapitalanteil vor (§§ 120 Abs. 2, 161 Abs. 2 HGB). Macht der OHG-Gesellschafter bzw. der Komplementär sein Entnahmerecht (§§ 122 Abs. 1, 161 Abs. 2 HGB) nicht rechtzeitig, d.h., bis zur Feststellung der Bilanz des Folgejahres,⁷⁰² geltend, bleibt es bei der Erhöhung des Kapitalanteils, ohne dass sich der Gewinnanteil im liquiden Vermögen des Gesellschafters niederschlägt.⁷⁰³ Dies ist jedoch im Ergebnis unschädlich, bildet der Kapitalanteil doch die Berechnungsgrundlage für den Anspruch des Gesellschafters auf sein Auseinandersetzungsguthaben im Falle der Auflösung der Gesellschaft (§ 155 Abs. 1 HGB) oder seines Ausscheidens aus der Gesellschaft (§ 105 Abs. 3 HGB, § 738 Abs. 1 S. 2 BGB).⁷⁰⁴ So geht der Kapitalanteil des Gesellschafters im Rahmen der Liquidation in seinem Liquidations-

699 Schäfer, in MüKo BGB, Bd. 6, 7. Aufl. 2017, § 721 Rn. 13, 15. Für die PartGG ergibt sich dies aus der Verweisung des § 1 Abs. 4 PartGG auf die Vorschriften des BGB zur Gesellschaft.

700 Grunewald, in MüKo HGB, Bd. 3, 4. Aufl. 2019, § 169 Rn. 2 f.; zum Teil wird eine Einschränkung vorgenommen, soweit der Gewinn nach § 167 Abs. 2 HGB dem Kapitalanteil des Kommanditisten zugeschrieben wird, weil der Betrag seiner bedungenen Einlage noch nicht erreicht ist. Insofern soll die Entnahmebeschränkung des § 122 Abs. 1 Hs. 1 HGB analog gelten, vgl. Kötter, in Heymann, HGB, Bd. 2, 2. Aufl. 1996, 169 Rn. 7; Roth, in Baumbach/Hopt, HGB, 39. Aufl. 2020, § 169 Rn. 5.

701 Roth, in Baumbach/Hopt, HGB, 39. Aufl. 2020, § 232 Rn. 4.

702 BGH v. 3.11.1975, II ZR 87/74, BB 1975, S. 1605, (Tz. 17); Ehrlicke, in E/B/J/S, HGB, Bd. 1, 4. Aufl. 2020, § 122 Rn. 7; Priester, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 122 Rn. 29; Schäfer, in Staub, HGB, Bd. III, 5. Aufl. 2009, § 122 Rn. 10.

703 Es gilt insofern das Verbot einer Entnahme nach § 122 Abs. 2 HGB, vgl. Priester, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 122 Rn. 32.

704 Butzer/Knof, in MHDG GesR I, 5. Aufl. 2019, § 84 Rn. 54; Habersack, in Staub, HGB, Bd. III, 5. Aufl. 2009, § 155 Rn. 11 f.; Hillers, Personengesellschaft und Liquidation, 1988, S. 304 ff.; Hillmann, in E/B/J/S, HGB, Bd. 1, 4. Aufl. 2020, § 155 Rn. 14 f.; Priester, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 120 Rn. 84; Roth,

anteil⁷⁰⁵ auf, der neben dem Saldo aus Einlagen und Entnahmen sowie den laufend zugewiesenen Gewinnen und Verlusten auch den Anteil des Gesellschafters an einem Liquidationsgewinn bzw. -verlust und dem Saldo aus seinen Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber der Gesellschaft erfasst.⁷⁰⁶ Die Verteilung des Reinvermögens der Gesellschaft erfolgt nach allgemeiner Auffassung entsprechend der positiven Stände der Liquidationsanteile.⁷⁰⁷

Spiegelbildlich hierzu entscheidet der zivilrechtliche Verlustverteilungsschlüssel, in welchem Umfang die Gesellschafter dem Risiko einer wirtschaftlichen Belastung ausgesetzt sind. So trifft die Gesellschafter einer GbR oder einer PartG⁷⁰⁸ im Rahmen der Auseinandersetzung im Verhältnis ihres Verlustverteilungsschlüssels gem. § 735 BGB eine Nachschusspflicht, sofern das Gesellschaftsvermögen zur Berichtigung der gemeinschaftlichen Schulden und zur Rückerstattung der Einlagen nicht ausreicht.⁷⁰⁹ Damit wirkt sich ein Verlust im Zeitpunkt des Ausscheidens eines Gesellschafters oder der Auflösung der Gesellschaft tatsächlich wirtschaftlich aus. Gleiches trifft für die OHG sowie für die KG im Hinblick auf die Komplementäre zu. Die den Gesellschaftern laufend zugewiesenen Verlustanteile mindern zwar zunächst nur ihren Kapitalanteil (§§ 120 Abs. 2, 161 Abs. 2 HGB); dies schmälert zum einen aber ihr Auseinandersetzungsguthaben und führt zum anderen für diejenigen Gesellschafter, deren Kapitalanteil im Zeitpunkt ihres Ausscheidens oder der Auflösung der Gesellschaft negativ ist, im Umfang dieses Defizits ebenfalls zu einer Nachschusspflicht (§§ 735 BGB, 105 Abs. 2, 161 Abs. 2 HGB).⁷¹⁰ Da-

in Baumbach/Hopt, HGB, 39. Aufl. 2020, § 155 Rn. 2; K. Schmidt, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 155 Rn. 25.

705 Hillers, Personengesellschaft und Liquidation, 1988, S. 181 ff.; K. Schmidt, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 155 Rn. 46.

706 Hillers, Personengesellschaft und Liquidation, 1988, S. 304; K. Schmidt, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 155 Rn. 21.

707 Butzer/Knof, in MHdB GesR I, 5. Aufl. 2019, § 84 Rn. 54; Habersack, in Staub, HGB, Bd. III, 5. Aufl. 2009, § 155 Rn. 11.; Hillers, Personengesellschaft und Liquidation, 1988, S. 304 ff.; Hillmann, in E/B/J/S, HGB, Bd. 1, 4. Aufl. 2020, § 155 Rn. 15; Roth, in Baumbach/Hopt, HGB, 39. Aufl. 2020, § 155 Rn. 2; K. Schmidt, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 155 Rn. 25, 46.

708 Gem. § 1 Abs. 4 PartGG gelten die Vorschriften des BGB zur Gesellschaft auch für die PartG.

709 Schäfer, in MüKo BGB, Bd. 6, 7. Aufl. 2017, § 735 Rn. 4.

710 Hillers, Personengesellschaft und Liquidation, 1988, S. 272 ff.; Roth, in Baumbach/Hopt, HGB, 39. Aufl. 2020, § 155 Rn. 2 f.; K. Schmidt, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 155 Rn. 46; Habersack, in Staub, HGB, Bd. III, 5. Aufl. 2009, § 155 Rn. 12 f. Der Streit, ob sich der Ausgleich der Kapitalkonten nur

mit schlagen sich spätestens im Zeitpunkt der Liquidation der Gesellschaft die den Gesellschaftern laufend zugewiesenen Gewinn- bzw. Verlustanteile per Saldo tatsächlich in ihrem Vermögen nieder.

Einzig als problematisch stellen sich die auf den Betrag ihrer geleisteten oder noch rückständigen Einlage beschränkten Verlusthaftungen des Kommanditisten (§ 167 Abs. 3 HGB) sowie des stillen Gesellschafters (§ 232 Abs. 2 S. 1 HGB) dar; diese Gesellschafter trifft mithin im Zeitpunkt ihres Ausscheidens oder der Auflösung der Gesellschaft keine Pflicht zum Ausgleich eines negativen Kapital- bzw. Einlagekontos.⁷¹¹ Eine wirtschaftliche Belastung tritt nur insoweit ein, als sowohl der Kommanditist als auch der stille Gesellschafter während des Bestands der Gesellschaft ihr durch Verlustzuteilungen defizitär gewordenen Kapital- bzw. Einlagekonto mit späteren Gewinnen auszugleichen haben.⁷¹² Ein Anspruch auf Gewinnauszahlung ist für den Fall eines defizitär gewordenen Kapital- bzw. Einlagekontos ausgeschlossen (§§ 169 Abs. 1 S. 2 Hs. 2, 232 Abs. 2 S. 2 Hs. 2 HGB). Ein Gleichlauf von steuerlicher Verlustzuteilung und wirtschaftlicher Belastung wird im deutschen Recht aber durch § 15a EStG sichergestellt.⁷¹³ Hiernach erfolgt ein

im Verhältnis der Gesellschafter untereinander vollzieht oder ob er Bestandteil des Liquidationsverfahrens ist und es sich bei dem Ausgleichsanspruch gegenüber einem Gesellschafter mit negativem Kapitalkonto um eine Forderung der Gesellschaft handelt (vgl. statt aller K. Schmidt, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 155 Rn. 16 ff.), ist hier nicht weiter relevant. Entscheidend ist allein, dass es zweifelsfrei zu einem Niederschlag des Kapitalanteils im Vermögen des einzelnen Gesellschafters kommt, vgl. K. Schmidt, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 155 Rn. 25.

711 Roth, in Baumbach/Hopt, HGB, 39. Aufl. 2020, § 167 Rn. 4 (Kommanditist) und § 231 Rn. 6 (stiller Gesellschafter).

712 Grunewald, in MüKo HGB, Bd. 3, 4. Aufl. 2019, § 167 Rn. 16; Roth, in Baumbach/Hopt, HGB, 39. Aufl. 2020, § 167 Rn. 4; Weipert, in E/B/J/S, HGB, Bd. 1, 4. Aufl. 2020, § 167 Rn. 11. Dass entgegen dem Wortlaut des § 167 Abs. 3 HGB bzw. des § 232 Abs. 2 S. 1 HGB auch das Kapitalkonto eines Kommanditisten bzw. das Einlagekonto eines stillen Gesellschafters durch Verlustzuteilung negativ werden kann, ist allgemein anerkannt; zum Kommanditisten: Casper, in Staub, HGB, Bd. IV, 5. Aufl. 2015, § 167 Rn. 23; Grunewald, in MüKo HGB, Bd. 3, 4. Aufl. 2019, HGB, § 167 Rn. 16; Roth, in Baumbach/Hopt, HGB, 39. Aufl. 2020, § 167 Rn. 5; Weipert, in E/B/J/S, HGB, Bd. 1, 4. Aufl. 2020, § 167 Rn. 11; zum stillen Gesellschafter: Harbarth, in Staub, HGB, Bd. IV, 5. Aufl. 2015, § 232 Rn. 49; K. Schmidt in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 232 Rn. 31; Roth, in Baumbach/Hopt, HGB, 39. Aufl. 2020, § 232 Rn. 6; Gehrlein, in E/B/J/S, HGB, Bd. 1, 4. Aufl. 2020, § 232 Rn. 25.

713 Heuermann, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 151. EL 2020, § 15a EStG Rn. 1, 18.

Ausgleich der einem Kommanditisten oder atypisch stillen Gesellschafter zugewiesenen Verluste ausschließlich mit Gewinnen, die dem Gesellschafter in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung zuzurechnen sind, soweit ein negatives Kapital- bzw. Einlagekonto entsteht oder sich erhöht (§ 15a Abs. 1 S. 1, Abs. 2 S. 1, Abs. 5 Nr. 1 EStG). Das deutsche Recht erweist sich hier gegenüber dem US-amerikanischen Recht als großzügiger, schreibt doch der *Alternate Test* der US-amerikanischen Richtlinien vor, dass das Kapitalkonto eines beschränkt haftenden Gesellschafters durch die Zuweisung von Verlusten von vornherein nicht negativ werden darf.⁷¹⁴ Da aber in Gestalt der „Verlusthaftung mit künftigen Gewinnanteilen“⁷¹⁵ tatsächlich eine wirtschaftliche Belastung des Kommanditisten bzw. des stillen Gesellschafters vorliegt, ist es im Zeitpunkt der späteren Gewinnzuweisung auch gerechtfertigt, die wirtschaftliche Belastung durch die vorangehende zivilrechtliche Verlustzuweisung steuerrechtlich abzubilden.⁷¹⁶ Nur wenn zum Bilanzstichtag bereits feststeht, dass ein Ausgleich des negativen Kapital- bzw. Einlagekontos mit zukünftigen Gewinnanteilen des Kommanditisten bzw. des stillen Gesellschafters ausgeschlossen ist, bedarf es einer steuerrechtlichen Korrektur der zivilrechtlichen Verlustzuteilung. Die höchstrichterliche Rechtsprechung begegnet denn auch der endgültig fehlenden wirtschaftlichen Auswirkung der Verlustzuteilung an den Kommanditisten auf der Grundlage der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG und versagt der zivilrechtlichen Verlustzuteilung ihre steuerrechtliche Wirksamkeit.⁷¹⁷ Im Ergebnis ist so auch in Bezug auf einen Kommanditisten und einen stillen Gesellschafter sichergestellt, dass mit der steuerlichen Verteilung eine wirtschaftliche Auswirkung korreliert.

Das Erfordernis des *economic effect* im US-amerikanischen Recht wird somit in der deutschen Rechtsordnung auf der Grundlage der Vorschriften des BGB und des HGB erfüllt. Dabei offenbart sich ein Vorzug des deutschen Rechts, macht doch die Anknüpfung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG an die zivilrechtliche Ergebnisverteilung die komplexen Regelungen der Treasury Regulations zum *economic effect*⁷¹⁸ weitestgehend entbehrlich. Einzig für beschränkt haftende Gesell-

714 Siehe oben Kapitel 2 B.II.2.c)bb)(1.)(b).

715 Kötter, in Heymann, HGB, Bd. 2, 2. Aufl. 1996, § 167 Rn. 3, § 169 Rn. 3; vgl. auch BFH v. 10.11.1980, GrS 1/79, BStBl. II 1981, S. 164 (Tz. 57).

716 BFH v. 10.11.1980, GrS 1/79, BStBl. II 1981, S. 164 (Tz. 59).

717 BFH v. 10.11.1980, GrS 1/79, BStBl. II 1981, S. 164 (Tz. 58).

718 Siehe oben Kapitel 2 B.II.2.c)bb)(1.).

schafter bedarf es auch im deutschen Recht der gesonderten Regelung des § 15a EStG.

2. Lehren aus dem US-amerikanischen Recht für die deutsche Steuerrechtsordnung

Vor dem Hintergrund, dass sich im deutschen Recht ein vermögensrechtlicher Niederschlag des zivilrechtlichen Verteilungsschlüssels im Sinne des US-amerikanischen *economic effect* ergibt, stellt sich die Frage, welche Lehren aus dem US-amerikanischen Recht gezogen werden könnten. Sollte auch das deutsche Recht entgegen dem Verständnis der höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht auf die Beiträge der Gesellschafter zum Gesellschaftszweck, sondern allein an die gesellschaftsrechtlich ausgestalteten Beteiligungen der Gesellschafter als Zurechnungsgrundlage für ihre steuerlichen Ergebnisanteile anknüpfen? So versteht schließlich ein Teil der deutschen Literatur bereits die geltende deutsche Rechtslage.⁷¹⁹

a) Die steuerrechtliche Anknüpfung an den zivilrechtlichen Verteilungsschlüssel

Mit Blick auf die Ergebnisverteilung in einer Personengesellschaft ist im Steuerrecht im Gegensatz zum Zivilrecht nicht nur das Innenverhältnis der Gesellschafter berührt, sondern auch das öffentlich-rechtliche Schuldverhältnis⁷²⁰ zwischen Staat und individuellem Gesellschafter als Steuerpflichtigem⁷²¹. Dem Grundsatz der Privatautonomie im Zivilrecht steht im Steuerrecht das Leistungsfähigkeitsprinzip⁷²² als „Fundamentalprinzip

719 So insbesondere Flume, DB 1973, 786, 788; ders., StbJb 1976/77, 43, 64, Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 9 I 2 (S. 365 ff.) und Schön, DStR 1993, 185, 191; ders., StuW 1996, 275, 286; ebenso Desens/Blicke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. F 192 f.; Hennrichs, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 10 Rn. 14; Hüttemann, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011, 39, 45; Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 342 ff.

720 §§ 37, 38 AO.

721 § 33 AO.

722 Vgl. insbesondere BVerfG v. 3.11.1982, 1 BvR 620/78, BStBl II 1982, S. 717 (Tz. 75) m.w.N.; Hey, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, Einführung zum EStG Rn. 42; dies., in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rn. 40 ff.

der Steuergerechtigkeit“⁷²³ gegenüber. Im Sinne einer gerechten Lastenverteilung definiert das Einkommensteuerrecht Einkünfte als Ausdruck steuerlicher Leistungsfähigkeit und ordnet diese einem Subjekt als Träger steuerlicher Leistungsfähigkeit zu.⁷²⁴ Einhergeht hiermit auch eine wirtschaftliche Betrachtungsweise⁷²⁵ der Steuertatbestände, die wirtschaftlich gleiche Sachverhalte unabhängig von ihrem Rechtskleid gleichermaßen erfassen will.⁷²⁶ Der progressiv ausgestaltete Einkommensteuertarif⁷²⁷ erfordert darüber hinaus eine Unterscheidung zwischen Einkünfteerzielung und Einkünfteverwendung, um so das Erreichen einer niedrigeren Progressionsstufe durch Verlagerung eigener Einkünfte auf andere Steuerpflichtige zu verhindern.⁷²⁸ Ebenso sollen Verlustverrechnungsmöglichkeiten auf diejenigen Steuerpflichtigen beschränkt werden, die in ihrer Person tatsächlich ausgleichsfähige negative und positive Einkünfte aufweisen.⁷²⁹ Vor diesem Hintergrund nimmt das Steuerrecht vom Zivilrecht abweichende Wertungen vor. Während das Zivilrecht im Innenverhältnis der Gesellschafter der Privatautonomie weitestgehend Geltung verschaffen will und nur zum Schutz schwächerer Gesellschafter Grenzen zieht,⁷³⁰ bedarf es im Steuerrecht der Einordnung der zivilrechtlichen Gewinnanteile in die Kategorien steuerlicher Einkünfte und der Zuordnung des Gesellschaftsgewinns beim jeweiligen Gesellschafter als Träger steuerlicher Leistungsfähigkeit.⁷³¹ Der zivilrechtliche Verteilungsschlüssel muss sich daher an diesen steuerrechtlichen Wertungen messen lassen.

723 Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rn. 40.

724 Im Einzelnen Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rn. 50 ff.

725 Vgl. nur Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2. Aufl. 2012, § 34 Rn. 3.8 ff.

726 Englisch, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 5 Rn. 70.

727 § 32a EStG.

728 Schön, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011, S. 139, 151.

729 Schön, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011, S. 139, 151.

730 Siehe oben Kapitel 2 B.I.1.b).

731 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 28); vgl. auch Teichmann/Widmann, ZGR 4 (1975), 156, 163.

aa) Das Leistungsfähigkeitsprinzip im deutschen Recht

§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG dient der Bestimmung der Einkünfte aus einem gemeinschaftlich geführten gewerblichen Unternehmen.⁷³² In welchem Umfang aus der Unternehmung eine Erhöhung oder eine Verminderung der finanziellen Leistungsfähigkeit der Gesellschafter resultiert, entscheidet aber auf der Grundlage der Vorschriften des BGB und HGB gerade der zivilrechtliche Ergebnisverteilungsschlüssel. Im Vermögen des Gesellschafters schlagen sich nur die nach diesem Verteilungsschlüssel zugewiesenen Gewinn- bzw. Verlustanteile nieder und nicht etwa sein Beitrag zum Gesellschaftszweck.⁷³³ Letzterer ist nur mittelbar von Bedeutung, sofern die Gesellschafter ihren Ergebnisverteilungsschlüssel an ihren Beiträgen ausrichten.⁷³⁴ Die Heranziehung des zivilrechtlichen Verteilungsschlüssels zur Bestimmung der steuerlichen Einkünfte von Personengesellschaftern bringt daher das Leistungsfähigkeitsprinzip gerade zur Geltung.

bb) Die Erwerbsgrundlage des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG

Die Frage nach dem steuerlichen Verteilungsmaßstab für den Gesellschaftsgewinn ist darüber hinaus untrennbar mit der Frage nach der Erwerbsgrundlage⁷³⁵ des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG verbunden. Einkünfte erzielt im Allgemeinen derjenige, der die dem Tatbestand zugrunde liegende erwerbswirtschaftliche Betätigung ausübt.⁷³⁶ Die Frage, in welchem Umfang einem Gesellschafter der Gesellschaftsgewinn im Rahmen des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG zuzurechnen ist, steht damit zwangsläufig mit der Bestimmung der Erwerbsgrundlage des Tatbestands im Zusammenhang. § 15 EStG knüpft allgemein an den Gewerbebetrieb als Erwerbsgrundlage an.⁷³⁷ Einkünfte aus dieser Erwerbsgrundlage erzielt derjenige, der die gewerbliche Tätigkeit unternimmt, mithin im Falle eines Einzelunternehmens derjenige, der Unternehmerinitiative entfaltet

732 BFH v. 25.06.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751 (Tz. 203); Desens/Bliske in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 2, Rätke, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 81; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 161.

733 Schön, StuW 1996, 275, 286; Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 342 ff.

734 Siehe oben Kapitel B.I.1.b)aa).

735 Vgl. Kirchhof, in Kirchhof, EStG, 19.. Aufl. 2020, § 2 Rn. 46.

736 Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rn. 151.

737 Kirchhof, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 2 Rn. 48.

und den Betrieb auf seine Rechnung und Gefahr führt.⁷³⁸ Mit Blick auf Personengesellschaften offenbart sich aber einmal mehr der Konflikt zwischen Einheit der Gesellschaft und Vielheit der Gesellschafter⁷³⁹, wenn die Bestimmung der Erwerbsgrundlage des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG in Frage steht.

(1.) Die Beitragsleistung des Gesellschafters

Ausgehend von seiner Annahme, Einkunftsquelle im Einkommensteuerrecht sei die entgeltliche Verwertung von Leistungen am Markt und Zurechnungssubjekt sei derjenige, der die Dispositionsbefugnis über die Leistungserstellung innehat, sieht *Ruppe* mit Blick auf Personengesellschaften die von den Gesellschaftern gegenüber der Gesellschaft erbrachten Kapital- oder Arbeitsbeiträge als Erwerbsgrundlage an; denn nur über diese, nicht aber über die Marktteilnahme könnten die einzelnen Gesellschafter unabhängig voneinander disponieren.⁷⁴⁰

Folgt man dieser Auffassung, ergibt sich im Steuerrecht bereits aus dem Tatbestand des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 1 EStG zwingend ein gegenüber dem Zivilrecht eigenständiger Zurechnungsmaßstab. Dieser besteht in einem Konnex zwischen steuerlichem Gewinnanteil des Gesellschafters und seiner Beitragsleistung gegenüber der Gesellschaft. Der zivilrechtliche Ergebnisverteilungsschlüssel kann insofern nur als Indiz für das Verhältnis der Beitragsleistungen der Gesellschafter herangezogen werden.⁷⁴¹

(2.) Die eigene unternehmerische Tätigkeit des Gesellschafters

Die Vielheit der Gesellschafter nehmen ebenso diejenigen in den Blick, die von einer eigenen unternehmerischen Tätigkeit der einzelnen Gesellschafter als Erwerbshandlung im Rahmen des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG ausgehen.⁷⁴² Die unternehmerische Tätigkeit wird dabei nicht in isolier-

738 BFH v. 6.12.1995, I R 40/95, BStBl. II 1997, S. 118 (Tz. 21); BFH v. 13.02.1980, I R 17/78, BStBl. II 1980, S. 303 (Tz. 7); Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rn. 154; Musil in H/H/R, EStG, 298. EL 2020, § 2 Rn. 132.

739 Siehe oben Kapitel 1 B.I.1.

740 Ruppe, in Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen, DStJG 1 (1979), 7, 22.

741 Ruppe, in Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen, DStJG 1 (1979), 7, 12.

742 So Bodden, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, 2001, S. 37 ff.; Fischer, in FS Beisse, 1997, 189, 190 f., 196 f.; Jakob/Hörmann, FR 1990, 33, 38;

ten Einzelhandlungen der Gesellschafter gesehen, sondern im Sinne einer gemeinsamen, durch die Gesellschaft gebündelten Tatbestandsverwirklichung verstanden.⁷⁴³ *Beierl* etwa beschreibt die Leistungsbeziehung mit dem Bild eines Seils. Dieses Seil verbinde den Dritten und die Vereinigung, setze sich aber zugleich bis hin zu den einzelnen Gesellschaftern fort, so dass die Leistung unmittelbar im Verhältnis zwischen Drittem und einzelner Gesellschafter erbracht werde.⁷⁴⁴ Die Leistung des einzelnen Gesellschafters stelle sich damit als „quantitativer Ausschnitt aus der Beziehung Vereinigung Dritter“⁷⁴⁵ dar. Eine ausführliche dogmatische Begründung liefert auch *Pinkernell*, der von einer „gemeinschaftlichen Tatbestandsverwirklichung“⁷⁴⁶ durch die Gesellschafter ausgeht.⁷⁴⁷ Die Erwerbshandlung, die ein einzelner Gesellschafter am Markt erbringt, werde allen übrigen Gesellschaftern zugerechnet. Zurechnungsgrundlage soll dabei in Anlehnung an die Zurechnungsdogmatik der strafrechtlichen und deliktsrechtlichen Mittäterschaft das „bewusste Zusammenwirken“ der Gesellschafter sein, das *Pinkernell* in der Einflussnahme eines jeden Gesellschafters auf die Entscheidungsfindung in der Gesellschaft („Einkünftezielungsinitiative“) sieht.⁷⁴⁸ Dabei hält er es in Bezug auf Entscheidungen, die nach dem Mehrheitsprinzip erfolgen, für ausreichend, dass sich die Gesellschafter mit ihrem Beitritt zur Gesellschaft dem Mehrheitsprinzip unterworfen haben.⁷⁴⁹

Die Auffassung von der eigenen unternehmerischen Tätigkeit der Gesellschafter sehen ihre Befürworter zwingend in der Grundkonzeption des Einkommensteuerrechts verankert, wie sie sich aus den §§ 1, 2 EStG

Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 162; Pinkernell, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001, S. 74 ff., S. 81 ff, S. 128.

743 *Beierl*, Einkünftequalifikation bei gemeinschaftlicher wirtschaftlicher Betätigung, 1987, S. 84 f.; *Bodden*, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, 2001, S. 58 ff.; Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 162; *Pinkernell*, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001, S. 85 ff.

744 *Beierl*, Einkünftequalifikation bei gemeinschaftlicher wirtschaftlicher Betätigung, 1987, S. 84 f.

745 *Beierl*, Einkünftequalifikation bei gemeinschaftlicher wirtschaftlicher Betätigung, 1987, S. 84.

746 *Pinkernell*, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001, S. 85.

747 *Ebenso Krumm*, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 162.

748 *Pinkernell*, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001, S. 86 ff, S. 90 ff.

749 *Pinkernell*, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001, S. 93 f.

erbe.⁷⁵⁰ Hiernach könne nur der natürlichen Person Steuerrechtsfähigkeit zukommen. Subjekt der Einkünfteerzielung, der Einkünfteermittlung und Einkünftequalifikation könne daher auch bei Personengesellschaften nur der einzelne Gesellschafter sein. In Konsequenz hierzu sei es nicht die Gesellschaft, sondern der einzelne Gesellschafter, der zusammen mit den übrigen Gesellschaftern den Handlungstatbestand unternehmerischer Einkünfte erfülle und in Gestalt seines Gewinnanteils originär eigene Einkünfte erziele.⁷⁵¹ Ganz im Sinne der von Rechtsprechung und Literatur traditionell vertretenen These der Gleichstellung des Mitunternehmers mit einem Einzelunternehmer⁷⁵² wird damit auch der Mitunternehmer als Unternehmer gesehen, der wie ein Einzelunternehmer selbst Leistungen am Markt erbringt.⁷⁵³ Nur dieses Verständnis des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG stünde im Einklang mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, der eine Zurechnung fremden Einkommens für Zwecke der Besteuerung ausschließe.⁷⁵⁴

Die eigene Leistung des Gesellschafters wird allerdings nur als Grundlage für die Zurechnung von originär eigenen Einkünften an die Gesellschafter herangezogen. Ein vom zivilrechtlichen Verteilungsschlüssel abweichender Zurechnungsmaßstab wird hieraus nicht abgeleitet. *Raupach* nimmt schlicht an, „daß der vereinbarte Gewinnverteilungsschlüssel der der Einkünfteerzielung zugrundeliegenden Leistung des Gesellschafters entspricht.“⁷⁵⁵ Nach *Pinkernell* wiederum ergibt sich der Aufteilungsmaßstab aus der Bemessung des „Einkünfteerzielungsrisikos“ der einzelnen Gesellschafter, die der Gesetzgeber im Rahmen des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 1 EStG in Gestalt der Gewinnanteile vorgenommen habe und deren Höhe sich dem Gesellschaftsrecht entnehmen lasse.⁷⁵⁶

750 Bodden, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, 2001, S. 43; Fischer, in FS Beisse, 1997, 189, 190 f.; Pinkernell, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001, S. 74 ff.

751 Bodden, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, 2001, S. 40 ff.; Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 162; Pinkernell, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001, S. 74 ff., S. 85 ff., S. 128.

752 Vgl. statt aller Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 161.

753 Pinkernell, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001, S. 118 ff.

754 Bodden, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, 2001, S. 49.

755 Raupach, StuW 1991, 278, 281.

756 Pinkernell, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001, S. 94 f.

(3.) Die Zurechnungsthese *Schöns*

Die von den einzelnen Gesellschaftern zu trennende Einheit der Gesellschaft betonen demgegenüber diejenigen, die von einer unternehmerischen Tätigkeit der Gesellschaft ausgehen und als Erwerbsgrundlage des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 1 EStG ausschließlich die Beteiligung der Gesellschafter an der Gesellschaft ansehen.⁷⁵⁷ Maßgeblich geprägt wurde diese Auffassung von der „Zurechnungsthese“ *Schöns*, die dieser der These von der Gleichstellung des Mitunternehmers mit dem Einzelunternehmer entgegengesetzt hat.⁷⁵⁸ Aus einer Zusammenschau von § 1 EStG und § 3 KStG ergebe sich, dass Zurechnungsgegenstand des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG das Einkommen der Personengesellschaft sei, das den Gesellschaftern zur Besteuerung zugewiesen werde. Sinn und Zweck des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG sei in einer wettbewerbsneutralen Behandlung der unterschiedlichen Unternehmensträger im Ertragsteuerrecht zu sehen. Ausgehend von der unmittelbaren Besteuerung des Unternehmensgewinns eines Einzelunternehmers sowie einer Kapitalgesellschaft im Jahr der Entstehung, stelle § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG sicher, dass der Gewinn einer Personengesellschaft durch Zurechnung an die Gesellschafter ebenfalls im Entstehungsjahr der Besteuerung unterworfen werde.⁷⁵⁹

Auf dieser Grundlage folgt *Schön* der zivilrechtlichen Teilrechtsfähigkeit der Personengesellschaft auch im Steuerrecht. Unternehmensträger sei auch im Steuerrecht die Gesellschaft; allein diese werde unternehmerisch tätig und erwirtschafte den Gewinn.⁷⁶⁰ § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG knüpfe daher nicht an einen originär bei den Gesellschaftern entstehenden Gewinn an, sondern rechne den von der Gesellschaft erzielten Gewinn den Gesell-

757 Flume, DB 1973, 786 ff.; ders., StbJb 1976/77, 43, 62 ff.; Herrmann, DStZ 1998, 87, 88 f.; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 9 I 2 b (S. 367 f.), § 9 II 2 b (S. 372 f.); dies., StuW 1974, 1, 3 f.; Schön, StuW 1988, 253, 255; ders., DStR 1993, 185, 191; ders., StuW 1996, 275, 283 ff.; Schwandner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2001, S. 218 ff., 337 ff.

758 Schön, DStR 1993, 185, 191; zustimmend Hennrichs, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 10 Rn. 14; Hüttemann, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011, 39, 44 f.; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 9 I 2 b (S. 367 f. mit Fn. 27).

759 Zum Ganzen Schön, StuW 1988, 253, 257 f.; ders., DStR 1993, 185, 191 f.

760 Schön, StuW 1988, 253, 257 ff.; ders., DStR 1993, 185, 191 f.; ders., StuW 1996, 275, 282 ff.

schaftern als fremdes Einkommen zu.⁷⁶¹ In der Zurechnung des Gesellschaftsgewinns an den einzelnen Gesellschafter erschöpft sich nach *Schön* die Funktion des Gewinnanteils jedoch noch nicht. Wie sich aus dem Merkmal des Mitunternehmerrisikos ergebe, stellten die Gewinnanteile im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG zugleich eigenes Einkommen der Gesellschafter dar, denn das Unternehmen werde von der Gesellschaft auf Rechnung und Gefahr der Gesellschafter geführt.⁷⁶² Diese seien letztlich die Nutznießer der Gesellschaftstätigkeit, da sich der wirtschaftliche Erfolg dieser Tätigkeit spätestens im Zeitpunkt des Ausscheidens aus der Gesellschaft im Vermögen des einzelnen Gesellschafters realisiere.⁷⁶³ In der Zurechnung des Gesellschaftsgewinns an die Gesellschafter als fremdes Einkommen sieht *Schön* daher keinen Verstoß gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit. Dass sich der wirtschaftliche Erfolg der Beteiligung im Vermögen des Gesellschafters unter Umständen erst im Zeitpunkt seines Ausscheidens niederschlage, finde seine Rechtfertigung wiederum in einer gleichen steuerlichen Belastung der unterschiedlichen Unternehmensträger.⁷⁶⁴

Auch auf der Grundlage dieses Tatbestandsverständnisses ergibt sich aus § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 1 EStG kein gegenüber dem zivilrechtlichen Verteilungsschlüssel eigenständiger steuerlicher Zurechnungsmaßstab. Da der Gewinn nach dieser Auffassung nicht vom einzelnen Gesellschafter, sondern von der Gesellschaft erwirtschaftet wird, stellt sich der steuerliche Gewinnanteil des Gesellschafters weder als Ausfluss einer Beitragsleistung noch einer Marktteilnahme des einzelnen Gesellschafters dar.⁷⁶⁵ Grundlage der Zurechnung des Gesellschaftsgewinns bildet allein die Beteiligung des Gesellschafters an der Gesellschaft.⁷⁶⁶ Deren Gewicht wird nach den

761 Schön, *StuW* 1988, 253, 257 f.; ders., *DStR* 1993, 185, 191 f.; ders., *StuW* 1996, 275, 284 ff.; im Anschluss hieran Hennrichs, in Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 23. Aufl. 2018, § 10 Rn. 14; Hüttemann, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, *Die Personengesellschaft im Steuerrecht*, 2011, 39, 43 ff.; Knobbe-Keuk, *Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*, 9. Aufl. 1993, § 9 I 2 a (S. 365 ff.).

762 Schön, *StuW* 1996, 275, 285 f.

763 Schön, *StuW* 1988, 253, 260 f.

764 Schön, *StuW* 1988, 253, 260 f.; zustimmend Hüttemann, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, *Die Personengesellschaft im Steuerrecht*, 2011, 39, 45.

765 Schön, *StuW* 1996, 275, 286; Schwandtner, *Disquotale Gewinnausschüttungen*, 2006, S. 337 ff.

766 Schön, *StuW* 1988, 253 ff.; ders., *DStR* 1993, 185, 191 ff.; ders., *StuW* 1996, 275, 281 ff.; vgl. auch Dobroschke/Pothast, *DB* 1975, 1718, 1719 ff.; Dornbach, *FR* 1976, 273, 286 f.; Flume, *DB* 1975, 786, 788; Hüttemann, in Dötsch/Herling-

Anhängern der Zurechnungsthese einzig durch den zivilrechtlichen Verteilungsschlüssel bestimmt, denn nur insoweit werde der Beteiligung des Gesellschafters ein Gewinn bzw. Verlust tatsächlich zugeordnet.⁷⁶⁷

(4.) Die vermittelnde Ansicht von *Desens* und *Blischke*

Mit ihrer vermittelnden Ansicht nehmen *Desens* und *Blischke* schließlich sowohl die Einheit der Gesellschaft als auch die Vielheit der Gesellschafter in den Blick.⁷⁶⁸ Sie sehen den Regelungsinhalt des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 1 EStG in einer „Vervielfältigung der Unternehmensträgerschaft“⁷⁶⁹. Ausgangspunkt dieser Überlegung bildet das zivilrechtliche Verständnis der Personengesellschaft und hierauf aufbauend die Anerkennung einer eigenen unternehmerischen Tätigkeit der Gesellschaft. Originäre Unternehmensträgerin sei infolge die Gesellschaft selbst.⁷⁷⁰ Zugleich ergebe sich aus dem Wortlaut des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 1 EStG, der auf die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes verweist, dass auch den Gesellschaftern eine Unternehmensträgerschaft zukomme.⁷⁷¹ Der eigenen wirtschaftlichen Betätigung der Gesellschaft stehe dies nicht entgegen, da die Gesellschafter lediglich als Unternehmer „anzusehen“ seien, ihre Unternehmereigenschaft neben derjenigen der Gesellschaft vom Gesetz mithin nur fingiert werde.⁷⁷² Diese Fiktion basiere auf einer Zurechnung der unternehmerischen Tätigkeit der Gesellschaft an die einzelnen Gesellschafter, die ihre Rechtfertigung in der Beherrschung der Gesellschaft durch die Gesellschafter finde.⁷⁷³ Grundlage dieser Beherrschung sei die von den Gesellschaftern ausgeübte Mitunternehmerinitiative.⁷⁷⁴ Notwendig sei

haus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011 39, 45; Keuk, StuW 1973, 74, 89; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 10 II 1 (S. 427 f.) Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 337 ff.

767 Keuk, StuW 1973, 74, 88 f.; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 10 II 1 (S. 427 f.); Schön, StuW 1996, 275, 286; Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 342 ff.

768 Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 24 ff.

769 Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 26.

770 Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 25.

771 Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 25.

772 Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 25 f.

773 Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 25 f., C 29.

774 Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 29.

diese Fiktion mit Blick auf § 2 Abs. 1 EStG, der eine Zurechnung der Gesellschaftstätigkeit an die einzelnen Gesellschafter als Steuersubjekte fordere.⁷⁷⁵ Im Ergebnis werden nach der Ansicht *Desens* und *Blischkes* den Gesellschaftern eigene Einkünfte zugerechnet, da dieser Einkünftezurechnung eine Zurechnung der unternehmerischen Tätigkeit der Gesellschaft vorausgehe.⁷⁷⁶ Diese Zurechnung wird dabei nicht als Zurechnung einzelner Geschäftsvorfälle, sondern als Zurechnung der Gesellschaftstätigkeit in ihrer Gesamtheit verstanden.⁷⁷⁷

Ähnlich dem Verständnis der Erwerbsgrundlage als gemeinschaftliche Tatbestandsverwirklichung folgt auch aus der Ansicht *Desens* und *Blischkes* für Zwecke der steuerlichen Ergebnisverteilung kein vom Zivilrecht abweichender Zurechnungsschlüssel. Auf eine Einzeltätigkeit der jeweiligen Gesellschafter kann nicht abzustellen sein, wird doch den Gesellschaftern hiernach die Gesellschaftstätigkeit in ihrer Gesamtheit zugerechnet. Dementsprechend sehen *Desens* und *Blischke* für eine allgemeine Angemessenheitskontrolle des zivilrechtlichen Verteilungsschlüssels in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG keine Rechtsgrundlage.⁷⁷⁸

(5.) Der Standpunkt der Rechtsprechung

Der Standpunkt der Rechtsprechung stellt sich vor diesem Hintergrund als inkonsistent dar⁷⁷⁹, vermischt er doch die zuvor dargestellten Argumentationsansätze.

So erkennt der BFH in ständiger Rechtsprechung die Gesellschaft insoweit „als Steuerrechtssubjekt an, als sie in der Einheit ihrer Gesellschafter Merkmale eines Besteuerungstatbestandes verwirklicht, welche den Gesellschaftern für deren Besteuerung zuzurechnen sind. Solche Merkmale sind insbesondere die Verwirklichung oder Nichtverwirklichung des Tatbestands einer bestimmten Einkunftsart und das Erzielen von Gewinn

775 Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 28.

776 Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 24; ähnlich Rätke, in H/H/R, EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 92, 97; Raupach, StuW 1991, 278, 281; ders., in FS Beisse, 1997, 403, 420 ff.

777 Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 24; Rätke, in H/H/R, EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 97.

778 Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. F 193.

779 Desens/Blische, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 15; Schön, StuW 1996, 275, 280.

oder Überschuß im Rahmen dieser Einkunftsart.“⁷⁸⁰ Mit dem Verweis auf die Gesellschaft als „Subjekt der Gewinnerzielung“⁷⁸¹ scheint die Rechtsprechung dem Verständnis zu folgen, dass die Gesellschaft selbst unternehmerisch tätig wird und den Gewinn erwirtschaftet.⁷⁸² Ebenso in ständiger Rechtsprechung sieht der BFH jedoch als Träger des Unternehmens nicht die Gesellschaft, sondern die einzelnen Gesellschafter an, die Mitunternehmerisiko tragen und Mitunternehmerinitiative entfalten. Den Gesellschaftern werde infolgedessen nicht ein unmittelbar von der Gesellschaft erwirtschafteter und damit aus ihrer Sicht fremder Gewinn zur Besteuerung zugewiesen, sondern sie erwirtschaften in Gestalt ihrer Gewinnanteile originär eigene Einkünfte.⁷⁸³ Wenn der BFH zur Begründung dieser Auffassung darauf verweist, dass sich Einzel- und Mitunternehmer nur dadurch voneinander unterscheiden, dass der Mitunternehmer seine unternehmerische Tätigkeit nicht alleine, sondern zusammen mit anderen Unternehmern in gesellschaftsrechtlicher Verbundenheit ausübe,⁷⁸⁴ scheint er nun der Theorie von der gemeinschaftlichen Tatbestandsverwirklichung zu folgen. Der Argumentation von *Desens* und *Blischke* ähnlich erscheinen demgegenüber die Ausführungen des Großen Senats des BFH, die auf die Gesellschaft als Subjekt der Gewinnerzielung abzielen, aber unter Hinweis auf § 2 Abs. 1 EStG die Subjekte der Einkünfteerzielung in den einzelnen Gesellschaftern sehen, denen das Ergebnis der Gesellschaftstätigkeit als Gewinnanteil zugerechnet werde.⁷⁸⁵ Nimmt man schließlich die Urteile des BFH, die die Gewinnverteilung bei Personengesellschaften zum Gegenstand haben, in den Blick, basieren diese

780 BFH v. 25.06.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751 (Tz. 138); im Anschluss hieran z.B. BFH v. 26.04.2012, IV R 44/09, BStBl. II 2013, S. 142 (Tz. 18); BFH v. 3.02.2010, IV R 26/07, BStBl. II 2010, S. 751 (Tz. 25); BFH v. 3.07.1995, GrS 1/93, BStBl. II 1995, S. 617 (Tz. 53); BFH v. 3.05.1993, GrS 3/92, BStBl. II 1993, S. 616 (Tz. 63); BFH v. 25.02.1991, GrS 7/89, BStBl. II 1991, S. 691 (Tz. 91); BFH v. 20.11.1990, VIII R 15/87, BStBl. II 1991, S. 345 (Tz. 9); BFH v. 19.08.1986, IX S 5/83, BStBl. II 1987, S. 212 (Tz. 28).

781 So ausdrücklich BFH v. 3.07.1995, GrS 1/93, BStBl. II 1995, S. 617 (Tz. 53); BFH v. 25.02.1991, GrS 7/89, BStBl. II 1991, S. 691 (Tz. 91); BFH v. 24.03.1983, IV R 123/80, BStBl. II 1983, S. 598 (Tz. 91).

782 Vgl. Schön, DStR 1993, 185, 191.

783 BFH v. 15.11.2011, VIII R 12/09, BStBl. II 2012, S. 207 (Tz. 10); BFH v. 3.02.2010, IV R 26/07, BStBl. II 2010, S. 751 (Tz. 24); BFH v. 3.07.1995, GrS 1/93, BStBl. II 1995, S. 617 (Tz. 55); BFH v. 3.05.1993, GrS 3/92, BStBl. II 1993, S. 616 (Tz. 60 f.).

784 BFH v. 3.05.1993, GrS 3/92, BStBl. II 1993, S. 616 (Tz. 61).

785 BFH v. 3.07.1995, GrS 1/93, BStBl. II 1995, S. 617 (Tz. 53, 55).

jedoch auf einem gänzlich anderen Verständnis der Erwerbsgrundlage des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG. Insofern scheint die Rechtsprechung eine ähnliche Auffassung wie *Ruppe* zu vertreten, wenn sie die Einkunftsquelle im Rahmen des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG in der Gesellschafterstellung und als Einkünfte hieraus nur die den Beiträgen der Gesellschafter zum Gesellschaftszweck entsprechenden Gewinnanteile und Vergütungen sieht.⁷⁸⁶

(6.) Stellungnahme

Auf einen Zusammenhang zwischen dem Beitrag oder einer eigenen unternehmerischen Leistung des Gesellschafters und seinem steuerlichen Gewinnanteil ist entsprechend dem US-amerikanischen Recht zu verzichten.

Zunächst einmal stellt es den Rechtsanwender vor erhebliche praktische Schwierigkeiten, wenn festgestellt werden muss, in welchem Umfang die einzelnen Gesellschafter Beiträge erbracht haben und wie diese zu bewerten sind.⁷⁸⁷ Die Rechtsprechung behilft sich hier mit der schlichten Vermutung, dass der vereinbarte Verteilungsschlüssel aufgrund des natürlichen Interessengegensatzes zwischen fremden Gesellschaftern den unterschiedlichen Beiträgen angemessen Rechnung trage. Damit wird der zivilrechtliche Verteilungsschlüssel für die steuerliche Ergebnisverteilung im Ergebnis auch nach der Rechtsprechung des BFH relevant. Erkennt man dagegen an, dass es allein auf die wirtschaftliche Auswirkung der Verteilungsabrede ankommt, bedarf es eines solchen Umweges der Vermutung eines Beitragszusammenhangs von vornherein nicht.

Darüber hinaus findet sich weder für den Beitragsgedanken noch für die Vorstellung von einer eigenen Markttätigkeit der Gesellschafter eine dogmatische Grundlage im deutschen Einkommensteuerrecht.

Dieser Ansatz widerspricht zunächst der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit der Außengesellschaft.⁷⁸⁸ Im Zivilrecht ist nur die Gesellschaft Trägerin der aus der unternehmerischen Tätigkeit resultierenden Rechte und Pflichten; allein sie ist Inhaberin des Gesellschaftsvermögens

786 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 25 f., 29).

787 Vgl. auch Groh, in FS Flume, 1978, 71, 77.

788 Hennrichs, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 10 Rn. 14; Hüttemann, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011, 39, 43; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 9 I 2 a (S. 365); Schön, StuW 1996, 275, 282 ff.

(§§ 124 Abs. 1, 161 Abs. 2 HGB).⁷⁸⁹ Pinkernell etwa, der eine eigene Leistung der Gesellschafter am Markt annimmt,⁷⁹⁰ sieht diese Marktteilnahme allgemein im „Abschluss zivilrechtlicher Austauschverträge“ begründet, „in denen sich der Steuerpflichtige zur Erbringung einer Leistung gegen Entgelt verpflichtet“⁷⁹¹. Zwar ist es der einzelne Gesellschafter, der ggf. unter Mitwirkung anderer, als Vertretungsorgan für die Gesellschaft tatsächlich auftritt (§ 714 BGB, §§ 125, 161 Abs. 2 HGB), aus diesem Handeln wird aber unmittelbar nur die Gesellschaft berechtigt und verpflichtet (§§ 124 Abs. 1, 161 Abs. 2 HGB). Damit erbringt auch allein sie die Erwerbshandlung am Markt.⁷⁹² Der einzelne Gesellschafter ist an der Unternehmung vermögensrechtlich nur über sein Recht auf Teilhabe am Gewinn sowie seinen Auseinandersetzungsanspruch beteiligt.⁷⁹³ Die Vorstellung, dass der Mitunternehmer wie ein Einzelunternehmer selbst am Markt tätig wird und seinen Gewinnanteil unmittelbar durch seine Gesellschafterbeiträge erwirtschaftet, kann sich damit nur als steuerrechtliche Fiktion darstellen.⁷⁹⁴ Eine solche ist aber im deutschen Ertragsteuerrecht weder praktikabel noch erforderlich.

Der Begriff des Mitunternehmers in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG zwingt nicht etwa dazu, im Steuerrecht von einer eigenen Marktteilnahme der Gesellschafter auszugehen. Als Unternehmer gilt der, auf dessen Rechnung das Unternehmen betrieben wird.⁷⁹⁵ Die Zurechnung von Einkünften aus der Unternehmung setzt demgegenüber nicht voraus, dass der

789 Auch die Rechtsfähigkeit der BGB-Außengesellschaft ist mittlerweile anerkannt, vgl. nur Gummert, in MHDG GesR I, 5. Aufl. 2019, § 17 Rn. 10 m.w.N.

790 Pinkernell, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001, S. 74 ff., S. 81 ff.

791 Pinkernell, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001, S. 90.

792 Flume, DB 1973, 786, 786; Hennrichs, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 10 Rn. 14; Hüttemann, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011, 39, 43; Schön, StuW 1988, 253, 255 ff.; ders., DStR 1993, 185, 191 f.; ders., StuW 1996, 275, 282 ff.; Wittmann, Das Markteinkommen, 1992, S. 26 f.

793 Flume, DB 1973, 786, 786; Schön, StuW 1996, 275, 282.

794 Schön, StuW 1996, 275, 284; im Anschluss hieran Hennrichs, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 10 Rn. 14; Hüttemann, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011, S. 39, 45.

795 Vgl. § 5 Abs. 1 S. 1 GewStG; siehe auch Musil, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 2 Rn. 132; Ruppe, in Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen, DStJG 1 (1979), 7, 30.; Schön, in FS Offerhaus, 1999, 385, 389 ff.

Steuerpflichtige die unternehmerischen Handlungen selbst vornimmt.⁷⁹⁶ Dasselbe Verständnis ist dem Begriff des Mitunternehmers zugrunde zu legen. Den einzelnen Gesellschaftern werden unternehmerische Einkünfte nur dann zugerechnet, wenn das Unternehmen auf ihre Rechnung und Gefahr betrieben wird.⁷⁹⁷ Hieraus ergibt sich aber nicht, dass im Steuerrecht von der Rechtsfähigkeit der Gesellschaft abgewichen werden müsste; vielmehr ist Träger des Unternehmens auch im Steuerrecht die Gesellschaft selbst und sie ist es auch, die die unternehmerischen Handlungen am Markt ausführt.⁷⁹⁸

Auch die Auffassung der Rechtsprechung und eines Teils der Literatur, die als Ziel des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG eine möglichst weitgehende Gleichstellung des Mitunternehmers mit einem Einzelunternehmer begreifen,⁷⁹⁹ führt nicht zwingend zu einer steuerlichen Relevanz des einzelnen Gesellschafterbeitrags. Gegenstand der Besteuerung ist beim Einzelunternehmer der Gewinn aus seinem Gewerbebetrieb (§§ 2 Abs. 2 Nr. 1, 15 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG), mithin der Saldo aus Erträgen und Aufwendungen, wie er sich in seinem Vermögen niederschlägt. Fordert man eine Gleichstellung von Einzel- und Mitunternehmer, kann nichts anderes für den Mitunternehmer gelten. Einen Niederschlag im Vermögen des Mitunternehmers findet aber nicht sein Beitrag zum Gesell-

796 BFH v. 6.12.1995, I R 40/95, BStBl. II 1997, S. 118 (Tz. 21); Musil, in H/H/R, EStG, 298. EL 2020, § 2 Rn. 132; Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 152.

797 Schön, StuW 1996, 275, 285 f.; im Anschluss hieran Hüttemann, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011, 39, 44; vgl. auch BFH v. 3.05.1993, GrS 3/92, BStBl. II 1993, S. 616 (Tz. 61), der von derselben Zurechnungsgrundlage ausgeht („Weil (...) der Betrieb auf ihre Rechnung und Gefahr geführt wird“), hieraus jedoch originär eigene Einkünfte der Mitunternehmer ableitet.

798 Schön, StuW 1996, 275, 283 ff.; im Anschluss hieran Hüttemann, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011, 39, 44; Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 218 ff.

799 Z.B. BFH v. 20.11.2014, IV R 1/11, BStBl. II 2017, S. 34 (Tz. 16); BFH v. 6.12.2000, VIII R 21/00, BStBl. II 2003, S. 194 (Tz. 22); BFH v. 21.02.1974, IV B 28/73, BStBl. II 1974, S. 404 (Tz. 19); Bodden, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, 2001, S. 53 ff.; Pinkernell, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001, S. 118 ff.; Rätke, in H/H/R, EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 81; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 161.

schaftserfolg, sondern der ihm nach dem vereinbarten Verteilungsschlüssel zugewiesene Anteil am Gewinn bzw. Verlust der Gesellschaft.⁸⁰⁰

Aus dem Begriff des „Erzielens“ in § 2 Abs. 1 S. 1 EStG ergibt sich ebenfalls nicht, dass § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG zwingend an eine eigene Leistung der Gesellschafter anknüpfen muss. Den Literaturstimmen, die als Zurechnungsgrundlage für den Gewinnanteil des Gesellschafters seine Beteiligung an der Gesellschaft begreifen, wurde zum Teil entgegengehalten, dass hierdurch eine dem Einkommensteuergesetz fremde⁸⁰¹ und mit ihm unvereinbare⁸⁰² achte Einkunftsart „Einkünfte aus Beteiligungen“ geschaffen werde. Die Kritiker verweisen auf § 2 Abs. 1 S. 1 EStG, der der Einkommensteuerpflicht die in den Nr. 1 bis 7 genannten Einkünfte unterwerfe, die der Steuerpflichtige „erzielt“.⁸⁰³ Ruppe hat hieraus grundlegend für die Begründung der sog. „Markteinkommenstheorie“⁸⁰⁴ abgeleitet, dass der Besteuerung nur solche Einkünfte unterlägen, die der Steuerpflichtige durch „die entgeltliche Verwertung von Leistungen (...) am Markt“⁸⁰⁵ erwirtschaftete. Die erwerbswirtschaftliche Leistung des Steuerpflichtigen begründe zugleich die persönliche Zurechnung von Einkünften an ihn.⁸⁰⁶ Da § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG an die Steuerpflicht des einzelnen Gesellschafters anknüpft, leiten die Kritiker aus einer Zusammenschau mit § 2 Abs. 1 S. 1 EStG die Auffassung ab, dass der Gesellschafter seinen Gewinnanteil durch eine eigene Leistung am Markt erwirtschaften⁸⁰⁷ oder

800 Keuk, *StuW* 1973, 74, 88 f.; Knobbe-Keuk, *Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*, 9. Aufl. 1993, § 10 II 1 (S. 427 f.); Schön, *StuW* 1996, 275, 286; Schwandtner, *Disquotale Gewinnausschüttungen*, 2006, S. 342 ff.

801 Beierl, *Einkünftequalifikation bei gemeinschaftlicher wirtschaftlicher Betätigung*, 1987, S. 67 ff.; Pinkernell, *Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften*, 2001, S. 50.

802 Jakob/Hörmann, *FR* 1990, 33, 38.

803 Beierl, *Einkünftequalifikation bei gemeinschaftlicher wirtschaftlicher Betätigung*, 1987, S. 67 ff.; Desens/Blischke, in *K/S/M, EStG*, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 24; Fischer, in *FS Beisse*, 1997, 189, 196; Pinkernell, *Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften*, 2001, S. 50; 81 ff.; Rätke, in *H/H/R, EStG*, 298. EL 2020, § 15 EStG Rn. 97; Raupach, *StuW* 1991, 278, 281; ders., in *FS Beisse*, 1997, 418 ff.; Krumm, in *Kirchhof, EStG*, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 162.

804 Vgl. hierzu statt aller Hey, in *H/H/R, EStG*, 298. EL 2020, Einführung zum EStG Rn. 13; dies. in *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 23. Aufl. 2018, § 7 Rn. 30 f., § 8 Rn. 52.

805 Ruppe, in *Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen*, *DStJG* 1 (1979), 7, 16.

806 Ruppe, in *Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen*, *DStJG* 1 (1979), 7, 18.

807 Beierl, *Einkünftequalifikation bei gemeinschaftlicher wirtschaftlicher Betätigung*, 1987, S. 72; Bodden, *DStZ* 1996, 73, 75; Fischer, in *FS Beisse*, 1997, 189, 196 ff.; Jakob/Hörmann, *FR* 1990, 33, 38; Pinkernell, *Einkünftezurechnung*

die Markttätigkeit der Gesellschaft den einzelnen Gesellschaftern zumindest als eigene Tatbestandsverwirklichung zugerechnet werden müsse.⁸⁰⁸ Allein das Halten einer Beteiligung an der Gesellschaft reiche demgegenüber für die Zurechnung von Einkünften nicht aus.⁸⁰⁹

Die Kritiker setzen sich aber dem Widerspruch aus, dass auf Basis ihres Ansatzes die Zurechnungsrundlage keinerlei Einfluss auf den Zurechnungsmaßstab entfaltet, leiten sie doch aus der eigenen Leistung des Gesellschafters als Zurechnungsgrundlage für ihre steuerlichen Gewinnanteile keinen vom zivilrechtlichen Verteilungsschlüssel abweichenden Zurechnungsmaßstab ab.⁸¹⁰ Wird an eine Leistung des einzelnen Gesellschafters angeknüpft, müsste diese konsequenterweise aber auch maßgeblich für die Bestimmung des Gewinnanteils des Gesellschafters sein. Insbesondere *Beierl* und *Pinkernell* versuchen diesem Widerspruch durch Begründung einer gemeinschaftlichen Leistungserbringung zu entgehen. Dies zieht aber – wie das Seil-Modell *Beierls* und *Pinkernells* Modell der gemeinschaftlichen Tatbestandsverwirklichung verdeutlichen⁸¹¹ – komplizierte Zurechnungsüberlegungen nach sich, die keinerlei gesetzliche Stütze finden. Gleiches gilt auch für den Ansatz, der von einer Zurechnung der Gesellschaftstätigkeit in ihrer Gesamtheit an die einzelnen Gesellschafter ausgeht.

Zwar deutet der Begriff des „Erzielens“ durchaus auf ein zielorientiertes, mithin aktives Verhalten des Steuersubjekts hin.⁸¹² Vor der Neufassung des § 2 Abs. 1 S. 1 EStG im Jahr 1975⁸¹³ knüpfte die Vorschrift in Abs. 1 jedoch an den schlichten Bezug des Einkommens an. Dass hiermit ein Wandel von einem passiven hin zu einem aktiven Verhalten vollzogen werden sollte, hat der Gesetzgeber in seiner Gesetzesbegründung nicht ver-

bei Personengesellschaften, 2001, S. 74 ff., 81 ff.; Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 162.

808 Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 24; Rätke, in H/H/R, EStG, 298. EL 2020, § 15 EStG Rn. 92, 97; Raupach, StuW 1991, 278, 281; ders., in FS Beisse, 1997, 403, 420 ff.; vgl. auch BFH v. 25.06.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751 (Tz. 138); BFH v. 3.07.1995, GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 (Tz. 53, 55).

809 Beierl, Einkünftequalifikation bei gemeinschaftlicher wirtschaftlicher Betätigung, 1987, S. 72; Jakob/Hörmann, FR 1990, 33, 38; Pinkernell, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001, S. 50; 81 ff.

810 Siehe oben Kapitel 2 B.IV.2.a)bb)(2.).

811 Siehe oben Kapitel 2 B.IV.2.a)bb)(2.).

812 Musil, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 2 Rn. 57.

813 BGBl. I 1974, S. 2165.

lauten lassen.⁸¹⁴ Vielmehr verwendet er den Bezug und das Erzielen von Einkünften im Einkommensteuerrecht als Synonyme, wie nicht zuletzt die Vorschrift des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG zeigt, die in ihrem zweiten Halbsatz weiterhin an den Bezug von Vergütungen anknüpft.⁸¹⁵

Auch Zweckgesichtspunkte führen zu keinem anderen Ergebnis. Die Bedeutung der Einkünfteerzielung in § 2 Abs. 1 EStG liegt darin, das Erfordernis einer Verbindung zwischen Steuerobjekt und Steuersubjekt aufzuzeigen.⁸¹⁶ Dabei stellt § 2 Abs. 1 S. 1 EStG selbst jedoch keine Zurechnungskriterien auf; wer Zurechnungssubjekt ist, regeln allein die Einkünfteerzielungsbestände der §§ 13 bis 24 EStG.⁸¹⁷ Diese knüpfen in der Tat überwiegend an eine erwerbswirtschaftliche Leistung an, dessen Urheber in der Folge zumeist unproblematisch als Zurechnungssubjekt zu qualifizieren ist.⁸¹⁸ § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 1 EStG bezieht sich hingegen auf die Gewinnanteile der Gesellschafter einer Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist. Die Erwerbshandlung am Markt erbringt hier in Kongruenz zu den zivilrechtlichen Vorschriften (§§ 124 Abs. 1, 161 Abs. 2 HGB) allein die Gesellschaft.⁸¹⁹ Der aus ihren Erwerbshandlungen resultierende Erfolg wird dem einzelnen Gesellschafter in Gestalt seines Gewinnanteils zugerechnet, weil er Mitunternehmerinitiative entfaltet und Mitunternehmerisiko trägt.⁸²⁰ Über das Merkmal des Mitunternehmers wird sichergestellt, dass

814 Schön, *StuW* 1996, 275, 285; ders., in FS Offerhaus, 1999, 385, 398.

815 Musil, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 2 Rn. 57; Schön, *StuW* 1996, 275, 285.

816 Musil, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 2 Rn. 57, 100; Weber-Grellet, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 2 Rn. 18.

817 Kirchhof, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 2 Rn. 54; Musil, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 2 Rn. 57; Raupach, *StuW* 1991, 278, 280 f.; Schön, *StuW* 1996, 275, 285; Weber-Grellet, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 2 Rn. 18.

818 Wittmann, *Das Markteinkommen*, 1992, S. 26.

819 Schön, *StuW* 1996, 275, 285; im Anschluss hieran Hennrichs, in Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 23. Aufl. 2018, § 10 Rn. 14; Hüttemann, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, *Die Personengesellschaft im Steuerrecht*, 2011, 39, 45; Wittmann, *Das Markteinkommen*, 1992, S. 26 f.

820 Zuletzt z.B. BFH v. 20.09.2018, IV R 39/11, BStBl. II 2019, S. 131 (Tz. 22); BFH v. 19.07.2018, IV R 10/17, BFH/NV 2018, S. 1268 (Tz. 28); BFH v. 16.05.2018, VI R 45/16, BStBl. II 2019, S. 60 (Tz. 14); siehe auch BFH v. 3.05.1993, GrS 3/92, BStBl. II 1993, S. 616 (Tz. 61) m.w.N.; Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 206; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 262; hingegen nur auf das Mitunternehmerisiko abstellend Hennrichs, in Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 23. Aufl. 2018, § 10 Rn. 37; Knobbe-Keuk, *Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*, 9. Aufl. 1993, § 9 II 3 c (S. 390 mit Fn. 144); Schön, *StuW* 1996, 275, 286.

der Betrieb der Gesellschaft auf Rechnung und Gefahr des Gesellschafters geführt wird und infolgedessen die Zurechnung des Erfolgs aus der Gesellschaftstätigkeit an ihn für steuerliche Zwecke gerechtfertigt ist.⁸²¹ Konsequenz ist dann auch die Anknüpfung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG an den zivilrechtlichen Ergebnisverteilungsschlüssel, da dieser über den Umfang des vermögensrechtlichen Niederschlags beim einzelnen Gesellschaftler entscheidet.⁸²²

Schon die gegenwärtig gültige Fassung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG ist somit dahingehend zu verstehen, dass als Zurechnungsgrundlage allein an das Halten der Beteiligung an der Gesellschaft angeknüpft wird.⁸²³ Selbst wenn man aber das geltende Recht abweichend hiervon auslegen will, stünde § 2 Abs. 1 S. 1 EStG einer Reform des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG, mit der nunmehr im Wortlaut der Vorschrift ausdrücklich an die Beteiligung der Gesellschafter angeknüpft würde,⁸²⁴ nicht entgegen.

b) Die Verhinderung missbräuchlicher Verteilungsabreden mittels des Merkmals der *substantiality* im US-amerikanischen Recht

Das US-amerikanische Steuerrecht lässt allerdings den wirtschaftlichen Niederschlag der Verteilungsabrede im Vermögen der Gesellschafter für ihre Anerkennung allein nicht ausreichen. Um zu verhindern, dass *special allocations* gegenüber einer beteiligungsgerechten Ergebnisverteilung zu einer Steuerersparnis eines oder mehrerer Gesellschafter führen, ohne dass zugleich die wirtschaftliche Teilhabe der Gesellschafter beeinflusst wird, verlangt das US-amerikanische Recht, dass der *economic effect* der steuerlichen Verteilung als *substantial* einzustufen ist. Auf den insofern problematischen Spezialfall gegenläufig ausgestalteter inkongruenter Verteilungsabreden wird im nächsten Abschnitt näher einzugehen sein.⁸²⁵

Daneben ist nach den US-amerikanischen Steuerrichtlinien im Rahmen der *after-tax exception* stets zu überprüfen, ob es im Zeitpunkt der Vereinbarung der Verteilungsabrede äußerst wahrscheinlich ist, dass sich infolge

821 Schön, StuW 1996, 275, 285 f., Wittmann, Das Markteinkommen, 1992, S. 26.

822 Schön, StuW 1996, 275, 285 f.; Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 342 ff.

823 Schön, StuW 1996, 275, 285; Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 221 ff.

824 Siehe unten Kapitel 4 C.

825 Siehe unten Kapitel 3 A.II.

einer *special allocation* gegenüber einer beteiligungsgerechten Verteilung für einen oder mehrere Gesellschafter eine Steuerersparnis ergibt und sich zugleich kein Gesellschafter dem Risiko aussetzt, sich – basierend auf den gegenwärtigen Wertverhältnissen – in seiner finanziellen Situation nach Abzug von Steuern verglichen mit einer beteiligungsgerechten Ergebnisverteilung zu verschlechtern.⁸²⁶

Mit Blick auf das deutsche Steuerrecht bedarf es eines solchen über den wirtschaftlichen Niederschlag der Ergebnisverteilung hinausgehenden Erfordernisses nicht.

Zum einen bringt die im Rahmen der *after-tax exception* durchzuführende Prognoseentscheidung ein nicht unerhebliches Maß an Rechtsunsicherheit sowie Schwierigkeiten in der praktischen Anwendung mit sich, nicht zuletzt, da sie nicht nur an die zukünftige Entwicklung der Gesellschaftssituation anknüpft, sondern darüber hinaus die Ermittlung der finanziellen Situation der Gesellschafter nach Abzug von Steuern unter Einbeziehung ihrer steuerlichen Verhältnisse außerhalb der Gesellschaft – einschließlich deren zukünftiger Entwicklung - erforderlich macht.⁸²⁷ Aus der US-amerikanischen Praxis wird denn auch berichtet, dass die Umsetzung der *after-tax exception* nicht zuletzt mit Blick auf große Gesellschaften mit einer Vielzahl an Gesellschaftern unmöglich sei, wären doch die Gesellschaften nicht in der Lage, die außersteuerlichen Verhältnisse sämtlicher Gesellschafter zu berücksichtigen.⁸²⁸ Denselben Herausforderungen sehe sich auch die Steuerverwaltung ausgesetzt, die im Rahmen der Überprüfung der *after-tax exception* die zukünftige Entwicklung der persönlichen Steuerverhältnisse sämtlicher Gesellschafter prognostizieren müsse.⁸²⁹

Zum anderen wurzelt die Notwendigkeit eines über den wirtschaftlichen Niederschlag der Ergebnisverteilung hinausgehenden Erfordernisses im US-amerikanischen Verteilungssystem, das die gesonderte Zuweisung einzelner Ergebnisbestandteile erlaubt.⁸³⁰ Betrachtet man das in den Steuererrichtlinien zur Erläuterung der *after-tax exception* angeführte Beispiel⁸³¹ wird deutlich, dass hiermit hauptsächlich solche Abreden ausgeschlossen werden sollen, mittels derer Ergebnisbestandteile mit besonderen steu-

826 Siehe oben Kapitel 2 B.II.2.c)bb)(2.)(b).

827 Vgl. auch mit Blick auf die US-amerikanische Steuerpraxis Cuff, 104 Journal of Taxation (2006), 280, 282, 290; McKee et al., Federal Taxation of Partnerships and Partners, Stand 02/2020, § 11.02 (2) (b) (i).

828 Cuff, 104 Journal of Taxation (2006), 280, 282, 290 f.

829 Cuff, 104 Journal of Taxation (2006), 280, 282, 290.

830 Siehe oben Kapitel 2 B.II.2.a).

831 Siehe oben Kapitel 2 B.II.2.c)bb)(2.)(b).

erlichen Charakteristika möglichst steuergünstig unter den Gesellschaftern aufgeteilt werden. So handelt der Beispielsfall davon, dass dem Gesellschafter mit dem relativ niedrigeren Grenzsteuersatz steuerpflichtige Investmenteinkünfte und dem Gesellschafter mit dem relativ höheren Grenzsteuersatz steuerfreie Investmenteinkünfte zugewiesen werden. Entsprechende Verteilungsabreden sind regelmäßig bei Gesellschaften anzutreffen, bei denen ein Gesellschafter steuerindifferent ist, etwa weil er aus anderen Einkunftsquellen Verluste erzielt und die ihm zugeteilten Gesellschaftsgewinne daher effektiv keiner Steuerbelastung unterliegen.⁸³² Die gesonderte Zuteilung der steuerpflichtigen und steuerfreien Investmenteinkünfte akzeptiert das US-amerikanische Recht nur für den Fall, dass sich zumindest ein Gesellschafter dem Risiko aussetzt, dass sich die Höhe der speziell zugewiesenen Investmenteinkünfte anders als erwartet entwickelt und er gegenüber einer beteiligungsgerechten Aufteilung sämtlicher Investmenteinkünfte einen finanziellen Nachteil erleidet. Geht ein Gesellschafter ein solches Risiko ein, so vermutet der US-amerikanische Gesetzgeber, könnten Grundlage der vereinbarten Verteilung nicht nur Steuersparmotive sein, sondern müssten etwa unterschiedliche Beitragsleistungen im Hinblick auf die Verwaltung der unterschiedlichen Investments den benachteiligten Gesellschafter zu seiner Zustimmung zur vereinbarten Verteilung bewogen haben.⁸³³ Das deutsche Einkommensteuerrecht knüpft demgegenüber in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG als Verteilungsgröße an den Gewinn und damit an das Gesamtergebnis der Gesellschaft an, dessen Bestandteile sämtlich nach einem einheitlichen Verteilungsschlüssel verteilt werden.⁸³⁴ Dass auch im deutschen Recht etwa Einnahmen aus Kapitalvermögen der Gesellschaft im Rahmen des § 8b KStG oder des Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG)⁸³⁵ gegenüber sonstigen betrieblichen Einnahmen eine begünstigte steuerliche Behandlung erfahren, erweist sich vor diesem Hintergrund als unproblematisch, werden diese doch als Bestandteil der Größe „Gewinn“ einheitlich nach dem vereinbarten Verteilungsschlüssel auf sämtliche Gesellschafter aufgeteilt.⁸³⁶

832 Cuff, 104 *Journal of Taxation* (2006), 280, 282.

833 Siehe oben Kapitel 2 B.II.2.c)bb)(2.)(b).

834 BFH v. 25.02.1991, GrS 7/89, BStBl. II 1991, S. 691 (Tz. 78); vgl. auch Kahle, *StuW* 1997, 323, 329; Kempelmann/Scholz, *DStR* 2019, 630, 631.

835 Zum Begriff statt aller Teufel, in Lüdicke/Sistermann, *Unternehmensteuerrecht*, 2. Aufl. 2018, § 2 Rn. 78.

836 Kempelmann/Scholz, *DStR* 2019, 630, 631; Niehus/Wilke, *Die Besteuerung der Personengesellschaften*, 7. Aufl. 2015, S. 104 ff.

c) Die Verhinderung missbräuchlicher Verteilungsabreden mittels der *Anti-Abuse Rule* im US-amerikanischen Recht

Einer Entsprechung zur US-amerikanischen *Anti-Abuse Rule* bedarf es im deutschen Recht ebenfalls nicht. Ungeachtet dessen, dass diese speziell für Personengesellschaften geltende Missbrauchsverhinderungsvorschrift in der US-amerikanischen Steuerrechtspraxis sowie der Steuerrechtslehre erheblicher Kritik ausgesetzt ist und ihr Anwendungsbereich neben den Regelungen zum *substantial economic effect* ungeklärt ist,⁸³⁷ enthält das deutsche Recht in Gestalt des § 42 AO bereits eine Generalklausel zur Missbrauchsverhinderung. Mittels dieser können auch in Bezug auf die Ergebnisverteilung bei Personengesellschaften im Einzelfall missbräuchliche Gestaltungen verhindert werden.⁸³⁸

3. Lehren aus dem britischen Recht für die deutsche Steuerrechtsordnung

Der Blick auf das britische Recht bestärkt die Richtigkeit des soeben gefundenen Ergebnisses, dass der zivilrechtliche Verteilungsschlüssel auch für steuerliche Zwecke einen sachgerechten Verteilungsmaßstab bildet, knüpft doch auch die britische Regelung des s 850 ITTOIA 2005 für die steuerliche Ergebnisverteilung bei Personengesellschaften allein an die zivilrechtliche Verteilungsabrede der Gesellschafter an. Der von der britischen Regierung angestoßene Reformversuch wirft allerdings die Frage auf, ob es im Steuerrecht einer besonderen Regelung zur Umsetzung der zivilrechtlichen Verteilungsabrede bedarf. Da die britische Steuerverwaltung vermehrt Gestaltungen aufgriff, bei denen steuerliche Ergebnisbestandteile aus Gründen einer Steuerersparnis abweichend vom zivilrechtlichen Verteilungsschlüssel verteilt wurden, sah der Reformvorschlag der britischen Regierung im Wesentlichen vor, dass die zivilrechtliche Verteilungsabrede für steuerliche Zwecke in Gestalt eines einheitlichen Prozentsatzes auszudrücken und auf das steuerliche Gesamtergebnis der Gesellschaft anzuwenden sei. Nur für den Fall, dass die zivilrechtliche Verteilungsabrede die Zuweisung von Einkünften aus unterschiedlichen Einkommensquellen nach festen Prozentsätzen regle, sollte dies auch entsprechend im Steuerrecht umgesetzt werden dürfen. Hierdurch wollte die britische Regierung insbesondere verhindern, dass steuerliche Mehrge-

837 Siehe oben Kapitel 2 B.II.3.

838 Siehe hierzu unten Kapitel 3 A.II.1.b).

winne ausschließlich einem Gesellschafter mit einem relativ niedrigeren Steuersatz zugewiesen werden. Ebenso sollte es ausgeschlossen sein, dass die zivilrechtliche Verteilungsvereinbarung im Steuerrecht derart umgesetzt wird, dass einem Gesellschafter vorrangig Einkünfte aus einer bestimmten Quelle zugeordnet werden.⁸³⁹ Diese Zielrichtung der britischen Regierung erinnert an die Erwägung des US-amerikanischen Steuergesetzgebers im Rahmen der *after-tax exception*. Eine spezielle Zuweisung von Ergebnisbestandteilen an einzelne Gesellschafter wird im Steuerrecht nur dann als zulässig erachtet, wenn sich die Gesellschafter dem Risiko einer finanziellen Schlechterstellung gegenüber einer quotalen Verteilung des Gesamtergebnisses aussetzen. Dies ist der Fall, wenn die Gesellschafter die gesonderte Zuweisung von Einkünften aus unterschiedlichen Quellen vereinbaren und hierüber zugleich ihre Beteiligung am Gesamtergebnis der Gesellschaft bestimmt wird. Treffen die Gesellschafter demgegenüber eine Abrede hinsichtlich ihrer Beteiligung am Gesamtergebnis und ordnen einem Gesellschafter nur vorrangig Einkünfte aus einer bestimmten Quelle und soweit diese hinter der vereinbarten Beteiligungsquote am Gesamtergebnis der Gesellschaft zurückbleiben, übrige Einkünfte zu, ist der begünstigte Gesellschafter keinerlei finanziellem Risiko hinsichtlich der Entwicklung der Einkünfte aus der gesondert zugewiesenen Einkunftsquelle ausgesetzt. In diesem Fall weicht der wirtschaftliche Niederschlag der speziellen Verteilungsabrede nicht von demjenigen einer quotalen Verteilung des Gesamtergebnisses ab, führt aber zu einer Steuerersparnis eines oder mehrerer Gesellschafter.

Ungeachtet des Umstands, dass sich der Reformvorschlag in seiner konkreten Ausgestaltung als für das britische Recht ungeeignet erwiesen hat, bedarf es im deutschen Steuerrecht aber einer besonderen Umsetzungsregelung für die zivilrechtliche Verteilungsvereinbarung im Grundsatz nicht. Dies liegt - wie schon mit Bezug auf das US-amerikanische Erfordernis der *substantiality* ausgeführt wurde – an der Konzeption des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG, der an den Steuerbilanzgewinn der Gesellschaft als einheitliche Verteilungsgröße anknüpft und diesen den Gesellschaftern nach dem handelsrechtlichen Verteilungsschlüssel zurechnet.⁸⁴⁰ Auf dieser Grundlage wird ein steuerlicher Mehrertrag im deutschen Recht sämtlichen Gesellschaftern nach dem zivilrechtlichen Vertei-

839 Siehe oben Kapitel 2 B.III.2.a)dd).

840 BFH v. 25.02.1991, GrS 7/89, BStBl. II 1991, S. 691 (Tz. 78).

lungsschlüssel zugeordnet⁸⁴¹ und verbietet es sich ebenso, Einnahmen aus einer bestimmten Quelle gesondert zuzuweisen⁸⁴². Damit ergeben sich im Rahmen des geltenden deutschen Rechts keine dem britischen Recht vergleichbaren Problemstellungen.

Die Auseinandersetzung mit der Fragestellung, ob die Anknüpfung des deutschen Steuerrechts an das Gesamtergebnis der Gesellschaft und dessen einheitliche Zurechnung an die einzelnen Gesellschafter den aktuellen wirtschaftlichen Gegebenheiten und Unternehmensgestaltungen, nicht zuletzt mit Blick auf international tätige Sozietäten, noch angemessen ist, bleibt dem nächsten Kapitel vorbehalten.⁸⁴³

841 Z.B. BFH v. 22.06.2006, IV R 56/04, BStBl. II 2006, S. 838 (Tz. 83); BFH v. 14.12.2000, IV R 16/00, BStBl. II 2001, S. 238 (Tz. 17); BFH v. 23.06.1999, IV B 13/99, BFH/NV 2000, S. 29 (Tz. 6); BFH v. 24.10.1996, IV R 90/94, BStBl. II 1997, S. 241 (Tz. 22); BFH v. 28.01.1986, VIII R 283/81, BFH/NV 1986, S. 524 (Tz. 27); BFH v. 26.10.1983, I R 62/79, juris (Tz. 32); BFH v. 31.10.1974, IV R 141/70, BStBl. II 1975, S. 73 (Tz. 46); BFH v. 27.11.1956, I 260/56 U, BStBl. III 1957, S. 35 (Tz. 15); Desens/Blische, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 F 192; Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 230a; Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 488; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 444.

842 Ault/Arnold/Cooper, Comparative Income Taxation, 4. Aufl. 2020, S. 548; Kahle, StuW 1997, 323, 328 f.; Kempelmann/Scholz, DStR 2019, 630, 631.

843 Siehe unten Kapitel 3 E.

3. Kapitel: Analyse ausgewählter Problemfälle der Ergebnisverteilung bei Personengesellschaften

Im Anschluss an die Darstellung der rechtlichen Grundlagen der steuerlichen Ergebnisverteilung bei Personengesellschaften, widmet sich die Untersuchung nun konkreten Lebenssachverhalten, die sich im Hinblick auf die Zulässigkeit der vereinbarten Ergebnisverteilung im deutschen Ertragsteuerrecht als problematisch erweisen. Ausgehend vom deutschen Blickwinkel auf die einzelnen Lebenssachverhalte, sollen sodann die ausländischen Vergleichsordnungen daraufhin untersucht werden, ob sie zu den aufgezeigten Problemfällen konkrete Lösungen bereitstellen und wie diese im Vergleich zum deutschen Ertragsteuerrecht zu werten sind.

A. Inkongruente Ergebnisverteilungen zwischen fremden Gesellschaftern

Der natürliche Interessengegensatz zwischen Fremden bewirkt, dass die vereinbarte Ergebnisverteilung regelmäßig auf einer wirtschaftlichen Grundlage basiert, an die das Steuerrecht anknüpfen kann. Fremde, d.h., weder persönlich noch wirtschaftlich verbundene Gesellschafter werden für gewöhnlich nicht bereit sein, nur zur Verringerung der Gesamtsteuerlast auf eine ihrem Gesellschaftsbeitrag angemessene wirtschaftliche Teilhabe am Gesellschaftsergebnis zu verzichten. Die Wahrscheinlichkeit, dass die vereinbarte Ergebnisverteilung wirtschaftliche Erwägungen außer Acht lässt und ausschließlich auf steuerlichen Motiven beruht, ist folglich bei fremden Gesellschaftern eher gering.⁸⁴⁴

Vor diesem Hintergrund erscheinen Ergebnisverteilungen zwischen fremden Gesellschaftern im deutschen Ertragsteuerrecht als weitestgehend unproblematisch. Dass diese Einschätzung in ihrer Allgemeinheit aber zu kurz greift, sollen die im Folgenden dargestellten Fallkonstellationen aufzeigen.

844 Zum Ganzen Birnbaum/Escher, DStR 2014, 1413, 1413; Hallerbach, in Söfing, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl. 2005, Rn. 1412; Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 485; vgl. auch BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 27).

I. Die grundlegend inkongruente Ergebniszureitung

1. Begriffsbestimmung

Unter dem Stichwort „inkongruente“⁸⁴⁵ Gewinnausschüttung“⁸⁴⁶ wird in Deutschland vorwiegend die Zulässigkeit von Ergebnisverteilungen bei Kapitalgesellschaften diskutiert, die in Abweichung zum Beteiligungsverhältnis der Gesellschafter erfolgen.⁸⁴⁷ Das gesetzliche Erfordernis eines Mindestkapitals bei Kapitalgesellschaften (§ 5 Abs. 1 GmbHG, §§ 6, 7 AktG) führt dazu, dass sich das Beteiligungsverhältnis der Gesellschafter durch ihre Anteile am Nennkapital der Gesellschaft (§ 8 Abs. 4 AktG, § 14 GmbHG) bestimmen lässt.⁸⁴⁸ Mit Bezug auf solchermaßen problematisierte Gewinnausschüttungen werden in der Literatur ebenso Ergebnisverteilungen bei Personengesellschaften als inkongruent, disquotal oder auch disproportional bezeichnet, die nicht mit dem Verhältnis der Kapitaleinlagen der Gesellschafter übereinstimmen.⁸⁴⁹ Zum Teil wird weitergehend auf das Verhältnis der Kapitalanteile der Gesellschafter abgestellt.⁸⁵⁰ Letzteres ist in dieser Allgemeinheit abzulehnen, denn der Kapitalanteil des Gesellschafters ist nach dem Gesetz – mit Ausnahme für den Kommanditisten (§ 167 Abs. 2 HGB) – variabel ausgestaltet (§ 120 Abs. 2 HGB).⁸⁵¹ Tätigen die Gesellschafter Entnahmen nicht regelmäßig im Umfang der auf sie entfallenden laufenden Gewinne, sondern sieht ein Gesellschafter in einem Geschäftsjahr von einer Entnahme ab oder entnimmt ein Gesellschafter mehr als den auf ihn in einem Geschäftsjahr entfallenden Gewinnanteil, kann das Verhältnis der vermögensmäßigen Beteiligung der Gesellschafter aus ihren Kapitalanteilen nicht

845 Synonym für „inkongruent“ werden die Begriffe „disproportional“ und „disquotal“ verwendet, vgl. BFH v. 19.08.1999, I R 77/96, BStBl. II 2001, S. 43 (Tz. 15); Rose, FR 2002, 1, 1.

846 BFH v. 19.08.1999, I R 77/96, BStBl. II 2001, S. 43 (Tz. 15).

847 Vgl. insbesondere BFH v. 19.08.1999, I R 77/96, BStBl. II 2001, S. 43; Levedag, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 20 Rn. 31.

848 Buge, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 20 Rn. 63; Rose, FR 2002, S. 1, 1.

849 Bitz, in L/B/P, EStG, 141. EL 2020, § 15 Rn. 68; Rose, FR 2002, S. 1, 1; Schwandtner stellt auf das Verhältnis der im Gesellschaftsvertrag vereinbarten festen Kapitalkonten ab, vgl. Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 2.

850 Birnbaum/Escher, DStR 2014, 1413, 1413; Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. F 193 mit Fn. 4; Boddien, in Korn, EStG, 122. EL 2020, § 15 Rn. 487 und Tiede in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 485 stellen auf das Verhältnis der Kapitalkonten ab.

851 Siehe oben Kapitel 2 A.I.2.g).

mehr abgelesen werden.⁸⁵² Das Verhältnis der variablen Kapitalanteile kann daher keinen begründbaren Maßstab für eine proportionale Ergebnisverteilung unter den Gesellschaftern darstellen, würde doch so der Gesellschafter benachteiligt, der für seinen Lebensunterhalt auf regelmäßige Entnahmen angewiesen ist, und umgekehrt derjenige Gesellschafter bevorzugt, der aufgrund anderer Einnahmequellen seine Gewinnanteile im Gesellschaftsvermögen belassen kann.⁸⁵³ Die Kapitalanteile der Gesellschafter können daher nur insoweit herangezogen werden, als die Gesellschafter – wie in der Praxis durchaus üblich⁸⁵⁴ – in Anlehnung an den Kapitalausweis bei Kapitalgesellschaften feste Kapitalkonten führen.⁸⁵⁵ Für diesen Fall ist gleichsam wie bei Kapitalgesellschaften ein festes Eigenkapital der Gesellschaft gebildet, aus dem sich im Verhältnis der einzelnen Anteile der Gesellschafter deren Beteiligung am Gesellschaftsvermögen ergibt.⁸⁵⁶

Dabei ist jedoch für die Begriffsbestimmung der „Inkongruenz“ auf einen wesentlichen Unterschied zu den Kapitalgesellschaften hinzuweisen. Im Gegensatz zu einer Kapitalgesellschaft ist der Zusammenschluss mehrerer Personen zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks in Form einer Personengesellschaft nicht ausschließlich durch eine Kapitalbeteiligung geprägt.⁸⁵⁷ Als Beiträge der Gesellschafter kommen daher nicht notwendig (nur) Leistungen in das Eigenkapital der Gesellschaft, sondern jedwede „Zweckförderungsleistung“⁸⁵⁸ in Betracht. Dementsprechend erkennt auch der Große Senat des BFH an, dass „bei einer Personengesellschaft (...) in der Regel das Gewicht der Gesellschafterstellung nicht allein, zumeist nicht einmal überwiegend, durch den Kapitalbeitrag, sondern wesentlich durch die anderen mehr persönlichkeitsgebundenen Beiträge der Gesellschafter zur Erreichung des Gesellschaftszwecks bestimmt [wird].“⁸⁵⁹ Eine Ergebnisverteilung, die von den festen Kapitalkonten der Gesellschafter abweicht, um entsprechende persönliche Leistungen einzelner Gesellschafter abzugelten, wird daher allgemein für steuerlich zulässig erachtet.⁸⁶⁰ Richtig verstanden, kann sich eine inkongruente Ergebnisverteilung

852 K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 47 III 2 c (S. 1383 f.).

853 Flume, DB 1973, 786, 787.

854 Siehe oben Kapitel 2 A.I.2.g)bb).

855 Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 2.

856 K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 47 III 2 d (S. 1385).

857 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 33).

858 K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 59 III 1 a (S. 1742).

859 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 33).

860 Insbesondere BFH v. 23.08.1990, IV R 71/89, BStBl. II 1991, S. 172 (Tz. 7); BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 26, 29 ff.); BFH v. 15.11.1967, IV

daher überhaupt nur dann als steuerlich problematisch erweisen, wenn sie sich auf den Restgewinn⁸⁶¹ der Gesellschaft bezieht, d.h., auf den Gewinn, der nach Abgeltung der persönlichen Leistungen der Gesellschafter verbleibt⁸⁶².

Als inkongruent, disquotal oder disproportional sollen daher im Folgenden nur solche Ergebnisverteilungen bezeichnet werden, die den Restgewinn abweichend vom gesellschaftsvertraglichen Beteiligungsverhältnis am Vermögen der Gesellschaft, wie es sich auch in festen Kapitalkonten widerspiegeln kann, einer Verteilung zuführen.⁸⁶³

2. Die Wertung inkongruenter Ergebnisverteilungen aus der Sicht der deutschen Besteuerungspraxis

Für eine abschließende Beurteilung der steuerlichen Zulässigkeit solchermaßen inkongruenter Verteilungsabreden bietet die deutsche Besteuerungspraxis – ausgenommen für Gesellschaften mit persönlich oder wirtschaftlich verbundenen Gesellschaftern⁸⁶⁴ – wenig klare und gefestigte Kriterien.

Mit Blick auf fremde Gesellschafter wurden lediglich Fallgestaltungen einer Entscheidung durch den BFH zugeführt, in denen inkongruente Verteilungsabreden spezielle Kapitalbeiträge einzelner Gesellschafter honorieren sollten. In einer dem 4. Senat des BFH vorliegenden Konstellation⁸⁶⁵ änderten die Gesellschafter einer KG in mehreren aufeinanderfolgenden Wirtschaftsjahren ihre Verteilungsabrede dahingehend, dass der Verlust des jeweiligen Wirtschaftsjahres nur auf diejenigen Kommanditisten, die in diesem Jahr zusätzliche Einlagen getätigt hatten, im Verhältnis dieser Einlagen verteilt werden sollte.⁸⁶⁶ In einer vom 8. Senat des BFH zu beur-

R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 43 ff.); Birnbaum/Escher, DStR 2014, 1413, 1413, 1416; Bitz, in L/B/P, EStG, 141. EL 2020, § 15 Rn. 68; Bodden, in Korn, EStG, 122. EL 2020, § 15 Rn. 487; Krumm, in Kirchhof, EStG, § 15 Rn. 230; Rose, FR 2002, 1, 1; Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 485; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 443; vgl. auch OFD Frankfurt/M., Rundvfg. V. 13.05.2015, S 2241 A – 9 – St 213, DStR 2015, 1802.

861 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 31).

862 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 31).

863 Ebenso auf die Vermögensbeteiligung als Maßstab abstellend Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 230.

864 Siehe unten Kapitel 3 D.I. und D.II.

865 BFH v. 7.07.1983, IV R 209/80, BStBl. II 1984, S. 53.

866 BFH v. 7.07.1983, IV R 209/80, BStBl. II 1984, S. 53 (Tz. 2, 4).

teilenden Fallgestaltung⁸⁶⁷ trafen die Gesellschafter einer KG im Zeitpunkt der Gründung der Gesellschaft für zu erwartende Anlaufverluste der ersten zwei Geschäftsjahre eine spezielle Verteilungsvereinbarung, wonach sämtliche im ersten oder im zweiten Geschäftsjahr beigetretenen Kommanditisten hinsichtlich der Verlustzuweisung am Ende des zweiten Geschäftsjahres nach Maßgabe ihrer Kapitaleinlagen gleichgestellt sein sollten. Im Übrigen sollte ein nach Abzug von Vorabgewinnen verbleibender Restgewinn nach den Kapitalfestkonten der Gesellschafter verteilt werden. Die spezielle Verteilungsabrede der Gesellschafter hatte zur Folge, dass der Verlust des zweiten Geschäftsjahres den in diesem Jahr beigetretenen Gesellschaftern in verhältnismäßig höherem Maße zugeteilt wurde als den bereits im ersten Geschäftsjahr beigetretenen Kommanditisten.⁸⁶⁸

Nach Ansicht der Senate könne derartigen Verteilungsabreden nur dann einkommensteuerrechtlich nicht gefolgt werden, wenn sie außerbetrieblich veranlasst oder rechtsmissbräuchlich seien.⁸⁶⁹ Dies sahen weder der 4. noch der 8. Senat in den von ihnen zu entscheidenden Konstellationen als gegeben an.⁸⁷⁰ Beide Senate stellten maßgeblich darauf ab, dass die Gesellschafter im Umfang der ihnen zugewiesenen Verlustanteile auch tatsächlich wirtschaftlich belastet gewesen seien. Vor diesem Hintergrund sahen sie ein mit der erhöhten Verlustzuteilung eventuell einhergehendes Streben nach einer Steuerersparnis allein nicht als außerbetrieblich veranlasst oder rechtsmissbräuchlich an.⁸⁷¹ Der 8. Senat betonte darüber hinaus, dass die Kapitalbeschaffung im betrieblichen Interesse der Gesellschaft liege und daher ein Verzicht der Altgesellschafter auf einen dem Verhältnis ihrer Einlagen entsprechenden Ergebnisanteil als Anreiz für den Beitritt weiterer Gesellschafter nicht außerbetrieblich veranlasst sei.⁸⁷²

Bei Kapitalgesellschaften ist es zudem ständige Rechtsprechung des BFH, dass eine inkongruente Gewinnausschüttung, die zivilrechtlich wirksam vereinbart wurde, selbst dann der Besteuerung zugrunde zu legen ist, wenn sie einzig dazu dient, bei einem Anteilseigner vorhandene Ver-

867 BFH v. 17.03.1987, VIII R 293/82, BStBl. II 1987, S. 558.

868 BFH v. 17.03.1987, VIII R 293/82, BStBl. II 1987, S. 558 (Tz. 2, 4).

869 BFH v. 17.03.1987, VIII R 293/82, BStBl. II 1987, S. 558 (Tz. 23); BFH v. 07.07.1983, IV R 209/80, BStBl. II 1984, S. 53 (Tz. 20 f.).

870 BFH v. 17.03.1987, VIII R 293/82, BStBl. II 1987, S. 558 (Tz. 24); BFH v. 7.07.1983, IV R 209/80, BStBl. II 1984, S. 53 (Tz. 21).

871 BFH v. 7.07.1983, IV R 209/80, BStBl. II 1984, S. 53 (Tz. 21).

872 BFH v. 17.03.1987, VIII R 293/82, BStBl. II 1987, S. 558 (Tz. 26).

luste möglichst umfassend zum Ausgleich zu bringen.⁸⁷³ Ein damit einhergehender Steuervorteil des Anteilseigners entspreche dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, der – unter den Voraussetzungen des § 10d EStG – einen möglichst vollständigen Verlustausgleich erlaube.⁸⁷⁴ Auf dieser Grundlage wird in der Literatur auch für Personengesellschaften die Auffassung vertreten, dass inkongruente Ergebnisverteilungen selbst dann nicht als rechtsmissbräuchlich einzustufen seien, wenn ihr einziger Zweck in der Herbeiführung eines Steuervorteils liege. Dies entspreche dem allgemein anerkannten Grundsatz, dass jeder Steuerpflichtige seine Verhältnisse so gestalten darf, dass er einer möglichst geringen Steuerlast unterliegt.⁸⁷⁵

3. Folgerungen für die steuerrechtliche Wertung auf Basis des hier vertretenen Ansatzes

a) Der zivilrechtliche Gewinnverteilungsschlüssel als Zurechnungsmaßstab für den steuerlichen Gewinnanteil

Der Rechtsprechung des BFH und der ihr beipflichtenden Steuerrechtsliteratur ist nach dem hier vertretenen Ansatz zuzustimmen. Folgt man dem US-amerikanischen Recht und erkennt ebenso im deutschen Steuerrecht an, dass es allein auf einen Gleichlauf zwischen steuerrechtlicher Ergebnisverteilung und wirtschaftlicher Erfolgsteilhabe der Gesellschafter ankommt,⁸⁷⁶ stellt sich eine Verteilungsabrede, die vom Verhältnis fester Kapitalkonten abweicht, im Grundsatz nicht als problematisch dar. Verlangt schon der gesetzlich vorgegebene Gewinnverteilungsschlüssel – mit Ausnahme der Vorzugsdividende⁸⁷⁷ – keinen Bezug zum Kapitalanteil,⁸⁷⁸ so ist von weitaus größerer Relevanz, dass sämtliche handelsrechtlichen

873 BFH v. 4.05.2012, VIII B 174/11, BFH/NV 2012, S. 1330 (Tz. 3); BFH v. 27.05.2010, VIII B 146/08, BFH/NV 2010, S. 1865 (Tz. 4); BFH v. 28.06.2006, I R 97/05, BFH/NV 2006, S. 2207 (Tz. 28); BFH v. 19.08.1999, I R 77/96, BStBl. II 2001, S. 43 (Tz. 30).

874 BFH v. 19.08.1999, I R 77/96, BStBl. II 2001, S. 43 (Tz. 30).

875 Bitz, in L/B/P, EStG, 141. EL 2020, § 15 Rn. 68; Rose, FR 2002, 1, 5; Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 485; vgl. auch FG Münster v. 14.08.2013, 2 K 2483/11 F, EFG 2014, S. 29 (Tz. 54).

876 Siehe oben Kapitel 2 B.IV.2.

877 § 121 Abs. 1 HGB.

878 § 121 Abs. 3 HGB.

Vorschriften zur Gewinnverteilung dispositiver Natur sind.⁸⁷⁹ Die Gesellschafter können mithin bei der konkreten Ausgestaltung ihrer Vermögensrechte ihre Kapitalanteile völlig außer Acht lassen, so dass sich deren Bedeutung auf die einer bloßen Rechenziffer ohne Einfluss auf die vermögensmäßige Beteiligung der Gesellschafter reduziert.⁸⁸⁰ Dies gilt selbst dann, wenn die Gesellschafter ihr Beteiligungsverhältnis durch Ausweis fester Kapitalkonten zum Ausdruck bringen. Es steht den Gesellschaftern auch für diesen Fall frei, bei der laufenden zivilrechtlichen Ergebnisverteilung vom Verhältnis ihrer Vermögensbeteiligung abzuweichen.⁸⁸¹

Auch die Vorschrift des § 155 Abs. 1 HGB, die zur Schlussverteilung⁸⁸² im Rahmen der Liquidation auf das Verhältnis der Kapitalanteile in der Schlussbilanz abstellt, ist nach überwiegender Auffassung dahingehend zu verstehen, dass zunächst zur Ermittlung der Kapitalanteile in der Schlussbilanz ein Liquidationsgewinn nach dem vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter zu verteilen ist.⁸⁸³ Anschließend ist jeder Gesellschafter, dessen Kapitalanteil einen positiven Stand aufweist, berechtigt, diesen Betrag einzufordern.⁸⁸⁴ Für die Höhe des Anspruchs auf Verteilung des Schlussvermögens ist dementsprechend für jeden Gesellschafter der Stand seines Kapitalanteils – gegebenenfalls als Saldo fester und variabler Kapitalkonten – maßgeblich, der über die Zeitdauer der Gesellschaft gesehen, durch Zu- und Abschreibung von Gewinn- und Verlustanteilen beeinflusst ist.⁸⁸⁵ Damit wirkt sich auch im Rahmen der Liquidation die während des Bestehens der Gesellschaft vorgenommene Ergebnisverteilung aus.⁸⁸⁶ Schlägt sich die inkongruente Ergebnisverteilung aber im Vermögen der Gesellschafter nieder, ist sie für sich allein gesehen nicht

879 Siehe oben Kapitel 2 B.I.1.b).

880 Flume, DB 1973, 786, 787; Roth, in Baumbach/Hopt, HGB, 29. Aufl. 2020, § 155 Rn. 12 f.

881 Flume, DB 1973, 786, 787.

882 Vgl. § 155 Abs. 2 S. 2 HGB.

883 BGH v. 17.11.1955, II ZR 42/54, BGHZ 19, S. 42 (Tz. 12); Flume, DB 1973, 786, 787; Habersack, in Staub, HGB, Bd. III, 5. Aufl. 2009, § 155 Rn. 7; Hillers, Personengesellschaft und Liquidation, 1999, S. 309 ff.; Hillmann, in E/B/J/S, HGB, Bd. 1, 4. Aufl. 2020, § 155 Rn. 19.

884 Habersack, in Staub, HGB, Bd. III, 5. Aufl. 2009, § 155 Rn. 7; Hillers, Personengesellschaft und Liquidation, 1999, S. 304 ff.; Hillmann, in E/B/J/S, HGB, Bd. 1, 4. Aufl. 2020, § 155 Rn. 15; K. Schmidt, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 155 HGB Rn. 25; Roth in Baumbach/Hopt, HGB, 39. Aufl. 2020, § 155 Rn. 2.

885 Hillers, Personengesellschaft und Liquidation, 1988, S. 304; K. Schmidt, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 155 Rn. 21.

886 Flume, DB 1973, 786, 787.

ohne gesellschaftsrechtliche Grundlage.⁸⁸⁷ Die positive Begründung einer betrieblichen Veranlassung, wie sie etwa der 8. Senat des BFH in der Kapitalbeschaffung durch den Beitritt neuer Gesellschafter sieht, ist vor diesem Hintergrund nicht erforderlich. Dennoch können inkongruente Ergebnisverteilungen den Anschein erwecken, dass sie allein zur Erlangung von Steuervorteilen vereinbart wurden und deshalb im Steuerrecht als rechtsmissbräuchlich zu werten seien.⁸⁸⁸

b) Das Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs im Sinne des § 42 AO

Unter welchen Voraussetzungen eine vereinbarte Ergebnisverteilung als missbräuchliche Rechtsgestaltung einzustufen ist, bestimmt sich unter Heranziehung der vom Gesetzgeber in der gültigen Fassung des § 42 Abs. 2 AO⁸⁸⁹ verankerten Legaldefinition⁸⁹⁰ des Missbrauchs. Den Streit zwischen Innen- und Außentheorie um die Bedeutung des § 42 AO zur Bekämpfung von Steuerumgehung,⁸⁹¹ hat der Gesetzgeber mit der Neufassung der Vorschrift im Jahr 2008⁸⁹² im Sinne der Außentheorie entschieden.⁸⁹³ Ein Missbrauch liegt nach dem Gesetz vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt (§ 42 Abs. 2 S. 1 AO) und der Steuerpflichtige für seine gewähl-

887 Vgl. auch BFH v. 7.07.1983, IV R 209/80, BStBl. II 1984, S. 53 (Tz. 24).

888 Vgl. auch Desens/Bliske, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 F 192; Rose, FR 2002, S. 1, 1 f., 5; Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 348 ff.; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 443; Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 485.

889 Art. 14 Nr. 2 JStG 2008 v. 20.12.2007, BGBl. I 2007, S. 3150, 3171.

890 Spindler, StbJb 2008/2009, 39, 49; Wendt, in Hüttmann, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, DStJG 33 (2010), 117, 126.

891 Vgl. hierzu Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. EL 2020, § 42 (bis 31.12.2007) AO Rn. 7a ff.; Englisch, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 5 Rz. 118 f.; Fischer, in H/H/Sp, AO/FGO, 257. EL 2020, § 42 AO Rn. 71 ff.

892 Art. 14 Nr. 2 JStG 2008 v. 20.12.2007, BGBl. I 2007, S. 3150, 3171.

893 Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. EL 2020, Vorbemerkungen zur Neufassung durch das JStG 2008 § 42 (seit 1.1.2008) Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten Rn. 4a; ders., Ubg 2008, 31, 32; Hahn, DStZ 2008, 481, 484; Hey, Beihefter zur DStR 3 2014, S. 8, 9f.; Hüttemann, DStR 15, 1146, 1147 f.

te Gestaltung keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe nachweist (§ 42 Abs. 2 S. 2 AO).

Als charakteristisch für missbräuchliche Rechtsgestaltungen zur Steuerumgehung wird es gesehen, dass sie entweder den Tatbestand einer belastenden Steuernorm nach seinem Wortlaut – und damit der Grenze seiner Auslegung⁸⁹⁴ – nicht erfüllen, der hierdurch verwirklichte wirtschaftliche Erfolg aber nach dem Zweck der Steuernorm einer Steuerbelastung unterliegen sollte (Tatbestandsvermeidung⁸⁹⁵) oder zwar der Wortlaut einer begünstigenden Steuernorm erfüllt wird, der Eintritt der Begünstigung aber nicht dem Zweck der Norm entspricht (Tatbestandserschleichung⁸⁹⁶).⁸⁹⁷ Mit Blick auf gesellschaftsrechtliche Ergebnisverteilungsabreden ist hiernach die Zuweisung eines aus steuerlicher Sicht unangemessen hoch einzustufenden Ergebnisanteils als Tatbestandserschleichung zu werten und spiegelbildlich hierzu, in der bei einem anderen Gesellschafter korrespondierend zu niedrig vorgenommenen Ergebniszuweisung eine Tatbestandsvermeidung zu sehen.⁸⁹⁸ Rechtsfolge einer Steuerumgehung durch eine missbräuchliche Rechtsgestaltung ist für Zwecke der Besteuerung die Fiktion einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen Gestaltung (§ 42 Abs. 1 S. 3 AO).

Auf eine Definition des für die Einordnung als Gestaltungsmissbrauch zentralen⁸⁹⁹ Begriffs der Unangemessenheit durch weitere wertende, unbestimmte Rechtsbegriffe wurde nach der Gesetzesbegründung bewusst verzichtet, um eine Fortentwicklung der Rechtsordnung nicht zu behindern.⁹⁰⁰ Zur Ausfüllung des Begriffs verweist die Gesetzesbegründung lediglich auf die Rechtsprechung des BFH zu § 42 AO a.F.⁹⁰¹ Maßgeblich soll im Sinne der Rechtsprechung insbesondere sein, ob die Gestaltung „von verständigen Dritten in Anbetracht des wirtschaftlichen Sachverhalts

894 Englisch, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 5 Rn. 58 m.w.N.

895 Vgl. Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. EL 2020, § 42 (bis 31.12.2007) AO Rn. 5.

896 Vgl. Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. EL 2020, § 42 (bis 31.12.2007) AO Rn. 5.

897 Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. EL 2020, § 42 (bis 31.12.2007) AO Rn. 1, 5, 11; Englisch, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 5 Rn. 116.

898 Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, 353 f.

899 Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. EL 2020, Vorbemerkungen zur Neufassung durch das JStG 2008 § 42 (seit 1.1.2008) Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten Rn. 17; Ratschow, in Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 42 Rn. 48.

