

3. Kapitel: Analyse ausgewählter Problemfälle der Ergebnisverteilung bei Personengesellschaften

Im Anschluss an die Darstellung der rechtlichen Grundlagen der steuerlichen Ergebnisverteilung bei Personengesellschaften, widmet sich die Untersuchung nun konkreten Lebenssachverhalten, die sich im Hinblick auf die Zulässigkeit der vereinbarten Ergebnisverteilung im deutschen Ertragsteuerrecht als problematisch erweisen. Ausgehend vom deutschen Blickwinkel auf die einzelnen Lebenssachverhalte, sollen sodann die ausländischen Vergleichsordnungen daraufhin untersucht werden, ob sie zu den aufgezeigten Problemfällen konkrete Lösungen bereitstellen und wie diese im Vergleich zum deutschen Ertragsteuerrecht zu werten sind.

A. Inkongruente Ergebnisverteilungen zwischen fremden Gesellschaftern

Der natürliche Interessengegensatz zwischen Fremden bewirkt, dass die vereinbarte Ergebnisverteilung regelmäßig auf einer wirtschaftlichen Grundlage basiert, an die das Steuerrecht anknüpfen kann. Fremde, d.h., weder persönlich noch wirtschaftlich verbundene Gesellschafter werden für gewöhnlich nicht bereit sein, nur zur Verringerung der Gesamtsteuerlast auf eine ihrem Gesellschaftsbeitrag angemessene wirtschaftliche Teilhabe am Gesellschaftsergebnis zu verzichten. Die Wahrscheinlichkeit, dass die vereinbarte Ergebnisverteilung wirtschaftliche Erwägungen außer Acht lässt und ausschließlich auf steuerlichen Motiven beruht, ist folglich bei fremden Gesellschaftern eher gering.⁸⁴⁴

Vor diesem Hintergrund erscheinen Ergebnisverteilungen zwischen fremden Gesellschaftern im deutschen Ertragsteuerrecht als weitestgehend unproblematisch. Dass diese Einschätzung in ihrer Allgemeinheit aber zu kurz greift, sollen die im Folgenden dargestellten Fallkonstellationen aufzeigen.

844 Zum Ganzen Birnbaum/Escher, DStR 2014, 1413, 1413; Hallerbach, in Söfing, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl. 2005, Rn. 1412; Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 485; vgl. auch BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 27).

I. Die grundlegend inkongruente Ergebnisverteilung

1. Begriffsbestimmung

Unter dem Stichwort „inkongruente“⁸⁴⁵ Gewinnausschüttung⁸⁴⁶ wird in Deutschland vorwiegend die Zulässigkeit von Ergebnisverteilungen bei Kapitalgesellschaften diskutiert, die in Abweichung zum Beteiligungsverhältnis der Gesellschafter erfolgen.⁸⁴⁷ Das gesetzliche Erfordernis eines Mindestkapitals bei Kapitalgesellschaften (§ 5 Abs. 1 GmbHG, §§ 6, 7 AktG) führt dazu, dass sich das Beteiligungsverhältnis der Gesellschafter durch ihre Anteile am Nennkapital der Gesellschaft (§ 8 Abs. 4 AktG, § 14 GmbHG) bestimmen lässt.⁸⁴⁸ Mit Bezug auf solchermaßen problematisierte Gewinnausschüttungen werden in der Literatur ebenso Ergebnisverteilungen bei Personengesellschaften als inkongruent, disquotal oder auch disproportional bezeichnet, die nicht mit dem Verhältnis der Kapitaleinlagen der Gesellschafter übereinstimmen.⁸⁴⁹ Zum Teil wird weitergehend auf das Verhältnis der Kapitalanteile der Gesellschafter abgestellt.⁸⁵⁰ Letzteres ist in dieser Allgemeinheit abzulehnen, denn der Kapitalanteil des Gesellschafters ist nach dem Gesetz – mit Ausnahme für den Kommanditisten (§ 167 Abs. 2 HGB) – variabel ausgestaltet (§ 120 Abs. 2 HGB).⁸⁵¹ Tätigen die Gesellschafter Entnahmen nicht regelmäßig im Umfang der auf sie entfallenden laufenden Gewinne, sondern sieht ein Gesellschafter in einem Geschäftsjahr von einer Entnahme ab oder entnimmt ein Gesellschafter mehr als den auf ihn in einem Geschäftsjahr entfallenden Gewinnanteil, kann das Verhältnis der vermögensmäßigen Beteiligung der Gesellschafter aus ihren Kapitalanteilen nicht

845 Synonym für „inkongruent“ werden die Begriffe „disproportional“ und „disquotal“ verwendet, vgl. BFH v. 19.08.1999, I R 77/96, BStBl. II 2001, S. 43 (Tz. 15); Rose, FR 2002, 1, 1.

846 BFH v. 19.08.1999, I R 77/96, BStBl. II 2001, S. 43 (Tz. 15).

847 Vgl. insbesondere BFH v. 19.08.1999, I R 77/96, BStBl. II 2001, S. 43; Levedag, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 20 Rn. 31.

848 Buge, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 20 Rn. 63; Rose, FR 2002, S. 1, 1.

849 Bitz, in L/B/P, EStG, 141. EL 2020, § 15 Rn. 68; Rose, FR 2002, S. 1, 1; Schwandtner stellt auf das Verhältnis der im Gesellschaftsvertrag vereinbarten festen Kapitalkonten ab, vgl. Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 2.

850 Birnbaum/Escher, DStR 2014, 1413, 1413; Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. F 193 mit Fn. 4; Bodden, in Korn, EStG, 122. EL 2020, § 15 Rn. 487 und Tiede in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 485 stellen auf das Verhältnis der Kapitalkonten ab.

851 Siehe oben Kapitel 2 A.I.2.g).

mehr abgelesen werden.⁸⁵² Das Verhältnis der variablen Kapitalanteile kann daher keinen begründbaren Maßstab für eine proportionale Ergebnisverteilung unter den Gesellschaftern darstellen, würde doch so der Gesellschafter benachteiligt, der für seinen Lebensunterhalt auf regelmäßige Entnahmen angewiesen ist, und umgekehrt derjenige Gesellschafter bevorzugt, der aufgrund anderer Einnahmequellen seine Gewinnanteile im Gesellschaftsvermögen belassen kann.⁸⁵³ Die Kapitalanteile der Gesellschafter können daher nur insoweit herangezogen werden, als die Gesellschafter – wie in der Praxis durchaus üblich⁸⁵⁴ – in Anlehnung an den Kapitalausweis bei Kapitalgesellschaften feste Kapitalkonten führen.⁸⁵⁵ Für diesen Fall ist gleichsam wie bei Kapitalgesellschaften ein festes Eigenkapital der Gesellschaft gebildet, aus dem sich im Verhältnis der einzelnen Anteile der Gesellschafter deren Beteiligung am Gesellschaftsvermögen ergibt.⁸⁵⁶

Dabei ist jedoch für die Begriffsbestimmung der „Inkongruenz“ auf einen wesentlichen Unterschied zu den Kapitalgesellschaften hinzuweisen. Im Gegensatz zu einer Kapitalgesellschaft ist der Zusammenschluss mehrerer Personen zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks in Form einer Personengesellschaft nicht ausschließlich durch eine Kapitalbeteiligung geprägt.⁸⁵⁷ Als Beiträge der Gesellschafter kommen daher nicht notwendig (nur) Leistungen in das Eigenkapital der Gesellschaft, sondern jedwede „Zweckförderungsleistung“⁸⁵⁸ in Betracht. Dementsprechend erkennt auch der Große Senat des BFH an, dass „bei einer Personengesellschaft (...) in der Regel das Gewicht der Gesellschafterstellung nicht allein, zumeist nicht einmal überwiegend, durch den Kapitalbeitrag, sondern wesentlich durch die anderen mehr persönlichkeitsgebundenen Beiträge der Gesellschafter zur Erreichung des Gesellschaftszwecks bestimmt [wird].“⁸⁵⁹ Eine Ergebnisverteilung, die von den festen Kapitalkonten der Gesellschafter abweicht, um entsprechende persönliche Leistungen einzelner Gesellschafter abzugelten, wird daher allgemein für steuerlich zulässig erachtet.⁸⁶⁰ Richtig verstanden, kann sich eine inkongruente Ergebnisverteilung

852 K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 47 III 2 c (S. 1383 f.).

853 Flume, DB 1973, 786, 787.

854 Siehe oben Kapitel 2 A.I.2.g)bb).

855 Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 2.

856 K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 47 III 2 d (S. 1385).

857 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 33).

858 K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 59 III 1 a (S. 1742).

859 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 33).

860 Insbesondere BFH v. 23.08.1990, IV R 71/89, BStBl. II 1991, S. 172 (Tz. 7); BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 26, 29 ff.); BFH v. 15.11.1967, IV

daher überhaupt nur dann als steuerlich problematisch erweisen, wenn sie sich auf den Restgewinn⁸⁶¹ der Gesellschaft bezieht, d.h., auf den Gewinn, der nach Abgeltung der persönlichen Leistungen der Gesellschafter verbleibt⁸⁶².

Als inkongruent, disquotal oder disproportional sollen daher im Folgenden nur solche Ergebnisverteilungen bezeichnet werden, die den Restgewinn abweichend vom gesellschaftsvertraglichen Beteiligungsverhältnis am Vermögen der Gesellschaft, wie es sich auch in festen Kapitalkonten widerspiegeln kann, einer Verteilung zuführen.⁸⁶³

2. Die Wertung inkongruenter Ergebnisverteilungen aus der Sicht der deutschen Besteuerungspraxis

Für eine abschließende Beurteilung der steuerlichen Zulässigkeit solchermaßen inkongruenter Verteilungsabreden bietet die deutsche Besteuerungspraxis – ausgenommen für Gesellschaften mit persönlich oder wirtschaftlich verbundenen Gesellschaftern⁸⁶⁴ – wenig klare und gefestigte Kriterien.

Mit Blick auf fremde Gesellschafter wurden lediglich Fallgestaltungen einer Entscheidung durch den BFH zugeführt, in denen inkongruente Verteilungsabreden spezielle Kapitalbeiträge einzelner Gesellschafter honorieren sollten. In einer dem 4. Senat des BFH vorliegenden Konstellation⁸⁶⁵ änderten die Gesellschafter einer KG in mehreren aufeinanderfolgenden Wirtschaftsjahren ihre Verteilungsabrede dahingehend, dass der Verlust des jeweiligen Wirtschaftsjahres nur auf diejenigen Kommanditisten, die in diesem Jahr zusätzliche Einlagen getätigt hatten, im Verhältnis dieser Einlagen verteilt werden sollte.⁸⁶⁶ In einer vom 8. Senat des BFH zu beur-

R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 43 ff.); Birnbaum/Escher, DStR 2014, 1413, 1413, 1416; Bitz, in L/B/P, EStG, 141. EL 2020, § 15 Rn. 68; Bodden, in Korn, EStG, 122. EL 2020, § 15 Rn. 487; Krumm, in Kirchhof, EStG, § 15 Rn. 230; Rose, FR 2002, 1, 1; Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 485; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 443; vgl. auch OFD Frankfurt/M., Rundvfg. V. 13.05.2015, S 2241 A – 9 – St 213, DStR 2015, 1802.

861 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 31).

862 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 31).

863 Ebenso auf die Vermögensbeteiligung als Maßstab abstellend Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 230.

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

865 BFH v. 7.07.1983, IV R 209/80, BStBl. II 1984, S. 53.

866 BFH v. 7.07.1983, IV R 209/80, BStBl. II 1984, S. 53 (Tz. 2, 4).

teilenden Fallgestaltung⁸⁶⁷ trafen die Gesellschafter einer KG im Zeitpunkt der Gründung der Gesellschaft für zu erwartende Anlaufverluste der ersten zwei Geschäftsjahre eine spezielle Verteilungsvereinbarung, wonach sämtliche im ersten oder im zweiten Geschäftsjahr beigetretenen Kommanditisten hinsichtlich der Verlustzuweisung am Ende des zweiten Geschäftsjahres nach Maßgabe ihrer Kapitaleinlagen gleichgestellt sein sollten. Im Übrigen sollte ein nach Abzug von Vorabgewinnen verbleibender Restgewinn nach den Kapitalfestkonten der Gesellschafter verteilt werden. Die spezielle Verteilungsabrede der Gesellschafter hatte zur Folge, dass der Verlust des zweiten Geschäftsjahres den in diesem Jahr beigetretenen Gesellschaftern in verhältnismäßig höherem Maße zugeteilt wurde als den bereits im ersten Geschäftsjahr beigetretenen Kommanditisten.⁸⁶⁸

Nach Ansicht der Senate könne derartigen Verteilungsabreden nur dann einkommensteuerrechtlich nicht gefolgt werden, wenn sie außerbetrieblich veranlasst oder rechtsmissbräuchlich seien.⁸⁶⁹ Dies sahen weder der 4. noch der 8. Senat in den von ihnen zu entscheidenden Konstellationen als gegeben an.⁸⁷⁰ Beide Senate stellten maßgeblich darauf ab, dass die Gesellschafter im Umfang der ihnen zugewiesenen Verlustanteile auch tatsächlich wirtschaftlich belastet gewesen seien. Vor diesem Hintergrund sahen sie ein mit der erhöhten Verlustzuteilung eventuell einhergehendes Streben nach einer Steuerersparnis allein nicht als außerbetrieblich veranlasst oder rechtsmissbräuchlich an.⁸⁷¹ Der 8. Senat betonte darüber hinaus, dass die Kapitalbeschaffung im betrieblichen Interesse der Gesellschaft liege und daher ein Verzicht der Altgesellschafter auf einen dem Verhältnis ihrer Einlagen entsprechenden Ergebnisanteil als Anreiz für den Beitritt weiterer Gesellschafter nicht außerbetrieblich veranlasst sei.⁸⁷²

Bei Kapitalgesellschaften ist es zudem ständige Rechtsprechung des BFH, dass eine inkongruente Gewinnausschüttung, die zivilrechtlich wirksam vereinbart wurde, selbst dann der Besteuerung zugrunde zu legen ist, wenn sie einzig dazu dient, bei einem Anteilseigner vorhandene Ver-

867 BFH v. 17.03.1987, VIII R 293/82, BStBl. II 1987, S. 558.

868 BFH v. 17.03.1987, VIII R 293/82, BStBl. II 1987, S. 558 (Tz. 2, 4).

869 BFH v. 17.03.1987, VIII R 293/82, BStBl. II 1987, S. 558 (Tz. 23); BFH v. 07.07.1983, IV R 209/80, BStBl. II 1984, S. 53 (Tz. 20 f.).

870 BFH v. 17.03.1987, VIII R 293/82, BStBl. II 1987, S. 558 (Tz. 24); BFH v. 7.07.1983, IV R 209/80, BStBl. II 1984, S. 53 (Tz. 21).

871 BFH v. 7.07.1983, IV R 209/80, BStBl. II 1984, S. 53 (Tz. 21).

872 BFH v. 17.03.1987, VIII R 293/82, BStBl. II 1987, S. 558 (Tz. 26).

luste möglichst umfassend zum Ausgleich zu bringen.⁸⁷³ Ein damit einhergehender Steuervorteil des Anteilseigners entspreche dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, der – unter den Voraussetzungen des § 10d EStG – einen möglichst vollständigen Verlustausgleich erlaube.⁸⁷⁴ Auf dieser Grundlage wird in der Literatur auch für Personengesellschaften die Auffassung vertreten, dass inkongruente Ergebnisverteilungen selbst dann nicht als rechtsmissbräuchlich einzustufen seien, wenn ihr einziger Zweck in der Herbeiführung eines Steuervorteils liege. Dies entspreche dem allgemein anerkannten Grundsatz, dass jeder Steuerpflichtige seine Verhältnisse so gestalten darf, dass er einer möglichst geringen Steuerlast unterliegt.⁸⁷⁵

3. Folgerungen für die steuerrechtliche Wertung auf Basis des hier vertretenen Ansatzes

a) Der zivilrechtliche Gewinnverteilungsschlüssel als Zurechnungsmaßstab für den steuerlichen Gewinnanteil

Der Rechtsprechung des BFH und der ihr beipflichtenden Steuerrechtsliteratur ist nach dem hier vertretenen Ansatz zuzustimmen. Folgt man dem US-amerikanischen Recht und erkennt ebenso im deutschen Steuerrecht an, dass es allein auf einen Gleichlauf zwischen steuerrechtlicher Ergebnisverteilung und wirtschaftlicher Erfolgsteilhabe der Gesellschafter ankommt,⁸⁷⁶ stellt sich eine Verteilungsabrede, die vom Verhältnis fester Kapitalkonten abweicht, im Grundsatz nicht als problematisch dar. Verlangt schon der gesetzlich vorgegebene Gewinnverteilungsschlüssel – mit Ausnahme der Vorzugsdividende⁸⁷⁷ – keinen Bezug zum Kapitalanteil,⁸⁷⁸ so ist von weitaus größerer Relevanz, dass sämtliche handelsrechtlichen

873 BFH v. 4.05.2012, VIII B 174/11, BFH/NV 2012, S. 1330 (Tz. 3); BFH v. 27.05.2010, VIII B 146/08, BFH/NV 2010, S. 1865 (Tz. 4); BFH v. 28.06.2006, I R 97/05, BFH/NV 2006, S. 2207 (Tz. 28); BFH v. 19.08.1999, I R 77/96, BStBl. II 2001, S. 43 (Tz. 30).

874 BFH v. 19.08.1999, I R 77/96, BStBl. II 2001, S. 43 (Tz. 30).

875 Bitz, in L/B/P, EStG, 141. EL 2020, § 15 Rn. 68; Rose, FR 2002, 1, 5; Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 485; vgl. auch FG Münster v. 14.08.2013, 2 K 2483/11 F, EFG 2014, S. 29 (Tz. 54).

876 Siehe oben Kapitel 2 B.IV.2.

877 § 121 Abs. 1 HGB.

878 § 121 Abs. 3 HGB.

Vorschriften zur Gewinnverteilung dispositiver Natur sind.⁸⁷⁹ Die Gesellschafter können mithin bei der konkreten Ausgestaltung ihrer Vermögensrechte ihre Kapitalanteile völlig außer Acht lassen, so dass sich deren Bedeutung auf die einer bloßen Rechenziffer ohne Einfluss auf die vermögensmäßige Beteiligung der Gesellschafter reduziert.⁸⁸⁰ Dies gilt selbst dann, wenn die Gesellschafter ihr Beteiligungsverhältnis durch Ausweis fester Kapitalkonten zum Ausdruck bringen. Es steht den Gesellschaftern auch für diesen Fall frei, bei der laufenden zivilrechtlichen Ergebnisverteilung vom Verhältnis ihrer Vermögensbeteiligung abzuweichen.⁸⁸¹

Auch die Vorschrift des § 155 Abs. 1 HGB, die zur Schlussverteilung⁸⁸² im Rahmen der Liquidation auf das Verhältnis der Kapitalanteile in der Schlussbilanz abstellt, ist nach überwiegender Auffassung dahingehend zu verstehen, dass zunächst zur Ermittlung der Kapitalanteile in der Schlussbilanz ein Liquidationsgewinn nach dem vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter zu verteilen ist.⁸⁸³ Anschließend ist jeder Gesellschafter, dessen Kapitalanteil einen positiven Stand aufweist, berechtigt, diesen Betrag einzufordern.⁸⁸⁴ Für die Höhe des Anspruchs auf Verteilung des Schlussvermögens ist dementsprechend für jeden Gesellschafter der Stand seines Kapitalanteils – gegebenenfalls als Saldo fester und variabler Kapitalkonten – maßgeblich, der über die Zeitdauer der Gesellschaft gesehen, durch Zu- und Abschreibung von Gewinn- und Verlustanteilen beeinflusst ist.⁸⁸⁵ Damit wirkt sich auch im Rahmen der Liquidation die während des Bestehens der Gesellschaft vorgenommene Ergebnisverteilung aus.⁸⁸⁶ Schlägt sich die inkongruente Ergebnisverteilung aber im Vermögen der Gesellschafter nieder, ist sie für sich allein gesehen nicht

879 Siehe oben Kapitel 2 B.I.1.b).

880 Flume, DB 1973, 786, 787; Roth, in Baumbach/Hopt, HGB, 29. Aufl. 2020, § 155 Rn. 12 f.

881 Flume, DB 1973, 786, 787.

882 Vgl. § 155 Abs. 2 S. 2 HGB.

883 BGH v. 17.11.1955, II ZR 42/54, BGHZ 19, S. 42 (Tz. 12); Flume, DB 1973, 786, 787; Habersack, in Staub, HGB, Bd. III, 5. Aufl. 2009, § 155 Rn. 7; Hillers, Personengesellschaft und Liquidation, 1999, S. 309 ff.; Hillmann, in E/B/J/S, HGB, Bd. 1, 4. Aufl. 2020, § 155 Rn. 19.

884 Habersack, in Staub, HGB, Bd. III, 5. Aufl. 2009, § 155 Rn. 7; Hillers, Personengesellschaft und Liquidation, 1999, S. 304 ff.; Hillmann, in E/B/J/S, HGB, Bd. 1, 4. Aufl. 2020, § 155 Rn. 15; K. Schmidt, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 155 HGB Rn. 25; Roth in Baumbach/Hopt, HGB, 39. Aufl. 2020, § 155 Rn. 2.

885 Hillers, Personengesellschaft und Liquidation, 1988, S. 304; K. Schmidt, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 155 Rn. 21.

886 Flume, DB 1973, 786, 787.

ohne gesellschaftsrechtliche Grundlage.⁸⁸⁷ Die positive Begründung einer betrieblichen Veranlassung, wie sie etwa der 8. Senat des BFH in der Kapitalbeschaffung durch den Beitritt neuer Gesellschafter sieht, ist vor diesem Hintergrund nicht erforderlich. Dennoch können inkongruente Ergebnisverteilungen den Anschein erwecken, dass sie allein zur Erlangung von Steuervorteilen vereinbart wurden und deshalb im Steuerrecht als rechtsmissbräuchlich zu werten seien.⁸⁸⁸

b) Das Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs im Sinne des § 42 AO

Unter welchen Voraussetzungen eine vereinbarte Ergebnisverteilung als missbräuchliche Rechtsgestaltung einzustufen ist, bestimmt sich unter Heranziehung der vom Gesetzgeber in der gültigen Fassung des § 42 Abs. 2 AO⁸⁸⁹ verankerten Legaldefinition⁸⁹⁰ des Missbrauchs. Den Streit zwischen Innen- und Außentheorie um die Bedeutung des § 42 AO zur Bekämpfung von Steuerumgehung,⁸⁹¹ hat der Gesetzgeber mit der Neufassung der Vorschrift im Jahr 2008⁸⁹² im Sinne der Außentheorie entschieden.⁸⁹³ Ein Missbrauch liegt nach dem Gesetz vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt (§ 42 Abs. 2 S. 1 AO) und der Steuerpflichtige für seine gewähl-

887 Vgl. auch BFH v. 7.07.1983, IV R 209/80, BStBl. II 1984, S. 53 (Tz. 24).

888 Vgl. auch Desens/Bliske, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 F 192; Rose, FR 2002, S. 1, 1 f., 5; Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 348 ff.; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 443; Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 485.

889 Art. 14 Nr. 2 JStG 2008 v. 20.12.2007, BGBl. I 2007, S. 3150, 3171.

890 Spindler, StbJb 2008/2009, 39, 49; Wendt, in Hüttmann, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, DStJG 33 (2010), 117, 126.

891 Vgl. hierzu Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. EL 2020, § 42 (bis 31.12.2007) AO Rn. 7a ff.; Englisch, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 5 Rz. 118 f.; Fischer, in H/H/Sp, AO/FGO, 257. EL 2020, § 42 AO Rn. 71 ff.

892 Art. 14 Nr. 2 JStG 2008 v. 20.12.2007, BGBl. I 2007, S. 3150, 3171.

893 Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. EL 2020, Vorbemerkungen zur Neufassung durch das JStG 2008 § 42 (seit 1.1.2008) Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten Rn. 4a; ders., Ubg 2008, 31, 32; Hahn, DStZ 2008, 481, 484; Hey, Beihefter zur DStR 3 2014, S. 8, 9f.; Hüttemann, DStR 15, 1146, 1147 f.

te Gestaltung keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe nachweist (§ 42 Abs. 2 S. 2 AO).

Als charakteristisch für missbräuchliche Rechtsgestaltungen zur Steuerumgehung wird es gesehen, dass sie entweder den Tatbestand einer belastenden Steuernorm nach seinem Wortlaut – und damit der Grenze seiner Auslegung⁸⁹⁴ – nicht erfüllen, der hierdurch verwirklichte wirtschaftliche Erfolg aber nach dem Zweck der Steuernorm einer Steuerbelastung unterliegen sollte (Tatbestandsvermeidung⁸⁹⁵) oder zwar der Wortlaut einer begünstigenden Steuernorm erfüllt wird, der Eintritt der Begünstigung aber nicht dem Zweck der Norm entspricht (Tatbestandserschleichung⁸⁹⁶).⁸⁹⁷ Mit Blick auf gesellschaftsrechtliche Ergebnisverteilungsabreden ist hiernach die Zuweisung eines aus steuerlicher Sicht unangemessen hoch einzustufenden Ergebnisanteils als Tatbestandserschleichung zu werten und spiegelbildlich hierzu, in der bei einem anderen Gesellschafter korrespondierend zu niedrig vorgenommenen Ergebniszuweisung eine Tatbestandsvermeidung zu sehen.⁸⁹⁸ Rechtsfolge einer Steuerumgehung durch eine missbräuchliche Rechtsgestaltung ist für Zwecke der Besteuerung die Fiktion einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen Gestaltung (§ 42 Abs. 1 S. 3 AO).

Auf eine Definition des für die Einordnung als Gestaltungsmissbrauch zentralen⁸⁹⁹ Begriffs der Unangemessenheit durch weitere wertende, unbestimmte Rechtsbegriffe wurde nach der Gesetzesbegründung bewusst verzichtet, um eine Fortentwicklung der Rechtsordnung nicht zu behindern.⁹⁰⁰ Zur Ausfüllung des Begriffs verweist die Gesetzesbegründung lediglich auf die Rechtsprechung des BFH zu § 42 AO a.F.⁹⁰¹ Maßgeblich soll im Sinne der Rechtsprechung insbesondere sein, ob die Gestaltung „von verständigen Dritten in Anbetracht des wirtschaftlichen Sachverhalts

894 Englisch, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 5 Rn. 58 m.w.N.

895 Vgl. Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. EL 2020, § 42 (bis 31.12.2007) AO Rn. 5.

896 Vgl. Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. EL 2020, § 42 (bis 31.12.2007) AO Rn. 5.

897 Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. EL 2020, § 42 (bis 31.12.2007) AO Rn. 1, 5, 11; Englisch, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 5 Rn. 116.

898 Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, 353 f.

899 Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. EL 2020, Vorbemerkungen zur Neufassung durch das JStG 2008 § 42 (seit 1.1.2008) Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten Rn. 17; Ratschow, in Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 42 Rn. 48.

900 BT-Drs. 16/7036, S. 24.

901 BT-Drs. 16/7036, S. 24.

und der wirtschaftlichen Zielsetzung ohne den Steuervorteil nicht gewählt worden wäre.⁹⁰² Als „Relationsbegriff“⁹⁰³ erfordert die Unangemessenheit stets die Identifikation eines Bezugspunktes und eines Wertungsmaßstabes.⁹⁰⁴ Hierbei ist § 42 Abs. 1 S. 3 AO, der im Fall eines Missbrauchs als Rechtsfolge die Fiktion einer den „wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen“ rechtlichen Gestaltung anordnet, zu entnehmen, dass die gewählte Gestaltung in Bezug zu dem verwirklichten wirtschaftlichen Erfolg zu setzen ist.⁹⁰⁵ Als Bezugspunkt für die gewählte rechtliche Gestaltung kommen nur solche Gestaltungen in Betracht, die zum selben wirtschaftlichen Erfolg führen.⁹⁰⁶

Ausgehend von dem wirtschaftlichen Niederschlag eines inkongruenten Ergebnisverteilungsmaßstabs im Vermögen der Gesellschafter, ist das Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs im Sinne des § 42 AO zu verneinen, selbst wenn die inkongruente Ergebnisverteilung zu einer Steuerersparnis eines oder mehrerer Gesellschafter führen sollte.⁹⁰⁷ Im Hinblick auf eine mögliche Unangemessenheit einer inkongruenten Verteilungsabrede ist als Bezugspunkt ein dem Verhältnis der Vermögensbeteiligungen der Gesellschafter entsprechender Verteilungsschlüssel naheliegend. Betrachtet man allerdings die wirtschaftliche Auswirkung jedweder Ergebnisverteilung, wird deutlich, dass sie das Vermögen des jeweils begünstigten oder belasteten Gesellschafters immer auch tatsächlich in der Höhe berührt,

902 BT-Drs. 16/7036, S. 24. So z.B. BFH v. 1.2.2001, IV R 3/00, BStBl. II 2001, S. 520 (Tz. 30) m.w.N.

903 Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. EL 2020, Vorbemerkungen zur Neufassung durch das JStG 2008 § 42 (seit 1.1.2008) Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten Rn. 17.

904 Hey, BB 2009, 1044, 1046; Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. EL 2020, Vorbemerkungen zur Neufassung durch das JStG 2008 § 42 (seit 1.1.2008) Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten Rn. 17; Englisch, in Tipke/Lang, 23. Aufl. 2018, § 5 Rn. 126; Ratschow, in Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 42 Rn. 49; Spindler, StbJb 2008/2009, 39, 54 f.

905 Drüen, Ubg 2008, 31, 35; ders., in Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. EL 2020, Vorbemerkungen zur Neufassung durch das JStG 2008 § 42 (seit 1.1.2008) Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten; Englisch, in Tipke/Lang, 23. Aufl. 2018, § 5 Rn. 126; Ratschow, in Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 42 Rn. 49; Spindler, StbJb 2008/2009, 39, 54 f.

906 Ratschow, in Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 42 Rn. 49.

907 BFH v. 25.09.2018, IX R 35/17, BStBl. II 2019, S. 167 (Tz. 18); BFH v. 17.03.1987, VIII R 293/82, BStBl. II 1987, S. 558 (Tz. 23); BFH v. 7.07.1983, IV R 209/80, BStBl. II 1984, S. 53 (Tz. 20 f.); Bitz, in L/B/P, EStG, 141. EL 2020, § 15 Rn. 68; Rose, FR 2002, S. 1, 5; Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 485.

in der sie Anteile am Gewinn oder Verlust umfasst.⁹⁰⁸ Damit schlagen sich die den Gesellschaftern laufend zugeteilten Gewinne und Verluste, ungeachtet eines kongruenten oder inkongruenten Maßstabs, per Saldo spätestens im Zeitpunkt des Ausscheidens des Gesellschafters bzw. der Liquidation der Gesellschaft in der vorgenommenen Höhe in seinem Vermögen nieder. Ein inkongruenter Verteilungsschlüssel kann daher nicht zu einem kongruenten, der sich an den Vermögensbeteiligungen orientiert, in Bezug gesetzt werden, da er sich in seiner wirtschaftlichen Auswirkung von diesem unterscheidet. Die Frage der Angemessenheit eines inkongruenten Verteilungsschlüssels gegenüber einer kongruenten Ergebnisverteilung stellt sich damit im Grundsatz nicht.

Sie erlangt allerdings dann Bedeutung, wenn die inkongruente Ergebnisverteilung so ausgestaltet ist, dass sie über eine gewisse Periode betrachtet, zu einem Ausgleich in der wirtschaftlichen Erfolgsteilnahme führt und das saldierte Ergebnis für den jeweiligen Gesellschafter – über die Jahre betrachtet – demjenigen entspricht, das auch bei einer kongruenten Verteilung eingetreten wäre. Dem widmet sich der folgende Abschnitt.

II. Gegenläufig ausgestaltete, inkongruente Verteilungen

Wolfgang Schön berichtet unter Verweis auf *Brigitte Knobbe-Keuk* von einem Gutachtenfall, der ein großes Einzelhandelsunternehmen mit zwei paritätisch beteiligten Gesellschaftern betraf. Diese hatten im Grundsatz vereinbart, laufende Erträge aus dem Unternehmen zu gleichen Teilen untereinander aufzuteilen. In Erwartung einer investitionsbedingten Verlustphase änderten die Gesellschafter allerdings ihre Verteilungsabrede dergestalt, dass der anstehende Verlust im Verhältnis 90 zu 10 verteilt werden sollte. Zudem sollten demjenigen Gesellschafter, der 90 Prozent der Verluste erhalten hatte, im Anschluss bis zum Ausgleich 90 Prozent der Gewinne zugerechnet werden. In der Folge war wie zuvor eine hälftige Beteiligung der Gesellschafter an den Erträgen vorgesehen.⁹⁰⁹

Hier fehlt es an einer wirtschaftlichen Auswirkung der inkongruenten Ergebnisverteilung, wenn sich die künftigen Ergebniszusweisungen der einzelnen Wirtschaftsjahre tatsächlich so einstellen, dass sie sich per Saldo wechselseitig neutralisieren. Die ursprünglich quotale Ergebnisbeteiligung

908 Siehe oben Kapitel 2 B.IV.1.

909 Schön, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011, 139, 154.

der Gesellschafter ändert sich dann – auf die Gesamtperiode betrachtet – nicht. Im Ergebnis sind die beiden Gesellschafter im Gutachtenfall sowohl vor der Änderung des Verteilungsschlüssels als auch nach dem Ausgleich der inkongruenten Verlust- und Gewinnzuweisungen je zur Hälfte am Erfolg der Gesellschaft beteiligt.

1. Deutschland

In der deutschen Steuerpraxis findet sich zu dieser konkreten Gestaltungsproblematik keine explizite Auffassung.⁹¹⁰ Eine Korrektur der vereinbarten Ergebnisverteilung kann sich nach der geltenden Rechtslage nur aus dem Tatbestand des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG oder unter Anwendung des § 42 AO ergeben.⁹¹¹

a) Der Tatbestand des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG

Auf der Grundlage des hier vertretenen Ansatzes stellt sich die inkongruente Verteilungsabrede im Gutachtenfall als tatbestandsmäßig dar, ist doch § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG dahingehend zu verstehen, dass Zurechnungsgrundlage für den Ergebnisanteil allein die Beteiligung an der Gesellschaft ist, die auch den zivilrechtlich vereinbarten Ergebnisverteilungsschlüssel als Zurechnungsmaßstab für steuerliche Zwecke umfasst.⁹¹²

Betrachtet man eine Fallgestaltung, die – wie in dem Gutachtenfall – vordergründig eine inkongruente Verteilung von Verlusten betrifft, zeigt sich deutlich, dass der Beitragsgedanke der Rechtsprechung – unabhängig von seiner fehlenden Berechtigung⁹¹³ – nicht zielführend ist. Ausgehend von der Rechtsprechung des BFH, die die Tatbestandsmäßigkeit einer Ergebnisverteilung als Zusammenhang zwischen dem Ergebnisanteil eines Gesellschafters und seinem Beitrag zum Gesellschaftszweck begreift,⁹¹⁴ wäre im Gutachtenfall die Abweichung der Gesellschafter von ihrer ursprünglichen, kongruenten Ergebnisverteilung daraufhin zu untersuchen,

910 Vgl. aus der Literatur einzig Schwandtner, *Disquotale Gewinnausschüttungen*, 2006, S. 365 f.

911 Schwandtner, *Disquotale Gewinnausschüttungen*, 2006, S. 330 ff.

912 Siehe oben Kapitel 2 B.IV.2.a)bb)(6.).

913 Siehe oben Kapitel 2 B.IV.2.a)bb)(6.).

914 Siehe oben Kapitel 2 B.I.2. und B.IV.2.a)bb)(5.).

ob sie ihre Grundlage in veränderten Beiträgen der Gesellschafter findet. Allenfalls ließe sich für positive Ergebnisverteilungen eine Wertkorrelation zwischen Arbeits- und Kapitalbeiträgen finden, die die Grundlage einer Angemessenheitsprüfung bilden könnte. In Verlustfällen kann ein derartiger Verteilungsmaßstab aber nicht spiegelbildlich angewendet werden. Die Interessenlage der Gesellschafter bei der Verteilung von Gewinnen kann nicht ohne weiteres mit der Interessenlage bei Verlusten gleichgesetzt werden. Mag etwa ein im Vergleich zu den übrigen Gesellschaftern höherer Gewinnanteil eines Gesellschafter für den Fall eines positiven Ergebnisses seine Rechtfertigung in einer persönlichen Leistung des Gesellschafter finden, so kann die von ihm gleichermaßen erbrachte Leistung im Verlustfall nicht stets eine erhöhte Verlusttragungspflicht begründen.⁹¹⁵ Ebenso muss ein erhöhter Kapitaleinsatz nicht zwangsläufig mit einer erhöhten Verlustzuweisung einhergehen.⁹¹⁶ Dies ist im Übrigen auch in die gesetzgeberische Grundkonzeption eingeflossen, wie sich der Vorschrift des § 121 HGB entnehmen lässt. Während den Gesellschaftern hiernach für den Fall eines Gewinns in Abhängigkeit zu ihren Kapitalanteilen ein Vorzugsgewinnanteil⁹¹⁷ eingeräumt wird (§ 121 Abs. 1 S. 1 HGB), sieht § 121 Abs. 3 HGB die Verteilung eines Verlustes schlicht nach Köpfen vor. Aus dem Beitragsgedanken des BFH lässt sich damit für die Verteilung von Verlusten kein Maßstab ableiten. Entscheidend muss sein, dass sich eine inkongruente Verlustzuteilung in diesem Umfang auch tatsächlich im Vermögen der einzelnen Gesellschafter wirtschaftlich auswirkt.

Auf Ebene des Tatbestandes kann allerdings nur die Auswirkung des einzelnen Wirtschaftsjahres in den Blick genommen werden, erfasst doch § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG den Anteil des Gesellschafter am jeweiligen Jahresergebnis der Gesellschaft. Hiernach ist die inkongruente Verlustzuteilung auch dann als tatbestandsmäßig einzustufen, wenn sie – wie im Gutachtenfall – durch eine spätere inkongruente Gewinnzuteilung neutralisiert werden soll, denn mit Blick auf das einzelne Wirtschaftsjahr, in dem eine Verlustzuteilung erfolgt, geht hiermit auch das Risiko einer wirtschaftlichen Belastung der Gesellschafter einher.

915 Bormann/Hellberg, DB 1997, 2415, 2417; vgl. auch Grunewald, in MüKo HGB, Bd. 3, 4. Aufl. 2019, § 168 Rn. 5, der im Fall einer Sonderleistung eines Gesellschafter unter Umständen sogar eine geringere Verlusttragungspflicht eines Gesellschafter für angemessen hält.

916 Grunewald, in MüKo HGB, Bd. 3, 4. Aufl. 2019, § 168 Rn. 5.

917 Roth, in Baumbach/Hopt, HGB, 39. Aufl. 2020, § 121 Rn. 1.

b) Die steuerrechtliche Korrektur auf der Grundlage des § 42 AO

Bezogen auf die Gesamtperiode könnte jedoch die fehlende wirtschaftliche Auswirkung der inkongruenten Ergebnisverteilung im Rahmen des § 42 AO als Gestaltungsmissbrauch zu werten sein. Während bei einer nicht gegenläufig ausgestalteten, inkongruenten Verteilungsabrede ein als Bezugspunkt gewählter, kongruenter Verteilungsschlüssel zur Überprüfung der Angemessenheit der rechtlichen Gestaltung zu keinem vergleichbaren wirtschaftlichen Erfolg führt,⁹¹⁸ ist die wirtschaftliche Auswirkung bei gegenläufig ausgestalteten, inkongruenten Verteilungsabreden von den beteiligten Gesellschaftern entsprechend einer ausschließlich kongruenten Verteilung zumindest geplant. Dass sich dabei ein vergleichbarer wirtschaftlicher Erfolg beider Verteilungsvarianten nicht identisch in ein und demselben Wirtschaftsjahr einstellt, steht grundsätzlich der Wertung einer missbräuchlichen Gestaltung nicht entgegen. § 42 AO erlaubt es, Einzelakte, die nach dem Vorhaben des Steuerpflichtigen in sachlichem Zusammenhang stehen, in ihrer wirtschaftlichen Auswirkung einer Gesamtbetrachtung zu unterwerfen.⁹¹⁹ Im Gegensatz zum Tatbestand des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG ermöglicht es § 42 AO mithin, die wirtschaftliche Auswirkung einzelner Ergebniszuteilungen nicht nur bezogen auf das zugehörige Wirtschaftsjahr, sondern auf ihre Gesamtperiode in den Blick zu nehmen.

Führt man sich mit Blick auf die Kapitalkontenentwicklung vor Augen, dass im beschriebenen Gutachtenfall die Auswirkung der anfänglichen Verlustzuteilungen durch nachträgliche Gewinnzuweisungen wieder vollständig neutralisiert werden können, ist es denkbar, dass im Zeitpunkt der Liquidation der Gesellschaft gegenüber dem Kapitalkontenstand bei von Anfang an quotaler Verteilung der Verluste und späterer Gewinne keinerlei Unterschied besteht. Ist ein inkongruenter Verteilungsschlüssel so ausgestaltet, dass sich die inkongruente Ergebnisverteilung bei einer Prognosebetrachtung der Gesamtperiode wirtschaftlich vergleichbar einer kongruenten Verteilung auswirken kann, ist es gerechtfertigt, die Frage nach der Angemessenheit zu stellen.

918 Siehe oben Kapitel 3 A.I.3.b).

919 Englisch, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 5 Rn. 123; Fischer, in H/H/Sp, AO/FGO, 257. EL 2020, § 42 AO Rn. 43. Siehe zur Rechtsprechung des BFH zum Gesamtplan insbesondere BFH v. 19.01.2011, X B 43/10, BFH/NV 2011, S. 636 f; BFH v. 18.03.2004, III R 25/02, BStBl. II 2004, 787; BFH v. 22.01.2002, VIII R 46/00, BStBl. II 2002, S. 685; BFH v. 18.12.2001, VIII R 10/01, BStBl II 2002, S. 463; BFH v. 18.01.2001, IV R 58/99, BStBl. II 2001, S. 393.

Wird die kongruente Ergebnisverteilung als Bezugspunkt der gegenläufig ausgestalteten inkongruenten Verteilungsvereinbarung identifiziert, stellt sich in einem nächsten Schritt die Frage nach dem Maßstab, anhand dessen die Angemessenheit bzw. Unangemessenheit zu beurteilen ist.⁹²⁰ Nach der Rechtsprechung⁹²¹ und einem Teil der Literatur⁹²² kann sich dieser Wertungsmaßstab nur aus dem Steuergesetz ergeben, dessen Umgehung in Frage steht. Maßgeblich ist hiernach, ob es dem *Telos* der potentiell umgangenen Steuernorm entspricht, dass die gewählte Gestaltung im Gegensatz zu anderen rechtlichen Gestaltungen, die zum selben wirtschaftlichen Erfolg führen, den Tatbestand erfüllt bzw. nicht erfüllt.⁹²³ Diese Auffassung basiert auf der Überzeugung, dass § 42 AO dem Ziel der Durchsetzung einer gleichmäßigen Besteuerung (Art. 3 GG) dient und hierzu der Gestaltungsfreiheit der Steuerpflichtigen Grenzen setzt.⁹²⁴ Abweichend hiervon geht *Wolfgang Schön*⁹²⁵ von einem engeren Begriffsverständnis aus und setzt „Unangemessenheit“ mit „innerer Widersprüchlichkeit“⁹²⁶ gleich. Eine normzweckorientierte Bestimmung der Unangemessenheit, die mit Blick auf eine gleichmäßige Besteuerung sämtliche Sachverhalte erfassen will, die den Wertungen des potentiell umgangenen

920 Siehe oben Kapitel 3 A.I.3.b).

921 Z.B. BFH v. 20.07.2018, IX R 5/15, BFHE 262, S. 135 (Tz. 28); BFH v. 17.01.2017, VIII R 7/13, BStBl. II 2017, S. 700 (Tz. 43); BFH v. 7.12.2010, IX R 40/09, BStBl. II 2011, S. 427 (Tz. 10); BFH v. 16.9.2004, IV R 11/03, BStBl. II 2004, S. 1068 (Tz. 21); BFH v. 18.3.2004, III R 25/02, BStBl. II 2004, S. 787 (Tz. 75); BFH v. 27.10.2005, IX R 76/03, BStBl. II 2006, S. 359 (Tz. 15.); BFH v. 11.11.2004, V R 36/02, BFH/NV 2005, S. 392 (19); BFH v. 19.05.2004, III R 18/02, BStBl. II 2004, S. 980 (Tz. 56); BFH v. 19.05.1993, I R 124/91, BStBl. II 1993, S. 889 (Tz. 16).

922 Insbesondere Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. EL 2020, Vorbemerkungen zur Neufassung durch das JStG 2008 § 42 (seit 1.1.2008) Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten Rn. 17; Fischer, in H/H/Sp, AO/FGO, 257. EL 2020, § 42 AO Rn. 64; Hey, BB 2009, 1044, 1046; Ratschow, in Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 42 Rn. 49; Spindler, StbJb 2008/2009, 39, 55; Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2. Aufl. 2012, § 35 Rn 4.123.

923 Ratschow, in Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 42 Rn. 49.

924 Insbesondere Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. EL 2020, § 42 (bis 31.12.2007) AO Rn. 15 f.; Ratschow, in Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 42 Rn. 16; Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2. Aufl. 2012, § 35 Rn. 4.11, 4.123; vgl. zur Neufassung des § 42 AO auch BT-Drs 16/7036, S. 6.

925 Vgl. zum Folgenden Schön, in Hüttemann, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, DStJG 33 (2010), 29, 58 ff.

926 Schön, in Hüttemann, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, DStJG 33 (2010), 29, 36, 60.

Gesetzes entsprechen, lehnt er ab.⁹²⁷ Dies geschieht vor dem Hintergrund, dass *Schön* die Zielsetzung des § 42 AO nicht in einem Ausgleich zwischen einer verfassungsrechtlich garantierten Gestaltungsfreiheit des Steuerbürgers einerseits und dem verfassungsrechtlichen Gebot der gleichmäßigen Besteuerung andererseits sieht.⁹²⁸ Stattdessen legt er der Vorschrift des § 42 AO ein „strenge[s] Verständnis des Legalitätsprinzips“⁹²⁹ zugrunde. Das aus dem Legalitätsprinzip abzuleitende Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung lege dem Gesetzgeber die Verantwortung auf, die steuerpflichtigen Sachverhalte festzusetzen. Außerhalb dieser Festsetzungen treffe die Bürger keine Steuerpflicht, unabhängig davon, ob diese auf eine fehlende Besteuerung vertraut oder entsprechend disponiert hätten.⁹³⁰ Das aus Art. 3 GG abzuleitende Gebot der gleichmäßigen Besteuerung binde zwar den Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der Steuertatbestände, könne aber keinen Besteuerungstatbestand ersetzen. Im Falle einer gleichheitswidrigen Rechtslage könne diese nur durch einen Gesetzgebungsakt aus der Welt geschafft werden, nicht aber durch eine Heranziehung der vom Tatbestand nicht erfassten Steuerpflichtigen.⁹³¹ Hieran ändere auch die Vorschrift des § 42 AO nichts, da die dort verankerten Voraussetzungen eines Missbrauchs nicht als Ausfluss des Gleichheitssatzes in Art. 3 GG verstanden werden könnten.⁹³² Das Legalitätsprinzip und der damit einhergehende Schutz des Steuerpflichtigen müssten jedoch in den Hintergrund treten, wenn sich der Steuerpflichtige rechtsuntreu, insbesondere widersprüchlich, verhielte. Für diesen Fall sei es gerechtfertigt, wenn der Gesetzgeber mittels des § 42 AO in Abweichung zum Legalitätsprinzip einen angemessenen Sachverhalt fingiere und der Besteuerung unterwerfe.⁹³³ Als unangemessen stuft *Schön* daher „zirkuläre oder saldierende

927 Schön, in Hüttemann, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, DStJG 33 (2010), 29, 59.

928 Schön, in Hüttemann, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, DStJG 33 (2010), 29, 59.

929 Schön, in Hüttemann, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, DStJG 33 (2010), 29, 36.

930 Schön, in Hüttemann, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, DStJG 33 (2010), 29, 34 ff., 60.

931 Schön, in Hüttemann, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, DStJG 33 (2010), 29, 36 ff.

932 Schön, in Hüttemann, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, DStJG 33 (2010), 29, 58 f.

933 Schön, in Hüttemann, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, DStJG 33 (2010), 29, 59 f.

Konstruktionen⁹³⁴ ein, mithin solche Gestaltungen, die von vornherein keinen wirtschaftlichen Gehalt aufweisen oder sich im Ergebnis in ihrer wirtschaftlichen Auswirkung neutralisieren und damit ausschließlich der Vermeidung einer steuerlichen Belastung oder der Erlangung einer steuerlichen Begünstigung dienen.⁹³⁵

Einer Bewertung dieser unterschiedlichen Auffassungen bedarf es an dieser Stelle nicht, ist doch die hier fragliche Unangemessenheit gegenläufig ausgestalteter inkongruenter Verteilungsabreden nach beiden Ansätzen gleichermaßen zu beurteilen.

aa) Das normzweckorientierte Verständnis von Unangemessenheit

Auf der Grundlage des normzweckorientierten Ansatzes der Rechtsprechung und eines Teils der Literatur ist im Hinblick auf die Unangemessenheit maßgeblich auf den *Telos* des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG abzustellen. Dieser liegt in der Bestimmung der Gesellschaftereinkünfte beim gemeinschaftlichen Betrieb eines gewerblichen Unternehmens.⁹³⁶ Die Zu-

934 Schön, in Hüttemann, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, DStJG 33 (2010), 29, 60.

935 Schön, in Hüttemann, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, DStJG 33 (2010), 29, 59 f.; im Anschluss hieran Hüttemann, DStR 2015, 1146, 1148.

936 BFH v. 25.06.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751 (Tz. 203); Desens/Bliske in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 2, Rätke, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 81; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 161. Demgegenüber gehen insbesondere Knobbe-Keuk und Schön von einem doppelten Zweck des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG aus. Zum einen solle die Verwirklichung einer wettbewerbsneutralen Behandlung der unterschiedlichen Unternehmenseinzelträger im Ertragsteuerrecht sichergestellt werden, mit dem Ziel, den Gewinn einer Personengesellschaft im Entstehungsjahr vollumfänglich der Besteuerung zu unterwerfen (Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 9 I 1 (S. 362), § 10 II 1 (S. 427); Schön, StuW 1988, 253, 257 f.; ders., DStR 1993, 185, 191 f.). Darüber hinaus soll aber zusätzlich auch die Beteiligung des einzelnen Gesellschafters am wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaftstätigkeit steuerlich erfasst werden (Schön, StuW 1988, 253, 260 f.; ders., StuW 1996, 275, 285 ff.). Mit Blick auf die hier problematisierte Angemessenheit eines inkongruenten gegenüber einem kongruenten Verteilungsschlüssel verliert dieser Streit jedoch an Bedeutung, steht doch nicht die vollständige Erfassung des Gesellschaftsgewinns, sondern allein der Umfang der Teilhabe des einzelnen Gesellschafters am Erfolg der Gesellschaft in Frage. Dessen steuerrechtlich korrekte Erfassung ist aber zweifelsfrei vom Zweck des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG umfasst.

rechnung des Gesellschaftsergebnisses an den einzelnen Gesellschafter erfolgt hierbei auf der Grundlage seiner Mitunternehmerstellung, die zum Ausdruck bringt, dass der Betrieb der Gesellschaft auf seine Rechnung und Gefahr geführt wird.⁹³⁷ Letzteres ergibt sich nach herrschender Auffassung aus dem Umstand, dass der Gesellschafter im Verbund mit anderen Gesellschaftern Unternehmerinitiative entfaltet und Unternehmerrisiko trägt.⁹³⁸

Aus der Mitunternehmerinitiative, die sich in der Einflussnahme des Gesellschafters auf die Unternehmung manifestiert,⁹³⁹ lässt sich allerdings kein Schluss auf den Umfang der Ergebniszurechnung ziehen. Ungeachtet dessen, dass die Anforderungen der Rechtsprechung an das Vorliegen der Mitunternehmerinitiative äußerst gering sind⁹⁴⁰ und zum Teil schon die Ausübung von Kontrollrechten ausreichen soll,⁹⁴¹ ist durch dieses Merkmal nichts über die vermögensmäßige Teilhabe der Gesellschafter ausgesagt.⁹⁴² Diese zeigt sich allein im Merkmal des Mitunternehmerrisikos, das die Teilhabe des Gesellschafters am Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens voraussetzt.⁹⁴³ Die Zurechnung des Ergebnisanteils erfolgt mithin auf der Erwägung, dass der Gesellschafter Nutznießer – bzw. im Verlustfall Lastenträger – der Gesellschaftstätigkeit ist.⁹⁴⁴ Dementsprechend muss der Ergebnisanteil des Gesellschafters Ausdruck seines Beteiligungsrisikos sein, das regelmäßig durch den gesellschaftsvertraglich vereinbarten Ver-

937 BFH v. 3.07.1995, GrS 1/93, BStBl. II 1995, S. 617 (Tz. 55); BFH v. 3.05.1993, GrS 3/92, BStBl. II 1993, S. 616 (Tz. 61); Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 9 II (S. 390); Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 206 f.; Schön, StuW 1996, 275, 285 f.

938 Vgl. z.B. aus der neueren Rechtsprechung BFH v. 20.09.2018, IV R 39/11, BStBl. II 2019, S. 131 (Tz. 22); BFH v. 19.07.2018, IV R 10/17, BFH/NV 2018, S. 1268 (Tz. 28); BFH v. 16.05.2018, VI R 45/16, BStBl. II 2019, S. 60 (Tz. 14); siehe auch BFH v. 3.05.1993, GrS 3/92, BStBl. II 1993, S. 616 (Tz. 61) m.w.N.; Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 206; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 1 Rn. 262; hingegen nur auf Mitunternehmerrisiko abstellend Hennrichs, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 10 Rn. 37; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 9 II 3 c (S. 390 mit Fn. 144); Schön, StuW 1996, 275, 286.

939 Vgl. nur Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 263 m.w.N.

940 Dötsch, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011, 7, 30; Hennrichs, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 10 Rn. 37.

941 Vgl. insbesondere BFH v. 25.06.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751 (Tz. 210) m.w.N.

942 Vgl. auch Pinkernell, Einkünftezurechnung, 2001, S. 94.

943 BFH v. 25.06.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751 (Tz. 211).

944 Schön, StuW 1988, 253, 260 f.; ders., StuW 1996, 275, 284 ff.

teilungsschlüssel vermittelt wird. Hierin manifestiert sich zugleich der Maßstab für den Umfang der Chance und des Risikos aus der Zurechnung des Gesellschaftsergebnisses.⁹⁴⁵ Insoweit ist dem einzelnen Gesellschafter ein anteiliger Gewinn oder Verlust nur zuzurechnen, als er auch tatsächlich Nutznießer bzw. Lastenträger der Gesellschaftstätigkeit ist. Der gesellschaftsrechtliche Verteilungsschlüssel widerspricht jedoch dann dem Zweck des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG, wenn er nicht Ausdruck dieser Beteiligungschance bzw. dieses Beteiligungsrisikos ist.⁹⁴⁶

Allein die Gegenläufigkeit der vereinbarten Verteilungen auf die einzelnen Wirtschaftsjahre läuft dem Zweck des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG allerdings noch nicht entgegen; denn der zukünftige Erfolg der Unternehmung ist regelmäßig mit einem Risiko behaftet, so dass im Zeitpunkt der Vereinbarung der Verteilungsabrede nicht absehbar ist, ob die Ergebniszuteilung eines Wirtschaftsjahres tatsächlich durch die gegenläufige Verteilung eines darauffolgenden Wirtschaftsjahres ausgeglichen werden wird.⁹⁴⁷ So setzt sich im Gutachtenfall der Gesellschafter, der einen überproportional hohen Verlustanteil erhält, grundsätzlich dem Risiko aus, dass er tatsächlich in diesem Umfang einer wirtschaftlichen Belastung unterliegt, weil zukünftige Gewinne der Gesellschaft ausbleiben und ihn die persönliche Außenhaftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern bzw. eine Nachschusspflicht gegenüber der Gesellschaft im Rahmen der Liquidation trifft.⁹⁴⁸

Die Gegenläufigkeit stellt sich jedoch dann als problematisch dar, wenn das zukünftige Gesellschaftsergebnis leicht zu prognostizieren ist, etwa, weil der Unternehmensgegenstand zu gleichmäßig hohen und mit einiger Sicherheit erzielbaren Einnahmen führt. Soll in einem solchen Fall der inkongruente Verteilungsschlüssel nur vorübergehend, d.h., bis zu einem Ausgleich der gegenläufigen Verteilungen gültig sein, machen sich die Gesellschafter allein die Abschnittsbesteuerung zunutze, ohne dass der Ergebniszuteilung eines Wirtschaftsjahres für sich gesehen, ein wirtschaftlicher Zweck zukommt. Wirtschaftliches Ziel dieser Gestaltung ist es, innerhalb kurzer Zeit die inkongruente Verlustzuteilung wieder auszugleichen, so dass sich im Ergebnis wirtschaftlich eine kongruente Gewinnbeteiligung

945 Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttung, 2006, S. 359 ff. Siehe oben Kapitel 2 B.IV.1.

946 Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttung, 2006, S. 359.

947 Ebenso Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttung, 2006, S. 365.

948 Ebenso Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttung, 2006, S. 365. Siehe oben Kapitel 2 B.IV.1.

der Gesellschafter niederschlägt.⁹⁴⁹ Geht in diesem Fall die inkongruente Verlustzuteilung gegenüber einer kongruenten Verteilung mit einem Steuervorteil eines Gesellschafters einher, ist ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten anzunehmen.⁹⁵⁰

bb) Unangemessenheit im Sinne widersprüchlichen Verhaltens

Zur selben Einschätzung gelangt man auf der Grundlage des Ansatzes von *Wolfgang Schön*. Die gegenläufig ausgestaltete inkongruente Verteilungsabrede bildet geradezu den Paradefall des von ihm geforderten widersprüchlichen Verhaltens des Steuerpflichtigen. Ist das zukünftige Gesellschaftsergebnis leicht zu prognostizieren und soll der inkongruente Verteilungsschlüssel nur vorübergehend bis zum Ausgleich der gegenläufigen Ergebniszuteilungen gelten, kommt der Inkongruenz keinerlei wirtschaftliche Bedeutung zu, da sich die inkongruenten Ergebniszuteilungen der einzelnen Wirtschaftsjahre bezogen auf die Gesamtperiode mit einiger Sicherheit gegenseitig neutralisieren werden. Einen wirtschaftlichen Niederschlag erfährt vor diesem Hintergrund nur die quotale Ergebnisverteilung, während das Ziel der inkongruenten Ergebnisverteilung allein in der Erlangung eines Steuervorteils liegt. Vor diesem Hintergrund ist die steuerrechtliche Korrektur der vereinbarten Ergebnisverteilung in Abweichung zum Legalitätsprinzip gerechtfertigt.

c) Zwischenergebnis

Die dem Gutachtenfall zugrundeliegende Fallgestaltung stellt sich mithin als tatbestandsmäßig dar, ist jedoch im Einzelfall nach § 42 AO als missbräuchliche Gestaltung einzustufen. Maßgeblich hierfür ist, ob sich der Gesellschafter, der einen überproportional hohen Verlustanteil erhält, auch tatsächlich dem Risiko einer Verlusttragung aussetzt. Im Falle einer Neuinvestition wird dies regelmäßig zu bejahen sein, sind doch deren Erfolgsaussichten üblicherweise risikobehaftet. Das Haftungsrisiko des Gesellschafters muss demgegenüber in den Hintergrund treten, wenn im

949 Vgl. auch Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttung, 2006, S. 365.

950 Die Gesellschafter können allerdings im Einzelfall beachtliche außersteuerliche Gründe für die Wahl einer solchen Gestaltung nachweisen, § 42 Abs. 2 S. 2 AO.

Einzelfall der Unternehmensgegenstand die sichere Prognose zukünftiger Gewinne erlaubt.

2. USA

Anders als in der deutschen Steuerrechtslehre und -praxis werden gegenläufig ausgestaltete inkongruente Verteilungen im Rahmen der US-amerikanischen Steuerrechtsordnung ausführlich problematisiert. Die US-amerikanischen Treasury Regulations stufen den *economic effect* solcher Verteilungen nur dann als *substantial* ein, sofern im Zeitpunkt der Vereinbarung die ernsthafte Möglichkeit besteht, dass die Verteilung – unabhängig von steuerlichen Auswirkungen – wesentlich auf das dem Gesellschafter zur Verfügung stehende Entnahmevermögen Einfluss nimmt.⁹⁵¹ Dies verneinen die Regulations jedenfalls für Konstellationen, in denen lediglich einzelne Einkommensbestandteile bestimmten Gesellschaftern mit günstigen steuerlichen Charakteristika zugeordnet werden (*shifting tax consequences*) sowie für Konstellationen, in denen eine gezielte Zuordnung von Gewinnen oder Verlusten zu einer bestimmten Periode erfolgt (*transitory allocations*).⁹⁵²

a) *Shifting tax consequences*

Ergebnisverteilungen mit *shifting tax consequences* zeichnen sich dadurch aus, dass Ergebnisbestandteile mit besonderen steuerlichen Charakteristika speziell einem Gesellschafter zugeteilt werden und diese Zuteilung im Hinblick auf die übrigen Gesellschafter im selben Wirtschaftsjahr durch die Zuweisung anderer Ergebnisbestandteile wertmäßig ausgeglichen wird.⁹⁵³

951 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(iii)(a). Siehe zu dieser ersten Grundregel der Regulations bereits oben Kapitel 2 B.II.2.c)bb)(2.) (a).

952 Siehe oben Kapitel 3 A.II.2.

953 Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 10.04 (4) (a).

Beispiel⁹⁵⁴

M und N sind zu gleichen Teilen an einer *general partnership* beteiligt, die ein Gewerbe betreibt. Um die Kreditwürdigkeit der Gesellschaft zu erhöhen, erbringen die Gesellschafter zusätzliche Bareinlagen, die für die Dauer der nächsten drei Wirtschaftsjahre zu gleichen Teilen in Anleihen und Aktien investiert werden sollen, wobei Zinsen aus den Anleihen sowie ein Gewinn aus der Veräußerung der Anleihen steuerfrei sind. Im ersten Jahr des Investitionszeitraums werden die Einkünfte des M aller Wahrscheinlichkeit nach einem höheren Steuersatz als diejenigen des N unterliegen. Die beiden Gesellschafter vereinbaren daher im Zeitpunkt, in dem die Investitionsentscheidung getroffen wird, dass im ersten Wirtschaftsjahr von den ersten 10.000 USD an Anleihezinsen 90% an M und 10% an N zugewiesen werden sollen. Zudem sollen ebenfalls im ersten Wirtschaftsjahr von den ersten 10.000 USD an Dividenden 10% an M und 90% an N verteilt werden. Zinsen und Dividenden der nächsten zwei Wirtschaftsjahre sowie ein Gewinn bzw. Verlust aus der Veräußerung der Anleihen und Aktien teilen die Gesellschafter demgegenüber hälftig untereinander auf. Es ist davon auszugehen, dass die Anforderungen des *Basic Test*⁹⁵⁵ erfüllt sind.

Nach den Richtlinien liegen in einem Wirtschaftsjahr *shifting tax consequences* vor, wenn es im Zeitpunkt, in dem die Verteilungsabrede getroffen wurde, äußerst wahrscheinlich ist, dass der Stand der Kapitalkonten infolge der verabredeten Verteilung am Ende des betreffenden Wirtschaftsjahres nicht wesentlich von demjenigen Stand abweichen wird, der bei einer Verteilung in Übereinstimmung mit den Beteiligungen der Gesellschafter (*partners interest in the partnership*⁹⁵⁶) bestünde, sich zugleich aber infolge der verabredeten Verteilung die Gesamtsteuerlast der Gesellschafter verringert.⁹⁵⁷ Im Rahmen der Prüfung der Gesamtsteuerlast der Gesellschafter sind dabei auch die steuerlichen Verhältnisse der Gesellschafter außerhalb der Gesellschaft zu berücksichtigen.⁹⁵⁸

Die Einordnung des vorliegenden Beispielfalls machen die Regulations davon abhängig, ob es im Zeitpunkt der Vereinbarung der Verteilung be-

954 In Anlehnung an. Treas Reg. § 1.704-1(b)(5) Example 7(ii).

955 Siehe oben Kapitel 2 B.II.2.c)bb)(1.)a).

956 Siehe oben Kapitel 2 B.II.2.b).

957 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(iii)(b).

958 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(iii)(b).

reits äußerst wahrscheinlich ist, dass die Gesellschaft im ersten Wirtschaftsjahr sowohl Zins- als auch Dividendeneinkünfte in einem Mindestumfang von jeweils 10.000 USD erzielen wird. Ist dies der Fall, verneinen sie das Merkmal der *substantiality*, da bereits im Zeitpunkt der Vereinbarung der Verteilung anzunehmen ist, dass sich die Kapitalkontenstände von M und N im Vergleich zu einer hälftigen Aufteilung der ersten 10.000 USD an Zins- und Dividendeneinkünfte nicht unterscheiden werden. Einzige Konsequenz der speziellen Verteilungsabrede wäre somit eine Reduzierung der Gesamtsteuerlast der Gesellschafter. Das Entnahmevermögen von M und N bliebe demgegenüber unberührt.⁹⁵⁹ Ist im Zeitpunkt der Vereinbarung der Verteilung dagegen nicht absehbar, in welcher Höhe die Gesellschaft Zins- und Dividendeneinkünfte erzielen und ob sich der Umfang der Zins- und Dividendeneinkünfte entsprechen wird, lehnen die Regulations das Vorliegen von *shifting tax consequences* ab.⁹⁶⁰

Entscheidend für die Zulässigkeit einer speziellen Verteilungsabrede ist somit, ob sich die Gesellschafter dem Risiko aussetzen, dass sich hierdurch auch ihre wirtschaftliche Teilhabe an der Unternehmung ändert. Wie sich die Einkünfte innerhalb des Investitionszeitraums tatsächlich entwickeln, ist für die Bestimmung der *shifting tax consequences* grundsätzlich unbeachtlich. Für den Fall, dass am Ende eines Wirtschaftsjahres die Voraussetzungen der *shifting tax consequences* tatsächlich eingetreten sind, stellen die Regulations allerdings die Vermutung auf, dass bereits in dem Zeitpunkt, in dem die Verteilungsabrede getroffen wurde, der Eintritt dieser Situation als äußerst wahrscheinlich galt. Diese Vermutung kann von den Gesellschaftern widerlegt werden.⁹⁶¹

Das Beispiel verdeutlicht, dass das Erfordernis des *economic effect* im US-amerikanischen Recht allein nicht ausreicht, um Verteilungsabreden zu verhindern, deren Hauptzweck eine Steuerersparnis der Gesellschafter ist; denn bedingt durch die Zuteilung einzelner steuerlicher Ergebnisbestandteile ist es im US-amerikanischen Recht möglich, Einkünfte mit besonderen steuerlichen Charakteristika vorrangig denjenigen Gesellschaftern zuzuweisen, deren persönliche Einkommensteuerverhältnisse diesen Charakteristika am besten entsprechen. Wird zugleich mit der vorrangigen Zuordnung bestimmter Ergebnisbestandteile an einen Gesellschafter eine ausgleichende Zuordnung an die anderen Gesellschafter vorgenommen, wirkt sich die Verteilung auf die *book capital accounts* und damit in der

959 Treas Reg. § 1.704-1(b)(5) Example 7(ii).

960 Treas Reg. § 1.704-1 (b)(5) Example 7(iii).

961 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(iii)(b).

Folge auf die wirtschaftliche Teilhabe der Gesellschafter gleichmäßig aus. Einzige Folge einer solchen Verteilung ist damit eine Steuerersparnis der Gesellschafter. Durch das Erfordernis der *substantiality* werden solche Verteilungsabreden, die einzig in der besonderen Zuordnung steuerlicher Charakteristika bestehen, als unzulässig ausgeschlossen.⁹⁶²

b) *Transitory allocations*

Transitory allocations haben die gleiche Verteilungsmethode zur Grundlage wie *shifting tax consequences*, nur mit dem Unterschied, dass der Ausgleich der besonderen Ergebniszuteilungen nicht in ein und demselben Steuerjahr erfolgt.⁹⁶³ In diesem Zusammenhang greifen die Richtlinien eine Gestaltung auf, die an den von *Wolfgang Schön* beschriebenen Gutachtenfall erinnert:

Beispiel⁹⁶⁴

C und D gründen eine *general partnership* und erbringen jeweils eine Bareinlage in Höhe von 100.000 USD. Alleiniger Gesellschaftszweck soll der Erwerb und die Vermietung einer Maschine sein. Die Gesellschaft nimmt ein Darlehen über 800.000 USD auf, erwirbt anschließend für 1.000.000 USD eine Maschine und vermietet diese mit einer Laufzeit von 12 Jahren an ein solventes Unternehmen. Die Maschine ist über einen 5-Jahres-Zeitraum abzuschreiben. Der Gesellschaftsvertrag erfüllt die Anforderungen der Regulations an das Vorliegen eines *economic effect*⁹⁶⁵. Zudem haben C und D im Gesellschaftsvertrag vereinbart, dass anfängliche Verluste der Gesellschaft zu 90 Prozent C und zu 10 Prozent D zugewiesen werden sollen. Ab dem Zeitpunkt, ab dem die Gesellschaft Gewinne erzielt, sollen diese zunächst wiederum zu 90 Prozent C zugewiesen werden, bis das Ausmaß der zuvor zugewiesenen Verluste erreicht ist. Anschließend sollen Gewinne und Verluste der Gesellschaft hälftig zwischen C und D aufgeteilt werden. Auch am *cash flow* sollen C und D gleichmäßig

962 Burke, *Federal Income Taxation of Partners and Partnerships in a nutshell*, 5. Aufl. 2016, S. 122; Cauble/Polsky, 16 *Florida Tax Review* (2014), 479, 491; Cunningham/Cunningham, *The Logic of Subchapter K*, 5. Aufl. 2017, S. 79.

963 Cunningham/Cunningham, *The Logic of Subchapter K*, 5. Aufl. 2017, S. 82; Lipton/Carman/Fassler/Schwidetzky, *Partnership Taxation*, 3. Aufl. 2012, § 5.03 (S. 132).

964 Vgl. *Treas. Reg. § 1.704-1(b)(5) Example 2*.

965 Siehe oben Kapitel 2 B.II.2.c)bb)(1.).

partizipieren. Aufgrund der zulässigen fünfjährigen Abschreibungsdauer der Maschine erwartet die Gesellschaft in den ersten fünf Jahren Verluste aus ihrer Unternehmung. In den darauffolgenden 7 Jahren rechnet sie mit Gewinnen, die zum Teil auf fehlende Abschreibungen, zum Teil auf andere Umstände zurückzuführen sind. Mit großer Wahrscheinlichkeit werden die Verluste der Gesellschaft in den Jahren 01 bis 05 jeweils 100.000 USD, 90.000 USD, 80.000 USD, 70.000 USD und 60.000 USD betragen. In den Jahren 06 bis 12 wird die Gesellschaft mit hoher Wahrscheinlichkeit Gewinne in Höhe von jeweils 40.000 USD, 50.000 USD, 60.000 USD, 70.000 USD, 80.000 USD, 90.000 USD und 100.000 USD erzielen.

Transitory allocations sind in der Diktion der Regulations gegeben, wenn der Gesellschaftsvertrag den vollständigen oder großteiligen Ausgleich einer oder mehrerer ursprünglicher Verteilungen (*original allocation(s)*) durch eine oder mehrere spätere Verteilungen (*offsetting allocation(s)*) vorsieht und es im Zeitpunkt, in dem die Verteilungsabrede getroffen wurde, äußerst wahrscheinlich ist, dass der Stand der Kapitalkonten infolge der verabredeten Verteilung am Ende desjenigen Zeitraums, auf den sich die Verteilungsabrede erstreckt, nicht wesentlich von demjenigen Stand abweichen wird, der bei einer Verteilung in Übereinstimmung mit den Beteiligungen der Gesellschafter (*partners interest in the partnership*⁹⁶⁶) bestünde, sich zugleich aber infolge der speziellen Verteilungsabrede die Gesamtsteuerlast der Gesellschafter verringert.⁹⁶⁷ Auch in Bezug auf *transitory allocations* stellen die Regulations für den Fall, dass die maßgeblichen Voraussetzungen am Ende des Zeitraums, auf den sich die Verteilungsabrede bezieht, tatsächlich eingetreten sind, die widerlegbare Vermutung auf, dass bereits im Zeitpunkt der Vereinbarung der Verteilung der Eintritt dieser Situation als äußerst wahrscheinlich galt.⁹⁶⁸

Der Beispielsfall der Richtlinien erfüllt diese Kriterien. Entwickelt man hypothetisch die *book capital accounts* aufgrund der angenommenen Verluste und Gewinne bis zum Ende eines 12 Jahreszeitraums fort, ergäbe sich folgendes Bild:

966 Siehe oben Kapitel 2 B.II.2.b).

967 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(iii)(c).

968 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(iii)(b), (c).

3. Kapitel: Analyse ausgewählter Problemfälle

Tabellarische Darstellung

Gesellschafter	C	book capital	D	book capital
Einlage		100.000		100.000
<i>Verlust 01</i>	<u>./ 90.000</u>		<u>./ 10.000</u>	
	31.12.01	10.000		90.000
<i>Verlust 02</i>	<u>./ 81.000</u>		<u>./ 9.000</u>	
	31.12.02	./ 71.000		81.000
<i>Verlust 03</i>	<u>./ 72.000</u>		<u>./ 8.000</u>	
	31.12.03	./ 143.000		73.000
<i>Verlust 04</i>	<u>./ 63.000</u>		<u>./ 7.000</u>	
	31.12.04	./ 206.000		66.000
<i>Verlust 05</i>	<u>./ 54.000</u>		<u>./ 6.000</u>	
	31.12.05	./ 260.000		60.000
<i>Gewinn 06</i>	<u>+ 36.000</u>		<u>+ 4.000</u>	
	31.12.06	./ 224.000		64.000
<i>Gewinn 07</i>	<u>+ 45.000</u>		<u>+ 5.000</u>	
	31.12.07	./ 179.000		69.000
<i>Gewinn 08</i>	<u>+ 54.000</u>		<u>+ 6.000</u>	
	31.12.08	./ 125.000		75.000
<i>Gewinn 09</i>	<u>+ 63.000</u>		<u>+ 7.000</u>	
	31.12.09	./ 62.000		82.000
<i>Gewinn 10</i>	<u>+ 72.000</u>		<u>+ 8.000</u>	
	31.12.10	10.000		90.000
<i>Gewinn 11</i>	<u>+ 81.000</u>		<u>+ 9.000</u>	
	31.12.11	91.000		99.000
<i>Gewinn 12</i>	<u>+ 9.000</u>		<u>+ 1.000</u>	
	31.12.11			
Zwischensumme		100.000		100.000
<i>Restgewinn</i>	<u>+ 45.000</u>		<u>+ 45.000</u>	
	31.12.12	145.000		145.000

Damit führt die verabredete Zuweisung von Gewinnen und Verlusten über den Zeitraum von 12 Wirtschaftsjahren zu demselben Kapitalkontenstand, der sich auch bei einer hälftigen Aufteilung der Verluste (400.000 USD) und Gewinne (490.000 USD) entsprechend den Beteiligungen der Gesellschafter ergeben hätte. Ein Ausgleich der inkongruenten Verlustzuweisung an C stellt sich zudem bereits im Zeitpunkt der Vereinbarung der Verteilungsabrede als äußerst wahrscheinlich dar, denn die Vereinbarung einer festen Vertragslaufzeit, die Solvenz des Mieters sowie der fest umrissene Abschreibungszeitraum für die Maschine lassen eine sichere Prognose der Ergebnisaussichten der Gesellschaft zu.⁹⁶⁹

969 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(5) Example 2.

Die Gestaltung des Beispielsfalles müsste hiernach an sich als unzulässig eingestuft werden. Die Regulations verneinen jedoch ausnahmsweise das Vorliegen einer *transitory allocation*, wenn es im Zeitpunkt, in dem die spezielle Verteilungsabrede getroffen wird, sehr wahrscheinlich ist, dass die anfängliche Verteilung innerhalb der darauffolgenden fünf Jahre weder vollständig noch zum größten Teil ausgeglichen sein wird (sog. *five-year rule*⁹⁷⁰).⁹⁷¹ Erstrecken sich die anfängliche und die ausgleichende Verteilung jeweils über mehrere Wirtschaftsjahre, ist dabei die anfängliche Verteilung des ersten Jahres mit der ersten ausgleichenden Verteilung in Beziehung zu setzen (*first-in, first-out basis*).⁹⁷²

Der untenstehenden tabellarischen Übersicht ist zu entnehmen, dass die Verlustzuteilung an C im Jahr 01 mit hoher Wahrscheinlichkeit erst im Jahr 08, die Verlustzuteilung des Jahres 02 im Jahr 09, die Verlustzuteilung des Jahres 03 im Jahr 10, die Verlustzuteilung des Jahres 04 im Jahr 11 und die Verlustzuteilung des Jahres 05 im Jahr 12 ausgeglichen sein wird. Damit werden sämtliche originären Verteilungen der Jahre 01 bis 05 jeweils nicht innerhalb eines 5 Jahres-Zeitraums durch eine ausgleichende Verteilung in ihrer Auswirkung auf die wirtschaftliche Teilhabe des C neutralisiert, mit der Folge, dass die Regulations den *economic effect* sämtlicher originären und ausgleichenden Verteilungen der Jahre 01 bis 12 als *substantial* ansehen.⁹⁷³

970 McKee et al., *Federal Taxation of Partnerships and Partners*, Stand 02/2020, § 11.02 (2) (b) (i).

971 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(iii)(c).

972 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(iii)(c).

973 Vgl. Treas. Reg. § 1.704-1(b)(5) Example 2.

Übersicht der Ergebniszuteilungen an C:

Wj.	Verlust jährlich	Verlust summiert	Gewinne jährlich	Gewinne summiert
01	90.000			
02	81.000	171.000		
03	72.000	243.000		
04	63.000	306.000		
05	54.000	360.000		
<hr/>				
06			36.000	
07			45.000	81.000
08			54.000	135.000
09			63.000	198.000
10			72.000	270.000
11			81.000	351.000
12	bis zum Ausgleich		9.000	360.000
	Aufteilung Rest		45.000	405.000

Im Ergebnis vermuten die Regulations mithin in abstrakt-generalisierender Weise, dass sich innerhalb von fünf Jahren die wirtschaftlichen Verhältnisse derart verändern können, dass sich die Gesellschafter stets dem Risiko aussetzen, dass sich die spezielle Verteilungsabrede tatsächlich wirtschaftlich auswirkt.⁹⁷⁴ Dieses Risiko sehen die Richtlinien als ausreichend dafür an, dass die Ergebnisverteilung die wirtschaftliche Teilhabe der Gesellschafter berührt. Eine mögliche Steuerersparnis fällt dann nicht mehr ins Gewicht.⁹⁷⁵

c) Zwischenergebnis

Als Zwischenergebnis bleibt festzuhalten: Eine inkongruente Ergebnisverteilung wird im US-amerikanischen Steuerrecht grundsätzlich anerkannt,

974 Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 10.04 (4) (a).

