

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

Inhaltsverzeichnis

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

Inhaltsverzeichnis

cc) Die Bedeutung der unterschiedlichen Gewinnermittlungsmethoden für Personengesellschaften	78
d) Das Kapitalkonto des Geschafters	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) Der <i>substantial economic effect</i>	100
aa) Historie	101
bb) Das Merkmal im Einzelnen	103
(1.) <i>Economic Effect</i>	104
(a) Der <i>Basic</i> oder <i>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) Verworfene 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

Inhaltsverzeichnis

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 Gestaltungsmisbrauchs 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

Inhaltsverzeichnis

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

Inhaltsverzeichnis

E. Ergebniszuteilungen in multinationalen Personengesellschaften am Beispiel international tätiger Anwaltssozietäten	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

Inhaltsverzeichnis

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