900 BT-Drs. 16/7036, S. 24.

901 BT-Drs. 16/7036, S. 24.

und der wirtschaftlichen Zielsetzung ohne den Steuervorteil nicht gewählt worden wäre.“⁹⁰² Als „Relationsbegriff“⁹⁰³ erfordert die Unangemessenheit stets die Identifikation eines Bezugspunktes und eines Wertungsmaßstabes.⁹⁰⁴ Hierbei ist § 42 Abs. 1 S. 3 AO, der im Fall eines Missbrauchs als Rechtsfolge die Fiktion einer den „wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen“ rechtlichen Gestaltung anordnet, zu entnehmen, dass die gewählte Gestaltung in Bezug zu dem verwirklichten wirtschaftlichen Erfolg zu setzen ist.⁹⁰⁵ Als Bezugspunkt für die gewählte rechtliche Gestaltung kommen nur solche Gestaltungen in Betracht, die zum selben wirtschaftlichen Erfolg führen.⁹⁰⁶

Ausgehend von dem wirtschaftlichen Niederschlag eines inkongruenten Ergebnisverteilungsmaßstabs im Vermögen der Gesellschafter, ist das Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs im Sinne des § 42 AO zu verneinen, selbst wenn die inkongruente Ergebnisverteilung zu einer Steuerersparnis eines oder mehrerer Gesellschafter führen sollte.⁹⁰⁷ Im Hinblick auf eine mögliche Unangemessenheit einer inkongruenten Verteilungsabrede ist als Bezugspunkt ein dem Verhältnis der Vermögensbeteiligungen der Gesellschafter entsprechender Verteilungsschlüssel naheliegend. Betrachtet man allerdings die wirtschaftliche Auswirkung jedweder Ergebnisverteilung, wird deutlich, dass sie das Vermögen des jeweils begünstigten oder belasteten Gesellschafters immer auch tatsächlich in der Höhe berührt,

902 BT-Drs. 16/7036, S. 24. So z.B. BFH v. 1.2.2001, IV R 3/00, BStBl. II 2001, S. 520 (Tz. 30) m.w.N.

903 Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. EL 2020, Vorbemerkungen zur Neufassung durch das JStG 2008 § 42 (seit 1.1.2008) Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten Rn. 17.

904 Hey, BB 2009, 1044, 1046; Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. EL 2020, Vorbemerkungen zur Neufassung durch das JStG 2008 § 42 (seit 1.1.2008) Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten Rn. 17; Englisch, in Tipke/Lang, 23. Aufl. 2018, § 5 Rn. 126; Ratschow, in Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 42 Rn. 49; Spindler, StbJb 2008/2009, 39, 54 f.

905 Drüen, Ubg 2008, 31, 35; ders., in Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. EL 2020, Vorbemerkungen zur Neufassung durch das JStG 2008 § 42 (seit 1.1.2008) Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten; Englisch, in Tipke/Lang, 23. Aufl. 2018, § 5 Rn. 126; Ratschow, in Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 42 Rn. 49; Spindler, StbJb 2008/2009, 39, 54 f.

906 Ratschow, in Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 42 Rn. 49.

907 BFH v. 25.09.2018, IX R 35/17, BStBl. II 2019, S. 167 (Tz. 18); BFH v. 17.03.1987, VIII R 293/82, BStBl. II 1987, S. 558 (Tz. 23); BFH v. 7.07.1983, IV R 209/80, BStBl. II 1984, S. 53 (Tz. 20 f.); Bitz, in L/B/P, EStG, 141. EL 2020, § 15 Rn. 68; Rose, FR 2002, S. 1, 5; Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 485.

in der sie Anteile am Gewinn oder Verlust umfasst.⁹⁰⁸ Damit schlagen sich die den Gesellschaftern laufend zugeteilten Gewinne und Verluste, ungeachtet eines kongruenten oder inkongruenten Maßstabs, per Saldo spätestens im Zeitpunkt des Ausscheidens des Gesellschafters bzw. der Liquidation der Gesellschaft in der vorgenommenen Höhe in seinem Vermögen nieder. Ein inkongruenter Verteilungsschlüssel kann daher nicht zu einem kongruenten, der sich an den Vermögensbeteiligungen orientiert, in Bezug gesetzt werden, da er sich in seiner wirtschaftlichen Auswirkung von diesem unterscheidet. Die Frage der Angemessenheit eines inkongruenten Verteilungsschlüssels gegenüber einer kongruenten Ergebnisverteilung stellt sich damit im Grundsatz nicht.

Sie erlangt allerdings dann Bedeutung, wenn die inkongruente Ergebnisverteilung so ausgestaltet ist, dass sie über eine gewisse Periode betrachtet, zu einem Ausgleich in der wirtschaftlichen Erfolgsteilhabe führt und das saldierte Ergebnis für den jeweiligen Gesellschafter – über die Jahre betrachtet – demjenigen entspricht, das auch bei einer kongruenten Verteilung eingetreten wäre. Dem widmet sich der folgende Abschnitt.

II. Gegenläufig ausgestaltete, inkongruente Verteilungen

Wolfgang Schön berichtet unter Verweis auf *Brigitte Knobbe-Keuk* von einem Gutachtenfall, der ein großes Einzelhandelsunternehmen mit zwei paritätisch beteiligten Gesellschaftern betraf. Diese hatten im Grundsatz vereinbart, laufende Erträge aus dem Unternehmen zu gleichen Teilen untereinander aufzuteilen. In Erwartung einer investitionsbedingten Verlustphase änderten die Gesellschafter allerdings ihre Verteilungsabrede dergestalt, dass der anstehende Verlust im Verhältnis 90 zu 10 verteilt werden sollte. Zudem sollten demjenigen Gesellschafter, der 90 Prozent der Verluste erhalten hatte, im Anschluss bis zum Ausgleich 90 Prozent der Gewinne zugerechnet werden. In der Folge war wie zuvor eine hälftige Beteiligung der Gesellschafter an den Erträgen vorgesehen.⁹⁰⁹

Hier fehlt es an einer wirtschaftlichen Auswirkung der inkongruenten Ergebnisverteilung, wenn sich die künftigen Ergebnisuweisungen der einzelnen Wirtschaftsjahre tatsächlich so einstellen, dass sie sich per Saldo wechselseitig neutralisieren. Die ursprünglich quotale Ergebnisbeteiligung

908 Siehe oben Kapitel 2 B.IV.1.

909 Schön, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011, 139, 154.

der Gesellschafter ändert sich dann – auf die Gesamtperiode betrachtet – nicht. Im Ergebnis sind die beiden Gesellschafter im Gutachtenfall sowohl vor der Änderung des Verteilungsschlüssels als auch nach dem Ausgleich der inkongruenten Verlust- und Gewinnzuweisungen je zur Hälfte am Erfolg der Gesellschaft beteiligt.

1. Deutschland

In der deutschen Steuerpraxis findet sich zu dieser konkreten Gestaltungsproblematik keine explizite Auffassung.⁹¹⁰ Eine Korrektur der vereinbarten Ergebnisverteilung kann sich nach der geltenden Rechtslage nur aus dem Tatbestand des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG oder unter Anwendung des § 42 AO ergeben.⁹¹¹

a) Der Tatbestand des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG

Auf der Grundlage des hier vertretenen Ansatzes stellt sich die inkongruente Verteilungsabrede im Gutachtenfall als tatbestandsmäßig dar, ist doch § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG dahingehend zu verstehen, dass Zurechnungsgrundlage für den Ergebnisanteil allein die Beteiligung an der Gesellschaft ist, die auch den zivilrechtlich vereinbarten Ergebnisverteilungsschlüssel als Zurechnungsmaßstab für steuerliche Zwecke umfasst.⁹¹²

Betrachtet man eine Fallgestaltung, die – wie in dem Gutachtenfall – vordergründig eine inkongruente Verteilung von Verlusten betrifft, zeigt sich deutlich, dass der Beitragsgedanke der Rechtsprechung – unabhängig von seiner fehlenden Berechtigung⁹¹³ – nicht zielführend ist. Ausgehend von der Rechtsprechung des BFH, die die Tatbestandsmäßigkeit einer Ergebnisverteilung als Zusammenhang zwischen dem Ergebnisanteil eines Gesellschafters und seinem Beitrag zum Gesellschaftszweck begreift,⁹¹⁴ wäre im Gutachtenfall die Abweichung der Gesellschafter von ihrer ursprünglichen, kongruenten Ergebnisverteilung daraufhin zu untersuchen,

910 Vgl. aus der Literatur einzig Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 365 f.

911 Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 330 ff.

912 Siehe oben Kapitel 2 B.IV.2.a)bb)(6.).

913 Siehe oben Kapitel 2 B.IV.2.a)bb)(6.).

914 Siehe oben Kapitel 2 B.I.2. und B.IV.2.a)bb)(5.).

ob sie ihre Grundlage in veränderten Beiträgen der Gesellschafter findet. Allenfalls ließe sich für positive Ergebnisverteilungen eine Wertkorrelation zwischen Arbeits- und Kapitalbeiträgen finden, die die Grundlage einer Angemessenheitsprüfung bilden könnte. In Verlustfällen kann ein derartiger Verteilungsmaßstab aber nicht spiegelbildlich angewendet werden. Die Interessenlage der Gesellschafter bei der Verteilung von Gewinnen kann nicht ohne weiteres mit der Interessenlage bei Verlusten gleichgesetzt werden. Mag etwa ein im Vergleich zu den übrigen Gesellschaftern höherer Gewinnanteil eines Gesellschafters für den Fall eines positiven Ergebnisses seine Rechtfertigung in einer persönlichen Leistung des Gesellschafters finden, so kann die von ihm gleichermaßen erbrachte Leistung im Verlustfall nicht stets eine erhöhte Verlusttragungspflicht begründen.⁹¹⁵ Ebenso muss ein erhöhter Kapitaleinsatz nicht zwangsläufig mit einer erhöhten Verlustzuweisung einhergehen.⁹¹⁶ Dies ist im Übrigen auch in die gesetzgeberische Grundkonzeption eingeflossen, wie sich der Vorschrift des § 121 HGB entnehmen lässt. Während den Gesellschaftern hiernach für den Fall eines Gewinns in Abhängigkeit zu ihren Kapitalanteilen ein Vorzugsgewinnanteil⁹¹⁷ eingeräumt wird (§ 121 Abs. 1 S. 1 HGB), sieht § 121 Abs. 3 HGB die Verteilung eines Verlustes schlicht nach Köpfen vor. Aus dem Beitragsgedanken des BFH lässt sich damit für die Verteilung von Verlusten kein Maßstab ableiten. Entscheidend muss sein, dass sich eine inkongruente Verlustzuteilung in diesem Umfang auch tatsächlich im Vermögen der einzelnen Gesellschafter wirtschaftlich auswirkt.

Auf Ebene des Tatbestandes kann allerdings nur die Auswirkung des einzelnen Wirtschaftsjahres in den Blick genommen werden, erfasst doch § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG den Anteil des Gesellschafters am jeweiligen Jahresergebnis der Gesellschaft. Hiernach ist die inkongruente Verlustzuteilung auch dann als tatbestandsmäßig einzustufen, wenn sie – wie im Gutachtenfall – durch eine spätere inkongruente Gewinnzuteilung neutralisiert werden soll, denn mit Blick auf das einzelne Wirtschaftsjahr, in dem eine Verlustzuteilung erfolgt, geht hiermit auch das Risiko einer wirtschaftlichen Belastung der Gesellschafter einher.

915 Bormann/Hellberg, DB 1997, 2415, 2417; vgl. auch Grunewald, in MüKo HGB, Bd. 3, 4. Aufl. 2019, § 168 Rn. 5, der im Fall einer Sonderleistung eines Gesellschafters unter Umständen sogar eine geringere Verlusttragungspflicht eines Gesellschafters für angemessen hält.

916 Grunewald, in MüKo HGB, Bd. 3, 4. Aufl. 2019, § 168 Rn. 5.

917 Roth, in Baumbach/Hopt, HGB, 39. Aufl. 2020, § 121 Rn. 1.

b) Die steuerrechtliche Korrektur auf der Grundlage des § 42 AO

Bezogen auf die Gesamtperiode könnte jedoch die fehlende wirtschaftliche Auswirkung der inkongruenten Ergebnisverteilung im Rahmen des § 42 AO als Gestaltungsmissbrauch zu werten sein. Während bei einer nicht gegenläufig ausgestalteten, inkongruenten Verteilungsabrede ein als Bezugspunkt gewählter, kongruenter Verteilungsschlüssel zur Überprüfung der Angemessenheit der rechtlichen Gestaltung zu keinem vergleichbaren wirtschaftlichen Erfolg führt,⁹¹⁸ ist die wirtschaftliche Auswirkung bei gegenläufig ausgestalteten, inkongruenten Verteilungsabreden von den beteiligten Gesellschaftern entsprechend einer ausschließlich kongruenten Verteilung zumindest geplant. Dass sich dabei ein vergleichbarer wirtschaftlicher Erfolg beider Verteilungsvarianten nicht identisch in ein und demselben Wirtschaftsjahr einstellt, steht grundsätzlich der Wertung einer missbräuchlichen Gestaltung nicht entgegen. § 42 AO erlaubt es, Einzelakte, die nach dem Vorhaben des Steuerpflichtigen in sachlichem Zusammenhang stehen, in ihrer wirtschaftlichen Auswirkung einer Gesamtbetrachtung zu unterwerfen.⁹¹⁹ Im Gegensatz zum Tatbestand des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG ermöglicht es § 42 AO mithin, die wirtschaftliche Auswirkung einzelner Ergebniszuteilungen nicht nur bezogen auf das zugehörige Wirtschaftsjahr, sondern auf ihre Gesamtperiode in den Blick zu nehmen.

Führt man sich mit Blick auf die Kapitalkontenentwicklung vor Augen, dass im beschriebenen Gutachtenfall die Auswirkung der anfänglichen Verlustzuteilungen durch nachträgliche Gewinnzuweisungen wieder vollständig neutralisiert werden können, ist es denkbar, dass im Zeitpunkt der Liquidation der Gesellschaft gegenüber dem Kapitalkontenstand bei von Anfang an quotaler Verteilung der Verluste und späterer Gewinne keinerlei Unterschied besteht. Ist ein inkongruenter Verteilungsschlüssel so ausgestaltet, dass sich die inkongruente Ergebnisverteilung bei einer Prognosebetrachtung der Gesamtperiode wirtschaftlich vergleichbar einer kongruenten Verteilung auswirken kann, ist es gerechtfertigt, die Frage nach der Angemessenheit zu stellen.

918 Siehe oben Kapitel 3 A.I.3.b).

919 Englisch, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 5 Rn. 123; Fischer, in H/H/Sp, AO/FGO, 257. EL 2020, § 42 AO Rn. 43. Siehe zur Rechtsprechung des BFH zum Gesamtplan insbesondere BFH v. 19.01.2011, X B 43/10, BFH/NV 2011, S. 636 f; BFH v. 18.03.2004, III R 25/02, BStBl. II 2004, 787; BFH v. 22.01.2002, VIII R 46/00, BStBl. II 2002, S. 685; BFH v. 18.12.2001, VIII R 10/01, BStBl. II 2002, S. 463; BFH v. 18.01.2001, IV R 58/99, BStBl. II 2001, S. 393.

Wird die kongruente Ergebnisverteilung als Bezugspunkt der gegenläufig ausgestalteten inkongruenten Verteilungsvereinbarung identifiziert, stellt sich in einem nächsten Schritt die Frage nach dem Maßstab, anhand dessen die Angemessenheit bzw. Unangemessenheit zu beurteilen ist.⁹²⁰ Nach der Rechtsprechung⁹²¹ und einem Teil der Literatur⁹²² kann sich dieser Wertungsmaßstab nur aus dem Steuergesetz ergeben, dessen Umgehung in Frage steht. Maßgeblich ist hiernach, ob es dem *Telos* der potentiell umgangenen Steuernorm entspricht, dass die gewählte Gestaltung im Gegensatz zu anderen rechtlichen Gestaltungen, die zum selben wirtschaftlichen Erfolg führen, den Tatbestand erfüllt bzw. nicht erfüllt.⁹²³ Diese Auffassung basiert auf der Überzeugung, dass § 42 AO dem Ziel der Durchsetzung einer gleichmäßigen Besteuerung (Art. 3 GG) dient und hierzu der Gestaltungsfreiheit der Steuerpflichtigen Grenzen setzt.⁹²⁴ Abweichend hiervon geht *Wolfgang Schön*⁹²⁵ von einem engeren Begriffsverständnis aus und setzt „Unangemessenheit“ mit „innerer Widersprüchlichkeit“⁹²⁶ gleich. Eine normzweckorientierte Bestimmung der Unangemessenheit, die mit Blick auf eine gleichmäßige Besteuerung sämtliche Sachverhalte erfassen will, die den Wertungen des potentiell umgangenen

920 Siehe oben Kapitel 3 A.I.3.b).

921 Z.B. BFH v. 20.07.2018, IX R 5/15, BFHE 262, S. 135 (Tz. 28); BFH v. 17.01.2017, VIII R 7/13, BStBl. II 2017, S. 700 (Tz. 43); BFH v. 7.12.2010, IX R 40/09, BStBl. II 2011, S. 427 (Tz. 10); BFH v. 16.9.2004, IV R 11/03, BStBl. II 2004, S. 1068 (Tz. 21); BFH v. 18.3.2004, III R 25/02, BStBl. II 2004, S. 787 (Tz. 75); BFH v. 27.10.2005, IX R 76/03, BStBl. II 2006, S. 359 (Tz. 15); BFH v. 11.11.2004, V R 36/02, BFH/NV 2005, S. 392 (19); BFH v. 19.05.2004, III R 18/02, BStBl. II 2004, S. 980 (Tz. 56); BFH v. 19.05.1993, I R 124/91, BStBl. II 1993, S. 889 (Tz. 16).

922 Insbesondere Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. EL 2020, Vorbemerkungen zur Neufassung durch das JStG 2008 § 42 (seit 1.1.2008) Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten Rn. 17; Fischer, in H/H/Sp, AO/FGO, 257. EL 2020, § 42 AO Rn. 64; Hey, BB 2009, 1044, 1046; Ratschow, in Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 42 Rn. 49; Spindler, StbJb 2008/2009, 39, 55; Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2. Aufl. 2012, § 35 Rn 4.123.

923 Ratschow, in Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 42 Rn. 49.

924 Insbesondere Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. EL 2020, § 42 (bis 31.12.2007) AO Rn. 15 f.; Ratschow, in Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 42 Rn. 16; Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2. Aufl. 2012, § 35 Rn. 4.11, 4.123; vgl. zur Neufassung des § 42 AO auch BT-Drs 16/7036, S. 6.

925 Vgl. zum Folgenden Schön, in Hüttemann, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, DStJG 33 (2010), 29, 58 ff.

926 Schön, in Hüttemann, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, DStJG 33 (2010), 29, 36, 60.

Gesetzes entsprechen, lehnt er ab.⁹²⁷ Dies geschieht vor dem Hintergrund, dass *Schön* die Zielsetzung des § 42 AO nicht in einem Ausgleich zwischen einer verfassungsrechtlich garantierten Gestaltungsfreiheit des Steuerbürgers einerseits und dem verfassungsrechtlichen Gebot der gleichmäßigen Besteuerung andererseits sieht.⁹²⁸ Stattdessen legt er der Vorschrift des § 42 AO ein „strenge[s] Verständnis des Legalitätsprinzips“⁹²⁹ zugrunde. Das aus dem Legalitätsprinzip abzuleitende Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung lege dem Gesetzgeber die Verantwortung auf, die steuerpflichtigen Sachverhalte festzusetzen. Außerhalb dieser Festsetzungen treffe die Bürger keine Steuerpflicht, unabhängig davon, ob diese auf eine fehlende Besteuerung vertraut oder entsprechend disponiert hätten.⁹³⁰ Das aus Art. 3 GG abzuleitende Gebot der gleichmäßigen Besteuerung binde zwar den Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der Steuertatbestände, könne aber keinen Besteuerungstatbestand ersetzen. Im Falle einer gleichheitswidrigen Rechtslage könne diese nur durch einen Gesetzgebungsakt aus der Welt geschafft werden, nicht aber durch eine Heranziehung der vom Tatbestand nicht erfassten Steuerpflichtigen.⁹³¹ Hieran ändere auch die Vorschrift des § 42 AO nichts, da die dort verankerten Voraussetzungen eines Missbrauchs nicht als Ausfluss des Gleichheitssatzes in Art. 3 GG verstanden werden könnten.⁹³² Das Legalitätsprinzip und der damit einhergehende Schutz des Steuerpflichtigen müssten jedoch in den Hintergrund treten, wenn sich der Steuerpflichtige rechtsuntreu, insbesondere widersprüchlich, verhielte. Für diesen Fall sei es gerechtfertigt, wenn der Gesetzgeber mittels des § 42 AO in Abweichung zum Legalitätsprinzip einen angemessenen Sachverhalt fingiere und der Besteuerung unterwerfe.⁹³³ Als unangemessen stuft *Schön* daher „zirkuläre oder saldierende

927 Schön, in Hüttemann, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, DStJG 33 (2010), 29, 59.

928 Schön, in Hüttemann, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, DStJG 33 (2010), 29, 59.

929 Schön, in Hüttemann, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, DStJG 33 (2010), 29, 36.

930 Schön, in Hüttemann, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, DStJG 33 (2010), 29, 34 ff., 60.

931 Schön, in Hüttemann, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, DStJG 33 (2010), 29, 36 ff.

932 Schön, in Hüttemann, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, DStJG 33 (2010), 29, 58 f.

933 Schön, in Hüttemann, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, DStJG 33 (2010), 29, 59 f.

Konstruktionen“⁹³⁴ ein, mithin solche Gestaltungen, die von vornherein keinen wirtschaftlichen Gehalt aufweisen oder sich im Ergebnis in ihrer wirtschaftlichen Auswirkung neutralisieren und damit ausschließlich der Vermeidung einer steuerlichen Belastung oder der Erlangung einer steuerlichen Begünstigung dienen.⁹³⁵

Einer Bewertung dieser unterschiedlichen Auffassungen bedarf es an dieser Stelle nicht, ist doch die hier fragliche Unangemessenheit gegenläufig ausgestalteter inkongruenter Verteilungsabreden nach beiden Ansätzen gleichermaßen zu beurteilen.

aa) Das normzweckorientierte Verständnis von Unangemessenheit

Auf der Grundlage des normzweckorientierten Ansatzes der Rechtsprechung und eines Teils der Literatur ist im Hinblick auf die Unangemessenheit maßgeblich auf den *Telos* des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG abzustellen. Dieser liegt in der Bestimmung der Gesellschaftereinkünfte beim gemeinschaftlichen Betrieb eines gewerblichen Unternehmens.⁹³⁶ Die Zu-

934 Schön, in Hüttemann, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, DStJG 33 (2010), 29, 60.

935 Schön, in Hüttemann, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, DStJG 33 (2010), 29, 59 f.; im Anschluss hieran Hüttemann, DStR 2015, 1146, 1148.

936 BFH v. 25.06.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751 (Tz. 203); Desens/Bliske in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 2, Rätke, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 81; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 161. Demgegenüber gehen insbesondere Knobbe-Keuk und Schön von einem doppelten Zweck des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG aus. Zum einen solle die Verwirklichung einer wettbewerbsneutralen Behandlung der unterschiedlichen Unternehmensträger im Ertragsteuerrecht sichergestellt werden, mit dem Ziel, den Gewinn einer Personengesellschaft im Entstehungsjahr vollumfänglich der Besteuerung zu unterwerfen (Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 9 I 1 (S. 362), § 10 II 1 (S. 427); Schön, StuW 1988, 253, 257 f.; ders., DStR 1993, 185, 191 f.). Darüber hinaus soll aber zusätzlich auch die Beteiligung des einzelnen Gesellschafters am wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaftstätigkeit steuerlich erfasst werden (Schön, StuW 1988, 253, 260 f.; ders., StuW 1996, 275, 285 ff.). Mit Blick auf die hier problematisierte Angemessenheit eines inkongruenten gegenüber einem kongruenten Verteilungsschlüssel verliert dieser Streit jedoch an Bedeutung, steht doch nicht die vollständige Erfassung des Gesellschaftsgewinns, sondern allein der Umfang der Teilhabe des einzelnen Gesellschafters am Erfolg der Gesellschaft in Frage. Dessen steuerrechtlich korrekte Erfassung ist aber zweifelsfrei vom Zweck des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG umfasst.

rechnung des Gesellschaftsergebnisses an den einzelnen Gesellschafter erfolgt hierbei auf der Grundlage seiner Mitunternehmerstellung, die zum Ausdruck bringt, dass der Betrieb der Gesellschaft auf seine Rechnung und Gefahr geführt wird.⁹³⁷ Letzteres ergibt sich nach herrschender Auffassung aus dem Umstand, dass der Gesellschafter im Verbund mit anderen Gesellschaftern Unternehmerinitiative entfaltet und Unternehmerrisiko trägt.⁹³⁸

Aus der Mitunternehmerinitiative, die sich in der Einflussnahme des Gesellschafters auf die Unternehmung manifestiert,⁹³⁹ lässt sich allerdings kein Schluss auf den Umfang der Ergebniszurechnung ziehen. Ungeachtet dessen, dass die Anforderungen der Rechtsprechung an das Vorliegen der Mitunternehmerinitiative äußerst gering sind⁹⁴⁰ und zum Teil schon die Ausübung von Kontrollrechten ausreichen soll,⁹⁴¹ ist durch dieses Merkmal nichts über die vermögensmäßige Teilhabe der Gesellschafter ausgesagt.⁹⁴² Diese zeigt sich allein im Merkmal des Mitunternehmerrisikos, das die Teilhabe des Gesellschafters am Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens voraussetzt.⁹⁴³ Die Zurechnung des Ergebnisanteils erfolgt mithin auf der Erwägung, dass der Gesellschafter Nutznießer – bzw. im Verlustfall Lastenträger – der Gesellschaftstätigkeit ist.⁹⁴⁴ Dementsprechend muss der Ergebnisanteil des Gesellschafters Ausdruck seines Beteiligungsrisikos sein, das regelmäßig durch den gesellschaftsvertraglich vereinbarten Ver-

937 BFH v. 3.07.1995, GrS 1/93, BStBl. II 1995, S. 617 (Tz. 55); BFH v. 3.05.1993, GrS 3/92, BStBl. II 1993, S. 616 (Tz. 61); Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 9 II (S. 390); Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 206 f.; Schön, StuW 1996, 275, 285 f.

938 Vgl. z.B. aus der neueren Rechtsprechung BFH v. 20.09.2018, IV R 39/11, BStBl. II 2019, S. 131 (Tz. 22); BFH v. 19.07.2018, IV R 10/17, BFH/NV 2018, S. 1268 (Tz. 28); BFH v. 16.05.2018, VI R 45/16, BStBl. II 2019, S. 60 (Tz. 14); siehe auch BFH v. 3.05.1993, GrS 3/92, BStBl. II 1993, S. 616 (Tz. 61) m.w.N.; Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 206; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 1 Rn. 262; hingegen nur auf Mitunternehmerisiko abstellend Hennrichs, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 10 Rn. 37; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 9 II 3 c (S. 390 mit Fn. 144); Schön, StuW 1996, 275, 286.

939 Vgl. nur Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 263 m.w.N.

940 Dötsch, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011, 7, 30; Hennrichs, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 10 Rn. 37.

941 Vgl. insbesondere BFH v. 25.06.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751 (Tz. 210) m.w.N.

942 Vgl. auch Pinkernell, Einkünftezurechnung, 2001, S. 94.

943 BFH v. 25.06.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751 (Tz. 211).

944 Schön, StuW 1988, 253, 260 f.; ders., StuW 1996, 275, 284 ff.

teilungsschlüssel vermittelt wird. Hierin manifestiert sich zugleich der Maßstab für den Umfang der Chance und des Risikos aus der Zurechnung des Gesellschaftsergebnisses.⁹⁴⁵ Insoweit ist dem einzelnen Gesellschafter ein anteiliger Gewinn oder Verlust nur zuzurechnen, als er auch tatsächlich Nutznießer bzw. Lastenträger der Gesellschaftstätigkeit ist. Der gesellschaftsrechtliche Verteilungsschlüssel widerspricht jedoch dann dem Zweck des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG, wenn er nicht Ausdruck dieser Beteiligungschance bzw. dieses Beteiligungsrisikos ist.⁹⁴⁶

Allein die Gegenläufigkeit der vereinbarten Verteilungen auf die einzelnen Wirtschaftsjahre läuft dem Zweck des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG allerdings noch nicht entgegen; denn der zukünftige Erfolg der Unternehmung ist regelmäßig mit einem Risiko behaftet, so dass im Zeitpunkt der Vereinbarung der Verteilungsabrede nicht absehbar ist, ob die Ergebniszuteilung eines Wirtschaftsjahres tatsächlich durch die gegenläufige Verteilung eines darauffolgenden Wirtschaftsjahres ausgeglichen werden wird.⁹⁴⁷ So setzt sich im Gutachtenfall der Gesellschafter, der einen überproportional hohen Verlustanteil erhält, grundsätzlich dem Risiko aus, dass er tatsächlich in diesem Umfang einer wirtschaftlichen Belastung unterliegt, weil zukünftige Gewinne der Gesellschaft ausbleiben und ihn die persönliche Außenhaftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern bzw. eine Nachschusspflicht gegenüber der Gesellschaft im Rahmen der Liquidation trifft.⁹⁴⁸

Die Gegenläufigkeit stellt sich jedoch dann als problematisch dar, wenn das zukünftige Gesellschaftsergebnis leicht zu prognostizieren ist, etwa, weil der Unternehmensgegenstand zu gleichmäßig hohen und mit einiger Sicherheit erzielbaren Einnahmen führt. Soll in einem solchen Fall der inkongruente Verteilungsschlüssel nur vorübergehend, d.h., bis zu einem Ausgleich der gegenläufigen Verteilungen gültig sein, machen sich die Gesellschafter allein die Abschnittsbesteuerung zunutze, ohne dass der Ergebniszuteilung eines Wirtschaftsjahres für sich gesehen, ein wirtschaftlicher Zweck zukommt. Wirtschaftliches Ziel dieser Gestaltung ist es, innerhalb kurzer Zeit die inkongruente Verlustzuteilung wieder auszugleichen, so dass sich im Ergebnis wirtschaftlich eine kongruente Gewinnbeteiligung

945 Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttung, 2006, S. 359 ff. Siehe oben Kapitel 2 B.IV.1.

946 Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttung, 2006, S. 359.

947 Ebenso Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttung, 2006, S. 365.

948 Ebenso Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttung, 2006, S. 365. Siehe oben Kapitel 2 B.IV.1.

der Gesellschafter niederschlägt.⁹⁴⁹ Geht in diesem Fall die inkongruente Verlustzuteilung gegenüber einer kongruenten Verteilung mit einem Steuervorteil eines Gesellschafters einher, ist ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten anzunehmen.⁹⁵⁰

bb) Unangemessenheit im Sinne widersprüchlichen Verhaltens

Zur selben Einschätzung gelangt man auf der Grundlage des Ansatzes von *Wolfgang Schön*. Die gegenläufig ausgestaltete inkongruente Verteilungsabrede bildet geradezu den Paradefall des von ihm geforderten widersprüchlichen Verhaltens des Steuerpflichtigen. Ist das zukünftige Gesellschaftsergebnis leicht zu prognostizieren und soll der inkongruente Verteilungsschlüssel nur vorübergehend bis zum Ausgleich der gegenläufigen Ergebniszuteilungen gelten, kommt der Inkongruenz keinerlei wirtschaftliche Bedeutung zu, da sich die inkongruenten Ergebniszuteilungen der einzelnen Wirtschaftsjahre bezogen auf die Gesamtperiode mit einiger Sicherheit gegenseitig neutralisieren werden. Einen wirtschaftlichen Niederschlag erfährt vor diesem Hintergrund nur die quotale Ergebnisverteilung, während das Ziel der inkongruenten Ergebnisverteilung allein in der Erlangung eines Steuervorteils liegt. Vor diesem Hintergrund ist die steuerrechtliche Korrektur der vereinbarten Ergebnisverteilung in Abweichung zum Legalitätsprinzip gerechtfertigt.

c) Zwischenergebnis

Die dem Gutachtenfall zugrundeliegende Fallgestaltung stellt sich mithin als tatbestandsmäßig dar, ist jedoch im Einzelfall nach § 42 AO als missbräuchliche Gestaltung einzustufen. Maßgeblich hierfür ist, ob sich der Gesellschafter, der einen überproportional hohen Verlustanteil erhält, auch tatsächlich dem Risiko einer Verlusttragung aussetzt. Im Falle einer Neuinvestition wird dies regelmäßig zu bejahen sein, sind doch deren Erfolgsaussichten üblicherweise risikobehaftet. Das Haftungsrisiko des Gesellschafters muss demgegenüber in den Hintergrund treten, wenn im

949 Vgl. auch Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttung, 2006, S. 365.

950 Die Gesellschafter können allerdings im Einzelfall beachtliche außersteuerliche Gründe für die Wahl einer solchen Gestaltung nachweisen, § 42 Abs. 2 S. 2 AO.

Einzelfall der Unternehmensgegenstand die sichere Prognose zukünftiger Gewinne erlaubt.

2. USA

Anders als in der deutschen Steuerrechtslehre und -praxis werden gegenläufig ausgestaltete inkongruente Verteilungen im Rahmen der US-amerikanischen Steuerrechtsordnung ausführlich problematisiert. Die US-amerikanischen Treasury Regulations stufen den *economic effect* solcher Verteilungen nur dann als *substantial* ein, sofern im Zeitpunkt der Vereinbarung die ernsthafte Möglichkeit besteht, dass die Verteilung – unabhängig von steuerlichen Auswirkungen – wesentlich auf das dem Gesellschafter zur Verfügung stehende Entnahmevolumen Einfluss nimmt.⁹⁵¹ Dies verneinen die Regulations jedenfalls für Konstellationen, in denen lediglich einzelne Einkommensbestandteile bestimmten Gesellschaftern mit günstigen steuerlichen Charakteristika zugeordnet werden (*shifting tax consequences*) sowie für Konstellationen, in denen eine gezielte Zuordnung von Gewinnen oder Verlusten zu einer bestimmten Periode erfolgt (*transitory allocations*).⁹⁵²

a) *Shifting tax consequences*

Ergebnisverteilungen mit *shifting tax consequences* zeichnen sich dadurch aus, dass Ergebnisbestandteile mit besonderen steuerlichen Charakteristika speziell einem Gesellschafter zugeteilt werden und diese Zuteilung im Hinblick auf die übrigen Gesellschafter im selben Wirtschaftsjahr durch die Zuweisung anderer Ergebnisbestandteile wertmäßig ausgeglichen wird.⁹⁵³

951 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(iii)(a). Siehe zu dieser ersten Grundregel der Regulations bereits oben Kapitel 2 B.II.2.c)bb)(2.)(a).

952 Siehe oben Kapitel 3 A.II.2.

953 Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 10.04 (4) (a).

Beispiel⁹⁵⁴

M und N sind zu gleichen Teilen an einer *general partnership* beteiligt, die ein Gewerbe betreibt. Um die Kreditwürdigkeit der Gesellschaft zu erhöhen, erbringen die Gesellschafter zusätzliche Bareinlagen, die für die Dauer der nächsten drei Wirtschaftsjahre zu gleichen Teilen in Anleihen und Aktien investiert werden sollen, wobei Zinsen aus den Anleihen sowie ein Gewinn aus der Veräußerung der Anleihen steuerfrei sind. Im ersten Jahr des Investitionszeitraums werden die Einkünfte des M aller Wahrscheinlichkeit nach einem höheren Steuersatz als diejenigen des N unterliegen. Die beiden Gesellschafter vereinbaren daher im Zeitpunkt, in dem die Investitionsentscheidung getroffen wird, dass im ersten Wirtschaftsjahr von den ersten 10.000 USD an Anleihezinsen 90% an M und 10% an N zugewiesen werden sollen. Zudem sollen ebenfalls im ersten Wirtschaftsjahr von den ersten 10.000 USD an Dividenden 10% an M und 90% an N verteilt werden. Zinsen und Dividenden der nächsten zwei Wirtschaftsjahre sowie ein Gewinn bzw. Verlust aus der Veräußerung der Anleihen und Aktien teilen die Gesellschafter demgegenüber hälftig untereinander auf. Es ist davon auszugehen, dass die Anforderungen des *Basic Test*⁹⁵⁵ erfüllt sind.

Nach den Richtlinien liegen in einem Wirtschaftsjahr *shifting tax consequences* vor, wenn es im Zeitpunkt, in dem die Verteilungsabrede getroffen wurde, äußerst wahrscheinlich ist, dass der Stand der Kapitalkonten infolge der verabredeten Verteilung am Ende des betreffenden Wirtschaftsjahres nicht wesentlich von demjenigen Stand abweichen wird, der bei einer Verteilung in Übereinstimmung mit den Beteiligungen der Gesellschafter (*partners interest in the partnership*⁹⁵⁶) bestünde, sich zugleich aber infolge der verabredeten Verteilung die Gesamtsteuerlast der Gesellschafter verringert.⁹⁵⁷ Im Rahmen der Prüfung der Gesamtsteuerlast der Gesellschafter sind dabei auch die steuerlichen Verhältnisse der Gesellschafter außerhalb der Gesellschaft zu berücksichtigen.⁹⁵⁸

Die Einordnung des vorliegenden Beispielsfalls machen die Regulations davon abhängig, ob es im Zeitpunkt der Vereinbarung der Verteilung be-

954 In Anlehnung an. Treas Reg. § 1.704-1(b)(5) Example 7(ii).

955 Siehe oben Kapitel 2 B.II.2.c)bb)(1.) (a).

956 Siehe oben Kapitel 2 B.II.2.b).

957 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(iii)(b).

958 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(iii)(b).

reits äußerst wahrscheinlich ist, dass die Gesellschaft im ersten Wirtschaftsjahr sowohl Zins- als auch Dividendeneinkünfte in einem Mindestumfang von jeweils 10.000 USD erzielen wird. Ist dies der Fall, verneinen sie das Merkmal der *substantiality*, da bereits im Zeitpunkt der Vereinbarung der Verteilung anzunehmen ist, dass sich die Kapitalkontenstände von M und N im Vergleich zu einer hälftigen Aufteilung der ersten 10.000 USD an Zins- und Dividendeneinkünfte nicht unterscheiden werden. Einzige Konsequenz der speziellen Verteilungsabrede wäre somit eine Reduzierung der Gesamtsteuerlast der Gesellschafter. Das Entnahmevermögen von M und N bliebe demgegenüber unberührt.⁹⁵⁹ Ist im Zeitpunkt der Vereinbarung der Verteilung dagegen nicht absehbar, in welcher Höhe die Gesellschaft Zins- und Dividendeneinkünfte erzielen und ob sich der Umfang der Zins- und Dividendeneinkünfte entsprechen wird, lehnen die Regulations das Vorliegen von *shifting tax consequences* ab.⁹⁶⁰

Entscheidend für die Zulässigkeit einer speziellen Verteilungsabrede ist somit, ob sich die Gesellschafter dem Risiko aussetzen, dass sich hierdurch auch ihre wirtschaftliche Teilhabe an der Unternehmung ändert. Wie sich die Einkünfte innerhalb des Investitionszeitraums tatsächlich entwickeln, ist für die Bestimmung der *shifting tax consequences* grundsätzlich unbeachtlich. Für den Fall, dass am Ende eines Wirtschaftsjahres die Voraussetzungen der *shifting tax consequences* tatsächlich eingetreten sind, stellen die Regulations allerdings die Vermutung auf, dass bereits in dem Zeitpunkt, in dem die Verteilungsabrede getroffen wurde, der Eintritt dieser Situation als äußerst wahrscheinlich galt. Diese Vermutung kann von den Gesellschaftern widerlegt werden.⁹⁶¹

Das Beispiel verdeutlicht, dass das Erfordernis des *economic effect* im US-amerikanischen Recht allein nicht ausreicht, um Verteilungsabreden zu verhindern, deren Hauptzweck eine Steuerersparnis der Gesellschafter ist; denn bedingt durch die Zuteilung einzelner steuerlicher Ergebnisbestandteile ist es im US-amerikanischen Recht möglich, Einkünfte mit besonderen steuerlichen Charakteristika vorrangig denjenigen Gesellschaftern zuzuweisen, deren persönliche Einkommensteuerverhältnisse diesen Charakteristika am besten entsprechen. Wird zugleich mit der vorrangigen Zuordnung bestimmter Ergebnisbestandteile an einen Gesellschafter eine ausgleichende Zuordnung an die anderen Gesellschafter vorgenommen, wirkt sich die Verteilung auf die *book capital accounts* und damit in der

959 Treas Reg. § 1.704-1(b)(5) Example 7(ii).

960 Treas Reg. § 1.704-1 (b)(5) Example 7(iii).

961 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(iii)(b).

Folge auf die wirtschaftliche Teilhabe der Gesellschafter gleichmäßig aus. Einzige Folge einer solchen Verteilung ist damit eine Steuerersparnis der Gesellschafter. Durch das Erfordernis der *substantiality* werden solche Verteilungsabreden, die einzig in der besonderen Zuordnung steuerlicher Charakteristika bestehen, als unzulässig ausgeschlossen.⁹⁶²

b) *Transitory allocations*

Transitory allocations haben die gleiche Verteilungsmethode zur Grundlage wie *shifting tax consequences*, nur mit dem Unterschied, dass der Ausgleich der besonderen Ergebniszuteilungen nicht in ein und demselben Steuerjahr erfolgt.⁹⁶³ In diesem Zusammenhang greifen die Richtlinien eine Gestaltung auf, die an den von *Wolfgang Schön* beschriebenen Gutachtenfall erinnert:

Beispiel⁹⁶⁴

C und D gründen eine *general partnership* und erbringen jeweils eine Bareinlage in Höhe von 100.000 USD. Alleiniger Gesellschaftszweck soll der Erwerb und die Vermietung einer Maschine sein. Die Gesellschaft nimmt ein Darlehen über 800.000 USD auf, erwirbt anschließend für 1.000.000 USD eine Maschine und vermietet diese mit einer Laufzeit von 12 Jahren an ein solventes Unternehmen. Die Maschine ist über einen 5-Jahres-Zeitraum abzuschreiben. Der Gesellschaftsvertrag erfüllt die Anforderungen der Regulations an das Vorliegen eines *economic effect*⁹⁶⁵. Zudem haben C und D im Gesellschaftsvertrag vereinbart, dass anfängliche Verluste der Gesellschaft zu 90 Prozent C und zu 10 Prozent D zugeteilt werden sollen. Ab dem Zeitpunkt, ab dem die Gesellschaft Gewinne erzielt, sollen diese zunächst wiederum zu 90 Prozent C zugeteilt werden, bis das Ausmaß der zuvor zugeteilten Verluste erreicht ist. Anschließend sollen Gewinne und Verluste der Gesellschaft hälftig zwischen C und D aufgeteilt werden. Auch am *cash flow* sollen C und D gleichmäßig

962 Burke, Federal Income Taxation of Partners and Partnerships in a nutshell, 5. Aufl. 2016, S. 122; Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 491; Cunningham/Cunningham, The Logic of Subchapter K, 5. Aufl. 2017, S. 79.

963 Cunningham/Cunningham, The Logic of Subchapter K, 5. Aufl. 2017, S. 82; Lipton/Carman/Fassler/Schwidetzky, Partnership Taxation, 3. Aufl. 2012, § 5.03 (S. 132).

964 Vgl. Treas. Reg. § 1.704-1(b)(5) Example 2.

965 Siehe oben Kapitel 2 B.II.2.c)bb)(1.).

partizipieren. Aufgrund der zulässigen fünfjährigen Abschreibungsdauer der Maschine erwartet die Gesellschaft in den ersten fünf Jahren Verluste aus ihrer Unternehmung. In den darauffolgenden 7 Jahren rechnet sie mit Gewinnen, die zum Teil auf fehlende Abschreibungen, zum Teil auf andere Umstände zurückzuführen sind. Mit großer Wahrscheinlichkeit werden die Verluste der Gesellschaft in den Jahren 01 bis 05 jeweils 100.000 USD, 90.000 USD, 80.000 USD, 70.000 USD und 60.000 USD betragen. In den Jahren 06 bis 12 wird die Gesellschaft mit hoher Wahrscheinlichkeit Gewinne in Höhe von jeweils 40.000 USD, 50.000 USD, 60.000 USD, 70.000 USD, 80.000 USD, 90.000 USD und 100.000 USD erzielen.

Transitory allocations sind in der Diktion der Regulations gegeben, wenn der Gesellschaftsvertrag den vollständigen oder großteiligen Ausgleich einer oder mehrerer ursprünglicher Verteilungen (*original allocation(s)*) durch eine oder mehrere spätere Verteilungen (*offsetting allocation(s)*) vorsieht und es im Zeitpunkt, in dem die Verteilungsabrede getroffen wurde, äußerst wahrscheinlich ist, dass der Stand der Kapitalkonten infolge der verabredeten Verteilung am Ende desjenigen Zeitraums, auf den sich die Verteilungsabrede erstreckt, nicht wesentlich von demjenigen Stand abweichen wird, der bei einer Verteilung in Übereinstimmung mit den Beteiligungen der Gesellschafter (*partners interest in the partnership*⁹⁶⁶) bestünde, sich zugleich aber infolge der speziellen Verteilungsabrede die Gesamtsteuerlast der Gesellschafter verringert.⁹⁶⁷ Auch in Bezug auf *transitory allocations* stellen die Regulations für den Fall, dass die maßgeblichen Voraussetzungen am Ende des Zeitraums, auf den sich die Verteilungsabrede bezieht, tatsächlich eingetreten sind, die widerlegbare Vermutung auf, dass bereits im Zeitpunkt der Vereinbarung der Verteilung der Eintritt dieser Situation als äußerst wahrscheinlich galt.⁹⁶⁸

Der Beispielsfall der Richtlinien erfüllt diese Kriterien. Entwickelt man hypothetisch die *book capital accounts* aufgrund der angenommenen Verluste und Gewinne bis zum Ende eines 12 Jahreszeitraums fort, ergäbe sich folgendes Bild:

966 Siehe oben Kapitel 2 B.II.2.b).

967 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(iii)(c).

968 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(iii)(b), (c).

3. Kapitel: Analyse ausgewählter Problemfälle

Tabellarische Darstellung

Gesellschafter		C		D	
			book capital		book capital
Einlage			100.000		100.000
Verlust 01		<u>./. 90.000</u>		<u>./. 10.000</u>	
	31.12.01		10.000		90.000
Verlust 02		<u>./. 81.000</u>		<u>./. 9.000</u>	
	31.12.02		./. 71.000		81.000
Verlust 03		<u>./. 72.000</u>		<u>./. 8.000</u>	
	31.12.03		./. 143.000		73.000
Verlust 04		<u>./. 63.000</u>		<u>./. 7.000</u>	
	31.12.04		./. 206.000		66.000
Verlust 05		<u>./. 54.000</u>		<u>./. 6.000</u>	
	31.12.05		./. 260.000		60.000
Gewinn 06		<u>+ 36.000</u>		<u>+ 4.000</u>	
	31.12.06		./. 224.000		64.000
Gewinn 07		<u>+ 45.000</u>		<u>+ 5.000</u>	
	31.12.07		./. 179.000		69.000
Gewinn 08		<u>+ 54.000</u>		<u>+ 6.000</u>	
	31.12.08		./. 125.000		75.000
Gewinn 09		<u>+ 63.000</u>		<u>+ 7.000</u>	
	31.12.09		./. 62.000		82.000
Gewinn 10		<u>+ 72.000</u>		<u>+ 8.000</u>	
	31.12.10		10.000		90.000
Gewinn 11		<u>+ 81.000</u>		<u>+ 9.000</u>	
	31.12.11		91.000		99.000
Gewinn 12	anteilig	+ 9.000		<u>+ 1.000</u>	
	Zwischensumme		100.000		100.000
	Restgewinn	<u>+ 45.000</u>		<u>+ 45.000</u>	
	31.12.12		145.000		145.000

Damit führt die verabredete Zuweisung von Gewinnen und Verlusten über den Zeitraum von 12 Wirtschaftsjahren zu demselben Kapitalkontenstand, der sich auch bei einer hälftigen Aufteilung der Verluste (400.000 USD) und Gewinne (490.000 USD) entsprechend den Beteiligungen der Gesellschafter ergeben hätte. Ein Ausgleich der inkongruenten Verlustzuweisung an C stellt sich zudem bereits im Zeitpunkt der Vereinbarung der Verteilungsabrede als äußerst wahrscheinlich dar, denn die Vereinbarung einer festen Vertragslaufzeit, die Solvenz des Mieters sowie der fest umrissene Abschreibungszeitraum für die Maschine lassen eine sichere Prognose der Ergebnisaussichten der Gesellschaft zu.⁹⁶⁹

969 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(5) Example 2.

Die Gestaltung des Beispielsfalles müsste hiernach an sich als unzulässig eingestuft werden. Die Regulations verneinen jedoch ausnahmsweise das Vorliegen einer *transitory allocation*, wenn es im Zeitpunkt, in dem die spezielle Verteilungsabrede getroffen wird, sehr wahrscheinlich ist, dass die anfängliche Verteilung innerhalb der darauffolgenden fünf Jahre weder vollständig noch zum größten Teil ausgeglichen sein wird (sog. *five-year rule*⁹⁷⁰).⁹⁷¹ Erstrecken sich die anfängliche und die ausgleichende Verteilung jeweils über mehrere Wirtschaftsjahre, ist dabei die anfängliche Verteilung des ersten Jahres mit der ersten ausgleichenden Verteilung in Beziehung zu setzen (*first-in, first-out basis*).⁹⁷²

Der untenstehenden tabellarischen Übersicht ist zu entnehmen, dass die Verlustzuteilung an C im Jahr 01 mit hoher Wahrscheinlichkeit erst im Jahr 08, die Verlustzuteilung des Jahres 02 im Jahr 09, die Verlustzuteilung des Jahres 03 im Jahr 10, die Verlustzuteilung des Jahres 04 im Jahr 11 und die Verlustzuteilung des Jahres 05 im Jahr 12 ausgeglichen sein wird. Damit werden sämtliche originären Verteilungen der Jahre 01 bis 05 jeweils nicht innerhalb eines 5 Jahres-Zeitraums durch eine ausgleichende Verteilung in ihrer Auswirkung auf die wirtschaftliche Teilhabe des C neutralisiert, mit der Folge, dass die Regulations den *economic effect* sämtlicher originären und ausgleichenden Verteilungen der Jahre 01 bis 12 als *substantial* ansehen.⁹⁷³

970 McKee et al., Federal Taxation of Partnerships and Partners, Stand 02/2020, § 11.02 (2) (b) (i).

971 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(iii)(c).

972 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(iii)(c).

973 Vgl. Treas. Reg. § 1.704-1(b)(5) Example 2.

Übersicht der Ergebniszuteilungen an C:

Wj.	Verlust jährlich	Verlust summiert	Gewinne jährlich	Gewinne summiert
01	90.000			
02	81.000	171.000		
03	72.000	243.000		
04	63.000	306.000		
05	54.000	360.000		
06			36.000	
07			45.000	81.000
08			54.000	135.000
09			63.000	198.000
10			72.000	270.000
11			81.000	351.000
12	bis zum Ausgleich		9.000	360.000
	Aufteilung Rest		45.000	405.000

Im Ergebnis vermuten die Regulations mithin in abstrakt-generalisierender Weise, dass sich innerhalb von fünf Jahren die wirtschaftlichen Verhältnisse derart verändern können, dass sich die Gesellschafter stets dem Risiko aussetzen, dass sich die spezielle Verteilungsabrede tatsächlich wirtschaftlich auswirkt.⁹⁷⁴ Dieses Risiko sehen die Richtlinien als ausreichend dafür an, dass die Ergebnisverteilung die wirtschaftliche Teilhabe der Gesellschafter berührt. Eine mögliche Steuerersparnis fällt dann nicht mehr ins Gewicht.⁹⁷⁵

c) Zwischenergebnis

Als Zwischenergebnis bleibt festzuhalten: Eine inkongruente Ergebnisverteilung wird im US-amerikanischen Steuerrecht grundsätzlich anerkannt,

974 Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 10.04 (4) (a).

975 Das Richtlinienbeispiel schweigt allerdings dazu, inwiefern die *after-tax exception* (Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(iii)(a), siehe oben Kapitel 2 B.II.2.c)bb)(2.)(b)) eine Rolle spielt. Dies ist in der Besteuerungspraxis bislang ungeklärt, vgl. hierzu Cunningham/Cunningham, The Logic of Subchapter K, 5. Aufl. 2017, S. 85 mit Fn 41.; McKee et al., Federal Taxation of Partnerships and Partners, Stand 02/2020, § 11.02 (2) (b) (iv).

wenn sich die laufend zugeteilten Gewinne bzw. Verluste im Zeitpunkt der Liquidation der Gesellschaft tatsächlich im Vermögen des einzelnen Gesellschafters per Saldo niederschlagen. Eindeutig als unzulässig werden jedoch solche Konstellationen identifiziert, in denen sich eine spezielle Verteilungsabrede in ihrer wirtschaftlichen Auswirkung im Zeitpunkt der Liquidation aller Wahrscheinlichkeit nach nicht von der allgemeinen Verteilungsabrede der Gesellschafter unterscheidet, infolge der speziellen Verteilungsabrede aber eine Steuerersparnis eines oder mehrerer Gesellschafter herbeigeführt wird. Eine Steuerersparnis der Gesellschafter wird mithin nur dann akzeptiert, wenn mit ihr zugleich das Risiko einer wirtschaftlichen Belastung korreliert. Dabei stellen die Richtlinien allerdings die unwiderlegbare Vermutung auf, dass eine spezielle Verteilung, die sich mit großer Wahrscheinlichkeit nicht innerhalb von fünf Jahren in ihrer wirtschaftlichen Auswirkung neutralisieren wird, stets das Risiko einer wirtschaftlichen Belastung in sich birgt.

3. Vereinigtes Königreich

Im Vereinigten Königreich knüpft s 850 ITTOIA 2005 für steuerliche Zwecke an die gesellschaftsvertragliche Ergebnisverteilungsabrede der Gesellschafter an,⁹⁷⁶ so dass auch von den Kapitaleinlagen der Gesellschafter abweichende Ergebnisverteilungen vom britischen Steuerrecht im Ausgangspunkt anerkannt werden.⁹⁷⁷ Problematisiert werden entsprechende Verteilungsabreden, ähnlich wie in Deutschland, hauptsächlich im Hinblick auf Familienpersonengesellschaften⁹⁷⁸ und wirtschaftliche Interessenverflechtungen⁹⁷⁹. Zu gegenläufig ausgestalteten inkongruenten Verteilungen zwischen fremden Gesellschaftern findet sich demgegenüber weder in der Steuerrechtspraxis noch in der Steuerrechtslehre eine explizite Auffassung.

976 Siehe oben Kapitel 2 B.III.2a).

977 Vgl. HMRC, Business Income Manual, 82055.

978 Siehe unten Kapitel 3 D.I.3.

979 Siehe unten Kapitel 3 D.II.3.

a) Das *Ramsay Principle*

Denkbar ist es, dass entsprechende Gestaltungen in Anwendung des *Ramsay Principle*⁹⁸⁰ für steuerlich unbeachtlich erklärt werden könnten. Dieses „Prinzip“ beschreibt – ähnlich dem deutschen Konzept der wirtschaftlichen Betrachtungsweise⁹⁸¹ – lediglich eine Form der Gesetzesauslegung, die auf den Zweck der einschlägigen Steuervorschrift abstellt. Maßgeblich ist hiernach, ob die Steuervorschrift statt an die äußere Form einer Rechts-handlung, an einen hiermit üblicherweise verwirklichten wirtschaftlichen Gehalt anknüpfen will.⁹⁸² Konstellationen, in denen Gerichte dieses Prinzip herangezogen haben, zeichneten sich regelmäßig dadurch aus, dass mehrere Einzelhandlungen vom Steuerpflichtigen planmäßig zu einer Gesamtmaßnahme verbunden worden waren und sich Handlungen im Rahmen dieser Gesamtmaßnahme – einzig mit dem Ziel einer Steuervermeidung – in ihrer wirtschaftlichen Auswirkung gegenseitig aufhoben („*self-cancelling*“⁹⁸³).⁹⁸⁴ All dies trifft auf gegenläufig ausgestaltete inkongruente Verteilungsabreden zu, sind doch die Verteilungen der einzelnen Wirtschaftsjahre Teil einer einheitlichen Verteilungsabrede und hieraus ersichtlich, vom Steuerpflichtigen als Gesamtmaßnahme intendiert. Zu-

980 Grundlegend *W.T. Ramsay Ltd. v. Inland Revenue Commissioners* [1982] A.C. 300; vgl. hierzu auch Freedman, in Lang et al., GAARs, 2016, Ch. 37 Rn. 1.3; Murray, *Tax Avoidance*, 3. Aufl. 2016, Rn. 1-012, 7-001; Osterloh-Konrad, *Die Steuerumgehung*, 2019, S. 368 ff.

981 Vgl. eingehend zur Analyse des *Ramsay Principle* Osterloh-Konrad, *Die Steuerumgehung*, 2019, S. 368 ff.

982 Regelmäßig wird das *Ramsay Principle* in der Rechtsprechung mit folgenden Worten umschrieben: „The ultimate question is whether the relevant statutory provisions, construed purposively, were intended to apply to the transaction, viewed realistically.” (grundlegend *Barclays Mercantile Business Finance Limited vs. Mawson* [2004] 3 WLR 1383, 1394 mit Verweis auf die Formulierung von Ribeiro PJ, Richter am Hong Kong Court of Final Appeal, in der Entscheidung *Collector of Stamp Revenue v. Arrowtown Assets Ltd* [2003] HKCFA 46; siehe z. B. auch *UBS AG v. Commissioners for Her Majesty’s Revenue Customs* [2016] 1 WLR 1005, 1025).

983 *W. T. Ramsay Ltd. v. Inland Revenue Commissioners* [1982] A. C. 300, 314, 328.

984 Z.B. *Inland Revenue Commissioners v. Scottish Provident Institution* [2004] 1 WLR 3172, 3172; *MacNiven (HM Inspector of Taxes) v. Westmoreland Investments Ltd* [2003] 1 A. C. 311, 314; *W. T. Ramsay Ltd. v. Inland Revenue Commissioners* [1982] A. C. 300, 314. Dass Einzelhandlungen vorliegen, die sich in ihrer wirtschaftlichen Auswirkung gegenseitig aufheben, ist jedoch nicht notwendiges Kriterium für die Anwendbarkeit des *Ramsay Principle*, vgl. z.B. *Furniss (Inspector of Taxes) v. Dawson* [1984] A. C. 474, 492.

dem sind sie darauf ausgerichtet, sich in ihrer wirtschaftlichen Auswirkung wechselseitig aufzuheben, so dass sich die Inkongruenz im Ergebnis wirtschaftlich nicht auswirkt. Ob es darüber hinaus bei Anwendung des *Ramsay Principles* eine Rolle spielt, wie wahrscheinlich der gegenseitige Ausgleich der inkongruenten Verteilungen der einzelnen Wirtschaftsjahre im Zeitpunkt der Vereinbarung ist, lässt sich nicht eindeutig bestimmen. Anfangs stellte die Rechtsprechung noch maßgeblich darauf ab, dass jegliche praktische Wahrscheinlichkeit, dass die Ereignisse nicht in der vorgeschriebenen Reihenfolge stattfinden würden, fehlen müsse.⁹⁸⁵ Jüngst entschied der *Supreme Court* demgegenüber, dass die Zusammenfassung mehrerer Einzelhandlungen zu einer Gesamtmaßnahme nicht auf der Grundlage der Wahrscheinlichkeit ihres Eintritts zu beurteilen sei; entscheidend sei vielmehr die Zielsetzung und Erwartung der Parteien, ungeachtet der Möglichkeit, dass der Eintritt der Einzelschritte nicht so erfolgen könnte, wie von den Parteien beabsichtigt.⁹⁸⁶ Dies könnte darauf hindeuten, dass die objektiv zu erwartenden Gesellschaftsergebnisse im Zeitpunkt der Vereinbarung der Verteilung und die hierauf basierende Wahrscheinlichkeit eines Ausgleichs der gegenläufigen Verteilungen für die Anwendung des *Ramsay Principles* irrelevant sind; andererseits können die Zielsetzungen und Erwartungen der Parteien nur anhand objektiver Umstände bestimmt werden. Im Falle einer unsicheren Ergebnisprognose im Zeitpunkt der Verteilungsvereinbarung wird man wohl nicht ohne Weiteres eine entsprechende Erwartung der Gesellschafter auf Ausgleich der gegenläufigen Verteilungen annehmen können. Ungeachtet dessen, sind aber nach der Rechtsprechung das Ziel der Steuervermeidung und die gegenseitige Aufhebung von Einzelhandlungen allein nicht ausreichend, um Gestaltungen für steuerlich unbeachtlich zu erklären. Vielmehr muss eine zweckgerichtete Auslegung der einschlägigen Steuervorschriften ergeben, dass diese nicht die einzelne Handlung, sondern die Gesamtmaßnahme in den Blick nimmt.⁹⁸⁷ Der für die Ergebnisverteilung bei Perso-

985 Z.B. *Craven (Inspector of Taxes) v. White (Stephen), Inland Revenue Commissioners v. Bowater Property Developments*, *Baylis (Inspector of Taxes) v. Gregory* [1989] A.C. 398, 514; *W. T. Ramsay Ltd. v. Inland Revenue Commissioners* [1982] A. C. 300, 314, 324.

986 *RFC 2012 Plc (in liquidation) (formerly the Rangers Football Club Plc) v. Advocate General for Scotland (Scotland)* [2017] 1 WLR 2767, 2790; *Inland Revenue Commissioners v. Scottish Provident Institution* [2004] 1 WLR, 3172, 3183.

987 Z.B. *RFC 2012 Plc (in liquidation) (formerly the Rangers Football Club Plc) v. Advocate General for Scotland (Scotland)* [2017] 1 WLR 2767, 2775; *UBS AG v.*

nengesellschaften maßgeblichen Vorschrift des s 850 ITTOIA 2005 lässt sich jedoch nur schwerlich entnehmen, welche Intention der Gesetzgeber hiermit verfolgt, verweist doch die Vorschrift in ihrem Absatz 1 zur Ermittlung des Ergebnisanteils des einzelnen Gesellschafters lediglich auf die Verteilungsabrede (*profit-sharing arrangements*) der Gesellschafter, ohne dass sich hieraus Anhaltspunkte entnehmen ließen, ob der Gesetzgeber strikt an die zivilrechtliche Gestaltungsfreiheit der Gesellschafter oder an die tatsächliche wirtschaftliche Begünstigung bzw. Belastung der Gesellschafter anknüpfen will. Es lässt sich daher zur Relevanz des *Ramsay Principle* für Ergebnisverteilungsabreden von Personengesellschaften keine eindeutige Aussage treffen.

b) Die britische GAAR

Vor diesem Hintergrund könnte die im Rahmen des *Finance Act 2013* in das britische Steuerrecht aufgenommene GAAR Bedeutung erlangen.⁹⁸⁸ Aufgrund der erst kürzlich erfolgten Einführung der GAAR existiert jedoch derzeit noch keine gesicherte Anwendungspraxis.⁹⁸⁹ Die vorliegende Untersuchung muss sich daher mit der vorsichtigen Einschätzung begnügen, wie sich die Relevanz der GAAR in Bezug auf Ergebnisverteilungsabreden in Personengesellschaften auf der Grundlage der Gesetzesmerkmale und deren Erläuterungen in den Richtlinien des HMRC⁹⁹⁰ darstellen könnte.

Der Tatbestand der britischen GAAR setzt das Vorliegen einer missbräuchlichen (*abusive*) Steuergestaltung (*tax arrangement*) voraus.⁹⁹¹ Unter den Begriff des *tax arrangement* fasst das Gesetz jegliche Gestaltung, bei der – unter Zugrundelegung sämtlicher Umstände – die Annahme gerechtfertig-

Commissioners for Her Majesty's Revenue Customs [2016] 1 WLR 1005, 1025; Barclays Mercantile Business Finance Limited vs. Mawson [2004] 3 WLR 1383, 1394.

988 Vgl. *Finance Act 2013* Part 5 (ss 206-215).

989 Burchner/Cape/Hodkin, IFA Cahiers 2018, vol. 103A, S. 809, 818; Freedman, in Lang et al., GAARs, 2016, Ch. 37 Rn. 2.6.

990 Die Richtlinien des HMRC (GAAR Guidance) sind, soweit sie vom GAAR Advisory Panel anerkannt wurden, von den Gerichten bei der Anwendung der GAAR zu berücksichtigen, s 211(2)(a) FA 2013. Auch wenn sie keine gesetzliche Bindungswirkung entfalten, erlangen die Richtlinien vor diesem Hintergrund doch ein gewisses Gewicht, vgl. Freedman, in Lang et al., GAARs, 2016, Ch. 37 Rn. 2.2.

991 S 206(1) FA 2013.

tigt ist, dass der einzige Zweck oder einer der Hauptzwecke dieser Gestaltung die Erlangung eines Steuervorteils⁹⁹² ist.⁹⁹³ Ein Steuervorteil liegt hierbei in jeder für den Steuerpflichtigen günstigen Steuerfolge.⁹⁹⁴ Wird eine missbräuchliche Steuergestaltung bejaht, ist der Erlangung von Steuervorteilen durch Vornahme solcher Anpassungen (*adjustments*) entgegenzuwirken, die gerecht (*just*) und angemessen (*reasonable*) sind.⁹⁹⁵ Welche Anpassungen im Einzelfall als geboten einzustufen sind, richtet sich laut den Richtlinien danach, welche Gestaltung ein Steuerpflichtiger gewählt hätte, der dasselbe wirtschaftliche Ergebnis erreichen will, ohne zugleich den unzulässigen Steuervorteil anzustreben.⁹⁹⁶

Eine gegenläufig ausgestaltete inkongruente Ergebnisverteilung, die sich bezogen auf die Gesamtperiode wirtschaftlich nicht auswirkt, wird auf dieser Grundlage als *tax arrangement* eingestuft werden können. Ausgehend von den Richtlinien, die das Merkmal des *tax arrangement* weit verstanden wissen wollen,⁹⁹⁷ wird der Schwerpunkt der Prüfung wohl auf der Missbräuchlichkeit der Ergebnisverteilungsabrede liegen. Diesbezüglich stellt die GAAR maßgeblich darauf ab, ob die Gestaltungswahl des Steuerpflichtigen in Bezug auf die einschlägigen Steuervorschriften als angemessene Handlung (*reasonable course of action*) einzuordnen ist. Nach dem sog. „*double reasonable test*“ ist hierfür entscheidend, dass vernünftigerweise angenommen werden kann, die gewählte Gestaltung sei als angemessen einzustufen.⁹⁹⁸ Hierdurch soll die Schwelle zur Missbräuchlichkeit äußerst hoch angesetzt und dem Umstand Rechnung getragen werden, dass es in Bezug auf ein und dieselbe Gestaltung unterschiedliche Einschätzungen im Hinblick auf ihre Missbräuchlichkeit geben kann. Die Grenze der Miss-

992 Zu beachten ist, dass der Bereich der Steuern, auf den die GAAR Anwendung findet, beschränkt ist, vgl. s 206(3) FA 2013. Diese Beschränkung wird hier allerdings nicht relevant, sind doch sämtliche Ertragsteuern vom Anwendungsbereich der GAAR erfasst, vgl. s 206(3)(a), (b), (c) FA 2013.

993 S. 207(1) FA 2013.

994 HMRC, GAAR Guidance, C 2.2. Vgl. im Einzelnen die Aufzählung des s. 208(a) bis (f) FA 2013.

995 S 209(1), (2) FA 2013.

996 HMRC, GAAR Guidance, B 13.3, C 6.3.5.

997 HMRC, GAAR Guidance, C 3.8 f.

998 Vgl. s 207(2) FA 2013: „Tax arrangements are “abusive” if they are arrangements the entering into or carrying out of which cannot reasonably be regarded as a reasonable course of action in relation to the relevant tax provisions, having regard to all the circumstances (...).“ Hierzu auch GAAR Guidance, C 5.10.1; siehe auch Burchner/Cape/Hodkin, Anti-avoidance measures, IFA Cahiers 2018, vol. 103A, 809, 814 ff.

bräuchlichkeit soll nur dann überschritten sein, wenn die Annahme einer angemessenen Gestaltung nach jeder vernünftigen Betrachtungsweise unvertretbar ist.⁹⁹⁹

Relevant in Bezug auf die Angemessenheit ist nach dem Gesetz insbesondere, ob die wesentlichen Folgen der Gestaltung mit den Prinzipien, auf denen die einschlägigen Steuernormen basieren, sowie mit den politischen Zielen, die mit ihnen verfolgt werden, übereinstimmen. Kann die Zielsetzung einer Regelung nicht eindeutig bestimmt werden, ist für die Bestimmung der Angemessenheit einer Gestaltung maßgeblich darauf abzustellen,¹⁰⁰⁰ ob ihre Folgen durch einzelne oder mehrere gekünstelte („*contrived*“) oder ungewöhnliche („*abnormal*“) Schritte erreicht wurden¹⁰⁰¹ oder ob mittels der Gestaltung Gesetzeslücken ausgenutzt werden sollen¹⁰⁰². Vergleichbar dem deutschen Recht wird hierbei regelmäßig der wirtschaftliche Gehalt der gewählten Gestaltung relevant.¹⁰⁰³ Die Richtlinien identifizieren als Zielbereich der GAAR vor allem gekünstelte Gestaltungen, deren steuerliche Folgen nicht mit ihrer rechtlichen und wirtschaftlichen Auswirkung korrespondieren.¹⁰⁰⁴

Gegenläufig ausgestaltete inkongruente Verteilungen könnten auf dieser Grundlage für steuerlich unbeachtlich erklärt werden, sofern sie gegenüber einer kongruenten Verteilung zu einem Steuervorteil eines oder mehrerer Gesellschafter führen und kein korrespondierendes wirtschaftliches Risiko der Gesellschafter abbilden. Insofern dürfte auch im britischen Recht für die Einordnung derartiger Verteilungsabreden relevant werden, ob mit einem Ausgleich der gegenläufigen Verteilungen bereits im Zeitpunkt ihrer Vereinbarung zu rechnen ist; ist dies der Fall, stellt die Gegenläufigkeit einen gekünstelten Weg dar, um eine Steuerersparnis zu erreichen und im Ergebnis zugleich die kongruente Gewinnbeteiligung zu beibehalten, ohne dass sich die Gesellschafter dem Risiko des wirtschaftlichen Niederschlags der Inkongruenz tatsächlich aussetzen. Die Folge ist, dass der steuerliche Verlustabzug höher als die zugrundeliegende wirtschaftliche Belastung ist – eine Konstellation, die die britische GAAR ausdrücklich als mögliches Indiz für die Missbräuchlichkeit einer Gestaltung nennt.¹⁰⁰⁵ Viel spricht also dafür, dass auch das britische Recht gegenläufig

999 HMRC, GAAR Guidance, C 5.10.3.

1000 HMRC, GAAR Guidance, C 5.7.7 und C 5.7.8.

1001 HMRC, GAAR Guidance, C 5.7.7.; GAAR Guidance D 2.8., D 2.8.1.

1002 S 207(2)(b) FA 2013.

1003 Burchner/Cape/Hodkin, IFA Cahiers 2018, vol. 103A, 809, 815.

1004 HMRC, GAAR Guidance, D 2.8. und D 2.8.1.

1005 S 207(4)(b) FA 2013.

ausgestaltete inkongruente Verteilungen nicht uneingeschränkt anerkennt. Eine gesicherte Rechtspraxis in Bezug auf die GAAR und ihre Anwendung auf Ergebnisverteilungsabreden bei Personengesellschaften existiert jedoch nicht.

4. Vergleichende Zusammenfassung und Wertung

Der für das deutsche Recht zu beurteilende Gutachtenfall führt deutlich vor Augen, dass inkongruente Verteilungen abweichend von ihrer grundsätzlichen Zulässigkeit dann eine Einschränkung erfahren müssen, wenn sie im Vergleich zu einer kongruenten Verteilung zu einer wirtschaftlich vergleichbaren Auswirkung und zugleich zu einer Steuerersparnis der Gesellschafter führen. Einer Gestaltung ohne wirtschaftliche Grundlage, deren einzige Konsequenz ein Steuervorteil eines Steuerpflichtigen ist, kann das Steuerrecht, das auf die Erfassung wirtschaftlicher Vorgänge und Zustände gerichtet ist,¹⁰⁰⁶ nicht folgen. Dabei offenbart der beschriebene Gutachtenfall die Problematik der unterschiedlichen Sichtweise vermögensmäßiger Auswirkungen auf Basis der Abschnittsbesteuerung im Gegensatz zu einer Gesamtbetrachtung über mehrere Jahre. Während die Besteuerung laufend im Jahr der Entstehung und Zuteilung des jeweiligen Gesellschaftsergebnisses an die Gesellschafter erfolgt, lässt sich die endgültige Auswirkung auf das Vermögen des Gesellschafters aus der Saldierung der Gewinn- und Verlustanteile über die Jahre gesehen, gegebenenfalls erst im Zeitpunkt der Liquidation der Gesellschaft feststellen. Dieses Auseinanderfallen machen sich Gesellschafter zunutze, wenn sie eine gegenläufig ausgestaltete, inkongruente Verteilung wechselseitig vereinbaren, die sich über einen längeren Zeitraum gesehen, in ihrer Auswirkung auf das Vermögen des einzelnen Gesellschafters nicht von einer kongruenten Ergebnisverteilung unterscheidet und einzig eine Steuerersparnis eines oder mehrerer Gesellschafter herbeiführen soll.

Im britischen Steuerrecht lässt sich mit Blick auf die GAAR und ihre Anwendung auf gegenläufig inkongruente Ergebnisverteilungsabreden bei Personengesellschaften keine gesicherte Auffassung herleiten. Die britische Steuerrechtsordnung muss daher für eine vergleichende Zusammenfassung, aus der auch Lehren für das deutsche Recht zu ziehen wären, an dieser Stelle außer Betracht bleiben.

1006 Seer, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 1 Rn. 32.

Demgegenüber stellt die US-amerikanische Steuerrechtsordnung klare Anforderungen an die steuerrechtliche Zulässigkeit solcher, in der deutschen Steuerrechtslehre bislang nicht diskutierter Gestaltungen. Dabei kann der vorangegangenen Gegenüberstellung beider Rechtsordnungen entnommen werden, dass sich die US-amerikanischen Kriterien zur Einordnung gegenläufig ausgestalteter, inkongruenter Verteilungsabreden weitestgehend in das deutsche Ertragsteuersystem einfügen lassen. Explizit problematisieren die US-amerikanischen Treasury Regulations insoweit die Vereinbarung einer speziellen Verteilungsabrede, die sich letztlich, bei Erreichen eines vereinbarten *break-even*-Punkts gegenüber der allgemein geltenden Ergebnisverteilung nicht unterschiedlich auswirkt.

Das US-amerikanische Recht begegnet entsprechenden Gestaltungen mittels des Kriteriums der *substantiality*. Hiernach ist die Zulässigkeit gegenläufig ausgestalteter inkongruenter Verteilungsabreden nicht von vornherein ausgeschlossen, selbst wenn mit ihr eine Steuerersparnis eines oder mehrerer Gesellschafter einhergeht. Voraussetzung für die Anerkennung einer so ausgestalteten Verteilungsabrede ist jedoch, dass mit der Steuerersparnis zugleich das Risiko einer wirtschaftlichen Belastung für den Gesellschafter verbunden ist. Diese Einschätzung ist auch mit Blick auf die deutsche Steuerrechtspraxis sachgerecht, würde doch die Gestaltungsfreiheit der Gesellschafter übermäßig eingeschränkt, wenn man gegenläufig inkongruente Ergebnisverteilungen schon im Ausgangspunkt als steuerlich unzulässig einordnete. Es muss grundsätzlich den Gesellschaftern freistehen, eine Risikoaufteilung im Hinblick auf künftige Gewinne und Verluste – ungeachtet ihrer Beteiligung am Gesellschaftsvermögen – vorzunehmen. Werden einem Gesellschafter anfänglich überproportional hohe Verlustanteile zugewiesen, weil er insoweit auch das Risiko tragen will, ist es durchaus wirtschaftlich gerechtfertigt, ihm in einer anschließenden Gewinnphase vorrangig überproportional höhere Gewinnanteile zuzuweisen. Voraussetzung für die steuerliche Zulässigkeit gegenläufig inkongruenter Ergebnisverteilungen muss aber sein, dass der Gesellschafter, dem die anfänglichen Verluste zugeteilt werden, auch tatsächlich dem Risiko einer wirtschaftlichen Belastung ausgesetzt ist. Anderenfalls mangelt es einer überproportional hohen Verlustzuteilung an einer wirtschaftlichen Grundlage.

Während die US-amerikanischen Regulations im Rahmen einer Prognosebeurteilung der künftigen *book capital*-Entwicklung den Gleichlauf gegenläufig inkongruenter Ergebnisverteilungen mit dem einer kongruenten Verteilung grundsätzlich als unzulässige Gestaltung würdigen, findet im deutschen Recht die steuerrechtliche Zulässigkeit ihre Schranke in

§ 42 AO. Danach ist es als Gestaltungsmissbrauch zu werten, wenn die gegenläufig inkongruente Gewinnverteilung nicht mit dem Risiko einer wirtschaftlichen Belastung korreliert.

Schwierigkeiten bereitet hierbei allerdings im Einzelfall, im Rahmen einer Prognosebeurteilung über einen sehr langen Zeitraum, eine gesicherte Erkenntnis über die Entwicklung künftiger Gewinne und Verluste zu erlangen, um deren saldiertes Ergebnis in einen Vergleich zu einer kongruenten Gewinnverteilung einfließen zu lassen. Die US-amerikanischen Regulations beschränken denn auch ihren Vergleichszeitraum mit der sog. *five-year rule* auf 5 Jahre und werten gegenseitig inkongruente Gewinnverteilungen dann als zulässig, wenn es sehr wahrscheinlich erscheint, dass sich die wirtschaftliche Auswirkung der Gegenläufigkeit inkongruenter Verteilungen nicht innerhalb von 5 Jahren ausgleicht. Dies erscheint sachgerecht, zumal über einen längeren Zeitraum betrachtet, Gesellschafter immer auch das Risiko einer nicht vorhersehbaren Entwicklung der Unternehmung tragen. Der Gesellschafter, der einen inkongruent hohen Anteil an einem Verlust erhält, kann sich also durchaus dem Risiko aussetzen, dass er tatsächlich in diesem Umfang einer wirtschaftlichen Belastung unterliegt, die nicht durch spätere Zuteilung von Gewinnen ausgeglichen werden kann.

Mit der gleichen Zielrichtung würden sich auch im deutschen Recht gegenläufig ausgestaltete inkongruente Verteilungsabreden als Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 42 AO einstufen und sachgerecht lösen lassen. Um aber einerseits die grundsätzliche Anerkennung inkongruenter Ergebnisverteilungen sicherzustellen und andererseits für gegenläufige Ausgestaltungen einen einheitlich zu berücksichtigenden Vergleichszeitraum für eine Zulässigkeitsprüfung zu bestimmen, erscheint es angezeigt, im Rahmen eines Reformvorschlages eine entsprechende Regelung aufzunehmen.¹⁰⁰⁷

B. Die Einräumung eines ergebnisunabhängigen Vorabgewinns

I. Deutschland

Die vom Grundsatz der Privatautonomie beherrschte zivilrechtliche Ergebnisverteilung kann im Spannungsfeld der ihrer eigenen Teleologie folgenden steuerrechtlichen Betrachtung darüber hinaus bei Vorabgewinnverein-

1007 Siehe unten Kapitel 4 C.

barungen zu problematischen Fallkonstellationen führen, wie sie etwa das FG Münster zu entscheiden hatte.¹⁰⁰⁸ Diese Entscheidung betraf atypisch stille Gesellschaften zwischen einer GmbH und ihren Gesellschaftern. Ausweislich des Gesellschaftsvertrages sollte die Ergebniszuweisung an den einzelnen stillen Gesellschafter im Verhältnis seiner Einlage zur Summe aus dem Kapital der GmbH und der Summe der Einlagen aller stillen Gesellschafter erfolgen. Zudem war der GmbH im Gesellschaftsvertrag für die kommenden drei Jahre jeweils das Recht auf einen betragsmäßig fixierten Vorabgewinn eingeräumt.¹⁰⁰⁹ Die atypisch stillen Gesellschaften erzielten im Streitjahr, dem Jahr der Gründung, Verluste. Dennoch wurde der GmbH im Rahmen der Ergebnisverteilung der im Gesellschaftsvertrag vereinbarte Vorabgewinn in Höhe von 200.000 Euro zugeteilt. Dies hatte zur Folge, dass den stillen Gesellschaftern erhöhte Verlustanteile zugewiesen wurden. Die GmbH erklärte demgegenüber für das Streitjahr insgesamt einen Gewinn, da der ihr eingeräumte Vorabgewinn ihren Anteil am Gesamtverlust der atypisch stillen Gesellschaften überstieg.¹⁰¹⁰ Das zuständige Finanzamt folgte der vorgenommenen Verteilung nicht, sondern rechnete den stillen Gesellschaftern und der GmbH nur den im Streitjahr tatsächlich entstandenen Verlust zu, ohne den der GmbH eingeräumten Vorabgewinn zu berücksichtigen.¹⁰¹¹ Die hiergegen erhobene Klage erachtete das FG Münster für begründet.¹⁰¹²

Wenn auch die der Entscheidung des FG Münster zugrundeliegende Fallgestaltung die zusätzliche Besonderheit einer wirtschaftlichen Interessensverflechtung zwischen der GmbH und den atypisch stillen Gesellschaftern beinhaltet, steht sie doch in ihrer grundlegenden Aussage stellvertretend für die allgemeine Problematik der Zuweisung einer ergebnisunabhängigen Vorabvergütung im Rahmen der Ergebnisverteilung.¹⁰¹³ Hier führt die – im Folgenden noch auf ihre Zulässigkeit zu untersuchende – Gestaltungsfreiheit in Bezug auf die Verteilungsvereinbarung so weit, dass unter Umständen aus einem negativen Gesamtergebnis der Gesellschaft einem oder mehreren Gesellschaftern ein positiver Ergebnisanteil zugewiesen wird. Dabei macht schon die Bezeichnung als „Vorabgewinn“

1008 FG Münster v. 14.08.2013, 2 K 2483/11 F, EFG 2014, S. 29.

1009 FG Münster v. 14.08.2013, 2 K 2483/11 F, EFG 2014, S. 29 (Tz. 2).

1010 FG Münster v. 14.08.2013, 2 K 2483/11 F, EFG 2014, S. 29 (Tz. 3).

1011 FG Münster v. 14.08.2013, 2 K 2483/11 F, EFG 2014, S. 29 (Tz. 4).

1012 FG Münster v. 14.08.2013, 2 K 2483/11 F, EFG 2014, S. 29 (Tz. 20 ff.).

1013 Vgl. auch FG Bremen v. 6.03.2008, 1 K 25/07 (6), EFG 2008, S. 1609 (Tz. 15, 52); FG Düsseldorf v. 23.11.2000, 10 K 3784/96 F, EFG 2001, S. 204 (Tz. 7, 41); hierzu auch Groh, DStZ 2001, 358 f.

deutlich, dass von wirtschaftlichen Realitäten abgewichen wird, erfolgt doch die Zuteilung eines „Gewinns“ auch in den Fällen, in denen nur ein Verlust vorhanden ist. Im Ergebnis lassen sich hierdurch vom allgemeinen Verteilungsschlüssel abweichende verminderte und erhöhte Verlustanteile und, je nach entsprechendem Zahlengefüge, auch positive und negative Ergebnisanteile aus einem einheitlich ermittelten Betriebsergebnis allein durch eine entsprechende Ergebnisverteilung generieren. Dies könnte – zumindest auf den ersten Blick – der Besteuerungsnorm des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG widersprechen, die als Steuerobjekt die Gewinnanteile benennt und damit zum Ausdruck bringt, dass Teile einer einheitlichen Nettogröße Gewinn bzw. Verlust der Besteuerung unterworfen werden.¹⁰¹⁴ Im Folgenden ist deshalb zu erörtern, welche Folgen aus einer im Gesellschaftsvertrag vereinbarten ergebnisunabhängigen Gewinnzuweisung zu ziehen sind und welche steuerlichen Konsequenzen sich hieraus ableiten lassen.

1. Gesellschaftsrechtliche Wirkung

Dem gesellschaftsrechtlichen Schrifttum ist im Ergebnis nicht eindeutig zu entnehmen, welche materiellen Folgerungen sich aus einer ergebnisunabhängigen Vorabgewinnvereinbarung ergeben. So wird zum einen darauf verwiesen, dass ein Vorabgewinn aufgrund seiner Natur als Gewinnanteil zwingend voraussetze, dass auch tatsächlich in ausreichendem Maße ein Gewinn erwirtschaftet wird.¹⁰¹⁵ Anderenfalls reduziere sich bzw. entfele das Recht auf einen Gewinnvoraus.¹⁰¹⁶ Zugleich wird aber auch von den Vertretern dieser Auffassung die Möglichkeit bejaht, gesellschaftsrechtli-

1014 Vgl. auch Kahle, *StuW* 1997, 323, 328 f.; Kempelmann/Scholz, *DStR* 2019, 630, 631.

1015 Blezinger, *Gewinnverteilung bei Personengesellschaften*, 2018, S. 152; Gesell, in *Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften*, 5. Aufl. 2020, § 4 Rn. 129; Gummert, in *MHdB GesR I*, 5. Aufl. 2019, § 15 Rn. 26; Haas, in *Röhrich/Graf von Westphalen/Has, HGB*, 5. Aufl. 2019, § 121 Rn. 5; Priester, in *MüKo HGB*, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 121 Rn. 39; Schulte, in *Sudhoff, Personengesellschaften*, 8. Aufl. 2005, § 14 Rn. 2; v. Falkenhausen/H.C. Schneider, in *MHdB GesR I*, 5. Aufl. 2019, § 63 Rn. 27.

1016 Blezinger, *Gewinnverteilung bei Personengesellschaften*, 2018, S. 152; Gesell, in *Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften*, 5. Aufl. 2020, § 4 Rn. 129; Gummert, in *MHdB GesR I*, 5. Aufl. 2019, § 15 Rn. 26; Haas, in *Röhrich/Graf von Westphalen/Has, HGB*, 5. Aufl. 2019, § 121 Rn. 5; Priester, in *MüKo HGB*, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 121 Rn. 39; Schulte, in *Sudhoff, Personengesell-*

che Vergütungsvereinbarungen ergebnisunabhängig auszugestalten. Hierfür finden sich die Bezeichnung als „Garantiegewinn“¹⁰¹⁷, „Mindestgewinn“¹⁰¹⁸ oder „gewinnunabhängige Vorabvergütung“¹⁰¹⁹. Die Erfüllung hieraus resultierender Ansprüche soll nach einhelliger Auffassung zu Aufwand führen, soweit ein Gesellschaftsgewinn betragsmäßig hinter der ergebnisunabhängigen Zusage zurückbleibt.¹⁰²⁰ Zum Teil wird hierbei differenzierter von „Aufwand der Gesellschaft“¹⁰²¹, zum Teil von Aufwand „im Verhältnis der Gesellschafter untereinander“¹⁰²² gesprochen. Während erstere Formulierung daraufhin deutet, dass eine ergebnisunabhängige Vorabvergütung die Gewinnermittlung der Gesellschaft betrifft,¹⁰²³ lässt die Annahme eines Aufwands „im Verhältnis der Gesellschafter untereinander“ nicht eindeutig erkennen, ob insoweit die Ebene der Gewinnermittlung oder der Gewinnverteilung berührt wird. Sieht man den Begriff „Aufwand“ im Kontext der Gewinn- und Verlustrechnung, die Teil des Jahresabschlusses ist (§ 242 Abs. 2 und 3 HGB), wäre ausgehend von diesem Begriffsverständnis die Ebene der Gewinnermittlung angesprochen. Dies hätte allerdings zur Folge, dass es sich um Aufwand der Gesellschaft¹⁰²⁴ und nicht „im Verhältnis der Gesellschafter“ handelt, da Träger des Unternehmens die Gesellschaft ist¹⁰²⁵. Fasst man dagegen den Begriff „Auf-

schaften, 8. Aufl. 2005, § 14 Rn. 2; v. Falkenhausen/H.C. Schneider, in MHdB GesR I, 5. Aufl. 2019, § 63 Rn. 27.

1017 Blezinger, Gewinnverteilung bei Personengesellschaften, 2018, S. 155 ff.; Gummert, in MHdB GesR I, 5. Aufl. 2019, § 15 Rn. 28.

1018 Gesell, in Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, 5. Aufl. 2020, § 4 Rn. 127; Schulte, in Sudhoff, Personengesellschaften, 8. Aufl. 2005, § 14 Rn. 6.

1019 Priester, in MüKo HGB, 4. Aufl. 2016, Bd. 2, § 121 Rn. 40, der als Gegensatz hierzu „echte Vorabgewinne“ nennt (Rn. 39); ähnlich Haas, in Röhrich/Graf von Westphalen/Haas, HGB, 5. Aufl. 2019, § 121 Rn. 5.

1020 Blezinger, Gewinnverteilung bei Personengesellschaften, 2018, S. 156; Priester, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 121 Rn. 40; v. Falkenhausen/H.C. Schneider, in MHdB GesR I, 5. Aufl. 2019, § 63 Rn. 27.

1021 Blezinger, Gewinnverteilung bei Personengesellschaften, 2018, S. 156.

1022 Priester, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 121 Rn. 40. Ähnlich geht Ehricke davon aus, dass entsprechende Vorabgewinne „im Verhältnis der Gesellschafter als Aufwandsposten zu qualifizieren sind“, vgl. Ehricke, in E/B/J/S, HGB, Bd. 1, 4. Aufl. 2020, § 121 Rn. 13.

1023 So ausdrücklich Scholz, in Westermann/Wertenbruch, Handbuch Personengesellschaften, 76. EL 2020, § 27 Rn. 626.

1024 Subjekt der Gewinnermittlung ist die Gesellschaft, vgl. oben Kapitel 2 A.I.2.a).

1025 Wertenbruch, in Westermann/Wertenbruch, Handbuch Personengesellschaften, 76. EL 2020, § 30 Rn. 700 (zur OHG und KG) und § 32 Rn. 786 (zur GbR) jeweils m.w.N.

wand“ nicht als Position der Gewinn- und Verlustrechnung auf, sondern allgemein als Vermögensminderung, könnte man die Berücksichtigung ergebnisunabhängiger Vergütungen im Rahmen der Gewinnverteilung im Hinblick auf ihre kapitalanteilmindernde Wirkung als „im Verhältnis der Gesellschafter untereinander“ eintretende Vermögensminderung verstehen.¹⁰²⁶ Ein ergebnisunabhängiger Vorabgewinn wäre dann ausschließlich auf Ebene der Gewinnverteilung zu berücksichtigen. Ähnlich könnte auch *Schäfer* verstanden werden, der bei einem nicht ausreichenden Gesellschaftsgewinn einen Vorabgewinn „für die Ermittlung und Verteilung des restlichen Ergebnisses als Aufwand in Ansatz [...] bringen“¹⁰²⁷ will. Der Verweis auf das „restliche Ergebnis“ lässt vermuten, dass insoweit die Berechnungsebene der Gewinnverteilung angesprochen ist. Andernfalls – auf Ebene der Gewinnermittlung – würde die Berücksichtigung eines zusätzlichen Aufwands zu einem erstmals oder insgesamt höheren negativen Betriebsergebnis und nicht nur „restlichen“ Ergebnis führen.

Die jeweiligen Folgen der möglicherweise unterschiedlichen Auffassungen für die Ergebnis- und Kapitalanteile der Gesellschafter soll folgendes Beispiel verdeutlichen:

In einer zweigliedrigen Personenhandelsgesellschaft mit den Gesellschaftern A und B, die beide am Vermögen, Gewinn und Verlust der Gesellschaft je zur Hälfte beteiligt sind, wird zum Ende eines Wirtschaftsjahres ausweislich der Gewinn- und Verlustrechnung ein vorläufiger Gewinn von 60.000 € erwirtschaftet.

Fallalternative 1: Nicht berücksichtigt wurde bisher, dass Gesellschafter A aus einem Schuldverhältnis mit der Gesellschaft einen Anspruch auf eine Tätigkeitsvergütung i. H. v. 100.000 € hat.

Fallalternative 2: Die Tätigkeit des Gesellschafters A soll als dessen Beitrag mit einem Gewinnvorab i. H. v. 100.000 € abgegolten werden, wobei der Gewinnvorab auch zu berücksichtigen ist, wenn der Gewinn der Gesellschaft weniger als 100.000 € beträgt oder ein Verlust erwirtschaftet wurde.

1026 In diesem Sinne auch Altfelder, FR 2005, 6, 7 mit Fn. 16; Groh, DStZ 2001, 358, 359.

1027 Schäfer, in Staub, HGB, Bd. III, 5. Aufl. 2009, § 121 Rn. 27.

3. Kapitel: Analyse ausgewählter Problemfälle

Während in der Fallalternative 1 der vorläufige Gewinn um den Aufwand der Tätigkeitsvergütung zu mindern ist und sich dadurch ein endgültiges Betriebsergebnis in Höhe eines Verlustes von 40.000 € ergibt, verbleibt es in der Fallalternative 2 bei einem endgültigen Gewinn in Höhe von 60.000 €.

Für die Fallalternative 1 ergibt sich folgende Gewinnverteilung mit entsprechenden Auswirkungen auf die Kapitalanteile der Gesellschafter:

		<u>Kapital A</u>	<u>Kapital B</u>
Verlust:	40.000	<u>./.. 20.000</u>	<u>./.. 20.000</u>

Demgegenüber führt die Lösung zur Fallalternative 2 zu folgenden Auswirkungen:

		<u>Kapital A</u>	<u>Kapital B</u>
Gewinn:	60.000		
./.. Vorab	<u>100.000</u>	+ 100.000	
negativer Rest	./.. 40.000	<u>./.. 20.000</u>	<u>./.. 20.000</u>
Summe:		<u>+ 80.000</u>	<u>./.. 20.000</u>

Ein Vergleich beider Falllösungen zeigt, dass sich bei Berücksichtigung der Tätigkeitsvergütung auf Ebene der Gewinnermittlung als Aufwand (Fallalternative 1) die Kapitalanteile beider Gesellschafter im selben Verhältnis reduzieren, während bei Fallalternative 2 der Gesellschafter B im Hinblick auf das Verhältnis der Kapitalanteile der Gesellschafter zueinander eine vermögensmäßige Minderung erfährt. Diese Minderung im Vermögen könnte – untechnisch verstanden – mit der Aussage „als Aufwand der Gesellschafter im Verhältnis zueinander“ verbunden sein. Für eine abschließende Beurteilung lässt sich aber nicht eindeutig feststellen, ob es sich lediglich um begriffliche Ungenauigkeiten handelt, oder doch – zumindest teilweise – die Auffassung vertreten wird, dass sich eine ergebnisunabhängige Vorabvergütung zwingend bereits auf Ebene der Gewinnermittlung als Unkosten auswirken muss und damit nicht Bestandteil der Gewinnverteilung sein kann.

Die Lösung dieser Problematik ist in der Gestaltungsfreiheit der Gesellschafter zu suchen. Den Gesellschaftern steht es frei, ob sie die Tätigkeit eines Gesellschafters als gesellschaftsrechtlichen Beitrag (§ 706 BGB) im Rahmen der Gewinnverteilung berücksichtigen oder als eigenes Schuld-

verhältnis neben dem Gesellschaftsverhältnis ausgestalten wollen.¹⁰²⁸ Dabei sind die unterschiedlichen Gestaltungsmöglichkeiten und deren vermögensmäßige Auswirkungen lediglich von unterschiedlichen Interessenslagen der Gesellschaft und der jeweiligen Gesellschafter abhängig. Ein Vergleich der eben dargestellten Fallalternativen zeigt, dass im Hinblick auf die Kapitalauswirkung nur Änderungen beim Gesellschafter A zu verzeichnen sind. Der Unterschied zwischen einem negativen Kapitalanteil bei Fallalternative 1 in Höhe von ./. 20.000 € zum positiven Wert in Höhe von $80.000 €$ bei Fallalternative 2 liegt darin begründet, dass im Fall der Alternative 1 das Gesellschaftsvermögen um den Betrag der Tätigkeitsvergütung geschmälert ist, wohingegen im Fall der Alternative 2 das Gesellschaftsvermögen in seiner Gesamtheit unverändert bleibt und nur der Wert der wirtschaftlichen Beteiligung¹⁰²⁹ des Gesellschafters A in Form eines erhöhten Kapitalanteils berührt wird. Die eine wie die andere Gestaltungsvariante kann durch unterschiedliche Vermögensinteressen der Gesellschafter im Hinblick auf ihr eigenes Vermögen, wie auch durch die Vermögenslage der Gesellschaft geprägt sein. Will man die Liquidität der Gesellschaft nicht um eine Tätigkeitsvergütung zugunsten des Gesellschafters A weiter schmälern, wird der Gestaltung der Fallalternative 2 der Vorzug zu geben sein. Umgekehrt kann im Fall der Alternative 1 das Interesse des Gesellschafters A darauf gerichtet sein, aus einem schuldrechtlichen Anspruch auf eine Tätigkeitsvergütung einen unmittelbaren Zufluss in seinem Vermögen zu erzielen. Vor diesem Hintergrund muss es von der Gestaltungsfreiheit der Gesellschafter umfasst sein, die Form der Vergütung als ergebnisunabhängiges Entgelt auf schuldrechtlicher Grundlage auszugestalten, oder durch eindeutige Formulierung den Beitrag eines Gesellschafters durch die Zuweisung eines ergebnisunabhängigen Betrags im Rahmen der Ergebnisverteilung zu honorieren.

2. Steuerrechtliche Anerkennung einer ergebnisunabhängigen Gewinnvorabvereinbarung

Ausgehend von einer gesellschaftsrechtlich zu berücksichtigenden ergebnisunabhängigen Gewinnvorabvereinbarung, stellt sich die Frage nach deren steuerlicher Anerkennung. Im steuerrechtlichen Schrifttum wird zum Teil die Zulässigkeit eines Vorabgewinns auch im Fall eines nur unzurei-

1028 Schulte, in Sudhoff, Personengesellschaften, 8. Aufl. 2005, § 14 Rn. 2.

1029 Vgl. Hueck, Recht der OHG, 4. Aufl. 1971, § 16 V 1 (S. 229 f.).

chenden Gewinns oder Verlusts bejaht.¹⁰³⁰ Dem stehen jedoch auch ablehnende Äußerungen gegenüber.¹⁰³¹ Die höchstrichterliche Rechtsprechung wiederum lässt den Schluss zu, dass es maßgeblich auf die gesellschaftsvertragliche Vereinbarung ankommen soll.¹⁰³²

Steuerrechtlich relevant wird zunächst die in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG getroffene Unterscheidung zwischen Gewinnanteilen und Sondervergütungen von Gesellschaftern.¹⁰³³ Sollte eine ergebnisunabhängige Vorabvergütung auch für steuerliche Zwecke als Bestandteil der Gewinnverteilung aufgefasst werden, stellt sich im Anschluss die Frage, ob eine derartige Verteilungsvereinbarung als missbräuchlich im Sinne des § 42 AO angesehen werden muss.¹⁰³⁴

a) Die Unterscheidung zwischen Gewinnanteil und Sondervergütung

Das Steuerrecht knüpft in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG an die zivilrechtliche Freiheit der Gesellschafter im Hinblick auf die Ausgestaltung ihrer Leistungsbeziehungen zur Gesellschaft an.¹⁰³⁵ Vergütungen für gesellschaftsrechtliche Beiträge werden in Gestalt der Gewinnanteile der Gesellschafter (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG) steuerlich erfasst. Demgegenüber führen die auf einer gesonderten schuldrechtlichen Beziehung basierenden Entgelte für Leistungen im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 2 EStG, die den Handelsbilanzgewinn der Gesellschaft gemindert haben, zwangsläufig zu einer Minderung des aus der Handelsbilanz abgeleiteten Steuerbilanzgewinns. Steuerrechtlich sind sie daher nicht Bestandteil der Gewinnverteilung, werden aber in einer zweiten Stufe der Gewinnermittlung beim

1030 Altfelder, FR 2005, 6, 10; Boddien, in Korn, EStG, 122. EL 2020, § 15 Rn. 489; Desens/Bliske, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. F 282; Groh, DStZ 2001, 358, 359; ders., DB 2008, 2391, 2393; Röhrig/Doege, DStR 2006, 489, 493 (Beispiel 2a); Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 480; einschränkend Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 310: Gewinnvorab nur bei ergebnisunabhängiger Haftungsvergütung.

1031 Schulze zur Wiesche, in Bordewin/Brandt, EStG, 426. EL 2020, § 15 Rn. 235, 245c; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 440.

1032 Vgl. hierzu ausführlich sogleich unten Kapitel 3 B.I.2.a).

1033 Vgl. hierzu Desens/Bliske, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. F 281; Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 480.

1034 Ebenso FG Münster v. 14.08.2013, 2 K 2483/11 F, EFG 2014, S. 29 (Tz. 48 ff.).

1035 Altfelder, FR 2005, 6, 10.

begünstigten Mitunternehmer als Sondervergütungen seinem Gewinnanteil hinzugerechnet.¹⁰³⁶

Nach überwiegender Auffassung erfasst der Tatbestand der Sondervergütung nicht nur Entgelte, die auf einer gesonderten schuldrechtlichen Vereinbarung neben dem Gesellschaftsvertrag beruhen, sondern ebenso im Gesellschaftsvertrag schuldrechtlich vereinbarte Leistungsvergütungen für Gesellschafterbeiträge.¹⁰³⁷ Diese sind nach ständiger Rechtsprechung des BFH allerdings nur dann als Sondervergütungen zu berücksichtigen, wenn sie „handelsrechtlich nach den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags als Unkosten zu behandeln, insbesondere im Gegensatz zu einem Gewinnvoraus auch zu zahlen sind, wenn kein Gewinn erwirtschaftet wird.“¹⁰³⁸ Aus dem insoweit angesprochenen Gegensatz einer Sondervergütung zum Gewinnvorab könnte man isoliert betrachtet schließen, der BFH sei der Auffassung, die Berücksichtigung eines Gewinnvorabs sei zwingend von einem entsprechend erzielten Gewinn abhängig.¹⁰³⁹ Der BFH betont jedoch zugleich, dass es maßgeblich auf die Vereinbarung der Gesellschafter ankomme.¹⁰⁴⁰ Vor diesem Hintergrund versteht die finanzgerichtliche Rechtsprechung die Ausführungen des BFH dahingehend, dass in der Ergebnisunabhängigkeit einer Vergütung lediglich ein Indiz für das Vorliegen einer Sondervergütung zu sehen sei. Regle die Vereinbarung der Gesellschafter aber eindeutig, dass die Leistungsvergütung nicht als Unkosten behandelt, sondern im Rahmen der Ergebnisverteilung berücksichtigt werde, müsse dem auch steuerlich gefolgt und das Vorliegen einer Gewinnverteilungsabrede angenommen werden. Hiernach kann für steuerliche Zwecke zumindest im Ausgangspunkt ein Gewinnvorab auch im Verlustfall eingeräumt werden.¹⁰⁴¹

1036 Vgl. oben Kapitel 2 A.I.1.

1037 BFH v. 23.01.2001, VIII R 30/99, BStBl. II 2001, S. 621 (Tz. 28); BFH v. 13.10.1998, VIII R 4/98, BStBl. II 1999, S. 284 (Tz. 14); Desens/Bliske, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. F 281 f.; Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 310; Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 526; Wacker in, Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rz. 560.

1038 BFH v. 23.01.2001, VIII R 30/99, BStBl. II 2001, S. 621 (Tz. 28); BFH v. 13.10.1998, VIII R 4/98, BStBl. II 1999, S. 284 (Tz. 15); BFH v. 14.11.1985, IV R 63/83, BStBl. II 1986, S. 58 (Tz. 12 f.).

1039 So Groh, DSStZ 2001, 358, 359.

1040 BFH v. 20.05.2005, VIII B 161/04, BFH/NV 2005, S. 1785 (Tz. 2); BFH v. 13.10.1998, VIII R 4/98, BStBl. II 1999, S. 284 (Tz. 16).

1041 FG Münster v. 14.08.2013, 2 K 2483/11 F, EFG 2014, S. 29 (Tz. 46 f.); FG Bremen v. 6.03.2008, 1 K 25/07 (6), EFG 2008, S. 1609 (Tz. 53 f.); FG Berlin-

Dem ist zuzustimmen, knüpft doch § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG an die gesellschaftsrechtliche Verteilungsabrede und damit an die zivilrechtliche Gestaltungsfreiheit der Gesellschafter an.¹⁰⁴² Haben die Gesellschafter eindeutig vereinbart, dass eine ergebnisunabhängige Vorabvergütung im Rahmen der Ergebnisverteilung Berücksichtigung finden soll, muss das Steuerrecht hieran zumindest im Ausgangspunkt anknüpfen.¹⁰⁴³

b) Die steuerrechtliche Korrektur auf der Grundlage des § 42 AO

Ungeachtet dessen, ist aber im Einzelfall die Missbräuchlichkeit (§ 42 AO) einer ergebnisunabhängigen Vorabvergütung in Erwägung zu ziehen.

Zum einen könnte sich eine entsprechende Gestaltung als missbräuchliche Umgehung des § 15a EStG darstellen. Ob einem Kommanditisten, dessen Kapitalkonto bereits negativ ist oder durch eine bevorstehende Verlustzuteilung negativ zu werden droht, im Verlustfall ein Vorabgewinn oder eine Sondervergütung eingeräumt wird, hat Einfluss auf seine Steuerbelastung. Während ein Vorabgewinn den Anteil des Kommanditisten am Gesamthandsverlust schmälert und sich somit der dem Kommanditisten zugewiesene Verlust unmittelbar im Entstehungsjahr auswirkt, gelten Sondervergütungen als andere Einkünfte aus Gewerbebetrieb und dürfen nicht mit dem Anteil des Kommanditisten am Gesamthandsverlust verrechnet werden (§ 15a Abs. 1 S. 1 EStG).¹⁰⁴⁴ Die Sondervergütungen, die der Kommanditist von der Gesellschaft bezogen hat, unterliegen daher der sofortigen Besteuerung, während der ihm zugewiesene Anteil am Gesamthandsverlust nur mit zukünftigen Gewinnen aus seiner Beteiligung verrechnet werden darf (§ 15a Abs. 2 S. 1 EStG).¹⁰⁴⁵ Stellt sich damit die Einräumung eines ergebnisunabhängigen Vorabgewinns für den Kommanditisten gegenüber der Gewährung einer Sondervergütung unter Umständen als steuerlich günstiger dar, ändert dies doch nichts an der Wahlfreiheit der Gesellschafter; denn aus der Gewährung einer Sondervergütung einerseits und der Einräumung eines Vorabgewinns andererseits ergeben sich

Brandenburg v. 23.10.2007, 6 K 1332/03 B, EFG 2008, S. 219 (Tz. 63); FG Düsseldorf v. 23.11.2000, 10 K 3784/96 F, EFG 2001, S. 204 (Tz. 41 f.).

1042 Vgl. auch BFH v. 13.10.1998, VIII R 4/98, BStBl. II 1999, S. 284 (Tz. 16).

1043 Desens/Bliske, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. F 282; Groh, DStZ 2001, 358, 359; Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 480.