975 Das Richtlinienbeispiel schweigt allerdings dazu, inwiefern die *after-tax exception* (Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(iii)(a), siehe oben Kapitel 2 B.II.2.c)bb)(2.)(b)) eine Rolle spielt. Dies ist in der Besteuerungspraxis bislang ungeklärt, vgl. hierzu Cunningham/Cunningham, The Logic of Subchapter K, 5. Aufl. 2017, S. 85 mit Fn 41.; McKee et al., Federal Taxation of Partnerships and Partners, Stand 02/2020, § 11.02 (2) (b) (iv).

wenn sich die laufend zugeteilten Gewinne bzw. Verluste im Zeitpunkt der Liquidation der Gesellschaft tatsächlich im Vermögen des einzelnen Gesellschafters per Saldo niederschlagen. Eindeutig als unzulässig werden jedoch solche Konstellationen identifiziert, in denen sich eine spezielle Verteilungsabrede in ihrer wirtschaftlichen Auswirkung im Zeitpunkt der Liquidation aller Wahrscheinlichkeit nach nicht von der allgemeinen Verteilungsabrede der Gesellschafter unterscheidet, infolge der speziellen Verteilungsabrede aber eine Steuerersparnis eines oder mehrerer Gesellschafter herbeigeführt wird. Eine Steuerersparnis der Gesellschafter wird mithin nur dann akzeptiert, wenn mit ihr zugleich das Risiko einer wirtschaftlichen Belastung korreliert. Dabei stellen die Richtlinien allerdings die unwiderlegbare Vermutung auf, dass eine spezielle Verteilung, die sich mit großer Wahrscheinlichkeit nicht innerhalb von fünf Jahren in ihrer wirtschaftlichen Auswirkung neutralisieren wird, stets das Risiko einer wirtschaftlichen Belastung in sich birgt.

3. Vereinigtes Königreich

Im Vereinigten Königreich knüpft s 850 ITTOIA 2005 für steuerliche Zwecke an die gesellschaftsvertragliche Ergebnisverteilungsabrede der Gesellschafter an,⁹⁷⁶ so dass auch von den Kapitaleinlagen der Gesellschafter abweichende Ergebnisverteilungen vom britischen Steuerrecht im Ausgangspunkt anerkannt werden.⁹⁷⁷ Problematisiert werden entsprechende Verteilungsabreden, ähnlich wie in Deutschland, hauptsächlich im Hinblick auf Familienpersonengesellschaften⁹⁷⁸ und wirtschaftliche Interessenverflechtungen⁹⁷⁹. Zu gegenläufig ausgestalteten inkongruenten Verteilungen zwischen fremden Gesellschaftern findet sich demgegenüber weder in der Steuerrechtspraxis noch in der Steuerrechtslehre eine explizite Auffassung.

976 Siehe oben Kapitel 2 B.III.2a).

977 Vgl. HMRC, Business Income Manual, 82055.

978 Siehe unten Kapitel 3 D.I.3.

979 Siehe unten Kapitel 3 D.II.3.

a) Das *Ramsay Principle*

Denkbar ist es, dass entsprechende Gestaltungen in Anwendung des *Ramsay Principle*⁹⁸⁰ für steuerlich unbeachtlich erklärt werden könnten. Dieses „Prinzip“ beschreibt – ähnlich dem deutschen Konzept der wirtschaftlichen Betrachtungsweise⁹⁸¹ – lediglich eine Form der Gesetzesauslegung, die auf den Zweck der einschlägigen Steuervorschrift abstellt. Maßgeblich ist hiernach, ob die Steuervorschrift statt an die äußere Form einer Rechts-handlung, an einen hiermit üblicherweise verwirklichten wirtschaftlichen Gehalt anknüpfen will.⁹⁸² Konstellationen, in denen Gerichte dieses Prinzip herangezogen haben, zeichneten sich regelmäßig dadurch aus, dass mehrere Einzelhandlungen vom Steuerpflichtigen planmäßig zu einer Gesamtmaßnahme verbunden worden waren und sich Handlungen im Rahmen dieser Gesamtmaßnahme – einzig mit dem Ziel einer Steuervermeidung – in ihrer wirtschaftlichen Auswirkung gegenseitig aufhoben („*self-cancelling*“⁹⁸³).⁹⁸⁴ All dies trifft auf gegenläufig ausgestaltete inkongruente Verteilungsabreden zu, sind doch die Verteilungen der einzelnen Wirtschaftsjahre Teil einer einheitlichen Verteilungsabrede und hieraus ersichtlich, vom Steuerpflichtigen als Gesamtmaßnahme intendiert. Zu-

980 Grundlegend *W.T. Ramsay Ltd. v. Inland Revenue Commissioners* [1982] A.C. 300; vgl. hierzu auch Freedman, in Lang et al., *GAARs*, 2016, Ch. 37 Rn. 1.3; Murray, *Tax Avoidance*, 3. Aufl. 2016, Rn. 1-012, 7-001; Osterloh-Konrad, *Die Steuerumgehung*, 2019, S. 368 ff.

981 Vgl. eingehend zur Analyse des *Ramsay Principle* Osterloh-Konrad, *Die Steuerumgehung*, 2019, S. 368 ff.

982 Regelmäßig wird das *Ramsay Principle* in der Rechtsprechung mit folgenden Worten umschrieben: „The ultimate question is whether the relevant statutory provisions, construed purposively, were intended to apply to the transaction, viewed realistically.“ (grundlegend *Barclays Mercantile Business Finance Limited vs. Mawson* [2004] 3 WLR 1383, 1394 mit Verweis auf die Formulierung von Ribeiro PJ, Richter am Hong Kong Court of Final Appeal, in der Entscheidung *Collector of Stamp Revenue v. Arrowtown Assets Ltd* [2003] HKCFA 46; siehe z. B. auch *UBS AG v. Commissioners for Her Majesty’s Revenue Customs* [2016] 1 WLR 1005, 1025).

983 *W. T. Ramsay Ltd. v. Inland Revenue Commissioners* [1982] A. C. 300, 314, 328.

984 *Z.B. Inland Revenue Commissioners v. Scottish Provident Institution* [2004] 1 WLR 3172, 3172; *MacNiven (HM Inspector of Taxes) v. Westmoreland Investments Ltd* [2003] 1 A. C. 311, 314; *W. T. Ramsay Ltd. v. Inland Revenue Commissioners* [1982] A. C. 300, 314. Dass Einzelhandlungen vorliegen, die sich in ihrer wirtschaftlichen Auswirkung gegenseitig aufheben, ist jedoch nicht notwendiges Kriterium für die Anwendbarkeit des *Ramsay Principle*, vgl. z.B. *Furniss (Inspector of Taxes) v. Dawson* [1984] A. C. 474, 492.

dem sind sie darauf ausgerichtet, sich in ihrer wirtschaftlichen Auswirkung wechselseitig aufzuheben, so dass sich die Inkongruenz im Ergebnis wirtschaftlich nicht auswirkt. Ob es darüber hinaus bei Anwendung des *Ramsay Principles* eine Rolle spielt, wie wahrscheinlich der gegenseitige Ausgleich der inkongruenten Verteilungen der einzelnen Wirtschaftsjahre im Zeitpunkt der Vereinbarung ist, lässt sich nicht eindeutig bestimmen. Anfangs stellte die Rechtsprechung noch maßgeblich darauf ab, dass jegliche praktische Wahrscheinlichkeit, dass die Ereignisse nicht in der vorgeschriebenen Reihenfolge stattfinden würden, fehlen müsse.⁹⁸⁵ Jüngst entschied der *Supreme Court* demgegenüber, dass die Zusammenfassung mehrerer Einzelhandlungen zu einer Gesamtmaßnahme nicht auf der Grundlage der Wahrscheinlichkeit ihres Eintritts zu beurteilen sei; entscheidend sei vielmehr die Zielsetzung und Erwartung der Parteien, ungeachtet der Möglichkeit, dass der Eintritt der Einzelschritte nicht so erfolgen könnte, wie von den Parteien beabsichtigt.⁹⁸⁶ Dies könnte darauf hindeuten, dass die objektiv zu erwartenden Gesellschaftsergebnisse im Zeitpunkt der Vereinbarung der Verteilung und die hierauf basierende Wahrscheinlichkeit eines Ausgleichs der gegenläufigen Verteilungen für die Anwendung des *Ramsay Principles* irrelevant sind; andererseits können die Zielsetzungen und Erwartungen der Parteien nur anhand objektiver Umstände bestimmt werden. Im Falle einer unsicheren Ergebnisprognose im Zeitpunkt der Verteilungsvereinbarung wird man wohl nicht ohne Weiteres eine entsprechende Erwartung der Gesellschafter auf Ausgleich der gegenläufigen Verteilungen annehmen können. Ungeachtet dessen, sind aber nach der Rechtsprechung das Ziel der Steuervermeidung und die gegenseitige Aufhebung von Einzelhandlungen allein nicht ausreichend, um Gestaltungen für steuerlich unbeachtlich zu erklären. Vielmehr muss eine zweckgerichtete Auslegung der einschlägigen Steuervorschriften ergeben, dass diese nicht die einzelne Handlung, sondern die Gesamtmaßnahme in den Blick nimmt.⁹⁸⁷ Der für die Ergebnisverteilung bei Perso-

985 Z.B. *Craven (Inspector of Taxes) v. White (Stephen), Inland Revenue Commissioners v. Bowater Property Developments, Baylis (Inspector of Taxes) v. Gregory* [1989] A.C. 398, 514; *W. T. Ramsay Ltd. v. Inland Revenue Commissioners* [1982] A. C. 300, 314, 324.

986 *RFC 2012 Plc (in liquidation) (formerly the Rangers Football Club Plc) v. Advocate General for Scotland (Scotland)* [2017] 1 WLR 2767, 2790; *Inland Revenue Commissioners v. Scottish Provident Institution* [2004] 1 WLR, 3172, 3183.

987 Z.B. *RFC 2012 Plc (in liquidation) (formerly the Rangers Football Club Plc) v. Advocate General for Scotland (Scotland)* [2017] 1 WLR 2767, 2775; *UBS AG v.*

nengesellschaften maßgeblichen Vorschrift des s 850 ITTOIA 2005 lässt sich jedoch nur schwerlich entnehmen, welche Intention der Gesetzgeber hiermit verfolgt, verweist doch die Vorschrift in ihrem Absatz 1 zur Ermittlung des Ergebnisanteils des einzelnen Gesellschafters lediglich auf die Verteilungsabrede (*profit-sharing arrangements*) der Gesellschafter, ohne dass sich hieraus Anhaltspunkte entnehmen ließen, ob der Gesetzgeber strikt an die zivilrechtliche Gestaltungsfreiheit der Gesellschafter oder an die tatsächliche wirtschaftliche Begünstigung bzw. Belastung der Gesellschafter anknüpfen will. Es lässt sich daher zur Relevanz des *Ramsay Principle* für Ergebnisverteilungsabreden von Personengesellschaften keine eindeutige Aussage treffen.

b) Die britische GAAR

Vor diesem Hintergrund könnte die im Rahmen des *Finance Act 2013* in das britische Steuerrecht aufgenommene GAAR Bedeutung erlangen.⁹⁸⁸ Aufgrund der erst kürzlich erfolgten Einführung der GAAR existiert jedoch derzeit noch keine gesicherte Anwendungspraxis.⁹⁸⁹ Die vorliegende Untersuchung muss sich daher mit der vorsichtigen Einschätzung begnügen, wie sich die Relevanz der GAAR in Bezug auf Ergebnisverteilungsabreden in Personengesellschaften auf der Grundlage der Gesetzesmerkmale und deren Erläuterungen in den Richtlinien des HMRC⁹⁹⁰ darstellen könnte.

Der Tatbestand der britischen GAAR setzt das Vorliegen einer missbräuchlichen (*abusive*) Steuergestaltung (*tax arrangement*) voraus.⁹⁹¹ Unter den Begriff des *tax arrangement* fasst das Gesetz jegliche Gestaltung, bei der – unter Zugrundelegung sämtlicher Umstände – die Annahme gerechtfertig-

Commissioners for Her Majesty's Revenue Customs [2016] 1 WLR 1005, 1025; Barclays Mercantile Business Finance Limited vs. Mawson [2004] 3 WLR 1383, 1394.

988 Vgl. Finance Act 2013 Part 5 (ss 206-215).

989 Burchner/Cape/Hodkin, IFA Cahiers 2018, vol. 103A, S. 809, 818; Freedman, in Lang et al., GAARs, 2016, Ch. 37 Rn. 2.6.

990 Die Richtlinien des HMRC (GAAR Guidance) sind, soweit sie vom GAAR Advisory Panel anerkannt wurden, von den Gerichten bei der Anwendung der GAAR zu berücksichtigen, s 211(2)(a) FA 2013. Auch wenn sie keine gesetzliche Bindungswirkung entfalten, erlangen die Richtlinien vor diesem Hintergrund doch ein gewisses Gewicht, vgl. Freedman, in Lang et al., GAARs, 2016, Ch. 37 Rn. 2.2.

991 S 206(1) FA 2013.

tigt ist, dass der einzige Zweck oder einer der Hauptzwecke dieser Gestaltung die Erlangung eines Steuervorteils⁹⁹² ist.⁹⁹³ Ein Steuervorteil liegt hierbei in jeder für den Steuerpflichtigen günstigen Steuerfolge.⁹⁹⁴ Wird eine missbräuchliche Steuergestaltung bejaht, ist der Erlangung von Steuervorteilen durch Vornahme solcher Anpassungen (*adjustments*) entgegenzuwirken, die gerecht (*just*) und angemessen (*reasonable*) sind.⁹⁹⁵ Welche Anpassungen im Einzelfall als geboten einzustufen sind, richtet sich laut den Richtlinien danach, welche Gestaltung ein Steuerpflichtiger gewählt hätte, der dasselbe wirtschaftliche Ergebnis erreichen will, ohne zugleich den unzulässigen Steuervorteil anzustreben.⁹⁹⁶

Eine gegenläufig ausgestaltete inkongruente Ergebnisverteilung, die sich bezogen auf die Gesamtperiode wirtschaftlich nicht auswirkt, wird auf dieser Grundlage als *tax arrangement* eingestuft werden können. Ausgehend von den Richtlinien, die das Merkmal des *tax arrangement* weit verstanden wissen wollen,⁹⁹⁷ wird der Schwerpunkt der Prüfung wohl auf der Missbräuchlichkeit der Ergebnisverteilungsabrede liegen. Diesbezüglich stellt die GAAR maßgeblich darauf ab, ob die Gestaltungswahl des Steuerpflichtigen in Bezug auf die einschlägigen Steuervorschriften als angemessene Handlung (*reasonable course of action*) einzuordnen ist. Nach dem sog. „*double reasonable test*“ ist hierfür entscheidend, dass vernünftigerweise angenommen werden kann, die gewählte Gestaltung sei als angemessen einzustufen.⁹⁹⁸ Hierdurch soll die Schwelle zur Missbräuchlichkeit äußerst hoch angesetzt und dem Umstand Rechnung getragen werden, dass es in Bezug auf ein und dieselbe Gestaltung unterschiedliche Einschätzungen im Hinblick auf ihre Missbräuchlichkeit geben kann. Die Grenze der Miss-

992 Zu beachten ist, dass der Bereich der Steuern, auf den die GAAR Anwendung findet, beschränkt ist, vgl. s 206(3) FA 2013. Diese Beschränkung wird hier allerdings nicht relevant, sind doch sämtliche Ertragsteuern vom Anwendungsbereich der GAAR erfasst, vgl. s 206(3)(a), (b), (c) FA 2013.

993 S. 207(1) FA 2013.

994 HMRC, GAAR Guidance, C 2.2. Vgl. im Einzelnen die Aufzählung des s. 208(a) bis (f) FA 2013.

995 S 209(1), (2) FA 2013.

996 HMRC, GAAR Guidance, B 13.3, C 6.3.5.

997 HMRC, GAAR Guidance, C 3.8 f.

998 Vgl. s 207(2) FA 2013: „Tax arrangements are “abusive” if they are arrangements the entering into or carrying out of which cannot reasonably be regarded as a reasonable course of action in relation to the relevant tax provisions, having regard to all the circumstances (...)”. Hierzu auch GAAR Guidance, C 5.10.1; siehe auch Burchner/Cape/Hodkin, Anti-avoidance measures, IFA Cahiers 2018, vol. 103A, 809, 814 ff.

bräuchlichkeit soll nur dann überschritten sein, wenn die Annahme einer angemessenen Gestaltung nach jeder vernünftigen Betrachtungsweise unvertretbar ist.⁹⁹⁹

Relevant in Bezug auf die Angemessenheit ist nach dem Gesetz insbesondere, ob die wesentlichen Folgen der Gestaltung mit den Prinzipien, auf denen die einschlägigen Steuernormen basieren, sowie mit den politischen Zielen, die mit ihnen verfolgt werden, übereinstimmen. Kann die Zielsetzung einer Regelung nicht eindeutig bestimmt werden, ist für die Bestimmung der Angemessenheit einer Gestaltung maßgeblich darauf abzustellen,¹⁰⁰⁰ ob ihre Folgen durch einzelne oder mehrere gekünstelte („*contrived*“) oder ungewöhnliche („*abnormal*“) Schritte erreicht wurden¹⁰⁰¹ oder ob mittels der Gestaltung Gesetzeslücken ausgenutzt werden sollen¹⁰⁰². Vergleichbar dem deutschen Recht wird hierbei regelmäßig der wirtschaftliche Gehalt der gewählten Gestaltung relevant.¹⁰⁰³ Die Richtlinien identifizieren als Zielbereich der GAAR vor allem gekünstelte Gestaltungen, deren steuerliche Folgen nicht mit ihrer rechtlichen und wirtschaftlichen Auswirkung korrespondieren.¹⁰⁰⁴

Gegenläufig ausgestaltete inkongruente Verteilungen könnten auf dieser Grundlage für steuerlich unbeachtlich erklärt werden, sofern sie gegenüber einer kongruenten Verteilung zu einem Steuervorteil eines oder mehrerer Gesellschafter führen und kein korrespondierendes wirtschaftliches Risiko der Gesellschafter abbilden. Insofern dürfte auch im britischen Recht für die Einordnung derartiger Verteilungsabreden relevant werden, ob mit einem Ausgleich der gegenläufigen Verteilungen bereits im Zeitpunkt ihrer Vereinbarung zu rechnen ist; ist dies der Fall, stellt die Gegenläufigkeit einen gekünstelten Weg dar, um eine Steuerersparnis zu erreichen und im Ergebnis zugleich die kongruente Gewinnenteilhabe beizubehalten, ohne dass sich die Gesellschafter dem Risiko des wirtschaftlichen Niederschlags der Inkongruenz tatsächlich aussetzen. Die Folge ist, dass der steuerliche Verlustabzug höher als die zugrundeliegende wirtschaftliche Belastung ist – eine Konstellation, die die britische GAAR ausdrücklich als mögliches Indiz für die Missbräuchlichkeit einer Gestaltung nennt.¹⁰⁰⁵ Viel spricht also dafür, dass auch das britische Recht gegenläufig

999 HMRC, GAAR Guidance, C 5.10.3.

1000 HMRC, GAAR Guidance, C 5.7.7 und C 5.7.8.

1001 HMRC, GAAR Guidance, C 5.7.7.; GAAR Guidance D 2.8., D 2.8.1.

1002 S 207(2)(b) FA 2013.

1003 Burchner/Cape/Hodkin, IFA Cahiers 2018, vol. 103A, 809, 815.

1004 HMRC, GAAR Guidance, D 2.8. und D 2.8.1.

1005 S 207(4)(b) FA 2013.

ausgestaltete inkongruente Verteilungen nicht uneingeschränkt anerkennt. Eine gesicherte Rechtspraxis in Bezug auf die GAAR und ihre Anwendung auf Ergebnisverteilungsabreden bei Personengesellschaften existiert jedoch nicht.

4. Vergleichende Zusammenfassung und Wertung

Der für das deutsche Recht zu beurteilende Gutachtenfall führt deutlich vor Augen, dass inkongruente Verteilungen abweichend von ihrer grundsätzlichen Zulässigkeit dann eine Einschränkung erfahren müssen, wenn sie im Vergleich zu einer kongruenten Verteilung zu einer wirtschaftlich vergleichbaren Auswirkung und zugleich zu einer Steuerersparnis der Gesellschafter führen. Einer Gestaltung ohne wirtschaftliche Grundlage, deren einzige Konsequenz ein Steuervorteil eines Steuerpflichtigen ist, kann das Steuerrecht, das auf die Erfassung wirtschaftlicher Vorgänge und Zustände gerichtet ist,¹⁰⁰⁶ nicht folgen. Dabei offenbart der beschriebene Gutachtenfall die Problematik der unterschiedlichen Sichtweise vermögensmäßiger Auswirkungen auf Basis der Abschnittsbesteuerung im Gegensatz zu einer Gesamtbetrachtung über mehrere Jahre. Während die Besteuerung laufend im Jahr der Entstehung und Zuteilung des jeweiligen Gesellschaftsergebnisses an die Gesellschafter erfolgt, lässt sich die endgültige Auswirkung auf das Vermögen des Gesellschafters aus der Saldierung der Gewinn- und Verlustanteile über die Jahre gesehen, gegebenenfalls erst im Zeitpunkt der Liquidation der Gesellschaft feststellen. Dieses Auseinanderfallen machen sich Gesellschafter zunutze, wenn sie eine gegenläufig ausgestaltete, inkongruente Verteilung wechselseitig vereinbaren, die sich über einen längeren Zeitraum gesehen, in ihrer Auswirkung auf das Vermögen des einzelnen Gesellschafters nicht von einer kongruenten Ergebnisverteilung unterscheidet und einzig eine Steuerersparnis eines oder mehrerer Gesellschafter herbeiführen soll.

Im britischen Steuerrecht lässt sich mit Blick auf die GAAR und ihre Anwendung auf gegenläufig inkongruente Ergebnisverteilungsabreden bei Personengesellschaften keine gesicherte Auffassung herleiten. Die britische Steuerrechtsordnung muss daher für eine vergleichende Zusammenfassung, aus der auch Lehren für das deutsche Recht zu ziehen wären, an dieser Stelle außer Betracht bleiben.

1006 Seer, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 1 Rn. 32.

Demgegenüber stellt die US-amerikanische Steuerrechtsordnung klare Anforderungen an die steuerrechtliche Zulässigkeit solcher, in der deutschen Steuerrechtslehre bislang nicht diskutierter Gestaltungen. Dabei kann der vorangegangenen Gegenüberstellung beider Rechtsordnungen entnommen werden, dass sich die US-amerikanischen Kriterien zur Einordnung gegenläufig ausgestalteter, inkongruenter Verteilungsabreden weitestgehend in das deutsche Ertragsteuersystem einfügen lassen. Explizit problematisieren die US-amerikanischen Treasury Regulations insoweit die Vereinbarung einer speziellen Verteilungsabrede, die sich letztlich, bei Erreichen eines vereinbarten *break-even*-Punkts gegenüber der allgemein geltenden Ergebnisverteilung nicht unterschiedlich auswirkt.

Das US-amerikanische Recht begegnet entsprechenden Gestaltungen mittels des Kriteriums der *substantiality*. Hiernach ist die Zulässigkeit gegenläufig ausgestalteter inkongruenter Verteilungsabreden nicht von vornherein ausgeschlossen, selbst wenn mit ihr eine Steuerersparnis eines oder mehrerer Gesellschafter einhergeht. Voraussetzung für die Anerkennung einer so ausgestalteten Verteilungsabrede ist jedoch, dass mit der Steuerersparnis zugleich das Risiko einer wirtschaftlichen Belastung für den Gesellschafter verbunden ist. Diese Einschätzung ist auch mit Blick auf die deutsche Steuerrechtspraxis sachgerecht, würde doch die Gestaltungsfreiheit der Gesellschafter übermäßig eingeschränkt, wenn man gegenläufig inkongruente Ergebnisverteilungen schon im Ausgangspunkt als steuerlich unzulässig einordnete. Es muss grundsätzlich den Gesellschaftern freistehen, eine Risikoaufteilung im Hinblick auf künftige Gewinne und Verluste – ungeachtet ihrer Beteiligung am Gesellschaftsvermögen – vorzunehmen. Werden einem Gesellschafter anfänglich überproportional hohe Verlustanteile zugewiesen, weil er insoweit auch das Risiko tragen will, ist es durchaus wirtschaftlich gerechtfertigt, ihm in einer anschließenden Gewinnphase vorrangig überproportional höhere Gewinnanteile zuzuweisen. Voraussetzung für die steuerliche Zulässigkeit gegenläufig inkongruenter Ergebnisverteilungen muss aber sein, dass der Gesellschafter, dem die anfänglichen Verluste zugeteilt werden, auch tatsächlich dem Risiko einer wirtschaftlichen Belastung ausgesetzt ist. Anderenfalls mangelt es einer überproportional hohen Verlustzuteilung an einer wirtschaftlichen Grundlage.

Während die US-amerikanischen Regulations im Rahmen einer Prognosebeurteilung der künftigen *book capital*-Entwicklung den Gleichlauf gegenläufig inkongruenter Ergebnisverteilungen mit dem einer kongruenten Verteilung grundsätzlich als unzulässige Gestaltung würdigen, findet im deutschen Recht die steuerrechtliche Zulässigkeit ihre Schranke in

§ 42 AO. Danach ist es als Gestaltungsmissbrauch zu werten, wenn die gegenläufig inkongruente Gewinnverteilung nicht mit dem Risiko einer wirtschaftlichen Belastung korreliert.

Schwierigkeiten bereitet hierbei allerdings im Einzelfall, im Rahmen einer Prognosebeurteilung über einen sehr langen Zeitraum, eine gesicherte Erkenntnis über die Entwicklung künftiger Gewinne und Verluste zu erlangen, um deren saldiertes Ergebnis in einen Vergleich zu einer kongruenten Gewinnverteilung einfließen zu lassen. Die US-amerikanischen Regulations beschränken denn auch ihren Vergleichszeitraum mit der sog. *five-year rule* auf 5 Jahre und werten gegenseitig inkongruente Gewinnverteilungen dann als zulässig, wenn es sehr wahrscheinlich erscheint, dass sich die wirtschaftliche Auswirkung der Gegenläufigkeit inkongruenter Verteilungen nicht innerhalb von 5 Jahren ausgleicht. Dies erscheint sachgerecht, zumal über einen längeren Zeitraum betrachtet, Gesellschafter immer auch das Risiko einer nicht vorhersehbaren Entwicklung der Unternehmung tragen. Der Gesellschafter, der einen inkongruent hohen Anteil an einem Verlust erhält, kann sich also durchaus dem Risiko aussetzen, dass er tatsächlich in diesem Umfang einer wirtschaftlichen Belastung unterliegt, die nicht durch spätere Zuteilung von Gewinnen ausgeglichen werden kann.

Mit der gleichen Zielrichtung würden sich auch im deutschen Recht gegenläufig ausgestaltete inkongruente Verteilungsabreden als Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 42 AO einstufen und sachgerecht lösen lassen. Um aber einerseits die grundsätzliche Anerkennung inkongruenter Ergebnisverteilungen sicherzustellen und andererseits für gegenläufige Ausgestaltungen einen einheitlich zu berücksichtigenden Vergleichszeitraum für eine Zulässigkeitsprüfung zu bestimmen, erscheint es angezeigt, im Rahmen eines Reformvorschlages eine entsprechende Regelung aufzunehmen.¹⁰⁰⁷

B. Die Einräumung eines ergebnisunabhängigen Vorabgewinns

I. Deutschland

Die vom Grundsatz der Privatautonomie beherrschte zivilrechtliche Ergebnisverteilung kann im Spannungsfeld der ihrer eigenen Teleologie folgenden steuerrechtlichen Betrachtung darüber hinaus bei Vorabgewinnverein-

1007 Siehe unten Kapitel 4 C.

barungen zu problematischen Fallkonstellationen führen, wie sie etwa das FG Münster zu entscheiden hatte.¹⁰⁰⁸ Diese Entscheidung betraf atypisch stille Gesellschaften zwischen einer GmbH und ihren Gesellschaftern. Ausweislich des Gesellschaftsvertrages sollte die Ergebniszuweisung an den einzelnen stillen Gesellschafter im Verhältnis seiner Einlage zur Summe aus dem Kapital der GmbH und der Summe der Einlagen aller stillen Gesellschafter erfolgen. Zudem war der GmbH im Gesellschaftsvertrag für die kommenden drei Jahre jeweils das Recht auf einen betragsmäßig fixierten Vorabgewinn eingeräumt.¹⁰⁰⁹ Die atypisch stillen Gesellschaften erzielten im Streitjahr, dem Jahr der Gründung, Verluste. Dennoch wurde der GmbH im Rahmen der Ergebnisverteilung der im Gesellschaftsvertrag vereinbarte Vorabgewinn in Höhe von 200.000 Euro zugeteilt. Dies hatte zur Folge, dass den stillen Gesellschaftern erhöhte Verlustanteile zugewiesen wurden. Die GmbH erklärte demgegenüber für das Streitjahr insgesamt einen Gewinn, da der ihr eingeräumte Vorabgewinn ihren Anteil am Gesamtverlust der atypisch stillen Gesellschaften überstieg.¹⁰¹⁰ Das zuständige Finanzamt folgte der vorgenommenen Verteilung nicht, sondern rechnete den stillen Gesellschaftern und der GmbH nur den im Streitjahr tatsächlich entstandenen Verlust zu, ohne den der GmbH eingeräumten Vorabgewinn zu berücksichtigen.¹⁰¹¹ Die hiergegen erhobene Klage erachtete das FG Münster für begründet.¹⁰¹²

Wenn auch die der Entscheidung des FG Münster zugrundeliegende Fallgestaltung die zusätzliche Besonderheit einer wirtschaftlichen Interessensverflechtung zwischen der GmbH und den atypisch stillen Gesellschaftern beinhaltet, steht sie doch in ihrer grundlegenden Aussage stellvertretend für die allgemeine Problematik der Zuweisung einer ergebnisunabhängigen Vorabvergütung im Rahmen der Ergebnisverteilung.¹⁰¹³ Hier führt die – im Folgenden noch auf ihre Zulässigkeit zu untersuchende – Gestaltungsfreiheit in Bezug auf die Verteilungsvereinbarung so weit, dass unter Umständen aus einem negativen Gesamtergebnis der Gesellschaft einem oder mehreren Gesellschaftern ein positiver Ergebnisanteil zugewiesen wird. Dabei macht schon die Bezeichnung als „Vorabgewinn“

1008 FG Münster v. 14.08.2013, 2 K 2483/11 F, EFG 2014, S. 29.

1009 FG Münster v. 14.08.2013, 2 K 2483/11 F, EFG 2014, S. 29 (Tz. 2).

1010 FG Münster v. 14.08.2013, 2 K 2483/11 F, EFG 2014, S. 29 (Tz. 3).

1011 FG Münster v. 14.08.2013, 2 K 2483/11 F, EFG 2014, S. 29 (Tz. 4).

1012 FG Münster v. 14.08.2013, 2 K 2483/11 F, EFG 2014, S. 29 (Tz. 20 ff.).

1013 Vgl. auch FG Bremen v. 6.03.2008, 1 K 25/07 (6), EFG 2008, S. 1609 (Tz. 15, 52); FG Düsseldorf v. 23.11.2000, 10 K 3784/96 F, EFG 2001, S. 204 (Tz. 7, 41); hierzu auch Groh, DStZ 2001, 358 f.

deutlich, dass von wirtschaftlichen Realitäten abgewichen wird, erfolgt doch die Zuteilung eines „Gewinns“ auch in den Fällen, in denen nur ein Verlust vorhanden ist. Im Ergebnis lassen sich hierdurch vom allgemeinen Verteilungsschlüssel abweichende verminderte und erhöhte Verlustanteile und, je nach entsprechendem Zahlengefüge, auch positive und negative Ergebnisanteile aus einem einheitlich ermittelten Betriebsergebnis allein durch eine entsprechende Ergebnisverteilung generieren. Dies könnte – zumindest auf den ersten Blick – der Besteuerungsnorm des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG widersprechen, die als Steuerobjekt die Gewinnanteile benennt und damit zum Ausdruck bringt, dass Teile einer einheitlichen Nettogröße Gewinn bzw. Verlust der Besteuerung unterworfen werden.¹⁰¹⁴ Im Folgenden ist deshalb zu erörtern, welche Folgen aus einer im Gesellschaftsvertrag vereinbarten ergebnisunabhängigen Gewinnzuweisung zu ziehen sind und welche steuerlichen Konsequenzen sich hieraus ableiten lassen.

1. Gesellschaftsrechtliche Wirkung

Dem gesellschaftsrechtlichen Schrifttum ist im Ergebnis nicht eindeutig zu entnehmen, welche materiellen Folgerungen sich aus einer ergebnisunabhängigen Vorabgewinnvereinbarung ergeben. So wird zum einen darauf verwiesen, dass ein Vorabgewinn aufgrund seiner Natur als Gewinnanteil zwingend voraussetze, dass auch tatsächlich in ausreichendem Maße ein Gewinn erwirtschaftet wird.¹⁰¹⁵ Anderenfalls reduziere sich bzw. entfele das Recht auf einen Gewinnvoraus.¹⁰¹⁶ Zugleich wird aber auch von den Vertretern dieser Auffassung die Möglichkeit bejaht, gesellschaftsrechtli-

1014 Vgl. auch Kahle, *StuW* 1997, 323, 328 f.; Kempelmann/Scholz, *DStR* 2019, 630, 631.

1015 Blezinger, *Gewinnverteilung bei Personengesellschaften*, 2018, S. 152; Gesell, in *Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften*, 5. Aufl. 2020, § 4 Rn. 129; Gummert, in *MHdB GesR I*, 5. Aufl. 2019, § 15 Rn. 26; Haas, in *Röhrich/Graf von Westphalen/Haas, HGB*, 5. Aufl. 2019, § 121 Rn. 5; Priester, in *MüKo HGB*, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 121 Rn. 39; Schulte, in *Sudhoff, Personengesellschaften*, 8. Aufl. 2005, § 14 Rn. 2; v. Falkenhausen/H.C. Schneider, in *MHdB GesR I*, 5. Aufl. 2019, § 63 Rn. 27.

1016 Blezinger, *Gewinnverteilung bei Personengesellschaften*, 2018, S. 152; Gesell, in *Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften*, 5. Aufl. 2020, § 4 Rn. 129; Gummert, in *MHdB GesR I*, 5. Aufl. 2019, § 15 Rn. 26; Haas, in *Röhrich/Graf von Westphalen/Haas, HGB*, 5. Aufl. 2019, § 121 Rn. 5; Priester, in *MüKo HGB*, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 121 Rn. 39; Schulte, in *Sudhoff, Personengesell-*

che Vergütungsvereinbarungen ergebnisunabhängig auszugestalten. Hierfür finden sich die Bezeichnung als „Garantiegewinn“¹⁰¹⁷, „Mindestgewinn“¹⁰¹⁸ oder „gewinnunabhängige Vorabvergütung“¹⁰¹⁹. Die Erfüllung hieraus resultierender Ansprüche soll nach einhelliger Auffassung zu Aufwand führen, soweit ein Gesellschaftsgewinn betragsmäßig hinter der ergebnisunabhängigen Zusage zurückbleibt.¹⁰²⁰ Zum Teil wird hierbei differenzierter von „Aufwand der Gesellschaft“¹⁰²¹, zum Teil von Aufwand „im Verhältnis der Gesellschafter untereinander“¹⁰²² gesprochen. Während erstere Formulierung daraufhin deutet, dass eine ergebnisunabhängige Vorabvergütung die Gewinnermittlung der Gesellschaft betrifft,¹⁰²³ lässt die Annahme eines Aufwands „im Verhältnis der Gesellschafter untereinander“ nicht eindeutig erkennen, ob insoweit die Ebene der Gewinnermittlung oder der Gewinnverteilung berührt wird. Sieht man den Begriff „Aufwand“ im Kontext der Gewinn- und Verlustrechnung, die Teil des Jahresabschlusses ist (§ 242 Abs. 2 und 3 HGB), wäre ausgehend von diesem Begriffsverständnis die Ebene der Gewinnermittlung angesprochen. Dies hätte allerdings zur Folge, dass es sich um Aufwand der Gesellschaft¹⁰²⁴ und nicht „im Verhältnis der Gesellschafter“ handelt, da Träger des Unternehmens die Gesellschaft ist¹⁰²⁵. Fasst man dagegen den Begriff „Auf-

schaften, 8. Aufl. 2005, § 14 Rn. 2; v. Falkenhausen/H.C. Schneider, in MHdB GesR I, 5. Aufl. 2019, § 63 Rn. 27.

- 1017 Blezinger, Gewinnverteilung bei Personengesellschaften, 2018, S. 155 ff.; Gummert, in MHdB GesR I, 5. Aufl. 2019, § 15 Rn. 28.
- 1018 Gesell, in Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, 5. Aufl. 2020, § 4 Rn. 127; Schulte, in Sudhoff, Personengesellschaften, 8. Aufl. 2005, § 14 Rn. 6.
- 1019 Priester, in MüKo HGB, 4. Aufl. 2016, Bd. 2, § 121 Rn. 40, der als Gegensatz hierzu „echte Vorabgewinne“ nennt (Rn. 39); ähnlich Haas, in Röhrich/Graf von Westphalen/Haas, HGB, 5. Aufl. 2019, § 121 Rn. 5.
- 1020 Blezinger, Gewinnverteilung bei Personengesellschaften, 2018, S. 156; Priester, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 121 Rn. 40; v. Falkenhausen/H.C. Schneider, in MHdB GesR I, 5. Aufl. 2019, § 63 Rn. 27.
- 1021 Blezinger, Gewinnverteilung bei Personengesellschaften, 2018, S. 156.
- 1022 Priester, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 121 Rn. 40. Ähnlich geht Ehricke davon aus, dass entsprechende Vorabgewinne „im Verhältnis der Gesellschafter als Aufwandsposten zu qualifizieren sind“, vgl. Ehricke, in E/B/J/S, HGB, Bd. 1, 4. Aufl. 2020, § 121 Rn. 13.
- 1023 So ausdrücklich Scholz, in Westermann/Wertenbruch, Handbuch Personengesellschaften, 76. EL 2020, § 27 Rn. 626.
- 1024 Subjekt der Gewinnermittlung ist die Gesellschaft, vgl. oben Kapitel 2 A.I.2.a).
- 1025 Wertenbruch, in Westermann/Wertenbruch, Handbuch Personengesellschaften, 76. EL 2020, § 30 Rn. 700 (zur OHG und KG) und § 32 Rn. 786 (zur GbR) jeweils m.w.N.

wand“ nicht als Position der Gewinn- und Verlustrechnung auf, sondern allgemein als Vermögensminderung, könnte man die Berücksichtigung ergebnisunabhängiger Vergütungen im Rahmen der Gewinnverteilung im Hinblick auf ihre kapitalanteilmindernde Wirkung als „im Verhältnis der Gesellschafter untereinander“ eintretende Vermögensminderung verstehen.¹⁰²⁶ Ein ergebnisunabhängiger Vorabgewinn wäre dann ausschließlich auf Ebene der Gewinnverteilung zu berücksichtigen. Ähnlich könnte auch *Schäfer* verstanden werden, der bei einem nicht ausreichenden Gesellschaftsgewinn einen Vorabgewinn „für die Ermittlung und Verteilung des restlichen Ergebnisses als Aufwand in Ansatz [...] bringen“¹⁰²⁷ will. Der Verweis auf das „restliche Ergebnis“ lässt vermuten, dass insoweit die Berechnungsebene der Gewinnverteilung angesprochen ist. Andernfalls – auf Ebene der Gewinnermittlung – würde die Berücksichtigung eines zusätzlichen Aufwands zu einem erstmals oder insgesamt höheren negativen Betriebsergebnis und nicht nur „restlichen“ Ergebnis führen.

Die jeweiligen Folgen der möglicherweise unterschiedlichen Auffassungen für die Ergebnis- und Kapitalanteile der Gesellschafter soll folgendes Beispiel verdeutlichen:

In einer zweigliedrigen Personenhandelsgesellschaft mit den Gesellschaftern A und B, die beide am Vermögen, Gewinn und Verlust der Gesellschaft je zur Hälfte beteiligt sind, wird zum Ende eines Wirtschaftsjahres ausweislich der Gewinn- und Verlustrechnung ein vorläufiger Gewinn von 60.000 € erwirtschaftet.

Fallalternative 1: Nicht berücksichtigt wurde bisher, dass Gesellschafter A aus einem Schuldverhältnis mit der Gesellschaft einen Anspruch auf eine Tätigkeitsvergütung i. H. v. 100.000 € hat.

Fallalternative 2: Die Tätigkeit des Gesellschafters A soll als dessen Beitrag mit einem Gewinnvorab i. H. v. 100.000 € abgegolten werden, wobei der Gewinnvorab auch zu berücksichtigen ist, wenn der Gewinn der Gesellschaft weniger als 100.000 € beträgt oder ein Verlust erwirtschaftet wurde.

1026 In diesem Sinne auch Altfelder, FR 2005, 6, 7 mit Fn. 16; Groh, DStZ 2001, 358, 359.

1027 Schäfer, in Staub, HGB, Bd. III, 5. Aufl. 2009, § 121 Rn. 27.

3. Kapitel: Analyse ausgewählter Problemfälle

Während in der Fallalternative 1 der vorläufige Gewinn um den Aufwand der Tätigkeitsvergütung zu mindern ist und sich dadurch ein endgültiges Betriebsergebnis in Höhe eines Verlustes von 40.000 € ergibt, verbleibt es in der Fallalternative 2 bei einem endgültigen Gewinn in Höhe von 60.000 €.

Für die Fallalternative 1 ergibt sich folgende Gewinnverteilung mit entsprechenden Auswirkungen auf die Kapitalanteile der Gesellschafter:

		<u>Kapital A</u>	<u>Kapital B</u>
Verlust:	40.000	<u>./.</u> 20.000	<u>./.</u> 20.000

Demgegenüber führt die Lösung zur Fallalternative 2 zu folgenden Auswirkungen:

		<u>Kapital A</u>	<u>Kapital B</u>
Gewinn:	60.000		
./.	<u>100.000</u>	+ 100.000	
negativer Rest	./.	<u>20.000</u>	<u>20.000</u>
Summe:		<u>+ 80.000</u>	<u>20.000</u>

Ein Vergleich beider Falllösungen zeigt, dass sich bei Berücksichtigung der Tätigkeitsvergütung auf Ebene der Gewinnermittlung als Aufwand (Fallalternative 1) die Kapitalanteile beider Gesellschafter im selben Verhältnis reduzieren, während bei Fallalternative 2 der Gesellschafter B im Hinblick auf das Verhältnis der Kapitalanteile der Gesellschafter zueinander eine vermögensmäßige Minderung erfährt. Diese Minderung im Vermögen könnte – untechnisch verstanden – mit der Aussage „als Aufwand der Gesellschafter im Verhältnis zueinander“ verbunden sein. Für eine abschließende Beurteilung lässt sich aber nicht eindeutig feststellen, ob es sich lediglich um begriffliche Ungenauigkeiten handelt, oder doch – zumindest teilweise – die Auffassung vertreten wird, dass sich eine ergebnisunabhängige Vorabvergütung zwingend bereits auf Ebene der Gewinnermittlung als Unkosten auswirken muss und damit nicht Bestandteil der Gewinnverteilung sein kann.

Die Lösung dieser Problematik ist in der Gestaltungsfreiheit der Gesellschafter zu suchen. Den Gesellschaftern steht es frei, ob sie die Tätigkeit eines Gesellschaftern als gesellschaftsrechtlichen Beitrag (§ 706 BGB) im Rahmen der Gewinnverteilung berücksichtigen oder als eigenes Schuld-

verhältnis neben dem Gesellschaftsverhältnis ausgestalten wollen.¹⁰²⁸ Dabei sind die unterschiedlichen Gestaltungsmöglichkeiten und deren vermögensmäßige Auswirkungen lediglich von unterschiedlichen Interessenslagen der Gesellschaft und der jeweiligen Gesellschafter abhängig. Ein Vergleich der eben dargestellten Fallalternativen zeigt, dass im Hinblick auf die Kapitalauswirkung nur Änderungen beim Gesellschafter A zu verzeichnen sind. Der Unterschied zwischen einem negativen Kapitalanteil bei Fallalternative 1 in Höhe von ./ 20.000 € zum positiven Wert in Höhe von 80.000 € bei Fallalternative 2 liegt darin begründet, dass im Fall der Alternative 1 das Gesellschaftsvermögen um den Betrag der Tätigkeitsvergütung geschmälert ist, wohingegen im Fall der Alternative 2 das Gesellschaftsvermögen in seiner Gesamtheit unverändert bleibt und nur der Wert der wirtschaftlichen Beteiligung¹⁰²⁹ des Gesellschafters A in Form eines erhöhten Kapitalanteils berührt wird. Die eine wie die andere Gestaltungsvariante kann durch unterschiedliche Vermögensinteressen der Gesellschafter im Hinblick auf ihr eigenes Vermögen, wie auch durch die Vermögenslage der Gesellschaft geprägt sein. Will man die Liquidität der Gesellschaft nicht um eine Tätigkeitsvergütung zugunsten des Gesellschafters A weiter schmälern, wird der Gestaltung der Fallalternative 2 der Vorzug zu geben sein. Umgekehrt kann im Fall der Alternative 1 das Interesse des Gesellschafters A darauf gerichtet sein, aus einem schuldrechtlichen Anspruch auf eine Tätigkeitsvergütung einen unmittelbaren Zufluss in seinem Vermögen zu erzielen. Vor diesem Hintergrund muss es von der Gestaltungsfreiheit der Gesellschafter umfasst sein, die Form der Vergütung als ergebnisunabhängiges Entgelt auf schuldrechtlicher Grundlage auszugestalten, oder durch eindeutige Formulierung den Beitrag eines Gesellschafters durch die Zuweisung eines ergebnisunabhängigen Betrags im Rahmen der Ergebnisverteilung zu honorieren.

2. Steuerrechtliche Anerkennung einer ergebnisunabhängigen Gewinnvorabvereinbarung

Ausgehend von einer gesellschaftsrechtlich zu berücksichtigenden ergebnisunabhängigen Gewinnvorabvereinbarung, stellt sich die Frage nach deren steuerlicher Anerkennung. Im steuerrechtlichen Schrifttum wird zum Teil die Zulässigkeit eines Vorabgewinns auch im Fall eines nur unzurei-

1028 Schulte, in Sudhoff, Personengesellschaften, 8. Aufl. 2005, § 14 Rn. 2.

1029 Vgl. Hueck, Recht der OHG, 4. Aufl. 1971, § 16 V 1 (S. 229 f.).

chenden Gewinns oder Verlusts bejaht.¹⁰³⁰ Dem stehen jedoch auch ablehnende Äußerungen gegenüber.¹⁰³¹ Die höchstrichterliche Rechtsprechung wiederum lässt den Schluss zu, dass es maßgeblich auf die gesellschaftsvertragliche Vereinbarung ankommen soll.¹⁰³²

Steuerrechtlich relevant wird zunächst die in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG getroffene Unterscheidung zwischen Gewinnanteilen und Sondervergütungen von Gesellschaftern.¹⁰³³ Sollte eine ergebnisunabhängige Vorabvergütung auch für steuerliche Zwecke als Bestandteil der Gewinnverteilung aufgefasst werden, stellt sich im Anschluss die Frage, ob eine derartige Verteilungsvereinbarung als missbräuchlich im Sinne des § 42 AO angesehen werden muss.¹⁰³⁴

a) Die Unterscheidung zwischen Gewinnanteil und Sondervergütung

Das Steuerrecht knüpft in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG an die zivilrechtliche Freiheit der Gesellschafter im Hinblick auf die Ausgestaltung ihrer Leistungsbeziehungen zur Gesellschaft an.¹⁰³⁵ Vergütungen für gesellschaftsrechtliche Beiträge werden in Gestalt der Gewinnanteile der Gesellschafter (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG) steuerlich erfasst. Demgegenüber führen die auf einer gesonderten schuldrechtlichen Beziehung basierenden Entgelte für Leistungen im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 2 EStG, die den Handelsbilanzgewinn der Gesellschaft gemindert haben, zwangsläufig zu einer Minderung des aus der Handelsbilanz abgeleiteten Steuerbilanzgewinns. Steuerrechtlich sind sie daher nicht Bestandteil der Gewinnverteilung, werden aber in einer zweiten Stufe der Gewinnermittlung beim

1030 Altfelder, FR 2005, 6, 10; Boddien, in Korn, EStG, 122. EL 2020, § 15 Rn. 489; Desens/Blische, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. F 282; Groh, DStZ 2001, 358, 359; ders., DB 2008, 2391, 2393; Röhrig/Doege, DStR 2006, 489, 493 (Beispiel 2a); Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 480; einschränkend Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 310: Gewinnvorab nur bei ergebnisunabhängiger Haftungsvergütung.

1031 Schulze zur Wiesche, in Bordewin/Brandt, EStG, 426. EL 2020, § 15 Rn. 235, 245c; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 440.

1032 Vgl. hierzu ausführlich sogleich unten Kapitel 3 B.I.2.a).

1033 Vgl. hierzu Desens/Blische, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. F 281; Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 480.

1034 Ebenso FG Münster v. 14.08.2013, 2 K 2483/11 F, EFG 2014, S. 29 (Tz. 48 ff.).

1035 Altfelder, FR 2005, 6, 10.

begünstigten Mitunternehmer als Sondervergütungen seinem Gewinnanteil hinzugerechnet.¹⁰³⁶

Nach überwiegender Auffassung erfasst der Tatbestand der Sondervergütung nicht nur Entgelte, die auf einer gesonderten schuldrechtlichen Vereinbarung neben dem Gesellschaftsvertrag beruhen, sondern ebenso im Gesellschaftsvertrag schuldrechtlich vereinbarte Leistungsvergütungen für Gesellschafterbeiträge.¹⁰³⁷ Diese sind nach ständiger Rechtsprechung des BFH allerdings nur dann als Sondervergütungen zu berücksichtigen, wenn sie „handelsrechtlich nach den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags als Unkosten zu behandeln, insbesondere im Gegensatz zu einem Gewinnvoraus auch zu zahlen sind, wenn kein Gewinn erwirtschaftet wird.“¹⁰³⁸ Aus dem insoweit angesprochenen Gegensatz einer Sondervergütung zum Gewinnvorab könnte man isoliert betrachtet schließen, der BFH sei der Auffassung, die Berücksichtigung eines Gewinnvorabs sei zwingend von einem entsprechend erzielten Gewinn abhängig.¹⁰³⁹ Der BFH betont jedoch zugleich, dass es maßgeblich auf die Vereinbarung der Gesellschafter ankomme.¹⁰⁴⁰ Vor diesem Hintergrund versteht die finanzgerichtliche Rechtsprechung die Ausführungen des BFH dahingehend, dass in der Ergebnisunabhängigkeit einer Vergütung lediglich ein Indiz für das Vorliegen einer Sondervergütung zu sehen sei. Regle die Vereinbarung der Gesellschafter aber eindeutig, dass die Leistungsvergütung nicht als Unkosten behandelt, sondern im Rahmen der Ergebnisverteilung berücksichtigt werde, müsse dem auch steuerlich gefolgt und das Vorliegen einer Gewinnverteilungsabrede angenommen werden. Hiernach kann für steuerliche Zwecke zumindest im Ausgangspunkt ein Gewinnvorab auch im Verlustfall eingeräumt werden.¹⁰⁴¹

1036 Vgl. oben Kapitel 2 A.I.1.

1037 BFH v. 23.01.2001, VIII R 30/99, BStBl. II 2001, S. 621 (Tz. 28); BFH v. 13.10.1998, VIII R 4/98, BStBl. II 1999, S. 284 (Tz. 14); Desens/Bliscke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. F 281 f.; Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 310; Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 526; Wacker in, Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rz. 560.

1038 BFH v. 23.01.2001, VIII R 30/99, BStBl. II 2001, S. 621 (Tz. 28); BFH v. 13.10.1998, VIII R 4/98, BStBl. II 1999, S. 284 (Tz. 15); BFH v. 14.11.1985, IV R 63/83, BStBl. II 1986, S. 58 (Tz. 12 f.).

1039 So Groh, DSStZ 2001, 358, 359.

1040 BFH v. 20.05.2005, VIII B 161/04, BFH/NV 2005, S. 1785 (Tz. 2); BFH v. 13.10.1998, VIII R 4/98, BStBl. II 1999, S. 284 (Tz. 16).

1041 FG Münster v. 14.08.2013, 2 K 2483/11 F, EFG 2014, S. 29 (Tz. 46 f.); FG Bremen v. 6.03.2008, 1 K 25/07 (6), EFG 2008, S. 1609 (Tz. 53 f.); FG Berlin-

Dem ist zuzustimmen, knüpft doch § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG an die gesellschaftsrechtliche Verteilungsabrede und damit an die zivilrechtliche Gestaltungsfreiheit der Gesellschafter an.¹⁰⁴² Haben die Gesellschafter eindeutig vereinbart, dass eine ergebnisunabhängige Vorabvergütung im Rahmen der Ergebnisverteilung Berücksichtigung finden soll, muss das Steuerrecht hieran zumindest im Ausgangspunkt anknüpfen.¹⁰⁴³

b) Die steuerrechtliche Korrektur auf der Grundlage des § 42 AO

Ungeachtet dessen, ist aber im Einzelfall die Missbräuchlichkeit (§ 42 AO) einer ergebnisunabhängigen Vorabvergütung in Erwägung zu ziehen.

Zum einen könnte sich eine entsprechende Gestaltung als missbräuchliche Umgehung des § 15a EStG darstellen. Ob einem Kommanditisten, dessen Kapitalkonto bereits negativ ist oder durch eine bevorstehende Verlustzuteilung negativ zu werden droht, im Verlustfall ein Vorabgewinn oder eine Sondervergütung eingeräumt wird, hat Einfluss auf seine Steuerbelastung. Während ein Vorabgewinn den Anteil des Kommanditisten am Gesamthandsverlust schmälert und sich somit der dem Kommanditisten zugewiesene Verlust unmittelbar im Entstehungsjahr auswirkt, gelten Sondervergütungen als andere Einkünfte aus Gewerbebetrieb und dürfen nicht mit dem Anteil des Kommanditisten am Gesamthandsverlust verrechnet werden (§ 15a Abs. 1 S. 1 EStG).¹⁰⁴⁴ Die Sondervergütungen, die der Kommanditist von der Gesellschaft bezogen hat, unterliegen daher der sofortigen Besteuerung, während der ihm zugewiesene Anteil am Gesamthandsverlust nur mit zukünftigen Gewinnen aus seiner Beteiligung verrechnet werden darf (§ 15a Abs. 2 S. 1 EStG).¹⁰⁴⁵ Stellt sich damit die Einräumung eines ergebnisunabhängigen Vorabgewinns für den Kommanditisten gegenüber der Gewährung einer Sondervergütung unter Umständen als steuerlich günstiger dar, ändert dies doch nichts an der Wahlfreiheit der Gesellschafter; denn aus der Gewährung einer Sondervergütung einerseits und der Einräumung eines Vorabgewinns andererseits ergeben sich

Brandenburg v. 23.10.2007, 6 K 1332/03 B, EFG 2008, S. 219 (Tz. 63); FG Düsseldorf v. 23.11.2000, 10 K 3784/96 F, EFG 2001, S. 204 (Tz. 41 f.).

1042 Vgl. auch BFH v. 13.10.1998, VIII R 4/98, BStBl. II 1999, S. 284 (Tz. 16).

1043 Desens/Bliscke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. F 282; Groh, DStZ 2001, 358, 359; Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 480.

1044 Vgl. nur Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15a Rn. 104.

1045 Desens/Bliscke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. F 281; Röhrig/Doege, DStR 2006, 489, 493 f.

unterschiedliche wirtschaftliche Konsequenzen. Während das Recht auf eine Sondervergütung mit einem Zahlungsanspruch des begünstigten Gesellschafters verbunden ist, besteht die vermögensmäßige Wirkung des Vorabgewinns in einer gegenüber den Mitgesellschaftern verhältnismäßig geringeren Verlusttragungspflicht, die sich in einem um den Vorabgewinn höheren Kapitalanteil widerspiegelt und die Abfindungsansprüche des begünstigten Gesellschafters bei vorzeitigem Ausscheiden oder seinen Liquidationserlös bei Beendigung der Gesellschaft positiv beeinflusst. Es handelt sich mithin um zwei unterschiedliche wirtschaftliche Vorgänge, denen ihre Gestaltung als Forderungsrecht bzw. Gewinnanteil jeweils angemessen ist.

Denkbar ist des Weiteren, dass durch die Einräumung eines ergebnisunabhängigen Vorabgewinns gezielt die Zuweisung positiver bzw. negativer Ergebnisanteile unabhängig vom bilanziellen Gesamtergebnis erreicht werden soll, um hierdurch eine Steuerersparnis für einen Gesellschafter zu ermöglichen. So diene etwa in der vom FG Münster zu entscheidenden Fallgestaltung die Zuweisung positiver Ergebnisanteile an die GmbH zumindest auch der Ausschöpfung bei ihr vorhandener steuerlicher Verlustvorträge.¹⁰⁴⁶ Es gilt aber auch hier die bereits für einen inkongruenten Verteilungsschlüssel getroffene Feststellung, dass dieser für sich gesehen, nicht missbräuchlich ist.¹⁰⁴⁷ Selbst wenn die Verteilungsvereinbarung so weit reicht, dass aus ein und demselben Ergebnis einem Gesellschafter ein positiver und einem anderen Gesellschafter ein negativer Ergebnisanteil zugewiesen wird, wirken sich diese Ergebnisanteile per Saldo spätestens im Zeitpunkt der Liquidation tatsächlich auf das Vermögen der Gesellschafter aus.¹⁰⁴⁸ Soweit eine Vergütung wahlweise als Teil der Gewinnverteilung ausgestaltet sein kann, ist für § 42 AO kein Raum zur Einschränkung dieser Wahlmöglichkeit. Das Beteiligungsrisiko der einzelnen Gesellschafter wird durch den Verteilungsschlüssel korrekt abgebildet, so dass eine mit dem Verteilungsschlüssel möglicherweise einhergehende Steuerersparnis unschädlich ist.

1046 FG Münster v. 14.08.2013, 2 K 2483/11 F, EFG 2014, S. 29 (Tz. 9).

1047 Siehe oben Kapitel 3 A.I.3.b); ebenso FG Münster v. 14.08.2013, 2 K 2483/11 F, EFG 2014, S. 29 (Tz. 54).

1048 Siehe oben Kapitel 2 B.IV.1.

3. Zwischenergebnis

Mit Blick auf die deutsche Rechtsordnung lässt sich somit als Zwischenergebnis festhalten, dass die Zuweisung einer Vorabvergütung im Rahmen der Ergebnisverteilung auch im Fall eines unzureichenden Gewinns oder eines Verlusts der Gesellschaft für steuerliche Zwecke als Gewinnanteil nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG einzuordnen ist. Eine derartige Gestaltung erfüllt die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs im Sinne des § 42 AO selbst dann nicht, wenn sie in Bezug auf einen Kommanditisten zu einer günstigeren steuerlichen Behandlung im Rahmen des § 15a EStG oder zu einer steuerlich vorteilhaften Aufspaltung eines einheitlichen Ergebnisses in positive und negative Ergebnisbestandteile führt.

II. USA

Im US-amerikanischen Recht wird die Zuweisung von Gewinn- und Verlustanteilen aus ein und demselben Ergebnis nicht eigens problematisiert. Begründet liegt dies offensichtlich im System des US-amerikanischen Personengesellschaftssteuerrechts, besteht hiernach doch die Verteilungsgröße nicht zwingend in einem einheitlichen Nettoergebnis der Gesellschaft; es wird vielmehr als grundlegendes Prinzip hervorgehoben, dass die Gesellschafter einer Personengesellschaft das Gesellschaftsergebnis in einzelne positive und negative Ergebnisbestandteile zerlegen und diese unterschiedlich zuordnen können.¹⁰⁴⁹ Einzige Voraussetzung hierfür ist, dass die getrennte Zuweisung von positiven und negativen Ergebnisbestandteilen die allgemeine Anforderung des § 704(b)(2) IRC an steuerliche Verteilungsabreden erfüllt, d.h., mit der wirtschaftlichen Erfolgsteilhabe der Gesellschafter übereinstimmt. Die Anerkennung erfordert also, dass der Gesellschafter, der einen negativen Ergebnisanteil erhält, dem Risiko ausgesetzt sein muss, tatsächlich einen wirtschaftlichen Verlust tragen zu müssen, während dem Gesellschafter, dem ein positiver Ergebnisanteil zugewiesen wird, tatsächlich die Chance auf einen wirtschaftlichen Vermögenszuwachs zustehen muss.¹⁰⁵⁰

1049 Schmeer v. C.I.R., 97 T.C. 643, 658 (1991). Siehe bereits oben Kapitel 2 B.II.1.

1050 Siehe zu den Voraussetzungen des *substantial economic effect* ausführlich oben Kapitel 2 B.II.2.c).

III. Vereinigtes Königreich

Das britische Steuerrecht wiederum erteilt in den ss 850A und 850B ITTOIA 2005 der Anerkennung einer gesellschaftsrechtlichen Verteilungsabrede, die zur Aufspaltung eines einheitlichen Ergebnisses in positive und negative Ergebnisanteile führt, eine eindeutige Absage. Ergibt die Ermittlung der gewerblichen Einkünfte eines Betriebs in einem Geschäftsjahr als Gesamtergebnis einen Gewinn, kann für steuerliche Zwecke nicht einem oder mehreren Gesellschaftern hieran ein Verlust zugeteilt werden. Gem. s 850A(1) ITTOIA 2005¹⁰⁵¹ sind die Verlustanteile im Steuerrecht unbeachtlich. Gleichzeitig bestimmt s 850A(2) ITTOIA 2005¹⁰⁵², dass die Anteile derjenigen Gesellschafter, denen ein Gewinn zugeordnet wurde, pro rata¹⁰⁵³ reduziert werden, so dass sie dem Gesamtgewinn entsprechen.

S 850B ITTOIA 2005¹⁰⁵⁴ regelt demgegenüber den spiegelbildlichen Fall, in dem in einem Geschäftsjahr einer Gesellschaft ein Verlust entstan-

-
- 1051 Vgl. s 850A(1) ITTOIA 2005: „For any period of account, if
(a) the calculation under section 849 in relation to a partner (“A”) produces a profit, and
(b) A’s share determined under section 850 is a loss, A’ share of the profit of the trade is neither a profit nor a loss.“
- 1052 Vgl. s 850A(2) ITTOIA 2005: „For any period of account, if –
(a) the calculation under section 849 in relation to A produces a profit,
(b) A’s share determined under section 850 is a profit, and
(c) the comparable amount for at least one other partner is a loss,
A’s share of the profit of the trade is the amount produced by the formula in subsection (3).“
Dabei versteht das Gesetz unter “*comparable amount*” die Anteile der übrigen Gesellschafter (mit Ausnahme von A), die sich bei Anwendung der zivilrechtlichen Verteilungsabrede ergeben, vgl. s 850A(4) ITTOIA 2005.
- 1053 Hierfür setzt s 850A(3) ITTOIA 2005 folgende Formel fest: $FP \times \frac{PP}{PP + TCP}$.
Dabei entspricht gem. s 850A(3) ITTOIA 2005 „FP“ dem Gesamtgewinn, der sich nach s 849 auf Ebene der Gesellschaft ergibt, „PP“ entspricht dem unter Anwendung der zivilrechtlichen Gewinnverteilungsabrede ermittelten Gewinnanteil desjenigen Gesellschafter, dessen Gewinnanteil reduziert werden soll, und „TCP“ sind die Anteile der übrigen Gesellschafter, die sich bei Anwendung der zivilrechtlichen Verteilungsabrede auf den Gesamtgewinn der Gesellschaft als positive Ergebnisanteile darstellen (s 850A(4) ITTOIA 2005).
- 1054 Vgl. s 850B(1) ITTOIA 2005: “For any period of account, if-
(a) the calculation under section 849 in relation to a partner (“A”) produces a loss, and
(b) A’s share determined under section 850 is a profit, A’ share of the loss of the trade is neither a profit nor a loss.“

den ist, einem oder mehreren Gesellschaftern jedoch ein Gewinn zugewiesen wird. Auch für diesen Fall werden die zugeordneten Gewinne für steuerliche Zwecke außer Acht gelassen¹⁰⁵⁵ und die Verlustanteile pro rata herabgesetzt, so dass sie dem Gesamtverlust entsprechen¹⁰⁵⁶.

Die Regelungen der ss 850A und 850B ITTOIA 2005 führen im Ergebnis dazu, dass ein gesellschaftsrechtlich vereinbarter Vorabgewinn steuerrechtlich nicht anerkannt wird, soweit er einen von der Gesellschaft erzielten Gewinn übersteigt oder einen entstandenen Verlust erhöht und zu einer Aufspaltung in positive und negative Ergebnisanteile führen würde. Zur Begründung weist das *Business Income Service Manual* des HMRC darauf hin, dass die Erhöhung eines Verlusts durch Einräumung einer Vorabvergütung von wirtschaftlichen Realitäten abweiche und daher steuerlich nicht maßgeblich sein könne.¹⁰⁵⁷ Folgendes Beispiel¹⁰⁵⁸ führt das *Business Income Service Manual* zur Illustration an:

1055 Vgl. s 850B

(2) ITTOIA 2005: “For any period of account, if-

(a) the calculation under section 849 in relation to A produces a loss,

(b) A’s share determined under section 850 is a loss, and

(c) the comparable amount for at least one other partner is a profit, A’s share of the loss of the trade is the amount produced by the formula in subsection (3).“

Dabei versteht das Gesetz unter “comparable amount” die Anteile der übrigen Gesellschafter (mit Ausnahme von A), die sich bei Anwendung der zivilrechtlichen Verteilungsabrede ergeben, vgl. s 850B (4) ITTOIA 2005.

1056 Vgl. s 850B(3) ITTOIA 2005: $FL \times \frac{PL}{PL + TCL}$. Dabei entspricht „FL“ dem Gesamtverlust, der nach section 849 auf Ebene der Gesellschaft ermittelt wurde, „PL“ entspricht dem Verlustanteil desjenigen Gesellschafters, dessen Verlustanteil reduziert werden soll, und „TCL“ sind die Anteile der übrigen Gesellschafter, die sich bei Anwendung der zivilrechtlichen Verteilungsabrede auf den Gesamtverlust der Gesellschaft als Verlustanteile darstellen (s 850A(4) ITTOIA 2005).

1057 HMRC, *Business Income Manual*, 82245 sowie *Business Income Manual*, 82250 Example 2 und 3.

1058 HMRC, *Business Income Manual*, 82250 Example 3.

A, B und C sind Gesellschafter einer *partnership*, die im laufenden Geschäftsjahr – ohne Berücksichtigung von Vorabvergütungen – einen Verlust in Höhe von 1.600 £ erleidet. A hat nach dem Gesellschaftsvertrag das Recht auf eine Dienstleistungsvergütung in Form eines Gewinnvorabs in Höhe von 4.400 £. Der Restgewinn bzw. -verlust soll nach der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung zu jeweils 25 Prozent A und B und zu 50 Prozent C zugeteilt werden. Die Verteilung nach der zivilrechtlichen Verteilungsvereinbarung gestaltet sich damit wie folgt:

	A	B	C
Dienstleistungsvergütung	4.400	0	0
Restlicher Verlust	<u>./. 1.500</u>	<u>./. 1.500</u>	<u>./. 3.000</u>
Nettoergebnis	2.900	./. 1.500	./. 3.000

Bei Anwendung der zivilrechtlichen Gewinnverteilungsabrede wird B und C insgesamt ein Verlust in Höhe von 4.500 £ zugeteilt, während A aus derselben Quelle einen Gewinn in Höhe von 2.900 £ erhält. Das britische Ertragsteuerrecht erkennt jedoch nur die Verteilung des ohne Berücksichtigung der Vorabgewinnvereinbarung erzielten Gesamtverlustes an. Dementsprechend wird der Gewinnanteil von A nach s 850B ITTOIA 2005 für steuerliche Zwecke nicht berücksichtigt und die Verlustanteile von B und C werden bezogen auf den Gesamtverlust in ihrem Verhältnis zueinander reduziert. Damit erhält B 33,3 Prozent (1.500 £/4.500 £) und C 66,7 Prozent (3.000 £/4.500 £) vom Gesamtverlust in Höhe von 1.600 £.¹⁰⁵⁹

IV. Vergleichende Zusammenfassung und Wertung für das deutsche Recht

Zusammenfassend ist festzustellen, dass sich das britische und das US-amerikanische Steuerrecht im Hinblick auf die Anerkennung einer ergebnisunabhängigen Vorabvergütung konträr gegenüberstehen. Während im US-amerikanischen Recht die Aufspaltung eines einheitlichen Ergebnisses in positive und negative Ergebnisbestandteile bereits im System der Personengesellschaftsbesteuerung angelegt ist und stets anerkannt wird, sofern sich die Verteilung tatsächlich wirtschaftlich auswirkt, steht das bri-

1059 HMRC, Business Income Manual, 82250 Example 3. Vgl. zur Formel oben Fn. 1056.

tische Recht einer solchen Verteilung eindeutig ablehnend gegenüber. Im Gegensatz zum US-amerikanischen Recht knüpft das britische Recht an ein aus dem handelsrechtlichen Gewinn abgeleitetes steuerliches Gesamtergebnis der Gesellschaft als Verteilungsgröße an und lehnt eine Aufspaltung in negative und positive Ergebnisbestandteile als Abweichung von wirtschaftlichen Realitäten ab. Im Umkehrschluss lässt sich den britischen Vorschriften der ss 850A und 850B ITTOIA aber entnehmen, dass die Einräumung einer ergebnisunabhängigen Vorabvergütung steuerlich dann anerkannt wird, wenn sie ausschließlich zur Zuordnung von Verlustanteilen führt.

Zur Verdeutlichung soll hier auf das eingangs unter Tz. B. I. 1. angesprochene Fallbeispiel¹⁰⁶⁰ in seiner Alternative 2 Bezug genommen werden und dieses im Hinblick auf unterschiedliche Gewinn- bzw. Verlustergebnisse der Gesellschaft in seinen Auswirkungen aus britischer Sicht untersucht werden:

Ausgehend von der grundlegenden Fallgestaltung, nach der die Gesellschafter A und B vereinbart haben, Gewinne und Verluste der Gesellschaft hälftig untereinander aufzuteilen, soll dem Gesellschafter A als Tätigkeitsvergütung ein ergebnisunabhängiger Vorabgewinn in Höhe von 100.000 € zustehen.

Erwirtschaftet die Gesellschaft wie im Ausgangsfall einen Gewinn von 60.000 € und bringt sie im Rahmen der Gewinnverteilung einen Vorweggewinn von 100.000 € zugunsten des Gesellschafters A in Abzug, wird aus einem als Gesamtergebnis erzielten Gewinn einem Gesellschafter (B) ein Verlust zugeteilt. Dies verbietet sich nach s 850A(1) ITTOIA 2005 für die Besteuerung und führt zur Nichtanerkennung des Verlustanteils von B, bei gleichzeitiger Reduzierung des Gewinnanteils für A auf 60.000 €.

Solange der von der Gesellschaft erzielte Gewinn 100.000 € nicht unterschreitet, führt die Gewinnverteilung zu keinem positiven Anteil für A, bei gleichzeitig negativem Gewinnanteil für B. Erst bei einem Gewinn von 99.999 € führt die Berücksichtigung eines Gewinnvorabs von 100.000 € für A zu einem bei ihm positiven und bei B zu einem negativen Ergebnis:

1060 Siehe oben Seite 201 f.

B. Die Einräumung eines ergebnisunabhängigen Vorabgewinns

		<u>Kapital A</u>	<u>Kapital B</u>
Gewinn:	100.000		
./ Vorab	<u>./ 100.000</u>	100.000	
Rest	0	<u>0</u>	<u>0</u>
Summe:		<u>100.000</u>	<u>0</u>

		<u>Kapital A</u>	<u>Kapital B</u>
Gewinn:	99.999		
./ Vorab	<u>./ 100.000</u>	100.000	
(negativer) Rest	./ 1	<u>./ 0,5</u>	<u>./ 0,5</u>
Summe:		<u>./ 99.999,5</u>	<u>./ 0,5</u>

Zu einem derartigen Auseinanderfallen eines einheitlichen Ergebnisses in einen positiven und einen negativen Anteil kommt es bei dem hier gewählten Zahlengefüge allerdings nur in einer Bandbreite von einem Gewinn von 99.999 € bis zu einem Verlust von 99.999 €. Übersteigt der Verlust den Betrag von 99.999 € tritt keine Divergenz auf:

		<u>Kapital A</u>	<u>Kapital B</u>
Verlust:	./ 100.000		
./ Vorab	<u>./ 100.000</u>	100.000	
(negativer) Rest	./ 200.000	<u>./ 100.000</u>	<u>./ 100.000</u>
Summe:		<u>0</u>	<u>./ 100.000</u>

		<u>Kapital A</u>	<u>Kapital B</u>
Gewinn:	./ 100.001		
./ Vorab	<u>./ 100.000</u>	100.000	
(negativer) Rest	./ 200.001	<u>./ 100.000,5</u>	<u>./ 100.000,5</u>
Summe:		<u>./ 0,5</u>	<u>./ 100.000,5</u>

Entspricht wie im dargestellten Verlustfall eine Vorabgewinnzuweisung betragsmäßig dem als Betriebsergebnis zur Verteilung stehenden Verlust oder bleibt die Vorabgewinnzuweisung in ihrem Betrag hinter dem Verlust zurück, greift s 850B ITTOIA 2005 nicht, da keinem der Gesellschafter ein Gewinn zugewiesen wird. Ein derartiges Ergebnis würde nach britischer Rechtsauffassung steuerliche Anerkennung finden.

Letztere Einschätzung lässt sich auch mit Blick auf das deutsche Recht nachvollziehen. Die Einräumung einer ergebnisunabhängigen Vorabver-

gütung ist steuerlich jedenfalls dann anzuerkennen, wenn sie nicht zur Aufspaltung des Gesellschaftsergebnisses, sondern ausschließlich zur Zuweisung negativer Ergebnisbestandteile führt. In diesem Fall verteilen die Gesellschafter den Gesellschaftsverlust lediglich abweichend vom Verhältnis ihrer Vermögensbeteiligungen. Gegenstand der Verteilung bleibt aber der von der Gesellschaft im Geschäftsjahr erzielte Verlust. Letztlich offenbart sich auch hier nur die allgemeine Problematik, wie sie schon im Rahmen der Erörterung inkongruenter Ergebnisverteilungen aufgezeigt wurde. Für die steuerliche Anerkennung ist entscheidend, dass sich die Ergebniszuweisung spätestens im Zeitpunkt des Ausscheidens des Gesellschafters bzw. im Fall der Liquidation im Vermögen der Gesellschafter tatsächlich niederschlägt.¹⁰⁶¹ Dabei darf es für die steuerliche Einordnung keinen Unterschied machen, ob die Gesellschafter unmittelbar eine inkongruente Verlustverteilungsabrede treffen oder eine solche indirekt über die Vereinbarung einer ergebnisunabhängigen Vorabvergütung herbeiführen.

Ungeachtet dessen, stellt sich jedoch die Frage, ob das britische Recht dahingehend eine Vorbildfunktion für das deutsche Recht entfaltet, als es die Einräumung einer ergebnisunabhängigen Vorabvergütung für steuerliche Zwecke außer Acht lässt, wenn sie zur Aufspaltung eines einheitlichen Ergebnisses in positive und negative Ergebnisanteile führt. Der hier vertretene Ansatz folgt der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit der Außengesellschaft auch im Steuerrecht und geht davon aus, dass dem Gesellschafter für steuerliche Zwecke das Ergebnis der Gesellschaftstätigkeit auf der Grundlage seiner Beteiligung zugerechnet wird.¹⁰⁶² Die Gesellschaft kann aber nach den allgemeinen Systemgrundlagen des Einkommensteuerrechts als einheitliche Nettogröße (§ 4 Abs. 1 bzw. Abs. 3 EStG) nur entweder einen Verlust oder einen Gewinn erwirtschaftet haben. Es könnte daher auf den ersten Blick auch im deutschen Recht die Aufspaltung des Gesellschaftsergebnisses in positive und negative Ergebnisanteile als Abweichung von wirtschaftlichen Realitäten abgelehnt werden. Wird durch die Einräumung einer Vorabvergütung ein Gewinn in einen Verlust umgewandelt oder ein bereits entstandener Verlust erhöht, könnte sich dies als künstlich erzeugtes Ergebnis darstellen, dem das Steuerrecht mangels wirtschaftlicher Grundlage nicht folgen darf.

Sieht man aber genauer hin, zeigt sich, dass gerade die Nichtanerkennung der zivilrechtlichen Ergebnisverteilung im Steuerrecht von wirtschaftlichen Realitäten abweichen würde. Dies soll erneut an der oben

1061 Siehe oben Kapitel 2 B.IV.1.

1062 Siehe oben Kapitel 2 B.IV.2.a)bb)(6).

B. Die Einräumung eines ergebnisunabhängigen Vorabgewinns

unter Tz. B. I. 1. aufgeführten Fallalternative 2¹⁰⁶³ aufgezeigt werden, in der die Gesellschaft einen Gewinn von 60.000 € erwirtschaftet hat und dem Gesellschafter A im Rahmen der Gewinnverteilung ein Vorabgewinn von 100.000 € zugeteilt wurde. Die Auswirkungen auf die handelsrechtlichen Kapitalanteile zeigen hierbei folgendes Bild:

		<u>Kapital A</u>	<u>Kapital B</u>
Gewinn:	60.000		
./. Vorab	<u>100.000</u>	+ 100.000	
negativer Rest	./. 40.000	<u>./. 20.000</u>	<u>./. 20.000</u>
Summe:		<u>+ 80.000</u>	<u>./. 20.000</u>

Würde man nun für steuerliche Zwecke den zivilrechtlichen Verlustanteil des Gesellschafters B außer Acht lassen, bliebe sein steuerliches Verlustausgleichspotential hinter seiner tatsächlichen wirtschaftlichen Belastung zurück, denn sein handelsrechtlicher Kapitalanteil vermindert sich um den ihm gesellschaftsrechtlich zugewiesenen Verlust in Höhe von 20.000 €. Umgekehrt erhielte A zivilrechtlich einen Gewinnanteil in Höhe von 80.000 €, während sein steuerlicher Gewinnanteil auf 60.000 € reduziert würde. Damit würde für steuerliche Zwecke die Steigerung seiner Leistungsfähigkeit nicht vollumfänglich erfasst.

Im britischen Schrifttum findet sich denn auch die Empfehlung für die Fälle der steuerlichen Nichtanerkennung einer Vorabvergütung gesellschaftsvertraglich eine Ausgleichszahlung zwischen den Gesellschaftern zu vereinbaren, um die steuerlichen Rechtsfolgen der ss 850A bzw. 850B ITTOIA 2005 an die wirtschaftliche Begünstigung bzw. Belastung der einzelnen Gesellschafter anzupassen. Eine entsprechende Ausgleichszahlung soll sich in ihrer Höhe an einer fiktiven Steuer auf den zivilrechtlichen Gewinnanteil des begünstigten Gesellschafters orientieren und dem Verlustanteil des benachteiligten Gesellschafters zugeschrieben werden.¹⁰⁶⁴ Damit offenbart sich auch in der britischen Praxis die Unzulänglichkeit der Regelungen der ss 850A und 850B ITTOIA 2005.

