

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 aufgestaunten 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 zulässi-

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. Falkenhause/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 Gesellschafters 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 Gesellschafters 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 Gesellschafters 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 Kapitalkontenssys-

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 Entnahmevermögen 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 Entnahmevolumen 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		Anteil
steuerfreie Zinsen	450	80%	360	50%	225
steuerpflichtige Zinsen + Dividenden	550	0%	0	50%	275
Summe der Einnahmen			360		500
J. Steuern: 50% von steuerpfl. Einn.			0		137,50
Ergebnis nach Steuern			360		362,50

Ungünstigstes Ergebnis für B					
	Anteil		Anteil		Anteil
steuerfreie Zinsen	550	20%	110	50%	275
steuerpflichtige Zinsen + Dividenden	450	100%	450	50%	225
Summe der Einnahmen			560		500
J. Steuern: 15% von steuerpfl. Einn.			67,50		33,75
Ergebnis nach Steuern			492,50		466,25

(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 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 Steueratbestände das jeweilige Zurechnungssubjekt der einzelnen Einkunftsart. Mit Bezug auf die hier relevanten Einkünfte aus einer Geschäftstätigkeit bestimmt s 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 s 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 S 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 Mehrge Gewinn 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 Statemnt 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 mit- hin 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 ge- wordenes Kapital- bzw. Einlagekonto mit späteren Gewinnen auszuglei- chen 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 deut- schen 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 gegen- über 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 Baum- bach/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 nega- tiv 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 einzelнем 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.

ergebe.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 Gesellschafter als Zurechnungsgrundlage für ihre steuerlichen Gewinnanteile keinen vom zivilrechtlichen Verteilungsschlüssel abweichenden Zurechnungsmaßstab ab.⁸¹⁰ Wird an eine Leistung des einzelnen Gesellschafter angeknüpft, müsste diese konsequenterweise aber auch maßgeblich für die Bestimmung des Gewinnanteils des Gesellschafter 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 Gesellschafters 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 Lüdike/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.