1044 Vgl. nur Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15a Rn. 104.

1045 Desens/Bliske, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. F 281; Röhrig/Doege, DStR 2006, 489, 493 f.

unterschiedliche wirtschaftliche Konsequenzen. Während das Recht auf eine Sondervergütung mit einem Zahlungsanspruch des begünstigten Gesellschafters verbunden ist, besteht die vermögensmäßige Wirkung des Vorabgewinns in einer gegenüber den Mitgesellschaftern verhältnismäßig geringeren Verlusttragungspflicht, die sich in einem um den Vorabgewinn höheren Kapitalanteil widerspiegelt und die Abfindungsansprüche des begünstigten Gesellschafters bei vorzeitigem Ausscheiden oder seinen Liquidationserlös bei Beendigung der Gesellschaft positiv beeinflusst. Es handelt sich mithin um zwei unterschiedliche wirtschaftliche Vorgänge, denen ihre Gestaltung als Forderungsrecht bzw. Gewinnanteil jeweils angemessen ist.

Denkbar ist des Weiteren, dass durch die Einräumung eines ergebnisunabhängigen Vorabgewinns gezielt die Zuweisung positiver bzw. negativer Ergebnisanteile unabhängig vom bilanziellen Gesamtergebnis erreicht werden soll, um hierdurch eine Steuerersparnis für einen Gesellschafter zu ermöglichen. So diene etwa in der vom FG Münster zu entscheidenden Fallgestaltung die Zuweisung positiver Ergebnisanteile an die GmbH zumindest auch der Ausschöpfung bei ihr vorhandener steuerlicher Verlustvorträge.¹⁰⁴⁶ Es gilt aber auch hier die bereits für einen inkongruenten Verteilungsschlüssel getroffene Feststellung, dass dieser für sich gesehen, nicht missbräuchlich ist.¹⁰⁴⁷ Selbst wenn die Verteilungsvereinbarung so weit reicht, dass aus ein und demselben Ergebnis einem Gesellschafter ein positiver und einem anderen Gesellschafter ein negativer Ergebnisanteil zugewiesen wird, wirken sich diese Ergebnisanteile per Saldo spätestens im Zeitpunkt der Liquidation tatsächlich auf das Vermögen der Gesellschafter aus.¹⁰⁴⁸ Soweit eine Vergütung wahlweise als Teil der Gewinnverteilung ausgestaltet sein kann, ist für § 42 AO kein Raum zur Einschränkung dieser Wahlmöglichkeit. Das Beteiligungsrisiko der einzelnen Gesellschafter wird durch den Verteilungsschlüssel korrekt abgebildet, so dass eine mit dem Verteilungsschlüssel möglicherweise einhergehende Steuerersparnis unschädlich ist.

1046 FG Münster v. 14.08.2013, 2 K 2483/11 F, EFG 2014, S. 29 (Tz. 9).

1047 Siehe oben Kapitel 3 A.I.3.b); ebenso FG Münster v. 14.08.2013, 2 K 2483/11 F, EFG 2014, S. 29 (Tz. 54).

1048 Siehe oben Kapitel 2 B.IV.1.

3. Zwischenergebnis

Mit Blick auf die deutsche Rechtsordnung lässt sich somit als Zwischenergebnis festhalten, dass die Zuweisung einer Vorabvergütung im Rahmen der Ergebnisverteilung auch im Fall eines unzureichenden Gewinns oder eines Verlusts der Gesellschaft für steuerliche Zwecke als Gewinnanteil nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG einzuordnen ist. Eine derartige Gestaltung erfüllt die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs im Sinne des § 42 AO selbst dann nicht, wenn sie in Bezug auf einen Kommanditisten zu einer günstigeren steuerlichen Behandlung im Rahmen des § 15a EStG oder zu einer steuerlich vorteilhaften Aufspaltung eines einheitlichen Ergebnisses in positive und negative Ergebnisbestandteile führt.

II. USA

Im US-amerikanischen Recht wird die Zuweisung von Gewinn- und Verlustanteilen aus ein und demselben Ergebnis nicht eigens problematisiert. Begründet liegt dies offensichtlich im System des US-amerikanischen Personengesellschaftssteuerrechts, besteht hiernach doch die Verteilungsgröße nicht zwingend in einem einheitlichen Nettoergebnis der Gesellschaft; es wird vielmehr als grundlegendes Prinzip hervorgehoben, dass die Gesellschafter einer Personengesellschaft das Gesellschaftsergebnis in einzelne positive und negative Ergebnisbestandteile zerlegen und diese unterschiedlich zuordnen können.¹⁰⁴⁹ Einzige Voraussetzung hierfür ist, dass die getrennte Zuweisung von positiven und negativen Ergebnisbestandteilen die allgemeine Anforderung des § 704(b)(2) IRC an steuerliche Verteilungsabreden erfüllt, d.h., mit der wirtschaftlichen Erfolgsteilhabe der Gesellschafter übereinstimmt. Die Anerkennung erfordert also, dass der Gesellschafter, der einen negativen Ergebnisanteil erhält, dem Risiko ausgesetzt sein muss, tatsächlich einen wirtschaftlichen Verlust tragen zu müssen, während dem Gesellschafter, dem ein positiver Ergebnisanteil zugewiesen wird, tatsächlich die Chance auf einen wirtschaftlichen Vermögenszuwachs zustehen muss.¹⁰⁵⁰

1049 Schmeer v. C.I.R., 97 T.C. 643, 658 (1991). Siehe bereits oben Kapitel 2 B.II.1.

1050 Siehe zu den Voraussetzungen des *substantial economic effect* ausführlich oben Kapitel 2 B.II.2.c).

III. Vereinigtes Königreich

Das britische Steuerrecht wiederum erteilt in den ss 850A und 850B ITTOIA 2005 der Anerkennung einer gesellschaftsrechtlichen Verteilungsabrede, die zur Aufspaltung eines einheitlichen Ergebnisses in positive und negative Ergebnisanteile führt, eine eindeutige Absage. Ergibt die Ermittlung der gewerblichen Einkünfte eines Betriebs in einem Geschäftsjahr als Gesamtergebnis einen Gewinn, kann für steuerliche Zwecke nicht einem oder mehreren Gesellschaftern hieran ein Verlust zugeteilt werden. Gem. s 850A(1) ITTOIA 2005¹⁰⁵¹ sind die Verlustanteile im Steuerrecht unbeachtlich. Gleichzeitig bestimmt s 850A(2) ITTOIA 2005¹⁰⁵², dass die Anteile derjenigen Gesellschafter, denen ein Gewinn zugeordnet wurde, pro rata¹⁰⁵³ reduziert werden, so dass sie dem Gesamtgewinn entsprechen.

S 850B ITTOIA 2005¹⁰⁵⁴ regelt demgegenüber den spiegelbildlichen Fall, in dem in einem Geschäftsjahr einer Gesellschaft ein Verlust entstan-

1051 Vgl. s 850A(1) ITTOIA 2005: „For any period of account, if—
(a) the calculation under section 849 in relation to a partner (“A”) produces a profit, and

(b) A’s share determined under section 850 is a loss, A’ share of the profit of the trade is neither a profit nor a loss.“

1052 Vgl. s 850A(2) ITTOIA 2005: „For any period of account, if—

(a) the calculation under section 849 in relation to A produces a profit,

(b) A’s share determined under section 850 is a profit, and

(c) the comparable amount for at least one other partner is a loss, A’s share of the profit of the trade is the amount produced by the formula in subsection (3).“

Dabei versteht das Gesetz unter „*comparable amount*“ die Anteile der übrigen Gesellschafter (mit Ausnahme von A), die sich bei Anwendung der zivilrechtlichen Verteilungsabrede ergeben, vgl. s 850A(4) ITTOIA 2005.

1053 Hierfür setzt s 850A(3) ITTOIA 2005 folgende Formel fest: $FP \times \frac{PP}{PP + TCP}$.

Dabei entspricht gem. s 850A(3) ITTOIA 2005 „FP“ dem Gesamtgewinn, der sich nach s 849 auf Ebene der Gesellschaft ergibt, „PP“ entspricht dem unter Anwendung der zivilrechtlichen Gewinnverteilungsabrede ermittelten Gewinnanteil desjenigen Gesellschafter, dessen Gewinnanteil reduziert werden soll, und „TCP“ sind die Anteile der übrigen Gesellschafter, die sich bei Anwendung der zivilrechtlichen Verteilungsabrede auf den Gesamtgewinn der Gesellschaft als positive Ergebnisanteile darstellen (s 850A(4) ITTOIA 2005).

1054 Vgl. s 850B(1) ITTOIA 2005: “For any period of account, if—

(a) the calculation under section 849 in relation to a partner (“A”) produces a loss, and

(b) A’s share determined under section 850 is a profit, A’ share of the loss of the trade is neither a profit nor a loss.“

den ist, einem oder mehreren Gesellschaftern jedoch ein Gewinn zugewiesen wird. Auch für diesen Fall werden die zugeordneten Gewinne für steuerliche Zwecke außer Acht gelassen¹⁰⁵⁵ und die Verlustanteile pro rata herabgesetzt, so dass sie dem Gesamtverlust entsprechen¹⁰⁵⁶.

Die Regelungen der ss 850A und 850B ITTOIA 2005 führen im Ergebnis dazu, dass ein gesellschaftsrechtlich vereinbarter Vorabgewinn steuerrechtlich nicht anerkannt wird, soweit er einen von der Gesellschaft erzielten Gewinn übersteigt oder einen entstandenen Verlust erhöht und zu einer Aufspaltung in positive und negative Ergebnisanteile führen würde. Zur Begründung weist das *Business Income Service Manual* des HMRC darauf hin, dass die Erhöhung eines Verlusts durch Einräumung einer Vorabvergütung von wirtschaftlichen Realitäten abweiche und daher steuerlich nicht maßgeblich sein könne.¹⁰⁵⁷ Folgendes Beispiel¹⁰⁵⁸ führt das *Business Income Service Manual* zur Illustration an:

1055 Vgl. s 850B

(2) ITTOIA 2005: “For any period of account, if-

(a) the calculation under section 849 in relation to A produces a loss,

(b) A’s share determined under section 850 is a loss, and

(c) the comparable amount for at least one other partner is a profit, A’s share of the loss of the trade is the amount produced by the formula in subsection (3).“

Dabei versteht das Gesetz unter “comparable amount” die Anteile der übrigen Gesellschafter (mit Ausnahme von A), die sich bei Anwendung der zivilrechtlichen Verteilungsabrede ergeben, vgl. s 850B (4) ITTOIA 2005.

1056 Vgl. s 850B(3) ITTOIA 2005: $FL \times \frac{PL}{PL + TCL}$. Dabei entspricht „FL“ dem Gesamtverlust, der nach section 849 auf Ebene der Gesellschaft ermittelt wurde, „PL“ entspricht dem Verlustanteil desjenigen Gesellschafters, dessen Verlustanteil reduziert werden soll, und „TCP“ sind die Anteile der übrigen Gesellschafter, die sich bei Anwendung der zivilrechtlichen Verteilungsabrede auf den Gesamtverlust der Gesellschaft als Verlustanteile darstellen (s 850A(4) ITTOIA 2005).

1057 HMRC, *Business Income Manual*, 82245 sowie *Business Income Manual*, 82250 Example 2 und 3.

1058 HMRC, *Business Income Manual*, 82250 Example 3.

A, B und C sind Gesellschafter einer *partnership*, die im laufenden Geschäftsjahr – ohne Berücksichtigung von Vorabvergütungen – einen Verlust in Höhe von 1.600 £ erleidet. A hat nach dem Gesellschaftsvertrag das Recht auf eine Dienstleistungsvergütung in Form eines Gewinnvorabs in Höhe von 4.400 £. Der Restgewinn bzw. -verlust soll nach der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung zu jeweils 25 Prozent A und B und zu 50 Prozent C zugeteilt werden. Die Verteilung nach der zivilrechtlichen Verteilungsvereinbarung gestaltet sich damit wie folgt:

	A	B	C
Dienstleistungsvergütung	4.400	0	0
Restlicher Verlust	<u>./. 1.500</u>	<u>./. 1.500</u>	<u>./. 3.000</u>
Nettoergebnis	2.900	./. 1.500	./. 3.000

Bei Anwendung der zivilrechtlichen Gewinnverteilungsabrede wird B und C insgesamt ein Verlust in Höhe von 4.500 £ zugeteilt, während A aus derselben Quelle einen Gewinn in Höhe von 2.900 £ erhält. Das britische Ertragsteuerrecht erkennt jedoch nur die Verteilung des ohne Berücksichtigung der Vorabgewinnvereinbarung erzielten Gesamtverlustes an. Dementsprechend wird der Gewinnanteil von A nach s 850B ITTOIA 2005 für steuerliche Zwecke nicht berücksichtigt und die Verlustanteile von B und C werden bezogen auf den Gesamtverlust in ihrem Verhältnis zueinander reduziert. Damit erhält B 33,3 Prozent (1.500 £/4.500 £) und C 66,7 Prozent (3.000 £/4.500 £) vom Gesamtverlust in Höhe von 1.600 £.¹⁰⁵⁹

IV. Vergleichende Zusammenfassung und Wertung für das deutsche Recht

Zusammenfassend ist festzustellen, dass sich das britische und das US-amerikanische Steuerrecht im Hinblick auf die Anerkennung einer ergebnisunabhängigen Vorabvergütung konträr gegenüberstehen. Während im US-amerikanischen Recht die Aufspaltung eines einheitlichen Ergebnisses in positive und negative Ergebnisbestandteile bereits im System der Personengesellschaftsbesteuerung angelegt ist und stets anerkannt wird, sofern sich die Verteilung tatsächlich wirtschaftlich auswirkt, steht das bri-

1059 HMRC, Business Income Manual, 82250 Example 3. Vgl. zur Formel oben Fn. 1056.

tische Recht einer solchen Verteilung eindeutig ablehnend gegenüber. Im Gegensatz zum US-amerikanischen Recht knüpft das britische Recht an ein aus dem handelsrechtlichen Gewinn abgeleitetes steuerliches Gesamtergebnis der Gesellschaft als Verteilungsgröße an und lehnt eine Aufspaltung in negative und positive Ergebnisbestandteile als Abweichung von wirtschaftlichen Realitäten ab. Im Umkehrschluss lässt sich den britischen Vorschriften der ss 850A und 850B ITTOIA aber entnehmen, dass die Einräumung einer ergebnisunabhängigen Vorabvergütung steuerlich dann anerkannt wird, wenn sie ausschließlich zur Zuordnung von Verlustanteilen führt.

Zur Verdeutlichung soll hier auf das eingangs unter Tz. B. I. 1. angesprochene Fallbeispiel¹⁰⁶⁰ in seiner Alternative 2 Bezug genommen werden und dieses im Hinblick auf unterschiedliche Gewinn- bzw. Verlustergebnisse der Gesellschaft in seinen Auswirkungen aus britischer Sicht untersucht werden:

Ausgehend von der grundlegenden Fallgestaltung, nach der die Gesellschafter A und B vereinbart haben, Gewinne und Verluste der Gesellschaft hälftig untereinander aufzuteilen, soll dem Gesellschafter A als Tätigkeitsvergütung ein ergebnisunabhängiger Vorabgewinn in Höhe von 100.000 € zustehen.

Erwirtschaftet die Gesellschaft wie im Ausgangsfall einen Gewinn von 60.000 € und bringt sie im Rahmen der Gewinnverteilung einen Vorweggewinn von 100.000 € zugunsten des Gesellschafters A in Abzug, wird aus einem als Gesamtergebnis erzielten Gewinn einem Gesellschafter (B) ein Verlust zugeteilt. Dies verbietet sich nach s 850A(1) ITTOIA 2005 für die Besteuerung und führt zur Nichtanerkennung des Verlustanteils von B, bei gleichzeitiger Reduzierung des Gewinnanteils für A auf 60.000 €.

Solange der von der Gesellschaft erzielte Gewinn 100.000 € nicht unterschreitet, führt die Gewinnverteilung zu keinem positiven Anteil für A, bei gleichzeitig negativem Gewinnanteil für B. Erst bei einem Gewinn von 99.999 € führt die Berücksichtigung eines Gewinnvorabs von 100.000 € für A zu einem bei ihm positiven und bei B zu einem negativen Ergebnis:

1060 Siehe oben Seite 201 f.

B. Die Einräumung eines ergebnisunabhängigen Vorabgewinns

		<u>Kapital A</u>	<u>Kapital B</u>
Gewinn:	100.000		
./. Vorab	<u>./. 100.000</u>	100.000	
Rest	0	<u>0</u>	<u>0</u>
Summe:		<u>100.000</u>	<u>0</u>

		<u>Kapital A</u>	<u>Kapital B</u>
Gewinn:	99.999		
./. Vorab	<u>./. 100.000</u>	100.000	
(negativer) Rest	./. 1	<u>./. 0,5</u>	<u>./. 0,5</u>
Summe:		<u>./. 99.999,5</u>	<u>./. 0,5</u>

Zu einem derartigen Auseinanderfallen eines einheitlichen Ergebnisses in einen positiven und einen negativen Anteil kommt es bei dem hier gewählten Zahlengefüge allerdings nur in einer Bandbreite von einem Gewinn von 99.999 € bis zu einem Verlust von 99.999 €. Übersteigt der Verlust den Betrag von 99.999 € tritt keine Divergenz auf:

		<u>Kapital A</u>	<u>Kapital B</u>
Verlust:	./. 100.000		
./. Vorab	<u>./. 100.000</u>	100.000	
(negativer) Rest	./. 200.000	<u>./. 100.000</u>	<u>./. 100.000</u>
Summe:		<u>0</u>	<u>./. 100.000</u>

		<u>Kapital A</u>	<u>Kapital B</u>
Gewinn:	./. 100.001		
./. Vorab	<u>./. 100.000</u>	100.000	
(negativer) Rest	./. 200.001	<u>./. 100.000,5</u>	<u>./. 100.000,5</u>
Summe:		<u>./. 0,5</u>	<u>./. 100.000,5</u>

Entspricht wie im dargestellten Verlustfall eine Vorabgewinnzuweisung betragsmäßig dem als Betriebsergebnis zur Verteilung stehenden Verlust oder bleibt die Vorabgewinnzuweisung in ihrem Betrag hinter dem Verlust zurück, greift s 850B ITTOIA 2005 nicht, da keinem der Gesellschafter ein Gewinn zugewiesen wird. Ein derartiges Ergebnis würde nach britischer Rechtsauffassung steuerliche Anerkennung finden.

Letztere Einschätzung lässt sich auch mit Blick auf das deutsche Recht nachvollziehen. Die Einräumung einer ergebnisunabhängigen Vorabver-

gütung ist steuerlich jedenfalls dann anzuerkennen, wenn sie nicht zur Aufspaltung des Gesellschaftsergebnisses, sondern ausschließlich zur Zuweisung negativer Ergebnisbestandteile führt. In diesem Fall verteilen die Gesellschafter den Gesellschaftsverlust lediglich abweichend vom Verhältnis ihrer Vermögensbeteiligungen. Gegenstand der Verteilung bleibt aber der von der Gesellschaft im Geschäftsjahr erzielte Verlust. Letztlich offenbart sich auch hier nur die allgemeine Problematik, wie sie schon im Rahmen der Erörterung inkongruenter Ergebnisverteilungen aufgezeigt wurde. Für die steuerliche Anerkennung ist entscheidend, dass sich die Ergebniszugeweiung spätestens im Zeitpunkt des Ausscheidens des Gesellschafters bzw. im Fall der Liquidation im Vermögen der Gesellschafter tatsächlich niederschlägt.¹⁰⁶¹ Dabei darf es für die steuerliche Einordnung keinen Unterschied machen, ob die Gesellschafter unmittelbar eine inkongruente Verlustverteilungsabrede treffen oder eine solche indirekt über die Vereinbarung einer ergebnisunabhängigen Vorabvergütung herbeiführen.

Ungeachtet dessen, stellt sich jedoch die Frage, ob das britische Recht dahingehend eine Vorbildfunktion für das deutsche Recht entfaltet, als es die Einräumung einer ergebnisunabhängigen Vorabvergütung für steuerliche Zwecke außer Acht lässt, wenn sie zur Aufspaltung eines einheitlichen Ergebnisses in positive und negative Ergebnisanteile führt. Der hier vertretene Ansatz folgt der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit der Außengesellschaft auch im Steuerrecht und geht davon aus, dass dem Gesellschafter für steuerliche Zwecke das Ergebnis der Gesellschaftstätigkeit auf der Grundlage seiner Beteiligung zugerechnet wird.¹⁰⁶² Die Gesellschaft kann aber nach den allgemeinen Systemgrundlagen des Einkommensteuerrechts als einheitliche Nettogröße (§ 4 Abs. 1 bzw. Abs. 3 EStG) nur entweder einen Verlust oder einen Gewinn erwirtschaftet haben. Es könnte daher auf den ersten Blick auch im deutschen Recht die Aufspaltung des Gesellschaftsergebnisses in positive und negative Ergebnisanteile als Abweichung von wirtschaftlichen Realitäten abgelehnt werden. Wird durch die Einräumung einer Vorabvergütung ein Gewinn in einen Verlust umgewandelt oder ein bereits entstandener Verlust erhöht, könnte sich dies als künstlich erzeugtes Ergebnis darstellen, dem das Steuerrecht mangels wirtschaftlicher Grundlage nicht folgen darf.

Sieht man aber genauer hin, zeigt sich, dass gerade die Nichtanerkennung der zivilrechtlichen Ergebnisverteilung im Steuerrecht von wirtschaftlichen Realitäten abweichen würde. Dies soll erneut an der oben

1061 Siehe oben Kapitel 2 B.IV.1.

1062 Siehe oben Kapitel 2 B.IV.2.a)bb)(6).

unter Tz. B. I. 1. aufgeführten Fallalternative 2¹⁰⁶³ aufgezeigt werden, in der die Gesellschaft einen Gewinn von 60.000 € erwirtschaftet hat und dem Gesellschafter A im Rahmen der Gewinnverteilung ein Vorabgewinn von 100.000 € zugeteilt wurde. Die Auswirkungen auf die handelsrechtlichen Kapitalanteile zeigen hierbei folgendes Bild:

		<u>Kapital A</u>	<u>Kapital B</u>
Gewinn:	60.000		
./. Vorab	<u>100.000</u>	+ 100.000	
negativer Rest	./. 40.000	<u>./. 20.000</u>	<u>./. 20.000</u>
Summe:		<u>+ 80.000</u>	<u>./. 20.000</u>

Würde man nun für steuerliche Zwecke den zivilrechtlichen Verlustanteil des Gesellschafters B außer Acht lassen, bliebe sein steuerliches Verlustausgleichspotential hinter seiner tatsächlichen wirtschaftlichen Belastung zurück, denn sein handelsrechtlicher Kapitalanteil vermindert sich um den ihm gesellschaftsrechtlich zugewiesenen Verlust in Höhe von 20.000 €. Umgekehrt erhielte A zivilrechtlich einen Gewinnanteil in Höhe von 80.000 €, während sein steuerlicher Gewinnanteil auf 60.000 € reduziert würde. Damit würde für steuerliche Zwecke die Steigerung seiner Leistungsfähigkeit nicht vollumfänglich erfasst.

Im britischen Schrifttum findet sich denn auch die Empfehlung für die Fälle der steuerlichen Nichtanerkennung einer Vorabvergütung gesellschaftsvertraglich eine Ausgleichszahlung zwischen den Gesellschaftern zu vereinbaren, um die steuerlichen Rechtsfolgen der ss 850A bzw. 850B ITTOIA 2005 an die wirtschaftliche Begünstigung bzw. Belastung der einzelnen Gesellschafter anzupassen. Eine entsprechende Ausgleichszahlung soll sich in ihrer Höhe an einer fiktiven Steuer auf den zivilrechtlichen Gewinnanteil des begünstigten Gesellschafters orientieren und dem Verlustanteil des benachteiligten Gesellschafters zugeschrieben werden.¹⁰⁶⁴ Damit offenbart sich auch in der britischen Praxis die Unzulänglichkeit der Regelungen der ss 850A und 850B ITTOIA 2005.

Betrachtet man im dargestellten Fall die Ergebnisanteile der Gesellschafter in Summe (./.20.000 € + 80.000 € = 60.000 €), wird deutlich, dass Verteilungsgröße auch bei einer Aufspaltung in negative und positive Ergebnisanteile das Gesamtergebnis der Gesellschaftstätigkeit bleibt. Letzt-

1063 Siehe oben Seite 201 f.

1064 l'Anson Banks, Lindley & Banks on Partnership, 20. Aufl. 2017, Rn 10-98; Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn. 10.5.

endlich ist von der Aufspaltung nur die Verteilung des Gesamtergebnisses im Innenverhältnis der Gesellschafter betroffen, die wirtschaftlich über ihre zivilrechtlichen Gewinn- und Verlustanteile auch tatsächlich nachvollzogen wird. Knüpft man im Steuerrecht als Steuersubjekt an den einzelnen Gesellschafter an, darf Ziel der Besteuerung nicht nur sein, die Gesellschaftstätigkeit in ihrer Gesamtheit durch Zurechnung an die Gesellschafter zu erfassen, sondern es muss auch die wirtschaftliche Erfolgsteilhabe des einzelnen Gesellschafters richtig abgebildet werden.¹⁰⁶⁵ Nur in diesem Fall ist die Zurechnung des von der Gesellschaft erzielten Ergebnisses an die einzelnen Gesellschafter mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar.¹⁰⁶⁶ Da im Gesellschaftsrecht die Einräumung einer ergebnisunabhängigen Vorabvergütung von der Vertragsfreiheit der Gesellschafter umfasst ist,¹⁰⁶⁷ hat das Steuerrecht dem Folge zu leisten. Dies stellt schließlich auch keinen Widerspruch zu dem hier vertretenen Ansatz dar, wonach Zurechnungsgegenstand das Ergebnis der Gesellschaftstätigkeit und nicht das Ergebnis einer eigenen Leistung der Gesellschafter ist. Es ist in diesem Zusammenhang zwischen Zurechnungsgegenstand und Zurechnungsgrundlage zu unterscheiden. Zurechnungsgegenstand ist das von der Gesellschaft erzielte Ergebnis, das nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften (§ 4 Abs. 1 bzw. Abs. 3 EStG) in eine Nettogröße mündet. Maßgeblich für die Ermittlung des Ergebnisanteils des einzelnen Gesellschafters muss aber die Zurechnungsgrundlage sein. Diese liegt in der Beteiligung des Gesellschafters an der Gesellschaft, wie sie durch den zivilrechtlichen Ergebnisverteilungsschlüssel ausgestaltet ist.¹⁰⁶⁸ Hiernach kann die Gesellschaftsbeteiligung einem Gesellschafter einen positiven Ergebnisanteil vermitteln, während die Beteiligung eines anderen Gesellschafters diesem einen negativen Ergebnisanteil zuweist. Entscheidend ist allein, dass die Beteiligung des jeweiligen Gesellschafters seine wirtschaftliche Teilhabe am Gesellschaftserfolg abbildet.

Damit stellen sich die britischen Regelungen zur steuerrechtlichen Nichtanerkennung einer ergebnisunabhängigen Vorabvergütung als ungeeignet für eine Übernahme ins deutsche Einkommensteuerrecht dar.

1065 Schön, *StuW* 1996, 275, 285 f.

1066 Schön, *StuW* 1996, 275, 285 f.; im Anschluss hieran Hüttemann, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, *Die Personengesellschaft im Steuerrecht*, 2011, 39, 45; Schwandtner, *Disquotale Gewinnausschüttungen*, 2006, S 342 ff.

1067 Siehe oben Kapitel 3 B.I.1.

1068 Siehe oben Kapitel 2 B.IV.2.a)bb)(6.).

*C. Der Gewinnverzicht eines Neugesellschafters zugunsten eines
Altgesellschafters im Rahmen einer Teilanteilsübertragung*

I. Deutschland

Als problematisch erwiesen sich in der Vergangenheit ebenfalls spezielle Gewinnverteilungsabreden im Rahmen der Neuaufnahme von Gesellschaftern. Eine in der Praxis vor allem bei freiberuflichen Sozietäten weit verbreitete,¹⁰⁶⁹ häufig als „Gewinnvorabmodell“¹⁰⁷⁰ bezeichnete Gestaltung sollte insbesondere bei Aufnahme eines Neugesellschafters den Wertausgleich für die Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils von Altgesellschaftern auf Neugesellschafter ermöglichen, ohne steuerlich einen Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang herbeizuführen.¹⁰⁷¹

Die Aufnahme eines Neugesellschafters kann sich auf unterschiedliche Arten vollziehen. Regelmäßig erbringt der Neugesellschafter im Gegenzug für die Gewährung von Gesellschaftsrechten eine Einlage in das Gesellschaftsvermögen.¹⁰⁷² Diese Gestaltung wird von der Besteuerungspraxis als fiktive Gründung einer neuen, nunmehr um den Neugesellschafter erweiterten, Personengesellschaft behandelt, in die die Altgesellschaftler ihre Mitunternehmeranteile einbringen.¹⁰⁷³ § 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG erlaubt für diesen Fall die Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens weiterhin mit ihren Buchwerten anzusetzen, so dass für die Altgesellschaftler die Aufnahme des Neugesellschafters nicht mit der Realisierung stiller Reserven einhergeht.¹⁰⁷⁴ Bevorzugen es die Altgesellschaftler demgegenüber, dem Gesellschaftsvermögen keine weiteren Mittel zuzuführen, können sie als Gegenleistung für die Vermögensbeteiligung des Neugesellschafters und dem damit verbundenen Übergang stiller Reserven eine Ausgleichszah-

1069 Crezelius, JbFSt 2017/18, 578, 578; Fuhrmann, GmbHR 2016, 317, 322; Korn, BeSt 2016, 18, 18; ders., Besteuerung von Freiberuflerpersonengesellschaften und –kapitalgesellschaften, 2. Aufl. 2018, Rn. 133; Levedag, FR 2016, 733, 736; Treyde, PFB 2009, 178, 183 f.

1070 BFH v. 27.10.2015, VIII R 47/12, BStBl. II 2016, S. 600 (Tz. 46); Klein, GStB 2014, 47, 51; Richter/John, FR 2016, 606, 606; Schwamberger, PFB 2004, 140, 140.

1071 Gluth, GStB 2002, 254, 261; Heller, PFB 2004, 33, 40; Klein, GStB 2014, 47, 48; Korn, BeSt 2016, 18, 18 f.; Levedag, DStR 2017, 1233, 1237; Treyde, PFB 2009, 178, 183 f.

1072 Levedag, DStR 2017, 1233, 1233.

1073 BFH v. 7.11.2006, VIII R 13/04, BStBl. II 2008, S. 545 (Tz. 28) m. w. N.; BMF v. 11.11.2011, IV C 2, S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, S. 1314, Rn. 01.47.

1074 BFH v. 7.11.2006, VIII R 13/04, BStBl. II 2008, S. 545 (Tz. 28).

lung in ihr Privat- oder Betriebsvermögen fordern.¹⁰⁷⁵ Eine derartige Gestaltung wird als Veräußerung von Teilmitunternehmeranteilen der Altgesellschafter an den Neugesellschafter nach § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG und anschließender Einbringung der anteiligen Mitunternehmeranteile durch die Altgesellschafter – teils auf eigene, teils auf fremde Rechnung – in eine fingierte, um den Neugesellschafter erweiterte Personengesellschaft gewertet.¹⁰⁷⁶ Soweit die Einbringung im Hinblick auf die veräußerten anteiligen Mitunternehmeranteile auf fremde Rechnung erfolgt, führt dies für die Altgesellschafter nicht zu einem nach § 24 Abs. 1, Abs. 2 S. 2 UmwStG durch Buchwertansätze zu neutralisierenden Gewinn.¹⁰⁷⁷ Dieser gilt bei Übertragungen ab dem 1.1.2002¹⁰⁷⁸ zudem als laufender, mithin nicht nach § 34 EStG begünstigter¹⁰⁷⁹ Gewinn (§ 16 Abs. 1 S. 2 EStG¹⁰⁸⁰). Bei Sozietäten, die bislang ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, macht dieser Veräußerungsvorgang einen Übergang zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG erforderlich (§ 16 Abs. 2 S. 2 EStG) und kann zur Realisierung eines Übergangsgewinns¹⁰⁸¹ führen.¹⁰⁸² Der Neugesellschafter wiederum hat in Gestalt der Ausgleichszahlung Anschaffungskosten für die seinem Mitunternehmeranteil entsprechenden anteiligen Wirtschaftsgüter, die bei Überschreiten der anteiligen Buchwerte in einer Ergänzungsbi-

1075 Fuhrmann, in Widmann/Mayer, UmwG/UmwStG, 183. EL 2020, § 24 UmwStG Rn. 423 ff.; Gluth, GStB 2002, 254, 254; Heller, PFB 2004, 33, 39; Levedag, DStR 2017, 1233, 1233 f.; Mittelbach, DStR 1974, 632, 632; Treyde, PFB 2009, 178, 180 f.

1076 BFH v. 17.09.2014, IV R 33/11, BStBl. II 2015, S. 717 (Tz. 17) m.w.N.; Fuhrmann, in Widmann/Mayer, UmwG/UmwStG, 183. EL 2020, § 24 UmwStG Rn. 497.3., 521 ff. m.w.N.

1077 Z.B. BFH v. 27.10.2015, VIII R 47/12, BStBl. II 2016, S. 600 (Tz. 35); BFH v. 17.09.2014, IV R 33/11, BStBl. II 2015, S. 717 (Tz. 15 ff.); BFH v. 7.11.2006, VIII R 13/04, BStBl. II 2009, S. 993 (Tz. 28); BFH v. 18.10.1999, GrS 2/98, BStBl. II 2000, S. 123 (Tz. 26); BFH v. 8.12.1994, IV R 82/92, BStBl. II 1995, S. 599 (Tz. 12 f.); BMF v. 11.11.2011, IV C 2, S. 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, S. 1314, Rn. 24.08 f.; Fuhrmann, in Widmann/Mayer, UmwG/UmwStG, 183. EL 2020, § 24 UmwStG Rn. 497.3., 521 ff.

1078 § 52 Abs. 34 S. 1 EStG in der Fassung des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, S. 3858.

1079 Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 16 Rn. 7.

1080 § 16 Abs. 1 S. 2 EStG wurde durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz v. 20.12.2001, BGBl. 2001 I, S. 3858 in das Einkommensteuergesetz eingefügt.

1081 Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 16 Rn. 330.

1082 Fuhrmann, GmbHR 2016, 317, 323; Korn, BeSt 2016, 18, 19; Treyde PFB 2009, 178, 184.

lanz bzw. Ergänzungsrechnung festgehalten werden müssen.¹⁰⁸³ Um diese steuerlichen Rechtsfolgen zu vermeiden,¹⁰⁸⁴ wurde eine Vorgehensweise praktiziert, bei der der Neugesellschafter im Zuge der auf ihn übertragenen Anteile keine Entgeltzahlung erbrachte, sondern im Rahmen einer Gewinnverteilungsabrede den ihre Teilmitunternehmeranteile übertragenden Altgesellschaftern für eine gewisse Zeit einen höheren Gewinnanteil – sehr häufig in Form eines Vorabgewinns – zubilligte.¹⁰⁸⁵ Dabei existierten in der Praxis unterschiedliche Varianten für die Ausgestaltung des Gewinnvorabs, die von der Festsetzung eines absoluten Betrags bis hin zu einer prozentualen Größe in Kombination mit einer Ober- oder Untergrenze reichten.¹⁰⁸⁶ Die grundsätzliche Beliebtheit dieses Gestaltungsmodells war neben steuerlichen Aspekten auch darin begründet, dass ein Neugesellschafter von einer anderenfalls nötigen Kreditfinanzierung seines Beteiligungserwerbs absehen konnte.¹⁰⁸⁷

In der Verwaltungspraxis und der Literatur wurde diese Gestaltung als unentgeltliche Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils (§ 6 Abs. 3 S. 1 und 2 EStG) mit einer gleichzeitig einhergehenden, steuerlich anzuerkennenden Gewinnverteilungsabrede zwischen Alt- und Neugesellschafter gewertet. Entsprechend der Vereinbarung der Gesellschafter wurde in der Person des Altgesellschafters laufend sein erhöhter und in der Person des Neugesellschafters sein entsprechend verminderter Gewinnanteil der Besteuerung unterworfen.¹⁰⁸⁸ Lediglich in einer Konstellation

1083 BFH v. 20.11.2014, IV R 1/11, BStBl. II 2017, S. 34 (Tz. 15 ff.); BFH v. 24.06.2009, VIII R 13/07, BStBl. II 2009, S. 993 (Tz. 21).

1084 Carlè/Korn, KÖSDI 1982, 4530, 4540; Mittelbach, DStR 1974, 632, 632; Treyde, PFB 2009, 178, 183 f.

1085 Heller, PFB 2004, 33, 40; Klein, GStB 2014, 47, 51; Levedag, DStR 2017, 1233, 1237; Mittelbach, DStR 1974, S. 632, 632; Schwamberger, PFB 2004, 140, 140; Treyde, PFB 2009, 178, 183.

1086 Vgl. zu den unterschiedlichen Gestaltungsmöglichkeiten Klaas, Wpg 1991, 208, 209.

1087 Gluth, GStb 2002, 254, 261; Heller, PFB 2004, 33, 40; Klaas, Wpg 1991, 208, 208; Klein, GStB 2014, 47, 51; Schwamberger, PFB 2004, 140, 140; Treyde, PFB 2009, 178, 183.

1088 Carlè/Korn, KÖSDI 1982, 4530, 4540; Bär/Merkle, in Haritz/Menner, UmwStG, 5. Aufl. 2019, § 24 Rn. 148; Gluth, GStb 2002, 254, 261; Klein, GStB 2014, 47, 51; Heller, PFB 2004, 33, 40; Korn, BeSt 2016, 18, 18 f.; ders., Besteuerung von Freiberuflerpersonengesellschaften und –kapitalgesellschaften, 2. Aufl. 2018, Rn. 133; Levedag, DStR 2017, 1233, 1237; ders., FR 2016, 733, 736 f.; Schmitt, in S/H/S, UmwG/UmwStG, 8. Aufl. 2018, § 24 UmwStG Rn. 237; Treyde, PFB 2009, 178, 183 f.; vgl. zur Auffassung der Finanzverwaltung z.B. BFH v. 27.10.2015, VIII R 47/12, BStBl. II 2016, S. 600 (Tz. 26).

tion, die das Finanzgericht München¹⁰⁸⁹ zu entscheiden hatte, wurde ein von den Parteien vereinbarter Gewinnvorab nicht als laufender Gewinn des berechtigten Gesellschafters, sondern als Veräußerungsentgelt für ein im Rahmen der Gründung einer BGB-Gesellschaft eingebrachtes, anteiliges Betriebsvermögen eingestuft. Der Sachverhalt betraf zwei Gesellschafter einer Steuerbevollmächtigtensozietät, die bei Gründung ihrer GbR vereinbart hatten, dass der seine Einzelpraxis einbringende Gesellschafter über einen Zeitraum von fünf Jahren jährlich einen Gewinnvorab in Höhe von 40.000 DM zugunsten des Gewinnanteils des anderen Gesellschafters erhalten sollte. Die Höhe des Vorabgewinns basierte auf einer – im Nachhinein auch als richtig einzustufenden – Prognose der Gesellschaftsergebnisse der künftigen fünf Jahre.¹⁰⁹⁰ Vor diesem Hintergrund hielt das Finanzgericht München die vereinbarte Gewinnverteilung für steuerlich unbeachtlich, die Bezeichnung „Gewinnvorab“ für unzutreffend und legte sie ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach als Ratenzahlungen zur Begleichung eines bereits im Veräußerungszeitpunkt bestimmbareren Veräußerungsentgelts in Höhe von 200.000 DM aus; in der Zuweisung von Vorabgewinnen sah es lediglich eine Form der Zahlungsmodalität, die steuerlich nicht anders als eine Gestaltung zu beurteilen sei, bei der die Gesellschafter ausdrücklich ein in Raten zu begleichendes Veräußerungsentgelt vereinbart hätten und der zur Zahlung verpflichtete Gesellschafter das Entgelt aus Mitteln begleicht, die ihm in Gestalt seines Gewinnanteils zustehen.¹⁰⁹¹

In der Literatur wurde das Urteil des FG München verstärkt als Sonderkonstellation eingestuft, die sich dadurch auszeichnete, dass der jährliche Vorabgewinn durch die Gesellschafter betragsmäßig fixiert worden war. Würde der Vorabgewinn demgegenüber als prozentuale Größe vereinbart, könne ein Vergleich mit einer Ratenzahlungsvereinbarung nicht gezogen werden, sei es doch ungewiss, wie hoch der jährliche Vorabgewinn ausfalle und ob dieser am Ende des vereinbarten Zeitraums für einen Ausgleich der übergangenen stillen Reserven ausreiche.¹⁰⁹²

Gab es lange Zeit keine höchstrichterliche Rechtsprechung zu der Problematik des Gewinnvorabmodells, hat sich dies mit der Entscheidung des BFH vom 27.10.2015¹⁰⁹³ geändert. Im Gegensatz zur erstinstanzlichen Ein-

1089 FG München v. 30.11.1989, 16 K 10133/81, EFG 1990, S. 319.

1090 FG München v. 30.11.1989, 16 K 10133/81, EFG 1990, S. 319, 320.

1091 FG München v. 30.11.1989, 16 K 10133/81, EFG 1990, S. 319, 320.

1092 Bär/Merkle, in: Haritz/Menner, UmwStG, 5. Aufl. 2019, § 24 Rn. 148; Gluth, GSStb 2002, 254, 261; Heller, PFB 2004, 33, 40; Klaas, Wpg 1991, 208, 210; Klein, GSStb 2014, 47, 52; Treyde, PFB 2009, 178, 184.

1093 BFH v. 27.10.2015, VIII R 47/12, BStBl. II 2016, S. 600.

schätzung des FG Düsseldorf¹⁰⁹⁴ und der bislang angenommenen Verwaltungspraxis sieht der BFH im Gewinnvorabmodell keine bloße Ergebnisverteilungsabrede der Gesellschafter, sondern die Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils eines oder mehrerer Altgesellschafters gegen Zahlung eines Veräußerungsentgelts (§ 16 Abs. 2 S. 1 EStG) durch den Neugesellschafter. Der Gewinnverzicht des Neugesellschafters stellt seiner Ansicht nach bloße Tilgungsleistungen im Hinblick auf die Kaufpreisforderungen des Altgesellschafters und damit Einkommensverwendungen des Neugesellschafters dar.¹⁰⁹⁵

Die vom BFH zu entscheidende Sachverhaltskonstellation betraf dabei einen Gesellschafter einer als GbR geführten Gemeinschaftspraxis, der über mehrere Jahre hinweg jeweils einen Teil seines Mitunternehmeranteils auf drei Neugesellschafter übertragen hatte. Dabei wurden nach jeder Übertragung die Buchwerte der Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens fortgeführt. Bei der Aufnahme des jeweiligen Neugesellschafters wurde vereinbart, dass dieser im Verhältnis seiner Vermögensbeteiligung an den Gewinnen und Verlusten der GbR teilhat. Zugleich war verabredet, dass der Neugesellschafter bis zum Erreichen eines bestimmten Sockelbetrages auf einen prozentualen Teil des ihm nach der allgemeinen Verteilungsabrede zustehenden Gewinnanteils verzichtet. Auch im Falle des Ausscheidens des Altgesellschafters waren die Zahlungen weiterhin zu leisten. Sollte die Gesellschaft vor Erreichen des Sockelbetrages beendet werden, hätte der jeweilige Neugesellschafter gegenüber dem Altgesellschafter den noch ausstehenden Betrag in Ratenzahlungen zu begleichen gehabt. In den Streitjahren erhielt der Altgesellschafter entsprechend der Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag im Verhältnis zu seiner Vermögensbeteiligung erhöhte und die Neugesellschafter entsprechend verminderte Gewinnanteile.¹⁰⁹⁶

Die erste Instanz sah in den Verzichtvereinbarungen der Neugesellschafter eine bloße Ergebnisverteilungsabrede, der steuerlich zu folgen sei. Die Annahme einer Entgeltzahlung lehnte das Finanzgericht mit der Begründung ab, dass es an der Bestimmtheit und der Bestimmbarkeit einer Gegenleistung der Neugesellschafter im Übertragungszeitpunkt fehle und daher ein Vergleich der Gewinnverzichtes mit einer Kaufpreiszahlung in Raten unangebracht sei; ob der Altgesellschafter überhaupt einen Ausgleich für die stillen Reserven erhalte, hänge zunächst von der Erzielung

1094 FG Düsseldorf v. 11.10.2012, 11 K 4736/07 F, EFG 2013, S. 287 (Tz. 92 ff.).

1095 BFH v. 27.10.2015, VIII R 47/12, BStBl. II 2016, S. 600 (Tz. 49).

1096 Zum Ganzen BFH v. 27.10.2015, VIII R 47/12, BStBl. II 2016, S. 600 (Tz. 1 ff.).

eines Gewinns ab; zudem sei der Umfang, in dem sich die Gewinnanteile des Altgesellschafterers erhöhten, vom jeweiligen Jahresgewinn der Gesellschaft abhängig, so dass die Anteilserhöhung einer erheblichen und im Zeitpunkt der Übertragung nicht zu prognostizierenden Variationsbreite unterliege.¹⁰⁹⁷

Der BFH stützte seine Gegenauffassung demgegenüber maßgeblich auf den Umstand, dass die Gesellschafter einen Sockelbetrag für das Ausmaß der Gewinnverzichte festgesetzt hatten, dessen Begleichung der Altgesellschafter auch für den Fall seines Ausscheidens oder den Fall der Beendigung der Gesellschaft zu fordern berechtigt war. Hierin sei die Vereinbarung einer Gegenleistung für die Übertragung der Teilmitunternehmeranteile zu sehen, die bestimmbar sei und zivilrechtlich eingeklagt werden könne. Mithin stelle der vereinbarte Sockelbetrag ein Veräußerungsentgelt im Sinne des § 16 Abs. 2 S. 1 EStG dar.¹⁰⁹⁸ In einem *obiter dictum* wies das Gericht aber weitergehend darauf hin, dass ungeachtet der Bestimmbarkeit der Gegenleistung im konkreten Fall, für das Vorliegen eines entgeltlichen Übertragungsvorgangs die Bestimmbarkeit der Gegenleistung irrelevant sei und nur für die Frage nach dem Zeitpunkt der Realisation eines Veräußerungsgewinns Bedeutung erlange. Abweichend von dem Grundsatz, dass ein Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16 Abs. 2 S. 1 EStG bereits im Zeitpunkt der Veräußerung, d.h., mit Übergang des wirtschaftlichen Eigentums, entstehe, würden der Höhe nach unbestimmte, gewinnabhängige Zahlungen zwingend erst im Zeitpunkt ihres Zuflusses beim Veräußerer realisiert, da im Übertragungszeitpunkt noch nicht feststehe, ob ein Kaufpreisanspruch entstände und wie hoch dieser ausfallen werde.¹⁰⁹⁹ Dagegen setze die Einstufung als Veräußerungsentgelt allein voraus, dass die Leistung in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veräußerung erfolge. Bei Vorgängen zwischen Fremden spreche eine tatsächliche Vermutung für die Entgeltlichkeit der Veräußerung. Auf dieser Grundlage sieht der BFH ein Veräußerungsentgelt i.S.v. § 16 Abs. 2 S. 1 EStG auch in zivilrechtlich dem Grunde und der Höhe nach durch die Entstehung eines Gewinns aufschiebend bedingten (§ 158 Abs. 1 BGB) Kaufpreisansprüchen, die auf einer Abtretung von

1097 Zum Ganzen FG Düsseldorf v. 11.10.2012, 11 K 4736/07 F, EFG 2013, S. 287 (Tz. 95 ff.).

1098 BFH v. 27.10.2015, VIII R 47/12, BStBl. II 2016, S. 600 (Tz. 42 ff.).

1099 BFH v. 27.10.2015, VIII R 47/12, BStBl. II 2016, S. 600 (Tz. 47).

künftigen Gewinnanteilen aus dem Gewinnbezugsrecht des Erwerbers eines Mitunternehmeranteils beruhen.¹¹⁰⁰

Durch diese höchstrichterliche Judikatur scheint die steuerliche Anerkennung des Gewinnvorabmodells weitestgehend zunichte gemacht.¹¹⁰¹ Wenn auch im konkret entschiedenen Fall nicht ein Gewinnvorab im eigentlichen Sinn Gegenstand der Verteilung war, sondern sich die Inkongruenz auf einen, nach Abzug von Vorweggewinnen verbleibenden Restgewinn bezog, ist der entschiedene Sachverhalt durchaus mit den wirtschaftlichen Folgen identisch, die sich vergleichbar einem Gewinnvorab ergeben. Die Literatur sieht mit Blick auf den entschiedenen Fall in der Vereinbarung eines Sockelbetrags für die Höhe der Gewinnzuweisungen allerdings nur eine Sonderkonstellation.¹¹⁰² Dagegen sollen Gestaltungsmodelle, die die Höhe eines Vorabgewinns betraglich nicht fixieren, sondern bezogen auf den jährlichen Gewinn nur prozentual festlegen, vor diesem Hintergrund weiterhin als bloße Gewinnverteilungsabrede einzuordnen sein.¹¹⁰³ Dennoch wird es in der Praxisliteratur gegenwärtig für denkbar gehalten, dass die Verwaltung im Hinblick darauf, dass der BFH inkongruente Ergebnisverteilungen im Zusammenhang mit der Übertragung von Teilmitunternehmeranteilen – ungeachtet der Bestimmtheit oder Bestimmbarkeit der Höhe nach – als gewinnabhängige Kaufpreisforderungen wertet, stets einen Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang annehmen wird.¹¹⁰⁴ Hiervon unberührt solle aber eine inkongruente Verteilung bleiben, die erhöhten Gesellschafterbeiträgen der Altgesellschafter Rechnung trage.¹¹⁰⁵

1100 BFH v. 27.10.2015, VIII R 47/12, BStBl. II 2016, S. 600 (Tz. 37); vgl. auch BFH v. 14.05.2002, VIII R 8/01, BStBl. II 2002, S. 532 (Tz. 18); BFH v. 17.07.2013, X R 40/10, BStBl. II 2013, S. 883 (Tz. 30).

1101 Richter/John, FR 2016, 606, 606.

1102 Crezelius, JbFSt 2017/18, 578, 579; Fuhrmann, GmbHR 2016, 317, 322; ders., in Widmann/Mayer, UmwG/UmwStG, 183. EL 2020, § 24 UmwStG Rn. 497.3; Korn, BeSt 2016, 18, 19; Levedag, DStR 2017, 1233, 1238.

1103 Crezelius, JbFSt 2017/18, 578, 579; Fuhrmann, in Widmann/Mayer, UmwG/UmwStG, 183. EL 2020, § 24 UmwStG Rn. 498; Korn, BeSt 2016, 18, 19; ders., Besteuerung von Freiberuflerpersonengesellschaften und –kapitalgesellschaften, 2. Aufl. 2018, Rn. 133.

1104 Korn, BeSt 2016, 18, 19; ders., Besteuerung von Freiberuflerpersonengesellschaften und –kapitalgesellschaften, 2. Auflage 2018, Rn. 133.

1105 Bodden, in Korn, EStG, 122. EL 2020, § 15 Rn. 492; Fuhrmann, GmbHR 2016, 317, 323; ders., in Widmann/Mayer, UmwG/UmwStG, 183. EL 2020, § 24 UmwStG Rn. 498; Korn, BeSt 2016, 18, 19; ders., Besteuerung von Freiberuflerpersonengesellschaften und –kapitalgesellschaften, 2. Aufl. 2018, Rn. 133; Levedag, DStR 2017, 1233, 1238; ders, FR 2016, 733, 737.

II. USA

In den USA werden dem deutschen Gewinnvorabmodell entsprechende Gestaltungen, soweit ersichtlich, weder in der Steuerrechtspraxis noch in der -lehre diskutiert. Die folgenden Ausführungen stellen vor diesem Hintergrund lediglich eine vorsichtige Einschätzung solcher Gestaltungen auf der Grundlage der gegenwärtigen US-amerikanischen Steuerrechtsordnung dar.

Entsprechend dem deutschen Recht kann sich der Eintritt eines weiteren Gesellschafters in eine bestehende Gesellschaft auch nach dem US-amerikanischen Recht durch eine Einlageleistung des Neugesellschafters oder durch den Erwerb eines Teils eines Gesellschaftersanteils von einem Altgesellschafter vollziehen. Während die Erbringung einer Einlageleistung im Grundsatz einen gewinnneutralen Vorgang darstellt,¹¹⁰⁶ bildet die entgeltliche Veräußerung eines Gesellschaftersanteils ein Realisationsereignis für einen steuerpflichtigen Gewinn des Altgesellschafters.¹¹⁰⁷ Der Neugesellschafter trägt spiegelbildlich hierzu Anschaffungskosten für seine Gesellschaftsbeteiligung.¹¹⁰⁸

Das US-amerikanische Recht sieht in dem Gesellschaftersanteil eines Personengesellschafters ein eigenständiges Wirtschaftsgut (*asset*), dem in Gestalt der *outside basis*¹¹⁰⁹ eine eigene Bemessungsgrundlage zugeordnet wird.¹¹¹⁰ Veräußert ein Gesellschafter seinen gesamten Gesellschaftersanteil oder einen Teil seines Anteils, wertet das Steuerrecht dies dementsprechend nicht als Veräußerung von Anteilen an den einzelnen Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens, sondern als Veräußerung eines einheitlichen Vermögensgegenstandes.¹¹¹¹ Soweit ein für die Übertragung entrichtetes Veräußerungsentgelt die *outside basis* seines Gesellschaftersanteils übersteigt, erzielt der Gesellschafter einen steuerpflichtigen Gewinn.¹¹¹²

1106 § 721(a) IRC. Eine Ausnahme gilt für bestimmte vermögensverwaltende Personengesellschaften (§ 721(b) IRC) sowie für den Erwerb eines Gesellschaftersanteils als Gegenleistung für vergangene oder zukünftige Dienstleistungen, vgl. z.B. Cunningham/Cunningham, *The Logic of subchapter K*, 5. Aufl. 2017, S. 182 ff.

1107 § 741 IRC.

1108 §§ 742, 1012(a) IRC.

1109 Willis/Postlewaite/Alexander, *Partnership Taxation*, Stand 10/2019, § 5.01.

1110 McKee et al., *Federal Taxation of Partnerships and Partners*, Stand 02/2020, § 6.01.

1111 § 741 IRC.

1112 Der Veräußerungsgewinn erhöht sich zudem um den Anteil des Gesellschafters an den Gesellschaftsverbindlichkeiten, vgl. § 752(d) IRC.

Diesen stuft das Gesetz im Grundsatz als Gewinn aus der Veräußerung eines *capital asset* (*capital gain*¹¹¹³) ein und qualifiziert ihn damit für die Anwendung eines reduzierten Steuersatzes.¹¹¹⁴ Dies gilt im Gegensatz zum deutschen Recht – mangels einer gesetzlichen Ausnahme – auch für den Gewinn aus der Veräußerung eines Teilanteils. Insbesondere um zu verhindern, dass Steuerpflichtige durch die Einbringung eines Vermögensgegenstandes in eine Personengesellschaft und die anschließende Veräußerung ihres Gesellschaftsanteils *ordinary income* gezielt in *capital gain* umwandeln,¹¹¹⁵ versagt das Gesetz jedoch eine begünstigte steuerliche Behandlung, soweit der Gewinn auf bestimmte Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens entfällt.¹¹¹⁶ Hierbei handelt es sich im Wesentlichen um all diejenigen Vermögensgegenstände, die bei Veräußerung durch die Gesellschaft zu *ordinary income* führen würden.¹¹¹⁷ Realisiert wird der Veräußerungsgewinn auch nach dem US-amerikanischen Recht grundsätzlich im Zeitpunkt der Veräußerung.¹¹¹⁸ Ist die Entrichtung des Veräußerungsentgelts in Raten vereinbart und erhält der Altgesellschafter mindestens eine der Ratenzahlungen erst nach Ablauf des Veranlagungszeitraums, in dem die Veräußerung erfolgt, entsteht der Veräußerungsgewinn nach dem US-amerikanischen Recht allerdings anteilig erst mit Zufluss der einzelnen Raten.¹¹¹⁹ Der Gewinn aus der Veräußerung eines Teils eines Gesellschaftsanteils ist mithin nach dem US-amerikanischen Recht gegenüber der deutschen Rechtsordnung in doppelter Hinsicht begünstigt, da nicht nur der reduzierte Steuersatz für Veräußerungsgewinne Anwendung findet, sondern die Vereinbarung eines Ratenkaufs zusätzlich auch noch zu einer „gestreckten“ Besteuerung des Veräußerungsgewinns führt.

Wie im deutschen Recht, führt auch im US-amerikanischen Recht eine unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Gesellschaftsanteils nicht zu

1113 Siehe oben Kapitel 2 A. II.1.b).

1114 § 741 IRC.

1115 Burke, *Federal Income Taxation of Partners and Partnerships in a nutshell*, 5. Aufl. 2016, S. 273; Cunningham/Cunningham, *The Logic of subchapter K*, 5. Aufl. 2017, S. 191 mit Fn. 3.

1116 § 751(a) IRC.

1117 Burke, *Federal Income Taxation of Partners and Partnerships in a nutshell*, 5. Aufl. 2016, S. 278.

1118 § 1001(c) IRC.

1119 § 453(a), (b)(1), (c) IRC; vgl. hierzu und zur Ausnahme nach § 453(b)(2) IRC z.B. Burke, *Federal Income Taxation of Partners and Partnerships in a nutshell*, 5. Aufl. 2016, S. 283; McDaniel/McMahon/Simmons, *Federal Income Taxations of Partnerships and S Corporations*, 5. Aufl. 2012, Part I Ch. 8 Sec. 3 (S. 320); Yin/Burke, *Partnership Taxation*, 3. Aufl. 2016, S. 210.

einer Realisierung stiller Reserven und somit zu keinem Veräußerungsgewinn.¹¹²⁰ Mit Blick auf Fallgestaltungen, die dem deutschen Gewinnvorabmodell entsprechen, stellt sich damit auch im US-amerikanischen Recht die Frage nach der Abgrenzung einer unentgeltlichen Anteilsübertragung in Verbindung mit einer inkongruenten Ergebnisverteilung einerseits und einer Veräußerung gegen Entgelt in Form von Ratenzahlungen andererseits. Die Würdigung beider unterschiedlicher Sachverhaltsgestaltungen führt jedoch in ihrer jeweiligen Rechtsfolge gegenüber dem deutschen Recht zu abweichenden steuerlichen Konsequenzen. Die Annahme eines entgeltlichen Veräußerungsvorgangs hätte im US-amerikanischen Recht auf der Grundlage der eingangs dargestellten Vorschriften zur Folge, dass die Ratenzahlungen in der Person des Altgesellschafters anteilig im jeweiligen Jahr der Zahlung zum reduzierten Steuersatz für Veräußerungsgewinne¹¹²¹ besteuert würden. Die Annahme laufender Ergebnisanteile des Altgesellschafters würde demgegenüber zur Anwendung des progressiven Einkommensteuertarifs führen. Im Gegensatz zur deutschen Rechtslage ist damit aus Sicht des Altgesellschafters die Annahme eines Veräußerungsvorgangs steuergünstiger. Dies mag den Umstand erklären, dass dem deutschen Gewinnvorabmodell entsprechende Fallgestaltungen in der US-amerikanischen Steuerrechtsprechung und –literatur nicht gleichermaßen präsent sind, wie dies im deutschen Rechtsraum der Fall ist.

In der US-amerikanischen Literatur findet sich denn auch mit umgekehrter Zielrichtung zum Gewinnvorabmodell der Hinweis, dass ein Veräußerungsvorgang, der ausdrücklich als solcher bezeichnet ist, dennoch als Zuweisung laufender Gewinnanteile eingestuft werden könnte.¹¹²² Verwiesen wird hierzu auf ein Urteil des Tax Court aus dem Jahr 1950¹¹²³. Dieses bezog sich auf eine Vereinbarung, nach der ein Gesellschafter seinen gesamten Gesellschaftsanteil in Höhe von 25 Prozent gegen jährliche Zahlungen in sein Privatvermögen veräußerte. Bei diesen Leistungen handelte es sich zum einen um betraglich fixierte Zahlungen, die zum Teil begrenzt auf einen Zeitraum von 10 Jahren und zum Teil bezogen auf die Lebensdauer des Altgesellschafters zu entrichten waren, sowie zu-

1120 Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 12.01 (9).

1121 Dies gilt natürlich unter dem Vorbehalt, dass der Gewinn nicht auf Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens entfällt, die bei Veräußerung durch die Gesellschaft zu *ordinary income* führen würden (§ 751(a) IRC).

1122 McKee et al., Federal Taxation of Partnerships and Partners, Stand 02/2020, § 16.03 (2); dies befürwortend auch Kwall, 81 N.C. L. Rev. (2003), 977, 1019 ff. mit Fn. 206.

1123 Collins v. C.I.R., 14 T.C. 301 (1950).

sätzlich um bis zum Tod des Altgesellschafters zu entrichtende, jährliche Zahlungen in Höhe von 5 Prozent des Gesellschaftsgewinns des jeweiligen Vorjahres.¹¹²⁴ Während der Altgesellschafter die Zahlungen insgesamt als Entgelt für die Veräußerung des Gesellschaftsanteils behandelte, sah die Finanzbehörde in den jährlichen Zahlungen in Höhe von 5 Prozent des Vorjahresgewinns der Gesellschaft laufende Einkünfte des Altgesellschafters.¹¹²⁵ Der Tax Court folgte der Auffassung der Finanzverwaltung und urteilte, dass sich der Altgesellschafter im Rahmen der Anteilsübertragung nicht sämtlicher Gesellschaftsrechte entäußert, sondern sich in Wahrheit einen Gewinnanspruch in Höhe von 5 Prozent zurückbehalten habe. Als maßgebliche Stütze seiner Auffassung diene dem Tax Court die gewinnabhängige Ausgestaltung dieser Zahlungen im Unterschied zu den übrigen Leistungen, die dem Grunde und der Höhe nach unabhängig vom Gesellschaftsgewinn zu erbringen waren. Nur letztere seien aufgrund ihrer Gewinnunabhängigkeit ihrer Natur nach als Entgelt für in der Beteiligung verkörperte stille Reserven einzustufen.¹¹²⁶

Diese Sichtweise des Tax Court fügt sich in die Rechtsprechung des US-amerikanischen Supreme Court¹¹²⁷ ein, die zur Veräußerung eines Vermögensgegenstands gegen Zahlung zukünftiger Einnahmen aus dem erwerbswirtschaftlichen Einsatz dieses Gegenstands ergangen ist.¹¹²⁸ Diesbezüglich unterscheidet der Supreme Court zwischen Fallgestaltungen, bei denen der Veräußerer so behandelt wird, als habe er sich einen Anteil an dem veräußerten Gegenstand zurückbehalten (*retained interest*) und Fallgestaltungen, die als vollständige Übertragung gegen eine Kaufpreiszahlung in Raten (*deferred payments*) einzustufen sind.¹¹²⁹ Für Zwecke der Einordnung nimmt der Supreme Court die Risikotragung hinsichtlich des Ausbleibens zukünftiger Einnahmen in den Blick. Trage der Veräußerer das Risiko, dass zukünftige Einnahmen nicht anfielen oder hinter den Erwartungen der Parteien zurückblieben, habe er sich gleichsam einen Anteil an dem veräußerten Gegenstand zurückbehalten; für diesen Fall seien die laufenden Einnahmen aus dem erwerbswirtschaftlichen Einsatz des Vermögensgegenstands im vereinbarten Umfang dem Veräußerer als Ein-

1124 Collins v. C.I.R., 14 T.C. 301, 302 (1950).

1125 Collins v. C.I.R., 14 T.C. 301, 304 (1950).

1126 Collins v. C.I.R., 14 T.C. 301, 305 f. (1950).

1127 Commissioner v. Brown, 380 U.S. 563 (1965); Anderson v. Helvering, 310 U.S. 404 (1940); Thomas v. Perkins, 301 U.S. 655 (1937).

1128 Vgl. Kwall, 81 N.C. L. Rev. (2003), 977, 1013 ff.

1129 Commissioner v. Brown, 380 U.S. 563, 568 ff. (1965); Anderson v. Helvering, 310 U.S. 404, 407 ff. (1940); Thomas v. Perkins, 301 U.S. 655, 658 f. (1937).

künfte zuzurechnen.¹¹³⁰ Leiste der Erwerber demgegenüber in irgendeiner Form eine Sicherheit für die Erbringung der zukünftigen Zahlungen, habe sich der Veräußerer des Vermögensgegenstandes vollständig entäußert und stellten die zukünftig an den Veräußerer weitergereichten Einnahmen des Erwerbers Tilgungsleistungen auf seine Kaufpreisschuld dar. Sämtliche Einkünfte aus dem erwerbswirtschaftlichen Einsatz des Vermögensgegenstands seien in diesem Fall dem Erwerber zuzurechnen.¹¹³¹

Wenn sich hieraus auch keine gesicherte Erkenntnis zur Einstufung eines Gewinnvorabmodells nach US-amerikanischem Recht entnehmen lässt, so ist doch mit Blick auf die Rechtsprechung des Tax und Supreme Court zu vermuten, dass Zahlungen, die als Gegenleistung für die Übertragung eines Vermögensgegenstands erfolgen und in Abhängigkeit zukünftiger, aus dem Veräußerungsgegenstand erwirtschafteter Gewinne zu leisten sind, als laufende Gewinne dem Veräußerer zuzurechnen sind, da er insoweit das Entgeltsrisiko trägt. Eine Veräußerung eines Anteils an einer Gesellschaft gegen eine disquotale erhöhte Zuweisung zukünftiger Gesellschaftsgewinne ist mit den unterschiedlich entschiedenen Fallgestaltungen des Supreme Court durchaus vergleichbar, vermittelt doch der Übertragungsgegenstand „Gesellschaftsanteil“ einem Gesellschafter grundsätzlich ein Recht auf Teilhabe am Gesellschaftsgewinn. Soweit die Übertragung eines Gesellschaftsanteils gegen zukünftige Gewinnvorabzuweisungen zugunsten des Altgesellschafters erfolgt, resultieren die entsprechenden Gewinnanteile aus dem übertragenen Vermögensgegenstand „Gesellschaftsanteil“. Ob hierin nun eine vollumfassende Veräußerung gegen Ratenzahlung oder nur eine Teilveräußerung, verbunden mit einem anteilig zurückbehaltenen Teilanteil zu sehen ist, entscheidet sich nach der Risikoaufteilung zwischen den Vertragspartnern. Trägt der Veräußerer des Gesellschaftsanteils ein Entgeltsrisiko, könnte er sich nach US-amerikanischer Wertung gleichsam einen Teil zurückbehalten haben, mit der Folge, dass ihm die zugewiesenen Vorabgewinnanteile als laufende Gewinne zugerechnet würden. Fehlt es demgegenüber an einem Entgeltsrisiko seitens des Veräußerers, weil letztlich ein fester Preis vereinbart ist, liegt eine Veräußerung gegen Ratenzahlung vor.

1130 Thomas v. Perkins, 301 U.S. 655, 659 (1937).

1131 Commissioner v. Brown, 380 U.S. 563, 576 f. (1965); Anderson v. Helvering, 310 U.S. 404, 412 f. (1940).

III. Vereinigtes Königreich

Soweit ersichtlich, werden auch im Vereinigten Königreich dem deutschen Gewinnvorabmodell entsprechende Gestaltungen weder in der Steuerrechtspraxis noch in der -lehre diskutiert. Die folgenden Ausführungen stellen mithin wiederum nur eine vorsichtige Einschätzung solcher Gestaltungen auf der Grundlage der gegenwärtigen britischen Steuerrechtsordnung dar.

Die mit der Aufnahme eines weiteren Gesellschafters verbundenen steuerrechtlichen Fragen nach einem potenziellen Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang und der Aufdeckung stiller Reserven im Gesamthandsvermögen fallen im britischen Recht in den Anwendungsbereich der *capital gains tax*.¹¹³² Der zugehörige *Taxation of Capital Gains Act 1992* enthält allerdings nur rudimentäre Vorschriften zur Behandlung von Personengesellschaften.¹¹³³ Geregelt ist dort lediglich, dass die Besteuerung von Wertzuwächsen bei Personengesellschaften in der Person des einzelnen Gesellschafters erfolgt und Geschäfte der Gesellschaft zu diesem Zweck als Geschäfte der einzelnen Gesellschafter gelten.¹¹³⁴ Dieser transparenten Sichtweise auf Personengesellschaften entspricht es, dass die britische Finanzverwaltung die Beteiligung eines Personengesellschafters nicht als eigenständiges Wirtschaftsgut, sondern als Anteil an den einzelnen Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens begreift.¹¹³⁵ Nehmen die Gesellschafter einer bestehenden Personengesellschaft einen weiteren Gesellschafter in ihre Gesellschaft auf, wird für steuerliche Zwecke davon ausgegangen, dass die Altgesellschafter Teile ihrer Anteile an den einzelnen Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens auf den Neugesellschafter übertragen.¹¹³⁶ Diese Übertragung ist als Auslöser für die Realisierung eines potentiellen Wertzuwachses (*disposal*)¹¹³⁷ im Grundsatz von der

1132 Siehe hierzu oben Kapitel 2 A.III.1.c). Dies gilt allerdings nur für natürliche Personen. Die Wertzuwächse einer Körperschaft werden von der *corporation tax* erfasst, vgl. s. 1(2) TCGA 1992.

1133 Ray, *Partnership Taxation*, 22. EL 2019, Rn. 14.2.7; *Tiley's Revenue Law*, 9. Aufl. 2019, Rn. 42.7.

1134 Art. 59 TCGA 1992; vgl. auch Art. 59A TCGA 1992, der die inhaltsgleiche Regelung in Bezug auf *LLPs* enthält.

1135 HMRC, *Statement of Practice D 12* (vgl. Fn. 684), para 1.

1136 HMRC, *Statement of Practice D 12* (vgl. Fn. 684), para 4; vgl. auch Ray, *Partnership Taxation*, 22. EL 2019, Rn. 14.21A; *Tiley's Revenue Law*, 9. Aufl. 2019, Rn. 42.7.2.

1137 S. 1(1) TCGA 1992: „Capital gains tax is charged for a tax year on chargeable gains accruing in the year to a person on the disposal of assets.”

capital gains tax erfasst.¹¹³⁸ Erbringt der Neugesellschafter allerdings als Gegenleistung für seinen Beteiligungserwerb eine Einlage in das Gesellschaftsvermögen, hat es die Finanzverwaltung zu ihrer ständigen Praxis erklärt, die Einlage des Neugesellschafters außer Betracht zu lassen¹¹³⁹ und als Veräußerungsentgelt für die Beteiligung die anteiligen Buchwerte der Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens heranzuziehen, mit der Folge, dass aus der Aufnahme eines weiteren Gesellschafters gegen Leistung einer Einlage im Grundsatz kein Veräußerungsgewinn resultiert.¹¹⁴⁰

Leistet der Neugesellschafter für den Erwerb seiner Beteiligung demgegenüber eine Ausgleichszahlung in das Privatvermögen eines Altgesellschafters, realisiert dieser hieraus unter Zugrundelegung der allgemeinen Vorschriften zur Ermittlung eines *capital gain*¹¹⁴¹ einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn, soweit ein vom Neugesellschafter erbrachtes Entgelt die anteilige *base cost* für die übertragenen Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens übersteigt.¹¹⁴² Realisiert wird der Wertzuwachs im Zeitpunkt der Veräußerung, mithin im Zeitpunkt der Übertragung des Teilanteils auf den Neugesellschafter; auf den Zufluss des Veräußerungsentgelts kommt es – wie im deutschen Recht – nicht an, so dass eine Ratenzahlungsvereinbarung auf den Realisationszeitpunkt keinen Einfluss nimmt.¹¹⁴³ Im Hinblick auf den geltenden Steuertarif werden realisierte Wertzuwächse gegenüber laufendem Einkommen begünstigt behandelt.¹¹⁴⁴

Als Veräußerungsentgelt wird im Allgemeinen die tatsächlich empfangene Gegenleistung herangezogen,¹¹⁴⁵ es sei denn, das Gesetz fingiert eine Veräußerung zum Marktwert des Vermögensgegenstands¹¹⁴⁶. Dies ist gem. s 17(1)(a) TCGA 1992 insbesondere der Fall, wenn Veräußerer und Erwerber ihr Geschäft nicht zu fremdüblichen Bedingungen ausgestalten. So könnte etwa der Anerkennung einer unentgeltlichen Übertra-

1138 Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn. 14.21A.

1139 HMRC, Statement of Practice D 12 (vgl. Fn 684), para 4.

1140 HMRC, Statement of Practice D 12 (vgl. Fn 684), para 4. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass die Buchwerte der Wirtschaftsgüter fortgeführt werden, vgl. HMRC, Statement of Practice D 12, para 6 und 7.

1141 TCGA 1992, Part II (ss. 15-57).

1142 P'Anson Banks, Lindley & Banks on Partnership, 20. Aufl. 2017, Rn. 35-11; Tiley's Revenue Law, 9. Aufl. 2019, Rn. 42.7.2.3; so auch die Finanzverwaltung: HMRC, Statement of Practice D 12 (vgl. Fn. 684), para 7.

1143 Tiley's Revenue Law, 9. Aufl. 2019, Rn. 32.1

1144 Vgl. s 1H TCGA 1992.

1145 Simon's Taxes, 135. EL 2019, Binder 4, C2.101.

1146 S 17 TCGA 1992.

gung eines Gesellschaftsanteils zwischen Fremden s 17(1)(a) TCGA 1992 entgegenstehen, der es als fremdunüblich ansieht, dass ein Gegenstand schenkweise übertragen wird.¹¹⁴⁷ Das britische Steuerrecht zwingt mithin im Fall der Übertragung eines Vermögensgegenstandes auf eine fremde Person grundsätzlich zur Aufdeckung stiller Reserven, selbst wenn diese mangels Entgelt nicht realisiert werden.¹¹⁴⁸ Die Finanzverwaltung erkennt demgegenüber in ständiger Praxis eine unentgeltliche Übertragung eines Gesellschaftsanteils an, sofern das Fehlen einer Gegenleistung für die Übertragung tatsächlich als fremdüblich einzustufen ist.¹¹⁴⁹

Zu berücksichtigen bleibt aber, dass das Fehlen fremdüblicher Bedingungen vom Gesetz darüber hinaus unwiderlegbar vermutet wird, wenn es sich bei den Parteien um verbundene Personen (*connected persons*) im Sinne des s 286 TCGA handelt.¹¹⁵⁰ Personengesellschafter stuft das Gesetz diesbezüglich allein aufgrund ihrer Verbindung durch das Gesellschaftsverhältnis als verbundene Personen ein. Auf dieser Grundlage könnte das britische Recht im Fall eines Gewinnvorabmodells die Unentgeltlichkeit einer Übertragung des Teilanteils vom Alt- auf den Neugesellschafter verneinen und eine Veräußerung des Gesellschaftsanteils zum Marktwert finagieren. Hiergegen ließe sich allerdings einwenden, dass im Zeitpunkt der Aufnahme des Neugesellschafters noch keine Verbindung zwischen Alt- und Neugesellschafter besteht, der Neugesellschafter eben gerade noch kein Gesellschafter, sondern Dritter ist.¹¹⁵¹ Die Finanzverwaltung hält demgegenüber die Vorschrift auch im Verhältnis zum eintretenden Gesellschafter für anwendbar.¹¹⁵² Jedenfalls sieht s. 286(4) TCGA 1992 aber eine Ausnahme von der Fiktion für den Fall vor, dass die Übertragung von Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens zwischen den Gesellschaftern auf einer wirtschaftlichen Grundlage (*bona fide commercial arrangement*) basiert¹¹⁵³ und neben dem Gesellschaftsverhältnis keine sonstigen,

1147 S 17(1) TCGA 1992: “Subject to the provisions of this Act, a person's acquisition or disposal of an asset shall for the purposes of this Act be deemed to be for a consideration equal to the market value of the asset—

(a) where he acquires or, as the case may be, disposes of the asset otherwise than by way of a bargain made at arm's length, and in particular where he acquires or disposes of it by way of gift (...).”

1148 Tiley's Revenue Law, 9. Aufl. 2019, Rn. 36.1.

1149 HMRC, Statement of Practice D 12 (vgl. Fn. 684), para 8.

1150 S 18(1), (2) TCGA 1992.

1151 Tiley's Revenue Law, 9. Aufl. 2019, Rn. 42.7.2.3.

1152 HMRC, Statement of Practice D 12 (vgl. Fn. 684), para 8.

1153 S 286(4) TCGA 1992: “Except in relation to acquisitions or disposals of partnership assets pursuant to bona fide commercial arrangements, a person is

d.h. persönlichen oder wirtschaftlichen, Verbindungen zwischen den Gesellschaftern bestehen¹¹⁵⁴. Vor diesem Hintergrund wäre in der Konstellation eines Gewinnvorabmodells nicht zwingend eine Veräußerung zum Marktwert zu fingieren, da mit guten Argumenten wirtschaftliche Gründe für den Eintritt des Neugesellschafters angenommen werden könnten.

Nicht unerwähnt sollen in diesem Zusammenhang auch die Vorschriften zum *transfer of income streams*¹¹⁵⁵ bleiben. Diese erfassen allgemein Vorgänge, bei denen ein Steuerpflichtiger das Recht auf den Erhalt zukünftig laufender Einkünfte aus einer Quelle (*income stream*) abtritt, ohne zugleich die Einkunftsquelle selbst zu übertragen und im Gegenzug für die Abtretung ein Entgelt erhält, das nach dem britischen Einkommen- bzw. Körperschaftsteuergesetz nicht steuerpflichtig ist.¹¹⁵⁶ Für diesen Fall rechnen die Vorschriften zum *transfer of income streams* dem Veräußerer trotz der Abtretung des Rechts auf den Erhalt eines *income stream* laufende Einkünfte zu.¹¹⁵⁷ Diese entsprechen der Höhe nach grundsätzlich dem erhaltenen Veräußerungsentgelt¹¹⁵⁸ und gelten als im Zeitpunkt der Veräußerung entstanden¹¹⁵⁹. Ziel dieser Vorschriften soll es sein, einen Zahlbetrag, der – wirtschaftlich betrachtet – zukünftig laufende Einkünfte repräsentiert,

connected with any person with whom he is in partnership, and with the spouse or civil partner or a relative of any individual with whom he is in partnership.”

1154 S 286(2), (6) TCGA 1992.

1155 ITA 2007, Part 13 Chapter 5A (ss. 809AZA bis 809AZG).

1156 S 809AZA (1), (2) ITA 2007; vgl. ausführlich hierzu Murray, Tax Avoidance, 3. Aufl. 2016, Rn. 4-001 ff.

1157 S 809AZB ITA 2007.

1158 S 809AZB(2)(a) ITA 2007. Für den Fall, dass das Entgelt hinter dem Marktwert des übertragenen Rechts im Zeitpunkt der Übertragung zurückbleibt oder überhaupt kein Entgelt erbracht wurde, wird der Marktwert des übertragenen Rechts zur Besteuerung herangezogen, vgl. s 809AZB(2)(b) ITA 2007.

1159 S 809AZB(3). Eine Ausnahme gilt für den Fall, dass es sich bei dem übertragenen *income stream* um betriebliche Einkünfte (*trading income*) oder Einkünfte aus Vermögen (*property*) handelt, die nach den allgemein anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen (*generally accepted accounting practice*) nicht vollumfänglich im Veranlagungszeitraum der Übertragung realisiert worden wären; in diesem Fall sind die allgemein anerkannten Rechnungslegungsgrundsätze für den Zeitpunkt der Realisierung der Einkünfte maßgeblich, vgl. s 809AZB(4), (5).

auch tatsächlich der Einkommens- bzw. Körperschaftsbesteuerung zum Normaltarif zu unterwerfen.¹¹⁶⁰

Im Rahmen des Finance Act 2014 hat der britische Gesetzgeber diese Vorschriften mit Blick auf Personengesellschaften erweitert,¹¹⁶¹ um speziell solche Gestaltungen zu erfassen, die sich für die Übertragung zukünftig laufender Einkünfte einer Personengesellschaft bedienen.¹¹⁶² Das Gesetz weist diesbezüglich insbesondere auf Gestaltungen hin, die die Übertragung eines *income stream* mittels des Erwerbs bzw. der Veräußerung einer Gesellschaftsbeteiligung oder mittels der Erhöhung bzw. Verminderung einer bereits bestehenden Beteiligung bewerkstelligen.¹¹⁶³ Ist einer der Hauptgründe für die Übertragung, einer Person einen Steuervorteil verschaffen zu wollen, wird ein für die Übertragung erhaltenes Entgelt in der Person des Übertragenden der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer unterworfen.¹¹⁶⁴ Auf welche konkreten Gestaltungen diese Gesetzeserweiterung abzielen soll, hat der HMRC im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens anhand des folgenden Beispiels verdeutlicht:

M, eine Kapitalgesellschaft, ist wirtschaftliche Eigentümerin eines Vermögensgegenstands, aus dem laufende, körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte fließen. Diesen Vermögensgegenstand bringt M in eine Personengesellschaft ein, an der sie beteiligt ist. In einem nächsten Schritt tritt der Personengesellschaft ein neuer Gesellschafter C bei, der eine Bareinlage in Höhe des Gegenwartswerts der aus dem Vermögensgegenstand zu erwartenden zukünftigen Einkünfte erbringt. Das von C eingelegte Kapital wird anschließend als Darlehen von der Gesellschaft an M ausgekehrt. Die aus dem eingelegten Vermögensgegenstand fließenden Einkünfte wiederum, werden nach der Ergebnisverteilungsabrede der Gesellschafter so lange ausschließlich C zugewiesen, bis der Wert seiner erbrachten Bareinlage, erhöht um eine Darlehensrendite, erreicht ist. Aufgrund von

1160 FA 2009, Explanatory Notes, Section 49 Schedule 25, Rn. 2, abrufbar unter: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2009/10/notes/division/1/49> (zuletzt abgerufen: Juni 2020).

1161 ITA 2007 Part 13 Chapter 5AA (ss 809AAZA bis 809AAZB).

1162 Vgl. HMRC, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document, Mai 2013, Rn. 3.42 ff.

1163 S 809AAZA(4) ITA 2007. Die allgemeinen Vorschriften zum *transfer of income stream* erfassen entsprechende Vorgänge nicht, da im Fall der Übertragung eines Gesellschaftsanteils nicht nur laufende Einkünfte, sondern auch die Einkunftsquelle übertragen wird, vgl. s 809AZF.

1164 Ss 809AAZB(1), 809AZB(2)(a), (b) ITA 2007.

Verlustvorträgen oder anderen steuerlich günstigen Verhältnissen, hat C auf die zugewiesenen laufenden Einkünfte keinerlei Steuer oder im Vergleich zu M eine wesentlich geringere Steuer zu entrichten. Am Ende erwirbt M den Gesellschaftsanteil des C, so dass sie das wirtschaftliche Eigentum an dem eingelegten Vermögensgut zurückerlangt.¹¹⁶⁵

Der HMRC sieht für M den Vorteil dieser Gestaltung darin, dass sie mit Erhalt der Darlehensvaluta, die aus Mitteln der Bareinlage des neu aufgenommenen Gesellschafters C erbracht wird, eine Vorauszahlung der aus dem eingelegten Vermögensgegenstand resultierenden Einkünften erhält und diesen Vorteil nicht zurückerstatten muss, weil sie C im Gegenzug ihren Anteil an den Gesellschaftsgewinnen überlassen hat. Ist Hauptzweck einer derartigen Gestaltung eine Steuervermeidung, soll es die Gesetzeserweiterung ermöglichen, die von C erbrachte Bareinlage als laufende Einkünfte der M zu werten und sie der Körperschaftsteuer zu unterwerfen.¹¹⁶⁶

Wenn auch vom Gesetzgeber nicht direkt in den Blick genommen, zeigt *McNicholls* nun eine mögliche Relevanz dieser Gesetzeserweiterung für die Aufnahme eines Neugesellschafters durch einen Anteilserwerb vom Altgesellschafter auf, wenn der Neugesellschafter ein gestundetes Entgelt für seine Aufnahme in Raten aus seinen zukünftigen Gewinnanteilen leisten darf.¹¹⁶⁷ *McNicholls* greift beispielhaft den Fall auf, dass ein Neugesellschafter ein gestundetes Entgelt für einen hälftigen Anteilserwerb vom Altgesellschafter in der Weise tilgt, dass er seine künftigen Gewinnanteile vollumfänglich bis zur Begleichung seiner Schuld an den Altgesellschafter abführt. Im Ergebnis hat sich durch die Teilanteilsübertragung an der monetären Situation für den Altgesellschafter nichts geändert. Nach wie vor erzielt er – vom Umfang her gesehen – einen jährlichen Geldbetrag, der seinem Gewinnanteil aus dem ursprünglich vor der Teilanteilsübertragung gehaltenen Gesellschaftsanteil entspricht. Steuerlich unterliegt aber nicht mehr der volle Betrag der Ertragsbesteuerung zum regulären Steuersatz, da der betragsmäßige Anteil, der aus der Teilanteilsübertragung als Entgelt resultiert, einen begünstigten Veräußerungsgewinn darstellt. Zielt eine derartige Gestaltung einer Anteilsübertragung darauf ab, statt laufender Gewinne einen begünstigten Veräußerungsgewinn zu generieren

1165 Vgl. HMRC, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document, Mai 2013, Annex C, Example 5.

1166 Vgl. HMRC, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document, Mai 2013, Annex C, Example 5.

1167 Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn. 18A.45.

und dem Altgesellschafter hierdurch einen Steuervorteil zu verschaffen, soll nach Auffassung *McNicholls* der Anwendungsbereich der *transfer of income streams*-Regelung eröffnet sein und der Veräußerungsgewinn des Altgesellschafters als laufendes Einkommen dem regulären, nicht begünstigten Steuersatz, unterliegen. Ein begünstigter Tarif, wie er für eine Anteilsübertragung grundsätzlich vorgesehen ist, greift nur, wenn ein Steuermissbrauch ausgeschlossen werden kann.¹¹⁶⁸

Folgt man der Auffassung von *McNicholls*, erfassen die britischen Regelungen zum *transfer of income streams* steuermisbräuchliche Fälle, in denen die Veräußerung eines Teils eines Gesellschaftsanteils keine steuerliche Begünstigung erfahren soll. Erhält der Altgesellschafter, wirtschaftlich betrachtet, auch nach der Aufnahme des Neugesellschafters noch seinen ursprünglichen Gewinnanteil und dient diese Gestaltung der Steuervermeidung, könnte die britische Rechtsordnung die Gegenleistung für die Aufnahme des Neugesellschafters als laufende Einkünfte des Altgesellschafters und nicht als Veräußerungsentgelt aus der Realisierung eines Wertzuwachses im Gesellschaftsanteil werten. Diesbezüglich gelten die laufenden Einkünfte als im Zeitpunkt der Übertragung des Gesellschaftsanteils realisiert.¹¹⁶⁹ Im Ergebnis entspricht dies der steuerlichen Behandlung einer Teilanteilsveräußerung, wie sie das deutsche Recht in § 16 Abs. 1 S. 2 EStG vorsieht. Die Vorschriften zum *transfer of income streams* bieten allerdings keinen Lösungsansatz für das hier problematisierte Gewinnvorabmodell, da sie für Teilanteilsübertragungen nur auf die Verhinderung begünstigt besteuelter Einkünfte abzielen. Demgegenüber stellt sich beim Gewinnvorabmodell die Frage, ob die überproportional ausgestalteten Gewinnanteile dem Empfänger als von ihm erzielte Einkünfte zuzurechnen sind oder ob sie nur Mittelzuflüsse aus einer Einkommensverwendung des Teilantelerwerbers darstellen.

IV. Vergleichende Zusammenfassung und Wertung

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Aufnahme eines weiteren Gesellschafters gegen Leistung einer Ausgleichszahlung in das Eigenvermögen eines Altgesellschafters nach allen untersuchten Rechtsordnungen als entgeltliche Teilanteilsveräußerung eingestuft wird. Nach der US-amerikanischen Rechtsordnung führt dies zur anteiligen Aufdeckung der im Ge-

1168 Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn. 18A.45.

1169 Ss 809AAZB(2), 809AZB(3) ITA 2007.

sellschaftsanteil gebundenen stillen Reserven. Die britische und die deutsche¹¹⁷⁰ Steuerrechtsordnung, die den Gesellschaftsanteil als Anteil an den einzelnen Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens begreifen, gehen von einer anteiligen Aufdeckung der in diesen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven aus. Dabei entsteht der Gewinn nach sämtlichen Vergleichsrechtsordnungen grundsätzlich im Zeitpunkt der Übertragung des Teilanteils. Wird das Veräußerungsentgelt in Ratenzahlungen entrichtet, hat dies – von einer Wahlmöglichkeit im deutschen Besteuerungsrecht abgesehen¹¹⁷¹ – nur im US-amerikanischen Recht Einfluss auf den Realisationszeitpunkt des Veräußerungsgewinns.¹¹⁷²

Sowohl die britische als auch die US-amerikanische Steuerrechtsordnung qualifizieren den Gewinn aus einer Teilanteilsveräußerung entsprechend ihrer allgemeinen Systematik als *capital gain* und unterwerfen ihn grundsätzlich einem begünstigten Steuertarif. Das US-amerikanische Recht macht hiervon insoweit eine Ausnahme, als der Gewinn auf Wirtschaftsgüter entfällt, deren Veräußerung durch die Gesellschaft laufendes Einkommen der Gesellschaft erzeugt hätte.¹¹⁷³ Auch die britische Steuerrechtsordnung sieht von einer steuerlichen Begünstigung ab, sofern eine steuermisbräuchliche Gestaltung vorliegt; in diesem Fall wird der Veräußerungsgewinn auf der Grundlage der *transfer-of-income-streams*-Regelungen dem progressiven Einkommensteuertarif unterworfen.¹¹⁷⁴ Demgegenüber handelt es sich bei dem Gewinn aus einer Teilanteilsveräußerung nach der deutschen Rechtsordnung stets um einen nicht begünstigten Gewinn.¹¹⁷⁵ Dies ist systemgerecht, trifft doch das deutsche Steuerrecht im Bereich der Gewinneinkunftsarten im Hinblick auf das Steuerobjekt keine allgemeine Unterscheidung zwischen laufenden Einkünften und Gewinnen aus der Veräußerung einer Einkunftsquelle, sondern wendet im Bereich der Gewinneinkünfte im Grundsatz einen einheitlichen Tarif an.¹¹⁷⁶ Dass § 16 Abs. 4 EStG für Gewinne aus der Veräußerung eines ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs, eines gesamten Mitunternehmeranteils oder eines gesamten Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA einen Freibetrag vorsieht und § 34 EStG diese Gewinne

1170 Vgl. § 39 Nr. 2 AO. Siehe hierzu z.B. BFH v. 6.05.2010, IV R 2/08, BStBl. II 2011, S. 261 (Tz. 13) m.w.N.

1171 Vgl. H 16 (11) Ratenzahlungen EStH 2018.

1172 Siehe oben Kapitel 3 C.II.

1173 Siehe oben Kapitel 3 C.II.

1174 Siehe oben Kapitel 3 C.III.

1175 Siehe oben Kapitel 3 C.I.

1176 §§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2, Abs. 3-5, 32a EStG.

einem reduzierten Steuersatz unterwirft, bildet lediglich eine Ausnahme zu diesem Grundsatz. Hierdurch soll der geballten Aufdeckung der über einen längeren Zeitraum im Betriebsvermögen angewachsenen stillen Reserven Rechnung getragen und die mit der Anwendung der vollen Progression einhergehende Härte vermieden werden.¹¹⁷⁷ Die Veräußerung nur eines Teils eines Mitunternehmeranteils erfüllt diese Kriterien hingegen nicht.¹¹⁷⁸

Mit Blick auf das in Deutschland diskutierte Gewinnvorabmodell erweist sich nun die Übertragung eines Teilanteils von einem Altgesellschafter auf einen Neugesellschafter in Verbindung mit einer zeitlich begrenzten Vorabgewinnvereinbarung oder auch inkongruenten Gewinnverteilungsabrede zugunsten des teilanteilsübertragenden Gesellschafters als problematisch. Fraglich ist bei derartigen Gestaltungen, wie die Verknüpfung beider Vereinbarungen zu werten ist. Ist sie synallagmatischer Natur und die höhere Gewinnzuweisung das Entgelt für den eingeräumten Gesellschaftersanteil oder stehen sich die beiden Vereinbarungen ohne eine wechselseitige Beziehung gegenüber?

Der BFH vermutet die Entgeltlichkeit einer Teilanteilsübertragung zwischen fremden Gesellschaftern und nimmt auf dieser Grundlage an, dass es sich bei den erhöhten Gewinnzuweisungen zugunsten des Altgesellschafters stets um Entgeltzahlungen handelt, unabhängig davon, ob sie im Zeitpunkt der Anteilsübertragung dem Grunde und der Höhe nach bestimmt oder bestimmbar sind.¹¹⁷⁹ Die von der Rechtsprechung aufgestellte Vermutung der Entgeltlichkeit von Teilanteilsübertragungen bei gleichzeitiger Vereinbarung einer inkongruenten Gewinnverteilung zwischen fremden Gesellschaftern lässt für unentgeltliche Übertragungen zunächst keinen Raum und auch nicht erkennen, in welchen Fällen diese Vermutung als widerlegt gilt.

Die Praxisliteratur hält jedenfalls in den Fällen, in denen die inkongruente Gewinnzuweisung an den Altgesellschafter dessen Leistung in Form von Gesellschaftsbeiträgen abgelten soll, die Teilanteilsübertragung für unentgeltlich.¹¹⁸⁰ Die Kritik der Praxisliteratur kann durchaus als sachgerecht empfunden werden, soweit die Grundlage einer Änderung der Er-

1177 Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 16 Rn. 6.

1178 BFH v. 18.10.1999, GrS 2/98, BStBl. II 2000, S. 123 (Tz. 54 f.); vgl. auch die Begründung des Gesetzgebers zu § 16 Abs. 1 S. 2 EStG in BT Drs. 14/6882, S. 34.

1179 Siehe oben Kapitel 3 C.I.

1180 Siehe oben Kapitel 3 C.I.

gebnisverteilungsabrede nicht in der Anteilsübertragung zu sehen ist. Die Aufnahme eines Neugesellschafters muss nicht zwingend zur Entgeltlichkeit einer damit verbundenen Teilanteilsübertragung führen. So ist eine Gesellschaftsbeteiligung grundsätzlich nur mit derjenigen Gewinnquote ausgestattet, die ihr im Gesellschaftsvertrag zugewiesen wurde.¹¹⁸¹ Die Gewinnquote des Neugesellschafters, die aus seinem erworbenen Teilanteil resultiert, muss hierbei nicht zwangsläufig mit derjenigen Quote übereinstimmen, die dieselbe Beteiligung zuvor dem Altgesellschafter vermittelte; denn die Gewinnquote ist regelmäßig Ausdruck der persönlichen Leistung des jeweiligen Gesellschafters.¹¹⁸² Die Grundlage erhöhter Gewinnzuweisungen im Vergleich zum Neugesellschafter kann daher durchaus in erhöhten Beiträgen des Altgesellschafters zu finden sein und muss nicht stets mit einem Gewinnverzicht des Neugesellschafters in Verbindung stehen. Gerade in Freiberufersozietäten ist die Suche nach weiteren geeigneten Partnern oder auch die Lösung der Nachfolge eines Berufsträgers weniger von der Leistung eines Kapitalbeitrags als vielmehr von persönlichen Qualifikationen abhängig. Es kann einem, seine Nachfolge planenden Gesellschafter nicht verwehrt werden, einem qualifizierten Bewerber in der Weise den Beitritt in die Gesellschaft zu ermöglichen, dass er ohne den entgeltlichen Erwerb eines Gesellschaftsanteils einen Teilanteil von einem Altgesellschafter unentgeltlich übertragen erhält, wobei sich der Altgesellschafter jedoch für den Aufbau eines Mandantenstammes, seiner Kontakte, seines beruflichen Know-hows und seiner Arbeitsleistung einen im Verhältnis zum übertragenen Teilanteil entsprechend höheren Gewinnanteil vorbehält. Insoweit ist ein Vorabgewinn oder eine im Verhältnis der Kapitalanteile inkongruente Gewinnzuweisung an den Altgesellschafter nur ein Ausgleich seines eigenen Beitrags und nicht ein Entgelt für übertragene stille Reserven.¹¹⁸³

Wenn auch vor diesem Hintergrund inkongruente Gewinnverteilungen vom Grundsatz her für zulässig zu erachten sind, so fokussiert sich die steuerliche Anerkennung doch auf die Verknüpfung mit der Teilanteilsübertragung. Der Grundsatz der steuerrechtlichen Anerkennung inkongruenter Ergebnisverteilungsabreden findet seine Grenze im allgemein für

1181 Gesell, in Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, 5. Aufl. 2020, § 4 Rn. 116, 123 ff.; Priester, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 121 Rn. 3, 27 ff.; vgl. auch Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 356.

1182 Vgl. auch Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 366.

1183 Vgl. zum Ganzen auch Bodden, in Korn, EStG, 122. EL 2020, § 15 Rn. 492.

das deutsche Einkommensteuerrecht geltenden Subjektsteuerprinzip¹¹⁸⁴ des § 2 Abs. 1 S. 1 EStG. Um Personengesellschafter nicht gleichheitswidrig gegenüber anderen Steuerpflichtigen besserzustellen, ist die zivilrechtliche Ergebnisverteilungsabrede für steuerrechtliche Zwecke auf das Vorliegen verdeckter Einkommensverwendungen hin zu untersuchen. Der zivilrechtliche Gewinnanteil des Gesellschafters muss mithin Ausfluss seiner gesellschaftsrechtlichen Beteiligung sein und darf nicht auf einer Zuwendung eines Mitgesellschafters basieren, die ihre Grundlage in einem neben dem Gesellschaftsverhältnis bestehenden Rechtsverhältnis hat.¹¹⁸⁵

Im Fall des Gewinnvorabmodells ist daher auch nach dem hier vertretenen Ansatz, der von einer grundsätzlichen steuerrechtlichen Zulässigkeit inkongruenter Ergebnisverteilungen ausgeht,¹¹⁸⁶ die Verteilungsabrede für steuerliche Zwecke insoweit zu korrigieren, als es sich bei den zeitlich begrenzten, überhöhten Gewinnzuweisungen zugunsten des Altgesellschafters um bloße Entgeltzahlungen des Neugesellschafters handelt, die dieser in Erfüllung seiner Kaufpreisverbindlichkeit aus der Teilanteilsübertragung erbringt. Dabei stellt sich die Frage nach einem geeigneten Maßstab für die Abgrenzung einer Tilgungsvereinbarung aus einem entgeltlichen Erwerb von einer bloßen inkongruenten Ergebnisverteilungsabrede im Zuge einer unentgeltlichen Anteilsübertragung. Auf die Bestimmtheit der Höhe der vereinbarten Gegenleistung und einer damit verbundenen Ungewissheit der Länge des Tilgungszeitraums im Zeitpunkt der Anteilsübertragung wird vom BFH zu Recht nicht abgestellt, beeinflussen diese ungewissen Umstände, soweit sie einer Forderung anhaften, doch nur den Zeitpunkt der Gewinnrealisation.¹¹⁸⁷

Blickt man außerhalb des deutschen Rechts auf die britische Rechtsordnung, erweist sich diese nicht als geeignet, um eine Lösung für die Problematik des Gewinnvorabmodells aufzuzeigen. Die Regelung zum *transfer of income streams* bei Personengesellschaften zielt auf steuermisbräuchliche

1184 Weber-Grellet, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 2 Rn. 19.

1185 So auch Dobroschke/Pothast, DB 1975, 1718, 1720 f., 1724; Flume, DB 1973, 786, 791; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 12 II (S. 513); Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 348 ff.; 358 ff.; vgl. auch BFH v. 17.03.1987, VIII R 293/82, BStBl. II 1987, S. 558 (Tz. 23); BFH v. 7.07.1983, IV R 209/80, BStBl. II 1984, S. 53 (Tz. 20 f.).

1186 Siehe hierzu ausführlich oben Kapitel 3 A.I.3.

1187 Vgl. zum Realisationszeitpunkt gewinnabhängiger Kaufpreisforderungen insbesondere BFH v. 17.07.2013, X R 40/10, BStBl. II 2013, S. 883; BFH v. 6.05.2010, IV R 52/08, BStBl. II 2011, S. 261 (Tz. 29); BFH v. 14.05.2002, VIII R 8/01, BStBl. II 2002, S. 532 (Tz. 30 ff.).

Anteilsübertragungen ab, mittels derer ein Gesellschafter einen begünstigten Veräußerungsgewinn generieren will und sich so der steuerlichen Belastung laufender Gewinnanteile zu entziehen versucht. Als Rechtsfolge ordnet diese Vorschrift dem Anteilsübertragenden laufende Einkünfte im Zeitpunkt der Übertragung zu und belastet sie mit dem progressiven Einkommensteuertarif. Für die hier entscheidende Frage, ob Gewinnerhöhungen in Form inkongruenter Gewinnzuweisungen zugunsten des Altgesellschafters im Rahmen eines Gewinnvorabmodells als Entgeltzahlungen für die anteilige Übertragung der im Gesellschaftsvermögen vorhandenen stillen Reserven einzustufen sind, bietet die britische Regelung zum *transfer of income streams* jedoch keinen Lösungsansatz. Die steuerrechtliche Würdigung des Gewinnvorabmodells im deutschen Recht ist mit der Zielrichtung der *transfer of income streams*-Regelung nicht vergleichbar. Überträgt ein Altgesellschafter einen Teil seines Gesellschaftsanteils auf einen Neugesellschafter, ist hierin keine steuermisbräuchliche Gestaltung zu erblicken, die darauf abzielt, Einkünfte vom Altgesellschafter auf den Neugesellschafter zu verlagern. Zwar kann die Problematik des Gewinnvorabmodells in Deutschland auch in einer Verlagerung laufender Gewinnanteile gesehen werden, wenn diese als Entgeltszahlungen zu werten sind, jedoch – konträr zur Blickrichtung der britischen Rechtsordnung – vom Neu- auf den Altgesellschafter.

Hilfreich könnte demgegenüber der in der Rechtsprechung des US-amerikanischen *Supreme Court* verfolgte Ansatz sein, wonach der Veräußerer eines Vermögensgegenstandes gegen Zahlung zukünftiger Einnahmen, die aus dem Vermögensgegenstand fließen, so zu behandeln ist, als habe er sich einen Anteil an dem Gegenstand zurückbehalten, da er das Ausfallrisiko künftiger Einnahmen trägt. In diesem Fall rechnet der *Supreme Court* die Zahlungen, die der Erwerber erbringt, dem Veräußerer als laufendes Einkommen aus dem Vermögensgegenstand zu. Ist der Erwerber demgegenüber verpflichtet, der Höhe nach fixierte Zahlungen auch für den Fall zu leisten, dass aus dem Vermögensgegenstand keine Einnahmen resultieren sollten, stellen die Zahlungen an den Veräußerer ratierliche Tilgungsleistungen im Hinblick auf eine Kaufpreisschuld dar.¹¹⁸⁸ Betrachtet man dieses Ergebnis vor dem Hintergrund der Einkünftezurechnung im deutschen Steuerrecht, zeigt sich, dass sich der Ansatz des US-amerikanischen *Supreme Court* im Hinblick auf eine Abgrenzung nach der Risikotragung in die Zurechnungsdogmatik des deutschen Personengesellschaftssteuerrechts einfügt. Ausgangspunkt ist im deutschen Recht nach dem

1188 Siehe oben Kapitel 3 C.II.

hier vertretenen Ansatz das Halten der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung als Zurechnungsgrundlage des Gewinnanteils.¹¹⁸⁹ Die Beteiligung eines Gesellschafters vermittelt ihm in ihrer gesellschaftsvertraglichen Ausgestaltung die Teilhabe am Gesellschaftsergebnis. Dabei ist der Gewinnanteil Ausfluss der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung, wenn er Ausdruck dieser Chance und zugleich auch des hiermit verbundenen Risikos ist.¹¹⁹⁰

Auf dieser Grundlage kann für die Anerkennung oder Ablehnung der Zulässigkeit des Gewinnvorabmodells eine dem US-amerikanischen Ansatz entsprechende Unterscheidung vorgenommen werden: Führt eine Gewinnvorabvereinbarung oder inkongruente Gewinnverteilung zugunsten des Altgesellschafters zu keinem der Höhe nach gesicherten Wertzuwachs, sind die Gewinnanteile Ausfluss der Gesellschaftsbeteiligung des Altgesellschafters und diesem als laufende Gewinnanteile nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG zuzurechnen.¹¹⁹¹ Dies ist stets der Fall, wenn die Parteien dem Altgesellschafter im Zuge der Teilanteilsübertragung auf den Neugesellschafter einen erhöhten Gewinnanteil einräumen, er jedoch das Risiko trägt, dass zukünftige Gesellschaftsgewinne gänzlich ausbleiben oder in ihrem Umfang hinter seine Erwartungen zurückfallen.¹¹⁹² Dabei bedarf es anders als nach dem US-amerikanischen Ansatz nicht der Fiktion eines zumindest teilweise zurückbehaltenen Mitunternehmeranteils, da der Altgesellschafter nur einen Teil seines Gesellschaftsanteils überträgt und eine im Vergleich zu vor der Übertragung veränderte Gewinnverteilung ihre Grundlage entweder in einer Gewinnvorabregelung oder in der Verteilung des verbleibenden Restanteils findet. Hat der Neugesellschafter hingegen unabhängig von zukünftig erzielten Gesellschaftsgewinnen stets eine Ausgleichszahlung zu leisten, basiert eine darauf gerichtete Gewinnverteilungsabrede nicht auf dem Gesellschaftsverhältnis, sondern auf der Begründung einer Kaufpreisschuld.¹¹⁹³ Die Zuweisung aus dem Gewinnanteil des Neugesellschafters stellt dann mit den Worten des FG München lediglich einen speziellen „Zahlungsmodus“¹¹⁹⁴ dar, der sich wirtschaftlich nicht von einer Konstellation unterscheidet,

1189 Siehe oben Kapitel 2 B.IV.2.a)bb)(6.).

1190 Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 359 ff.

1191 Vgl. auch Fuhrmann, in Widmann/Mayer, UmwG/UmwStG, 183. EL 2020, § 24 UmwStG Rn. 504; Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 359 ff, 366.