Betrachtet man im dargestellten Fall die Ergebnisanteile der Gesellschafter in Summe ($./.20.000 \text{ €} + 80.000 \text{ €} = 60.000 \text{ €}$), wird deutlich, dass Verteilungsgröße auch bei einer Aufspaltung in negative und positive Ergebnisanteile das Gesamtergebnis der Gesellschaftstätigkeit bleibt. Letzt-

1063 Siehe oben Seite 201 f.

1064 l'Anson Banks, Lindley & Banks on Partnership, 20. Aufl. 2017, Rn 10-98; Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn. 10.5.

endlich ist von der Aufspaltung nur die Verteilung des Gesamtergebnisses im Innenverhältnis der Gesellschafter betroffen, die wirtschaftlich über ihre zivilrechtlichen Gewinn- und Verlustanteile auch tatsächlich nachvollzogen wird. Knüpft man im Steuerrecht als Steuersubjekt an den einzelnen Gesellschafter an, darf Ziel der Besteuerung nicht nur sein, die Gesellschaftstätigkeit in ihrer Gesamtheit durch Zurechnung an die Gesellschafter zu erfassen, sondern es muss auch die wirtschaftliche Erfolgsteilhabe des einzelnen Gesellschafters richtig abgebildet werden.¹⁰⁶⁵ Nur in diesem Fall ist die Zurechnung des von der Gesellschaft erzielten Ergebnisses an die einzelnen Gesellschafter mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar.¹⁰⁶⁶ Da im Gesellschaftsrecht die Einräumung einer ergebnisunabhängigen Vorabvergütung von der Vertragsfreiheit der Gesellschafter umfasst ist,¹⁰⁶⁷ hat das Steuerrecht dem Folge zu leisten. Dies stellt schließlich auch keinen Widerspruch zu dem hier vertretenen Ansatz dar, wonach Zurechnungsgegenstand das Ergebnis der Gesellschaftstätigkeit und nicht das Ergebnis einer eigenen Leistung der Gesellschafter ist. Es ist in diesem Zusammenhang zwischen Zurechnungsgegenstand und Zurechnungsgrundlage zu unterscheiden. Zurechnungsgegenstand ist das von der Gesellschaft erzielte Ergebnis, das nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften (§ 4 Abs. 1 bzw. Abs. 3 EStG) in eine Nettogröße mündet. Maßgeblich für die Ermittlung des Ergebnisanteils des einzelnen Gesellschafters muss aber die Zurechnungsgrundlage sein. Diese liegt in der Beteiligung des Gesellschafters an der Gesellschaft, wie sie durch den zivilrechtlichen Ergebnisverteilungsschlüssel ausgestaltet ist.¹⁰⁶⁸ Hiernach kann die Gesellschaftsbeteiligung einem Gesellschafter einen positiven Ergebnisanteil vermitteln, während die Beteiligung eines anderen Gesellschafters diesem einen negativen Ergebnisanteil zuweist. Entscheidend ist allein, dass die Beteiligung des jeweiligen Gesellschafters seine wirtschaftliche Teilhabe am Gesellschaftserfolg abbildet.

Damit stellen sich die britischen Regelungen zur steuerrechtlichen Nichtanerkennung einer ergebnisunabhängigen Vorabvergütung als ungeeignet für eine Übernahme ins deutsche Einkommensteuerrecht dar.

1065 Schön, *StuW* 1996, 275, 285 f.

1066 Schön, *StuW* 1996, 275, 285 f.; im Anschluss hieran Hüttemann, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, *Die Personengesellschaft im Steuerrecht*, 2011, 39, 45; Schwandtner, *Disquotale Gewinnausschüttungen*, 2006, S 342 ff.

1067 Siehe oben Kapitel 3 B.I.1.

1068 Siehe oben Kapitel 2 B.IV.2.a)bb)(6.).

C. Der Gewinnverzicht eines Neugesellschafters zugunsten eines
Altgesellschafters im Rahmen einer Teilanteilsübertragung

I. Deutschland

Als problematisch erwiesen sich in der Vergangenheit ebenfalls spezielle Gewinnverteilungsabreden im Rahmen der Neuaufnahme von Gesellschaftern. Eine in der Praxis vor allem bei freiberuflichen Sozietäten weit verbreitete,¹⁰⁶⁹ häufig als „Gewinnvorabmodell“¹⁰⁷⁰ bezeichnete Gestaltung sollte insbesondere bei Aufnahme eines Neugesellschafters den Wertausgleich für die Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils von Altgesellschaftern auf Neugesellschafter ermöglichen, ohne steuerlich einen Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang herbeizuführen.¹⁰⁷¹

Die Aufnahme eines Neugesellschafters kann sich auf unterschiedliche Arten vollziehen. Regelmäßig erbringt der Neugesellschafter im Gegenzug für die Gewährung von Gesellschaftsrechten eine Einlage in das Gesellschaftsvermögen.¹⁰⁷² Diese Gestaltung wird von der Besteuerungspraxis als fiktive Gründung einer neuen, nunmehr um den Neugesellschafter erweiterten, Personengesellschaft behandelt, in die die Altgesellschaftler ihre Mitunternehmeranteile einbringen.¹⁰⁷³ § 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG erlaubt für diesen Fall die Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens weiterhin mit ihren Buchwerten anzusetzen, so dass für die Altgesellschaftler die Aufnahme des Neugesellschafters nicht mit der Realisierung stiller Reserven einhergeht.¹⁰⁷⁴ Bevorzugen es die Altgesellschaftler demgegenüber, dem Gesellschaftsvermögen keine weiteren Mittel zuzuführen, können sie als Gegenleistung für die Vermögensbeteiligung des Neugesellschafters und dem damit verbundenen Übergang stiller Reserven eine Ausgleichszah-

1069 Crezelius, JbFSt 2017/18, 578, 578; Fuhrmann, GmbHR 2016, 317, 322; Korn, BeSt 2016, 18, 18; ders., Besteuerung von Freiberuflerpersonengesellschaften und –kapitalgesellschaften, 2. Aufl. 2018, Rn. 133; Levedag, FR 2016, 733, 736; Treyde, PFB 2009, 178, 183 f.

1070 BFH v. 27.10.2015, VIII R 47/12, BStBl. II 2016, S. 600 (Tz. 46); Klein, GStB 2014, 47, 51; Richter/John, FR 2016, 606, 606; Schwamberger, PFB 2004, 140, 140.

1071 Gluth, GStB 2002, 254, 261; Heller, PFB 2004, 33, 40; Klein, GStB 2014, 47, 48; Korn, BeSt 2016, 18, 18 f.; Levedag, DStR 2017, 1233, 1237; Treyde, PFB 2009, 178, 183 f.

1072 Levedag, DStR 2017, 1233, 1233.

1073 BFH v. 7.11.2006, VIII R 13/04, BStBl. II 2008, S. 545 (Tz. 28) m. w. N.; BMF v. 11.11.2011, IV C 2, S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, S. 1314, Rn. 01.47.

1074 BFH v. 7.11.2006, VIII R 13/04, BStBl. II 2008, S. 545 (Tz. 28).

lung in ihr Privat- oder Betriebsvermögen fordern.¹⁰⁷⁵ Eine derartige Gestaltung wird als Veräußerung von Teilmitunternehmeranteilen der Altgesellschafter an den Neugesellschafter nach § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG und anschließender Einbringung der anteiligen Mitunternehmeranteile durch die Altgesellschafter – teils auf eigene, teils auf fremde Rechnung – in eine fingierte, um den Neugesellschafter erweiterte Personengesellschaft gewertet.¹⁰⁷⁶ Soweit die Einbringung im Hinblick auf die veräußerten anteiligen Mitunternehmeranteile auf fremde Rechnung erfolgt, führt dies für die Altgesellschafter nicht zu einem nach § 24 Abs. 1, Abs. 2 S. 2 UmwStG durch Buchwertansätze zu neutralisierenden Gewinn.¹⁰⁷⁷ Dieser gilt bei Übertragungen ab dem 1.1.2002¹⁰⁷⁸ zudem als laufender, mithin nicht nach § 34 EStG begünstigter¹⁰⁷⁹ Gewinn (§ 16 Abs. 1 S. 2 EStG¹⁰⁸⁰). Bei Sozietäten, die bislang ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, macht dieser Veräußerungsvorgang einen Übergang zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG erforderlich (§ 16 Abs. 2 S. 2 EStG) und kann zur Realisierung eines Übergangsgewinns¹⁰⁸¹ führen.¹⁰⁸² Der Neugesellschafter wiederum hat in Gestalt der Ausgleichszahlung Anschaffungskosten für die seinem Mitunternehmeranteil entsprechenden anteiligen Wirtschaftsgüter, die bei Überschreiten der anteiligen Buchwerte in einer Ergänzungsbi-

1075 Fuhrmann, in Widmann/Mayer, UmwG/UmwStG, 183. EL 2020, § 24 UmwStG Rn. 423 ff.; Gluth, GStB 2002, 254, 254; Heller, PFB 2004, 33, 39; Levedag, DStR 2017, 1233, 1233 f.; Mittelbach, DStR 1974, 632, 632; Treyde, PFB 2009, 178, 180 f.

1076 BFH v. 17.09.2014, IV R 33/11, BStBl. II 2015, S. 717 (Tz. 17) m.w.N.; Fuhrmann, in Widmann/Mayer, UmwG/UmwStG, 183. EL 2020, § 24 UmwStG Rn. 497.3., 521 ff. m.w.N.

1077 Z.B. BFH v. 27.10.2015, VIII R 47/12, BStBl. II 2016, S. 600 (Tz. 35); BFH v. 17.09.2014, IV R 33/11, BStBl. II 2015, S. 717 (Tz. 15 ff.); BFH v. 7.11.2006, VIII R 13/04, BStBl. II 2009, S. 993 (Tz. 28); BFH v. 18.10.1999, GrS 2/98, BStBl. II 2000, S. 123 (Tz. 26); BFH v. 8.12.1994, IV R 82/92, BStBl. II 1995, S. 599 (Tz. 12 f.); BMF v. 11.11.2011, IV C 2, S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, S. 1314, Rn. 24.08 f.; Fuhrmann, in Widmann/Mayer, UmwG/UmwStG, 183. EL 2020, § 24 UmwStG Rn. 497.3., 521 ff.

1078 § 52 Abs. 34 S. 1 EStG in der Fassung des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, S. 3858.

1079 Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 16 Rn. 7.

1080 § 16 Abs. 1 S. 2 EStG wurde durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz v. 20.12.2001, BGBl. 2001 I, S. 3858 in das Einkommensteuergesetz eingefügt.

1081 Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 16 Rn. 330.

1082 Fuhrmann, GmbHR 2016, 317, 323; Korn, BeSt 2016, 18, 19; Treyde PFB 2009, 178, 184.

lanz bzw. Ergänzungsrechnung festgehalten werden müssen.¹⁰⁸³ Um diese steuerlichen Rechtsfolgen zu vermeiden,¹⁰⁸⁴ wurde eine Vorgehensweise praktiziert, bei der der Neugesellschafter im Zuge der auf ihn übertragenen Anteile keine Entgeltzahlung erbrachte, sondern im Rahmen einer Gewinnverteilungsabrede den ihre Teilmitunternehmeranteile übertragenden Altgesellschaftern für eine gewisse Zeit einen höheren Gewinnanteil – sehr häufig in Form eines Vorabgewinns – zubilligte.¹⁰⁸⁵ Dabei existierten in der Praxis unterschiedliche Varianten für die Ausgestaltung des Gewinnvorabs, die von der Festsetzung eines absoluten Betrags bis hin zu einer prozentualen Größe in Kombination mit einer Ober- oder Untergrenze reichten.¹⁰⁸⁶ Die grundsätzliche Beliebtheit dieses Gestaltungsmodells war neben steuerlichen Aspekten auch darin begründet, dass ein Neugesellschafter von einer anderenfalls nötigen Kreditfinanzierung seines Beteiligungserwerbs absehen konnte.¹⁰⁸⁷

In der Verwaltungspraxis und der Literatur wurde diese Gestaltung als unentgeltliche Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils (§ 6 Abs. 3 S. 1 und 2 EStG) mit einer gleichzeitig einhergehenden, steuerlich anzuerkennenden Gewinnverteilungsabrede zwischen Alt- und Neugesellschafter gewertet. Entsprechend der Vereinbarung der Gesellschafter wurde in der Person des Altgesellschafters laufend sein erhöhter und in der Person des Neugesellschafters sein entsprechend verminderter Gewinnanteil der Besteuerung unterworfen.¹⁰⁸⁸ Lediglich in einer Konstellation

1083 BFH v. 20.11.2014, IV R 1/11, BStBl. II 2017, S. 34 (Tz. 15 ff.); BFH v. 24.06.2009, VIII R 13/07, BStBl. II 2009, S. 993 (Tz. 21).

1084 Carlè/Korn, KÖSDI 1982, 4530, 4540; Mittelbach, DStR 1974, 632, 632; Treyde, PFB 2009, 178, 183 f.

1085 Heller, PFB 2004, 33, 40; Klein, GStB 2014, 47, 51; Levedag, DStR 2017, 1233, 1237; Mittelbach, DStR 1974, S. 632, 632; Schwamberger, PFB 2004, 140, 140; Treyde, PFB 2009, 178, 183.

1086 Vgl. zu den unterschiedlichen Gestaltungsmöglichkeiten Klaas, Wpg 1991, 208, 209.

1087 Gluth, GStB 2002, 254, 261; Heller, PFB 2004, 33, 40; Klaas, Wpg 1991, 208, 208; Klein, GStB 2014, 47, 51; Schwamberger, PFB 2004, 140, 140; Treyde, PFB 2009, 178, 183.

1088 Carlè/Korn, KÖSDI 1982, 4530, 4540; Bär/Merkle, in Haritz/Menner, UmwStG, 5. Aufl. 2019, § 24 Rn. 148; Gluth, GStB 2002, 254, 261; Klein, GStB 2014, 47, 51; Heller, PFB 2004, 33, 40; Korn, BeSt 2016, 18, 18 f.; ders., Besteuerung von Freiberuflerpersonengesellschaften und –kapitalgesellschaften, 2. Aufl. 2018, Rn. 133; Levedag, DStR 2017, 1233, 1237; ders., FR 2016, 733, 736 f.; Schmitt, in S/H/S, UmwG/UmwStG, 8. Aufl. 2018, § 24 UmwStG Rn. 237; Treyde, PFB 2009, 178, 183 f.; vgl. zur Auffassung der Finanzverwaltung z.B. BFH v. 27.10.2015, VIII R 47/12, BStBl. II 2016, S. 600 (Tz. 26).

tion, die das Finanzgericht München¹⁰⁸⁹ zu entscheiden hatte, wurde ein von den Parteien vereinbarter Gewinnvorab nicht als laufender Gewinn des berechtigten Gesellschafters, sondern als Veräußerungsentgelt für ein im Rahmen der Gründung einer BGB-Gesellschaft eingebrachtes, anteiliges Betriebsvermögen eingestuft. Der Sachverhalt betraf zwei Gesellschafter einer Steuerbevollmächtigtensozietät, die bei Gründung ihrer GbR vereinbart hatten, dass der seine Einzelpraxis einbringende Gesellschafter über einen Zeitraum von fünf Jahren jährlich einen Gewinnvorab in Höhe von 40.000 DM zugunsten des Gewinnanteils des anderen Gesellschafters erhalten sollte. Die Höhe des Vorabgewinns basierte auf einer – im Nachhinein auch als richtig einzustufenden – Prognose der Gesellschaftsergebnisse der künftigen fünf Jahre.¹⁰⁹⁰ Vor diesem Hintergrund hielt das Finanzgericht München die vereinbarte Gewinnverteilung für steuerlich unbeachtlich, die Bezeichnung „Gewinnvorab“ für unzutreffend und legte sie ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach als Ratenzahlungen zur Begleichung eines bereits im Veräußerungszeitpunkt bestimmbareren Veräußerungsentgelts in Höhe von 200.000 DM aus; in der Zuweisung von Vorabgewinnen sah es lediglich eine Form der Zahlungsmodalität, die steuerlich nicht anders als eine Gestaltung zu beurteilen sei, bei der die Gesellschafter ausdrücklich ein in Raten zu begleichendes Veräußerungsentgelt vereinbart hätten und der zur Zahlung verpflichtete Gesellschafter das Entgelt aus Mitteln begleicht, die ihm in Gestalt seines Gewinnanteils zustehen.¹⁰⁹¹

In der Literatur wurde das Urteil des FG München verstärkt als Sonderkonstellation eingestuft, die sich dadurch auszeichnete, dass der jährliche Vorabgewinn durch die Gesellschafter betragsmäßig fixiert worden war. Würde der Vorabgewinn demgegenüber als prozentuale Größe vereinbart, könne ein Vergleich mit einer Ratenzahlungsvereinbarung nicht gezogen werden, sei es doch ungewiss, wie hoch der jährliche Vorabgewinn ausfalle und ob dieser am Ende des vereinbarten Zeitraums für einen Ausgleich der übergegangenen stillen Reserven ausreiche.¹⁰⁹²

Gab es lange Zeit keine höchstrichterliche Rechtsprechung zu der Problematik des Gewinnvorabmodells, hat sich dies mit der Entscheidung des BFH vom 27.10.2015¹⁰⁹³ geändert. Im Gegensatz zur erstinstanzlichen Ein-

1089 FG München v. 30.11.1989, 16 K 10133/81, EFG 1990, S. 319.

1090 FG München v. 30.11.1989, 16 K 10133/81, EFG 1990, S. 319, 320.

1091 FG München v. 30.11.1989, 16 K 10133/81, EFG 1990, S. 319, 320.

1092 Bär/Merkle, in Haritz/Menner, UmwStG, 5. Aufl. 2019, § 24 Rn. 148; Gluth, GSStb 2002, 254, 261; Heller, PFB 2004, 33, 40; Klaas, Wpg 1991, 208, 210; Klein, GSStb 2014, 47, 52; Treyde, PFB 2009, 178, 184.

1093 BFH v. 27.10.2015, VIII R 47/12, BStBl. II 2016, S. 600.

schätzung des FG Düsseldorf¹⁰⁹⁴ und der bislang angenommenen Verwaltungspraxis sieht der BFH im Gewinnvorabmodell keine bloße Ergebnisverteilungsabrede der Gesellschafter, sondern die Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils eines oder mehrerer Altgesellschafters gegen Zahlung eines Veräußerungsentgelts (§ 16 Abs. 2 S. 1 EStG) durch den Neugesellschafter. Der Gewinnverzicht des Neugesellschafters stellt seiner Ansicht nach bloße Tilgungsleistungen im Hinblick auf die Kaufpreisforderungen des Altgesellschafters und damit Einkommensverwendungen des Neugesellschafters dar.¹⁰⁹⁵

Die vom BFH zu entscheidende Sachverhaltskonstellation betraf dabei einen Gesellschafter einer als GbR geführten Gemeinschaftspraxis, der über mehrere Jahre hinweg jeweils einen Teil seines Mitunternehmeranteils auf drei Neugesellschafter übertragen hatte. Dabei wurden nach jeder Übertragung die Buchwerte der Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens fortgeführt. Bei der Aufnahme des jeweiligen Neugesellschafters wurde vereinbart, dass dieser im Verhältnis seiner Vermögensbeteiligung an den Gewinnen und Verlusten der GbR teilhat. Zugleich war verabredet, dass der Neugesellschafter bis zum Erreichen eines bestimmten Sockelbetrages auf einen prozentualen Teil des ihm nach der allgemeinen Verteilungsabrede zustehenden Gewinnanteils verzichtet. Auch im Falle des Ausscheidens des Altgesellschafters waren die Zahlungen weiterhin zu leisten. Sollte die Gesellschaft vor Erreichen des Sockelbetrages beendet werden, hätte der jeweilige Neugesellschafter gegenüber dem Altgesellschafter den noch ausstehenden Betrag in Ratenzahlungen zu begleichen gehabt. In den Streitjahren erhielt der Altgesellschafter entsprechend der Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag im Verhältnis zu seiner Vermögensbeteiligung erhöhte und die Neugesellschafter entsprechend verminderte Gewinnanteile.¹⁰⁹⁶

Die erste Instanz sah in den Verzichtvereinbarungen der Neugesellschafter eine bloße Ergebnisverteilungsabrede, der steuerlich zu folgen sei. Die Annahme einer Entgeltzahlung lehnte das Finanzgericht mit der Begründung ab, dass es an der Bestimmtheit und der Bestimmbarkeit einer Gegenleistung der Neugesellschafter im Übertragungszeitpunkt fehle und daher ein Vergleich der Gewinnverzichtes mit einer Kaufpreiszahlung in Raten unangebracht sei; ob der Altgesellschafter überhaupt einen Ausgleich für die stillen Reserven erhalte, hänge zunächst von der Erzielung

1094 FG Düsseldorf v. 11.10.2012, 11 K 4736/07 F, EFG 2013, S. 287 (Tz. 92 ff.).

1095 BFH v. 27.10.2015, VIII R 47/12, BStBl. II 2016, S. 600 (Tz. 49).

1096 Zum Ganzen BFH v. 27.10.2015, VIII R 47/12, BStBl. II 2016, S. 600 (Tz. 1 ff.).

eines Gewinns ab; zudem sei der Umfang, in dem sich die Gewinnanteile des Altgeschafters erhöhten, vom jeweiligen Jahresgewinn der Gesellschaft abhängig, so dass die Anteilserhöhung einer erheblichen und im Zeitpunkt der Übertragung nicht zu prognostizierenden Variationsbreite unterliege.¹⁰⁹⁷

Der BFH stützte seine Gegenauffassung demgegenüber maßgeblich auf den Umstand, dass die Gesellschafter einen Sockelbetrag für das Ausmaß der Gewinnverzichtes festgesetzt hatten, dessen Begleichung der Altgesellschafter auch für den Fall seines Ausscheidens oder den Fall der Beendigung der Gesellschaft zu fordern berechtigt war. Hierin sei die Vereinbarung einer Gegenleistung für die Übertragung der Teilmitunternehmeranteile zu sehen, die bestimmbar sei und zivilrechtlich eingeklagt werden könne. Mithin stelle der vereinbarte Sockelbetrag ein Veräußerungsentgelt im Sinne des § 16 Abs. 2 S. 1 EStG dar.¹⁰⁹⁸ In einem *obiter dictum* wies das Gericht aber weitergehend darauf hin, dass ungeachtet der Bestimmbarkeit der Gegenleistung im konkreten Fall, für das Vorliegen eines entgeltlichen Übertragungsvorgangs die Bestimmbarkeit der Gegenleistung irrelevant sei und nur für die Frage nach dem Zeitpunkt der Realisation eines Veräußerungsgewinns Bedeutung erlange. Abweichend von dem Grundsatz, dass ein Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16 Abs. 2 S. 1 EStG bereits im Zeitpunkt der Veräußerung, d.h., mit Übergang des wirtschaftlichen Eigentums, entstehe, würden der Höhe nach unbestimmte, gewinnabhängige Zahlungen zwingend erst im Zeitpunkt ihres Zuflusses beim Veräußerer realisiert, da im Übertragungszeitpunkt noch nicht feststehe, ob ein Kaufpreisanspruch entstände und wie hoch dieser ausfallen werde.¹⁰⁹⁹ Dagegen setze die Einstufung als Veräußerungsentgelt allein voraus, dass die Leistung in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veräußerung erfolge. Bei Vorgängen zwischen Fremden spreche eine tatsächliche Vermutung für die Entgeltlichkeit der Veräußerung. Auf dieser Grundlage sieht der BFH ein Veräußerungsentgelt i.S.v. § 16 Abs. 2 S. 1 EStG auch in zivilrechtlich dem Grunde und der Höhe nach durch die Entstehung eines Gewinns aufschiebend bedingten (§ 158 Abs. 1 BGB) Kaufpreisansprüchen, die auf einer Abtretung von

1097 Zum Ganzen FG Düsseldorf v. 11.10.2012, 11 K 4736/07 F, EFG 2013, S. 287 (Tz. 95 ff.).

1098 BFH v. 27.10.2015, VIII R 47/12, BStBl. II 2016, S. 600 (Tz. 42 ff.).

1099 BFH v. 27.10.2015, VIII R 47/12, BStBl. II 2016, S. 600 (Tz. 47).

künftigen Gewinnanteilen aus dem Gewinnbezugsrecht des Erwerbers eines Mitunternehmeranteils beruhen.¹¹⁰⁰

Durch diese höchstrichterliche Judikatur scheint die steuerliche Anerkennung des Gewinnvorabmodells weitestgehend zunichte gemacht.¹¹⁰¹ Wenn auch im konkret entschiedenen Fall nicht ein Gewinnvorab im eigentlichen Sinn Gegenstand der Verteilung war, sondern sich die Inkongruenz auf einen, nach Abzug von Vorweggewinnen verbleibenden Restgewinn bezog, ist der entschiedene Sachverhalt durchaus mit den wirtschaftlichen Folgen identisch, die sich vergleichbar einem Gewinnvorab ergeben. Die Literatur sieht mit Blick auf den entschiedenen Fall in der Vereinbarung eines Sockelbetrags für die Höhe der Gewinnzuweisungen allerdings nur eine Sonderkonstellation.¹¹⁰² Dagegen sollen Gestaltungsmodelle, die die Höhe eines Vorabgewinns betraglich nicht fixieren, sondern bezogen auf den jährlichen Gewinn nur prozentual festlegen, vor diesem Hintergrund weiterhin als bloße Gewinnverteilungsabrede einzuordnen sein.¹¹⁰³ Dennoch wird es in der Praxisliteratur gegenwärtig für denkbar gehalten, dass die Verwaltung im Hinblick darauf, dass der BFH inkongruente Ergebnisverteilungen im Zusammenhang mit der Übertragung von Teilmitunternehmeranteilen – ungeachtet der Bestimmtheit oder Bestimmbarkeit der Höhe nach – als gewinnabhängige Kaufpreisforderungen wertet, stets einen Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang annehmen wird.¹¹⁰⁴ Hiervon unberührt solle aber eine inkongruente Verteilung bleiben, die erhöhten Gesellschafterbeiträgen der Altgesellschaftler Rechnung trage.¹¹⁰⁵

1100 BFH v. 27.10.2015, VIII R 47/12, BStBl. II 2016, S. 600 (Tz. 37); vgl. auch BFH v. 14.05.2002, VIII R 8/01, BStBl. II 2002, S. 532 (Tz. 18); BFH v. 17.07.2013, X R 40/10, BStBl. II 2013, S. 883 (Tz. 30).

1101 Richter/John, FR 2016, 606, 606.

1102 Crezelius, JbFSt 2017/18, 578, 579; Fuhrmann, GmbHR 2016, 317, 322; ders., in Widmann/Mayer, UmwG/UmwStG, 183. EL 2020, § 24 UmwStG Rn. 497.3; Korn, BeSt 2016, 18, 19; Levedag, DStR 2017, 1233, 1238.

1103 Crezelius, JbFSt 2017/18, 578, 579; Fuhrmann, in Widmann/Mayer, UmwG/UmwStG, 183. EL 2020, § 24 UmwStG Rn. 498; Korn, BeSt 2016, 18, 19; ders., Besteuerung von Freiberuflerpersonengesellschaften und –kapitalgesellschaften, 2. Aufl. 2018, Rn. 133.

1104 Korn, BeSt 2016, 18, 19; ders., Besteuerung von Freiberuflerpersonengesellschaften und –kapitalgesellschaften, 2. Auflage 2018, Rn. 133.

1105 Bodden, in Korn, EStG, 122. EL 2020, § 15 Rn. 492; Fuhrmann, GmbHR 2016, 317, 323; ders., in Widmann/Mayer, UmwG/UmwStG, 183. EL 2020, § 24 UmwStG Rn. 498; Korn, BeSt 2016, 18, 19; ders., Besteuerung von Freiberuflerpersonengesellschaften und –kapitalgesellschaften, 2. Aufl. 2018, Rn. 133; Levedag, DStR 2017, 1233, 1238; ders, FR 2016, 733, 737.

II. USA

In den USA werden dem deutschen Gewinnvorabmodell entsprechende Gestaltungen, soweit ersichtlich, weder in der Steuerrechtspraxis noch in der -lehre diskutiert. Die folgenden Ausführungen stellen vor diesem Hintergrund lediglich eine vorsichtige Einschätzung solcher Gestaltungen auf der Grundlage der gegenwärtigen US-amerikanischen Steuerrechtsordnung dar.

Entsprechend dem deutschen Recht kann sich der Eintritt eines weiteren Gesellschafters in eine bestehende Gesellschaft auch nach dem US-amerikanischen Recht durch eine Einlageleistung des Neugesellschafters oder durch den Erwerb eines Teils eines Gesellschaftersanteils von einem Altgesellschafter vollziehen. Während die Erbringung einer Einlageleistung im Grundsatz einen gewinnneutralen Vorgang darstellt,¹¹⁰⁶ bildet die entgeltliche Veräußerung eines Gesellschaftersanteils ein Realisationsereignis für einen steuerpflichtigen Gewinn des Altgesellschafters.¹¹⁰⁷ Der Neugesellschafter trägt spiegelbildlich hierzu Anschaffungskosten für seine Gesellschaftsbeteiligung.¹¹⁰⁸

Das US-amerikanische Recht sieht in dem Gesellschaftersanteil eines Personengesellschafters ein eigenständiges Wirtschaftsgut (*asset*), dem in Gestalt der *outside basis*¹¹⁰⁹ eine eigene Bemessungsgrundlage zugeordnet wird.¹¹¹⁰ Veräußert ein Gesellschafter seinen gesamten Gesellschaftersanteil oder einen Teil seines Anteils, wertet das Steuerrecht dies dementsprechend nicht als Veräußerung von Anteilen an den einzelnen Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens, sondern als Veräußerung eines einheitlichen Vermögensgegenstandes.¹¹¹¹ Soweit ein für die Übertragung entrichtetes Veräußerungsentgelt die *outside basis* seines Gesellschaftersanteils übersteigt, erzielt der Gesellschafter einen steuerpflichtigen Gewinn.¹¹¹²

1106 § 721(a) IRC. Eine Ausnahme gilt für bestimmte vermögensverwaltende Personengesellschaften (§ 721(b) IRC) sowie für den Erwerb eines Gesellschaftersanteils als Gegenleistung für vergangene oder zukünftige Dienstleistungen, vgl. z.B. Cunningham/Cunningham, *The Logic of subchapter K*, 5. Aufl. 2017, S. 182 ff.

1107 § 741 IRC.

1108 §§ 742, 1012(a) IRC.

1109 Willis/Postlewaite/Alexander, *Partnership Taxation*, Stand 10/2019, § 5.01.

1110 McKee et al., *Federal Taxation of Partnerships and Partners*, Stand 02/2020, § 6.01.

1111 § 741 IRC.

1112 Der Veräußerungsgewinn erhöht sich zudem um den Anteil des Gesellschafters an den Gesellschaftsverbindlichkeiten, vgl. § 752(d) IRC.

Diesen stuft das Gesetz im Grundsatz als Gewinn aus der Veräußerung eines *capital asset* (*capital gain*¹¹¹³) ein und qualifiziert ihn damit für die Anwendung eines reduzierten Steuersatzes.¹¹¹⁴ Dies gilt im Gegensatz zum deutschen Recht – mangels einer gesetzlichen Ausnahme – auch für den Gewinn aus der Veräußerung eines Teilanteils. Insbesondere um zu verhindern, dass Steuerpflichtige durch die Einbringung eines Vermögensgegenstandes in eine Personengesellschaft und die anschließende Veräußerung ihres Gesellschaftsanteils *ordinary income* gezielt in *capital gain* umwandeln,¹¹¹⁵ versagt das Gesetz jedoch eine begünstigte steuerliche Behandlung, soweit der Gewinn auf bestimmte Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens entfällt.¹¹¹⁶ Hierbei handelt es sich im Wesentlichen um all diejenigen Vermögensgegenstände, die bei Veräußerung durch die Gesellschaft zu *ordinary income* führen würden.¹¹¹⁷ Realisiert wird der Veräußerungsgewinn auch nach dem US-amerikanischen Recht grundsätzlich im Zeitpunkt der Veräußerung.¹¹¹⁸ Ist die Entrichtung des Veräußerungsentgelts in Raten vereinbart und erhält der Altgesellschafter mindestens eine der Ratenzahlungen erst nach Ablauf des Veranlagungszeitraums, in dem die Veräußerung erfolgt, entsteht der Veräußerungsgewinn nach dem US-amerikanischen Recht allerdings anteilig erst mit Zufluss der einzelnen Raten.¹¹¹⁹ Der Gewinn aus der Veräußerung eines Teils eines Gesellschaftsanteils ist mithin nach dem US-amerikanischen Recht gegenüber der deutschen Rechtsordnung in doppelter Hinsicht begünstigt, da nicht nur der reduzierte Steuersatz für Veräußerungsgewinne Anwendung findet, sondern die Vereinbarung eines Ratenkaufs zusätzlich auch noch zu einer „gestreckten“ Besteuerung des Veräußerungsgewinns führt.

Wie im deutschen Recht, führt auch im US-amerikanischen Recht eine unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Gesellschaftsanteils nicht zu

1113 Siehe oben Kapitel 2 A. II.1.b).

1114 § 741 IRC.

1115 Burke, *Federal Income Taxation of Partners and Partnerships in a nutshell*, 5. Aufl. 2016, S. 273; Cunningham/Cunningham, *The Logic of subchapter K*, 5. Aufl. 2017, S. 191 mit Fn. 3.

1116 § 751(a) IRC.

1117 Burke, *Federal Income Taxation of Partners and Partnerships in a nutshell*, 5. Aufl. 2016, S. 278.

1118 § 1001(c) IRC.

1119 § 453(a), (b)(1), (c) IRC; vgl. hierzu und zur Ausnahme nach § 453(b)(2) IRC z.B. Burke, *Federal Income Taxation of Partners and Partnerships in a nutshell*, 5. Aufl. 2016, S. 283; McDaniel/McMahon/Simmons, *Federal Income Taxations of Partnerships and S Corporations*, 5. Aufl. 2012, Part I Ch. 8 Sec. 3 (S. 320); Yin/Burke, *Partnership Taxation*, 3. Aufl. 2016, S. 210.

einer Realisierung stiller Reserven und somit zu keinem Veräußerungsgewinn.¹¹²⁰ Mit Blick auf Fallgestaltungen, die dem deutschen Gewinnvorabmodell entsprechen, stellt sich damit auch im US-amerikanischen Recht die Frage nach der Abgrenzung einer unentgeltlichen Anteilsübertragung in Verbindung mit einer inkongruenten Ergebnisverteilung einerseits und einer Veräußerung gegen Entgelt in Form von Ratenzahlungen andererseits. Die Würdigung beider unterschiedlicher Sachverhaltsgestaltungen führt jedoch in ihrer jeweiligen Rechtsfolge gegenüber dem deutschen Recht zu abweichenden steuerlichen Konsequenzen. Die Annahme eines entgeltlichen Veräußerungsvorgangs hätte im US-amerikanischen Recht auf der Grundlage der eingangs dargestellten Vorschriften zur Folge, dass die Ratenzahlungen in der Person des Altgesellschafters anteilig im jeweiligen Jahr der Zahlung zum reduzierten Steuersatz für Veräußerungsgewinne¹¹²¹ besteuert würden. Die Annahme laufender Ergebnisanteile des Altgesellschafters würde demgegenüber zur Anwendung des progressiven Einkommensteuertarifs führen. Im Gegensatz zur deutschen Rechtslage ist damit aus Sicht des Altgesellschafters die Annahme eines Veräußerungsvorgangs steuergünstiger. Dies mag den Umstand erklären, dass dem deutschen Gewinnvorabmodell entsprechende Fallgestaltungen in der US-amerikanischen Steuerrechtsprechung und –literatur nicht gleichermaßen präsent sind, wie dies im deutschen Rechtsraum der Fall ist.

In der US-amerikanischen Literatur findet sich denn auch mit umgekehrter Zielrichtung zum Gewinnvorabmodell der Hinweis, dass ein Veräußerungsvorgang, der ausdrücklich als solcher bezeichnet ist, dennoch als Zuweisung laufender Gewinnanteile eingestuft werden könnte.¹¹²² Verwiesen wird hierzu auf ein Urteil des Tax Court aus dem Jahr 1950¹¹²³. Dieses bezog sich auf eine Vereinbarung, nach der ein Gesellschafter seinen gesamten Gesellschaftsanteil in Höhe von 25 Prozent gegen jährliche Zahlungen in sein Privatvermögen veräußerte. Bei diesen Leistungen handelte es sich zum einen um betraglich fixierte Zahlungen, die zum Teil begrenzt auf einen Zeitraum von 10 Jahren und zum Teil bezogen auf die Lebensdauer des Altgesellschafters zu entrichten waren, sowie zu-

1120 Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 12.01 (9).

1121 Dies gilt natürlich unter dem Vorbehalt, dass der Gewinn nicht auf Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens entfällt, die bei Veräußerung durch die Gesellschaft zu *ordinary income* führen würden (§ 751(a) IRC).

1122 McKee et al., Federal Taxation of Partnerships and Partners, Stand 02/2020, § 16.03 (2); dies befürwortend auch Kwall, 81 N.C. L. Rev. (2003), 977, 1019 ff. mit Fn. 206.

1123 Collins v. C.I.R., 14 T.C. 301 (1950).

sätzlich um bis zum Tod des Altgesellschafters zu entrichtende, jährliche Zahlungen in Höhe von 5 Prozent des Gesellschaftsgewinns des jeweiligen Vorjahres.¹¹²⁴ Während der Altgesellschafter die Zahlungen insgesamt als Entgelt für die Veräußerung des Gesellschaftsanteils behandelte, sah die Finanzbehörde in den jährlichen Zahlungen in Höhe von 5 Prozent des Vorjahresgewinns der Gesellschaft laufende Einkünfte des Altgesellschafters.¹¹²⁵ Der Tax Court folgte der Auffassung der Finanzverwaltung und urteilte, dass sich der Altgesellschafter im Rahmen der Anteilsübertragung nicht sämtlicher Gesellschaftsrechte entäußert, sondern sich in Wahrheit einen Gewinnanspruch in Höhe von 5 Prozent zurückbehalten habe. Als maßgebliche Stütze seiner Auffassung diente dem Tax Court die gewinnabhängige Ausgestaltung dieser Zahlungen im Unterschied zu den übrigen Leistungen, die dem Grunde und der Höhe nach unabhängig vom Gesellschaftsgewinn zu erbringen waren. Nur letztere seien aufgrund ihrer Gewinnunabhängigkeit ihrer Natur nach als Entgelt für in der Beteiligung verkörperte stille Reserven einzustufen.¹¹²⁶

Diese Sichtweise des Tax Court fügt sich in die Rechtsprechung des US-amerikanischen Supreme Court¹¹²⁷ ein, die zur Veräußerung eines Vermögensgegenstands gegen Zahlung zukünftiger Einnahmen aus dem erwerbswirtschaftlichen Einsatz dieses Gegenstands ergangen ist.¹¹²⁸ Diesbezüglich unterscheidet der Supreme Court zwischen Fallgestaltungen, bei denen der Veräußerer so behandelt wird, als habe er sich einen Anteil an dem veräußerten Gegenstand zurückbehalten (*retained interest*) und Fallgestaltungen, die als vollständige Übertragung gegen eine Kaufpreiszahlung in Raten (*deferred payments*) einzustufen sind.¹¹²⁹ Für Zwecke der Einordnung nimmt der Supreme Court die Risikotragung hinsichtlich des Ausbleibens zukünftiger Einnahmen in den Blick. Trage der Veräußerer das Risiko, dass zukünftige Einnahmen nicht anfielen oder hinter den Erwartungen der Parteien zurückblieben, habe er sich gleichsam einen Anteil an dem veräußerten Gegenstand zurückbehalten; für diesen Fall seien die laufenden Einnahmen aus dem erwerbswirtschaftlichen Einsatz des Vermögensgegenstands im vereinbarten Umfang dem Veräußerer als Ein-

1124 Collins v. C.I.R., 14 T.C. 301, 302 (1950).

1125 Collins v. C.I.R., 14 T.C. 301, 304 (1950).

1126 Collins v. C.I.R., 14 T.C. 301, 305 f. (1950).

1127 Commissioner v. Brown, 380 U.S. 563 (1965); Anderson v. Helvering, 310 U.S. 404 (1940); Thomas v. Perkins, 301 U.S. 655 (1937).

1128 Vgl. Kwall, 81 N.C. L. Rev. (2003), 977, 1013 ff.

1129 Commissioner v. Brown, 380 U.S. 563, 568 ff. (1965); Anderson v. Helvering, 310 U.S. 404, 407 ff. (1940); Thomas v. Perkins, 301 U.S. 655, 658 f. (1937).

künfte zuzurechnen.¹¹³⁰ Leiste der Erwerber demgegenüber in irgendeiner Form eine Sicherheit für die Erbringung der zukünftigen Zahlungen, habe sich der Veräußerer des Vermögensgegenstandes vollständig entäußert und stellen die zukünftig an den Veräußerer weitergereichten Einnahmen des Erwerbers Tilgungsleistungen auf seine Kaufpreisschuld dar. Sämtliche Einkünfte aus dem erwerbswirtschaftlichen Einsatz des Vermögensgegenstands seien in diesem Fall dem Erwerber zuzurechnen.¹¹³¹

Wenn sich hieraus auch keine gesicherte Erkenntnis zur Einstufung eines Gewinnvorabmodells nach US-amerikanischem Recht entnehmen lässt, so ist doch mit Blick auf die Rechtsprechung des Tax und Supreme Court zu vermuten, dass Zahlungen, die als Gegenleistung für die Übertragung eines Vermögensgegenstands erfolgen und in Abhängigkeit zukünftiger, aus dem Veräußerungsgegenstand erwirtschafteter Gewinne zu leisten sind, als laufende Gewinne dem Veräußerer zuzurechnen sind, da er insoweit das Entgeltsrisiko trägt. Eine Veräußerung eines Anteils an einer Gesellschaft gegen eine disquotale erhöhte Zuweisung zukünftiger Gesellschaftsgewinne ist mit den unterschiedlich entschiedenen Fallgestaltungen des Supreme Court durchaus vergleichbar, vermittelt doch der Übertragungsgegenstand „Gesellschaftsanteil“ einem Gesellschafter grundsätzlich ein Recht auf Teilhabe am Gesellschaftsgewinn. Soweit die Übertragung eines Gesellschaftsanteils gegen zukünftige Gewinnvorabzuweisungen zugunsten des Altgesellschafters erfolgt, resultieren die entsprechenden Gewinnanteile aus dem übertragenen Vermögensgegenstand „Gesellschaftsanteil“. Ob hierin nun eine vollumfassende Veräußerung gegen Ratenzahlung oder nur eine Teilveräußerung, verbunden mit einem anteilig zurückbehaltenen Teilanteil zu sehen ist, entscheidet sich nach der Risikoaufteilung zwischen den Vertragspartnern. Trägt der Veräußerer des Gesellschaftsanteils ein Entgeltsrisiko, könnte er sich nach US-amerikanischer Wertung gleichsam einen Teil zurückbehalten haben, mit der Folge, dass ihm die zugewiesenen Vorabgewinnanteile als laufende Gewinne zugerechnet würden. Fehlt es demgegenüber an einem Entgeltsrisiko seitens des Veräußerers, weil letztlich ein fester Preis vereinbart ist, liegt eine Veräußerung gegen Ratenzahlung vor.

1130 Thomas v. Perkins, 301 U.S. 655, 659 (1937).

1131 Commissioner v. Brown, 380 U.S. 563, 576 f. (1965); Anderson v. Helvering, 310 U.S. 404, 412 f. (1940).

III. Vereinigtes Königreich

Soweit ersichtlich, werden auch im Vereinigten Königreich dem deutschen Gewinnvorabmodell entsprechende Gestaltungen weder in der Steuerrechtspraxis noch in der -lehre diskutiert. Die folgenden Ausführungen stellen mithin wiederum nur eine vorsichtige Einschätzung solcher Gestaltungen auf der Grundlage der gegenwärtigen britischen Steuerrechtsordnung dar.

Die mit der Aufnahme eines weiteren Gesellschafters verbundenen steuerrechtlichen Fragen nach einem potenziellen Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang und der Aufdeckung stiller Reserven im Gesamthandsvermögen fallen im britischen Recht in den Anwendungsbereich der *capital gains tax*.¹¹³² Der zugehörige *Taxation of Capital Gains Act 1992* enthält allerdings nur rudimentäre Vorschriften zur Behandlung von Personengesellschaften.¹¹³³ Geregelt ist dort lediglich, dass die Besteuerung von Wertzuwächsen bei Personengesellschaften in der Person des einzelnen Gesellschafters erfolgt und Geschäfte der Gesellschaft zu diesem Zweck als Geschäfte der einzelnen Gesellschafter gelten.¹¹³⁴ Dieser transparenten Sichtweise auf Personengesellschaften entspricht es, dass die britische Finanzverwaltung die Beteiligung eines Personengesellschafters nicht als eigenständiges Wirtschaftsgut, sondern als Anteil an den einzelnen Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens begreift.¹¹³⁵ Nehmen die Gesellschafter einer bestehenden Personengesellschaft einen weiteren Gesellschafter in ihre Gesellschaft auf, wird für steuerliche Zwecke davon ausgegangen, dass die Altgesellschafter Teile ihrer Anteile an den einzelnen Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens auf den Neugesellschafter übertragen.¹¹³⁶ Diese Übertragung ist als Auslöser für die Realisierung eines potentiellen Wertzuwachses (*disposal*)¹¹³⁷ im Grundsatz von der

1132 Siehe hierzu oben Kapitel 2 A.III.1.c). Dies gilt allerdings nur für natürliche Personen. Die Wertzuwächse einer Körperschaft werden von der *corporation tax* erfasst, vgl. s. 1(2) TCGA 1992.

1133 Ray, *Partnership Taxation*, 22. EL 2019, Rn. 14.2.7; *Tiley's Revenue Law*, 9. Aufl. 2019, Rn. 42.7.

1134 Art. 59 TCGA 1992; vgl. auch Art. 59A TCGA 1992, der die inhaltsgleiche Regelung in Bezug auf *LLPs* enthält.

1135 HMRC, *Statement of Practice D 12* (vgl. Fn. 684), para 1.

1136 HMRC, *Statement of Practice D 12* (vgl. Fn. 684), para 4; vgl. auch Ray, *Partnership Taxation*, 22. EL 2019, Rn. 14.21A; *Tiley's Revenue Law*, 9. Aufl. 2019, Rn. 42.7.2.

1137 S. 1(1) TCGA 1992: „Capital gains tax is charged for a tax year on chargeable gains accruing in the year to a person on the disposal of assets.”

capital gains tax erfasst.¹¹³⁸ Erbringt der Neugesellschafter allerdings als Gegenleistung für seinen Beteiligungserwerb eine Einlage in das Gesellschaftsvermögen, hat es die Finanzverwaltung zu ihrer ständigen Praxis erklärt, die Einlage des Neugesellschafters außer Betracht zu lassen¹¹³⁹ und als Veräußerungsentgelt für die Beteiligung die anteiligen Buchwerte der Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens heranzuziehen, mit der Folge, dass aus der Aufnahme eines weiteren Gesellschafters gegen Leistung einer Einlage im Grundsatz kein Veräußerungsgewinn resultiert.¹¹⁴⁰

Leistet der Neugesellschafter für den Erwerb seiner Beteiligung demgegenüber eine Ausgleichszahlung in das Privatvermögen eines Altgesellschafters, realisiert dieser hieraus unter Zugrundelegung der allgemeinen Vorschriften zur Ermittlung eines *capital gain*¹¹⁴¹ einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn, soweit ein vom Neugesellschafter erbrachtes Entgelt die anteilige *base cost* für die übertragenen Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens übersteigt.¹¹⁴² Realisiert wird der Wertzuwachs im Zeitpunkt der Veräußerung, mithin im Zeitpunkt der Übertragung des Teilanteils auf den Neugesellschafter; auf den Zufluss des Veräußerungsentgelts kommt es – wie im deutschen Recht – nicht an, so dass eine Ratenzahlungsvereinbarung auf den Realisationszeitpunkt keinen Einfluss nimmt.¹¹⁴³ Im Hinblick auf den geltenden Steuertarif werden realisierte Wertzuwächse gegenüber laufendem Einkommen begünstigt behandelt.¹¹⁴⁴

Als Veräußerungsentgelt wird im Allgemeinen die tatsächlich empfangene Gegenleistung herangezogen,¹¹⁴⁵ es sei denn, das Gesetz fingiert eine Veräußerung zum Marktwert des Vermögensgegenstands¹¹⁴⁶. Dies ist gem. s 17(1)(a) TCGA 1992 insbesondere der Fall, wenn Veräußerer und Erwerber ihr Geschäft nicht zu fremdüblichen Bedingungen ausgestalten. So könnte etwa der Anerkennung einer unentgeltlichen Übertra-

1138 Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn. 14.21A.

1139 HMRC, Statement of Practice D 12 (vgl. Fn 684), para 4.

1140 HMRC, Statement of Practice D 12 (vgl. Fn 684), para 4. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass die Buchwerte der Wirtschaftsgüter fortgeführt werden, vgl. HMRC, Statement of Practice D 12, para 6 und 7.

1141 TCGA 1992, Part II (ss. 15-57).

1142 P'Anson Banks, Lindley & Banks on Partnership, 20. Aufl. 2017, Rn. 35-11; Tiley's Revenue Law, 9. Aufl. 2019, Rn. 42.7.2.3; so auch die Finanzverwaltung: HMRC, Statement of Practice D 12 (vgl. Fn. 684), para 7.

1143 Tiley's Revenue Law, 9. Aufl. 2019, Rn. 32.1

1144 Vgl. s 1H TCGA 1992.

1145 Simon's Taxes, 135. EL 2019, Binder 4, C2.101.

1146 S 17 TCGA 1992.

gung eines Gesellschaftersanteils zwischen Fremden s 17(1)(a) TCGA 1992 entgegenstehen, der es als fremdunüblich ansieht, dass ein Gegenstand schenkweise übertragen wird.¹¹⁴⁷ Das britische Steuerrecht zwingt mithin im Fall der Übertragung eines Vermögensgegenstandes auf eine fremde Person grundsätzlich zur Aufdeckung stiller Reserven, selbst wenn diese mangels Entgelt nicht realisiert werden.¹¹⁴⁸ Die Finanzverwaltung erkennt demgegenüber in ständiger Praxis eine unentgeltliche Übertragung eines Gesellschaftersanteils an, sofern das Fehlen einer Gegenleistung für die Übertragung tatsächlich als fremdüblich einzustufen ist.¹¹⁴⁹

Zu berücksichtigen bleibt aber, dass das Fehlen fremdüblicher Bedingungen vom Gesetz darüber hinaus unwiderlegbar vermutet wird, wenn es sich bei den Parteien um verbundene Personen (*connected persons*) im Sinne des s 286 TCGA handelt.¹¹⁵⁰ Personengesellschafter stuft das Gesetz diesbezüglich allein aufgrund ihrer Verbindung durch das Gesellschaftsverhältnis als verbundene Personen ein. Auf dieser Grundlage könnte das britische Recht im Fall eines Gewinnvorabmodells die Unentgeltlichkeit einer Übertragung des Teilanteils vom Alt- auf den Neugesellschafter verneinen und eine Veräußerung des Gesellschaftersanteils zum Marktwert fingieren. Hiergegen ließe sich allerdings einwenden, dass im Zeitpunkt der Aufnahme des Neugesellschafters noch keine Verbindung zwischen Alt- und Neugesellschafter besteht, der Neugesellschafter eben gerade noch kein Gesellschafter, sondern Dritter ist.¹¹⁵¹ Die Finanzverwaltung hält demgegenüber die Vorschrift auch im Verhältnis zum eintretenden Gesellschafter für anwendbar.¹¹⁵² Jedenfalls sieht s. 286(4) TCGA 1992 aber eine Ausnahme von der Fiktion für den Fall vor, dass die Übertragung von Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens zwischen den Gesellschaftern auf einer wirtschaftlichen Grundlage (*bona fide commercial arrangement*) basiert¹¹⁵³ und neben dem Gesellschaftsverhältnis keine sonstigen,

1147 S 17(1) TCGA 1992: “Subject to the provisions of this Act, a person's acquisition or disposal of an asset shall for the purposes of this Act be deemed to be for a consideration equal to the market value of the asset—

(a) where he acquires or, as the case may be, disposes of the asset otherwise than by way of a bargain made at arm's length, and in particular where he acquires or disposes of it by way of gift (...).”

1148 Tiley's Revenue Law, 9. Aufl. 2019, Rn. 36.1.

1149 HMRC, Statement of Practice D 12 (vgl. Fn. 684), para 8.

1150 S 18(1), (2) TCGA 1992.

1151 Tiley's Revenue Law, 9. Aufl. 2019, Rn. 42.7.2.3.

1152 HMRC, Statement of Practice D 12 (vgl. Fn. 684), para 8.

1153 S 286(4) TCGA 1992: “Except in relation to acquisitions or disposals of partnership assets pursuant to bona fide commercial arrangements, a person is

d.h. persönlichen oder wirtschaftlichen, Verbindungen zwischen den Gesellschaftern bestehen¹¹⁵⁴. Vor diesem Hintergrund wäre in der Konstellation eines Gewinnvorabmodells nicht zwingend eine Veräußerung zum Marktwert zu fingieren, da mit guten Argumenten wirtschaftliche Gründe für den Eintritt des Neugesellschafters angenommen werden könnten.

Nicht unerwähnt sollen in diesem Zusammenhang auch die Vorschriften zum *transfer of income streams*¹¹⁵⁵ bleiben. Diese erfassen allgemein Vorgänge, bei denen ein Steuerpflichtiger das Recht auf den Erhalt zukünftig laufender Einkünfte aus einer Quelle (*income stream*) abtritt, ohne zugleich die Einkunftsquelle selbst zu übertragen und im Gegenzug für die Abtretung ein Entgelt erhält, das nach dem britischen Einkommen- bzw. Körperschaftsteuergesetz nicht steuerpflichtig ist.¹¹⁵⁶ Für diesen Fall rechnen die Vorschriften zum *transfer of income streams* dem Veräußerer trotz der Abtretung des Rechts auf den Erhalt eines *income stream* laufende Einkünfte zu.¹¹⁵⁷ Diese entsprechen der Höhe nach grundsätzlich dem erhaltenen Veräußerungsentgelt¹¹⁵⁸ und gelten als im Zeitpunkt der Veräußerung entstanden¹¹⁵⁹. Ziel dieser Vorschriften soll es sein, einen Zahlbetrag, der – wirtschaftlich betrachtet – zukünftig laufende Einkünfte repräsentiert,

connected with any person with whom he is in partnership, and with the spouse or civil partner or a relative of any individual with whom he is in partnership.”

1154 S 286(2), (6) TCGA 1992.

1155 ITA 2007, Part 13 Chapter 5A (ss. 809AZA bis 809AZG).

1156 S 809AZA (1), (2) ITA 2007; vgl. ausführlich hierzu Murray, Tax Avoidance, 3. Aufl. 2016, Rn. 4-001 ff.

1157 S 809AZB ITA 2007.

1158 S 809AZB(2)(a) ITA 2007. Für den Fall, dass das Entgelt hinter dem Marktwert des übertragenen Rechts im Zeitpunkt der Übertragung zurückbleibt oder überhaupt kein Entgelt erbracht wurde, wird der Marktwert des übertragenen Rechts zur Besteuerung herangezogen, vgl. s 809AZB(2)(b) ITA 2007.

1159 S 809AZB(3). Eine Ausnahme gilt für den Fall, dass es sich bei dem übertragenen *income stream* um betriebliche Einkünfte (*trading income*) oder Einkünfte aus Vermögen (*property*) handelt, die nach den allgemein anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen (*generally accepted accounting practice*) nicht vollumfänglich im Veranlagungszeitraum der Übertragung realisiert worden wären; in diesem Fall sind die allgemein anerkannten Rechnungslegungsgrundsätze für den Zeitpunkt der Realisierung der Einkünfte maßgeblich, vgl. s 809AZB(4), (5).

auch tatsächlich der Einkommens- bzw. Körperschaftsbesteuerung zum Normaltarif zu unterwerfen.¹¹⁶⁰

Im Rahmen des Finance Act 2014 hat der britische Gesetzgeber diese Vorschriften mit Blick auf Personengesellschaften erweitert,¹¹⁶¹ um speziell solche Gestaltungen zu erfassen, die sich für die Übertragung zukünftig laufender Einkünfte einer Personengesellschaft bedienen.¹¹⁶² Das Gesetz weist diesbezüglich insbesondere auf Gestaltungen hin, die die Übertragung eines *income stream* mittels des Erwerbs bzw. der Veräußerung einer Gesellschaftsbeteiligung oder mittels der Erhöhung bzw. Verminderung einer bereits bestehenden Beteiligung bewerkstelligen.¹¹⁶³ Ist einer der Hauptgründe für die Übertragung, einer Person einen Steuervorteil verschaffen zu wollen, wird ein für die Übertragung erhaltenes Entgelt in der Person des Übertragenden der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer unterworfen.¹¹⁶⁴ Auf welche konkreten Gestaltungen diese Gesetzeserweiterung abzielen soll, hat der HMRC im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens anhand des folgenden Beispiels verdeutlicht:

M, eine Kapitalgesellschaft, ist wirtschaftliche Eigentümerin eines Vermögensgegenstands, aus dem laufende, körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte fließen. Diesen Vermögensgegenstand bringt M in eine Personengesellschaft ein, an der sie beteiligt ist. In einem nächsten Schritt tritt der Personengesellschaft ein neuer Gesellschafter C bei, der eine Bareinlage in Höhe des Gegenwartswerts der aus dem Vermögensgegenstand zu erwartenden zukünftigen Einkünfte erbringt. Das von C eingelegte Kapital wird anschließend als Darlehen von der Gesellschaft an M ausgekehrt. Die aus dem eingelegten Vermögensgegenstand fließenden Einkünfte wiederum, werden nach der Ergebnisverteilungsabrede der Gesellschafter so lange ausschließlich C zugewiesen, bis der Wert seiner erbrachten Bareinlage, erhöht um eine Darlehensrendite, erreicht ist. Aufgrund von

1160 FA 2009, Explanatory Notes, Section 49 Schedule 25, Rn. 2, abrufbar unter: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2009/10/notes/division/1/49> (zuletzt abgerufen: Juni 2020).

1161 ITA 2007 Part 13 Chapter 5AA (ss 809AAZA bis 809AAZB).

1162 Vgl. HMRC, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document, Mai 2013, Rn. 3.42 ff.

1163 S 809AAZA(4) ITA 2007. Die allgemeinen Vorschriften zum *transfer of income stream* erfassen entsprechende Vorgänge nicht, da im Fall der Übertragung eines Gesellschaftsanteils nicht nur laufende Einkünfte, sondern auch die Einkunftsquelle übertragen wird, vgl. s 809AZF.

1164 Ss 809AAZB(1), 809AZB(2)(a), (b) ITA 2007.

Verlustvorträgen oder anderen steuerlich günstigen Verhältnissen, hat C auf die zugewiesenen laufenden Einkünfte keinerlei Steuer oder im Vergleich zu M eine wesentlich geringere Steuer zu entrichten. Am Ende erwirbt M den Gesellschaftsanteil des C, so dass sie das wirtschaftliche Eigentum an dem eingelegten Vermögensgut zurückerlangt.¹¹⁶⁵

Der HMRC sieht für M den Vorteil dieser Gestaltung darin, dass sie mit Erhalt der Darlehensvaluta, die aus Mitteln der Bareinlage des neu aufgenommenen Gesellschafters C erbracht wird, eine Vorauszahlung der aus dem eingelegten Vermögensgegenstand resultierenden Einkünften erhält und diesen Vorteil nicht zurückerstatten muss, weil sie C im Gegenzug ihren Anteil an den Gesellschaftsgewinnen überlassen hat. Ist Hauptzweck einer derartigen Gestaltung eine Steuervermeidung, soll es die Gesetzeserweiterung ermöglichen, die von C erbrachte Bareinlage als laufende Einkünfte der M zu werten und sie der Körperschaftsteuer zu unterwerfen.¹¹⁶⁶

Wenn auch vom Gesetzgeber nicht direkt in den Blick genommen, zeigt *McNicholls* nun eine mögliche Relevanz dieser Gesetzeserweiterung für die Aufnahme eines Neugesellschafters durch einen Anteilsverkauf vom Altgesellschafter auf, wenn der Neugesellschafter ein gestundetes Entgelt für seine Aufnahme in Raten aus seinen zukünftigen Gewinnanteilen leisten darf.¹¹⁶⁷ *McNicholls* greift beispielhaft den Fall auf, dass ein Neugesellschafter ein gestundetes Entgelt für einen hälftigen Anteilsverkauf vom Altgesellschafter in der Weise tilgt, dass er seine künftigen Gewinnanteile vollumfänglich bis zur Begleichung seiner Schuld an den Altgesellschafter abführt. Im Ergebnis hat sich durch die Teilanteilsübertragung an der monetären Situation für den Altgesellschafter nichts geändert. Nach wie vor erzielt er – vom Umfang her gesehen – einen jährlichen Geldbetrag, der seinem Gewinnanteil aus dem ursprünglich vor der Teilanteilsübertragung gehaltenen Gesellschaftsanteil entspricht. Steuerlich unterliegt aber nicht mehr der volle Betrag der Ertragsbesteuerung zum regulären Steuersatz, da der betragsmäßige Anteil, der aus der Teilanteilsübertragung als Entgelt resultiert, einen begünstigten Veräußerungsgewinn darstellt. Zielt eine derartige Gestaltung einer Anteilsübertragung darauf ab, statt laufender Gewinne einen begünstigten Veräußerungsgewinn zu generieren

1165 Vgl. HMRC, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document, Mai 2013, Annex C, Example 5.

1166 Vgl. HMRC, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document, Mai 2013, Annex C, Example 5.

1167 Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn. 18A.45.

und dem Altgesellschafter hierdurch einen Steuervorteil zu verschaffen, soll nach Auffassung *McNicholls* der Anwendungsbereich der *transfer of income streams*-Regelung eröffnet sein und der Veräußerungsgewinn des Altgesellschafters als laufendes Einkommen dem regulären, nicht begünstigten Steuersatz, unterliegen. Ein begünstigter Tarif, wie er für eine Anteilsübertragung grundsätzlich vorgesehen ist, greift nur, wenn ein Steuermissbrauch ausgeschlossen werden kann.¹¹⁶⁸

Folgt man der Auffassung von *McNicholls*, erfassen die britischen Regelungen zum *transfer of income streams* steuermissbräuchliche Fälle, in denen die Veräußerung eines Teils eines Gesellschafters keine steuerliche Begünstigung erfahren soll. Erhält der Altgesellschafter, wirtschaftlich betrachtet, auch nach der Aufnahme des Neugesellschafters noch seinen ursprünglichen Gewinnanteil und dient diese Gestaltung der Steuervermeidung, könnte die britische Rechtsordnung die Gegenleistung für die Aufnahme des Neugesellschafters als laufende Einkünfte des Altgesellschafters und nicht als Veräußerungsentgelt aus der Realisierung eines Wertzuwachses im Gesellschaftersanteil werten. Diesbezüglich gelten die laufenden Einkünfte als im Zeitpunkt der Übertragung des Gesellschaftersanteils realisiert.¹¹⁶⁹ Im Ergebnis entspricht dies der steuerlichen Behandlung einer Teilanteilsveräußerung, wie sie das deutsche Recht in § 16 Abs. 1 S. 2 EStG vorsieht. Die Vorschriften zum *transfer of income streams* bieten allerdings keinen Lösungsansatz für das hier problematisierte Gewinnvorabmodell, da sie für Teilanteilsübertragungen nur auf die Verhinderung begünstigt besteuert Einkünfte abzielen. Demgegenüber stellt sich beim Gewinnvorabmodell die Frage, ob die überproportional ausgestalteten Gewinnanteile dem Empfänger als von ihm erzielte Einkünfte zuzurechnen sind oder ob sie nur Mittelzuflüsse aus einer Einkommensverwendung des Anteilserwerbers darstellen.

IV. Vergleichende Zusammenfassung und Wertung

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Aufnahme eines weiteren Gesellschafters gegen Leistung einer Ausgleichszahlung in das Eigenvermögen eines Altgesellschafters nach allen untersuchten Rechtsordnungen als entgeltliche Teilanteilsveräußerung eingestuft wird. Nach der US-amerikanischen Rechtsordnung führt dies zur anteiligen Aufdeckung der im Ge-

1168 Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn. 18A.45.

1169 Ss 809AAZB(2), 809AZB(3) ITA 2007.

schaftsanteil gebundenen stillen Reserven. Die britische und die deutsche¹¹⁷⁰ Steuerrechtsordnung, die den Gesellschaftsanteil als Anteil an den einzelnen Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens begreifen, gehen von einer anteiligen Aufdeckung der in diesen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven aus. Dabei entsteht der Gewinn nach sämtlichen Vergleichsrechtsordnungen grundsätzlich im Zeitpunkt der Übertragung des Teilanteils. Wird das Veräußerungsentgelt in Ratenzahlungen entrichtet, hat dies – von einer Wahlmöglichkeit im deutschen Besteuerungsrecht abgesehen¹¹⁷¹ – nur im US-amerikanischen Recht Einfluss auf den Realisationszeitpunkt des Veräußerungsgewinns.¹¹⁷²

Sowohl die britische als auch die US-amerikanische Steuerrechtsordnung qualifizieren den Gewinn aus einer Teilanteilsveräußerung entsprechend ihrer allgemeinen Systematik als *capital gain* und unterwerfen ihn grundsätzlich einem begünstigten Steuertarif. Das US-amerikanische Recht macht hiervon insoweit eine Ausnahme, als der Gewinn auf Wirtschaftsgüter entfällt, deren Veräußerung durch die Gesellschaft laufendes Einkommen der Gesellschaft erzeugt hätte.¹¹⁷³ Auch die britische Steuerrechtsordnung sieht von einer steuerlichen Begünstigung ab, sofern eine steuermisbräuchliche Gestaltung vorliegt; in diesem Fall wird der Veräußerungsgewinn auf der Grundlage der *transfer-of-income-streams*-Regelungen dem progressiven Einkommensteuertarif unterworfen.¹¹⁷⁴ Demgegenüber handelt es sich bei dem Gewinn aus einer Teilanteilsveräußerung nach der deutschen Rechtsordnung stets um einen nicht begünstigten Gewinn.¹¹⁷⁵ Dies ist systemgerecht, trifft doch das deutsche Steuerrecht im Bereich der Gewinneinkunftsarten im Hinblick auf das Steuerobjekt keine allgemeine Unterscheidung zwischen laufenden Einkünften und Gewinnen aus der Veräußerung einer Einkunftsquelle, sondern wendet im Bereich der Gewinneinkünfte im Grundsatz einen einheitlichen Tarif an.¹¹⁷⁶ Dass § 16 Abs. 4 EStG für Gewinne aus der Veräußerung eines ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs, eines gesamten Mitunternehmeranteils oder eines gesamten Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA einen Freibetrag vorsieht und § 34 EStG diese Gewinne

1170 Vgl. § 39 Nr. 2 AO. Siehe hierzu z.B. BFH v. 6.05.2010, IV R 2/08, BStBl. II 2011, S. 261 (Tz. 13) m.w.N.

1171 Vgl. H 16 (11) Ratenzahlungen EStH 2018.

1172 Siehe oben Kapitel 3 C.II.

1173 Siehe oben Kapitel 3 C.II.

1174 Siehe oben Kapitel 3 C.III.

1175 Siehe oben Kapitel 3 C.I.

1176 §§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2, Abs. 3-5, 32a EStG.

einem reduzierten Steuersatz unterwirft, bildet lediglich eine Ausnahme zu diesem Grundsatz. Hierdurch soll der geballten Aufdeckung der über einen längeren Zeitraum im Betriebsvermögen angewachsenen stillen Reserven Rechnung getragen und die mit der Anwendung der vollen Progression einhergehende Härte vermieden werden.¹¹⁷⁷ Die Veräußerung nur eines Teils eines Mitunternehmeranteils erfüllt diese Kriterien hingegen nicht.¹¹⁷⁸

Mit Blick auf das in Deutschland diskutierte Gewinnvorabmodell erweist sich nun die Übertragung eines Teilanteils von einem Altgesellschafter auf einen Neugesellschafter in Verbindung mit einer zeitlich begrenzten Vorabgewinnvereinbarung oder auch inkongruenten Gewinnverteilungsabrede zugunsten des teilanteilsübertragenden Gesellschafters als problematisch. Fraglich ist bei derartigen Gestaltungen, wie die Verknüpfung beider Vereinbarungen zu werten ist. Ist sie synallagmatischer Natur und die höhere Gewinnzuweisung das Entgelt für den eingeräumten Gesellschaftersanteil oder stehen sich die beiden Vereinbarungen ohne eine wechselseitige Beziehung gegenüber?

Der BFH vermutet die Entgeltlichkeit einer Teilanteilsübertragung zwischen fremden Gesellschaftern und nimmt auf dieser Grundlage an, dass es sich bei den erhöhten Gewinnzuweisungen zugunsten des Altgesellschafters stets um Entgeltzahlungen handelt, unabhängig davon, ob sie im Zeitpunkt der Anteilsübertragung dem Grunde und der Höhe nach bestimmt oder bestimmbar sind.¹¹⁷⁹ Die von der Rechtsprechung aufgestellte Vermutung der Entgeltlichkeit von Teilanteilsübertragungen bei gleichzeitiger Vereinbarung einer inkongruenten Gewinnverteilung zwischen fremden Gesellschaftern lässt für unentgeltliche Übertragungen zunächst keinen Raum und auch nicht erkennen, in welchen Fällen diese Vermutung als widerlegt gilt.

Die Praxisliteratur hält jedenfalls in den Fällen, in denen die inkongruente Gewinnzuweisung an den Altgesellschafter dessen Leistung in Form von Gesellschaftsbeiträgen abgelten soll, die Teilanteilsübertragung für unentgeltlich.¹¹⁸⁰ Die Kritik der Praxisliteratur kann durchaus als sachgerecht empfunden werden, soweit die Grundlage einer Änderung der Er-

1177 Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 16 Rn. 6.

1178 BFH v. 18.10.1999, GrS 2/98, BStBl. II 2000, S. 123 (Tz. 54 f.); vgl. auch die Begründung des Gesetzgebers zu § 16 Abs. 1 S. 2 EStG in BT Drs. 14/6882, S. 34.

1179 Siehe oben Kapitel 3 C.I.

1180 Siehe oben Kapitel 3 C.I.

gebnisverteilungsabrede nicht in der Anteilsübertragung zu sehen ist. Die Aufnahme eines Neugesellschafters muss nicht zwingend zur Entgeltlichkeit einer damit verbundenen Teilanteilsübertragung führen. So ist eine Gesellschaftsbeteiligung grundsätzlich nur mit derjenigen Gewinnquote ausgestattet, die ihr im Gesellschaftsvertrag zugewiesen wurde.¹¹⁸¹ Die Gewinnquote des Neugesellschafters, die aus seinem erworbenen Teilanteil resultiert, muss hierbei nicht zwangsläufig mit derjenigen Quote übereinstimmen, die dieselbe Beteiligung zuvor dem Altgesellschafter vermittelte; denn die Gewinnquote ist regelmäßig Ausdruck der persönlichen Leistung des jeweiligen Gesellschafters.¹¹⁸² Die Grundlage erhöhter Gewinnzuweisungen im Vergleich zum Neugesellschafter kann daher durchaus in erhöhten Beiträgen des Altgesellschafters zu finden sein und muss nicht stets mit einem Gewinnverzicht des Neugesellschafters in Verbindung stehen. Gerade in Freiberufersozietäten ist die Suche nach weiteren geeigneten Partnern oder auch die Lösung der Nachfolge eines Berufsträgers weniger von der Leistung eines Kapitalbeitrags als vielmehr von persönlichen Qualifikationen abhängig. Es kann einem, seine Nachfolge planenden Gesellschafter nicht verwehrt werden, einem qualifizierten Bewerber in der Weise den Beitritt in die Gesellschaft zu ermöglichen, dass er ohne den entgeltlichen Erwerb eines Gesellschaftsanteils einen Teilanteil von einem Altgesellschafter unentgeltlich übertragen erhält, wobei sich der Altgesellschafter jedoch für den Aufbau eines Mandantenstammes, seiner Kontakte, seines beruflichen Know-hows und seiner Arbeitsleistung einen im Verhältnis zum übertragenen Teilanteil entsprechend höheren Gewinnanteil vorbehält. Insoweit ist ein Vorabgewinn oder eine im Verhältnis der Kapitalanteile inkongruente Gewinnzuweisung an den Altgesellschafter nur ein Ausgleich seines eigenen Beitrags und nicht ein Entgelt für übertragene stille Reserven.¹¹⁸³

Wenn auch vor diesem Hintergrund inkongruente Gewinnverteilungen vom Grundsatz her für zulässig zu erachten sind, so fokussiert sich die steuerliche Anerkennung doch auf die Verknüpfung mit der Teilanteilsübertragung. Der Grundsatz der steuerrechtlichen Anerkennung inkongruenter Ergebnisverteilungsabreden findet seine Grenze im allgemein für

1181 Gesell, in Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, 5. Aufl. 2020, § 4 Rn. 116, 123 ff.; Priester, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 121 Rn. 3, 27 ff.; vgl. auch Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 356.

1182 Vgl. auch Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 366.

1183 Vgl. zum Ganzen auch Bodden, in Korn, EStG, 122. EL 2020, § 15 Rn. 492.

das deutsche Einkommensteuerrecht geltenden Subjektsteuerprinzip¹¹⁸⁴ des § 2 Abs. 1 S. 1 EStG. Um Personengesellschafter nicht gleichheitswidrig gegenüber anderen Steuerpflichtigen besserzustellen, ist die zivilrechtliche Ergebnisverteilungsabrede für steuerrechtliche Zwecke auf das Vorliegen verdeckter Einkommensverwendungen hin zu untersuchen. Der zivilrechtliche Gewinnanteil des Gesellschafters muss mithin Ausfluss seiner gesellschaftsrechtlichen Beteiligung sein und darf nicht auf einer Zuwendung eines Mitgesellschafters basieren, die ihre Grundlage in einem neben dem Gesellschaftsverhältnis bestehenden Rechtsverhältnis hat.¹¹⁸⁵

Im Fall des Gewinnvorabmodells ist daher auch nach dem hier vertretenen Ansatz, der von einer grundsätzlichen steuerrechtlichen Zulässigkeit inkongruenter Ergebnisverteilungen ausgeht,¹¹⁸⁶ die Verteilungsabrede für steuerliche Zwecke insoweit zu korrigieren, als es sich bei den zeitlich begrenzten, überhöhten Gewinnzuweisungen zugunsten des Altgesellschafters um bloße Entgeltzahlungen des Neugesellschafters handelt, die dieser in Erfüllung seiner Kaufpreisverbindlichkeit aus der Teilanteilsübertragung erbringt. Dabei stellt sich die Frage nach einem geeigneten Maßstab für die Abgrenzung einer Tilgungsvereinbarung aus einem entgeltlichen Erwerb von einer bloßen inkongruenten Ergebnisverteilungsabrede im Zuge einer unentgeltlichen Anteilsübertragung. Auf die Bestimmtheit der Höhe der vereinbarten Gegenleistung und einer damit verbundenen Ungewissheit der Länge des Tilgungszeitraums im Zeitpunkt der Anteilsübertragung wird vom BFH zu Recht nicht abgestellt, beeinflussen diese ungewissen Umstände, soweit sie einer Forderung anhaften, doch nur den Zeitpunkt der Gewinnrealisation.¹¹⁸⁷

Blickt man außerhalb des deutschen Rechts auf die britische Rechtsordnung, erweist sich diese nicht als geeignet, um eine Lösung für die Problematik des Gewinnvorabmodells aufzuzeigen. Die Regelung zum *transfer of income streams* bei Personengesellschaften zielt auf steuermisbräuchliche

1184 Weber-Grellet, in Schmidt, EStG, 39 Aufl. 2020, § 2 Rn. 19.

1185 So auch Dobroschke/Pothast, DB 1975, 1718, 1720 f, 1724; Flume, DB 1973, 786, 791; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 12 II (S. 513); Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 348 ff.; 358 ff.; vgl. auch BFH v. 17.03.1987, VIII R 293/82, BStBl. II 1987, S. 558 (Tz. 23); BFH v. 7.07.1983, IV R 209/80, BStBl. II 1984, S. 53 (Tz. 20 f.)

1186 Siehe hierzu ausführlich oben Kapitel 3 A.I.3.

1187 Vgl. zum Realisationszeitpunkt gewinnabhängiger Kaufpreisforderungen insbesondere BFH v. 17.07.2013, X R 40/10, BStBl. II 2013, S. 883; BFH v. 6.05.2010, IV R 52/08, BStBl. II 2011, S. 261 (Tz. 29); BFH v. 14.05.2002, VIII R 8/01, BStBl. II 2002, S. 532 (Tz. 30 ff.).

Anteilsübertragungen ab, mittels derer ein Gesellschafter einen begünstigten Veräußerungsgewinn generieren will und sich so der steuerlichen Belastung laufender Gewinnanteile zu entziehen versucht. Als Rechtsfolge ordnet diese Vorschrift dem Anteilsübertragenden laufende Einkünfte im Zeitpunkt der Übertragung zu und belastet sie mit dem progressiven Einkommensteuertarif. Für die hier entscheidende Frage, ob Gewinnerhöhungen in Form inkongruenter Gewinnzuweisungen zugunsten des Altgesellschafters im Rahmen eines Gewinnvorabmodells als Entgeltzahlungen für die anteilige Übertragung der im Gesellschaftsvermögen vorhandenen stillen Reserven einzustufen sind, bietet die britische Regelung zum *transfer of income streams* jedoch keinen Lösungsansatz. Die steuerrechtliche Würdigung des Gewinnvorabmodells im deutschen Recht ist mit der Zielrichtung der *transfer of income streams*-Regelung nicht vergleichbar. Überträgt ein Altgesellschafter einen Teil seines Gesellschaftsanteils auf einen Neugesellschafter, ist hierin keine steuermisbräuchliche Gestaltung zu erblicken, die darauf abzielt, Einkünfte vom Altgesellschafter auf den Neugesellschafter zu verlagern. Zwar kann die Problematik des Gewinnvorabmodells in Deutschland auch in einer Verlagerung laufender Gewinnanteile gesehen werden, wenn diese als Entgeltzahlungen zu werten sind, jedoch – konträr zur Blickrichtung der britischen Rechtsordnung – vom Neu- auf den Altgesellschafter.

Hilfreich könnte demgegenüber der in der Rechtsprechung des US-amerikanischen *Supreme Court* verfolgte Ansatz sein, wonach der Veräußerer eines Vermögensgegenstandes gegen Zahlung zukünftiger Einnahmen, die aus dem Vermögensgegenstand fließen, so zu behandeln ist, als habe er sich einen Anteil an dem Gegenstand zurückbehalten, da er das Ausfallrisiko künftiger Einnahmen trägt. In diesem Fall rechnet der *Supreme Court* die Zahlungen, die der Erwerber erbringt, dem Veräußerer als laufendes Einkommen aus dem Vermögensgegenstand zu. Ist der Erwerber demgegenüber verpflichtet, der Höhe nach fixierte Zahlungen auch für den Fall zu leisten, dass aus dem Vermögensgegenstand keine Einnahmen resultieren sollten, stellen die Zahlungen an den Veräußerer ratierliche Tilgungsleistungen im Hinblick auf eine Kaufpreisschuld dar.¹¹⁸⁸ Betrachtet man dieses Ergebnis vor dem Hintergrund der Einkünftezurechnung im deutschen Steuerrecht, zeigt sich, dass sich der Ansatz des US-amerikanischen *Supreme Court* im Hinblick auf eine Abgrenzung nach der Risikotragung in die Zurechnungsdogmatik des deutschen Personengesellschaftssteuerrechts einfügt. Ausgangspunkt ist im deutschen Recht nach dem

1188 Siehe oben Kapitel 3 C.II.

hier vertretenen Ansatz das Halten der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung als Zurechnungsgrundlage des Gewinnanteils.¹¹⁸⁹ Die Beteiligung eines Gesellschafters vermittelt ihm in ihrer gesellschaftsvertraglichen Ausgestaltung die Teilhabe am Gesellschaftsergebnis. Dabei ist der Gewinnanteil Ausfluss der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung, wenn er Ausdruck dieser Chance und zugleich auch des hiermit verbundenen Risikos ist.¹¹⁹⁰

Auf dieser Grundlage kann für die Anerkennung oder Ablehnung der Zulässigkeit des Gewinnvorabmodells eine dem US-amerikanischen Ansatz entsprechende Unterscheidung vorgenommen werden: Führt eine Gewinnvorabvereinbarung oder inkongruente Gewinnverteilung zugunsten des Altgesellschafters zu keinem der Höhe nach gesicherten Wertzuwachs, sind die Gewinnanteile Ausfluss der Gesellschaftsbeteiligung des Altgesellschafters und diesem als laufende Gewinnanteile nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG zuzurechnen.¹¹⁹¹ Dies ist stets der Fall, wenn die Parteien dem Altgesellschafter im Zuge der Teilanteilsübertragung auf den Neugesellschafter einen erhöhten Gewinnanteil einräumen, er jedoch das Risiko trägt, dass zukünftige Gesellschaftsgewinne gänzlich ausbleiben oder in ihrem Umfang hinter seine Erwartungen zurückfallen.¹¹⁹² Dabei bedarf es anders als nach dem US-amerikanischen Ansatz nicht der Fiktion eines zumindest teilweise zurückbehaltenen Mitunternehmeranteils, da der Altgesellschafter nur einen Teil seines Gesellschaftsanteils überträgt und eine im Vergleich zu vor der Übertragung veränderte Gewinnverteilung ihre Grundlage entweder in einer Gewinnvorabregelung oder in der Verteilung des verbleibenden Restanteils findet. Hat der Neugesellschafter hingegen unabhängig von zukünftig erzielten Gesellschaftsgewinnen stets eine Ausgleichszahlung zu leisten, basiert eine darauf gerichtete Gewinnverteilungsabrede nicht auf dem Gesellschaftsverhältnis, sondern auf der Begründung einer Kaufpreisschuld.¹¹⁹³ Die Zuweisung aus dem Gewinnanteil des Neugesellschafters stellt dann mit den Worten des FG München lediglich einen speziellen „Zahlungsmodus“¹¹⁹⁴ dar, der sich wirtschaftlich nicht von einer Konstellation unterscheidet,

1189 Siehe oben Kapitel 2 B.IV.2.a)bb)(6.).

1190 Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 359 ff.

