

## 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 Gesellschaftern<sup>1</sup> und das von der zivilrechtlichen Sicht abweichende Transparenzprinzip<sup>2</sup> auf Ebene der Besteuerung von Personengesellschaften gegenüberstehen.<sup>3</sup> 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.<sup>4</sup> 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.<sup>5</sup> Damit knüpft das Steuerrecht an die im Gesellschaftsrecht geltende Privatautonomie der Gesellschafter bei der Ausgestaltung ihres Innenverhältnisses<sup>6</sup> an. Das Gesellschaftsrecht bietet der Privatautonomie hierbei einen größtmöglichen Entfaltungsraum und setzt im Wesentlichen in § 138 BGB nur zum Schutz des Schwächeren Grenzen.<sup>7</sup> Dies ist im Zivilrecht im Hinblick darauf, dass nur das Verhältnis der Gesellschafter untereinander, nicht aber Interessen Dritter berührt sind, durchaus sachgerecht.<sup>8</sup> 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 Steuerpflichtigem<sup>9</sup> berührt. Das Steuerrecht definiert insoweit Einkünfte als Ausdruck finanzieller Leistungsfähigkeit und weist diese einem bestimmten Steuersubjekt als Träger steuerlicher Leistungsfähigkeit zu.<sup>10</sup> Wer positive Einkünfte in seiner Person erzielt hat, kann sich der Besteuerung durch Zuwendung dieser Einkünfte an eine andere Person nicht mehr entziehen.<sup>11</sup> Umgekehrt finden Verluste nur in der Person desjenigen steuerliche Berücksichtigung, der auch tatsächlich in seiner finanziellen Leistungsfähigkeit vermindert ist.<sup>12</sup> Vor diesem Hintergrund könnte die zivilrechtliche Privatautonomie bei der Ergebnisverteilung Gestaltungsmöglichkeiten eröffnen, die steuerlichen Wertungsprinzipien zuwiderlaufen.<sup>13</sup>

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.<sup>14</sup> Der fehlende natürliche Interessengegensatz zwischen diesen lässt die Gefahr von Einkünfteverlagerungen besonders groß erscheinen.<sup>15</sup> Zur steuerrechtlichen Anerkennung der Verteilungsabrede nahestehender Gesellschafter existiert denn auch eine Vielzahl an Judikaten aus der finanzgerichtlichen Rechtsprechung.<sup>16</sup> 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.<sup>17</sup>

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.<sup>18</sup> 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.<sup>19</sup> 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.<sup>20</sup>

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 ausgestaltet<sup>21</sup> oder im Rahmen der Veräußerung eines Teilmitunternehmeranteils als bloße Tilgungsleistungen auf eine Kaufpreisschuld des Erwerbers zu werten sind.<sup>22</sup>

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.<sup>23</sup>

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.<sup>24</sup>

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 Mitunternehmerschaften<sup>25</sup> 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.<sup>26</sup> 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.<sup>27</sup>

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.<sup>28</sup> Zudem finden sich in der US-amerikanischen Rechtsordnung Spezialregelungen zur steuerrechtlichen Ergebnisverteilung bei Beteiligungsschenkungen<sup>29</sup> und unterjährigen Änderungen im Gesellschafterbestand<sup>30</sup>.

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.<sup>31</sup> 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.