1192 Vgl. auch Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 359 f., 366.

1193 Vgl. auch Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 359.

1194 FG München v. 30.11.1989, 16 K 10133/81, EFG 1990, S. 319, 320.

bei der die Gesellschafter eine Kaufpreiszahlung in Raten vereinbaren und der Neugesellschafter die von ihm zu leistenden Zahlungen aus seinem laufenden Gewinnanteil begleicht.¹¹⁹⁵

Wird in der Risikotragung zukünftig erzielbarer Einnahmen das maßgebliche Unterscheidungskriterium gesehen, stellt sich als weitere Frage, welche Bedeutung in Fällen von Teilanteilsübertragungen hiermit verbundenen Vereinbarungen zu Ober- und Untergrenzen von Vorabgewinnen oder inkongruenten Gewinnverteilungen zukommt. Wenn auch der Begriff „Risiko“ im Zusammenhang mit einer Gewinnzuweisung semantisch nur die negative Seite in den Blick nimmt und einen im Vergleich zu den Erwartungen des Altgesellschafters tatsächlich eintretenden verminderten Gewinn oder auch Verlust zum Ausdruck bringt, darf dennoch nicht übersehen werden, dass in der Ungewissheit zukünftiger Gewinnergebnisse auch die Chance auf eine die Erwartung übersteigende Gewinneteilhabe liegt. Diese Chance auf eine unerwartet hohe Gewinneteilhabe bildet das Spiegelbild zum Risiko unzureichender bzw. ausbleibender Gewinne und ist damit ebenso entscheidend für die Einordnung der Vorabvergütung als Ausfluss der Gesellschafterstellung. Sieht man die Risikoteilhabe in ihrer umfänglichen Wirkung, beinhaltet sie die unvorhersehbare Entwicklung möglicher negativer aber auch positiver Abweichungen von den Erwartungen des risikotragenden Gesellschafters.¹¹⁹⁶

Macht man sich den Risikotragungsgedanken der US-amerikanischen Rechtsauffassung auch im deutschen Steuerrecht für die Abgrenzung von Gewinnzuweisungen zu Entgeltsvereinbarungen zu eigen, lassen sich insoweit folgende Kriterien aufstellen:

Wird im Zuge der Veräußerung eines Teilmitunternehmeranteils dem veräußernden Gesellschafter ein Gewinnvorab oder eine inkongruent höhere Gewinnzuweisung eingeräumt, ist eine daraus resultierende Gewinnverteilung steuerlich anzuerkennen, wenn der auf den veräußernden Gesellschafter entfallende Anteil nur prozentual und nicht durch einen absoluten Betrag bestimmt wird.¹¹⁹⁷ Nur unter diesen Voraussetzungen kann als Grundlage entsprechender Vereinbarungen das Gesellschaftsverhältnis gesehen werden, da sich die Risikoteilhabe vollumfänglich in der Person des teilanteilsübertragenden Altgesellschafters manifestiert. Nicht auf dem

1195 FG München v. 30.11.1989, 16 K 10133/81, EFG 1990, S. 319, 320.

1196 Vgl. auch Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 359 ff.

1197 Ebenso Fuhrmann, in Widmann/Mayer, UmwG/UmwStG, 183. EL 2020, § 24 UmwStG Rn. 498, 500; Korn, BeSt 2016, 18, 19; ders., Besteuerung von Freiberuflerpersonengesellschaften und –kapitalgesellschaften, 2. Aufl. 2018, Rn. 133.

Gesellschaftsverhältnis basierend sind dagegen Vereinbarungen zu werten, die auf einen absoluten Betrag fixiert sind, da insoweit die Vermutung nahe liegt, dass mit den dem Altgesellschafter gesichert zukommenden Gewinnanteilen eine Entgeltsvereinbarung verbunden ist. Gleiches gilt für den Fall, dass die Gesellschafter die Höhe der Gewinnanteile zwar nur prozentual festsetzen, sie jedoch nach unten oder oben hin durch absolute Werte begrenzen.¹¹⁹⁸ Im Hinblick auf einen mit einem Gesellschaftsanteil verbundenen Gewinnanspruch beinhaltet Risikotragung die uneingeschränkte Ungewissheit über die mögliche Bandbreite zu erzielender Gewinnanteile. Vereinbarungen, die auf einen Mindest- oder Höchstbetrag abstellen, führen in ihrer Beschränkung zu einer schädlichen Begrenzung des Risikos und spiegelbildlich hierzu der Chance, die allgemein mit einer Gesellschaftsbeteiligung verbunden ist. Noch deutlicher tritt dies zutage, wenn gewisse Mindestbeträge vereinbart werden, die bei Nichterreichen im Fall der vorzeitigen Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses oder des vorzeitigen Ausscheidens des Altgesellschafters als Ausgleichszahlung an den Altgesellschafter zu leisten sind.

D. Ergebniszuteilungen zwischen nahestehenden Gesellschaftern

Wenn auch die vorstehenden Fallgruppen gezeigt haben, dass sich zivilrechtliche Ergebnisverteilungsgestaltungen im Steuerrecht mit Blick auf fremde Gesellschafter durchaus in Einzelfällen als problematisch erweisen können, so bewirkt doch im Regelfall der natürliche Interessengegensatz zwischen Fremden, dass die vereinbarte Ergebnisverteilung regelmäßig auf einer wirtschaftlichen Grundlage basiert, an die das Steuerrecht anknüpfen kann.¹¹⁹⁹ Bestehen demgegenüber zwischen den Gesellschaftern keine

1198 Fuhrmann, in Widmann/Mayer, UmwG/UmwStG, 183. EL 2020, § 24 UmwStG Rn. 504, will allerdings eine bloße Ergebnisverteilungsabrede für den Fall annehmen, dass die Höhe des vereinbarten Vorabgewinns den Durchschnittsgewinn der Gesellschaft aus den vergangenen Jahren vor dem Eintritt des Neugesellschafters übersteigt und der Vorabgewinn nur zu leisten ist, falls das Jahresergebnis der Gesellschaft hierfür ausreicht.

1199 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 27); Birnbaum/Escher, DStR 2014, 1413, 1413; Bitz, in L/B/P, EStG, 141. EL 2020, § 15 Rn. 68; Bodden, in Korn, EStG, 122. EL 2020, § 15 Rn. 500; Hallerbach, in Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl. 2005, Rn. 1412; Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 485; Winter, in Lange/Bilitewski/Götz, Personengesellschaften im Steuerrecht, 10. Aufl. 2018, Rn. 1344; Zimmermann, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 12. Aufl. 2017, Abschnitt B Rn. 341.

widerstreitenden Interessen, weil sie persönlich miteinander verbunden oder wirtschaftlich verflochten sind, wird in sämtlichen Vergleichsländern die Gefahr der Einkünfteverlagerung als äußerst hoch eingeschätzt. Es wird befürchtet, dass ein Gesellschafter, dem die wirtschaftliche Teilhabe eines Mitgesellschafter im Rahmen eines Familien- oder Unternehmensverbundes letztlich auch selbst zugutekommt, einer unangemessen hohen Ergebnisteilhabe eines Mitgesellschafter zustimmen wird. Nahestehende Gesellschafter könnten daher bei ihrer Ergebnisverteilung steuerliche Motive in den Vordergrund stellen.¹²⁰⁰ Wie zu zeigen sein wird, schränken sämtliche Vergleichsländer vor diesem Hintergrund in der einen oder anderen Form die Gestaltungsfreiheit einander nahestehender Gesellschafter bei ihrer Ergebnisverteilung für steuerliche Zwecke ein.

I. Familienpersonengesellschaften

1. Deutschland

In Deutschland enthält die Steuerrechtsordnung zwar keine spezialgesetzlichen Vorschriften zur Korrektur der zivilrechtlichen Ergebnisverteilungsabrede. Es ist jedoch in Bezug auf Familienpersonengesellschaften sowie wirtschaftliche Identitäten¹²⁰¹ zwischen den Gesellschaftern ständige Rechtsprechung des BFH, die zivilrechtliche Gestaltungsfreiheit nahestehender Gesellschafter auf der Grundlage der allgemein im Einkommensteuerrecht geltenden Grundsätze der Einkünftezurechnung (§ 2 Abs. 1 S. 1 EStG) einzuschränken.¹²⁰²

1200 Für Deutschland z.B. BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 27); BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 31); Flume, StbJb 1976/77, 43, 44; Hallerbach, in Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl. 2005, Rn. 1413 ff.; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 741; für die USA z. B. Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 493 f.; McDaniel/McMahon/Simmons, Federal Income Taxations of Partnerships and S Corporations, 5. Aufl. 2012, Part I Ch. 4 Sec. 6 (S. 201 ff.); McKee et al., Federal Taxation of Partnerships and Partners, Stand 02/2020, § 15.01; Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 2.01 (2); Yin/Burke, Partnership Taxation, 3. Aufl. 2016, S. 191 ff.; für das Vereinigte Königreich insbesondere l'Anson Banks, Lindley & Banks on Partnership, 20. Aufl. 2017, Rn. 34-17; Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn. 1.101 ff.

1201 Siehe zu wirtschaftlichen Identitäten im Einzelnen unten Kapitel 3 D.II.1.

1202 Grundlegend hierzu BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5; BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152; siehe z.B. auch BFH v.

Vor allem in der zweiten Hälfte des vergangenen Jahrhunderts hatte sich der BFH in seiner Rechtsprechung vermehrt mit Personengesellschaften auseinanderzusetzen, deren Gesellschafter allein oder zumindest überwiegend Familienangehörige waren. Seine Grundsätze hat der BFH hierbei auf „nahe Angehörige“¹²⁰³ beschränkt, ohne den potenziellen Kreis dieser Personen allgemein zu umreißen.¹²⁰⁴ Angenommen hat er ein solches Verhältnis im Einzelnen zwischen Ehegatten,¹²⁰⁵ Eltern und Kindern,¹²⁰⁶ Schwiegereltern und Schwiegerkindern,¹²⁰⁷ Geschwistern¹²⁰⁸ sowie zwischen Großeltern und Enkeln¹²⁰⁹. Verneint wurde es demgegenüber zwischen verschwägerten,¹²¹⁰ verlobten¹²¹¹ sowie in einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft verbundenen Personen¹²¹². Während Familienpersonengesellschaften hinsichtlich ihrer Gesellschaftsform in jeglicher Gestalt denkbar sind,¹²¹³ hatte der BFH in der Mehrzahl der Fälle Konstellationen zu beurteilen, bei denen Eltern ihre – zum Teil noch minderjährigen – Kinder schenkweise als Kommanditisten oder stille Gesellschafter an ihrem Unternehmen beteiligten.¹²¹⁴ Entsprechende Gestaltun-

7.11.2000, VIII R 16/97, BStBl. II 2001, S. 186 (Tz. 21); BFH v. 21.02.1991, IV R 35/89, BStBl. II 1995, S. 449 (Tz. 13); BFH v. 29.01.1976, IV R 89/75, BStBl. II 1976, S. 374 (Tz. 20 ff.) BFH v. 20.02.1975, IV R 62/74, BStBl. II 1975, S. 569 (Tz. 28); BFH v. 27.09.1973, IV R 33/71, BStBl. II 1974, S. 51 (Tz. 27); BFH v. 4.06.1973, IV R 26/68, BStBl. II 1973, S. 866 (Tz. 17); BFH v. 29.03.1973, IV R 56/70, BStBl. II 1973, S. 650 (Tz. 22); BFH v. 14.02.1973, I R 131/70, BStBl. II 1973, S. 395 (Tz. 9).

1203 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 27).

1204 Vgl. Buge, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 840.

1205 Z.B. BFH v. 11.05.2010, IX R 19/09, BStBl. II 2010, S. 823.

1206 Z.B. BFH v. 22.08.1951, IV 246/50 S, BStBl. III 1951, S. 181.

1207 Z.B. BFH v. 5.02.1988, III R 234/84, BFH/NV 1988, S. 628.

1208 Z. B. BFH v. 7.05. 1996, IX R 69/94, BStBl II 1997, S. 196.

1209 Z.B. BFH v. 6.04.1979, I R 116/77, BStBl. II 1979, S. 620.

1210 BFH v. 22.07.1981, I R 54/79, BStBl. II 1983, S. 14 (Tz. 22 ff.).

1211 BFH v. 14.04.1988, IV R 225/85, BStBl. II 1988, S. 670 (Tz. 11); BFH v. 17.01.1985, IV R 149/84, BFH/NV 1986, S. 148 (Tz. 12).

1212 BFH v. 14.04.1988, IV R 225/85, BStBl. II 1988, S. 670 (Tz. 11 f.).

1213 Bordewin, DB 1996, 1359, 1362; Buge, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 841.

1214 Z.B. BFH v. 13.03.1980, IV R 59/76, BStBl. II 1980, S. 437; BFH v. 29.01.1976, IV R 89/75, BStBl. II 1976, S. 374; BFH v. 27.09.1973, IV R 33/71, BStBl. II 1974, S. 51; BFH v. 29.03.1973, IV R 158/68, BStBl. II 1973, S. 489; BFH v. 4.06.1973, IV R 26/68, BStBl. II 1973, S. 866; BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5; BFH v. 22.08.1951, IV 246/50 S, BStBl. III 1951, S. 181. Ebenso vertreten waren Konstellationen, in denen Kindern schenkweise eine Unterbeteiligung am Gesellschaftsanteil eines Elternteils eingeräumt wurde,

gen können, neben der Heranführung der Kinder an das elterliche Unternehmen¹²¹⁵ auch ihrer finanziellen Versorgung¹²¹⁶ und nicht zuletzt Steuerersparniszwecken im Hinblick auf die Einkommensteuerbelastung der Eltern dienen. Durch Zuweisung eines Teils des Gesellschaftsgewinns an die Kinder soll zum einen deren Grundfreibetrag und zum anderen eine niedrigere Progressionsstufe ausgenutzt werden.¹²¹⁷ Einhergeht damit der weitere steuerliche Vorteil für die Eltern, ihre Unterhaltspflicht¹²¹⁸ nicht mehr aus von ihnen versteuertem Einkommen erfüllen zu müssen, soweit sich die Unterhaltsberechtigung durch die den Kindern zugewiesenen Gewinnanteile reduziert¹²¹⁹. Im Umfang der Unterhaltsansprüche der Kinder resultiert aus der Überlassung eines Teils des Gesellschaftsgewinns keinerlei Vermögenseinbuße der Eltern, wohingegen die Aufteilung des Gesellschaftsgewinns auch auf die Kinder zu einer Reduzierung der Gesamtsteuerlast führt.¹²²⁰ Im Ergebnis wird so ein „Familien-Realsplitting“ erreicht.¹²²¹

Der BFH hat bereits im Jahr 1951 entschieden, dass die Motive, die zur Gründung einer Familienpersonengesellschaft führen, für deren steuerliche Anerkennung unbeachtlich sind. Diese dürften durchaus privater Natur und auch im Streben nach einer Steuerersparnis begründet sein, ohne dass hierin allein eine steuermisbräuchliche Gestaltung zu erblicken sei.¹²²² Das zivilrechtliche Gesellschaftsverhältnis kann aber nach Auffassung des BFH zwischen nahen Angehörigen nur dann steuerliche Anerkennung finden, wenn sich die Begründung einer Gesellschaftsbeteiligung und die Zuordnung eines Ergebnisanteils an den aufgenommenen Famili-

vgl. z.B. BFH v. 24.07.1986, IV R 103/83, BStBl. II 1987, S. 54 (Tz. 25 ff.); BFH v. 26.06.1974, I R 206/67, BStBl. II 1974, S. 676.

1215 Vgl. z.B. BFH v. 6.04.1979, I R 116/77, BStBl. II 1979, S. 620 (Tz. 6); Meyer-Koppitz, DStZ 1996, 265, 266; Zimmermann, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 12. Aufl. 2017, Abschnitt F Rn. 4.

1216 Desens/Bliske, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 171; Meyer-Koppitz, DStZ 1996, 265, 266.

1217 Buge, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 846; Desens/Bliske, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 172; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 740. Auch erbschaftsteuerliche Aspekte können eine Rolle spielen, vgl. Bordewin, DB 1996, 1359, 1359; Desens/Bliske, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 172; Meyer-Koppitz, DStZ 1996, 265, 266; Zimmermann, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 12. Aufl. 2017, Abschnitt F Rn. 3.

1218 § 1601 BGB.

1219 §§ 1602 Abs. 2 BGB, 1649 Abs. 1 BGB.

1220 Schmidt, FR 1974, 485, 486.

1221 Hennrichs, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 10 Rn. 79.

1222 BFH v. 22.08.1951, IV 246/50 S, BStBl. III 1951, S. 181 (Tz. 14).

enangehörigen aus steuerrechtlicher Sicht nicht als private Zuwendung im Sinne des § 12 Nr. 2 EStG darstellt.¹²²³ In der persönlichen Nähebeziehung der Gesellschafter wird die besondere Gefahr gesehen, dass die Familienangehörigen mit der Beteiligung lediglich eine Einkommensverwendung verdecken.¹²²⁴ Die Prüfung der steuerlichen Anerkennung hat insoweit auf zwei voneinander zu trennenden Ebenen zu erfolgen.¹²²⁵ Zum einen sei zunächst die Frage zu klären, ob zwischen den Familienangehörigen überhaupt ein für steuerliche Zwecke anzuerkennendes Gesellschaftsverhältnis bestehe.¹²²⁶ Darüber hinaus könne aber auch in der Ergebniszuteilung an den aufgenommenen Familienangehörigen eine private Zuwendung begründet sein. Selbst wenn also das Gesellschaftsverhältnis zwischen den Familienangehörigen auch für steuerliche Zwecke dem Grunde nach anzuerkennen sei, müsse in einem zweiten Schritt die Ergebnisverteilungsabrede zwischen den Familienangehörigen einer steuerrechtlichen Überprüfung unterzogen werden.¹²²⁷ Sah der BFH die Rechtsgrundlage für diese Überprüfung der Ergebnisverteilungsabrede zwischen nahen Angehörigen in seinem Grundsatzurteil aus dem Jahr 1951 noch in der steuerlichen Vorschrift zur Verhinderung eines Missbrauchs von zivilrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten,¹²²⁸ stellt er nunmehr allein auf die im Einkommensteuerrecht geltende Unterscheidung zwischen Einkommenserzielung und Einkommensverwendung ab, wie sie in den Vorschriften zur Zurechnung von Einkünften einerseits und dem Abzugsverbot für private Zuwendungen gemäß § 12 Nr. 2 EStG andererseits zum Ausdruck komme.¹²²⁹

1223 Z.B. BFH v. 7.11.2000, VIII R 16/97, BStBl. II 2001, S. 186 (Tz. 21); BFH v. 21.02.1991, IV R 35/89, BStBl. II 1995, S. 449 (Tz. 13); BFH v. 29.01.1976, IV R 89/75, BStBl. II 1976, S. 374 (Tz. 20 ff.); BFH v. 20.02.1975, IV R 62/74, BStBl. II 1975, S. 569 (Tz. 28); BFH v. 27.09.1973, IV R 33/71, BStBl. II 1974, S. 51 (Tz. 27); BFH v. 4.06.1973, IV R 26/68, BStBl. II 1973, S. 866 (Tz. 17); BFH v. 29.03.1973, IV R 56/70, BStBl. II 1973, S. 650 (Tz. 22); BFH v. 14.02.1973, I R 131/70, BStBl. II 1973, S. 395 (Tz. 9).

1224 Grundlegend BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 31).

1225 Grundlegend BFH v. 22.08.1951, IV 246/50 S, BStBl. III 1951, S. 181 (Tz. 15, 18).

1226 BFH v. 22.08.1951, IV 246/50 S, BStBl. III 1951, S. 181 (Tz. 15); hierzu sogleich unten Kapitel 3 D.I.1.a).

1227 BFH v. 22.08.1951, IV 246/50 S, BStBl. III 1951, S. 181 (Tz. 18); hierzu sogleich unten Kapitel 3 D.I.1.b).

1228 Nach damaliger Rechtslage § 6 StAnpG, vgl. BFH v. 22.08.1951, IV 246/50 S, BStBl. III 1951, S. 181 (Tz. 18).

1229 Z. B. BFH v. 7.11.2000, VIII R 16/97, BStBl. II 2001, S. 186 (Tz. 21); BFH v. 24.07.1986, IV R 103/83, BStBl. II 1987, S. 54 (Tz. 29); BFH v. 29.01.1976, IV R 89/75, BStBl. II 1976, S. 374 (Tz. 20 ff.) BFH v. 20.02.1975, IV R 62/74, BStBl.

a) Die steuerrechtliche Anerkennung eines Gesellschaftsverhältnisses

Basierend auf dieser Unterscheidung aus dem Grundsatzurteil von 1951, stellt der BFH in ständiger Rechtsprechung zunächst die Frage, ob dem aufgenommenen Familienangehörigen überhaupt eine eigene „Einkunftsquelle“¹²³⁰ eingeräumt wurde. Wie allgemein für alle Gesellschaften, wird hierfür vorausgesetzt, dass die Gesellschafterstellung des Familienangehörigen die Mitunternehmerkriterien erfüllt. Insoweit fordert der BFH, wie auch für fremde Gesellschafter,¹²³¹ dass dem aufgenommenen Familienangehörigen annäherungsweise die Rechte eingeräumt werden, die einem Gesellschafter des jeweiligen Gesellschaftstypus nach dem Regelstatut des Gesellschaftsrechts zukommen.¹²³² Daneben ist weitere Voraussetzung, dass auch die allgemein für eine steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien erfüllt werden.¹²³³

II 1975, S. 569 (Tz. 28); BFH v. 27.09.1973, IV R 33/71, BStBl. II 1974, S. 51 (Tz. 27); BFH v. 4.06.1973, IV R 26/68, BStBl. II 1973, S. 866 (Tz. 17); BFH v. 29.03.1973, IV R 56/70, BStBl. II 1973, S. 650 (Tz. 22); BFH v. 14.02.1973, I R 131/70, BStBl. II 1973, S. 395 (Tz. 9); zustimmend Buge, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 845; Groh, in Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen, DStJG 1 (1979), 97, 100 f.; Meyer-Koppitz, DStZ 1996, 265, 266 f.; Wacker, in Schmidt, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 742; ähnlich auch Desens/Bliske, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 176 ff., C 199, die allerdings auf eine „Auslegung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 unter Berücksichtigung verfassungsrechtlich zwingender Vorgaben (insbesondere Art. 6 Abs. 1, Art. 2 Abs. 1 GG) in Verbindung mit § 12 Nr. 1 und Nr. 2 EStG“ (Rn. C 178) verweisen.

1230 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 25).

1231 Grundlegend BFH v. 25.06.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751 (Tz. 208).

1232 Z.B. BFH v. 14.05.2003, X R 14/99; BFH/NV 2003, S. 1547 (Tz. 43); BFH v. 7.11.2000, VIII R 16/97, BStBl. II 2001, S. 186 (Tz. 23); BFH v. 6.07.1995, IV R 79/94, BStBl. II 1996, S. 269 (Tz. 19); BFH v. 27.01.1994, IV R 114/91, BStBl. II 1994, S. 63 (Tz. 18); BFH v. 31.05.1989, III R 91/87, BStBl. II 1990, S. 10 (Tz. 18); BFH v. 11.10.1988, VIII R 328/83, BStBl. II 1989, S. 762 (Tz. 15); BFH v. 10.11.1987, VIII R 166/84, BStBl. II 1989, S. 758 (Tz. 22 ff.); BFH v. 5.07.1979, IV R 27/76, BStBl. II 1979, S. 678 (Tz. 22); BFH v. 6.04.1979, I R 116/77, BStBl. II 1979, S. 620 (Tz. 15); BFH v. 23.06.1976, I R 178/74, BStBl. II 1976, S. 678 (Tz. 9).

1233 Z.B. BFH v. 14.05.2003, X R 14/99, BFH/NV 2003, S. 1547 (Tz. 42); BFH v. 7.11.2000, VIII R 16/97, BStBl. II 2001, S. 186 (Tz. 21); BFH v. 6.07.1995, IV R 79/94, BStBl. II 1996, S. 269 (Tz. 18); BFH v. 31.05.1989, III R 91/87, BStBl. II 1990, S. 10 (Tz. 13); BFH v. 29.04.1981, IV R 131/78, BStBl. II 1981, S. 663 (Tz. 23).

Als Indizien¹²³⁴ für eine ernsthafte Vereinbarung und den damit einhergehenden Bindungswillen der Parteien ist im Rahmen einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls insbesondere zu berücksichtigen, ob der Vertrag zivilrechtlich wirksam ist, eindeutige und klare Vereinbarungen enthält und tatsächlich durchgeführt wird; zudem wird gefordert, dass der Vertrag in seinem Inhalt und seiner tatsächlichen Durchführung dem unter Dritten Üblichen entspricht.¹²³⁵ Dabei hält nach Ansicht der Rechtsprechung ein Gesellschaftsvertrag zwischen nahen Angehörigen einem Fremdvergleich stand, sofern die Rechtsstellung des aufgenommenen Gesellschafters nach dem Gesamtbild der einzelnen Bestimmungen nicht derart beschränkt wird, wie es ein Fremder, der sich unter sonst gleichen Umständen beteiligt hätte, nicht akzeptieren würde.¹²³⁶ Inwieweit dem Fremdvergleich hierbei neben dem Mitunternehmerkriterium eine eigene Bedeutung zukommt, lässt sich der Rechtsprechung nicht eindeutig entnehmen.¹²³⁷ Vereinzelt wurden hierin zwei selbstständige Voraussetzungen gesehen, die nebeneinander zu prüfen sind.¹²³⁸ Demgegenüber zeichnet sich der Großteil der Judikatur dadurch aus, dass unter dem Prüfungspunkt des Fremdvergleichs im Wesentlichen allgemeine Probleme der Mitunternehmergemeinschaft des aufgenommenen Familienangehörigen behandelt werden.¹²³⁹

1234 Dass es sich hierbei nur um Indizien handelt, stellt der BFH nunmehr im Anschluss an das BVerfG (BVerfG v. 7.11.1995, 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, S. 34) ausdrücklich klar, vgl. z.B. BFH v. 14.05.2003, X R 14/99; BFH/NV 2003, S. 1547 (Tz. 44); BFH v. 13.7.1999, VIII R 29/97, BStBl. II 2000, S. 386 (Tz. 17).

1235 Vgl. BFH v. 7.11.2000, VIII R 16/97, BStBl. II 2001, S. 186 (Tz. 21) m.w.N..

1236 Z.B. BFH v. 14.05.2003, X R 14/99, BFH/NV 2003, S. 1547 (Tz. 43); BFH v. 6.07.1995, IV R 79/94, BStBl. II 1996, S. 269 (Tz. 29).

1237 Buge, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 875; Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 215.

1238 BFH v. 7.11.2000, VIII R 16/97, BStBl. II 2001, S. 186 (Tz. 19 ff.); vgl. auch die Entscheidung des BFH v. 8.02.1979, IV R 163/76, BStBl. II 1979, S. 405 (Tz. 27 ff. und 37 ff.), in der der Senat allerdings gleichsam nur hilfsweise auf die Fremdüblichkeit als eigenständiges Kriterium neben der Mitunternehmergemeinschaft abstellte, sofern man der Auffassung sein sollte, dass sich das Mitunternehmerkriterium in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG nicht auf Gesellschafter einer OHG oder KG beziehe. Die Problemstellung, die der Senat nunmehr unter dem Punkt der Fremdüblichkeit prüft, bleibt hingegen dieselbe.

1239 Vgl. z. B. BFH v. 10.11.1987, VIII R 166/84, BStBl. II 1989, S. 758 (Tz. 19 ff.); BFH v. 5.06.1986, IV R 53/82, BStBl. II 1986, S. 798 (Tz. 10 ff.); BFH v. 5.07.1979, IV R 27/76, BStBl. II 1979, S. 670 (Tz. 22); BFH v. 29.01.1976, IV R 73/73, BStBl. II 1976, S. 324 (Tz. 30); ebenso Buge, in H/H/R EStG, 298. EL

Feste Grenzen für eine noch zulässige Abweichung vom Regelstatut des HGB lassen sich nicht aufzeigen. Die deutsche Steuerpraxis wird hier von einer Einzelfallkasuistik des BFH beherrscht.¹²⁴⁰ Mit Blick auf die schenkweise Beteiligung von Kindern am elterlichen Einzelunternehmen lässt sich als grobe Leitlinie der Rechtsprechung allerdings feststellen, dass sich der bisherige Alleinunternehmer seiner Alleinunternehmerstellung begeben und einen Teil seiner unternehmerischen Befugnisse auf die aufgenommenen Kinder übertragen haben muss.¹²⁴¹ Hierbei stellt der BFH allerdings keine allzu strengen Anforderungen an die Rechtsstellung des Kindes,¹²⁴² sofern der Zweck seiner Aufnahme objektiv feststellbar in der Heranführung an das elterliche Unternehmen zur Sicherung des Unternehmensfortbestandes liegt. Letzteres hat er insbesondere für den Fall angenommen, dass das Alter des aufgenommenen Kindes nahe an der Volljährigkeit liegt, so dass mit Blick auf eine anstehende Berufsausbildung das Ziel einer Annäherung an das elterliche Unternehmen plausibel erscheint, und die Gesellschafterstellung des Kindes darüber hinaus auf Dauer angelegt ist.¹²⁴³ So wurde die Mitunternehmerstellung eines als Kommanditisten aufgenommenen Kindes anerkannt, obwohl die Geschäftsführung ausschließlich beim Elternteil lag, das Widerspruchsrecht des Kindes im Sinne des § 164 HGB ausgeschlossen war, sein Gewinnentnahmerecht Beschränkungen unterlag und es im Falle einer selbst ausgesprochenen Kündigung, unter Abfindung des Buchwerts seines Kapitalkontos aus der Gesellschaft ausscheiden sollte.¹²⁴⁴ Demgegenüber wird in der Regel die Mitunternehmerstellung des Kindes verneint, wenn der Schenker die auf das Kind übertragene Rechtsposition ohne weiteres wieder zurückerlangen

2020, § 15 Rn. 852; Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 215.

1240 Vgl. zu einer Übersicht insbesondere Binz/Sorg, Die GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 16 Rn. 99 ff.; Bitz, in L/B/P, EStG, 141. EL 2020, § 15 Rn. 108; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 752.

1241 Vgl. insbesondere BFH v. 7.11.2000, VIII R 16/97, BStBl. II 2001, S. 186 (Tz. 28); BFH v. 10.11.1987, VIII R 166/84, BStBl. II 1989, S. 758 (Tz. 29); BFH v. 22.01.1970, IV R 178/68, BStBl. II 1970, S. 416 (Tz. 11); siehe auch Binz/Sorg, Die GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 16 Rn. 114.

1242 Vgl. auch Wacker, in Schmidt, 39. Aufl. 2020, EStG, § 15 Rn. 751.

1243 Z.B. BFH v. 7.11.2000, VIII R 16/97, BStBl. II 2001, S. 186 (Tz. 28); BFH v. 10.11.1987, VIII R 166/84, BStBl. II 1989, S. 758 (Tz. 29, 49); BFH v. 6.04.1979, I R 116/77, BStBl. II 1979, S. 620 (Tz. 15 f., 21).

1244 BFH v. 6.04.1979, I R 116/77, BStBl. II 1979, S. 620 (Tz. 18 f.).

kann.¹²⁴⁵ Hiervon wurde insbesondere ausgegangen, wenn dem Elternteil das Recht zustand, die Gesellschafterstellung des Kindes jederzeit grundlos zu kündigen und es zum Buchwert abzufinden¹²⁴⁶ oder jederzeit die Rückübertragung des geschenkten Gesellschaftsanteils verlangt werden konnte¹²⁴⁷. Gleichermäßen beurteilte der BFH einen Fall, in dem die Gesellschafterstellung den aufgenommenen Kindern von vornherein nur befristet eingeräumt worden war und sich auf einen Zeitraum erstreckte, in dem die Kinder noch unterhaltsbedürftig waren und sie mit Blick auf ihr Alter und ihren Kenntnisstand aller Wahrscheinlichkeit nach keinen Arbeitseinsatz gegenüber der Gesellschaft erbringen konnten.¹²⁴⁸ Ebenso schädlich für die Annahme einer Mitunternehmerstellung des Kindes wurde eine erhebliche Abweichung von den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten eines Kommanditisten (§§ 161 Abs. 2 i.V.m. 119 Abs. 1 HGB, §§ 164, 166 HGB) gewertet. So wurde in einem Fall, in dem ein Vater seine drei Kinder als Kommanditisten in sein Einzelunternehmen aufgenommen hatte, die erforderliche Mitunternehmerinitiative der Kinder wegen Bedeutungslosigkeit ihrer Mitbestimmungsrechte abgelehnt, da mangels Stimmenmehrheit eine Beschlussfassung gegen den Willen des Vaters stets ausschied und zudem das Widerspruchsrecht der Kinder (§ 164 HGB) ausgeschlossen war.¹²⁴⁹

Verneint die Rechtsprechung im Einzelfall die Mitunternehmerstellung, zieht sie hieraus jedoch nicht zwingend den Schluss, dass der dem Kind zugewiesene zivilrechtliche Gewinnanteil für steuerliche Zwecke dem aufnehmenden Gesellschafter zuzurechnen ist. Vielmehr sei in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob der Familienangehörige im Innenverhältnis nicht zumindest die Stellung eines typisch stillen Gesellschafters erlangt habe.¹²⁵⁰ Ist dies der Fall, wird der zivilrechtliche Gewinnanteil des aufgenommenen Familienangehörigen für steuerrechtliche Zwecke als Einkünfte aus

1245 Z.B. BFH v. 6.07.1995, IV R 79/94, BStBl. II 1996, S. 269 (Tz. 20); BFH v. 16.05.1989, VIII R 196/84, BStBl. II 1989, S. 877 (Tz. 17 ff.); BFH v. 29.01.1976, IV R 73/73, BStBl. II 1976, S. 324 (Tz. 36).

1246 Z.B. BFH v. 6.07.1995, IV R 79/94, BStBl. II 1996, S. 269 (Tz. 20) m.w.N.

1247 Z.B. BFH v. 16.05.1989, VIII R 196/84, BStBl. II 1989, S. 877 (Tz. 17 ff.).

1248 Z.B. BFH v. 29.01.1976, IV R 73/73, BStBl. II 1976, S. 324 (Tz. 36).

1249 BFH v. 11.10.1988, VIII R 328/83, BStBl. II 1989, S. 762 (Tz. 17 ff.).

1250 Z.B. BFH v. 6.07.1995, IV R 79/94, BStBl. II 1996, S. 269 (Tz. 25 ff.); BFH v. 29.04.1981, IV R 131/78, BStBl. II 1981, S. 663 (Tz. 23); BFH v. 20.02.1975, IV R 62/74, BStBl. II 1975, S. 569 (Tz. 28 ff.); BFH v. 22.01.1970, IV R 178/68, BStBl. II 1970, S. 416 (Tz. 16); zustimmend Bitz, in L/B/P, EStG, 141. EL 2020, § 15 Rn. 22; Bordewin, DB 1996, 1359, 1367; Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 220.

Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG qualifiziert. Auf Ebene der Gesellschaft mindert der Gewinnanteil des aufgenommenen Familienangehörigen als Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 4 EStG den Gesellschaftsgewinn und reduziert damit – wirtschaftlich vergleichbar der Gewinnverteilung – den für steuerliche Zwecke dem aufnehmenden Gesellschafter zuzurechnenden Unternehmensgewinn.¹²⁵¹ Eine Stellung des Familienangehörigen als typisch stiller Gesellschafter soll nach der Rechtsprechung anzunehmen sein, wenn diesem annäherungsweise die Rechte belassen wurden, die einem stillen Gesellschafter nach den §§ 230 ff. HGB zustehen.¹²⁵² Entscheidend ist hiernach, dass die Beschränkungen seiner Rechtsstellung im Sinne des Regelstatuts des HGB zwar so weit reichen, dass sie zur Ablehnung der Mitunternehmereigenschaft führen, sie jedoch zugleich nur solcher Art sind, dass sie ein Fremder, dem eine Beteiligung als typisch stiller Gesellschafter eingeräumt worden wäre, akzeptiert hätte.¹²⁵³ Dies wurde jedenfalls in den Fällen abgelehnt, in denen das Recht des aufgenommenen Gesellschafters, die Auszahlung seines Gewinnanteils zu verlangen, beschränkt war.¹²⁵⁴

b) Die steuerrechtliche Angemessenheit der vereinbarten Ergebnisverteilung

Auf die Feststellung, dass dem Familienangehörigen eine eigene Einkunftsquelle eingeräumt wurde, muss nach der Rechtsprechung zwangsläufig eine steuerrechtliche Überprüfung der vereinbarten Ergebnisverteilung folgen; denn hinsichtlich der Zuordnung steuerlicher Einkünfte zu einer Einkunftsquelle, stehe den Steuerpflichtigen keinerlei Gestaltungsspielraum zu.¹²⁵⁵ Vielmehr könnten nur die dem Gewicht der Mitunternehmerstellung des aufgenommenen Familienangehörigen im Verhältnis zu den anderen Mitunternehmern angemessenen Gewinnanteile originä-

1251 Z.B. BFH v. 29.04.1981, IV R 131/78, BStBl. II 1981, S. 663 (Tz. 23); BFH v. 20.02.1975, IV R 62/74, BStBl. II 1975, S. 569 (Tz. 28).

1252 Z.B. BFH v. 6.07.1995, IV R 79/94, BStBl. II 1996, S. 269 (Tz. 26); BFH v. 29.04.1981, IV R 131/78, BStBl. II 1981, S. 663 (Tz. 23); BFH v. 20.02.1975, IV R 62/74, BStBl. II 1975, S. 569 (Tz. 28).

1253 Z.B. BFH v. 6.07.1995, IV R 79/94, BStBl. II 1996, S. 269 (Tz. 26).

1254 Z.B. BFH v. 6.07.1995, IV R 79/94, BStBl. II 1996, S. 269 (Tz. 27); BFH v. 29.04.1981, IV R 131/78, BStBl. II 1981, S. 663 (Tz. 23); BFH v. 20.02.1975, IV R 62/74, BStBl. II 1975, S. 569 (Tz. 33).

1255 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz 24).

re steuerliche Einkünfte des Familienangehörigen begründen. Im Übrigen stellten die zivilrechtlich zugebilligten Gewinnanteile private Zuwendungen eines anderen Gesellschafters dar, die dessen Einkommen nach § 12 Nr. 2 EStG nicht mindern können.¹²⁵⁶ Die Notwendigkeit einer solchen steuerrechtlichen Überprüfung der vereinbarten Ergebnisverteilung verdeutlicht der BFH anhand eines Vergleichs mit der steuerrechtlichen Behandlung eines Arbeitsverhältnisses zwischen Familienangehörigen. Beschäftige ein Vater seinen Sohn im elterlichen Unternehmen als Angestellten, würden die Zahlungen, die der Sohn vom Vater erhält, unabhängig von ihrer Bezeichnung als Arbeitslohn, nur in dem Umfang als Einkünfte des Sohnes aus unselbstständiger Tätigkeit und spiegelbildlich als Betriebsausgabe im Rahmen der Ermittlung des Unternehmensgewinns gelten, in dem sie der Arbeitsleistung des Sohnes angemessen seien. Vor diesem Hintergrund könnten originäre Einkünfte des Sohnes auch nicht ohne weiteres dadurch begründet werden, dass dieser am elterlichen Unternehmen als Gesellschafter beteiligt und ihm nach dem Gesellschaftsvertrag ein Gewinnanteil eingeräumt werde. Der im Gesellschaftsvertrag eingeräumte Gewinnanteil müsse für steuerliche Zwecke vielmehr ebenso in einem angemessenen Verhältnis zur Gesellschafterstellung des Sohnes stehen.¹²⁵⁷

aa) Der Fremdvergleich als Grundsatz der steuerlichen Angemessenheitsprüfung

Die Angemessenheit der vereinbarten Ergebnisverteilung ist nach der Rechtsprechung im Grundsatz ebenso wie die Mitunternehmerstellung des Familienangehörigen anhand eines Fremdvergleichs zu bestimmen. Ausgehend von der Vermutung, dass fremde Gesellschafter ihre Ergebnisverteilung an den einzelnen Gesellschafterbeiträgen ausrichteten, sei anzunehmen, dass Vereinbarungen zwischen Familienangehörigen, die fremdüblich sind, gleichermaßen dem Gewicht der Gesellschafterstellung-

1256 Z.B. BFH v. 29.01.1976, IV R 89/75, BStBl. II 1976, S. 374 (Tz. 21); BFH v. 29.03.1973, IV R 158/68, BStBl. II 1973, S. 489 (Tz. 17); BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 27); zustimmend Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 224; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 742. Die Finanzverwaltung verweist demgegenüber in ihren Richtlinien auf die Vorschrift des § 42 AO als Rechtsgrundlage für eine Korrektur der vereinbarten Ergebnisverteilung, vgl. R 15.9 Abs. 3 S. 2 EStH 2018.

1257 Zum Ganzen BFH v. 29.01.1976, IV R 89/75, BStBl. II 1976, S. 374 (Tz. 22).

gen entsprächen.¹²⁵⁸ Daher sei im Einzelfall zu prüfen, in welcher Höhe ein fremder Gesellschafter am Gesellschaftsgewinn beteiligt worden wäre, hätte dieser die gleiche Leistung wie der Familienangehörige erbracht. So sei insbesondere maßgeblich, inwieweit ein auf den Familienangehörigen entfallendes Kapital oder ein von ihm erbrachter Arbeitseinsatz dem Gesellschaftszweck förderlich seien.¹²⁵⁹ Sind an der Gesellschaft neben Familienangehörigen auch fremde Gesellschafter beteiligt, hält der BFH mit Blick auf die Gewinnanteile der Fremden eine Angemessenheitsprüfung für entbehrlich, da im Verhältnis zu diesen ein natürlicher Interessengegensatz bestehe.¹²⁶⁰

bb) Typisierung im Falle der schenkweisen Beteiligung nicht
mitarbeitender Familienangehöriger

In der von der höchstrichterlichen Rechtsprechung in der Mehrzahl der Fälle zu entscheidenden Konstellation, in der Kinder schenkweise am elterlichen Unternehmen beteiligt worden waren¹²⁶¹ und nicht im Betrieb der Gesellschaft tätig wurden, hat die Rechtsprechung einen Sonderweg beschritten. Mit Bezug zur schenkweisen Beteiligung von Kindern als Kommanditisten sowie atypisch stille Beteiligte hat der Große Senat des BFH in seinem Beschluss aus dem Jahr 1972 entschieden, dass die Angemessenheit der Gewinnverteilung nicht im Wege eines Fremdvergleichs bestimmt werden könne, denn die schenkweise Aufnahme eines nicht mitarbeitenden Angehörigen erfolge weder um dem Betrieb zusätzliches Kapital oder zusätzliche Arbeitskraft zuzuführen noch aus sonstigen vergleichbaren Gründen, die einen Unternehmer zur Aufnahme eines Dritten in sein Unternehmen bewegten.¹²⁶² Eine Gesellschaftsabrede, die –

1258 BFH v. 13.03.1980, IV R 59/76, BStBl. II 1980, S. 437 (Tz. 14); BFH v. 4.06.1973, IV R 26/68, BStBl. II 1973, S. 866 (Tz. 18, 21); BFH v. 14.02.1973, I R 131/70, BStBl. II 1973, S. 395 (Tz. 7); BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 27); zustimmend z.B. Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 224; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 742.

1259 BFH v. 4.06.1973, IV R 26/68, BStBl. II 1973, S. 866 (Tz. 22).

1260 BFH v. 6.11.1991, XI R 35/88, BFH/NV 1992, 452 (Tz. 26).

1261 Dies gilt gleichermaßen für die schenkweise Aufnahme eines Familienangehörigen wie die schenkweise Übertragung eines Gesellschaftsanteils; zur schenkweisen Aufnahme z.B. BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5; zur schenkweisen Übertragung z.B. BFH v. 6.11.1991, XI R 35/88, BFH/NV 1992, S. 452; BFH v. 13.03.1980, IV R 59/76, BStBl. II 1980, S. 437.

1262 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 32).

wie unter Fremden üblich¹²⁶³ – die Verteilung eines nach Kapitalverzin-
sung sowie nach Abgeltung des Arbeitseinsatzes und des Haftungsrisikos
verbleibenden Restgewinnes im Verhältnis der Festkapitalkonten der Ge-
sellschafter vorsieht, hat der Große Senat auf dieser Grundlage als un-
angemessen angesehen. Stellte man für die Verteilung des Restgewinns
allein auf die Höhe des Festkapitals ab, würden der Arbeitseinsatz bzw.
die sonstigen nicht in der Zufuhr von Kapital bestehenden Beiträge der
anderen Gesellschafter nicht ausreichend berücksichtigt.¹²⁶⁴ Der Gesell-
schafterstellung eines schenkweise aufgenommenen, nicht mitarbeitenden
Familienangehörigen als Kommanditisten bzw. atypisch still beteiligten
Gesellschafter könne vielmehr nur eine Gewinnbeteiligung entsprechen,
die zu einer „marktüblichen Verzinsung des tatsächlichen Werts der Be-
teiligung“¹²⁶⁵ führt. Im Wege der Typisierung hat der Große Senat eine
Gewinnverteilung als im Regelfall angemessen bezeichnet, die auf länge-
re Sicht zu einer Durchschnittsrendite von nicht mehr als 15 v.H. des
gemeinen Werts der Beteiligung des schenkweise aufgenommenen Fami-
lienangehörigen führt.¹²⁶⁶ Im Einzelfall könne auch ein niedrigerer Satz
Anwendung finden.¹²⁶⁷ Die durchschnittliche Rendite und die angemesse-
ne Vergütung von Sonderleistungen ist nach dem Großen Senat bezogen
auf den Abschluss der Gewinnverteilungsabrede anhand der zu erwarten-
den Ertragslage für den Zeitraum der fünf folgenden Wirtschaftsjahre zu
ermitteln. Entsprechen die späteren tatsächlichen Verhältnisse nicht der
prognostizierten Ertragslage, ändere dies nichts an einer im Zeitpunkt des
Abschlusses der Gewinnverteilungsabrede festgestellten Angemessenheit,
selbst wenn die Renditeobergrenze von 15 v.H. aufgrund eines tatsächlich
höheren Gewinns überschritten werde.¹²⁶⁸ Eine Pflicht zur Anpassung der
Verteilungsabrede bestehe nur für den Fall, dass es zu einer substanziellen
Änderung der Verhältnisse kommt, die auch fremde Gesellschafter zu
einer Änderung ihrer Verteilungsabrede veranlasst hätte.¹²⁶⁹

Die vom Großen Senat im Jahr 1972 aufgestellten Grundsätze sind nun-
mehr ständige Rechtsprechung des BFH.¹²⁷⁰ Diese rechtfertigt die typisier-

1263 Siehe hierzu oben Kapitel 2 B.I.1.b)aa).

1264 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 35).

1265 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 41).

1266 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 42).

1267 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 42).

1268 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 44 f.).

1269 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 45).

1270 Z.B. BFH v. 19.02.2009, IV R 83/06, BStBl. II 2009, S. 798 (Tz. 28); BFH v.
14.05.2003, X R 14/99, BFH/NV 2003, S. 1547 (Tz. 79); BFH v. 21.09.2000, IV

te Grenzziehung für die angemessene Ergebniszuteilung an schwenkweise aufgenommene nahe Angehörige mit den Argumenten der Gleichbehandlung¹²⁷¹ und Rechtssicherheit¹²⁷². Auch das BVerfG hat die Angemessenheitsprüfung auf dieser Grundlage als verfassungsgemäß gebilligt.¹²⁷³

Die tragenden Entscheidungsgrundsätze des Großen Senats beschränkten sich zunächst ausschließlich auf Fälle schenkweiser Beteiligungen nicht mitarbeitender Kinder als Kommanditisten oder als atypisch stille Gesellschafter. Sie sollten insbesondere nicht für den Übergang eines Gesellschaftsanteils im Erbwege gelten, würden hier doch unter Umständen die vom Verstorbenen erbrachten Gesellschaftsbeiträge fortwirken.¹²⁷⁴ Auf die schenkweise Beteiligung eines Familienangehörigen als typisch stiller Gesellschafter¹²⁷⁵ sowie die schenkweise Einräumung einer Unterbeteiligung¹²⁷⁶ wurden die Grundsätze des Großen Senats jedoch in der Folge übertragen.¹²⁷⁷ Ebenso hat sie der 11. Senat des BFH in einem

R 50/99, BStBl. II 2001, S. 299 (Tz. 36 ff.); BFH v. 24.07.1986, IV R 103/83, BStBl. II 1987, S. 54 (Tz. 25 ff.); BFH v. 13.03.1980, IV R 59/76, BStBl. II 1980, S. 437 (Tz. 13); BFH v. 29.01.1976, IV R 89/75, BStBl. II 1976, S. 374 (Tz. 17 ff.); BFH v. 26.06.1974, I R 206/67, BStBl. II 1974, S. 676 (Tz. 5 f.); BFH v. 27.09.1973, IV R 33/71, BStBl. II 1974, S. 51 (Tz. 27 ff.); BFH v. 27.09.1973, IV R 158/68, BStBl. II 1973, S. 489 (Tz. 16 ff.); BFH v. 4.06.1973, IV R 26/68, BStBl. II 1973, S. 866 (Tz. 17 ff.); BFH v. 29.03.1973, IV R 56/70, BStBl. II 1973, S. 650 (Tz. 22 ff.); zustimmend z.B. Birkholz, BB 1974, 271, 274 ff.; Bode, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 151. EL 2020, § 15 EStG Rn. 412; Meyer-Koppitz, DSz 1996, 265, 275; Schmidt, FR 1974, 529, 531 ff.; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 779.

1271 BFH v. 19.02.2009, IV R 83/06, BStBl. II 2009, S. 798 (Tz. 28); BFH v. 24.07.1986, IV R 103/83, BStBl. II 1987, S. 54 (Tz. 29).

1272 BFH v. 19.02.2009, IV R 83/06, BStBl. II 2009, S. 798 (Tz. 28).

1273 BVerfG v. 11.06.1979, 1 BvR 437/79, HFR 1979, S. 388, 388.

1274 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 36); zustimmend Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 784.

1275 Z.B. BFH v. 29.03.1973, IV R 56/70, BStBl. II 1973, S. 650 (Tz. 23).

1276 Z.B. BFH v. 26.06.1974, I R 206/67, BStBl. II 1974, S. 676 (Tz. 6).

1277 Diesbezüglich hat der BFH jedoch eigene Renditeobergrenzen festgesetzt. Ist die stille Beteiligung schenkweise begründet und nimmt der stille Gesellschafter nicht am Verlust teil, verringert sich die Obergrenze für die durchschnittliche Rendite auf 12 v.H. des tatsächlichen Werts der Beteiligung, vgl. z.B. BFH v. 29.03.1973, IV R 56/70, BStBl. II 1973, S. 650 (Tz. 34). Hat der typisch stille Gesellschafter seine Beteiligung demgegenüber entgeltlich erworben und ist er nicht am Verlust beteiligt, soll die Angemessenheit seines Gewinnanteils regelmäßig zu bejahen sein, wenn er zu einer durchschnittlichen Rendite von nicht mehr als 25 v.H. der Einlage führt, vgl. z.B. BFH v. 14.02.1973, I R 131/70, BStBl. II 1973, S. 395 (Tz. 15). Ist der stille Gesellschafter auch am Verlust beteiligt, erhöht sich die Renditeobergrenze nach der Rechtsprechung auf bis

Fall herangezogen, in dem ein Gesellschafter im Zuge der schenkweisen Übertragung seines gesamten Anteils an einen Familienangehörigen zwar selbst aus der Gesellschaft ausschied, aber weiterhin die an der Gesellschaft als Komplementärin beteiligte GmbH beherrschte.¹²⁷⁸ Auch für den Fall, dass das schenkweise aufgenommene Kind im Unternehmen arbeitete, dies aber nur in einer untergeordneten Rolle, bejahte der BFH die Geltung der typisierten Begrenzung der angemessenen Ergebniszuteilung.¹²⁷⁹ Demgegenüber hat der 4. Senat ausgeführt, dass sich die Grundsätze des Großen Senats nicht auf Gesellschaftsanteile von Familienangehörigen übertragen ließen, zu deren Erwerb dem Gesellschaftskapital eigene – sei es auch zuvor schenkweise überlassene¹²⁸⁰ – Mittel zugeführt wurden; insofern bleibe es bei einer Angemessenheitsprüfung im Wege des Fremdvergleichs.¹²⁸¹ Aus der Kasuistik des BFH besonders hervorzuheben ist schließlich, dass der 8. Senat des BFH von der Geltung der 15 v.H. Grenze einmalig mit Urteil v. 09.10.2001¹²⁸² für den Sonderfall abgewichen ist, dass ein Kommanditist einem nahen Familienangehörigen schenkweise eine mitunternehmerschaftliche Unterbeteiligung an seinem Kommanditanteil einräumte und zwischen den Gesellschaftern der KG keinerlei verwandtschaftliche oder wirtschaftliche Beziehungen bestanden. Beziehe sich – wie in diesem Fall – der dem Hauptgesellschafter zugewiesene Gewinnanteil auf den Restgewinn der Kommanditgesellschaft und diene einzig der Abgeltung des Kapitaleinsatzes des Hauptgesellschafters, dann sei eine Verteilung des Gewinnes in der Unterbeteiligungsgesellschaft entsprechend der Quote der Unterbeteiligung auch für steuerliche Zwecke als angemessen einzustufen; denn in einem solchen Fall entspreche eine quotale Gewinnverteilung dem Gewicht der jeweiligen Kapitalbeiträge der Gesellschafter. Dabei sei es unerheblich, dass die Unterbeteiligung mittels Schenkung eingeräumt wurde.¹²⁸³

zu 35 v. H. der Einlage, vgl. z.B. BFH v. 21.09.2000, IV R 50/99, BStBl. II 2001, S. 299 (Tz. 38) (bzgl. der typisch stillen Beteiligung einer anteils- und beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaft) sowie BFH v. 16.12.1981, I R 167/78, BStBl. II 1982, S. 387 (Tz. 21).

1278 BFH v. 6.11.1991, XI R 35/88, BFH/NV 1992, S. 452 (Tz. 25).

1279 BFH v. 5.11.1985, VIII R 275/81, BFH/NV 1986, S. 327 (Tz. 58).

1280 BFH v. 1.02.1973, IV R 138/67, BStBl. II 1973, S. 526 (Tz. 24).

1281 BFH v. 13.03.1980, IV R 59/76, BStBl. II 1980, 437 (Tz. 14); BFH v. 04.06.1973, IV R 26/68, BStBl. II 1973, S. 866 (Tz. 18, 20 f.).

1282 BFH v. 9.10.2001, VIII R 77/98, BStBl. II 2002, S. 460.

1283 BFH v. 9.10.2001, VIII R 77/98, BStBl. II 2002, S. 460 (Tz. 16 f.).

Die Grundsätze des Großen Senats wurden in der Folge von den einzelnen Senaten des BFH nicht nur auf weitere Gestaltungen erstreckt, sondern auch inhaltlich präzisiert. Dies geschah zum einen im Hinblick auf die Bestimmung des tatsächlichen Werts der Beteiligung des schenkweise aufgenommenen Familienangehörigen. Hiernach soll der unter Berücksichtigung der stillen Reserven und eines Geschäftswerts ermittelte Gesamtwert des Unternehmens im Zeitpunkt der Aufnahme des Beschenkten auf die Gesellschafter aufzuteilen sein. Als Maßstab für die Aufteilung, die nach dem Großen Senat die Stellung der einzelnen Gesellschafter zu berücksichtigen habe,¹²⁸⁴ soll der von den Gesellschaftern vereinbarte Verteilungsschlüssel herangezogen werden, sofern dieser nach der Abrede der Gesellschafter einheitlich für die Beteiligung am Buchwert, an den stillen Reserven und an dem Geschäftswert gültig ist.¹²⁸⁵ Demgegenüber sei ein angemessener Abschlag erforderlich, wenn der schenkweise Beteiligte im Gegensatz zu den übrigen Gesellschaftern Beschränkungen unterliegt, wie etwa im Falle einer fehlenden Beteiligung an den stillen Reserven oder einem Geschäftswert sowie im Falle von Einschränkungen seines Entnahmerechts.¹²⁸⁶ Deutlich hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang aber der in den Entscheidungsgründen allgemein geäußerte Hinweis, dass aufgrund der mannigfachen Ausgestaltungsmöglichkeiten stets bezogen auf den jeweiligen Einzelfall eine Abwägung zwischen den sämtlichen, die Gesellschafterstellung des aufgenommenen Familienangehörigen prägenden Bestandteilen zu erfolgen habe.¹²⁸⁷

Präzisiert wurde von der Rechtsprechung der einzelnen Senate darüber hinaus die Frage, in welchen Fällen eine niedrigere Renditegrenze als die vom Großen Senat festgesetzte 15 v.H.-Grenze Anwendung findet. Vor dem Hintergrund, dass sich die Entscheidung des Großen Senats auf den Restgewinn bezog, d.h., auf den nach Abgeltung von Sonderleistungen der Gesellschafter verbleibenden Gesellschaftsgewinn, sei stets zu prüfen, ob bei Ermittlung des Gewinnanteils des schenkweise aufgenommenen Familienangehörigen unter Anwendung der 15 v. H.-Grenze den übrigen Gesellschaftern ein ausreichender Anteil am Gewinn verbleibe, der ihre Sonderleistungen, wie insbesondere die Übernahme der Geschäftsführung

1284 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 39).

1285 BFH v. 29.03.1973, IV R 158/68, BStBl. II 1973, S. 489 (Tz. 25 f.).

1286 BFH v. 5.11.1985, VIII R 275/81, BFH/NV 1986, S. 327 (Tz. 68 f.); BFH v. 29.03.1973, IV R 158/68, BStBl. II 1973, S. 489 (Tz. 27); BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 39).

1287 BFH v. 29.03.1973, IV R 158/68, BStBl. II 1973, S. 489 (Tz. 27).

oder des Haftungsrisikos, angemessen abgelte.¹²⁸⁸ Schließlich dürfe, bezogen auf den Restgewinn, die Rendite der übrigen Gesellschafter aus dem tatsächlichen Wert ihrer Beteiligung nicht niedriger sein als die Rendite des schenkweise aufgenommenen Gesellschafters.¹²⁸⁹

cc) Die Rechtsfolge einer unangemessenen Ergebnisverteilung

Stellt sich hiernach die von den Familienangehörigen vereinbarte Ergebnisverteilung als unangemessen dar, hat nach der Rechtsprechung für steuerliche Zwecke eine Korrektur der zivilrechtlichen Ergebnisverteilung zu erfolgen. Der Besteuerung im Rahmen des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG unterliegen nur die aus steuerlicher Sicht angemessenen Gewinnanteile der Gesellschafter. In dem Mehrbetrag, den ein Gesellschafter zivilrechtlich erhalten hat, sieht der BFH für steuerliche Zwecke eine privat veranlasste Zuwendung derjenigen Mitgesellschafter, deren zivilrechtliche Gewinnanteile bezogen auf ihre Beiträge zu niedrig ausgefallen sind.¹²⁹⁰ Die privat veranlasste Zuwendung kann das Einkommen der den Gewinnanteil durch ihre Beitragsleistungen erzielenden Gesellschafter gem. § 12 Nr. 2 EStG nicht mindern; der Mehrbetrag ist somit für steuerliche Zwecke diesen Gesellschaftern zuzurechnen.¹²⁹¹ Spiegelbildlich hierzu wird die Zuwendung vom Begünstigten auch im privaten Bereich empfangen und unterliegt daher bei diesem keiner weiteren Besteuerung mehr.¹²⁹²

1288 BFH v. 5.11.1985, VIII R 275/81, BFH/NV 1986, S. 327 (Tz. 71); BFH v. 29.03.1973, IV R 158/68, BStBl. II 1973, S. 489 (Tz. 34 ff.).

1289 BFH v. 5.11.1985, VIII R 275/81, BFH/NV 1986, S. 327 (Tz. 71 ff.); BFH v. 29.03.1973, IV R 158/68, BStBl. II 1973, S. 489 (Tz. 43); BFH v. 27.09.1973, IV R 33/71, BStBl. II 1974, S. 51 (Tz. 47).

1290 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 71); BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 27); Hallerbach, in Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl. 2005, Rn. 1499.

1291 Z.B. BFH v. 29.01.1976, IV R 89/75, BStBl. II 1976, S. 374 (Tz. 21); BFH v. 29.03.1973, IV R 158/68, BStBl. II 1973, S. 489 (Tz. 17); BFH v. 14.02.1973, I R 131/70 (Tz. 9); BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 27).

1292 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 71).

dd) Kritik in der Literatur

Die Rechtsprechung des BFH sieht sich erheblicher Kritik in der Literatur ausgesetzt. Zum Teil wird die Durchführung einer Angemessenheitsprüfung im Sinne eines Zusammenhangs zwischen dem Beitrag eines Gesellschafters und seinem Gewinnanteil mangels Rechtsgrundlage gänzlich abgelehnt.¹²⁹³ Basierend auf der Grundlage, dass eine Familienpersonengesellschaft von der Rechtsprechung unabhängig von den Gründungsmotiven anerkannt wird, müsse konsequenterweise auch der vereinbarten Gewinnverteilung uneingeschränkt Folge geleistet werden.¹²⁹⁴ Ungeachtet dessen seien im Rahmen von Familienpersonengesellschaften Unternehmens- und Familieninteressen untrennbar miteinander verflochten, so dass die dortigen Verhältnisse nicht mit denjenigen zwischen fremden Gesellschaftern verglichen werden könnten.¹²⁹⁵ Diejenigen Literaturstimmen, die den Unternehmensgewinn der Gesellschaft als Trägerin des Unternehmens zuordnen und den einzelnen Gesellschafter hieran auf der Grundlage seiner Beteiligung partizipieren lassen,¹²⁹⁶ lehnen dementsprechend eine Überprüfung des zivilrechtlichen Verteilungsschlüssels auf einen Zusammenhang mit den Gesellschafterbeiträgen auch in Bezug auf persönlich verbundene Gesellschafter ab.¹²⁹⁷ Zum Teil wird eine angemessene Vergütung persönlicher Leistungen der Gesellschafter gefordert.¹²⁹⁸ In Bezug auf einen hiernach verbleibenden Gewinn wird es aber nicht nur als

1293 Insbesondere Böttcher/Beinert, DStR 1964, 683, 684, dies.; DB 1965, 373, 374 ff.; Burschberg, DB 1968, 1038, 1039 ff.; Flume, DB 1973, 786 ff.; ders., StbJb 1976/77, 43 ff.; Keuk, StuW 1973, 74, 88 f.; dies., Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 12 II (S. 513 f.); Schön, StuW 1996, 275, 286; Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 330 ff.; Wolff, Wpg 1973, 428 ff.; zweifelnd auch Breidenbach, DB 1973, 545, 545.

1294 Z.B. Böttcher/Beinert, DStR 1964, 683, 684; Burschberg, DB 1968, 1038, 1039 f.

1295 Z.B. Böttcher/Beinert, DStR 1964, 683, 684; Düchting, BB 1964, 589, 590 f.; Keuk, StuW 1973, 74, 89.

1296 Siehe hierzu oben Kapitel 2 B.I.3. und B.IV.2.bb)(3.).

1297 Flume, DB 1973, 786, 788 f.; ders., StbJb 1976/77, 43, 63 ff.; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 12 II (S. 513 f.); dies., StuW 1973, 74, 87 ff.; Schön, StuW 1996, 275, 281 ff.; ebenso Dobroschke/Pott-hast, DB 1975, 1718, 1719 ff.; Dornbach, FR 1976, 273, 286 f.; Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 330 ff., 366 f.

1298 Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 16 Rn. 214; Dobroschke/Pott-hast, DB 1975, 1718, 1720; Dornbach, FR 1976, 273, 286 f.; Flume, DB 1973, 786, 792; ders., StbJb 1976/77, 43, 66; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 12 II (S. 514).

zulässig erachtet, einen unentgeltlich aufgenommenen Familienangehörigen im Verhältnis seines Kapitalanteils zu beteiligen, sondern ebenso, mit einer bezogen auf seinen Kapitalanteil überproportionalen Gewinnbeteiligung.¹²⁹⁹ Eine steuerliche Überprüfung der zivilrechtlichen Ergebnisverteilung kann nach dieser Auffassung nicht die Beiträge der Gesellschafter, sondern nur die Zurechnungsgrundlage des Gewinnanteils zum Gegenstand haben. Ausschließlich solche Gewinnbezüge eines Gesellschafters, deren Zuweisung auf einer anderen *causa* als der *causa societatis* beruhen, unterlägen einer steuerlichen Korrektur.¹³⁰⁰

Aber auch diejenigen Stimmen in der Literatur, die im Anschluss an den BFH die Durchführung einer Angemessenheitsprüfung bei Familienpersonengesellschaften aufgrund des fehlenden Interessengegensatzes als unerlässlich ansehen, lehnen überwiegend die Geltung einer festen Renditeobergrenze für die Ergebnisbeteiligung eines schenkweise aufgenommenen Familienangehörigen ab.¹³⁰¹ Vielmehr sei die Angemessenheit der Ergebnisverteilung stets im Wege eines Fremdvergleichs zu bestimmen. Auf dieser Grundlage wird entgegen der Auffassung des Großen Senats eine Gesellschaftsabrede, die – wie unter Fremden üblich – die Verteilung eines nach Kapitalverzinsung sowie nach Abgeltung des Arbeitseinsatzes und des Haftungsrisikos verbleibenden Restgewinnes im Verhältnis der Festkapitalkonten der Gesellschafter vorsieht, auch im Falle der schenkweisen Beteiligung eines Familienangehörigen als angemessen anerkannt.¹³⁰² Die von der Rechtsprechung aufgestellte Renditeobergrenze in Höhe von 15 v. H. des gemeinen Werts der Beteiligung des schenkweise

1299 Flume, DB 1973, 786, 792; ders., StbJb 1967/77, 43, 68 f.; ebenso Dornbach, FR 1976, 273, 286; Düchting BB 1964, 589, 590 f.

1300 Insbesondere Dobroschke/Potthast, DB 1975, 1718, 1720 f, 1724; Flume, DB 1973, 786, 791; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 12 II (S. 513); Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 348 ff.

1301 Insbesondere Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 16 Rn. 205 ff.; Bitz, in L/B/P, EStG, 141. EL 2020, § 15 Rn. 109; Buge, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 840, 888, 896; Carlé/Halm, KÖSDI 2000, 12383, 12390; Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 199 ff.; Hallerbach, in Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl. 2005, Rn. 1487, 1497; Hennrichs, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 10 Rn. 81; Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 224 f.; Schmid, DStR 1995, 1977, 1981.

1302 Buge in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 840, 896; Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 201; Hallerbach, in Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl. 2005, Rn. 1487; Westerfelhaus, DB 1997, 2033, 2035 f.

aufgenommenen Familienangehörigen wird demgegenüber als starr und willkürlich kritisiert.¹³⁰³ Sie führe aufgrund der erforderlichen Ermittlung des tatsächlichen Werts des Gesellschaftsanteils zu erheblichen praktischen Schwierigkeiten und diene damit weder Vereinfachungszwecken noch der Rechtssicherheit.¹³⁰⁴ Im Übrigen sei es widersprüchlich, als Bezugsgröße für die Angemessenheit der Ergebniszurechnung den Wert des Gesellschaftsanteils heranzuziehen, wo doch der Wert der Beteiligung gerade durch die mit ihr verbundenen Ertragsaussichten beeinflusst werde.¹³⁰⁵ Des Weiteren verkenne der BFH die Natur der Gesellschaftsbeteiligung als Eigenkapitalanteil, der eben nicht wie Fremdkapital nur eine Verzinsung als Ertrag rechtfertige, sondern die Teilhabe am Erfolg oder Misserfolg der Gesellschaft vermittele.¹³⁰⁶ Schließlich könne die Angemessenheit der Ergebniszurechnung nicht von der Art und Weise der Begründung der Gesellschaftsbeteiligung, sondern nur vom Inhalt der Beteiligung abhängen.¹³⁰⁷

2. USA

Entsprechend der deutschen Steuerpraxis, sieht auch die US-amerikanische Steuerrechtsordnung Familienpersonengesellschaften im Hinblick auf den Interessengleichlauf zwischen den Gesellschaftern als problematisch an.

1303 Z.B. Breidenbach, DB 1973, 545, 546; Carlé/Halm, KÖSDI 2000, 12383, 12390; Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 201; Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 225; Schmid, DStR 1995, 1977, 1981; Teichmann, ZGR 1975, 156, 173 ff.

1304 Z.B. Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 201; Keuk, StuW 1973, 74, 87 f.; Teichmann, ZGR 1975, 156, 174.

1305 Z.B. Breidenbach, DB 1973, 545, 546; Carlé/Halm, KÖSDI 2000, 12383, 12390.

1306 Z.B. Böttcher/Beinert, DStR 1964, 683, 684, dies., DB 1965, 373, 377; Dobroschke/Potthast, DB 1975, 1718, 1722; Dornbach, FR 1976, 273, 276 f.; ders., FR 1978, 8, 14; Hallerbach, in Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl. 2005, Rn. 1497; Wolff, DB 1973, 95, 96; Westerfelhaus, DB 1997, 2033, 2035.

1307 Z.B. Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 16 Rn. 206; Buge in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 896; Carlé/Halm, KÖSDI 2000, 12383, 12390 f.; Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 202; Dobroschke/Potthast, DB 1975, 1718, 1719; Flume, DB 1973, 786, 791; ders., StbJb 1976/77, 43, 59 ff.; Hallerbach, in Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl. 2005, Rn. 1497; Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 225; Schmid, DStR 1995, 1977, 1981; Westerfelhaus, DB 1997, 2033, 2035.

Mit § 704(e) IRC¹³⁰⁸ existiert dort eine Spezialvorschrift, die eine Korrektur der vereinbarten Ergebnisverteilung ermöglicht. Die Historie der Vorschrift zeigt, dass der US-amerikanische Gesetzgeber § 704(e) IRC hauptsächlich mit Blick auf Familienpersonengesellschaften schuf,¹³⁰⁹ wenn auch Anknüpfungspunkt des Tatbestands ganz allgemein die schenkweise Begründung einer Gesellschafterstellung ist, ungeachtet dessen, ob die Schenkung unter Familienangehörigen oder unter Fremden erfolgt.¹³¹⁰ Mit Blick auf bestimmte Familienangehörige wird der Anwendungsbe-
reich der Vorschrift darüber hinaus jedoch auch auf einen entgeltlichen Beteiligungserwerb erweitert.¹³¹¹

a) Beteiligungsschenkungen

Ähnlich den von der deutschen Rechtsprechung aufgestellten Grundsätzen, vollzieht sich auch nach dem US-amerikanischen Recht die Prüfung der steuerlichen Anerkennung der Beteiligungsschenkung in zwei Schritten. Zunächst ist fraglich, ob die schenkweise Begründung bzw. Übertragung der Beteiligung dem Grunde nach steuerlich anzuerkennen ist, bevor in einem zweiten Schritt die steuerrechtliche Ergebnisverteilung an den schenkweise aufgenommenen Gesellschafter in den Blick genommen wird.

1308 § 704(e)(1) IRC: „In the case of any partnership interest created by gift, the distributive share of the donee under the partnership agreement shall be includible in his gross income, except to the extent that such share is determined without allowance of reasonable compensation for services rendered to the partnership by the donor, and except to the extent that the portion of such share attributable to donated capital is proportionately greater than the share of the donor attributable to the donor's capital.”

1309 Siehe hierzu sogleich unten Kapitel 3 D.I.2.a)bb).

1310 Lind/Schwarz/Lathrope/Rosenberg, *Fundamentals of Partnerships Taxation*, 8. Aufl. 2008, S. 225; McKee et al., *Federal Taxation of Partnerships and Partners*, Stand 02/2020, § 15.01 (5); Schwarz/Lathrope/Hellwig, *Fundamentals of Partnership Taxation*, 11. Aufl. 2019, S. 192.

1311 § 704(e)(2) IRC. Siehe hierzu unten Kapitel 3 D.I.2.b).

aa) Die Voraussetzungen der steuerrechtlichen Anerkennung einer Beteiligungsschenkung

Seit der *Tower*¹³¹²- und der *Culbertson*¹³¹³-Entscheidung des *Supreme Court* ist es unbestritten, dass die US-amerikanische Steuerrechtsordnung Personengesellschaften auch im Verhältnis zwischen Familienangehörigen anerkennt, sofern diese tatsächlich gewillt sind, gemeinsam ein Unternehmen zu betrieblichen Zwecken zu führen. Dass sämtliche Gesellschafter wesentliche Beiträge zum Gesellschaftszweck erbringen, ist grundsätzlich nicht erforderlich.¹³¹⁴ Insoweit hat der US-amerikanische Gesetzgeber in § 761(b) IRC mit Blick auf eine Gesellschaft, bei der Kapital eine wesentliche Rolle für die Gewinnerwirtschaftung spielt, ausdrücklich klargestellt, dass es für die Anerkennung als Gesellschafter ohne Bedeutung ist, ob die Kapitalbeteiligung auf einer Schenkung beruht oder nicht. Zugleich wird aus dieser Vorschrift für die Anerkennung als Gesellschafter jedoch das Erfordernis abgeleitet, dass der Beschenkte tatsächlich Inhaber des zugewendeten Kapitalanteils geworden sein muss.¹³¹⁵ Diesbezüglich verlangen die Regulations¹³¹⁶, dass die Herrschaft und die Kontrolle über den Gesellschaftsanteil auf den Beschenkten übergegangen sind.¹³¹⁷ Ob dies der Fall ist, soll anhand sämtlicher Umstände und Tatsachen des Einzelfalls

1312 C.I.R. v. Tower, 327 U.S. 280, 286 f. (1946).

1313 C.I.R. v. Culbertson, 337 U.S. 733, 742 (1949).

1314 Siehe oben Kapitel 1 B.II.3.

1315 Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 2.02. (1).

1316 Es handelt sich hierbei um die zu § 704(e)(1) IRC a.F. ergangenen Richtlinien. Die in § 761(b) IRC enthaltene Regelung wurde durch sec. 1102 (b)(1) des Bipartisan Budget Act 2015 (Pub. L. No. 114-74 – Nov. 2, .2015) mit Wirkung ab 1. Januar 2016 eingeführt. Zuvor war eine ähnlich lautende Regelung in § 704(e)(1) IRC verankert, die durch sec. 1102 (b)(1) des Bipartisan Budget Act 2015 gestrichen wurde (vgl. hierzu McKee et al., Federal Taxation of Partnerships and Partners, Stand 02/2020, § 15.00). Der Richtlinienggeber hat bislang keine Anpassung an die geänderte Rechtslage vorgenommen. Da aber auch die neugefasste Regelung in § 761(b) IRC in Übereinstimmung mit der alten Fassung des § 704(e)(1) IRC an die tatsächliche Inhaberhaftschaft der Kapitalbeteiligung anknüpft, wird den zu § 704(e)(1) IRC a.F. erlassenen Richtlinien weiterhin Gültigkeit zugesprochen, vgl. Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 2.02. (1) (a)).

1317 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(1)(iii): „(...) To be recognized, a transfer must vest dominion and control of the partnership interest in the transferee.“

bestimmt werden.¹³¹⁸ Hierbei ist auch der tatsächlichen Durchführung der Vereinbarungen der Gesellschafter Rechnung zu tragen.¹³¹⁹

Die Regulations führen in diesem Zusammenhang eine Reihe von Indizien an, die besonders zu berücksichtigen sind.¹³²⁰ So kann hiernach etwa gegen eine tatsächliche Inhaberschaft des Beschenkten sprechen, dass sich der Schenker wesentliche Rechte im Zusammenhang mit der Gesellschaftsbeteiligung zurückbehalten hat (*retained controls*).¹³²¹ Beispielshaft verweisen die Richtlinien darauf, dass der Beschenkte im Hinblick auf seinen Gewinnanteil Entnahmebeschränkungen unterliegt¹³²² oder nicht berechtigt ist, das Gesellschaftsverhältnis jederzeit ohne finanzielle Einbuße zu kündigen oder seine Beteiligung zu veräußern¹³²³. Ebenso kann es eine Rolle spielen, wenn sich der Schenker das Eigentum an für das Unternehmen essenziellen Wirtschaftsgütern zurückbehalten hat und diese der Gesellschaft nur zur Nutzung überlässt.¹³²⁴ Darüber hinaus soll berücksichtigt werden, ob sich der Schenker in fremdunüblichem Maße Geschäftsführungsbefugnisse zurückbehalten hat.¹³²⁵ Umgekehrt stellt der Umstand, dass der Beschenkte tatsächlich in wesentlichem Umfang an der Unternehmensführung beteiligt ist, nach den Richtlinien ein starkes Indiz für seine tatsächliche Inhaberschaft dar; Voraussetzung ist allerdings, dass der Beschenkte auch tatsächlich einen hinreichenden Reifegrad und genügend Erfahrung aufweist, um die mit der Unternehmensführung einhergehenden Herausforderungen bewältigen zu können.¹³²⁶ Ist auf der Grundlage sämtlicher Umstände des Einzelfalls die tatsächliche Inhaberschaft des Beschenkten festgestellt, sollen die Motive, die die Gesellschafter zur schenkweisen Aufnahme des Gesellschafters bewogen haben, irrelevant sein.¹³²⁷

Erschöpft sich der Gesetzeszweck des § 761(b) IRC zunächst nur in der Klarstellung, dass die schenkweise eingeräumte Kapitalbeteiligung der Begründung einer Gesellschafterstellung nicht hinderlich ist, sofern der

1318 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(2).

1319 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(2)(vi).

1320 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(2)(ii) bis (x).

1321 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(2)(ii).

1322 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(2)(ii)(a).

1323 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(2)(ii)(b).

1324 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(2)(ii)(c).

1325 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(2)(ii)(d).

1326 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(2)(iv).

1327 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(2)(x).

Beschenkte tatsächlicher Inhaber des Kapitalanteils wird,¹³²⁸ hat der Gesetzgeber allerdings in begleitenden Gesetzesmaterialien zu § 761(b) IRC deutlich gemacht, dass allein die tatsächliche Inhaberschaft eines Kapitalanteils für die Anerkennung als Gesellschafter nicht ausreichend ist.¹³²⁹ So muss zusätzlich der vom *Supreme Court* in der *Tower*- sowie der *Culbertson*-Entscheidung¹³³⁰ allgemein für die steuerliche Anerkennung eines Gesellschaftsverhältnisses geforderte Wille der Beteiligten zur gemeinsamen Führung eines Unternehmens zu betrieblichen Zwecken erkennbar sein.¹³³¹ Diesbezüglich werden auch die vom Tax Court aufgestellten *Luna factors*¹³³² relevant. In deren Rahmen machen sich die US-amerikanischen Gerichte ein umfassendes Bild aller Umstände des Einzelfalls, insbesondere prüfen sie, welche Vereinbarung die Parteien getroffen haben und wie sie sie tatsächlich durchführen, ob sie Beiträge zum Gesellschaftszweck erbracht sowie Gewinne und Verluste aus der Unternehmung geteilt haben, ebenso, ob sie nach außen gemeinsam aufgetreten sind und gemeinsam die Führung des Unternehmens bestimmen.¹³³³

Handelt es sich um eine Gesellschaft, bei der Kapital keine oder nur eine untergeordnete Rolle bei der Gewinnerwirtschaftung spielt – so etwa in der Regel, wenn die Gesellschaft ausschließlich die Erbringung von Dienstleistungen zum Gegenstand hat¹³³⁴ – ist § 761(b) IRC nicht anwendbar. Insofern werden allein die vom *Supreme Court* aufgestellten und vom Tax Court in den *Luna factors* präzisierten Grundsätze zur willentlichen, gemeinsamen Unternehmensführung für die Anerkennung des schenkweise Beteiligten als Gesellschafter relevant.¹³³⁵ Diesbezüglich vertritt die

1328 McKee et al., *Federal Taxation of Partnerships and Partners*, Stand 02/2020, § 3.00, 3.00 (1); Willis/Postlewaite/Alexander, *Partnership Taxation*, Stand 10/2019, § 2.02. (1).

1329 Vgl. Joint Committee on Taxation, *General Explanation of Tax Legislation Enacted in 2015* (JCS-1-16), März 2016, S. 83 f., abrufbar unter: <https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=4874> (zuletzt abgerufen: Juni 2020).

1330 Vgl. hierzu bereits oben Kapitel 1 B.II.3.

1331 Schwarz/Lathrope/Hellwig, *Fundamentals of Partnership Taxation*, 11. Aufl. 2019, S. 191; Willis/Postlewaite/Alexander, *Partnership Taxation*, Stand 10/2019, § 2.02. (1).

1332 *Luna v. C.I.R.*, 42 T.C. 1067, 1077 f. (1964).

1333 Siehe oben Kapitel 1 B.II.3.

1334 McKee et al., *Federal Taxation of Partnerships and Partners*, Stand 02/2020, § 15.02 (1).

1335 Cunningham/Cunningham, *The Logic of Subchapter K*, 5. Aufl. 2017, S. 64 mit Fn. 7; Willis/Postlewaite/Alexander, *Partnership Taxation*, Stand 10/2019, § 2.01. (3). Siehe hierzu oben Kapitel 1 B.II.3.

Rechtsprechung die Auffassung, dass ein Wille zur gemeinsamen Unternehmensführung regelmäßig nicht erkennbar sei, wenn ein Familienangehöriger keinerlei Arbeitseinsatz im Rahmen der Gesellschaft leistet.¹³³⁶

bb) Die Ergebnisverteilung im Falle einer Beteiligungsschenkung

Sind die Vorgaben für die steuerliche Anerkennung einer Beteiligungsschenkung erfüllt, so beschränkt die US-amerikanische Rechtsordnung in § 704(e)(1) IRC in einem nächsten Schritt die Gestaltungsfreiheit der Gesellschafter in Bezug auf die Ergebnisverteilung an den schenkweise Beteiligten. Die Treasury Regulations führen diesbezüglich unter dem Stichwort der Familienpersonengesellschaft aus, dass der Gewinn einer Personengesellschaft auf die Arbeits- und/oder Kapitalbeiträge der einzelnen Gesellschafter zurückzuführen sei und diese daher bei der steuerlichen Ergebnisverteilung berücksichtigt werden müssten. Dies folge aus dem allgemeinen Zurechnungsprinzip, wonach Einkünfte in der Person desjenigen zu besteuern seien, der sie durch seinen Arbeitseinsatz oder die Nutzung seines Kapitals erwirtschaftet.¹³³⁷ Auf dieser Grundlage wird der Gewinnanteil des schenkweise beteiligten Gesellschafters für steuerliche Zwecke gemäß § 704(e)(1) IRC korrigiert, soweit Dienstleistungen, die der Schenker gegenüber der Gesellschaft erbracht hat, nicht angemessen berücksichtigt wurden oder soweit der Gewinnanteil des Beschenkten, der auf sein geschenktes Gesellschaftskapital entfällt, verhältnismäßig höher ist als der Gewinnanteil des Schenkers in Bezug auf sein zurückbehaltenes Gesellschaftskapital. Ziel dieser Vorschrift ist es, zu verhindern, dass im Wege einer Schenkung eines Gesellschaftsanteils Einkünfte auf einen anderen Steuerpflichtigen verlagert werden, die an sich dem persönlichen Arbeitseinsatz und dem Investment des Schenkers zuzurechnen sind.¹³³⁸

1336 Payton v. United States, 425 F.2d 1324, 1327 (1970); Poggetto v. United States, 306 F.2d 76, 80 (1962); vgl. auch Lyons/Repetti, Partnership Income Taxation, 5. Aufl. 2011, S. 88; McDaniel/McMahon/Simmons, Federal Income Taxations of Partnerships and S Corporations, 5. Aufl. 2012, Part I Ch. 4 Sec. 6 (S. 203); Schwarz/Lathrope/Hellwig, Fundamentals of Partnership Taxation, 11. Aufl. 2019, S. 174.

1337 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(1)(i).

1338 Burke, Federal Income Taxation of Partners and Partnerships in a nutshell, 5. Aufl. 2016, S. 172 f.; Cunningham/Cunningham, The Logic of Subchapter K, 5. Aufl. 2017, S. 64 mit Fn. 7; Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 2.02. (2) (a).

Wenn auch die Vorschrift des § 704(e)(1) IRC bereits in ihrer ersten Fassung¹³³⁹ allgemein an Beteiligungsschenkungen anknüpfte, darf nicht außer Acht gelassen werden, dass sie im Jahr 1951 speziell vor dem Hintergrund steigender Zahlen von Familienpersonengesellschaften geschaffen worden war.¹³⁴⁰ Ein hoher, progressiv ausgestalteter Einkommensteuertarif hatte in den 40er Jahren des 20. Jahrhunderts zahlreiche Einzelunternehmer dazu veranlasst, durch Gründung einer Personengesellschaft und schenkweiser Aufnahme ihrer Familienangehörigen, ihre betrieblichen Einkünfte auf Angehörige zu verlagern.¹³⁴¹ Entsprechende Gestaltungen lagen auch der grundlegenden *Tower*¹³⁴² sowie der ebenso bedeutsamen *Culbertson*¹³⁴³-Entscheidung des *Supreme Court* zugrunde.¹³⁴⁴ Mittlerweile hat die Familienpersonengesellschaft in den USA im Hinblick auf die Verlagerung von Einkünften allerdings an Relevanz verloren.¹³⁴⁵ Die Gründe hierfür werden zum einen in einer Abflachung der Progressionsstufen sowie zum anderen in der Einführung der sog. „*kiddie tax*“ gesehen.¹³⁴⁶ Mit diesem gesetzesuntechnischen Begriff wird eine Regelung der US-amerikanischen Steuerrechtsordnung bezeichnet, die das Einkommen minderjähriger Kinder unter bestimmten Voraussetzungen dem Einkommensteuersatz ihrer Eltern unterwirft.¹³⁴⁷ Nichtsdestotrotz bleiben die folgenden

1339 Vgl. § 191 IRC, eingeführt durch § 340(b) des Revenue Act 1951, Pub. L. 183, 65 Stat. 452.

1340 Vgl. Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2017, § 2.01 (1).

1341 McKee et al., Federal Taxation of Partnerships and Partners, Stand 02/2020, § 3.00 (1).

1342 C.I.R. v. Tower, 327 U.S. 280, 286 f. (1946).

1343 C.I.R. v. Culbertson, 337 U.S. 733, 742 (1949).

1344 Siehe zu den beiden Entscheidungen bereits oben Kapitel 1 B.II.3.

1345 Cunningham/Cunningham, The Logic of Subchapter K, 5. Aufl. 2017, S. 64 mit Fn. 7; McMahon/Simmons/McDaniel, Federal Income Taxation of Business Organizations, 5. Aufl. 2014, S. 191; Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 2.01. (2). Bedeutung entfaltet die Familienpersonengesellschaft aber weiterhin in Bezug auf die Gestaltung der Vermögensnachfolge mit dem Ziel einer möglichst geringen Erbschaftssteuerbelastung, vgl. Lind/Schwarz/Lathrope/Rosenberg, Fundamentals of Partnerships Taxation, 8. Aufl. 2008, S. 221; Manolakas, Partnerships, 2000, § 905 (S. 264); Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 2.01. (2).

1346 Manolakas, Partnerships, 2000, § 905 (S. 264); McDaniel/McMahon/Simmons, Federal Income Taxations of Partnerships and S Corporations, 5. Aufl. 2012, Part I Ch. 4 Sec. 6 (S. 202); Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 2.01. (2).

1347 § 1(g) IRC.

Grundsätze und Bestimmungen im US-amerikanischen Steuerrecht zu Familienpersonengesellschaften weiterhin gültig.

Bei § 704(e)(1) IRC handelt es sich um eine spezielle Einschränkung der Gestaltungsfreiheit der Gesellschafter, auf deren Grundlage eine Korrektur der Verteilungsvereinbarung auch bei Erfüllung der Anforderungen des *substantial economic effect* gemäß § 704(b) IRC zulässig ist.¹³⁴⁸ Das Erfordernis einer Spezialregelung wird damit begründet, dass die Anforderungen des *substantial economic effect* – wenn auch nicht in ihrem wörtlichen Anwendungsbereich – so doch von ihrer Zielrichtung her, auf Gewinnverteilungen im Verhältnis einander fremder Gesellschafter zugeschnitten sind.¹³⁴⁹ Die § 704(b) IRC zugrunde liegende Annahme – eine steuerliche Verteilungsabrede, die die wirtschaftliche Beteiligung der Gesellschafter beeinflusst, sei nicht ausschließlich von steuerlichen Motiven geprägt – sei bei Gesellschaftern mit entgegengesetzten wirtschaftlichen Interessen gerechtfertigt. Demgegenüber laufe die Regelung des § 704(b) IRC ins Leere, wenn die Gesellschafter miteinander verbunden seien, so dass sie wirtschaftlich gesehen eine Einheit bildeten. In diesem Fall sei etwa der Umstand, dass ein Gesellschafter auf einen seiner Beteiligung entsprechenden Gewinnanteil verzichtet, keine Garantie dafür, dass die vereinbarte Verteilung auf unterschiedlichen Beitragsleistungen und nicht nur auf steuerlichen Motiven beruhe, denn dem verzichtenden Gesellschafter käme der mit seinem Verzicht einhergehende Vorteil eines anderen Gesellschafter im Rahmen der wirtschaftlichen Einheit selbst zugute.¹³⁵⁰

Vor dem Hintergrund befürchteter Einkünfteverlagerungen zwischen Schenker und Beschenktem, fordert die Regelung des § 704(e)(1) IRC bei der Ergebnisverteilung im Verhältnis von Schenker und Beschenktem die Einhaltung der allgemeinen Zurechnungsgrundsätze (*assignment of income doctrine*¹³⁵¹), wie sie vom US-amerikanischen Supreme Court aufgestellt wurden.¹³⁵² Danach sind Einkünfte, die im Zusammenhang mit einer

1348 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(1)(iii); Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 9.03. (2).

1349 Burke, Federal Income Taxation of Partners and Partnerships in a nutshell, 5. Aufl. 2016, S. 172; Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 493 f.

1350 Zum Ganzen Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 493 f.; Lyons/Repetti, Partnership Income Taxation, 5. Aufl. 2011, S. 87.

1351 Siehe hierzu oben Kapitel 2 B.II.1.

1352 Ault, in Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen, DStJG 1 (1979), S. 155, 163; Burke, Federal Income Taxation of Partners and Partnerships in a nutshell, 5. Aufl. 2016, S. 172 f.; Cunningham/Cunningham, The Logic of Subchapter K, 5. Aufl. 2017, S. 64 mit Fn. 7; Manolakas, Partnerships, 2000, § 905

Dienstleistung stehen, demjenigen zuzurechnen, der die Dienstleistung erbracht hat, während Einkünfte, die aus Vermögen resultieren, dem Inhaber des Vermögens zugeordnet werden. Die Übertragung von Vermögen hat somit – ungeachtet einer Schenkung – zur Folge, dass die Einkünfte aus dem Vermögen dem Bedachten zugerechnet werden, während die Zuweisung eines Entgelts für eine Dienstleistung an eine andere Person als den Erbringer der Dienstleistung nichts an der steuerlichen Zurechnung des Entgeltes zum Leistungserbringer ändert.¹³⁵³ Insofern wird es als konsequent angesehen, dass auch im Rahmen von Personengesellschaften Dienstleistungen des Schenkers gegenüber der Gesellschaft bei der Ermittlung seines Gewinnanteils angemessen berücksichtigt werden müssen. Soweit aber der Gewinn auf das Kapital der Gesellschaft zurückzuführen ist, sei er den Gesellschaftern entsprechend ihrer Kapitalanteile zuzurechnen, unabhängig davon, ob es sich um einen geschenkten oder entgeltlich erworbenen Anteil handelt.¹³⁵⁴

Die angemessene Vergütung für Dienstleistungen des Schenkers ist nach den Regulations in Bezug auf das jeweilige Unternehmen und unter Berücksichtigung sämtlicher Tatsachen und Umstände zu ermitteln.¹³⁵⁵ Als Anhaltspunkt für die Angemessenheit soll ein Entgelt dienen, mit dem für gewöhnlich eine vergleichbare Dienstleistung eines fremden Dritten abgegolten werden würde.¹³⁵⁶ Sofern auch der schenkweise aufgenommene Gesellschafter in der Gesellschaft tätig wird, ist dies nach den Richtlinien bei der Gewinnverteilung ebenso im Umfang einer angemessenen Vergütung zu berücksichtigen.¹³⁵⁷ Des Weiteren fordern die Regulations im Falle einer *limited partnership*, dass bei der Ergebnisverteilung auch dem unterschiedlichen Haftungsrisiko von *general* und *limited partner* Rechnung getragen werde,¹³⁵⁸ ohne jedoch hierfür einen betragsmäßigen Rahmen vorzugeben. Ein hiernach verbleibender Restgewinn ist nach den Regulati-

(S. 264 f.); McKee et al., *Federal Taxation of Partnerships and Partners*, Stand 02/2020, § 15.01; Yin/Burke, *Partnership Taxation*, 3. Aufl. 2016, S. 192; Willis/Postlewaite/Alexander, *Partnership Taxation*, Stand 10/2019, § 2.02.

1353 Siehe oben Kapitel 2 B.II.1.

1354 Ault, in Tipke, *Übertragung von Einkunftsquellen*, DStJG 1 (1979), S. 155, 162 f.; Lyons/Repetti, *Partnership Income Taxation*, 5. Aufl. 2011, S. 87 f.

1355 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(3)(i)(c).

1356 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(3)(i)(c).

1357 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(3)(i)(b). Ebenso der US-amerikanische Tax Court in *Woodbury v. C.I.R.*, 49 T.C. 180, 195 (1967).

1358 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(3)(ii)(c). Es existieren allerdings weder Rechtsprechung noch Verwaltungsanweisungen dazu, wie sich das erhöhte Haftungsrisiko des *general partner* im Rahmen der Gewinnverteilung konkret niederschlagen soll,

ons im Verhältnis der Kapitalanteile von Schenker und Beschenktem zu verteilen, wobei die Richtlinien diesbezüglich auf das jeweilige Verhältnis der Kapitalanteile am Ende eines Geschäftsjahres abstellen.¹³⁵⁹

Um missbräuchliche Gestaltungen zu verhindern,¹³⁶⁰ soll das Tatbestandsmerkmal der schenkweisen Aufnahme eines Gesellschafters in § 704(e)(1) IRC weit verstanden werden; hiervon sind auch mittelbare Schenkungen erfasst.¹³⁶¹ Beispielhaft wird in den Regulations auf eine Fallgestaltung verwiesen, in der ein Steuerpflichtiger einen Gesellschaftsanteil gegen Einlage aus Mitteln erwirbt, die ihm kurze Zeit zuvor von einem anderen Gesellschafter geschenkt wurden.¹³⁶² Ebenso soll für den Fall, dass ein Steuerpflichtiger sein Einzelunternehmen in eine Gesellschaft einbringt, seine Ehefrau hieran unentgeltlich beteiligt und die Ehefrau im Anschluss ihren Gesellschaftsanteil unentgeltlich auf das gemeinsame Kind überträgt, im Verhältnis zum Kind neben der Mutter auch der Vater als Schenker der Beteiligung gelten.¹³⁶³

Die Korrektur der vereinbarten Gewinnverteilung erfolgt gemäß § 704(e)(1) IRC nur im Verhältnis zwischen Schenker und bedachtem Gesellschafter und beschränkt sich folglich auf den Teil des Gesellschaftsgewinns, der nach der Verteilungsabrede auf diese Personen entfällt. Die Ergebnisanteile der übrigen Gesellschafter bleiben hiervon unberührt.¹³⁶⁴ Aus dem Wortlaut der Vorschrift, der lediglich darauf abstellt, dass die Kapitalrendite des bedachten Gesellschafters nicht *höher* sein darf als die Kapitalrendite des Schenkers, leitet die Literatur zudem ab, dass eine Umverteilung nach § 704(e) IRC nur vom bedachten Gesellschafter hin zum Schenker erfolgen kann. Bevorzugt die vereinbarte Gewinnverteilung demgegenüber den Schenker, soll eine Korrektur über die Regelung des § 704(e) IRC ausgeschlossen sein.¹³⁶⁵

vgl. Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 2.02. (2) (c) (i).

1359 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(3)(i)(b); vgl. auch Nelson, 1 Virginia Tax Review (1981), 11, 35 f. mit Fn. 116; Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 2.02 (2) (c) (iii).

1360 Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 2.02. (2) (d).

1361 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(3)(ii).

1362 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(3)(ii)(a) Example 1.

1363 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(3)(ii)(a) Example 3.

1364 McKee et al., Federal Taxation of Partnerships and Partners, Stand 02/2020, § 15.05 (1) (b).

1365 McKee et al., Federal Taxation of Partnerships and Partners, Stand 02/2020, § 15.05 (1) (b); Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand

b) Der entgeltliche Beteiligungserwerb im Verhältnis von Familienangehörigen

Während sich Unterabsatz 1 des § 704(e) IRC nur auf Fälle schenkweise begründeter Gesellschaftsbeteiligungen bezieht, erstreckt Unterabsatz 2 des § 704(e) IRC speziell mit Bezug auf Familienangehörige den Anwendungsbereich der Korrekturvorschrift auch auf den käuflichen Erwerb einer Beteiligung,¹³⁶⁶ selbst wenn die Bedingungen des Anteilskaufs einem Fremdvergleich standhalten sollten.¹³⁶⁷ Trotz des entgeltlichen Erwerbs der Beteiligung gilt diese in Höhe ihres Marktwertes als geschenkt.¹³⁶⁸ Hierdurch soll verhindert werden, dass Familienangehörige Einkünfteverlagerungen erfolgreich zu erreichen suchen, indem sie die Beteiligung nicht als Schenkung, sondern als Kauf ausgestalten.¹³⁶⁹ Zur „Familie“ eines Erwerbers zählen für Zwecke des § 704(e)(2) IRC allerdings nur sein Ehegatte, seine in gerader Linie mit ihm verwandten Vorfahren und Abkömmlinge sowie *trusts*, die zu Gunsten solcher Angehöriger eingerichtet wurden. Im Übrigen werden Anteilskäufe zwischen familiär verbundenen Steuerpflichtigen auch in steuerlicher Hinsicht als solche anerkannt, mit der Folge, dass eine Korrektur der Ergebnisverteilung auf der Grundlage des § 704(e)(1) IRC ausscheidet.¹³⁷⁰

Erwerben Familienangehörige ihre Gesellschaftsbeteiligung durch Erbringung einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen und erfolgt die Einlage aus ihrem eigenen, nicht von einem anderen Gesellschafter schenkweise zugewendeten Vermögen, ist § 704(e) IRC gemäß seinem Wortlaut nicht einschlägig, reicht doch hiernach allein das Bestehen persönlicher Beziehungen zwischen den Gesellschaftern für eine steuerrechtliche Korrektur der vereinbarten Gewinnverteilung nicht aus.¹³⁷¹ Ob eine solche

10/2019, § 2.02. (2) (c) (i) mit Fn. 183. Rechtsprechung oder Verwaltungsanweisungen sind zu dieser Problematik, soweit ersichtlich, nicht vorhanden.

1366 Vgl. § 704(e)(2) IRC: „For purposes of this subsection, an interest purchased by one member of a family from another shall be considered to be created by gift from the seller (...).“

1367 Bittker/Lokken, *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts*, Stand 03/2020, § 86.3.3; Willis/Postlewaite/Alexander, *Partnership Taxation*, Stand 10/2019, § 9.03 (4) (b).

1368 § 704(e)(2) IRC.

1369 Burke, *Federal Income Taxation of Partners and Partnerships in a nutshell*, 5. Aufl. 2016, S. 175.

1370 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(3)(ii)(b).

1371 IRS, Technical Advice Memorandum v. 13.03.1980, TAM 8024013; McKee et al., *Federal Taxation of Partnerships and Partners*, Stand 02/2020, § 15.05

Korrektur in diesem Fall auf einer anderen Rechtsgrundlage erfolgen kann, ist für die Steuerrechtspraxis nicht eindeutig geklärt.¹³⁷² Rechtsprechung speziell mit Bezug zu dieser Problematik ist – soweit ersichtlich – nicht vorhanden. In der Literatur wird teilweise dafür plädiert, Familienangehörigen in Konstellationen, die nicht in den Anwendungsbereich des § 704(e) IRC fallen, dasselbe Ausmaß an Gestaltungsfreiheit zuzubilligen wie fremden Gesellschaftern.¹³⁷³ Missbräuchlichen Umgehungen des § 704(e) IRC solle mittels der *Anti-Abuse-Rule*¹³⁷⁴ begegnet werden.¹³⁷⁵ Beispielhaft wird diesbezüglich auf den Fall verwiesen, dass ein Steuerpflichtiger von einem Familienmitglied statt eines Gesellschaftsanteils einen anderen Vermögensgegenstand käuflich erwirbt, den er anschließend zur Erlangung einer Gesellschaftsbeteiligung in eine zwischen ihm und dem Familienmitglied bestehende Personengesellschaft einlegt.¹³⁷⁶ Nach anderer Ansicht ist § 704(e) IRC demgegenüber nicht als abschließende Regelung zu begreifen und eine Korrektur der vereinbarten Ergebnisverteilung nach den Grundsätzen der allgemeinen Zurechnungslehre (*assignment of income doctrine*) stets zulässig.¹³⁷⁷

3. Vereinigtes Königreich

Auch die britische Einkommensteuerrechtsordnung, die wie die deutsche und die US-amerikanische an die Einzelperson als Steuersubjekt anknüpft und auf das zu versteuernde Einkommen einen progressiven Einkommensteuertarif anwendet,¹³⁷⁸ sieht sich generell der Problematik von Ein-

(1) (a); Willis/Pennell/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 2.02. (2) (d).

1372 Vgl. McKee et al., Federal Taxation of Partnerships and Partners, Stand 02/2020, § 15.05 (2).

1373 McKee et al., Federal Taxation of Partnerships and Partners, Stand 02/2020, § 15.05 (2).

1374 Treas. Reg. § 1.701-2. Siehe hierzu oben Kapitel 2 B.II.3.

1375 Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 2.02. (2) (b), § 2.02. (2) (d).

1376 Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 2.02. (2) (d).

1377 Lind/Schwarz/Lathrope/Rosenberg, Fundamentals of Partnerships Taxation, 8. Aufl. 2008, S. 225; Schwarz/Lathrope/Hellwig, Fundamentals of Partnership Taxation, 11. Aufl. 2019, S. 192.

1378 Siehe zu den Grundlagen der US-amerikanischen Einkommensbesteuerung oben Kapitel 2 A.II.1.

künfteverlagerungen ausgesetzt.¹³⁷⁹ Einkünfteverlagerungen zwischen Familienangehörigen, die im Rahmen einer Personengesellschaft bewirkt werden, sind der britischen Rechtspraxis daher nicht unbekannt,¹³⁸⁰ wenn- gleich hierfür keine speziellen gesetzlichen Regelungen existieren.

Erst in jüngster Zeit stellten Familiengesellschaften die britische Steuer- verwaltung verstärkt vor Herausforderungen¹³⁸¹ und haben die Regierung bewogen, einen Vorschlag zur Einführung einer Gesetzesvorschrift speziell zur Verhinderung von Einkünfteverschiebungen im Rahmen von Kapital- und Personengesellschaften zu unterbreiten.^{1382, 1383}

a) Die steuerrechtliche Anerkennung von Familienpersonengesellschaften

Rechtsprechung zur steuerrechtlichen Anerkennung von Familienperso- nengesellschaften erging im Vereinigten Königreich bereits in der ersten Hälfte des 20. Jahrhunderts mit Blick auf die Aufnahme von Kindern in eine Personengesellschaft. Gegenstand war hauptsächlich die Frage, ob zwischen Familienangehörigen für steuerliche Zwecke überhaupt ein wirksames Gesellschaftsverhältnis bestehen könne.¹³⁸⁴ Dies bejahten die britischen Gerichte und bejahen es seither unter der Voraussetzung, dass das Gesellschaftsverhältnis nicht nur auf dem Papier bestehe, sondern ein tatsächlicher Bindungswille der Parteien zur gemeinsamen Unterneh- mensführung und Ergebnisteilhabe feststellbar sei.¹³⁸⁵ Im Hinblick auf die

1379 Loutzenhiser, BTR 2007, 693, 693.

1380 Siehe beispielsweise *Dickenson v Gross* [1927] 11 TC 614; *Alexander Bulloch & Co v. CIR* [1976] 51 TC 563; vgl. auch HMRC, Business Income Manual, 82065.

1381 Vgl. die Fälle aus der Rechtsprechung: *Donovan & McLaren v The Commis- sioners for Her Majesty's Revenue & Customs* [2014], UKFTT 048 (TC); *Pat- more v The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs* [2010] UKFTT 334 (TC); *Buck v The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, 2008 WL 5044323; *Jones v Garnett* [2007] UKHL 35.

1382 HM Treasury and HMRC, Income shifting: A Consultation on Draft Legisla- tion, Dezember 2007, Rn. I.4 – I.9.

1383 Siehe hierzu sogleich unten Kapitel 3 D.I.3.b).

1384 *Dickenson v Gross* [1927] 11 TC 614; *Alexander Bulloch & Co v. CIR* [1976] 51 TC 563.

1385 *Dickenson v Gross* [1927] 11 TC 614, 619; *Alexander Bulloch & Co v. CIR* [1976] 51 TC 563, 568 f.; vgl. auch *l'Anson Banks, Lindley & Banks on Part- nership*, 20. Aufl. 2017, Rn. 34-11; *Ray, Partnership Taxation*, 22. EL 2019, Rn. 1.102; *Whiscombe, Partnership Taxation* 2018/19, Rn. 11.2 f.

Beteiligung minderjähriger Kinder als Gesellschafter tendiert die Rechtsprechung allerdings dazu, den Nachweis der tatsächlichen Gesellschafterstellung des Kindes aufgrund der fehlenden Reife und Erfahrung abzulehnen.¹³⁸⁶

War es zunächst die Aufnahme von Kindern als Gesellschafter, beschäftigen jüngst vor allem Ehegattengesellschaften die britische Steuerverwaltung und Rechtsprechung. Die Aktualität dieser Problematik erklärt sich vor dem Hintergrund, dass im Rahmen der britischen Einkommensteuerrechtsordnung noch bis zum Jahr 1990 das Einkommen der Ehefrau weitestgehend als dasjenige des Ehemannes behandelt und in seiner Person besteuert worden war.¹³⁸⁷ Seit der Abschaffung dieser Regelung¹³⁸⁸ gelten Ehegatten nunmehr hinsichtlich sämtlicher Einkunftsarten als eigenständige Steuersubjekte, deren Einkünfte getrennt voneinander veranlagt werden.¹³⁸⁹ Infolgedessen sind vermehrt Gestaltungen aufgetreten, bei denen Steuerpflichtige ihre Erwerbstätigkeit nunmehr im Rahmen einer Gesellschaft ausüben, ihren Ehepartner an dieser Gesellschaft beteiligen und diesen trotz seiner nur geringen Rolle bei der Unternehmensführung in hohem Maße an den Gewinnen teilhaben lassen.¹³⁹⁰

Mit Bezug auf die Beteiligung eines Ehegatten führt die britische Steuerverwaltung in ihrem aktuellen Business Income Manual aus, dass die Gesellschafterstellung regelmäßig nur schwer angreifbar sei, sofern die Parteien den Vollzug ihres Gesellschaftsverhältnisses nachweisen können.¹³⁹¹ Die Einbringung von Kapital oder die Beteiligung des Ehegatten an der Unternehmensführung könne für die Anerkennung der Gesellschafterstellung nicht zur Voraussetzung gemacht werden. Überhaupt könne hierfür eine aktive Rolle im Unternehmen nicht gefordert werden; vielmehr sei

1386 Z.B. *Alexander Bulloch & Co v. CIR* [1976] 51 TC 563, 568 f.; vgl. auch HMRC, Business Income Manual, 82065; Simon's Taxes, Binder 3, 135. EL 2019, B7.101; Whiscombe, Partnership Taxation 2018/19, Rn. 11.16.