1191 Vgl. auch Fuhrmann, in Widmann/Mayer, UmwG/UmwStG, 183. EL 2020, § 24 UmwStG Rn. 504; Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 359 ff, 366.

1192 Vgl. auch Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 359 f., 366.

1193 Vgl. auch Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 359.

1194 FG München v. 30.11.1989, 16 K 10133/81, EFG 1990, S. 319, 320.

bei der die Gesellschafter eine Kaufpreiszahlung in Raten vereinbaren und der Neugesellschafter die von ihm zu leistenden Zahlungen aus seinem laufenden Gewinnanteil begleitet.¹¹⁹⁵

Wird in der Risikotragung zukünftig erzielbarer Einnahmen das maßgebliche Unterscheidungskriterium gesehen, stellt sich als weitere Frage, welche Bedeutung in Fällen von Teilanteilsübertragungen hiermit verbundenen Vereinbarungen zu Ober- und Untergrenzen von Vorabgewinnen oder inkongruenten Gewinnverteilungen zukommt. Wenn auch der Begriff „Risiko“ im Zusammenhang mit einer Gewinnzuweisung semantisch nur die negative Seite in den Blick nimmt und einen im Vergleich zu den Erwartungen des Altgesellschafters tatsächlich eintretenden verminderten Gewinn oder auch Verlust zum Ausdruck bringt, darf dennoch nicht übersehen werden, dass in der Ungewissheit zukünftiger Gewinnergebnisse auch die Chance auf eine die Erwartung übersteigende Gewinneteilhabe liegt. Diese Chance auf eine unerwartet hohe Gewinneteilhabe bildet das Spiegelbild zum Risiko unzureichender bzw. ausbleibender Gewinne und ist damit ebenso entscheidend für die Einordnung der Vorabvergütung als Ausfluss der Gesellschafterstellung. Sieht man die Risikoteilhabe in ihrer umfänglichen Wirkung, beinhaltet sie die unvorhersehbare Entwicklung möglicher negativer aber auch positiver Abweichungen von den Erwartungen des risikotragenden Gesellschafters.¹¹⁹⁶

Macht man sich den Risikotragungsgedanken der US-amerikanischen Rechtsauffassung auch im deutschen Steuerrecht für die Abgrenzung von Gewinnzuweisungen zu Entgeltvereinbarungen zu eigen, lassen sich insoweit folgende Kriterien aufstellen:

Wird im Zuge der Veräußerung eines Teilmitunternehmeranteils dem veräußernden Gesellschafter ein Gewinnvorab oder eine inkongruent höhere Gewinnzuweisung eingeräumt, ist eine daraus resultierende Gewinnverteilung steuerlich anzuerkennen, wenn der auf den veräußernden Gesellschafter entfallende Anteil nur prozentual und nicht durch einen absoluten Betrag bestimmt wird.¹¹⁹⁷ Nur unter diesen Voraussetzungen kann als Grundlage entsprechender Vereinbarungen das Gesellschaftsverhältnis gesehen werden, da sich die Risikoteilhabe vollumfänglich in der Person des teilanteilsübertragenden Altgesellschafters manifestiert. Nicht auf dem

1195 FG München v. 30.11.1989, 16 K 10133/81, EFG 1990, S. 319, 320.

1196 Vgl. auch Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 359 ff.

1197 Ebenso Fuhrmann, in Widmann/Mayer, UmwG/UmwStG, 183. EL 2020, § 24 UmwStG Rn. 498, 500; Korn, BeSt 2016, 18, 19; ders., Besteuerung von Freiberuflerpersonengesellschaften und –kapitalgesellschaften, 2. Aufl. 2018, Rn. 133.

Gesellschaftsverhältnis basierend sind dagegen Vereinbarungen zu werten, die auf einen absoluten Betrag fixiert sind, da insoweit die Vermutung nahe liegt, dass mit den dem Altgesellschafter gesichert zukommenden Gewinnanteilen eine Entgeltvereinbarung verbunden ist. Gleiches gilt für den Fall, dass die Gesellschafter die Höhe der Gewinnanteile zwar nur prozentual festsetzen, sie jedoch nach unten oder oben hin durch absolute Werte begrenzen.¹¹⁹⁸ Im Hinblick auf einen mit einem Gesellschaftsanteil verbundenen Gewinnanspruch beinhaltet Risikotragung die uneingeschränkte Ungewissheit über die mögliche Bandbreite zu erzielender Gewinnanteile. Vereinbarungen, die auf einen Mindest- oder Höchstbetrag abstellen, führen in ihrer Beschränkung zu einer schädlichen Begrenzung des Risikos und spiegelbildlich hierzu der Chance, die allgemein mit einer Gesellschaftsbeteiligung verbunden ist. Noch deutlicher tritt dies zutage, wenn gewisse Mindestbeträge vereinbart werden, die bei Nichterreichen im Fall der vorzeitigen Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses oder des vorzeitigen Ausscheidens des Altgesellschafters als Ausgleichszahlung an den Altgesellschafter zu leisten sind.

D. Ergebniszuteilungen zwischen nahestehenden Gesellschaftern

Wenn auch die vorstehenden Fallgruppen gezeigt haben, dass sich zivilrechtliche Ergebnisverteilungsgestaltungen im Steuerrecht mit Blick auf fremde Gesellschafter durchaus in Einzelfällen als problematisch erweisen können, so bewirkt doch im Regelfall der natürliche Interessengegensatz zwischen Fremden, dass die vereinbarte Ergebnisverteilung regelmäßig auf einer wirtschaftlichen Grundlage basiert, an die das Steuerrecht anknüpfen kann.¹¹⁹⁹ Bestehen demgegenüber zwischen den Gesellschaftern keine

1198 Fuhrmann, in Widmann/Mayer, UmwG/UmwStG, 183. EL 2020, § 24 UmwStG Rn. 504, will allerdings eine bloße Ergebnisverteilungsabrede für den Fall annehmen, dass die Höhe des vereinbarten Vorabgewinns den Durchschnittsgewinn der Gesellschaft aus den vergangenen Jahren vor dem Eintritt des Neugesellschafters übersteigt und der Vorabgewinn nur zu leisten ist, falls das Jahresergebnis der Gesellschaft hierfür ausreicht.

1199 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 27); Birnbaum/Escher, DStR 2014, 1413, 1413; Bitz, in L/B/P, EStG, 141. EL 2020, § 15 Rn. 68; Bodden, in Korn, EStG, 122. EL 2020, § 15 Rn. 500; Hallerbach, in Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl. 2005, Rn. 1412; Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 485; Winter, in Lange/Bilitewski/Götz, Personengesellschaften im Steuerrecht, 10. Aufl. 2018, Rn. 1344; Zimmermann, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 12. Aufl. 2017, Abschnitt B Rn. 341.

widerstreitenden Interessen, weil sie persönlich miteinander verbunden oder wirtschaftlich verflochten sind, wird in sämtlichen Vergleichsländern die Gefahr der Einkünfteverlagerung als äußerst hoch eingeschätzt. Es wird befürchtet, dass ein Gesellschafter, dem die wirtschaftliche Teilhabe eines Mitgesellschafters im Rahmen eines Familien- oder Unternehmensverbundes letztlich auch selbst zugutekommt, einer unangemessen hohen Ergebnisteilhabe eines Mitgesellschafters zustimmen wird. Nahestehende Gesellschafter könnten daher bei ihrer Ergebnisverteilung steuerliche Motive in den Vordergrund stellen.¹²⁰⁰ Wie zu zeigen sein wird, schränken sämtliche Vergleichsländer vor diesem Hintergrund in der einen oder anderen Form die Gestaltungsfreiheit einander nahestehender Gesellschafter bei ihrer Ergebnisverteilung für steuerliche Zwecke ein.

I. Familienpersonengesellschaften

1. Deutschland

In Deutschland enthält die Steuerrechtsordnung zwar keine spezialgesetzlichen Vorschriften zur Korrektur der zivilrechtlichen Ergebnisverteilungsabrede. Es ist jedoch in Bezug auf Familienpersonengesellschaften sowie wirtschaftliche Identitäten¹²⁰¹ zwischen den Gesellschaftern ständige Rechtsprechung des BFH, die zivilrechtliche Gestaltungsfreiheit nahestehender Gesellschafter auf der Grundlage der allgemein im Einkommensteuerrecht geltenden Grundsätze der Einkünftezurechnung (§ 2 Abs. 1 S. 1 EStG) einzuschränken.¹²⁰²

1200 Für Deutschland z.B. BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 27); BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 31); Flume, StbJb 1976/77, 43, 44; Hallerbach, in Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl. 2005, Rn. 1413 ff.; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 741; für die USA z. B. Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 493 f.; McDaniel/McMahon/Simmons, Federal Income Taxations of Partnerships and S Corporations, 5. Aufl. 2012, Part I Ch. 4 Sec. 6 (S. 201 ff.); McKee et al., Federal Taxation of Partnerships and Partners, Stand 02/2020, § 15.01; Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 2.01 (2); Yin/Burke, Partnership Taxation, 3. Aufl. 2016, S. 191 ff.; für das Vereinigte Königreich insbesondere l'Anson Banks, Lindley & Banks on Partnership, 20. Aufl. 2017, Rn. 34-17; Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn. 1.101 ff.

1201 Siehe zu wirtschaftlichen Identitäten im Einzelnen unten Kapitel 3 D.II.1.

1202 Grundlegend hierzu BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5; BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152; siehe z.B. auch BFH v.

Vor allem in der zweiten Hälfte des vergangenen Jahrhunderts hatte sich der BFH in seiner Rechtsprechung vermehrt mit Personengesellschaften auseinanderzusetzen, deren Gesellschafter allein oder zumindest überwiegend Familienangehörige waren. Seine Grundsätze hat der BFH hierbei auf „nahe Angehörige“¹²⁰³ beschränkt, ohne den potenziellen Kreis dieser Personen allgemein zu umreißen.¹²⁰⁴ Angenommen hat er ein solches Verhältnis im Einzelnen zwischen Ehegatten,¹²⁰⁵ Eltern und Kindern,¹²⁰⁶ Schwiegereltern und Schwiegerkindern,¹²⁰⁷ Geschwistern¹²⁰⁸ sowie zwischen Großeltern und Enkeln¹²⁰⁹. Verneint wurde es demgegenüber zwischen verschwägerten,¹²¹⁰ verlobten¹²¹¹ sowie in einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft verbundenen Personen¹²¹². Während Familienpersonengesellschaften hinsichtlich ihrer Gesellschaftsform in jeglicher Gestalt denkbar sind,¹²¹³ hatte der BFH in der Mehrzahl der Fälle Konstellationen zu beurteilen, bei denen Eltern ihre – zum Teil noch minderjährigen – Kinder schenkweise als Kommanditisten oder stille Gesellschafter an ihrem Unternehmen beteiligten.¹²¹⁴ Entsprechende Gestaltun-

7.11.2000, VIII R 16/97, BStBl. II 2001, S. 186 (Tz. 21); BFH v. 21.02.1991, IV R 35/89, BStBl. II 1995, S. 449 (Tz. 13); BFH v. 29.01.1976, IV R 89/75, BStBl. II 1976, S. 374 (Tz. 20 ff.); BFH v. 20.02.1975, IV R 62/74, BStBl. II 1975, S. 569 (Tz. 28); BFH v. 27.09.1973, IV R 33/71, BStBl. II 1974, S. 51 (Tz. 27); BFH v. 4.06.1973, IV R 26/68, BStBl. II 1973, S. 866 (Tz. 17); BFH v. 29.03.1973, IV R 56/70, BStBl. II 1973, S. 650 (Tz. 22); BFH v. 14.02.1973, I R 131/70, BStBl. II 1973, S. 395 (Tz. 9).

1203 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 27).

1204 Vgl. Buge, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 840.

1205 Z.B. BFH v. 11.05.2010, IX R 19/09, BStBl. II 2010, S. 823.

1206 Z.B. BFH v. 22.08.1951, IV 246/50 S, BStBl. III 1951, S. 181.

1207 Z.B. BFH v. 5.02.1988, III R 234/84, BFH/NV 1988, S. 628.

1208 Z. B. BFH v. 7.05. 1996, IX R 69/94, BStBl II 1997, S. 196.

1209 Z.B. BFH v. 6.04.1979, I R 116/77, BStBl. II 1979, S. 620.

1210 BFH v. 22.07.1981, I R 54/79, BStBl. II 1983, S. 14 (Tz. 22 ff.).

1211 BFH v. 14.04.1988, IV R 225/85, BStBl. II 1988, S. 670 (Tz. 11); BFH v. 17.01.1985, IV R 149/84, BFH/NV 1986, S. 148 (Tz. 12).

1212 BFH v. 14.04.1988, IV R 225/85, BStBl. II 1988, S. 670 (Tz. 11 f.).

1213 Bordewin, DB 1996, 1359, 1362; Buge, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 841.

1214 Z.B. BFH v. 13.03.1980, IV R 59/76, BStBl. II 1980, S. 437; BFH v. 29.01.1976, IV R 89/75, BStBl. II 1976, S. 374; BFH v. 27.09.1973, IV R 33/71, BStBl. II 1974, S. 51; BFH v. 29.03.1973, IV R 158/68, BStBl. II 1973, S. 489; BFH v. 4.06.1973, IV R 26/68, BStBl. II 1973, S. 866; BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5; BFH v. 22.08.1951, IV 246/50 S, BStBl. III 1951, S. 181. Ebenso vertreten waren Konstellationen, in denen Kindern schenkweise eine Unterbeteiligung am Gesellschaftsanteil eines Elternteils eingeräumt wurde,

gen können, neben der Heranführung der Kinder an das elterliche Unternehmen¹²¹⁵ auch ihrer finanziellen Versorgung¹²¹⁶ und nicht zuletzt Steuerersparniszwecken im Hinblick auf die Einkommensteuerbelastung der Eltern dienen. Durch Zuweisung eines Teils des Gesellschaftsgewinns an die Kinder soll zum einen deren Grundfreibetrag und zum anderen eine niedrigere Progressionsstufe ausgenutzt werden.¹²¹⁷ Einhergeht damit der weitere steuerliche Vorteil für die Eltern, ihre Unterhaltspflicht¹²¹⁸ nicht mehr aus von ihnen versteuertem Einkommen erfüllen zu müssen, soweit sich die Unterhaltsberechtigung durch die den Kindern zugewiesenen Gewinnanteile reduziert¹²¹⁹. Im Umfang der Unterhaltsansprüche der Kinder resultiert aus der Überlassung eines Teils des Gesellschaftsgewinns keinerlei Vermögenseinbuße der Eltern, wohingegen die Aufteilung des Gesellschaftsgewinns auch auf die Kinder zu einer Reduzierung der Gesamtsteuerlast führt.¹²²⁰ Im Ergebnis wird so ein „Familien-Realsplitting“ erreicht.¹²²¹

Der BFH hat bereits im Jahr 1951 entschieden, dass die Motive, die zur Gründung einer Familienpersonengesellschaft führen, für deren steuerliche Anerkennung unbeachtlich sind. Diese dürften durchaus privater Natur und auch im Streben nach einer Steuerersparnis begründet sein, ohne dass hierin allein eine steuermisbräuchliche Gestaltung zu erblicken sei.¹²²² Das zivilrechtliche Gesellschaftsverhältnis kann aber nach Auffassung des BFH zwischen nahen Angehörigen nur dann steuerliche Anerkennung finden, wenn sich die Begründung einer Gesellschaftsbeteiligung und die Zuordnung eines Ergebnisanteils an den aufgenommenen Famili-

vgl. z.B. BFH v. 24.07.1986, IV R 103/83, BStBl. II 1987, S. 54 (Tz. 25 ff.); BFH v. 26.06.1974, I R 206/67, BStBl. II 1974, S. 676.

1215 Vgl. z.B. BFH v. 6.04.1979, I R 116/77, BStBl. II 1979, S. 620 (Tz. 6); Meyer-Koppitz, DStZ 1996, 265, 266; Zimmermann, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 12. Aufl. 2017, Abschnitt F Rn. 4.

1216 Desens/Bliscke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 171; Meyer-Koppitz, DStZ 1996, 265, 266.

1217 Buge, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 846; Desens/Bliscke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 172; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 740. Auch erbschaftsteuerliche Aspekte können eine Rolle spielen, vgl. Bordewin, DB 1996, 1359, 1359; Desens/Bliscke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 172; Meyer-Koppitz, DStZ 1996, 265, 266; Zimmermann, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 12. Aufl. 2017, Abschnitt F Rn. 3.

1218 § 1601 BGB.

1219 §§ 1602 Abs. 2 BGB, 1649 Abs. 1 BGB.

1220 Schmidt, FR 1974, 485, 486.

1221 Hennrichs, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 10 Rn. 79.

1222 BFH v. 22.08.1951, IV 246/50 S, BStBl. III 1951, S. 181 (Tz. 14).

enangehörigen aus steuerrechtlicher Sicht nicht als private Zuwendung im Sinne des § 12 Nr. 2 EStG darstellt.¹²²³ In der persönlichen Nähebeziehung der Gesellschafter wird die besondere Gefahr gesehen, dass die Familienangehörigen mit der Beteiligung lediglich eine Einkommensverwendung verdecken.¹²²⁴ Die Prüfung der steuerlichen Anerkennung hat insoweit auf zwei voneinander zu trennenden Ebenen zu erfolgen.¹²²⁵ Zum einen sei zunächst die Frage zu klären, ob zwischen den Familienangehörigen überhaupt ein für steuerliche Zwecke anzuerkennendes Gesellschaftsverhältnis bestehe.¹²²⁶ Darüber hinaus könne aber auch in der Ergebniszuteilung an den aufgenommenen Familienangehörigen eine private Zuwendung begründet sein. Selbst wenn also das Gesellschaftsverhältnis zwischen den Familienangehörigen auch für steuerliche Zwecke dem Grunde nach anzuerkennen sei, müsse in einem zweiten Schritt die Ergebnisverteilungsabrede zwischen den Familienangehörigen einer steuerrechtlichen Überprüfung unterzogen werden.¹²²⁷ Sah der BFH die Rechtsgrundlage für diese Überprüfung der Ergebnisverteilungsabrede zwischen nahen Angehörigen in seinem Grundsatzurteil aus dem Jahr 1951 noch in der steuerlichen Vorschrift zur Verhinderung eines Missbrauchs von zivilrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten,¹²²⁸ stellt er nunmehr allein auf die im Einkommensteuerrecht geltende Unterscheidung zwischen Einkommenserzielung und Einkommensverwendung ab, wie sie in den Vorschriften zur Zurechnung von Einkünften einerseits und dem Abzugsverbot für private Zuwendungen gemäß § 12 Nr. 2 EStG andererseits zum Ausdruck komme.¹²²⁹

1223 Z.B. BFH v. 7.11.2000, VIII R 16/97, BStBl. II 2001, S. 186 (Tz. 21); BFH v. 21.02.1991, IV R 35/89, BStBl. II 1995, S. 449 (Tz. 13); BFH v. 29.01.1976, IV R 89/75, BStBl. II 1976, S. 374 (Tz. 20 ff.); BFH v. 20.02.1975, IV R 62/74, BStBl. II 1975, S. 569 (Tz. 28); BFH v. 27.09.1973, IV R 33/71, BStBl. II 1974, S. 51 (Tz. 27); BFH v. 4.06.1973, IV R 26/68, BStBl. II 1973, S. 866 (Tz. 17); BFH v. 29.03.1973, IV R 56/70, BStBl. II 1973, S. 650 (Tz. 22); BFH v. 14.02.1973, I R 131/70, BStBl. II 1973, S. 395 (Tz. 9).

1224 Grundlegend BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 31).

1225 Grundlegend BFH v. 22.08.1951, IV 246/50 S, BStBl. III 1951, S. 181 (Tz. 15, 18).

1226 BFH v. 22.08.1951, IV 246/50 S, BStBl. III 1951, S. 181 (Tz. 15); hierzu sogleich unten Kapitel 3 D.I.1.a).

1227 BFH v. 22.08.1951, IV 246/50 S, BStBl. III 1951, S. 181 (Tz. 18); hierzu sogleich unten Kapitel 3 D.I.1.b).

1228 Nach damaliger Rechtslage § 6 StAnpG, vgl. BFH v. 22.08.1951, IV 246/50 S, BStBl. III 1951, S. 181 (Tz. 18).

1229 Z. B. BFH v. 7.11.2000, VIII R 16/97, BStBl. II 2001, S. 186 (Tz. 21); BFH v. 24.07.1986, IV R 103/83, BStBl. II 1987, S. 54 (Tz. 29); BFH v. 29.01.1976, IV R 89/75, BStBl. II 1976, S. 374 (Tz. 20 ff.) BFH v. 20.02.1975, IV R 62/74, BStBl.

a) Die steuerrechtliche Anerkennung eines Gesellschaftsverhältnisses

Basierend auf dieser Unterscheidung aus dem Grundsatzurteil von 1951, stellt der BFH in ständiger Rechtsprechung zunächst die Frage, ob dem aufgenommenen Familienangehörigen überhaupt eine eigene „Einkunftsquelle“¹²³⁰ eingeräumt wurde. Wie allgemein für alle Gesellschaften, wird hierfür vorausgesetzt, dass die Gesellschafterstellung des Familienangehörigen die Mitunternehmerkriterien erfüllt. Insoweit fordert der BFH, wie auch für fremde Gesellschafter,¹²³¹ dass dem aufgenommenen Familienangehörigen annäherungsweise die Rechte eingeräumt werden, die einem Gesellschafter des jeweiligen Gesellschaftstypus nach dem Regelstatut des Gesellschaftsrechts zukommen.¹²³² Daneben ist weitere Voraussetzung, dass auch die allgemein für eine steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien erfüllt werden.¹²³³

II 1975, S. 569 (Tz. 28); BFH v. 27.09.1973, IV R 33/71, BStBl. II 1974, S. 51 (Tz. 27); BFH v. 4.06.1973, IV R 26/68, BStBl. II 1973, S. 866 (Tz. 17); BFH v. 29.03.1973, IV R 56/70, BStBl. II 1973, S. 650 (Tz. 22); BFH v. 14.02.1973, I R 131/70, BStBl. II 1973, S. 395 (Tz. 9); zustimmend Buge, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 845; Groh, in Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen, DStJG 1 (1979), 97, 100 f.; Meyer-Koppitz, DStZ 1996, 265, 266 f.; Wacker, in Schmidt, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 742; ähnlich auch Desens/Blische, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 176 ff., C 199, die allerdings auf eine „Auslegung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 unter Berücksichtigung verfassungsrechtlich zwingender Vorgaben (insbesondere Art. 6 Abs. 1, Art. 2 Abs. 1 GG) in Verbindung mit § 12 Nr. 1 und Nr. 2 EStG“ (Rn. C 178) verweisen.

1230 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 25).

1231 Grundlegend BFH v. 25.06.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751 (Tz. 208).

1232 Z.B. BFH v. 14.05.2003, X R 14/99; BFH/NV 2003, S. 1547 (Tz. 43); BFH v. 7.11.2000, VIII R 16/97, BStBl. II 2001, S. 186 (Tz. 23); BFH v. 6.07.1995, IV R 79/94, BStBl. II 1996, S. 269 (Tz. 19); BFH v. 27.01.1994, IV R 114/91, BStBl. II 1994, S. 63 (Tz. 18); BFH v. 31.05.1989, III R 91/87, BStBl. II 1990, S. 10 (Tz. 18); BFH v. 11.10.1988, VIII R 328/83, BStBl. II 1989, S. 762 (Tz. 15); BFH v. 10.11.1987, VIII R 166/84, BStBl. II 1989, S. 758 (Tz. 22 ff.); BFH v. 5.07.1979, IV R 27/76, BStBl. II 1979, S. 678 (Tz. 22); BFH v. 6.04.1979, I R 116/77, BStBl. II 1979, S. 620 (Tz. 15); BFH v. 23.06.1976, I R 178/74, BStBl. II 1976, S. 678 (Tz. 9).

1233 Z.B. BFH v. 14.05.2003, X R 14/99, BFH/NV 2003, S. 1547 (Tz. 42); BFH v. 7.11.2000, VIII R 16/97, BStBl. II 2001, S. 186 (Tz. 21); BFH v. 6.07.1995, IV R 79/94, BStBl. II 1996, S. 269 (Tz. 18); BFH v. 31.05.1989, III R 91/87, BStBl. II 1990, S. 10 (Tz. 13); BFH v. 29.04.1981, IV R 131/78, BStBl. II 1981, S. 663 (Tz. 23).

Als Indizien¹²³⁴ für eine ernsthafte Vereinbarung und den damit einhergehenden Bindungswillen der Parteien ist im Rahmen einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls insbesondere zu berücksichtigen, ob der Vertrag zivilrechtlich wirksam ist, eindeutige und klare Vereinbarungen enthält und tatsächlich durchgeführt wird; zudem wird gefordert, dass der Vertrag in seinem Inhalt und seiner tatsächlichen Durchführung dem unter Dritten Üblichen entspricht.¹²³⁵ Dabei hält nach Ansicht der Rechtsprechung ein Gesellschaftsvertrag zwischen nahen Angehörigen einem Fremdvergleich stand, sofern die Rechtsstellung des aufgenommenen Gesellschafters nach dem Gesamtbild der einzelnen Bestimmungen nicht derart beschränkt wird, wie es ein Fremder, der sich unter sonst gleichen Umständen beteiligt hätte, nicht akzeptieren würde.¹²³⁶ Inwieweit dem Fremdvergleich hierbei neben dem Mitunternehmerkriterium eine eigene Bedeutung zukommt, lässt sich der Rechtsprechung nicht eindeutig entnehmen.¹²³⁷ Vereinzelt wurden hierin zwei selbstständige Voraussetzungen gesehen, die nebeneinander zu prüfen sind.¹²³⁸ Demgegenüber zeichnet sich der Großteil der Judikatur dadurch aus, dass unter dem Prüfungspunkt des Fremdvergleichs im Wesentlichen allgemeine Probleme der Mitunternehmereigenschaft des aufgenommenen Familienangehörigen behandelt werden.¹²³⁹

1234 Dass es sich hierbei nur um Indizien handelt, stellt der BFH nunmehr im Anschluss an das BVerfG (BVerfG v. 7.11.1995, 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, S. 34) ausdrücklich klar, vgl. z.B. BFH v. 14.05.2003, X R 14/99; BFH/NV 2003, S. 1547 (Tz. 44); BFH v. 13.7.1999, VIII R 29/97, BStBl. II 2000, S. 386 (Tz. 17).

1235 Vgl. BFH v. 7.11.2000, VIII R 16/97, BStBl. II 2001, S. 186 (Tz. 21) m.w.N..

1236 Z.B. BFH v. 14.05.2003, X R 14/99, BFH/NV 2003, S. 1547 (Tz. 43); BFH v. 6.07.1995, IV R 79/94, BStBl. II 1996, S. 269 (Tz. 29).

1237 Buge, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 875; Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 215.

1238 BFH v. 7.11.2000, VIII R 16/97, BStBl. II 2001, S. 186 (Tz. 19 ff.); vgl. auch die Entscheidung des BFH v. 8.02.1979, IV R 163/76, BStBl. II 1979, S. 405 (Tz. 27 ff. und 37 ff.), in der der Senat allerdings gleichsam nur hilfsweise auf die Fremdüblichkeit als eigenständiges Kriterium neben der Mitunternehmereigenschaft abstellte, sofern man der Auffassung sein sollte, dass sich das Mitunternehmerkriterium in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG nicht auf Gesellschafter einer OHG oder KG beziehe. Die Problemstellung, die der Senat nunmehr unter dem Punkt der Fremdüblichkeit prüft, bleibt hingegen dieselbe.

1239 Vgl. z. B. BFH v. 10.11.1987, VIII R 166/84, BStBl. II 1989, S. 758 (Tz. 19 ff.); BFH v. 5.06.1986, IV R 53/82, BStBl. II 1986, S. 798 (Tz. 10 ff.); BFH v. 5.07.1979, IV R 27/76, BStBl. II 1979, S. 670 (Tz. 22); BFH v. 29.01.1976, IV R 73/73, BStBl. II 1976, S. 324 (Tz. 30); ebenso Buge, in H/H/R EStG, 298. EL

Feste Grenzen für eine noch zulässige Abweichung vom Regelstatut des HGB lassen sich nicht aufzeigen. Die deutsche Steuerpraxis wird hier von einer Einzelfallkasuistik des BFH beherrscht.¹²⁴⁰ Mit Blick auf die schenkweise Beteiligung von Kindern am elterlichen Einzelunternehmen lässt sich als grobe Leitlinie der Rechtsprechung allerdings feststellen, dass sich der bisherige Alleinunternehmer seiner Alleinunternehmerstellung begeben und einen Teil seiner unternehmerischen Befugnisse auf die aufgenommenen Kinder übertragen haben muss.¹²⁴¹ Hierbei stellt der BFH allerdings keine allzu strengen Anforderungen an die Rechtsstellung des Kindes,¹²⁴² sofern der Zweck seiner Aufnahme objektiv feststellbar in der Heranführung an das elterliche Unternehmen zur Sicherung des Unternehmensfortbestandes liegt. Letzteres hat er insbesondere für den Fall angenommen, dass das Alter des aufgenommenen Kindes nahe an der Volljährigkeit liegt, so dass mit Blick auf eine anstehende Berufsausbildung das Ziel einer Annäherung an das elterliche Unternehmen plausibel erscheint, und die Gesellschafterstellung des Kindes darüber hinaus auf Dauer angelegt ist.¹²⁴³ So wurde die Mitunternehmerstellung eines als Kommanditisten aufgenommenen Kindes anerkannt, obwohl die Geschäftsführung ausschließlich beim Elternteil lag, das Widerspruchsrecht des Kindes im Sinne des § 164 HGB ausgeschlossen war, sein Gewinnentnahmerecht Beschränkungen unterlag und es im Falle einer selbst ausgesprochenen Kündigung, unter Abfindung des Buchwerts seines Kapitalkontos aus der Gesellschaft ausscheiden sollte.¹²⁴⁴ Demgegenüber wird in der Regel die Mitunternehmerstellung des Kindes verneint, wenn der Schenker die auf das Kind übertragene Rechtsposition ohne weiteres wieder zurückerlangen

2020, § 15 Rn. 852; Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 215.

1240 Vgl. zu einer Übersicht insbesondere Binz/Sorg, Die GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 16 Rn. 99 ff.; Bitz, in L/B/P, EStG, 141. EL 2020, § 15 Rn. 108; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 752.

1241 Vgl. insbesondere BFH v. 7.11.2000, VIII R 16/97, BStBl. II 2001, S. 186 (Tz. 28); BFH v. 10.11.1987, VIII R 166/84, BStBl. II 1989, S. 758 (Tz. 29); BFH v. 22.01.1970, IV R 178/68, BStBl. II 1970, S. 416 (Tz. 11); siehe auch Binz/Sorg, Die GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 16 Rn. 114.

1242 Vgl. auch Wacker, in Schmidt, 39. Aufl. 2020, EStG, § 15 Rn. 751.

1243 Z.B. BFH v. 7.11.2000, VIII R 16/97, BStBl. II 2001, S. 186 (Tz. 28); BFH v. 10.11.1987, VIII R 166/84, BStBl. II 1989, S. 758 (Tz. 29, 49); BFH v. 6.04.1979, I R 116/77, BStBl. II 1979, S. 620 (Tz. 15 f., 21).

1244 BFH v. 6.04.1979, I R 116/77, BStBl. II 1979, S. 620 (Tz. 18 f.).

kann.¹²⁴⁵ Hiervon wurde insbesondere ausgegangen, wenn dem Elternteil das Recht zustand, die Gesellschafterstellung des Kindes jederzeit grundlos zu kündigen und es zum Buchwert abzufinden¹²⁴⁶ oder jederzeit die Rückübertragung des geschenkten Gesellschaftsanteils verlangt werden konnte¹²⁴⁷. Gleichmaßen beurteilte der BFH einen Fall, in dem die Gesellschafterstellung den aufgenommenen Kindern von vornherein nur befristet eingeräumt worden war und sich auf einen Zeitraum erstreckte, in dem die Kinder noch unterhaltsbedürftig waren und sie mit Blick auf ihr Alter und ihren Kenntnisstand aller Wahrscheinlichkeit nach keinen Arbeitseinsatz gegenüber der Gesellschaft erbringen konnten.¹²⁴⁸ Ebenso schädlich für die Annahme einer Mitunternehmerstellung des Kindes wurde eine erhebliche Abweichung von den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten eines Kommanditisten (§§ 161 Abs. 2 i.V.m. 119 Abs. 1 HGB, §§ 164, 166 HGB) gewertet. So wurde in einem Fall, in dem ein Vater seine drei Kinder als Kommanditisten in sein Einzelunternehmen aufgenommen hatte, die erforderliche Mitunternehmerinitiative der Kinder wegen Bedeutungslosigkeit ihrer Mitbestimmungsrechte abgelehnt, da mangels Stimmenmehrheit eine Beschlussfassung gegen den Willen des Vaters stets ausschied und zudem das Widerspruchsrecht der Kinder (§ 164 HGB) ausgeschlossen war.¹²⁴⁹

Verneint die Rechtsprechung im Einzelfall die Mitunternehmerstellung, zieht sie hieraus jedoch nicht zwingend den Schluss, dass der dem Kind zugewiesene zivilrechtliche Gewinnanteil für steuerliche Zwecke dem aufnehmenden Gesellschafter zuzurechnen ist. Vielmehr sei in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob der Familienangehörige im Innenverhältnis nicht zumindest die Stellung eines typisch stillen Gesellschafters erlangt habe.¹²⁵⁰ Ist dies der Fall, wird der zivilrechtliche Gewinnanteil des aufgenommenen Familienangehörigen für steuerrechtliche Zwecke als Einkünfte aus

1245 Z.B. BFH v. 6.07.1995, IV R 79/94, BStBl. II 1996, S. 269 (Tz. 20); BFH v. 16.05.1989, VIII R 196/84, BStBl. II 1989, S. 877 (Tz. 17 ff.); BFH v. 29.01.1976, IV R 73/73, BStBl. II 1976, S. 324 (Tz. 36).

1246 Z.B. BFH v. 6.07.1995, IV R 79/94, BStBl. II 1996, S. 269 (Tz. 20) m.w.N.

1247 Z.B. BFH v. 16.05.1989, VIII R 196/84, BStBl. II 1989, S. 877 (Tz. 17 ff.).

1248 Z.B. BFH v. 29.01.1976, IV R 73/73, BStBl. II 1976, S. 324 (Tz. 36).

1249 BFH v. 11.10.1988, VIII R 328/83, BStBl. II 1989, S. 762 (Tz. 17 ff.).

1250 Z.B. BFH v. 6.07.1995, IV R 79/94, BStBl. II 1996, S. 269 (Tz. 25 ff.); BFH v. 29.04.1981, IV R 131/78, BStBl. II 1981, S. 663 (Tz. 23); BFH v. 20.02.1975, IV R 62/74, BStBl. II 1975, S. 569 (Tz. 28 ff.); BFH v. 22.01.1970, IV R 178/68, BStBl. II 1970, S. 416 (Tz. 16); zustimmend Bitz, in L/B/P, EStG, 141. EL 2020, § 15 Rn. 22; Bordewin, DB 1996, 1359, 1367; Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 220.

Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG qualifiziert. Auf Ebene der Gesellschaft mindert der Gewinnanteil des aufgenommenen Familienangehörigen als Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 4 EStG den Gesellschaftsgewinn und reduziert damit – wirtschaftlich vergleichbar der Gewinnverteilung – den für steuerliche Zwecke dem aufnehmenden Gesellschafter zuzurechnenden Unternehmensgewinn.¹²⁵¹ Eine Stellung des Familienangehörigen als typisch stiller Gesellschafter soll nach der Rechtsprechung anzunehmen sein, wenn diesem annäherungsweise die Rechte belassen wurden, die einem stillen Gesellschafter nach den §§ 230 ff. HGB zustehen.¹²⁵² Entscheidend ist hiernach, dass die Beschränkungen seiner Rechtsstellung im Sinne des Regelstatuts des HGB zwar so weit reichen, dass sie zur Ablehnung der Mitunternehmereigenschaft führen, sie jedoch zugleich nur solcher Art sind, dass sie ein Fremder, dem eine Beteiligung als typisch stiller Gesellschafter eingeräumt worden wäre, akzeptiert hätte.¹²⁵³ Dies wurde jedenfalls in den Fällen abgelehnt, in denen das Recht des aufgenommenen Gesellschafters, die Auszahlung seines Gewinnanteils zu verlangen, beschränkt war.¹²⁵⁴

b) Die steuerrechtliche Angemessenheit der vereinbarten Ergebnisverteilung

Auf die Feststellung, dass dem Familienangehörigen eine eigene Einkunftsquelle eingeräumt wurde, muss nach der Rechtsprechung zwangsläufig eine steuerrechtliche Überprüfung der vereinbarten Ergebnisverteilung folgen; denn hinsichtlich der Zuordnung steuerlicher Einkünfte zu einer Einkunftsquelle, stehe den Steuerpflichtigen keinerlei Gestaltungsspielraum zu.¹²⁵⁵ Vielmehr könnten nur die dem Gewicht der Mitunternehmerstellung des aufgenommenen Familienangehörigen im Verhältnis zu den anderen Mitunternehmern angemessenen Gewinnanteile originä-

1251 Z.B. BFH v. 29.04.1981, IV R 131/78, BStBl. II 1981, S. 663 (Tz. 23); BFH v. 20.02.1975, IV R 62/74, BStBl. II 1975, S. 569 (Tz. 28).

1252 Z.B. BFH v. 6.07.1995, IV R 79/94, BStBl. II 1996, S. 269 (Tz. 26); BFH v. 29.04.1981, IV R 131/78, BStBl. II 1981, S. 663 (Tz. 23); BFH v. 20.02.1975, IV R 62/74, BStBl. II 1975, S. 569 (Tz. 28).

1253 Z.B. BFH v. 6.07.1995, IV R 79/94, BStBl. II 1996, S. 269 (Tz. 26).

1254 Z.B. BFH v. 6.07.1995, IV R 79/94, BStBl. II 1996, S. 269 (Tz. 27); BFH v. 29.04.1981, IV R 131/78, BStBl. II 1981, S. 663 (Tz. 23); BFH v. 20.02.1975, IV R 62/74, BStBl. II 1975, S. 569 (Tz. 33).

1255 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz 24).

re steuerliche Einkünfte des Familienangehörigen begründen. Im Übrigen stellten die zivilrechtlich zugebilligten Gewinnanteile private Zuwendungen eines anderen Gesellschafters dar, die dessen Einkommen nach § 12 Nr. 2 EStG nicht mindern können.¹²⁵⁶ Die Notwendigkeit einer solchen steuerrechtlichen Überprüfung der vereinbarten Ergebnisverteilung verdeutlicht der BFH anhand eines Vergleichs mit der steuerrechtlichen Behandlung eines Arbeitsverhältnisses zwischen Familienangehörigen. Beschäftige ein Vater seinen Sohn im elterlichen Unternehmen als Angestellten, würden die Zahlungen, die der Sohn vom Vater erhält, unabhängig von ihrer Bezeichnung als Arbeitslohn, nur in dem Umfang als Einkünfte des Sohnes aus unselbstständiger Tätigkeit und spiegelbildlich als Betriebsausgabe im Rahmen der Ermittlung des Unternehmensgewinns gelten, in dem sie der Arbeitsleistung des Sohnes angemessen seien. Vor diesem Hintergrund könnten originäre Einkünfte des Sohnes auch nicht ohne weiteres dadurch begründet werden, dass dieser am elterlichen Unternehmen als Gesellschafter beteiligt und ihm nach dem Gesellschaftsvertrag ein Gewinnanteil eingeräumt werde. Der im Gesellschaftsvertrag eingeräumte Gewinnanteil müsse für steuerliche Zwecke vielmehr ebenso in einem angemessenen Verhältnis zur Gesellschafterstellung des Sohnes stehen.¹²⁵⁷

aa) Der Fremdvergleich als Grundsatz der steuerlichen Angemessenheitsprüfung

Die Angemessenheit der vereinbarten Ergebnisverteilung ist nach der Rechtsprechung im Grundsatz ebenso wie die Mitunternehmerstellung des Familienangehörigen anhand eines Fremdvergleichs zu bestimmen. Ausgehend von der Vermutung, dass fremde Gesellschafter ihre Ergebnisverteilung an den einzelnen Gesellschafterbeiträgen ausrichteten, sei anzunehmen, dass Vereinbarungen zwischen Familienangehörigen, die fremdüblich sind, gleichermaßen dem Gewicht der Gesellschafterstellung

1256 Z.B. BFH v. 29.01.1976, IV R 89/75, BStBl. II 1976, S. 374 (Tz. 21); BFH v. 29.03.1973, IV R 158/68, BStBl. II 1973, S. 489 (Tz. 17); BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz 27); zustimmend Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 224; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 742. Die Finanzverwaltung verweist demgegenüber in ihren Richtlinien auf die Vorschrift des § 42 AO als Rechtsgrundlage für eine Korrektur der vereinbarten Ergebnisverteilung, vgl. R 15.9 Abs. 3 S. 2 EStH 2018.

1257 Zum Ganzen BFH v. 29.01.1976, IV R 89/75, BStBl. II 1976, S. 374 (Tz. 22).

gen entsprechen.¹²⁵⁸ Daher sei im Einzelfall zu prüfen, in welcher Höhe ein fremder Gesellschafter am Gesellschaftsgewinn beteiligt worden wäre, hätte dieser die gleiche Leistung wie der Familienangehörige erbracht. So sei insbesondere maßgeblich, inwieweit ein auf den Familienangehörigen entfallendes Kapital oder ein von ihm erbrachter Arbeitseinsatz dem Gesellschaftszweck förderlich seien.¹²⁵⁹ Sind an der Gesellschaft neben Familienangehörigen auch fremde Gesellschafter beteiligt, hält der BFH mit Blick auf die Gewinnanteile der Fremden eine Angemessenheitsprüfung für entbehrlich, da im Verhältnis zu diesen ein natürlicher Interessengegensatz bestehe.¹²⁶⁰

bb) Typisierung im Falle der schenkweisen Beteiligung nicht
mitarbeitender Familienangehöriger

In der von der höchstrichterlichen Rechtsprechung in der Mehrzahl der Fälle zu entscheidenden Konstellation, in der Kinder schenkweise am elterlichen Unternehmen beteiligt worden waren¹²⁶¹ und nicht im Betrieb der Gesellschaft tätig wurden, hat die Rechtsprechung einen Sonderweg beschritten. Mit Bezug zur schenkweisen Beteiligung von Kindern als Kommanditisten sowie atypisch stille Beteiligte hat der Große Senat des BFH in seinem Beschluss aus dem Jahr 1972 entschieden, dass die Angemessenheit der Gewinnverteilung nicht im Wege eines Fremdvergleichs bestimmt werden könne, denn die schenkweise Aufnahme eines nicht mitarbeitenden Angehörigen erfolge weder um dem Betrieb zusätzliches Kapital oder zusätzliche Arbeitskraft zuzuführen noch aus sonstigen vergleichbaren Gründen, die einen Unternehmer zur Aufnahme eines Dritten in sein Unternehmen bewegten.¹²⁶² Eine Gesellschaftsabrede, die –

1258 BFH v. 13.03.1980, IV R 59/76, BStBl. II 1980, S. 437 (Tz. 14); BFH v. 4.06.1973, IV R 26/68, BStBl. II 1973, S. 866 (Tz. 18, 21); BFH v. 14.02.1973, I R 131/70, BStBl. II 1973, S. 395 (Tz. 7); BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 27); zustimmend z.B. Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 224; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 742.

1259 BFH v. 4.06.1973, IV R 26/68, BStBl. II 1973, S. 866 (Tz. 22).

1260 BFH v. 6.11.1991, XI R 35/88, BFH/NV 1992, 452 (Tz. 26).

1261 Dies gilt gleichermaßen für die schenkweise Aufnahme eines Familienangehörigen wie die schenkweise Übertragung eines Gesellschaftsanteils; zur schenkweisen Aufnahme z.B. BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5; zur schenkweisen Übertragung z.B. BFH v. 6.11.1991, XI R 35/88, BFH/NV 1992, S. 452; BFH v. 13.03.1980, IV R 59/76, BStBl. II 1980, S. 437.

1262 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 32).

wie unter Fremden üblich¹²⁶³ – die Verteilung eines nach Kapitalverzinsung sowie nach Abgeltung des Arbeitseinsatzes und des Haftungsrisikos verbleibenden Restgewinnes im Verhältnis der Festkapitalkonten der Gesellschafter vorsieht, hat der Große Senat auf dieser Grundlage als unangemessen angesehen. Stellte man für die Verteilung des Restgewinns allein auf die Höhe des Festkapitals ab, würden der Arbeitseinsatz bzw. die sonstigen nicht in der Zufuhr von Kapital bestehenden Beiträge der anderen Gesellschafter nicht ausreichend berücksichtigt.¹²⁶⁴ Der Gesellschafterstellung eines schenkweise aufgenommenen, nicht mitarbeitenden Familienangehörigen als Kommanditisten bzw. atypisch still beteiligten Gesellschafter könne vielmehr nur eine Gewinnbeteiligung entsprechen, die zu einer „marktüblichen Verzinsung des tatsächlichen Werts der Beteiligung“¹²⁶⁵ führt. Im Wege der Typisierung hat der Große Senat eine Gewinnverteilung als im Regelfall angemessen bezeichnet, die auf längere Sicht zu einer Durchschnittsrendite von nicht mehr als 15 v.H. des gemeinen Werts der Beteiligung des schenkweise aufgenommenen Familienangehörigen führt.¹²⁶⁶ Im Einzelfall könne auch ein niedrigerer Satz Anwendung finden.¹²⁶⁷ Die durchschnittliche Rendite und die angemessene Vergütung von Sonderleistungen ist nach dem Großen Senat bezogen auf den Abschluss der Gewinnverteilungsabrede anhand der zu erwartenden Ertragslage für den Zeitraum der fünf folgenden Wirtschaftsjahre zu ermitteln. Entsprechen die späteren tatsächlichen Verhältnisse nicht der prognostizierten Ertragslage, ändere dies nichts an einer im Zeitpunkt des Abschlusses der Gewinnverteilungsabrede festgestellten Angemessenheit, selbst wenn die Renditeobergrenze von 15 v.H. aufgrund eines tatsächlich höheren Gewinns überschritten werde.¹²⁶⁸ Eine Pflicht zur Anpassung der Verteilungsabrede bestehe nur für den Fall, dass es zu einer substanziellen Änderung der Verhältnisse kommt, die auch fremde Gesellschafter zu einer Änderung ihrer Verteilungsabrede veranlasst hätte.¹²⁶⁹

Die vom Großen Senat im Jahr 1972 aufgestellten Grundsätze sind nunmehr ständige Rechtsprechung des BFH.¹²⁷⁰ Diese rechtfertigt die typisier-

1263 Siehe hierzu oben Kapitel 2 B.I.1.b)aa).

1264 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 35).

1265 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 41).

1266 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 42).

1267 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 42).

1268 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 44 f.).

1269 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 45).

1270 Z.B. BFH v. 19.02.2009, IV R 83/06, BStBl. II 2009, S. 798 (Tz. 28); BFH v. 14.05.2003, X R 14/99, BFH/NV 2003, S. 1547 (Tz. 79); BFH v. 21.09.2000, IV

te Grenzziehung für die angemessene Ergebniszuteilung an schwenkweise aufgenommene nahe Angehörige mit den Argumenten der Gleichbehandlung¹²⁷¹ und Rechtssicherheit¹²⁷². Auch das BVerfG hat die Angemessenheitsprüfung auf dieser Grundlage als verfassungsgemäß gebilligt.¹²⁷³

Die tragenden Entscheidungsgrundsätze des Großen Senats beschränkten sich zunächst ausschließlich auf Fälle schenkweiser Beteiligungen nicht mitarbeitender Kinder als Kommanditisten oder als atypisch stille Gesellschafter. Sie sollten insbesondere nicht für den Übergang eines Gesellschaftsanteils im Erbwege gelten, würden hier doch unter Umständen die vom Verstorbenen erbrachten Gesellschaftsbeiträge fortwirken.¹²⁷⁴ Auf die schenkweise Beteiligung eines Familienangehörigen als typisch stiller Gesellschafter¹²⁷⁵ sowie die schenkweise Einräumung einer Unterbeteiligung¹²⁷⁶ wurden die Grundsätze des Großen Senats jedoch in der Folge übertragen.¹²⁷⁷ Ebenso hat sie der 11. Senat des BFH in einem

R 50/99, BStBl. II 2001, S. 299 (Tz. 36 ff.); BFH v. 24.07.1986, IV R 103/83, BStBl. II 1987, S. 54 (Tz. 25 ff.); BFH v. 13.03.1980, IV R 59/76, BStBl. II 1980, S. 437 (Tz. 13); BFH v. 29.01.1976, IV R 89/75, BStBl. II 1976, S. 374 (Tz. 17 ff.); BFH v. 26.06.1974, I R 206/67, BStBl. II 1974, S. 676 (Tz. 5 f.); BFH v. 27.09.1973, IV R 33/71, BStBl. II 1974, S. 51 (Tz. 27 ff.); BFH v. 27.09.1973, IV R 158/68, BStBl. II 1973, S. 489 (Tz. 16 ff.); BFH v. 4.06.1973, IV R 26/68, BStBl. II 1973, S. 866 (Tz. 17 ff.); BFH v. 29.03.1973, IV R 56/70, BStBl. II 1973, S. 650 (Tz. 22 ff.); zustimmend z.B. Birkholz, BB 1974, 271, 274 ff.; Bode, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 151. EL 2020, § 15 EStG Rn. 412; Meyer-Koppitz, DSStZ 1996, 265, 275; Schmidt, FR 1974, 529, 531 ff.; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 779.

1271 BFH v. 19.02.2009, IV R 83/06, BStBl. II 2009, S. 798 (Tz. 28); BFH v. 24.07.1986, IV R 103/83, BStBl. II 1987, S. 54 (Tz. 29).

1272 BFH v. 19.02.2009, IV R 83/06, BStBl. II 2009, S. 798 (Tz. 28).

1273 BVerfG v. 11.06.1979, 1 BvR 437/79, HFR 1979, S. 388, 388.

1274 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 36); zustimmend Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 784.

1275 Z.B. BFH v. 29.03.1973, IV R 56/70, BStBl. II 1973, S. 650 (Tz. 23).

1276 Z.B. BFH v. 26.06.1974, I R 206/67, BStBl. II 1974, S. 676 (Tz. 6).

1277 Diesbezüglich hat der BFH jedoch eigene Renditeobergrenzen festgesetzt. Ist die stille Beteiligung schenkweise begründet und nimmt der stille Gesellschafter nicht am Verlust teil, verringert sich die Obergrenze für die durchschnittliche Rendite auf 12 v.H. des tatsächlichen Werts der Beteiligung, vgl. z.B. BFH v. 29.03.1973, IV R 56/70, BStBl. II 1973, S. 650 (Tz. 34). Hat der typisch stille Gesellschafter seine Beteiligung demgegenüber entgeltlich erworben und ist er nicht am Verlust beteiligt, soll die Angemessenheit seines Gewinnanteils regelmäßig zu bejahen sein, wenn er zu einer durchschnittlichen Rendite von nicht mehr als 25 v.H. der Einlage führt, vgl. z.B. BFH v. 14.02.1973, I R 131/70, BStBl. II 1973, S. 395 (Tz. 15). Ist der stille Gesellschafter auch am Verlust beteiligt, erhöht sich die Renditeobergrenze nach der Rechtsprechung auf bis

Fall herangezogen, in dem ein Gesellschafter im Zuge der schenkweisen Übertragung seines gesamten Anteils an einen Familienangehörigen zwar selbst aus der Gesellschaft ausschied, aber weiterhin die an der Gesellschaft als Komplementärin beteiligte GmbH beherrschte.¹²⁷⁸ Auch für den Fall, dass das schenkweise aufgenommene Kind im Unternehmen arbeitete, dies aber nur in einer untergeordneten Rolle, bejahte der BFH die Geltung der typisierten Begrenzung der angemessenen Ergebniszuteilung.¹²⁷⁹ Demgegenüber hat der 4. Senat ausgeführt, dass sich die Grundsätze des Großen Senats nicht auf Gesellschaftsanteile von Familienangehörigen übertragen ließen, zu deren Erwerb dem Gesellschaftskapital eigene – sei es auch zuvor schenkweise überlassene¹²⁸⁰ – Mittel zugeführt wurden; insofern bleibe es bei einer Angemessenheitsprüfung im Wege des Fremdvergleichs.¹²⁸¹ Aus der Kasuistik des BFH besonders hervorzuheben ist schließlich, dass der 8. Senat des BFH von der Geltung der 15 v.H. Grenze einmalig mit Urteil v. 09.10.2001¹²⁸² für den Sonderfall abgewichen ist, dass ein Kommanditist einem nahen Familienangehörigen schenkweise eine mitunternehmerschaftliche Unterbeteiligung an seinem Kommanditanteil einräumte und zwischen den Gesellschaftern der KG keinerlei verwandtschaftliche oder wirtschaftliche Beziehungen bestanden. Beziehe sich – wie in diesem Fall – der dem Hauptgesellschafter zugewiesene Gewinnanteil auf den Restgewinn der Kommanditgesellschaft und diene einzig der Abgeltung des Kapitaleinsatzes des Hauptgesellschafter, dann sei eine Verteilung des Gewinnes in der Unterbeteiligungsgesellschaft entsprechend der Quote der Unterbeteiligung auch für steuerliche Zwecke als angemessen einzustufen; denn in einem solchen Fall entspreche eine quotale Gewinnverteilung dem Gewicht der jeweiligen Kapitalbeiträge der Gesellschafter. Dabei sei es unerheblich, dass die Unterbeteiligung mittels Schenkung eingeräumt wurde.¹²⁸³

zu 35 v. H. der Einlage, vgl. z.B. BFH v. 21.09.2000, IV R 50/99, BStBl. II 2001, S. 299 (Tz. 38) (bzgl. der typisch stillen Beteiligung einer anteils- und beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaft) sowie BFH v. 16.12.1981, I R 167/78, BStBl. II 1982, S. 387 (Tz. 21).

1278 BFH v. 6.11.1991, XI R 35/88, BFH/NV 1992, S. 452 (Tz. 25).

1279 BFH v. 5.11.1985, VIII R 275/81, BFH/NV 1986, S. 327 (Tz. 58).

1280 BFH v. 1.02.1973, IV R 138/67, BStBl. II 1973, S. 526 (Tz. 24).

1281 BFH v. 13.03.1980, IV R 59/76, BStBl. II 1980, 437 (Tz. 14); BFH v. 04.06.1973, IV R 26/68, BStBl. II 1973, S. 866 (Tz. 18, 20 f.).

1282 BFH v. 9.10.2001, VIII R 77/98, BStBl. II 2002, S. 460.

1283 BFH v. 9.10.2001, VIII R 77/98, BStBl. II 2002, S. 460 (Tz. 16 f.).

Die Grundsätze des Großen Senats wurden in der Folge von den einzelnen Senaten des BFH nicht nur auf weitere Gestaltungen erstreckt, sondern auch inhaltlich präzisiert. Dies geschah zum einen im Hinblick auf die Bestimmung des tatsächlichen Werts der Beteiligung des schenkweise aufgenommenen Familienangehörigen. Hiernach soll der unter Berücksichtigung der stillen Reserven und eines Geschäftswerts ermittelte Gesamtwert des Unternehmens im Zeitpunkt der Aufnahme des Beschenkten auf die Gesellschafter aufzuteilen sein. Als Maßstab für die Aufteilung, die nach dem Großen Senat die Stellung der einzelnen Gesellschafter zu berücksichtigen habe,¹²⁸⁴ soll der von den Gesellschaftern vereinbarte Verteilungsschlüssel herangezogen werden, sofern dieser nach der Abrede der Gesellschafter einheitlich für die Beteiligung am Buchwert, an den stillen Reserven und an dem Geschäftswert gültig ist.¹²⁸⁵ Demgegenüber sei ein angemessener Abschlag erforderlich, wenn der schenkweise Beteiligte im Gegensatz zu den übrigen Gesellschaftern Beschränkungen unterliegt, wie etwa im Falle einer fehlenden Beteiligung an den stillen Reserven oder einem Geschäftswert sowie im Falle von Einschränkungen seines Entnahmerechts.¹²⁸⁶ Deutlich hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang aber der in den Entscheidungsgründen allgemein geäußerte Hinweis, dass aufgrund der mannigfachen Ausgestaltungsmöglichkeiten stets bezogen auf den jeweiligen Einzelfall eine Abwägung zwischen den sämtlichen, die Gesellschafterstellung des aufgenommenen Familienangehörigen prägenden Bestandteilen zu erfolgen habe.¹²⁸⁷

Präzisiert wurde von der Rechtsprechung der einzelnen Senate darüber hinaus die Frage, in welchen Fällen eine niedrigere Renditegrenze als die vom Großen Senat festgesetzte 15 v.H.-Grenze Anwendung findet. Vor dem Hintergrund, dass sich die Entscheidung des Großen Senats auf den Restgewinn bezog, d.h., auf den nach Abgeltung von Sonderleistungen der Gesellschafter verbleibenden Gesellschaftsgewinn, sei stets zu prüfen, ob bei Ermittlung des Gewinnanteils des schenkweise aufgenommenen Familienangehörigen unter Anwendung der 15 v. H.-Grenze den übrigen Gesellschaftern ein ausreichender Anteil am Gewinn verbleibe, der ihre Sonderleistungen, wie insbesondere die Übernahme der Geschäftsführung

1284 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 39).

1285 BFH v. 29.03.1973, IV R 158/68, BStBl. II 1973, S. 489 (Tz. 25 f.).

1286 BFH v. 5.11.1985, VIII R 275/81, BFH/NV 1986, S. 327 (Tz. 68 f.); BFH v. 29.03.1973, IV R 158/68, BStBl. II 1973, S. 489 (Tz. 27); BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 39).

1287 BFH v. 29.03.1973, IV R 158/68, BStBl. II 1973, S. 489 (Tz. 27).

oder des Haftungsrisikos, angemessen abgelte.¹²⁸⁸ Schließlich dürfe, bezogen auf den Restgewinn, die Rendite der übrigen Gesellschafter aus dem tatsächlichen Wert ihrer Beteiligung nicht niedriger sein als die Rendite des schenkweise aufgenommenen Gesellschafters.¹²⁸⁹

cc) Die Rechtsfolge einer unangemessenen Ergebnisverteilung

Stellt sich hiernach die von den Familienangehörigen vereinbarte Ergebnisverteilung als unangemessen dar, hat nach der Rechtsprechung für steuerliche Zwecke eine Korrektur der zivilrechtlichen Ergebnisverteilung zu erfolgen. Der Besteuerung im Rahmen des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG unterliegen nur die aus steuerlicher Sicht angemessenen Gewinnanteile der Gesellschafter. In dem Mehrbetrag, den ein Gesellschafter zivilrechtlich erhalten hat, sieht der BFH für steuerliche Zwecke eine privat veranlasste Zuwendung derjenigen Mitgesellschafter, deren zivilrechtliche Gewinnanteile bezogen auf ihre Beiträge zu niedrig ausgefallen sind.¹²⁹⁰ Die privat veranlasste Zuwendung kann das Einkommen der den Gewinnanteil durch ihre Beitragsleistungen erzielenden Gesellschafter gem. § 12 Nr. 2 EStG nicht mindern; der Mehrbetrag ist somit für steuerliche Zwecke diesen Gesellschaftern zuzurechnen.¹²⁹¹ Spiegelbildlich hierzu wird die Zuwendung vom Begünstigten auch im privaten Bereich empfangen und unterliegt daher bei diesem keiner weiteren Besteuerung mehr.¹²⁹²

1288 BFH v. 5.11.1985, VIII R 275/81, BFH/NV 1986, S. 327 (Tz. 71); BFH v. 29.03.1973, IV R 158/68, BStBl. II 1973, S. 489 (Tz. 34 ff.).

1289 BFH v. 5.11.1985, VIII R 275/81, BFH/NV 1986, S. 327 (Tz. 71 ff.); BFH v. 29.03.1973, IV R 158/68, BStBl. II 1973, S. 489 (Tz. 43); BFH v. 27.09.1973, IV R 33/71, BStBl. II 1974, S. 51 (Tz. 47).

1290 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 71); BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 27); Hallerbach, in Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl. 2005, Rn. 1499.

1291 Z.B. BFH v. 29.01.1976, IV R 89/75, BStBl. II 1976, S. 374 (Tz. 21); BFH v. 29.03.1973, IV R 158/68, BStBl. II 1973, S. 489 (Tz. 17); BFH v. 14.02.1973, I R 131/70 (Tz. 9); BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 27).

1292 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 71).

dd) Kritik in der Literatur

Die Rechtsprechung des BFH sieht sich erheblicher Kritik in der Literatur ausgesetzt. Zum Teil wird die Durchführung einer Angemessenheitsprüfung im Sinne eines Zusammenhangs zwischen dem Beitrag eines Gesellschafters und seinem Gewinnanteil mangels Rechtsgrundlage gänzlich abgelehnt.¹²⁹³ Basierend auf der Grundlage, dass eine Familienpersonengesellschaft von der Rechtsprechung unabhängig von den Gründungsmotiven anerkannt wird, müsse konsequenterweise auch der vereinbarten Gewinnverteilung uneingeschränkt Folge geleistet werden.¹²⁹⁴ Ungeachtet dessen seien im Rahmen von Familienpersonengesellschaften Unternehmens- und Familieninteressen untrennbar miteinander verflochten, so dass die dortigen Verhältnisse nicht mit denjenigen zwischen fremden Gesellschaftern verglichen werden könnten.¹²⁹⁵ Diejenigen Literaturstimmen, die den Unternehmensgewinn der Gesellschaft als Trägerin des Unternehmens zuordnen und den einzelnen Gesellschafter hieran auf der Grundlage seiner Beteiligung partizipieren lassen,¹²⁹⁶ lehnen dementsprechend eine Überprüfung des zivilrechtlichen Verteilungsschlüssels auf einen Zusammenhang mit den Gesellschafterbeiträgen auch in Bezug auf persönlich verbundene Gesellschafter ab.¹²⁹⁷ Zum Teil wird eine angemessene Vergütung persönlicher Leistungen der Gesellschafter gefordert.¹²⁹⁸ In Bezug auf einen hiernach verbleibenden Gewinn wird es aber nicht nur als

1293 Insbesondere Böttcher/Beinert, DStR 1964, 683, 684, dies.; DB 1965, 373, 374 ff.; Burschberg, DB 1968, 1038, 1039 ff.; Flume, DB 1973, 786 ff.; ders., StbJb 1976/77, 43 ff.; Keuk, StuW 1973, 74, 88 f.; dies., Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 12 II (S. 513 f.); Schön, StuW 1996, 275, 286; Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 330 ff.; Wolff, Wpg 1973, 428 ff.; zweifelnd auch Breidenbach, DB 1973, 545, 545.

1294 Z.B. Böttcher/Beinert, DStR 1964, 683, 684; Burschberg, DB 1968, 1038, 1039 f.

1295 Z.B. Böttcher/Beinert, DStR 1964, 683, 684; Düchting, BB 1964, 589, 590 f.; Keuk, StuW 1973, 74, 89.

1296 Siehe hierzu oben Kapitel 2 B.I.3. und B.IV.2.bb)(3.).

1297 Flume, DB 1973, 786, 788 f.; ders., StbJb 1976/77, 43, 63 ff.; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 12 II (S. 513 f.); dies., StuW 1973, 74, 87 ff.; Schön, StuW 1996, 275, 281 ff.; ebenso Dobroschke/Pott-hast, DB 1975, 1718, 1719 ff.; Dornbach, FR 1976, 273, 286 f.; Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 330 ff., 366 f.

1298 Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 16 Rn. 214; Dobroschke/Pott-hast, DB 1975, 1718, 1720; Dornbach, FR 1976, 273, 286 f.; Flume, DB 1973, 786, 792; ders., StbJb 1976/77, 43, 66; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 12 II (S. 514).

zulässig erachtet, einen unentgeltlich aufgenommenen Familienangehörigen im Verhältnis seines Kapitalanteils zu beteiligen, sondern ebenso, mit einer bezogen auf seinen Kapitalanteil überproportionalen Gewinnbeteiligung.¹²⁹⁹ Eine steuerliche Überprüfung der zivilrechtlichen Ergebnisverteilung kann nach dieser Auffassung nicht die Beiträge der Gesellschafter, sondern nur die Zurechnungsgrundlage des Gewinnanteils zum Gegenstand haben. Ausschließlich solche Gewinnbezüge eines Gesellschafters, deren Zuweisung auf einer anderen *causa* als der *causa societatis* beruhen, unterlägen einer steuerlichen Korrektur.¹³⁰⁰

Aber auch diejenigen Stimmen in der Literatur, die im Anschluss an den BFH die Durchführung einer Angemessenheitsprüfung bei Familienpersonengesellschaften aufgrund des fehlenden Interessengegensatzes als unerlässlich ansehen, lehnen überwiegend die Geltung einer festen Renditeobergrenze für die Ergebnisbeteiligung eines schenkweise aufgenommenen Familienangehörigen ab.¹³⁰¹ Vielmehr sei die Angemessenheit der Ergebnisverteilung stets im Wege eines Fremdvergleichs zu bestimmen. Auf dieser Grundlage wird entgegen der Auffassung des Großen Senats eine Gesellschaftsabrede, die – wie unter Fremden üblich – die Verteilung eines nach Kapitalverzinsung sowie nach Abgeltung des Arbeitseinsatzes und des Haftungsrisikos verbleibenden Restgewinnes im Verhältnis der Festkapitalkonten der Gesellschafter vorsieht, auch im Falle der schenkweisen Beteiligung eines Familienangehörigen als angemessen anerkannt.¹³⁰² Die von der Rechtsprechung aufgestellte Renditeobergrenze in Höhe von 15 v. H. des gemeinen Werts der Beteiligung des schenkweise

1299 Flume, DB 1973, 786, 792; ders., StbJb 1967/77, 43, 68 f.; ebenso Dornbach, FR 1976, 273, 286; Düchting BB 1964, 589, 590 f.

1300 Insbesondere Dobroschke/Potthast, DB 1975, 1718, 1720 f, 1724; Flume, DB 1973, 786, 791; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 12 II (S. 513); Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, 2006, S. 348 ff.

1301 Insbesondere Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 16 Rn. 205 ff.; Bitz, in L/B/P, EStG, 141. EL 2020, § 15 Rn. 109; Buge, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 840, 888, 896; Carlé/Halm, KÖSDI 2000, 12383, 12390; Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 199 ff.; Hallerbach, in Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl. 2005, Rn. 1487, 1497; Hennrichs, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 10 Rn. 81; Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 224 f.; Schmid, DStR 1995, 1977, 1981.

1302 Buge in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 840, 896; Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 201; Hallerbach, in Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl. 2005, Rn. 1487; Westerfelhaus, DB 1997, 2033, 2035 f.

aufgenommenen Familienangehörigen wird demgegenüber als starr und willkürlich kritisiert.¹³⁰³ Sie führe aufgrund der erforderlichen Ermittlung des tatsächlichen Werts des Gesellschaftsanteils zu erheblichen praktischen Schwierigkeiten und diene damit weder Vereinfachungszwecken noch der Rechtssicherheit.¹³⁰⁴ Im Übrigen sei es widersprüchlich, als Bezugsgröße für die Angemessenheit der Ergebniszuteilung den Wert des Gesellschaftsanteils heranzuziehen, wo doch der Wert der Beteiligung gerade durch die mit ihr verbundenen Ertragsaussichten beeinflusst werde.¹³⁰⁵ Des Weiteren verkenne der BFH die Natur der Gesellschaftsbeteiligung als Eigenkapitalanteil, der eben nicht wie Fremdkapital nur eine Verzinsung als Ertrag rechtfertige, sondern die Teilhabe am Erfolg oder Misserfolg der Gesellschaft vermittele.¹³⁰⁶ Schließlich könne die Angemessenheit der Ergebniszuteilung nicht von der Art und Weise der Begründung der Gesellschaftsbeteiligung, sondern nur vom Inhalt der Beteiligung abhängen.¹³⁰⁷

2. USA

Entsprechend der deutschen Steuerpraxis, sieht auch die US-amerikanische Steuerrechtsordnung Familienpersonengesellschaften im Hinblick auf den Interessengleichlauf zwischen den Gesellschaftern als problematisch an.

1303 Z.B. Breidenbach, DB 1973, 545, 546; Carlé/Halm, KÖSDI 2000, 12383, 12390; Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 201; Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 225; Schmid, DStR 1995, 1977, 1981; Teichmann, ZGR 1975, 156, 173 ff.

1304 Z.B. Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 201; Keuk, StuW 1973, 74, 87 f.; Teichmann, ZGR 1975, 156, 174.

1305 Z.B. Breidenbach, DB 1973, 545, 546; Carlé/Halm, KÖSDI 2000, 12383, 12390.

1306 Z.B. Böttcher/Beinert, DStR 1964, 683, 684, dies., DB 1965, 373, 377; Dobroschke/Potthast, DB 1975, 1718, 1722; Dornbach, FR 1976, 273, 276 f.; ders., FR 1978, 8, 14; Hallerbach, in Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl. 2005, Rn. 1497; Wolff, DB 1973, 95, 96; Westerfelhaus, DB 1997, 2033, 2035.

1307 Z.B. Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 16 Rn. 206; Buge in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 896; Carlé/Halm, KÖSDI 2000, 12383, 12390 f.; Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 202; Dobroschke/Potthast, DB 1975, 1718, 1719; Flume, DB 1973, 786, 791; ders., StJb 1976/77, 43, 59 ff.; Hallerbach, in Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl. 2005, Rn. 1497; Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 225; Schmid, DStR 1995, 1977, 1981; Westerfelhaus, DB 1997, 2033, 2035.

Mit § 704(e) IRC¹³⁰⁸ existiert dort eine Spezialvorschrift, die eine Korrektur der vereinbarten Ergebnisverteilung ermöglicht. Die Historie der Vorschrift zeigt, dass der US-amerikanische Gesetzgeber § 704(e) IRC hauptsächlich mit Blick auf Familienpersonengesellschaften schuf,¹³⁰⁹ wenn auch Anknüpfungspunkt des Tatbestands ganz allgemein die schenkweise Begründung einer Gesellschafterstellung ist, ungeachtet dessen, ob die Schenkung unter Familienangehörigen oder unter Fremden erfolgt.¹³¹⁰ Mit Blick auf bestimmte Familienangehörige wird der Anwendungsbe- reich der Vorschrift darüber hinaus jedoch auch auf einen entgeltlichen Beteiligungserwerb erweitert.¹³¹¹

a) Beteiligungsschenkungen

Ähnlich den von der deutschen Rechtsprechung aufgestellten Grundsätzen, vollzieht sich auch nach dem US-amerikanischen Recht die Prüfung der steuerlichen Anerkennung der Beteiligungsschenkung in zwei Schritten. Zunächst ist fraglich, ob die schenkweise Begründung bzw. Übertragung der Beteiligung dem Grunde nach steuerlich anzuerkennen ist, bevor in einem zweiten Schritt die steuerrechtliche Ergebnisverteilung an den schenkweise aufgenommenen Gesellschafter in den Blick genommen wird.

1308 § 704(e)(1) IRC: „In the case of any partnership interest created by gift, the distributive share of the donee under the partnership agreement shall be includible in his gross income, except to the extent that such share is determined without allowance of reasonable compensation for services rendered to the partnership by the donor, and except to the extent that the portion of such share attributable to donated capital is proportionately greater than the share of the donor attributable to the donor’s capital.”

1309 Siehe hierzu sogleich unten Kapitel 3 D.I.2.a)bb).

1310 Lind/Schwarz/Lathrope/Rosenberg, *Fundamentals of Partnerships Taxation*, 8. Aufl. 2008, S. 225; McKee et al., *Federal Taxation of Partnerships and Partners*, Stand 02/2020, § 15.01 (5); Schwarz/Lathrope/Hellwig, *Fundamentals of Partnership Taxation*, 11. Aufl. 2019, S. 192.

1311 § 704(e)(2) IRC. Siehe hierzu unten Kapitel 3 D.I.2.b).

aa) Die Voraussetzungen der steuerrechtlichen Anerkennung einer Beteiligungsschenkung

Seit der *Tower*¹³¹²- und der *Culbertson*¹³¹³-Entscheidung des *Supreme Court* ist es unbestritten, dass die US-amerikanische Steuerrechtsordnung Personengesellschaften auch im Verhältnis zwischen Familienangehörigen anerkennt, sofern diese tatsächlich gewillt sind, gemeinsam ein Unternehmen zu betrieblichen Zwecken zu führen. Dass sämtliche Gesellschafter wesentliche Beiträge zum Gesellschaftszweck erbringen, ist grundsätzlich nicht erforderlich.¹³¹⁴ Insoweit hat der US-amerikanische Gesetzgeber in § 761(b) IRC mit Blick auf eine Gesellschaft, bei der Kapital eine wesentliche Rolle für die Gewinnerwirtschaftung spielt, ausdrücklich klargestellt, dass es für die Anerkennung als Gesellschafter ohne Bedeutung ist, ob die Kapitalbeteiligung auf einer Schenkung beruht oder nicht. Zugleich wird aus dieser Vorschrift für die Anerkennung als Gesellschafter jedoch das Erfordernis abgeleitet, dass der Beschenkte tatsächlich Inhaber des zugewendeten Kapitalanteils geworden sein muss.¹³¹⁵ Diesbezüglich verlangen die Regulations¹³¹⁶, dass die Herrschaft und die Kontrolle über den Gesellschaftsanteil auf den Beschenkten übergegangen sind.¹³¹⁷ Ob dies der Fall ist, soll anhand sämtlicher Umstände und Tatsachen des Einzelfalls

1312 C.I.R. v. Tower, 327 U.S. 280, 286 f. (1946).

1313 C.I.R. v. Culbertson, 337 U.S. 733, 742 (1949).

1314 Siehe oben Kapitel 1 B.II.3.

1315 Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 2.02. (1).

1316 Es handelt sich hierbei um die zu § 704(e)(1) IRC a.F. ergangenen Richtlinien. Die in § 761(b) IRC enthaltene Regelung wurde durch sec. 1102 (b)(1) des Bipartisan Budget Act 2015 (Pub. L. No. 114-74 – Nov. 2, .2015) mit Wirkung ab 1. Januar 2016 eingeführt. Zuvor war eine ähnlich lautende Regelung in § 704(e)(1) IRC verankert, die durch sec. 1102 (b)(1) des Bipartisan Budget Act 2015 gestrichen wurde (vgl. hierzu McKee et al., Federal Taxation of Partnerships and Partners, Stand 02/2020, § 15.00). Der Richtlinienggeber hat bislang keine Anpassung an die geänderte Rechtslage vorgenommen. Da aber auch die neugefasste Regelung in § 761(b) IRC in Übereinstimmung mit der alten Fassung des § 704(e)(1) IRC an die tatsächliche Inhaberhaftschaft der Kapitalbeteiligung anknüpft, wird den zu § 704(e)(1) IRC a.F. erlassenen Richtlinien weiterhin Gültigkeit zugesprochen, vgl. Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 2.02. (1) (a)).

1317 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(1)(iii): „(...) To be recognized, a transfer must vest dominion and control of the partnership interest in the transferee.“

bestimmt werden.¹³¹⁸ Hierbei ist auch der tatsächlichen Durchführung der Vereinbarungen der Gesellschafter Rechnung zu tragen.¹³¹⁹

Die Regulations führen in diesem Zusammenhang eine Reihe von Indizien an, die besonders zu berücksichtigen sind.¹³²⁰ So kann hiernach etwa gegen eine tatsächliche Inhaberschaft des Beschenkten sprechen, dass sich der Schenker wesentliche Rechte im Zusammenhang mit der Gesellschaftsbeteiligung zurückbehalten hat (*retained controls*).¹³²¹ Beispielhaft verweisen die Richtlinien darauf, dass der Beschenkte im Hinblick auf seinen Gewinnanteil Entnahmebeschränkungen unterliegt¹³²² oder nicht berechtigt ist, das Gesellschaftsverhältnis jederzeit ohne finanzielle Einbuße zu kündigen oder seine Beteiligung zu veräußern¹³²³. Ebenso kann es eine Rolle spielen, wenn sich der Schenker das Eigentum an für das Unternehmen essenziellen Wirtschaftsgütern zurückbehalten hat und diese der Gesellschaft nur zur Nutzung überlässt.¹³²⁴ Darüber hinaus soll berücksichtigt werden, ob sich der Schenker in fremdunüblichem Maße Geschäftsführungsbefugnisse zurückbehalten hat.¹³²⁵ Umgekehrt stellt der Umstand, dass der Beschenkte tatsächlich in wesentlichem Umfang an der Unternehmensführung beteiligt ist, nach den Richtlinien ein starkes Indiz für seine tatsächliche Inhaberschaft dar; Voraussetzung ist allerdings, dass der Beschenkte auch tatsächlich einen hinreichenden Reifegrad und genügend Erfahrung aufweist, um die mit der Unternehmensführung einhergehenden Herausforderungen bewältigen zu können.¹³²⁶ Ist auf der Grundlage sämtlicher Umstände des Einzelfalls die tatsächliche Inhaberschaft des Beschenkten festgestellt, sollen die Motive, die die Gesellschafter zur schenkweisen Aufnahme des Gesellschafters bewogen haben, irrelevant sein.¹³²⁷

Erschöpft sich der Gesetzeszweck des § 761(b) IRC zunächst nur in der Klarstellung, dass die schenkweise eingeräumte Kapitalbeteiligung der Begründung einer Gesellschafterstellung nicht hinderlich ist, sofern der

1318 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(2).

1319 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(2)(vi).

1320 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(2)(ii) bis (x).

1321 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(2)(ii).

1322 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(2)(ii)(a).

1323 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(2)(ii)(b).

1324 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(2)(ii)(c).

1325 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(2)(ii)(d).

1326 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(2)(iv).

1327 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(2)(x).