1387 Loutzenhiser, BTR 2007, 693, 712.

1388 Die Abschaffung erfolgte durch s 32 des Finance Act 1988.

1389 Vgl. hierzu *Jones v Garnett* [2007] UKHL 35, Rn. 58 ff.

1390 Vgl. HM Treasury and HMRC, Income shifting: A Consultation on Draft Legislation, Dezember 2007, Rn. I.4; siehe auch folgende Gerichtsurteile aus jüngerer Zeit: *Donovan & McLaren v The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs* [2014] UKFTT 048 (TC); *Patmore v The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs* [2010] UKFTT 334 (TC); *Buck v The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, 2008 WL 5044323; *Jones v Garnett* [2007] UKHL 35; *Young (Inspector of Taxes) v Pearce*; *Young (Inspector of Taxes) v Scrutton* [1996] STC 743.

1391 HMRC, Business Income Manual, 82065.

der Ehegatte steuerrechtlich als Gesellschafter anzuerkennen, sofern er durch Abschluss des Gesellschaftsvertrages seinen Willen zur gemeinsamen Unternehmung gezeigt hat, ihm nach dem Gesellschaftsvertrag das Recht zur Teilhabe am Gesellschaftsgewinn eingeräumt worden ist und in der Folge die Kontenführung der Gesellschaft zeigt, dass dem Familienangehörigen auch tatsächlich ein Gewinnanteil zugewiesen wurde.¹³⁹²

Auch wenn die britische Steuerverwaltung vor diesem Hintergrund keine allzu strengen Anforderungen an die Gesellschafterstellung des Ehegatten stellt, zieht sie aber in einem nächsten Schritt die hauptsächlich im Bereich von *trusts* zur Anwendung kommenden¹³⁹³ *settlement*-Regelungen¹³⁹⁴ heran und erkennt auf dieser Grundlage gegebenenfalls die Zuweisung von Gesellschaftsgewinnen an den Ehegatten für steuerrechtliche Zwecke nicht an.¹³⁹⁵

aa) Die Grundlagen der *settlement*-Regelungen

Unter dem Begriff des *settlement* erfasst das Gesetz jegliche Art von Gestaltung zur Übertragung von Einnahmen oder Vermögensgütern.¹³⁹⁶ Ziel der *settlement*-Regelungen ist es insbesondere, Steuerpflichtige daran zu hindern, zur Reduzierung der eigenen Steuerbelastung Einkünfte durch Übertragung von Einnahmen oder Vermögen auf einen Familienangehörigen zu verlagern, dessen Einkünfte einer niedrigeren Progressionsstufe unterliegen.¹³⁹⁷ Zu diesem Zweck bewirken die Vorschriften, dass die aus einem *settlement* resultierenden Einnahmen nicht dem Empfänger, sondern weiterhin dem *settlor*¹³⁹⁸ zugerechnet werden.¹³⁹⁹ So weist s 624 ITTOIA 2005 dem *settlor* Einkünfte zu, die aus einem Vermögensgegenstand (*property*)

1392 HMRC, Business Income Manual, 82065.

1393 Vgl. Inland Revenue, Tax Bulletin, Issue 64, S. 1011 f., abrufbar unter: <https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20110617024629/http://www.hmrc.gov.uk/bulletins/index.htm> (zuletzt abgerufen: Juni 2020).

1394 Part 5 Chapter 5 ITTOIA 2005 (ss 619-648).

1395 HMRC, Business Income Manual, 82065 und Trusts, Settlements and Estates Manual, 4215.

1396 Vgl. s 620(1) ITTOIA 2005: „(...) ‘settlement’ includes any disposition, trust, covenant, agreement, arrangement or transfer of assets (...).“

1397 Loutzenhiser, BTR 2007, 693, 694 m.w.N.

1398 Vgl. s 620(1) ITTOIA 2005: „‘settlor’, in relation to a settlement, means any person by whom the settlement was made.“

1399 Vgl. IRC v. Plummer [1980] A.C. 896, 911 f.

resultieren, an dem der *settlor* selbst einen Anteil (*interest*) innehat.¹⁴⁰⁰ Das Gesetz fingiert einen entsprechenden Anteil des *settlor* am Vermögensgegenstand gemäß s 625 ITTOIA 2005 immer dann, wenn dieser Gegenstand unter Umständen dem *settlor* selbst oder seinem Ehegatten¹⁴⁰¹ zufällt oder zufallen wird bzw. wirtschaftlich zum Nutzen gereicht oder gereichen wird.¹⁴⁰² S 629 ITTOIA 2005 knüpft ergänzend zu s 624 ITTOIA 2005¹⁴⁰³ an Einnahmen aus einem *settlement* an, die einem minderjährigen, ledigen Kind des *settlor* zufließen oder diesem wirtschaftlich zugutekommen. Entsprechende Einkünfte rechnet das Gesetz für steuerliche Zwecke in vollem Umfang dem Elternteil zu, selbst wenn dieser am übertragenen Vermögen keinen Anteil innehat.¹⁴⁰⁴

Über den Gesetzeswortlaut hinaus verlangt die Rechtsprechung für das Vorliegen eines *settlement* jedoch zusätzlich, dass die Gestaltung ein „*element of bounty*“¹⁴⁰⁵ aufweist. „*Bounty*“ wird diesbezüglich als die Überlassung eines Vermögenswerts ohne den Erhalt einer angemessenen Gegen-

1400 Vgl. s 624(1) ITTOIA 2005: „Income which arises under a settlement is treated for income tax purposes as the income of the settlor and of the settlor alone if it arises–

(a) during the life of the settlor, and

(b) from property in which the settlor has an interest.“

1401 Die *settlement*-Vorschriften zu Ehegatten beziehen auch einen Lebenspartner (*civil partner*) in den Anwendungsbereich ein (siehe Fn. 1394). Aus Vereinlichungsgründen wird im Folgenden nur der Ehegatte aufgeführt.

1402 Vgl. s 625 ITTOIA 2005: „A settlor is treated for the purposes of section 624 as having an interest in property if there are any circumstances in which the property or any related property–

(a) is payable to the settlor or the settlor's spouse or civil partner,

(b) is applicable for the benefit of the settlor or the settlor's spouse or civil partner, or

(c) will, or may, become so payable or applicable.“ Ausnahmen hierzu finden sich in s 625(2) bis (4) ITTOIA 2005.

1403 Vgl. s 629(2) ITTOIA 2005.

1404 Vgl. s 629 ITTOIA 2005: „(1) Income which arises under a settlement is treated for income tax purposes as the income of the settlor and of the settlor alone for a tax year if, in that year and during the life of the settlor, it–

(a) is paid to, or for the benefit of, a relevant child of the settlor (...)

(7) (...) (d) 'relevant child' means a minor child who is unmarried or not in a civil partnership.“

Ausnahmen zu dieser Regelung finden sich in ss 629(2) bis (5), 630, 630A ITTOIA 2005.

1405 Jones v Garnett [2007] UKHL 35, Rn. 7; Inland Revenue Commissioners v Leiner [1964] 41 T.C. 589, 596; Inland Revenue Commissioners v Plummer [1980] A.C. 896, 913.

leistung verstanden.¹⁴⁰⁶ Mit den Worten Lord *Hoffmanns* ist entscheidend, dass der *settlor* dem Familienangehörigen einen Vorteil zuwendet, den er einem Fremden nicht gewährt hätte.¹⁴⁰⁷ Hierdurch sollen solche Gestaltungen zwischen Familienangehörigen vom Anwendungsbereich der *settlement*-Regelungen ausgenommen werden, die auf einer wirtschaftlichen Grundlage basieren (*bona fide commercial transaction*).¹⁴⁰⁸

bb) Der *Arctic Systems Case*

Mit der Anwendung der *settlement*-Vorschriften auf Familiengesellschaften hatte sich im Jahr 2007 das oberste britische Gericht, das *House of Lords*,¹⁴⁰⁹ auseinanderzusetzen.¹⁴¹⁰ Dessen Entscheidung hat in Lehre und Praxis unter dem Namen „*Arctic Systems Case*“ vielfache Beachtung gefunden.¹⁴¹¹ Dabei betraf der zugrunde liegende Sachverhalt einen Steuerpflichtigen, Mr *Jones*, der beabsichtigte, sich als IT-Berater selbstständig zu machen und der zu diesem Zweck zusammen mit seiner Ehefrau den Mantel einer *Limited* mit dem Namen „*Arctic Systems*“ erwarb. Die Gründungsgesellschafter veräußerten die einzigen zwei Gesellschaftsanteile zum Nennwert von einem Pfund an die Ehegatten. Mr *Jones* wurde zum alleinigen Geschäftsführer ernannt, während seine Frau für die Gesellschaft die Buchhaltung, Bank- und Versicherungsgeschäfte, Steuerangelegenheiten sowie die Korrespondenz übernahm, was alles in allem wöchentlich eine Zeitdauer von 4 oder 5 Stunden beanspruchte. Der Geschäftsbetrieb der Gesellschaft gründete sich auf das Erbringen von Dienstleistungen durch Mr. Jones. Für ihre gegenüber der Gesellschaft erbrachten Leistungen wurde jeweils nur ein geringes Gehalt vereinbart und gezahlt, das allenfalls für die Tätigkeit von Mrs *Jones*, nicht aber für die Tätigkeit von Mr *Jones* als angemessen einzustufen war. Den nach Abzug von Körperschaftssteuer verbleibenden Gesellschaftsgewinn erhielten die Ehegatten zu gleichen Teilen als Dividenden ausgeschüttet. Diese Vorgehensweise erfolgte auf Anraten des Steuerberaters und verfolgte unstrittig das Ziel einer Steuer-

1406 HMRC, *Trusts, Settlements and Estates Manual*, 4110.

1407 *Jones v Garnett* [2007] UKHL 35, Rn. 7.

1408 *Bulmer v Inland Revenue Commissioners* [1967] Ch. 145, 164.

1409 Im Jahr 2009 ist an dessen Stelle der Supreme Court getreten, vgl. Ault/Arnold/Cooper, *Comparative Income Taxation*, 4. Aufl. 2020, S 227.

1410 *Jones v Garnett* [2007] UKHL 35.

1411 Loutzenhiser, BTR 2007, 693, 694; Ray, *Partnership Taxation*, 22. EL 2019, Rn. 1.105; Smailes, *Tolley's Income Tax* 2019-20, 104. Aufl. 2019, Rn. 69.31.

ersparnis, unterlagen doch die Dividenden in der Person von Mrs Jones einer niedrigeren Steuerbelastung als es der Fall gewesen wäre, wären sie vollumfänglich an Mr Jones ausgeschüttet worden.¹⁴¹²

Wenn auch Gegenstand der Entscheidung des *House of Lords* eine Kapitalgesellschaft in Gestalt einer *Limited* war, wurden dennoch die Entscheidungsgründe des Gerichts in der Literatur¹⁴¹³ und der Verwaltungspraxis¹⁴¹⁴ gleichermaßen auch auf *partnerships* übertragen, so dass sie für die Beteiligung eines Ehegatten an einer Personengesellschaft und damit für die vorliegende Untersuchung ebenfalls von Relevanz sind.

Mit dem Argument, dass die *settlement*-Regelungen jede Art von Gestaltung zur Übertragung von Einnahmen oder Vermögensgütern erfassen, hat das *House of Lords* den Anwendungsbereich dieser Vorschriften auch mit Blick auf das Gesellschaftsverhältnis zwischen Mr und Mrs Jones als eröffnet angesehen.¹⁴¹⁵ Ebenso bejahten die *Lords* das erforderliche *element of bounty* im *Arctic Systems Case*. Lord Hoffmann hielt es insofern – anders als die untere Instanz¹⁴¹⁶ – für unbeachtlich, dass Mrs Jones ihren Anteil nicht von ihrem Ehemann ohne Gegenleistung, sondern von den Gründungsgesellschaftern zum Nennwert erworben und in Form ihrer Verwaltungstätigkeiten einen Arbeitseinsatz gegenüber der Gesellschaft erbracht hatte. In Übereinstimmung mit der Auffassung der Steuerverwaltung¹⁴¹⁷ sei die Übertragung des Gesellschaftsanteils vielmehr im Lichte der bereits von Anfang an geplanten Ausgestaltung des Gesellschaftsverhältnisses zu sehen. In der hälftigen Beteiligung von Mrs Jones am Gesellschaftskapital und der damit verbundenen Aussicht auf hohe Dividendenzahlungen liege ein Vorteil, den Mr Jones einem Dritten, der lediglich die Verwaltungsaufgaben von Mrs Jones erledigte, nicht gewährt hätte.¹⁴¹⁸ Lord Hoffmann folgte dementsprechend der Auffassung der Steuerverwaltung, wonach Mr Jones durch seinen Arbeitseinsatz die den Dividenden seiner Ehefrau

1412 Zum Ganzen Jones v Garnett [2007] UKHL 35, Rn. 2 ff. Ein weiterer Vorteil dieser Gestaltung wurde darin gesehen, dass bezogen auf die Dividenden im Gegensatz zu Gehaltszahlungen keine Sozialabgaben anfielen, vgl. Jones v Garnett [2007] UKHL 35, Rn. 5.

1413 l'Anson Banks, Lindley & Banks on Partnership, 20. Aufl. 2017, Rn. 34-17; Loutzenhiser, BTR 2007, 693, 694.

1414 HMRC, Trusts, Settlements and Estates Manual, 4215.

1415 Jones v Garnett [2007] UKHL 35, Rn. 10 ff., 33, 40 ff., 66 ff., 75 ff.; vgl. auch HMRC, Business Income Manual, 82065 und Trusts, Settlements and Estates Manual, 4215.

1416 Jones v Garnett [2006] 1 WLR 1123, Rn. 73.

1417 Vgl. Jones v Garnett, [2007] UKHL 35, Rn. 8.

1418 Jones v Garnett, [2007] UKHL 35, Rn. 10 ff.

zugrundeliegenden Gewinne erwirtschaftet habe und stufte ihn auf dieser Grundlage im Ausgangspunkt als *settlor* ein.¹⁴¹⁹ Gemäß s 625(a) ITTOIA 2005 wäre Mr Jones nach Auffassung des Gerichts demnach im Grundsatz so zu behandeln, als ob ihm die Einnahmen, die seiner Ehefrau aus ihrer Beteiligung zugeflossen sind, zuzurechnen wären. Allerdings sahen die Lords im konkreten Fall das Vorliegen einer Ausnahmegvorschrift zum Anwendungsbereich der *settlement*-Regelungen als vorliegend an.¹⁴²⁰

Das Gesetz regelt in s 626 ITTOIA 2005 – beschränkt auf Ehegatten – eine Ausnahme vom Anwendungsbereich der *settlement*-Vorschriften, soweit eine vollständige Vermögensschenkung (*outright gift*) vorliegt. Entscheidende Voraussetzung für ein *outright gift* ist, dass die Schenkung nicht zu einer Trennung eines Vermögensgegenstandes von den hieraus fließenden Einkünften führt.¹⁴²¹ Ein *outright gift* liegt daher nur dann vor, wenn das Vermögensgut umfassend, d.h., mit allen hieraus resultierenden Einkünften, auf den Ehegatten übertragen wird und sich der Schenker des Vermögensgegenstandes dauerhaft entäußert hat.¹⁴²² Zudem darf die Schenkung keinerlei Bedingungen unterliegen und nicht lediglich ein Recht auf den Bezug von Einkünften (*right to income*) sein.¹⁴²³

Die Lords sahen mit Blick auf die Gestaltung des Ehepaars *Jones* sämtliche dieser Voraussetzungen als erfüllt an. Dieselben Umstände, die zur Annahme eines *element of bounty* führten, begründeten zugleich auch das Vorliegen einer Beteiligungsschenkung von Mr *Jones* an seine Ehefrau.¹⁴²⁴ Dass Mrs *Jones* ihre Beteiligung an sich entgeltlich von den Gründungsgesellschaftern erworben habe, sei nicht maßgeblich; vielmehr liege die Schenkung von Mr *Jones* an seine Ehefrau für Zwecke des s 626 ITTOIA 2005 in dem Umstand begründet, dass Mr *Jones* dem Erwerb der Beteiligung zum Nennwert mit der Aussicht auf hohe Dividendenzahlungen seitens seiner Ehefrau zustimmte.¹⁴²⁵ Entgegen der Auffassung der Finanzbehörde sahen die Richter in der Beteiligung auch nicht nur ein *right to income*, denn die Beteiligung sei nicht nur mit einem Gewinnbezugsrecht, sondern mit sämtlichen Gesellschaftsrechten, wie insbesondere

1419 *Jones v Garnett*, [2007] UKHL 35, Rn. 24.

1420 *Jones v Garnett*, [2007] UKHL 35, Rn. 28 ff., 34 ff., 40, 90 ff.

1421 Wheeler, 3 World Tax Journal (2011), 39, 88 f.

1422 S 626(2), (4)(b) ITTOIA 2005.

1423 S 626(3), (4)(a) ITTOIA 2005.

1424 *Jones v Garnett* [2007] UKHL 35, Rn. 28, 55.

1425 *Jones v Garnett* [2007] UKHL 35, Rn. 28, 55.

einem Stimmrecht und einem Recht auf Teilhabe am Liquidationserlös, ausgestattet gewesen.¹⁴²⁶

Im Ergebnis entschieden die *Lords* somit, dass der Beteiligungserwerb von Mrs Jones als *outright gift* vom Bereich der *settlement*-Regelungen auszunehmen und die Dividendenausschüttung an sie steuerlich anzuerkennen ist. Die britische Steuerverwaltung hat die Rechtsprechung des *House of Lords* in ihrem Trust, Settlements and Estates Manual übernommen und auch für *partnerships* nachvollzogen. Auf dieser Grundlage sieht die Finanzverwaltung in der Aufnahme eines Familienangehörigen in eine Personengesellschaft ein *settlement*, wenn dem aufgenommenen Familienangehörigen ein Vorteil zugewendet wurde, der ihm unter fremdüblichen Bedingungen nicht eingeräumt worden wäre. Maßgeblich soll hierfür sein, ob die Einräumung der Gesellschafterstellung mit einer Aussicht auf eine Gewinnpartizipation verbunden ist, die außer Verhältnis zu dem Gesellschaftsbeitrag des Familienangehörigen steht und einem Fremden daher nicht gewährt worden wäre.¹⁴²⁷ Die in diesem Sinne schenkweise Beteiligung eines Ehegatten an einer Personengesellschaft wird jedoch als *outright gift* eingestuft, wenn der Ehegatte vollumfänglich, d.h., nicht nur am laufenden Gesellschaftsergebnis, sondern auch am Gesellschaftsvermögen beteiligt wird.¹⁴²⁸ Handelt es sich bei dem schenkweise beteiligten Familienangehörigen allerdings um das minderjährige und ledige Kind eines Gesellschafters, rechnet die Finanzverwaltung den Gewinnanteil des Kindes auf der Grundlage des s 629(1)(a) ITTOIA 2005 vollumfänglich dem die Gesellschafterstellung einräumenden Elternteil zu.¹⁴²⁹ Eine dem *outright gift* für Ehegatten vergleichbare Ausnahmenvorschrift existiert insoweit nicht.

1426 Jones v Garnett [2007] UKHL 35, Rn. 30, 39, 92.

1427 HMRC, Trusts, Settlements and Estates Manual, 4215.

1428 HMRC, Trusts, Settlements and Estates Manual, 4215. Ob die Steuerverwaltung dies auch für die Beteiligung des Ehegatten als *limited partner* annehmen würde, wird in der Literatur aufgrund der Haftungsbeschränkung sowie der fehlenden Geschäftsführungsbefugnisse des aufgenommenen Ehegatten bezweifelt, vgl. l'Anson Banks, Lindley & Banks on Partnership, 20. Aufl. 2017, Rn. 34-17; Whiscombe, Partnership Taxation 2018/19, Rn. 11.10.

1429 HMRC, Business Income Manual, 82065 und Trusts, Settlements and Estates Manual, 4300.

b) Die Ergebnisverteilung bei Familienpersonengesellschaften und die Reformpläne der britischen Regierung

Es ist somit im Rahmen der britischen Rechtsordnung, wie sie sich nach der Auslegung des *House of Lords* im *Arctic Systems Case* darstellt, zulässig, den Ehepartner schenkweise in eine Personengesellschaft aufzunehmen und ihn an den Gesellschaftsgewinnen zu beteiligen, auch wenn er in seiner Gesellschafterstellung keine weiteren Beiträge gegenüber der Gesellschaft erbringt. Voraussetzung ist nur, dass der Ehepartner am Vermögen der Gesellschaft beteiligt und nicht nur auf ein Gewinnbezugsrecht beschränkt ist. Eine spezielle Gesetzesvorschrift, die die Gestaltungsfreiheit persönlich verbundener Gesellschafter im Rahmen der steuerlichen Ergebnisverteilung einschränken würde, existiert in der britischen Rechtsordnung nicht. Den Ehegatten bleibt es daher grundsätzlich unbenommen, ihre zivilrechtliche Ergebnisverteilung auch mit Blick auf das Steuerrecht beliebig auszugestalten.¹⁴³⁰

Diesen Rechtszustand, wie er sich als Folge der Entscheidung des House of Lords im *Arctic Systems Case* manifestierte, sah die britische Regierung als nicht hinnehmbar an, widerspreche es doch dem Prinzip der Individualbesteuerung und der „Fairness“ des Einkommensteuersystems, wenn Steuerpflichtige durch Gründung einer Gesellschaft Einkünfte auf einen anderen Steuerpflichtigen mit einer niedrigeren Steuerprogression verlagern könnten.¹⁴³¹ Mit dem Ziel, entsprechende Einkünfteverschiebungen zu verhindern, veröffentlichte die britische Regierung noch im selben Jahr der Entscheidung des *House of Lords* einen Gesetzesentwurf, der die bestehenden Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidung in Part 13 des ITA 2007 um einen Abschnitt mit Regelungen speziell zu Einkünfteverschiebungen (*income-shifting*) im Rahmen von Gesellschaften erweitern

1430 Dies gilt freilich nur in den Grenzen der ss 850A und 850B ITTOIA 2005, siehe hierzu oben Kapitel 3 B.III. Ob die im Jahr 2013 eingeführte GAAR einen Einfluss auf die Gestaltungsfreiheit der Gesellschafter bei der Ergebnisverteilung hat, ist bislang von der Rechtsprechung noch nicht geklärt worden. Siehe zur GAAR oben Kapitel 3 A.II.3.b).

1431 HM Treasury and HMRC, *Income shifting: A Consultation on Draft Legislation*, Dezember 2007, Rn. I.1.

sollte.¹⁴³² Diese Bestimmungen sollten in Ergänzung zu den bereits bestehenden *settlement*-Vorschriften Anwendung finden.¹⁴³³

Der Gesetzentwurf stieß in der Beratungsphase jedoch auf harsche Kritik.¹⁴³⁴ Infolgedessen nahm die Regierung von ihrem Vorhaben wieder Abstand und erklärte, die Entwicklung der Einkünfteverlagerungsproblematik bei Familiengesellschaften zunächst beobachten zu wollen.¹⁴³⁵ Bislang ist ein erneuter Versuch einer Reform unterblieben.¹⁴³⁶ Auch wenn es sich bei dem Gesetzentwurf der britischen Regierung folglich nicht um geltendes Recht handelt, soll er dennoch zum Gegenstand der vorliegenden Untersuchung gemacht werden, könnte er sich doch durchaus aus Sicht der deutschen Rechtsordnung als hilfreich erweisen.

aa) Die Grundzüge des Gesetzentwurfs der Regierung

Nach der Vorstellung der Regierung sollte sich der Anwendungsbereich der neuen Vorschriften zur Einkünfteverlagerung gleichermaßen auf Personen- wie auf Kapitalgesellschaften erstrecken.¹⁴³⁷ Ausgehend von der Sachverhaltskonstellation im *Arctic Systems Case* hatte die Regierung hierbei insbesondere solche Fälle im Blick, in denen der Gesellschaftsgewinn hauptsächlich durch den Arbeitseinsatz eines Gesellschafters generiert wird, während ein zweiter Gesellschafter, in der Regel ein Familienangehöriger, gar keine oder nur eine untergeordnete Rolle in der Unternehmensführung spielt und hierfür mit dem Ziel einer Steuerersparnis unangemessen hohe Dividenden bzw. einen unangemessen hohen Gewinnan-

1432 Ss 681A bis 681F in der Entwurfsfassung, vgl. HM Treasury and HMRC, *Income shifting: A Consultation on Draft Legislation*, Dezember 2007, Part A.

1433 HM Treasury and HMRC, *Income shifting: A Consultation on Draft Legislation*, Dezember 2007, Rn. B.64.

1434 186 Parlamentsmitglieder sprachen sich gegen den Vorschlag der Regierung aus, vgl. EDM 714 of 2007-08, *Income shifting*, 16. Januar 2008, abrufbar unter: <https://edm.parliament.uk/early-day-motion/34871/income-shifting> (zuletzt abgerufen: Juni 2020); vgl. auch Crawford/Freedman, in Adam et al., *Dimension of Tax Design*, The Mirlees Review, 2010, S. 1028, 1053 f.

1435 HM Treasury, 2008 Pre-Budget Report: *Facing global challenges: Supporting people through difficult times*, Rn. 5.103, abrufbar unter: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/238690/7484.pdf (zuletzt abgerufen: Juni 2020).

1436 Smailes, *Tolley's Income Tax 2019-20*, 104. Aufl. 2019, Rn. 69.31.

1437 HM Treasury and HMRC, *Income shifting: A Consultation on Draft Legislation*, Dezember 2007, Rn. B.4-B.6.

teil erhält.¹⁴³⁸ Beispielhaft wird in den Erläuterungen zum Gesetzesentwurf der Fall einer freischaffenden Autorin angeführt, die ihre Tätigkeit im Rahmen einer Personengesellschaft ausübt und ihren Ehemann zur Hälfte an den Gewinnen der Gesellschaft beteiligt, obwohl dieser weder Kapital noch seine Arbeitskraft einbringt.¹⁴³⁹

In seiner beabsichtigten Ausgestaltung sollte der neue Regelungskomplex aber nicht auf entsprechende Gestaltungen beschränkt sein. Vielmehr hätte der Tatbestand als zentrales Element generell an die Verschiebung von Einkünften von einer natürlichen Person (*Individual 1*) auf eine andere natürliche Person (*Individual 2*) im Rahmen einer Personen- oder Kapitalgesellschaft angeknüpft, ohne ein Verwandtschaftsverhältnis zwischen den Gesellschaftern vorauszusetzen. Zentral für das Vorliegen eines sog. *income-shifting* wären im Wesentlichen zwei Voraussetzungen gewesen:¹⁴⁴⁰

Zunächst sollten all diejenigen Gestaltungen vom Anwendungsbereich der Vorschrift ausgenommen werden, die auf einer wirtschaftlichen Grundlage basieren oder deren Hauptzweck erkennbar nicht auf eine Steuerersparnis gerichtet ist.¹⁴⁴¹

Des Weiteren hätte es das Gesetz für das Vorliegen eines *income shifting* zur Voraussetzung gemacht, dass *Individual 1* durch die gewählte Gestal-

1438 HM Treasury and HMRC, Income shifting: A Consultation on Draft Legislation, Dezember 2007, Rn. I.7.

1439 HM Treasury and HMRC, Income shifting: A Consultation on Draft Legislation, Dezember 2007, Rn. I.9, Box I.I.

1440 Insgesamt knüpft der Gesetzesentwurf an vier Voraussetzungen an, vgl. HM Treasury and HMRC, Income shifting: A consultation on Draft Legislation, Dezember 2007, Part A, s 681B: „(1) This Chapter applies where income is shifted from one individual (‘Individual 1’) to another (‘Individual 2’). (2) Income is shifted from Individual 1 to Individual 2 if conditions A to D are met.”

Conditions C und D treten aber mit Blick auf die gegenständliche Untersuchung in den Hintergrund.

1441 Vgl. HM Treasury and HMRC, Income shifting: A Consultation on Draft Legislation, Dezember 2007, Part A, s 681B(3): “Condition A is that Individual 1-

(a) is party to relevant arrangements, or

(b) has the power to control or influence relevant arrangements.”

S 681E (1): „For the purposes of this Chapter arrangements are “relevant arrangements” if –

(a) the arrangements are not genuine commercial arrangements, and

(b) it would be reasonable to draw the conclusion, from all the circumstances of the case, that the purpose, or one of the main purposes, of the arrangements is the avoidance or reduction of a charge to income tax.”

tung auf Einkünfte verzichtet („*the forgone income*“) und diese oder hiermit direkt oder indirekt in Zusammenhang stehende Einkünfte zum Teil oder vollständig *Individual 2* zugeordnet werden („*the shifted income*“).¹⁴⁴² Nach der geplanten gesetzlichen Definition hätte *Individual 1* insbesondere dann auf Einkünfte verzichtet, sofern es vor dem Hintergrund seines oder ihres Arbeitseinsatzes sowie aller anderen relevanten Umstände berechtigterweise zu erwarten gewesen wäre, dass er oder sie die Einkünfte erhalten hätte, was aber tatsächlich nicht der Fall war.¹⁴⁴³ In ihren Erläuterungen zum Gesetzentwurf führt die Regierung aus, dass sie bewusst von der Einführung einer Formel zur Bestimmung der Höhe der verschobenen Einkünfte abgesehen hätte, da stets die Umstände des Einzelfalles Berücksichtigung finden müssten und die Vielzahl der Unternehmensgestaltungen und Beiträge der Gesellschafter in der Praxis einer verallgemeinernden Regelung entgegenstünden.¹⁴⁴⁴ Regelmäßig seien die Beiträge der Gesellschafter aber anhand dreier Faktoren zu bestimmen.¹⁴⁴⁵ Diesbezüglich nennen die Erläuterungen zuvorderst den ausdrücklich auch im Gesetzesvorschlag angeführten Arbeitseinsatz der Gesellschafter. Dieser spiele insbesondere eine hervorgehobene Rolle, wenn die Gesellschaft die Erbringung von Dienstleistungen zum Gegenstand habe und nur wenig Anlagevermögen halte.¹⁴⁴⁶ Hierbei seien Art, Umfang und Gewicht des Arbeitseinsatzes zu berücksichtigen und das marktübliche Entgelt hierfür heranzuziehen.¹⁴⁴⁷

1442 Vgl. HM Treasury and HMRC, Income shifting: A Consultation on Draft Legislation, Dezember 2007, Part A, s 681B(4): “Condition B is that, pursuant to the relevant arrangements –

(a) Individual 1 forgoes income (“the forgone income”), and

(b) any of the forgone income, or any income (directly or indirectly) deriving from or otherwise representing any of the forgone income, would be income of Individual 2 (“the shifted income”) for a tax year (“the relevant tax year”).”

1443 Vgl. HM Treasury and HMRC, Income shifting: A Consultation on Draft Legislation, Dezember 2007, Part A, s 681F: „For the purposes of this Chapter Individual 1 “forgoes income” if –

(...) having regard to any work done by Individual 1 and all other relevant circumstances, Individual 1 might reasonably be expected to receive the income but does not do so.”

1444 HM Treasury and HMRC, Income shifting: A Consultation on Draft Legislation, Dezember 2007, Rn. B.47, B.49.

1445 HM Treasury and HMRC, Income shifting: A Consultation on Draft Legislation, Dezember 2007, Rn. B.49.

1446 HM Treasury and HMRC, Income shifting: A Consultation on Draft Legislation, Dezember 2007, Rn. B.50.

1447 HM Treasury and HMRC, Income shifting: A Consultation on Draft Legislation, Dezember 2007, Rn. B.49, B.53 Box B.4 Example D Szenario 1 und 2.

Daneben könne aber auch das von den Gesellschaftern investierte Kapital für die Ergebnisverteilung von Relevanz sein. Gerade mit Bezug auf Gesellschaften, deren Gewinne auf einem beträchtlichen Kapitaleinsatz beruhten, spiegle der Kapitalbeitrag eines Gesellschafters dessen Bedeutung für die Gesellschaft wider. Dem müsse in Gestalt einer angemessenen Rendite Rechnung getragen werden.¹⁴⁴⁸ Schließlich dürfe auch das Haftungsrisiko der Gesellschafter bei der Ergebnisverteilung nicht unberücksichtigt bleiben.¹⁴⁴⁹ Ausdrückliche Erwähnung finden in den Erläuterungen zum Gesetzesvorschlag auch Konstellationen, in denen sich das Ausmaß der Beiträge eines Gesellschafters in den folgenden Wirtschaftsjahren nach Gesellschaftsgründung ändert, sei es etwa in Gestalt eines reduzierten Arbeitseinsatzes oder einer Rücknahme investierten Kapitals. Um eine Einkünfteverschiebung zwischen den Gesellschaftern auszuschließen, müsse die Ergebnisverteilung nach Auffassung der Regierung entsprechend der veränderten Beiträge angepasst werden.¹⁴⁵⁰

Rechtsfolge einer Einkünfteverschiebung sollte nach den Reformplänen der Regierung eine Umverteilung der verschobenen Einkünfte von *Individual 2* auf *Individual 1* sein.¹⁴⁵¹ Ausgenommen hiervon sollten allerdings diejenigen Fälle werden, in denen die Gestaltung tatsächlich nicht zu einer Reduzierung der Gesamtsteuerlast von *Individual 1* und 2 geführt hätte.¹⁴⁵² Unterlägen etwa beide Gesellschafter dem Spitzensteuersatz, ist es nach Auffassung der Regierung ohne Relevanz für die steuerliche Belastung der verschobenen Einkünfte, in welcher Person sie der Besteuerung

1448 HM Treasury and HMRC, Income shifting: A Consultation on Draft Legislation, Dezember 2007, Rn. B.51.

1449 HM Treasury and HMRC, Income shifting: A Consultation on Draft Legislation, Dezember 2007, Rn. B.52.

1450 HM Treasury and HMRC, Income shifting: A Consultation on Draft Legislation, Dezember 2007, Rn. B.96-B.113.

1451 Vgl. HM Treasury and HMRC, Income shifting: A Consultation on Draft Legislation, Dezember 2007, Part A, s 681C(1): „The shifted income is to be treated for the purpose of income tax –

(a) as forming part of the income of Individual 1 for the relevant tax year, and
(b) as not forming part of the income of Individual 2 for that tax year.“

1452 Vgl. HM Treasury and HMRC, Income shifting: A Consultation on Draft Legislation, Dezember 2007, Part A, s 681D: “Section 681C does not apply where –

(a) the total amount of income tax which would be payable by Individual 1 and Individual 2 for the relevant tax year if subsection (1) of that section did apply, is less than or equal to

(b) the total amount of income tax which would be payable by them for that tax year if that subsection did not apply.”

unterworfen werden.¹⁴⁵³ Insoweit hätte nach den Erläuterungen zum Gesetzesvorschlag aber auch den persönlichen steuerlichen Verhältnissen von *Individual 1* und 2 außerhalb der Gesellschaft Rechnung getragen werden müssen.¹⁴⁵⁴

bb) Kritik am Gesetzesentwurf

Der Gesetzesentwurf sah sich nach seiner Veröffentlichung erheblicher Kritik ausgesetzt, die nicht nur gegen die konkrete Ausgestaltung der *income-shifting*-Regelungen erhoben wurde, sondern ganz allgemein dem Gesetzesvorhaben von vornherein jegliche Legitimität absprach.¹⁴⁵⁵ So wurde unter anderem von *Truman* eingewandt, dass Gestaltungen zur Einkünfteverschiebung wie im *Arctic System Case* lediglich ein „Symptom“ der eigentlichen Problematik seien, dass das britische Einkommensteuerrecht keine Möglichkeit der Zusammenveranlagung von Ehegatten vorsehe. Statt eine gesetzliche Grundlage zur Korrektur solcher Einkommensverschiebungen einzuführen, sollte vielmehr dieser Mangel behoben werden.¹⁴⁵⁶

Gegen die konkrete Ausgestaltung des Gesetzesvorhabens hoben insbesondere *Truman*, *Redston* sowie *Crawford* und *Freedman* die praktischen Schwierigkeiten hervor, die sich aus dem Abstellen auf die Beiträge der einzelnen Gesellschafter ergäben.¹⁴⁵⁷ *Redston* hält die von der Regierung

1453 HM Treasury and HMRC, *Income shifting: A Consultation on Draft Legislation*, Dezember 2007, Rn. B.43, Box B.3.

1454 HM Treasury and HMRC, *Income shifting: A Consultation on Draft Legislation*, Dezember 2007, Rn. B.44.

1455 Vgl. insbesondere Murphy, *Tax Research*, January 2008, S. 3 ff., abrufbar unter: <http://www.taxresearch.org.uk/Documents/HMRCIncomeShifting.pdf> (zuletzt abgerufen: Juni 2020); Redston, *BTR* 2007, S. 680, 681 f.; Ross Martin, *Income shifting proposals and problems*, *AccountingWeb.co.uk*, 8 February 2008, abrufbar unter: <https://www.accountingweb.co.uk/tax/business-tax/income-shifting-proposals-and-problems-by-nichola-ross-martin> (zuletzt abgerufen: Juni 2020); Truman, *Fault lines*, *Taxation*, 23. Februar 2008, Issue 4177, abrufbar unter: <https://www.taxation.co.uk/articles/2008-09-24-6903-fault-lines> (zuletzt abgerufen: Juni 2020).

1456 Truman, *Fault lines*, *Taxation*, 23. Februar 2008, Issue 4177, abrufbar unter: <https://www.taxation.co.uk/articles/2008-09-24-6903-fault-lines> (zuletzt abgerufen: Juni 2020).

1457 Crawford/Freedman, in Adam et al., *Dimenson of Tax Design*, *The Mirlees Review*, 2010, S. 1028, 1053 f.; Truman, *Unnecessary arboricide*, *Taxation*, 13 February 2008, Issue 4145, abrufbar unter: <https://www.taxation.co.uk/artic>

angeführte Konstellation, in der die Gesellschaftsgewinne ausschließlich aus dem Arbeitseinsatz eines Gesellschafters resultierten und der Ehegatte hieran hälftig beteiligt werde, zwar für einen eindeutigen Fall einer Einkünfteverlagerung, kritisiert dieses Beispiel aber als stark vereinfacht und praxisfern.¹⁴⁵⁸ In der Differenziertheit, in der die Gesellschaftsbeiträge in der Praxis tatsächlich auftraten, seien sie nur schwer zu bewerten.¹⁴⁵⁹ Die Erläuterungen zum Gesetzesentwurf gäben insbesondere keine Auskunft zu der Frage, ob sich bei der Bewertung des Arbeitseinsatzes der Zeiteumfang oder die Schwierigkeit der Tätigkeit auswirkten. Ein erheblicher Beitrag eines Ehegatten könne auch in der Unterstützung bei wichtigen Unternehmensentscheidungen liegen.¹⁴⁶⁰ Schließlich sei nicht klar, wie sich Arbeits- und Kapitaleinsatz zueinander verhielten.¹⁴⁶¹ Auf dieser Grundlage sehen denn auch Crawford und Freeman einen erheblichen Beratungs- und Verwaltungsaufwand bei der Anwendung der *income-shifting*-Regelungen, der außer Verhältnis zu dem zu erwartenden Mehraufkommen an Steuern stünde.¹⁴⁶²

4. Vergleichende Zusammenfassung und Wertung

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass in sämtlichen Vergleichsländern im Hinblick auf persönlich verbundene Gesellschafter von den allgemeinen steuerlichen Ergebnisverteilungsgrundsätzen abgewichen wird. Während alle drei Rechtsordnungen im Ausgangspunkt für Zwecke eines steuerlichen Verteilungsmaßstabs an die Verteilungsabrede der Gesellschafter anknüpfen, sieht die jeweilige Steuerpraxis mit Blick auf persönlich verbundene Gesellschafter die Notwendigkeit, diesen Maßstab einer Überprüfung und gegebenenfalls anschließenden Korrektur zu unterzie-

les/2008-02-13-6012-unnecessary-arbicide (zuletzt abgerufen: Juni 2020); Redston, BTR 2007, 680, 683 ff.; vgl. auch Martin, *Income shifting proposals and problems*, AccountingWeb.co.uk, 8 February 2008, abrufbar unter: <https://www.accountingweb.co.uk/tax/business-tax/income-shifting-proposals-and-problems-by-nichola-ross-martin> (zuletzt abgerufen: Juni 2020).

1458 Redston, BTR 2007, 680, 683.

1459 Crawford/Freedman, in Adam et al., *Dimension of Tax Design*, The Mirlees Review, 2010, S. 1028, 1053 f., abrufbar unter: <https://www.ifs.org.uk/uploads/mirleesreview/dimensions/ch11.pdf>; Redston, BTR 2007, 680, 683 f.

1460 Redston, BTR 2007, 680, 683 f.

1461 Redston, BTR 2007, 680, 683 f.

1462 Crawford/Freedman, in Adam et al., *Dimension of Tax Design*, The Mirlees Review, 2010, S. 1028, 1053.

hen. Das Erfordernis dieser Sonderbehandlung wird übereinstimmend mit dem fehlenden Interessengegensatz zwischen verbundenen Gesellschaftern und der hieraus resultierenden Gefahr begründet, dass mittels der Ergebnisverteilung in steuerlicher Hinsicht Einkünfte auf einen anderen Gesellschafter verlagert würden.

- a) Das Erfordernis eines abweichenden Zurechnungsmaßstabes bei persönlich verbundenen Gesellschaftern

Im deutschen Steuerrecht knüpfen sämtliche Einkunftstatbestände an eine Erwerbshandlung an und rechnen die Einkünfte demjenigen zu, der diese Erwerbshandlung ausführt. Einkommen aus persönlicher Leistung wird auf dieser Grundlage in der Person desjenigen besteuert, der die Leistung erbringt und Einkommen aus Vermögen wird demjenigen zugerechnet, der das Vermögen einsetzt.¹⁴⁶³ Will man Unternehmungen in der Form einer Personengesellschaft in dieses System einordnen, sieht man sich mit dem allgegenwärtigen Konflikt aus Einheit der Gesellschaft und Vielheit der Gesellschafter konfrontiert.¹⁴⁶⁴ Nach dem hier für das deutsche Recht propagierten Ansatz ist für die Zurechnung von Gewinneinkünften im Rahmen einer Personengesellschaft nicht an Gesellschaftsbeiträge der einzelnen Gesellschafter anzuknüpfen. Vielmehr wird in Übereinstimmung mit den gesellschaftsrechtlichen Grundlagen auch für steuerliche Zwecke allein die Gesellschaft als diejenige angesehen, die den Gewinn am Markt erwirtschaftet. Eine Verlagerung von Einkünften zwischen den einzelnen Gesellschaftern muss auf dieser Grundlage ausscheiden, da einzig die Gesellschaft die Erwerbshandlungen – sei es den Einsatz von Kapital oder von Arbeitskraft – ausführt. Die einzelnen Gesellschafter partizipieren an dem Erwerbseinkommen der Gesellschaft allein auf der Grundlage ihrer Beteiligung an der Gesellschaft im Umfang des zivilrechtlichen Verteilungsschlüssels; insoweit sind sie Nutznießer der Gesellschaftstätigkeit und damit in ihrer Leistungsfähigkeit berührt. Demnach müsste für steuerliche Zwecke an sich stets der zivilrechtlichen Verteilungsabrede gefolgt werden.¹⁴⁶⁵

Von der Verteilungsabrede der Gesellschafter geht auch das US-amerikanische Recht im Ausgangspunkt aus und stellt als einzige Bedingung

1463 Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rn. 151 ff.

1464 Siehe hierzu bereits oben Kapitel 1 B.I.1. und Kapitel 2 B.IV.2.a)bb).

1465 Siehe hierzu oben Kapitel 2 B.IV.2.a)bb)(6).

für ihre Heranziehung im Steuerrecht, dass sie sich bei den einzelnen Gesellschaftern vermögensmäßig tatsächlich auswirkt. In welchem Umfang die Gesellschafter zur Gewinnerwirtschaftung beigetragen haben, wird hingegen nicht relevant. Diesen Grundsatz hält das US-amerikanische Recht jedoch mit Bezug auf nahestehende Gesellschafter nicht aufrecht. Familienpersonengesellschaften betreffend, stellen die Treasury Regulations vielmehr darauf ab, dass der Gewinn auf die Arbeits- und/oder Kapitalbeiträge der einzelnen Gesellschafter zurückzuführen sei und diese daher bei der steuerlichen Ergebnisverteilung berücksichtigt werden müssten. Dies folge aus dem allgemeinen Zurechnungsprinzip, wonach Einkünfte in der Person desjenigen zu besteuern seien, der sie durch seinen Arbeits-einsatz oder die Nutzung seines Kapitals erwirtschaftet. Der Umsetzung dieses abweichenden Ansatzes für Familienpersonengesellschaften dient die Sondervorschrift des § 704(e) IRC, die auch bei Einhaltung der Voraussetzungen des *substantial economic effect* (§ 704(b) IRC) eine Korrektur der Ergebnisverteilung in Übereinstimmung mit den Arbeits- und Kapitalbeiträgen der Gesellschafter zulässt. Begründet wird das Erfordernis der Sondervorschrift des § 704(e) IRC im US-amerikanischen Recht damit, dass die Anknüpfung an den wirtschaftlichen Niederschlag der Verteilungsabrede im Hinblick auf einander nahestehende Gesellschafter ihren Zweck, steuermisbräuchliche Verteilungsabreden zu verhindern, verfehle. Der wirtschaftliche Niederschlag der Ergebnisverteilung garantiere nur im Falle eines Interessenwiderstreits zwischen den Gesellschaftern, dass die Verteilungsabrede auf einer wirtschaftlichen Grundlage basiere. Existiere zwischen den Gesellschaftern aber ein Interessengleichlauf, ließe sich der steuermotivierte Verzicht auf eine angemessene wirtschaftliche Teilhabe zugunsten eines anderen Gesellschafter nicht ausschließen.¹⁴⁶⁶

Auch der Blick auf das Vereinigte Königreich zeigt, dass der Ansatz, für steuerliche Zwecke schlicht an die sich wirtschaftlich niederschlagende Ergebnisverteilungsabrede der Gesellschafter anzuknüpfen, seine Grenze im Interessengleichlauf der Gesellschafter findet. So wird dort auf Seiten der Steuerpraxis die für die Ergebnisverteilung grundlegende Vorschrift des s 850 ITTOIA 2005, die an die gesellschaftsrechtliche Verteilungsabrede der Gesellschafter anknüpft, vor dem Hintergrund steigender Zahlen von Ehegattengesellschaften als unzureichend kritisiert.¹⁴⁶⁷

Gleichermaßen kann auch im deutschen Recht für den Fall persönlich verbundener Gesellschafter nicht ohne weiteres die zivilrechtliche Vertei-

1466 Siehe oben Kapitel 3 D.I.2.a)bb).

1467 Siehe oben Kapitel 3 D.I.3.b).

lungsabrede herangezogen werden. Auch wenn sich die laufend zugewiesenen Gewinn- und Verlustanteile per Saldo spätestens im Zeitpunkt des Ausscheidens des Gesellschafters oder der Liquidation der Gesellschaft wirtschaftlich in seinem Vermögen niederschlagen, sagt dies doch nichts über die Grundlage der Verteilungsabrede aus. Es können für steuerliche Zwecke aber nur solche Verteilungsabreden Geltung entfalten, die in der Erwerbssphäre der Gesellschafter, mithin im Gesellschaftsverhältnis, begründet sind. Wurzelt die Verteilungsabrede demgegenüber in persönlichen Verhältnissen der Gesellschafter, muss sie für steuerliche Zweck eine Korrektur erfahren.¹⁴⁶⁸ Andernfalls läge ein Verstoß gegen das Gebot einer gleichmäßigen Besteuerung¹⁴⁶⁹ vor, würde man Steuerpflichtigen doch so einen Weg eröffnen, mittels der Ergebnisverteilung bei Personengesellschaften private Zuwendungen (§ 12 Nr. 2 EStG) zu verdecken.¹⁴⁷⁰ Ganz im Sinne der Rechtsprechung des BFH muss daher der „Grundsatz der Einheit der Gesellschaft (...) gegenüber dem Gedanken der Vielheit der Gesellschafter zurücktreten, wenn andernfalls eine sachlich zutreffende Besteuerung des Gesellschafters nicht möglich wäre“¹⁴⁷¹. Insofern wird auch im Vergleich zum US-amerikanischen Recht deutlich, dass man im Falle eines Interessengleichlaufs zwischen den Gesellschaftern in beiden Rechtsordnungen nicht umhinkommt, den Arbeits- und Kapitaleinsatz der einzelnen Gesellschafter mit seinen Folgen auf eine dem Besteuerungssystem gerecht werdende Zuweisung von Gesellschaftsergebnissen zu berücksichtigen. Um das allgemeine Einkünftezurechnungssystem unter Einhaltung des verfassungsrechtlichen Gebots einer gleichmäßigen Besteuerung auch mit Bezug zu Personengesellschaften zu wahren, müssen daher Einkünfte, die auf der persönlichen Leistung eines Gesellschafters beruhen, auch in seiner Person steuerlich erfasst werden.¹⁴⁷² Dies lässt sich bei Gesellschaf-

1468 Dobroschke/Potthast, DB 1975, 1718, 1720 f, 1724; Flume, DB 1973, 786, 791; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 12 II (S. 513); Zimmermann, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 12. Aufl. 2017, Abschnitt F Rn. 52.

1469 Hierzu statt aller Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rn. 96.

1470 Vgl. auch BFH v. 29.01.1976, IV R 89/75, BStBl. II 1976, S. 374 (Tz. 22); Flume, in FS Bosch, 1976, 191, 191; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 12 I 3 (S. 512 f.); Schön, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011, 139, 151.

1471 BFH v. 3.07.1995, GrS 1/93, BStBl. II 1995, S. 617 (Tz. 61); siehe auch BFH v. 25.06.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751 (Tz. 151).

1472 Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 16 Rn. 214; Dobroschke/Potthast, DB 1975, 1718, 1720; Dornbach, FR 1976, 273, 286 f.; Flume, DB 1973,

tern mit widerstreitenden wirtschaftlichen Interessen durch Anknüpfung an den zivilrechtlichen Verteilungsschlüssel und dessen wirtschaftlichen Niederschlag im Vermögen der Gesellschafter bewirken. Demgegenüber reicht der wirtschaftliche Niederschlag der Ergebnisverteilung bei Gesellschaftern mit gleichlaufenden Interessen nicht aus.¹⁴⁷³

b) Mögliche Änderung der Besteuerungseinheit

In der Folge stellt sich die Frage, wie der Einkünfteverlagerungsproblematik bei Familienpersonengesellschaften begegnet werden könnte. Ein Blick auf die Systemgrundlagen in den Steuerrechtsordnungen der Vergleichsländer bestätigt die für das deutsche Recht schon gewonnene Erkenntnis der eigentlichen Wurzel der Einkünfteverlagerungsproblematik. Diese liegt zum einen in einem progressiv ausgestalteten Steuertarif,¹⁴⁷⁴ den auch die Einkommensteuerrechtsordnung der USA sowie des Vereinigten Königreichs vorsehen und der auch dort Steuerpflichtige dazu veranlasst, Einkünfte auf einen Familienangehörigen, dessen Einkommen einer niedrigeren Progressionsstufe unterliegt, zu verlagern und hierdurch eine Reduzierung der Gesamtsteuerlast der Familie zu erlangen. Zum anderen gründet sich die Problematik der Familienpersonengesellschaft auf die Ausgestaltung der Besteuerungseinheit, an die die Einkommensteuerpflicht anknüpft.¹⁴⁷⁵ Im Vereinigten Königreich etwa, tritt deshalb gegenwärtig verstärkt das Phänomen der Ehegattengesellschaft auf, da das britische Einkommensteuerrecht Ehegatten als voneinander getrennte Steuerpflichtige behandelt.¹⁴⁷⁶ In Deutschland hingegen ist die Gründung einer

786, 792; ders., StbJb 1976/77, 43, 66; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 12 II (S. 514).

1473 Für eine Angemessenheitsprüfung infolge eines fehlenden Interessengegensatzes zwischen den Gesellschaftern insbesondere auch Bitz, in L/B/P, EStG, 141. EL 2020, § 15 Rn. 109; Buge, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 840, 888, 896; Carlé/Halm, KÖSDI 2000, 12383, 12390; Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 199 ff.; Hallerbach, in Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl. 2005, Rn. 1487, 1497; Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 224 f.; Schmid, DStR 1995, 1977, 1981.

1474 Flume, in FS Bosch, 1976, 191, 191; Groh, in Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen, DStJG 1 (1979), 97, 98; Schmidt, FR 1974, 485, 485.

1475 Flume, DB 1973, 786, 794 f.; ders., in FS Bosch, 1976, 191, 191; Groh, in Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen, DStJG 1 (1979), 97, 98; Schmidt, FR 1974, 485, 485.

1476 Siehe oben Kapitel 3 D.I.3.a).

Personengesellschaft allein zum Zwecke der Einkünfteverlagerung auf den Ehegatten ohne Bedeutung, da im Wege der Zusammenveranlagung (§ 26b EStG) die Einkünfte der Ehegatten zu einer Besteuerungseinheit zusammengefasst werden. Hier tritt vielmehr die Beteiligung eines Kindes am elterlichen Unternehmen in den Fokus des Interesses, da Kinder als von den Eltern getrennte Steuerpflichtige erfasst werden.¹⁴⁷⁷ Aus den USA wiederum wird berichtet, dass die Zahl der Familienpersonengesellschaften nicht zuletzt aus dem Grund rückläufig ist, dass mittels der „*kiddie tax*“ das Einkommen der Kinder aus der Beteiligung als Personengesellschafter dem Steuertarif der Eltern unterworfen wird.¹⁴⁷⁸

Der Forderung der britischen Regierung, der Einkünfteverlagerung im Rahmen von Ehegattengesellschaften Einhalt zu gebieten, wurde in der britischen Literatur denn auch zum Teil entgegengehalten, dass die Ungerechtigkeit vielmehr im allgemeinen System des britischen Steuerrechts angelegt sei, nach dem eine Verlagerung von Vermögenseinkünften zwischen Ehegatten durch Aufteilung von Einkunftsquellen zulässig wäre, während eine Aufteilung von Arbeitseinkommen ausscheide.¹⁴⁷⁹ Auch in Deutschland führen die Kritiker der Rechtsprechung des BFH zur Familienpersonengesellschaft, namentlich *Flume*¹⁴⁸⁰ und *Knobbe-Keuk*¹⁴⁸¹, den unbefriedigenden Rechtszustand auf die hier ebenso vorhandene Ungleichbehandlung von Einkommen aus Vermögen und Einkommen aus Arbeit zurück.

Dem Ansatz, der dem Problem der Familienpersonengesellschaft mittels einer Anpassung der Besteuerungseinheit begegnen möchte,¹⁴⁸² ist vor diesem Hintergrund uneingeschränkt zuzustimmen, würde doch hiermit

1477 Flume, in FS Bosch, 1976, 191, 191; Hallerbach, in Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl. 2005, Rn. 1417.

1478 Siehe oben Kapitel 3 D.I.2.a)bb).

1479 Redston, BTR 2007, 680, 681 f.; vgl. auch Murphy, Tax Research, January 2008, S. 3 ff., abrufbar unter: <http://www.taxresearch.org.uk/Documents/HMRCIncomeShifting.pdf> (zuletzt abgerufen: Juni 2020); Ross Martin, Income shifting proposals and problems, AccountingWeb.co.uk, 8 February 2008, abrufbar unter: <https://www.accountingweb.co.uk/tax/business-tax/income-shifting-proposals-and-problems-by-nichola-ross-martin> (zuletzt abgerufen: Juni 2020).

1480 Flume, DB 1973, 786, 794 f.; ders., in FS Bosch, 1976, 191, 191.

1481 Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 12 I 3 (S. 512 f.).

1482 Für Deutschland insbesondere Flume, DB 1973, 786, 794 f.; ders., FS Bosch, 1976, 191, 191, Hallerbach, in Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl. 2005, Rn. 1417; für das Vereinigte Königreich Loutzenhiser, BTR 2007, 693, 712 f.

die Problematik der Einkünfteverlagerung auf Familienangehörige bei der Wurzel gepackt und nicht nur in Gestalt einer Korrektur der vereinbarten Ergebnisverteilung bei Personengesellschaften ein Symptom behandelt. Nichtsdestotrotz soll dieser Ansatz hier nicht weiterverfolgt werden; denn zum einen würde die Zusammenfassung von Eltern und Kindern zu einer Besteuerungseinheit die deutsche Einkommensteuerrechtsordnung grundlegend verändern und eine vor diesem Hintergrund erforderliche Untersuchung einer systemgerechten Ausgestaltung¹⁴⁸³ den Rahmen dieser Arbeit sprengen. Zum anderen würde die Zusammenveranlagung von Eltern und Kindern die Frage nach einer steuerlich anzuerkennenden Ergebnisverteilung bei Familienpersonengesellschaften nicht gänzlich entbehrlich machen, bestünde doch auch dann noch immer die Möglichkeit der Einkünfteverlagerung zwischen anderen Familienangehörigen, wie etwa im Verhältnis von Großeltern zu ihren Enkelkindern.¹⁴⁸⁴ So macht auch weiterhin im US-amerikanischen Steuerrecht die Einführung der „*kiddie tax*“ die spezielle Regelung des § 704(e) IRC bei Personengesellschaften nicht entbehrlich. Eine mögliche Lösung zur Verhinderung der Einkünfteverlagerung mittels einer Familienpersonengesellschaft ist daher im Folgenden mit Zielrichtung auf die Ergebnisverteilung zu untersuchen.

c) Unterschiedliche Ansätze der Verteilungskorrekturen in den Vergleichsländern

Zunächst sollen die unterschiedlichen Ansätze der einzelnen Vergleichsländer zusammengefasst gegenübergestellt werden, um sie abwägend einer Wertung für eine mögliche Übernahme in das nationale Recht zu unterziehen.

1483 Siehe BVerfG v. 30.06.1964, 1 BvL 16/62, BVerfGE 18, S 97 ff. zur Verfassungswidrigkeit des früheren § 27 EStG, der eine Zusammenveranlagung von Eltern und Kindern vorsah (vgl. die Fassung der Bekanntmachungen vom 17. Januar 1952 (BGBl. I 1951, S. 33), vom 15. September 1953 (BGBl. I 1953, S. 1355), vom 21. Dezember 1954 (BGBl. I 1955, S. 441) und vom 23. September 1958 (BGBl. I 1958, S. 673).

1484 Groh, in Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen, DStJG 1 (1979), 97, 98.

aa) Der persönliche und sachliche Anwendungsbereich

In Deutschland beschränkt die höchstrichterliche Rechtsprechung ihre Grundsätze in persönlicher Hinsicht auf „nahe Familienangehörige“, ohne jedoch diesen Kreis abschließend zu definieren. Zudem wertet sie die Angemessenheit der Ergebnisverteilung in Abhängigkeit zum Rechtsgrund des Beteiligungserwerbs. Während sie im Falle eines entgeltlichen Beteiligungserwerbs die Ergebnisverteilung zwischen nahen Familienangehörigen einem Fremdvergleich unterzieht, hat sie mit Blick auf eine angemessene Ergebniszuteilung an einen schenkweise beteiligten Familienangehörigen eine starre Renditeobergrenze festgesetzt.¹⁴⁸⁵

Der Gesetzesentwurf der britischen Regierung hätte sich im Falle des Vollzugs demgegenüber in seinem persönlichen Anwendungsbereich nicht auf nahestehende Gesellschafter beschränkt, sondern die Ergebnisverteilung fremder und persönlich verbundener Gesellschafter gleichermaßen einer steuerrechtlichen Überprüfung auf ihre Beitragsangemessenheit unterzogen. Auf den Rechtsgrund des Beteiligungserwerbs wäre dabei nicht abzustellen gewesen. Vom Tatbestand der Norm sollten allerdings solche Gestaltungen ausgenommen werden, die auf einer wirtschaftlichen Grundlage basierten oder deren Hauptzweck erkennbar nicht auf eine Steuerersparnis gerichtet gewesen wäre.¹⁴⁸⁶ Im Gegensatz zur Herangehensweise der deutschen Rechtsprechung wäre mit dem britischen Gesetzesvorhaben keinerlei Unsicherheit verbunden gewesen, wer vom persönlichen Anwendungsbereich erfasst ist. Auch der Vorwurf einer Ungleichbehandlung von Ehegatten und Familienangehörigen gegenüber fremden Gesellschaftern hätte nicht erhoben werden können. Der britische Ansatz ist jedoch mit Blick auf das deutsche Recht dennoch abzulehnen. So widerspricht die tatbestandliche Anknüpfung an sämtliche Gesellschaftsverhältnisse dem hier vertretenen Ansatz, der mit Bezug auf fremde Gesellschafter den zivilrechtlichen Verteilungsschlüssel auch für steuerliche Zwecke als sachgerechten Verteilungsmaßstab anerkennt. Abhilfe schafft auch nicht die Ausnahme von Gestaltungen, die auf einer wirtschaftlichen Grundlage basieren oder die erkennbar nicht Steuerersparniszwecken dienen. Wenn auch Gestaltungen zwischen fremden Gesellschaftern im Regelfall von derartigen Ausnahmen erfasst wären, verbliebe der Finanzverwaltung dennoch ein gewisser Beurteilungsspielraum. Für einen solchen gibt es aber auf der Grundlage des hier propagierten Ansatzes keinen

1485 Siehe oben Kapitel 3 D.I.1.b)bb).

1486 Siehe oben Kapitel 3 D.I.3.b)aa).

Raum, weil die Beiträge der einzelnen Gesellschafter nicht maßgeblich für die Erfüllung des Einkünfteerzielungstatbestandes sind.¹⁴⁸⁷

Demgegenüber knüpft die US-amerikanische Rechtsordnung im Rahmen der Angemessenheitsüberprüfung an das Vorliegen einer Beteiligungsschenkung an. Auch wenn die Entstehungsgeschichte des § 704(e) (1) IRC ihren Bezug zu Familienpersonengesellschaften offenlegt, erstreckt sich der tatbestandliche Anwendungsbereich dieser Vorschrift auf jede Beteiligungsschenkung, unabhängig davon, ob sie zwischen fremden oder verwandtschaftlich verbundenen Personen erfolgt.¹⁴⁸⁸

Die Anknüpfung an das Vorliegen einer Beteiligungsschenkung erweist sich auch für das deutsche Recht als sachgerechter Ansatz. Eine mögliche Einkünfteverlagerung ist hierbei durch den Interessengleichlauf bedingt, der nicht zwingend mit einer familiären Beziehung korrelieren muss. Zwar wird es im Regelfall im Verhältnis zwischen nahen Familienangehörigen an einem natürlichen Interessenwiderstreit mangeln, im Einzelfall kann aber auch zwischen diesen ein tatsächlicher Interessengegensatz bestehen. In Deutschland hat es das BVerfG denn auch nicht als Rechtfertigungsgrund für eine Benachteiligung der Familie akzeptiert, dass allgemein auf das persönliche Verhältnis und die damit einhergehende Gefahr steuermisbräuchlichen Verhaltens abgestellt wird.¹⁴⁸⁹ Umgekehrt sind gleichlaufende Interessen nicht zwingend auf Personen mit familiären Beziehungen beschränkt. Auch unter engen Freunden ist es denkbar, dass der eine zugunsten des anderen auf eine wirtschaftliche Teilhabe verzichtet.¹⁴⁹⁰ Gleichlaufende wirtschaftliche Interessen lassen sich damit nach außen hin nur schwer in generalisierender Weise an persönlichen Verbindungen festmachen, will man einerseits sämtliche Fälle eines tatsächlichen Interessengleichlaufs erfassen und andererseits nicht bestimmte Personen von vornherein unter einen Generalverdacht stellen. Knüpfte eine Gesetzesvorschrift aber stattdessen schlicht an das tatsächliche Vorliegen gleichlaufender Interessen im Einzelfall an, ergäben sich in der praktischen Anwendung Nachweisschwierigkeiten, manifestiert sich doch das Bestehen

1487 Siehe oben Kapitel 2 B.IV.2.bb)(6.).

1488 Siehe oben Kapitel 3 D.I.2.a)bb).

1489 Z.B. BVerfG v. 12.03.1985, 1 BvR 571/81, BVerfGE 69, S.188 (Tz. 56); BVerfG v. 15.07.1969, 1 BvL 22/65, BVerfGE 26, S.321 (Tz. 23 f.); BVerfG v. 10.06.1963, 1 BvR 345/61, BVerfGE 16, S.203 (Tz. 19 ff.); BVerfG v. 24.01.1962, 1 BvL 32/57, BVerfGE 13, S.290 (Tz. 80 ff.); vgl. auch Schön, in FS Klein, 1994, 467, 488 f.

1490 BVerfG v. 10.06.1963, 1 BvR 345/61, BVerfGE 16, S.203 (Tz. 25); Dens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 165.

bzw. Fehlen gleichlaufender Interessen nicht unbedingt nach außen.¹⁴⁹¹ Vor diesem Hintergrund erweist es sich als sachgerecht, dass das US-amerikanische Recht einen Interessengleichlauf in generalisierender Weise stets im Fall der schenkweisen Beteiligung eines Gesellschafters annimmt. Die Mutmaßung, dass bei schenkweise eingeräumten Beteiligungen der Schenker auch auf eine gebührende Erfolgsteilhabe zugunsten des Beschenkten verzichten werde, erscheint nicht unangemessen. Schließlich hat sich in Gestalt der Beteiligungsschenkung ein Gleichlauf der Interessen nach außen hin bereits gezeigt. Der Vorwurf einer Diskriminierung von Familienangehörigen steht diesbezüglich nicht im Raum, werden doch fremde und familiär verbundene Gesellschafter im Hinblick auf Beteiligungsschenkungen gleichermaßen in ihrer Gestaltungsfreiheit eingeschränkt.

bb) Der steuerrechtliche Verteilungsmaßstab

Bei der Suche nach einem steuerrechtlichen Verteilungsmaßstab darf zunächst nicht außer Acht gelassen werden, dass sich die Prüfung der steuerlichen Anerkennung auf zwei Ebenen vollzieht. Zunächst stellt sich nach sämtlichen Vergleichsrechtsordnungen die Frage, ob die Ergebnisverteilung dem Grunde nach steuerlich gefolgt werden kann. Voraussetzung hierfür ist, dass für steuerliche Zwecke überhaupt ein Gesellschaftsverhältnis zwischen den Beteiligten anerkannt wird. Hieran schließt sich in einem zweiten Schritt die Frage nach dem konkreten Ausmaß der steuerlich anzuerkennenden Ergebniszuteilung an. Der Bestimmung des steuerrechtlichen Verteilungsmaßstabes geht somit zwingend die steuerrechtliche Anerkennung des schenkweise Beteiligten als Gesellschafter voraus.

(1.) Die steuerrechtliche Anerkennung der Ergebnisverteilung dem Grunde nach

Speziell mit Blick auf Familienmitglieder ist für die steuerrechtliche Anerkennung eines Gesellschaftsverhältnisses nach der Rechtsprechung aller Vergleichsländer zunächst ausschlaggebend, ob auf der Grundlage sämtlicher Umstände und Tatsachen ein ernsthafter Bindungswille der Parteien feststellbar ist. Insoweit überprüft die deutsche Rechtsprechung den Bindungswillen anhand der Indizien der zivilrechtlichen Wirksamkeit des

¹⁴⁹¹ Siehe auch BFH v. 27.11.1989, GrS 1/88, BStBl II 1990, S. 160 (Tz. 54).

Gesellschaftsvertrages, der Eindeutigkeit und Klarheit der Vereinbarungen sowie der tatsächlichen Durchführung und der Fremdüblichkeit des inhaltlich Vereinbarten.¹⁴⁹² Auch die US-amerikanischen Gerichte machen sich unter Berücksichtigung der acht *Luna factors* ein umfassendes Bild aller Umstände des Einzelfalls. Insbesondere prüfen sie, welche Vereinbarung die Parteien getroffen haben und wie sie sie tatsächlich durchführen, ob sie Beiträge zum Gesellschaftszweck erbracht sowie Gewinne und Verluste aus der Unternehmung geteilt haben; ebenso, ob sie nach außen gemeinsam aufgetreten sind und gemeinsam die Führung des Unternehmens bestimmen.¹⁴⁹³ Die vergleichsweise geringsten Anforderungen stellt vor diesem Hintergrund die britische Steuerpraxis, die nach den Richtlinien des HMRC zumindest in Bezug auf Ehegatten das Gesellschaftsverhältnis der Besteuerung regelmäßig schon dann zugrunde legt, sofern nur ein Gesellschaftsvertrag existiert und aus der Kontenführung ersichtlich ist, dass dem Ehegatten ein Gewinnanteil zugewiesen wird.¹⁴⁹⁴

Während das britische Recht für die steuerliche Qualifizierung als Gesellschafter keine weiteren Voraussetzungen an die Gesellschafterstellung knüpft, geht sowohl das deutsche als auch das US-amerikanische Recht in seinen tatbestandlichen Anforderungen über eine wirksame gesellschaftsrechtliche Stellung hinaus.

Im deutschen Recht setzt § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG voraus, dass ein Gesellschafter auch als Mitunternehmer zu qualifizieren ist. Dieses Mitunternehmererfordernis bildet nach der deutschen Rechtsprechung den Schwerpunkt der Prüfung, wenn es um die Frage geht, ob die schenkweise Aufnahme eines Familienangehörigen in eine Gesellschaft für steuerliche Zwecke Wirkung entfaltet. Ob dem aufgenommenen Familienangehörigen eine Mitunternehmerstellung eingeräumt wurde, ist ausschlaggebend dafür, dass er in der Diktion der Rechtsprechung eine eigene „Einkunftsquelle“¹⁴⁹⁵ innehat. Zu diesem Zweck darf die Rechtsstellung des aufgenommenen Familienangehörigen, so wie sie sich nach der inhaltlichen Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrages im Einzelfall darstellt, im Vergleich zum gesellschaftsrechtlichen Regelstatut nicht derart beschränkt sein, dass es an einer für eine Unternehmerstellung erforderlichen Initiative und eines Risikos mangelt und die Stellung des Gesellschafters nur derjenigen eines bloßen Zuwendungsempfängers entspricht. Dabei könne

1492 Siehe oben Kapitel 3 D.I.1.a).

1493 Siehe oben Kapitel 3 D.I.2.a)aa).

1494 Siehe oben Kapitel 3 D.I.3.a).

1495 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 25).

die erforderliche Rechtsstellung des Familienangehörigen nicht anhand einer Reihe fester Kriterien bestimmt werden. Vielmehr müsse im Einzelfall stets das Gesamtbild aller Rechte auf seine Übereinstimmung mit dem Typusbegriff¹⁴⁹⁶ des Mitunternehmers hin untersucht werden. Ist hiernach die Mitunternehmerstellung des aufgenommenen Familienangehörigen zu bejahen, sollen außerbetriebliche Gründe für seine Aufnahme, seien es auch solche einer Steuerersparnis, irrelevant sein.¹⁴⁹⁷

Im US-amerikanischen Recht tritt bei Gesellschaften, deren Gewinnerwirtschaftung wesentlich auf dem Einsatz von Kapital beruht, neben die Feststellung des tatsächlichen Bindungswillens der Parteien die aus § 761(b) IRC abgeleitete Voraussetzung, dass der schenkweise am Gesellschaftskapital beteiligte Familienangehörige tatsächlich Inhaber des auf ihn übertragenen Kapitalanteils sein muss.¹⁴⁹⁸ Diese Voraussetzung scheint zunächst gegenüber dem deutschen Mitunternehmererfordernis wesentlich klarer und eindeutiger zu sein, erweckt sie doch den Eindruck, dass hiernach nur ein einziges Kriterium und nicht ein Gesamtbild aller gesellschaftlichen Rechte und Pflichten Bedeutung erlangt. Zudem erscheint es auch sachgerecht, nur auf die Kapitalbeteiligung abzustellen, da nach dem allgemeinen Einkünftezurechnungssystem der US-amerikanischen Rechtsordnung der Inhaber von Kapital Zurechnungssubjekt für die aus dem Kapital fließenden Einkünfte ist.¹⁴⁹⁹

Dabei darf aber nicht übersehen werden, dass nicht jede nur formale Kapitalinhaberschaft für eine steuerliche Zurechnung des Gesellschaftsgewinns ausreichend sein kann. Da die Gesellschafter bei der Ausgestaltung ihres Innenverhältnisses völlig frei sind und die Rechtsstellung eines Familienangehörigen derart beschränken können, dass im Ergebnis nur formal ein Anteil am Gesellschaftskapital eingeräumt wurde,¹⁵⁰⁰ kommt auch das US-amerikanische Recht nicht umhin, die Gesellschafterstellung des Angehörigen umfassender in den Blick zu nehmen und weitergehende Voraussetzungen an die steuerliche Anerkennung von Gewinnzuweisungen zu knüpfen. Dementsprechend muss nach den US-amerikanischen Richtlinien auf der Grundlage sämtlicher dem Familienangehörigen eingeräumten bzw. vorenthaltenen Rechte beurteilt werden, ob die mit einer

1496 Dötsch, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011, 7, 27; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 261.

1497 Siehe oben Kapitel 3 D.I.1.a).

1498 Siehe oben Kapitel 3 D.I.2.a)aa).

1499 Siehe hierzu oben Kapitel 2 B.II.1.

1500 Vgl. im Einzelnen Treas. Reg. § 1.704-1(e)(2)(ii) bis (x).

Gesellschaftsbeteiligung regelmäßig einhergehenden Befugnisse ausgeübt werden können und deshalb eine *tatsächliche* Inhaberschaft des Kapitalanteils angenommen werden kann. Ähnlich der deutschen Rechtsprechung zum Tatbestandsmerkmal der Mitunternehmerschaft, stellen auch die US-amerikanischen Richtlinien maßgeblich darauf ab, ob sich der Schenker wesentliche vermögensrechtliche Rechte oder wesentliche Geschäftsführungsbefugnisse im Zusammenhang mit der Gesellschaftsbeteiligung zurückbehalten hat, so dass sich für steuerliche Zwecke der Schenker als wahrer Inhaber des auf den Familienangehörigen übertragenen Kapitalanteils darstellt.¹⁵⁰¹

Als Vergleichsmaßstab verweisen die Richtlinien auf fremdübliche Gestaltungen. Maßgeblich soll hierbei stets das Gesamtbild der Verhältnisse sein. Ist auf der Grundlage der in den US-amerikanischen Richtlinien vorgeschriebenen Wertung die tatsächliche Inhaberschaft des Familienangehörigen in Bezug auf seinen Kapitalanteil zu bejahen, spielen die Motive für die Aufnahme des Familienangehörigen bei der steuerlichen Anerkennung des Gesellschaftsverhältnisses – ebenso wie im deutschen Recht – keinerlei Rolle mehr.¹⁵⁰² Damit verfolgt das US-amerikanische Erfordernis der tatsächlichen Inhaberschaft des schenkweise übertragenen Kapitalanteils bei näherem Hinsehen dieselbe Zielrichtung wie das deutsche Mitunternehmerkriterium. Ein Gesellschafter, der formal am Gesellschaftskapital beteiligt ist, dessen Rechtsstellung im Übrigen aber derart beschränkt ist, dass er weder die Geschäfte der Gesellschaft mitbestimmen, noch frei über seinen Gewinnanteil oder seinen Gesellschaftsanteil im Ganzen verfügen kann, soll nach US-amerikanischem Recht nicht steuerliches Zurechnungssubjekt laufender Gesellschaftsgewinne sein. Nichts anderes ist es, wenn der BFH die Mitunternehmerstellung eines Kindes etwa für den Fall verneint, dass dessen Gesellschafterstellung jederzeit durch den Schenker gekündigt werden kann und dies nur eine Abfindung des Kindes zum Buchwert seines Kapitalanteils nach sich zieht.¹⁵⁰³

Der Ansatz des britischen Rechts unterscheidet sich hingegen von demjenigen der beiden anderen Vergleichsländer. Sind die Anforderungen an die Anerkennung des Gesellschaftsverhältnisses nach der britischen Rechtsordnung im Vergleich zum deutschen und US-amerikanischen

1501 Siehe hierzu oben Kapitel 3 D.I.2.a)aa); vgl. auch Schütte, Die Familiengesellschaft, 1986, S. 219 ff, ausführlich zu den Ähnlichkeiten und Unterschieden zum deutschen Recht.

1502 Siehe oben Kapitel 3 D.I.2.a)aa).

1503 Schütte, Die Familiengesellschaft, 1986, S. 223.

Recht noch gering, kommen in einem nächsten Schritt in Gestalt der *settlement*-Vorschriften allgemeine Missbrauchsverhinderungsvorschriften¹⁵⁰⁴ zur Anwendung. Diese hält die britische Steuerverwaltung der Ergebniszuteilung an den Familienangehörigen entgegen, sofern diese außer Verhältnis zu seinem Gesellschafterbeitrag steht und einem Fremden daher nicht gewährt worden wäre. In diesem Fall sieht sie in der Beteiligung des Familienangehörigen an der Gesellschaft ein *settlement*. Rechtsfolge hieraus ist die vollumfängliche Zurechnung des dem Familienangehörigen zugewiesenen Ergebnisanteils an denjenigen, auf dessen Beitrag der erwirtschaftete Gesellschaftsgewinn hauptsächlich zurückzuführen ist.¹⁵⁰⁵ Die *settlement*-Vorschriften entfalten ihre Rechtsfolge damit auf Ebene der Anerkennung der Ergebniszuteilung dem Grunde nach, wird doch hiernach eine Zurechnung des Gesellschaftsgewinns an den Zuwendungsempfänger gänzlich ausgeschlossen. Zugleich knüpft die Tatbestandsebene der *settlement*-Vorschriften aber an die zweite Ebene, nämlich an die Höhe der Ergebniszuteilung, an. Damit vermischen sich im britischen Recht die zwei Ebenen der steuerrechtlichen Anerkennung der Ergebniszuteilung. Aus der Unangemessenheit der Höhe der Ergebniszuteilung in Bezug auf die Beitragsleistung des Familienangehörigen wird abgeleitet, dass nicht nur in den erhöhten Gewinnzuweisungen eine Zuwendung im Sinne eines *settlement* zu sehen ist, sondern die Zuwendung vielmehr bereits in der Einräumung einer Beteiligung und deren Ausstattung mit einer unangemessenen Gewinnquote liegt. Konsequenz hieraus ist, dass die Beteiligung des Familienangehörigen für steuerliche Zwecke gänzlich außer Acht gelassen wird. Diese Vermischung der beiden Ebenen führt in jeglicher Hinsicht zu unverhältnismäßigen Resultaten. So ergeben sich einerseits unnötig drastische Folgen für die Steuerpflichtigen, sofern der Tatbestand der *settlement*-Vorschriften erfüllt ist; denn dann ist für steuerliche Zwecke auch eine dem Beitrag des Familienangehörigen angemessene Ergebniszuteilung ausgeschlossen. Andererseits ergeben sich, wie im *Arctic Systems Case*, unverhältnismäßig günstige Folgen, sofern die *settlement*-Vorschriften nicht greifen, weil die Beteiligung des Familienangehörigen als *outright gift* eingestuft wird. In diesem Fall ist der gesellschaftsvertraglichen Verteilungsabrede trotz einer unangemessen hohen Ergebniszuteilung an den Familienangehörigen in vollem Umfang auch für steuerliche Zwecke zu folgen.¹⁵⁰⁶

1504 Vgl. Wheeler, 3 World Tax Journal (2011), 38, 88.

1505 Siehe hierzu oben Kapitel 3 D.I.3.a)aa).

1506 Siehe hierzu oben Kapitel 3 D.I.3.a)bb).

Hieraus lässt sich für das deutsche Recht die Lehre ziehen, dass entsprechende Zurechnungsregelungen wie die britischen *settlement*-Vorschriften in ihrer „Ganz-oder-Gar-nicht-Manier“ zur Regelung der Ergebnisverteilung in Personengesellschaften ungeeignet sind. Die Frage nach der Beitragsangemessenheit der Ergebniszuteilung sollte allenfalls für deren Anerkennung der Höhe nach relevant werden, nicht aber für die Frage, ob dem Familienangehörigen für steuerliche Zwecke überhaupt eine eigene Einkunftsquelle eingeräumt wurde.

Sowohl die deutsche als auch die US-amerikanische Rechtsordnung stellen demgegenüber für die Zuwendung einer Einkunftsquelle maßgeblich darauf ab, ob dem Familienangehörigen mit seiner Aufnahme entscheidende unternehmerische Befugnisse eingeräumt wurden. Den Einkommensteuerrechtsordnungen beider Länder ist gemeinsam, dass sie allgemein zwischen der schenkweisen Zuwendung einer Einkunftsquelle einerseits und der Zuwendung bereits erzielter Einkünfte andererseits unterscheiden. Während erstere dazu führt, dass die aus der Einkunftsquelle fließenden Einkünfte dem Zuwendungsempfänger zugerechnet werden, ändert letztere nichts an der steuerlichen Zurechnung der Einkünfte beim Zuwendenden.¹⁵⁰⁷ Mit Blick auf Personengesellschaften stellt sich im Steuerrecht beider Länder daher die Frage, ob die Aufnahme eines Familienangehörigen in eine Personengesellschaft als Zuwendung einer Einkunftsquelle zu werten oder die Gesellschaftsbeteiligung lediglich formaler Natur ist und im Kern eine Zuwendung von Gewinnanteilen vorliegt, die allein der Schenker erzielt.¹⁵⁰⁸ Stellte man diesbezüglich allein auf den ernsthaften Bindungswillen der Parteien zur gemeinsamen Unternehmensführung ab, bliebe unberücksichtigt, dass die Parteien die Rechtsstellung des Familienangehörigen im Innenverhältnis derart beschränken können, dass sie derjenigen eines bloßen Zuwendungsempfängers gleicht.¹⁵⁰⁹ Aus dieser Gestaltungsfreiheit der Gesellschafter ergibt sich im Steuerrecht die Notwendigkeit eines Instrumentariums, mittels dessen der konkreten Aus-

1507 Vgl. zum deutschen Recht insbesondere Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rn. 150 ff.; Musil, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 2 Rn. 59; zum US-amerikanischen Recht insbesondere *Helvering v. Horst*, 311 U.S. 112, (1940); *Blair v. CIR*, U.S. 57, 330, 334 (1937); *Lucas v. Earl*, 281 U.S. 111, (1930).

1508 Vgl. für das deutsche Recht so insbesondere auch Birkholz BB 1974, 271, 272; Schmidt, FR 1974, 485, 487 f.; siehe auch Flume, in FS Bosch, 1976, 191, 199 und Schulze-Osterloh, JbFSt 1978/79, 245, 256, die allerdings gegenüber der Rechtsprechung des BFH weniger strenge Anforderungen an die Mitunternehmergemeinschaft des Kindes stellen.

1509 Vgl. auch BFH v. 29.01.1976, IV R 73/73, BStBl. II 1976, S. 324 (Tz 41).

gestaltung des Gesellschaftsverhältnisses im Einzelfall Rechnung getragen werden kann. Das Steuerrecht muss hierbei auf die potenzielle Vielgestaltigkeit von Gesellschaftsverträgen reagieren, so dass es dem Steuergesetzgeber insoweit unmöglich ist, eine Reihe abschließender Kriterien festzusetzen, die für die Wertung der Gesellschaftsbeteiligung als Einkunftsquelle allein ausschlaggebend sind.¹⁵¹⁰ Wenn auch damit für die Steuerpflichtigen eine gewisse Rechtsunsicherheit hinsichtlich der steuerlichen Anerkennung des Gesellschaftsverhältnisses verbunden ist,¹⁵¹¹ ist dies – jedenfalls mit Blick auf Deutschland – vor dem Hintergrund einer gebotenen gleichmäßigen Besteuerung¹⁵¹² unvermeidbar.¹⁵¹³ Zudem bedienen sich beide Rechtsordnungen – die deutsche in Gestalt des Mitunternehmererfordernisses, die US-amerikanische in Gestalt der tatsächlichen Kapitalinhaberschaft – eines Anknüpfungsmerkmals, das gleichermaßen für fremde wie für persönlich verbundene Gesellschafter gilt. Eine potenzielle Diskriminierung von Familienangehörigen steht daher nicht im Raum.¹⁵¹⁴

Allerdings ist die in der deutschen Literatur geübte Kritik am Verständnis des Mitunternehmerkriteriums als Zurechnungsmerkmal und nicht als bloßes Qualifizierungsmerkmal nicht von der Hand zu weisen.¹⁵¹⁵ Aus der Verneinung der Mitunternehmereigenschaft des aufgenommenen Familienangehörigen folgt nicht zwangsläufig, dass diesem für steuerliche Zwecke überhaupt keine Einkünfte zugerechnet werden können. Festgestellt ist hiermit lediglich, dass dem Familienangehörigen nicht die Einkunftsquelle „Gesellschaftsbeteiligung“ zugewendet wurde, die zur Zurechnung von Gewinneinkünften führt. Die Beteiligung am Gesellschaftsvermögen kann aber durchaus die Zurechnung von Einkünften aus Kapitalvermögen nach sich ziehen.¹⁵¹⁶ Dies erkennt auch der BFH an und prüft im Anschluss an die Ablehnung der Mitunternehmereigenschaft,

1510 Dobroschke/Potthast, DB 1975, 1668, 1670.

1511 So die an dem Mitunternehmerkriterium geübte Kritik von Dobroschke/Potthast, DB 1975, 1668, 1670.

1512 Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rn. 96.

1513 Vgl. insbesondere Schmidt, FR 1974, 485, 488.

1514 Siehe zum deutschen Recht statt aller Buge, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 845.

1515 Insbesondere Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 16 Rn. 140 ff.; Groh, in Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen, DStJG 1 (1979), 97, 101 ff.; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 12 I 3 (S. 512 f.); Schütte, Die Familiengesellschaft, 1986, S. 219 ff.; Schulze-Osterloh, JbFSt 1978/79, 245, 253 ff.

1516 Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 16 Rn. 140 f.; Bitz, in L/B/P, EStG, 141. EL 2020, § 15 Rn. 22; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmens-

ob die Rechtsstellung des Familienangehörigen nicht zumindest derjenigen eines typisch stillen Beteiligten (§ 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG) entspricht. In der Literatur wird demgegenüber die Auffassung vertreten, dass ein Familienangehöriger in jedem Fall Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG, sei es als stiller Gesellschafter¹⁵¹⁷ oder als partiari-scher Darlehensgeber¹⁵¹⁸, erzielt, sofern ihm nur eine unentziehbare Betei-ligung am Vermögen der Gesellschaft eingeräumt wurde. Dem ist zwar zu-zustimmen; allerdings muss die Annahme von Fremdkapital¹⁵¹⁹ als Ein-kunftsquelle gegenüber der Eigenkapitalbeteiligung eine eigenständige Einschätzung hinsichtlich des Umfangs der steuerrechtlich zulässigen Er-gebniszuteilung zugunsten des Familienangehörigen nach sich ziehen. Ge-genstand der vorliegenden Untersuchung ist allein der steuerrechtliche Ge-winnanteil des Mitunternehmers. Mit Blick hierauf ist entscheidend, dass mittels des Mitunternehmerkriteriums nach dem Verständnis der Steuer-praxis bereits diejenigen Fälle aus dem Tatbestand der Mitunternehmerbe-steuerung ausgeschieden werden, in denen die Rechtsstellung des Famili-engehörigen für steuerliche Zwecke nicht als Unternehmerstellung ge-wertet werden kann. Im Umkehrschluss kann sich eine gesetzliche Rege-lung zur Höhe der steuerrechtlich zulässigen Ergebniszuteilung an einen Mitunternehmer auf die Grundlage stützen, dass dem Zurechnungssubjekt in ausreichendem Maße vermögensmäßige Rechte sowie mitbestimmungs-rechtliche Befugnisse zustehen.

(2.) Die steuerrechtliche Anerkennung der Ergebniszuteilung der Höhe nach

Ist die steuerrechtliche Anerkennung der Ergebniszuteilung dem Grunde nach bejaht worden, stellt sich die Frage, ob auch die konkrete Höhe der Ergebniszuteilung an den Familienangehörigen für steuerliche Zwecke anzuerkennen ist. Insofern ist für steuerliche Zwecke ein angemessener Zurechnungsmaßstab zu bestimmen.

steuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 12 I 3 (S. 512); Schulze-Osterloh, JbFSt 1978/79, 245, 253 ff.

1517 Schulze-Osterloh, JbFSt 1978/79, 245, 257.

1518 Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 12 I 3 (S. 512).

1519 Siehe zur stillen Gesellschaft statt aller Roth, in Baumbach/Hopt, HGB, 39. Aufl. 2020, § 230 Rn. 21.

Die deutsche höchstrichterliche Rechtsprechung greift zur Lösung dieser Problematik auf die Beiträge der einzelnen Gesellschafter zum Gesellschaftszweck zurück und unterzieht die den Gesellschaftern hierfür eingeräumte Ergebniszuteilung im Grundsatz einem Fremdvergleich.¹⁵²⁰ Mit Blick auf die schenkweise Beteiligung eines im Unternehmen nicht mitarbeitenden nahen Familienangehörigen als Kommanditisten, typisch bzw. atypisch stillen Beteiligten oder Unterbeteiligten lehnt sie einen solchen Fremdvergleich mangels vergleichbarer Gestaltungen unter Fremden allerdings ab; stattdessen begrenzt sie die angemessene Ergebniszuteilung an den Familienangehörigen im Wege der Typisierung auf eine Gewinnquote, die auf längere Sicht zu einer Durchschnittsrendite von nicht mehr als 15 v.H. des gemeinen Werts der Beteiligung des Familienangehörigen führt. Diese Renditeobergrenze soll sich im Einzelfall sogar noch reduzieren, sofern der für die übrigen Gesellschafter zur Verfügung stehende Gewinn nicht ausreicht, um ihre Sonderleistungen gegenüber der Gesellschaft angemessen zu vergüten. Gleiches gilt nach der Rechtsprechung, wenn sich die aus der Zuteilung des Restgewinns resultierende Rendite der übrigen Gesellschafter bezogen auf den tatsächlichen Wert ihrer Beteiligung als niedriger erweist. Die Notwendigkeit einer solchen Renditeobergrenze begründet die Rechtsprechung mit dem Umstand, dass das Gewicht eines schenkweise aufgenommenen und nicht mitarbeitenden Familienangehörigen als Kommanditist, stiller Gesellschafter oder Unterbeteiligter lediglich durch seine Kapitalbeteiligung bestimmt werde. Auch wenn Sonderleistungen der übrigen Gesellschafter angemessen abgegolten würden, könne diese Kapitalbeteiligung in Bezug auf den noch verbleibenden Restgewinn nicht mit der nominellen Höhe, wie er sich im Kapitalanteil des Familienangehörigen widerspiegelt, berücksichtigt werden; andernfalls würde außer Acht gelassen, dass das Gewicht der Gesellschafterstellung in einer Personengesellschaft nicht wesentlich durch den Einsatz von Kapital, sondern hauptsächlich von persönlichen Leistungen der Gesellschafter geprägt sei und würden gerade diese persönlichen Leistungen der übrigen Gesellschafter bei einer Verteilung des Restgewinns im Verhältnis der Kapitalbeteiligungen vernachlässigt.¹⁵²¹

Mit den zahlreichen Stimmen in der Literatur¹⁵²² ist diese Rechtsprechung als verfehlt einzustufen. Wird der Familienangehörige als Mitunternehmer qualifiziert, ist es auch für steuerliche Zwecke gerechtfertigt, sei-

1520 Siehe hierzu oben Kapitel 3 D.I.1.b)aa).

1521 Zum Ganzen oben Kapitel 3 D.I.1.b)bb).

1522 Siehe zu den Literaturnachweisen oben Kapitel 3 D.I.1.b)dd).

nen Kapitalanteil unabhängig von der Art und Weise seiner Begründung als Eigenkapitalbeteiligung anzuerkennen. Diese ist nicht nur als Überlassung von Fremdkapital zu werten, die in Relation zu den persönlichen Leistungen der übrigen Gesellschafter gesetzt werden muss. Vielmehr vermittelt sie dem Familienangehörigen eine Teilhabe am Erfolg oder Misserfolg der Unternehmung.¹⁵²³

In Übereinstimmung mit der deutschen Rechtsprechung stellte auch der Gesetzesvorschlag der britischen Regierung zur Bestimmung der Angemessenheit der Ergebnisverteilung auf die von den einzelnen Gesellschaftern erbrachten Beiträge ab. Dabei ging der Gesetzentwurf allerdings nicht so weit, dass er auf der Grundlage einer Typisierung eine absolute Grenze für eine angemessene Ergebnisverteilung festsetzte. Maßgeblich sollte stets der einzelne Gesellschafterbeitrag in Relation zu den Beiträgen der anderen Gesellschafter sein. Aufgrund der Vielzahl möglicher Unternehmensgestaltungen und denkbarer Beitragsleistungen der Gesellschafter sah sich die britische Regierung nicht in der Lage, einzelne Beiträge und deren steuerliche Bewertung gesetzlich zu bestimmen. Nach den Regierungserläuterungen sollte die Wertung der Beiträge im jeweiligen Einzelfall vielmehr der Steuerpraxis überlassen bleiben. Als Orientierungshilfe hinsichtlich der im Wesentlichen zu berücksichtigenden Faktoren verwies die Regierung in ihren Erläuterungen – vergleichbar der Rechtsprechung des BFH – auf den Arbeitseinsatz, den Kapitalbeitrag sowie das Haftungsrisiko der einzelnen Gesellschafter. Dem Arbeitseinsatz eines Gesellschafters sollte diesbezüglich in Gestalt eines marktüblichen Entgelts, dem Kapitaleinsatz in Gestalt einer angemessenen Rendite Rechnung getragen werden. Darüber hinaus sollten Arbeits- und Kapitaleinsatz nach der Vorstellung der Regierung auch in Relation zu ihrer Bedeutung für den Gesellschaftsgegenstand gesetzt werden, ihre Bewertung mithin davon abhängen, ob die Gesellschaft hauptsächlich die Erbringung von Dienstleistungen oder den Einsatz von Kapital zum Gegenstand hat.¹⁵²⁴

Aus dem Scheitern des Gesetzesvorhabens der britischen Regierung lässt sich allerdings ersehen, dass ein Abstellen auf die Beiträge der Gesellschafter in Relation zueinander schlicht nicht praktikabel ist. Wäre der

1523 Insbesondere Böttcher/Beinert, DStR 1964, 683, 684, dies., DB 1965, 373, 377; Dobroschke/Potthast, DB 1975, 1718, 1722; Dornbach, FR 1976, 273, 276 f.; ders., FR 1978, 8, 14; Flume, DB 1973, 786, 789 ff.; Hallerbach, in Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl. 2005, Rn. 1497; Wolff, DB 1973, 95, 96; Westerfelhaus, DB 1997, 2033, 2035.

1524 Siehe hierzu oben Kapitel 3 D.I.3.b)aa).

Gesetzesvorschlag der Regierung umgesetzt worden, hätte die Ergebnisverteilung im Rahmen eines jeden Gesellschaftsverhältnisses für steuerliche Zwecke auf einen Beitragszusammenhang hin überprüft werden müssen. Nicht zuletzt wäre mit dem Gesetzesvorschlag der britischen Regierung für die Gesellschafter auch ein hoher Dokumentations- und Nachweisaufwand hinsichtlich der im Einzelnen erbrachten Beiträge verbunden gewesen. Vor diesem Hintergrund ist es durchaus nachvollziehbar, dass der BFH für die in Deutschland häufig auftretende Konstellation der schenkweisen Beteiligung eines Familienangehörigen im Wege der Typisierung für Rechtssicherheit sorgen wollte. Ungeachtet dessen stellen sich diese Praktikabilitätsabwägungen von vornherein nicht, wenn man erkennt, dass es hinsichtlich einer angemessenen Ergebnisverteilung nicht auf die Relation von Arbeits- und Kapitalbeiträgen der einzelnen Gesellschafter ankommt.

Die US-amerikanische Rechtsordnung geht denn auch einen anderen Weg als die höchstrichterliche Rechtsprechung in Deutschland und der Gesetzesentwurf der Regierung im Vereinigten Königreich. Nicht die Relation der Beiträge des schenkweise aufgenommenen Familienangehörigen zu den Beiträgen des Schenkers, sondern die allgemeinen Zurechnungsgrundsätze bestimmen dort die für steuerliche Zwecke angemessene Ergebnisverteilung. Entsprechend der *assignment of income doctrine* müssen Dienste des Schenkers gegenüber der Gesellschaft bei der Ermittlung seines Gewinnanteils angemessen berücksichtigt werden. Wie es einem unselbstständig Erwerbstätigen verwehrt ist, durch Abtretung seines Gehaltsanspruchs der steuerlichen Einkünftezurechnung zu entgehen, soll auch ein selbstständig Erwerbstätiger seine Einkünfte nicht im Rahmen einer Personengesellschaft auf einen Familienangehörigen verlagern können.¹⁵²⁵ Soweit aber der Gewinn im Verhältnis von Schenker und Beschenktem nicht auf Dienstleistungen des Schenkers zurückzuführen ist, ist er beiden entsprechend dem Verhältnis ihrer Kapitalbeteiligungen zuzurechnen, unabhängig davon, ob es sich um einen geschenkten Kapitalanteil handelt oder nicht. Schließlich ist auch nach den allgemeinen Zurechnungsgrundsätzen die Verlagerung von Einkünften aus Vermögen durch Übertragung der Einkunftsquelle möglich.¹⁵²⁶ Ergänzend hierzu fordern die Regulations, dass im Fall einer *limited partnership* bei der Ergebnisverteilung zwi-

1525 Lyons/Repetti, Partnership Income Taxation, 5. Aufl. 2011, S. 88.

1526 Lyons/Repetti, Partnership Income Taxation, 5. Aufl. 2011, S. 88.

schen Schenker und Beschenktem auch dem unterschiedlichen Haftungsrisiko von *general* und *limited partner* Rechnung getragen wird.¹⁵²⁷

Das US-amerikanische und das deutsche Recht, wie es die höchstrichterliche Rechtsprechung versteht, entsprechen sich daher zunächst noch insofern, als bei der Ergebnisverteilung ein Arbeitseinsatz des Schenkers in angemessenem Maße abzugelten ist. Während aber die deutsche Rechtsprechung dem schenkweise beteiligten Familienangehörigen aus dem Restgewinn lediglich eine Verzinsung des tatsächlichen Werts seines Gesellschaftsanteils zubilligt, ist der Restgewinn nach dem US-amerikanischen Recht im Verhältnis der Kapitalbeteiligungen der Gesellschafter zu verteilen. Dieses Ergebnis stimmt mit der in großen Teilen der deutschen Literatur vertretenen Auffassung überein, wonach eine Verteilung des nach Abgeltung der Sonderleistungen verbleibenden Restgewinns im Verhältnis der Kapitalbeteiligungen der Gesellschafter als zwischen Fremden übliche Verteilungsgestaltung auch im Rahmen von Familienpersonengesellschaften anerkannt werden müsse.¹⁵²⁸ Das US-amerikanische Recht geht allerdings nicht so weit wie zum Teil Forderungen in der deutschen Literatur reichen, die jede beteiligungsgerechte Verteilung des Restgewinns als steuerlich zulässig anerkennen und das Gewinnbeteiligungsverhältnis allein anhand der gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen der Gesellschafter bestimmen wollen. Auf dieser Grundlage wird auch eine bezogen auf den Kapitalanteil des schenkweise aufgenommenen Gesellschafters überhöhte Beteiligung am Restgewinn anerkannt, während die US-amerikanische Rechtsordnung dies in § 704(e)(1) IRC nur für die Person des Schenkers akzeptiert.¹⁵²⁹

Der Rückgriff des US-amerikanischen Rechts auf die Grundsätze der *assignment of income doctrine* für Zwecke eines steuerlichen Korrekturmaßstabes lässt sich als sachgerechter Ansatz auf die deutsche Rechtsordnung übertragen.¹⁵³⁰ Auch dort müssen Einkünfte, die auf der persönlichen Leistung des Schenkers beruhen, in seiner Person steuerlich erfasst werden, um das allgemeine System der Einkünftezurechnung unter Einhaltung des verfassungsrechtlichen Gebots einer gleichmäßigen Besteuerung mit Bezug auf Personengesellschaften zu wahren.¹⁵³¹ Es muss daher zulässig sein,

1527 Siehe zum Ganzen oben Kapitel 3 D.I.2.a)bb).

1528 Siehe zu den Literaturstimmen oben Kapitel 3 D.I.1.b)dd).

1529 Flume, DB 1973, 786, 792; ders., StbJb 1967/77, 43, 68 f.; ebenso Dornbach, FR 1976, 273, 286; Dürting BB 1964, 589, 590 f.

1530 Vgl. zur Vorzugswürdigkeit des US-amerikanischen Rechts auch Schütte, Die Familiengesellschaft, 1986, S. 249 ff.

1531 Siehe hierzu bereits oben Kapitel 3 D.I.4.a).

die persönlichen Leistungen des Schenkers im Einzelfall zu berücksichtigen und die vereinbarte Ergebnisverteilung gegebenenfalls zu korrigieren. Das US-amerikanische Recht berücksichtigt hinsichtlich der angemessen abzugelenden Leistungen des Schenkers allerdings allein die Erbringung von Diensten (*services rendered to the partnership*).¹⁵³² Es geht damit nicht so weit wie die Rechtsprechung des BFH oder der Gesetzesvorschlag der britischen Regierung, die jeweils die Mannigfaltigkeit der zu berücksichtigenden Gesellschafterbeiträge betonen. So hat der BFH neben dem Arbeitseinsatz eines Gesellschafters beispielhaft auf die Einbringung eines angesehenen Namens, die Seriosität, Kreditwürdigkeit oder die Kunst der Menschenbehandlung verwiesen.

All diese Faktoren stellen zwar in der Person eines Gesellschafters begründete Leistungen dar, auch wenn sie in mancher Hinsicht nur als Reflex persönlicher Eigenschaften in Erscheinung treten. Sie entziehen sich jedoch für steuerliche Zwecke einer Bewertung. Inwieweit der Gewinn der Gesellschaft auf solche Merkmale zurückzuführen ist, lässt sich nicht ermitteln.¹⁵³³ Das US-amerikanische Recht stellt daher zu Recht nur auf bewertbare *services* (§ 704(e)(1) IRC) ab. Allerdings findet sich weder im Internal Revenue Code noch in den Richtlinien eine weitergehende Definition, welche Leistungen als *services* einzuordnen sind. Mit Blick auf das deutsche Recht erscheint es sachgerechter, nicht den entsprechenden Begriff der „Dienste“ zu wählen, sondern den in der deutschen Rechtsprechung und Literatur gebräuchlichen Ausdruck der „Sonderleistung“¹⁵³⁴ heranzuziehen. Mit diesem Begriff werden sämtliche besonderen Leistungen eines Gesellschafters einbezogen.¹⁵³⁵ Beispielhaft fasst die Rechtsprechung hierunter Arbeitsleistungen, insbesondere die Geschäftsführung, aber auch die Übernahme des Haftungsrisikos.¹⁵³⁶ Auf diesem Wege kann somit auch der unterschiedlichen Rechtsstellung von Komplementären

1532 Siehe hierzu oben Kapitel 3 D.I.2.a)bb).

1533 Breidenbach, DB 1973, 545, 545; Dobroschke/Potthast, DB 1975, 1718, 1722; Wolff, DB 1973, 95, 96.

1534 Z.B. BFH v. 5.11.1985, VIII R 275/81, BFH/NV 1986, S 327 (Tz. 71); BFH v. 29.3.1973, IV R 158/68, BStBl. II 1973, 489 (Tz. 35); BFH v. 29.5.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 31); Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 192, C 200; Dobroschke/Potthast, DB 1975, 1718, 1720; Dornbach, FR 1976, 273, 286.; Flume, DB 1973, 786, 792; ders., StbJb 1976/77, 43, 66.

1535 Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 192.

1536 Z.B. BFH v. 5.11.1985, VIII R 275/81, BFH/NV 1986, S 327 (Tz. 71); BFH v. 29.3.1973, IV R 158/68, BStBl. II 1973, 489 (Tz. 35).

und Kommanditisten Rechnung getragen werden. Daneben würde es der Finanzverwaltung ermöglicht, im Rahmen dieses Begriffs – bezogen auf den jeweiligen Einzelfall – jede besondere Leistung des Schenkers, die einer Bewertung zugänglich ist, zu berücksichtigen. Ebenfalls sachgerecht ist die Forderung des § 704(e)(1) IRC nach einer *angemessenen Vergütung* (*reasonable compensation*) von Leistungen des Schenkers. Der wertungsoffene Begriff der Angemessenheit lässt der Finanzbehörde den nötigen Spielraum, um den jeweiligen Einzelfall beurteilen zu können. Dabei lässt sich die Angemessenheit der Vergütung anhand fremdüblicher Maßstäbe bestimmen.¹⁵³⁷ Insbesondere können hierüber auch diejenigen Fälle einer sachgerechten Lösung zugeführt werden, in denen der gesamte Gesellschaftsgewinn im Wesentlichen auf dem persönlichen Einsatz des Schenkers und nicht auf dem Gesellschaftskapital beruht. In der deutschen Literatur wird diesbezüglich argumentiert, dass ein Unternehmensgewinn, an dem der schenkweise aufgenommene Gesellschafter beteiligt werden könnte, in solchen Fällen gar nicht existiere. Vielmehr würde der Beteiligungsschenker den durch seine persönliche Leistung erwirtschafteten Gewinn in unzulässiger Weise auf die Gesellschaft verlagern.¹⁵³⁸ Eine spezielle Korrekturvorschrift, die nach der hier propagierten Herangehensweise auf eine angemessene Vergütung erbrachter Sonderleistungen abstellte, würde zum selben Ergebnis führen. So ergäbe eine Beurteilung des Einzelfalls, dass der Gesellschaftsgewinn allein auf den Arbeitseinsatz des Beteiligungsschenkers zurückzuführen wäre, mit der Folge, dass eine angemessene Vergütung die Zuweisung des gesamten Gesellschaftsgewinns an den Beteiligungsschenker nach sich zöge.

Zu Recht ergänzen die US-amerikanischen Richtlinien den Tatbestand der Korrekturvorschrift noch um den Zusatz, dass – sofern vorhanden – auch Dienstleistungen des Beschenkten angemessen zu vergüten sind.¹⁵³⁹ Diese Erwägung muss auch für das deutsche Recht gelten: So wie persönliche Leistungen des Schenkers angemessen abgegolten werden, müssen gleichermaßen auch Sonderleistungen des Beschenkten berücksichtigt werden.

Soweit aber entsprechende Sonderleistungen angemessen abgegolten wurden, ist es entgegen der Auffassung des BFH nicht gerechtfertigt, den

1537 Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 192; Meyer-Kopitz, DStZ 1996, 265, 275; Schmid, DStR 1995, 1977, 1980.

1538 Flume, DB 1973, 786, 792; im Anschluss hieran Dornbach, FR 1976, 273, 285 f.; ders., FR 1978, 8, 10.

1539 Siehe hierzu oben Kapitel 3 D.I.2.a)bb).

Kapitalbeitrag des schenkweise beteiligten Gesellschafters im Hinblick auf die Verteilung des restlichen Gewinns in Relation zu den persönlichen Leistungen der übrigen Gesellschafter zu setzen und dem Beschenkten nur eine angemessene Kapitalrendite zuzubilligen.¹⁵⁴⁰ Das US-amerikanische Recht zieht aus der Feststellung der tatsächlichen Kapitalinhaberschaft des schenkweise aufgenommenen Gesellschafters richtigerweise den Schluss, dass dieser an dem nach Abgeltung von Sonderleistungen verbleibenden Gewinn auch im Umfang seiner Beteiligung partizipieren darf.¹⁵⁴¹ Das deutsche Recht kann sich hierbei auf dieselbe Grundlage wie das US-amerikanische Recht stützen, wurde doch – wenn die Höhe der Ergebniszuteilung in Rede steht – bereits festgestellt, dass der schenkweise beteiligte Gesellschafter als Mitunternehmer einzustufen ist. Aus den hiermit verbundenen unternehmerischen Rechten lässt sich auch im deutschen Recht ableiten, dass dem Beschenkten das Unternehmen im Umfang seiner Beteiligung tatsächlich „gehört“¹⁵⁴². Wie die schenkweise Übertragung von Vermögen die Zurechnung der aus dem Vermögen fließenden Einkünfte an den Beschenkten nach sich zieht, muss auch bei Personengesellschaften die Aufnahme eines Gesellschafters seine Teilhabe an den Unternehmensgewinnen im Umfang seiner Beteiligung ermöglichen, unabhängig von der Art und Weise der Beteiligungsbegründung.¹⁵⁴³

Die US-amerikanischen Richtlinien stellen hinsichtlich der Verteilung des Restgewinns, der nach angemessener Vergütung von Diensten verbleibt, auf das Verhältnis der Anteile von Schenker und Beschenktem am Gesellschaftskapital ab.¹⁵⁴⁴ Präzisierende Vorgaben zur Bestimmung dieser Anteile sind in den Richtlinien nicht zu finden. In der US-amerikanischen Steuerrechtsliteratur werden insbesondere zwei Ansätze hervorgehoben. Zum einen könne für das Verteilungsverhältnis ausschließlich auf die Kapitaleinlagen von Schenker und Beschenktem abgestellt wer-

1540 Siehe zu den gleichlautenden Stimmen aus der deutschen Literatur oben Kapitel 3 D.I.1.b)dd).

1541 So auch Schütte, Die Familiengesellschaft, 1986, S. 255.

1542 Flume, DB 1973, 786, 790.

1543 Insbesondere Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 16 Rn. 206; Buge in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 896; Carlé/Halm, KÖSDI 2000, 12383, 12390 f.; Desens/Blichke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 202; Dobroschke/Pothast, DB 1975, 1718, 1719; Flume, DB 1973, 786, 791; ders., StbJb 1976/77, 43, 59 ff.; Hallerbach, in Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl. 2005, Rn. 1497; Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 225; Schmid, DStR 1995, 1977, 1981.

1544 Siehe hierzu oben Kapitel 3 D.I.2.a)bb).

den. Um diese aus ihren Kapitalkonten ablesen zu können, sei – neben der Erfassung der Kapitaleinlage auf dem *capital account* – die Führung eines *drawing accounts* erforderlich, auf dem Gewinn- bzw. Verlustzuweisungen sowie Entnahmen der Gesellschafter berücksichtigt werden.¹⁵⁴⁵ Ebenso wird es aber für zulässig und sogar vorzugswürdig erachtet, auf ein einheitliches variables Kapitalkonto abzustellen und das maßgebliche Umverteilungsverhältnis zwischen Schenker und Beschenktem anhand der Kapitalkontenstände bezogen auf das betreffende Wirtschaftsjahr zu ermitteln.¹⁵⁴⁶ In diesem Fall bringen die Kapitalkontenstände in ihrem Verhältnis zueinander aber die Beteiligungsquote nicht zwingend in der vereinbarten Höhe zum Ausdruck, wenn sie in der Vergangenheit durch in der Höhe unterschiedlich vorgenommene Entnahmen und Gewinnzuweisungen nicht im selben Verhältnis berührt wurden.¹⁵⁴⁷ Dieser Ansatz ist daher mit Blick auf das deutsche Recht abzulehnen. Wenn auch für die deutsche Steuerrechtsordnung eine Verteilung des Restgewinns vergleichbar der US-amerikanischen Rechtsauffassung Geltung erlangen soll, weil sich der Schenker eines Teils seiner Vermögensbeteiligung begeben hat, kann als Bezugsgröße einer angemessenen Gewinnzuweisung eben nur dieser schenkweise übertragene Vermögensteil herangezogen werden.¹⁵⁴⁸ Dieser bestimmt sich nach dem gesellschaftsrechtlich bestimmten Teil der Beteiligung am Vermögen, wie er der Schenkung zugrunde gelegt wurde.¹⁵⁴⁹ Das kann, muss aber nicht mit dem Kapitalkontenstand eines Gesellschafters in der Bilanz übereinstimmen. Wie bereits ausgeführt,¹⁵⁵⁰ ist der bilanziell ausgewiesene Kapitalanteil nur eine Bilanzziffer und kein eigener Vermögenswert. In der Darstellung der Bilanz, als Gegenüberstellung des Vermögens und der Schulden (§ 242 Abs. 1 HGB), bringt der als Eigenkapital errechnete Saldo nur den Wert des Reinvermögens zum Ausdruck. Sind in einer Gesellschaft mehrere Gesellschafter an diesem Reinvermögen beteiligt und demzufolge das Kapital auf mehrere Personen

1545 Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 2.02. (2) (c) (ii).

1546 Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 2.02. (2) (c) (iii).

1547 Flume, DB 1973, 786, 787; K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 47 III 2 c (S. 1383 f.).

1548 Ebenso Dobroschke/Pothast, DB 1975, 1718, 1724; Hallerbach, in Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl. 2005, Rn. 1487, 1497; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 12 II (S. 513).

1549 Vgl. auch Dobroschke/Pothast, DB 1975, 1718, 1724.

1550 Siehe oben Kapitel 2 A.I.2.g)aa).

aufzugliedern, sagt der jeweilige Kapitalanteil nichts über die Höhe des Beteiligungsanteils aus. Er ist nur Ausdruck des anteiligen Buchwerts am Reinvermögen der Gesellschaft und gibt keinen Aufschluss auf die am Vermögen (einschließlich etwaiger stiller Reserven) gesellschaftsrechtlich vereinbarte Beteiligungsquote.

Bezogen auf die schenkweise erlangte Vermögensbeteiligung kann der Anteil am Restgewinn für den Beschenkten nicht überproportional ausgestaltet werden. Da eventuell erbrachte Sonderleistungen des Beschenkten bereits angemessen vergütet wurden, ist schlicht kein sachlicher Grund erkennbar, warum dem Beschenkten eine im Verhältnis zum Schenker erhöhte Restgewinnbeteiligung zustehen sollte.¹⁵⁵¹ Die schenkweise Beteiligung am Unternehmen rechtfertigt zwar eine Teilhabe des Beschenkten am Gesellschaftserfolg, jedoch nur im Umfang der auf ihn übertragenen Vermögensbeteiligung, da sich der Schenker nur insoweit seiner Einkunftsquelle begeben hat.

Mit Blick auf die Person des Schenkers, erklärt die US-amerikanische Rechtsordnung allerdings eine überproportionale Restgewinnbeteiligung für zulässig.¹⁵⁵² Vor dem Hintergrund, dass im Fall einer schenkweisen Aufnahme eines Gesellschafters Einkommensverschiebungen vom Schenker in Richtung auf den Beschenkten unterbunden werden sollen, ist dies sachgerecht. Es ist nicht als steuermisbräuchlich einzuordnen, dass etwa ein Elternteil sein Kind zum Zwecke der Heranführung an das Unternehmen bereits jetzt am Gesellschaftsvermögen beteiligen, sich zugleich aber ein überproportionales Gewinnbezugsrecht vorbehalten möchte.¹⁵⁵³

d) Der entgeltlich begründete Beteiligungserwerb

Die Problematik der Einkünfteverlagerung auf Familienangehörige beschränkt sich aber nicht nur auf schenkweise eingeräumte Beteiligungen und der auf sie entfallenden Gewinnbezugsrechte. Ungeachtet des Rechtsgrundes eines Beteiligungserwerbs, besteht im Fall des Interessengleichlaufs zwischen Gesellschaftern immer auch der Anreiz, die unterschiedliche Zuweisung von Gewinnen an steuerlichen Aspekten auszurichten. Erwirbt ein Angehöriger eine Beteiligung an einer Familienpersonengesellschaft aus eigenen finanziellen Mitteln, stellt sich ebenso die Frage

1551 Vgl. auch Dobroschke/Pothast, DB 1975, 1718, 1724.

1552 Siehe hierzu oben Kapitel 3 D.I.2.a)bb).

1553 Vgl. Flume, DB 1973, 786, 787.

nach der steuerlichen Anerkennung der Gewinnverteilungsabrede wie im Fall der schenkweise begründeten Gesellschafterstellung.¹⁵⁵⁴

In den USA zielt die Rechtsordnung im Wesentlichen darauf ab, missbräuchliche Gestaltungen zur Umgehung des Anwendungsbereichs der Korrekturvorschrift des § 704(e)(1) IRC zu verhindern. So wird befürchtet, dass Familienangehörige den Beteiligungserwerb gezielt als Kauf und nicht als Schenkung ausgestalten, um § 704(e)(1) IRC zu umgehen, der seinem Wortlaut nach nur auf schenkweise begründete Gesellschaftsbeteiligungen abstellt. Speziell mit Bezug auf Familienangehörige ordnet daher Unterabsatz (2) des § 704(e) IRC an, dass ein Anteilskauf von einem Familienangehörigen für Zwecke des § 704(e)(1) IRC als Schenkung gilt, ungeachtet dessen, woher die Mittel für den Anteilskauf stammen.

Daneben erfassen die Richtlinien auch den Erwerb einer Beteiligung gegen Einlage als Beteiligungsschenkungen für den Fall, dass die für die Einlage erforderlichen Mittel von einem anderen Gesellschafter kurz zuvor schenkweise überlassen wurden. Zudem fingieren die Richtlinien im Fall einer Kettenschenkungen für Zwecke der Anwendung des § 704(e)(1) IRC ein Schenkungsverhältnis auch zwischen dem Anfangs- und Endglied in der Kette.¹⁵⁵⁵

Vollzieht sich der Beteiligungserwerb eines Familienangehörigen demgegenüber mittels einer Einlage aus eigenem, nicht kurz zuvor schenkweise erhaltenem Vermögen, ist der Anwendungsbereich des § 704(e)(1) IRC nicht eröffnet, da Unterabsatz 2 nur einen Anteilskauf von einem Familienangehörigen, nicht aber den Erwerb einer Beteiligung gegen Einlage erfasst. Ob insoweit eine andere Rechtsgrundlage für eine Korrektur der Verteilungsabrede herangezogen werden kann, ist in der US-amerikanischen Steuerpraxis ungeklärt.¹⁵⁵⁶

Bei Einführung einer dem US-amerikanischen Recht vergleichbaren generellen Regelung zur schenkweisen Einräumung von Beteiligungen auch im deutschen Recht, wäre allerdings eine dem § 704(e)(2) IRC vergleichbare Vorschrift entbehrlich. Im deutschen Recht ließen sich Fälle, in denen Familienangehörige den Anwendungsbereich einer möglichen Vorschrift zur Beteiligungsschenkungen durch eine missbräuchliche Gestaltung zu umgehen suchen, mittels der Generalklausel des § 42 AO einer sachgerechten Lösung zuführen. § 42 AO erlaubt es stets, den von den Parteien bezweckten und erreichten wirtschaftlichen Gehalt der Gestaltung

1554 Flume, DB 1973, 786, 791.

1555 Siehe zum Ganzen oben Kapitel 3 D.I.2.a)bb) und b).

1556 Siehe oben Kapitel 3 D.I.2.b).

in den Blick zu nehmen.¹⁵⁵⁷ Die Mittelzuwendung zum anschließenden Erwerb einer Beteiligung, sei es durch Erwerb eines Gesellschaftsanteils oder gegen Einlage in das Gesellschaftsvermögen, ist auf dieser Grundlage als unangemessene Gestaltung einzustufen, da die Parteien in wirtschaftlicher Hinsicht die schenkweise Zuwendung der Gesellschaftsbeteiligung anstreben und verwirklichen. Ebenso ist im Fall der Kettenschenkung, bei der der Zuwendende die Beteiligung zunächst dem Zuwendungsempfänger einräumt und dieser sie anschließend an einen Dritten weiterschwenkt, auf der Grundlage des § 42 AO ein Schenkungsverhältnis zwischen dem Zuwendenden und dem Dritten zu fingieren¹⁵⁵⁸, sofern die Parteien als Endergebnis von vornherein die Zuwendung der Beteiligung an den Dritten beabsichtigten.¹⁵⁵⁹

Setzt ein Familienangehöriger demgegenüber eigene, nicht zuvor schenkweise erhaltene Mittel zum Erwerb seiner Beteiligung ein, lässt sich der Anwendungsbereich der speziellen Korrekturvorschrift nicht über den Weg des § 42 AO eröffnen, ist doch ein im Vergleich zu einer Beteiligungsschenkung gänzlich anderer wirtschaftlicher Sachverhalt verwirklicht. Verteilungsabreden zwischen persönlich verbundenen Gesellschaftern, die ihre Beteiligung aus nicht schenkweise erlangten Mitteln erworben haben, fallen unter die allgemeine Vorschrift des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG, die nach dem hier vertretenen Ansatz allein an den zivilrechtlichen Verteilungsschlüssel anknüpft. Will man der Gefahr von Einkünfteverlagerungen zwischen Familienangehörigen auch mit Blick auf einen entgeltlichen Beteiligungserwerb begegnen, könnte man daher erwägen, eine Korrekturvorschrift speziell für Familienangehörige zu normieren, wie sie auch das US-amerikanische Recht vorsieht. Allerdings greift der US-amerikanische Ansatz, den Anwendungsbereich einer solchen Korrekturvorschrift nur auf einen käuflichen Beteiligungserwerb zu erstrecken, jedenfalls in Bezug auf die deutsche Rechtsordnung zu kurz. Die Gefahr von Einkünfteverlagerungen zwischen Familienangehörigen besteht gleichermaßen für den Fall, dass der Beteiligungserwerb im Wege einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen vollzogen wird. Eine gleichmäßige Erfassung problematischer Fallgestaltungen würde daher voraussetzen, dass sämtliche Formen des Beteiligungserwerbs einer Regelung zugeführt würden.

1557 Siehe hierzu bereits oben Kapitel 3 A.I.3.b).

1558 § 42 Abs. 1 S. 3 AO.

1559 So mit Bezug zum Schenkungssteuerrecht auch BFH v. 14.03.1962, II 218/59 U, BStBl. III 1962, S. 206 (Tz. 9).

Die Suche nach einer Lösung für den entgeltlichen Beteiligungserwerb bei familiär verbundenen Gesellschaftern kann in Deutschland jedoch auf die dort existierende und vom BVerfG als verfassungsgemäß eingestufte¹⁵⁶⁰ ständige Rechtsprechung des BFH zu Schuldverträgen zwischen nahen Familienangehörigen zurückgreifen.¹⁵⁶¹ Um private Zuwendungen zwischen diesen Personen aufzudecken, überprüft die Rechtsprechung die Höhe der im Schuldvertrag vereinbarten Vergütung auf ihre Fremdüblichkeit hin.¹⁵⁶² Diese Vergleichsprüfung setzt sie für Familienpersonengesellschaften im Fall eines entgeltlichen Beteiligungserwerbs konsequent um und untersucht auch dort die Angemessenheit der Verteilungsabrede im Wege eines Fremdvergleichs.¹⁵⁶³ Eine so geartete Überprüfung der gesellschaftsrechtlichen Ergebnisverteilungsabrede auf ihre betriebliche Veranlassung hin fügt sich, wie zu zeigen sein wird, in das im Rahmen dieser Untersuchung vorzuschlagende Regelungskonzept ein.¹⁵⁶⁴

II. Wirtschaftliche Interessenverflechtungen zwischen den Gesellschaftern

1. Deutschland

Die Problematik des Interessengleichlaufs offenbart sich in der deutschen Steuerpraxis nicht nur bei Gewinnverteilungen unter nahen Angehörigen, sondern gleichermaßen auch bei wirtschaftlichen Interessenverflechtungen zwischen Gesellschaftern, wenn an einer Personengesellschaft eine Kapitalgesellschaft dergestalt beteiligt ist, dass die Gesellschafter beider Gesellschaften ihre gleichlaufenden Interessen sowohl in der Kapitalgesellschaft als auch in der Personengesellschaft durchsetzen können.¹⁵⁶⁵ Eine so ausgestaltete Verflechtung findet sich hauptsächlich in der äußerst be-

1560 BVerfG v. 27.11.2002, 2 BvR 483/00, HFR 2003, S. 171 (Tz. 2); BVerfG v. 15.08.1996, 2 BvR 3027/95, DB 1996, S. 2470 (Tz. 21); BVerfG v. 7.11.1995, 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34; (Tz. 21 ff.).

1561 Siehe z.B. BFH v. 3.03.2004, X R 14/01, BStBl II 2004, S. 826 (Tz. 17); BFH v. 13.07.1999, VIII R 29/97, BStBl II 2000, S. 386 (Tz. 11 ff.); BFH v. 16.12.1998, X R 139/95, BFH/NV 1999, S. 780 (Tz. 32 ff.); BFH v. 10.04.1990, VIII R 289/84, BStBl II 1990, S. 741 (Tz. 12); BFH v. 17.07.1984, VIII R 69/84, BStBl II 1986, 48 (Tz. 11); BFH v. 22.03.1972, I R 152/70, BStBl II 1972, 614 (Tz. 9).

1562 Siehe die Nachweise in Fn. 1561.

1563 Siehe hierzu oben Kapitel 3 D.I.1.b)aa).

1564 Siehe hierzu unten Kapitel 4 A.III. und C.

1565 Grundlegend BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 33).

liebten¹⁵⁶⁶ Gesellschaftsform der GmbH & Co. KG und speziell dort in Form der sog. „beteiligungsidentischen“¹⁵⁶⁷ GmbH & Co. KG.¹⁵⁶⁸ Die Kommanditisten sind hier zugleich Anteilseigner der als Komplementärin beteiligten GmbH, wobei ihr Beteiligungsverhältnis in der GmbH und der KG regelmäßig dasselbe ist.¹⁵⁶⁹ Darüber hinaus ist von wirtschaftlichen Interessenverflechtungen aber nicht nur dann auszugehen, wenn die gleichen Gesellschafter an beiden Gesellschaften beherrschend beteiligt sind.¹⁵⁷⁰ Es wird seitens der höchstrichterlichen Rechtsprechung als ausreichend angesehen, wenn bei ungleichen Beteiligungsverhältnissen an der GmbH und der KG „die Gesellschafter der KG gemeinsam in der Lage sind, ihre gleichlaufenden Interessen in der KG und in der GmbH zu verwirklichen“¹⁵⁷¹. In dieser Konstellation sind die GmbH und die Kommanditisten mit den Worten des BFH „wirtschaftlich identisch“¹⁵⁷².

Die Wahl dieser Rechtsform basiert nicht zuletzt auf gesellschaftsrechtlichen Vorteilen, die in einer Verknüpfung der flexiblen Gestaltungsmöglichkeiten einer Personengesellschaftsstruktur mit der für die Kapitalgesellschaft typischen Haftungsbeschränkung gesehen werden.¹⁵⁷³ Daneben spielen aber auch steuerliche Erwägungen eine Rolle.¹⁵⁷⁴ Vor allem die mit der transparenten Behandlung von Personengesellschaften für die beteiligten natürlichen Personen einhergehende ausschließliche steuerliche Belastung der Gewinne mit ihrem persönlichen Steuersatz sowie die Möglichkeit der direkten Zuweisung von Verlusten und deren Verrechnung im Wege des horizontalen und vertikalen Verlustausgleichs werden als er-

1566 Mueller-Thuns, in Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG, 22. Aufl. 2020, § 1 Rn. 7; Roth, in Baumbach/Hopt, HGB, 39. Aufl. 2020, Anh § 177 Rn. 2.

1567 Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 1 Rn. 3; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 700.

1568 Fischer, in Westermann/Wertenbruch, Handbuch Personengesellschaften, 76. EL 2020, § 10 Rn. 1208; Gummert, in MHDG GesR II, 5. Aufl. 2019, § 49 Rn. 8.

1569 Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 1 Rn. 3.

1570 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 32).

1571 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 33).

1572 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 32).

1573 Fischer, in Westermann/Wertenbruch, Handbuch Personengesellschaften, 76. EL 2020, § 10 Rn. 1201; Gummert, in MHDG GesR II, 5. Aufl. 2019, § 49 Rn. 9; Mueller-Thuns, in Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG, 22. Aufl. 2020, § 1 Rn. 7, § 2 Rn. 1 f., 22; Roth, in Baumbach/Hopt, HGB, 39. Aufl. 2020, Anh § 177a Rn. 3.

1574 Vgl. hierzu ausführlich Röder, RabelsZ 78 (2014), 109, 130 ff.

strebenswert angesehen.¹⁵⁷⁵ Steuerliche Motive können denn auch die Ergebnisverteilung zwischen der Komplementär-GmbH und den Kommanditisten bestimmen. So sieht der BFH in der wirtschaftlichen Identität von GmbH und Kommanditisten die Gefahr begründet, dass die Ergebnisverteilung der Gesellschafter nicht allein durch ihre Beiträge im Rahmen der KG, sondern auch durch die außerhalb des Personengesellschaftsverhältnisses bestehende Gesellschaftsbeziehung zur GmbH bestimmt wird. Wie bei nahen Angehörigen unterzieht die höchstrichterliche Rechtsprechung die vereinbarte Ergebnisverteilung daher im Falle wirtschaftlich identischer Gesellschafter für steuerliche Zwecke einer Angemessenheitsprüfung.¹⁵⁷⁶ Maßgeblich ist hiernach, in welchem Umfang eine GmbH, deren Anteilseigner fremde Gesellschafter sind, bei sonst gleichen Verhältnissen am Gewinn der KG beteiligt worden wäre.¹⁵⁷⁷

Die höchstrichterliche Rechtsprechung hatte in Deutschland diesbezüglich eine Reihe von Fallgestaltungen zu beurteilen, bei denen der Gewinnanteil der GmbH von der Finanzverwaltung als zu niedrig beanstandet worden war.¹⁵⁷⁸ Das Streben der Gesellschafter, die Gewinnbeteiligung der GmbH möglichst gering zu halten, lag vor allem vor Einführung

1575 Gummert, in MHdB GesR II, 5. Aufl. 2019, § 49 Rn. 8; Röder, RabelsZ 78 (2014), 109, 131.

1576 Grundlegend BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 32 ff.); vgl. auch BFH v. 18.06.2015, IV R 5/12, BStBl. II 2015, S. 935 (Tz. 33 f.); BFH v. 21.09.2000, IV R 50/99, BStBl. II 2001, S. 299 (Tz. 25 f.); BFH v. 23.08.1990, IV R 71/89, BStBl. II 1991, S. 172 (Tz. 7 ff.); BFH v. 24.07.1990, VIII R 290/84, BFH/NV 1991, S. 191 (Tz. 30); BFH v. 3.02.1977, IV R 122/73, BStBl. II 1977, S. 346 (Tz. 16); BFH v. 25.04.1968, VI R 279/66, BStBl. II 1968, S. 741 (Tz. 7); BFH v. 26.06.1964, VI 296/62 U, BStBl. III 1964, S. 619 (Tz. 7).

1577 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 37). Zustimmend etwa Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 16 Rn. 156; Bitz, in L/B/P, EStG, 141. EL 2020, § 15 Rn. 49; Bode, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 151. EL 2020, § 15 EStG Rn. 290; Bodden, in Korn, EStG, 122. EL 2020, § 15 Rn. 501; Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. F 196; Eckl, in Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG, 22. Aufl. 2020, § 6 Rn. 170; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 722 f.; Winter, in Lange/Bilitewski/Götz, Personengesellschaften im Steuerrecht, 10. Aufl. 2018, Rn. 4621.

1578 Z.B. BFH v. 3.02.1977, IV R 122/73, BStBl. II 1977, S. 346 (Tz. 3 ff.); BFH v. 25.04.1968, VI R 279/66, BStBl. II 1968, S. 741 (Tz. 1); BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 1, 37, 68); BFH v. 15.11.1967, IV R 244/66, BStBl. II 1968, S. 175 (Tz. 1); BFH v. 15.11.1967, IV R 2/67, BStBl. II 1968, S. 175 (Tz. 3); BFH v. 15.11.1967, IV R 241/66, BStBl. II 1968, S. 307 (Tz. 1, 4).

des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens im Jahr 1977¹⁵⁷⁹ in der ertragsteuerlichen Doppelbelastung durch Körperschaft- und Einkommensteuer begründet.¹⁵⁸⁰ Aber auch nach der gegenwärtig gültigen Einkommensteuerrechtslage, die der körperschaftssteuerlichen Vorbelastung der Gewinne im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens¹⁵⁸¹ bzw. der Abgeltungssteuer¹⁵⁸² Rechnung trägt, ist die Motivation, die Gewinnbeteiligung der GmbH so gering wie möglich zu halten, nicht vollkommen beseitigt worden.¹⁵⁸³ Die Praxisliteratur empfiehlt entsprechende Gestaltungen insbesondere in Fällen, in denen die Kommanditisten beabsichtigen, den gesamten Gewinn der KG zu entnehmen, statt ihn in der Gesellschaft zu belassen.¹⁵⁸⁴

Der BFH hat vor diesem Hintergrund für steuerliche Zwecke einen Mindestumfang bestimmt, in dem die GmbH an den Gewinnen der KG zu beteiligen ist. Dabei geht er vom „Regelfall“ aus, in dem die Beiträge der GmbH auf die Führung der Geschäfte der KG, die Übernahme der persönlichen Haftung und die Leistung einer Kapitaleinlage beschränkt sind.¹⁵⁸⁵

Der Geschäftsführung der GmbH sei insoweit allerdings kein großes Gewicht beizumessen, da die Stellung der GmbH als Geschäftsführerin nur formaler Natur sei und die tatsächliche Geschäftsführung durch die Kommanditisten als Geschäftsführer der GmbH erfolge. Eine über den Auslagenersatz hinausgehende Vergütung für die Geschäftsführungstätigkeit der GmbH sei daher nicht geboten.¹⁵⁸⁶

1579 Das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren wurde durch das Körperschaftsteuer-Reformgesetz vom 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597) eingeführt.

1580 Gummert, in MHdB GesR II, 5. Aufl. 2019, § 49 Rn. 8; Mueller-Thuns, in Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG, 22. Aufl. 2020, § 1 Rn. 13; Röder, RabelsZ 78 (2014), 109, 134 f.; ders., 21 Florida Tax Review (2018), 762, 780 f.

1581 § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG; zum Begriff statt aller Teufel, in Lüdicke/Sistermann, Unternehmensteuerrecht, 2. Aufl. 2018, § 2 Rn. 78.

1582 § 32d Abs. 1 EStG; zum Begriff statt aller Teufel, in Lüdicke/Sistermann, Unternehmensteuerrecht, 2. Aufl. 2018, § 2 Rn. 77.

1583 Eckl, in Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG, 22. Aufl. 2020, § 6 Rn. 169.

1584 Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 16 Rn. 169; Eckl, in Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG, 22. Aufl. 2020, § 6 Rn. 169; Winter, in Lange/Bilitewski/Götz, Personengesellschaften im Steuerrecht, 10. Aufl. 2018, Rn. 4623.

1585 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 37).

1586 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 66).

Dem Kapitaleinsatz der GmbH ist nach Ansicht des BFH durch eine angemessene Verzinsung Rechnung zu tragen.¹⁵⁸⁷ Dies könne durch eine Vorwegverzinsung der festen Einlagen sowie etwaiger der KG eingeräumter Darlehen oder auch durch Einräumung einer entsprechenden Gewinnquote erfolgen.¹⁵⁸⁸ Von der Festlegung allgemeingültiger Werte für eine angemessene Kapitalverzinsung hat der BFH ausdrücklich abgesehen, da stets die Umstände des Einzelfalles maßgeblich seien.¹⁵⁸⁹ In der Literatur wird mit Verweis auf die in der Rechtsprechung akzeptierten Zinssätze eine Verzinsung mit 20 % des in der KG eingesetzten Kapitals der GmbH als ausreichend eingestuft.¹⁵⁹⁰ Jedenfalls darf der Gewinnanteil der Kommanditisten bezogen auf ihre Einlagen höher als derjenige der GmbH ausfallen.¹⁵⁹¹

Darüber hinaus soll der GmbH für die Übernahme der unbeschränkten Haftung eine Risikoprämie zustehen, sofern sie tatsächlich einem Haftungsrisiko ausgesetzt ist.¹⁵⁹² Werde die GmbH im Innenverhältnis zu den Kommanditisten dagegen von ihrer Haftung freigestellt, dürfe von der Gewährung einer Risikoprämie abgesehen werden.¹⁵⁹³ Hinsichtlich der Höhe einer angemessenen Risikoprämie müsse zum einen das übrige Vermögen, das die GmbH neben ihrer Kapitaleinlage aufweist, in den Blick genommen werden. Falle dieses nicht ins Gewicht, könne es für die Bemessung der Risikoprämie außer Acht gelassen werden.¹⁵⁹⁴ Darüber hinaus soll auch der wirtschaftlichen Lage der KG im Einzelfall Rechnung getragen und ermittelt werden, wie wahrscheinlich der Eintritt eines Haftungsfalles ist.¹⁵⁹⁵ Feste Prozentsätze für eine Risikoprämie hat der BFH diesbezüglich nicht aufgestellt, da auch hier stets der Einzelfall über die angemessene Höhe entscheide.¹⁵⁹⁶ Für den Fall, dass die Komplementär-GmbH keine Einlage in das Vermögen der KG leistet, sondern nur die Komplementärstellung, d.h., die Geschäftsführung und die unbeschränk-

1587 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 55).

1588 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 55).

1589 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 56).

1590 Eckl, in Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG, 22. Aufl. 2020, § 6 Rn. 175; Fischer, in Westermann/Wertenbruch, Handbuch Personengesellschaften, 76. EL 2020, § 10 Rn. 1228.

1591 BFH v. 24.7.1990, VIII R 290/84, BFH/NV 1991, 191 (Tz. 37).

1592 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 58, 62, 65).

1593 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 62).

1594 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 65).

1595 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 65).

1596 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 64).

te Haftung, übernimmt, sieht es der BFH als ausreichend an, dass die GmbH neben dem Ersatz ihrer Auslagen ein Entgelt erhält, das einer dem einzelfallbezogenen Haftungsrisiko angemessenen, im Wirtschaftsverkehr für die Übernahme der Haftung üblichen Avalprovision entspricht.¹⁵⁹⁷

Zusammenfassend sieht der BFH im Ergebnis eine Gewinnbeteiligung regelmäßig dann als angemessen an, wenn die GmbH auf Dauer Ersatz ihrer Auslagen und eine ihrem Kapitaleinsatz und einem etwa vorhandenen Haftungsrisiko gebührende Vergütung erhält.¹⁵⁹⁸

Sind damit die zu berücksichtigenden Faktoren für eine Mindestgewinnbeteiligung der GmbH seitens der höchstrichterlichen Rechtsprechung geklärt, wurde bislang noch nicht klargestellt, ob die aufgestellten Grundsätze für eine angemessene Ergebniszuteilung an eine GmbH auch als Obergrenze zu begreifen sind.¹⁵⁹⁹ Feststeht nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung nur, dass der Ergebnisanteil der GmbH für steuerliche Zwecke auch nicht zu hoch ausfallen darf.¹⁶⁰⁰ Der BFH hat diesbezüglich aber nur eine vollständige Gewinnzuweisung an die GmbH, um bei dieser vorhandene Verlustvorträge auszugleichen, für steuerlich unzulässig erklärt. Die Grundlage für den Verzicht des Kommanditisten auf eine angemessene Gewinnbeteiligung wurde hier allein in seiner Beteiligung an der Komplementär-GmbH gesehen.¹⁶⁰¹ Ob aber die Gesellschafter berechtigt sind, der GmbH für die ihr vertraglich obliegende Geschäftsführung trotz ihrer lediglich formalen Stellung als Geschäftsführerin eine über den Auslagenersatz hinausgehende Vergütung zuzubilligen, ist bislang noch nicht durch den BFH geklärt worden. Das FG Münster hat die höchstrichterliche Rechtsprechung dahingehend gedeutet, dass sie lediglich eine Untergrenze für die Ergebnisbeteiligung der GmbH festsetze.¹⁶⁰² Auf dieser Grundlage seien die Gesellschafter nicht gehindert, der GmbH eine über den Auslagenersatz hinausgehende Vergütung für die Geschäftsführung zuzubilligen. Dies gelte sogar für den Fall, dass die Kommanditisten, die die Führung der Geschäfte der KG in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführer der GmbH übernehmen, von der GmbH hierfür kein Entgelt erhalten,

1597 BFH v. 03.02.1977, IV R 122/73, BStBl. II 1977, S. 346 (Tz. 20).

1598 BFH v. 25.04.1968, VI R 279/66, BStBl. II 1968, S. 741 (Tz. 10); BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 67); vgl. auch Eckl, in Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG, 22. Aufl. 2020, § 6 Rn. 171; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 722.

1599 Vgl. auch Lindwurm, DStRK 2018, 253, 253.

1600 BFH v. 23.08.1990, IV R 71/89, BStBl. II 1991, S. 172 (Tz. 12).

1601 BFH v. 23.08.1990, IV R 71/89, BStBl. II 1991, S. 172 (Tz. 12).

1602 FG Münster v. 23.02.2018, 1 K 2201/17 F, juris (Tz. 70).

der GmbH mithin für die Geschäftsführung keinerlei Auslagen entstehen; denn auch eine aus fremden Gesellschaftern bestehende GmbH würde für die ihr obliegende Geschäftsführung eine angemessene Vergütung fordern, unabhängig davon, welche Entgeltabrede sie mit ihren Geschäftsführern getroffen habe. Letztere betreffe allein das von der KG zu trennende Rechtsverhältnis der GmbH zu ihren Organen.¹⁶⁰³

Liegt im Ergebnis eine unangemessene Ergebnisverteilung vor, fingiert die Rechtsprechung für steuerliche Zwecke – vergleichbar den Familienpersonengesellschaften – die Zuordnung angemessener, d.h., dem jeweiligen Beitrag entsprechender Ergebnisanteile an die Gesellschafter und sieht in dem Mehrbetrag, der einem Gesellschafter zivilrechtlich zugewiesen wurde, eine Zuwendung derjenigen Mitgesellschafter, deren Gewinnanteile für steuerliche Zwecke zu niedrig bemessen sind.¹⁶⁰⁴ Anders als bei Familienpersonengesellschaften bleibt es allerdings nicht bei der Besteuerung der fiktiven, angemessenen Gewinnanteile. Vielmehr sind nach der Rechtsprechung bei Beteiligung einer Körperschaft die tatsächlichen Zuflüsse auf ihre körperschaftsteuerliche Bedeutung hin zu würdigen.¹⁶⁰⁵ Verzichtet die Komplementär-GmbH zugunsten ihrer Gesellschafter auf einen angemessenen Gewinnanteil, sieht die Rechtsprechung in dem Mehrbetrag, um den der fiktiv angemessene Gewinnanteil der GmbH den ihr tatsächlich zugeteilten Gewinnanteil übersteigt, gemäß § 8 Abs. 3 S. 2 KStG eine verdeckte Gewinnausschüttung der GmbH an ihre Gesellschafter.¹⁶⁰⁶ In Konsequenz hierzu, unterliegt in der Person der Kommanditisten der ihnen tatsächlich zugeteilte Gewinnanteil vollumfänglich der Einkommensbesteuerung. Zwar wird ihr Gewinnanteil in einem ersten Schritt im Rahmen der Verteilung des Gewinns der KG auf den angemessenen Betrag reduziert. In einem zweiten Schritt ist aber der den Kommanditisten tatsächlich zugewiesene Mehrbetrag als Einkünfte aus ihrer Beteiligung an der GmbH zu qualifizieren und der Einkommensbesteuerung zu unterwerfen.¹⁶⁰⁷ Hierbei handelt es sich regelmäßig um

1603 FG Münster v. 23.02.2018, 1 K 2201/17 F, juris (Tz. 70); zustimmend Bitz, in L/B/P, EStG, 141. EL 2020, § 15 Rn. 49; Bodden, in Korn, EStG, 122. EL 2020, § 15 Rn. 501.

1604 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 71).

1605 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 72 f.).

1606 BFH v. 18.06.2015, IV R 5/12, BStBl. II 2015, S. 935 (Tz. 37); BFH v. 3.02.1977, IV R 122/73, BStBl. II 1977, S. 346 (Tz. 16); BFH. 23.08.1990, IV R 71/89, BStBl. II 1991, S. 172 (Tz. 10); BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 69).

1607 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 76).

gewerbliche Einkünfte der Kommanditisten (§ 20 Abs. 8 S. 1 EStG)¹⁶⁰⁸, da ihre Anteile an der GmbH für gewöhnlich zu ihrem notwendigen Sonderbetriebsvermögen II¹⁶⁰⁹ bei der KG rechnen.¹⁶¹⁰ Verzichtet umgekehrt der Kommanditist zugunsten der Komplementär-GmbH auf einen angemessenen Gewinnanteil, tätigt er nach der Rechtsprechung eine verdeckte Einlage in die GmbH, die bei dieser das Einkommen nicht erhöht (§ 8 Abs. 3 S. 3 KStG) und beim Kommanditisten zu nachträglichen Anschaffungskosten auf seine dem Sonderbetriebsvermögen II zugehörige Beteiligung an der GmbH führt.¹⁶¹¹

1608 Diese sind nach dem sog. Teileinkünfteverfahren (zum Begriff statt aller Teufel, in Lüdicke/Sistermann, Unternehmensteuerrecht, 2. Aufl. 2018, § 2 Rn. 78) zu 40% steuerfrei (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG).

1609 Siehe hierzu z.B. BFH v. 16.04.2015, IV R 1/12, BStBl. II 2015, S. 705 (Tz. 10) m.w.N.

1610 BFH v. 23.08.1990, IV R 71/89, BStBl. II 1991, S. 172 (Tz. 10); BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 77); vgl. auch BFH v. 18.06.2015, IV R 5/12, BStBl. II 2015, S. 935 (Tz. 39) zur GmbH & Still. Eine Ausnahme will der BFH nur für diejenigen Fälle machen, in denen die GmbH neben der Geschäftsführung für die KG noch einen anderen, nicht nur untergeordneten Geschäftsbetrieb unterhält (vgl. z.B. BFH v. 16.04.2015, IV R 1/12, BStBl. II 2015, S. 705 (Tz. 15); BFH v. 11.12.1990, VIII R 14/87, BStBl. II 1991, S. 510 (Tz. 21); BFH v. 12.11.1985, VIII R 286/81, BStBl. II 1986, S. 55 (Tz. 32)) oder der Kommanditist nur als Minderheitsgesellschafter an der GmbH beteiligt ist und keinen Einfluss auf die Geschäftsführung in der GmbH ausüben kann (vgl. BFH v. 18.06.2015, IV R 5/12, BStBl. II 2015, S. 935 (Tz. 39); BFH v. 16.04.2015, IV R 1/12, BStBl. II 2015, S. 705 (Tz. 17 ff.)). Zustimmend Bode, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 151. EL 2020, § 15 Rn. 291; Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 374; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 724; a.A. Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 F 196, F 310, die regelmäßig von Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG ausgehen, während die Zugehörigkeit der GmbH-Beteiligung zum Sonderbetriebsvermögen nur ausnahmsweise für den Fall anzunehmen sei, dass der Kommanditist als Geschäftsführer der GmbH auch auf die Geschäftsführung der KG Einfluss nimmt.

1611 BFH v. 23.08.1990, IV R 71/89, BStBl. II 1991, S. 172 (Tz. 13 f.). Ebenso Bode, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 151. EL 2020, § 15 Rn. 291; Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 374; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 725; a.A. Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 F 196, die mangels Zugehörigkeit der GmbH-Beteiligung zum Sonderbetriebsvermögen bei der KG von nachträglichen Anschaffungskosten im Sinne des § 17 Abs. 2 bzw. § 20 Abs. 4 EStG ausgehen.

2. USA

Wendet man den Blick auf der Suche nach ähnlich gelagerten Fallkonstellationen in die USA, fällt auf, dass dort die Problematik wirtschaftlicher Interessenverflechtungen im Vergleich zu Deutschland eher in den Hintergrund tritt.¹⁶¹² So ist etwa eine Spezialregelung im Internal Revenue Code, anders als für Familienpersonengesellschaften, nicht vorhanden. Auch die US-amerikanische Steuerrechtslehre thematisiert entsprechende Fallkonstellationen nur vereinzelt.¹⁶¹³ Die Ursache hierfür liegt nicht zuletzt in den unterschiedlichen gesellschafts- und steuerrechtlichen Grundlagen beider Länder. Im Rahmen der deutschen Rechtsordnung ist das Ziel, den gesellschaftsrechtlichen Vorteil einer beschränkten Haftung mit einer transparenten Besteuerung zu verbinden, in der Typenkombination von Personen- und Kapitalgesellschaft in Form einer GmbH & Co. KG möglich.¹⁶¹⁴ Vor diesem Hintergrund ergeben sich in Deutschland wirtschaftliche Beteiligungsidentitäten zwischen Gesellschaftern einer Personengesellschaft notwendigerweise aus dem Streben heraus, die Vorteile einer Kapitalgesellschafts- mit den Vorteilen einer Personengesellschaftsstruktur zu verknüpfen. Demgegenüber sehen die US-amerikanischen Gesellschaftsrechtsordnungen der Bundesstaaten in Gestalt der *LLC* eine eigene Gesellschaftsform vor, die in gesellschaftsrechtlicher Hinsicht eine nur beschränkte Haftung der Gesellschafter für Gesellschaftsschulden ermöglicht und die bei entsprechender Wahl der Gesellschafter für bundessteuerrechtliche Zwecke als *partnership* behandelt wird.¹⁶¹⁵ Damit entfällt für die Parteien nach US-amerikanischem Recht die Notwendigkeit der Gründung zweier Gesellschaften, mit der Folge, dass sich auch Beteiligungsidentitäten zwischen den Gesellschaftern nicht derart zwangsläufig wie im Rahmen der deutschen Rechtsordnung ergeben.

1612 Vgl. Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 480 f.

1613 Vgl. Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 481.

1614 Röder, RabelsZ 78 (2014), 109, 135 ff.; ders., 21 Florida Tax Review (2018), 762, 779 ff.

1615 Siehe hierzu oben Kapitel 1 A.II. und C.

a) Problematische Konstellationen aus der US-amerikanischen Steuerrechtspraxis

Nichtsdestotrotz ist das Phänomen wirtschaftlicher Interessenverflechtungen zwischen Gesellschaftern einer Personengesellschaft in den USA nicht gänzlich unbekannt. Dies verdeutlicht zum einen ein Beispiel aus den Regulations,¹⁶¹⁶ zum anderen ein in der Literatur geschildertes Gestaltungsmodell, das sich im Zusammenhang mit *publicly traded partnerships* zunehmender Beliebtheit erfreut¹⁶¹⁷.

Der in den Richtlinien problematisierte Sachverhalt gestaltet sich hierbei wie folgt:

B, eine inländische Körperschaft, und C, eine ausländische Körperschaft sind hundertprozentige Tochtergesellschaften von A, einer inländischen Körperschaft. Bei C handelt es sich demzufolge um eine *controlled foreign corporation*, da sie von einem US-amerikanischen Anteilseigner beherrscht wird.¹⁶¹⁸ B und C wiederum gründen eine Personengesellschaft nach der Rechtsordnung des Landes X und erbringen jeweils gleich hohe Einlagen. Die Personengesellschaft BC erwirtschaftet im Wesentlichen ausländische Einkünfte, die nicht in den Anwendungsbereich von *subpart F* des IRC¹⁶¹⁹ fallen. Die Ergebnisverteilungsabrede der Gesellschafter B und C sieht vor, dass in den ersten 15 Jahren nach Gründung der Gesellschaft, die Erträge von BC zu 10 Prozent B und zu 90 Prozent C zugeteilt werden, während die Aufwendungen und Verluste von BC zu 90 Prozent B und zu 10 Prozent C zufallen. Nach Ablauf der 15 Jahre soll sich die Verteilung umkehren, d.h., B wird 90 Prozent der Erträge

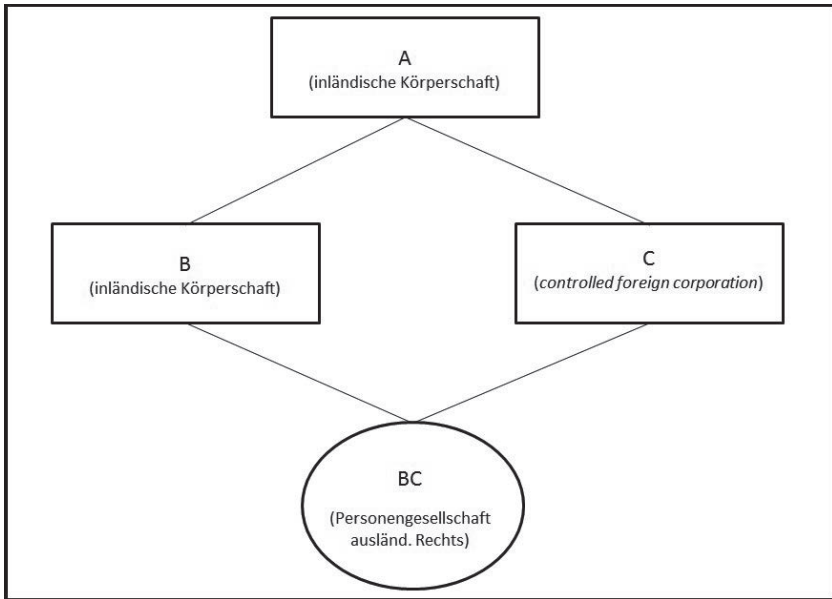
1616 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(5), Example 28.

1617 Vgl. hierzu Cauble, 14 Florida Tax Review (2013), 153 ff. und Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 480 f., 486 ff.

1618 §§ 957(a), (c), 7701(30)(C) IRC.

1619 *Subpart F* des *Subchapter N* des IRC (§§ 951-965 IRC) enthält Vorschriften zur steuerlichen Behandlung einer ausländischen Körperschaft, die von US-amerikanischen Anteilseignern beherrscht wird (*controlled foreign corporation*, § 957(a) IRC). Hiernach werden bestimmte Einkünfte, die von einer solchen Körperschaft erzielt werden, unter bestimmten Voraussetzungen den US-amerikanischen Anteilseignern auch ohne eine Ausschüttung zugerechnet und der US-amerikanischen Besteuerung unterworfen (§ 951(a)(1) IRC). Der Umstand, dass es sich bei den von BC erzielten Gewinnen nicht um Einkünfte im Sinne des *subpart F* handelt (vgl. § 952 IRC), führt dazu, dass der Anteil von C an den von BC erzielten Einkünften von einer unmittelbaren Zurechnung an die Muttergesellschaft A verschont bleibt.

und 10 Prozent der Aufwendungen und Verluste erhalten, während C 10 Prozent der Erträge und 90 Prozent der Aufwendungen und Verluste zugewiesen werden.¹⁶²⁰



(Grafik in Anlehnung an Cauble/Polsky, 16 *Florida Tax Review* (2014), 479, 484)

Die Steuergestaltung, die sich hinter dieser Sachverhaltskonstellation verbirgt, wird deutlich, wenn man annimmt, dass B einer *affiliated group* angehört,¹⁶²¹ deren Träger (*common parent*) A ist und deren steuerliches Ergebnis in einer konsolidierten Steuererklärung (*consolidated tax return*)¹⁶²²

1620 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(5), Example 28.

1621 Eine Muttergesellschaft ist nach US-amerikanischem Steuerrecht unter bestimmten Voraussetzungen berechtigt, mit ihren Tochtergesellschaften eine sog. *affiliated group* zu bilden (§ 1504(a) IRC) und auf dieser Grundlage die steuerlichen Ergebnisse ihrer Tochtergesellschaften mit ihrem eigenen Ergebnis in einer konsolidierten Steuererklärung (*consolidated return*) zusammenzufassen (§ 1501 IRC). Vgl. hierzu Bittker/Lokken, *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts*, Stand 03/2020, § 97.2.

1622 § 1501 IRC.

zusammengefasst wird.¹⁶²³ C ist als ausländische Körperschaft von dieser *affiliated group* zwingend ausgeschlossen.¹⁶²⁴ Unterstellt, die Ergebnisverteilungsabrede zwischen B und C würde steuerrechtlich anerkannt, führte sie bei der *affiliated group* in den ersten 15 Jahren gegenüber einer gleichmäßigen Teilhabe am Ergebnis von BC zu einer Reduzierung ihres in den USA zu versteuernden Einkommens, würde doch einerseits die Zuweisung von 90 Prozent der Aufwendungen und Verluste von BC an B die US-amerikanische Bemessungsgrundlage der *affiliated group* verringern, während andererseits die Erträge von BC überwiegend C zugeordnet würden, in deren Person sie als ausländische Einkünfte nicht der US-amerikanischen Besteuerung unterlägen¹⁶²⁵ und mangels Qualifizierung als *subpart F income* auch nicht Gegenstand einer unmittelbaren Zurechnung an die Muttergesellschaft A wären¹⁶²⁶.¹⁶²⁷ Die Personengesellschaftsstruktur dient hier somit vordergründig der steuergünstigen Verschiebung von einzelnen Einkommensbestandteilen zwischen den Körperschaften B und C zum Vorteil der Muttergesellschaft A.

Neben dieser in den Richtlinien problematisierten Fallgestaltung verweisen *Cauble* und *Polsky* zudem auf ein Gestaltungsmodell aus der Praxis, dessen Ziel es sei, eine *publicly traded partnership*¹⁶²⁸ für steuerliche Zwecke als *partnership* qualifizieren zu können.¹⁶²⁹ Das Wahlrecht für Gesellschaften, im Steuerrecht als *partnership* oder als *corporation* behandelt zu werden,¹⁶³⁰ gilt grundsätzlich nicht für *publicly traded partnerships*. Diese unterliegen zwingend dem Körperschaftssteuerregime.¹⁶³¹ Hiervon sieht das Gesetz jedoch eine Ausnahme für den Fall vor, dass mindestens 90 Prozent der Erträge einer *publicly traded partnership* aus bestimmten „passiven Einkunftsquellen“ (*qualifying passive income sources*) stammt.¹⁶³² Zu solchen Erträgen zählen insbesondere Zinsen¹⁶³³, Dividenden¹⁶³⁴ sowie

1623 Vgl. *Cauble/Polsky*, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 484.

1624 § 1504(b)(3) IRC.

1625 *Cauble/Polsky*, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 484.

1626 Vgl. oben Fn. 1619.

1627 *Cauble/Polsky*, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 484.

1628 Siehe hierzu oben Kapitel 1 A.II.

1629 *Cauble*, 14 Florida Tax Review (2013), 153, 155 ff. und *Cauble/Polsky*, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 480 f., 486 ff.

1630 Siehe hierzu oben Kapitel 1 C.

1631 § 7704(a), (b) IRC.

1632 § 7704(c)(1), (2) IRC.

1633 § 7704(d)(1) (A) IRC.

1634 § 7704(d)(1) (B) IRC.

Mieteinnahmen¹⁶³⁵.¹⁶³⁶ Um den Anwendungsbereich dieser Ausnahmegesetzvorschrift zu eröffnen, setzen *publicly traded partnerships*, deren Erträge zu mehr als 10 Prozent aus den übrigen, nicht qualifizierten Einkunftsquellen stammen, vermehrt sog. Blockerstrukturen (*blocker structures*)¹⁶³⁷ ein. Diese zeichnen sich dadurch aus, dass sich die *publicly traded partnership* einer *corporation* bedient, an der sie zu hundert Prozent beteiligt ist. Gemeinsam mit dieser *corporation* gründet sie eine Personengesellschaft (Untergesellschaft), die das Unternehmen führt. Im Rahmen der Verteilung des Unternehmensergebnisses auf Ebene der Untergesellschaft fungiert die *corporation* als „Blocker“¹⁶³⁸, indem ihr alle nicht qualifizierten Erträge zugewiesen werden. Diese Erträge fließen auf Ebene der *corporation* in die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer ein, können aber nach Abzug von Steuern als Dividende an die *publicly traded partnership* ausgeschüttet werden, mit der Folge, dass diese einen Ertrag aus einer passiven Einkunftsquelle erzielt. Die Erträge, die bereits auf Ebene der Untergesellschaft passive Einkünfte darstellen, werden der *publicly traded partnership* als Obergesellschaft unmittelbar zugewiesen.¹⁶³⁹ Auch hier stehen hinter der Wahl der Personengesellschaftsstruktur, wie schon im Beispiel der Regulations, allein steuerliche Motive, da sie die Umwandlung an sich aktiver Einkünfte in passive Einkünfte ermöglicht und hierdurch der Obergesellschaft den steuerrechtlichen Status einer *partnership* sichert.

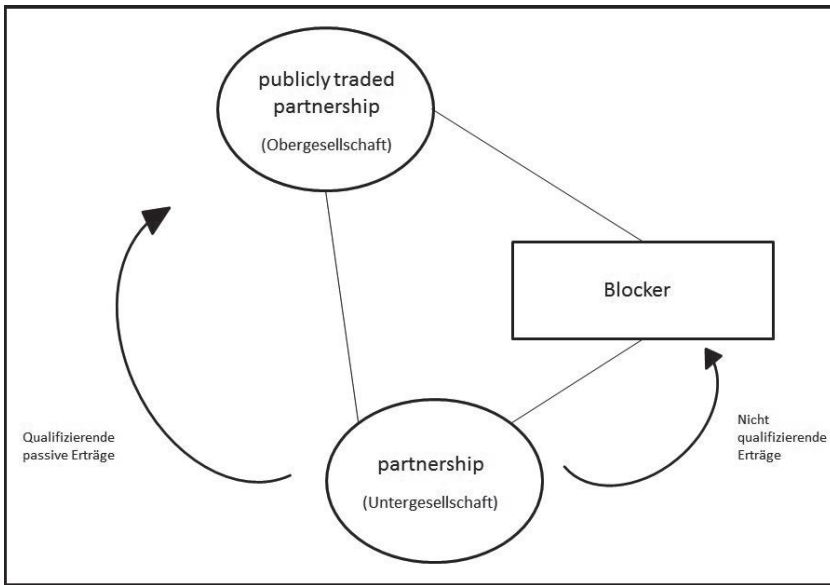
1635 § 7704(d)(1) (C) IRC.

1636 Vgl. im Übrigen die Aufzählung in § 7704(d)(1)(D) bis (G) IRC.

1637 Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 486.

1638 Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 486.

1639 Zum Ganzen Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 486 ff.; vgl. auch Cauble, 14 Florida Tax Review (2013), 153, 159 ff. zu einer entsprechenden Gestaltung der Investmentgesellschaft Blackstone Group LP.



(Grafik in Anlehnung an Cauble/Polsky, 16 *Florida Tax Review* (2014), 479, 488)

b) Rechtsgrundlagen für eine Korrektur der Ergebnisverteilung im Falle wirtschaftlicher Interessenverflechtungen

aa) Der *substantial economic effect*, § 704(b) IRC

Eine Spezialregelung, wie sie in Gestalt des § 704(e) IRC für die Ergebnisverteilung bei einer Beteiligungsschenkung bzw. eines Anteilskaufs zwischen Familienangehörigen existiert, ist für die Konstellation der wirtschaftlichen Interessenverflechtung zwischen Personengeschaftern nicht vorhanden. Verteilungsabreden zwischen entsprechend verbundenen Gesellschaftern unterliegen daher zunächst nur den allgemeinen Anforderungen des *substantial economic effect* gemäß § 704(b) IRC.¹⁶⁴⁰ Diesbezüglich zeigen Cauble und Polsky in ihrem Beitrag auf, dass das Ziel des § 704(b) IRC, ausschließlich durch Steuerersparnisgründe motivierte Ergebnisverteilungen zu verhindern, wie schon im Falle persönlich ver-

¹⁶⁴⁰ Treas. Reg. § 1.704-1(b)(5), Example 28; Cauble/Polsky, 16 *Florida Tax Review* (2014), 479, 490 ff.

bundener Gesellschafter, auch bei wirtschaftlich verflochtenen Beteiligten nicht erreicht wird.¹⁶⁴¹ So könnten die technischen Voraussetzungen des *economic effect* durch Führung entsprechender Kapitalkonten, deren Stand im Rahmen der Liquidation Forderungen bzw. Verbindlichkeiten der Gesellschafter ausweisen,¹⁶⁴² leicht erfüllt werden.¹⁶⁴³ Ebenso setze die Anforderung der *substantiality* steuermotivierten Ergebnisverteilungen zwischen wirtschaftlich verbundenen Gesellschaftern nichts entgegen.¹⁶⁴⁴ Dieses Merkmal basiere auf der Annahme, dass eine vom Beteiligungsverhältnis abweichende *special allocation* nicht allein steuerlich motiviert sein könne, wenn sich zumindest ein Gesellschafter dem Risiko aussetze, gegenüber einer beteiligungsgerechten Ergebnisverteilung wirtschaftlich schlechter zu stehen.¹⁶⁴⁵ Stünden jedoch hinter den einzelnen Gesellschaftern identische Beteiligte, sei es bedeutungslos, dass sich ein Gesellschafter infolge der gewählten Verteilung dem Risiko eines wirtschaftlichen Nachteils aussetze, denn dieser Nachteil sei für den Fall, dass er tatsächlich eintritt, zugleich mit dem Vorteil eines anderen, wirtschaftlich identischen Gesellschafters verbunden. Im Ergebnis wirtschafteten die Beteiligten, die hinter den Gesellschaftern stehen, daher nur von einer Tasche in die andere und würden somit von der Vereinbarung steuermotivierter Verteilungen nicht durch ein wirtschaftliches Risiko abgehalten.¹⁶⁴⁶ Die beiden Autoren sehen denn auch sowohl im Beispielfall der Regulations als auch im Fall der praktischen Gestaltung für *publicly traded partnerships* die Anforderungen an die *substantiality* der Ergebnisverteilung als erfüllt an, obwohl steuermotivierte Verteilungsabreden vorlägen. Im Richtlinienfall setze sich C dem Risiko aus, dass sich die ersten 15 Jahre der Unternehmung von BC nicht als hinreichend gewinnbringend darstellen und die ihr zuzuweisenden Erträge daher gegenüber einer hypothetisch gleichmäßigen Verteilung geringer ausfallen. Umgekehrt setze sich B dem Risiko aus, dass in den darauffolgenden 15 Jahren nicht ausreichend Erträge erwirtschaftet würden, sodass es nicht zu einem Ausgleich der in den ersten 15 Jahren zugeteilten Aufwendungen käme. Wirtschaftliche Risikoerwägungen spielten bei der Verteilungsvereinbarung aber keine Rolle, da wirtschaftlich stets die Mut-

1641 Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 490 ff.

1642 Siehe hierzu oben Kapitel 2 B.II.2.c)bb)(1.)

1643 Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 490, 486.

1644 Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 494.

1645 Siehe zu diesem Merkmal oben Kapitel 2 B.II.2.c)bb)(2.).

1646 Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 486, 489, 490 ff.; vgl. auch Cauble, 14 Florida Tax Review (2013), 153, 169 ff.

tergesellschaft A betroffen sei.¹⁶⁴⁷ Ebenso setzten sich im Gestaltungsmodell für *publicly traded partnerships* die Gesellschafter dem wirtschaftlichen Risiko aus, dass die aktiven und passiven Erträge in ihrer Höhe beträchtlich voneinander abwichen, mit der Folge, dass einer der Gesellschafter gegenüber einer beteiligungsgerechten Aufteilung der Erträge wirtschaftlich schlechter stünde. Da aber die Obergesellschaft zu hundert Prozent an der „Blocker-Gesellschaft“ beteiligt sei und sich das Ergebnis der Untergesellschaft damit wirtschaftlich allein bei der Obergesellschaft niederschlage, würden wirtschaftliche Risikoerwägungen bei der Vereinbarung der Ergebnisverteilung auch in diesem Fall nicht relevant werden.¹⁶⁴⁸ Auf dieser Grundlage kommen die Autoren zu dem Ergebnis, dass die Vorschrift des § 704(b) IRC, ihren Zweck, steuermotivierte Verteilungsabreden zu verhindern, im Falle wirtschaftlich verbundener Gesellschafter verfehlt.¹⁶⁴⁹

bb) Steuerliche Umverteilungen bei verbundenen Unternehmen, § 482 IRC

Neben § 704(b) IRC verweisen die Richtlinien im Hinblick auf die von ihnen problematisierte Fallgestaltung zusätzlich auf die Vorschrift des § 482 IRC als potentielle Rechtsgrundlage für eine Korrektur der steuerlichen Ergebnisverteilung.¹⁶⁵⁰ § 482 IRC ermächtigt zur Umverteilung (*distribution, apportionment, or allocation*) von Erträgen (*gross income*), Abzugspositionen (*deductions*), Steuergutschriften (*credits*) oder Freibeträgen (*allowances*) zwischen verschiedenen rechtlich selbstständigen Unternehmen (*organizations, trades, or businesses*), die direkt oder indirekt von denselben Anteilseignern beherrscht werden, vorausgesetzt eine solche Umverteilung ist erforderlich, um eine Steuerumgehung zu verhindern (*prevent evasion of taxes*) oder um das Einkommen der einzelnen Unternehmen richtig abzubilden (*clearly reflect income*).¹⁶⁵¹ Die Umverteilung hat sich hierbei

1647 Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 486.

1648 Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 489.

1649 Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 494; vgl auch Cauble, 14 Florida Tax Review (2013), 153, 177 f., 186 ff.

1650 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(5), Example 28.

1651 Vgl. § 482 IRC: „In any case of two or more organizations, trades, or businesses (whether or not incorporated, whether or not organized in the United States, and whether or not affiliated) owned or controlled directly or indirectly by the same interests, the Secretary may distribute, apportion, or allocate gross income, deductions, credits, or allowances between or among such organiza-

gemäß den Richtlinien an den Verhältnissen zu orientieren, wie sie unter Zugrundelegung fremdüblicher Maßstäbe zwischen unverbundenen Unternehmen herrschten (*arm's length test*).¹⁶⁵² Diesbezüglich billigen die Gerichte den Finanzbehörden einen weiten Ermessensspielraum zu, der nur dann überschritten ist, wenn der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass die Umverteilung durch die Finanzbehörde willkürlich (*arbitrary*) oder unangemessen (*unreasonable*) ist.¹⁶⁵³ Sinn und Zweck des § 482 IRC soll es sein, Steuervorteile aus der Aufspaltung eines einheitlichen wirtschaftlichen Unternehmens in einzelne, rechtlich selbstständige Untergliederungen zu verhindern.¹⁶⁵⁴ Ihren Hauptanwendungsbereich entfaltet die Regelung dabei insbesondere auf dem Gebiet der Korrektur von Verrechnungspreisen zwischen verbundenen Unternehmen.¹⁶⁵⁵ Mit Bezug zur Ergebnisverteilung zwischen wirtschaftlich verbundenen Personengesellschaften belassen es die Richtlinien allerdings bei dem Hinweis auf eine potentielle Einschlägigkeit des § 482 IRC. Ausführungen zur Anwendung dieser Vorschrift auf den konkreten Beispielsfall finden sich nicht.¹⁶⁵⁶

Cauble und *Polksy* sehen demgegenüber auch in § 482 IRC keine Grundlage, um steuermisbräuchliche *special allocations* zwischen wirtschaftlich verbundenen Gesellschaftern zu verhindern, könnten doch die Gesellschafter die Voraussetzungen für eine Umverteilung nach dieser Vorschrift leicht vermeiden, sofern sie nur sicherstellten, dass der Erwerb der Gesellschaftsbeteiligungen unter fremdüblichen Bedingungen erfolge. Dies erfordere lediglich, dass die von den einzelnen Gesellschaftern erbrachten Einlagen dem Wert ihrer Gesellschaftsanteile entspreche. Der Wert der

tions, trades, or businesses, if he determines that such distribution, apportionment, or allocation is necessary in order to prevent evasion of taxes or clearly to reflect the income of any such organizations, trades, or businesses.”

1652 Treas. Reg. § 1.482-1(b)(1).

1653 Vgl. z.B. *Spicer Theatre*, 44 T.C. 198, 206 (1964); *American Terrazzo Strip Co.*, 56 T.C. 961, 970 f. (1971).

1654 Bittker/Lokken, *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts*, Stand 03/2020, § 37.01.

1655 Bittker/Lokken, *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts*, Stand 03/2020, § 37.01.

1656 Rechtsprechung zur Anwendung des § 482 IRC im Kontext von Personengesellschaften befasst sich hauptsächlich mit Gewinnverschiebungen zwischen einer Personengesellschaft und einem mit ihr verbundenen Unternehmen (vgl. insbesondere *Aladdin Industries, Inc.*, 41 TCM 1515 (1981); *Friedlander Corp.*, 25 TC 70, 81 (1955), *Grenada Industries, Inc.*, 17 TC 231 (1951), *Forcum-James Co.*, 7 TC 1195 (1946)). Gegenstand dieser Entscheidungen ist allein der Gewinn auf Ebene der Gesellschaft, nicht aber dessen Verteilung zwischen den einzelnen Gesellschaftern.

Gesellschaftsanteile bemisst sich nach Ansicht der Autoren nach den Teilhaberechten der Gesellschafter bezogen auf das laufende Ergebnis sowie den Liquidationsgewinn der Gesellschaft. Auf dieser Grundlage kommen *Cauble* und *Polsky* zu dem Schluss, dass die verbundenen Gesellschafter für Zwecke der steuerlichen Anerkennung ihrer gesonderten Zuweisung einzelner Ergebnisbestandteile lediglich sicherstellen müssten, dass ihre Einlagen sowie ein zu erbringender Arbeitseinsatz dem zu erwartenden Ertrag aus ihren Beteiligungen entsprächen. So dürften etwa im Beispielsfall der Regulations die Tochtergesellschaften B und C nicht, wie im Sachverhalt angegeben, gleich hohe Kapitaleinlagen leisten, sondern müssten diese dem Verhältnis ihrer gewünschten Ergebnisverteilung anpassen. Eine entsprechende Ausgestaltung der Kapitaleinlagen stelle wirtschaftlich verbundene Gesellschafter aber vor keinerlei Schwierigkeiten, könnten doch die hinter den Personengesellschaftern stehenden Anteilseigner eine entsprechende Kapitalausstattung der von ihnen beherrschten Gesellschafter ohne Weiteres herbeiführen.¹⁶⁵⁷

cc) Die *Anti-Abuse Rule*

Schließlich kommt nach *Cauble* und *Polsky* im Einzelfall die *Anti-Abuse Rule*¹⁶⁵⁸ als Rechtsgrundlage für eine Korrektur der Ergebnisverteilungsabrede in Betracht.¹⁶⁵⁹ In den problematisierten Fallkonstellationen wirtschaftlicher Interessenverflechtungen ergebe sich aus der vereinbarten Verteilung gegenüber einer beteiligungsgerechten Ergebniszuweisung eine Reduzierung der Gesamtsteuerlast der Gesellschafter. Zudem seien sämtliche Gesellschafter miteinander verbunden und laufe die steuermotivierte Verteilungsabrede dem Regelungszweck des § 704(b) IRC zuwider, obwohl die Anforderungen an den *substantial economic effect* der vereinbarten Verteilung erfüllt wären. All dies seien Umstände, die die *Anti-Abuse Rule* als Indizien für einen Missbrauch der Regelungen des *subchapter K* nennt. Auf dieser Grundlage nehmen *Cauble* und *Polsky* an, dass die *Anti-Abuse Rule* zur Bewältigung der Problematik steuermotivierter Verteilungsabreden zwischen wirtschaftlich verbundenen Gesellschaftern herangezogen werden könne.¹⁶⁶⁰ Zugleich geben sie jedoch zu bedenken, dass infolge

1657 Zum Ganzen *Cauble/Polsky*, 16 *Florida Tax Review* (2014), 479, 485 f.

1658 Siehe hierzu oben Kapitel 2 B.II.3.

1659 *Cauble/Polsky*, 16 *Florida Tax Review* (2014), 479, 499 ff.

1660 *Cauble/Polsky*, 16 *Florida Tax Review* (2014), 479, 500 f.

der herrschenden Rechtsunsicherheit bzgl. der Gültigkeit und der Reichweite des Anwendungsbereichs der *Anti-Abuse Rule* keine sichere Aussage getroffen werden könne.¹⁶⁶¹

3. Vereinigtes Königreich

Wie im US-amerikanischen Recht existiert auch nach der britischen Gesellschaftsrechtsordnung eine eigene Gesellschaftsform, die *LLP*, die den Gesellschaftern den Schutz einer beschränkten Haftung und den Vorteil einer transparenten steuerlichen Behandlung vermittelt.¹⁶⁶² Vor diesem Hintergrund liegt zunächst die Vermutung nahe, dass auch im Vereinigten Königreich die Problematik der Beteiligungsidentitäten zwischen Personengesellschaftern gegenüber der deutschen Situation eher in den Hintergrund tritt. Umso mehr verwundert es dann, dass im britischen Steuerrecht im Rahmen des *Finance Act 2014* spezielle Vorschriften, die sog. *mixed membership partnerships rules*¹⁶⁶³, eingeführt wurden, die sich diesem Gegenstand annehmen. Zuvor hatte die britische Steuerverwaltung den Umstand beklagt, dass sich mit dem zunehmenden Auseinanderfallen von Einkommensteuer- und Körperschaftsteuertarif Ergebnisverteilungsabreden in Personengesellschaftsverhältnissen zwischen einer Kapitalgesellschaft und natürlichen Personen häuften, die allein aus Gründen einer Steuerersparnis vereinbart würden.¹⁶⁶⁴ Hierin zeigt sich, dass die Aufnahme einer Körperschaft als Gesellschafter einer *partnership* in der britischen Steuerpraxis nicht mit dem Ziel einer Haftungsbeschränkung für die Gesellschafter zu erklären ist, sondern hauptsächlich dazu dient, die mit dem Abweichen von Einkommen- und Körperschaftsteuersatz einhergehenden Belastungsunterschiede auszunutzen.¹⁶⁶⁵ Dies verdeutlicht nicht zuletzt der Umstand, dass Gegenstand der Gesetzesreform zu *mixed membership partnerships* explizit auch *LLPs* sind.¹⁶⁶⁶ Deren Gesellschafter haften sämt-

1661 Cauble/Polksky, 16 *Florida Tax Review* (2014), 479, 501.

1662 Siehe hierzu oben Kapitel 1 A.III.

1663 §§ 850C bis 850E ITTOIA 2005.

1664 Vgl. HM Revenue & Customs, *Partnerships: A review of two aspects of the tax rules*, Consultation document, May 2013, Rn. 1.13 ff., 3.1 ff., 3.13 ff.

1665 Ray, *Partnership Taxation*, 22. EL. 2019, Rn. 18A.14.

1666 HM Revenue & Customs, *Partnerships: A review of two aspects of the tax rules*, Consultation document, May 2013, Rn. 3.1. Eine *LLP* betrifft auch das – soweit ersichtlich – erste und bisher einzige Urteil des *First-Tier Tribunal* zu

lich nur beschränkt für Gesellschaftsschulden,¹⁶⁶⁷ so dass die Aufnahme einer Kapitalgesellschaft nur für Zwecke einer Haftungsbeschränkung entbehrlich ist.

Auf der Grundlage der neugeschaffenen Regelungen wird die Gestaltungsfreiheit sog. *mixed members* einer Personengesellschaft im Hinblick auf ihre Ergebnisverteilung eingeschränkt und unter bestimmten Voraussetzungen für steuerliche Zwecke eine Umverteilung der Gewinne vorgenommen.¹⁶⁶⁸ Unter den Begriff der *mixed membership partnerships* fallen sämtliche *partnerships* sowie LLPs, die sich aus natürlichen (*individual*) und sonstigen Personen (*non-individual members*) zusammensetzen.¹⁶⁶⁹ Sonstige Personen können hierbei neben Kapitalgesellschaften insbesondere auch Treuhänder (*trustees*) im Rahmen einer *trust*-Gestaltung sein.¹⁶⁷⁰ Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens wurden von der britischen Steuerverwaltung jedoch hauptsächlich Gestaltungen im Zusammenhang mit Kapitalgesellschaften als Gesellschafter einer Personengesellschaft problematisiert,¹⁶⁷¹ so dass sich die Ausführungen im Folgenden auf *non-individual partners* dieser Art beschränken.

a) Zielsetzungen der Gesetzesreform zu *mixed membership partnerships*

Gemäß den Ausführungen des HMRC im Konsultationsverfahren sollte es nicht etwa Ziel der Gesetzesreform sein, Personengesellschaften mit einer Kapitalgesellschaft als Gesellschafter gänzlich die steuerrechtliche Anerkennung zu versagen. Vielmehr räumte die Steuerverwaltung ein,

den *mixed membership partnership rules*: Nicholas Walewski v HMRC [2020] UKFTT 0058 (TC).

1667 Siehe hierzu oben Kapitel 1 A.III.

1668 S 850C(4), (5) ITTOIA 2005. Mit s 850D ITTOIA 2005 existiert zudem eine Vorschrift, die missbräuchliche Gestaltungen zur Umgehung des s 850C ITTOIA 2005 zu verhindern bezweckt. Hiernach kann eine natürliche Person, die nicht Gesellschafter einer Personengesellschaft ist, dieser gegenüber jedoch Dienstleistungen erbringt, wie ein Gesellschafter behandelt werden, wenn die Annahme berechtigt ist, dass die natürliche Person nur aus Gründen der Umgehung des s 850C ITTOIA 2005 von einer Beteiligung an der Personengesellschaft abgesehen hat, vgl. hierzu Ray, *Partnership Taxation*, 22. EL 2019, Rn. 18A.30 sowie HMRC, *Business Income Manual*, 82830.

1669 S 850C(1), (6) ITTOIA 2005.

1670 HMRC, *Business Income Manual* 82720.

1671 HM Revenue & Customs, *Partnerships: A review of two aspects of the tax rules*, Consultation document, May 2013, Rn. 1.13 ff., 3.1 ff.

dass es durchaus wirtschaftliche Gründe für entsprechende Gesellschaftsstrukturen gäbe. Ein Dorn im Auge seien ihr aber Gestaltungen, bei denen die Kapitalgesellschaft keinerlei oder allenfalls einen geringfügigen Beitrag zur Gewinnerwirtschaftung auf Ebene der Personengesellschaft leiste, ihr aber dennoch bei der Ergebnisverteilung hohe Gewinne zugewiesen würden.¹⁶⁷² Wirtschaftliche Nutznießer dieser erhöhten Gewinne seien häufig die übrigen Gesellschafter, weil ihnen die Gewinne der Kapitalgesellschaft letztlich als Anteilseigner der Kapitalgesellschaft oder aufgrund sonstiger wirtschaftlicher Verbindungen zugute kämen. Zugleich resultiere aus der Ergebnisverteilung eine Reduzierung der Gesamtsteuerlast der Gesellschafter, da die Gewinne bei der Kapitalgesellschaft dem im Vergleich zum persönlichen Einkommensteuersatz der übrigen Gesellschafter niedrigeren

1672 HM Revenue & Customs, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document, May 2013, Rn. 3.9, 3.11. Daneben sah sich die britische Steuerverwaltung mit Gestaltungen konfrontiert, bei denen die Gesellschafter Verluste einer *mixed membership partnership* ausschließlich den natürlichen Personen aus dem Gesellschafterkreis zugeordnet hatten, um deren Steuerbelastung in Bezug auf ihr übriges Einkommen zu reduzieren (HM Revenue & Customs, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document, May 2013, Rn. 3.26). Hierbei soll es sich hauptsächlich um Unternehmungen gehandelt haben, bei denen aller Voraussicht nach infolge hoher Abschreibungen Anlaufverluste anfallen würden. Einzelinvestoren trugen das nötige Kapital zur Unternehmung bei, mit dem Ziel aus der Steuerersparnis infolge der Verlustzuteilungen eine Rendite ihrer Kapitalinvestition zu erzielen. Häufig schieden sie aus der Gesellschaft aus, bevor Gewinne erwirtschaftet wurden (HMRC, Business Income Manual 82950 und 82960, Example 1; Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn. 18A.32). Dieses Phänomen erinnert stark an die in Deutschland vor allem in den 70er Jahren des vergangenen Jahrhunderts verbreiteten Abschreibungs- und Verlustzuweisungsgesellschaften, deren Zahl nunmehr infolge der Einführung der Regelungen in § 15a und § 15b EStG stark zurückgegangen ist (Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 1 Rn. 6). Um entsprechende Gestaltungen im Vereinigten Königreich zu unterbinden, wurde im Rahmen der *mixed membership partnership rules* die Vorschrift des s 116 ITA 2007 eingeführt, die für den Fall einer solchen, allein zum Zwecke einer Steuerersparnis gewählten Gestaltung dem *individual partner* den Abzug der ihm zugewiesenen Verluste vollumfänglich versagt. Auf diese Vorschrift soll hier nur der Vollständigkeit halber hingewiesen werden, liegt doch in den Fällen von Verlustzuweisungsgesellschaften keine wirtschaftliche Verbindung zwischen der Kapitalgesellschaft und den natürlichen Personen vor. Eine solche ist denn auch für das Eingreifen des s 116 ITA 2007 vom britischen Gesetzgeber bewusst nicht zur Voraussetzung gemacht worden (HM Revenue & Customs, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document, May 2013, Rn. 3.30).

Körperschaftsteuersatz unterlägen.¹⁶⁷³ Einen unzulässigen Steuervorteil sieht die britische Steuerverwaltung diesbezüglich bereits im Aufschub des Steuerzugriffs auf die Gewinne bei den Anteilseignern. Dass sich diese einer Besteuerung regelmäßig nicht gänzlich entziehen könnten, da die Gewinne der Kapitalgesellschaft im Fall ihrer Ausschüttung an die Anteilseigner bei diesen als Dividendenzahlung der Einkommensbesteuerung unterliegen,¹⁶⁷⁴ hält sie für unbeachtlich.¹⁶⁷⁵ Entsprechende Gestaltungen bei *mixed membership partnerships* stuft der HMRC als „unfair“ und „marktverzerrend“ ein.¹⁶⁷⁶ So würden sie ausschließlich aus steuerlichen Gründen vorgenommen und führten dazu, dass die Vorteile des niedrigeren Körperschaftsteuersatzes mit den gesellschafts- und einkommensteuerrechtlichen Vorteilen einer Personengesellschaft verbunden werden könnten. Eine solche „Rosinenpickerei“ sei aus Sicht des HMRC nicht zu akzeptieren.¹⁶⁷⁷ In diesem Zusammenhang greift die Steuerverwaltung in der Praxis häufig vorzufindende sog. *profit deferral arrangements* und *working capital arrangements* auf – beides Konstellationen, in denen Gewinne nach der Vereinbarung der Gesellschafter im Entstehungsjahr nicht entnommen werden dürfen.¹⁶⁷⁸ Als *profit deferral arrangements* bezeichnet der HMRC hierbei Gestaltungen, bei denen bestimmten Gesellschaftern ein Gewinn zugewiesen wird, der ihnen als Anreiz zur Leistungssteigerung jedoch erst nach Ablauf eines gewissen Zeitraums oder nach Erreichen eines bestimmten Ziels endgültig zustehen soll.¹⁶⁷⁹ Entsprechende Gestaltungen notiert die Steuerverwaltung hauptsächlich aus dem Banken- und Hedge Fond-Sektor.¹⁶⁸⁰ Um die steuerliche Belastung solcher Gewinne – zumindest anfänglich – zu reduzieren, würden diese zunächst einer an der Personengesellschaft beteiligten Kapitalgesellschaft zugeordnet, deren

1673 HM Revenue & Customs, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document, May 2013, Rn. 3.11.

1674 Vgl. im Einzelnen Part 4 Chapter 3, 4 und 5 ITTOIA 2005.

1675 HM Revenue & Customs, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document, May 2013, Rn. 3.14.

1676 HM Revenue & Customs, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document, May 2013, Rn. 3.14.

1677 HM Revenue & Customs, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document, May 2013, Rn. 3.14.

1678 HM Revenue & Customs, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document, May 2013, Rn. 3.15-3.25.

1679 HM Revenue & Customs, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document, May 2013, Rn. 3.16.

1680 HM Revenue & Customs, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document, May 2013, Rn. 3.16.

Anteilseigner die *individual partners* seien. Stünden die Gewinne den Gesellschaftern endgültig zu, würde die Kapitalgesellschaft aufgelöst und die Erträge an die Anteilseigner ausgeschüttet.¹⁶⁸¹ *Working capital arrangements* zielten wiederum darauf ab, Gewinne zu thesaurieren, um das Wachstum des Unternehmens voranzutreiben.¹⁶⁸² Zur Maximierung des nach Abzug von Steuern verbleibenden Kapitals der Gesellschaft, würden die Gewinne einer Kapitalgesellschaft zugewiesen, in deren Person sie einer geringeren steuerlichen Belastung unterliegen als es bei den übrigen Gesellschaftern der Fall gewesen wäre.¹⁶⁸³ Auch derartige Gestaltungen müssten nach Auffassung der Steuerverwaltung für steuerliche Zwecke korrigiert werden, spiele doch der Umstand, dass die Gewinne im Entstehungsjahr nicht entnommen werden dürfen, keinerlei Rolle. Grundprinzip der Personengesellschaftsbesteuerung sei es gerade, dass Gewinne im Zeitpunkt der Entstehung und nicht im Zeitpunkt des Zuflusses bei den Gesellschaftern besteuert würden.¹⁶⁸⁴

b) Umsetzung der Ziele in s 850C ITTOIA 2005

Der Umsetzung des Ziels, steuermotivierte Gewinnverlagerungen zwischen der Kapitalgesellschaft und den natürlichen Personen in einer *mixed membership partnership* zu verhindern, dient die im Rahmen des *Finance Act 2014* neu geschaffene Vorschrift des s 850C ITTOIA 2005. Diese erlaubt eine Korrektur der vereinbarten Ergebnisverteilung für steuerliche Zwecke, sofern die Gesellschaft in einem Wirtschaftsjahr einen Gewinn erzielt, dem *non-individual partner* ein Anteil hieran zugewiesen wird und entweder Bedingung X oder Y erfüllt ist.¹⁶⁸⁵

1681 HM Revenue & Customs, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document, May 2013, Rn. 3.17.

1682 HM Revenue & Customs, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document, May 2013, Rn. 3.19.

1683 HM Revenue & Customs, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document, May 2013, Rn. 3.19 f.

1684 HM Revenue & Customs, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document, May 2013, Rn. 3.24.

1685 Vgl. s 850C(1) ITTOIA 2005.

aa) Bedingung X

Bedingung X zielt insbesondere auf die Fälle der *profit deferral* und *working capital arrangements* ab. Dementsprechend ist diese Bedingung erfüllt, wenn die Annahme berechtigt ist (*reasonable to suppose*), dass der Kapitalgesellschaft (B) zugeteilte Gewinne tatsächlich zurückgehaltene Gewinne (*deferred profits*) des *individual partner* (A) darstellen und in Konsequenz hierzu sowohl der Ergebnisanteil des A als auch die Gesamtsteuerlast von A und B reduziert sind.¹⁶⁸⁶ Zu den *deferred profits* des A rechnet das Gesetz sämtliche Vergütungen (*remuneration*), sonstige Vorteile (*benefits*) oder Erträge (*returns*), deren Zuteilung an A – aus welchen Gründen auch immer – aufgeschoben wurde.¹⁶⁸⁷ Erfasst sind ausdrücklich auch Fälle, bei denen der Erhalt der Vergütungen von bestimmten Bedingungen abhängt, die unter Umständen niemals eintreten werden.¹⁶⁸⁸

bb) Bedingung Y

Bedingung Y bezieht sich, weitergehend als Bedingung X, auf sämtliche Fälle, in denen der Kapitalgesellschaft aus Steuerersparnisgründen ein unangemessen hoher Gewinn eingeräumt wird, der sich letztendlich wirtschaftlich im Vermögen des *individual partner* niederschlägt. Im Einzelnen ist diese Bedingung erfüllt, wenn der Gewinnanteil der Kapitalgesellschaft (B) ihren angemessenen fiktiven Gewinn (*appropriate notional profit*) übersteigt¹⁶⁸⁹ und (*individual partner*) A in der Lage ist, einen Nutzen aus dem Gewinnanteil der B zu ziehen („*power to enjoy*“)¹⁶⁹⁰. Darüber hinaus muss die Annahme berechtigt sein, dass zwischen der Zuweisung eines erhöhten Gewinnanteils an B und dem Umstand, dass A Nutznießer desselben ist, ein Kausalzusammenhang besteht.¹⁶⁹¹

1686 Vgl. s 850C(2) ITTOIA 2005.

1687 Vgl. s 850C(8)(a) ITTOIA 2005. S 850C(8)(b) ITTOIA 2005 erfasst hierbei auch diejenigen Fälle, in denen ein Gesamtbetrag zurückgehalten wurde, ohne dass A hieraus bereits ein bestimmter Anteil zugeordnet wurde, wie es insbesondere bei einer gesamthänderischen Rücklage der Fall ist, vgl. HMRC, Business Income Manual, 82730, Example 2.

1688 Vgl. s 850C(8)(a) ITTOIA 2005.

1689 S 850C(3)(a) ITTOIA 2005.

1690 S 850C(3)(b) ITTOIA 2005.

1691 Vgl. s 850C(3)(c) ITTOIA 2005.

(1.) Der angemessene fiktive Gewinn der Kapitalgesellschaft

Der angemessene fiktive Gewinn der Kapitalgesellschaft wird hierbei vom Gesetz als die Summe aus dem angemessenen fiktiven Ertrag ihres investierten Kapitals und der angemessenen fiktiven Vergütung ihres Arbeitseinsatzes definiert.¹⁶⁹²

(a.) Angemessene fiktive Kapitalrendite

Die angemessene Kapitalrendite berechnet sich nach dem Gesetz auf der Grundlage des Kapitalbeitrags der Kapitalgesellschaft unter Heranziehung eines handelsüblichen Zinssatzes.¹⁶⁹³ Als Kapitalbeitrag zählen hierbei nur die von der Kapitalgesellschaft eingelegten Mittel.¹⁶⁹⁴ Nicht entnommene Gewinnanteile sind außer Acht zu lassen, es sei denn sie wurden in Gesellschaftskapital umgewandelt.¹⁶⁹⁵ Der handelsübliche Zinssatz soll sich nach Auffassung der Steuerverwaltung nach dem Zinssatz bestimmen, den die Personengesellschaft am Markt für Darlehen zu entrichten hat.¹⁶⁹⁶ Der Kapitalbeitrag der Kapitalgesellschaft wird mithin mit der Gewährung eines Darlehens gleichgesetzt.¹⁶⁹⁷ Für den Fall, dass die Kapitalgesellschaft neben ihrem Gewinnanteil eine gesonderte Vergütung für ihren Kapitalbeitrag erhält, reduziert sich der Betrag, der ihr aus dem Gesellschaftsgewinn als angemessene Kapitalrendite zuzurechnen ist, entsprechend.¹⁶⁹⁸

(b.) Angemessene fiktive Vergütung des Arbeitseinsatzes

Als angemessene Tätigkeitsvergütung sieht das Gesetz einen Betrag an, den die Kapitalgesellschaft für ihre Dienste erhalten hätte, wäre sie gegenüber der Gesellschaft unter fremdüblichen Bedingungen tätig geworden.¹⁶⁹⁹ Die Finanzverwaltung hält in den meisten Fällen den Ersatz von Auslagen

1692 S 850C(10) ITTOIA 2005.

1693 S 850C(11)(a), (12) ITTOIA 2005.

1694 S 850C(13), (14) ITTOIA 2005 in Verbindung mit s 108(1) bis (6) ITA 2007.

1695 S 850C(13), (14) ITTOIA 2005 in Verbindung mit s 108(3) ITA 2007.

1696 HMRC, Business Income Manual, 82750.

1697 Murray/Lom, Tax Journal, Issue 1229 (5. September 2014), 15, 15.

1698 S 850C(11) ITTOIA 2005.

1699 S 850C(16) ITTOIA 2005.

zuzüglich eines geringfügigen Aufschlags für angemessen.¹⁷⁰⁰ Von der so ermittelten Tätigkeitsvergütung ist wiederum ein gesondertes Entgelt abzuziehen, das die Kapitalgesellschaft neben ihrem Gewinnanteil als Gegenleistung für ihren Arbeitseinsatz tatsächlich erhalten hat.¹⁷⁰¹ Darüber hinaus lässt das Gesetz solche Leistungen der Kapitalgesellschaft außer Acht, an deren Erbringung neben dieser noch ein weiterer Personengesellschafter beteiligt ist.¹⁷⁰² Ziel dieser Regelung soll es sein, Gewinne, deren Erwirtschaftung auf dem Arbeitseinsatz einer natürlichen Person beruht, auch steuerlich bei dieser natürlichen Person zu erfassen.¹⁷⁰³ Insoweit nimmt die Steuerverwaltung an, dass ein Anteilseigner der Kapitalgesellschaft, der zugleich Gesellschafter der Personengesellschaft ist, seine Dienste gegenüber der Personengesellschaft stets in seiner Eigenschaft als ihr Gesellschafter und nicht als Anteilseigner der Kapitalgesellschaft erbringt.¹⁷⁰⁴ Obliegt etwa die Geschäftsführung formal der Kapitalgesellschaft und wird deren tatsächliche Ausführung von ihren Anteilseignern übernommen, die zugleich an der Personengesellschaft beteiligt sind, soll der Kapitalgesellschaft für die Geschäftsführung keinerlei Vergütung zustehen.¹⁷⁰⁵

(2.) Power to enjoy

Schließlich erfordert die Berechtigung zur Umverteilung der Gewinne von der Kapitalgesellschaft hin zur natürlichen Person, dass letztere wirtschaftlicher Nutznießer des Gewinnanteils der Kapitalgesellschaft ist.¹⁷⁰⁶ An diese Verbindung zwischen der Kapitalgesellschaft und der natürlichen Person stellt das Gesetz allerdings nur geringe Anforderungen.¹⁷⁰⁷ Erforderlich ist nicht etwa das Vorliegen eines Beherrschungsverhältnisses,¹⁷⁰⁸ sondern nur eine Konstellation, in der der gesamte oder ein Teil des Gewinnanteils der Kapitalgesellschaft letztendlich in irgendeiner Form der natürlichen Person oder einer mit ihr verbundenen Person zugutekom-

1700 HMRC, Business Income Manual, 82760.

1701 S 850C(15) ITTOIA 2005.

1702 S 850C(17) ITTOIA 2005.

1703 HMRC, Business Income Manual, 82765.

1704 HMRC, Business Income Manual, 82765.

1705 HMRC, Business Income Manual 82765, Example 2.

1706 S 850C(3)(b) ITTOIA 2005.

1707 Vgl. auch HMRC, Business Income Manual 82770.

1708 Diese Konstellation wird von s 850C(18)(a) ITTOIA 2005 erfasst.

men könnte.¹⁷⁰⁹ So wird es insbesondere als ausreichend erachtet, dass die natürliche Person als Anteilseigner der Kapitalgesellschaft möglicherweise in Gestalt zukünftiger Dividenden an ihren Gewinnen partizipieren wird.¹⁷¹⁰ Einschränkend verlangt das Gesetz jedoch, dass zwischen der erhöhten Gewinnzuweisung an die Kapitalgesellschaft und dem Umstand, dass die natürliche Person letztendlich Nutznießer des Gewinnanteils der Kapitalgesellschaft ist, berechtigterweise ein Kausalzusammenhang anzunehmen ist.¹⁷¹¹ Sind die *individual partners* etwa die einzigen Anteilseigner der beteiligten Körperschaft, geht die Finanzverwaltung regelmäßig von einem entsprechenden Kausalzusammenhang aus.¹⁷¹² Gleiches gilt, wenn der Gewinn der Personengesellschaft hauptsächlich durch die Beiträge der *individual partners* erwirtschaftet wird; denn in diesem Fall sei ein Verzicht der *individual partners* auf einen angemessenen Gewinnanteil nur durch ihre Nutznießerschaft hinsichtlich des Gewinnanteils der Körperschaft zu erklären.¹⁷¹³ Halten die *individual partners* demgegenüber nur eine sehr geringe Beteiligung an der Körperschaft, ist nach Auffassung der Finanzverwaltung regelmäßig davon auszugehen, dass sie keinen Einfluss auf die Höhe des Gewinnanteils der Körperschaft ausüben können und ein erhöhter Gewinnanteil der Körperschaft demzufolge nicht auf ihrer Nutznießerschaft beruht.¹⁷¹⁴

cc) Die Rechtsfolge des s 850C ITTOIA 2005

Sind die Voraussetzungen des s 850C ITTOIA 2005 gegeben, ist der Gewinnanteil des *individual partners* A um den Teil von B's Gewinnanteil zu erhöhen, der – auf Basis einer gerechten und angemessenen Ermittlung (*as determined on a just and reasonable basis*)¹⁷¹⁵ – zurückgehaltene Gewinne (*deferred profits*) des A darstellt bzw. auf der Nutznießerschaft von A (*power to enjoy*) beruht.¹⁷¹⁶ Der Gewinnanteil des *non-individual partner* B ist entsprechend zu reduzieren.¹⁷¹⁷

1709 S 850C(18)(c), (20), (21) ITTOIA 2005.

1710 Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn. 18A.24.

1711 S 850C(3)(c)(i) ITTOIA 2005.

1712 HMRC, Business Income Manual, 82790.

1713 HMRC, Business Income Manual 82860, Example 1.

1714 HMRC, Business Income Manual 82790, Example 1.

1715 S 850C(4) ITTOIA 2005.

1716 S 850C(4) ITTOIA 2005.

1717 S 850C(5) ITTOIA 2005.

4. Vergleichende Zusammenfassung und Wertung

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass die Steuerpraxis in sämtlichen Vergleichsländern mit dem Phänomen wirtschaftlicher Interessenverflechtungen zwischen Personengeschaftern konfrontiert wird. Ausgehend von der wirtschaftlichen Identität der Gesellschafter wird in sämtlichen Steuerpraxen die Notwendigkeit gesehen, die Ergebnisverteilungsabrede für steuerliche Zwecke einer Prüfung zu unterziehen. Hinsichtlich der problematisierten Fallkonstellationen zeigt sich aber, dass die Interessenlage der Gesellschafter und die sich hieraus ergebenden Herausforderungen für das Steuerrecht in den Vergleichsländern voneinander abweichen.

In Deutschland treten wirtschaftliche Interessenverflechtungen überwiegend im Zusammenhang mit einer beteiligungsidentischen GmbH & Co. KG auf.¹⁷¹⁸ Deren Gründung ist regelmäßig nicht allein von steuerlichen Motiven getragen, sondern basiert auf dem Wunsch, die flexiblen Gestaltungsmöglichkeiten einer Personengesellschaftsstruktur mit einer Haftungsbeschränkung für Gesellschaftsschulden zu verbinden.¹⁷¹⁹ Gleichwohl spielt aber bei der Entscheidung der Gesellschafter, für ihr Unternehmen die Rechtsform einer KG statt derjenigen einer GmbH zu wählen, häufig auch das Ziel einer steuerlich transparenten Behandlung eine nicht unerhebliche Rolle.¹⁷²⁰ Aus dem Streben heraus, die Gewinne von einer Doppelbelastung durch Körperschaft- und Einkommensteuer freizuhalten, resultiert die Gefahr, dass die Komplementär-GmbH zugunsten der mit ihr wirtschaftlich identischen Kommanditisten auf eine angemessene Gewinnbeteiligung verzichtet. Fallgestaltungen aus der Rechtsprechung zeigen aber ebenso die umgekehrte Problematik auf, die in einem Verzicht auf einen angemessenen Gewinnanteil durch die Kommanditisten zugunsten der Komplementär-GmbH liegt.¹⁷²¹

Der Interessengleichlauf der Gesellschafter lässt, wie schon bei persönlichen Verbindungen, so auch im Falle von Beteiligungsidentitäten, die ungeprüfte Anknüpfung des Steuerrechts an die Ergebnisverteilungsabrede der Gesellschafter nicht zu.¹⁷²² Anders als bei fremden Gesellschaf-

1718 Für die weitere Erörterung soll diese Gesellschaftsform für alle Konstellationen wirtschaftlicher Interessenverflechtungen zwischen Gesellschaftern stehen.

1719 Siehe oben Kapitel 3 D.II.1.

1720 Röder, RabelsZ 78 (2014), 109, 130 ff.; ders., 21 Florida Tax Review (2018), 762, 774 ff.

1721 Siehe oben Kapitel 3 D.II.1.

1722 Siehe insbesondere BFH v. 18.06.2015, IV R 5/12, BStBl. II 2015, S. 935 (Tz. 33 f.); BFH v. 21.09.2000, IV R 50/99, BStBl. II 2001, S. 299 (Tz. 25 f.); BFH.

tern kann nicht allein auf den wirtschaftlichen Niederschlag der gesellschaftsrechtlichen Verteilungsabrede abgestellt werden, sind doch die Komplementär-GmbH und die Kommanditisten wirtschaftlich identisch. Angesichts der Gefahr, dass die Verteilungsabrede der Gesellschafter ihre Grundlage nicht im Personengesellschaftsverhältnis, sondern in den außerhalb hiervon bestehenden Beteiligungsverhältnissen in der GmbH findet, ergibt sich daher für das deutsche Steuerrecht die Notwendigkeit, im Einzelfall ein Abweichen von der gesellschaftsrechtlichen Ergebnisverteilung zu ermöglichen.¹⁷²³

Ein Blick auf die Vergleichsländer bekräftigt diese Ansicht. So wird das US-amerikanische Recht, das grundlegend auf den *substantial economic effect* der vereinbarten Verteilung abstellt, im Hinblick auf beteiligungsidentische Gesellschafter als unzureichend kritisiert.¹⁷²⁴ Das in der US-amerikanischen Literatur gezeichnete Bild von einem Anteilseigner, der im Rahmen der Ergebnisverteilung bei der Personengesellschaft lediglich von der linken in die rechte Tasche wirtschaftet,¹⁷²⁵ trifft ebenso auf die beteiligungsidentische GmbH & Co. KG im deutschen Recht zu. Auch die britischen Vorschriften zu den *mixed membership partnerships* erfassen speziell Konstellationen, in denen die der Körperschaft zugewiesenen Gewinne vermögensmäßig den *individual partners* zugutekommen.¹⁷²⁶ Für diese Fälle sieht der britische Gesetzgeber die Notwendigkeit einer steuerlichen Überprüfung der vereinbarten Ergebnisverteilung.

Blickt man nun auf die Gestaltungen, wie sie in den USA und im Vereinigten Königreich im Rahmen der Gewinnverteilung bei beteiligungsiden-

v. 23.08.1990, IV R 71/89, BStBl. II 1991, S. 172 (Tz. 7 ff.); BFH v. 24.07.1990, VIII R 290/84, BFH/NV 1991, S. 191 (Tz. 30); BFH v. 3.02.1977, IV R 122/73, BStBl. II 1977, S. 346 (Tz. 16); BFH v. 25.04.1968, VI R 279/66, BStBl. II 1968, S. 741 (Tz. 7); BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 32 f.); BFH v. 26.06.1964, VI 296/62 U, BStBl. III 1964, S. 619 (Tz. 7); Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 16 Rn. 152; Bode, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 151. EL 2020, § 15 EStG Rn. 290; Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 F 194; Eckl, in Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG, 22. Aufl. 2020, § 6 Rn. 164; Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 485.

1723 Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 16 Rn. 152; Desens/Blischke, in K/S/M, 306. EL 2020, § 15 F 194; Eckl, in Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG, 22. Aufl. 2020, § 6 Rn. 164; Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 485; Winter, in Lange/Bilitewski/Götz, Personengesellschaften im Steuerrecht, 10. Aufl. 2018, Rn. 4621 ff.

1724 Siehe oben Kapitel 3 D.II.2.b)aa).

1725 Siehe oben Kapitel 3 D.II.2.b)aa).

1726 Siehe oben Kapitel 3 D.II.3.a) und b)bb).

tischen Gesellschaftern Korrekturerfordernisse implizieren, zeigen sich jedoch Unterschiede zu der für Deutschland aufgezeigten Problemstellung bei einer GmbH & Co. KG.

Im Rahmen der US-amerikanischen Rechtsordnung ergeben sich Beteiligungsentitäten nicht wie in Deutschland zwangsläufig aus dem Bestreben heraus, eine Gesellschaftsform zu errichten, die gesellschaftsrechtlich eine beschränkte Haftung der Gesellschafter und steuerrechtlich eine transparente Behandlung der Gesellschaft ermöglicht. Hierfür bietet die US-amerikanische Rechtsordnung den Gesellschaftern in Gestalt der *LLC* eine eigene Rechtsform, die eine Typenkombination zweier Gesellschaftsformen – anders als im deutschen Recht – entbehrlich macht. Die Fälle wirtschaftlicher Beteiligungsentitäten aus der US-amerikanischen Steuerpraxis sind denn auch nicht, wie bei der typischen GmbH & Co. KG in Deutschland, durch einen Zusammenschluss aus einer Körperschaft und ihren Anteilseignern, die natürliche Personen sind, geprägt. Stattdessen bestehen sie in einer Vereinigung von beteiligungsentidentischen Körperschaften. Die steuerlichen Motive, die bei der Ergebnisverteilung in solchen Gesellschaften relevant werden können, liegen nicht, wie bei der beteiligungsentidentischen GmbH & Co. KG, in einer Ausnutzung von Belastungsunterschieden, die sich aus einer Abweichung des für die Gewinne einer Körperschaft geltenden Körperschaftsteuersatzes von den individuellen Einkommensteuersätzen der natürlichen Personen ergeben. Vielmehr dient in der US-amerikanischen Steuerpraxis die Übertragung der Unternehmung auf eine Personengesellschaft mit beteiligungsentidentischen Körperschaften dazu, einzelne Ergebnisbestandteile zwischen den Körperschaften möglichst steuergünstig verschieben zu können. So ist im aufgezeigten Richtlinienbeispiel¹⁷²⁷ einziger Zweck des Zusammenschlusses der Tochtergesellschaften B und C zur Personengesellschaft BC, durch eine spezielle Zuweisung der Aufwendungen an die inländische Tochtergesellschaft B die Bemessungsgrundlage der US-amerikanischen Einkommensteuer zu mindern, während die Erträge durch eine spezielle Zuordnung an die ausländische Tochtergesellschaft C dem US-amerikanischen Steuerzugriff entzogen werden. Gleiches gilt für das bei *publicly traded partnerships* beliebte Gestaltungsmodell, bei dem die Personengesellschaftsstruktur einzig der Umwandlung aktiver in passiver Erträge dient.¹⁷²⁸ Die eigentliche steuerliche Problematik liegt hier im US-amerikanischen Verteilungssystem begründet, das die unterschiedliche Zuteilung einzel-

1727 Siehe oben Kapitel 3 D.II.2.a).

1728 Siehe oben Kapitel 3 D.II.2.a).

ner Ergebnisbestandteile zulässt. Die hiermit gegenüber der Zuweisung einer Nettogröße einhergehende größere Flexibilität der Gesellschafter ist zwangsläufig mit einem höheren Missbrauchsrisiko verbunden, sofern die Gesellschafter wirtschaftlich identisch und damit eher versucht sind, bei ihrer Ergebnisverteilung steuerliche Beweggründe in den Vordergrund zu stellen. Ob die US-amerikanische Steuerpraxis entsprechenden steuermisbräuchlichen Gestaltungen wirksam begegnen kann, scheint ungeklärt. Die Richtlinien begnügen sich mit dem Hinweis auf die allgemeine gesetzliche Grundlage in § 482 IRC zur Umverteilung steuerlicher Ergebnisbestandteile zwischen verbundenen Unternehmen. In der US-amerikanischen Literatur wird dem entgegengehalten, dass es für wirtschaftlich identische Gesellschafter ein Leichtes sei, ihre Einlagen und Arbeitsleistungen den gewünschten Erträgen aus ihren Beteiligungen anzupassen und damit die Möglichkeit einer Korrektur nach § 482 IRC auszuschließen.¹⁷²⁹ Es wird daher speziell in Bezug auf beteiligungsidentische Gesellschafter eine Gesetzesreform propagiert, mit dem Ziel, zwischen diesen Gesellschaftern die gesonderte Zuweisung von einzelnen Ergebnisbestandteilen auszuschließen.¹⁷³⁰ Deren grundsätzliche steuerliche Berechtigung liege zwar darin, es den Gesellschaftern zu ermöglichen, die wirtschaftliche Grundlage ihrer Unternehmung im Rahmen der steuerlichen Ergebnisverteilung abzubilden. Mit einer unterschiedlichen Verteilung wirtschaftlicher Chancen und Risiken zwischen den einzelnen Gesellschaftern solle auch die Möglichkeit einer entsprechenden Zuteilung der damit im Zusammenhang stehenden steuerlichen Ergebnisbestandteile einhergehen. Bei wirtschaftlich verbundenen Gesellschaftern vereinigten aber die identischen Anteilseigner sämtliche wirtschaftlichen Chancen und Risiken in sich, so dass eine gesonderte Zuteilung von Ergebnisbestandteilen zwischen diesen von vornherein nicht gerechtfertigt sei.¹⁷³¹ Der Vorschlag der US-amerikanischen Literatur, die Problematik steuermisbräuchlicher Ergebnisverteilungsabreden zwischen wirtschaftlich identischen Gesellschaftern durch den Ausschluss spezieller Ergebniszuteilungen zu lösen, erscheint vor diesem Hintergrund systemgerecht zu sein. Die deutsche Ausgangssituation ist jedoch eine andere. Im Rahmen der deutschen Steuerrechtsordnung ist die Missbrauchsgefahr durch die einheitliche Zuweisung sämtlicher Ergebnisbestandteile im Rahmen einer Nettogröße bereits erheblich geschmä-

1729 Siehe oben Kapitel 3 D.II.2.b)bb).

1730 Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 502.

1731 Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 507 f.

lert.¹⁷³² Die steuerliche Problematik liegt hier in der überhöhten Gewinnzuweisung an die Komplementär-GmbH einerseits oder an die Kommanditisten andererseits, um Belastungsunterschiede von Einkommen- und Körperschaftsteuer auszunutzen.