Beschenkte tatsächlicher Inhaber des Kapitalanteils wird,¹³²⁸ hat der Gesetzgeber allerdings in begleitenden Gesetzesmaterialien zu § 761(b) IRC deutlich gemacht, dass allein die tatsächliche Inhaberschaft eines Kapitalanteils für die Anerkennung als Gesellschafter nicht ausreichend ist.¹³²⁹ So muss zusätzlich der vom *Supreme Court* in der *Tower*- sowie der *Culbertson*- Entscheidung¹³³⁰ allgemein für die steuerliche Anerkennung eines Gesellschaftsverhältnisses geforderte Wille der Beteiligten zur gemeinsamen Führung eines Unternehmens zu betrieblichen Zwecken erkennbar sein.¹³³¹ Diesbezüglich werden auch die vom Tax Court aufgestellten *Luna factors*¹³³² relevant. In deren Rahmen machen sich die US-amerikanischen Gerichte ein umfassendes Bild aller Umstände des Einzelfalls, insbesondere prüfen sie, welche Vereinbarung die Parteien getroffen haben und wie sie sie tatsächlich durchführen, ob sie Beiträge zum Gesellschaftszweck erbracht sowie Gewinne und Verluste aus der Unternehmung geteilt haben, ebenso, ob sie nach außen gemeinsam aufgetreten sind und gemeinsam die Führung des Unternehmens bestimmen.¹³³³

Handelt es sich um eine Gesellschaft, bei der Kapital keine oder nur eine untergeordnete Rolle bei der Gewinnerwirtschaftung spielt – so etwa in der Regel, wenn die Gesellschaft ausschließlich die Erbringung von Dienstleistungen zum Gegenstand hat¹³³⁴ – ist § 761(b) IRC nicht anwendbar. Insofern werden allein die vom *Supreme Court* aufgestellten und vom Tax Court in den *Luna factors* präzisierten Grundsätze zur willentlichen, gemeinsamen Unternehmensführung für die Anerkennung des schenkweise Beteiligten als Gesellschafter relevant.¹³³⁵ Diesbezüglich vertritt die

1328 McKee et al., *Federal Taxation of Partnerships and Partners*, Stand 02/2020, § 3.00, 3.00 (1); Willis/Postlewaite/Alexander, *Partnership Taxation*, Stand 10/2019, § 2.02. (1).

1329 Vgl. Joint Committee on Taxation, *General Explanation of Tax Legislation Enacted in 2015 (JCS-1-16)*, März 2016, S. 83 f., abrufbar unter: <https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=4874> (zuletzt abgerufen: Juni 2020).

1330 Vgl. hierzu bereits oben Kapitel 1 B.II.3.

1331 Schwarz/Lathrope/Hellwig, *Fundamentals of Partnership Taxation*, 11. Aufl. 2019, S. 191; Willis/Postlewaite/Alexander, *Partnership Taxation*, Stand 10/2019, § 2.02. (1).

1332 *Luna v. C.I.R.*, 42 T.C. 1067, 1077 f. (1964).

1333 Siehe oben Kapitel 1 B.II.3.

1334 McKee et al., *Federal Taxation of Partnerships and Partners*, Stand 02/2020, § 15.02 (1).

1335 Cunningham/Cunningham, *The Logic of Subchapter K*, 5. Aufl. 2017, S. 64 mit Fn. 7; Willis/Postlewaite/Alexander, *Partnership Taxation*, Stand 10/2019, § 2.01. (3). Siehe hierzu oben Kapitel 1 B.II.3.

Rechtsprechung die Auffassung, dass ein Wille zur gemeinsamen Unternehmensführung regelmäßig nicht erkennbar sei, wenn ein Familienangehöriger keinerlei Arbeitseinsatz im Rahmen der Gesellschaft leistet.¹³³⁶

bb) Die Ergebnisverteilung im Falle einer Beteiligungsschenkung

Sind die Vorgaben für die steuerliche Anerkennung einer Beteiligungsschenkung erfüllt, so beschränkt die US-amerikanische Rechtsordnung in § 704(e)(1) IRC in einem nächsten Schritt die Gestaltungsfreiheit der Gesellschafter in Bezug auf die Ergebnisverteilung an den schenkweise Beteiligten. Die Treasury Regulations führen diesbezüglich unter dem Stichwort der Familienpersonengesellschaft aus, dass der Gewinn einer Personengesellschaft auf die Arbeits- und/oder Kapitalbeiträge der einzelnen Gesellschafter zurückzuführen sei und diese daher bei der steuerlichen Ergebnisverteilung berücksichtigt werden müssten. Dies folge aus dem allgemeinen Zurechnungsprinzip, wonach Einkünfte in der Person desjenigen zu besteuern seien, der sie durch seinen Arbeitseinsatz oder die Nutzung seines Kapitals erwirtschaftet.¹³³⁷ Auf dieser Grundlage wird der Gewinnanteil des schenkweise beteiligten Gesellschafter für steuerliche Zwecke gemäß § 704(e)(1) IRC korrigiert, soweit Dienstleistungen, die der Schenker gegenüber der Gesellschaft erbracht hat, nicht angemessen berücksichtigt wurden oder soweit der Gewinnanteil des Beschenkten, der auf sein geschenktes Gesellschaftskapital entfällt, verhältnismäßig höher ist als der Gewinnanteil des Schenkers in Bezug auf sein zurückbehaltenes Gesellschaftskapital. Ziel dieser Vorschrift ist es, zu verhindern, dass im Wege einer Schenkung eines Gesellschaftsanteils Einkünfte auf einen anderen Steuerpflichtigen verlagert werden, die an sich dem persönlichen Arbeitseinsatz und dem Investment des Schenkers zuzurechnen sind.¹³³⁸

1336 Payton v. United States, 425 F.2d 1324, 1327 (1970); Poggetto v. United States, 306 F.2d 76, 80 (1962); vgl. auch Lyons/Repetti, Partnership Income Taxation, 5. Aufl. 2011, S. 88; McDaniel/McMahon/Simmons, Federal Income Taxations of Partnerships and S Corporations, 5. Aufl. 2012, Part I Ch. 4 Sec. 6 (S. 203); Schwarz/Lathrope/Hellwig, Fundamentals of Partnership Taxation, 11. Aufl. 2019, S. 174.

1337 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(1)(i).

1338 Burke, Federal Income Taxation of Partners and Partnerships in a nutshell, 5. Aufl. 2016, S. 172 f.; Cunningham/Cunningham, The Logic of Subchapter K, 5. Aufl. 2017, S. 64 mit Fn. 7; Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 2.02. (2) (a).

Wenn auch die Vorschrift des § 704(e)(1) IRC bereits in ihrer ersten Fassung¹³³⁹ allgemein an Beteiligungsschenkungen anknüpfte, darf nicht außer Acht gelassen werden, dass sie im Jahr 1951 speziell vor dem Hintergrund steigender Zahlen von Familienpersonengesellschaften geschaffen worden war.¹³⁴⁰ Ein hoher, progressiv ausgestalteter Einkommensteuertarif hatte in den 40er Jahren des 20. Jahrhunderts zahlreiche Einzelunternehmer dazu veranlasst, durch Gründung einer Personengesellschaft und schenkweiser Aufnahme ihrer Familienangehörigen, ihre betrieblichen Einkünfte auf Angehörige zu verlagern.¹³⁴¹ Entsprechende Gestaltungen lagen auch der grundlegenden *Tower*¹³⁴²- sowie der ebenso bedeutsamen *Culbertson*¹³⁴³-Entscheidung des *Supreme Court* zugrunde.¹³⁴⁴ Mittlerweile hat die Familienpersonengesellschaft in den USA im Hinblick auf die Verlagerung von Einkünften allerdings an Relevanz verloren.¹³⁴⁵ Die Gründe hierfür werden zum einen in einer Abflachung der Progressionsstufen sowie zum anderen in der Einführung der sog. „kiddie tax“ gesehen.¹³⁴⁶ Mit diesem gesetzesuntechnischen Begriff wird eine Regelung der US-amerikanischen Steuerrechtsordnung bezeichnet, die das Einkommen minderjähriger Kinder unter bestimmten Voraussetzungen dem Einkommensteuersatz ihrer Eltern unterwirft.¹³⁴⁷ Nichtsdestotrotz bleiben die folgenden

1339 Vgl. § 191 IRC, eingeführt durch § 340(b) des Revenue Act 1951, Pub. L. 183, 65 Stat. 452.

1340 Vgl. Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2017, § 2.01 (1).

1341 McKee et al., Federal Taxation of Partnerships and Partners, Stand 02/2020, § 3.00 (1).

1342 C.I.R. v. Tower, 327 U.S. 280, 286 f. (1946).

1343 C.I.R. v. Culbertson, 337 U.S. 733, 742 (1949).

1344 Siehe zu den beiden Entscheidungen bereits oben Kapitel 1 B.II.3.

1345 Cunningham/Cunningham, The Logic of Subchapter K, 5. Aufl. 2017, S. 64 mit Fn. 7; McMahon/Simmons/McDaniel, Federal Income Taxation of Business Organizations, 5. Aufl. 2014, S. 191; Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 2.01. (2). Bedeutung entfaltet die Familienpersonengesellschaft aber weiterhin in Bezug auf die Gestaltung der Vermögensnachfolge mit dem Ziel einer möglichst geringen Erbschaftssteuerbelastung, vgl. Lind/Schwarz/Lathrope/Rosenberg, Fundamentals of Partnerships Taxation, 8. Aufl. 2008, S. 221; Manolakas, Partnerships, 2000, § 905 (S. 264); Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 2.01. (2).

1346 Manolakas, Partnerships, 2000, § 905 (S. 264); McDaniel/McMahon/Simmons, Federal Income Taxations of Partnerships and S Corporations, 5. Aufl. 2012, Part I Ch. 4 Sec. 6 (S. 202); Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 2.01. (2).

1347 § 1(g) IRC.

Grundsätze und Bestimmungen im US-amerikanischen Steuerrecht zu Familienpersonengesellschaften weiterhin gültig.

Bei § 704(e)(1) IRC handelt es sich um eine spezielle Einschränkung der Gestaltungsfreiheit der Gesellschafter, auf deren Grundlage eine Korrektur der Verteilungsvereinbarung auch bei Erfüllung der Anforderungen des *substantial economic effect* gemäß § 704(b) IRC zulässig ist.¹³⁴⁸ Das Erfordernis einer Spezialregelung wird damit begründet, dass die Anforderungen des *substantial economic effect* – wenn auch nicht in ihrem wörtlichen Anwendungsbereich – so doch von ihrer Zielrichtung her, auf Gewinnverteilungen im Verhältnis einander fremder Gesellschafter zugeschnitten sind.¹³⁴⁹ Die § 704(b) IRC zugrunde liegende Annahme – eine steuerliche Verteilungsabrede, die die wirtschaftliche Beteiligung der Gesellschafter beeinflusst, sei nicht ausschließlich von steuerlichen Motiven geprägt – sei bei Gesellschaftern mit entgegengesetzten wirtschaftlichen Interessen gerechtfertigt. Demgegenüber laufe die Regelung des § 704(b) IRC ins Leere, wenn die Gesellschafter miteinander verbunden seien, so dass sie wirtschaftlich gesehen eine Einheit bildeten. In diesem Fall sei etwa der Umstand, dass ein Gesellschafter auf einen seiner Beteiligung entsprechenden Gewinnanteil verzichtet, keine Garantie dafür, dass die vereinbarte Verteilung auf unterschiedlichen Beitragsleistungen und nicht nur auf steuerlichen Motiven beruhe, denn dem verzichtenden Gesellschafter käme der mit seinem Verzicht einhergehende Vorteil eines anderen Gesellschaftern im Rahmen der wirtschaftlichen Einheit selbst zugute.¹³⁵⁰

Vor dem Hintergrund befürchteter Einkünfteverlagerungen zwischen Schenker und Beschenktem, fordert die Regelung des § 704(e)(1) IRC bei der Ergebnisverteilung im Verhältnis von Schenker und Beschenktem die Einhaltung der allgemeinen Zurechnungsgrundsätze (*assignment of income doctrine*¹³⁵¹), wie sie vom US-amerikanischen Supreme Court aufgestellt wurden.¹³⁵² Danach sind Einkünfte, die im Zusammenhang mit einer

1348 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(1)(iii); Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 9.03. (2).

1349 Burke, Federal Income Taxation of Partners and Partnerships in a nutshell, 5. Aufl. 2016, S. 172; Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 493 f.

1350 Zum Ganzen Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 493 f.; Lyons/Repetti, Partnership Income Taxation, 5. Aufl. 2011, S. 87.

1351 Siehe hierzu oben Kapitel 2 B.II.1.

1352 Ault, in Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen, DStJG 1 (1979), S. 155, 163; Burke, Federal Income Taxation of Partners and Partnerships in a nutshell, 5. Aufl. 2016, S. 172 f.; Cunningham/Cunningham, The Logic of Subchapter K, 5. Aufl. 2017, S. 64 mit Fn. 7; Manolakas, Partnerships, 2000, § 905

Dienstleistung stehen, demjenigen zuzurechnen, der die Dienstleistung erbracht hat, während Einkünfte, die aus Vermögen resultieren, dem Inhaber des Vermögens zugeordnet werden. Die Übertragung von Vermögen hat somit – ungeachtet einer Schenkung – zur Folge, dass die Einkünfte aus dem Vermögen dem Bedachten zugerechnet werden, während die Zuweisung eines Entgelts für eine Dienstleistung an eine andere Person als den Erbringer der Dienstleistung nichts an der steuerlichen Zurechnung des Entgeltes zum Leistungserbringer ändert.¹³⁵³ Insofern wird es als konsequent angesehen, dass auch im Rahmen von Personengesellschaften Dienstleistungen des Schenkers gegenüber der Gesellschaft bei der Ermittlung seines Gewinnanteils angemessen berücksichtigt werden müssen. Soweit aber der Gewinn auf das Kapital der Gesellschaft zurückzuführen ist, sei er den Gesellschaftern entsprechend ihrer Kapitalanteile zuzurechnen, unabhängig davon, ob es sich um einen geschenkten oder entgeltlich erworbenen Anteil handelt.¹³⁵⁴

Die angemessene Vergütung für Dienstleistungen des Schenkers ist nach den Regulations in Bezug auf das jeweilige Unternehmen und unter Berücksichtigung sämtlicher Tatsachen und Umstände zu ermitteln.¹³⁵⁵ Als Anhaltspunkt für die Angemessenheit soll ein Entgelt dienen, mit dem für gewöhnlich eine vergleichbare Dienstleistung eines fremden Dritten abgegolten werden würde.¹³⁵⁶ Sofern auch der schenkweise aufgenommene Gesellschafter in der Gesellschaft tätig wird, ist dies nach den Richtlinien bei der Gewinnverteilung ebenso im Umfang einer angemessenen Vergütung zu berücksichtigen.¹³⁵⁷ Des Weiteren fordern die Regulations im Falle einer *limited partnership*, dass bei der Ergebnisverteilung auch dem unterschiedlichen Haftungsrisiko von *general* und *limited partner* Rechnung getragen werde,¹³⁵⁸ ohne jedoch hierfür einen betragsmäßigen Rahmen vorzugeben. Ein hiernach verbleibender Restgewinn ist nach den Regulati-

(S. 264 f.); McKee et al., *Federal Taxation of Partnerships and Partners*, Stand 02/2020, § 15.01; Yin/Burke, *Partnership Taxation*, 3. Aufl. 2016, S. 192; Willis/Postlewaite/Alexander, *Partnership Taxation*, Stand 10/2019, § 2.02.

1353 Siehe oben Kapitel 2 B.II.1.

1354 Ault, in Tipke, *Übertragung von Einkunftsquellen*, DStJG 1 (1979), S. 155, 162 f.; Lyons/Repetti, *Partnership Income Taxation*, 5. Aufl. 2011, S. 87 f.

1355 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(3)(i)(c).

1356 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(3)(i)(c).

1357 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(3)(i)(b). Ebenso der US-amerikanische Tax Court in *Woodbury v. C.I.R.*, 49 T.C. 180, 195 (1967).

1358 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(3)(ii)(c). Es existieren allerdings weder Rechtsprechung noch Verwaltungsanweisungen dazu, wie sich das erhöhte Haftungsrisiko des *general partner* im Rahmen der Gewinnverteilung konkret niederschlagen soll,

ons im Verhältnis der Kapitalanteile von Schenker und Beschenktem zu verteilen, wobei die Richtlinien diesbezüglich auf das jeweilige Verhältnis der Kapitalanteile am Ende eines Geschäftsjahres abstellen.¹³⁵⁹

Um missbräuchliche Gestaltungen zu verhindern,¹³⁶⁰ soll das Tatbestandsmerkmal der schenkweisen Aufnahme eines Gesellschafters in § 704(e)(1) IRC weit verstanden werden; hiervon sind auch mittelbare Schenkungen erfasst.¹³⁶¹ Beispielhaft wird in den Regulations auf eine Fallgestaltung verwiesen, in der ein Steuerpflichtiger einen Gesellschaftersanteil gegen Einlage aus Mitteln erwirbt, die ihm kurze Zeit zuvor von einem anderen Gesellschafter geschenkt wurden.¹³⁶² Ebenso soll für den Fall, dass ein Steuerpflichtiger sein Einzelunternehmen in eine Gesellschaft einbringt, seine Ehefrau hieran unentgeltlich beteiligt und die Ehefrau im Anschluss ihren Gesellschaftersanteil unentgeltlich auf das gemeinsame Kind überträgt, im Verhältnis zum Kind neben der Mutter auch der Vater als Schenker der Beteiligung gelten.¹³⁶³

Die Korrektur der vereinbarten Gewinnverteilung erfolgt gemäß § 704(e)(1) IRC nur im Verhältnis zwischen Schenker und bedachtem Gesellschafter und beschränkt sich folglich auf den Teil des Gesellschaftersgewinns, der nach der Verteilungsabrede auf diese Personen entfällt. Die Ergebnisanteile der übrigen Gesellschafter bleiben hiervon unberührt.¹³⁶⁴ Aus dem Wortlaut der Vorschrift, der lediglich darauf abstellt, dass die Kapitalrendite des bedachten Gesellschafters nicht *höher* sein darf als die Kapitalrendite des Schenkers, leitet die Literatur zudem ab, dass eine Umverteilung nach § 704(e) IRC nur vom bedachten Gesellschafter hin zum Schenker erfolgen kann. Bevorzugt die vereinbarte Gewinnverteilung demgegenüber den Schenker, soll eine Korrektur über die Regelung des § 704(e) IRC ausgeschlossen sein.¹³⁶⁵

vgl. Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 2.02. (2) (c) (i).

1359 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(3)(i)(b); vgl. auch Nelson, 1 Virginia Tax Review (1981), 11, 35 f. mit Fn. 116; Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 2.02 (2) (c) (iii).

1360 Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 2.02. (2) (d).

1361 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(3)(ii).

1362 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(3)(ii)(a) Example 1.

1363 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(3)(ii)(a) Example 3.

1364 McKee et al., Federal Taxation of Partnerships and Partners, Stand 02/2020, § 15.05 (1) (b).

1365 McKee et al., Federal Taxation of Partnerships and Partners, Stand 02/2020, § 15.05 (1) (b); Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand

b) Der entgeltliche Beteiligungserwerb im Verhältnis von Familienangehörigen

Während sich Unterabsatz 1 des § 704(e) IRC nur auf Fälle schenkweise begründeter Gesellschaftsbeteiligungen bezieht, erstreckt Unterabsatz 2 des § 704(e) IRC speziell mit Bezug auf Familienangehörige den Anwendungsbereich der Korrekturvorschrift auch auf den käuflichen Erwerb einer Beteiligung,¹³⁶⁶ selbst wenn die Bedingungen des Anteilskaufs einem Fremdvergleich standhalten sollten.¹³⁶⁷ Trotz des entgeltlichen Erwerbs der Beteiligung gilt diese in Höhe ihres Marktwertes als geschenkt.¹³⁶⁸ Hierdurch soll verhindert werden, dass Familienangehörige Einkünfteverlagerungen erfolgreich zu erreichen suchen, indem sie die Beteiligung nicht als Schenkung, sondern als Kauf ausgestalten.¹³⁶⁹ Zur „Familie“ eines Erwerbers zählen für Zwecke des § 704(e)(2) IRC allerdings nur sein Ehegatte, seine in gerader Linie mit ihm verwandten Vorfahren und Abkömmlinge sowie *trusts*, die zu Gunsten solcher Angehöriger eingerichtet wurden. Im Übrigen werden Anteilskäufe zwischen familiär verbundenen Steuerpflichtigen auch in steuerlicher Hinsicht als solche anerkannt, mit der Folge, dass eine Korrektur der Ergebnisverteilung auf der Grundlage des § 704(e)(1) IRC ausscheidet.¹³⁷⁰

Erwerben Familienangehörige ihre Gesellschaftsbeteiligung durch Erbringung einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen und erfolgt die Einlage aus ihrem eigenen, nicht von einem anderen Gesellschafter schenkweise zugewendeten Vermögen, ist § 704(e) IRC gemäß seinem Wortlaut nicht einschlägig, reicht doch hiernach allein das Bestehen persönlicher Beziehungen zwischen den Gesellschaftern für eine steuerrechtliche Korrektur der vereinbarten Gewinnverteilung nicht aus.¹³⁷¹ Ob eine solche

10/2019, § 2.02. (2) (c) (i) mit Fn. 183. Rechtsprechung oder Verwaltungsanweisungen sind zu dieser Problematik, soweit ersichtlich, nicht vorhanden.

1366 Vgl. § 704(e)(2) IRC: „For purposes of this subsection, an interest purchased by one member of a family from another shall be considered to be created by gift from the seller (...).“

1367 Bittker/Lokken, *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts*, Stand 03/2020, § 86.3.3; Willis/Postlewaite/Alexander, *Partnership Taxation*, Stand 10/2019, § 9.03 (4) (b).

1368 § 704(e)(2) IRC.

1369 Burke, *Federal Income Taxation of Partners and Partnerships in a nutshell*, 5. Aufl. 2016, S. 175.

1370 Treas. Reg. § 1.704-1(e)(3)(ii)(b).

1371 IRS, *Technical Advice Memorandum v. 13.03.1980*, TAM 8024013; McKee et al., *Federal Taxation of Partnerships and Partners*, Stand 02/2020, § 15.05

Korrektur in diesem Fall auf einer anderen Rechtsgrundlage erfolgen kann, ist für die Steuerrechtspraxis nicht eindeutig geklärt.¹³⁷² Rechtsprechung speziell mit Bezug zu dieser Problematik ist – soweit ersichtlich – nicht vorhanden. In der Literatur wird teilweise dafür plädiert, Familienangehörigen in Konstellationen, die nicht in den Anwendungsbereich des § 704(e) IRC fallen, dasselbe Ausmaß an Gestaltungsfreiheit zuzubilligen wie fremden Gesellschaftern.¹³⁷³ Missbräuchlichen Umgehungen des § 704(e) IRC solle mittels der *Anti-Abuse-Rule*¹³⁷⁴ begegnet werden.¹³⁷⁵ Beispielhaft wird diesbezüglich auf den Fall verwiesen, dass ein Steuerpflichtiger von einem Familienmitglied statt eines Gesellschaftsanteils einen anderen Vermögensgegenstand käuflich erwirbt, den er anschließend zur Erlangung einer Gesellschaftsbeteiligung in eine zwischen ihm und dem Familienmitglied bestehende Personengesellschaft einlegt.¹³⁷⁶ Nach anderer Ansicht ist § 704(e) IRC demgegenüber nicht als abschließende Regelung zu begreifen und eine Korrektur der vereinbarten Ergebnisverteilung nach den Grundsätzen der allgemeinen Zurechnungslehre (*assignment of income doctrine*) stets zulässig.¹³⁷⁷

3. Vereinigtes Königreich

Auch die britische Einkommensteuerrechtsordnung, die wie die deutsche und die US-amerikanische an die Einzelperson als Steuersubjekt anknüpft und auf das zu versteuernde Einkommen einen progressiven Einkommensteuertarif anwendet,¹³⁷⁸ sieht sich generell der Problematik von Ein-

(1) (a); Willis/Pennell/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 2.02. (2) (d).

1372 Vgl. McKee et al., Federal Taxation of Partnerships and Partners, Stand 02/2020, § 15.05 (2).

1373 McKee et al., Federal Taxation of Partnerships and Partners, Stand 02/2020, § 15.05 (2).

1374 Treas. Reg. § 1.701-2. Siehe hierzu oben Kapitel 2 B.II.3.

1375 Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 2.02. (2) (b), § 2.02. (2) (d).

1376 Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 2.02. (2) (d).

1377 Lind/Schwarz/Lathrope/Rosenberg, Fundamentals of Partnerships Taxation, 8. Aufl. 2008, S. 225; Schwarz/Lathrope/Hellwig, Fundamentals of Partnership Taxation, 11. Aufl. 2019, S. 192.

1378 Siehe zu den Grundlagen der US-amerikanischen Einkommensbesteuerung oben Kapitel 2 A.II.1.

künfteverlagerungen ausgesetzt.¹³⁷⁹ Einkünfteverlagerungen zwischen Familienangehörigen, die im Rahmen einer Personengesellschaft bewirkt werden, sind der britischen Rechtspraxis daher nicht unbekannt,¹³⁸⁰ wenn gleich hierfür keine speziellen gesetzlichen Regelungen existieren.

Erst in jüngster Zeit stellten Familiengesellschaften die britische Steuerverwaltung verstärkt vor Herausforderungen¹³⁸¹ und haben die Regierung bewogen, einen Vorschlag zur Einführung einer Gesetzesvorschrift speziell zur Verhinderung von Einkünfteverschiebungen im Rahmen von Kapital- und Personengesellschaften zu unterbreiten^{1382, 1383}.

a) Die steuerrechtliche Anerkennung von Familienpersonengesellschaften

Rechtsprechung zur steuerrechtlichen Anerkennung von Familienpersonengesellschaften erging im Vereinigten Königreich bereits in der ersten Hälfte des 20. Jahrhunderts mit Blick auf die Aufnahme von Kindern in eine Personengesellschaft. Gegenstand war hauptsächlich die Frage, ob zwischen Familienangehörigen für steuerliche Zwecke überhaupt ein wirksames Gesellschaftsverhältnis bestehen könne.¹³⁸⁴ Dies bejahten die britischen Gerichte und bejahen es seither unter der Voraussetzung, dass das Gesellschaftsverhältnis nicht nur auf dem Papier bestehe, sondern ein tatsächlicher Bindungswille der Parteien zur gemeinsamen Unternehmensführung und Ergebnisteilnahme feststellbar sei.¹³⁸⁵ Im Hinblick auf die

1379 Loutzenhiser, BTR 2007, 693, 693.

1380 Siehe beispielsweise *Dickenson v Gross* [1927] 11 TC 614; *Alexander Bulloch & Co v. CIR* [1976] 51 TC 563; vgl. auch HMRC, Business Income Manual, 82065.

1381 Vgl. die Fälle aus der Rechtsprechung: *Donovan & McLaren v The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs* [2014], UKFTT 048 (TC); *Patmore v The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs* [2010] UKFTT 334 (TC); *Buck v The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, 2008 WL 5044323; *Jones v Garnett* [2007] UKHL 35.

1382 HM Treasury and HMRC, Income shifting: A Consultation on Draft Legislation, Dezember 2007, Rn. I.4 – I.9.

1383 Siehe hierzu sogleich unten Kapitel 3 D.I.3.b).

1384 *Dickenson v Gross* [1927] 11 TC 614; *Alexander Bulloch & Co v. CIR* [1976] 51 TC 563.

1385 *Dickenson v Gross* [1927] 11 TC 614, 619; *Alexander Bulloch & Co v. CIR* [1976] 51 TC 563, 568 f.; vgl. auch *l'Anson Banks, Lindley & Banks on Partnership*, 20. Aufl. 2017, Rn. 34-11; *Ray, Partnership Taxation*, 22. EL 2019, Rn. 1.102; *Whiscombe, Partnership Taxation 2018/19*, Rn. 11.2 f.

Beteiligung minderjähriger Kinder als Gesellschafter tendiert die Rechtsprechung allerdings dazu, den Nachweis der tatsächlichen Gesellschafterstellung des Kindes aufgrund der fehlenden Reife und Erfahrung abzulehnen.¹³⁸⁶

War es zunächst die Aufnahme von Kindern als Gesellschafter, beschäftigen jüngst vor allem Ehegattengesellschaften die britische Steuerverwaltung und Rechtsprechung. Die Aktualität dieser Problematik erklärt sich vor dem Hintergrund, dass im Rahmen der britischen Einkommensteuerrechtsordnung noch bis zum Jahr 1990 das Einkommen der Ehefrau weitestgehend als dasjenige des Ehemannes behandelt und in seiner Person besteuert worden war.¹³⁸⁷ Seit der Abschaffung dieser Regelung¹³⁸⁸ gelten Ehegatten nunmehr hinsichtlich sämtlicher Einkunftsarten als eigenständige Steuersubjekte, deren Einkünfte getrennt voneinander veranlagt werden.¹³⁸⁹ Infolgedessen sind vermehrt Gestaltungen aufgetreten, bei denen Steuerpflichtige ihre Erwerbstätigkeit nunmehr im Rahmen einer Gesellschaft ausüben, ihren Ehepartner an dieser Gesellschaft beteiligen und diesen trotz seiner nur geringen Rolle bei der Unternehmensführung in hohem Maße an den Gewinnen teilhaben lassen.¹³⁹⁰

Mit Bezug auf die Beteiligung eines Ehegatten führt die britische Steuerverwaltung in ihrem aktuellen Business Income Manual aus, dass die Gesellschafterstellung regelmäßig nur schwer angreifbar sei, sofern die Parteien den Vollzug ihres Gesellschaftsverhältnisses nachweisen können.¹³⁹¹ Die Einbringung von Kapital oder die Beteiligung des Ehegatten an der Unternehmensführung könne für die Anerkennung der Gesellschafterstellung nicht zur Voraussetzung gemacht werden. Überhaupt könne hierfür eine aktive Rolle im Unternehmen nicht gefordert werden; vielmehr sei

1386 Z.B. *Alexander Bulloch & Co v. CIR* [1976] 51 TC 563, 568 f.; vgl. auch HMRC, Business Income Manual, 82065; Simon's Taxes, Binder 3, 135. EL 2019, B7.101; Whiscombe, Partnership Taxation 2018/19, Rn. 11.16.

1387 Loutzenhiser, BTR 2007, 693, 712.

1388 Die Abschaffung erfolgte durch s 32 des Finance Act 1988.

1389 Vgl. hierzu *Jones v Garnett* [2007] UKHL 35, Rn. 58 ff.

1390 Vgl. HM Treasury and HMRC, Income shifting: A Consultation on Draft Legislation, Dezember 2007, Rn. I.4; siehe auch folgende Gerichtsurteile aus jüngerer Zeit: *Donovan & McLaren v The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs* [2014] UKFTT 048 (TC); *Patmore v The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs* [2010] UKFTT 334 (TC); *Buck v The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, 2008 WL 5044323; *Jones v Garnett* [2007] UKHL 35; *Young (Inspector of Taxes) v Pearce*; *Young (Inspector of Taxes) v Scrutton* [1996] STC 743.

1391 HMRC, Business Income Manual, 82065.

der Ehegatte steuerrechtlich als Gesellschafter anzuerkennen, sofern er durch Abschluss des Gesellschaftsvertrages seinen Willen zur gemeinsamen Unternehmung gezeigt hat, ihm nach dem Gesellschaftsvertrag das Recht zur Teilhabe am Gesellschaftsgewinn eingeräumt worden ist und in der Folge die Kontenführung der Gesellschaft zeigt, dass dem Familienangehörigen auch tatsächlich ein Gewinnanteil zugewiesen wurde.¹³⁹²

Auch wenn die britische Steuerverwaltung vor diesem Hintergrund keine allzu strengen Anforderungen an die Gesellschafterstellung des Ehegatten stellt, zieht sie aber in einem nächsten Schritt die hauptsächlich im Bereich von *trusts* zur Anwendung kommenden¹³⁹³ *settlement*-Regelungen¹³⁹⁴ heran und erkennt auf dieser Grundlage gegebenenfalls die Zuweisung von Gesellschaftsgewinnen an den Ehegatten für steuerrechtliche Zwecke nicht an.¹³⁹⁵

aa) Die Grundlagen der *settlement*-Regelungen

Unter dem Begriff des *settlement* erfasst das Gesetz jegliche Art von Gestaltung zur Übertragung von Einnahmen oder Vermögensgütern.¹³⁹⁶ Ziel der *settlement*-Regelungen ist es insbesondere, Steuerpflichtige daran zu hindern, zur Reduzierung der eigenen Steuerbelastung Einkünfte durch Übertragung von Einnahmen oder Vermögen auf einen Familienangehörigen zu verlagern, dessen Einkünfte einer niedrigeren Progressionsstufe unterliegen.¹³⁹⁷ Zu diesem Zweck bewirken die Vorschriften, dass die aus einem *settlement* resultierenden Einnahmen nicht dem Empfänger, sondern weiterhin dem *settlor*¹³⁹⁸ zugerechnet werden.¹³⁹⁹ So weist s 624 ITTOIA 2005 dem *settlor* Einkünfte zu, die aus einem Vermögensgegenstand (*property*)

1392 HMRC, Business Income Manual, 82065.

1393 Vgl. Inland Revenue, Tax Bulletin, Issue 64, S. 1011 f., abrufbar unter: <https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20110617024629/http://www.hmrc.gov.uk//bulletins/index.htm> (zuletzt abgerufen: Juni 2020).

1394 Part 5 Chapter 5 ITTOIA 2005 (ss 619-648).

1395 HMRC, Business Income Manual, 82065 und Trusts, Settlements and Estates Manual, 4215.

1396 Vgl. s 620(1) ITTOIA 2005: „(...) ‘settlement’ includes any disposition, trust, covenant, agreement, arrangement or transfer of assets (...)“

1397 Loutzenhiser, BTR 2007, 693, 694 m.w.N.

1398 Vgl. s 620(1) ITTOIA 2005: „‘settlor’, in relation to a settlement, means any person by whom the settlement was made.“

1399 Vgl. IRC v. Plummer [1980] A.C. 896, 911 f.

resultieren, an dem der *settlor* selbst einen Anteil (*interest*) innehat.¹⁴⁰⁰ Das Gesetz fingiert einen entsprechenden Anteil des *settlor* am Vermögensgegenstand gemäß s 625 ITTOIA 2005 immer dann, wenn dieser Gegenstand unter Umständen dem *settlor* selbst oder seinem Ehegatten¹⁴⁰¹ zufällt oder zufallen wird bzw. wirtschaftlich zum Nutzen gereicht oder gereichen wird.¹⁴⁰² S 629 ITTOIA 2005 knüpft ergänzend zu s 624 ITTOIA 2005¹⁴⁰³ an Einnahmen aus einem *settlement* an, die einem minderjährigen, ledigen Kind des *settlor* zufließen oder diesem wirtschaftlich zugutekommen. Entsprechende Einkünfte rechnet das Gesetz für steuerliche Zwecke in vollem Umfang dem Elternteil zu, selbst wenn dieser am übertragenen Vermögen keinen Anteil innehat.¹⁴⁰⁴

Über den Gesetzeswortlaut hinaus verlangt die Rechtsprechung für das Vorliegen eines *settlement* jedoch zusätzlich, dass die Gestaltung ein „*element of bounty*“¹⁴⁰⁵ aufweist. „*Bounty*“ wird diesbezüglich als die Überlassung eines Vermögenswerts ohne den Erhalt einer angemessenen Gegen-

1400 Vgl. s 624(1) ITTOIA 2005: „Income which arises under a settlement is treated for income tax purposes as the income of the settlor and of the settlor alone if it arises–

(a) during the life of the settlor, and

(b) from property in which the settlor has an interest.“

1401 Die *settlement*-Vorschriften zu Ehegatten beziehen auch einen Lebenspartner (*civil partner*) in den Anwendungsbereich ein (siehe Fn. 1394). Aus Vereinfachungsgründen wird im Folgenden nur der Ehegatte aufgeführt.

1402 Vgl. s 625 ITTOIA 2005: „A settlor is treated for the purposes of section 624 as having an interest in property if there are any circumstances in which the property or any related property–

(a) is payable to the settlor or the settlor's spouse or civil partner,

(b) is applicable for the benefit of the settlor or the settlor's spouse or civil partner, or

(c) will, or may, become so payable or applicable.“ Ausnahmen hierzu finden sich in s 625(2) bis (4) ITTOIA 2005.

1403 Vgl. s 629(2) ITTOIA 2005.

1404 Vgl. s 629 ITTOIA 2005: „(1) Income which arises under a settlement is treated for income tax purposes as the income of the settlor and of the settlor alone for a tax year if, in that year and during the life of the settlor, it–

(a) is paid to, or for the benefit of, a relevant child of the settlor (...)

(7) (...) (d) 'relevant child' means a minor child who is unmarried or not in a civil partnership.“

Ausnahmen zu dieser Regelung finden sich in ss 629(2) bis (5), 630, 630A ITTOIA 2005.

1405 Jones v Garnett [2007] UKHL 35, Rn. 7; Inland Revenue Commissioners v Leiner [1964] 41 T.C. 589, 596; Inland Revenue Commissioners v Plummer [1980] A.C. 896, 913.

leistung verstanden.¹⁴⁰⁶ Mit den Worten Lord *Hoffmanns* ist entscheidend, dass der *settlor* dem Familienangehörigen einen Vorteil zuwendet, den er einem Fremden nicht gewährt hätte.¹⁴⁰⁷ Hierdurch sollen solche Gestaltungen zwischen Familienangehörigen vom Anwendungsbereich der *settlement*-Regelungen ausgenommen werden, die auf einer wirtschaftlichen Grundlage basieren (*bona fide commercial transaction*).¹⁴⁰⁸

bb) Der *Arctic Systems Case*

Mit der Anwendung der *settlement*-Vorschriften auf Familiengesellschaften hatte sich im Jahr 2007 das oberste britische Gericht, das *House of Lords*,¹⁴⁰⁹ auseinanderzusetzen.¹⁴¹⁰ Dessen Entscheidung hat in Lehre und Praxis unter dem Namen „*Arctic Systems Case*“ vielfache Beachtung gefunden.¹⁴¹¹ Dabei betraf der zugrunde liegende Sachverhalt einen Steuerpflichtigen, Mr *Jones*, der beabsichtigte, sich als IT-Berater selbstständig zu machen und der zu diesem Zweck zusammen mit seiner Ehefrau den Mantel einer *Limited* mit dem Namen „*Arctic Systems*“ erwarb. Die Gründungsgesellschafter veräußerten die einzigen zwei Gesellschaftsanteile zum Nennwert von einem Pfund an die Ehegatten. Mr *Jones* wurde zum alleinigen Geschäftsführer ernannt, während seine Frau für die Gesellschaft die Buchhaltung, Bank- und Versicherungsgeschäfte, Steuerangelegenheiten sowie die Korrespondenz übernahm, was alles in allem wöchentlich eine Zeitdauer von 4 oder 5 Stunden beanspruchte. Der Geschäftsbetrieb der Gesellschaft gründete sich auf das Erbringen von Dienstleistungen durch Mr. Jones. Für ihre gegenüber der Gesellschaft erbrachten Leistungen wurde jeweils nur ein geringes Gehalt vereinbart und gezahlt, das allenfalls für die Tätigkeit von Mrs *Jones*, nicht aber für die Tätigkeit von Mr *Jones* als angemessen einzustufen war. Den nach Abzug von Körperschaftsteuer verbleibenden Gesellschaftsgewinn erhielten die Ehegatten zu gleichen Teilen als Dividenden ausgeschüttet. Diese Vorgehensweise erfolgte auf Anraten des Steuerberaters und verfolgte unstrittig das Ziel einer Steuer-

1406 HMRC, *Trusts, Settlements and Estates Manual*, 4110.

1407 *Jones v Garnett* [2007] UKHL 35, Rn. 7.

1408 *Bulmer v Inland Revenue Commissioners* [1967] Ch. 145, 164.

1409 Im Jahr 2009 ist an dessen Stelle der Supreme Court getreten, vgl. Ault/Arnold/Cooper, *Comparative Income Taxation*, 4. Aufl. 2020, S 227.

1410 *Jones v Garnett* [2007] UKHL 35.

1411 Loutzenhiser, *BTR* 2007, 693, 694; Ray, *Partnership Taxation*, 22. EL 2019, Rn. 1.105; Smailes, *Tolley's Income Tax* 2019-20, 104. Aufl. 2019, Rn. 69.31.

ersparnis, unterlagen doch die Dividenden in der Person von Mrs Jones einer niedrigeren Steuerbelastung als es der Fall gewesen wäre, wären sie vollumfänglich an Mr Jones ausgeschüttet worden.¹⁴¹²

Wenn auch Gegenstand der Entscheidung des *House of Lords* eine Kapitalgesellschaft in Gestalt einer *Limited* war, wurden dennoch die Entscheidungsgründe des Gerichts in der Literatur¹⁴¹³ und der Verwaltungspraxis¹⁴¹⁴ gleichermaßen auch auf *partnerships* übertragen, so dass sie für die Beteiligung eines Ehegatten an einer Personengesellschaft und damit für die vorliegende Untersuchung ebenfalls von Relevanz sind.

Mit dem Argument, dass die *settlement*-Regelungen jede Art von Gestaltung zur Übertragung von Einnahmen oder Vermögensgütern erfassen, hat das *House of Lords* den Anwendungsbereich dieser Vorschriften auch mit Blick auf das Gesellschaftsverhältnis zwischen Mr und Mrs Jones als eröffnet angesehen.¹⁴¹⁵ Ebenso bejahten die *Lords* das erforderliche *element of bounty* im *Arctic Systems Case*. Lord Hoffmann hielt es insofern – anders als die untere Instanz¹⁴¹⁶ – für unbeachtlich, dass Mrs Jones ihren Anteil nicht von ihrem Ehemann ohne Gegenleistung, sondern von den Gründungsgesellschaftern zum Nennwert erworben und in Form ihrer Verwaltungstätigkeiten einen Arbeitseinsatz gegenüber der Gesellschaft erbracht hatte. In Übereinstimmung mit der Auffassung der Steuerverwaltung¹⁴¹⁷ sei die Übertragung des Gesellschaftsanteils vielmehr im Lichte der bereits von Anfang an geplanten Ausgestaltung des Gesellschaftsverhältnisses zu sehen. In der hälftigen Beteiligung von Mrs Jones am Gesellschaftskapital und der damit verbundenen Aussicht auf hohe Dividendenzahlungen liege ein Vorteil, den Mr Jones einem Dritten, der lediglich die Verwaltungsaufgaben von Mrs Jones erledigte, nicht gewährt hätte.¹⁴¹⁸ Lord Hoffmann folgte dementsprechend der Auffassung der Steuerverwaltung, wonach Mr Jones durch seinen Arbeitseinsatz die den Dividenden seiner Ehefrau

1412 Zum Ganzen Jones v Garnett [2007] UKHL 35, Rn. 2 ff. Ein weiterer Vorteil dieser Gestaltung wurde darin gesehen, dass bezogen auf die Dividenden im Gegensatz zu Gehaltszahlungen keine Sozialabgaben anfielen, vgl. Jones v Garnett [2007] UKHL 35, Rn. 5.

1413 l'Anson Banks, Lindley & Banks on Partnership, 20. Aufl. 2017, Rn. 34-17; Loutzenhiser, BTR 2007, 693, 694.

1414 HMRC, Trusts, Settlements and Estates Manual, 4215.

1415 Jones v Garnett [2007] UKHL 35, Rn. 10 ff., 33, 40 ff., 66 ff., 75 ff.; vgl. auch HMRC, Business Income Manual, 82065 und Trusts, Settlements and Estates Manual, 4215.

1416 Jones v Garnett [2006] 1 WLR 1123, Rn. 73.

1417 Vgl. Jones v Garnett, [2007] UKHL 35, Rn. 8.

1418 Jones v Garnett, [2007] UKHL 35, Rn. 10 ff.

zugrundeliegenden Gewinne erwirtschaftet habe und stufte ihn auf dieser Grundlage im Ausgangspunkt als *settlor* ein.¹⁴¹⁹ Gemäß s 625(a) ITTOIA 2005 wäre Mr Jones nach Auffassung des Gerichts demnach im Grundsatz so zu behandeln, als ob ihm die Einnahmen, die seiner Ehefrau aus ihrer Beteiligung zugeflossen sind, zuzurechnen wären. Allerdings sahen die Lords im konkreten Fall das Vorliegen einer Ausnahmegesetzgebung zum Anwendungsbereich der *settlement*-Regelungen als vorliegend an.¹⁴²⁰

Das Gesetz regelt in s 626 ITTOIA 2005 – beschränkt auf Ehegatten – eine Ausnahme vom Anwendungsbereich der *settlement*-Vorschriften, soweit eine vollständige Vermögensschenkung (*outright gift*) vorliegt. Entscheidende Voraussetzung für ein *outright gift* ist, dass die Schenkung nicht zu einer Trennung eines Vermögensgegenstandes von den hieraus fließenden Einkünften führt.¹⁴²¹ Ein *outright gift* liegt daher nur dann vor, wenn das Vermögensgut umfassend, d.h., mit allen hieraus resultierenden Einkünften, auf den Ehegatten übertragen wird und sich der Schenker des Vermögensgegenstandes dauerhaft entäußert hat.¹⁴²² Zudem darf die Schenkung keinerlei Bedingungen unterliegen und nicht lediglich ein Recht auf den Bezug von Einkünften (*right to income*) sein.¹⁴²³

Die Lords sahen mit Blick auf die Gestaltung des Ehepaars *Jones* sämtliche dieser Voraussetzungen als erfüllt an. Dieselben Umstände, die zur Annahme eines *element of bounty* führten, begründeten zugleich auch das Vorliegen einer Beteiligungsschenkung von Mr *Jones* an seine Ehefrau.¹⁴²⁴ Dass Mrs *Jones* ihre Beteiligung an sich entgeltlich von den Gründungsgesellschaftern erworben habe, sei nicht maßgeblich; vielmehr liege die Schenkung von Mr *Jones* an seine Ehefrau für Zwecke des s 626 ITTOIA 2005 in dem Umstand begründet, dass Mr *Jones* dem Erwerb der Beteiligung zum Nennwert mit der Aussicht auf hohe Dividendenzahlungen seitens seiner Ehefrau zustimmte.¹⁴²⁵ Entgegen der Auffassung der Finanzbehörde sahen die Richter in der Beteiligung auch nicht nur ein *right to income*, denn die Beteiligung sei nicht nur mit einem Gewinnbezugsrecht, sondern mit sämtlichen Gesellschaftsrechten, wie insbesondere

1419 *Jones v Garnett*, [2007] UKHL 35, Rn. 24.

1420 *Jones v Garnett*, [2007] UKHL 35, Rn. 28 ff., 34 ff., 40, 90 ff.

1421 Wheeler, 3 *World Tax Journal* (2011), 39, 88 f.

1422 S 626(2), (4)(b) ITTOIA 2005.

1423 S 626(3), (4)(a) ITTOIA 2005.

1424 *Jones v Garnett* [2007] UKHL 35, Rn. 28, 55.

1425 *Jones v Garnett* [2007] UKHL 35, Rn. 28, 55.

einem Stimmrecht und einem Recht auf Teilhabe am Liquidationserlös, ausgestattet gewesen.¹⁴²⁶

Im Ergebnis entschieden die *Lords* somit, dass der Beteiligungserwerb von Mrs Jones als *outright gift* vom Bereich der *settlement*-Regelungen auszunehmen und die Dividendenausschüttung an sie steuerlich anzuerkennen ist. Die britische Steuerverwaltung hat die Rechtsprechung des *House of Lords* in ihrem Trust, Settlements and Estates Manual übernommen und auch für *partnerships* nachvollzogen. Auf dieser Grundlage sieht die Finanzverwaltung in der Aufnahme eines Familienangehörigen in eine Personengesellschaft ein *settlement*, wenn dem aufgenommenen Familienangehörigen ein Vorteil zugewendet wurde, der ihm unter fremdüblichen Bedingungen nicht eingeräumt worden wäre. Maßgeblich soll hierfür sein, ob die Einräumung der Gesellschafterstellung mit einer Aussicht auf eine Gewinnpartizipation verbunden ist, die außer Verhältnis zu dem Gesellschaftsbeitrag des Familienangehörigen steht und einem Fremden daher nicht gewährt worden wäre.¹⁴²⁷ Die in diesem Sinne schenkweise Beteiligung eines Ehegatten an einer Personengesellschaft wird jedoch als *outright gift* eingestuft, wenn der Ehegatte vollumfänglich, d.h., nicht nur am laufenden Gesellschaftsergebnis, sondern auch am Gesellschaftsvermögen beteiligt wird.¹⁴²⁸ Handelt es sich bei dem schenkweise beteiligten Familienangehörigen allerdings um das minderjährige und ledige Kind eines Gesellschafters, rechnet die Finanzverwaltung den Gewinnanteil des Kindes auf der Grundlage des s 629(1)(a) ITTOIA 2005 vollumfänglich dem die Gesellschafterstellung einräumenden Elternteil zu.¹⁴²⁹ Eine dem *outright gift* für Ehegatten vergleichbare Ausnahmevorschrift existiert insoweit nicht.

1426 Jones v Garnett [2007] UKHL 35, Rn. 30, 39, 92.

1427 HMRC, Trusts, Settlements and Estates Manual, 4215.

1428 HMRC, Trusts, Settlements and Estates Manual, 4215. Ob die Steuerverwaltung dies auch für die Beteiligung des Ehegatten als *limited partner* annehmen würde, wird in der Literatur aufgrund der Haftungsbeschränkung sowie der fehlenden Geschäftsführungsbefugnisse des aufgenommenen Ehegatten bezweifelt, vgl. l'Anson Banks, Lindley & Banks on Partnership, 20. Aufl. 2017, Rn. 34-17; Whiscombe, Partnership Taxation 2018/19, Rn. 11.10.

1429 HMRC, Business Income Manual, 82065 und Trusts, Settlements and Estates Manual, 4300.

b) Die Ergebnisverteilung bei Familienpersonengesellschaften und die Reformpläne der britischen Regierung

Es ist somit im Rahmen der britischen Rechtsordnung, wie sie sich nach der Auslegung des *House of Lords* im *Arctic Systems Case* darstellt, zulässig, den Ehepartner schenkweise in eine Personengesellschaft aufzunehmen und ihn an den Gesellschaftsgewinnen zu beteiligen, auch wenn er in seiner Gesellschafterstellung keine weiteren Beiträge gegenüber der Gesellschaft erbringt. Voraussetzung ist nur, dass der Ehepartner am Vermögen der Gesellschaft beteiligt und nicht nur auf ein Gewinnbezugsrecht beschränkt ist. Eine spezielle Gesetzesvorschrift, die die Gestaltungsfreiheit persönlich verbundener Gesellschafter im Rahmen der steuerlichen Ergebnisverteilung einschränken würde, existiert in der britischen Rechtsordnung nicht. Den Ehegatten bleibt es daher grundsätzlich unbenommen, ihre zivilrechtliche Ergebnisverteilung auch mit Blick auf das Steuerrecht beliebig auszugestalten.¹⁴³⁰

Diesen Rechtszustand, wie er sich als Folge der Entscheidung des House of Lords im *Arctic Systems Case* manifestierte, sah die britische Regierung als nicht hinnehmbar an, widerspreche es doch dem Prinzip der Individualbesteuerung und der „Fairness“ des Einkommensteuersystems, wenn Steuerpflichtige durch Gründung einer Gesellschaft Einkünfte auf einen anderen Steuerpflichtigen mit einer niedrigeren Steuerprogression verlagern könnten.¹⁴³¹ Mit dem Ziel, entsprechende Einkünfteverschiebungen zu verhindern, veröffentlichte die britische Regierung noch im selben Jahr der Entscheidung des *House of Lords* einen Gesetzesentwurf, der die bestehenden Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidung in Part 13 des ITA 2007 um einen Abschnitt mit Regelungen speziell zu Einkünfteverschiebungen (*income-shifting*) im Rahmen von Gesellschaften erweitern

1430 Dies gilt freilich nur in den Grenzen der ss 850A und 850B ITTOIA 2005, siehe hierzu oben Kapitel 3 B.III. Ob die im Jahr 2013 eingeführte GAAR einen Einfluss auf die Gestaltungsfreiheit der Gesellschafter bei der Ergebnisverteilung hat, ist bislang von der Rechtsprechung noch nicht geklärt worden. Siehe zur GAAR oben Kapitel 3 A.II.3.b).

1431 HM Treasury and HMRC, *Income shifting: A Consultation on Draft Legislation*, Dezember 2007, Rn. I.1.

sollte.¹⁴³² Diese Bestimmungen sollten in Ergänzung zu den bereits bestehenden *settlement*-Vorschriften Anwendung finden.¹⁴³³

Der Gesetzentwurf stieß in der Beratungsphase jedoch auf harsche Kritik.¹⁴³⁴ Infolgedessen nahm die Regierung von ihrem Vorhaben wieder Abstand und erklärte, die Entwicklung der Einkünfteverlagerungsproblematik bei Familiengesellschaften zunächst beobachten zu wollen.¹⁴³⁵ Bislang ist ein erneuter Versuch einer Reform unterblieben.¹⁴³⁶ Auch wenn es sich bei dem Gesetzentwurf der britischen Regierung folglich nicht um geltendes Recht handelt, soll er dennoch zum Gegenstand der vorliegenden Untersuchung gemacht werden, könnte er sich doch durchaus aus Sicht der deutschen Rechtsordnung als hilfreich erweisen.

aa) Die Grundzüge des Gesetzentwurfs der Regierung

Nach der Vorstellung der Regierung sollte sich der Anwendungsbereich der neuen Vorschriften zur Einkünfteverlagerung gleichermaßen auf Personen- wie auf Kapitalgesellschaften erstrecken.¹⁴³⁷ Ausgehend von der Sachverhaltskonstellation im *Arctic Systems Case* hatte die Regierung hierbei insbesondere solche Fälle im Blick, in denen der Gesellschaftsgewinn hauptsächlich durch den Arbeitseinsatz eines Gesellschafters generiert wird, während ein zweiter Gesellschafter, in der Regel ein Familienangehöriger, gar keine oder nur eine untergeordnete Rolle in der Unternehmensführung spielt und hierfür mit dem Ziel einer Steuerersparnis unangemessen hohe Dividenden bzw. einen unangemessen hohen Gewinnan-

1432 Ss 681A bis 681F in der Entwurfsfassung, vgl. HM Treasury and HMRC, *Income shifting: A Consultation on Draft Legislation*, Dezember 2007, Part A.

1433 HM Treasury and HMRC, *Income shifting: A Consultation on Draft Legislation*, Dezember 2007, Rn. B.64.

1434 186 Parlamentsmitglieder sprachen sich gegen den Vorschlag der Regierung aus, vgl. EDM 714 of 2007-08, *Income shifting*, 16. Januar 2008, abrufbar unter: <https://edm.parliament.uk/early-day-motion/34871/income-shifting> (zuletzt abgerufen: Juni 2020); vgl. auch Crawford/Freedman, in Adam et al., *Dimension of Tax Design*, The Mirlees Review, 2010, S. 1028, 1053 f.

1435 HM Treasury, 2008 Pre-Budget Report: *Facing global challenges: Supporting people through difficult times*, Rn. 5.103, abrufbar unter: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/238690/7484.pdf (zuletzt abgerufen: Juni 2020).

1436 Smailes, *Tolley's Income Tax 2019-20*, 104. Aufl. 2019, Rn. 69.31.

1437 HM Treasury and HMRC, *Income shifting: A Consultation on Draft Legislation*, Dezember 2007, Rn. B.4-B.6.

teil erhält.¹⁴³⁸ Beispielhaft wird in den Erläuterungen zum Gesetzesentwurf der Fall einer freischaffenden Autorin angeführt, die ihre Tätigkeit im Rahmen einer Personengesellschaft ausübt und ihren Ehemann zur Hälfte an den Gewinnen der Gesellschaft beteiligt, obwohl dieser weder Kapital noch seine Arbeitskraft einbringt.¹⁴³⁹

In seiner beabsichtigten Ausgestaltung sollte der neue Regelungskomplex aber nicht auf entsprechende Gestaltungen beschränkt sein. Vielmehr hätte der Tatbestand als zentrales Element generell an die Verschiebung von Einkünften von einer natürlichen Person (*Individual 1*) auf eine andere natürliche Person (*Individual 2*) im Rahmen einer Personen- oder Kapitalgesellschaft angeknüpft, ohne ein Verwandtschaftsverhältnis zwischen den Gesellschaftern vorauszusetzen. Zentral für das Vorliegen eines sog. *income-shifting* wären im Wesentlichen zwei Voraussetzungen gewesen:¹⁴⁴⁰

Zunächst sollten all diejenigen Gestaltungen vom Anwendungsbereich der Vorschrift ausgenommen werden, die auf einer wirtschaftlichen Grundlage basieren oder deren Hauptzweck erkennbar nicht auf eine Steuerersparnis gerichtet ist.¹⁴⁴¹

Des Weiteren hätte es das Gesetz für das Vorliegen eines *income shifting* zur Voraussetzung gemacht, dass *Individual 1* durch die gewählte Gestal-

1438 HM Treasury and HMRC, Income shifting: A Consultation on Draft Legislation, Dezember 2007, Rn. I.7.

1439 HM Treasury and HMRC, Income shifting: A Consultation on Draft Legislation, Dezember 2007, Rn. I.9, Box I.I.

1440 Insgesamt knüpft der Gesetzesentwurf an vier Voraussetzungen an, vgl. HM Treasury and HMRC, Income shifting: A consultation on Draft Legislation, Dezember 2007, Part A, s 681B: „(1) This Chapter applies where income is shifted from one individual (“Individual 1”) to another (“Individual 2”). (2) Income is shifted from Individual 1 to Individual 2 if conditions A to D are met.”

Conditions C und D treten aber mit Blick auf die gegenständliche Untersuchung in den Hintergrund.

1441 Vgl. HM Treasury and HMRC, Income shifting: A Consultation on Draft Legislation, Dezember 2007, Part A, s 681B(3): “Condition A is that Individual 1-

(a) is party to relevant arrangements, or
(b) has the power to control or influence relevant arrangements.”

S 681E (1): „For the purposes of this Chapter arrangements are “relevant arrangements” if-

(a) the arrangements are not genuine commercial arrangements, and
(b) it would be reasonable to draw the conclusion, from all the circumstances of the case, that the purpose, or one of the main purposes, of the arrangements is the avoidance or reduction of a charge to income tax.”

tung auf Einkünfte verzichtet („*the forgone income*“) und diese oder hiermit direkt oder indirekt in Zusammenhang stehende Einkünfte zum Teil oder vollständig *Individual 2* zugeordnet werden („*the shifted income*“).¹⁴⁴² Nach der geplanten gesetzlichen Definition hätte *Individual 1* insbesondere dann auf Einkünfte verzichtet, sofern es vor dem Hintergrund seines oder ihres Arbeitseinsatzes sowie aller anderen relevanten Umstände berechtigterweise zu erwarten gewesen wäre, dass er oder sie die Einkünfte erhalten hätte, was aber tatsächlich nicht der Fall war.¹⁴⁴³ In ihren Erläuterungen zum Gesetzentwurf führt die Regierung aus, dass sie bewusst von der Einführung einer Formel zur Bestimmung der Höhe der verschobenen Einkünfte abgesehen hätte, da stets die Umstände des Einzelfalles Berücksichtigung finden müssten und die Vielzahl der Unternehmensgestaltungen und Beiträge der Gesellschafter in der Praxis einer verallgemeinernden Regelung entgegenstünden.¹⁴⁴⁴ Regelmäßig seien die Beiträge der Gesellschafter aber anhand dreier Faktoren zu bestimmen.¹⁴⁴⁵ Diesbezüglich nennen die Erläuterungen zuvorderst den ausdrücklich auch im Gesetzesvorschlag angeführten Arbeitseinsatz der Gesellschafter. Dieser spiele insbesondere eine hervorgehobene Rolle, wenn die Gesellschaft die Erbringung von Dienstleistungen zum Gegenstand habe und nur wenig Anlagevermögen halte.¹⁴⁴⁶ Hierbei seien Art, Umfang und Gewicht des Arbeitseinsatzes zu berücksichtigen und das marktübliche Entgelt hierfür heranzuziehen.¹⁴⁴⁷

1442 Vgl. HM Treasury and HMRC, *Income shifting: A Consultation on Draft Legislation*, Dezember 2007, Part A, s 681B(4): “Condition B is that, pursuant to the relevant arrangements –

(a) Individual 1 forgoes income (“the forgone income”), and

(b) any of the forgone income, or any income (directly or indirectly) deriving from or otherwise representing any of the forgone income, would be income of Individual 2 (“the shifted income”) for a tax year (“the relevant tax year”).”

1443 Vgl. HM Treasury and HMRC, *Income shifting: A Consultation on Draft Legislation*, Dezember 2007, Part A, s 681F: „For the purposes of this Chapter Individual 1 “forgoes income” if –

(...) having regard to any work done by Individual 1 and all other relevant circumstances, Individual 1 might reasonably be expected to receive the income but does not do so.”

1444 HM Treasury and HMRC, *Income shifting: A Consultation on Draft Legislation*, Dezember 2007, Rn. B.47, B.49.

1445 HM Treasury and HMRC, *Income shifting: A Consultation on Draft Legislation*, Dezember 2007, Rn. B.49.

1446 HM Treasury and HMRC, *Income shifting: A Consultation on Draft Legislation*, Dezember 2007, Rn. B.50.

1447 HM Treasury and HMRC, *Income shifting: A Consultation on Draft Legislation*, Dezember 2007, Rn. B.49, B.53 Box B.4 Example D Szenario 1 und 2.

Daneben könne aber auch das von den Gesellschaftern investierte Kapital für die Ergebnisverteilung von Relevanz sein. Gerade mit Bezug auf Gesellschaften, deren Gewinne auf einem beträchtlichen Kapitaleinsatz beruhen, spiegle der Kapitalbeitrag eines Gesellschafters dessen Bedeutung für die Gesellschaft wider. Dem müsse in Gestalt einer angemessenen Rendite Rechnung getragen werden.¹⁴⁴⁸ Schließlich dürfe auch das Haftungsrisiko der Gesellschafter bei der Ergebnisverteilung nicht unberücksichtigt bleiben.¹⁴⁴⁹ Ausdrückliche Erwähnung finden in den Erläuterungen zum Gesetzesvorschlag auch Konstellationen, in denen sich das Ausmaß der Beiträge eines Gesellschafters in den folgenden Wirtschaftsjahren nach Gesellschaftsgründung ändert, sei es etwa in Gestalt eines reduzierten Arbeitseinsatzes oder einer Rücknahme investierten Kapitals. Um eine Einkünfteverschiebung zwischen den Gesellschaftern auszuschließen, müsse die Ergebnisverteilung nach Auffassung der Regierung entsprechend der veränderten Beiträge angepasst werden.¹⁴⁵⁰

Rechtsfolge einer Einkünfteverschiebung sollte nach den Reformplänen der Regierung eine Umverteilung der verschobenen Einkünfte von *Individual 2* auf *Individual 1* sein.¹⁴⁵¹ Ausgenommen hiervon sollten allerdings diejenigen Fälle werden, in denen die Gestaltung tatsächlich nicht zu einer Reduzierung der Gesamtsteuerlast von *Individual 1* und *2* geführt hätte.¹⁴⁵² Unterlägen etwa beide Gesellschafter dem Spitzensteuersatz, ist es nach Auffassung der Regierung ohne Relevanz für die steuerliche Belastung der verschobenen Einkünfte, in welcher Person sie der Besteuerung

1448 HM Treasury and HMRC, Income shifting: A Consultation on Draft Legislation, Dezember 2007, Rn. B.51.

1449 HM Treasury and HMRC, Income shifting: A Consultation on Draft Legislation, Dezember 2007, Rn. B.52.

1450 HM Treasury and HMRC, Income shifting: A Consultation on Draft Legislation, Dezember 2007, Rn. B.96-B.113.

1451 Vgl. HM Treasury and HMRC, Income shifting: A Consultation on Draft Legislation, Dezember 2007, Part A, s 681C(1): „The shifted income is to be treated for the purpose of income tax –

(a) as forming part of the income of Individual 1 for the relevant tax year, and
(b) as not forming part of the income of Individual 2 for that tax year.“

1452 Vgl. HM Treasury and HMRC, Income shifting: A Consultation on Draft Legislation, Dezember 2007, Part A, s 681D: “Section 681C does not apply where –

(a) the total amount of income tax which would be payable by Individual 1 and Individual 2 for the relevant tax year if subsection (1) of that section did apply, is less than or equal to

(b) the total amount of income tax which would be payable by them for that tax year if that subsection did not apply.”

unterworfen werden.¹⁴⁵³ Insoweit hätte nach den Erläuterungen zum Gesetzesvorschlag aber auch den persönlichen steuerlichen Verhältnissen von *Individual 1* und *2* außerhalb der Gesellschaft Rechnung getragen werden müssen.¹⁴⁵⁴

bb) Kritik am Gesetzesentwurf

Der Gesetzesentwurf sah sich nach seiner Veröffentlichung erheblicher Kritik ausgesetzt, die nicht nur gegen die konkrete Ausgestaltung der *income-shifting*-Regelungen erhoben wurde, sondern ganz allgemein dem Gesetzesvorhaben von vornherein jegliche Legitimität absprach.¹⁴⁵⁵ So wurde unter anderem von *Truman* eingewandt, dass Gestaltungen zur Einkünfteverschiebung wie im *Arctic System Case* lediglich ein „Symptom“ der eigentlichen Problematik seien, dass das britische Einkommensteuerrecht keine Möglichkeit der Zusammenveranlagung von Ehegatten vorsehe. Statt eine gesetzliche Grundlage zur Korrektur solcher Einkommensverschiebungen einzuführen, sollte vielmehr dieser Mangel behoben werden.¹⁴⁵⁶

Gegen die konkrete Ausgestaltung des Gesetzesvorhabens hoben insbesondere *Truman*, *Redston* sowie *Crawford* und *Freedman* die praktischen Schwierigkeiten hervor, die sich aus dem Abstellen auf die Beiträge der einzelnen Gesellschafter ergäben.¹⁴⁵⁷ *Redston* hält die von der Regierung

1453 HM Treasury and HMRC, *Income shifting: A Consultation on Draft Legislation*, Dezember 2007, Rn. B.43, Box B.3.

1454 HM Treasury and HMRC, *Income shifting: A Consultation on Draft Legislation*, Dezember 2007, Rn. B.44.

1455 Vgl. insbesondere Murphy, *Tax Research*, January 2008, S. 3 ff., abrufbar unter: <http://www.taxresearch.org.uk/Documents/HMRCIncomeShifting.pdf> (zuletzt abgerufen: Juni 2020); Redston, *BTR* 2007, S. 680, 681 f.; Ross Martin, *Income shifting proposals and problems*, *AccountingWeb.co.uk*, 8 February 2008, abrufbar unter: <https://www.accountingweb.co.uk/tax/business-tax/income-shifting-proposals-and-problems-by-nichola-ross-martin> (zuletzt abgerufen: Juni 2020); Truman, *Fault lines*, *Taxation*, 23. Februar 2008, Issue 4177, abrufbar unter: <https://www.taxation.co.uk/articles/2008-09-24-6903-fault-lines> (zuletzt abgerufen: Juni 2020).

1456 Truman, *Fault lines*, *Taxation*, 23. Februar 2008, Issue 4177, abrufbar unter: <https://www.taxation.co.uk/articles/2008-09-24-6903-fault-lines> (zuletzt abgerufen: Juni 2020).

1457 Crawford/Freedman, in Adam et al., *Dimension of Tax Design*, *The Mirlees Review*, 2010, S. 1028, 1053 f.; Truman, *Unnecessary arboricide*, *Taxation*, 13 February 2008, Issue 4145, abrufbar unter: <https://www.taxation.co.uk/artic>

angeführte Konstellation, in der die Gesellschaftsgewinne ausschließlich aus dem Arbeitseinsatz eines Gesellschafters resultierten und der Ehegatte hieran hälftig beteiligt werde, zwar für einen eindeutigen Fall einer Einkünfteverlagerung, kritisiert dieses Beispiel aber als stark vereinfacht und praxisfern.¹⁴⁵⁸ In der Differenziertheit, in der die Gesellschafterbeiträge in der Praxis tatsächlich aufträten, seien sie nur schwer zu bewerten.¹⁴⁵⁹ Die Erläuterungen zum Gesetzesentwurf gäben insbesondere keine Auskunft zu der Frage, ob sich bei der Bewertung des Arbeitseinsatzes der Zeitaufwand oder die Schwierigkeit der Tätigkeit auswirkten. Ein erheblicher Beitrag eines Ehegatten könne auch in der Unterstützung bei wichtigen Unternehmensentscheidungen liegen.¹⁴⁶⁰ Schließlich sei nicht klar, wie sich Arbeits- und Kapitaleinsatz zueinander verhielten.¹⁴⁶¹ Auf dieser Grundlage sehen denn auch *Crawford* und *Freeman* einen erheblichen Beratungs- und Verwaltungsaufwand bei der Anwendung der *income-shifting*-Regelungen, der außer Verhältnis zu dem zu erwartenden Mehraufkommen an Steuern stünde.¹⁴⁶²

4. Vergleichende Zusammenfassung und Wertung

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass in sämtlichen Vergleichsländern im Hinblick auf persönlich verbundene Gesellschafter von den allgemeinen steuerlichen Ergebnisverteilungsgrundsätzen abgewichen wird. Während alle drei Rechtsordnungen im Ausgangspunkt für Zwecke eines steuerlichen Verteilungsmaßstabs an die Verteilungsabrede der Gesellschafter anknüpfen, sieht die jeweilige Steuerpraxis mit Blick auf persönlich verbundene Gesellschafter die Notwendigkeit, diesen Maßstab einer Überprüfung und gegebenenfalls anschließenden Korrektur zu unterzie-

les/2008-02-13-6012-unnecessary-arbicide (zuletzt abgerufen: Juni 2020); Redston, BTR 2007, 680, 683 ff.; vgl. auch Martin, *Income shifting proposals and problems*, AccountingWeb.co.uk, 8 February 2008, abrufbar unter: <https://www.accountingweb.co.uk/tax/business-tax/income-shifting-proposals-and-problems-by-nichola-ross-martin> (zuletzt abgerufen: Juni 2020).

1458 Redston, BTR 2007, 680, 683.

1459 Crawford/Freedman, in Adam et al., *Dimension of Tax Design*, The Mirlees Review, 2010, S. 1028, 1053 f., abrufbar unter: <https://www.ifs.org.uk/uploads/mirleesreview/dimensions/ch11.pdf>; Redston, BTR 2007, 680, 683 f.

1460 Redston, BTR 2007, 680, 683 f.

1461 Redston, BTR 2007, 680, 683 f.

1462 Crawford/Freedman, in Adam et al., *Dimension of Tax Design*, The Mirlees Review, 2010, S. 1028, 1053.

hen. Das Erfordernis dieser Sonderbehandlung wird übereinstimmend mit dem fehlenden Interessengegensatz zwischen verbundenen Gesellschaftern und der hieraus resultierenden Gefahr begründet, dass mittels der Ergebnisverteilung in steuerlicher Hinsicht Einkünfte auf einen anderen Gesellschafter verlagert würden.

- a) Das Erfordernis eines abweichenden Zurechnungsmaßstabes bei persönlich verbundenen Gesellschaftern

Im deutschen Steuerrecht knüpfen sämtliche Einkunftstatbestände an eine Erwerbshandlung an und rechnen die Einkünfte demjenigen zu, der diese Erwerbshandlung ausführt. Einkommen aus persönlicher Leistung wird auf dieser Grundlage in der Person desjenigen besteuert, der die Leistung erbringt und Einkommen aus Vermögen wird demjenigen zugerechnet, der das Vermögen einsetzt.¹⁴⁶³ Will man Unternehmungen in der Form einer Personengesellschaft in dieses System einordnen, sieht man sich mit dem allgegenwärtigen Konflikt aus Einheit der Gesellschaft und Vielheit der Gesellschafter konfrontiert.¹⁴⁶⁴ Nach dem hier für das deutsche Recht propagierten Ansatz ist für die Zurechnung von Gewinneinkünften im Rahmen einer Personengesellschaft nicht an Gesellschaftsbeiträge der einzelnen Gesellschafter anzuknüpfen. Vielmehr wird in Übereinstimmung mit den gesellschaftsrechtlichen Grundlagen auch für steuerliche Zwecke allein die Gesellschaft als diejenige angesehen, die den Gewinn am Markt erwirtschaftet. Eine Verlagerung von Einkünften zwischen den einzelnen Gesellschaftern muss auf dieser Grundlage ausscheiden, da einzig die Gesellschaft die Erwerbshandlungen – sei es den Einsatz von Kapital oder von Arbeitskraft – ausführt. Die einzelnen Gesellschafter partizipieren an dem Erwerbseinkommen der Gesellschaft allein auf der Grundlage ihrer Beteiligung an der Gesellschaft im Umfang des zivilrechtlichen Verteilungsschlüssels; insoweit sind sie Nutznießer der Gesellschaftstätigkeit und damit in ihrer Leistungsfähigkeit berührt. Demnach müsste für steuerliche Zwecke an sich stets der zivilrechtlichen Verteilungsabrede gefolgt werden.¹⁴⁶⁵

Von der Verteilungsabrede der Gesellschafter geht auch das US-amerikanische Recht im Ausgangspunkt aus und stellt als einzige Bedingung

1463 Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rn. 151 ff.

1464 Siehe hierzu bereits oben Kapitel 1 B.I.1. und Kapitel 2 B.IV.2.a)bb).

1465 Siehe hierzu oben Kapitel 2 B.IV.2.a)bb)(6).

für ihre Heranziehung im Steuerrecht, dass sie sich bei den einzelnen Gesellschaftern vermögensmäßig tatsächlich auswirkt. In welchem Umfang die Gesellschafter zur Gewinnerwirtschaftung beigetragen haben, wird hingegen nicht relevant. Diesen Grundsatz hält das US-amerikanische Recht jedoch mit Bezug auf nahestehende Gesellschafter nicht aufrecht. Familienpersonengesellschaften betreffend, stellen die Treasury Regulations vielmehr darauf ab, dass der Gewinn auf die Arbeits- und/oder Kapitalbeiträge der einzelnen Gesellschafter zurückzuführen sei und diese daher bei der steuerlichen Ergebnisverteilung berücksichtigt werden müssten. Dies folge aus dem allgemeinen Zurechnungsprinzip, wonach Einkünfte in der Person desjenigen zu besteuern seien, der sie durch seinen Arbeits-einsatz oder die Nutzung seines Kapitals erwirtschaftet. Der Umsetzung dieses abweichenden Ansatzes für Familienpersonengesellschaften dient die Sondervorschrift des § 704(e) IRC, die auch bei Einhaltung der Voraussetzungen des *substantial economic effect* (§ 704(b) IRC) eine Korrektur der Ergebnisverteilung in Übereinstimmung mit den Arbeits- und Kapitalbeiträgen der Gesellschafter zulässt. Begründet wird das Erfordernis der Sondervorschrift des § 704(e) IRC im US-amerikanischen Recht damit, dass die Anknüpfung an den wirtschaftlichen Niederschlag der Verteilungsabrede im Hinblick auf einander nahestehende Gesellschafter ihren Zweck, steuermisbräuchliche Verteilungsabreden zu verhindern, verfehle. Der wirtschaftliche Niederschlag der Ergebnisverteilung garantiere nur im Falle eines Interessenwiderstreits zwischen den Gesellschaftern, dass die Verteilungsabrede auf einer wirtschaftlichen Grundlage basiere. Existiere zwischen den Gesellschaftern aber ein Interessengleichlauf, ließe sich der steuermotivierte Verzicht auf eine angemessene wirtschaftliche Teilhabe zugunsten eines anderen Gesellschafter nicht ausschließen.¹⁴⁶⁶

Auch der Blick auf das Vereinigte Königreich zeigt, dass der Ansatz, für steuerliche Zwecke schlicht an die sich wirtschaftlich niederschlagende Ergebnisverteilungsabrede der Gesellschafter anzuknüpfen, seine Grenze im Interessengleichlauf der Gesellschafter findet. So wird dort auf Seiten der Steuerpraxis die für die Ergebnisverteilung grundlegende Vorschrift des s 850 ITTOIA 2005, die an die gesellschaftsrechtliche Verteilungsabrede der Gesellschafter anknüpft, vor dem Hintergrund steigender Zahlen von Ehegattengesellschaften als unzureichend kritisiert.¹⁴⁶⁷

Gleichermaßen kann auch im deutschen Recht für den Fall persönlich verbundener Gesellschafter nicht ohne weiteres die zivilrechtliche Vertei-

1466 Siehe oben Kapitel 3 D.I.2.a)bb).

1467 Siehe oben Kapitel 3 D.I.3.b).

lungsabrede herangezogen werden. Auch wenn sich die laufend zugewiesenen Gewinn- und Verlustanteile per Saldo spätestens im Zeitpunkt des Ausscheidens des Gesellschafters oder der Liquidation der Gesellschaft wirtschaftlich in seinem Vermögen niederschlagen, sagt dies doch nichts über die Grundlage der Verteilungsabrede aus. Es können für steuerliche Zwecke aber nur solche Verteilungsabreden Geltung entfalten, die in der Erwerbssphäre der Gesellschafter, mithin im Gesellschaftsverhältnis, begründet sind. Wurzelt die Verteilungsabrede demgegenüber in persönlichen Verhältnissen der Gesellschafter, muss sie für steuerliche Zweck eine Korrektur erfahren.¹⁴⁶⁸ Andernfalls läge ein Verstoß gegen das Gebot einer gleichmäßigen Besteuerung¹⁴⁶⁹ vor, würde man Steuerpflichtigen doch so einen Weg eröffnen, mittels der Ergebnisverteilung bei Personengesellschaften private Zuwendungen (§ 12 Nr. 2 EStG) zu verdecken.¹⁴⁷⁰ Ganz im Sinne der Rechtsprechung des BFH muss daher der „Grundsatz der Einheit der Gesellschaft (...) gegenüber dem Gedanken der Vielheit der Gesellschafter zurücktreten, wenn andernfalls eine sachlich zutreffende Besteuerung des Gesellschafters nicht möglich wäre“¹⁴⁷¹. Insofern wird auch im Vergleich zum US-amerikanischen Recht deutlich, dass man im Falle eines Interessengleichlaufs zwischen den Gesellschaftern in beiden Rechtsordnungen nicht umhinkommt, den Arbeits- und Kapitaleinsatz der einzelnen Gesellschafter mit seinen Folgen auf eine dem Besteuerungssystem gerecht werdende Zuweisung von Gesellschaftsergebnissen zu berücksichtigen. Um das allgemeine Einkünftezurechnungssystem unter Einhaltung des verfassungsrechtlichen Gebots einer gleichmäßigen Besteuerung auch mit Bezug zu Personengesellschaften zu wahren, müssen daher Einkünfte, die auf der persönlichen Leistung eines Gesellschafters beruhen, auch in seiner Person steuerlich erfasst werden.¹⁴⁷² Dies lässt sich bei Gesellschaf-

1468 Dobroschke/Potthast, DB 1975, 1718, 1720 f, 1724; Flume, DB 1973, 786, 791; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 12 II (S. 513); Zimmermann, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 12. Aufl. 2017, Abschnitt F Rn. 52.

1469 Hierzu statt aller Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rn. 96.

1470 Vgl. auch BFH v. 29.01.1976, IV R 89/75, BStBl. II 1976, S. 374 (Tz. 22); Flume, in FS Bosch, 1976, 191, 191; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 12 I 3 (S. 512 f.); Schön, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011, 139, 151.

1471 BFH v. 3.07.1995, GrS 1/93, BStBl. II 1995, S. 617 (Tz. 61); siehe auch BFH v. 25.06.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751 (Tz. 151).

1472 Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 16 Rn. 214; Dobroschke/Potthast, DB 1975, 1718, 1720; Dornbach, FR 1976, 273, 286 f.; Flume, DB 1973,

tern mit widerstreitenden wirtschaftlichen Interessen durch Anknüpfung an den zivilrechtlichen Verteilungsschlüssel und dessen wirtschaftlichen Niederschlag im Vermögen der Gesellschafter bewirken. Demgegenüber reicht der wirtschaftliche Niederschlag der Ergebnisverteilung bei Gesellschaftern mit gleichlaufenden Interessen nicht aus.¹⁴⁷³

b) Mögliche Änderung der Besteuerungseinheit

In der Folge stellt sich die Frage, wie der Einkünfteverlagerungsproblematik bei Familienpersonengesellschaften begegnet werden könnte. Ein Blick auf die Systemgrundlagen in den Steuerrechtsordnungen der Vergleichsländer bestätigt die für das deutsche Recht schon gewonnene Erkenntnis der eigentlichen Wurzel der Einkünfteverlagerungsproblematik. Diese liegt zum einen in einem progressiv ausgestalteten Steuertarif,¹⁴⁷⁴ den auch die Einkommensteuerrechtsordnung der USA sowie des Vereinigten Königreichs vorsehen und der auch dort Steuerpflichtige dazu veranlasst, Einkünfte auf einen Familienangehörigen, dessen Einkommen einer niedrigeren Progressionsstufe unterliegt, zu verlagern und hierdurch eine Reduzierung der Gesamtsteuerlast der Familie zu erlangen. Zum anderen gründet sich die Problematik der Familienpersonengesellschaft auf die Ausgestaltung der Besteuerungseinheit, an die die Einkommensteuerpflicht anknüpft.¹⁴⁷⁵ Im Vereinigten Königreich etwa, tritt deshalb gegenwärtig verstärkt das Phänomen der Ehegattengesellschaft auf, da das britische Einkommensteuerrecht Ehegatten als voneinander getrennte Steuerpflichtige behandelt.¹⁴⁷⁶ In Deutschland hingegen ist die Gründung einer

786, 792; ders., StbJb 1976/77, 43, 66; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 12 II (S. 514).

1473 Für eine Angemessenheitsprüfung infolge eines fehlenden Interessengegensatzes zwischen den Gesellschaftern insbesondere auch Bitz, in L/B/P, EStG, 141. EL 2020, § 15 Rn. 109; Buge, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 840, 888, 896; Carlé/Halm, KÖSDI 2000, 12383, 12390; Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 199 ff.; Hallerbach, in Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl. 2005, Rn. 1487, 1497; Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 224 f.; Schmid, DStR 1995, 1977, 1981.

1474 Flume, in FS Bosch, 1976, 191, 191; Groh, in Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen, DStJG 1 (1979), 97, 98; Schmidt, FR 1974, 485, 485.

1475 Flume, DB 1973, 786, 794 f.; ders., in FS Bosch, 1976, 191, 191; Groh, in Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen, DStJG 1 (1979), 97, 98; Schmidt, FR 1974, 485, 485.

1476 Siehe oben Kapitel 3 D.I.3.a).

Personengesellschaft allein zum Zwecke der Einkünfteverlagerung auf den Ehegatten ohne Bedeutung, da im Wege der Zusammenveranlagung (§ 26b EStG) die Einkünfte der Ehegatten zu einer Besteuerungseinheit zusammengefasst werden. Hier tritt vielmehr die Beteiligung eines Kindes am elterlichen Unternehmen in den Fokus des Interesses, da Kinder als von den Eltern getrennte Steuerpflichtige erfasst werden.¹⁴⁷⁷ Aus den USA wiederum wird berichtet, dass die Zahl der Familienpersonengesellschaften nicht zuletzt aus dem Grund rückläufig ist, dass mittels der „kiddie tax“ das Einkommen der Kinder aus der Beteiligung als Personengesellschafter dem Steuertarif der Eltern unterworfen wird.¹⁴⁷⁸

Der Forderung der britischen Regierung, der Einkünfteverlagerung im Rahmen von Ehegattengesellschaften Einhalt zu gebieten, wurde in der britischen Literatur denn auch zum Teil entgegengehalten, dass die Ungerechtigkeit vielmehr im allgemeinen System des britischen Steuerrechts angelegt sei, nach dem eine Verlagerung von Vermögenseinkünften zwischen Ehegatten durch Aufteilung von Einkunftsquellen zulässig wäre, während eine Aufteilung von Arbeitseinkommen ausscheide.¹⁴⁷⁹ Auch in Deutschland führen die Kritiker der Rechtsprechung des BFH zur Familienpersonengesellschaft, namentlich *Flume*¹⁴⁸⁰ und *Knobbe-Keuk*¹⁴⁸¹, den unbefriedigenden Rechtszustand auf die hier ebenso vorhandene Ungleichbehandlung von Einkommen aus Vermögen und Einkommen aus Arbeit zurück.

Dem Ansatz, der dem Problem der Familienpersonengesellschaft mittels einer Anpassung der Besteuerungseinheit begegnen möchte,¹⁴⁸² ist vor diesem Hintergrund uneingeschränkt zuzustimmen, würde doch hiermit

1477 Flume, in FS Bosch, 1976, 191, 191; Hallerbach, in Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl. 2005, Rn. 1417.

1478 Siehe oben Kapitel 3 D.I.2.a)bb).

1479 Redston, BTR 2007, 680, 681 f.; vgl. auch Murphy, Tax Research, January 2008, S. 3 ff., abrufbar unter: <http://www.taxresearch.org.uk/Documents/HMRCIncomeShifting.pdf> (zuletzt abgerufen: Juni 2020); Ross Martin, Income shifting proposals and problems, AccountingWeb.co.uk, 8 February 2008, abrufbar unter: <https://www.accountingweb.co.uk/tax/business-tax/income-shifting-proposals-and-problems-by-nichola-ross-martin> (zuletzt abgerufen: Juni 2020).

1480 Flume, DB 1973, 786, 794 f.; ders., in FS Bosch, 1976, 191, 191.

1481 Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 12 I 3 (S. 512 f.).

1482 Für Deutschland insbesondere Flume, DB 1973, 786, 794 f.; ders., FS Bosch, 1976, 191, 191, Hallerbach, in Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl. 2005, Rn. 1417; für das Vereinigte Königreich Loutzenhiser, BTR 2007, 693, 712 f.

die Problematik der Einkünfteverlagerung auf Familienangehörige bei der Wurzel gepackt und nicht nur in Gestalt einer Korrektur der vereinbarten Ergebnisverteilung bei Personengesellschaften ein Symptom behandelt. Nichtsdestotrotz soll dieser Ansatz hier nicht weiterverfolgt werden; denn zum einen würde die Zusammenfassung von Eltern und Kindern zu einer Besteuerungseinheit die deutsche Einkommensteuerrechtsordnung grundlegend verändern und eine vor diesem Hintergrund erforderliche Untersuchung einer systemgerechten Ausgestaltung¹⁴⁸³ den Rahmen dieser Arbeit sprengen. Zum anderen würde die Zusammenveranlagung von Eltern und Kindern die Frage nach einer steuerlich anzuerkennenden Ergebnisverteilung bei Familienpersonengesellschaften nicht gänzlich entbehrlich machen, bestünde doch auch dann noch immer die Möglichkeit der Einkünfteverlagerung zwischen anderen Familienangehörigen, wie etwa im Verhältnis von Großeltern zu ihren Enkelkindern.¹⁴⁸⁴ So macht auch weiterhin im US-amerikanischen Steuerrecht die Einführung der „kiddie tax“ die spezielle Regelung des § 704(e) IRC bei Personengesellschaften nicht entbehrlich. Eine mögliche Lösung zur Verhinderung der Einkünfteverlagerung mittels einer Familienpersonengesellschaft ist daher im Folgenden mit Zielrichtung auf die Ergebnisverteilung zu untersuchen.

c) Unterschiedliche Ansätze der Verteilungskorrekturen in den Vergleichsländern

Zunächst sollen die unterschiedlichen Ansätze der einzelnen Vergleichsländer zusammengefasst gegenübergestellt werden, um sie abwägend einer Wertung für eine mögliche Übernahme in das nationale Recht zu unterziehen.

1483 Siehe BVerfG v. 30.06.1964, 1 BvL 16/62, BVerfGE 18, S 97 ff. zur Verfassungswidrigkeit des früheren § 27 EStG, der eine Zusammenveranlagung von Eltern und Kindern vorsah (vgl. die Fassung der Bekanntmachungen vom 17. Januar 1952 (BGBl. I 1951, S. 33), vom 15. September 1953 (BGBl. I 1953, S. 1355), vom 21. Dezember 1954 (BGBl. I 1955, S. 441) und vom 23. September 1958 (BGBl. I 1958, S. 673).

1484 Groh, in Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen, DStJG 1 (1979), 97, 98.

aa) Der persönliche und sachliche Anwendungsbereich

In Deutschland beschränkt die höchstrichterliche Rechtsprechung ihre Grundsätze in persönlicher Hinsicht auf „nahe Familienangehörige“, ohne jedoch diesen Kreis abschließend zu definieren. Zudem wertet sie die Angemessenheit der Ergebnisverteilung in Abhängigkeit zum Rechtsgrund des Beteiligungserwerbs. Während sie im Falle eines entgeltlichen Beteiligungserwerbs die Ergebnisverteilung zwischen nahen Familienangehörigen einem Fremdvergleich unterzieht, hat sie mit Blick auf eine angemessene Ergebniszuteilung an einen schenkweise beteiligten Familienangehörigen eine starre Renditeobergrenze festgesetzt.¹⁴⁸⁵

Der Gesetzesentwurf der britischen Regierung hätte sich im Falle des Vollzugs demgegenüber in seinem persönlichen Anwendungsbereich nicht auf nahestehende Gesellschafter beschränkt, sondern die Ergebnisverteilung fremder und persönlich verbundener Gesellschafter gleichermaßen einer steuerrechtlichen Überprüfung auf ihre Beitragsangemessenheit unterzogen. Auf den Rechtsgrund des Beteiligungserwerbs wäre dabei nicht abzustellen gewesen. Vom Tatbestand der Norm sollten allerdings solche Gestaltungen ausgenommen werden, die auf einer wirtschaftlichen Grundlage basierten oder deren Hauptzweck erkennbar nicht auf eine Steuerersparnis gerichtet gewesen wäre.¹⁴⁸⁶ Im Gegensatz zur Herangehensweise der deutschen Rechtsprechung wäre mit dem britischen Gesetzesvorhaben keinerlei Unsicherheit verbunden gewesen, wer vom persönlichen Anwendungsbereich erfasst ist. Auch der Vorwurf einer Ungleichbehandlung von Ehegatten und Familienangehörigen gegenüber fremden Gesellschaftern hätte nicht erhoben werden können. Der britische Ansatz ist jedoch mit Blick auf das deutsche Recht dennoch abzulehnen. So widerspricht die tatbestandliche Anknüpfung an sämtliche Gesellschaftsverhältnisse dem hier vertretenen Ansatz, der mit Bezug auf fremde Gesellschafter den zivilrechtlichen Verteilungsschlüssel auch für steuerliche Zwecke als sachgerechten Verteilungsmaßstab anerkennt. Abhilfe schafft auch nicht die Ausnahme von Gestaltungen, die auf einer wirtschaftlichen Grundlage basieren oder die erkennbar nicht Steuerersparniszwecken dienen. Wenn auch Gestaltungen zwischen fremden Gesellschaftern im Regelfall von derartigen Ausnahmen erfasst wären, verbliebe der Finanzverwaltung dennoch ein gewisser Beurteilungsspielraum. Für einen solchen gibt es aber auf der Grundlage des hier propagierten Ansatzes keinen

1485 Siehe oben Kapitel 3 D.I.1.b)bb).

1486 Siehe oben Kapitel 3 D.I.3.b)aa).

Raum, weil die Beiträge der einzelnen Gesellschafter nicht maßgeblich für die Erfüllung des Einkünfteerzielungstatbestandes sind.¹⁴⁸⁷

Demgegenüber knüpft die US-amerikanische Rechtsordnung im Rahmen der Angemessenheitsüberprüfung an das Vorliegen einer Beteiligungsschenkung an. Auch wenn die Entstehungsgeschichte des § 704(e) (1) IRC ihren Bezug zu Familienpersonengesellschaften offenlegt, erstreckt sich der tatbestandliche Anwendungsbereich dieser Vorschrift auf jede Beteiligungsschenkung, unabhängig davon, ob sie zwischen fremden oder verwandtschaftlich verbundenen Personen erfolgt.¹⁴⁸⁸

Die Anknüpfung an das Vorliegen einer Beteiligungsschenkung erweist sich auch für das deutsche Recht als sachgerechter Ansatz. Eine mögliche Einkünfteverlagerung ist hierbei durch den Interessengleichlauf bedingt, der nicht zwingend mit einer familiären Beziehung korrelieren muss. Zwar wird es im Regelfall im Verhältnis zwischen nahen Familienangehörigen an einem natürlichen Interessenwiderstreit mangeln, im Einzelfall kann aber auch zwischen diesen ein tatsächlicher Interessengegensatz bestehen. In Deutschland hat es das BVerfG denn auch nicht als Rechtfertigungsgrund für eine Benachteiligung der Familie akzeptiert, dass allgemein auf das persönliche Verhältnis und die damit einhergehende Gefahr steuermisbräuchlichen Verhaltens abgestellt wird.¹⁴⁸⁹ Umgekehrt sind gleichlaufende Interessen nicht zwingend auf Personen mit familiären Beziehungen beschränkt. Auch unter engen Freunden ist es denkbar, dass der eine zugunsten des anderen auf eine wirtschaftliche Teilhabe verzichtet.¹⁴⁹⁰ Gleichlaufende wirtschaftliche Interessen lassen sich damit nach außen hin nur schwer in generalisierender Weise an persönlichen Verbindungen festmachen, will man einerseits sämtliche Fälle eines tatsächlichen Interessengleichlaufs erfassen und andererseits nicht bestimmte Personen von vornherein unter einen Generalverdacht stellen. Knüpfte eine Gesetzesvorschrift aber stattdessen schlicht an das tatsächliche Vorliegen gleichlaufender Interessen im Einzelfall an, ergäben sich in der praktischen Anwendung Nachweisschwierigkeiten, manifestiert sich doch das Bestehen

1487 Siehe oben Kapitel 2 B.IV.2.bb)(6.).

1488 Siehe oben Kapitel 3 D.I.2.a)bb).

1489 Z.B. BVerfG v. 12.03.1985, 1 BvR 571/81, BVerfGE 69, S. 188 (Tz. 56); BVerfG v. 15.07.1969, 1 BvL 22/65, BVerfGE 26, S. 321 (Tz. 23 f.); BVerfG v. 10.06.1963, 1 BvR 345/61, BVerfGE 16, S. 203 (Tz. 19 ff.); BVerfG v. 24.01.1962, 1 BvL 32/57, BVerfGE 13, S. 290 (Tz. 80 ff.); vgl. auch Schön, in FS Klein, 1994, 467, 488 f.

1490 BVerfG v. 10.06.1963, 1 BvR 345/61, BVerfGE 16, S. 203 (Tz. 25); De-sens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 165.

bzw. Fehlen gleichlaufender Interessen nicht unbedingt nach außen.¹⁴⁹¹ Vor diesem Hintergrund erweist es sich als sachgerecht, dass das US-amerikanische Recht einen Interessengleichlauf in generalisierender Weise stets im Fall der schenkweisen Beteiligung eines Gesellschafters annimmt. Die Mutmaßung, dass bei schenkweise eingeräumten Beteiligungen der Schenker auch auf eine gebührende Erfolgsteilhabe zugunsten des Beschenkten verzichten werde, erscheint nicht unangemessen. Schließlich hat sich in Gestalt der Beteiligungsschenkung ein Gleichlauf der Interessen nach außen hin bereits gezeigt. Der Vorwurf einer Diskriminierung von Familienangehörigen steht diesbezüglich nicht im Raum, werden doch fremde und familiär verbundene Gesellschafter im Hinblick auf Beteiligungsschenkungen gleichermaßen in ihrer Gestaltungsfreiheit eingeschränkt.

bb) Der steuerrechtliche Verteilungsmaßstab

Bei der Suche nach einem steuerrechtlichen Verteilungsmaßstab darf zunächst nicht außer Acht gelassen werden, dass sich die Prüfung der steuerlichen Anerkennung auf zwei Ebenen vollzieht. Zunächst stellt sich nach sämtlichen Vergleichsrechtsordnungen die Frage, ob die Ergebnisverteilung dem Grunde nach steuerlich gefolgt werden kann. Voraussetzung hierfür ist, dass für steuerliche Zwecke überhaupt ein Gesellschaftsverhältnis zwischen den Beteiligten anerkannt wird. Hieran schließt sich in einem zweiten Schritt die Frage nach dem konkreten Ausmaß der steuerlich anzuerkennenden Ergebniszuteilung an. Der Bestimmung des steuerrechtlichen Verteilungsmaßstabes geht somit zwingend die steuerrechtliche Anerkennung des schenkweise Beteiligten als Gesellschafter voraus.

(1.) Die steuerrechtliche Anerkennung der Ergebnisverteilung dem Grunde nach

Speziell mit Blick auf Familienmitglieder ist für die steuerrechtliche Anerkennung eines Gesellschaftsverhältnisses nach der Rechtsprechung aller Vergleichsländer zunächst ausschlaggebend, ob auf der Grundlage sämtlicher Umstände und Tatsachen ein ernsthafter Bindungswille der Parteien feststellbar ist. Insoweit überprüft die deutsche Rechtsprechung den Bindungswillen anhand der Indizien der zivilrechtlichen Wirksamkeit des

1491 Siehe auch BFH v. 27.11.1989, GrS 1/88, BStBl II 1990, S. 160 (Tz. 54).

Gesellschaftsvertrages, der Eindeutigkeit und Klarheit der Vereinbarungen sowie der tatsächlichen Durchführung und der Fremdüblichkeit des inhaltlich Vereinbarten.¹⁴⁹² Auch die US-amerikanischen Gerichte machen sich unter Berücksichtigung der acht *Luna factors* ein umfassendes Bild aller Umstände des Einzelfalls. Insbesondere prüfen sie, welche Vereinbarung die Parteien getroffen haben und wie sie sie tatsächlich durchführen, ob sie Beiträge zum Gesellschaftszweck erbracht sowie Gewinne und Verluste aus der Unternehmung geteilt haben; ebenso, ob sie nach außen gemeinsam aufgetreten sind und gemeinsam die Führung des Unternehmens bestimmen.¹⁴⁹³ Die vergleichsweise geringsten Anforderungen stellt vor diesem Hintergrund die britische Steuerpraxis, die nach den Richtlinien des *HMRC* zumindest in Bezug auf Ehegatten das Gesellschaftsverhältnis der Besteuerung regelmäßig schon dann zugrunde legt, sofern nur ein Gesellschaftsvertrag existiert und aus der Kontenführung ersichtlich ist, dass dem Ehegatten ein Gewinnanteil zugewiesen wird.¹⁴⁹⁴

Während das britische Recht für die steuerliche Qualifizierung als Gesellschafter keine weiteren Voraussetzungen an die Gesellschafterstellung knüpft, geht sowohl das deutsche als auch das US-amerikanische Recht in seinen tatbestandlichen Anforderungen über eine wirksame gesellschaftsrechtliche Stellung hinaus.

Im deutschen Recht setzt § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG voraus, dass ein Gesellschafter auch als Mitunternehmer zu qualifizieren ist. Dieses Mitunternehmererfordernis bildet nach der deutschen Rechtsprechung den Schwerpunkt der Prüfung, wenn es um die Frage geht, ob die schenkweise Aufnahme eines Familienangehörigen in eine Gesellschaft für steuerliche Zwecke Wirkung entfaltet. Ob dem aufgenommenen Familienangehörigen eine Mitunternehmerstellung eingeräumt wurde, ist ausschlaggebend dafür, dass er in der Diktion der Rechtsprechung eine eigene „Einkunftsquelle“¹⁴⁹⁵ innehat. Zu diesem Zweck darf die Rechtsstellung des aufgenommenen Familienangehörigen, so wie sie sich nach der inhaltlichen Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrages im Einzelfall darstellt, im Vergleich zum gesellschaftsrechtlichen Regelstatut nicht derart beschränkt sein, dass es an einer für eine Unternehmerstellung erforderlichen Initiative und eines Risikos mangelt und die Stellung des Gesellschafters nur derjenigen eines bloßen Zuwendungsempfängers entspricht. Dabei könne

1492 Siehe oben Kapitel 3 D.I.1.a).

1493 Siehe oben Kapitel 3 D.I.2.a)aa).

1494 Siehe oben Kapitel 3 D.I.3.a).

1495 BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 25).

die erforderliche Rechtsstellung des Familienangehörigen nicht anhand einer Reihe fester Kriterien bestimmt werden. Vielmehr müsse im Einzelfall stets das Gesamtbild aller Rechte auf seine Übereinstimmung mit dem Typusbegriff¹⁴⁹⁶ des Mitunternehmers hin untersucht werden. Ist hiernach die Mitunternehmerstellung des aufgenommenen Familienangehörigen zu bejahen, sollen außerbetriebliche Gründe für seine Aufnahme, seien es auch solche einer Steuerersparnis, irrelevant sein.¹⁴⁹⁷

Im US-amerikanischen Recht tritt bei Gesellschaften, deren Gewinnerwirtschaftung wesentlich auf dem Einsatz von Kapital beruht, neben die Feststellung des tatsächlichen Bindungswillens der Parteien die aus § 761(b) IRC abgeleitete Voraussetzung, dass der schenkweise am Gesellschaftskapital beteiligte Familienangehörige tatsächlich Inhaber des auf ihn übertragenen Kapitalanteils sein muss.¹⁴⁹⁸ Diese Voraussetzung scheint zunächst gegenüber dem deutschen Mitunternehmererfordernis wesentlich klarer und eindeutiger zu sein, erweckt sie doch den Eindruck, dass hiernach nur ein einziges Kriterium und nicht ein Gesamtbild aller gesellschaftlichen Rechte und Pflichten Bedeutung erlangt. Zudem erscheint es auch sachgerecht, nur auf die Kapitalbeteiligung abzustellen, da nach dem allgemeinen Einkünftezurechnungssystem der US-amerikanischen Rechtsordnung der Inhaber von Kapital Zurechnungsobjekt für die aus dem Kapital fließenden Einkünfte ist¹⁴⁹⁹.

Dabei darf aber nicht übersehen werden, dass nicht jede nur formale Kapitalinhaberschaft für eine steuerliche Zurechnung des Gesellschaftsgewinns ausreichend sein kann. Da die Gesellschafter bei der Ausgestaltung ihres Innenverhältnisses völlig frei sind und die Rechtsstellung eines Familienangehörigen derart beschränken können, dass im Ergebnis nur formal ein Anteil am Gesellschaftskapital eingeräumt wurde,¹⁵⁰⁰ kommt auch das US-amerikanische Recht nicht umhin, die Gesellschafterstellung des Angehörigen umfassender in den Blick zu nehmen und weitergehende Voraussetzungen an die steuerliche Anerkennung von Gewinnzuweisungen zu knüpfen. Dementsprechend muss nach den US-amerikanischen Richtlinien auf der Grundlage sämtlicher dem Familienangehörigen eingeräumten bzw. vorenthaltenen Rechte beurteilt werden, ob die mit einer

1496 Dötsch, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011, 7, 27; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 261.

1497 Siehe oben Kapitel 3 D.I.1.a).

1498 Siehe oben Kapitel 3 D.I.2.a)aa).

1499 Siehe hierzu oben Kapitel 2 B.II.1.

1500 Vgl. im Einzelnen Treas. Reg. § 1.704-1(e)(2)(ii) bis (x).

Gesellschaftsbeteiligung regelmäßig einhergehenden Befugnisse ausgeübt werden können und deshalb eine *tatsächliche* Inhaberschaft des Kapitalanteils angenommen werden kann. Ähnlich der deutschen Rechtsprechung zum Tatbestandsmerkmal der Mitunternehmerschaft, stellen auch die US-amerikanischen Richtlinien maßgeblich darauf ab, ob sich der Schenker wesentliche vermögensrechtliche Rechte oder wesentliche Geschäftsführungsbefugnisse im Zusammenhang mit der Gesellschaftsbeteiligung zurückbehalten hat, so dass sich für steuerliche Zwecke der Schenker als wahrer Inhaber des auf den Familienangehörigen übertragenen Kapitalanteils darstellt.¹⁵⁰¹

Als Vergleichsmaßstab verweisen die Richtlinien auf fremdübliche Gestaltungen. Maßgeblich soll hierbei stets das Gesamtbild der Verhältnisse sein. Ist auf der Grundlage der in den US-amerikanischen Richtlinien vorgeschriebenen Wertung die tatsächliche Inhaberschaft des Familienangehörigen in Bezug auf seinen Kapitalanteil zu bejahen, spielen die Motive für die Aufnahme des Familienangehörigen bei der steuerlichen Anerkennung des Gesellschaftsverhältnisses – ebenso wie im deutschen Recht – keinerlei Rolle mehr.¹⁵⁰² Damit verfolgt das US-amerikanische Erfordernis der tatsächlichen Inhaberschaft des schenkweise übertragenen Kapitalanteils bei näherem Hinsehen dieselbe Zielrichtung wie das deutsche Mitunternehmerkriterium. Ein Gesellschafter, der formal am Gesellschaftskapital beteiligt ist, dessen Rechtsstellung im Übrigen aber derart beschränkt ist, dass er weder die Geschäfte der Gesellschaft mitbestimmen, noch frei über seinen Gewinnanteil oder seinen Gesellschaftsanteil im Ganzen verfügen kann, soll nach US-amerikanischem Recht nicht steuerliches Zurechnungssubjekt laufender Gesellschaftsgewinne sein. Nichts anderes ist es, wenn der BFH die Mitunternehmerstellung eines Kindes etwa für den Fall verneint, dass dessen Gesellschafterstellung jederzeit durch den Schenker gekündigt werden kann und dies nur eine Abfindung des Kindes zum Buchwert seines Kapitalanteils nach sich zieht.¹⁵⁰³

Der Ansatz des britischen Rechts unterscheidet sich hingegen von demjenigen der beiden anderen Vergleichsländer. Sind die Anforderungen an die Anerkennung des Gesellschaftsverhältnisses nach der britischen Rechtsordnung im Vergleich zum deutschen und US-amerikanischen

1501 Siehe hierzu oben Kapitel 3 D.I.2.a)aa); vgl. auch Schütte, Die Familiengesellschaft, 1986, S. 219 ff, ausführlich zu den Ähnlichkeiten und Unterschieden zum deutschen Recht.

1502 Siehe oben Kapitel 3 D.I.2.a)aa).

1503 Schütte, Die Familiengesellschaft, 1986, S. 223.

Recht noch gering, kommen in einem nächsten Schritt in Gestalt der *settlement*-Vorschriften allgemeine Missbrauchsverhinderungsvorschriften¹⁵⁰⁴ zur Anwendung. Diese hält die britische Steuerverwaltung der Ergebniszuteilung an den Familienangehörigen entgegen, sofern diese außer Verhältnis zu seinem Gesellschafterbeitrag steht und einem Fremden daher nicht gewährt worden wäre. In diesem Fall sieht sie in der Beteiligung des Familienangehörigen an der Gesellschaft ein *settlement*. Rechtsfolge hieraus ist die vollumfängliche Zurechnung des dem Familienangehörigen zugewiesenen Ergebnisanteils an denjenigen, auf dessen Beitrag der erwirtschaftete Gesellschaftsgewinn hauptsächlich zurückzuführen ist.¹⁵⁰⁵ Die *settlement*-Vorschriften entfalten ihre Rechtsfolge damit auf Ebene der Anerkennung der Ergebniszuteilung dem Grunde nach, wird doch hiernach eine Zurechnung des Gesellschaftsgewinns an den Zuwendungsempfänger gänzlich ausgeschlossen. Zugleich knüpft die Tatbestandsebene der *settlement*-Vorschriften aber an die zweite Ebene, nämlich an die Höhe der Ergebniszuteilung, an. Damit vermischen sich im britischen Recht die zwei Ebenen der steuerrechtlichen Anerkennung der Ergebniszuteilung. Aus der Unangemessenheit der Höhe der Ergebniszuteilung in Bezug auf die Beitragsleistung des Familienangehörigen wird abgeleitet, dass nicht nur in den erhöhten Gewinnzuweisungen eine Zuwendung im Sinne eines *settlement* zu sehen ist, sondern die Zuwendung vielmehr bereits in der Einräumung einer Beteiligung und deren Ausstattung mit einer unangemessenen Gewinnquote liegt. Konsequenz hieraus ist, dass die Beteiligung des Familienangehörigen für steuerliche Zwecke gänzlich außer Acht gelassen wird. Diese Vermischung der beiden Ebenen führt in jeglicher Hinsicht zu unverhältnismäßigen Resultaten. So ergeben sich einerseits unnötig drastische Folgen für die Steuerpflichtigen, sofern der Tatbestand der *settlement*-Vorschriften erfüllt ist; denn dann ist für steuerliche Zwecke auch eine dem Beitrag des Familienangehörigen angemessene Ergebniszuteilung ausgeschlossen. Andererseits ergeben sich, wie im *Arctic Systems Case*, unverhältnismäßig günstige Folgen, sofern die *settlement*-Vorschriften nicht greifen, weil die Beteiligung des Familienangehörigen als *outright gift* eingestuft wird. In diesem Fall ist der gesellschaftsvertraglichen Verteilungsabrede trotz einer unangemessen hohen Ergebniszuteilung an den Familienangehörigen in vollem Umfang auch für steuerliche Zwecke zu folgen.¹⁵⁰⁶

1504 Vgl. Wheeler, 3 World Tax Journal (2011), 38, 88.

1505 Siehe hierzu oben Kapitel 3 D.I.3.a)aa).

1506 Siehe hierzu oben Kapitel 3 D.I.3.a)bb).

Hieraus lässt sich für das deutsche Recht die Lehre ziehen, dass entsprechende Zurechnungsregelungen wie die britischen *settlement*-Vorschriften in ihrer „Ganz-oder-Gar-nicht-Manier“ zur Regelung der Ergebnisverteilung in Personengesellschaften ungeeignet sind. Die Frage nach der Beitragsangemessenheit der Ergebniszuteilung sollte allenfalls für deren Anerkennung der Höhe nach relevant werden, nicht aber für die Frage, ob dem Familienangehörigen für steuerliche Zwecke überhaupt eine eigene Einkunftsquelle eingeräumt wurde.

Sowohl die deutsche als auch die US-amerikanische Rechtsordnung stellen demgegenüber für die Zuwendung einer Einkunftsquelle maßgeblich darauf ab, ob dem Familienangehörigen mit seiner Aufnahme entscheidende unternehmerische Befugnisse eingeräumt wurden. Den Einkommensteuerrechtsordnungen beider Länder ist gemeinsam, dass sie allgemein zwischen der schenkweisen Zuwendung einer Einkunftsquelle einerseits und der Zuwendung bereits erzielter Einkünfte andererseits unterscheiden. Während erstere dazu führt, dass die aus der Einkunftsquelle fließenden Einkünfte dem Zuwendungsempfänger zugerechnet werden, ändert letztere nichts an der steuerlichen Zurechnung der Einkünfte beim Zuwendenden.¹⁵⁰⁷ Mit Blick auf Personengesellschaften stellt sich im Steuerrecht beider Länder daher die Frage, ob die Aufnahme eines Familienangehörigen in eine Personengesellschaft als Zuwendung einer Einkunftsquelle zu werten oder die Gesellschaftsbeteiligung lediglich formaler Natur ist und im Kern eine Zuwendung von Gewinnanteilen vorliegt, die allein der Schenker erzielt.¹⁵⁰⁸ Stellte man diesbezüglich allein auf den ernsthaften Bindungswillen der Parteien zur gemeinsamen Unternehmensführung ab, bliebe unberücksichtigt, dass die Parteien die Rechtsstellung des Familienangehörigen im Innenverhältnis derart beschränken können, dass sie derjenigen eines bloßen Zuwendungsempfängers gleicht.¹⁵⁰⁹ Aus dieser Gestaltungsfreiheit der Gesellschafter ergibt sich im Steuerrecht die Notwendigkeit eines Instrumentariums, mittels dessen der konkreten Aus-

1507 Vgl. zum deutschen Recht insbesondere Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rn. 150 ff.; Musil, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 2 Rn. 59; zum US-amerikanischen Recht insbesondere *Helvering v. Horst*, 311 U.S. 112, (1940); *Blair v. CIR*, U.S. 57, 330, 334 (1937); *Lucas v. Earl*, 281 U.S. 111, (1930).

1508 Vgl. für das deutsche Recht so insbesondere auch Birkholz BB 1974, 271, 272; Schmidt, FR 1974, 485, 487 f.; siehe auch Flume, in FS Bosch, 1976, 191, 199 und Schulze-Osterloh, JbFSt 1978/79, 245, 256, die allerdings gegenüber der Rechtsprechung des BFH weniger strenge Anforderungen an die Mitunternehmergemeinschaft des Kindes stellen.

1509 Vgl. auch BFH v. 29.01.1976, IV R 73/73, BStBl. II 1976, S. 324 (Tz 41).

gestaltung des Gesellschaftsverhältnisses im Einzelfall Rechnung getragen werden kann. Das Steuerrecht muss hierbei auf die potenzielle Vielgestaltigkeit von Gesellschaftsverträgen reagieren, so dass es dem Steuergesetzgeber insoweit unmöglich ist, eine Reihe abschließender Kriterien festzusetzen, die für die Wertung der Gesellschaftsbeteiligung als Einkunftsquelle allein ausschlaggebend sind.¹⁵¹⁰ Wenn auch damit für die Steuerpflichtigen eine gewisse Rechtsunsicherheit hinsichtlich der steuerlichen Anerkennung des Gesellschaftsverhältnisses verbunden ist,¹⁵¹¹ ist dies – jedenfalls mit Blick auf Deutschland – vor dem Hintergrund einer gebotenen gleichmäßigen Besteuerung¹⁵¹² unvermeidbar.¹⁵¹³ Zudem bedienen sich beide Rechtsordnungen – die deutsche in Gestalt des Mitunternehmererfordernisses, die US-amerikanische in Gestalt der tatsächlichen Kapitalinhaberschaft – eines Anknüpfungsmerkmals, das gleichermaßen für fremde wie für persönlich verbundene Gesellschafter gilt. Eine potenzielle Diskriminierung von Familienangehörigen steht daher nicht im Raum.¹⁵¹⁴

Allerdings ist die in der deutschen Literatur geübte Kritik am Verständnis des Mitunternehmerkriteriums als Zurechnungsmerkmal und nicht als bloßes Qualifizierungsmerkmal nicht von der Hand zu weisen.¹⁵¹⁵ Aus der Verneinung der Mitunternehmereigenschaft des aufgenommenen Familienangehörigen folgt nicht zwangsläufig, dass diesem für steuerliche Zwecke überhaupt keine Einkünfte zugerechnet werden können. Festgestellt ist hiermit lediglich, dass dem Familienangehörigen nicht die Einkunftsquelle „Gesellschaftsbeteiligung“ zugewendet wurde, die zur Zurechnung von Gewinneinkünften führt. Die Beteiligung am Gesellschaftsvermögen kann aber durchaus die Zurechnung von Einkünften aus Kapitalvermögen nach sich ziehen.¹⁵¹⁶ Dies erkennt auch der BFH an und prüft im Anschluss an die Ablehnung der Mitunternehmereigenschaft,

1510 Dobroschke/Potthast, DB 1975, 1668, 1670.

1511 So die an dem Mitunternehmerkriterium geübte Kritik von Dobroschke/Potthast, DB 1975, 1668, 1670.

1512 Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rn. 96.

1513 Vgl. insbesondere Schmidt, FR 1974, 485, 488.

1514 Siehe zum deutschen Recht statt aller Buge, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 845.

1515 Insbesondere Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 16 Rn. 140 ff.; Groh, in Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen, DStJG 1 (1979), 97, 101 ff.; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 12 I 3 (S. 512 f.); Schütte, Die Familiengesellschaft, 1986, S. 219 ff.; Schulze-Osterloh, JbFSt 1978/79, 245, 253 ff.

1516 Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 16 Rn. 140 f.; Bitz, in L/B/P, EStG, 141. EL 2020, § 15 Rn. 22; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmens-

ob die Rechtsstellung des Familienangehörigen nicht zumindest derjenigen eines typisch stillen Beteiligten (§ 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG) entspricht. In der Literatur wird demgegenüber die Auffassung vertreten, dass ein Familienangehöriger in jedem Fall Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG, sei es als stiller Gesellschafter¹⁵¹⁷ oder als partiarischer Darlehensgeber¹⁵¹⁸, erzielt, sofern ihm nur eine unentziehbare Beteiligung am Vermögen der Gesellschaft eingeräumt wurde. Dem ist zwar zuzustimmen; allerdings muss die Annahme von Fremdkapital¹⁵¹⁹ als Einkunftsquelle gegenüber der Eigenkapitalbeteiligung eine eigenständige Einschätzung hinsichtlich des Umfangs der steuerrechtlich zulässigen Ergebniszurechnung zugunsten des Familienangehörigen nach sich ziehen. Gegenstand der vorliegenden Untersuchung ist allein der steuerrechtliche Gewinnanteil des Mitunternehmers. Mit Blick hierauf ist entscheidend, dass mittels des Mitunternehmerkriteriums nach dem Verständnis der Steuerpraxis bereits diejenigen Fälle aus dem Tatbestand der Mitunternehmerbesteuerung ausgeschieden werden, in denen die Rechtsstellung des Familienangehörigen für steuerliche Zwecke nicht als Unternehmerstellung gewertet werden kann. Im Umkehrschluss kann sich eine gesetzliche Regelung zur Höhe der steuerrechtlich zulässigen Ergebniszurechnung an einen Mitunternehmer auf die Grundlage stützen, dass dem Zurechnungssubjekt in ausreichendem Maße vermögensmäßige Rechte sowie mitbestimmungsrechtliche Befugnisse zustehen.

(2.) Die steuerrechtliche Anerkennung der Ergebniszurechnung der Höhe nach

Ist die steuerrechtliche Anerkennung der Ergebniszurechnung dem Grunde nach bejaht worden, stellt sich die Frage, ob auch die konkrete Höhe der Ergebniszurechnung an den Familienangehörigen für steuerliche Zwecke anzuerkennen ist. Insofern ist für steuerliche Zwecke ein angemessener Zurechnungsmaßstab zu bestimmen.

steuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 12 I 3 (S. 512); Schulze-Osterloh, JbFSt 1978/79, 245, 253 ff.

1517 Schulze-Osterloh, JbFSt 1978/79, 245, 257.

1518 Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 12 I 3 (S. 512).

1519 Siehe zur stillen Gesellschaft statt aller Roth, in Baumbach/Hopt, HGB, 39. Aufl. 2020, § 230 Rn. 21.

Die deutsche höchstrichterliche Rechtsprechung greift zur Lösung dieser Problematik auf die Beiträge der einzelnen Gesellschafter zum Gesellschaftszweck zurück und unterzieht die den Gesellschaftern hierfür eingeräumte Ergebniszuteilung im Grundsatz einem Fremdvergleich.¹⁵²⁰ Mit Blick auf die schenkweise Beteiligung eines im Unternehmen nicht mitarbeitenden nahen Familienangehörigen als Kommanditisten, typisch bzw. atypisch stillen Beteiligten oder Unterbeteiligten lehnt sie einen solchen Fremdvergleich mangels vergleichbarer Gestaltungen unter Fremden allerdings ab; stattdessen begrenzt sie die angemessene Ergebniszuteilung an den Familienangehörigen im Wege der Typisierung auf eine Gewinnquote, die auf längere Sicht zu einer Durchschnittsrendite von nicht mehr als 15 v.H. des gemeinen Werts der Beteiligung des Familienangehörigen führt. Diese Renditeobergrenze soll sich im Einzelfall sogar noch reduzieren, sofern der für die übrigen Gesellschafter zur Verfügung stehende Gewinn nicht ausreicht, um ihre Sonderleistungen gegenüber der Gesellschaft angemessen zu vergüten. Gleiches gilt nach der Rechtsprechung, wenn sich die aus der Zuteilung des Restgewinns resultierende Rendite der übrigen Gesellschafter bezogen auf den tatsächlichen Wert ihrer Beteiligung als niedriger erweist. Die Notwendigkeit einer solchen Renditeobergrenze begründet die Rechtsprechung mit dem Umstand, dass das Gewicht eines schenkweise aufgenommenen und nicht mitarbeitenden Familienangehörigen als Kommanditist, stiller Gesellschafter oder Unterbeteiligter lediglich durch seine Kapitalbeteiligung bestimmt werde. Auch wenn Sonderleistungen der übrigen Gesellschafter angemessen abgegolten würden, könne diese Kapitalbeteiligung in Bezug auf den noch verbleibenden Restgewinn nicht mit der nominellen Höhe, wie er sich im Kapitalanteil des Familienangehörigen widerspiegelt, berücksichtigt werden; andernfalls würde außer Acht gelassen, dass das Gewicht der Gesellschafterstellung in einer Personengesellschaft nicht wesentlich durch den Einsatz von Kapital, sondern hauptsächlich von persönlichen Leistungen der Gesellschafter geprägt sei und würden gerade diese persönlichen Leistungen der übrigen Gesellschafter bei einer Verteilung des Restgewinns im Verhältnis der Kapitalbeteiligungen vernachlässigt.¹⁵²¹

Mit den zahlreichen Stimmen in der Literatur¹⁵²² ist diese Rechtsprechung als verfehlt einzustufen. Wird der Familienangehörige als Mitunternehmer qualifiziert, ist es auch für steuerliche Zwecke gerechtfertigt, sei-

1520 Siehe hierzu oben Kapitel 3 D.I.1.b)aa).

1521 Zum Ganzen oben Kapitel 3 D.I.1.b)bb).

1522 Siehe zu den Literaturnachweisen oben Kapitel 3 D.I.1.b)dd).

nen Kapitalanteil unabhängig von der Art und Weise seiner Begründung als Eigenkapitalbeteiligung anzuerkennen. Diese ist nicht nur als Überlassung von Fremdkapital zu werten, die in Relation zu den persönlichen Leistungen der übrigen Gesellschafter gesetzt werden muss. Vielmehr vermittelt sie dem Familienangehörigen eine Teilhabe am Erfolg oder Misserfolg der Unternehmung.¹⁵²³

In Übereinstimmung mit der deutschen Rechtsprechung stellte auch der Gesetzesvorschlag der britischen Regierung zur Bestimmung der Angemessenheit der Ergebnisverteilung auf die von den einzelnen Gesellschaftern erbrachten Beiträge ab. Dabei ging der Gesetzentwurf allerdings nicht so weit, dass er auf der Grundlage einer Typisierung eine absolute Grenze für eine angemessene Ergebnisverteilung festsetzte. Maßgeblich sollte stets der einzelne Gesellschafterbeitrag in Relation zu den Beiträgen der anderen Gesellschafter sein. Aufgrund der Vielzahl möglicher Unternehmensgestaltungen und denkbarer Beitragsleistungen der Gesellschafter sah sich die britische Regierung nicht in der Lage, einzelne Beiträge und deren steuerliche Bewertung gesetzlich zu bestimmen. Nach den Regierungserläuterungen sollte die Wertung der Beiträge im jeweiligen Einzelfall vielmehr der Steuerpraxis überlassen bleiben. Als Orientierungshilfe hinsichtlich der im Wesentlichen zu berücksichtigenden Faktoren verwies die Regierung in ihren Erläuterungen – vergleichbar der Rechtsprechung des BFH – auf den Arbeitseinsatz, den Kapitalbeitrag sowie das Haftungsrisiko der einzelnen Gesellschafter. Dem Arbeitseinsatz eines Gesellschafter sollte diesbezüglich in Gestalt eines marktüblichen Entgelts, dem Kapitaleinsatz in Gestalt einer angemessenen Rendite Rechnung getragen werden. Darüber hinaus sollten Arbeits- und Kapitaleinsatz nach der Vorstellung der Regierung auch in Relation zu ihrer Bedeutung für den Gesellschaftsgegenstand gesetzt werden, ihre Bewertung mithin davon abhängen, ob die Gesellschaft hauptsächlich die Erbringung von Dienstleistungen oder den Einsatz von Kapital zum Gegenstand hat.¹⁵²⁴

Aus dem Scheitern des Gesetzesvorhabens der britischen Regierung lässt sich allerdings ersehen, dass ein Abstellen auf die Beiträge der Gesellschafter in Relation zueinander schlicht nicht praktikabel ist. Wäre der

1523 Insbesondere Böttcher/Beinert, DStR 1964, 683, 684, dies., DB 1965, 373, 377; Dobroschke/Potthast, DB 1975, 1718, 1722; Dornbach, FR 1976, 273, 276 f.; ders., FR 1978, 8, 14; Flume, DB 1973, 786, 789 ff.; Hallerbach, in Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl. 2005, Rn. 1497; Wolff, DB 1973, 95, 96; Westerfelhaus, DB 1997, 2033, 2035.

1524 Siehe hierzu oben Kapitel 3 D.I.3.b)aa).

Gesetzesvorschlag der Regierung umgesetzt worden, hätte die Ergebnisverteilung im Rahmen eines jeden Gesellschaftsverhältnisses für steuerliche Zwecke auf einen Beitragszusammenhang hin überprüft werden müssen. Nicht zuletzt wäre mit dem Gesetzesvorschlag der britischen Regierung für die Gesellschafter auch ein hoher Dokumentations- und Nachweisaufwand hinsichtlich der im Einzelnen erbrachten Beiträge verbunden gewesen. Vor diesem Hintergrund ist es durchaus nachvollziehbar, dass der BFH für die in Deutschland häufig auftretende Konstellation der schenkweisen Beteiligung eines Familienangehörigen im Wege der Typisierung für Rechtssicherheit sorgen wollte. Ungeachtet dessen stellen sich diese Praktikabilitätsabwägungen von vornherein nicht, wenn man erkennt, dass es hinsichtlich einer angemessenen Ergebnisverteilung nicht auf die Relation von Arbeits- und Kapitalbeiträgen der einzelnen Gesellschafter ankommt.

Die US-amerikanische Rechtsordnung geht denn auch einen anderen Weg als die höchstrichterliche Rechtsprechung in Deutschland und der Gesetzesentwurf der Regierung im Vereinigten Königreich. Nicht die Relation der Beiträge des schenkweise aufgenommenen Familienangehörigen zu den Beiträgen des Schenkers, sondern die allgemeinen Zurechnungsgrundsätze bestimmen dort die für steuerliche Zwecke angemessene Ergebnisverteilung. Entsprechend der *assignment of income doctrine* müssen Dienste des Schenkers gegenüber der Gesellschaft bei der Ermittlung seines Gewinnanteils angemessen berücksichtigt werden. Wie es einem selbstständig Erwerbstätigen verwehrt ist, durch Abtretung seines Gehaltsanspruchs der steuerlichen Einkünftezurechnung zu entgehen, soll auch ein selbstständig Erwerbstätiger seine Einkünfte nicht im Rahmen einer Personengesellschaft auf einen Familienangehörigen verlagern können.¹⁵²⁵ Soweit aber der Gewinn im Verhältnis von Schenker und Beschenktem nicht auf Dienstleistungen des Schenkers zurückzuführen ist, ist er beiden entsprechend dem Verhältnis ihrer Kapitalbeteiligungen zuzurechnen, unabhängig davon, ob es sich um einen geschenkten Kapitalanteil handelt oder nicht. Schließlich ist auch nach den allgemeinen Zurechnungsgrundsätzen die Verlagerung von Einkünften aus Vermögen durch Übertragung der Einkunftsquelle möglich.¹⁵²⁶ Ergänzend hierzu fordern die Regulatorien, dass im Fall einer *limited partnership* bei der Ergebnisverteilung zwi-

1525 Lyons/Repetti, Partnership Income Taxation, 5. Aufl. 2011, S. 88.

1526 Lyons/Repetti, Partnership Income Taxation, 5. Aufl. 2011, S. 88.

schen Schenker und Beschenktem auch dem unterschiedlichen Haftungsrisiko von *general* und *limited partner* Rechnung getragen wird.¹⁵²⁷

Das US-amerikanische und das deutsche Recht, wie es die höchstrichterliche Rechtsprechung versteht, entsprechen sich daher zunächst noch insofern, als bei der Ergebnisverteilung ein Arbeitseinsatz des Schenkers in angemessenem Maße abzugelten ist. Während aber die deutsche Rechtsprechung dem schenkweise beteiligten Familienangehörigen aus dem Restgewinn lediglich eine Verzinsung des tatsächlichen Werts seines Gesellschaftsanteils zubilligt, ist der Restgewinn nach dem US-amerikanischen Recht im Verhältnis der Kapitalbeteiligungen der Gesellschafter zu verteilen. Dieses Ergebnis stimmt mit der in großen Teilen der deutschen Literatur vertretenen Auffassung überein, wonach eine Verteilung des nach Abgeltung der Sonderleistungen verbleibenden Restgewinns im Verhältnis der Kapitalbeteiligungen der Gesellschafter als zwischen Fremden übliche Verteilungsgestaltung auch im Rahmen von Familienpersonengesellschaften anerkannt werden müsse.¹⁵²⁸ Das US-amerikanische Recht geht allerdings nicht so weit wie zum Teil Forderungen in der deutschen Literatur reichen, die jede beteiligungsgerechte Verteilung des Restgewinns als steuerlich zulässig anerkennen und das Gewinnbeteiligungsverhältnis allein anhand der gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen der Gesellschafter bestimmen wollen. Auf dieser Grundlage wird auch eine bezogen auf den Kapitalanteil des schenkweise aufgenommenen Gesellschafters überhöhte Beteiligung am Restgewinn anerkannt, während die US-amerikanische Rechtsordnung dies in § 704(e)(1) IRC nur für die Person des Schenkers akzeptiert.¹⁵²⁹

Der Rückgriff des US-amerikanischen Rechts auf die Grundsätze der *assignment of income doctrine* für Zwecke eines steuerlichen Korrekturmaßstabes lässt sich als sachgerechter Ansatz auf die deutsche Rechtsordnung übertragen.¹⁵³⁰ Auch dort müssen Einkünfte, die auf der persönlichen Leistung des Schenkers beruhen, in seiner Person steuerlich erfasst werden, um das allgemeine System der Einkünftezurechnung unter Einhaltung des verfassungsrechtlichen Gebots einer gleichmäßigen Besteuerung mit Bezug auf Personengesellschaften zu wahren.¹⁵³¹ Es muss daher zulässig sein,

1527 Siehe zum Ganzen oben Kapitel 3 D.I.2.a)bb).

1528 Siehe zu den Literaturstimmen oben Kapitel 3 D.I.1.b)dd).

1529 Flume, DB 1973, 786, 792; ders., StbJb 1967/77, 43, 68 f.; ebenso Dornbach, FR 1976, 273, 286; Düchting BB 1964, 589, 590 f.

1530 Vgl. zur Vorzugswürdigkeit des US-amerikanischen Rechts auch Schütte, Die Familiengesellschaft, 1986, S. 249 ff.

1531 Siehe hierzu bereits oben Kapitel 3 D.I.4.a).

die persönlichen Leistungen des Schenkers im Einzelfall zu berücksichtigen und die vereinbarte Ergebnisverteilung gegebenenfalls zu korrigieren. Das US-amerikanische Recht berücksichtigt hinsichtlich der angemessen abzugelenden Leistungen des Schenkers allerdings allein die Erbringung von Diensten (*services rendered to the partnership*).¹⁵³² Es geht damit nicht so weit wie die Rechtsprechung des BFH oder der Gesetzesvorschlag der britischen Regierung, die jeweils die Mannigfaltigkeit der zu berücksichtigenden Gesellschafterbeiträge betonen. So hat der BFH neben dem Arbeitseinsatz eines Gesellschafters beispielhaft auf die Einbringung eines angesehenen Namens, die Seriosität, Kreditwürdigkeit oder die Kunst der Menschenbehandlung verwiesen.

All diese Faktoren stellen zwar in der Person eines Gesellschafters begründete Leistungen dar, auch wenn sie in mancher Hinsicht nur als Reflex persönlicher Eigenschaften in Erscheinung treten. Sie entziehen sich jedoch für steuerliche Zwecke einer Bewertung. Inwieweit der Gewinn der Gesellschaft auf solche Merkmale zurückzuführen ist, lässt sich nicht ermitteln.¹⁵³³ Das US-amerikanische Recht stellt daher zu Recht nur auf bewertbare *services* (§ 704(e)(1) IRC) ab. Allerdings findet sich weder im Internal Revenue Code noch in den Richtlinien eine weitergehende Definition, welche Leistungen als *services* einzuordnen sind. Mit Blick auf das deutsche Recht erscheint es sachgerechter, nicht den entsprechenden Begriff der „Dienste“ zu wählen, sondern den in der deutschen Rechtsprechung und Literatur gebräuchlichen Ausdruck der „Sonderleistung“¹⁵³⁴ heranzuziehen. Mit diesem Begriff werden sämtliche besonderen Leistungen eines Gesellschafters einbezogen.¹⁵³⁵ Beispielhaft fasst die Rechtsprechung hierunter Arbeitsleistungen, insbesondere die Geschäftsführung, aber auch die Übernahme des Haftungsrisikos.¹⁵³⁶ Auf diesem Wege kann somit auch der unterschiedlichen Rechtsstellung von Komplementären

1532 Siehe hierzu oben Kapitel 3 D.I.2.a)bb).

1533 Breidenbach, DB 1973, 545, 545; Dobroschke/Potthast, DB 1975, 1718, 1722; Wolff, DB 1973, 95, 96.

1534 Z.B. BFH v. 5.11.1985, VIII R 275/81, BFH/NV 1986, S 327 (Tz. 71); BFH v. 29.3.1973, IV R 158/68, BStBl. II 1973, 489 (Tz. 35); BFH v. 29.5.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 31); Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 192, C 200; Dobroschke/Potthast, DB 1975, 1718, 1720; Dornbach, FR 1976, 273, 286.; Flume, DB 1973, 786, 792; ders., StbJb 1976/77, 43, 66.

1535 Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 192.

1536 Z.B. BFH v. 5.11.1985, VIII R 275/81, BFH/NV 1986, S 327 (Tz. 71); BFH v. 29.3.1973, IV R 158/68, BStBl. II 1973, 489 (Tz. 35).

und Kommanditisten Rechnung getragen werden. Daneben würde es der Finanzverwaltung ermöglicht, im Rahmen dieses Begriffs – bezogen auf den jeweiligen Einzelfall – jede besondere Leistung des Schenkers, die einer Bewertung zugänglich ist, zu berücksichtigen. Ebenfalls sachgerecht ist die Forderung des § 704(e)(1) IRC nach einer *angemessenen Vergütung* (*reasonable compensation*) von Leistungen des Schenkers. Der wertungsoffene Begriff der Angemessenheit lässt der Finanzbehörde den nötigen Spielraum, um den jeweiligen Einzelfall beurteilen zu können. Dabei lässt sich die Angemessenheit der Vergütung anhand fremdüblicher Maßstäbe bestimmen.¹⁵³⁷ Insbesondere können hierüber auch diejenigen Fälle einer sachgerechten Lösung zugeführt werden, in denen der gesamte Gesellschaftsgewinn im Wesentlichen auf dem persönlichen Einsatz des Schenkers und nicht auf dem Gesellschaftskapital beruht. In der deutschen Literatur wird diesbezüglich argumentiert, dass ein Unternehmensgewinn, an dem der schenkweise aufgenommene Gesellschafter beteiligt werden könnte, in solchen Fällen gar nicht existiere. Vielmehr würde der Beteiligungsschenker den durch seine persönliche Leistung erwirtschafteten Gewinn in unzulässiger Weise auf die Gesellschaft verlagern.¹⁵³⁸ Eine spezielle Korrekturvorschrift, die nach der hier propagierten Herangehensweise auf eine angemessene Vergütung erbrachter Sonderleistungen abstellte, würde zum selben Ergebnis führen. So ergäbe eine Beurteilung des Einzelfalls, dass der Gesellschaftsgewinn allein auf den Arbeitseinsatz des Beteiligungsschenkers zurückzuführen wäre, mit der Folge, dass eine angemessene Vergütung die Zuweisung des gesamten Gesellschaftsgewinns an den Beteiligungsschenker nach sich zöge.

Zu Recht ergänzen die US-amerikanischen Richtlinien den Tatbestand der Korrekturvorschrift noch um den Zusatz, dass – sofern vorhanden – auch Dienstleistungen des Beschenkten angemessen zu vergüten sind.¹⁵³⁹ Diese Erwägung muss auch für das deutsche Recht gelten: So wie persönliche Leistungen des Schenkers angemessen abgegolten werden, müssen gleichermaßen auch Sonderleistungen des Beschenkten berücksichtigt werden.

Soweit aber entsprechende Sonderleistungen angemessen abgegolten wurden, ist es entgegen der Auffassung des BFH nicht gerechtfertigt, den

1537 Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 192; Meyer-Kopitz, DStZ 1996, 265, 275; Schmid, DStR 1995, 1977, 1980.

1538 Flume, DB 1973, 786, 792; im Anschluss hieran Dornbach, FR 1976, 273, 285 f.; ders., FR 1978, 8, 10.

1539 Siehe hierzu oben Kapitel 3 D.I.2.a)bb).

Kapitalbeitrag des schenkweise beteiligten Gesellschafters im Hinblick auf die Verteilung des restlichen Gewinns in Relation zu den persönlichen Leistungen der übrigen Gesellschafter zu setzen und dem Beschenkten nur eine angemessene Kapitalrendite zuzubilligen.¹⁵⁴⁰ Das US-amerikanische Recht zieht aus der Feststellung der tatsächlichen Kapitalinhaberschaft des schenkweise aufgenommenen Gesellschafters richtigerweise den Schluss, dass dieser an dem nach Abgeltung von Sonderleistungen verbleibenden Gewinn auch im Umfang seiner Beteiligung partizipieren darf.¹⁵⁴¹ Das deutsche Recht kann sich hierbei auf dieselbe Grundlage wie das US-amerikanische Recht stützen, wurde doch – wenn die Höhe der Ergebniszuteilung in Rede steht – bereits festgestellt, dass der schenkweise beteiligte Gesellschafter als Mitunternehmer einzustufen ist. Aus den hiermit verbundenen unternehmerischen Rechten lässt sich auch im deutschen Recht ableiten, dass dem Beschenkten das Unternehmen im Umfang seiner Beteiligung tatsächlich „gehört“¹⁵⁴². Wie die schenkweise Übertragung von Vermögen die Zurechnung der aus dem Vermögen fließenden Einkünfte an den Beschenkten nach sich zieht, muss auch bei Personengesellschaften die Aufnahme eines Gesellschafters seine Teilhabe an den Unternehmensgewinnen im Umfang seiner Beteiligung ermöglichen, unabhängig von der Art und Weise der Beteiligungsbegründung.¹⁵⁴³

Die US-amerikanischen Richtlinien stellen hinsichtlich der Verteilung des Restgewinns, der nach angemessener Vergütung von Diensten verbleibt, auf das Verhältnis der Anteile von Schenker und Beschenktem am Gesellschaftskapital ab.¹⁵⁴⁴ Präzisierende Vorgaben zur Bestimmung dieser Anteile sind in den Richtlinien nicht zu finden. In der US-amerikanischen Steuerrechtsliteratur werden insbesondere zwei Ansätze hervorgehoben. Zum einen könne für das Verteilungsverhältnis ausschließlich auf die Kapitaleinlagen von Schenker und Beschenktem abgestellt wer-

1540 Siehe zu den gleichlautenden Stimmen aus der deutschen Literatur oben Kapitel 3 D.I.1.b)dd).

1541 So auch Schütte, Die Familiengesellschaft, 1986, S. 255.

1542 Flume, DB 1973, 786, 790.

1543 Insbesondere Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 16 Rn. 206; Buge in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 896; Carlé/Halm, KÖSDI 2000, 12383, 12390 f.; Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. C 202; Dobroschke/Pothast, DB 1975, 1718, 1719; Flume, DB 1973, 786, 791; ders., StbJb 1976/77, 43, 59 ff.; Hallerbach, in Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl. 2005, Rn. 1497; Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 225; Schmid, DStR 1995, 1977, 1981.

1544 Siehe hierzu oben Kapitel 3 D.I.2.a)bb).

den. Um diese aus ihren Kapitalkonten ablesen zu können, sei – neben der Erfassung der Kapitaleinlage auf dem *capital account* – die Führung eines *drawing accounts* erforderlich, auf dem Gewinn- bzw. Verlustzuweisungen sowie Entnahmen der Gesellschafter berücksichtigt werden.¹⁵⁴⁵ Ebenso wird es aber für zulässig und sogar vorzugswürdig erachtet, auf ein einheitliches variables Kapitalkonto abzustellen und das maßgebliche Umverteilungsverhältnis zwischen Schenker und Beschenktem anhand der Kapitalkontenstände bezogen auf das betreffende Wirtschaftsjahr zu ermitteln.¹⁵⁴⁶ In diesem Fall bringen die Kapitalkontenstände in ihrem Verhältnis zueinander aber die Beteiligungsquote nicht zwingend in der vereinbarten Höhe zum Ausdruck, wenn sie in der Vergangenheit durch in der Höhe unterschiedlich vorgenommene Entnahmen und Gewinnzuweisungen nicht im selben Verhältnis berührt wurden.¹⁵⁴⁷ Dieser Ansatz ist daher mit Blick auf das deutsche Recht abzulehnen. Wenn auch für die deutsche Steuerrechtsordnung eine Verteilung des Restgewinns vergleichbar der US-amerikanischen Rechtsauffassung Geltung erlangen soll, weil sich der Schenker eines Teils seiner Vermögensbeteiligung begeben hat, kann als Bezugsgröße einer angemessenen Gewinnzuweisung eben nur dieser schenkweise übertragene Vermögensteil herangezogen werden.¹⁵⁴⁸ Dieser bestimmt sich nach dem gesellschaftsrechtlich bestimmten Teil der Beteiligung am Vermögen, wie er der Schenkung zugrunde gelegt wurde.¹⁵⁴⁹ Das kann, muss aber nicht mit dem Kapitalkontenstand eines Gesellschafters in der Bilanz übereinstimmen. Wie bereits ausgeführt,¹⁵⁵⁰ ist der bilanziell ausgewiesene Kapitalanteil nur eine Bilanzziffer und kein eigener Vermögenswert. In der Darstellung der Bilanz, als Gegenüberstellung des Vermögens und der Schulden (§ 242 Abs. 1 HGB), bringt der als Eigenkapital errechnete Saldo nur den Wert des Reinvermögens zum Ausdruck. Sind in einer Gesellschaft mehrere Gesellschafter an diesem Reinvermögen beteiligt und demzufolge das Kapital auf mehrere Personen

1545 Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 2.02. (2) (c) (ii).

1546 Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 2.02. (2) (c) (iii).

1547 Flume, DB 1973, 786, 787; K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 47 III 2 c (S. 1383 f.).

1548 Ebenso Dobroschke/Potthast, DB 1975, 1718, 1724; Hallerbach, in Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl. 2005, Rn. 1487, 1497; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 12 II (S. 513).

1549 Vgl. auch Dobroschke/Potthast, DB 1975, 1718, 1724.

1550 Siehe oben Kapitel 2 A.I.2.g.aa).

aufzugliedern, sagt der jeweilige Kapitalanteil nichts über die Höhe des Beteiligungsanteils aus. Er ist nur Ausdruck des anteiligen Buchwerts am Reinvermögen der Gesellschaft und gibt keinen Aufschluss auf die am Vermögen (einschließlich etwaiger stiller Reserven) gesellschaftsrechtlich vereinbarte Beteiligungsquote.

Bezogen auf die schenkweise erlangte Vermögensbeteiligung kann der Anteil am Restgewinn für den Beschenkten nicht überproportional ausgestaltet werden. Da eventuell erbrachte Sonderleistungen des Beschenkten bereits angemessen vergütet wurden, ist schlicht kein sachlicher Grund erkennbar, warum dem Beschenkten eine im Verhältnis zum Schenker erhöhte Restgewinnbeteiligung zustehen sollte.¹⁵⁵¹ Die schenkweise Beteiligung am Unternehmen rechtfertigt zwar eine Teilhabe des Beschenkten am Gesellschaftserfolg, jedoch nur im Umfang der auf ihn übertragenen Vermögensbeteiligung, da sich der Schenker nur insoweit seiner Einkunftsquelle begeben hat.

Mit Blick auf die Person des Schenkers, erklärt die US-amerikanische Rechtsordnung allerdings eine überproportionale Restgewinnbeteiligung für zulässig.¹⁵⁵² Vor dem Hintergrund, dass im Fall einer schenkweisen Aufnahme eines Gesellschafters Einkommensverschiebungen vom Schenker in Richtung auf den Beschenkten unterbunden werden sollen, ist dies sachgerecht. Es ist nicht als steuermisbräuchlich einzuordnen, dass etwa ein Elternteil sein Kind zum Zwecke der Heranführung an das Unternehmen bereits jetzt am Gesellschaftsvermögen beteiligen, sich zugleich aber ein überproportionales Gewinnbezugsrecht vorbehalten möchte.¹⁵⁵³

d) Der entgeltlich begründete Beteiligungserwerb

Die Problematik der Einkünfteverlagerung auf Familienangehörige beschränkt sich aber nicht nur auf schenkweise eingeräumte Beteiligungen und der auf sie entfallenden Gewinnbezugsrechte. Ungeachtet des Rechtsgrundes eines Beteiligungserwerbs, besteht im Fall des Interessengleichlaufs zwischen Gesellschaftern immer auch der Anreiz, die unterschiedliche Zuweisung von Gewinnen an steuerlichen Aspekten auszurichten. Erwirbt ein Angehöriger eine Beteiligung an einer Familienpersonengesellschaft aus eigenen finanziellen Mitteln, stellt sich ebenso die Frage

1551 Vgl. auch Dobroschke/Pothast, DB 1975, 1718, 1724.

1552 Siehe hierzu oben Kapitel 3 D.I.2.a)bb).

1553 Vgl. Flume, DB 1973, 786, 787.

nach der steuerlichen Anerkennung der Gewinnverteilungsabrede wie im Fall der schenkweise begründeten Gesellschafterstellung.¹⁵⁵⁴

In den USA zielt die Rechtsordnung im Wesentlichen darauf ab, missbräuchliche Gestaltungen zur Umgehung des Anwendungsbereichs der Korrekturvorschrift des § 704(e)(1) IRC zu verhindern. So wird befürchtet, dass Familienangehörige den Beteiligungserwerb gezielt als Kauf und nicht als Schenkung ausgestalten, um § 704(e)(1) IRC zu umgehen, der seinem Wortlaut nach nur auf schenkweise begründete Gesellschaftsbeteiligungen abstellt. Speziell mit Bezug auf Familienangehörige ordnet daher Unterabsatz (2) des § 704(e) IRC an, dass ein Anteilskauf von einem Familienangehörigen für Zwecke des § 704(e)(1) IRC als Schenkung gilt, ungeachtet dessen, woher die Mittel für den Anteilskauf stammen.

Daneben erfassen die Richtlinien auch den Erwerb einer Beteiligung gegen Einlage als Beteiligungsschenkungen für den Fall, dass die für die Einlage erforderlichen Mittel von einem anderen Gesellschafter kurz zuvor schenkweise überlassen wurden. Zudem fingieren die Richtlinien im Fall einer Kettenschenkungen für Zwecke der Anwendung des § 704(e)(1) IRC ein Schenkungsverhältnis auch zwischen dem Anfangs- und Endglied in der Kette.¹⁵⁵⁵

Vollzieht sich der Beteiligungserwerb eines Familienangehörigen demgegenüber mittels einer Einlage aus eigenem, nicht kurz zuvor schenkweise erhaltenem Vermögen, ist der Anwendungsbereich des § 704(e)(1) IRC nicht eröffnet, da Unterabsatz 2 nur einen Anteilskauf von einem Familienangehörigen, nicht aber den Erwerb einer Beteiligung gegen Einlage erfasst. Ob insoweit eine andere Rechtsgrundlage für eine Korrektur der Verteilungsabrede herangezogen werden kann, ist in der US-amerikanischen Steuerpraxis ungeklärt.¹⁵⁵⁶

Bei Einführung einer dem US-amerikanischen Recht vergleichbaren generellen Regelung zur schenkweisen Einräumung von Beteiligungen auch im deutschen Recht, wäre allerdings eine dem § 704(e)(2) IRC vergleichbare Vorschrift entbehrlich. Im deutschen Recht ließen sich Fälle, in denen Familienangehörige den Anwendungsbereich einer möglichen Vorschrift zur Beteiligungsschenkungen durch eine missbräuchliche Gestaltung zu umgehen suchen, mittels der Generalklausel des § 42 AO einer sachgerechten Lösung zuführen. § 42 AO erlaubt es stets, den von den Parteien bezweckten und erreichten wirtschaftlichen Gehalt der Gestaltung

1554 Flume, DB 1973, 786, 791.

1555 Siehe zum Ganzen oben Kapitel 3 D.I.2.a)bb) und b).

1556 Siehe oben Kapitel 3 D.I.2.b).

in den Blick zu nehmen.¹⁵⁵⁷ Die Mittelzuwendung zum anschließenden Erwerb einer Beteiligung, sei es durch Erwerb eines Gesellschaftsanteils oder gegen Einlage in das Gesellschaftsvermögen, ist auf dieser Grundlage als unangemessene Gestaltung einzustufen, da die Parteien in wirtschaftlicher Hinsicht die schenkweise Zuwendung der Gesellschaftsbeteiligung anstreben und verwirklichen. Ebenso ist im Fall der Kettenschenkung, bei der der Zuwendende die Beteiligung zunächst dem Zuwendungsempfänger einräumt und dieser sie anschließend an einen Dritten weiterschwenkt, auf der Grundlage des § 42 AO ein Schenkungsverhältnis zwischen dem Zuwendenden und dem Dritten zu fingieren¹⁵⁵⁸, sofern die Parteien als Endergebnis von vornherein die Zuwendung der Beteiligung an den Dritten beabsichtigten.¹⁵⁵⁹

Setzt ein Familienangehöriger demgegenüber eigene, nicht zuvor schenkweise erhaltene Mittel zum Erwerb seiner Beteiligung ein, lässt sich der Anwendungsbereich der speziellen Korrekturvorschrift nicht über den Weg des § 42 AO eröffnen, ist doch ein im Vergleich zu einer Beteiligungsschenkung gänzlich anderer wirtschaftlicher Sachverhalt verwirklicht. Verteilungsabreden zwischen persönlich verbundenen Gesellschaftern, die ihre Beteiligung aus nicht schenkweise erlangten Mitteln erworben haben, fallen unter die allgemeine Vorschrift des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG, die nach dem hier vertretenen Ansatz allein an den zivilrechtlichen Verteilungsschlüssel anknüpft. Will man der Gefahr von Einkünfterverlagerungen zwischen Familienangehörigen auch mit Blick auf einen entgeltlichen Beteiligungserwerb begegnen, könnte man daher erwägen, eine Korrekturvorschrift speziell für Familienangehörige zu normieren, wie sie auch das US-amerikanische Recht vorsieht. Allerdings greift der US-amerikanische Ansatz, den Anwendungsbereich einer solchen Korrekturvorschrift nur auf einen käuflichen Beteiligungserwerb zu erstrecken, jedenfalls in Bezug auf die deutsche Rechtsordnung zu kurz. Die Gefahr von Einkünfterverlagerungen zwischen Familienangehörigen besteht gleichermaßen für den Fall, dass der Beteiligungserwerb im Wege einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen vollzogen wird. Eine gleichmäßige Erfassung problematischer Fallgestaltungen würde daher voraussetzen, dass sämtliche Formen des Beteiligungserwerbs einer Regelung zugeführt würden.

1557 Siehe hierzu bereits oben Kapitel 3 A.I.3.b).

1558 § 42 Abs. 1 S. 3 AO.

1559 So mit Bezug zum Schenkungssteuerrecht auch BFH v. 14.03.1962, II 218/59 U, BStBl. III 1962, S. 206 (Tz. 9).

Die Suche nach einer Lösung für den entgeltlichen Beteiligungserwerb bei familiär verbundenen Gesellschaftern kann in Deutschland jedoch auf die dort existierende und vom BVerfG als verfassungsgemäß eingestufte¹⁵⁶⁰ ständige Rechtsprechung des BFH zu Schuldverträgen zwischen nahen Familienangehörigen zurückgreifen.¹⁵⁶¹ Um private Zuwendungen zwischen diesen Personen aufzudecken, überprüft die Rechtsprechung die Höhe der im Schuldvertrag vereinbarten Vergütung auf ihre Fremdüblichkeit hin.¹⁵⁶² Diese Vergleichsprüfung setzt sie für Familienpersonengesellschaften im Fall eines entgeltlichen Beteiligungserwerbs konsequent um und untersucht auch dort die Angemessenheit der Verteilungsabrede im Wege eines Fremdvergleichs.¹⁵⁶³ Eine so geartete Überprüfung der gesellschaftsrechtlichen Ergebnisverteilungsabrede auf ihre betriebliche Veranlassung hin fügt sich, wie zu zeigen sein wird, in das im Rahmen dieser Untersuchung vorzuschlagende Regelungskonzept ein.¹⁵⁶⁴

II. Wirtschaftliche Interessenverflechtungen zwischen den Gesellschaftern

1. Deutschland

Die Problematik des Interessengleichlaufs offenbart sich in der deutschen Steuerpraxis nicht nur bei Gewinnverteilungen unter nahen Angehörigen, sondern gleichermaßen auch bei wirtschaftlichen Interessenverflechtungen zwischen Gesellschaftern, wenn an einer Personengesellschaft eine Kapitalgesellschaft dergestalt beteiligt ist, dass die Gesellschafter beider Gesellschaften ihre gleichlaufenden Interessen sowohl in der Kapitalgesellschaft als auch in der Personengesellschaft durchsetzen können.¹⁵⁶⁵ Eine so ausgestaltete Verflechtung findet sich hauptsächlich in der äußerst be-

1560 BVerfG v. 27.11.2002, 2 BvR 483/00, HFR 2003, S. 171 (Tz. 2); BVerfG v. 15.08.1996, 2 BvR 3027/95, DB 1996, S. 2470 (Tz. 21); BVerfG v. 7.11.1995, 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34; (Tz. 21 ff).

1561 Siehe z.B. BFH v. 3.03.2004, X R 14/01, BStBl II 2004, S. 826 (Tz. 17); BFH v. 13.07.1999, VIII R 29/97, BStBl II 2000, S. 386 (Tz. 11 ff.); BFH v. 16.12.1998, X R 139/95, BFH/NV 1999, S. 780 (Tz. 32 ff.); BFH v. 10.04.1990, VIII R 289/84, BStBl II 1990, S. 741 (Tz. 12); BFH v. 17.07.1984, VIII R 69/84, BStBl II 1986, 48 (Tz. 11); BFH v. 22.03.1972, I R 152/70, BStBl II 1972, 614 (Tz. 9).

1562 Siehe die Nachweise in Fn. 1561.

1563 Siehe hierzu oben Kapitel 3 D.I.1.b)aa).

1564 Siehe hierzu unten Kapitel 4 A.III. und C.

1565 Grundlegend BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 33).

liebten¹⁵⁶⁶ Gesellschaftsform der GmbH & Co. KG und speziell dort in Form der sog. „beteiligungsidentischen“¹⁵⁶⁷ GmbH & Co. KG.¹⁵⁶⁸ Die Kommanditisten sind hier zugleich Anteilseigner der als Komplementärin beteiligten GmbH, wobei ihr Beteiligungsverhältnis in der GmbH und der KG regelmäßig dasselbe ist.¹⁵⁶⁹ Darüber hinaus ist von wirtschaftlichen Interessenverflechtungen aber nicht nur dann auszugehen, wenn die gleichen Gesellschafter an beiden Gesellschaften beherrschend beteiligt sind.¹⁵⁷⁰ Es wird seitens der höchstrichterlichen Rechtsprechung als ausreichend angesehen, wenn bei ungleichen Beteiligungsverhältnissen an der GmbH und der KG „die Gesellschafter der KG gemeinsam in der Lage sind, ihre gleichlaufenden Interessen in der KG und in der GmbH zu verwirklichen“¹⁵⁷¹. In dieser Konstellation sind die GmbH und die Kommanditisten mit den Worten des BFH „wirtschaftlich identisch“¹⁵⁷².

Die Wahl dieser Rechtsform basiert nicht zuletzt auf gesellschaftsrechtlichen Vorteilen, die in einer Verknüpfung der flexiblen Gestaltungsmöglichkeiten einer Personengesellschaftsstruktur mit der für die Kapitalgesellschaft typischen Haftungsbeschränkung gesehen werden.¹⁵⁷³ Daneben spielen aber auch steuerliche Erwägungen eine Rolle.¹⁵⁷⁴ Vor allem die mit der transparenten Behandlung von Personengesellschaften für die beteiligten natürlichen Personen einhergehende ausschließliche steuerliche Belastung der Gewinne mit ihrem persönlichen Steuersatz sowie die Möglichkeit der direkten Zuweisung von Verlusten und deren Verrechnung im Wege des horizontalen und vertikalen Verlustausgleichs werden als er-

1566 Mueller-Thuns, in Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG, 22. Aufl. 2020, § 1 Rn. 7; Roth, in Baumbach/Hopt, HGB, 39. Aufl. 2020, Anh § 177 Rn. 2.

1567 Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 1 Rn. 3; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 700.

1568 Fischer, in Westermann/Wertenbruch, Handbuch Personengesellschaften, 76. EL 2020, § 10 Rn. 1208; Gummert, in MHdB GesR II, 5. Aufl. 2019, § 49 Rn. 8.

1569 Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 1 Rn. 3.

1570 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 32).

1571 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 33).

1572 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 32).

1573 Fischer, in Westermann/Wertenbruch, Handbuch Personengesellschaften, 76. EL 2020, § 10 Rn. 1201; Gummert, in MHdB GesR II, 5. Aufl. 2019, § 49 Rn. 9; Mueller-Thuns, in Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG, 22. Aufl. 2020, § 1 Rn. 7, § 2 Rn. 1 f., 22; Roth, in Baumbach/Hopt, HGB, 39. Aufl. 2020, Anh § 177a Rn. 3.

1574 Vgl. hierzu ausführlich Röder, RabelsZ 78 (2014), 109, 130 ff.

strebenswert angesehen.¹⁵⁷⁵ Steuerliche Motive können denn auch die Ergebnisverteilung zwischen der Komplementär-GmbH und den Kommanditisten bestimmen. So sieht der BFH in der wirtschaftlichen Identität von GmbH und Kommanditisten die Gefahr begründet, dass die Ergebnisverteilung der Gesellschafter nicht allein durch ihre Beiträge im Rahmen der KG, sondern auch durch die außerhalb des Personengesellschaftsverhältnisses bestehende Gesellschaftsbeziehung zur GmbH bestimmt wird. Wie bei nahen Angehörigen unterzieht die höchstrichterliche Rechtsprechung die vereinbarte Ergebnisverteilung daher im Falle wirtschaftlich identischer Gesellschafter für steuerliche Zwecke einer Angemessenheitsprüfung.¹⁵⁷⁶ Maßgeblich ist hiernach, in welchem Umfang eine GmbH, deren Anteilseigner fremde Gesellschafter sind, bei sonst gleichen Verhältnissen am Gewinn der KG beteiligt worden wäre.¹⁵⁷⁷

Die höchstrichterliche Rechtsprechung hatte in Deutschland diesbezüglich eine Reihe von Fallgestaltungen zu beurteilen, bei denen der Gewinnanteil der GmbH von der Finanzverwaltung als zu niedrig beanstandet worden war.¹⁵⁷⁸ Das Streben der Gesellschafter, die Gewinnbeteiligung der GmbH möglichst gering zu halten, lag vor allem vor Einführung

1575 Gummert, in MHdB GesR II, 5. Aufl. 2019, § 49 Rn. 8; Röder, *RabelsZ* 78 (2014), 109, 131.

1576 Grundlegend BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 32 ff.); vgl. auch BFH v. 18.06.2015, IV R 5/12, BStBl. II 2015, S. 935 (Tz. 33 f.); BFH v. 21.09.2000, IV R 50/99, BStBl. II 2001, S. 299 (Tz. 25 f.); BFH v. 23.08.1990, IV R 71/89, BStBl. II 1991, S. 172 (Tz. 7 ff.); BFH v. 24.07.1990, VIII R 290/84, BFH/NV 1991, S. 191 (Tz. 30); BFH v. 3.02.1977, IV R 122/73, BStBl. II 1977, S. 346 (Tz. 16); BFH v. 25.04.1968, VI R 279/66, BStBl. II 1968, S. 741 (Tz. 7); BFH v. 26.06.1964, VI 296/62 U, BStBl. III 1964, S. 619 (Tz. 7).