Dem deutschen Phänomen wirtschaftlicher Interessenverflechtungen ist damit die im britischen Recht erfasste Konstellation der *mixed membership partnership* wesentlich näher. Die Steuerrechtsordnung im Vereinigten Königreich zielt speziell auf Personengesellschaftszusammenschlüsse zwischen Körperschaften und natürlichen Personen ab, bei denen die natürlichen Personen zugleich Anteilseigner der Körperschaft sind und ihnen als solche auch die der Körperschaft zugewiesenen Gewinnanteile vermögensmäßig zugutekommen. Diese Art der wirtschaftlichen Beteiligungsidentitäten zwischen den Gesellschaftern entspricht den Verhältnissen bei der typischen GmbH & Co. KG in Deutschland. Nichtsdestotrotz ist die Interessenlage der Gesellschafter bei der *mixed membership partnership* eine andere. Im Vereinigten Königreich treten entsprechende Gestaltungen nicht selten im Zusammenhang mit der Gesellschaftsform der LLP auf,¹⁷³³ die nach ihrem gesellschaftsrechtlichen Regelstatut sämtlichen Gesellschaftern den Schutz einer beschränkten Haftung bietet¹⁷³⁴. Die Aufnahme einer Körperschaft in die LLP dient hier nicht der Schaffung eines Haftungsschutzschilds, sondern der Erzielung eines Steuerstundungsvorteils, der aus der niedrigeren Belastung thesaurierter Gewinne mit dem Körperschaftsteuersatz resultiert. Dementsprechend beschränkt sich die im britischen Recht für *mixed membership partnerships* geschaffene Regelung darauf, erhöhte Gewinnzuweisungen an die Körperschaft zu unterbinden, indem sie eine Obergrenze für die Gewinnbeteiligung derselben festsetzt.

1732 Vgl. auch Kahle, StuW 1997, 323, 329; Kempelmann/Scholz, DStR 2019, 630, 631 f.

1733 Im Konsultationsverfahren wurde der Einbezug von LLPs in die Regelung zu *mixed membership partnerships* ausdrücklich betont, vgl. HM Revenue & Customs, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document, May 2013, Rn. 3.1. Auch der HMRC verweist in seinen Richtlinien im Rahmen der dort gebildeten Beispielsfälle hauptsächlich auf Gestaltungen mit einer LLP, vgl. insbesondere HMRC, Business Income Manual 82730, Example 1 und 2, Business Income Manual 82790 Example 1, 2, 3, 4, 5 und 6., Business Income Manual 82815 Example 1 und 2, Business Income Manual 82830, Example 1 und 2. Eine LLP betrifft auch das – soweit ersichtlich – erste und bisher einzige Urteil des *First-Tier Tribunal* zu den *mixed membership partnership rules*: Nicholas Walewski v HMRC [2020] UKFTT 0058 (TC).

1734 Siehe oben Kapitel 1 A.III.

Das britische Steuerrecht erfasst damit nur eine der beiden Komponenten, aus denen sich die steuerrechtliche Problematik der beteiligungsidentischen GmbH & Co. KG in Deutschland zusammensetzt. Im Gegensatz zur Interessenlage der Gesellschafter bei der britischen *mixed membership partnership*, dient bei der GmbH & Co. KG die Beteiligung der GmbH an der KG zuvorderst der Haftungsbeschränkung der Gesellschafter. Die Entscheidung zur Errichtung einer Mischform aus Kapital- und Personengesellschaft statt einer reinen Kapitalgesellschaft wird daneben auch aus dem Grunde getroffen, dass eine transparente Besteuerung der Unternehmensgewinne bevorzugt wird.¹⁷³⁵ Vor diesem Hintergrund soll die Gewinnbeteiligung der GmbH möglichst gering gehalten werden, um die Körperschaftsteuerbelastung der Gewinne so weit wie möglich zu minimieren.¹⁷³⁶ Allein die Festsetzung einer Obergrenze für die Gewinnbeteiligung der GmbH reicht folglich mit Blick auf die aus der wirtschaftlichen Interessenverflechtung bei der GmbH & Co. KG resultierende Problematik nicht aus. Von der deutschen Rechtsprechung wird insofern zu Recht eine Mindestgewinnbeteiligung der GmbH gefordert.¹⁷³⁷

Nichtsdestotrotz sind auch bei der GmbH & Co. KG Gestaltungen vergleichbar der britischen *mixed membership partnership* denkbar, bei denen die Gesellschafter aus denselben Erwägungen heraus wie die *mixed members*, eine möglichst hohe Gewinnbeteiligung der GmbH anstreben, um eine günstigere steuerliche Behandlung thesaurierter Gewinne zu erreichen. So fällt auch im Rahmen der deutschen Steuerrechtsordnung der für Körperschaften geltende Körperschaftsteuersatz¹⁷³⁸ mit 15 Prozent gegenüber dem Einkommensteuerhöchstsatz¹⁷³⁹ von 45 Prozent um einiges niedriger aus. Selbst unter Berücksichtigung der für Gewinne einer Körperschaft zusätzlich anfallenden Gewerbesteuer ergibt sich bei einer Gewerbesteuer-Messzahl von 3,5¹⁷⁴⁰ und der Zugrundelegung eines Ge-

1735 Röder, *RabelsZ* 78 (2014), 109, 130 ff.; ders., 21 *Florida Tax Review* (2018), 762, 774 ff.

1736 Siehe oben Kapitel 3 D.II.1.

1737 Vgl. auch Binz/Sorg, *GmbH & Co. KG*, 12. Aufl. 2018, § 16 Rn. 156; Bode, in Blümich, *EStG/KStG/GewStG*, 151. EL 2020, § 15 EStG Rn. 291; Denssens/Blischke, in *K/S/M, EStG*, 306. EL 2020, § 15 Rn. F 194 ff.; Eckl, in Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, *Handbuch GmbH & Co. KG*, 22. Aufl. 2020, § 6 Rn. 170; Schulze zur Wiesche, in Bordewin/Brandt, *EStG*, 426. EL 2020, § 15 Rn. 560; Wacker, in Schmidt, *EStG*, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 722 f.

1738 § 23 Abs. 1 KStG.

1739 § 32a Abs. 1 Nr. 5 EStG.

1740 § 11 Abs. 2 GewStG.

werbesteuer-Hebesatz¹⁷⁴¹ von 400 Prozent eine Steuerbelastung der Körperschaftsgewinne von nur 29,83 Prozent.¹⁷⁴² Demgegenüber unterliegen die Gewinne in der Person der Kommanditisten bei Annahme des Einkommensteuerhöchstsatzes und unter Berücksichtigung von Gewerbesteuer¹⁷⁴³ und Gewerbesteueranrechnung¹⁷⁴⁴ im Regelfall einer Steuerbelastung von 47,44 Prozent.¹⁷⁴⁵ Beginnend mit dem Veranlagungszeitraum 2008¹⁷⁴⁶ können Personenunternehmer allerdings auf der Grundlage des § 34a Abs. 1 S. 1 EStG beantragen, dass die Einkommensteuer für nicht entnommene Gewinne mit einem Steuersatz von nur 28,25 Prozent (zzgl. Solidaritätszuschlag: 29,80 Prozent¹⁷⁴⁷) berechnet wird. Erst im Fall der Entnahme erfolgt dann gem. § 34a Abs. 4 EStG eine Nachversteuerung der Gewinne mit 25 Prozent (zzgl. Solidaritätszuschlag: 26,37 Prozent¹⁷⁴⁸). Hierdurch will der Gesetzgeber eine weitestgehende Gleichstellung der Steuerbelastung für thesaurierte Gewinne in ertragsstarken Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften erreichen.¹⁷⁴⁹ Die ist ihm allerdings nicht gänzlich gelungen.¹⁷⁵⁰ Zum einen wird der begünstigungsfähige, nicht entnommene Gewinn vom Gesetz als der nach § 4 Abs. 1 S. 1 oder § 5 EStG ermittelte Gewinn, vermindert um den positiven Saldo der Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres definiert (§ 34a Abs. 2 EStG). Dies hat zur Folge, dass Betriebsausgaben, die steuerlich nicht abziehbar sind und dem Gewinn daher außerbilanziell hinzugerechnet werden, im Rahmen der Begünstigung nicht berücksichtigt werden.¹⁷⁵¹ Auswirkungen hat dies insbesondere hinsichtlich der nach § 4 Abs. 5b EStG nicht als Betriebsausgabe abziehbaren Gewerbesteuer. Soweit der bilanzielle Gewinn

1741 § 16 Abs. 1 GewStG.

1742 Die Kirchensteuer wird hierbei außer Acht gelassen, vgl. Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 25 Rn. 26; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 34a Rn. 3.

1743 Bei Annahme eines Gewerbesteuerhebesatzes (§ 16 Abs. 1 GewStG) von 400%, vgl. Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 34a Rn. 3.

1744 § 35 EStG.

1745 Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 25 Rn. 26; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 34a Rn. 3.

1746 § 52 Abs. 34 S. 1 EStG.

1747 Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 34a Rn. 4.

1748 Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 34a Rn. 4.

1749 BT-Drs 16/4841, 31 f.

1750 Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 25 Rn. 64, 68; Niehus/Wilke, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 34a Rn. 3; vgl. auch Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 34a Rn. 5.

1751 Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 34a Rn. 25.

durch diese geschmälert ist, findet der reguläre Einkommensteuertarif (§ 32a EStG) Anwendung.¹⁷⁵² Hinzukommt, dass sich die effektive Steuerbelastung nicht selten auch infolge zwingend erforderlicher Entnahmen, etwa zur Begleichung von Steuerschulden oder zur Deckung des privaten Lebensbedarfs, erhöht.¹⁷⁵³ In der Literatur wird vor diesem Hintergrund angenommen, dass sich eine effektive Steuerbelastung der nicht entnommenen Gewinne zwischen 36 und 38 Prozent ergibt, die damit über der Thesaurierungsbelastung bei Kapitalgesellschaften liegt.¹⁷⁵⁴ Für den Fall, dass die Gesellschafter einer GmbH & Co. KG die Thesaurierung der Unternehmensgewinne in der Gesellschaft beabsichtigen, wird dementsprechend auch nach Einführung des § 34a EStG in der Praxisliteratur darauf hingewiesen, dass sich im Einzelfall die Zuweisung der Unternehmensgewinne an die GmbH als steuerlich vorteilhaft erweisen kann.¹⁷⁵⁵ Freilich handelt es sich hierbei nur um einen Steuerstundungsvorteil,¹⁷⁵⁶ unterliegen doch die Körperschaftsgewinne im Falle ihrer Ausschüttung an die Anteilseigner einer zusätzlichen Belastung mit Einkommensteuer.¹⁷⁵⁷ Dennoch kann auch dieser Steuerstundungsvorteil beträchtlich sein, wenn etwa eine ausreichende Eigenkapital-Rentabilität vorhanden ist¹⁷⁵⁸ oder die Kommanditisten in Zukunft mit einem niedrigeren persönlichen Einkommensteuersatz rechnen und daher die Zurechnung der Unternehmensge-

1752 Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 25 Rn. 64; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 34a Rn. 5, 25.

1753 Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 34a Rn. 5.

1754 Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 34a Rn. 25; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 34a Rn. 5, 25.

1755 Siehe oben Kapitel 3 D.II.1.

1756 Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 25 Rn. 66; Schiffers, DStR 2003, 302, 306.

1757 Diese beläuft sich bei den Kommanditisten einer typischen GmbH & Co. KG, deren Anteile an der GmbH im Regelfall zu ihrem Sonderbetriebsvermögen rechnen, nach dem hierfür geltenden Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG) auf 19,98 Prozent (vgl. Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 34a Rn. 3) bei Annahme des Einkommensteuerhöchstsatzes von 45 Prozent zuzüglich des Solidaritätszuschlags und unter Berücksichtigung des gewerbesteuerlichen Schachtelsprivilegs (§§ 8 Nr. 5, 9 Nr. 2a GewStG), so dass sich eine Gesamtsteuerbelastung der ausgeschütteten Gewinne - ähnlich der Einkommensteuerbelastung der Gewinnanteile der Kommanditisten gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG - von 49,81 Prozent ergibt (Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 25 Rn. 26; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 34a Rn. 3).

1758 Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 25 Rn. 66.

winne gezielt in einen späteren Veranlagungszeitraum verschieben¹⁷⁵⁹. Aus der wirtschaftlichen Identität von Komplementär-GmbH und Kommanditisten bei der typischen GmbH & Co. KG folgt damit für das deutsche Steuerrecht die Notwendigkeit, die Ergebniszuteilung an die GmbH in beide Richtungen zu begrenzen.

Zum Zwecke der Bestimmung einer angemessenen Gewinnteilhabe der Körperschaft stellen sowohl die höchstrichterliche Rechtsprechung in Deutschland als auch der britische Gesetzgeber auf die von der Körperschaft erbrachten Beiträge zum Gesellschaftszweck ab und überprüfen die Fremdüblichkeit der hierfür eingeräumten Vergütung.¹⁷⁶⁰ Dies ist sachgerecht, gelten doch für Beteiligungsidentitäten dieselben Grundsätze wie für persönliche Verbindungen zwischen Personengeschaftern: Man kommt im Falle wirtschaftlicher Interessengleichläufe nicht umhin, abweichend vom Prinzip der Einheit der Gesellschaft zu berücksichtigen, dass der Gewinn der Personengesellschaft zum Teil auch auf Sonderleistungen der Gesellschafter beruht. Angesichts der Besteuerung des Gesellschaftsgewinns bei den einzelnen Gesellschaftern muss für steuerliche Zwecke sichergestellt werden, dass Einkünfte, die auf der persönlichen Leistung eines Gesellschafters beruhen, auch in seiner Person steuerlich erfasst werden.¹⁷⁶¹ Bezogen auf die GmbH & Co. KG, deren Gesellschafter wirtschaftlich identisch sind, bedeutet dies, dass Sonderleistungen der GmbH im Hinblick auf eine steuerliche Mindestgewinnbeteiligung angemessen vergütet werden müssen.¹⁷⁶² Zugleich darf der GmbH im Hinblick auf eine Obergrenze ihrer Ergebnisbeteiligung ein Gewinn für steuerliche Zwecke nur insoweit zugewiesen werden, als er nicht auf Beiträgen der Kommanditisten beruht.¹⁷⁶³

1759 Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 25 Rn. 67.

1760 Siehe oben Kapitel 3 D.II.1. und D.II.3.b)bb)(1.).

1761 Siehe hierzu oben Kapitel 3 D.I.4.a).

1762 Ebenso BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 43 ff.); Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 16 Rn. 156; Eckl, in Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG, 22. Aufl. 2020, § 6 Rn. 170; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 722 f.; Wagemeyer, in Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, 5. Aufl. 2020, § 14 Rn. 94; Winter, in Lange/Bilitewski/Götz, Personengesellschaften im Steuerrecht, 10. Aufl. 2018, Rn. 4624 ff.

1763 Ebenso BFH v. 23.08.1990, IV R 71/89, BStBl. II 1991, S. 172 (Tz. 12); Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 16 Rn. 184; Eckl, in Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG, 22. Aufl. 2020, § 6 Rn. 183.

Bei der beteiligungsidentischen GmbH & Co. KG ist es im Vergleich zu Familienpersonengesellschaften leichter, die maßgeblichen Beiträge der GmbH generalisierend zu bestimmen, folgt doch die Ausgestaltung der Gesellschafterstellung der GmbH regelmäßig einem einheitlichen Muster. Für gewöhnlich ist es Aufgabe der GmbH, die Komplementärstellung, mithin die Geschäftsführung sowie die persönliche Haftung für Gesellschaftsschulden, zu übernehmen. Daneben kann ein weiterer Beitrag der GmbH in Form einer Kapitaleinlage vorliegen.¹⁷⁶⁴ Die deutsche Rechtsprechung greift zum Zwecke der Bestimmung einer angemessenen Gewinnenteilhabe der GmbH daher zu Recht auf die Faktoren Arbeits- und Kapitaleinsatz sowie die Übernahme des Haftungsrisikos zurück. Der britische Gesetzgeber lässt demgegenüber eine Haftungsübernahme außer Acht und stellt stattdessen nur auf eine Kapitaleinlage sowie erbrachte Tätigkeiten als berücksichtigungsfähige Leistungen der Körperschaft ab. Dies bekräftigt die eingangs getroffene Einschätzung, dass im britischen Recht hauptsächlich auf solche Gestaltungen abgezielt wird, bei denen die Beteiligung der Körperschaft nicht der Haftungsbeschränkung, sondern zuvorderst Steuerersparniszwecken dient.

Hinsichtlich einer zu berücksichtigenden Arbeitsleistung der GmbH kommt regelmäßig die ihr als Komplementärin organschaftlich zustehende Führung der Geschäfte der KG (§§ 164, 161 Abs. 2, 114 HGB) in Betracht. Die britische Steuerverwaltung billigt der Körperschaft für die Geschäftsführung allerdings keinerlei Entgelt zu, sofern die tatsächliche Führung der Geschäfte durch ihre Anteilseigner ausgeführt wird und diese zugleich an der Personengesellschaft beteiligt sind. In diesem Fall würde die tatsächliche Führung der Geschäfte durch die Anteilseigner der Körperschaft in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter der Personengesellschaft übernommen, so dass nach dem Gesetz keine berücksichtigungsfähige Leistung der Körperschaft vorläge.¹⁷⁶⁵ Auf die GmbH & Co. KG übertragen, bedeutete dieser Ansatz, dass man die von den Kommanditisten als Geschäftsführer der GmbH übernommene Führung der Geschäfte der KG steuerrechtlich als Beitrag der Kommanditisten gegenüber der KG wertete und demzufolge nur diesen eine Vergütung zubilligte.¹⁷⁶⁶ Hierfür spricht,

1764 Grundlegend BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 49 ff.); vgl. auch Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 16 Rn. 156; Eckl, in Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG, 22. Aufl. 2020, § 6 Rn. 170.

1765 Siehe oben Kapitel 3 D.II.3.b)bb)(1.)(b.).

1766 So auch die Auffassung der Finanzbehörde in FG Münster v. 23.02.2018, 1 K 2201/17 F, juris (Tz. 86).

dass die Kommanditisten im Rahmen der Führung der Geschäfte der GmbH mittelbar den Gesellschaftszweck der KG fördern und damit bei wirtschaftlicher Betrachtung im Dienste der KG tätig werden. Basierend hierauf, stuft der BFH denn auch ein Entgelt, das die Kommanditisten auf der Grundlage eines Dienstvertrages von der GmbH erhalten, als Sondervergütung nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG ein.¹⁷⁶⁷ Hiermit hat die Rechtsprechung allerdings nur die Frage entschieden, wie Vergütungen, die die Kommanditisten für die Führung der Geschäfte der KG tatsächlich erhalten, steuerrechtlich zu qualifizieren sind. Eine ganz andere Frage ist es hingegen, ob die der Komplementär-GmbH organschaftlich obliegende Geschäftsführung (§§ 164, 161 Abs. 2, 114 HGB) im Rahmen der KG auch dann als ihr Gesellschaftsbeitrag zu berücksichtigen ist, wenn die tatsächliche Ausführung durch die Kommanditisten der KG in ihrer Funktion als Geschäftsführer der GmbH erfolgt.¹⁷⁶⁸ Dies ist im deutschen Steuerrecht vor dem Hintergrund des für Körperschaften geltenden Trennungsprinzips¹⁷⁶⁹ zu bejahen.¹⁷⁷⁰ Eine Körperschaft und ihre Anteilseigner stellen im Steuerrecht, wie im Zivilrecht, voneinander getrennte Rechtssubjekte dar.¹⁷⁷¹ Infolgedessen entfaltet die Körperschaft gegenüber ihren Anteilseignern gleichsam eine Abschirmwirkung, die einen Durchgriff durch die Körperschaft auf ihre Anteilseigner im Grundsatz verbietet.¹⁷⁷² Würde man die organschaftliche Geschäftsführungspflicht der Komplementär-GmbH im Rahmen der steuerrechtlichen Gewinnzuteilung in der KG außer Acht lassen und gleichsam durch die GmbH hindurch auf die Tätigkeit der Kommanditisten als Anteilseigner und Geschäftsführer der GmbH abstellen, liefe dies dem Trennungsprinzip zuwider.¹⁷⁷³ Zudem darf nicht außer Acht gelassen werden, dass GmbH und KG trotz ihrer Verbindung im Rahmen einer GmbH & Co. KG immer noch zwei selbstständige Rechtssubjekte bilden, deren Rechtskreise voneinander zu

1767 Z.B. BFH v. 6.07.1999, VIII R 46/94, BStBl. II 1999, S. 720 (Tz. 15) m.w.N.

1768 FG Münster v. 23.02.2018, 1 K 2201/17 F, juris (Tz. 89).

1769 Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 11 Rn. 1.

1770 FG Münster v. 23.02.2018, 1 K 2201/17 F, juris (Tz. 87 ff.).

1771 Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 11 Rn. 1.

1772 BFH v. 16.04.2015, IV R 1/12, BStBl. II 2015, S. 705 (Tz. 20); BFH v. 27.03.2007, VIII R 64/05, BStBl. II 2007, S. 639 (Tz. 21); vgl. auch FG Münster v. 23.02.2018, 1 K 2201/17 F, juris (Tz. 87)

1773 BFH v. 13.07.2017, IV R 42/14, BStBl. II 2017, S. 1126 (Tz. 21); im Anschluss hieran FG Münster v. 23.02.2018, 1 K 2201/17 F, juris (Tz. 88).

trennen sind.¹⁷⁷⁴ Das Verhältnis der GmbH zu ihren Anteilseignern und Geschäftsführern ist vom Gesellschaftsverhältnis innerhalb der KG zu trennen. Dementsprechend darf die Funktion der Kommanditisten als Geschäftsführer der GmbH nicht mit ihrer Stellung als Gesellschafter in der KG gleichgesetzt werden.¹⁷⁷⁵ Vor diesem Hintergrund ist die Übernahme der organschaftlichen Geschäftsführung auch für steuerliche Zwecke als Gesellschaftsbeitrag der Komplementär-GmbH gegenüber der KG zu berücksichtigen, unabhängig davon, welches Organ der GmbH die Führung der Geschäfte tatsächlich vollzieht.¹⁷⁷⁶

In einem nächsten Schritt stellt sich die Frage, wie die Übernahme der Geschäftsführung durch die Komplementär-GmbH für steuerliche Zwecke zu bewerten ist. Der BFH misst dem Beitrag der GmbH im Hinblick auf ihre nur formale Stellung als Geschäftsführerin bei gleichzeitigem Vollzug durch die Kommanditisten lediglich ein geringes Gewicht bei. Insoweit hält er es für ausreichend, dass der GmbH ihre Auslagen erstattet werden.¹⁷⁷⁷ Bislang offen ist aber, ob die höchstrichterliche Rechtsprechung hierin zugleich eine Obergrenze für eine angemessene Vergütung der Geschäftsführung sieht. Bedeutsam wird diese Frage insbesondere für den Fall, dass die Kommanditisten in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführer der GmbH die Geschäfte der KG führen, ohne dass sie hierfür von der GmbH ein Entgelt erhalten. Die GmbH tätigt insoweit keinerlei Auslagen.¹⁷⁷⁸ Nichtsdestotrotz ist die Einräumung einer Vergütung für die Übernahme der Geschäftsführung durch die GmbH auch in diesem Fall steuerrechtlich anzuerkennen. Schließlich erbringt die GmbH in Form der Führung der Geschäfte eine Leistung gegenüber der KG, der im Wirtschaftsverkehr ein Marktwert beigemessen wird. Hierfür hätte auch eine aus fremden Anteilseignern bestehende GmbH ein angemessenes Entgelt gefordert.¹⁷⁷⁹ Dass die GmbH nur durch ihre Organe tätig werden kann,

1774 BFH v. 13.07.2017, IV R 42/14, BStBl. II 2017, S. 1126 (Tz. 23); ebenso FG Münster v. 23.02.2018, 1 K 2201/17 F, juris (Tz. 87).

1775 BFH v. 13.07.2017, IV R 42/14, BStBl. II 2017, S. 1126 (Tz. 21); im Anschluss hieran FG Münster v. 23.02.2018, 1 K 2201/17 F, juris (Tz. 88).

1776 So auch der BFH, der hinsichtlich der Mindestgewinnbeteiligung der GmbH den Ersatz von Auslagen für die Geschäftsführung verlangt, vgl. insbesondere BFH v. 24.07.1990, VIII R 290/84, BFH/NV 1991, S. 191 (Tz. 31); BFH v. 10.02.1983, IV R 69/80, juris (Tz. 14); BFH v. 3.02.1977, IV R 122/73, BStBl. II 1977, S. 346 (Tz. 17); BFH v. 25.04.1968, VI R 279/66, BStBl. II 1968, S. 741 (Tz. 10); BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 66).

1777 Siehe oben Kapitel 3 D.II.1.

1778 So die Fallgestaltung des FG Münster v. 23.02.2018, 1 K 2201/17 F, juris.

1779 FG Münster v. 23.02.2018, 1 K 2201/17 F, juris (Tz. 67).

schmälert insofern nicht die wirtschaftliche Bedeutung ihrer Leistung.¹⁷⁸⁰ Ebenso ist es für die Bewertung der Geschäftsführungsleistung der GmbH irrelevant, welche Entgeltabrede im Verhältnis zu ihren Organen besteht. Fremde Gesellschafter würden in jedem Fall eine adäquate Vergütung für die Geschäftsführung durch die GmbH fordern, auch wenn sie wiederum ihre Geschäftsführungsleistung gegenüber der GmbH unentgeltlich erbringen.¹⁷⁸¹ Auch hier gilt es, die Rechtsbeziehungen innerhalb der GmbH von denjenigen im Rahmen der KG getrennt zu halten.¹⁷⁸² Der vom BFH geforderte Auslagenersatz für die Übernahme der Geschäftsführung ist daher lediglich als Untergrenze für die Gewinnbeteiligung der GmbH zu begreifen.¹⁷⁸³

Daneben ist ein Kapitaleinsatz der Komplementär-GmbH nach Ansicht des BFH durch eine angemessene Verzinsung zu vergüten.¹⁷⁸⁴ Fraglich erscheint jedoch, welche Bezugsgröße sich hinter diesem Begriff verbirgt. Das britische Recht berücksichtigt insoweit nur eine Kapitaleinlage der Körperschaft, während nicht entnommene Gewinnanteile eines eindeutigen Umwidmungsaktes in Gesellschaftskapital bedürfen, um als Kapitalbeitrag der Körperschaft gewertet zu werden.¹⁷⁸⁵ Eine entsprechende Einschränkung ist mit Blick auf das deutsche Recht abzulehnen. Es ist kein Grund ersichtlich, warum Geldmittel in Form nicht entnommener Gewinne nicht ebenso wie eine feste Kapitaleinlage als Beitrag zum Gesellschaftszweck gewertet und berücksichtigt werden sollten.¹⁷⁸⁶

Im Hinblick auf die Höhe eines adäquaten Zinssatzes fehlen Vorgaben der deutschen Rechtsprechung zu möglichen Kriterien, an denen ein solcher im Einzelfall auszurichten wäre.¹⁷⁸⁷ Das britische Recht stellt insoweit auf einen handelsüblichen Zinssatz ab, den die Steuerverwaltung gemäß ihren Richtlinien nach dem Darlehenszinssatz bestimmt, den die Gesellschaft am Markt zu entrichten hat.¹⁷⁸⁸ Dies ist auch für das deutsche

1780 FG Münster v. 23.02.2018, 1 K 2201/17 F, juris (Tz. 68).

1781 FG Münster v. 23.02.2018, 1 K 2201/17 F, juris (Tz. 68).

1782 FG Münster v. 23.02.2018, 1 K 2201/17 F, juris (Tz. 68).

1783 FG Münster v. 23.02.2018, 1 K 2201/17 F, juris (Tz. 70); Bitz, in L/B/P, EStG, 141. EL 2020, § 15 Rn. 68; Bodden, in Korn, EStG, 122. EL 2020, § 15 Rn. 501.

1784 Siehe oben Kapitel 3 D.II.1.

1785 Siehe oben Kapitel 3 D.II.3.b)bb)(1.)(a.).

1786 Der BFH berücksichtigt denn auch neben einer festen Kapitaleinlage der GmbH auch sonstige Geldmittel, die sie der KG zur Verfügung gestellt hat, vgl. insbesondere BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 55).

1787 Vgl. BFH v. 24.07.1990, VIII R 290/84, BFH/NV 1991, S. 191 (Tz. 34).

1788 Siehe oben Kapitel 3 D.II.3.b)bb)(1.)(a.).

Recht ein sachgerechter Orientierungsmaßstab für eine angemessene Kapitalverzinsung, müsste doch die KG die nötigen Geldmittel, die ihr die GmbH zur Verfügung stellt, anderenfalls am Kapitalmarkt beschaffen und dafür einen entsprechenden Darlehenszins entrichten. Das britische Recht sieht in der Verzinsung der Kapitaleinlage der Körperschaft mit einem Zinssatz, den die Personengesellschaft für die Aufnahme von Darlehen zu leisten hätte, allerdings die Obergrenze für eine zulässige Vergütung.¹⁷⁸⁹ Bezogen auf das deutsche Recht kann dem nicht gefolgt werden. Eine Verzinsung des Kapitalbeitrags der GmbH kann hier nur Bestandteil einer Untergrenze sein, die für eine adäquate Berücksichtigung der Sonderleistungen der GmbH einzuhalten ist. Hinsichtlich einer Begrenzung der Gewinnbeteiligung der GmbH nach oben, ist es den Gesellschaftern aber nicht verwehrt, die GmbH an einem nach Abgeltung der Sonderleistungen verbleibenden Restgewinn der KG im Verhältnis der Vermögensbeteiligungen aller Gesellschafter teilhaben zu lassen.¹⁷⁹⁰ Im Gegensatz zu einer möglichen Renditeobergrenze, die aus dem Vergleich mit der Aufnahme von Krediten abzuleiten wäre, liegt hier der entscheidende Unterschied in der Eigenkapitalbeteiligung der Kapitalgesellschaft, die im Gegensatz zu Fremdkapital nicht nur eine angemessene Verzinsung begründet, sondern auch die Grundlage einer beteiligungsgerechten Partizipation am Gewinn der KG bilden kann.¹⁷⁹¹ Eine bezogen auf ihre Vermögensbeteiligung disproportional überhöhte Restgewinnbeteiligung der GmbH muss für steuerliche Zwecke hingegen ausscheiden. Der Grundsatz, dass eine inkongruente Ergebnisverteilung steuerlich unproblematisch ist, da sie sich im Vermögen der Gesellschafter wirtschaftlich niederschlägt,¹⁷⁹² gilt nicht für wirtschaftlich identische Gesellschafter. Die Kommanditisten, die zugleich an der GmbH beteiligt sind, wirtschaften – ganz im Sinne der in der US-amerikanischen Literatur verwendeten Metapher¹⁷⁹³ – letztlich nur von der einen in die andere Tasche, wenn sie zugunsten der GmbH auf eine beteiligungsgerechte Teilhabe am Restgewinn verzichten. Vor

1789 Siehe oben Kapitel 3 D.II.3.b)bb)(1.)(a.).

1790 Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 16 Rn. 164; Eckl, in Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG, 22. Aufl. 2020, § 6 Rn. 175.

1791 So mit Bezug zur Familienpersonengesellschaft insbesondere Dobroschke/Pothast, DB 1975, 1718, 1722 f.; Flume, DB 1973, 786, 790 f.; ders., StbJb 1976/77, 43, 56 ff., 59 ff.; Hallerbach, in Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl. 2005, Rn. 1497; Westerfelhaus, DB 1997, 2033, 2035.

1792 Siehe oben Kapitel 3 A.I.3.

1793 Siehe oben Kapitel 3 D.II.2.b)aa).

diesem Hintergrund kann sich das deutsche Steuerrecht – wie es auch für das US-amerikanische Recht in der dortigen Literatur vertreten wird¹⁷⁹⁴ – für eine zulässige Ergebnisverteilung nicht einfach am Vermögensniederschlag der zugewiesenen Ergebnisanteile orientieren. Sind Sonderleistungen der GmbH berücksichtigt worden, verbleibt vielmehr nur noch die Relation der Vermögensbeteiligungen aller Gesellschafter als einzig sachgerechter Maßstab für eine angemessene Ergebnisteilhabe.¹⁷⁹⁵

Schließlich ist im deutschen Recht auch der Übernahme der persönlichen Haftung durch die GmbH Rechnung zu tragen. Einen festen Satz für eine angemessene Risikoprämie zu bestimmen, ist nur schwer möglich, muss doch stets der konkrete Einzelfall in den Blick genommen werden. Zu Recht fordert die Rechtsprechung, sowohl das von einer Haftung betroffene übrige Vermögen der GmbH, das diese neben ihrer Kapitaleinlage aufweist, als auch die Wahrscheinlichkeit des Eintritts eines Haftungsfalls einzelfallbezogen in den Blick zu nehmen.¹⁷⁹⁶

Abschließend kann festgehalten werden, dass bei wirtschaftlich identischen Gesellschaftern einer Personengesellschaft, an der auch eine Kapitalgesellschaft beteiligt ist, eine Abweichung vom grundlegenden steuerlichen Verteilungsmaßstab angezeigt sein kann. Die Bestimmung einer steuerlichen Rechtsgrundlage und die Kriterien für eine insoweit angemessene Gewinnverteilung bleiben dem folgenden Kapitel zur Ausgestaltung eines Reformvorschlags vorbehalten.

E. Ergebniszuteilungen in multinationalen Personengesellschaften am Beispiel international tätiger Anwaltssozietäten

Vor dem Hintergrund der zunehmenden Globalisierung des Wirtschaftslebens ist auch die Zahl der Personengesellschaften angestiegen, die international tätig werden und deren Gesellschafter in unterschiedlichen Staaten ansässig sind.¹⁷⁹⁷ Gerade im Bereich freiberuflicher Tätigkeiten, allen voran bei Rechtsanwälten, Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern und Unternehmensberatern, häufen sich Sozietäten mit einer großen Anzahl an

1794 Siehe oben Kapitel 3 D.II.2.b)aa).

1795 Vgl. auch Dobroschke/Potthast, DB 1975, 1718, 1724.

1796 Siehe hierzu oben Kapitel 3 D.II.1.

1797 Blanchard, 56 Tax Lawyer (2003), 779, 779; Rehm, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 1.1.

Niederlassungen in verschiedenen Staaten und einer Vielzahl von Gesellschaftern, die regelmäßig in der Niederlassung in ihrem Ansässigkeitsstaat tätig sind.¹⁷⁹⁸ In dieser Konstellation erhält die Problematik der steuerlichen Ergebnisverteilung zwischen Personengesellschaften eine zusätzliche Dimension. Erwirtschaftet eine Personengesellschaft ihre Gewinne nicht nur in ihrem Sitzstaat – dem Staat, in dem der Ort ihrer Geschäftsleitung liegt¹⁷⁹⁹ – sondern unterhält sie darüber hinaus feste Geschäftseinrichtungen in anderen Staaten, stellt sich neben der Frage nach der angemessenen Höhe der Ergebnisteilhabe der einzelnen Gesellschafter vor allem auch die Frage nach der Quellenzugehörigkeit der ihnen zugewiesenen Ergebnisse.¹⁸⁰⁰ Bedeutung erlangt dies insbesondere in Bezug auf die Reichweite der persönlichen Steuerpflicht der Gesellschafter in den einzelnen Staaten, in denen die Gesellschaft eine Niederlassung unterhält.¹⁸⁰¹ Zur Verdeutlichung der Problematik soll eine nach US-amerikanischem Recht errichtete Anwaltssozietät mit Sitz in den USA dienen, die sowohl in ihrem Sitzstaat als auch in Deutschland sowie im Vereinigten Königreich über ein Büro verfügt. In diesen Büros sollen ausschließlich Gesellschafter tätig werden, deren Wohnsitz sich in dem jeweiligen Staat befindet. Es wird darüber hinaus unterstellt, dass die Anwaltssozietät nach sämtlichen nationalen Steuerrechtsordnungen der betroffenen Staaten als steuerlich transparente Gesellschaft qualifiziert wird.¹⁸⁰²

1798 Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 7.1, 7.3.

1799 Vgl. zum Begriff des Sitzstaates Wassermeyer, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 2.2.

1800 Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 7.3, 7.45 ff.

1801 Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 7.3, 7.45.

1802 Vgl. zum erforderlichen Typenvergleich nach deutschem Recht z.B. BFH v. 25.5.2011, I R 95/10, BFH/NV 2011, 1602 (Tz. 16 ff.) m.w.N.; BMF v. 19.03.2004, BStBl. I 2004, S. 411, Abschnitt IV. Auch die britische Steuerpraxis würde bezogen auf die US-amerikanische Sozietät einen Typenvergleich nach nationalem Recht durchführen, siehe HMRC, PM 288000 und INTM 180000.

I. Die persönliche Steuerpflicht der Gesellschafter nach den nationalen Rechtsordnungen

1. Deutschland

Aus Sicht der deutschen Steuerrechtsordnung wird die Anwaltssozietät als freiberufliche Mitunternehmerschaft behandelt, deren Gesellschafter in Gestalt ihrer Gewinnanteile Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit erzielen (§§ 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2, 18 Abs. 4 S. 2, 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG).¹⁸⁰³

Diejenigen Gesellschafter, die ihren Wohnsitz (§ 8 AO) in Deutschland haben, sind dort unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 S. 1 EStG). Nach dem Welteinkommensprinzip¹⁸⁰⁴ unterliegen sie mit ihren Anteilen am Gewinn der Anwaltssozietät der deutschen Steuerpflicht, unabhängig davon, welcher Niederlassung ihr anteiliger Sozietätsgewinn zuzuordnen ist.¹⁸⁰⁵

Demgegenüber sind die in den USA oder im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschafter in Deutschland nur beschränkt steuerpflichtig, d.h., sie unterliegen der deutschen Einkommensteuerpflicht nur mit ihren inländischen Einkünften (§§ 1 Abs. 4, 49 EStG). Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit (§ 18 EStG) werden gem. § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG als inländische eingestuft, sofern die selbstständige Arbeit im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder in Deutschland eine feste Einrichtung oder Betriebsstätte für die Arbeit unterhalten wird. Das Büro der Sozietät in Deutschland erfüllt als feste Geschäftseinrichtung die Voraussetzungen einer Betriebsstätte (§ 12 AO).¹⁸⁰⁶ Dem inhaltsgleichen Begriff der „festen Einrichtung“ in § 49 Nr. 3 EStG wird insoweit keine eigenständige Bedeu-

1803 Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 7.8, 7.14. Dass sämtliche Gesellschafter Mitunternehmer sind und die insoweit erforderlichen Berufsqualifikationen aufweisen sowie eigenverantwortlich und leitend tätig werden (vgl. Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 18 Rn. 39, 43), soll hier unterstellt werden.

1804 Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 1 Rn. 88.

1805 Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 7.32.

1806 Haiß, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 49 Rn. 691; Loschelder, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 49 Rn. 20, 78; Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 7.35.

tung beigemessen.¹⁸⁰⁷ In dem Umfang, in dem die Gewinnanteile der im Ausland ansässigen Gesellschafter dem deutschen Büro zuzuordnen sind, unterfallen sie mithin der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland.¹⁸⁰⁸ Dass die ausländischen Gesellschafter ihre Anwaltstätigkeit im deutschen Büro persönlich ausüben, ist hierfür nicht erforderlich.¹⁸⁰⁹ Soweit ihre Gewinnanteile dagegen den Niederlassungen in den USA oder im Vereinigten Königreich zuzurechnen sind, unterliegen sie in Deutschland keiner Steuerpflicht.¹⁸¹⁰

2. USA

Das US-amerikanische Steuerrecht unterscheidet im Hinblick auf die persönliche Steuerpflicht zwischen US-Staatsangehörigen (*U.S. citizens*)¹⁸¹¹, im Inland ansässigen Ausländern (*resident aliens*)¹⁸¹² und nichtansässigen Ausländern (*nonresident aliens*)¹⁸¹³. Während US-Staatsangehörige (unabhängig von ihrer Ansässigkeit) sowie im Inland ansässige¹⁸¹⁴ Ausländer mit ihrem Welteinkommen der Steuerpflicht in den USA unterliegen, sind nichtansässige Ausländer in den USA nur mit ihren Einkünften aus inländischen Quellen (§ 871 IRC) steuerpflichtig.¹⁸¹⁵ Bezogen auf die Anwaltssozietät ergibt sich folglich nach der US-amerikanischen Rechtsordnung eine zur deutschen Rechtslage spiegelbildliche Behandlung der Gesellschafter. Die in den USA ansässigen Gesellschafter unterliegen mit ihrem Anteil am Sozietätsgewinn der US-amerikanischen Besteuerung, unabhängig davon, welcher Niederlassung die Gewinne zuzurechnen sind. Demgegenüber werden die in Deutschland oder dem Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschafter – unterstellt, es handelt sich nicht um US-Staatsangehörige – in den USA mit ihren Gewinnanteilen nur insoweit

1807 Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 7.35.

1808 Haiß, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 49 Rn. 690.

1809 Loschelder, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 49 Rn. 79.

1810 Reimer, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 151. EL 2020, § 49 EStG Rn. 208.

1811 § 7701(a)(30)(A) IRC.

1812 § 7701(b)(1)(A) IRC.

1813 § 7701(b)(1)(B) IRC.

1814 Vgl. zu den Voraussetzungen der Ansässigkeit im Einzelnen § 7701(b)(1) bis (11) IRC.

1815 Mittermaier, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 29.70.

zur Besteuerung herangezogen als sie aus inländischen Quellen stammen. Einkünfte aus einer Geschäftstätigkeit¹⁸¹⁶ (*trade or business*) – zu der auch die Erbringung von Dienstleistungen zählt¹⁸¹⁷ – werden insoweit der US-amerikanischen Besteuerung unterworfen, sofern sie effektiv mit einer Geschäftstätigkeit in den USA verbunden sind (§ 871(b) IRC). Ob die Aktivitäten einer Person in den USA ausreichen, um dort eine Geschäftstätigkeit zu begründen, hängt von sämtlichen Umständen des Einzelfalles ab.¹⁸¹⁸ Das Unterhalten einer Niederlassung soll hierfür nicht zwingend erforderlich sein.¹⁸¹⁹ Umso mehr stellt aber das von der Anwaltssozietät in den USA tatsächlich geführte Büro als dauerhafte Einrichtung zur Ausübung der Anwaltstätigkeit einen ausreichenden Inlandsbezug her.¹⁸²⁰

Dass die in Deutschland und dem Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschafter ausschließlich in dem jeweiligen Büro in ihrem Ansässigkeitsstaat tätig geworden sind, hindert deren Besteuerung in den USA nicht. Insoweit bestimmt § 875(1) IRC im Hinblick auf einen im Inland nicht ansässigen Gesellschafter einer Personengesellschaft, dass eine Geschäftstätigkeit, die die Personengesellschaft in den USA ausübt, dem Gesellschafter als eigene zugerechnet wird, auch wenn er selbst in den USA keine Tätigkeit ausgeübt hat. Den in Deutschland oder dem Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaftern wird somit die im US-amerikanischen Büro ausgeübte Anwaltstätigkeit als eigene zugerechnet. Soweit der ihnen zugewiesene Gewinn auf die US-amerikanische Niederlassung entfällt, sind diese Gesellschafter somit auch in den USA steuerpflichtig.¹⁸²¹

1816 Zum Begriff Mittermaier, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 29.73.

1817 § 864(b) IRC.

1818 Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2017, § 21.04 (1).

1819 Mittermaier, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 29.74.

1820 Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 21.04 (1).

1821 Mittermaier, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 29.78. Vgl. zur Sonderbehandlung von sog. *guaranteed payments* (§ 707(c) IRC) FG München v. 30.07.2014, 1 K 2243/10, juris sowie nachgehend BFH v. 25.11.2015, I R 50/14, BStBl. II 2017, S. 247.

3. Vereinigtes Königreich

Schließlich ergibt sich auch nach der nationalen Steuerrechtsordnung des Vereinigten Königreichs ein spiegelbildliches Ergebnis. S 7(1) ITTOIA 2005 erklärt Einkünfte aus einer Geschäftstätigkeit (*trading income*)¹⁸²², die eine im Inland ansässige Person (*UK resident*)¹⁸²³ erzielt, im Vereinigten Königreich für steuerpflichtig, unabhängig davon, wo die Geschäftstätigkeit ausgeübt wird. Demgegenüber unterliegt eine nicht im Inland ansässige Person (*non-UK resident*) mit ihren Einkünften aus einer Geschäftstätigkeit nur insoweit der Steuerpflicht im Vereinigten Königreich, als die Tätigkeit im Inland ausgeübt wird (s 7(2) ITTOIA 2005). Übertragen auf die Anwaltssozietät bedeutet dies, dass die im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschafter mit ihren Gewinnanteilen umfassend im Inland steuerpflichtig sind, auch wenn die zugewiesenen Gewinne aus den Niederlassungen in Deutschland oder den USA stammen. Die in Deutschland oder den USA ansässigen Gesellschafter sind im Vereinigten Königreich hingegen nur mit denjenigen Gewinnanteilen steuerpflichtig, die der Geschäftstätigkeit im Vereinigten Königreich zuzurechnen sind. Die britische Finanzverwaltung knüpft für diese Zwecke an die Anteile der Gesellschafter am Gewinn der im Vereinigten Königreich belegenen Niederlassung an, ungeachtet dessen, ob die einzelnen Gesellschafter ihre Tätigkeit auch tatsächlich im Vereinigten Königreich ausgeübt haben.¹⁸²⁴

II. Die Aufteilung der Besteuerungsrechte nach Abkommensrecht

Bei der Behandlung internationaler Sachverhalte durch die nationalen Rechtsordnungen Deutschlands, der USA und des Vereinigten Königreichs sind allerdings zwischen diesen Staaten existierende Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung zu berücksichtigen.¹⁸²⁵ Aus der Sicht

1822 Hierzu zählen auch freiberufliche Tätigkeiten, s 7(3) ITTOIA 2005.

1823 Siehe zu den Voraussetzungen der Ansässigkeit im Einzelnen Finance Act 2013 Schedule 45.

1824 HMRC, Partnership Manual, 284000 und 289000.

1825 Vgl. im deutschen Recht § 2 AO, im US-amerikanischen Recht § 894(a)(1) IRC und im britischen Recht s 2 und s 6 Taxation International and Other Provisions Act 2010.

Deutschlands werden insoweit die Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA¹⁸²⁶ und dem Vereinigten Königreich¹⁸²⁷ relevant.

Da die Sozietät nach den Rechtsordnungen sämtlicher betroffener Vertragsstaaten als steuerlich transparente Personengesellschaft behandelt wird, verfügt sie selbst über keine Ansässigkeit im abkommensrechtlichen Sinne und ist daher nicht abkommensberechtigt.¹⁸²⁸ Es sind vielmehr die in einem Vertragsstaat ansässigen Gesellschafter, die sich als Steuersubjekte auf das Abkommen berufen können.¹⁸²⁹

Die abkommensrechtliche Qualifikation der Einkünfte international tätiger Sozietäten von Freiberuflern hat sich im Laufe der Zeit gewandelt. Frühere Fassungen der Doppelbesteuerungsabkommen Deutschlands mit den USA und dem Vereinigten Königreich enthielten – in Übereinstimmung mit der damals aktuellen Fassung des OECD-Musterabkommens – voneinander getrennte Regelungen für Einkünfte aus einer gewerblichen Tätigkeit (Art. 7 OECD-MA) und Einkünfte aus einer freiberuflichen oder sonstigen selbstständigen Tätigkeit (Art. 14 OECD-MA (vor 2000)).¹⁸³⁰ Insoweit wurde der in der deutschen Steuerpraxis und Steuerlehre herrschende Streit um die eigenständige Bedeutung des Art. 14 OECD-MA (vor 2000) und dessen Verständnis im Sinne eines „Ausübungsmodells“¹⁸³¹ im Gegensatz zum „Betriebsstättenmodell“¹⁸³² des Art. 7 OECD-MA ak-

1826 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 in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. Juni 2008 (BGBl. II 2008, S. 611) (kurz: DBA USA 2008).

1827 Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen v. 30.03.2010 (BGBl. II 2010, S. 1333) (kurz: DBA Großbritannien 2010).

1828 Art. 1 Abs. 1, Art. 4 Abs. 1 DBA USA 2008 und Art. 1 Abs. 1, Art. 4 Abs. 1 DBA Großbritannien 2010.

1829 BFH v. 25.11.2015, I R 50/14, BStBl. II 2017, S. 247 (Tz. 28) m.w.N.; BMF v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, S. 1258 (Tz. 2.1.1); Jacobs/Endres/Spengel, in Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, S. 489; Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 7.58.

1830 Vgl. Art. 14 DBA USA v. 29.08.1989 (BGBl. 1991 II, S. 354) und Art. XI DBA Großbritannien v. 26.11.1964 (BGBl. 1966 II, S. 358).

1831 BFH v. 25.11.2015, I R 50/14, BStBl. II 2017, S. 247 (Tz. 30).

1832 BFH v. 25.11.2015, I R 50/14, BStBl. II 2017, S. 247 (Tz. 30).

tuell.¹⁸³³ Der BFH hat insoweit für das Doppelbesteuerungsabkommen Deutschlands mit den USA die Auffassung vertreten, dass der Quellenstaat die Anteile der nichtansässigen Gesellschafter am Gewinn der Niederlassung im Quellenstaat nur dann besteuern kann, wenn die Gesellschafter auch tatsächlich in der Niederlassung tätig geworden sind.¹⁸³⁴ Im Gegensatz hierzu ist es im Rahmen von Art. 7 OECD-MA unbestritten, dass eine Betriebsstätte, über die die Personengesellschaft in einem Vertragsstaat verfügt, allen Gesellschaftern anteilig als ihre eigene zugerechnet wird.¹⁸³⁵

Seit dessen Änderung im Jahr 2000 fasst das OECD-Musterabkommen jedoch nunmehr sowohl eine gewerbliche Tätigkeit als auch eine selbstständige Tätigkeit unter den Begriff der „Geschäftstätigkeit“¹⁸³⁶ und behandelt Einkünfte hieraus einheitlich als Gewinne eines Unternehmens¹⁸³⁷ nach Art. 7 OECD-MA.¹⁸³⁸ Die gegenwärtigen Fassungen der Doppelbesteuerungsabkommen Deutschlands mit den USA und dem Vereinigten Königreich wurden dementsprechend angepasst.¹⁸³⁹

Nach aktuellem Abkommensrecht erzielen die Gesellschafter der Anwaltssozietät in Gestalt ihrer Ergebnisanteile somit im Verhältnis von Deutschland zu den USA¹⁸⁴⁰ und zum Vereinigten Königreich¹⁸⁴¹ unternehmerische Gewinne.¹⁸⁴² Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates können nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort

1833 Vgl. hierzu insbesondere Hemmelrath, in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 14 Rn. 30 ff.; Tcherveniachki, in Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 14 a.F. Rn. 65; siehe auch für eine Übersicht zum Meinungsstand BFH v. 25.11.2015, I R 50/14, BStBl. II 2017, S. 247 (Tz. 30).

1834 BFH v. 25.11.2015, I R 50/14, BStBl. II 2017, S. 247 (Tz. 30 ff.).

1835 Siehe insbesondere BFH v. 12.10.2016, I R 92/12, BStBl. BFH/NV 2017, 685 (Tz. 39); BFH v. 24.08.2011, I R 46/10, BStBl. II 2014, 764 (Tz. 15); BMF v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, S. 1258, Tz. 2.2.3; Ditz, in Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 7 Rn. 70; Hemmelrath, in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 7 Rn. 41.

1836 Art. 3 Abs. 1 Buchst. h OECD-MA 2017.

1837 Art. 3 Abs. 1 Buchst. c OECD-MA 2017.

1838 Vgl. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA 2017.

1839 Vgl. Art. 7 Abs. 7 DBA USA 2008; Art. 3 Abs. 1 Buchst. f und g DBA Großbritannien 2010.

1840 Art. 7 Abs. 1, Abs. 7 DBA USA 2008. Das DBA USA 2008 spricht insoweit abweichend vom OECD-MA von „gewerblichen Gewinnen“.

1841 Art. 7 Abs. 1 DBA Großbritannien 2010.

1842 Vgl. mit Bezug zu Art. 7 OECD-MA Hemmelrath, in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 7 Rn. 36.

gelegene Betriebsstätte aus.¹⁸⁴³ In diesem Fall steht das Besteuerungsrecht auch dem Quellenstaat zu, soweit die Gewinne des Unternehmens dieser Betriebsstätte zuzurechnen sind.¹⁸⁴⁴ Als Betriebsstätte im abkommensrechtlichen Sinn gilt jede feste Geschäftseinrichtung,¹⁸⁴⁵ mithin auch das von der Anwaltssozietät im jeweiligen Quellenstaat unterhaltene Büro.¹⁸⁴⁶ Insoweit wird bei Personengesellschaften eine Betriebsstätte, über die sie in einem Vertragsstaat verfügt, in dem sie als steuerlich transparent gilt, sämtlichen Gesellschaftern anteilig als eigene zugerechnet, auch wenn sie selbst dort nicht tätig werden.¹⁸⁴⁷

Bezogen auf die Anwaltssozietät können somit Deutschland, die USA und das Vereinigte Königreich die auf das jeweilige inländische Büro entfallenden Gewinne besteuern. In dem Umfang, in dem die Gewinne eines Büros auf im Inland ansässige Gesellschafter entfallen, unterliegen sie der unbeschränkten Steuerpflicht dieser Gesellschafter. Im Übrigen sind die Gewinne Gegenstand der beschränkten Steuerpflicht der im Ausland ansässigen Gesellschafter, da sie im Wege ihrer Beteiligung an der Sozietät anteilig über eine Betriebsstätte im Inland verfügen.¹⁸⁴⁸ Insoweit ergeben sich keine Abweichungen zur nationalen Rechtslage der betroffenen Staaten.¹⁸⁴⁹

III. Folgerungen für die Ergebnisverteilung zwischen den Gesellschaftern

Es zeigt sich, dass der Quellenzugehörigkeit der Ergebniszuteilungen an die Gesellschafter einer multinationalen Personengesellschaft im Hinblick auf die Besteuerungsrechte der betroffenen Staaten entscheidende Bedeutung zukommt. Zumindest nach den hier gegenständlichen Rechts-

1843 Art. 7 Abs. 1 S. 1 DBA USA 2008; Art. 7 Abs. 1 S. 1 DBA Großbritannien 2010.

1844 Art. 7 Abs. 1 S. 2 DBA USA 2008; Art. 7 Abs. 1 S. 1 DBA Großbritannien 2010.

1845 Art. 5 Abs. 1 DBA USA 2008.

1846 Art. 5 Abs. 2 Buchst. c DBA USA 2008 nennt ausdrücklich als Beispiel einer Betriebsstätte eine Geschäftsstelle, zu der ein Büro zählt, vgl. Görl, in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 5 Rn. 43.

1847 BMF v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, S. 1258, Tz. 2.2.3; Görl, in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 5 Rn. 18; Weggenmann, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 6.9.

1848 Art. 7 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 DBA USA 2008 und Art. 7 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 DBA Großbritannien 2010; vgl. auch BMF v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, S. 1258, Tz. 2.2.3.

1849 Vgl. auch allgemein zum Abkommensrecht Haiß, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 49 Rn. 690.

ordnungen ist die Quellszugehörigkeit maßgeblich dafür, ob die Gesellschafter mit den ihnen zugewiesenen Gesellschaftsgewinnen – neben der unbeschränkten Steuerpflicht in ihrem Ansässigkeitsstaat – auch einer beschränkten Steuerpflicht im Quellenstaat unterliegen.

Aber nicht nur aus der Sicht des Quellenstaates wird die Herkunft der Gewinnanteile relevant. Auch der Ansässigkeitsstaat, dem zwar grundsätzlich quellenunabhängig ein Besteuerungsrecht zusteht, kommt nicht umhin, die Höhe der ausländischen Einkünfte zu berücksichtigen¹⁸⁵⁰ – so etwa für die Anwendung des Progressionsvorbehalts bei Freistellung der ausländischen Einkünfte von der Bemessungsgrundlage der inländischen Steuer¹⁸⁵¹ oder bei der Anrechnung der im Ausland erhobenen Steuer auf die für diese Einkünfte im Inland zu entrichtende inländische Steuer¹⁸⁵².

Blickt man auf das Abkommensrecht, so finden sich dort zwar Regelungen für die Aufteilung der Unternehmensgewinne auf die einzelnen Betriebsstätten,¹⁸⁵³ nicht aber für die Aufteilung der in- und ausländischen Betriebsstättengewinne zwischen den einzelnen Gesellschaftern. Insofern werden die nationalen Verteilungsvorschriften der berührten Staaten relevant.¹⁸⁵⁴ Dementsprechend richtet sich im Sozietätsbeispiel die Ergebnisverteilung zwischen den Gesellschaftern sowohl auf der Grundlage der deutschen als auch der US-amerikanischen und der britischen Steuerrechtsordnung nach der Verteilungsabrede der Gesellschafter.¹⁸⁵⁵

1. Das Bedürfnis nach einer Verteilung der Einkünfte entsprechend ihrer Quelle

Setzen die Gesellschafter wie üblich eine Quote für die Beteiligung eines jeden Gesellschafters am Gesamtergebnis der Sozietät fest, so sind die Gesellschafter in dem vereinbarten Umfang an den Ergebnissen einer jeden

1850 Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 7.32.

1851 Siehe z.B. im deutschen Recht § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG.

1852 Siehe z.B. im deutschen Recht § 34c EStG.

1853 Art. 7 Abs. 2 bis 4 OECD-MA 2017; siehe auch Art. 7 Abs. 2 bis 5 DBA USA 2008 und Art. 7 Abs. 2 DBA Großbritannien 2010.

1854 Vgl. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA; Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 7.64.

1855 Siehe hierzu oben Kapitel 2 B.I.1. (Deutschland), B.II.2. (USA) und B.III.2. (Vereinigtes Königreich).

Betriebsstätte beteiligt.¹⁸⁵⁶ Denkbar ist aber auch, dass die Gesellschafter nicht am weltweiten Sozietätsergebnis, sondern ausschließlich an den Ergebnissen der jeweiligen Betriebsstätte, in der sie tätig werden, teilhaben sollen.¹⁸⁵⁷ Ein Bedürfnis, den Gesellschaftern nur inländische Einkünfte zuzuweisen, kann sich nicht zuletzt vor dem Hintergrund des erhöhten Verwaltungsaufwands ergeben, der mit einer Beteiligung der Gesellschafter am weltweiten Gesellschaftsergebnis einhergeht. Zwar zieht in dem gewählten Sozietätsbeispiel eine Teilhabe der Gesellschafter an sämtlichen Betriebsstättenergebnissen lediglich in drei Ländern persönliche Steuerpflichten der Gesellschafter nach sich. Je nach der Anzahl der beteiligten Gesellschafter entsteht aber auch hier schon ein erheblicher Verwaltungsaufwand, wenn für jeden Gesellschafter in allen drei Staaten eine Steuererklärung abzugeben ist. Geht man zusätzlich von einer Sozietät aus, die nicht nur in drei, sondern in einer Vielzahl von Ländern Büros unterhält, erhöht sich der Verwaltungsaufwand noch um einiges.¹⁸⁵⁸

Ungeachtet der Zielsetzung, einen solchen Verwaltungsaufwand zu vermeiden, können aber auch materiell-rechtliche Erwägungen den Wunsch bestimmen, nur im Ansässigkeitsstaat einer Steuerpflicht zu unterliegen. Dies gilt insbesondere für den Fall, dass die nationale Rechtsordnung¹⁸⁵⁹ oder ein Doppelbesteuerungsabkommen¹⁸⁶⁰ die Beseitigung der Doppelbesteuerung von ausländischen Einkünften durch den Ansässigkeitsstaat im Wege der Anrechnung der im Ausland angefallenen Steuer vorsieht, die wirtschaftliche Doppelbelastung der Einkünfte aber infolge einer Beschränkung des zulässigen Anrechnungsbetrags nicht gänzlich vermieden werden würde.¹⁸⁶¹

Aber auch die umgekehrte Zielsetzung ist denkbar: Es sollen einem Gesellschafter nur ausländische Einkünfte zugewiesen werden, etwa weil sich aus den Steuerrechtsordnungen der betroffenen Staaten Belastungsun-

1856 Krabbe, FR 1995, 692, 693; Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 7.3; Sieker, IStR 2007, 590, 592; vgl. auch zum britischen Recht Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn. 8.63, 16.9.

1857 Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn. 8.63, 16.9; Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 7.45 ff.

1858 Zum Ganzen Blanchard, 56 Tax Lawyer (2003), 779, 791; Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, Rn. 7.45; Sieker, IStR 2007, 590, 592.

1859 Siehe z.B. im deutschen Recht § 34c EStG.

1860 Vgl. Art. 23B OECD-MA 2017.

1861 Vgl. hierzu Blanchard, 56 Tax Lawyer (2003), 779, 791.

terschiede ergeben, aus denen für den einzelnen Gesellschafter ein steuerlicher Vorteil resultiert.¹⁸⁶²

Neben dem Bedürfnis, Einkünfte aus einer bestimmten Quelle zu erhalten, kann ein Gesellschafter schließlich zugleich eine gewisse Mindestgewinnbeteiligung anstreben. Um den Gesellschafter nicht dem Risiko auszusetzen, dass die Ergebnisse aus der Quelle hierfür nicht ausreichen, ist es denkbar, dass die Zuweisung von Einkünften aus einer bestimmten Quelle nur vorrangig gelten soll.¹⁸⁶³ All dies könnten die Gesellschafter im Rahmen ihrer Ergebnisverteilungsabrede entsprechend regeln. Die entscheidende Frage ist aber, ob einer solchen Vereinbarung im Steuerrecht auch die von den Gesellschaftern gewünschte Wirkung beigemessen wird.

2. Die steuerrechtliche Zulässigkeit einer Ergebnisverteilung der Quelle nach

a) Deutschland

In Bezug auf die deutsche Steuerrechtsordnung richtet sich der Blick zur Beantwortung dieser Frage zunächst auf das Zivilrecht. Das Steuerrecht kann in Anknüpfung an das Zivilrecht eine Zuweisung von Einkünften ihrer Quelle nach überhaupt nur dann anerkennen, wenn sie zivilrechtlich zulässig ist.¹⁸⁶⁴ Insoweit wird die Auffassung vertreten, dass die steuerrechtliche Herkunft der Gewinnanteile der Gesellschafter nicht Gegenstand der zivilrechtlichen Verteilungsabrede sein könne.¹⁸⁶⁵ Dabei wird jedoch verkannt, dass eine zivilrechtliche Ergebnisverteilung der Quelle nach keinen steuerlichen Inhalt hat. Sie ist lediglich – statt am Gewinn des Betriebs als einheitlicher Nettogröße – an den Ergebnissen der einzelnen

1862 Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 7.45; so auch die Konstellation, die der Entscheidung des BFH v. 25.11.2015, I R 50/14, BStBl. II 2017, S. 247 zugrundelag.

1863 Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 7.45.

1864 Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 7.46.

1865 Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 7.46.

Niederlassungen des Betriebs ausgerichtet. Dies wird im Zivilrecht als von der Privatautonomie der Gesellschafter gedeckt angesehen.¹⁸⁶⁶

Das Steuerrecht knüpft in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG zur Ermittlung der steuerlichen Einkünfte des Gesellschafters in der Folge an den zivilrechtlichen Verteilungsschlüssel an. Hierbei bezieht es diesen aber auf den steuerlichen Gewinn der Gesellschaft – eine Größe, die nach den steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften zwingend als einheitliches Jahresergebnis der Gesellschaft zu ermitteln ist.¹⁸⁶⁷ Eine gesonderte Zuweisung einzelner Bestandteile dieses Ergebnisses an die Gesellschafter ist daher schon nach der Systematik des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG unmöglich.¹⁸⁶⁸ Eine Verteilungsabrede der Gesellschafter, die die Ergebnisse der einzelnen Betriebsstätten gesondert zuweist, kann im Steuerrecht nur so umgesetzt werden, dass sich die Beteiligungsquote des einzelnen Gesellschafters am Gewinn der Gesellschaft nach dem Verhältnis des ihm zuge teilten Betriebsstättenergebnisses zum Gesamtergebnis der Gesellschaft richtet. In diesem Umfang kommt ihm ein Anteil an sämtlichen Betriebsstättengewinnen zu.

b) USA

Demgegenüber ist die Systematik der Ergebnisverteilung im US-amerikanischen Steuerrecht eine grundlegend andere. Sie basiert nicht auf der Verteilung einer Nettogröße nach einem einheitlich zu bestimmenden Verteilungsmaßstab, sondern erlaubt generell die gesonderte Zuteilung einzelner Ergebnisbestandteile.¹⁸⁶⁹ Insoweit wird auch eine Ergebnisverteilung der Quelle nach als steuerlich möglich angesehen.¹⁸⁷⁰ Wirkung entfaltet eine entsprechende Verteilungsabrede im US-amerikanischen Steu-

1866 Siehe oben Kapitel 2 B.I.1.b)bb).

1867 Siehe hierzu oben Kapitel 2 A.I.2.

1868 Ault/Arnold/Cooper, *Comparative Income Taxation*, 4. Aufl. 2020, S. 548; Kahle, *StuW* 1997, 323, 329; Kempelmann/Scholz, *DStR* 2019, 630, 631; Richter scheint demgegenüber eine Ergebnisverteilung der Quelle nach im Rahmen des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG für möglich zu halten, sieht sie aber als gestaltungsmissbräuchlich gem. § 42 AO an, vgl. Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, *Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht*, 2. Aufl. 2015, Rn. 7.46.

1869 Siehe oben Kapitel 2 B.II.2.a).

1870 *Treas. Reg.* § 1.704-1(b)(5), Example 10; Willis/Postlewaite/Alexander, *Partnership Taxation*, Stand 10/2019, § 21.04 (3).

erreicht allerdings nur unter den allgemeingültigen Voraussetzungen des *substantial economic effect*.¹⁸⁷¹ Die Treasury Regulations machen in einem Beispiel hierzu deutlich, wie sich die Anforderungen des *substantial economic effect* auf die Ausgestaltung einer steuerlich zulässigen Ergebnisverteilung der Quelle nach auswirken.¹⁸⁷² In dem Beispiel wird von einer grenzüberschreitend tätigen Gesellschaft ausgegangen, die sich aus einem im Inland ansässigen und einem im Ausland ansässigen Gesellschafter zusammensetzt. Nach der Vereinbarung der Gesellschafter werden die im Ausland erwirtschafteten Gewinne zu 90 Prozent dem dort ansässigen und tätig gewordenen Gesellschafter und zu 10 Prozent dem im Inland ansässigen Gesellschafter zugeteilt. Im Übrigen ist eine hälftige Ergebnisaufteilung vorgesehen.¹⁸⁷³ In der Annahme, dass die Höhe der Einkünfte aus in- und ausländischen Quellen im Zeitpunkt der Vereinbarung der Verteilung nicht vorhersehbar war, erkennen die Richtlinien den *substantial economic effect* dieser speziellen Verteilung der ausländischen Einkünfte an.¹⁸⁷⁴ Vereinbaren die Gesellschafter hingegen, dass sie jeweils zur Hälfte am Ergebnis der Gesellschaft partizipieren, dem im Ausland ansässigen Gesellschafter jedoch vorrangig die in seinem Ansässigkeitsstaat erwirtschafteten Ergebnisse zugeteilt werden sollen, sehen die Richtlinien dies für steuerliche Zwecke als unzulässig an; denn in diesem Fall würde sich der Niederschlag der speziellen Zuweisung der ausländischen Gewinne in den Kapitalkonten der Gesellschafter nicht von einer gleichmäßigen Aufteilung der in- und ausländischen Gewinne auf beide Gesellschafter unterscheiden. Der steuerlichen Anerkennung einer entsprechenden Abrede, die sich nur auf die spezielle Verteilung von steuerlichen Charakteristika der Einkünfte bezieht, steht das Erfordernis der *substantiality*¹⁸⁷⁵ entgegen.¹⁸⁷⁶

Das Richtlinienbeispiel zeigt, dass das US-amerikanische Steuerrecht zwar durchaus die gesonderte Zuordnung von Gewinnen aus einer bestimmten Quelle anerkennt, aber nur unter der Bedingung, dass sich der Empfänger auch dem mit der steuerlichen Quellenzuordnung verbundenen wirtschaftlichen Risiko aussetzt. Sollten die im Rahmen der Quelle erwirtschafteten Einkünfte hinter den Vorstellungen der Gesellschafter

1871 § 704(b)(2) IRC. Siehe hierzu ausführlich oben Kapitel 2 B.II.2.c).

1872 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(5), Example 10.

1873 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(5), Example 10(i).

1874 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(5), Example 10(i).

1875 Siehe hierzu oben Kapitel 2 B.II.2.c)bb)(2.).

1876 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(5), Example 10(ii).

zurückbleiben, darf kein Ausgleich durch Zuweisung von Einkünften aus einer anderen Quelle erfolgen. Dementsprechend ist eine Vereinbarung, nach der den Gesellschaftern eine bestimmte Quote am Gesamtergebnis der Gesellschaft zustehen und ihnen Einkünfte aus einer bestimmten Quelle nur vorrangig zugewiesen werden sollen, steuerlich unzulässig.¹⁸⁷⁷ Im Hinblick auf das Sozietätsbeispiel bedeutet dies, dass die Ergebnisse der einzelnen Büros nach US-amerikanischem Recht ausschließlich den dort tätigen Gesellschaftern zugewiesen werden könnten. Hierdurch ließe sich eine beschränkte Steuerpflicht der in Deutschland oder dem Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschafter in den USA vermeiden, würden ihnen doch keine im US-amerikanischen Büro erwirtschafteten Einkünfte zugeordnet. Steuerlich unzulässig wäre es demgegenüber, die Ergebnisteilhaber der Gesellschafter durch einen Anteil am Gesamtergebnis der Gesellschaft festzusetzen und den Beteiligungen der Gesellschafter lediglich vorrangig die von ihnen in dem Büro ihres Ansässigkeitsstaates erwirtschafteten Gewinne zuzuordnen.

c) Vereinigtes Königreich

Die Systematik der Ergebnisverteilung im britischen Steuerrecht wiederum entspricht derjenigen der deutschen Rechtsordnung. Der Gewinn oder Verlust eines von einer Personengesellschaft geführten Betriebes wird auf der Grundlage der gesellschaftsvertraglichen Abrede oder der gesetzlichen Verteilungsvorschriften nach einem einheitlich zu bestimmenden Verteilungsschlüssel zwischen den Gesellschaftern aufgeteilt.¹⁸⁷⁸ Die britische Finanzverwaltung erkennt eine gesonderte Zuweisung von Einkünften aus in- und ausländischen Quellen vor diesem Hintergrund nicht an.¹⁸⁷⁹

Hätte allerdings die britische Regierung ihre im März 2017 veröffentlichten Pläne zu einer Reform des Personengesellschaftssteuerrechts umge-

1877 Vgl. zum Ganzen Schwidetzky, 10 AUILR (1995), 1331, 1344 mit Fn. 64; Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 21.04 (3); kritisch hierzu Blanchard, 56 Tax Lawyer (2003), 779, 815 ff.

1878 Siehe hierzu oben Kapitel 2 B.III.2.

1879 Eine offizielle Stellungnahme des HMRC existiert hierzu, soweit ersichtlich, nicht. Es finden sich aber entsprechende Erfahrungsberichte in Praxishandbüchern: vgl. Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn. 16.10; Whiscombe, Partnership Taxation 2018/19, Rn. 20.5.

setzt,¹⁸⁸⁰ ergäbe sich auf der Grundlage der neu gefassten Ergebnisverteilungsvorschrift des § 850 ITTOIA 2005 unter Umständen eine andere Einschätzung der Rechtslage. Nach den Plänen der Regierung sollte im Zuge der Reform geregelt werden, dass einer zivilrechtlichen Verteilungsabrede, die den Gesellschaftern Anteile an einzelnen Einkunftsquellen zuordnet, auch im Steuerrecht gefolgt werden würde. Unzulässig sollte es nur sein, eine Verteilungsabrede, die den Gesellschaftern eine Beteiligungsquote am Gesamtgewinn bzw. -verlust zuweist, im Steuerrecht so umzusetzen, dass einem Gesellschafter vorrangig Einkünfte aus einer bestimmten Quelle zugewiesen werden.¹⁸⁸¹ Insoweit hätte sich hiernach wohl dasselbe Ergebnis wie nach dem US-amerikanischen Recht ergeben. Eine Verteilungsabrede, nach der den Gesellschaftern ausschließlich ein Anteil an den Ergebnissen inländischer Quellen zustehen soll, hätte auch im Steuerrecht Wirkung entfaltet. Demgegenüber wäre die Vereinbarung einer quotalen Beteiligung der Gesellschafter am Gesamtergebnis der Gesellschaft, verbunden mit der vorrangigen Zuordnung von Einkünften einer bestimmten steuerlichen Herkunft, nicht anerkannt worden. Für steuerliche Zwecke wären den Gesellschaftern in diesem Fall die Ergebnisse sämtlicher in- und ausländischer Quellen im Umfang der vereinbarten Quote zugerechnet worden.

IV. Zusammenfassung und Wertung

Das Beispiel international tätiger Anwaltssozietäten zeigt, dass die Ergebnisverteilungssystematik des deutschen Personengesellschaftssteuerrechts den Bedürfnissen der Praxis nicht immer umfassend gerecht wird. Die Zuweisung einer Nettogröße nach einem einheitlichen Verteilungsschlüssel bildet gerade bei Sozietäten mit einer Vielzahl an betrieblichen Niederlassungen in unterschiedlichen Ländern nicht zwingend die wirtschaftliche Erfolgsgrundlage der einzelnen Betriebsstätten ab. Werden die einzelnen Gesellschafter vornehmlich in bestimmten Niederlassungen tätig, ist es durchaus wirtschaftlich begründet, die jeweiligen Gesellschafter nicht an den Ergebnissen sämtlicher Niederlassungen zu beteiligen, sondern ihnen nur das Ergebnis derjenigen Niederlassung zuweisen zu wollen, in der sie auch tätig geworden sind. Dies gilt umso mehr im Fall von Freiberuflersozietäten, deren Gewinnerwirtschaftung nicht so sehr auf dem Einsatz von

1880 Siehe hierzu oben Kapitel 2 B.III.2.a)dd).

1881 Siehe oben Kapitel 2 B.III.2.a)dd).

Kapital als vielmehr auf den persönlichen Leistungen der einzelnen Gesellschafter beruht.¹⁸⁸² Gerade das Ergebnis der jeweiligen Niederlassung, in der der einzelne Gesellschafter tätig wird, spiegelt dessen persönlichen Erfolg wider. Dass hinter einer speziellen Zuordnung der Gewinne nach Betriebsstätten auch steuerliche Motive stehen können, wie etwa die Vermeidung von persönlichen Steuerpflichten der Gesellschafter in einer Vielzahl von Ländern, ist vor diesem Hintergrund nicht als steuermisbräuchlich zu werten.

Auch die Systematik der abkommensrechtlichen Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den berührten Staaten spricht nicht gegen die Möglichkeit einer steuerlichen Ergebnisverteilung nach der Quelle der Einkünfte. Es bleibt in jedem Fall bei dem abkommensrechtlich für Unternehmensgewinne vorgesehenen Besteuerungszugriff des jeweiligen Staates auf die Ergebnisse der in seinem Hoheitsgebiet belegenen Betriebsstätte.¹⁸⁸³ Statt den Gewinn zum Teil auch bei im Ausland ansässigen Gesellschaftern als beschränkt Steuerpflichtigen zu erfassen, wird er bei einer speziellen Zuordnung nur an im Inland ansässige Gesellschafter in vollem Umfang deren unbeschränkter Steuerpflicht unterworfen. Das Besteuerungsvolumen der einzelnen Staaten wird hierdurch nicht geschmälert.

Auf dieser Grundlage ist es mit Blick auf das deutsche Recht als ein zu weitgehender Eingriff in die Privatautonomie der Gesellschafter zu werten, wenn ihnen eine zivilrechtlich zulässige Ergebnisverteilung nach Betriebsstätten im Steuerrecht gänzlich verwehrt bliebe. Eine solche Ergebnisverteilung der Quelle nach fügt sich schließlich auch in die Systematik des deutschen Personengesellschaftssteuerrechts ein. Es ist die Gesellschaft, die den Gewinn am Markt erwirtschaftet. Im Falle einer weltweiten Unternehmung ist es dementsprechend auch die Gesellschaft, die in den einzelnen Staaten eine Geschäftstätigkeit ausübt. Der einzelne Gesellschafter partizipiert hieran nur über seine Ergebnisbeteiligung, die sich nach ihrer Ausgestaltung durch den Gesellschaftsvertrag richtet.¹⁸⁸⁴ Basierend hierauf, kann es auch im Steuerrecht systemkonform für zulässig erklärt werden, einen Gesellschafter nach der gesellschaftsvertraglichen Verteilungsabrede nur an den Ergebnissen einer bestimmten Niederlassung zu beteiligen.

1882 Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 7.44.

1883 Siehe hierzu oben Kapitel 3 E.II.

1884 Siehe hierzu oben Kapitel 2 B.IV.2.a)bb)(6.).

Der Vergleich mit dem US-amerikanischen Recht und ebenso mit den Reformplänen der britischen Regierung wirft aber die Frage auf, ob einer steuerlich zulässigen Ergebnisverteilung nach Quellen nicht auch Grenzen zu setzen sind. Dabei zeigt sich, dass die Grenzziehungen im US-amerikanischen Recht im Rahmen des *substantial economic effect* und die Reformüberlegungen der britischen Regierung vom selben Grundgedanken getragen sind. Die spezielle Zuweisung von Einkünften aus einer bestimmten Quelle kann im Steuerrecht hiernach nur Wirkung entfalten, wenn das Ergebnis der Quelle zugleich die Gesamtbeteiligungsquote des Empfängers bestimmt. Anders ausgedrückt, muss der Empfänger das wirtschaftliche Risiko tragen, dass die Ergebnisse der Quelle hinter seinen Gewinnerwartungen zurückbleiben. Nur in diesem Fall wird die spezielle Ergebnisverteilung nach Quellen als auf einer wirtschaftlichen Grundlage basierend angesehen.

Wollen sich die Gesellschafter einem solchen wirtschaftlichen Risiko nicht aussetzen und vereinbaren daher, der Beteiligung eines Gesellschafters am Gesamtergebnis der Gesellschaft nur vorrangig Einkünfte aus einer bestimmten Quelle zuzuordnen, bleibt ihnen diese Verteilung nach dem US-amerikanischen Recht und den britischen Reformüberlegungen verwehrt. Eine derartige Abrede wird als wirtschaftlich unbegründet eingestuft, da sie lediglich eine spezielle Zuordnung von steuerlichen Merkmalen herbeiführt, ohne sich in ihrer wirtschaftlichen Auswirkung von einer quotalen Beteiligung an den Ergebnissen sämtlicher Quellen zu unterscheiden.¹⁸⁸⁵

Eine derartige Grenzziehung des Steuerrechts für Ergebnisverteilungen der Quelle nach ist auch für das deutsche Recht systemkonform. Die Anknüpfung des Steuerrechts an die gesellschaftsvertragliche Abrede der Gesellschafter rechtfertigt sich allein aus dem Umstand, dass sich die den Gesellschaftern hiernach zugewiesenen Ergebnisanteile wirtschaftlich in ihrem Vermögen niederschlagen und dementsprechend im Steuerrecht ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit abbilden.¹⁸⁸⁶ Wird die Ergebnisteilhabe eines Gesellschafters an einer bestimmten Quelle ausgerichtet, liegt der steuerlichen Zuordnung der mit der Quelle verbundenen steuerlichen Charakteristika ein entsprechender wirtschaftlicher Vermögensniederschlag bei den einzelnen Gesellschaftern zugrunde. Demgegenüber spiegelt sich eine nur vorrangige steuerliche Zuordnung von Einkünften aus einer bestimmten Quelle nicht im Vermögen der Gesellschafter wider.

1885 Siehe oben Kapitel 3 E.III.2.b) und c).

1886 Siehe hierzu ausführlich oben Kapitel 2 B.IV.1. und 2.a)bb)(6.).

Der Beteiligung am Gesamtergebnis der Gesellschaft kann im Steuerrecht nur eine quotale Zuweisung des steuerlichen Gesamtergebnisses entsprechen. Setzt sich dieses Ergebnis aus mehreren Quellen zusammen, ist dies im Steuerrecht zwingend mit einer quotalen Beteiligung an sämtlichen dieser Quellen verbunden. Die Umsetzung des hier vertretenen Ansatzes im Rahmen eines Reformvorschlags bleibt dem nächsten Kapitel vorbehalten.¹⁸⁸⁷

F. Die zeitliche Komponente der Ergebnisverteilung

Die Praxis sämtlicher Vergleichsländer sieht es im Rahmen des Gesellschaftsrechts als von der Privatautonomie der Gesellschafter umfasst, dass sie ihr Rechtsverhältnis zueinander auch mit Rückbezug ändern können.¹⁸⁸⁸ So wurde es etwa von der deutschen Rechtsprechung als zulässig anerkannt, dass Gesellschafter im Innenverhältnis von einer ursprünglich im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Ergebnisverteilung abweichen und eine Änderung mit zeitlicher Wirkung auch für die Vergangenheit herbeiführen können.¹⁸⁸⁹ Einer solchen Rückwirkung setzen aber die Rechtsordnungen aller drei Vergleichsländer mit Blick auf das Steuerrecht Grenzen.

I. Deutschland

1. Rückwirkende Änderungen der Ergebnisverteilungsabrede

Eine Änderung der Ergebnisverteilungsabrede kann ihre steuerliche Wirkung nach der herrschenden Besteuerungspraxis in Deutschland nur für die Zukunft entfalten. Ändern die Gesellschafter während des laufenden Geschäftsjahres oder nach dessen Ablauf ihre ursprüngliche Ergebnisverteilungsvereinbarung und beziehen sie diese Änderung schuldrechtlich auf den Beginn des Geschäftsjahres zurück, findet nach Ansicht der Rechtspre-

1887 Siehe unten Kapitel 4 C.

1888 Zum deutschen Recht BGH v. 24.05.1976, II ZR 207/74, WM 1976, S. 972 (Tz. 39); zum US-amerikanischen Recht *Foxman v. C. I. R.*, 41 T.C. 535, 554 (1964) m.w.N.; zum britischen Recht *Waddington v O'Callaghan* (H.M. Inspector of Taxes) [1931] 16 T.C. 187, 197 und *Saywell and others* (trading as *Eaton Tractor Co.*) v *Pope* (H.M. Inspector of Taxes) [1979] 53 T.C. 40, 51.; *l'Anson Banks, Lindley & Banks on Partnership*, 20. Aufl. 2017, Rn. 34-14.

1889 *OLG Hamm v.* 21.11.1977, 8 U 7/77, BB 1978, 120, 121.

chung der Rückbezug im Steuerrecht keine Beachtung.¹⁸⁹⁰ Gestützt wird diese Auffassung auf den das „ganze Einkommensteuerrecht beherrschenden Grundsatz“, rückwirkende schuldrechtliche Vereinbarungen einkommensteuerlich nicht anzuerkennen.¹⁸⁹¹ Bei Änderungen von Gesellschaftsverträgen, die an keine Form gebunden sind, liegt allerdings kein Rückbezug vor, wenn ein schriftlicher Vertrag eine bereits zuvor rechtswirksam in mündlicher Form geschlossene und tatsächlich durchgeführte Vereinbarung lediglich wiedergibt.¹⁸⁹²

Die Problemstellung rückbezüglicher Änderungen von Verteilungsabreden tritt immer dann zutage, wenn Gesellschafter ihre Gewinnverteilungsabrede während oder nach Ablauf eines Wirtschaftsjahres auf nicht im Vorhinein vorhersehbare, tatsächlich eingetretene Umstände oder veränderte Verhältnisse im Nachhinein anpassen wollen. Das kann zum einen

1890 Z.B. BFH v. 29.05.2001, VIII R 10/00, BStBl. II 2001, S. 747 (Tz. 42 f.); BFH v. 17.03.1987, VIII R 293/82, BStBl. II 1987, S. 558 (Tz. 15 f.); BFH v. 7.07.1983, IV R 209/80, BStBl. II 1984, S. 53 (Tz. 23 f.); BFH v. 12.06.1980, IV R 40/77, BStBl. II 1980, S. 723 (12 ff.); BFH v. 21.12.1972, IV R 194/69, BStBl. II 1973, S. 389 (18 f.); zustimmend Bitz, in L/B/P, EStG, 141. EL 2020, § 15 Rn. 69; Bode, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 151. EL 2020, § 15 EStG Rn. 543; Bodden, in Korn, EStG, 122. EL 2020, § 15 Rn. 493 f.; Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. F 208 f.; Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 231; Musil, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 2 Rn. 166; Schulze zur Wiesche, in Bordewin/Brandt, EStG, 426. EL 2020, § 15 Rn. 239; Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 491; Winter, in Lange/Bilitewski/Götz, Personengesellschaften im Steuerrecht, 10. Aufl. 2018, Rn. 1371; Zimmermann, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 12. Aufl. 2017, Abschnitt B Rn. 352; a. A. Bauschatz, FR 2005, 1230, 1234 f.; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 10 II 1 (S. 427). Es soll nach der Rechtsprechung allerdings eine Ausnahme vom Rückbeziehungsverbot gelten, wenn der Rückbezug lediglich einen Zeitraum von einigen Wochen umfasst, vgl. insbesondere BFH v. 21.12.1972, IV R 194/69, BStBl. II 1973, S. 389 (Tz. 19); FG München v. 26.03.1999, 13 K 4033/97, DStRE 1999, S. 643, 644. Zudem hält die Rechtsprechung die Rückwirkung eines Vergleichs für zulässig, denn durch den Vergleich werde nicht etwa ein klarer Sachverhalt rückwirkend geändert, sondern lediglich ein unklarer Sachverhalt festgestellt. Mehrgewinne, die erst nach Ablauf des betreffenden Geschäftsjahres im Rahmen eines gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichs festgestellt wurden, sind dem Gesellschafter daher bezogen auf das Jahr, auf das sie entfallen, und nicht im Jahr des Zufließens zuzurechnen, vgl. z.B. BFH v. 23.04.1975, I R 234/74, BStBl. II 1975, S. 603 (Tz. 12).

1891 BFH v. 15.03.2000, IV B 35/99, BFH/NV 2000, S. 1185 (Tz. 9); BFH v. 21.12.1972, IV R 194/69, BStBl. II 1973, S. 389 (Tz. 18); BFH v. 8.11.1960, I 131/59 S, BStBl. III 1960, S. 513 (Tz. 9).

1892 BFH v. 25.10.1960, I 116/60 U, BStBl. III 1961, S. 94 (Tz. 7).

ihre Ursache im laufenden Geschäftsbetrieb, andererseits aber auch in einer Veränderung des Gesellschafterbestandes haben.

Der I. Senat des BFH hat in einem frühen Urteil vom 15.05.1961 zwar noch in einem *obiter dictum* die Auffassung vertreten, „daß bei der Aufstellung einer Bilanz nach Ablauf des Wj. wirtschaftlich einleuchtende Gründe die Gesellschafter zu einer von der bisherigen Verteilung abweichenden Verteilung des laufenden Gewinnes auch mit steuerlicher Wirkung veranlassen können.“¹⁸⁹³ Dem ist der IV. Senat des BFH jedoch ausdrücklich entgegengetreten,¹⁸⁹⁴ und auch der I. Senat hat diese Auffassung in späteren Urteilen nicht mehr bekräftigt¹⁸⁹⁵. Dabei spielen Missbrauchserwägungen für die Unzulässigkeit rückbezüglicher Änderungen der Gewinnverteilung keine Rolle. Auch wenn der Rückbezug der Änderung nicht der Steuerumgehung dient, wird er dennoch als unzulässig angesehen.¹⁸⁹⁶

Ein ausschließliches, unabhängig von Missbrauchserwägungen geltendes Rückbeziehungsverbot ist die konsequente Folge aus dem Verständnis der Rechtsprechung im Hinblick auf den Tatbestand des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG, wonach die Gesellschafter originär eigene Einkünfte aus dem von ihnen unterhaltenen Geschäftsbetrieb erzielen und ihnen nicht nur das Ergebnis der Gesellschaft als fremde Einkünfte zugerechnet wird.¹⁸⁹⁷ Sieht man den Gewinn oder Verlust bereits mit Eintritt der einzelnen Geschäftsvorfälle beim jeweiligen Gesellschafter als verwirklicht an, ist eine rückwirkende Änderung der Gewinnverteilung stets ausgeschlossen. Vor diesem Hintergrund lässt der BFH eine Änderung der Gewinnverteilung während des laufenden Jahres mit einem Rückbezug auf den Beginn des Geschäftsjahres auch nicht mit dem Argument zu, die Einkommensteuer entstehe regelmäßig erst am Ende des Jahres (§§ 25 Abs. 1, 36 Abs. 1 EStG).¹⁸⁹⁸ Ebenso sei es unerheblich, dass sich der Gewinn der Gesellschaft erst aus der Aufstellung der Bilanz am Jahresende ergebe und die Höhe des Gewinns zum Teil von der Ausübung von Bilanzierungs-

1893 BFH v. 15.05.1961, I 273/60, BeckRS 1961, 21008179.

1894 BFH v. 21.12.1972, IV R 194/69, BStBl II 1973, S. 389 (Tz. 19).

1895 Vgl. BFH v. 13.10.1982, I R 153/79, juris (Tz. 18), wo sich der 1. Senat ausdrücklich der Rechtsauffassung des 4. Senats anschließt.

1896 BFH v. 21.12.1972, IV R 194/69, BStBl II 1973, S. 389 (Tz. 18).

1897 BFH v. 12.06.1980, IV R 40/77, BStBl. II 1980, S. 723 (Tz. 14); im Anschluss hieran BFH v. 17.03.1987, VIII R 293/82, BStBl. II 1987, S. 558 (Tz. 16); BFH v. 7.07.1983, IV R 209/80, BStBl. II 1984, S. 53 (Tz. 24).

1898 BFH v. 7.07.1983, IV R 209/80, BStBl. II 1984, S. 53 (Tz. 24); BFH v. 12.06.1980, IV R 40/77, BStBl. II 1980, S. 723 (Tz. 16).

wahlrechten abhängen könne.¹⁸⁹⁹ Maßgeblich sei allein „der Tatbestand der Einkünfteerzielung, [der,] soweit Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Frage stehen, bereits mit den einzelnen im Rahmen des Gewerbebetriebs anfallenden Geschäftsvorfällen verwirklicht ist, durch die Gewinn oder Verlust realisiert wird“¹⁹⁰⁰ und „die nicht rückwirkend herbeigeführt oder ungeschehen gemacht oder in ihrem Inhalt verändert werden können“¹⁹⁰¹.

2. Änderungen im Gesellschafterbestand

Die gleichen Erwägungen wie zur rückwirkenden Änderung von Gewinnverteilungsabreden greifen grundsätzlich auch bei einer Änderung im Bestand der Gesellschafter, die durch einen Gesellschafterwechsel, den Eintritt oder das Ausscheiden von Gesellschaftern herbeigeführt wird. Auch wenn es zivilrechtlich möglich ist, einen neu eintretenden Gesellschafter hinsichtlich seiner Rechte, Pflichten und auch seines Gewinnanspruchs so zu stellen, als hätte er bereits zu einem früheren Zeitpunkt seine Gesellschafterstellung begründet,¹⁹⁰² wird einem derartigen Rückbezug steuerlich regelmäßig nicht gefolgt.¹⁹⁰³ Bereits in der Person bisheriger Gesellschafter entstandene Gewinne oder Verluste aus vor dem Bei-

1899 BFH v. 7.07.1983, IV R 209/80, BStBl. II 1984, S. 53 (Tz. 24); BFH v. 12.06.1980, IV R 40/77, BStBl. II 1980, S. 723 (Tz. 16).

1900 BFH v. 7.07.1983, IV R 209/80, BStBl. II 1984, S. 53 (Tz. 24); zustimmend Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. F 209; Musil, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 2 Rn. 166; Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 491; a.A. Bauschatz, FR 2005, 1230, 1234: Zurechnung des Gewinnanteils erst mit Feststellung des Jahresabschlusses.

1901 BFH v. 12.06.1980, IV R 40/77, BStBl. II 1980, S. 723 (Tz. 16); im Anschluss hieran BFH v. 17.03.1987, VIII R 293/82, BStBl. II 1987, S. 558 (Tz. 16); BFH v. 28.01.1986, VIII R 283/81, BFH/NV 1986, S. 524 (Tz. 24); BFH v. 7.07.1983, IV R 209/80, BFHE 139, S. 60 (Tz. 24).

1902 BGH v. 24.05.1976, II ZR 207/74, WM 1976, S. 972 (Tz. 39).

1903 BFH v. 23.01.2009, IV B 149/07, juris (Tz. 17); BFH v. 21.12.1972, IV R 194/69, BStBl. II 1973, S. 389 (Tz. 18); BFH v. 15.05.1961, I 273/60, BeckRS 1961, 21008179; BFH v. 8.11.1960, I 131/59 S, BStBl. III 1960, S. 513 (Tz. 9); BFH v. 25.10.1960, I 116/60 U, BStBl. III 1961, S. 94 (Tz. 7). Zustimmend Bitz, in L/B/P, EStG, 141. EL 2020, § 15 Rn. 69; Bode, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 151. EL 2020, § 15 EStG Rn. 550 f.; Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. F 214, 217; Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 231; Schulze zur Wiesche, in Bordewin/Brandt, EStG, 426. EL 2020, § 15 Rn. 239; Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 492; Winter, in Lange/Bilitewski/Götz, Personengesellschaften im Steuerrecht, 10. Aufl. 2018,

tritt eines neuen Gesellschafters abgewickelten Geschäftsvorfällen können nicht durch einen schuldrechtlichen Rückbezug im Rahmen gesellschaftsrechtlicher Vereinbarungen auf einen neuen Gesellschafter übertragen werden.¹⁹⁰⁴ Ebenso wie im Falle einer rückbezüglichen Änderung der Gewinnverteilungsabrede betont der BFH, dass ein schuldrechtlicher Rückbezug einer Ein- bzw. Austrittsvereinbarung für steuerliche Zwecke stets unzulässig sei, auch wenn hierdurch kein Steuerumgehungstatbestand erfüllt werde.¹⁹⁰⁵

Bei Änderungen im Bestand der Gesellschafter ist daher das Ergebnis eines Wirtschaftsjahres bezogen auf den Zeitpunkt des Eintritts der Veränderung zeitanteilig auf die Zeit vor und nach der Änderung aufzuteilen und getrennt zuzurechnen. Dies kann mittels einer Zwischenbilanz erfolgen,¹⁹⁰⁶ ist jedoch auch auf Grundlage einer Schätzung zulässig.¹⁹⁰⁷

Rn. 1371; Zimmermann, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 12. Aufl. 2017, Abschnitt B Rn. 349.

1904 BFH v. 23.01.2009, IV B 149/07, juris (Tz. 17); BFH v. 17.03.1987, VIII R 293/82, BStBl. II 1987, S. 558, S. 454 (Tz. 16); BFH v. 7.07.1983, IV R 209/80, BStBl. II 1984, S. 53 (Tz. 24). Eine Ausnahme macht der BFH in Bezug auf den Ertrag aus einem Forderungsverzicht eines Gläubigers der Personengesellschaft. Auch wenn der Forderungsverzicht vor dem Eintritt eines Neugesellschafters wirksam wurde, sei ein hieraus resultierender Ertrag dennoch dem Neugesellschafter zuzurechnen, wenn dieser nach den Vereinbarungen der Parteien die vom Gläubiger erlassenen Verbindlichkeiten wirtschaftlich tragen sollte, vgl. BFH v. 22.01.2015, IV R 38/10, BStBl. II 2015, S. 389 (Tz. 24, 26, 29 f.).

1905 BFH v. 21.12.1972, IV R 194/69, BStBl. II 1973, S. 389 (Tz. 18); BFH v. 25.10.1960, I 116/60 U, BStBl. III 1961, S. 94 (Tz. 7).

1906 BFH v. 30.04.1991, VIII R 50/86, BFH/NV 1991, S. 676 (Tz. 29).

1907 Z.B. BFH v. 19.04.1994 VIII R 48/93, BFH/NV 1995, S. 84 (Tz. 28); BFH v. 9.12. 1976, IV R 34/73, BStBl. II 1977, 241 (Tz. 11 ff.); BFH v. 7.07.1983, IV R 209/80, BFHE 139, S. 60 (Tz. 27). Bei der zeitanteiligen Abgrenzung des Betriebsergebnisses macht die Finanzverwaltung im Fall des Eintritts eines weiteren Gesellschafters in eine bereits bestehende Gesellschaft aus Vereinfachungsgründen eine Ausnahme in Bezug auf Sonderabschreibungen. Diese Aufwendungen können abweichend von der Verteilung der übrigen Betriebsausgaben entsprechend der jeweiligen Beteiligung, unabhängig von der Dauer der Gesellschafterstellung, verteilt werden, vgl. BMF v. 24.12.1996, BStBl. I 1996, 1516, Tz. I. 6.; OFD Hannover, Verfügung v. 27.03.2000, S 2241-66-StH 221-S 2241 – 30-StO 221, DStR 2000, S. 730; OFD Frankfurt v. 24.2.1994, BB 1994, S. 900; einschränkend allerdings OFD Münster, Kurzinformation Einkommensteuer Nr. 031/2007 v. 16.11.2007, DStR 2008, S. 98: Ausnahme gilt nicht für die degressive AfA.

II. USA

1. Rückwirkende Änderungen der Ergebnisverteilungsabrede

Im US-amerikanischen Einkommensteuerrecht bestimmt § 761(c) IRC, dass der Gesellschaftsvertrag als Grundlage der steuerlichen Gewinnverteilung (§ 704(a) IRC) bis zu dem Zeitpunkt geändert werden kann, zu dem die Gesellschaft von Gesetzes wegen zur Einreichung ihrer Steuererklärung verpflichtet ist.

Geht man allein von dem Zusammenspiel der Regelungen in § 704(a) und § 761(c) IRC aus, entsteht zunächst der Eindruck, die zeitlichen Grenzen einer individualvertraglichen Gewinnverteilungsabrede seien im US-amerikanischen Steuerrecht sehr weit. Eingeschränkt wird diese Sichtweise allerdings durch die spezielle Regelung des § 706(d)(1) IRC für Fälle, in denen eine unterjährige Änderung – wie es § 706(d)(1) IRC wörtlich zum Ausdruck bringt – „*in any partner's interest*“ vorliegt. Eine solche Änderung muss hiernach bei der Bestimmung der steuerlichen Gewinnanteile der Gesellschafter zeitanteilig berücksichtigt werden.¹⁹⁰⁸

Der Begriff „*interest*“ ist grundsätzlich weitreichend und umfasst die Beteiligung eines Gesellschafters in ihrer Gesamtheit. Somit würde begrifflich auch jede Änderung erfasst, die darin besteht, dass einem Gesellschafter, der das ganze Jahr über an der Gesellschaft beteiligt war, schlicht ein anderer Anteil am Gewinn als zu Beginn des Geschäftsjahres vereinbart, zugeordnet wird.¹⁹⁰⁹

Demgegenüber weist die Gesetzesbegründung zur Einführung des § 706(d) IRC ausdrücklich darauf hin, dass Änderungen der Gewinnverteilungsabrede unter bestehenden Gesellschaftern, die lediglich eine Umverteilung der Ergebnisbestandteile herbeiführen, hiervon unberührt bleiben sollen.¹⁹¹⁰ Vor diesem Hintergrund machen die Regulations eine Ausnah-

1908 Vgl. § 706(d)(1) IRC: “(...) if during any taxable year of the partnership there is a change in any partner's interest in the partnership, each partner's distributive share of any item of income, gain, loss, deduction, or credit of the partnership for such taxable year shall be determined by the use of any method prescribed by the Secretary by regulations which takes into account the varying interests of the partners in the partnership during such taxable year.”

1909 McKee et al., *Federal Taxation of Partnerships and Partners*, Stand 02/2020, § 12.04 (1); Willis/Postlewaite/Alexander, *Partnership Taxation*, Stand 10/2019, § 10.09 (5). Vgl. auch *Richardson v. C. I. R.*, 76 T.C. 512, 524 (1981).

1910 S. Prt. No. 169, vol. I, 98th Cong., 2d Sess., S. 219 (1984). Entsprechende rückbezügliche Änderungen unter bestehenden Gesellschaftern hatte zuvor

me von der Geltung des § 706(d)(1) IRC, vorausgesetzt, der Gesellschafterbestand bleibt während des gesamten Geschäftsjahres unverändert und die geänderte Gewinnverteilung ist weder auf eine Einlagenerhöhung noch auf eine Einlagenrückgewähr zurückzuführen.¹⁹¹¹ Insbesondere Personengesellschaften, deren Ergebnis stark von den persönlichen Beiträgen ihrer Gesellschafter abhängt, können so das Ende des Geschäftsjahres abwarten und erst anschließend das Gesellschaftsergebnis in Übereinstimmung mit den geleisteten Gesellschafterbeiträgen verteilen.¹⁹¹² Dabei müssen allerdings stets die inhaltlichen Grenzen der Gewinnverteilung, d.h., allgemein die Anforderungen des *substantial economic effect* in § 704(b) IRC und speziell die Voraussetzungen des § 704(e)(1) IRC für Beteiligungsschenkungen, eingehalten werden.¹⁹¹³

2. Änderungen im Gesellschafterbestand

a) Der Anwendungsbereich des § 706(d) IRC

Naturgemäß schafft eine in so weiten Grenzen gehaltene Anerkennung von Vereinbarungen über die Ergebnisverteilung – wie sie im US-amerikanischen Besteuerungssystem in Gestalt des § 761(c) IRC existiert – steuerliche Gestaltungsanreize. So könnte allein aus § 761(c) i.V.m. § 704(a) IRC etwa einem während des Jahres beigetretenen Gesellschafter auch ein vor seinem Eintritt entstandener Gewinn bzw. Verlust zugeteilt werden. Entsprechende Gestaltungen erfreuten sich in der US-amerikanischen Steuerpraxis vor allem bei Verlustzuweisungsgesellschaften äußerster Beliebtheit, um einem Gesellschafter, der der Gesellschaft erst zum Ende des Wirt-

auch schon der US-amerikanische Tax Court im Rahmen von § 761(c) IRC für zulässig erachtet, sofern sie nicht auf einer Kapitalerhöhung beruhen, vgl. Lipke v. Commissioner of Internal Revenue, 81 T.C. 689 (1983).

1911 Treas. Reg. § 1.706-4(b)(1).

1912 Bittker/Lokken, Federal Taxation of Income, Estates and Gifts, Stand 03/2020, § 87.2.3; Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 10.09 (5).

1913 Treas. Reg. § 1.706-4(b)(1)(ii). Ausführlich zu den Grenzen des § 704(b) IRC oben Kapitel 2 B.II.2. und zu den Grenzen des § 704(e) IRC oben Kapitel 3 D.I.2.a)bb).

schaftsjahres beigetreten war, dennoch einen ganzjährigen Verlustanteil zuweisen zu können.¹⁹¹⁴

Mit dem Ziel, entsprechende rückwirkende Ergebnisverteilungen auf neu beigetretene Gesellschafter zu verhindern,¹⁹¹⁵ führte der US-amerikanische Gesetzgeber die bereits im Rahmen der Rückwirkung angesprochene Regelung des § 706(d) IRC ein, nach der unterjährige Änderungen eines Gesellschaftsanteils bei der Bestimmung der steuerlichen Gewinnanteile der Gesellschafter stets berücksichtigt werden müssen.¹⁹¹⁶ Der Anwendungsbereich des § 706(d)(1) IRC erstreckt sich auf sämtliche Anteilsänderungen (*variation*), unabhängig davon, durch welches Ereignis sie ausgelöst werden und ob sie den gesamten Anteil oder nur einen Teilanteil eines Gesellschafters betreffen. Erfasst werden damit sämtliche Veränderungen im Gesellschafterbestand, wie etwa ein Gesellschafterwechsel, ein Neueintritt oder das Ausscheiden eines Gesellschafters – sei es durch Tod, Veräußerung oder Liquidierung seiner Beteiligung.¹⁹¹⁷

b) Rechtsfolge des § 706(d) IRC

Ist der Tatbestand des § 706(d)(1) IRC erfüllt, wird als Rechtsfolge lediglich angeordnet, dass der Gewinnanteil eines jeden Gesellschafters unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Beteiligungsverhältnisse während des Geschäftsjahres bestimmt werden muss. Die methodische Ausgestaltung bleibt weitestgehend der Richtlinienkompetenz des Finanzministers überlassen.

aa) Der allgemeine Verteilungsmechanismus der Regulations

Die zu § 706(d) IRC ergangenen Regulations¹⁹¹⁸ zeichnen sich im Einzelnen durch ein komplexes und detailreiches Verfahren aus, das den Gesellschaftern einerseits weitestgehende Freiheit bei der Aufteilung des

1914 Joint Committee on Taxation, General Explanation of the Tax Reform Act of 1976, S. 91 (1976).

1915 Joint Committee on Taxation, General Explanation of the Tax Reform Act of 1976, S. 93 f. (1976); Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 10.09 (1) (b).

1916 Siehe zum Wortlaut des § 706 (d)(1) IRC oben Fn. 1908.

1917 Treas. Reg. § 1.706-4(a)(1), (b)(i).

1918 Treas. Reg. § 1.706-4.

Jahresergebnisses lässt, andererseits durch eine Reihe von Ausnahmeregelungen Missbrauchsmöglichkeiten auszuschließen versucht. Im Wesentlichen sehen die Regulations zur Berücksichtigung der unterschiedlichen Beteiligungsverhältnisse zwei Methoden vor: zum einen die *interim closing method*, zum anderen die *proration method*.¹⁹¹⁹ Welche Methode herangezogen wird, bleibt grundsätzlich der Wahl der Gesellschafter überlassen.¹⁹²⁰

Bei Anwendung der *interim closing method* schließt die Gesellschaft im Zeitpunkt, in dem die Änderung eintritt, ihre Bücher. Dies führt zur Teilung des Geschäftsjahres in Segmente (*segments*) und zur anschließenden Zuordnung der Steuerpositionen zu diesen Segmenten entsprechend ihrer Erfassung nach der gewählten Einkommensermittlungsmethode. Anschließend wird das Ergebnis des jeweiligen Segments auf die Gesellschafter entsprechend des im jeweiligen Segment herrschenden Beteiligungsverhältnisses aufgeteilt.¹⁹²¹

Demgegenüber steht den Gesellschaftern mit der *proration method* eine im Vergleich zur *interim closing method* weniger aufwendige und kostspielige Aufteilungsmethode zur Verfügung.¹⁹²² Macht die Zwischenermittlung des Gesellschaftsergebnisses im Zeitpunkt der Änderung bei der *interim closing method* eine zusätzliche Inventur und eventuell auch eine zusätzliche Rechnungsprüfung erforderlich,¹⁹²³ kann im Rahmen der *proration method* der Ablauf des Geschäftsjahres abgewartet, anschließend das Jahresergebnis gleichmäßig auf die Tage des Geschäftsjahres aufgeteilt und den Gesellschaftern auf die Dauer ihrer Beteiligung zugeteilt werden.¹⁹²⁴

bb) Spezielle Verteilungsmechanismen (§ 706(d)(2), (3) IRC)

Neben den beschriebenen grundsätzlichen Verteilungsregeln existieren in § 706(d)(2) und (3) IRC weitere Verteilungsmechanismen, die auf speziell-

1919 Treas. Reg. § 1.706-4(a)(3)(iii).

1920 Treas. Reg. § 1.706-4(a)(3)(iii). Die Regulations sehen allerdings eine Ausnahme für sog. *extraordinary items* (Treas. Reg. § 1.706-4(e)(2)(i) bis (xi)), wie etwa *capital gains* bzw. *losses* (Treas. Reg. § 1.706-4(e)(2)(i)), vor. Diese Steuerpositionen sind zwingend nach dem Beteiligungsverhältnis aufzuteilen, das im Zeitpunkt herrschte, in dem das *extraordinary item* entstanden ist (Treas. Reg. § 1.706-4(e)(1)).