1577 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 37). Zustimmend etwa Binz/Sorg, *GmbH & Co. KG*, 12. Aufl. 2018, § 16 Rn. 156; Bitz, in *L/B/P, EStG*, 141. EL 2020, § 15 Rn. 49; Bode, in Blümich, *EStG/KStG/GewStG*, 151. EL 2020, § 15 EStG Rn. 290; Bodden, in Korn, *EStG*, 122. EL 2020, § 15 Rn. 501; Desens/Blischke, in *K/S/M, EStG*, 306. EL 2020, § 15 Rn. F 196; Eckl, in Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, *Handbuch GmbH & Co. KG*, 22. Aufl. 2020, § 6 Rn. 170; Wacker, in Schmidt, *EStG*, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 722 f.; Winter, in Lange/Bilitewski/Götz, *Personengesellschaften im Steuerrecht*, 10. Aufl. 2018, Rn. 4621.

1578 Z.B. BFH v. 3.02.1977, IV R 122/73, BStBl. II 1977, S. 346 (Tz. 3 ff.); BFH v. 25.04.1968, VI R 279/66, BStBl. II 1968, S. 741 (Tz. 1); BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 1, 37, 68); BFH v. 15.11.1967, IV R 244/66, BStBl. II 1968, S. 175 (Tz. 1); BFH v. 15.11.1967, IV R 2/67, BStBl. II 1968, S. 175 (Tz. 3); BFH v. 15.11.1967, IV R 241/66, BStBl. II 1968, S. 307 (Tz. 1, 4).

des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens im Jahr 1977¹⁵⁷⁹ in der ertragsteuerlichen Doppelbelastung durch Körperschaft- und Einkommensteuer begründet.¹⁵⁸⁰ Aber auch nach der gegenwärtig gültigen Einkommensteuerrechtslage, die der körperschaftsteuerlichen Vorbelastung der Gewinne im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens¹⁵⁸¹ bzw. der Abgeltungssteuer¹⁵⁸² Rechnung trägt, ist die Motivation, die Gewinnbeteiligung der GmbH so gering wie möglich zu halten, nicht vollkommen beseitigt worden.¹⁵⁸³ Die Praxisliteratur empfiehlt entsprechende Gestaltungen insbesondere in Fällen, in denen die Kommanditisten beabsichtigen, den gesamten Gewinn der KG zu entnehmen, statt ihn in der Gesellschaft zu belassen.¹⁵⁸⁴

Der BFH hat vor diesem Hintergrund für steuerliche Zwecke einen Mindestumfang bestimmt, in dem die GmbH an den Gewinnen der KG zu beteiligen ist. Dabei geht er vom „Regelfall“ aus, in dem die Beiträge der GmbH auf die Führung der Geschäfte der KG, die Übernahme der persönlichen Haftung und die Leistung einer Kapitaleinlage beschränkt sind.¹⁵⁸⁵

Der Geschäftsführung der GmbH sei insoweit allerdings kein großes Gewicht beizumessen, da die Stellung der GmbH als Geschäftsführerin nur formaler Natur sei und die tatsächliche Geschäftsführung durch die Kommanditisten als Geschäftsführer der GmbH erfolge. Eine über den Auslagenersatz hinausgehende Vergütung für die Geschäftsführungstätigkeit der GmbH sei daher nicht geboten.¹⁵⁸⁶

1579 Das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren wurde durch das Körperschaftsteuer-Reformgesetz vom 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597) eingeführt.

1580 Gummert, in *MHdB GesR II*, 5. Aufl. 2019, § 49 Rn. 8; Mueller-Thuns, in *Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG*, 22. Aufl. 2020, § 1 Rn. 13; Röder, *RabelsZ* 78 (2014), 109, 134 f.; ders., 21 *Florida Tax Review* (2018), 762, 780 f.

1581 § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG; zum Begriff statt aller Teufel, in *Lüdicke/Sistermann, Unternehmensteuerrecht*, 2. Aufl. 2018, § 2 Rn. 78.

1582 § 32d Abs. 1 EStG; zum Begriff statt aller Teufel, in *Lüdicke/Sistermann, Unternehmensteuerrecht*, 2. Aufl. 2018, § 2 Rn. 77.

1583 Eckl, in *Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG*, 22. Aufl. 2020, § 6 Rn. 169.

1584 Binz/Sorg, *GmbH & Co. KG*, 12. Aufl. 2018, § 16 Rn. 169; Eckl, in *Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG*, 22. Aufl. 2020, § 6 Rn. 169; Winter, in *Lange/Bilitewski/Götz, Personengesellschaften im Steuerrecht*, 10. Aufl. 2018, Rn. 4623.

1585 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 37).

1586 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 66).

Dem Kapitaleinsatz der GmbH ist nach Ansicht des BFH durch eine angemessene Verzinsung Rechnung zu tragen.¹⁵⁸⁷ Dies könne durch eine Vorwegverzinsung der festen Einlagen sowie etwaiger der KG eingeräumter Darlehen oder auch durch Einräumung einer entsprechenden Gewinnquote erfolgen.¹⁵⁸⁸ Von der Festlegung allgemeingültiger Werte für eine angemessene Kapitalverzinsung hat der BFH ausdrücklich abgesehen, da stets die Umstände des Einzelfalles maßgeblich seien.¹⁵⁸⁹ In der Literatur wird mit Verweis auf die in der Rechtsprechung akzeptierten Zinssätze eine Verzinsung mit 20 % des in der KG eingesetzten Kapitals der GmbH als ausreichend eingestuft.¹⁵⁹⁰ Jedenfalls darf der Gewinnanteil der Kommanditisten bezogen auf ihre Einlagen höher als derjenige der GmbH ausfallen.¹⁵⁹¹

Darüber hinaus soll der GmbH für die Übernahme der unbeschränkten Haftung eine Risikoprämie zustehen, sofern sie tatsächlich einem Haftungsrisiko ausgesetzt ist.¹⁵⁹² Werde die GmbH im Innenverhältnis zu den Kommanditisten dagegen von ihrer Haftung freigestellt, dürfe von der Gewährung einer Risikoprämie abgesehen werden.¹⁵⁹³ Hinsichtlich der Höhe einer angemessenen Risikoprämie müsse zum einen das übrige Vermögen, das die GmbH neben ihrer Kapitaleinlage aufweist, in den Blick genommen werden. Falle dieses nicht ins Gewicht, könne es für die Bemessung der Risikoprämie außer Acht gelassen werden.¹⁵⁹⁴ Darüber hinaus soll auch der wirtschaftlichen Lage der KG im Einzelfall Rechnung getragen und ermittelt werden, wie wahrscheinlich der Eintritt eines Haftungsfalles ist.¹⁵⁹⁵ Feste Prozentsätze für eine Risikoprämie hat der BFH diesbezüglich nicht aufgestellt, da auch hier stets der Einzelfall über die angemessene Höhe entscheide.¹⁵⁹⁶ Für den Fall, dass die Komplementär-GmbH keine Einlage in das Vermögen der KG leistet, sondern nur die Komplementärstellung, d.h., die Geschäftsführung und die unbeschränk-

1587 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 55).

1588 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 55).

1589 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 56).

1590 Eckl, in Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG, 22. Aufl. 2020, § 6 Rn. 175; Fischer, in Westermann/Wertenbruch, Handbuch Personengesellschaften, 76. EL 2020, § 10 Rn. 1228.

1591 BFH v. 24.7.1990, VIII R 290/84, BFH/NV 1991, 191 (Tz. 37).

1592 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 58, 62, 65).

1593 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 62).

1594 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 65).

1595 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 65).

1596 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 64).

te Haftung, übernimmt, sieht es der BFH als ausreichend an, dass die GmbH neben dem Ersatz ihrer Auslagen ein Entgelt erhält, das einer dem einzelfallbezogenen Haftungsrisiko angemessenen, im Wirtschaftsverkehr für die Übernahme der Haftung üblichen Avalprovision entspricht.¹⁵⁹⁷

Zusammenfassend sieht der BFH im Ergebnis eine Gewinnbeteiligung regelmäßig dann als angemessen an, wenn die GmbH auf Dauer Ersatz ihrer Auslagen und eine ihrem Kapitaleinsatz und einem etwa vorhandenen Haftungsrisiko gebührende Vergütung erhält.¹⁵⁹⁸

Sind damit die zu berücksichtigenden Faktoren für eine Mindestgewinnbeteiligung der GmbH seitens der höchstrichterlichen Rechtsprechung geklärt, wurde bislang noch nicht klargestellt, ob die aufgestellten Grundsätze für eine angemessene Ergebniszuteilung an eine GmbH auch als Obergrenze zu begreifen sind.¹⁵⁹⁹ Feststeht nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung nur, dass der Ergebnisanteil der GmbH für steuerliche Zwecke auch nicht zu hoch ausfallen darf.¹⁶⁰⁰ Der BFH hat diesbezüglich aber nur eine vollständige Gewinnzuweisung an die GmbH, um bei dieser vorhandene Verlustvorträge auszugleichen, für steuerlich unzulässig erklärt. Die Grundlage für den Verzicht des Kommanditisten auf eine angemessene Gewinneteilhabe wurde hier allein in seiner Beteiligung an der Komplementär-GmbH gesehen.¹⁶⁰¹ Ob aber die Gesellschafter berechtigt sind, der GmbH für die ihr vertraglich obliegende Geschäftsführung trotz ihrer lediglich formalen Stellung als Geschäftsführerin eine über den Auslagenersatz hinausgehende Vergütung zuzubilligen, ist bislang noch nicht durch den BFH geklärt worden. Das FG Münster hat die höchstrichterliche Rechtsprechung dahingehend gedeutet, dass sie lediglich eine Untergrenze für die Ergebnisbeteiligung der GmbH festsetze.¹⁶⁰² Auf dieser Grundlage seien die Gesellschafter nicht gehindert, der GmbH eine über den Auslagenersatz hinausgehende Vergütung für die Geschäftsführung zuzubilligen. Dies gelte sogar für den Fall, dass die Kommanditisten, die die Führung der Geschäfte der KG in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführer der GmbH übernehmen, von der GmbH hierfür kein Entgelt erhalten,

1597 BFH v. 03.02.1977, IV R 122/73, BStBl. II 1977, S. 346 (Tz. 20).

1598 BFH v. 25.04.1968, VI R 279/66, BStBl. II 1968, S. 741 (Tz. 10); BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 67); vgl. auch Eckl, in Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG, 22. Aufl. 2020, § 6 Rn. 171; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 722.

1599 Vgl. auch Lindwurm, DStRK 2018, 253, 253.

1600 BFH v. 23.08.1990, IV R 71/89, BStBl. II 1991, S. 172 (Tz. 12).

1601 BFH v. 23.08.1990, IV R 71/89, BStBl. II 1991, S. 172 (Tz. 12).

1602 FG Münster v. 23.02.2018, 1 K 2201/17 F, juris (Tz. 70).

der GmbH mithin für die Geschäftsführung keinerlei Auslagen entstehen; denn auch eine aus fremden Gesellschaftern bestehende GmbH würde für die ihr obliegende Geschäftsführung eine angemessene Vergütung fordern, unabhängig davon, welche Entgeltabrede sie mit ihren Geschäftsführern getroffen habe. Letztere betreffe allein das von der KG zu trennende Rechtsverhältnis der GmbH zu ihren Organen.¹⁶⁰³

Liegt im Ergebnis eine unangemessene Ergebnisverteilung vor, fingiert die Rechtsprechung für steuerliche Zwecke – vergleichbar den Familienpersonengesellschaften – die Zuordnung angemessener, d.h., dem jeweiligen Beitrag entsprechender Ergebnisanteile an die Gesellschafter und sieht in dem Mehrbetrag, der einem Gesellschafter zivilrechtlich zugewiesen wurde, eine Zuwendung derjenigen Mitgesellschafter, deren Gewinnanteile für steuerliche Zwecke zu niedrig bemessen sind.¹⁶⁰⁴ Anders als bei Familienpersonengesellschaften bleibt es allerdings nicht bei der Besteuerung der fiktiven, angemessenen Gewinnanteile. Vielmehr sind nach der Rechtsprechung bei Beteiligung einer Körperschaft die tatsächlichen Zuflüsse auf ihre körperschaftsteuerliche Bedeutung hin zu würdigen.¹⁶⁰⁵ Verzichtet die Komplementär-GmbH zugunsten ihrer Gesellschafter auf einen angemessenen Gewinnanteil, sieht die Rechtsprechung in dem Mehrbetrag, um den der fiktiv angemessene Gewinnanteil der GmbH den ihr tatsächlich zugeteilten Gewinnanteil übersteigt, gemäß § 8 Abs. 3 S. 2 KStG eine verdeckte Gewinnausschüttung der GmbH an ihre Gesellschafter.¹⁶⁰⁶ In Konsequenz hierzu, unterliegt in der Person der Kommanditisten der ihnen tatsächlich zugeteilte Gewinnanteil vollumfänglich der Einkommensbesteuerung. Zwar wird ihr Gewinnanteil in einem ersten Schritt im Rahmen der Verteilung des Gewinns der KG auf den angemessenen Betrag reduziert. In einem zweiten Schritt ist aber der den Kommanditisten tatsächlich zugewiesene Mehrbetrag als Einkünfte aus ihrer Beteiligung an der GmbH zu qualifizieren und der Einkommensbesteuerung zu unterwerfen.¹⁶⁰⁷ Hierbei handelt es sich regelmäßig um

1603 FG Münster v. 23.02.2018, 1 K 2201/17 F, juris (Tz. 70); zustimmend Bitz, in L/B/P, EStG, 141. EL 2020, § 15 Rn. 49; Bodden, in Korn, EStG, 122. EL 2020, § 15 Rn. 501.

1604 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 71).

1605 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 72 f.).

1606 BFH v. 18.06.2015, IV R 5/12, BStBl. II 2015, S. 935 (Tz. 37); BFH v. 3.02.1977, IV R 122/73, BStBl. II 1977, S. 346 (Tz. 16); BFH. 23.08.1990, IV R 71/89, BStBl. II 1991, S. 172 (Tz. 10); BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 69).

1607 BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 76).

gewerbliche Einkünfte der Kommanditisten (§ 20 Abs. 8 S. 1 EStG)¹⁶⁰⁸, da ihre Anteile an der GmbH für gewöhnlich zu ihrem notwendigen Sonderbetriebsvermögen II¹⁶⁰⁹ bei der KG rechnen.¹⁶¹⁰ Verzichtet umgekehrt der Kommanditist zugunsten der Komplementär-GmbH auf einen angemessenen Gewinnanteil, tätigt er nach der Rechtsprechung eine verdeckte Einlage in die GmbH, die bei dieser das Einkommen nicht erhöht (§ 8 Abs. 3 S. 3 KStG) und beim Kommanditisten zu nachträglichen Anschaffungskosten auf seine dem Sonderbetriebsvermögen II zugehörige Beteiligung an der GmbH führt.¹⁶¹¹

1608 Diese sind nach dem sog. Teileinkünfteverfahren (zum Begriff statt aller Teufel, in Lüdicke/Sistermann, Unternehmensteuerrecht, 2. Aufl. 2018, § 2 Rn. 78) zu 40% steuerfrei (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG).

1609 Siehe hierzu z.B. BFH v. 16.04.2015, IV R 1/12, BStBl II 2015, S. 705 (Tz. 10) m.w.N.

1610 BFH v. 23.08.1990, IV R 71/89, BStBl. II 1991, S. 172 (Tz. 10); BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 77); vgl. auch BFH v. 18.06.2015, IV R 5/12, BStBl. II 2015, S. 935 (Tz. 39) zur GmbH & Still. Eine Ausnahme will der BFH nur für diejenigen Fälle machen, in denen die GmbH neben der Geschäftsführung für die KG noch einen anderen, nicht nur untergeordneten Geschäftsbetrieb unterhält (vgl. z.B. BFH v. 16.04.2015, IV R 1/12, BStBl. II 2015, S. 705 (Tz. 15); BFH v. 11.12.1990, VIII R 14/87, BStBl. II 1991, S. 510 (Tz. 21); BFH v. 12.11.1985, VIII R 286/81, BStBl. II 1986, S. 55 (Tz. 32)) oder der Kommanditist nur als Minderheitsgesellschafter an der GmbH beteiligt ist und keinen Einfluss auf die Geschäftsführung in der GmbH ausüben kann (vgl. BFH v. 18.06.2015, IV R 5/12, BStBl. II 2015, S. 935 (Tz. 39); BFH v. 16.04.2015, IV R 1/12, BStBl. II 2015, S. 705 (Tz. 17 ff.)). Zustimmend Bode, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 151. EL 2020, § 15 Rn. 291; Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 374; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 724; a.A. Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 F 196, F 310, die regelmäßig von Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG ausgehen, während die Zugehörigkeit der GmbH-Beteiligung zum Sonderbetriebsvermögen nur ausnahmsweise für den Fall anzunehmen sei, dass der Kommanditist als Geschäftsführer der GmbH auch auf die Geschäftsführung der KG Einfluss nimmt.

1611 BFH v. 23.08.1990, IV R 71/89, BStBl. II 1991, S. 172 (Tz. 13 f.). Ebenso Bode, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 151. EL 2020, § 15 Rn. 291; Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 374; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 725; a.A. Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 F 196, die mangels Zugehörigkeit der GmbH-Beteiligung zum Sonderbetriebsvermögen bei der KG von nachträglichen Anschaffungskosten im Sinne des § 17 Abs. 2 bzw. § 20 Abs. 4 EStG ausgehen.

2. USA

Wendet man den Blick auf der Suche nach ähnlich gelagerten Fallkonstellationen in die USA, fällt auf, dass dort die Problematik wirtschaftlicher Interessenverflechtungen im Vergleich zu Deutschland eher in den Hintergrund tritt.¹⁶¹² So ist etwa eine Spezialregelung im Internal Revenue Code, anders als für Familienpersonengesellschaften, nicht vorhanden. Auch die US-amerikanische Steuerrechtslehre thematisiert entsprechende Fallkonstellationen nur vereinzelt.¹⁶¹³ Die Ursache hierfür liegt nicht zuletzt in den unterschiedlichen gesellschafts- und steuerrechtlichen Grundlagen beider Länder. Im Rahmen der deutschen Rechtsordnung ist das Ziel, den gesellschaftsrechtlichen Vorteil einer beschränkten Haftung mit einer transparenten Besteuerung zu verbinden, in der Typenkombination von Personen- und Kapitalgesellschaft in Form einer GmbH & Co. KG möglich.¹⁶¹⁴ Vor diesem Hintergrund ergeben sich in Deutschland wirtschaftliche Beteiligungsidentitäten zwischen Gesellschaftern einer Personengesellschaft notwendigerweise aus dem Streben heraus, die Vorteile einer Kapitalgesellschafts- mit den Vorteilen einer Personengesellschaftsstruktur zu verknüpfen. Demgegenüber sehen die US-amerikanischen Gesellschaftsrechtsordnungen der Bundesstaaten in Gestalt der *LLC* eine eigene Gesellschaftsform vor, die in gesellschaftsrechtlicher Hinsicht eine nur beschränkte Haftung der Gesellschafter für Gesellschaftsschulden ermöglicht und die bei entsprechender Wahl der Gesellschafter für bundessteuerrechtliche Zwecke als *partnership* behandelt wird.¹⁶¹⁵ Damit entfällt für die Parteien nach US-amerikanischem Recht die Notwendigkeit der Gründung zweier Gesellschaften, mit der Folge, dass sich auch Beteiligungsidentitäten zwischen den Gesellschaftern nicht derart zwangsläufig wie im Rahmen der deutschen Rechtsordnung ergeben.

1612 Vgl. Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 480 f.

1613 Vgl. Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 481.

1614 Röder, RabelsZ 78 (2014), 109, 135 ff.; ders., 21 Florida Tax Review (2018), 762, 779 ff.

1615 Siehe hierzu oben Kapitel 1 A.II. und C.

a) Problematische Konstellationen aus der US-amerikanischen Steuerrechtspraxis

Nichtsdestotrotz ist das Phänomen wirtschaftlicher Interessenverflechtungen zwischen Gesellschaftern einer Personengesellschaft in den USA nicht gänzlich unbekannt. Dies verdeutlicht zum einen ein Beispiel aus den Regulations,¹⁶¹⁶ zum anderen ein in der Literatur geschildertes Gestaltungsmodell, das sich im Zusammenhang mit *publicly traded partnerships* zunehmender Beliebtheit erfreut¹⁶¹⁷.

Der in den Richtlinien problematisierte Sachverhalt gestaltet sich hierbei wie folgt:

B, eine inländische Körperschaft, und C, eine ausländische Körperschaft sind hundertprozentige Tochtergesellschaften von A, einer inländischen Körperschaft. Bei C handelt es sich demzufolge um eine *controlled foreign corporation*, da sie von einem US-amerikanischen Anteilseigner beherrscht wird.¹⁶¹⁸ B und C wiederum gründen eine Personengesellschaft nach der Rechtsordnung des Landes X und erbringen jeweils gleich hohe Einlagen. Die Personengesellschaft BC erwirtschaftet im Wesentlichen ausländische Einkünfte, die nicht in den Anwendungsbereich von *subpart F* des IRC¹⁶¹⁹ fallen. Die Ergebnisverteilungsabrede der Gesellschafter B und C sieht vor, dass in den ersten 15 Jahren nach Gründung der Gesellschaft, die Erträge von BC zu 10 Prozent B und zu 90 Prozent C zugeteilt werden, während die Aufwendungen und Verluste von BC zu 90 Prozent B und zu 10 Prozent C zufallen. Nach Ablauf der 15 Jahre soll sich die Verteilung umkehren, d.h., B wird 90 Prozent der Erträge

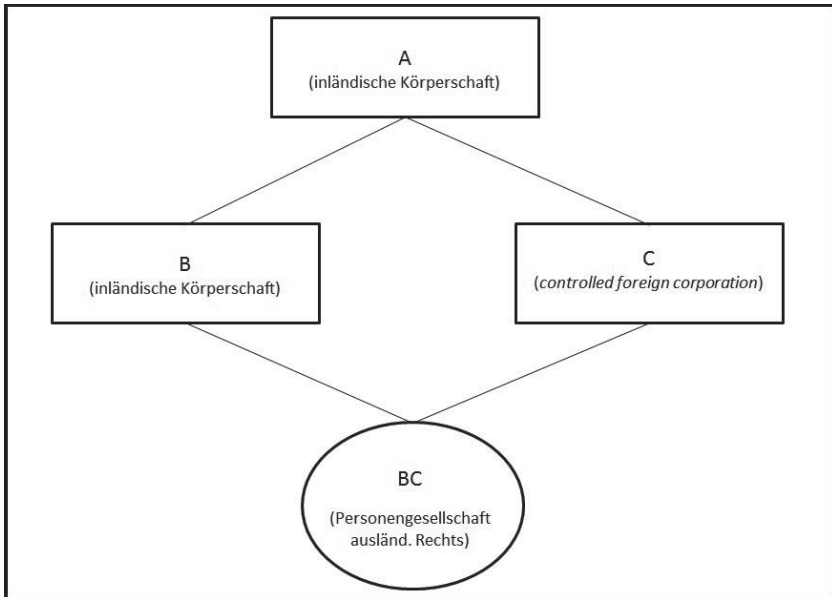
1616 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(5), Example 28.

1617 Vgl. hierzu Cauble, 14 Florida Tax Review (2013), 153 ff. und Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 480 f., 486 ff.

1618 §§ 957(a), (c), 7701(30)(C) IRC.

1619 *Subpart F* des *Subchapter N* des IRC (§§ 951-965 IRC) enthält Vorschriften zur steuerlichen Behandlung einer ausländischen Körperschaft, die von US-amerikanischen Anteilseignern beherrscht wird (*controlled foreign corporation*, § 957(a) IRC). Hiernach werden bestimmte Einkünfte, die von einer solchen Körperschaft erzielt werden, unter bestimmten Voraussetzungen den US-amerikanischen Anteilseignern auch ohne eine Ausschüttung zugerechnet und der US-amerikanischen Besteuerung unterworfen (§ 951(a)(1) IRC). Der Umstand, dass es sich bei den von BC erzielten Gewinnen nicht um Einkünfte im Sinne des *subpart F* handelt (vgl. § 952 IRC), führt dazu, dass der Anteil von C an den von BC erzielten Einkünften von einer unmittelbaren Zurechnung an die Muttergesellschaft A verschont bleibt.

und 10 Prozent der Aufwendungen und Verluste erhalten, während C 10 Prozent der Erträge und 90 Prozent der Aufwendungen und Verluste zugewiesen werden.¹⁶²⁰



(Grafik in Anlehnung an Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 484)

Die Steuergestaltung, die sich hinter dieser Sachverhaltskonstellation verbirgt, wird deutlich, wenn man annimmt, dass B einer *affiliated group* angehört,¹⁶²¹ deren Träger (*common parent*) A ist und deren steuerliches Ergebnis in einer konsolidierten Steuererklärung (*consolidated tax return*)¹⁶²²

1620 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(5), Example 28.

1621 Eine Muttergesellschaft ist nach US-amerikanischem Steuerrecht unter bestimmten Voraussetzungen berechtigt, mit ihren Tochtergesellschaften eine sog. *affiliated group* zu bilden (§ 1504(a) IRC) und auf dieser Grundlage die steuerlichen Ergebnisse ihrer Tochtergesellschaften mit ihrem eigenen Ergebnis in einer konsolidierten Steuererklärung (*consolidated return*) zusammenzufassen (§ 1501 IRC). Vgl. hierzu Bittker/Lokken, Federal Taxation of Income, Estates and Gifts, Stand 03/2020, § 97.2.

1622 § 1501 IRC.

zusammengefasst wird.¹⁶²³ C ist als ausländische Körperschaft von dieser *affiliated group* zwingend ausgeschlossen.¹⁶²⁴ Unterstellt, die Ergebnisverteilungsabrede zwischen B und C würde steuerrechtlich anerkannt, führte sie bei der *affiliated group* in den ersten 15 Jahren gegenüber einer gleichmäßigen Teilhabe am Ergebnis von BC zu einer Reduzierung ihres in den USA zu versteuernden Einkommens, würde doch einerseits die Zuweisung von 90 Prozent der Aufwendungen und Verluste von BC an B die US-amerikanische Bemessungsgrundlage der *affiliated group* verringern, während andererseits die Erträge von BC überwiegend C zugeordnet würden, in deren Person sie als ausländische Einkünfte nicht der US-amerikanischen Besteuerung unterlägen¹⁶²⁵ und mangels Qualifizierung als *subpart F income* auch nicht Gegenstand einer unmittelbaren Zurechnung an die Muttergesellschaft A wären^{1626, 1627}. Die Personengesellschaftsstruktur dient hier somit vordergründig der steuergünstigen Verschiebung von einzelnen Einkommensbestandteilen zwischen den Körperschaften B und C zum Vorteil der Muttergesellschaft A.

Neben dieser in den Richtlinien problematisierten Fallgestaltung verweisen *Cauble* und *Polsky* zudem auf ein Gestaltungsmodell aus der Praxis, dessen Ziel es sei, eine *publicly traded partnership*¹⁶²⁸ für steuerliche Zwecke als *partnership* qualifizieren zu können.¹⁶²⁹ Das Wahlrecht für Gesellschaften, im Steuerrecht als *partnership* oder als *corporation* behandelt zu werden,¹⁶³⁰ gilt grundsätzlich nicht für *publicly traded partnerships*. Diese unterliegen zwingend dem Körperschaftssteuerregime.¹⁶³¹ Hiervon sieht das Gesetz jedoch eine Ausnahme für den Fall vor, dass mindestens 90 Prozent der Erträge einer *publicly traded partnership* aus bestimmten „passiven Einkunftsquellen“ (*qualifying passive income sources*) stammt.¹⁶³² Zu solchen Erträgen zählen insbesondere Zinsen¹⁶³³, Dividenden¹⁶³⁴ sowie

1623 Vgl. *Cauble/Polsky*, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 484.

1624 § 1504(b)(3) IRC.

1625 *Cauble/Polsky*, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 484.

1626 Vgl. oben Fn. 1619.

1627 *Cauble/Polsky*, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 484.

1628 Siehe hierzu oben Kapitel 1 A.II.

1629 *Cauble*, 14 Florida Tax Review (2013), 153, 155 ff. und *Cauble/Polsky*, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 480 f., 486 ff.

1630 Siehe hierzu oben Kapitel 1 C.

1631 § 7704(a), (b) IRC.

1632 § 7704(c)(1), (2) IRC.

1633 § 7704(d)(1) (A) IRC.

1634 § 7704(d)(1) (B) IRC.

Mieteinnahmen¹⁶³⁵.¹⁶³⁶ Um den Anwendungsbereich dieser Ausnahmegesetzvorschrift zu eröffnen, setzen *publicly traded partnerships*, deren Erträge zu mehr als 10 Prozent aus den übrigen, nicht qualifizierten Einkunftsquellen stammen, vermehrt sog. Blockerstrukturen (*blocker structures*)¹⁶³⁷ ein. Diese zeichnen sich dadurch aus, dass sich die *publicly traded partnership* einer *corporation* bedient, an der sie zu hundert Prozent beteiligt ist. Gemeinsam mit dieser *corporation* gründet sie eine Personengesellschaft (Untergesellschaft), die das Unternehmen führt. Im Rahmen der Verteilung des Unternehmensergebnisses auf Ebene der Untergesellschaft fungiert die *corporation* als „Blocker“¹⁶³⁸, indem ihr alle nicht qualifizierten Erträge zugewiesen werden. Diese Erträge fließen auf Ebene der *corporation* in die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer ein, können aber nach Abzug von Steuern als Dividende an die *publicly traded partnership* ausgeschüttet werden, mit der Folge, dass diese einen Ertrag aus einer passiven Einkunftsquelle erzielt. Die Erträge, die bereits auf Ebene der Untergesellschaft passive Einkünfte darstellen, werden der *publicly traded partnership* als Obergesellschaft unmittelbar zugewiesen.¹⁶³⁹ Auch hier stehen hinter der Wahl der Personengesellschaftsstruktur, wie schon im Beispiel der Regulations, allein steuerliche Motive, da sie die Umwandlung an sich aktiver Einkünfte in passive Einkünfte ermöglicht und hierdurch der Obergesellschaft den steuerrechtlichen Status einer *partnership* sichert.

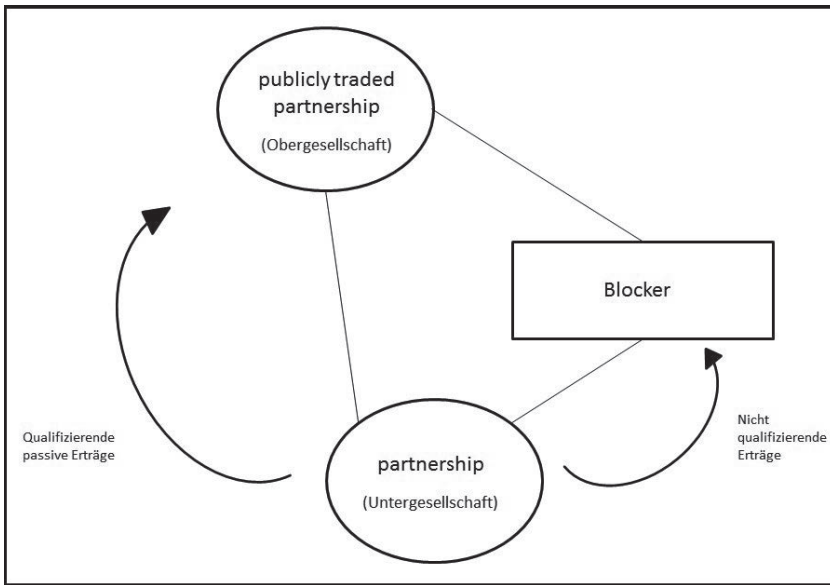
1635 § 7704(d)(1)(C) IRC.

1636 Vgl. im Übrigen die Aufzählung in § 7704(d)(1)(D) bis (G) IRC.

1637 Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 486.

1638 Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 486.

1639 Zum Ganzen Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 486 ff.; vgl. auch Cauble, 14 Florida Tax Review (2013), 153, 159 ff. zu einer entsprechenden Gestaltung der Investmentgesellschaft Blackstone Group LP.



(Grafik in Anlehnung an *Cauble/Polsky*, 16 *Florida Tax Review* (2014), 479, 488)

b) Rechtsgrundlagen für eine Korrektur der Ergebnisverteilung im Falle wirtschaftlicher Interessenverflechtungen

aa) Der *substantial economic effect*, § 704(b) IRC

Eine Spezialregelung, wie sie in Gestalt des § 704(e) IRC für die Ergebnisverteilung bei einer Beteiligungsschenkung bzw. eines Anteilskaufs zwischen Familienangehörigen existiert, ist für die Konstellation der wirtschaftlichen Interessenverflechtung zwischen Personengeschaftern nicht vorhanden. Verteilungsabreden zwischen entsprechend verbundenen Geschaftern unterliegen daher zunächst nur den allgemeinen Anforderungen des *substantial economic effect* gemäß § 704(b) IRC.¹⁶⁴⁰ Diesbezüglich zeigen *Cauble* und *Polsky* in ihrem Beitrag auf, dass das Ziel des § 704(b) IRC, ausschließlich durch Steuerersparnisgründe motivierte Ergebnisverteilungen zu verhindern, wie schon im Falle persönlich ver-

1640 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(5), Example 28; *Cauble/Polsky*, 16 *Florida Tax Review* (2014), 479, 490 ff.

bundener Gesellschafter, auch bei wirtschaftlich verflochtenen Beteiligten nicht erreicht wird.¹⁶⁴¹ So könnten die technischen Voraussetzungen des *economic effect* durch Führung entsprechender Kapitalkonten, deren Stand im Rahmen der Liquidation Forderungen bzw. Verbindlichkeiten der Gesellschafter ausweisen,¹⁶⁴² leicht erfüllt werden.¹⁶⁴³ Ebenso setze die Anforderung der *substantiality* steuermotivierten Ergebnisverteilungen zwischen wirtschaftlich verbundenen Gesellschaftern nichts entgegen.¹⁶⁴⁴ Dieses Merkmal basiere auf der Annahme, dass eine vom Beteiligungsverhältnis abweichende *special allocation* nicht allein steuerlich motiviert sein könne, wenn sich zumindest ein Gesellschafter dem Risiko aussetze, gegenüber einer beteiligungsgerechten Ergebnisverteilung wirtschaftlich schlechter zu stehen.¹⁶⁴⁵ Stünden jedoch hinter den einzelnen Gesellschaftern identische Beteiligte, sei es bedeutungslos, dass sich ein Gesellschafter infolge der gewählten Verteilung dem Risiko eines wirtschaftlichen Nachteils aussetze, denn dieser Nachteil sei für den Fall, dass er tatsächlich eintritt, zugleich mit dem Vorteil eines anderen, wirtschaftlich identischen Gesellschafters verbunden. Im Ergebnis wirtschafteten die Beteiligten, die hinter den Gesellschaftern stehen, daher nur von einer Tasche in die andere und würden somit von der Vereinbarung steuermotivierter Verteilungen nicht durch ein wirtschaftliches Risiko abgehalten.¹⁶⁴⁶ Die beiden Autoren sehen denn auch sowohl im Beispielfall der Regulations als auch im Fall der praktischen Gestaltung für *publicly traded partnerships* die Anforderungen an die *substantiality* der Ergebnisverteilung als erfüllt an, obwohl steuermotivierte Verteilungsabreden vorlägen. Im Richtlinienfall setze sich C dem Risiko aus, dass sich die ersten 15 Jahre der Unternehmung von BC nicht als hinreichend gewinnbringend darstellen und die ihr zuzuweisenden Erträge daher gegenüber einer hypothetisch gleichmäßigen Verteilung geringer ausfallen. Umgekehrt setze sich B dem Risiko aus, dass in den darauffolgenden 15 Jahren nicht ausreichend Erträge erwirtschaftet würden, sodass es nicht zu einem Ausgleich der in den ersten 15 Jahren zugewiesenen Aufwendungen käme. Wirtschaftliche Risikoerwägungen spielten bei der Verteilungsvereinbarung aber keine Rolle, da wirtschaftlich stets die Mut-

1641 Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 490 ff.

1642 Siehe hierzu oben Kapitel 2 B.II.2.c)bb)(1.)

1643 Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 490, 486.

1644 Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 494.

1645 Siehe zu diesem Merkmal oben Kapitel 2 B.II.2.c)bb)(2.).

1646 Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 486, 489, 490 ff.; vgl. auch Cauble, 14 Florida Tax Review (2013), 153, 169 ff.

tergesellschaft A betroffen sei.¹⁶⁴⁷ Ebenso setzten sich im Gestaltungsmodell für *publicly traded partnerships* die Gesellschafter dem wirtschaftlichen Risiko aus, dass die aktiven und passiven Erträge in ihrer Höhe beträchtlich voneinander abwichen, mit der Folge, dass einer der Gesellschafter gegenüber einer beteiligungsgerechten Aufteilung der Erträge wirtschaftlich schlechter stünde. Da aber die Obergesellschaft zu hundert Prozent an der „Blocker-Gesellschaft“ beteiligt sei und sich das Ergebnis der Untergesellschaft damit wirtschaftlich allein bei der Obergesellschaft niederschlage, würden wirtschaftliche Risikoorwägungen bei der Vereinbarung der Ergebnisverteilung auch in diesem Fall nicht relevant werden.¹⁶⁴⁸ Auf dieser Grundlage kommen die Autoren zu dem Ergebnis, dass die Vorschrift des § 704(b) IRC, ihren Zweck, steuermotivierte Verteilungsabreden zu verhindern, im Falle wirtschaftlich verbundener Gesellschafter verfehlt.¹⁶⁴⁹

bb) Steuerliche Umverteilungen bei verbundenen Unternehmen, § 482 IRC

Neben § 704(b) IRC verweisen die Richtlinien im Hinblick auf die von ihnen problematisierte Fallgestaltung zusätzlich auf die Vorschrift des § 482 IRC als potentielle Rechtsgrundlage für eine Korrektur der steuerlichen Ergebnisverteilung.¹⁶⁵⁰ § 482 IRC ermächtigt zur Umverteilung (*distribution, apportionment, or allocation*) von Erträgen (*gross income*), Abzugspositionen (*deductions*), Steuergutschriften (*credits*) oder Freibeträgen (*allowances*) zwischen verschiedenen rechtlich selbstständigen Unternehmen (*organizations, trades, or businesses*), die direkt oder indirekt von denselben Anteilseignern beherrscht werden, vorausgesetzt eine solche Umverteilung ist erforderlich, um eine Steuerumgehung zu verhindern (*prevent evasion of taxes*) oder um das Einkommen der einzelnen Unternehmen richtig abzubilden (*clearly reflect income*).¹⁶⁵¹ Die Umverteilung hat sich hierbei

1647 Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 486.

1648 Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 489.

1649 Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 494; vgl auch Cauble, 14 Florida Tax Review (2013), 153, 177 f., 186 ff.

1650 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(5), Example 28.

1651 Vgl. § 482 IRC: „In any case of two or more organizations, trades, or businesses (whether or not incorporated, whether or not organized in the United States, and whether or not affiliated) owned or controlled directly or indirectly by the same interests, the Secretary may distribute, apportion, or allocate gross income, deductions, credits, or allowances between or among such organiza-

gemäß den Richtlinien an den Verhältnissen zu orientieren, wie sie unter Zugrundelegung fremdüblicher Maßstäbe zwischen unverbundenen Unternehmen herrschten (*arm's length test*).¹⁶⁵² Diesbezüglich billigen die Gerichte den Finanzbehörden einen weiten Ermessensspielraum zu, der nur dann überschritten ist, wenn der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass die Umverteilung durch die Finanzbehörde willkürlich (*arbitrary*) oder unangemessen (*unreasonable*) ist.¹⁶⁵³ Sinn und Zweck des § 482 IRC soll es sein, Steuervorteile aus der Aufspaltung eines einheitlichen wirtschaftlichen Unternehmens in einzelne, rechtlich selbstständige Untergliederungen zu verhindern.¹⁶⁵⁴ Ihren Hauptanwendungsbereich entfaltet die Regelung dabei insbesondere auf dem Gebiet der Korrektur von Verrechnungspreisen zwischen verbundenen Unternehmen.¹⁶⁵⁵ Mit Bezug zur Ergebnisverteilung zwischen wirtschaftlich verbundenen Personengesell-schaftern belassen es die Richtlinien allerdings bei dem Hinweis auf eine potentielle Einschlägigkeit des § 482 IRC. Ausführungen zur Anwendung dieser Vorschrift auf den konkreten Beispielsfall finden sich nicht.¹⁶⁵⁶

Cauble und *Polsky* sehen demgegenüber auch in § 482 IRC keine Grundlage, um steuermisbräuchliche *special allocations* zwischen wirtschaftlich verbundenen Gesellschaftern zu verhindern, könnten doch die Gesellschafter die Voraussetzungen für eine Umverteilung nach dieser Vorschrift leicht vermeiden, sofern sie nur sicherstellten, dass der Erwerb der Gesellschaftsbeteiligungen unter fremdüblichen Bedingungen erfolge. Dies erfordere lediglich, dass die von den einzelnen Gesellschaftern erbrachten Einlagen dem Wert ihrer Gesellschaftsanteile entspreche. Der Wert der

tions, trades, or businesses, if he determines that such distribution, apportionment, or allocation is necessary in order to prevent evasion of taxes or clearly to reflect the income of any such organizations, trades, or businesses.”

1652 Treas. Reg. § 1.482-1(b)(1).

1653 Vgl. z.B. *Spicer Theatre*, 44 T.C. 198, 206 (1964); *American Terrazzo Strip Co.*, 56 T.C. 961, 970 f. (1971).

1654 Bittker/Lokken, *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts*, Stand 03/2020, § 37.01.

1655 Bittker/Lokken, *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts*, Stand 03/2020, § 37.01.

1656 Rechtsprechung zur Anwendung des § 482 IRC im Kontext von Personengesellschaften befasst sich hauptsächlich mit Gewinnverschiebungen zwischen einer Personengesellschaft und einem mit ihr verbundenen Unternehmen (vgl. insbesondere *Aladdin Industries, Inc.*, 41 TCM 1515 (1981); *Friedlander Corp.*, 25 TC 70, 81 (1955), *Grenada Industries, Inc.*, 17 TC 231 (1951), *Forcum-James Co.*, 7 TC 1195 (1946)). Gegenstand dieser Entscheidungen ist allein der Gewinn auf Ebene der Gesellschaft, nicht aber dessen Verteilung zwischen den einzelnen Gesellschaftern.

Gesellschaftsanteile bemisst sich nach Ansicht der Autoren nach den Teilhaberechten der Gesellschafter bezogen auf das laufende Ergebnis sowie den Liquidationsgewinn der Gesellschaft. Auf dieser Grundlage kommen *Cauble* und *Polsky* zu dem Schluss, dass die verbundenen Gesellschafter für Zwecke der steuerlichen Anerkennung ihrer gesonderten Zuweisung einzelner Ergebnisbestandteile lediglich sicherstellen müssten, dass ihre Einlagen sowie ein zu erbringender Arbeitseinsatz dem zu erwartenden Ertrag aus ihren Beteiligungen entsprächen. So dürften etwa im Beispielsfall der Regulations die Tochtergesellschaften B und C nicht, wie im Sachverhalt angegeben, gleich hohe Kapitaleinlagen leisten, sondern müssten diese dem Verhältnis ihrer gewünschten Ergebnisverteilung anpassen. Eine entsprechende Ausgestaltung der Kapitaleinlagen stelle wirtschaftlich verbundene Gesellschafter aber vor keinerlei Schwierigkeiten, könnten doch die hinter den Personengesellschaftern stehenden Anteilseigner eine entsprechende Kapitalausstattung der von ihnen beherrschten Gesellschafter ohne Weiteres herbeiführen.¹⁶⁵⁷

cc) Die *Anti-Abuse Rule*

Schließlich kommt nach *Cauble* und *Polsky* im Einzelfall die *Anti-Abuse Rule*¹⁶⁵⁸ als Rechtsgrundlage für eine Korrektur der Ergebnisverteilungsabrede in Betracht.¹⁶⁵⁹ In den problematisierten Fallkonstellationen wirtschaftlicher Interessenverflechtungen ergebe sich aus der vereinbarten Verteilung gegenüber einer beteiligungsgerechten Ergebniszuweisung eine Reduzierung der Gesamtsteuerlast der Gesellschafter. Zudem seien sämtliche Gesellschafter miteinander verbunden und laufe die steuermotivierte Verteilungsabrede dem Regelungszweck des § 704(b) IRC zuwider, obwohl die Anforderungen an den *substantial economic effect* der vereinbarten Verteilung erfüllt wären. All dies seien Umstände, die die *Anti-Abuse Rule* als Indizien für einen Missbrauch der Regelungen des *subchapter K* nennt. Auf dieser Grundlage nehmen *Cauble* und *Polsky* an, dass die *Anti-Abuse Rule* zur Bewältigung der Problematik steuermotivierter Verteilungsabreden zwischen wirtschaftlich verbundenen Gesellschaftern herangezogen werden könne.¹⁶⁶⁰ Zugleich geben sie jedoch zu bedenken, dass infolge

1657 Zum Ganzen *Cauble/Polsky*, 16 *Florida Tax Review* (2014), 479, 485 f.

1658 Siehe hierzu oben Kapitel 2 B.II.3.

1659 *Cauble/Polsky*, 16 *Florida Tax Review* (2014), 479, 499 ff.

1660 *Cauble/Polsky*, 16 *Florida Tax Review* (2014), 479, 500 f.

der herrschenden Rechtsunsicherheit bzgl. der Gültigkeit und der Reichweite des Anwendungsbereichs der *Anti-Abuse Rule* keine sichere Aussage getroffen werden könne.¹⁶⁶¹

3. Vereinigtes Königreich

Wie im US-amerikanischen Recht existiert auch nach der britischen Gesellschaftsrechtsordnung eine eigene Gesellschaftsform, die *LLP*, die den Gesellschaftern den Schutz einer beschränkten Haftung und den Vorteil einer transparenten steuerlichen Behandlung vermittelt.¹⁶⁶² Vor diesem Hintergrund liegt zunächst die Vermutung nahe, dass auch im Vereinigten Königreich die Problematik der Beteiligungsidentitäten zwischen Personengesellschaftern gegenüber der deutschen Situation eher in den Hintergrund tritt. Umso mehr verwundert es dann, dass im britischen Steuerrecht im Rahmen des *Finance Act 2014* spezielle Vorschriften, die sog. *mixed membership partnerships rules*¹⁶⁶³, eingeführt wurden, die sich diesem Gegenstand annehmen. Zuvor hatte die britische Steuerverwaltung den Umstand beklagt, dass sich mit dem zunehmenden Auseinanderfallen von Einkommensteuer- und Körperschaftsteuertarif Ergebnisverteilungsabreden in Personengesellschaftsverhältnissen zwischen einer Kapitalgesellschaft und natürlichen Personen häuften, die allein aus Gründen einer Steuerersparnis vereinbart würden.¹⁶⁶⁴ Hierin zeigt sich, dass die Aufnahme einer Körperschaft als Gesellschafter einer *partnership* in der britischen Steuerpraxis nicht mit dem Ziel einer Haftungsbeschränkung für die Gesellschafter zu erklären ist, sondern hauptsächlich dazu dient, die mit dem Abweichen von Einkommen- und Körperschaftsteuersatz einhergehenden Belastungsunterschiede auszunutzen.¹⁶⁶⁵ Dies verdeutlicht nicht zuletzt der Umstand, dass Gegenstand der Gesetzesreform zu *mixed membership partnerships* explizit auch *LLPs* sind.¹⁶⁶⁶ Deren Gesellschafter haften sämt-

1661 Cauble/Polsky, 16 *Florida Tax Review* (2014), 479, 501.

1662 Siehe hierzu oben Kapitel 1 A.III.

1663 §§ 850C bis 850E ITTOIA 2005.

1664 Vgl. HM Revenue & Customs, *Partnerships: A review of two aspects of the tax rules*, Consultation document, May 2013, Rn. 1.13 ff., 3.1 ff., 3.13 ff.

1665 Ray, *Partnership Taxation*, 22. EL. 2019, Rn. 18A.14.

1666 HM Revenue & Customs, *Partnerships: A review of two aspects of the tax rules*, Consultation document, May 2013, Rn. 3.1. Eine *LLP* betrifft auch das – soweit ersichtlich – erste und bisher einzige Urteil des *First-Tier Tribunal* zu

lich nur beschränkt für Gesellschaftsschulden,¹⁶⁶⁷ so dass die Aufnahme einer Kapitalgesellschaft nur für Zwecke einer Haftungsbeschränkung entbehrlich ist.

Auf der Grundlage der neugeschaffenen Regelungen wird die Gestaltungsfreiheit sog. *mixed members* einer Personengesellschaft im Hinblick auf ihre Ergebnisverteilung eingeschränkt und unter bestimmten Voraussetzungen für steuerliche Zwecke eine Umverteilung der Gewinne vorgenommen.¹⁶⁶⁸ Unter den Begriff der *mixed membership partnerships* fallen sämtliche *partnerships* sowie *LLPs*, die sich aus natürlichen (*individual*) und sonstigen Personen (*non-individual members*) zusammensetzen.¹⁶⁶⁹ Sonstige Personen können hierbei neben Kapitalgesellschaften insbesondere auch Treuhänder (*trustees*) im Rahmen einer *trust*-Gestaltung sein.¹⁶⁷⁰ Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens wurden von der britischen Steuerverwaltung jedoch hauptsächlich Gestaltungen im Zusammenhang mit Kapitalgesellschaften als Gesellschafter einer Personengesellschaft problematisiert,¹⁶⁷¹ so dass sich die Ausführungen im Folgenden auf *non-individual partners* dieser Art beschränken.

a) Zielsetzungen der Gesetzesreform zu *mixed membership partnerships*

Gemäß den Ausführungen des HMRC im Konsultationsverfahren sollte es nicht etwa Ziel der Gesetzesreform sein, Personengesellschaften mit einer Kapitalgesellschaft als Gesellschafter gänzlich die steuerrechtliche Anerkennung zu versagen. Vielmehr räumte die Steuerverwaltung ein,

den *mixed membership partnership rules*: Nicholas Walewski v HMRC [2020] UKFTT 0058 (TC).

1667 Siehe hierzu oben Kapitel 1 A.III.

1668 S 850C(4), (5) ITTOIA 2005. Mit s 850D ITTOIA 2005 existiert zudem eine Vorschrift, die missbräuchliche Gestaltungen zur Umgehung des s 850C ITTOIA 2005 zu verhindern bezweckt. Hiernach kann eine natürliche Person, die nicht Gesellschafter einer Personengesellschaft ist, dieser gegenüber jedoch Dienstleistungen erbringt, wie ein Gesellschafter behandelt werden, wenn die Annahme berechtigt ist, dass die natürliche Person nur aus Gründen der Umgehung des s 850C ITTOIA 2005 von einer Beteiligung an der Personengesellschaft abgesehen hat, vgl. hierzu Ray, *Partnership Taxation*, 22. EL 2019, Rn. 18A.30 sowie HMRC, *Business Income Manual*, 82830.

1669 S 850C(1), (6) ITTOIA 2005.

1670 HMRC, *Business Income Manual* 82720.

1671 HM Revenue & Customs, *Partnerships: A review of two aspects of the tax rules*, Consultation document, May 2013, Rn. 1.13 ff., 3.1 ff.

dass es durchaus wirtschaftliche Gründe für entsprechende Gesellschaftsstrukturen gäbe. Ein Dorn im Auge seien ihr aber Gestaltungen, bei denen die Kapitalgesellschaft keinerlei oder allenfalls einen geringfügigen Beitrag zur Gewinnerwirtschaftung auf Ebene der Personengesellschaft leiste, ihr aber dennoch bei der Ergebnisverteilung hohe Gewinne zugewiesen würden.¹⁶⁷² Wirtschaftliche Nutznießer dieser erhöhten Gewinne seien häufig die übrigen Gesellschafter, weil ihnen die Gewinne der Kapitalgesellschaft letztlich als Anteilseigner der Kapitalgesellschaft oder aufgrund sonstiger wirtschaftlicher Verbindungen zugute kämen. Zugleich resultiere aus der Ergebnisverteilung eine Reduzierung der Gesamtsteuerlast der Gesellschafter, da die Gewinne bei der Kapitalgesellschaft dem im Vergleich zum persönlichen Einkommensteuersatz der übrigen Gesellschafter niedrigeren

1672 HM Revenue & Customs, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document, May 2013, Rn. 3.9, 3.11. Daneben sah sich die britische Steuerverwaltung mit Gestaltungen konfrontiert, bei denen die Gesellschafter Verluste einer *mixed membership partnership* ausschließlich den natürlichen Personen aus dem Gesellschafterkreis zugeordnet hatten, um deren Steuerbelastung in Bezug auf ihr übriges Einkommen zu reduzieren (HM Revenue & Customs, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document, May 2013, Rn. 3.26). Hierbei soll es sich hauptsächlich um Unternehmungen gehandelt haben, bei denen aller Voraussicht nach infolge hoher Abschreibungen Anlaufverluste anfallen würden. Einzelinvestoren trugen das nötige Kapital zur Unternehmung bei, mit dem Ziel aus der Steuerersparnis infolge der Verlustzuteilungen eine Rendite ihrer Kapitalinvestition zu erzielen. Häufig schieden sie aus der Gesellschaft aus, bevor Gewinne erwirtschaftet wurden (HMRC, Business Income Manual 82950 und 82960, Example 1; Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn. 18A.32). Dieses Phänomen erinnert stark an die in Deutschland vor allem in den 70er Jahren des vergangenen Jahrhunderts verbreiteten Abschreibungs- und Verlustzuweisungsgesellschaften, deren Zahl nunmehr infolge der Einführung der Regelungen in § 15a und § 15b EStG stark zurückgegangen ist (Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 1 Rn. 6). Um entsprechende Gestaltungen im Vereinigten Königreich zu unterbinden, wurde im Rahmen der *mixed membership partnership rules* die Vorschrift des s 116 ITA 2007 eingeführt, die für den Fall einer solchen, allein zum Zwecke einer Steuerersparnis gewählten Gestaltung dem *individual partner* den Abzug der ihm zugewiesenen Verluste vollumfänglich versagt. Auf diese Vorschrift soll hier nur der Vollständigkeit halber hingewiesen werden, liegt doch in den Fällen von Verlustzuweisungsgesellschaften keine wirtschaftliche Verbindung zwischen der Kapitalgesellschaft und den natürlichen Personen vor. Eine solche ist denn auch für das Eingreifen des s 116 ITA 2007 vom britischen Gesetzgeber bewusst nicht zur Voraussetzung gemacht worden (HM Revenue & Customs, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document, May 2013, Rn. 3.30).

Körperschaftsteuersatz unterlägen.¹⁶⁷³ Einen unzulässigen Steuervorteil sieht die britische Steuerverwaltung diesbezüglich bereits im Aufschub des Steuerzugriffs auf die Gewinne bei den Anteilseignern. Dass sich diese einer Besteuerung regelmäßig nicht gänzlich entziehen könnten, da die Gewinne der Kapitalgesellschaft im Fall ihrer Ausschüttung an die Anteilseigner bei diesen als Dividendenzahlung der Einkommensbesteuerung unterliegen,¹⁶⁷⁴ hält sie für unbeachtlich.¹⁶⁷⁵ Entsprechende Gestaltungen bei *mixed membership partnerships* stuft der HMRC als „unfair“ und „marktverzerrend“ ein.¹⁶⁷⁶ So würden sie ausschließlich aus steuerlichen Gründen vorgenommen und führten dazu, dass die Vorteile des niedrigeren Körperschaftsteuersatzes mit den gesellschafts- und einkommensteuerrechtlichen Vorteilen einer Personengesellschaft verbunden werden könnten. Eine solche „Rosinenpickerei“ sei aus Sicht des HMRC nicht zu akzeptieren.¹⁶⁷⁷ In diesem Zusammenhang greift die Steuerverwaltung in der Praxis häufig vorzufindende sog. *profit deferral arrangements* und *working capital arrangements* auf – beides Konstellationen, in denen Gewinne nach der Vereinbarung der Gesellschafter im Entstehungsjahr nicht entnommen werden dürfen.¹⁶⁷⁸ Als *profit deferral arrangements* bezeichnet der HMRC hierbei Gestaltungen, bei denen bestimmten Gesellschaftern ein Gewinn zugewiesen wird, der ihnen als Anreiz zur Leistungssteigerung jedoch erst nach Ablauf eines gewissen Zeitraums oder nach Erreichen eines bestimmten Ziels endgültig zustehen soll.¹⁶⁷⁹ Entsprechende Gestaltungen notiert die Steuerverwaltung hauptsächlich aus dem Banken- und Hedge Fond-Sektor.¹⁶⁸⁰ Um die steuerliche Belastung solcher Gewinne – zumindest anfänglich – zu reduzieren, würden diese zunächst einer an der Personengesellschaft beteiligten Kapitalgesellschaft zugeordnet, deren

1673 HM Revenue & Customs, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document, May 2013, Rn. 3.11.

1674 Vgl. im Einzelnen Part 4 Chapter 3, 4 und 5 ITTOIA 2005.

1675 HM Revenue & Customs, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document, May 2013, Rn. 3.14.

1676 HM Revenue & Customs, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document, May 2013, Rn. 3.14.

1677 HM Revenue & Customs, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document, May 2013, Rn. 3.14.

1678 HM Revenue & Customs, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document, May 2013, Rn. 3.15-3.25.

1679 HM Revenue & Customs, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document, May 2013, Rn. 3.16.

1680 HM Revenue & Customs, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document, May 2013, Rn. 3.16.

Anteilseigner die *individual partners* seien. Stünden die Gewinne den Gesellschaftern endgültig zu, würde die Kapitalgesellschaft aufgelöst und die Erträge an die Anteilseigner ausgeschüttet.¹⁶⁸¹ *Working capital arrangements* zielten wiederum darauf ab, Gewinne zu thesaurieren, um das Wachstum des Unternehmens voranzutreiben.¹⁶⁸² Zur Maximierung des nach Abzug von Steuern verbleibenden Kapitals der Gesellschaft, würden die Gewinne einer Kapitalgesellschaft zugewiesen, in deren Person sie einer geringeren steuerlichen Belastung unterliegen als es bei den übrigen Gesellschaftern der Fall gewesen wäre.¹⁶⁸³ Auch derartige Gestaltungen müssten nach Auffassung der Steuerverwaltung für steuerliche Zwecke korrigiert werden, spiele doch der Umstand, dass die Gewinne im Entstehungsjahr nicht entnommen werden dürfen, keinerlei Rolle. Grundprinzip der Personengesellschaftsbesteuerung sei es gerade, dass Gewinne im Zeitpunkt der Entstehung und nicht im Zeitpunkt des Zuflusses bei den Gesellschaftern besteuert würden.¹⁶⁸⁴

b) Umsetzung der Ziele in s 850C ITTOIA 2005

Der Umsetzung des Ziels, steuermotivierte Gewinnverlagerungen zwischen der Kapitalgesellschaft und den natürlichen Personen in einer *mixed membership partnership* zu verhindern, dient die im Rahmen des *Finance Act 2014* neu geschaffene Vorschrift des s 850C ITTOIA 2005. Diese erlaubt eine Korrektur der vereinbarten Ergebnisverteilung für steuerliche Zwecke, sofern die Gesellschaft in einem Wirtschaftsjahr einen Gewinn erzielt, dem *non-individual partner* ein Anteil hieran zugewiesen wird und entweder Bedingung X oder Y erfüllt ist.¹⁶⁸⁵

1681 HM Revenue & Customs, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document, May 2013, Rn. 3.17.

1682 HM Revenue & Customs, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document, May 2013, Rn. 3.19.

1683 HM Revenue & Customs, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document, May 2013, Rn. 3.19 f.

1684 HM Revenue & Customs, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document, May 2013, Rn. 3.24.

1685 Vgl. s 850C(1) ITTOIA 2005.

aa) Bedingung X

Bedingung X zielt insbesondere auf die Fälle der *profit deferral* und *working capital arrangements* ab. Dementsprechend ist diese Bedingung erfüllt, wenn die Annahme berechtigt ist (*reasonable to suppose*), dass der Kapitalgesellschaft (B) zugeteilte Gewinne tatsächlich zurückgehaltene Gewinne (*deferred profits*) des *individual partner* (A) darstellen und in Konsequenz hierzu sowohl der Ergebnisanteil des A als auch die Gesamtsteuerlast von A und B reduziert sind.¹⁶⁸⁶ Zu den *deferred profits* des A rechnet das Gesetz sämtliche Vergütungen (*remuneration*), sonstige Vorteile (*benefits*) oder Erträge (*returns*), deren Zuteilung an A – aus welchen Gründen auch immer – aufgeschoben wurde.¹⁶⁸⁷ Erfasst sind ausdrücklich auch Fälle, bei denen der Erhalt der Vergütungen von bestimmten Bedingungen abhängt, die unter Umständen niemals eintreten werden.¹⁶⁸⁸

bb) Bedingung Y

Bedingung Y bezieht sich, weitergehend als Bedingung X, auf sämtliche Fälle, in denen der Kapitalgesellschaft aus Steuerersparnisgründen ein unangemessen hoher Gewinn eingeräumt wird, der sich letztendlich wirtschaftlich im Vermögen des *individual partner* niederschlägt. Im Einzelnen ist diese Bedingung erfüllt, wenn der Gewinnanteil der Kapitalgesellschaft (B) ihren angemessenen fiktiven Gewinn (*appropriate notional profit*) übersteigt¹⁶⁸⁹ und (*individual partner*) A in der Lage ist, einen Nutzen aus dem Gewinnanteil der B zu ziehen („*power to enjoy*“)¹⁶⁹⁰. Darüber hinaus muss die Annahme berechtigt sein, dass zwischen der Zuweisung eines erhöhten Gewinnanteils an B und dem Umstand, dass A Nutznießer desselben ist, ein Kausalzusammenhang besteht.¹⁶⁹¹

1686 Vgl. s 850C(2) ITTOIA 2005.

1687 Vgl. s 850C(8)(a) ITTOIA 2005. S 850C(8)(b) ITTOIA 2005 erfasst hierbei auch diejenigen Fälle, in denen ein Gesamtbetrag zurückgehalten wurde, ohne dass A hieraus bereits ein bestimmter Anteil zugeordnet wurde, wie es insbesondere bei einer gesamthänderischen Rücklage der Fall ist, vgl. HMRC, Business Income Manual, 82730, Example 2.

1688 Vgl. s 850C(8)(a) ITTOIA 2005.

1689 S 850C(3)(a) ITTOIA 2005.

1690 S 850C(3)(b) ITTOIA 2005.

1691 Vgl. s 850C(3)(c) ITTOIA 2005.

(1.) Der angemessene fiktive Gewinn der Kapitalgesellschaft

Der angemessene fiktive Gewinn der Kapitalgesellschaft wird hierbei vom Gesetz als die Summe aus dem angemessenen fiktiven Ertrag ihres investierten Kapitals und der angemessenen fiktiven Vergütung ihres Arbeitseinsatzes definiert.¹⁶⁹²

(a.) Angemessene fiktive Kapitalrendite

Die angemessene Kapitalrendite berechnet sich nach dem Gesetz auf der Grundlage des Kapitalbeitrags der Kapitalgesellschaft unter Heranziehung eines handelsüblichen Zinssatzes.¹⁶⁹³ Als Kapitalbeitrag zählen hierbei nur die von der Kapitalgesellschaft eingelegten Mittel.¹⁶⁹⁴ Nicht entnommene Gewinnanteile sind außer Acht zu lassen, es sei denn sie wurden in Gesellschaftskapital umgewandelt.¹⁶⁹⁵ Der handelsübliche Zinssatz soll sich nach Auffassung der Steuerverwaltung nach dem Zinssatz bestimmen, den die Personengesellschaft am Markt für Darlehen zu entrichten hat.¹⁶⁹⁶ Der Kapitalbeitrag der Kapitalgesellschaft wird mithin mit der Gewährung eines Darlehens gleichgesetzt.¹⁶⁹⁷ Für den Fall, dass die Kapitalgesellschaft neben ihrem Gewinnanteil eine gesonderte Vergütung für ihren Kapitalbeitrag erhält, reduziert sich der Betrag, der ihr aus dem Gesellschaftsgewinn als angemessene Kapitalrendite zuzurechnen ist, entsprechend.¹⁶⁹⁸

(b.) Angemessene fiktive Vergütung des Arbeitseinsatzes

Als angemessene Tätigkeitsvergütung sieht das Gesetz einen Betrag an, den die Kapitalgesellschaft für ihre Dienste erhalten hätte, wäre sie gegenüber der Gesellschaft unter fremdüblichen Bedingungen tätig geworden.¹⁶⁹⁹ Die Finanzverwaltung hält in den meisten Fällen den Ersatz von Auslagen

1692 S 850C(10) ITTOIA 2005.

1693 S 850C(11)(a), (12) ITTOIA 2005.

1694 S 850C(13), (14) ITTOIA 2005 in Verbindung mit s 108(1) bis (6) ITA 2007.

1695 S 850C(13), (14) ITTOIA 2005 in Verbindung mit s 108(3) ITA 2007.

1696 HMRC, Business Income Manual, 82750.

1697 Murray/Lom, Tax Journal, Issue 1229 (5. September 2014), 15, 15.

1698 S 850C(11) ITTOIA 2005.

1699 S 850C(16) ITTOIA 2005.

zuzüglich eines geringfügigen Aufschlags für angemessen.¹⁷⁰⁰ Von der so ermittelten Tätigkeitsvergütung ist wiederum ein gesondertes Entgelt abzuziehen, das die Kapitalgesellschaft neben ihrem Gewinnanteil als Gegenleistung für ihren Arbeitseinsatz tatsächlich erhalten hat.¹⁷⁰¹ Darüber hinaus lässt das Gesetz solche Leistungen der Kapitalgesellschaft außer Acht, an deren Erbringung neben dieser noch ein weiterer Personengeschafter beteiligt ist.¹⁷⁰² Ziel dieser Regelung soll es sein, Gewinne, deren Erwirtschaftung auf dem Arbeitseinsatz einer natürlichen Person beruht, auch steuerlich bei dieser natürlichen Person zu erfassen.¹⁷⁰³ Insoweit nimmt die Steuerverwaltung an, dass ein Anteilseigner der Kapitalgesellschaft, der zugleich Gesellschafter der Personengesellschaft ist, seine Dienste gegenüber der Personengesellschaft stets in seiner Eigenschaft als ihr Gesellschafter und nicht als Anteilseigner der Kapitalgesellschaft erbringt.¹⁷⁰⁴ Obliegt etwa die Geschäftsführung formal der Kapitalgesellschaft und wird deren tatsächliche Ausführung von ihren Anteilseignern übernommen, die zugleich an der Personengesellschaft beteiligt sind, soll der Kapitalgesellschaft für die Geschäftsführung keinerlei Vergütung zustehen.¹⁷⁰⁵

(2.) *Power to enjoy*

Schließlich erfordert die Berechtigung zur Umverteilung der Gewinne von der Kapitalgesellschaft hin zur natürlichen Person, dass letztere wirtschaftlicher Nutznießer des Gewinnanteils der Kapitalgesellschaft ist.¹⁷⁰⁶ An diese Verbindung zwischen der Kapitalgesellschaft und der natürlichen Person stellt das Gesetz allerdings nur geringe Anforderungen.¹⁷⁰⁷ Erforderlich ist nicht etwa das Vorliegen eines Beherrschungsverhältnisses,¹⁷⁰⁸ sondern nur eine Konstellation, in der der gesamte oder ein Teil des Gewinnanteils der Kapitalgesellschaft letztendlich in irgendeiner Form der natürlichen Person oder einer mit ihr verbundenen Person zugutekom-

1700 HMRC, Business Income Manual, 82760.

1701 S 850C(15) ITTOIA 2005.

1702 S 850C(17) ITTOIA 2005.

1703 HMRC, Business Income Manual, 82765.

1704 HMRC, Business Income Manual, 82765.

1705 HMRC, Business Income Manual 82765, Example 2.

1706 S 850C(3)(b) ITTOIA 2005.

1707 Vgl. auch HMRC, Business Income Manual 82770.

1708 Diese Konstellation wird von s 850C(18)(a) ITTOIA 2005 erfasst.

men könnte.¹⁷⁰⁹ So wird es insbesondere als ausreichend erachtet, dass die natürliche Person als Anteilseigner der Kapitalgesellschaft möglicherweise in Gestalt zukünftiger Dividenden an ihren Gewinnen partizipieren wird.¹⁷¹⁰ Einschränkend verlangt das Gesetz jedoch, dass zwischen der erhöhten Gewinnzuweisung an die Kapitalgesellschaft und dem Umstand, dass die natürliche Person letztendlich Nutznießer des Gewinnanteils der Kapitalgesellschaft ist, berechtigterweise ein Kausalzusammenhang anzunehmen ist.¹⁷¹¹ Sind die *individual partners* etwa die einzigen Anteilseigner der beteiligten Körperschaft, geht die Finanzverwaltung regelmäßig von einem entsprechenden Kausalzusammenhang aus.¹⁷¹² Gleiches gilt, wenn der Gewinn der Personengesellschaft hauptsächlich durch die Beiträge der *individual partners* erwirtschaftet wird; denn in diesem Fall sei ein Verzicht der *individual partners* auf einen angemessenen Gewinnanteil nur durch ihre Nutznießerschaft hinsichtlich des Gewinnanteils der Körperschaft zu erklären.¹⁷¹³ Halten die *individual partners* demgegenüber nur eine sehr geringe Beteiligung an der Körperschaft, ist nach Auffassung der Finanzverwaltung regelmäßig davon auszugehen, dass sie keinen Einfluss auf die Höhe des Gewinnanteils der Körperschaft ausüben können und ein erhöhter Gewinnanteil der Körperschaft demzufolge nicht auf ihrer Nutznießerschaft beruht.¹⁷¹⁴

cc) Die Rechtsfolge des s 850C ITTOIA 2005

Sind die Voraussetzungen des s 850C ITTOIA 2005 gegeben, ist der Gewinnanteil des *individual partners* A um den Teil von B's Gewinnanteil zu erhöhen, der – auf Basis einer gerechten und angemessenen Ermittlung (*as determined on a just and reasonable basis*)¹⁷¹⁵ – zurückgehaltene Gewinne (*deferred profits*) des A darstellt bzw. auf der Nutznießerschaft von A (*power to enjoy*) beruht.¹⁷¹⁶ Der Gewinnanteil des *non-individual partner* B ist entsprechend zu reduzieren.¹⁷¹⁷

1709 S 850C(18)(c), (20), (21) ITTOIA 2005.

1710 Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn. 18A.24.

1711 S 850C(3)(c)(i) ITTOIA 2005.

1712 HMRC, Business Income Manual, 82790.

1713 HMRC, Business Income Manual 82860, Example 1.

1714 HMRC, Business Income Manual 82790, Example 1.

1715 S 850C(4) ITTOIA 2005.

1716 S 850C(4) ITTOIA 2005.

1717 S 850C(5) ITTOIA 2005.

4. Vergleichende Zusammenfassung und Wertung

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass die Steuerpraxis in sämtlichen Vergleichsländern mit dem Phänomen wirtschaftlicher Interessenverflechtungen zwischen Personengeschaftern konfrontiert wird. Ausgehend von der wirtschaftlichen Identität der Gesellschafter wird in sämtlichen Steuerpraxen die Notwendigkeit gesehen, die Ergebnisverteilungsabrede für steuerliche Zwecke einer Prüfung zu unterziehen. Hinsichtlich der problematisierten Fallkonstellationen zeigt sich aber, dass die Interessenlage der Gesellschafter und die sich hieraus ergebenden Herausforderungen für das Steuerrecht in den Vergleichsländern voneinander abweichen.

In Deutschland treten wirtschaftliche Interessenverflechtungen überwiegend im Zusammenhang mit einer beteiligungsidentischen GmbH & Co. KG auf.¹⁷¹⁸ Deren Gründung ist regelmäßig nicht allein von steuerlichen Motiven getragen, sondern basiert auf dem Wunsch, die flexiblen Gestaltungsmöglichkeiten einer Personengesellschaftsstruktur mit einer Haftungsbeschränkung für Gesellschaftsschulden zu verbinden.¹⁷¹⁹ Gleichwohl spielt aber bei der Entscheidung der Gesellschafter, für ihr Unternehmen die Rechtsform einer KG statt derjenigen einer GmbH zu wählen, häufig auch das Ziel einer steuerlich transparenten Behandlung eine nicht unerhebliche Rolle.¹⁷²⁰ Aus dem Streben heraus, die Gewinne von einer Doppelbelastung durch Körperschaft- und Einkommensteuer freizuhalten, resultiert die Gefahr, dass die Komplementär-GmbH zugunsten der mit ihr wirtschaftlich identischen Kommanditisten auf eine angemessene Gewinnbeteiligung verzichtet. Fallgestaltungen aus der Rechtsprechung zeigen aber ebenso die umgekehrte Problematik auf, die in einem Verzicht auf einen angemessenen Gewinnanteil durch die Kommanditisten zugunsten der Komplementär-GmbH liegt.¹⁷²¹

Der Interessengleichlauf der Gesellschafter lässt, wie schon bei persönlichen Verbindungen, so auch im Falle von Beteiligungsidentitäten, die ungeprüfte Anknüpfung des Steuerrechts an die Ergebnisverteilungsabrede der Gesellschafter nicht zu.¹⁷²² Anders als bei fremden Gesellschaf-

1718 Für die weitere Erörterung soll diese Gesellschaftsform für alle Konstellationen wirtschaftlicher Interessenverflechtungen zwischen Gesellschaftern stehen.

1719 Siehe oben Kapitel 3 D.II.1.

1720 Röder, RabelsZ 78 (2014), 109, 130 ff.; ders., 21 Florida Tax Review (2018), 762, 774 ff.

1721 Siehe oben Kapitel 3 D.II.1.

1722 Siehe insbesondere BFH v. 18.06.2015, IV R 5/12, BStBl. II 2015, S. 935 (Tz. 33 f.); BFH v. 21.09.2000, IV R 50/99, BStBl. II 2001, S. 299 (Tz. 25 f.); BFH.

tern kann nicht allein auf den wirtschaftlichen Niederschlag der gesellschaftsrechtlichen Verteilungsabrede abgestellt werden, sind doch die Komplementär-GmbH und die Kommanditisten wirtschaftlich identisch. Angesichts der Gefahr, dass die Verteilungsabrede der Gesellschafter ihre Grundlage nicht im Personengesellschaftsverhältnis, sondern in den außerhalb hiervon bestehenden Beteiligungsverhältnissen in der GmbH findet, ergibt sich daher für das deutsche Steuerrecht die Notwendigkeit, im Einzelfall ein Abweichen von der gesellschaftsrechtlichen Ergebnisverteilung zu ermöglichen.¹⁷²³

Ein Blick auf die Vergleichsländer bekräftigt diese Ansicht. So wird das US-amerikanische Recht, das grundlegend auf den *substantial economic effect* der vereinbarten Verteilung abstellt, im Hinblick auf beteiligungsidentische Gesellschafter als unzureichend kritisiert.¹⁷²⁴ Das in der US-amerikanischen Literatur gezeichnete Bild von einem Anteilseigner, der im Rahmen der Ergebnisverteilung bei der Personengesellschaft lediglich von der linken in die rechte Tasche wirtschaftet,¹⁷²⁵ trifft ebenso auf die beteiligungsidentische GmbH & Co. KG im deutschen Recht zu. Auch die britischen Vorschriften zu den *mixed membership partnerships* erfassen speziell Konstellationen, in denen die der Körperschaft zugewiesenen Gewinne vermögensmäßig den *individual partners* zugutekommen.¹⁷²⁶ Für diese Fälle sieht der britische Gesetzgeber die Notwendigkeit einer steuerlichen Überprüfung der vereinbarten Ergebnisverteilung.

Blickt man nun auf die Gestaltungen, wie sie in den USA und im Vereinigten Königreich im Rahmen der Gewinnverteilung bei beteiligungsiden-

v. 23.08.1990, IV R 71/89, BStBl. II 1991, S. 172 (Tz. 7 ff.); BFH v. 24.07.1990, VIII R 290/84, BFH/NV 1991, S. 191 (Tz. 30); BFH v. 3.02.1977, IV R 122/73, BStBl. II 1977, S. 346 (Tz. 16); BFH v. 25.04.1968, VI R 279/66, BStBl. II 1968, S. 741 (Tz. 7); BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 32 f.); BFH v. 26.06.1964, VI 296/62 U, BStBl. III 1964, S. 619 (Tz. 7); Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 16 Rn. 152; Bode, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 151. EL 2020, § 15 EStG Rn. 290; Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 F 194; Eckl, in Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG, 22. Aufl. 2020, § 6 Rn. 164; Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 485.

1723 Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 16 Rn. 152; Desens/Blischke, in K/S/M, 306. EL 2020, § 15 F 194; Eckl, in Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG, 22. Aufl. 2020, § 6 Rn. 164; Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 485; Winter, in Lange/Bilitewski/Götz, Personengesellschaften im Steuerrecht, 10. Aufl. 2018, Rn. 4621 ff.

1724 Siehe oben Kapitel 3 D.II.2.b)aa).

1725 Siehe oben Kapitel 3 D.II.2.b)aa).

1726 Siehe oben Kapitel 3 D.II.3.a) und b)bb).

tischen Gesellschaftern Korrekturerfordernisse implizieren, zeigen sich jedoch Unterschiede zu der für Deutschland aufgezeigten Problemstellung bei einer GmbH & Co. KG.