1921 Zum Ganzen Treas. Reg. § 1.706-4(a)(3)(v), (vi), (vii).

1922 Cunningham/Cunningham, The Logic of Subchapter K, 5. Aufl. 2017, S. 214 f.

1923 Cunningham/Cunningham, The Logic of Subchapter K, 5. Aufl. 2017, S. 214 f.

1924 Treas. Reg. § 1.706-4(a)(3)(ix), (x).

le Problemstellungen in Aufteilungsfällen abzielen. Sie sind für die hier vorliegende Erörterung ohne Belang, da sie nur auf unterschiedliche Berechnungsmethoden abstellen, die zwingende Aufteilung aber unberührt lassen.

III. Vereinigtes Königreich

1. Rückwirkende Änderungen der Ergebnisverteilungsabrede

Die britische Steuerverwaltung erklärt in ihren Richtlinien eine rückwirkende Änderung der Verteilungsvereinbarung nach Ablauf des Wirtschaftsjahres für unzulässig.¹⁹²⁵ Hierbei stützt sie sich auf die Entscheidung des High Court of Justice in *Buck v. Bowers* aus dem Jahr 1969¹⁹²⁶. Der High Court hatte über den Anspruch eines Gesellschafters auf die Gewährung einer Steuerermäßigung (*earned income relief*) in Bezug auf seinen Gewinnanteil des Geschäftsjahres 1964/65 zu urteilen.¹⁹²⁷ Grundlage dieses Gewinnanteils war eine Vereinbarung der Gesellschafter aus dem Jahr 1968, in der sie ihre Ergebnisverteilung für das Geschäftsjahr 1964/65 rückwirkend geändert hatten.¹⁹²⁸ Das Gericht sah die tatbestandlichen Voraussetzungen einer Steuerermäßigung nicht für gegeben und lehnte eine Gewährung bereits dem Grunde nach ab.¹⁹²⁹ Lediglich in einem *obiter dictum* führte es aus, dass der Anspruch auf eine Steuerermäßigung mit Ende des Veranlagungszeitraums entstehe und eine rückbezügliche Änderung der Ergebnisverteilung nach Ablauf des Veranlagungszeitraums nicht zu einer Umverteilung der Steuerermäßigung unter den Gesellschaftern führen könne.¹⁹³⁰

Dagegen wird in der Literatur das Urteil des High Court abweichend von der Sichtweise der Finanzverwaltung gedeutet. Steuerlich unzulässig könne hiernach allenfalls eine rückbezügliche Änderung der Verteilungsvereinbarung mehrere Jahre nach Ablauf des betreffenden Geschäftsjahres sein. Demgegenüber sei die Festsetzung der maßgeblichen Gewinnanteile kurz nach Ablauf des Geschäftsjahres auf der Grundlage der steuerlichen

1925 HMRC, Partnership Manual, 137000.

1926 *Buck v Bowers* [1969] 46 T.C. 267.

1927 *Buck v Bowers* [1969] 46 T.C. 267, 267 ff.

1928 *Buck v Bowers* [1969] 46 T.C. 267, 269, 275.

1929 *Buck v Bowers* [1969] 46 T.C. 267, 271 ff.

1930 *Buck v Bowers* [1969] 46 T.C. 267, 275.

Verteilungsvorschrift des s 850 ITTOIA 2005, die lediglich auf die Verteilungsabrede der Gesellschafter verweist, auch steuerlich zulässig.¹⁹³¹

Um eine gesicherte Rechtslage zu schaffen, beabsichtigte die britische Regierung im Rahmen ihrer Pläne zur Neufassung des s 850 ITTOIA 2005 im Jahr 2017,¹⁹³² rückbezügliche Änderungen der Ergebnisverteilungsabrede nach Ablauf des Geschäftsjahres für steuerliche Zwecke im Gesetz ausdrücklich für unzulässig zu erklären.¹⁹³³ Mit der Verwerfung der Reformpläne¹⁹³⁴ kam es allerdings nicht zur Einführung einer entsprechenden Vorschrift.

2. Änderungen im Gesellschafterbestand

Nach den Vorstellungen der Regierung sollte im Zuge der Reform des Personengesellschaftssteuerrechts im Jahr 2017 zudem eine Vorschrift eingeführt werden, nach der ein- oder ausgetretenen Gesellschaftern für steuerliche Zwecke ein Anteil nur an demjenigen Teil des Gesellschaftsgewinns zugewiesen werden darf, der während ihrer Gesellschaftszugehörigkeit erwirtschaftet wurde.¹⁹³⁵ Mit den übrigen Reformplänen verschwand jedoch auch dieser Regelungsvorschlag in der Schublade der Regierung.¹⁹³⁶

Soweit ersichtlich, existiert mit Bezug auf die geltende Rechtslage zur Problematik der Ergebnisverteilung bei Änderungen im Gesellschafterbestand weder Rechtsprechung noch eine gesicherte Verwaltungsauffassung. In der Literatur wird eine steuerrechtliche Verpflichtung der Gesellschafter, bei der Ergebnisverteilung die Dauer der Zugehörigkeit eines Gesellschafters zu berücksichtigen, verneint.¹⁹³⁷

1931 Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn. 8.31.

1932 Siehe hierzu oben Kapitel 2 B.III.2.a)dd).

1933 HMRC, Partnership taxation: proposals to clarify tax treatment, Summary of Responses, März 2017, Rn. 3.65.

1934 Siehe hierzu oben Kapitel 2 B.III.2.a)dd).

1935 HMRC, Partnership taxation: proposals to clarify tax treatment, Summary of Responses, März 2017, Rn. 3.65.

1936 Siehe hierzu oben Kapitel 2 B.III.2.a)dd).

1937 Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn. 8.71-8.80.

IV. Vergleichende Zusammenfassung und Wertung

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass sowohl in der deutschen als auch in der US-amerikanischen Steuerpraxis Veränderungen im Gesellschafterbestand während eines Geschäftsjahres bei der steuerlichen Ergebnisverteilung zu berücksichtigen sind. Das Gesellschaftsergebnis darf den Gesellschaftern für steuerliche Zwecke nur anteilig in Übereinstimmung mit der Dauer ihrer Gesellschaftszugehörigkeit zugeordnet werden. Ein Gewinn oder Verlust, der vor dem Eintritt eines Gesellschafters entstanden ist, kann nicht durch eine rückbezügliche Beitrittsvereinbarung auf diesen verlagert werden. Ebenso ist ein bis zum Ausscheiden eines Gesellschafters erwirtschafteter Gewinn oder Verlust diesem für steuerliche Zwecke auch dann vollumfänglich zuzuordnen, wenn sein Austritt aus der Gesellschaft vertraglich auf einen vor seiner Austrittserklärung liegenden Zeitpunkt rückbezogen wird. Im deutschen Recht ist diese Rechtsauffassung maßgeblich von der Rechtsprechung entwickelt worden. Der BFH stützt sich insoweit auf die Ausrichtung des Steuerrechts an durch tatsächliche Umstände begründete wirtschaftliche Realitäten, die durch vertragliche Vereinbarung für Zwecke der Besteuerung nicht rückwirkend verändert werden können.¹⁹³⁸ Hingegen findet sich in den USA insoweit eine gesetzliche Regelung (§ 706(d) IRC), die insbesondere dazu geschaffen wurde, um gehäuft aufgetretene Gestaltungen bei Verlustzuweisungsgesellschaften zu begegnen, die einem am Ende des Jahres beigetretenen Gesellschafter einen ganzjährigen Verlustanteil zuwiesen.¹⁹³⁹

Im Unterschied zu Deutschland und den USA existiert im Vereinigten Königreich keine gesicherte Rechtspraxis hinsichtlich der Berücksichtigung von Veränderungen im Gesellschafterbestand. Eine gesetzliche Vorschrift, die im Falle einer solchen Änderung die Aufteilung des Gesellschaftsergebnisses eines Wirtschaftsjahres und dessen getrennte Zurechnung vorschreiben würde, findet sich im britischen Steuerrecht jedenfalls nicht.¹⁹⁴⁰

Ohne eine Änderung im Bestand der Gesellschafter und eine damit einhergehende zeitbezogene Aufteilung des Jahresergebnisses einer Gesellschaft, stellt sich in allen Vergleichsländern auch die grundsätzliche Frage, zu welchem Zeitpunkt eine Gewinnverteilungsabrede vorliegen muss, um eine steuerliche Wirkung entfalten zu können. Hier finden sich in den

1938 Siehe oben Kapitel 3 F.I.2.

1939 Siehe oben Kapitel 3 F.II.2.

1940 Siehe oben Kapitel 3 F.III.2.

Rechtsauffassungen der Vergleichsländer im Hinblick auf rückbezügliche Änderungen einer im Vorhinein getroffenen Verteilungsvereinbarung unterschiedliche Ansätze.

In Deutschland lehnt die höchstrichterliche Rechtsprechung die Anerkennung einer rückwirkenden Änderung der Ergebnisverteilungsabrede während oder nach Ablauf des Geschäftsjahres kategorisch ab. Erwägungen, ob die Umverteilung Steuerersparniszwecken dient oder auf wirtschaftlichen Gründen basiert, spielen hierbei keine Rolle. Maßgeblich ist allein die von der Rechtsprechung entwickelte Dogmatik der Einkünfteerzielung bei Personengesellschaften. Nach gefestigter Auffassung vollzieht sich die Einkünfteerzielung bereits über das Wirtschaftsjahr verteilt, mit den einzelnen Geschäftsvorfällen. Dies könne eine Änderung der Verteilungsvereinbarung mit schuldrechtlichem Rückbezug nicht ungeschehen machen.¹⁹⁴¹ Im Ergebnis übereinstimmend, jedoch ohne Begründung, erklärt auch die britische Steuerverwaltung in ihren Richtlinien eine rückwirkende Änderung der Ergebnisverteilungsabrede nach Ablauf eines Geschäftsjahres für unzulässig.¹⁹⁴² Ganz im Gegensatz zu Deutschland und dem Vereinigten Königreich wird im US-amerikanischen Steuerrecht eine rückbezügliche Änderung der Ergebnisverteilung für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr bis zu dem Zeitpunkt anerkannt, zu dem die Steuererklärung für dieses Geschäftsjahr einzureichen ist. Voraussetzung ist allerdings, dass die Änderung lediglich eine Umverteilung der Ergebnisbestandteile zwischen ganzjährig, unverändert beteiligten Gesellschaftern herbeiführt und hierbei die inhaltlichen Grenzen einer zulässigen Ergebnisverteilung eingehalten werden.¹⁹⁴³

Deutlich wird im Vergleich der Rechtsordnungen, dass die dogmatischen Grundlagen der unterschiedlichen Auffassungen entweder auf Ebene der Tatbestandsverwirklichung oder im Ausschluss missbräuchlicher Gestaltungen zu finden sind. Während für das Vereinigte Königreich insoweit keine gesicherten Erkenntnisse vorliegen, treten für Deutschland und die USA die unterschiedlichen Ansätze erkennbar in Erscheinung.

Im US-amerikanischen Steuerrecht sind es Missbrauchserwägungen gewesen, die den Gesetzgeber dazu bewegten, die Berücksichtigung von Änderungen im Beteiligungsverhältnis bei der Ergebnisverteilung gesetzlich zu verankern. Demgegenüber sollte die bloße Umverteilung von Ergebnis-

1941 Siehe oben Kapitel 3 F.I.1.

1942 Siehe oben Kapitel 3 F.III.1.

1943 Siehe oben Kapitel 3 F.II.1.

bestandteilen unter bestehenden Gesellschaftern auch noch nach Ablauf des Wirtschaftsjahres weiterhin möglich sein.

Im Gegensatz dazu ist im deutschen Steuerrecht die Frage nach den zeitlichen Grenzen der Ergebnisverteilung untrennbar mit der Frage nach dem Zeitpunkt der Einkünfteerzielung bei den einzelnen Gesellschaftern verbunden.¹⁹⁴⁴ Die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen im deutschen Steuerrecht, sobald der Tatbestand erfüllt ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft (§ 38 AO). Ein einmal entstandener Steueranspruch lässt sich nicht dadurch wieder beseitigen oder in seinem Inhalt abändern, dass einem in der Vergangenheit bereits verwirklichten Sachverhalt von den Parteien nachträglich ein anderer Gehalt zugeschrieben wird.¹⁹⁴⁵ Auf die Entstehung der Einkommensteuer mit Ablauf des Veranlagungszeitraums (§ 25 Abs. 1 EStG) kommt es insoweit nicht an. Ob eine rückwirkende Gestaltung eines bereits abgeschlossenen Sachverhalts vorliegt, bestimmt sich entscheidend nach dem Zeitpunkt, zu dem ein Sachverhalt den Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklicht.¹⁹⁴⁶ Die von den Gesellschaftern schuldrechtlich rückbezogene Änderung der Verteilungsvereinbarung könnte dementsprechend nicht zu einer abweichenden steuerlichen Ergebniszurechnung bei den Gesellschaftern führen, wenn diese den Tatbestand der Einkünfteerzielung im Umfang ihres ursprünglich vereinbarten Verteilungsschlüssels zuvor bereits erfüllt hätten.

Der Gewinn oder Verlust der Gesellschaft wird handels-¹⁹⁴⁷ wie steuerrechtlich¹⁹⁴⁸ bezogen auf das Ende des Wirtschaftsjahres ermittelt. Erst zu diesem Zeitpunkt steht das in seinem tatsächlichen Umfang erwirtschaftete Gesellschaftsergebnis des jeweiligen Wirtschaftsjahres fest. Die Aufstellung des Jahresabschlusses dient insoweit lediglich der rechnerischen Ermittlung dieses Ergebnisses.¹⁹⁴⁹ Erst dessen Feststellung lässt den zivilrechtlichen Gewinnanspruch des einzelnen Gesellschafters, der auf die Zuteilung des vereinbarten Anteils am Jahresergebnis der Gesellschaft ge-

1944 Loritz, DStR 1994, 87, 90; Sommer, BB 1987, 307, 311.

1945 Ratschow, in Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 38 Rn. 8 m.w.N.

1946 BFH v. 29.3.1984, IV R 271/83, BStBl II 1984, 602 (Tz. 12); BFH v. 7.07.1983, IV R 209/80, BStBl. II 1984, S. 53 (Tz. 24); BFH v. 3.11.1982, I R 3/79, BStBl. II 1983, 259 (Tz. 49 ff.); Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. EL 2020, § 38 AO Rn. 14.

1947 § 120 Abs. 1 HGB.

1948 § 4 Abs. 1 EStG.

1949 BFH v. 15.11.2011, VIII R 12/09, BStBl. II 2012, S. 207 (Tz. 11, 13); Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 495.

richtet ist, entstehen.¹⁹⁵⁰ Die höchstrichterliche Rechtsprechung und ein Großteil der Literatur vertreten zutreffend die Auffassung, dass der Gewinnanteil dem einzelnen Gesellschafter für Zwecke der Besteuerung im Jahr der Entstehung des Gesellschaftsgewinns zuzurechnen ist, ungeachtet dessen, ob sein zivilrechtlicher Gewinnanspruch erst mit Feststellung des Jahresabschlusses entsteht.¹⁹⁵¹ Diese Ansicht findet ihre dogmatische Rechtfertigung in der anzustrebenden Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung, die auch für das Modell der transparenten Besteuerung dazu führen muss, die zeitliche Zuordnung der Gewinnanteile in dem Wirtschaftsjahr vorzunehmen, in dem die Gewinne von Einzelunternehmen und Kapitalgesellschaften erfasst werden.¹⁹⁵²

Abweichend vom Zeitpunkt der Zurechnung des anteiligen Gesellschaftsgewinns beim Gesellschafter, sieht allerdings der BFH die Einkünfteerzielung bei gewerblichen Personengesellschaften bereits laufend mit den einzelnen Geschäftsvorfällen während des Wirtschaftsjahres als erfüllt an.¹⁹⁵³ Die Gesellschafter, auf die es als Zurechnungssubjekte der Einkünfte maßgeblich ankommt, bewirken aber nicht die einzelnen Geschäftsvorfälle, die auf Ebene der Gesellschaft zu einem Gewinn oder Verlust führen. Vielmehr ist es nur die Gesellschaft, die – in Übereinstimmung mit dem Gesellschaftsrecht – am Markt tätig wird. Dem einzelnen Gesellschafter wird, basierend auf seiner Beteiligung an der Gesellschaft, lediglich ein Anteil an dem aus den Geschäftsvorfällen resultierenden Gesamtergebnis der Gesellschaft zugerechnet.¹⁹⁵⁴ Der Auffassung der höchstrichterlichen Rechtsprechung kann vor diesem Hintergrund nicht gefolgt werden. Der Zeitpunkt der Einkünfteerzielung wird vielmehr durch den

1950 BGH v. 6.04.1981, II ZR 186/80, BGHZ 80, S. 357 (Tz. 10); Priester, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 121 Rn. 10; Schäfer, in MüKo BGB, Bd. 6, 7. Aufl. 2017, § 721 Rn. 13; ders., in Staub, HGB, Bd. III, 5. Aufl. 2009, § 120 Rn. 46.

1951 Insbesondere BFH v. 15.11.2011, VIII R 12/09, BStBl. II 2012, S. 207 (Tz. 11); BFH v. 24.02.1988, I R 95/84, BStBl. II 1988, S. 663 (Tz. 21) m.w.N.; Bode, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 151. EL 2020, § 15 EStG Rn. 493; Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 228; Schön, StuW 1988, 253, 257 f.; Tiede in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 491, 495; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 441.

1952 Schön, StuW 1988, 253, 257 f.

1953 Siehe oben Kapitel 3 F.I.1.

1954 Siehe ausführlich hierzu oben Kapitel 2 B.IV.2.a)bb)(6.); vgl. auch Bauschatz, FR 2005, 1230, 1235; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 10 II 1 (S. 428); Loritz, DStR 1994, 87, 91; Schön, StuW 1988, 253, 257 ff; ders., DStR 1993, 185, 191 f.; ders., StuW 1996, 275, 282 ff; Sommer, BB 1987, 307, 311.

Zeitpunkt der Zurechnung des Gewinnanteils beim einzelnen Gesellschafter bestimmt.¹⁹⁵⁵ Der Gesellschafter erzielt steuerliche Einkünfte in Gestalt seines Gewinnanteils nicht schon im Zeitpunkt der einzelnen Geschäftsvorfälle über das Wirtschaftsjahr verteilt, sondern erst am Ende des Wirtschaftsjahres durch Zurechnung des auf ihn entfallenden Anteils.¹⁹⁵⁶ Das Ende des Wirtschaftsjahres ist daher der maßgebliche Zeitpunkt, auf den hinsichtlich einer steuerlich unzulässigen Rückwirkung einer geänderten Verteilungsabrede abzustellen ist.¹⁹⁵⁷

Zusammenfassend ergibt sich für die problematischen Fallgestaltungen folgende Einordnung: Beschließen die Gesellschafter nach Ablauf des Wirtschaftsjahres eine Änderung ihrer bis dahin gültigen Verteilungsabrede, kann dieser Beschluss für steuerliche Zwecke nur Wirkung für die Zukunft entfalten. Im Hinblick auf das abgelaufene Wirtschaftsjahr ist die steuerliche Zurechnung des anteiligen Gewinns beim Gesellschafter im Umfang der ursprünglichen Verteilungsabrede bereits erfolgt, so dass hieran auch eine rückbezügliche Vereinbarung der Gesellschafter nichts mehr ändern kann. Demgegenüber sind unterjährige Änderungen der Verteilungsvereinbarung, die auf das laufende Wirtschaftsjahr bezogen sind, auch steuerlich anzuerkennen. In diesem Fall betrifft die Änderungsvereinbarung der Gesellschafter lediglich ihre künftigen, erst mit Ablauf des Wirtschaftsjahres entstehenden Gewinnanteile, so wie sie ihnen für diesen Zeitpunkt zuzurechnen sind.¹⁹⁵⁸

Ebenso liegt kein Fall einer rückwirkenden Vereinbarung vor, wenn die steuerliche Ergebnisteilnahme eines während eines laufenden Wirtschaftsjahres eintretenden Gesellschafters in Frage steht und diesem ein Anteil am gesamten Jahresergebnis zukommen soll. Die Beteiligung eines unterjährig aufgenommenen Gesellschafters am Gesellschaftsergebnis desselben Jahres ist steuerlich anzuerkennen, auch soweit es von der Gesellschaft vor sei-

1955 Ebenso Bauschatz, FR 2005, 1230, 1235, der für die Zurechnung des Gewinnanteils allerdings auf den Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses abstellt; vgl. auch Bitz, in L/B/P, EStG, 141. EL 2020, § 15 Rn. 69; Bode, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 151. EL 2020, § 15 EStG Rn. 543; Sommer, BB 1987, 307, 311.

1956 Sommer, BB 1987, 307, 311.

1957 Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 10 II 1 (S. 428); Loritz, DStR 1994, 87, 91; Sommer, BB 1987, 307, 311.

1958 Loritz, DStR 1994, 87, 91; Sommer, BB 1987, 307, 311; vgl. auch Bauschatz, FR 2005, 1230, 1235 und Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 10 II 1 (S. 427), die darüber hinaus aber auch rückbezügliche Änderungen nach Ablauf des Wirtschaftsjahres für zulässig halten.

nem Eintritt erwirtschaftet wurde. In diesem Fall wird durch die Abrede der Gesellschafter nur der zum Ende des Wirtschaftsjahres zuzurechnende, künftig entstehende Anteil des Neugesellschafters am Ergebnis der Gesellschaft bestimmt.¹⁹⁵⁹ Ein Fall unzulässiger Rückwirkung läge allenfalls vor, wenn nach Ablauf eines Wirtschaftsjahres ein Gesellschafter eintritt und sein Eintritt schuldrechtlich auf das bereits abgelaufene Wirtschaftsjahr rückbezogen würde.¹⁹⁶⁰

Gleichermaßen kann im Hinblick auf einen unterjährig ausscheidenden Gesellschafter auch mit steuerlicher Wirkung vereinbart werden, dass er an dem bis zu seinem Austritt erwirtschafteten Gesellschaftsergebnis desselben Jahres nicht mehr beteiligt ist. Ohne abweichende vertragliche Regelung stehen zivilrechtliche Gewinnansprüche ohnehin nur den am Ende eines Wirtschaftsjahres beteiligten Gesellschaftern zu.¹⁹⁶¹ Und auch einkommensteuerrechtlich hat der ausscheidende Gesellschafter bis zum Zeitpunkt seines Ausscheidens aus der Gesellschaft noch keine Einkünfte erzielt, da ihm sein Anteil am Gesellschaftsergebnis nur bei Fortbestand des Gesellschaftsverhältnisses am Ende des Wirtschaftsjahres zuzurechnen wäre.¹⁹⁶² Demgegenüber ist einem nach Ablauf des Geschäftsjahres ausscheidenden Gesellschafter sein Ergebnisanteil für dieses Jahr steuerlich selbst dann zuzurechnen, wenn sein Austritt von den Gesellschaftern schuldrechtlich auf das bereits abgelaufene Wirtschaftsjahr rückbezogen wurde, da insoweit die Zurechnung am Ende des abgelaufenen Jahres bereits erfolgt ist und rückwirkend nicht mehr abgeändert werden kann.¹⁹⁶³

Es zeigt sich an dieser Stelle, dass die zeitlichen Grenzen, die sich im deutschen Recht aus der Systematik der Einkünfteerzielung und dem steuerlichen Rückwirkungsverbot ergeben, nicht mit dem Regelungsziel der US-amerikanischen Steuerrechtsordnung übereinstimmen. Im Hinblick auf eine rückbezügliche Änderungsmöglichkeit der Verteilungsvereinbarung belässt das US-amerikanische Recht den Gesellschaftern einen vergleichsweise größeren Gestaltungsspielraum, da es eine Änderung der ursprünglichen Verteilungsabrede bis zur Einreichung der Steuererklärung für das betreffende Wirtschaftsjahr anerkennt. Einer entsprechenden Regelung im deutschen Recht steht, ungeachtet der Frage einer wirtschaft-

1959 Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 10 II 1 (S. 428); Loritz, DStR 1994, 87, 91; Sommer, BB 1987, 307, 311.

1960 Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. F 214.

1961 Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 10 II 1 (S. 428).

1962 Sommer, BB 1987, 307, 311.

1963 Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. F 214.

lichen Rechtfertigung für eine solche Änderung, die Systematik der Einkünfteerzielung entgegen, aus der sich das Ende des Wirtschaftsjahres als letztmöglicher Zeitpunkt für eine Abweichung von der ursprünglichen Verteilungsabrede ergibt.

Demgegenüber führt die Systematik der Einkünfteerzielung im deutschen Recht in Bezug auf die Ergebnisbeteiligung unterjährig ein- oder ausgetretener Gesellschafter zu weniger weitreichenden Einschränkungen der Gestaltungsfreiheit der Gesellschafter. Eine zwingend zeitanteilige Zurechnung des Gesellschaftsergebnisses entsprechend der unterjährig geänderten Beteiligungsverhältnisse, wie es die US-amerikanische Vorschrift des § 706(d) IRC verlangt, folgt aus dem hier vertretenen Ansatz, dass der Gewinnanteil die Frucht der Beteiligung ist, nicht. Mit Blick auf die US-amerikanische Steuerrechtsordnung, stellt sich aber die Frage, ob auch der deutsche Steuergesetzgeber insoweit eine engere Grenzziehung vornehmen sollte. Der US-amerikanische Gesetzgeber ließ sich bei der Einführung des § 706(d) IRC hauptsächlich von dem Ziel leiten, ganzjährige Verlustzuweisungen an Gesellschafter, die erst zum Ende des Wirtschaftsjahres beigetreten waren, zu unterbinden.

Gesellschaften, deren Geschäftsmodell in der Zuweisung von Verlusten besteht, sind auch der deutschen Steuerpraxis nicht unbekannt.¹⁹⁶⁴ Die mit dem Transparenzprinzip verbundene, direkte Verlustzuweisung ermöglicht es den einzelnen Gesellschaftern, positive Einkünfte durch Ausgleich mit ihren anteiligen Gesellschaftsverlusten von einer Steuerbelastung abzuschirmen.¹⁹⁶⁵ Dennoch rechtfertigt allein diese Möglichkeit einer Steuerersparnis im Rahmen von Verlustzuweisungsgesellschaften keine zusätzliche Einschränkung der Gestaltungsfreiheit der Gesellschafter.¹⁹⁶⁶ Einem unterjährig beigetretenen Gesellschafter, dem zivilrechtlich ein Verlustanteil bezogen auf das gesamte Geschäftsjahr, zugewiesen wird, ist in diesem Umfang grundsätzlich auch wirtschaftlich belastet und damit für steuerliche Zwecke in seiner Leistungsfähigkeit gemindert.¹⁹⁶⁷ Dem Umstand, dass dies auf einen Kommanditisten, dessen Kapitalkonto negativ ist oder infolge der Verlustzuweisung negativ wird, nur eingeschränkt

1964 Vgl. statt aller Bode, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 151. EL 2020, § 15 EStG Rn. 264 ff.

1965 Mueller-Thuns, in Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG, 22. Aufl. 2020, § 2 Rn. 64.

1966 Vgl. auch Sommer, BB 1987, 307, 312.

1967 Vgl. auch Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 10 II 1 (S. 428); Loritz, DStR 1994, 87, 91; Sommer, BB 1987, 307, 310.

zutrifft, trägt bereits die Regelung des § 15a EStG Rechnung.¹⁹⁶⁸ Darüber hinaus wird sog. Steuerstundungsmodellen¹⁹⁶⁹ bereits auf der Grundlage des § 15b EStG wirksam begegnet, indem Verluste nur diejenigen Einkünfte mindern, die der Gesellschafter in den folgenden Jahren aus derselben Einkunftsquelle erzielt (§ 15b Abs. 1 S. 1, 2 EStG). Die Praxis notiert denn auch, bedingt durch die Vorschriften der §§ 15a und 15b EStG, einen Rückgang von Verlustzuweisungsgesellschaften.¹⁹⁷⁰

Eine über die Systematik der Einkünfteerzielung hinausgehende Grenzziehung ist vor diesem Hintergrund im deutschen Recht nicht angezeigt.

1968 Bode, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 151. EL 2020, § 15 EStG Rn. 264.

1969 Siehe die gesetzliche Definition in § 15b Abs. 2 EStG.

1970 Vgl. Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 1 Rn. 6; Röder, RabelsZ 78 (2014), 109, 135.

4. Kapitel: Ein Reformvorschlag für das deutsche Recht

Basierend auf der vorstehenden Analyse der ausgewählten Problemfallgruppen und der Wertung der hierzu in den Vergleichsrechtsordnungen existierenden Lösungsansätze widmet sich dieses Kapitel der Ausarbeitung eines Reformvorschlags für das deutsche Einkommensteuerrecht.

A. Die dogmatische Grundlage des Reformvorschlags

I. Zurechnung des Gewinns als fremdes Einkommen

Der dieser Untersuchung zugrundeliegende Ansatz geht im Ausgangspunkt davon aus, dass für die Zurechnung von Einkünften bei Gesellschaften einer Personengesellschaft nicht an irgendwie geartete Beiträge der einzelnen Gesellschafter anzuknüpfen ist. Vielmehr wird entgegen der Ansicht der höchstrichterlichen Rechtsprechung, wonach „die Gesellschafter in ihrer gesellschaftlichen Verbundenheit [...] die Merkmale des Besteuerungstatbestandes verwirklichen“¹⁹⁷¹, in Übereinstimmung mit den gesellschaftsrechtlichen Grundlagen auch für steuerliche Zwecke allein die Gesellschaft als diejenige angesehen, die den Gewinn am Markt erwirtschaftet. Die Erwerbsgrundlage des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG liegt für den einzelnen Gesellschafter ausschließlich in der Beteiligung an der Gesellschaft. Diese vermittelt den Gesellschaftern auf Grundlage der gesellschaftsrechtlichen Ergebnisverteilung die Zurechnung des Gewinns als fremdes Einkommen.¹⁹⁷²

Insoweit wird eine inhaltliche Änderung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs 1 EStG dergestalt vorgeschlagen, dass die bisherige Regelung um die Begriffe „aus der Beteiligung (...) an“ (einer Gesellschaft) erweitert wird.

1971 BFH v. 3.05.1993, GrS 3/92, BStBl. II 1993, S. 616 (Tz. 63).

1972 Zum Ganzen ausführlich oben Kapitel 2 B.IV.2.a)bb)(6.).

II. Der gesellschaftsrechtliche Ergebnisverteilungsschlüssel als Zurechnungsmaßstab

Mit der Anknüpfung an den gesellschaftsrechtlichen Ergebnisverteilungsschlüssel wird auch dem Fundamentalprinzip des deutschen Einkommensteuerrechts, der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit¹⁹⁷³, entsprochen. So hat die Untersuchung zunächst ergeben, dass dem gesellschaftsrechtlichen Ergebnisverteilungsschlüssel bei fremden Gesellschaftern aufgrund des bestehenden natürlichen Interessengegensatzes regelmäßig auch im Steuerrecht zu folgen ist, da sich die Gewinn- bzw. Verlustzurechnung im Vermögen der einzelnen Gesellschafter auf Dauer niederschlägt und spätestens im Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters oder der Liquidation der Gesellschaft effektiv zu Tage tritt.¹⁹⁷⁴ Diese Wirkung rechtfertigt es auch, ergebnisunabhängige Ausgestaltungen von Vorabgewinnvereinbarungen steuerlich zu berücksichtigen, selbst wenn hierdurch die Aufspaltung eines einheitlichen Ergebnisses in Verlust- und Gewinnanteile herbeigeführt wird.¹⁹⁷⁵ Als Teil gesellschaftsrechtlicher Gewinnverteilungsabreden, denen grundsätzlich auch steuerlich zu folgen ist, bedarf es speziell für die Anerkennung ergebnisunabhängiger Vorabgewinnvereinbarungen keines gesonderten Regelungsvorschlages. Dies gilt im Grundsatz ebenso für inkongruente Ergebnisverteilungen. Dagegen wird eine Einschränkung erforderlich, wenn Ergebnisverteilungen so ausgestaltet sind, dass sie in ihrer wirtschaftlichen Auswirkung nicht dauerhaft Einfluss nehmen auf die finanzielle Leistungsfähigkeit eines Gesellschafters. Wenn es auch als steuerlich zulässig gewertet wird, dass Gewinnverteilungen nicht im Verhältnis der Vermögensbeteiligungen, sondern inkongruent vorgenommen werden, sind der Gestaltungsfreiheit der Gesellschafter jedoch dort Grenzen zu ziehen, wo sich die inkongruente Ergebnisverteilung im Wege der Abschnittsbesteuerung in ihrer wirtschaftlichen Auswirkung nur vorübergehend von einer kongruenten Ergebnisverteilung unterscheidet und lediglich der Zuwendung von Steuervorteilen unter den Gesellschaftern dient.¹⁹⁷⁶ In Anlehnung an die US-amerikanischen Treasury Regulations sollen inkongruente Gewinn- und Verlustzuweisungen, die

1973 Vgl. insbesondere BVerfG v. 3.11.1982, 1 BvR 620/78, BStBl II 1982, S. 717 (Tz. 75) m.w.N.; Hey, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, Einführung zum EStG Rn. 42; dies., in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rn. 40 ff.

1974 Siehe oben Kapitel 2 B.IV.1.

1975 Siehe hierzu oben Kapitel 3 B.IV.

1976 Siehe oben Kapitel 3 A.II.

auf einen wechselseitigen Ausgleich gerichtet sind, nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn hiermit für die Gesellschafter zumindest das Risiko einer wirtschaftlichen Belastung verbunden ist.¹⁹⁷⁷ Die US-amerikanischen Richtlinien sehen hierbei das Risiko einer wirtschaftlichen Belastung dann als ausreichend an, wenn mit einem Ausgleich der inkongruenten Ergebniszusweisungen nicht innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs zu rechnen ist und legen hierfür eine Zeitspanne von fünf Jahren fest.¹⁹⁷⁸ Dieser Fünf-Jahres-Zeitraum fügt sich auch in das deutsche Recht ein. Dies zeigt sich in Anlehnung an die höchstrichterliche Rechtsprechung zur Bestimmung eines gewerblichen Grundstückshandels¹⁹⁷⁹ oder auch in der Regelung des § 8c Abs. 1 S. 1 und 2 KStG zu einem schädlichen Beteiligungserwerb. Regelungstechnisch soll diese Einschränkung vom Grundsatz der steuerlichen Anerkennung gesellschaftsrechtlicher Ergebnisverteilungsvereinbarungen dergestalt umgesetzt werden, dass in eine vorzuschlagende Neufassung zu steuerlich anzuerkennenden Gewinnanteilen die dauerhafte Auswirkung auf die finanzielle Leistungsfähigkeit als ein zeitbezogenes Tatbestandsmerkmal aufgenommen wird, das in seiner Reichweite durch eine Verwaltungsanweisung auf einen Fünfjahreszeitraum eingeschränkt werden kann.¹⁹⁸⁰

III. Steuerliche Korrekturmöglichkeiten von Ergebnisverteilungen, die ihre Grundlage nicht in der Beteiligung an der Gesellschaft haben

Aus der Analyse ausgewählter Problemfallgruppen wurde ebenso deutlich, dass sich die steuerliche Anerkennung von Ergebnisverteilungen nicht ausschließlich am wirtschaftlichen Niederschlag der zugewiesenen Gesellschaftsergebnisse orientieren kann. Neben dem Leistungsfähigkeitsprinzip ist auch dem nicht minder bedeutsamen Subjektsteuerprinzip¹⁹⁸¹ im deutschen Einkommensteuerrecht Rechnung zu tragen. Einkünfte sollen bei demjenigen besteuert werden, der sie erzielt hat. Im Gegensatz hierzu wird die Verwendung von bereits erzielten Einkünften im Steuerrecht außer Acht gelassen.¹⁹⁸² Für die ertragsteuerliche Wertung der Vermögensmehr-

1977 Siehe oben Kapitel 3 A.II.4.

1978 Siehe oben Kapitel 3 A.II.2.b).

1979 Grundlegend BFH v. 10.12.2001, GrS 1/98, BStBl. II 2002, S. 291 (Tz. 31) m.w.N.

1980 Siehe sogleich unten Kapitel 4 C.

1981 Weber-Grellet, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 2 Rn. 19.

1982 Musil, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 2 Rn. 57, 59.

rung oder -minderung als vom einzelnen Gesellschafter bezogene Einkünfte ist demgemäß zu fordern, dass er sie im Rahmen der Einkunftsart erzielt hat. Anknüpfungspunkt können im Steuerrecht dementsprechend nur solche Ergebnisverteilungen sein, die ihre Grundlage in der Beteiligung der Gesellschafter an der Gesellschaft haben. Dient die gesellschaftsrechtliche Ergebnisbeteiligung hingegen dazu, außerbetrieblich veranlasste Zuwendungen zwischen den Gesellschaftern zu verdecken, muss für steuerliche Zwecke von der gesellschaftsrechtlichen Ergebnisverteilung abgewichen werden.¹⁹⁸³

Dies hat sich zunächst für die Wahl eines sog. „Gewinnvorabmodells“ im Zusammenhang mit der Aufnahme eines Neugesellschafters im Wege der Teilanteilsübertragung gezeigt.¹⁹⁸⁴ Derartige Gestaltungen erfordern hinsichtlich einer damit verbundenen Gewinnverteilungsvereinbarung eine Abgrenzung von Gewinnanteilen aus der dem Altgesellschafter verbleibenden Restbeteiligung von bloßen Tilgungsleistungen des Neugesellschafters, die dieser auf eine Kaufpreisschuld gegenüber dem Altgesellschafter erbringt. Wird in der jeweiligen konkreten Gestaltung ein Anschaffungsgeschäft gesehen, beruht eine mit der Teilanteilsübertragung verbundene Gewinnverteilungsabrede nicht auf betrieblicher Grundlage, sondern als Tilgungsvereinbarung auf einem Finanzierungsgeschäft zwischen Gesellschaftern. Hier zeigt sich allerdings, dass eine gesetzliche Regelung im Hinblick auf die Vielzahl möglicher Gestaltungsvarianten nur generalisierend auf das Erfordernis der Begründetheit von Gewinnanteilen in der Beteiligung abstellen kann und hierzu präzisierend, außerbetriebliche Gründe als schädlich wertet. Wie die Untersuchung im Einzelnen ergeben hat, wird als entscheidendes Abgrenzungskriterium für die Anerkennung einer Gewinnverteilungsabrede ein dem teilanteilsübertragenden Gesellschafter verbleibendes Risiko eines Wertzuwachses gesehen.¹⁹⁸⁵

1983 So insbesondere auch BFH v. 23.08.1990, IV R 71/89, BStBl. II 1991, S. 172 (Tz. 7 f.); BFH v. 17.03.1987, VIII R 293/82, BStBl. II 1987, S. 558 (Tz. 23); BFH v. 7.07.1983, IV R 209/80, BStBl. II 1984, S. 53 (Tz. 20); BFH v. 29.05.1972, GrS 1/79, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 27); Bitz, in L/B/P, EStG, 141. EL 2020, § 15 Rn. 68; Bodden, in Korn, EStG, 122. EL 2020, § 15 Rn. 484; Dobroschke/Pott-hast, DB 1975, 1718, 1720 f, 1724; Flume, DB 1973, 786, 791; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 12 II (S. 513); Schulze zur Wiesche, in Bordewin/Brandt, EStG, 426. EL 2020, § 15 Rn. 238; Zimmermann, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 12. Aufl. 2017, Abschnitt B Rn. 343.

1984 Siehe hierzu oben Kapitel 3 C.

1985 Siehe hierzu oben Kapitel 3 C.IV.

Insoweit wird vorgeschlagen, diese Risikoabwägung in eine erläuternde Verwaltungsanweisung aufzunehmen.¹⁹⁸⁶

Darüber hinaus erweisen sich auch Beteiligungsschenkungen sowie Ergebnisverteilungsabreden zwischen wirtschaftlich verbundenen Gesellschaftern als problematisch. Aufgrund des fehlenden natürlichen Interessengegensatzes zwischen den Gesellschaftern ist die Gefahr groß, dass die gesellschaftsvertragliche Verteilungsabrede nicht ausschließlich auf dem Gesellschaftsverhältnis beruht, sondern auch in außerbetrieblichen Motiven der Gesellschafter begründet ist.¹⁹⁸⁷ Auf der Grundlage der rechtsvergleichenden Wertung wird für die unterschiedlichen Problemfallgruppen vorgeschlagen, tatbestandliche Voraussetzungen für steuerlich anzuerkennende Aufteilungsmaßstäbe zu normieren.

Fokussieren sich die bisher aufgeführten Fallgruppen letztlich nur auf die Frage der steuerrechtlichen Angemessenheit einer gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilungsabrede, sind die daneben ebenfalls der rechtsvergleichenden Erörterung unterzogenen betriebsstättenorientierten Gewinnverteilungen in multinationalen Personengesellschaften darüber hinaus in ihrer Zielrichtung auf eine Ergebnisverteilung nach Quellen zu beurteilen gewesen. Insoweit hat die vorstehende Analyse ergeben, dass die bisherige Fassung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG in ihrer Systematik einer Ergebnisverteilung nach Quellen entgegensteht. Dies steht konträr zu einem durchaus berechtigten und wirtschaftlich begründeten Bedürfnis der Praxis nach einer entsprechenden Verteilung¹⁹⁸⁸ und findet deshalb mit einer speziellen gesetzlichen Regelung Eingang in einen Reformvorschlag¹⁹⁸⁹.

B. Die konzeptionelle Umsetzung

Vor diesem Hintergrund soll der Reformvorschlag auf eine inhaltliche Änderung und Ergänzung der gegenwärtig geltenden Fassung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG abzielen und im Ausgangspunkt zur Ermittlung der steuerlichen Gewinnanteile der Gesellschafter an den gesellschaftsrechtlichen Ergebnisverteilungsschlüssel anknüpfen, jedoch zugleich sicherstellen, dass Gewinnanteile ihre Grundlage in der Beteiligung haben müssen und außerbetriebliche Motive einer steuerlichen Anerkennung

1986 Siehe sogleich unten Kapitel 4 C.

1987 Siehe hierzu oben Kapitel 3 D.I.4.a) und D.II.4.

1988 Siehe hierzu oben Kapitel 3 E.IV.

1989 Siehe sogleich unten Kapitel 4 C.

schädlich sind. Neben einer in engen Grenzen anzuerkennenden Gewinnverteilung nach Quellen sind darüber hinaus, bezogen auf schenkweise eingeräumte Beteiligungen und Beteiligungen wirtschaftlich identischer Gesellschafter, erforderliche Beschränkungen zur grundsätzlichen Anerkennung gesellschaftsrechtlicher Ergebnisverteilungen in die zu ändernde Neufassung aufzunehmen.

C. Der Regelungsvorschlag im Einzelnen

Vorgeschlagen wird folgende geänderte Fassung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG:¹⁹⁹⁰

§ 15 Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

(1) ¹Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind

1. (...)

2. die Gewinnanteile *aus der Beteiligung* der Gesellschafter *an einer* Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist. ²*Gewinnanteile gelten nur dann als in der Beteiligung begründet, wenn sie das Vermögen des Gesellschafters dauerhaft berühren und nicht auf einer außerbetrieblichen Grundlage beruhen.* ³*Eine Beteiligung ausschließlich an Gewinnen einzelner Betriebsstätten ist zulässig.* ⁴*Zu den gewerblichen Einkünften gehören auch die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat.* ⁵*Gewinnanteile auf schenkweise eingeräumte Beteiligungen gelten nur dann als in der Gesellschaftsbeteiligung begründet, wenn im Rahmen der Gewinnverteilung Sonderleistungen des Schenkers und des Beschenkten angemessen berücksichtigt werden.* ⁶*Erfolgt die Verteilung des nach Berücksichtigung von Sonderleistungen verbleibenden Gewinns nicht im Verhältnis der Vermögensbeteiligungen, darf die Rendite aus der Vermögensbeteiligung des Beschenkten diejenige des Schenkers nicht übersteigen.* ⁷*Ist an einer Personengesellschaft eine Kapitalgesellschaft beteiligt und ist die Kapitalgesellschaft mit den übrigen Gesellschaftern der Personengesellschaft wirtschaftlich identisch, ist für einen auf die Kapitalgesellschaft entfallenden Gewinnanteil deren Arbeits- und Kapitalbeitrag und ein übernommenes Haftungsrisiko angemessen.*

1990 Änderungen sind fett und kursiv gedruckt.

sen zu berücksichtigen. ⁸Erfolgt die Verteilung des nach Berücksichtigung von Sonderleistungen aller Gesellschafter verbleibenden Gewinns nicht im Verhältnis ihrer Vermögensbeteiligungen, darf die Rendite aus der Vermögensbeteiligung der Kapitalgesellschaft diejenige der übrigen Gesellschafter nicht übersteigen. ⁹Der mittelbar über eine oder mehrere beteiligte Personengesellschaften beteiligte Gesellschafter steht dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter gleich; er ist als Mitunternehmer des Betriebs der Gesellschaft anzusehen, an der er mittelbar beteiligt ist, wenn er und die Personengesellschaft, die seine Beteiligung vermitteln, jeweils als Mitunternehmer der Betriebe der Personengesellschaft anzusehen sind, an denen sie unmittelbar beteiligt sind.

Erläuterungen:

Mit der geänderten Fassung von Satz 1 des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG wird ausschließlich die Beteiligung an der Gesellschaft zur Erwerbsgrundlage bestimmt. In einem neu einzufügenden Satz 2 werden die in der vorliegenden Erörterung gefundenen Ergebnisse zur Ergebnisverteilung im Grundsatz und in den speziellen Formen inkongruenter Verteilungen, Vorabgewinnvereinbarungen in Verlustfällen und Fällen von Teilanteilsübertragungen umgesetzt. In einem ebenfalls neu einzufügenden Satz 3 wird eine Ergebnisverteilung nach Betriebsstättenergebnissen in engen Grenzen für zulässig erklärt. Die bisher in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 2 EStG enthaltene Regelung wird nur redaktionell verändert zu Satz 4.

Darüber hinaus werden in neu einzufügenden Sätzen 5 bis 8 Regeln zu besonderen Fällen der Gewinnverteilung vorgeschlagen, die sich auf schenkweise eingeräumte Beteiligungen und beteiligungsidentische Gesellschafter beziehen.

Bei sog. Familienpersonengesellschaften und damit verbundenen Beteiligungsschenkungen wird in Deutschland die Nähebeziehung zwischen Schenker und Beschenktem nicht abschließend definiert, bezieht sich aber in allen von der höchstrichterlichen Rechtsprechung entschiedenen Fällen auf miteinander verwandte Personen. Im Gegensatz dazu unterzieht das US-amerikanische Steuerrecht jedwede Beteiligungsschenkung, unabhängig davon, ob sie zwischen verwandten oder fremden Personen vollzogen werden, hinsichtlich der vereinbarten Gewinnverteilung einer Angemessenheitsprüfung.¹⁹⁹¹ Die vorstehende Analyse hat insoweit ergeben, dass der US-amerikanische Ansatz auch für das deutsche Recht vorzugswürdig

1991 Siehe oben Kapitel 3 D.I.2.a).

erscheint.¹⁹⁹² Damit wird auch der Vorwurf einer willkürlichen und nicht eindeutigen Grenzziehung vermieden.¹⁹⁹³ Hinsichtlich eines sachgerechten Verteilungsmaßstabes wird in Anlehnung an das US-amerikanische Recht vorgeschlagen, zunächst Sonderleistungen des Schenkers und Beschenkten in angemessenem Umfang zu berücksichtigen. Hierbei ermöglicht der wertungsoffene Begriff der Angemessenheit, den jeweiligen Einzelfall beurteilen zu können. An einem danach verbleibenden Restgewinn darf der Beschenkte bezogen auf die Vermögensbeteiligung in gleichem Umfang wie der Schenker partizipieren, da sich der Schenker insoweit seiner Einkunftsquelle begeben hat und der Beschenkte an seine Stelle getreten ist.

Demgegenüber bedarf es keiner speziellen Regelung, wenn die Beteiligung als solche nicht von einem Gesellschafter geschenkt wird, sondern nur die zum Erwerb erforderlichen finanziellen Mittel. Ein so ausgestalteter Beteiligungserwerb führt gem. § 42 Abs. 1 S. 2 AO ebenso zu den in Satz 7 der vorgeschlagenen Neufassung von § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG vorgegebenen Einschränkungen eines angemessenen Gewinnverteilungsmaßstabes. Insoweit liegt in der Mittelzuwendung zum anschließenden Erwerb einer Beteiligung eine unangemessene Gestaltung (§ 42 Abs. 2 S. 1 AO), da die Parteien in wirtschaftlicher Hinsicht die schenkweise Zuwendung der Gesellschaftsbeteiligung anstreben und verwirklichen.

In allen Fällen, in denen die Beteiligung nicht schenkweise eingeräumt wurde, aber eine verwandtschaftliche Beziehung oder auch nur persönliche Nähebeziehung zwischen Gesellschaftern besteht, ist auf die grundsätzliche Regelung des neu einzufügenden Satzes 2 des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG abzustellen, wonach außerbetriebliche Gründe einer Gewinnverteilungsabrede schädlich sind. Eine spezielle Regelung für sog. Familienpersonengesellschaften wird nicht vorgeschlagen, da Grundlage einer Korrektur nicht die verwandtschaftliche Beziehung, sondern die außerbetrieblichen Motive einer Gewinnzuweisung sind, die auf jedweder persönlichen Nähebeziehung zwischen Gesellschaftern beruhen können.

Schließlich ist in einem neu einzufügenden Satz 8 das Ergebnis der steuerlichen Wertung von Gewinnverteilungsabreden bei Personengesellschaften, an denen eine Kapitalgesellschaft beteiligt ist – häufig in der

1992 Siehe oben Kapitel 3 D.I.4.c)aa).

1993 Vgl. zu diesem Vorwurf gegenüber der Rechtsprechung des BFH insbesondere Carlé/Halm, KÖSDI 2000, 12383, 12384; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 12 II (S. 515 f.).

Form einer beteiligungsidentischen GmbH & Co. KG – einer gesetzlichen Regelung zugeführt.

Um dem Rechtsanwender die Komplexität des Regelungsinhalts zu verdeutlichen und eine einheitliche Rechtsanwendung zu gewährleisten, wird vorgeschlagen, zu der vorstehend geänderten Fassung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG erläuternde Einkommensteuerrichtlinien zu erlassen. Hierfür könnte die in den Einkommensteuerrichtlinien 2005 vom 16. 12. 2005¹⁹⁹⁴, geändert durch die EStÄR 2008 vom 18. 12. 2008¹⁹⁹⁵ und die EStÄR 2012 vom 25. 3. 2013¹⁹⁹⁶, unbesetzte Richtlinie R 15.8 (3) wie folgt ausgefüllt werden:

Gewinnverteilung: R 15.8 (3)

(3) Allgemeine Grundsätze

¹Erwerbsgrundlage der Gewinnanteile ist die Beteiligung der Mitunternehmer an der Gesellschaft. ²Diese vermittelt auf der Grundlage der gesellschaftsrechtlichen Ergebnisverteilung die Zurechnung des von der Gesellschaft erzielten Betriebsergebnisses als fremdes Einkommen. ³Ergebnisverteilungen nach Betriebsstätten, wie sie insbesondere im Bereich multinationaler Betriebe ihren Niederschlag finden, sind nur unter der Voraussetzung zulässig, dass die Zuordnung nach der Quelle zugleich die Beteiligung des Gesellschafters am Gesamtergebnis bestimmt und nicht nur als vorrangige Zuweisung des Betriebsstättenergebnisses ausgestaltet ist. ⁴Die grundsätzliche Anerkennung der gesellschaftsrechtlichen Ergebnisverteilung setzt voraus, dass sich die Ergebniszusweisungen auf Dauer und nicht nur vorübergehend im Vermögen des jeweiligen Gesellschafters wirtschaftlich niederschlagen und sie nicht von außerbetrieblichen Erwägungen beeinflusst sind. ⁵Insoweit sind auch Vorabgewinne zu berücksichtigen, ungeachtet dessen, ob dadurch einzelnen Gesellschaftern ein Gewinn und anderen ein Verlust zugewiesen wird. ⁶Ein unter Berücksichtigung von Vorabgewinnen verbleibender Restgewinn oder Verlust darf unter den Voraussetzungen des Satzes 4 abweichend vom Verhältnis der Vermögensbeteiligungen der Gesellschafter verteilt werden (inkongruente Ergebnisverteilung). ⁷Für gegenläufig inkongruente Gewinn- und Verlustzusweisungen ist von keinem dauerhaften wirtschaftlichen Niederschlag im Vermögen der Gesellschafter auszugehen, wenn sie in

1994 BStBl. I 2005 Sondernummer 1/2005.

1995 BStBl. I 2008, S. 1017.

1996 BStBl. I 2013, S. 276.

einem Zeitraum von fünf Jahren eine einer kongruenten Verteilung vergleichbare Auswirkung aufweisen und zu einem Steuervorteil führen. ⁸Vorabgewinne oder inkongruente Gewinnzuweisungen sind im Zusammenhang mit einer Teilanteilsübertragung nur dann in der Beteiligung begründet, wenn sie für den teilanteilsübertragenden Gesellschafter zu keinem der Höhe nach gesicherten Wertzuwachs führen.

(3a) Gewinnverteilung in Fällen schenkweise eingeräumter Beteiligungen

¹Für das Vorliegen schenkweise eingeräumter Beteiligungen ist es ohne Bedeutung, ob Schenker und Beschenkte nahe Angehörige sind.

²Bei schenkweise erworbenen Beteiligungen ist eine gesellschaftsrechtliche Ergebnisverteilung nur unter der Voraussetzung anzuerkennen, dass Sonderleistungen des Schenkers und Beschenkten in angemessenem Umfang Berücksichtigung finden. ³Als Sonderleistungen gelten insbesondere Arbeitsleistungen, wie etwa die Führung der Geschäfte der Gesellschaft, oder die Übernahme eines Haftungsrisikos. ⁴Für die Bestimmung der Angemessenheit ist als Vergleichsmaßstab eine unter Fremden übliche Vergütung für entsprechende Sonderleistungen heranzuziehen. ⁵Die Verteilung eines nach Berücksichtigung von Sonderleistungen verbleibenden Gewinns ist nicht durch einen pauschalen Höchstbetrag begrenzt, wobei allerdings die Rendite, die auf die Vermögensbeteiligung des Beschenkten entfällt, die Rendite aus der Vermögensbeteiligung des Schenkers nicht übersteigen darf. ⁶Umgekehrt ist es als zulässig zu werten, wenn dem Schenker eine überproportionale Gewinnbeteiligung eingeräumt wird.

(3b) Gewinnverteilung bei wirtschaftlich identischen Gesellschaftern

¹Ist an einer Personengesellschaft eine Kapitalgesellschaft beteiligt und sind die übrigen Gesellschafter in der Lage, ihre gleichlaufenden Interessen in beiden Gesellschaften zu verwirklichen, sind sie als wirtschaftlich identisch zu werten. ²Für diese Fälle ist eine gesellschaftsrechtliche Ergebnisverteilung nur anzuerkennen, wenn ein Arbeits- und Kapitalbeitrag und ein daneben übernommenes Haftungsrisiko angemessen berücksichtigt werden. ³Für die Bestimmung der Angemessenheit gilt Absatz 3a Satz 4 entsprechend. ⁴Ein nach Berücksichtigung aller Sonderleistungen der Gesellschafter auf die Kapitalgesellschaft entfallender Gewinnanteil darf bezogen auf die Vermögensbeteiligung der Kapitalgesellschaft die auf die jeweiligen Vermögensbeteiligungen der persönlichen Gesellschafter entfallende Rendite nicht übersteigen.

Fazit

Im Ringen um ein einheitliches Besteuerungskonzept bei Mitunternehmensschaften kann sich auch der vorliegende Reformvorschlag dem Zweiklang aus „Einheit der Gesellschaft“ und „Vielheit der Gesellschafter“ nicht ganz entziehen. Der Reformvorschlag streitet jedoch mit Blick auf die steuerrechtliche Ergebnisverteilung bei Mitunternehmensschaften im Ergebnis für eine stärkere Hinwendung zum Konzept der „Einheit der Gesellschaft“.

Ausgehend von der zivilrechtlichen Teilrechtsfähigkeit einer Personengesellschaft und der damit einhergehenden Unternehmensträgerschaft, ist auch im Steuerrecht dieser Sichtweise zu folgen und das am Markt erwirtschaftete Ergebnis als ein solches der Gesellschaft zu werten, das den einzelnen Gesellschaftern nicht auf der Grundlage ihrer Beiträge zum Gesellschaftszweck, sondern nur aus ihrer Beteiligung an der Gesellschaft nach Maßgabe des zivilrechtlichen Verteilungsschlüssels zugerechnet wird. Dennoch kommt auch der vorliegende Reformvorschlag nicht umhin, die weitreichenden, durch die Privatautonomie des Gesellschaftsrechts geprägten, Gestaltungsmöglichkeiten nicht uneingeschränkt anzuerkennen, wenn sie steuerlichen Wertungsprinzipien zuwiderlaufen. Einschränkungen sind deshalb zum einen zwingend geboten, wenn gegen das Fundamentalprinzip des deutschen Einkommensteuerrechts, der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, verstoßen wird und Ergebnisverteilungen nur der Erzielung von Steuervorteilen dienen, ohne dass sie in ihrer wirtschaftlichen Auswirkung dauerhaft Einfluss nehmen auf das Vermögen der Gesellschafter. Daneben gebietet zum anderen das Subjektsteuerprinzip, Einkünfte bei demjenigen Gesellschafter der Besteuerung zu unterwerfen, der sie erzielt hat. Verteilungsvereinbarungen, die auf außerbetrieblichen Motiven der Gesellschafter basieren und somit nicht im Gesellschaftsverhältnis begründet sind, fehlt es an der für eine steuerliche Anerkennung erforderlichen Veranlassung in der betrieblichen Sphäre.

Fehlt es Verteilungsvereinbarungen aus den vorerwähnten Gründen an einer steuerlichen Anerkennung, ist nach einem Aufteilungsmaßstab zu suchen, der seine Grundlage in der Ausgestaltung der Beteiligungen aller Gesellschafter hat. Dabei kommt man nicht umhin, die aus der jeweiligen Beteiligung eines Gesellschafters heraus erbrachten Beiträge in die Korrekturüberlegungen einzubeziehen. Damit wird aber nur das der „Vielheit der

Gesellschafter“ immanente Kriterium des Beitrags aufgegriffen und nicht zum Ausdruck gebracht, dass die Gesellschafter in ihrer Verbundenheit den Gewinn basierend auf ihren Beitragsleistungen erwirtschaften. Die „Vielheit der Gesellschafter“ gewinnt nur insoweit Bedeutung, als sie mit einer „Vielheit von Beteiligungen“ einhergeht, die die Quellen der aus ihnen fließenden Einkünfte darstellen. Sind Korrekturen für eine systemgerechte Besteuerung angezeigt, bieten sich als Maßstab nur die mit den jeweiligen Beteiligungen verbundenen Beiträge der Gesellschafter an.

Literaturverzeichnis

- Altfelder*, Stefan, Beitrag oder Leistung? - Orientierungshilfe für Personengesellschafter im Dickicht aktueller Vorschriften zu Umsatzsteuer, Private-Equity-Fonds und Halbeinkünfteverfahren, FR 2005, S. 6-20.
- Ault*, Hugh J., Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen nach amerikanischem Recht, in: Tipke, Klaus (Hrsg.), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, Möglichkeiten und Grenzen der Einkommensverlagerung durch Nießbrauch, Beteiligung und Darlehen, mit einem rechtsvergleichenden Teil, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, Tagungsband 1, 2. Aufl., Köln 1979, S. 155- 165 (zit. Ault, in Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen, DStJG 1 (1979)).
- Ault*, Hugh J./*Arnold*, Brian J./*Cooper*, Graeme S., Comparative Income Taxation, A Structural Analysis, 4. Aufl., Alphen aan den Rijn 2020 (zit. Ault/Arnold/Cooper, Comparative Income Taxation).
- Baumbach*, Adolf/*Hopt*, Klaus J., Handelsgesetzbuch, 39. Aufl., München 2020 (zit. Bearbeiter, in Baumbach/Hopt, HGB).
- Bauschatz*, Peter, „Rückwirkende“ Änderung der Ergebnisverteilung bei gewerblichen Personengesellschaften, FR 2005, 1230-1236.
- Beierl*, Otto, Die Einkünftequalifikation bei gemeinsamer wirtschaftlicher Betätigung im Einkommensteuerrecht, Berlin 1987 (zit. Beierl, Einkünftequalifikation bei gemeinsamer wirtschaftlicher Betätigung).
- Binz*, Mark K./*Sorg*, Martin H., Die GmbH & Co KG im Gesellschafts- und Steuerrecht, Handbuch für Familienunternehmen, 12. Aufl., München 2018 (zit. Binz/Sorg, Die GmbH & Co. KG).
- Bittker*, Boris/*Lokken*, Lawrence, Federal Taxation of Income, Estates and Gifts, Online-Ausgabe (Westlaw), Stand 03/2020.
- Bittker*, Boris I./*McMahon*, Martin J./*Zelenak*, Lawrence A., Federal Income Taxation of Individuals, 3. Aufl., New York (US) 2002.
- Birkholz*, Hans, Zur Gewinnverteilung bei Personengesellschaften mit nicht mitarbeitenden Familienangehörigen, BB 1974, S. 271-275.
- Birnbaum*, Mathias/*Escher*, Jens, Inkongruente Gewinnverteilung bei Kapital- und Personengesellschaften, DStR 2014, S. 1413-1418.
- Blackett-Ord*, Mark/*Haren*, Sarah, Partnership Law, 5. Aufl., Haywards Heath (GB) 2015.
- Blanchard*, Kimberly, The Unresolved Tax Status of Multinational Service Partnerships and their Partners, 56 Tax Lawyer (2003), S. 779-824.
- Bleziinger*, Ferdinand, Gewinnverteilung bei Personengesellschaften, Köln 2018.

- Blümich, Walter, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Kommentar, 151. EL, München 2020 (zit. *Bearbeiter*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG).
- Bodden, Guido, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, Aachen 2001.
- Bodden, Guido, Die einkommensteuerrechtliche Subjektfähigkeit der Personengesellschaft, DStZ 1996, S. 73-83.
- Böttcher, Conrad/Beinert, Jörg, Steuerfragen um die Aufnahme von Kindern ins Familienunternehmen (XII), DStR 1964, S. 683-685.
- Die steuerliche Anerkennung der Gewinnverteilung bei Familien-Personengesellschaften – Neue Gedanken zu einem alten Thema, DB 1965, S. 373-378.
- Bordewin, Arno, Die Besonderheiten der Ertragsbesteuerung bei Familienpersonengesellschaften, DB 1996, 1359-1371.
- Bordewin, Arno/Brandt, Jürgen, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 426. EL, Heidelberg 2020, (zit. *Bearbeiter*, in Bordewin/Brandt).
- Bormann, Michael/Hellberg, Claus, Ausgewählte Probleme der Gewinnverteilung in der Personengesellschaft, DB 1997, S. 2415-2421.
- Breidenbach, Berthold, Zur Entscheidung des Großen BFH-Senats über die Angemessenheit der Gewinnverteilung bei Familien-Personengesellschaften vom 29.05.1972, DB 1973, S. 545-548.
- Broer, Frank Daniel, Maßgeblichkeitsprinzip und Harmonisierung der Rechnungslegung, Baden-Baden 2001 (zit. Broer, Maßgeblichkeitsprinzip).
- Burchner, Anna/Cape, Jeremy/Hodkin, Matthew, United Kingdom Report, in: IFA Cahiers 2018, vol. 103A, Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules, S. 809-828 (zit. Burchner/Cape/Hodkin, IFA Cahiers 2018, Vol. 103A).
- Burke, Karen C., Federal Income Taxation of Partners and Partnerships in a nutshell, 5. Aufl., St. Paul, MN (US) 2016.
- Burschberg, Hans Jürgen, Die Gewinnverteilung bei Familien-Personengesellschaften im Steuerrecht, DB 1968, S. 1038-1041.
- Carlé, Dieter/Halm, Dirk, Entwicklungen des Sondersteuerrechts der Familienpersonengesellschaften, KÖSDI 2000, S. 12383-12391.
- Carlé, Dieter/Korn, Klaus, Einbringung von Einzelunternehmen und -praxen in Personengesellschaften, KÖSDI 1982, S. 4530-4552.
- Carman, Paul, In Search of Partner's Interest in the Partnership: The Alternative of Substantial Economic Effect, 107 Journal of Taxation (2007), S. 214-223.
- Cauble, Emily, Was Blackstone's Initial Public Offering Too Good to Be True?: A Case Study in Closing Loopholes in the Partnership Tax Allocation Rules, 14 Florida Tax Review (2013), S. 153-222.
- Cauble, Emily/Polisky, Gregg D., The Problem of Abusive Related-Partner Allocations, 16 Florida Tax Review (2014), S. 479-518.

- Crawford, Claire/Freedman, Judith*, Small Business Taxation, in Adam, Stuart/Besley, Timothy/Blundell, Richard/Bond, Stephen/Chote, Robert/Gammie, Malcolm/Johnson, Paul/Myles, Gareth/Poterba, James (Hrsg.), Dimension of Tax Design, The Mirlees Review, Oxford 2010, S. 1028-1099, abrufbar unter: <https://www.ifs.org.uk/uploads/mirleesreview/dimensions/ch11.pdf> (zuletzt abgerufen: Juni 2020) (zit. Crawford/Freedman, in Adam et al., Dimension of Tax Design, The Mirlees Review).
- Crezeliu, Georg*, Neue Entwicklungen bei freiberuflichen Personengesellschaften, JbFSt 2017/18, S. 578-583.
- Cuff, Terence Floyd*, Proposed Regulations Try – Unsuccessfully – to Fix a Broken Set of Substantiality Rules, 104 Journal of Taxation (2006), S. 280-295.
- Cunningham, Laura E./Cunningham, Noël B.*, The Logic of subchapter K, A Conceptual Guide to the Taxation of Partnerships, 5. Aufl., Saint Paul, MN (US) 2017 (zit. Cunningham/Cunningham, The Logic of Subchapter K).
- Dammann, Jens*, Das Verhältnis zwischen handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Rechnungslegung in den USA, in: Schön, Wolfgang (Hrsg.), Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, Köln 2005, S. 571-695 (zit. Dammann, in Schön, Steuerliche Maßgeblichkeit).
- Dobroschke, Eduard/Potthast, Hanns-Jochen*, Mitunternehmerschaft und Gewinnverteilung bei Personengesellschaften, Vorschlag zu einer gesetzlichen Regelung (II. Teil), DB 1975, S. 1718-1724.
- Dornbach, Eike-Götz*, Die beteiligungs- und leistungsgerechte Gewinnverteilung in Personengesellschaften, Eine Betrachtung aus handelsrechtlicher und einkommensteuerrechtlicher Sicht, FR 1976, S. 273-287.
- Die Gewinnverteilung in Personengesellschaften und die Berechtigung ihrer Überprüfung, FR 1978, S. 8-15.
- Dötsch, Franz*, Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft, in: Dötsch, Franz/Herlinghaus, Andreas/Hüttemann, Rainer/Lüdicke, Jürgen/Schön, Wolfgang, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, Gedächtnissymposium für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 2011, S. 7-38 (zit. Dötsch, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrecht).
- Drescher, Sebastian*, Zur Zukunft des deutschen Maßgeblichkeitsgrundsatzes: US-GAAP orientierte Reform des handelsrechtlichen Bilanzsystems, Düsseldorf 2002 (zit. Drescher, Zur Zukunft des deutschen Maßgeblichkeitsgrundsatzes).
- Drüen, Klaus-Dieter*, „Präzisierung“ und „Effektuierung“ des § 42 AO durch das Jahressteuergesetz 2008?, Ubg 2008, S. 31-38.
- Dubroff, Harold/Cabill, M. Connie/Norris, Michael D.*, Tax Accounting: The Relationship of Clear Reflection of Income to Generally Accepted Accounting Principles, in Albany Law Review, Vol. 47 (1983), S. 354-407.
- Düchting, A.*, Gewinnverteilungsabreden bei Familienpersonengesellschaften, BB 1964, S. 589-591.
- Ebenroth, Thomas/Boujong, Karlheinz/Joost, Detlev/Strohn, Lutz*, Handelsgesetzbuch, Bd. 1, 4. Aufl., München 2020 (zit. Bearbeiter, in E/B/J/S).

- Eberhartinger Eva, Ertragssteuerliche Konsequenzen der Internationalisierung der Rechnungslegung, Wien 2000 (zit. Eberhartinger, Internationalisierung der Rechnungslegung).
- Fairpo, Anne/Salter, David (Hrsg.), Revenue Law: Principles and Practice, 37. Aufl., London (GB) 2019 (zit. Bearbeiter, in Fairpo/Salter, Revenue Law).
- Fischer, Peter, Auch der Mitunternehmer ist ein Unternehmer des Betriebs, Ein Beitrag zur subjektiven Zurechnung des einkommensteuerbaren Handlungs- und Erfolgstatbestands, in: Budde, Wolfgang Dieter/Moxter, Adolf/Offerhaus, Klaus (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, Festschrift zum 70. Geburtstag von Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, S. 189-205 (zit. Fischer, in FS Beisse).
- Flume, Werner, Die Gewinnverteilung in Personengesellschaften nach Gesellschaftsrecht und Steuerrecht, DB 1973, S. 786-795.
- Die Einkommensteuerliche Anerkennung der schenkweise erfolgenden Beteiligung von Angehörigen bei der Gründung einer Familienpersonengesellschaft, in: Habscheid, Walter J./Gaul, Hand Friedhelm/Mikat, Paul (Hrsg.), Festschrift für Friedrich Wilhelm Bosch zum 65. Geburtstag, Bielefeld 1976, S. 191-207 (zit. Flume, in FS Bosch).
 - Die Steuerrechtsprechung zur Gewinnverteilung in Familien-Personengesellschaften und die Legitimität der Rechtsprechung, StbJb 1976/1977, S. 43-73.
- Fuhrmann, Claas, Anmerkung zu BFH v. 27.10.2015, VIII R 47/12, GmbHR 2016, S. 317-323.
- Gertzman, Stephen F., Federal Tax Accounting, Online-Ausgabe (Westlaw), Stand 04/2020.
- Gluth, Rüdiger, Gestaltungen zur Aufnahme eines Gesellschafters in eine Freiberufersozietät, Gestaltende Steuerberatung (GStB) 2002, S. 254-261.
- Graetz, Michael/Schenk, Deborah/Alstott, Anne L., Federal Income Taxation, Principles and Policies, 8. Aufl., St. Paul, MN (US) 2018 (zit. Graetz/Schenk/Alstott, Federal Income Taxation).
- Gschwendtner, Hubert, Ergänzungsbilanz und Sonderbilanz II in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, DStR 1993, S. 817-825.
- Gummert, Hans/Weipert, Lutz (Hrsg.), Münchner Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. 1, BGB-Gesellschaft, Offene Handelsgesellschaft, Partnerschaftsgesellschaft, Partenreederei, EWIV, 5. Aufl., München 2019 (zit. Bearbeiter, in MHdB GesR I).
- Münchner Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. 2, Kommanditgesellschaft, GmbH & Co. KG, Publikums-KG, Stille Gesellschaft, 5. Aufl., München 2019 (zit. Bearbeiter, in MHdB GesR II).
- Groh, Manfred, Gesellschafterbeitrag und Gesellschaftsgewinn, in: Jakobs, Horst Heinrich/Knobbe-Keuk, Brigitte/Picker, Eduard/Wilhelm, Jan (Hrsg.), Festschrift für Werner Flume zum 70. Geburtstag, Band II, In Gemeinschaft mit Kurt Ballerstedt und F.A. Mann, Köln 1978, S. 71-82 (zit. Groh, in FS Flume).

- Übertragung von Einkunftsquellen durch Beteiligung an einer Familienpersonengesellschaft, insbesondere die Angemessenheit der Gewinnverteilung, in: Tipke, Klaus (Hrsg.), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, Möglichkeiten und Grenzen der Einkommensverlagerung durch Nießbrauch, Beteiligung und Darlehen, mit einem rechtsvergleichenden Teil, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, Tagungsband 1, 2. Aufl., Köln 1979, S. 97-123 (zit. Groh, in Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen, DStJG 1 (1979).
- Sondervergütung oder Gewinnvorab?, DStZ 2001, S. 358-359.
- Pensionszusagen an Gesellschafter von Personengesellschaften, DB 2008, S. 2391-2396.
- Hahn*, Hartmut, Wie effizient ist § 42 AO neue Fassung? – Praktische, dogmatische und rechtspolitische Beobachtungen, DStZ 2008, S. 483-494.
- Haller*, Axel, Wesentliche Ziele und Merkmale US-amerikanischer Rechnungslegung, in: Wolfgang Ballwieser (Hrsg.), US-amerikanische Rechnungslegung. Grundlagen und Vergleiche mit deutschem Recht, 4. Aufl., Stuttgart 2002, S. 1-27 (zit. Haller, in Ballwieser, US-amerikanische Rechnungslegung).
- Hamilton*, Robert/*Macey*, Jonathan/*Moll*, Douglas, The Law of Business Organizations, Cases, Materials and Problems, 12. Aufl., Saint Paul, MN (US) 2014 (zit. Hamilton/Macey/Moll, The Law of Business Organisations).
- Haritz*, Detlef/*Menner*, Stefan/*Bilitewski*, Andrea, Umwandlungssteuergesetz, 5. Aufl., München 2019 (zit. Bearbeiter, in Haritz/Menner/Bilitewski).
- Hazen*, Thomas Lee/*Markham*, Jerry W./*Coyle*, John F., Corporations and Other Business Enterprises, Cases and Materials, 4. Aufl., Saint Paul, MN (US) 2016 (zit. Hazen/Markham/Coyle, Business Enterprises).
- Heller*, Matthes, Juniorpartner steuerschonend aufnehmen, Praxis Freiberufler-Beratung (PFB) 2004, S. 33-40.
- Hermann*, Rico A., Die Besteuerung von Personengesellschaften in den EU-Mitgliedstaaten und den USA, eine besteuierungskonzeptionelle Systematisierung und quantitative Belastungsanalyse, Köln (u.a.) 2006 (zit. Hermann, Die Besteuerung von Personengesellschaften).
- Herrmann*, Carl/*Heuer*, Gerhard/*Raupach*, Arndt, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 298. EL, Köln 2020 (zit. Bearbeiter, in H/H/R EStG).
- Herrmann*, Hans Joachim, Die Personengesellschaft als Rechtssubjekt im Zivil- und Steuerrecht, DStZ 1998, S. 87-92.
- Hey*, Johanna, Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht nach der Neufassung des § 42 AO und dem dazu ergangenen BMF-Erlass, BB 2009, S. 1044-1048.
- Grenzen steuerlicher Gestaltungsfreiheit – Verhältnis des § 42 AO zu speziellen Missbrauchsvorschriften, Münchner Unternehmenssteuerforum am 23.10.2013, Beihefter zu DStR 3 2014, S. 8-13.
- Heymann*, Ernst, Handelsgesetzbuch, Band 2, 2. Aufl., Berlin 1996 (zit. Bearbeiter, in Heymann).

- Hillers, Klaus, Personengesellschaft und Liquidation, Die Auswirkung der Liquidation auf die vermögensrechtliche Stellung der Gesellschafter, Köln 1988 (zit. Hillers, Personengesellschaft und Liquidation).
- HM Revenue & Customs, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document, May 2013, abrufbar unter: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/200503/130520_Pships_Condoc_FinalVersion.pdf (zuletzt abgerufen: Juni 2020) (zit. HMRC, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document).
- HM Revenue & Customs, Partnership taxation: proposals to clarify tax treatment, Consultation document, August 2016, abrufbar unter: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/544520/Partnership_taxation-proposals_to_clarify_tax_treatment.pdf (zuletzt abgerufen: Juni 2020) (zit. HMRC, Partnership taxation: proposals to clarify tax treatment, Consultation document).
- HM Revenue & Customs, Partnership taxation: proposals to clarify tax treatment, Summary of Responses, März 2017, abrufbar unter: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/601175/Partnership_taxation-proposals_to_clarify_tax_treatment_-_summary_of_response.s.pdf (zuletzt abgerufen: Juni 2020) (zit. HMRC, Partnership taxation: proposals to clarify tax treatment, Summary of Responses).
- HM Treasury and HM Revenue & Customs, Income shifting: A Consultation on Draft Legislation, Dezember 2007, abrufbar unter: https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+/http://www.hm-treasury.gov.uk/consultations_and_legislation/income_shifting/consult_income_shifting.cfm (zuletzt abgerufen: Juni 2020) (zit. HM Treasury and HMRC, Income shifting: A Consultation on Draft Legislation).
- HM Treasury and HM Revenue & Customs, draft legislation: partnership taxation, September 2017, abrufbar unter: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/644285/partnershipclauses_draft_legislation.pdf (zuletzt abgerufen: Juni 2020) (zit. HM Treasury and HMRC, draft legislation: partnership taxation).
- HM Treasury and HM Revenue & Customs, Policy Paper, Autumn Budget 2017: overview of tax legislation and rates, November 2017, abrufbar unter: <https://www.gov.uk/government/publications/autumn-budget-2017-overview-of-tax-legislation-and-rates-otlar/autumn-budget-2017-overview-of-tax-legislation-and-rates-otlar> (zuletzt abgerufen: Juni 2020) (zit. HM Treasury and HMRC, Policy Paper, Autumn Budget 2017: overview of tax legislation and rates).
- Huber, Ulrich, Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personengesellschaften des Handelsrechts, Heidelberg 1970 (zit. Huber, Vermögensanteil).
- Gesellschafterkonten in der Personengesellschaft, ZGR 17 (1988), S. 1-103.
- Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Hrsg.), Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 257. EL, Köln 2020 (zit. Bearbeiter, in H/H/Sp, AO/FGO).

- Hueck, Alfred, Das Recht der offenen Handelsgesellschaft, 4. Aufl., Berlin 1971 (zit. Hueck, Recht der OHG).
- Hüttemann, Rainer, Gewinnermittlung bei Personengesellschaften, in: Dötsch, Franz/Herlinghaus, Andreas/Hüttemann, Rainer/Lüdicke, Jürgen/Schön, Wolfgang, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, Gedächtnissymposium für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 2011, S. 7-38 (zit. Hüttemann, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrecht).
- Steuerrechtsprechung und Steuerumgehung, DStR 2015, S. 1146-1152.
- J. von Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 13. Aufl., Berlin 2003 (zit. Bearbeiter, in Staudinger).
- Jakob, Wolfgang/Hörmann, Norbert, Zur Einkünfteerzielungsabsicht bei gemeinsamer wirtschaftlicher Betätigung, Zugleich ein Beitrag zur steuerrechtlichen Dogmatik von Personengesellschaften, FR 1990, S. 33-39.
- Jakobs, Otto H., Internationale Unternehmensbesteuerung, Deutsche Investitionen im Ausland, Ausländische Investitionen im Inland, 8. Aufl., München 2016 (zit. Bearbeiter, in Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung).
- Jones, Darryll, Towards Equity and Efficiency in Partnership Allocations, 25 Virginia Tax Review (2006), S. 1047-1100.
- Kahle, Holger, Die Ertragsbesteuerung der Beteiligung an einer US-Limited Partnership, Stuttgart 1996.
- Steuerliche Konsequenzen der Trennung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung in den USA, StuW 1997, S. 323-332.
- Kempelmann, Goetz/Scholz, Philipp, „Special allocations“ als Gestaltungsalternative der Gewinn- und Verlustverteilung in Personengesellschaften, DStR 2019, S. 630-634.
- Kersting, Christian, Das Verhältnis zwischen handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Rechnungslegung in Großbritannien, in: Schön, Wolfgang (Hrsg.), Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, Köln 2005, S. 283-364 (zit. Kersting, in Schön, Steuerliche Maßgeblichkeit).
- Keuk, Brigitte, Die neuere Einkommensteuer-Rechtsprechung des BFH zur Gewinnrealisierung, zur Abwicklung eines Erbfalls und zur Behandlung der Beziehungen zwischen Familienangehörigen, StuW 1973, S. 74-89.
- Kesselmeier, Bodo, Die Partnership im US-Steuerrecht (federal), unter Berücksichtigung der Beteiligung deutscher Partner, Aachen 2000 (zit. Kesselmeier, Die Partnership im US-Steuerrecht).
- Kirchhof, Paul/Söhn, Hartmut/Mellinghoff, Rudolf, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 306. EL, Heidelberg 2020 (zit. Bearbeiter, in K/S/M, EStG).
- Kirchhof, Paul, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 19. Aufl., Köln 2020 (zit. Bearbeiter, in Kirchhof, EStG).
- Klaas, Helmut, Die Ausgestaltung einer Vorabgewinnregelung bei Aufnahme eines Partners in eine freiberufliche Praxis – Konsequenzen aus dem Urteil des FG München vom 30.11.1989, Die Wirtschaftsprüfung (Wpg) 1991, S. 208-210.
- Klein, Franz, Abgabenordnung einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 14. Aufl., München 2018 (zit. Bearbeiter, in Klein, AO).

- Klein*, Dennis, Gestaltungsvarianten bei der Aufnahme eines Partners in eine Freiberuflerpraxis, *Gestaltende Steuerberatung (GStB)* 2014, S. 47-52.
- Knobbe-Keuk*, Brigitte, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., Köln 1993.
- Korn*, Klaus, Ende des Gewinnvorabmodells für Mitunternehmeraufnahme?, *BeSt* 2016, S. 18-20.
- Besteuerung von Freiberuflerpersonengesellschaften und -kapitalgesellschaften, Laufende Besteuerung, Gründung, Auflösung, Aufnahme und Ausscheiden von Partnern, 2. Aufl., Bonn 2018 (zit. Korn, Besteuerung von Freiberuflerpersonengesellschaften und -kapitalgesellschaften).
- Korn*, Klaus, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 122. EL, Bonn 2020 (zit. Bearbeiter, in Korn, EStG).
- Krabbe*, Helmut, Abgrenzung der Besteuerungsrechte bei international tätigen Sozietäten, *FR* 1995, S. 692-694.
- Kraft*, Cornelia, Steuergerechtigkeit und Gewinnermittlung, Eine vergleichende Analyse des deutschen und US-amerikanischen Steuerrechts, Wiesbaden 1991 (zit. Kraft, Steuergerechtigkeit).
- Kreutzer*, Stefan, Die Ein- und Ausbringung bei Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht, ein Vorschlag zur Neuregelung unter Auswertung der Rechtslage in Deutschland, den USA und Österreich, Berlin 2018 (zit. Kreutzer, Die Ein- und Ausbringung bei Personengesellschaften).
- Kroschel*, Jörg, Die Federal Income Tax der Vereinigten Staaten von Amerika, Düsseldorf 2000 (zit. Kroschel, Federal Income Tax).
- Kruse*, Heinrich Wilhelm, Ende oder neuer Anfang der wirtschaftlichen Betrachtungsweise? Anmerkungen zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, *JbFSt* 1975/76, S. 35-51.
- Kwall*, Jeffrey L., Out with the Open-Transaction Doctrine: A New Theory for Taxing Contingent Payment Sales, 81 *North Carolina Law Review* (2003), S. 978-1028 (zit. Kwall, 81 *N.C. L. Rev.* (2003)).
- l'Anson Banks*, Roederick, Lindley & Banks on Partnership, 20. Aufl., London (GB) 2017.
- Lang*, Michael/*Rust*, Alexander/*Schuch*, Josef/*Staringer*, Claus/*Owens*, Jeffrey/*Pistone*, Pasquale, GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World, *IBFD* 2016 (zit. Bearbeiter, in Lang et al., GAARs).
- Lange*, Joachim/*Bilitewski*, Andrea/*Götz*, Helmut, Personengesellschaften im Steuerrecht, 10. Aufl. Herne 2018 (zit. Bearbeiter, in Lange/Bilitewski/Götz, Personengesellschaften im Steuerrecht).
- Leder*, Richard M., Tax-Driven Partnership Allocations with Economic Effect: The Overall After-Tax Present Value Test for Substantiality and Other Considerations, 54 *Tax Lawyer* (2001), S. 753-796.
- Levedag*, Christian, Gründung, Erweiterung und Auflösung freiberufler Sozietäten, *FR* 2016, S. 733-741.
- Levedag*, Christian, Eintritt in und Austritt aus Freiberuflerpraxen, *DStR* 2017, S. 1233-1242.

- Lind*, Stephen A./*Schwarz*, Stephen/*Lathrope*, Daniel J./*Rosenberg*, Joshua D., Fundamentals of Partnerships Taxation, 8. Aufl., New York (US) 2008.
- Lindwurm*, Christian, Angemessenheit der zwischen Komplementär-GmbH und Kommanditisten vereinbarten Gewinnverteilung bei einer GmbH & Co. KG, DStRK 2018, S. 253.
- Lipton*, Richard/*Carman*, Paul/*Fassler*, Charles/*Schwidetzky*, Walter, Partnership Taxation, 3. Aufl., New Providence, NJ (US) 2012.
- Lischer*, H. J./*Märkl*, P. N., Conformity Between Financial Accounting and Tax Accounting in the United States and Germany, in: Wirtschaftsprüferkammer-Mitteilungen, Sonderheft Juni 1997, S. 91-119.
- Littmann*, Eberhard/*Bitz*, Horst/*Pust*, Hartmut, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuerrecht, 141. EL, Stuttgart 2020 (zit. Bearbeiter, in L/B/P).
- Loritz*, Karl-Georg, Die steuerlich wirksame Verlusttragung bei Gesellschafterbeitritt und Begründung von stillen Gesellschaften im Verlauf eines Wirtschaftsjahres, DStR 1994, S. 87-91.
- Loutzenhiser*, Glen, Income splitting and settlements: further observations on Jones v Garnett, British Tax Review (BTR) 2007, S 693-716.
- (Hrsg.), Tiley's Revenue Law, 9. Aufl., Oxford (GB) 2019 (zit. Tiley's Revenue Law).
- Lüdicke*, Jochen/*Sistermann*, Christian, Unternehmensteuerrecht, Gründung – Finanzierung – Umstrukturierung – Übertragung – Liquidation, 2. Aufl., München 2018 (zit. Bearbeiter, in Lüdicke/Sistermann, Unternehmensteuerrecht).
- Lyons*, William H./*Repetti*, James R., Partnership Income Taxation, 5. Aufl., New York (US) 2011.
- Manolakas*, Thomas G., Partnerships and LLCs: Tax Practice and Analysis, Chicago 2000 (zit. Manolakas, Partnerships and LLCs).
- McCredie*, James, New rules on partnership taxation, Tax Journal, Issue 1375 (3. November 2017), S. 10-13.
- McDaniel*, Paul R./*McMahon*, Martin J./*Simmons*, Daniel L., Federal Income Taxation of Partnerships and S Corporations, 5. Aufl., New York (US) 2012.
- McKee*, William S., Partnership Allocations in Real Estate Ventures: *Crane*, *Kresser* and *Orrisch*, 30 Tax Law Review (1974), S. 1-46.
- Partnership Allocations: The Need for an Entity Approach, 66 Virginia Law Review (1980), S. 1039-1072.
- McKee*, William S./*Nelson*, William F./*Whitmire* Robert R./*Huffman*, Gary R./*Whitmire*, James P., Federal Taxation of Partnerships and Partners, Online-Ausgabe (Westlaw), Stand 02/2020 (zit. McKee et al., Federal Taxation of Partnerships and Partners).
- McMahon*, Martin J., Rethinking Taxation of Privately Held Businesses, 69 Tax Lawyer (2016), S. 345-399.
- McMahon*, Martin J./*Simmons*, Daniel L./*McDaniel*, Paul R., Federal Income Taxation of Business Organizations, 5. Aufl., St. Paul, MN (US) 2014.

- McNicholls, Karen, Ray: Partnership Taxation, 22. EL, London (GB) 2019 (zit. Ray, Partnership Taxation).
- Mennel, Annemarie/Förster, Jutta (Hrsg.), Steuern in Europa, Amerika und Asien, 121. EL, Herne 2019 (zit. Bearbeiter, in Mennel/Förster, Steuern in Europa, Amerika und Asien).
- Merkt, Hanno, US-amerikanisches Gesellschaftsrecht, 3. Aufl., Frankfurt am Main 2013.
- Meyer-Koppitz, Dirk, Die steuerliche Anerkennung von Familienpersonengesellschaften in der Rechtsform der Kommanditgesellschaft, DStZ 1996, S. 265-277.
- Miller, Pete (Hrsg.), Whiteman & Sherry on Capital Gains Tax, 5. Aufl., London (GB) 2020 (zit. Whiteman & Sherry on Capital Gains Tax).
- Mittelbach, Rolf, Eintritt in eine freiberufliche Praxis, DStR 1974, S. 632-634.
- Mittermaier, Johannes E., Besteuerung von Personengesellschaften im Verhältnis USA-Deutschland, Berlin (u.a.) 1999 (zit. Mittermaier, Besteuerung von Personengesellschaften).
- Monroe, Andrea, What's in a Name: Can the Partnership Anti-Abuse Rule Really Stop Partnership Tax Abuse, 60 Case Western Reserve Law Review (2010), S. 401-466 (zit. Monroe, Case W. Res. L. Rev. (2010)).
- Too Big to Fail: The Problem of Partnership Allocations, 30 Virginia Tax Review (2011), S. 466-522.
- Morse, Geoffrey, Partnership and LLP Law, 8. Aufl., Oxford (GB) 2015.
- Müller, Rolf, „Tracking Stock“ und seine Realisierbarkeit im deutschen Gesellschaftsrecht, Wirtschaftliche Beratung (WiB) 1997, S. 57-112.
- Mueller-Thuns, Thomas (Hrsg.), Handbuch GmbH & Co. KG, Gesellschaftsrecht – Steuerrecht, 22. Aufl., Köln 2020 (zit. Bearbeiter, in Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch GmbH & Co KG).
- Murray, Howard/Lom, Josh, FA 2014: Mixed membership partnerships, Tax Journal, Issue 1229 (5. September 2014), S. 15-17.
- Murray, Rebecca, Tax Avoidance, 3. Aufl., London (GB) 2016.
- Nelson, William F., The Partnership Capital Freeze: Income, Estate, and Gift Tax Considerations, 1 Virginia Tax Review (1981), S. 11-56.
- Niehus, Ulrich/Wilke, Helmuth, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 7. Aufl., Stuttgart 2015.
- Osterloh-Konrad, Christine, Die Steuerumgehung, Eine rechtsvergleichende und rechtstheoretische Analyse, Tübingen 2019 (zit. Osterloh-Konrad, Die Steuerumgehung).
- Peres, Holger/Senft, Klaus (Hrsg.), Sozietätsrecht, 3. Aufl., München 2015 (zit. Bearbeiter, in Peres/Senft, Sozietätsrecht).
- Pinkernell, Reimar, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, Berlin 2001.

- Pohlhausen*, Carlo/*Röder*, Erik, Eigen- und Fremdkapital im Steuer- und Gesellschaftsrecht des Vereinigten Königreichs, in: Schön, Wolfgang (Hrsg.), *Eigenkapital und Fremdkapital, Steuerrecht-Gesellschaftsrecht-Rechtsvergleich-Rechtspolitik*, Berlin (u.a.) 2013, S. 697-773 (zit. Pohlhausen/Röder, in Schön, *Eigenkapital und Fremdkapital*).
- Prinz*, Ulrich/*Kable*, Holger, Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, Gesellschaftsrecht, Steuerrecht, 5. Aufl., München 2020 (zit. Bearbeiter, in Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften).
- Raupach*, Arndt, Gewinnanteil und Sondervergütungen der Gesellschafter von Personengesellschaften, Zur Entscheidung des Großen Senats v. 25.2.1991 GrS 7/89 über die Besteuerung der doppelstöckigen KG, *StuW* 1991, S. 278-283.
- Die Frage der Zurechnung im Steuerrecht als Problem der Tatbestandsverwirklichung, in: Budde, Wolfgang Dieter/Moxter, Adolf/Offerhaus, Klaus (Hrsg.), *Handelsbilanzen und Steuerbilanzen*, Festschrift zum 70. Geburtstag von Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, S. 403-431 (zit. Raupach, in FS Beisse).
- Redston*, Anne, Income sharing: the Nelsonian option, *BTR* 2007, S. 680-686.
- Ribstein*, Larry E., *The Rise of the Uncorporation*, New York (US) 2010.
- Ribstein*, Larry E./*Lipshaw*, Jeffrey M./*Miller*, Elizabeth S./*Fershee*, Joshua P., *Unincorporated Business Entities*, 5. Aufl., Cincinnati (US) 2013 (zit. *Ribstein et al.*, *Unincorporated Business Entities*).
- Richter*, Stefan/*John*, David, Gewinnrealisierungen bei dem Ausscheiden von Partnern aus Freiberufler-Sozietäten, *FR* 2016, S. 606-614.
- Röder*, Erik, Die Kommanditgesellschaft im Rechtsvergleich: Hintergründe der unterschiedlichen Karriere einer Rechtsform, *RebelsZ* 78 (2014), S. 109-154.
- Combining Limited Liability and Transparent Taxation: Lessons from the Convergent Evolution of GmbH & Co. KGs, S Corporations, LLCs, and other Functionally Equivalent Entities, 21 *Florida Tax Review* (2018), S. 762-843.
- Röhrich*, Volker/*Graf von Westphalen*, Friedrich/*Haas*, Ulrich (Hrsg.), *Handelsgesetzbuch*, 5. Aufl., Köln 2019 (zit. Bearbeiter in Röhrich/Graf von Westphalen/Haas, HGB).
- Röhrig*, Alfred P./*Doegel*, Mirko, Das Kapital der Personengesellschaften im Handels- und Ertragsteuerrecht – Begriff, Bedeutung, Gestaltungen, *DStR* 2006, S. 489-501.
- Rose*, Gerd, Zur steuerlichen Beurteilung einvernehmlicher inkongruenter Gewinnverteilungen in Personen- und Kapitalgesellschaften, *FR* 2002, S. 1-10.
- Ruppe*, Hans Georg, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung, in: Tipke, Klaus (Hrsg.), *Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, Möglichkeiten und Grenzen der Einkommensverlagerung durch Nießbrauch, Beteiligung und Darlehen*, mit einem rechtsvergleichenden Teil, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, Tagungsband 1, 2. Aufl., Köln 1979, S. 7-40 (zit. Ruppe, in Tipke, *Übertragung von Einkunftsquellen*, *DStJG* 1 (1979)).

- Säcker*, Franz Jürgen/*Rixecker*, Roland/*Oetker*, Hartmut/*Limperg*, Bettina (Hrsg.), Münchner Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Bd. 1, 8. Aufl., München 2018 (zit. Bearbeiter, in MüKo BGB).
- (Hrsg.), Münchner Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Bd. 6, 7. Aufl., München 2017 (zit. Bearbeiter, in MüKo BGB).
- Schiffers*, Joachim, Gewinnverwendungspolitik als Mittel der steuerlichen Rechtsformoptimierung – Personengesellschaft, Kapitalgesellschaft und GmbH & Co. KG, DStR 2003, S. 302-308.
- Schmid*, Reinhold, Steuerrechtliche Behandlung einer Familienkommanditgesellschaft, DStR 1995, S. 1977-1981.
- Schmidt*, Karsten, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl., Köln 2002.
- (Hrsg.), Münchner Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Bd. 2, 4. Aufl., München 2016 (zit. Bearbeiter, in MüKo HGB)
 - (Hrsg.), Münchner Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Bd. 3, 4. Aufl., München 2019 (zit. Bearbeiter, in MüKo HGB)
 - (Hrsg.), Münchner Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Bd. 4, 3. Aufl., München 2013 (zit. Bearbeiter, in MüKo HGB).
- Schmidt*, Ludwig, Einkommensteuergesetz, 39. Aufl., München 2020 (Bearbeiter, in Schmidt, EStG).
- Gewinnverteilung in Familien-Personengesellschaften (I), FR 1974, S. 485-498.
 - Gewinnverteilung in Familien-Personengesellschaften (II), FR 1974, S. 529-536.
- Schmitt*, Joachim/*Hörtnagl*, Robert/*Stratz*, Rolf-Christian, Umwandlungsgesetz, Umwandlungsteuergesetz, Kommentar, 8. Aufl., München 2018 (zit. Bearbeiter, in S/H/S, UmwG/UmwStG).
- Schön Wolfgang*, Der Gewinnanteil des Personengesellschafters und das Einkommen der Personengesellschaft, StuW 1988, 253-261.
- Zum Stande der Lehre vom Sonderbetriebsvermögen, DStR 1993, S. 185-194.
 - Mitarbeit und Mithilfe von Familienangehörigen im Steuerrecht als verfassungsrechtliches Problem, in: Kirchhof, Paul/Offerhaus, Klaus/Schöberle, Horst (Hrsg.), Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik, Festschrift für Franz Klein, Köln 1994, S. 467-494 (zit. Schön, in FS Klein).
 - Der Große Senat des Bundesfinanzhofs und die Personengesellschaft, StuW 1996, S. 275-288.
 - Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative im Lichte der Einkommenstheorien, in: Kirchhof, Paul/Jakob, Wolfgang/Beermann, Albert (Hrsg.), Steuerrechtsprechung – Steuergesetz – Steuerreform, Festschrift für Klaus Offerhaus, Köln 1999, S. 385-403 (zit. Schön, in FS Offerhaus).
 - Die zivilrechtlichen Voraussetzungen steuerlicher Leistungsfähigkeit, StuW 2005, S. 247-255.

- Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts, in: Hüttemann, Rainer (Hrsg.), Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, Tagungsband 33, Köln 2010, S. 29-63 (zit. Schön, in Hüttemann, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, DStJG 33 (2010)).
- Die Personengesellschaft im Steuerrechtsvergleich, in: Dötsch, Franz/Herlinghaus, Andreas/Hüttemann, Rainer/Lüdicke, Jürgen/Schön, Wolfgang, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, Gedächtnissymposium für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 2011, S. 7-38 (zit. Schön, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrecht).
- Schönfeld, Jens/Ditz, Xaver* (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl., Köln 2019 (zit. Bearbeiter, in Schönfeld/Ditz, DBA).
- Schreiber, Ulrich*, Die Bedeutung der U.S.-amerikanischen Rechnungslegung für die Besteuerung von Gewinnen und Ausschüttungen, in: Wolfgang Ballwieser (Hrsg.), US-amerikanische Rechnungslegung. Grundlagen und Vergleiche mit deutschem Recht, 4. Aufl., Stuttgart 2002, S. 49-98 (zit. Schreiber, in Ballwieser, US-amerikanische Rechnungslegung).
- Schütte, Michael*, Die Familiengesellschaft im Einkommensteuerrecht, Eine rechtsvergleichende Untersuchung zwischen Bundesrepublik Deutschland und USA, Baden-Baden 1986 (zit. Schütte, Die Familiengesellschaft).
- Schulze-Osterloh, Joachim*, Konsequenzen der steuerlichen Nichtanerkennung oder Teilanerkennung von Rechtsverhältnissen, JbFSt 1978/1979, S. 245-281.
- Schwamberger, Gerald*, Das Gewinnvorabmodell, Praxis Freiberufler-Beratung (PFB) 2004, S. 140-148.
- Schwandtner, Christian*, Disquotale Gewinnausschüttungen in Personen- und Kapitalgesellschaften, Gesellschaftsrechtliche Grundlagen und Gestaltungsmöglichkeiten, Behandlung im Einkommensteuerrecht, Bonn 2006 (zit. Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen).
- Schwarz, Stephen/Lathrope, Daniel J./Hellwig, Brant J.*, Fundamentals of Partnership Taxation, Cases and Materials, 11. Aufl., St. Paul, MN (US) 2019 (zit. Schwarz/Lathrope/Hellwig, Fundamentals of Partnership Taxation).
- Schwidetzky, Walter D.*, A Comparison of Partnership Income Taxation in the United States and Germany: A Study in Differences, 10 American University Journal of International Law Review (1995), S. 1331-1364 (zit. Schwidetzky, 10 AUJLR (1995)).
- The Partnership Allocation Rules of Section 704(b): To Be or not to Be, 17 Virginia Tax Review (1998), S. 707-758.
- Sieler, Klaus*, Seminar I: Die Besteuerung von multinationalen Service-Personengesellschaften, IStR 2007, S. 590-592.
- Simon's Taxes*, Binder 3: Business profits, capital allowances, partnerships and property income, Loseblatt, 135. EL, London (GB) (u.a.) 2019 (zit. Simon's Taxes, Binder 3).
- Binder 4: Capital Gains, settlements and estates, charities, 135. EL, London (GB) (u.a.) 2019 (zit. Simon's Taxes, Binder 4).

- Smailes, David, *Tolley's Income Tax 2019-2020*, 104. Aufl., London (GB) 2019.
- Söffing, Günter (Hrsg.), *Besteuerung der Mitunternehmer*, 5. Aufl., Herne 2005 (zit. Bearbeiter, in Söffing, *Besteuerung der Mitunternehmer*).
- Sommer, Michael, Zur Ergebnisverteilung in gewerblich tätigen Personengesellschaften nach der Aufnahme weiterer Gesellschafter während eines Geschäftsjahres, Handels- und steuerrechtliche Probleme, BB 1987, S. 307-313.
- Spindler, Wolfgang, § 42 AO n.F. – was hat sich geändert?, StbJb 2008/2009, S. 39-61.
- Staub, Hermann/Canaris, Claus-Wilhelm/Habersack, Mathias/Schäfer, Carsten, *Handelsgesetzbuch, Großkommentar*, Bd. III, 5. Aufl., Berlin 2009 (zit. Bearbeiter, in Staub).
- *Handelsgesetzbuch, Großkommentar*, Bd. IV, 5. Aufl., Berlin 2009 (zit. Bearbeiter, in Staub).
- Sudhoff, Heinrich/Buß Thomas (Hrsg.), *Personengesellschaften*, 8. Aufl., München 2005 (zit. Bearbeiter, in Sudhoff).
- Teichmann, Arndt/Widmann, Werner, Die steuerrechtliche Anerkennung der Gewinnverteilung in Personengesellschaften, ZGR 4 (1975), S. 156-181.
- Thiele, Clemens, *Einführung in das US-amerikanische Steuerrecht*, Wien 1998.
- Tipke, Klaus, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. III, 2. Aufl., Köln 2012.
- Tipke, Klaus/Kruse, Heinz Wilhelm (Hrsg.), *Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Kommentar zur AO und FGO inkl. Steuerstrafrecht*, 160. EL, Köln 2020 (zit. Bearbeiter, in Tipke/Kruse, AO/FGO).
- Tipke, Klaus/Lang, Joachim, *Steuerrecht*, 23. Aufl., Köln 2018 (zit. Bearbeiter, in Tipke/Lang, *Steuerrecht*).
- Tolley's Partnership Taxation*, London (GB) (u.a.) 2012 (zit. *Tolley's Partnership Taxation*).
- Treyde, Krischan, Gestaltungsmöglichkeiten durch § 24 UmwStG, Praxis Freiberuflicher Beratung (PFB) 2009, S. 178-186.
- Trinks, Beate/Trinks, Matthias, Die vereinfachte Gewinnermittlung in den USA und Deutschland, IStR 2012, S. 201-206.
- Utz, Stephen, Allocation and Reallocation in Accordance With the Partners' Interests in the Partnership, 56 *The Tax Lawyer* (2003), S. 357-382.
- Vogel, Klaus/Lehner, Moris, *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*, 6. Aufl., München 2015 (zit. Bearbeiter, in Vogel/Lehner, DBA).
- Wassermeyer, Franz/Richter, Stefan/Schnittker, Helder (Hrsg.), *Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht*, 2. Aufl., Köln 2015 (zit. Bearbeiter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, *Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht*).
- Wegen, Gerhard/Spahlinger, Andreas/Barth, Marcel (Hrsg.), *Gesellschaftsrecht des Auslands in Einzeldarstellungen*, 2. EL, München 2018 (zit. Bearbeiter, in Wegen/Spahlinger/Barth, *Gesellschaftsrecht des Auslands*).

- Wendt, Michael, § 42 AO vor dem Hintergrund der Rechtsprechung, in: Hüttemann, Rainer (Hrsg.), Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, Tagungsband 33, Köln 2010, S. 117-138 (zit. Wendt, in Hüttemann, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, DStJG 33 (2010)).
- Westerfelhaus, Herwarth, Betriebswirtschaftliche Einflüsse auf das Steuerrecht der Familienpersonengesellschaften, DB 1997, S. 2033-2038.
- Westermann, Harm Peter/Wertenbruch, Johannes (Hrsg.), Handbuch Personengesellschaften, Gesellschaftsrecht, Steuerrecht, Sozialversicherungsrecht, Verträge und Formulare, 76. EL, Köln 2020 (zit. Bearbeiter, in Westermann/Wertenbruch, Handbuch Personengesellschaften).
- Wheeler, Johanna, The Attribution of Income in the Netherlands and the United Kingdom, 3 World Tax Journal (2011), S. 39-175.
- Whiscombe, David, Partnership Taxation 2018/19, Haywards Heath (GB) 2018.
- Whitmire, Robert L./Nelson, William F./McKee, William S./Kuller, Mark A./Hallmark Sandra W./Garcia, Joe, Structuring and Drafting Partnership Agreements including LLC Agreements, Online-Ausgabe (Westlaw), Stand 11/2019 (zit. Whitmire et al., Structuring and Drafting Partnership Agreements).
- Widmann, Sigfried/Mayer, Dieter (Hrsg.), Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, Kommentar, Loseblatt, 183. EL, Bonn 2020 (zit. Bearbeiter, in Widmann/Mayer, UmwG/UmwStG).
- Windbichler, Christine, Eine internationale Landkarte der Personengesellschaften (einschließlich juristischer Personen und Gesamthand), ZGR 43 (2014), S. 110-138.
- Willis, Author B./Postlewaite, Philip F./Alexander, Jennifer H., Partnership Taxation, Online-Ausgabe (Westlaw), 8. Aufl., Stand 10/2019.
- Wittmann, Rolf, Das Markteinkommen – Einfachgesetzlicher Strukturbegriff und verfassungsdirigierter Anknüpfungsgegenstand der Einkommensteuer?, Augsburg 1992 (zit. Wittmann, Das Markteinkommen).
- Wolff, Gerhardt, Zur Diskussion um die steuerliche Beurteilung von Gewinnverteilungsvereinbarungen bei Familien-Personengesellschaften, Die Wirtschaftsprüfung (Wpg) 1973, S. 428-432.
- Zur „Angemessenheit“ der Gewinnverteilung bei Familien-Personengesellschaften, Anmerkung zur Entscheidung des Großen BFH-Senats vom 29.5.1972, DB 1973, S. 95-96.
- Yin, George K/Burke, Karen C., Partnership Taxation, 3. Aufl., New York US) 2016.
- Zimmermann, Reimar/Hottmann, Jürgen/Kiebele, Sabrina/Schaeberle, Jürgen/Scheel, Thomas/Schustek, Heribert/Szczesny, Michael, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 12. Aufl., Achim 2017 (zit. Zimmermann, Die Personengesellschaft im Steuerrecht).