Im Rahmen der US-amerikanischen Rechtsordnung ergeben sich Beteiligungsidentitäten nicht wie in Deutschland zwangsläufig aus dem Bestreben heraus, eine Gesellschaftsform zu errichten, die gesellschaftsrechtlich eine beschränkte Haftung der Gesellschafter und steuerrechtlich eine transparente Behandlung der Gesellschaft ermöglicht. Hierfür bietet die US-amerikanische Rechtsordnung den Gesellschaftern in Gestalt der *LLC* eine eigene Rechtsform, die eine Typenkombination zweier Gesellschaftsformen – anders als im deutschen Recht – entbehrlich macht. Die Fälle wirtschaftlicher Beteiligungsidentitäten aus der US-amerikanischen Steuerpraxis sind denn auch nicht, wie bei der typischen GmbH & Co. KG in Deutschland, durch einen Zusammenschluss aus einer Körperschaft und ihren Anteilseignern, die natürliche Personen sind, geprägt. Stattdessen bestehen sie in einer Vereinigung von beteiligungsidentischen Körperschaften. Die steuerlichen Motive, die bei der Ergebnisverteilung in solchen Gesellschaften relevant werden können, liegen nicht, wie bei der beteiligungsidentischen GmbH & Co. KG, in einer Ausnutzung von Belastungsunterschieden, die sich aus einer Abweichung des für die Gewinne einer Körperschaft geltenden Körperschaftsteuersatzes von den individuellen Einkommensteuersätzen der natürlichen Personen ergeben. Vielmehr dient in der US-amerikanischen Steuerpraxis die Übertragung der Unternehmung auf eine Personengesellschaft mit beteiligungsidentischen Körperschaften dazu, einzelne Ergebnisbestandteile zwischen den Körperschaften möglichst steuergünstig verschieben zu können. So ist im aufgezeigten Richtlinienbeispiel¹⁷²⁷ einziger Zweck des Zusammenschlusses der Tochtergesellschaften B und C zur Personengesellschaft BC, durch eine spezielle Zuweisung der Aufwendungen an die inländische Tochtergesellschaft B die Bemessungsgrundlage der US-amerikanischen Einkommensteuer zu mindern, während die Erträge durch eine spezielle Zuordnung an die ausländische Tochtergesellschaft C dem US-amerikanischen Steuerzugriff entzogen werden. Gleiches gilt für das bei *publicly traded partnerships* beliebte Gestaltungsmodell, bei dem die Personengesellschaftsstruktur einzig der Umwandlung aktiver in passiver Erträge dient.¹⁷²⁸ Die eigentliche steuerliche Problematik liegt hier im US-amerikanischen Verteilungssystem begründet, das die unterschiedliche Zuteilung einzel-

1727 Siehe oben Kapitel 3 D.II.2.a).

1728 Siehe oben Kapitel 3 D.II.2.a).

ner Ergebnisbestandteile zulässt. Die hiermit gegenüber der Zuweisung einer Nettogröße einhergehende größere Flexibilität der Gesellschafter ist zwangsläufig mit einem höheren Missbrauchsrisiko verbunden, sofern die Gesellschafter wirtschaftlich identisch und damit eher versucht sind, bei ihrer Ergebnisverteilung steuerliche Beweggründe in den Vordergrund zu stellen. Ob die US-amerikanische Steuerpraxis entsprechenden steuermisbräuchlichen Gestaltungen wirksam begegnen kann, scheint ungeklärt. Die Richtlinien begnügen sich mit dem Hinweis auf die allgemeine gesetzliche Grundlage in § 482 IRC zur Umverteilung steuerlicher Ergebnisbestandteile zwischen verbundenen Unternehmen. In der US-amerikanischen Literatur wird dem entgegengehalten, dass es für wirtschaftlich identische Gesellschafter ein Leichtes sei, ihre Einlagen und Arbeitsleistungen den gewünschten Erträgen aus ihren Beteiligungen anzupassen und damit die Möglichkeit einer Korrektur nach § 482 IRC auszuschließen.¹⁷²⁹ Es wird daher speziell in Bezug auf beteiligungsidentische Gesellschafter eine Gesetzesreform propagiert, mit dem Ziel, zwischen diesen Gesellschaftern die gesonderte Zuweisung von einzelnen Ergebnisbestandteilen auszuschließen.¹⁷³⁰ Deren grundsätzliche steuerliche Berechtigung liege zwar darin, es den Gesellschaftern zu ermöglichen, die wirtschaftliche Grundlage ihrer Unternehmung im Rahmen der steuerlichen Ergebnisverteilung abzubilden. Mit einer unterschiedlichen Verteilung wirtschaftlicher Chancen und Risiken zwischen den einzelnen Gesellschaftern solle auch die Möglichkeit einer entsprechenden Zuteilung der damit im Zusammenhang stehenden steuerlichen Ergebnisbestandteile einhergehen. Bei wirtschaftlich verbundenen Gesellschaftern vereinigten aber die identischen Anteilseigner sämtliche wirtschaftlichen Chancen und Risiken in sich, so dass eine gesonderte Zuteilung von Ergebnisbestandteilen zwischen diesen von vornherein nicht gerechtfertigt sei.¹⁷³¹ Der Vorschlag der US-amerikanischen Literatur, die Problematik steuermisbräuchlicher Ergebnisverteilungsabreden zwischen wirtschaftlich identischen Gesellschaftern durch den Ausschluss spezieller Ergebniszuteilungen zu lösen, erscheint vor diesem Hintergrund systemgerecht zu sein. Die deutsche Ausgangssituation ist jedoch eine andere. Im Rahmen der deutschen Steuerrechtsordnung ist die Missbrauchsgefahr durch die einheitliche Zuweisung sämtlicher Ergebnisbestandteile im Rahmen einer Nettogröße bereits erheblich geschmä-

1729 Siehe oben Kapitel 3 D.II.2.b)bb).

1730 Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 502.

1731 Cauble/Polsky, 16 Florida Tax Review (2014), 479, 507 f.

lert.¹⁷³² Die steuerliche Problematik liegt hier in der überhöhten Gewinnzuweisung an die Komplementär-GmbH einerseits oder an die Kommanditisten andererseits, um Belastungsunterschiede von Einkommen- und Körperschaftsteuer auszunutzen.

Dem deutschen Phänomen wirtschaftlicher Interessenverflechtungen ist damit die im britischen Recht erfasste Konstellation der *mixed membership partnership* wesentlich näher. Die Steuerrechtsordnung im Vereinigten Königreich zielt speziell auf Personengesellschaftszusammenschlüsse zwischen Körperschaften und natürlichen Personen ab, bei denen die natürlichen Personen zugleich Anteilseigner der Körperschaft sind und ihnen als solche auch die der Körperschaft zugewiesenen Gewinnanteile vermögensmäßig zugutekommen. Diese Art der wirtschaftlichen Beteiligungsidentitäten zwischen den Gesellschaftern entspricht den Verhältnissen bei der typischen GmbH & Co. KG in Deutschland. Nichtsdestotrotz ist die Interessenlage der Gesellschafter bei der *mixed membership partnership* eine andere. Im Vereinigten Königreich treten entsprechende Gestaltungen nicht selten im Zusammenhang mit der Gesellschaftsform der LLP auf,¹⁷³³ die nach ihrem gesellschaftsrechtlichen Regelstatut sämtlichen Gesellschaftern den Schutz einer beschränkten Haftung bietet¹⁷³⁴. Die Aufnahme einer Körperschaft in die LLP dient hier nicht der Schaffung eines Haftungsschutzschilds, sondern der Erzielung eines Steuerstundungsvorteils, der aus der niedrigeren Belastung thesaurierter Gewinne mit dem Körperschaftsteuersatz resultiert. Dementsprechend beschränkt sich die im britischen Recht für *mixed membership partnerships* geschaffene Regelung darauf, erhöhte Gewinnzuweisungen an die Körperschaft zu unterbinden, indem sie eine Obergrenze für die Gewinnbeteiligung derselben festsetzt.

1732 Vgl. auch Kahle, StuW 1997, 323, 329; Kempelmann/Scholz, DStR 2019, 630, 631 f.

1733 Im Konsultationsverfahren wurde der Einbezug von LLPs in die Regelung zu *mixed membership partnerships* ausdrücklich betont, vgl. HM Revenue & Customs, Partnerships: A review of two aspects of the tax rules, Consultation document, May 2013, Rn. 3.1. Auch der HMRC verweist in seinen Richtlinien im Rahmen der dort gebildeten Beispielfälle hauptsächlich auf Gestaltungen mit einer LLP, vgl. insbesondere HMRC, Business Income Manual 82730, Example 1 und 2, Business Income Manual 82790 Example 1, 2, 3, 4, 5 und 6., Business Income Manual 82815 Example 1 und 2, Business Income Manual 82830, Example 1 und 2. Eine LLP betrifft auch das – soweit ersichtlich – erste und bisher einzige Urteil des *First-Tier Tribunal* zu den *mixed membership partnership rules*: Nicholas Walewski v HMRC [2020] UKFTT 0058 (TC).

1734 Siehe oben Kapitel 1 A.III.

Das britische Steuerrecht erfasst damit nur eine der beiden Komponenten, aus denen sich die steuerrechtliche Problematik der beteiligungsidentischen GmbH & Co. KG in Deutschland zusammensetzt. Im Gegensatz zur Interessenlage der Gesellschafter bei der britischen *mixed membership partnership*, dient bei der GmbH & Co. KG die Beteiligung der GmbH an der KG zuvorderst der Haftungsbeschränkung der Gesellschafter. Die Entscheidung zur Errichtung einer Mischform aus Kapital- und Personengesellschaft statt einer reinen Kapitalgesellschaft wird daneben auch aus dem Grunde getroffen, dass eine transparente Besteuerung der Unternehmensgewinne bevorzugt wird.¹⁷³⁵ Vor diesem Hintergrund soll die Gewinnbeteiligung der GmbH möglichst gering gehalten werden, um die Körperschaftsteuerbelastung der Gewinne so weit wie möglich zu minimieren.¹⁷³⁶ Allein die Festsetzung einer Obergrenze für die Gewinnbeteiligung der GmbH reicht folglich mit Blick auf die aus der wirtschaftlichen Interessenverflechtung bei der GmbH & Co. KG resultierende Problematik nicht aus. Von der deutschen Rechtsprechung wird insofern zu Recht eine Mindestgewinnbeteiligung der GmbH gefordert.¹⁷³⁷

Nichtsdestotrotz sind auch bei der GmbH & Co. KG Gestaltungen vergleichbar der britischen *mixed membership partnership* denkbar, bei denen die Gesellschafter aus denselben Erwägungen heraus wie die *mixed members*, eine möglichst hohe Gewinnbeteiligung der GmbH anstreben, um eine günstigere steuerliche Behandlung thesaurierter Gewinne zu erreichen. So fällt auch im Rahmen der deutschen Steuerrechtsordnung der für Körperschaften geltende Körperschaftsteuersatz¹⁷³⁸ mit 15 Prozent gegenüber dem Einkommensteuerhöchstsatz¹⁷³⁹ von 45 Prozent um einiges niedriger aus. Selbst unter Berücksichtigung der für Gewinne einer Körperschaft zusätzlich anfallenden Gewerbesteuer ergibt sich bei einer Gewerbesteuer-Messzahl von 3,5¹⁷⁴⁰ und der Zugrundelegung eines Ge-

1735 Röder, RabelsZ 78 (2014), 109, 130 ff.; ders., 21 Florida Tax Review (2018), 762, 774 ff.

1736 Siehe oben Kapitel 3 D.II.1.

1737 Vgl. auch Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 16 Rn. 156; Bode, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 151. EL 2020, § 15 EStG Rn. 291; Densens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. F 194 ff.; Eckl, in Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG, 22. Aufl. 2020, § 6 Rn. 170; Schulze zur Wiesche, in Bordewin/Brandt, EStG, 426. EL 2020, § 15 Rn. 560; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 722 f.

1738 § 23 Abs. 1 KStG.

1739 § 32a Abs. 1 Nr. 5 EStG.

1740 § 11 Abs. 2 GewStG.

werbsteuer-Hebesatz¹⁷⁴¹ von 400 Prozent eine Steuerbelastung der Körperschaftsgewinne von nur 29,83 Prozent.¹⁷⁴² Demgegenüber unterliegen die Gewinne in der Person der Kommanditisten bei Annahme des Einkommensteuerhöchstsatzes und unter Berücksichtigung von Gewerbesteuer¹⁷⁴³ und Gewerbesteueranrechnung¹⁷⁴⁴ im Regelfall einer Steuerbelastung von 47,44 Prozent.¹⁷⁴⁵ Beginnend mit dem Veranlagungszeitraum 2008¹⁷⁴⁶ können Personenunternehmer allerdings auf der Grundlage des § 34a Abs. 1 S. 1 EStG beantragen, dass die Einkommensteuer für nicht entnommene Gewinne mit einem Steuersatz von nur 28,25 Prozent (zzgl. Solidaritätszuschlag: 29,80 Prozent¹⁷⁴⁷) berechnet wird. Erst im Fall der Entnahme erfolgt dann gem. § 34a Abs. 4 EStG eine Nachversteuerung der Gewinne mit 25 Prozent (zzgl. Solidaritätszuschlag: 26,37 Prozent¹⁷⁴⁸). Hierdurch will der Gesetzgeber eine weitestgehende Gleichstellung der Steuerbelastung für thesaurierte Gewinne in ertragsstarken Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften erreichen.¹⁷⁴⁹ Die ist ihm allerdings nicht gänzlich gelungen.¹⁷⁵⁰ Zum einen wird der begünstigungsfähige, nicht entnommene Gewinn vom Gesetz als der nach § 4 Abs. 1 S. 1 oder § 5 EStG ermittelte Gewinn, vermindert um den positiven Saldo der Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres definiert (§ 34a Abs. 2 EStG). Dies hat zur Folge, dass Betriebsausgaben, die steuerlich nicht abziehbar sind und dem Gewinn daher außerbilanziell hinzugerechnet werden, im Rahmen der Begünstigung nicht berücksichtigt werden.¹⁷⁵¹ Auswirkungen hat dies insbesondere hinsichtlich der nach § 4 Abs. 5b EStG nicht als Betriebsausgabe abziehbaren Gewerbesteuer. Soweit der bilanzielle Gewinn

1741 § 16 Abs. 1 GewStG.

1742 Die Kirchensteuer wird hierbei außer Acht gelassen, vgl. Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 25 Rn. 26; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 34a Rn. 3.

1743 Bei Annahme eines Gewerbesteuerhebesatzes (§ 16 Abs. 1 GewStG) von 400%, vgl. Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 34a Rn. 3.

1744 § 35 EStG.

1745 Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 25 Rn. 26; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 34a Rn. 3.

1746 § 52 Abs. 34 S. 1 EStG.

1747 Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 34a Rn. 4.

1748 Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 34a Rn. 4.

1749 BT-Drs 16/4841, 31 f.

1750 Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 25 Rn. 64, 68; Niehus/Wilke, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 34a Rn. 3; vgl auch Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 34a Rn. 5.

1751 Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 34a Rn. 25.

durch diese geschmälert ist, findet der reguläre Einkommensteuertarif (§ 32a EStG) Anwendung.¹⁷⁵² Hinzukommt, dass sich die effektive Steuerbelastung nicht selten auch infolge zwingend erforderlicher Entnahmen, etwa zur Begleichung von Steuerschulden oder zur Deckung des privaten Lebensbedarfs, erhöht.¹⁷⁵³ In der Literatur wird vor diesem Hintergrund angenommen, dass sich eine effektive Steuerbelastung der nicht entnommenen Gewinne zwischen 36 und 38 Prozent ergibt, die damit über der Thesaurierungsbelastung bei Kapitalgesellschaften liegt.¹⁷⁵⁴ Für den Fall, dass die Gesellschafter einer GmbH & Co. KG die Thesaurierung der Unternehmensgewinne in der Gesellschaft beabsichtigen, wird dementsprechend auch nach Einführung des § 34a EStG in der Praxisliteratur darauf hingewiesen, dass sich im Einzelfall die Zuweisung der Unternehmensgewinne an die GmbH als steuerlich vorteilhaft erweisen kann.¹⁷⁵⁵ Freilich handelt es sich hierbei nur um einen Steuerstundungsvorteil,¹⁷⁵⁶ unterliegen doch die Körperschaftsgewinne im Falle ihrer Ausschüttung an die Anteilseigner einer zusätzlichen Belastung mit Einkommensteuer.¹⁷⁵⁷ Dennoch kann auch dieser Steuerstundungsvorteil beträchtlich sein, wenn etwa eine ausreichende Eigenkapital-Rentabilität vorhanden ist¹⁷⁵⁸ oder die Kommanditisten in Zukunft mit einem niedrigeren persönlichen Einkommensteuersatz rechnen und daher die Zurechnung der Unternehmensge-

1752 Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 25 Rn. 64; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 34a Rn. 5, 25.

1753 Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 34a Rn. 5.

1754 Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 34a Rn. 25; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 34a Rn. 5, 25.

1755 Siehe oben Kapitel 3 D.II.1.

1756 Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 25 Rn. 66; Schiffers, DStR 2003, 302, 306.

1757 Diese beläuft sich bei den Kommanditisten einer typischen GmbH & Co. KG, deren Anteile an der GmbH im Regelfall zu ihrem Sonderbetriebsvermögen rechnen, nach dem hierfür geltenden Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG) auf 19,98 Prozent (vgl. Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 34a Rn. 3) bei Annahme des Einkommensteuerhöchstsatzes von 45 Prozent zuzüglich des Solidaritätszuschlags und unter Berücksichtigung des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs (§§ 8 Nr. 5, 9 Nr. 2a GewStG), so dass sich eine Gesamtsteuerbelastung der ausgeschütteten Gewinne - ähnlich der Einkommensteuerbelastung der Gewinnanteile der Kommanditisten gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG - von 49,81 Prozent ergibt (Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 25 Rn. 26; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 34a Rn. 3).

1758 Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 25 Rn. 66.

winne gezielt in einen späteren Veranlagungszeitraum verschieben¹⁷⁵⁹. Aus der wirtschaftlichen Identität von Komplementär-GmbH und Kommanditisten bei der typischen GmbH & Co. KG folgt damit für das deutsche Steuerrecht die Notwendigkeit, die Ergebniszuteilung an die GmbH in beide Richtungen zu begrenzen.

Zum Zwecke der Bestimmung einer angemessenen Gewinnteilhabe der Körperschaft stellen sowohl die höchstrichterliche Rechtsprechung in Deutschland als auch der britische Gesetzgeber auf die von der Körperschaft erbrachten Beiträge zum Gesellschaftszweck ab und überprüfen die Fremdüblichkeit der hierfür eingeräumten Vergütung.¹⁷⁶⁰ Dies ist sachgerecht, gelten doch für Beteiligungsidentitäten dieselben Grundsätze wie für persönliche Verbindungen zwischen Personengeschaftern: Man kommt im Falle wirtschaftlicher Interessengleichläufe nicht umhin, abweichend vom Prinzip der Einheit der Gesellschaft zu berücksichtigen, dass der Gewinn der Personengesellschaft zum Teil auch auf Sonderleistungen der Gesellschafter beruht. Angesichts der Besteuerung des Gesellschaftsgewinns bei den einzelnen Gesellschaftern muss für steuerliche Zwecke sichergestellt werden, dass Einkünfte, die auf der persönlichen Leistung eines Gesellschafters beruhen, auch in seiner Person steuerlich erfasst werden.¹⁷⁶¹ Bezogen auf die GmbH & Co. KG, deren Gesellschafter wirtschaftlich identisch sind, bedeutet dies, dass Sonderleistungen der GmbH im Hinblick auf eine steuerliche Mindestgewinnbeteiligung angemessen vergütet werden müssen.¹⁷⁶² Zugleich darf der GmbH im Hinblick auf eine Obergrenze ihrer Ergebnisbeteiligung ein Gewinn für steuerliche Zwecke nur insoweit zugewiesen werden, als er nicht auf Beiträgen der Kommanditisten beruht.¹⁷⁶³

1759 Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 25 Rn. 67.

1760 Siehe oben Kapitel 3 D.II.1. und D.II.3.b)bb)(1.).

1761 Siehe hierzu oben Kapitel 3 D.I.4.a).

1762 Ebenso BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 43 ff.); Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 16 Rn. 156; Eckl, in Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG, 22. Aufl. 2020, § 6 Rn. 170; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 722 f.; Wagemeyer, in Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, 5. Aufl. 2020, § 14 Rn. 94; Winter, in Lange/Bilitewski/Götz, Personengesellschaften im Steuerrecht, 10. Aufl. 2018, Rn. 4624 ff.

1763 Ebenso BFH v. 23.08.1990, IV R 71/89, BStBl. II 1991, S. 172 (Tz. 12); Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 16 Rn. 184; Eckl, in Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG, 22. Aufl. 2020, § 6 Rn. 183.

Bei der beteiligungsidentischen GmbH & Co. KG ist es im Vergleich zu Familienpersonengesellschaften leichter, die maßgeblichen Beiträge der GmbH generalisierend zu bestimmen, folgt doch die Ausgestaltung der Gesellschafterstellung der GmbH regelmäßig einem einheitlichen Muster. Für gewöhnlich ist es Aufgabe der GmbH, die Komplementärstellung, mithin die Geschäftsführung sowie die persönliche Haftung für Gesellschaftsschulden, zu übernehmen. Daneben kann ein weiterer Beitrag der GmbH in Form einer Kapitaleinlage vorliegen.¹⁷⁶⁴ Die deutsche Rechtsprechung greift zum Zwecke der Bestimmung einer angemessenen Gewinnenteilhabe der GmbH daher zu Recht auf die Faktoren Arbeits- und Kapitaleinsatz sowie die Übernahme des Haftungsrisikos zurück. Der britische Gesetzgeber lässt demgegenüber eine Haftungsübernahme außer Acht und stellt stattdessen nur auf eine Kapitaleinlage sowie erbrachte Tätigkeiten als berücksichtigungsfähige Leistungen der Körperschaft ab. Dies bekräftigt die eingangs getroffene Einschätzung, dass im britischen Recht hauptsächlich auf solche Gestaltungen abgezielt wird, bei denen die Beteiligung der Körperschaft nicht der Haftungsbeschränkung, sondern zuvorderst Steuerersparniszwecken dient.

Hinsichtlich einer zu berücksichtigenden Arbeitsleistung der GmbH kommt regelmäßig die ihr als Komplementärin organschaftlich zustehende Führung der Geschäfte der KG (§§ 164, 161 Abs. 2, 114 HGB) in Betracht. Die britische Steuerverwaltung billigt der Körperschaft für die Geschäftsführung allerdings keinerlei Entgelt zu, sofern die tatsächliche Führung der Geschäfte durch ihre Anteilseigner ausgeführt wird und diese zugleich an der Personengesellschaft beteiligt sind. In diesem Fall würde die tatsächliche Führung der Geschäfte durch die Anteilseigner der Körperschaft in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter der Personengesellschaft übernommen, so dass nach dem Gesetz keine berücksichtigungsfähige Leistung der Körperschaft vorläge.¹⁷⁶⁵ Auf die GmbH & Co. KG übertragen, bedeutete dieser Ansatz, dass man die von den Kommanditisten als Geschäftsführer der GmbH übernommene Führung der Geschäfte der KG steuerrechtlich als Beitrag der Kommanditisten gegenüber der KG wertete und demzufolge nur diesen eine Vergütung zubilligte.¹⁷⁶⁶ Hierfür spricht,

1764 Grundlegend BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 49 ff.); vgl. auch Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 16 Rn. 156; Eckl, in Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG, 22. Aufl. 2020, § 6 Rn. 170.

1765 Siehe oben Kapitel 3 D.II.3.b)bb)(1.)(b.).

1766 So auch die Auffassung der Finanzbehörde in FG Münster v. 23.02.2018, 1 K 2201/17 F, juris (Tz. 86).

dass die Kommanditisten im Rahmen der Führung der Geschäfte der GmbH mittelbar den Gesellschaftszweck der KG fördern und damit bei wirtschaftlicher Betrachtung im Dienste der KG tätig werden. Basierend hierauf, stuft der BFH denn auch ein Entgelt, das die Kommanditisten auf der Grundlage eines Dienstvertrages von der GmbH erhalten, als Sondervergütung nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG ein.¹⁷⁶⁷ Hiermit hat die Rechtsprechung allerdings nur die Frage entschieden, wie Vergütungen, die die Kommanditisten für die Führung der Geschäfte der KG tatsächlich erhalten, steuerrechtlich zu qualifizieren sind. Eine ganz andere Frage ist es hingegen, ob die der Komplementär-GmbH organschaftlich obliegende Geschäftsführung (§§ 164, 161 Abs. 2, 114 HGB) im Rahmen der KG auch dann als ihr Gesellschaftsbeitrag zu berücksichtigen ist, wenn die tatsächliche Ausführung durch die Kommanditisten der KG in ihrer Funktion als Geschäftsführer der GmbH erfolgt.¹⁷⁶⁸ Dies ist im deutschen Steuerrecht vor dem Hintergrund des für Körperschaften geltenden Trennungsprinzips¹⁷⁶⁹ zu bejahen.¹⁷⁷⁰ Eine Körperschaft und ihre Anteilseigner stellen im Steuerrecht, wie im Zivilrecht, voneinander getrennte Rechtssubjekte dar.¹⁷⁷¹ Infolgedessen entfaltet die Körperschaft gegenüber ihren Anteilseignern gleichsam eine Abschirmwirkung, die einen Durchgriff durch die Körperschaft auf ihre Anteilseigner im Grundsatz verbietet.¹⁷⁷² Würde man die organschaftliche Geschäftsführungspflicht der Komplementär-GmbH im Rahmen der steuerrechtlichen Gewinnzuteilung in der KG außer Acht lassen und gleichsam durch die GmbH hindurch auf die Tätigkeit der Kommanditisten als Anteilseigner und Geschäftsführer der GmbH abstellen, liefe dies dem Trennungsprinzip zuwider.¹⁷⁷³ Zudem darf nicht außer Acht gelassen werden, dass GmbH und KG trotz ihrer Verbindung im Rahmen einer GmbH & Co. KG immer noch zwei selbstständige Rechtssubjekte bilden, deren Rechtskreise voneinander zu

1767 Z.B. BFH v. 6.07.1999, VIII R 46/94, BStBl. II 1999, S. 720 (Tz. 15) m.w.N.

1768 FG Münster v. 23.02.2018, 1 K 2201/17 F, juris (Tz. 89).

1769 Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 11 Rn. 1.

1770 FG Münster v. 23.02.2018, 1 K 2201/17 F, juris (Tz. 87 ff.).

1771 Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 11 Rn. 1.

1772 BFH v. 16.04.2015, IV R 1/12, BStBl. II 2015, S. 705 (Tz. 20); BFH v. 27.03.2007, VIII R 64/05, BStBl. II 2007, S. 639 (Tz. 21); vgl. auch FG Münster v. 23.02.2018, 1 K 2201/17 F, juris (Tz. 87)

1773 BFH v. 13.07.2017, IV R 42/14, BStBl. II 2017, S. 1126 (Tz. 21); im Anschluss hieran FG Münster v. 23.02.2018, 1 K 2201/17 F, juris (Tz. 88).

trennen sind.¹⁷⁷⁴ Das Verhältnis der GmbH zu ihren Anteilseignern und Geschäftsführern ist vom Gesellschaftsverhältnis innerhalb der KG zu trennen. Dementsprechend darf die Funktion der Kommanditisten als Geschäftsführer der GmbH nicht mit ihrer Stellung als Gesellschafter in der KG gleichgesetzt werden.¹⁷⁷⁵ Vor diesem Hintergrund ist die Übernahme der organschaftlichen Geschäftsführung auch für steuerliche Zwecke als Gesellschaftsbeitrag der Komplementär-GmbH gegenüber der KG zu berücksichtigen, unabhängig davon, welches Organ der GmbH die Führung der Geschäfte tatsächlich vollzieht.¹⁷⁷⁶

In einem nächsten Schritt stellt sich die Frage, wie die Übernahme der Geschäftsführung durch die Komplementär-GmbH für steuerliche Zwecke zu bewerten ist. Der BFH misst dem Beitrag der GmbH im Hinblick auf ihre nur formale Stellung als Geschäftsführerin bei gleichzeitigem Vollzug durch die Kommanditisten lediglich ein geringes Gewicht bei. Insoweit hält er es für ausreichend, dass der GmbH ihre Auslagen erstattet werden.¹⁷⁷⁷ Bislang offen ist aber, ob die höchstrichterliche Rechtsprechung hierin zugleich eine Obergrenze für eine angemessene Vergütung der Geschäftsführung sieht. Bedeutsam wird diese Frage insbesondere für den Fall, dass die Kommanditisten in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführer der GmbH die Geschäfte der KG führen, ohne dass sie hierfür von der GmbH ein Entgelt erhalten. Die GmbH tätigt insoweit keinerlei Auslagen.¹⁷⁷⁸ Nichtsdestotrotz ist die Einräumung einer Vergütung für die Übernahme der Geschäftsführung durch die GmbH auch in diesem Fall steuerrechtlich anzuerkennen. Schließlich erbringt die GmbH in Form der Führung der Geschäfte eine Leistung gegenüber der KG, der im Wirtschaftsverkehr ein Marktwert beigemessen wird. Hierfür hätte auch eine aus fremden Anteilseignern bestehende GmbH ein angemessenes Entgelt gefordert.¹⁷⁷⁹ Dass die GmbH nur durch ihre Organe tätig werden kann,

1774 BFH v. 13.07.2017, IV R 42/14, BStBl. II 2017, S. 1126 (Tz. 23); ebenso FG Münster v. 23.02.2018, 1 K 2201/17 F, juris (Tz. 87).

1775 BFH v. 13.07.2017, IV R 42/14, BStBl. II 2017, S. 1126 (Tz. 21); im Anschluss hieran FG Münster v. 23.02.2018, 1 K 2201/17 F, juris (Tz. 88).

1776 So auch der BFH, der hinsichtlich der Mindestgewinnbeteiligung der GmbH den Ersatz von Auslagen für die Geschäftsführung verlangt, vgl. insbesondere BFH v. 24.07.1990, VIII R 290/84, BFH/NV 1991, S. 191 (Tz. 31); BFH v. 10.02.1983, IV R 69/80, juris (Tz. 14); BFH v. 3.02.1977, IV R 122/73, BStBl. II 1977, S. 346 (Tz. 17); BFH v. 25.04.1968, VI R 279/66, BStBl. II 1968, S. 741 (Tz. 10); BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 66).

1777 Siehe oben Kapitel 3 D.II.1.

1778 So die Fallgestaltung des FG Münster v. 23.02.2018, 1 K 2201/17 F, juris.

1779 FG Münster v. 23.02.2018, 1 K 2201/17 F, juris (Tz. 67).

schmälert insofern nicht die wirtschaftliche Bedeutung ihrer Leistung.¹⁷⁸⁰ Ebenso ist es für die Bewertung der Geschäftsführungsleistung der GmbH irrelevant, welche Entgeltabrede im Verhältnis zu ihren Organen besteht. Fremde Gesellschafter würden in jedem Fall eine adäquate Vergütung für die Geschäftsführung durch die GmbH fordern, auch wenn sie wiederum ihre Geschäftsführungsleistung gegenüber der GmbH unentgeltlich erbringen.¹⁷⁸¹ Auch hier gilt es, die Rechtsbeziehungen innerhalb der GmbH von denjenigen im Rahmen der KG getrennt zu halten.¹⁷⁸² Der vom BFH geforderte Auslagenersatz für die Übernahme der Geschäftsführung ist daher lediglich als Untergrenze für die Gewinnbeteiligung der GmbH zu begreifen.¹⁷⁸³

Daneben ist ein Kapitaleinsatz der Komplementär-GmbH nach Ansicht des BFH durch eine angemessene Verzinsung zu vergüten.¹⁷⁸⁴ Fraglich erscheint jedoch, welche Bezugsgröße sich hinter diesem Begriff verbirgt. Das britische Recht berücksichtigt insoweit nur eine Kapitaleinlage der Körperschaft, während nicht entnommene Gewinnanteile eines eindeutigen Umwidmungsaktes in Gesellschaftskapital bedürfen, um als Kapitalbeitrag der Körperschaft gewertet zu werden.¹⁷⁸⁵ Eine entsprechende Einschränkung ist mit Blick auf das deutsche Recht abzulehnen. Es ist kein Grund ersichtlich, warum Geldmittel in Form nicht entnommener Gewinne nicht ebenso wie eine feste Kapitaleinlage als Beitrag zum Gesellschaftszweck gewertet und berücksichtigt werden sollten.¹⁷⁸⁶

Im Hinblick auf die Höhe eines adäquaten Zinssatzes fehlen Vorgaben der deutschen Rechtsprechung zu möglichen Kriterien, an denen ein solcher im Einzelfall auszurichten wäre.¹⁷⁸⁷ Das britische Recht stellt insoweit auf einen handelsüblichen Zinssatz ab, den die Steuerverwaltung gemäß ihren Richtlinien nach dem Darlehenszinssatz bestimmt, den die Gesellschaft am Markt zu entrichten hat.¹⁷⁸⁸ Dies ist auch für das deutsche

1780 FG Münster v. 23.02.2018, 1 K 2201/17 F, juris (Tz. 68).

1781 FG Münster v. 23.02.2018, 1 K 2201/17 F, juris (Tz. 68).

1782 FG Münster v. 23.02.2018, 1 K 2201/17 F, juris (Tz. 68).

1783 FG Münster v. 23.02.2018, 1 K 2201/17 F, juris (Tz. 70); Bitz, in L/B/P, EStG, 141. EL 2020, § 15 Rn. 68; Bodden, in Korn, EStG, 122. EL 2020, § 15 Rn. 501.

1784 Siehe oben Kapitel 3 D.II.1.

1785 Siehe oben Kapitel 3 D.II.3.b)bb)(1).(a.).

1786 Der BFH berücksichtigt denn auch neben einer festen Kapitaleinlage der GmbH auch sonstige Geldmittel, die sie der KG zur Verfügung gestellt hat, vgl. insbesondere BFH v. 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl. II 1968, S. 152 (Tz. 55).

1787 Vgl. BFH v. 24.07.1990, VIII R 290/84, BFH/NV 1991, S. 191 (Tz. 34).

1788 Siehe oben Kapitel 3 D.II.3.b)bb)(1).(a.).

Recht ein sachgerechter Orientierungsmaßstab für eine angemessene Kapitalverzinsung, müsste doch die KG die nötigen Geldmittel, die ihr die GmbH zur Verfügung stellt, anderenfalls am Kapitalmarkt beschaffen und dafür einen entsprechenden Darlehenszins entrichten. Das britische Recht sieht in der Verzinsung der Kapitaleinlage der Körperschaft mit einem Zinssatz, den die Personengesellschaft für die Aufnahme von Darlehen zu leisten hätte, allerdings die Obergrenze für eine zulässige Vergütung.¹⁷⁸⁹ Bezogen auf das deutsche Recht kann dem nicht gefolgt werden. Eine Verzinsung des Kapitalbeitrags der GmbH kann hier nur Bestandteil einer Untergrenze sein, die für eine adäquate Berücksichtigung der Sonderleistungen der GmbH einzuhalten ist. Hinsichtlich einer Begrenzung der Gewinnbeteiligung der GmbH nach oben, ist es den Gesellschaftern aber nicht verwehrt, die GmbH an einem nach Abgeltung der Sonderleistungen verbleibenden Restgewinn der KG im Verhältnis der Vermögensbeteiligungen aller Gesellschafter teilhaben zu lassen.¹⁷⁹⁰ Im Gegensatz zu einer möglichen Renditeobergrenze, die aus dem Vergleich mit der Aufnahme von Krediten abzuleiten wäre, liegt hier der entscheidende Unterschied in der Eigenkapitalbeteiligung der Kapitalgesellschaft, die im Gegensatz zu Fremdkapital nicht nur eine angemessene Verzinsung begründet, sondern auch die Grundlage einer beteiligungsgerechten Partizipation am Gewinn der KG bilden kann.¹⁷⁹¹ Eine bezogen auf ihre Vermögensbeteiligung disproportional überhöhte Restgewinnbeteiligung der GmbH muss für steuerliche Zwecke hingegen ausscheiden. Der Grundsatz, dass eine inkongruente Ergebnisverteilung steuerlich unproblematisch ist, da sie sich im Vermögen der Gesellschafter wirtschaftlich niederschlägt,¹⁷⁹² gilt nicht für wirtschaftlich identische Gesellschafter. Die Kommanditisten, die zugleich an der GmbH beteiligt sind, wirtschaften – ganz im Sinne der in der US-amerikanischen Literatur verwendeten Metapher¹⁷⁹³ – letztlich nur von der einen in die andere Tasche, wenn sie zugunsten der GmbH auf eine beteiligungsgerechte Teilhabe am Restgewinn verzichten. Vor

1789 Siehe oben Kapitel 3 D.II.3.b)bb)(1.)(a.).

1790 Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 16 Rn. 164; Eckl, in Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG, 22. Aufl. 2020, § 6 Rn. 175.

1791 So mit Bezug zur Familienpersonengesellschaft insbesondere Dobroschke/Pothast, DB 1975, 1718, 1722 f.; Flume, DB 1973, 786, 790 f.; ders., StbJb 1976/77, 43, 56 ff., 59 ff.; Hallerbach, in Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl. 2005, Rn. 1497; Westerfelhaus, DB 1997, 2033, 2035.

1792 Siehe oben Kapitel 3 A.I.3.

1793 Siehe oben Kapitel 3 D.II.2.b)aa).

diesem Hintergrund kann sich das deutsche Steuerrecht – wie es auch für das US-amerikanische Recht in der dortigen Literatur vertreten wird¹⁷⁹⁴ – für eine zulässige Ergebnisverteilung nicht einfach am Vermögensniederschlag der zugewiesenen Ergebnisanteile orientieren. Sind Sonderleistungen der GmbH berücksichtigt worden, verbleibt vielmehr nur noch die Relation der Vermögensbeteiligungen aller Gesellschafter als einzig sachgerechter Maßstab für eine angemessene Ergebnisteilhabe.¹⁷⁹⁵

Schließlich ist im deutschen Recht auch der Übernahme der persönlichen Haftung durch die GmbH Rechnung zu tragen. Einen festen Satz für eine angemessene Risikoprämie zu bestimmen, ist nur schwer möglich, muss doch stets der konkrete Einzelfall in den Blick genommen werden. Zu Recht fordert die Rechtsprechung, sowohl das von einer Haftung betroffene übrige Vermögen der GmbH, das diese neben ihrer Kapitaleinlage aufweist, als auch die Wahrscheinlichkeit des Eintritts eines Haftungsfalls einzelfallbezogen in den Blick zu nehmen.¹⁷⁹⁶

Abschließend kann festgehalten werden, dass bei wirtschaftlich identischen Gesellschaftern einer Personengesellschaft, an der auch eine Kapitalgesellschaft beteiligt ist, eine Abweichung vom grundlegenden steuerlichen Verteilungsmaßstab angezeigt sein kann. Die Bestimmung einer steuerlichen Rechtsgrundlage und die Kriterien für eine insoweit angemessene Gewinnverteilung bleiben dem folgenden Kapitel zur Ausgestaltung eines Reformvorschlags vorbehalten.

E. Ergebniszuteilungen in multinationalen Personengesellschaften am Beispiel international tätiger Anwaltssozietäten

Vor dem Hintergrund der zunehmenden Globalisierung des Wirtschaftslebens ist auch die Zahl der Personengesellschaften angestiegen, die international tätig werden und deren Gesellschafter in unterschiedlichen Staaten ansässig sind.¹⁷⁹⁷ Gerade im Bereich freiberuflicher Tätigkeiten, allen voran bei Rechtsanwälten, Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern und Unternehmensberatern, häufen sich Sozietäten mit einer großen Anzahl an

1794 Siehe oben Kapitel 3 D.II.2.b)aa).

1795 Vgl. auch Dobroschke/Potthast, DB 1975, 1718, 1724.

1796 Siehe hierzu oben Kapitel 3 D.II.1.

1797 Blanchard, 56 Tax Lawyer (2003), 779, 779; Rehm, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 1.1.

Niederlassungen in verschiedenen Staaten und einer Vielzahl von Gesellschaftern, die regelmäßig in der Niederlassung in ihrem Ansässigkeitsstaat tätig sind.¹⁷⁹⁸ In dieser Konstellation erhält die Problematik der steuerlichen Ergebnisverteilung zwischen Personengeschaftern eine zusätzliche Dimension. Erwirtschaftet eine Personengesellschaft ihre Gewinne nicht nur in ihrem Sitzstaat – dem Staat, in dem der Ort ihrer Geschäftsleitung liegt¹⁷⁹⁹ – sondern unterhält sie darüber hinaus feste Geschäftseinrichtungen in anderen Staaten, stellt sich neben der Frage nach der angemessenen Höhe der Ergebnisteilhabe der einzelnen Gesellschafter vor allem auch die Frage nach der Quellenzugehörigkeit der ihnen zugewiesenen Ergebnisse.¹⁸⁰⁰ Bedeutung erlangt dies insbesondere in Bezug auf die Reichweite der persönlichen Steuerpflicht der Gesellschafter in den einzelnen Staaten, in denen die Gesellschaft eine Niederlassung unterhält.¹⁸⁰¹ Zur Verdeutlichung der Problematik soll eine nach US-amerikanischem Recht errichtete Anwaltssozietät mit Sitz in den USA dienen, die sowohl in ihrem Sitzstaat als auch in Deutschland sowie im Vereinigten Königreich über ein Büro verfügt. In diesen Büros sollen ausschließlich Gesellschafter tätig werden, deren Wohnsitz sich in dem jeweiligen Staat befindet. Es wird darüber hinaus unterstellt, dass die Anwaltssozietät nach sämtlichen nationalen Steuerrechtsordnungen der betroffenen Staaten als steuerlich transparente Gesellschaft qualifiziert wird.¹⁸⁰²

1798 Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 7.1, 7.3.

1799 Vgl. zum Begriff des Sitzstaates Wassermeyer, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 2.2.

1800 Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 7.3, 7.45 ff.

1801 Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 7.3, 7.45.

1802 Vgl. zum erforderlichen Typenvergleich nach deutschem Recht z.B. BFH v. 25.5.2011, I R 95/10, BFH/NV 2011, 1602 (Tz. 16 ff.) m.w.N.; BMF v. 19.03.2004, BStBl. I 2004, S. 411, Abschnitt IV. Auch die britische Steuerpraxis würde bezogen auf die US-amerikanische Sozietät einen Typenvergleich nach nationalem Recht durchführen, siehe HMRC, PM 288000 und INTM 180000.

I. Die persönliche Steuerpflicht der Gesellschafter nach den nationalen Rechtsordnungen

1. Deutschland

Aus Sicht der deutschen Steuerrechtsordnung wird die Anwaltssozietät als freiberufliche Mitunternehmerschaft behandelt, deren Gesellschafter in Gestalt ihrer Gewinnanteile Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit erzielen (§§ 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2, 18 Abs. 4 S. 2, 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG).¹⁸⁰³

Diejenigen Gesellschafter, die ihren Wohnsitz (§ 8 AO) in Deutschland haben, sind dort unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 S. 1 EStG). Nach dem Welteinkommensprinzip¹⁸⁰⁴ unterliegen sie mit ihren Anteilen am Gewinn der Anwaltssozietät der deutschen Steuerpflicht, unabhängig davon, welcher Niederlassung ihr anteiliger Sozietätsgewinn zuzuordnen ist.¹⁸⁰⁵

Demgegenüber sind die in den USA oder im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschafter in Deutschland nur beschränkt steuerpflichtig, d.h., sie unterliegen der deutschen Einkommensteuerpflicht nur mit ihren inländischen Einkünften (§§ 1 Abs. 4, 49 EStG). Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit (§ 18 EStG) werden gem. § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG als inländische eingestuft, sofern die selbstständige Arbeit im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder in Deutschland eine feste Einrichtung oder Betriebsstätte für die Arbeit unterhalten wird. Das Büro der Sozietät in Deutschland erfüllt als feste Geschäftseinrichtung die Voraussetzungen einer Betriebsstätte (§ 12 AO).¹⁸⁰⁶ Dem inhaltsgleichen Begriff der „festen Einrichtung“ in § 49 Nr. 3 EStG wird insoweit keine eigenständige Bedeu-

1803 Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 7.8, 7.14. Dass sämtliche Gesellschafter Mitunternehmer sind und die insoweit erforderlichen Berufsqualifikationen aufweisen sowie eigenverantwortlich und leitend tätig werden (vgl. Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 18 Rn. 39, 43), soll hier unterstellt werden.

1804 Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 1 Rn. 88.

1805 Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 7.32.

1806 Haiß, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 49 Rn. 691; Loschelder, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 49 Rn. 20, 78; Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 7.35.

tung beigemessen.¹⁸⁰⁷ In dem Umfang, in dem die Gewinnanteile der im Ausland ansässigen Gesellschafter dem deutschen Büro zuzuordnen sind, unterfallen sie mithin der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland.¹⁸⁰⁸ Dass die ausländischen Gesellschafter ihre Anwaltstätigkeit im deutschen Büro persönlich ausüben, ist hierfür nicht erforderlich.¹⁸⁰⁹ Soweit ihre Gewinnanteile dagegen den Niederlassungen in den USA oder im Vereinigten Königreich zuzurechnen sind, unterliegen sie in Deutschland keiner Steuerpflicht.¹⁸¹⁰

2. USA

Das US-amerikanische Steuerrecht unterscheidet im Hinblick auf die persönliche Steuerpflicht zwischen US-Staatsangehörigen (*U.S. citizens*)¹⁸¹¹, im Inland ansässigen Ausländern (*resident aliens*)¹⁸¹² und nichtansässigen Ausländern (*nonresident aliens*)¹⁸¹³. Während US-Staatsangehörige (unabhängig von ihrer Ansässigkeit) sowie im Inland ansässige¹⁸¹⁴ Ausländer mit ihrem Welteinkommen der Steuerpflicht in den USA unterliegen, sind nichtansässige Ausländer in den USA nur mit ihren Einkünften aus inländischen Quellen (§ 871 IRC) steuerpflichtig.¹⁸¹⁵ Bezogen auf die Anwaltssozietät ergibt sich folglich nach der US-amerikanischen Rechtsordnung eine zur deutschen Rechtslage spiegelbildliche Behandlung der Gesellschafter. Die in den USA ansässigen Gesellschafter unterliegen mit ihrem Anteil am Sozietätsgewinn der US-amerikanischen Besteuerung, unabhängig davon, welcher Niederlassung die Gewinne zuzurechnen sind. Demgegenüber werden die in Deutschland oder dem Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschafter – unterstellt, es handelt sich nicht um US-Staatsangehörige – in den USA mit ihren Gewinnanteilen nur insoweit

1807 Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 7.35.

1808 Haiß, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 49 Rn. 690.

1809 Loschelder, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 49 Rn. 79.

1810 Reimer, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 151. EL 2020, § 49 EStG Rn. 208.

1811 § 7701(a)(30)(A) IRC.

1812 § 7701(b)(1)(A) IRC.

1813 § 7701(b)(1)(B) IRC.

1814 Vgl. zu den Voraussetzungen der Ansässigkeit im Einzelnen § 7701(b)(1) bis (11) IRC.

1815 Mittermaier, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 29.70.

zur Besteuerung herangezogen als sie aus inländischen Quellen stammen. Einkünfte aus einer Geschäftstätigkeit¹⁸¹⁶ (*trade or business*) – zu der auch die Erbringung von Dienstleistungen zählt¹⁸¹⁷ – werden insoweit der US-amerikanischen Besteuerung unterworfen, sofern sie effektiv mit einer Geschäftstätigkeit in den USA verbunden sind (§ 871(b) IRC). Ob die Aktivitäten einer Person in den USA ausreichen, um dort eine Geschäftstätigkeit zu begründen, hängt von sämtlichen Umständen des Einzelfalles ab.¹⁸¹⁸ Das Unterhalten einer Niederlassung soll hierfür nicht zwingend erforderlich sein.¹⁸¹⁹ Umso mehr stellt aber das von der Anwaltssozietät in den USA tatsächlich geführte Büro als dauerhafte Einrichtung zur Ausübung der Anwaltstätigkeit einen ausreichenden Inlandsbezug her.¹⁸²⁰

Dass die in Deutschland und dem Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschafter ausschließlich in dem jeweiligen Büro in ihrem Ansässigkeitsstaat tätig geworden sind, hindert deren Besteuerung in den USA nicht. Insoweit bestimmt § 875(1) IRC im Hinblick auf einen im Inland nicht ansässigen Gesellschafter einer Personengesellschaft, dass eine Geschäftstätigkeit, die die Personengesellschaft in den USA ausübt, dem Gesellschafter als eigene zugerechnet wird, auch wenn er selbst in den USA keine Tätigkeit ausgeübt hat. Den in Deutschland oder dem Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaftern wird somit die im US-amerikanischen Büro ausgeübte Anwaltstätigkeit als eigene zugerechnet. Soweit der ihnen zugewiesene Gewinn auf die US-amerikanische Niederlassung entfällt, sind diese Gesellschafter somit auch in den USA steuerpflichtig.¹⁸²¹

1816 Zum Begriff Mittermaier, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 29.73.

1817 § 864(b) IRC.

1818 Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2017, § 21.04 (1).

1819 Mittermaier, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 29.74.

1820 Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 21.04 (1).

1821 Mittermaier, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 29.78. Vgl. zur Sonderbehandlung von sog. *guaranteed payments* (§ 707(c) IRC) FG München v. 30.07.2014, 1 K 2243/10, juris sowie nachgehend BFH v. 25.11.2015, I R 50/14, BStBl. II 2017, S. 247.

3. Vereinigtes Königreich

Schließlich ergibt sich auch nach der nationalen Steuerrechtsordnung des Vereinigten Königreichs ein spiegelbildliches Ergebnis. S 7(1) ITTOIA 2005 erklärt Einkünfte aus einer Geschäftstätigkeit (*trading income*)¹⁸²², die eine im Inland ansässige Person (*UK resident*)¹⁸²³ erzielt, im Vereinigten Königreich für steuerpflichtig, unabhängig davon, wo die Geschäftstätigkeit ausgeübt wird. Demgegenüber unterliegt eine nicht im Inland ansässige Person (*non-UK resident*) mit ihren Einkünften aus einer Geschäftstätigkeit nur insoweit der Steuerpflicht im Vereinigten Königreich, als die Tätigkeit im Inland ausgeübt wird (s 7(2) ITTOIA 2005). Übertragen auf die Anwaltssozietät bedeutet dies, dass die im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschafter mit ihren Gewinnanteilen umfassend im Inland steuerpflichtig sind, auch wenn die zugewiesenen Gewinne aus den Niederlassungen in Deutschland oder den USA stammen. Die in Deutschland oder den USA ansässigen Gesellschafter sind im Vereinigten Königreich hingegen nur mit denjenigen Gewinnanteilen steuerpflichtig, die der Geschäftstätigkeit im Vereinigten Königreich zuzurechnen sind. Die britische Finanzverwaltung knüpft für diese Zwecke an die Anteile der Gesellschafter am Gewinn der im Vereinigten Königreich belegenen Niederlassung an, ungeachtet dessen, ob die einzelnen Gesellschafter ihre Tätigkeit auch tatsächlich im Vereinigten Königreich ausgeübt haben.¹⁸²⁴

II. Die Aufteilung der Besteuerungsrechte nach Abkommensrecht

Bei der Behandlung internationaler Sachverhalte durch die nationalen Rechtsordnungen Deutschlands, der USA und des Vereinigten Königreichs sind allerdings zwischen diesen Staaten existierende Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung zu berücksichtigen.¹⁸²⁵ Aus der Sicht

1822 Hierzu zählen auch freiberufliche Tätigkeiten, s 7(3) ITTOIA 2005.

1823 Siehe zu den Voraussetzungen der Ansässigkeit im Einzelnen Finance Act 2013 Schedule 45.

1824 HMRC, Partnership Manual, 284000 und 289000.

1825 Vgl. im deutschen Recht § 2 AO, im US-amerikanischen Recht § 894(a)(1) IRC und im britischen Recht s 2 und s 6 Taxation International and Other Provisions Act 2010.

Deutschlands werden insoweit die Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA¹⁸²⁶ und dem Vereinigten Königreich¹⁸²⁷ relevant.

Da die Sozietät nach den Rechtsordnungen sämtlicher betroffener Vertragsstaaten als steuerlich transparente Personengesellschaft behandelt wird, verfügt sie selbst über keine Ansässigkeit im abkommensrechtlichen Sinne und ist daher nicht abkommensberechtig.¹⁸²⁸ Es sind vielmehr die in einem Vertragsstaat ansässigen Gesellschafter, die sich als Steuersubjekte auf das Abkommen berufen können.¹⁸²⁹

Die abkommensrechtliche Qualifikation der Einkünfte international tätiger Sozietäten von Freiberuflern hat sich im Laufe der Zeit gewandelt. Frühere Fassungen der Doppelbesteuerungsabkommen Deutschlands mit den USA und dem Vereinigten Königreich enthielten – in Übereinstimmung mit der damals aktuellen Fassung des OECD-Musterabkommens – voneinander getrennte Regelungen für Einkünfte aus einer gewerblichen Tätigkeit (Art. 7 OECD-MA) und Einkünfte aus einer freiberuflichen oder sonstigen selbstständigen Tätigkeit (Art. 14 OECD-MA (vor 2000)).¹⁸³⁰ Insoweit wurde der in der deutschen Steuerpraxis und Steuerlehre herrschende Streit um die eigenständige Bedeutung des Art. 14 OECD-MA (vor 2000) und dessen Verständnis im Sinne eines „Ausübungsmodells“¹⁸³¹ im Gegensatz zum „Betriebsstättenmodell“¹⁸³² des Art. 7 OECD-MA ak-

1826 Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. Juni 2008 (BGBl. II 2008, S. 611) (kurz: DBA USA 2008).

1827 Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen v. 30.03.2010 (BGBl. II 2010, S. 1333) (kurz: DBA Großbritannien 2010).

1828 Art. 1 Abs. 1, Art. 4 Abs. 1 DBA USA 2008 und Art. 1 Abs. 1, Art. 4 Abs. 1 DBA Großbritannien 2010.

1829 BFH v. 25.11.2015, I R 50/14, BStBl. II 2017, S. 247 (Tz. 28) m.w.N.; BMF v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, S. 1258 (Tz. 2.1.1); Jacobs/Endres/Spengel, in Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, S. 489; Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 7.58.

1830 Vgl. Art. 14 DBA USA v. 29.08.1989 (BGBl. 1991 II, S. 354) und Art. XI DBA Großbritannien v. 26.11.1964 (BGBl. 1966 II, S. 358).

1831 BFH v. 25.11.2015, I R 50/14, BStBl. II 2017, S. 247 (Tz. 30).

1832 BFH v. 25.11.2015, I R 50/14, BStBl. II 2017, S. 247 (Tz. 30).

tuell.¹⁸³³ Der BFH hat insoweit für das Doppelbesteuerungsabkommen Deutschlands mit den USA die Auffassung vertreten, dass der Quellenstaat die Anteile der nichtansässigen Gesellschafter am Gewinn der Niederlassung im Quellenstaat nur dann besteuern kann, wenn die Gesellschafter auch tatsächlich in der Niederlassung tätig geworden sind.¹⁸³⁴ Im Gegensatz hierzu ist es im Rahmen von Art. 7 OECD-MA unbestritten, dass eine Betriebsstätte, über die die Personengesellschaft in einem Vertragsstaat verfügt, allen Gesellschaftern anteilig als ihre eigene zugerechnet wird.¹⁸³⁵

Seit dessen Änderung im Jahr 2000 fasst das OECD-Musterabkommen jedoch nunmehr sowohl eine gewerbliche Tätigkeit als auch eine selbstständige Tätigkeit unter den Begriff der „Geschäftstätigkeit“¹⁸³⁶ und behandelt Einkünfte hieraus einheitlich als Gewinne eines Unternehmens¹⁸³⁷ nach Art. 7 OECD-MA.¹⁸³⁸ Die gegenwärtigen Fassungen der Doppelbesteuerungsabkommen Deutschlands mit den USA und dem Vereinigten Königreich wurden dementsprechend angepasst.¹⁸³⁹

Nach aktuellem Abkommensrecht erzielen die Gesellschafter der Anwaltssozietät in Gestalt ihrer Ergebnisanteile somit im Verhältnis von Deutschland zu den USA¹⁸⁴⁰ und zum Vereinigten Königreich¹⁸⁴¹ unternehmerische Gewinne.¹⁸⁴² Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates können nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort

1833 Vgl. hierzu insbesondere Hemmelrath, in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 14 Rn. 30 ff.; Tcherveniachki, in Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 14 a.F. Rn. 65; siehe auch für eine Übersicht zum Meinungsstand BFH v. 25.11.2015, I R 50/14, BStBl. II 2017, S. 247 (Tz. 30).

1834 BFH v. 25.11.2015, I R 50/14, BStBl. II 2017, S. 247 (Tz. 30 ff.).

1835 Siehe insbesondere BFH v. 12.10.2016, I R 92/12, BStBl. BFH/NV 2017, 685 (Tz. 39); BFH v. 24.08.2011, I R 46/10, BStBl. II 2014, 764 (Tz. 15); BMF v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, S. 1258, Tz. 2.2.3; Ditz, in Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 7 Rn. 70; Hemmelrath, in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 7 Rn. 41.

1836 Art. 3 Abs. 1 Buchst. h OECD-MA 2017.

1837 Art. 3 Abs. 1 Buchst. c OECD-MA 2017.

1838 Vgl. Art. 7 Abs 1 OECD-MA 2017.

1839 Vgl. Art. 7 Abs. 7 DBA USA 2008; Art. 3 Abs. 1 Buchst. f und g DBA Großbritannien 2010.

1840 Art. 7 Abs. 1, Abs. 7 DBA USA 2008. Das DBA USA 2008 spricht insoweit abweichend vom OECD-MA von „gewerblichen Gewinnen“.

1841 Art. 7 Abs. 1 DBA Großbritannien 2010.

1842 Vgl. mit Bezug zu Art. 7 OECD-MA Hemmelrath, in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 7 Rn. 36.

gelegene Betriebsstätte aus.¹⁸⁴³ In diesem Fall steht das Besteuerungsrecht auch dem Quellenstaat zu, soweit die Gewinne des Unternehmens dieser Betriebsstätte zuzurechnen sind.¹⁸⁴⁴ Als Betriebsstätte im abkommensrechtlichen Sinn gilt jede feste Geschäftseinrichtung,¹⁸⁴⁵ mithin auch das von der Anwaltssozietät im jeweiligen Quellenstaat unterhaltene Büro.¹⁸⁴⁶ Insoweit wird bei Personengesellschaften eine Betriebsstätte, über die sie in einem Vertragsstaat verfügt, in dem sie als steuerlich transparent gilt, sämtlichen Gesellschaftern anteilig als eigene zugerechnet, auch wenn sie selbst dort nicht tätig werden.¹⁸⁴⁷

Bezogen auf die Anwaltssozietät können somit Deutschland, die USA und das Vereinigte Königreich die auf das jeweilige inländische Büro entfallenden Gewinne besteuern. In dem Umfang, in dem die Gewinne eines Büros auf im Inland ansässige Gesellschafter entfallen, unterliegen sie der unbeschränkten Steuerpflicht dieser Gesellschafter. Im Übrigen sind die Gewinne Gegenstand der beschränkten Steuerpflicht der im Ausland ansässigen Gesellschafter, da sie im Wege ihrer Beteiligung an der Sozietät anteilig über eine Betriebsstätte im Inland verfügen.¹⁸⁴⁸ Insoweit ergeben sich keine Abweichungen zur nationalen Rechtslage der betroffenen Staaten.¹⁸⁴⁹

III. Folgerungen für die Ergebnisverteilung zwischen den Gesellschaftern

Es zeigt sich, dass der Quellenzugehörigkeit der Ergebniszuteilungen an die Gesellschafter einer multinationalen Personengesellschaft im Hinblick auf die Besteuerungsrechte der betroffenen Staaten entscheidende Bedeutung zukommt. Zumindest nach den hier gegenständlichen Rechts-

1843 Art. 7 Abs. 1 S. 1 DBA USA 2008; Art. 7 Abs. 1 S. 1 DBA Großbritannien 2010.

1844 Art. 7 Abs. 1 S. 2 DBA USA 2008; Art. 7 Abs. 1 S. 1 DBA Großbritannien 2010.

1845 Art. 5 Abs. 1 DBA USA 2008.

1846 Art. 5 Abs. 2 Buchst. c DBA USA 2008 nennt ausdrücklich als Beispiel einer Betriebsstätte eine Geschäftsstelle, zu der ein Büro zählt, vgl. Görl, in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 5 Rn. 43.

1847 BMF v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, S. 1258, Tz. 2.2.3; Görl, in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 5 Rn. 18; Weggenmann, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 6.9.

1848 Art. 7 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 DBA USA 2008 und Art. 7 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 DBA Großbritannien 2010; vgl. auch BMF v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, S. 1258, Tz. 2.2.3.

1849 Vgl. auch allgemein zum Abkommensrecht Haiß, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 49 Rn. 690.

ordnungen ist die Quellszugehörigkeit maßgeblich dafür, ob die Gesellschafter mit den ihnen zugewiesenen Gesellschaftsgewinnen – neben der unbeschränkten Steuerpflicht in ihrem Ansässigkeitsstaat – auch einer beschränkten Steuerpflicht im Quellenstaat unterliegen.

Aber nicht nur aus der Sicht des Quellenstaates wird die Herkunft der Gewinnanteile relevant. Auch der Ansässigkeitsstaat, dem zwar grundsätzlich quellenunabhängig ein Besteuerungsrecht zusteht, kommt nicht umhin, die Höhe der ausländischen Einkünfte zu berücksichtigen¹⁸⁵⁰ – so etwa für die Anwendung des Progressionsvorbehalts bei Freistellung der ausländischen Einkünfte von der Bemessungsgrundlage der inländischen Steuer¹⁸⁵¹ oder bei der Anrechnung der im Ausland erhobenen Steuer auf die für diese Einkünfte im Inland zu entrichtende inländische Steuer¹⁸⁵².

Blickt man auf das Abkommensrecht, so finden sich dort zwar Regelungen für die Aufteilung der Unternehmensgewinne auf die einzelnen Betriebsstätten,¹⁸⁵³ nicht aber für die Aufteilung der in- und ausländischen Betriebsstättengewinne zwischen den einzelnen Gesellschaftern. Insofern werden die nationalen Verteilungsvorschriften der berührten Staaten relevant.¹⁸⁵⁴ Dementsprechend richtet sich im Sozietätsbeispiel die Ergebnisverteilung zwischen den Gesellschaftern sowohl auf der Grundlage der deutschen als auch der US-amerikanischen und der britischen Steuerrechtsordnung nach der Verteilungsabrede der Gesellschafter.¹⁸⁵⁵

1. Das Bedürfnis nach einer Verteilung der Einkünfte entsprechend ihrer Quelle

Setzen die Gesellschafter wie üblich eine Quote für die Beteiligung eines jeden Gesellschafter am Gesamtergebnis der Sozietät fest, so sind die Gesellschafter in dem vereinbarten Umfang an den Ergebnissen einer jeden

1850 Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 7.32.

1851 Siehe z.B. im deutschen Recht § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG.

1852 Siehe z.B. im deutschen Recht § 34c EStG.

1853 Art. 7 Abs. 2 bis 4 OECD-MA 2017; siehe auch Art. 7 Abs. 2 bis 5 DBA USA 2008 und Art. 7 Abs. 2 DBA Großbritannien 2010.

1854 Vgl. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA; Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 7.64.

1855 Siehe hierzu oben Kapitel 2 B.I.1. (Deutschland), B.II.2. (USA) und B.III.2. (Vereinigtes Königreich).

Betriebsstätte beteiligt.¹⁸⁵⁶ Denkbar ist aber auch, dass die Gesellschafter nicht am weltweiten Sozietätsergebnis, sondern ausschließlich an den Ergebnissen der jeweiligen Betriebsstätte, in der sie tätig werden, teilhaben sollen.¹⁸⁵⁷ Ein Bedürfnis, den Gesellschaftern nur inländische Einkünfte zuzuweisen, kann sich nicht zuletzt vor dem Hintergrund des erhöhten Verwaltungsaufwands ergeben, der mit einer Beteiligung der Gesellschafter am weltweiten Gesellschaftsergebnis einhergeht. Zwar zieht in dem gewählten Sozietätsbeispiel eine Teilhabe der Gesellschafter an sämtlichen Betriebsstättenergebnissen lediglich in drei Ländern persönliche Steuerpflichten der Gesellschafter nach sich. Je nach der Anzahl der beteiligten Gesellschafter entsteht aber auch hier schon ein erheblicher Verwaltungsaufwand, wenn für jeden Gesellschafter in allen drei Staaten eine Steuererklärung abzugeben ist. Geht man zusätzlich von einer Sozietät aus, die nicht nur in drei, sondern in einer Vielzahl von Ländern Büros unterhält, erhöht sich der Verwaltungsaufwand noch um einiges.¹⁸⁵⁸

Ungeachtet der Zielsetzung, einen solchen Verwaltungsaufwand zu vermeiden, können aber auch materiell-rechtliche Erwägungen den Wunsch bestimmen, nur im Ansässigkeitsstaat einer Steuerpflicht zu unterliegen. Dies gilt insbesondere für den Fall, dass die nationale Rechtsordnung¹⁸⁵⁹ oder ein Doppelbesteuerungsabkommen¹⁸⁶⁰ die Beseitigung der Doppelbesteuerung von ausländischen Einkünften durch den Ansässigkeitsstaat im Wege der Anrechnung der im Ausland angefallenen Steuer vorsieht, die wirtschaftliche Doppelbelastung der Einkünfte aber infolge einer Beschränkung des zulässigen Anrechnungsbetrags nicht gänzlich vermieden werden würde.¹⁸⁶¹

Aber auch die umgekehrte Zielsetzung ist denkbar: Es sollen einem Gesellschafter nur ausländische Einkünfte zugewiesen werden, etwa weil sich aus den Steuerrechtsordnungen der betroffenen Staaten Belastungsun-

1856 Krabbe, FR 1995, 692, 693; Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 7.3; Sieker, IStR 2007, 590, 592; vgl. auch zum britischen Recht Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn. 8.63, 16.9.

1857 Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn. 8.63, 16.9; Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 7.45 ff.

1858 Zum Ganzen Blanchard, 56 Tax Lawyer (2003), 779, 791; Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, Rn. 7.45; Sieker, IStR 2007, 590, 592.

1859 Siehe z.B. im deutschen Recht § 34c EStG.

1860 Vgl. Art. 23B OECD-MA 2017.

1861 Vgl. hierzu Blanchard, 56 Tax Lawyer (2003), 779, 791.

terschiede ergeben, aus denen für den einzelnen Gesellschafter ein steuerlicher Vorteil resultiert.¹⁸⁶²

Neben dem Bedürfnis, Einkünfte aus einer bestimmten Quelle zu erhalten, kann ein Gesellschafter schließlich zugleich eine gewisse Mindestgewinnbeteiligung anstreben. Um den Gesellschafter nicht dem Risiko auszusetzen, dass die Ergebnisse aus der Quelle hierfür nicht ausreichen, ist es denkbar, dass die Zuweisung von Einkünften aus einer bestimmten Quelle nur vorrangig gelten soll.¹⁸⁶³ All dies könnten die Gesellschafter im Rahmen ihrer Ergebnisverteilungsabrede entsprechend regeln. Die entscheidende Frage ist aber, ob einer solchen Vereinbarung im Steuerrecht auch die von den Gesellschaftern gewünschte Wirkung beigemessen wird.

2. Die steuerrechtliche Zulässigkeit einer Ergebnisverteilung der Quelle nach

a) Deutschland

In Bezug auf die deutsche Steuerrechtsordnung richtet sich der Blick zur Beantwortung dieser Frage zunächst auf das Zivilrecht. Das Steuerrecht kann in Anknüpfung an das Zivilrecht eine Zuweisung von Einkünften ihrer Quelle nach überhaupt nur dann anerkennen, wenn sie zivilrechtlich zulässig ist.¹⁸⁶⁴ Insoweit wird die Auffassung vertreten, dass die steuerrechtliche Herkunft der Gewinnanteile der Gesellschafter nicht Gegenstand der zivilrechtlichen Verteilungsabrede sein könne.¹⁸⁶⁵ Dabei wird jedoch verkannt, dass eine zivilrechtliche Ergebnisverteilung der Quelle nach keinen steuerlichen Inhalt hat. Sie ist lediglich – statt am Gewinn des Betriebs als einheitlicher Nettogröße – an den Ergebnissen der einzelnen

1862 Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 7.45; so auch die Konstellation, die der Entscheidung des BFH v. 25.11.2015, I R 50/14, BStBl. II 2017, S. 247 zugrundelag.

1863 Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 7.45.

1864 Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 7.46.

1865 Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 7.46.

Niederlassungen des Betriebs ausgerichtet. Dies wird im Zivilrecht als von der Privatautonomie der Gesellschafter gedeckt angesehen.¹⁸⁶⁶

Das Steuerrecht knüpft in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG zur Ermittlung der steuerlichen Einkünfte des Gesellschafters in der Folge an den zivilrechtlichen Verteilungsschlüssel an. Hierbei bezieht es diesen aber auf den steuerlichen Gewinn der Gesellschaft – eine Größe, die nach den steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften zwingend als einheitliches Jahresergebnis der Gesellschaft zu ermitteln ist.¹⁸⁶⁷ Eine gesonderte Zuweisung einzelner Bestandteile dieses Ergebnisses an die Gesellschafter ist daher schon nach der Systematik des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG unmöglich.¹⁸⁶⁸ Eine Verteilungsabrede der Gesellschafter, die die Ergebnisse der einzelnen Betriebsstätten gesondert zuweist, kann im Steuerrecht nur so umgesetzt werden, dass sich die Beteiligungsquote des einzelnen Gesellschafters am Gewinn der Gesellschaft nach dem Verhältnis des ihm zuge teilten Betriebsstättenergebnisses zum Gesamtergebnis der Gesellschaft richtet. In diesem Umfang kommt ihm ein Anteil an sämtlichen Betriebsstättengewinnen zu.

b) USA

Demgegenüber ist die Systematik der Ergebnisverteilung im US-amerikanischen Steuerrecht eine grundlegend andere. Sie basiert nicht auf der Verteilung einer Nettogröße nach einem einheitlich zu bestimmenden Verteilungsmaßstab, sondern erlaubt generell die gesonderte Zuteilung einzelner Ergebnisbestandteile.¹⁸⁶⁹ Insoweit wird auch eine Ergebnisverteilung der Quelle nach als steuerlich möglich angesehen.¹⁸⁷⁰ Wirkung entfaltet eine entsprechende Verteilungsabrede im US-amerikanischen Steu-

1866 Siehe oben Kapitel 2 B.I.1.b)bb).

1867 Siehe hierzu oben Kapitel 2 A.I.2.

1868 Ault/Arnold/Cooper, *Comparative Income Taxation*, 4. Aufl. 2020, S. 548; Kahle, *StuW* 1997, 323, 329; Kempelmann/Scholz, *DStR* 2019, 630, 631; Richter scheint demgegenüber eine Ergebnisverteilung der Quelle nach im Rahmen des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG für möglich zu halten, sieht sie aber als gestaltungsmisbräuchlich gem. § 42 AO an, vgl. Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, *Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht*, 2. Aufl. 2015, Rn. 7.46.

1869 Siehe oben Kapitel 2 B.II.2.a).

1870 *Treas. Reg.* § 1.704-1(b)(5), Example 10; Willis/Postlewaite/Alexander, *Partnership Taxation*, Stand 10/2019, § 21.04 (3).

erreicht allerdings nur unter den allgemeingültigen Voraussetzungen des *substantial economic effect*.¹⁸⁷¹ Die Treasury Regulations machen in einem Beispiel hierzu deutlich, wie sich die Anforderungen des *substantial economic effect* auf die Ausgestaltung einer steuerlich zulässigen Ergebnisverteilung der Quelle nach auswirken.¹⁸⁷² In dem Beispiel wird von einer grenzüberschreitend tätigen Gesellschaft ausgegangen, die sich aus einem im Inland ansässigen und einem im Ausland ansässigen Gesellschafter zusammensetzt. Nach der Vereinbarung der Gesellschafter werden die im Ausland erwirtschafteten Gewinne zu 90 Prozent dem dort ansässigen und tätig gewordenen Gesellschafter und zu 10 Prozent dem im Inland ansässigen Gesellschafter zugeteilt. Im Übrigen ist eine hälftige Ergebnisaufteilung vorgesehen.¹⁸⁷³ In der Annahme, dass die Höhe der Einkünfte aus in- und ausländischen Quellen im Zeitpunkt der Vereinbarung der Verteilung nicht vorhersehbar war, erkennen die Richtlinien den *substantial economic effect* dieser speziellen Verteilung der ausländischen Einkünfte an.¹⁸⁷⁴ Vereinbaren die Gesellschafter hingegen, dass sie jeweils zur Hälfte am Ergebnis der Gesellschaft partizipieren, dem im Ausland ansässigen Gesellschafter jedoch vorrangig die in seinem Ansässigkeitsstaat erwirtschafteten Ergebnisse zugeteilt werden sollen, sehen die Richtlinien dies für steuerliche Zwecke als unzulässig an; denn in diesem Fall würde sich der Niederschlag der speziellen Zuweisung der ausländischen Gewinne in den Kapitalkonten der Gesellschafter nicht von einer gleichmäßigen Aufteilung der in- und ausländischen Gewinne auf beide Gesellschafter unterscheiden. Der steuerlichen Anerkennung einer entsprechenden Abrede, die sich nur auf die spezielle Verteilung von steuerlichen Charakteristika der Einkünfte bezieht, steht das Erfordernis der *substantiality*¹⁸⁷⁵ entgegen.¹⁸⁷⁶

Das Richtlinienbeispiel zeigt, dass das US-amerikanische Steuerrecht zwar durchaus die gesonderte Zuordnung von Gewinnen aus einer bestimmten Quelle anerkennt, aber nur unter der Bedingung, dass sich der Empfänger auch dem mit der steuerlichen Quellenzuordnung verbundenen wirtschaftlichen Risiko aussetzt. Sollten die im Rahmen der Quelle erwirtschafteten Einkünfte hinter den Vorstellungen der Gesellschafter

1871 § 704(b)(2) IRC. Siehe hierzu ausführlich oben Kapitel 2 B.II.2.c).

1872 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(5), Example 10.

1873 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(5), Example 10(i).

1874 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(5), Example 10(i).

1875 Siehe hierzu oben Kapitel 2 B.II.2.c)bb)(2.).

1876 Treas. Reg. § 1.704-1(b)(5), Example 10(ii).

zurückbleiben, darf kein Ausgleich durch Zuweisung von Einkünften aus einer anderen Quelle erfolgen. Dementsprechend ist eine Vereinbarung, nach der den Gesellschaftern eine bestimmte Quote am Gesamtergebnis der Gesellschaft zustehen und ihnen Einkünfte aus einer bestimmten Quelle nur vorrangig zugewiesen werden sollen, steuerlich unzulässig.¹⁸⁷⁷ Im Hinblick auf das Sozietätsbeispiel bedeutet dies, dass die Ergebnisse der einzelnen Büros nach US-amerikanischem Recht ausschließlich den dort tätigen Gesellschaftern zugewiesen werden könnten. Hierdurch ließe sich eine beschränkte Steuerpflicht der in Deutschland oder dem Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschafter in den USA vermeiden, würden ihnen doch keine im US-amerikanischen Büro erwirtschafteten Einkünfte zugeordnet. Steuerlich unzulässig wäre es demgegenüber, die Ergebnisteilhaber der Gesellschafter durch einen Anteil am Gesamtergebnis der Gesellschaft festzusetzen und den Beteiligungen der Gesellschafter lediglich vorrangig die von ihnen in dem Büro ihres Ansässigkeitsstaates erwirtschafteten Gewinne zuzuordnen.

c) Vereinigtes Königreich

Die Systematik der Ergebnisverteilung im britischen Steuerrecht wiederum entspricht derjenigen der deutschen Rechtsordnung. Der Gewinn oder Verlust eines von einer Personengesellschaft geführten Betriebes wird auf der Grundlage der gesellschaftsvertraglichen Abrede oder der gesetzlichen Verteilungsvorschriften nach einem einheitlich zu bestimmenden Verteilungsschlüssel zwischen den Gesellschaftern aufgeteilt.¹⁸⁷⁸ Die britische Finanzverwaltung erkennt eine gesonderte Zuweisung von Einkünften aus in- und ausländischen Quellen vor diesem Hintergrund nicht an.¹⁸⁷⁹

Hätte allerdings die britische Regierung ihre im März 2017 veröffentlichten Pläne zu einer Reform des Personengesellschaftssteuerrechts umge-

1877 Vgl. zum Ganzen Schwidetzky, 10 AUILR (1995), 1331, 1344 mit Fn. 64; Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 21.04 (3); kritisch hierzu Blanchard, 56 Tax Lawyer (2003), 779, 815 ff.

1878 Siehe hierzu oben Kapitel 2 B.III.2.

1879 Eine offizielle Stellungnahme des HMRC existiert hierzu, soweit ersichtlich, nicht. Es finden sich aber entsprechende Erfahrungsberichte in Praxishandbüchern: vgl. Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn. 16.10; Whiscombe, Partnership Taxation 2018/19, Rn. 20.5.

setzt,¹⁸⁸⁰ ergäbe sich auf der Grundlage der neu gefassten Ergebnisverteilungsvorschrift des § 850 ITTOIA 2005 unter Umständen eine andere Einschätzung der Rechtslage. Nach den Plänen der Regierung sollte im Zuge der Reform geregelt werden, dass einer zivilrechtlichen Verteilungsabrede, die den Gesellschaftern Anteile an einzelnen Einkunftsquellen zuordnet, auch im Steuerrecht gefolgt werden würde. Unzulässig sollte es nur sein, eine Verteilungsabrede, die den Gesellschaftern eine Beteiligungsquote am Gesamtgewinn bzw. -verlust zuweist, im Steuerrecht so umzusetzen, dass einem Gesellschafter vorrangig Einkünfte aus einer bestimmten Quelle zugeweiht werden.¹⁸⁸¹ Insoweit hätte sich hiernach wohl dasselbe Ergebnis wie nach dem US-amerikanischen Recht ergeben. Eine Verteilungsabrede, nach der den Gesellschaftern ausschließlich ein Anteil an den Ergebnissen inländischer Quellen zustehen soll, hätte auch im Steuerrecht Wirkung entfaltet. Demgegenüber wäre die Vereinbarung einer quotalen Beteiligung der Gesellschafter am Gesamtergebnis der Gesellschaft, verbunden mit der vorrangigen Zuordnung von Einkünften einer bestimmten steuerlichen Herkunft, nicht anerkannt worden. Für steuerliche Zwecke wären den Gesellschaftern in diesem Fall die Ergebnisse sämtlicher in- und ausländischer Quellen im Umfang der vereinbarten Quote zugerechnet worden.

IV. Zusammenfassung und Wertung

Das Beispiel international tätiger Anwaltssozietäten zeigt, dass die Ergebnisverteilungssystematik des deutschen Personengesellschaftssteuerrechts den Bedürfnissen der Praxis nicht immer umfassend gerecht wird. Die Zuweisung einer Nettogröße nach einem einheitlichen Verteilungsschlüssel bildet gerade bei Sozietäten mit einer Vielzahl an betrieblichen Niederlassungen in unterschiedlichen Ländern nicht zwingend die wirtschaftliche Erfolgsgrundlage der einzelnen Betriebsstätten ab. Werden die einzelnen Gesellschafter vornehmlich in bestimmten Niederlassungen tätig, ist es durchaus wirtschaftlich begründet, die jeweiligen Gesellschafter nicht an den Ergebnissen sämtlicher Niederlassungen zu beteiligen, sondern ihnen nur das Ergebnis derjenigen Niederlassung zuweisen zu wollen, in der sie auch tätig geworden sind. Dies gilt umso mehr im Fall von Freiberuflersozietäten, deren Gewinnerwirtschaftung nicht so sehr auf dem Einsatz von

1880 Siehe hierzu oben Kapitel 2 B.III.2.a)dd).

1881 Siehe oben Kapitel 2 B.III.2.a)dd).

Kapital als vielmehr auf den persönlichen Leistungen der einzelnen Gesellschafter beruht.¹⁸⁸² Gerade das Ergebnis der jeweiligen Niederlassung, in der der einzelne Gesellschafter tätig wird, spiegelt dessen persönlichen Erfolg wider. Dass hinter einer speziellen Zuordnung der Gewinne nach Betriebsstätten auch steuerliche Motive stehen können, wie etwa die Vermeidung von persönlichen Steuerpflichten der Gesellschafter in einer Vielzahl von Ländern, ist vor diesem Hintergrund nicht als steuermisbräuchlich zu werten.

Auch die Systematik der abkommensrechtlichen Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den berührten Staaten spricht nicht gegen die Möglichkeit einer steuerlichen Ergebnisverteilung nach der Quelle der Einkünfte. Es bleibt in jedem Fall bei dem abkommensrechtlich für Unternehmensgewinne vorgesehenen Besteuerungszugriff des jeweiligen Staates auf die Ergebnisse der in seinem Hoheitsgebiet belegenen Betriebsstätte.¹⁸⁸³ Statt den Gewinn zum Teil auch bei im Ausland ansässigen Gesellschaftern als beschränkt Steuerpflichtigen zu erfassen, wird er bei einer speziellen Zuordnung nur an im Inland ansässige Gesellschafter in vollem Umfang deren unbeschränkter Steuerpflicht unterworfen. Das Besteuerungsvolumen der einzelnen Staaten wird hierdurch nicht geschmälert.

Auf dieser Grundlage ist es mit Blick auf das deutsche Recht als ein zu weitgehender Eingriff in die Privatautonomie der Gesellschafter zu werten, wenn ihnen eine zivilrechtlich zulässige Ergebnisverteilung nach Betriebsstätten im Steuerrecht gänzlich verwehrt bliebe. Eine solche Ergebnisverteilung der Quelle nach fügt sich schließlich auch in die Systematik des deutschen Personengesellschaftssteuerrechts ein. Es ist die Gesellschaft, die den Gewinn am Markt erwirtschaftet. Im Falle einer weltweiten Unternehmung ist es dementsprechend auch die Gesellschaft, die in den einzelnen Staaten eine Geschäftstätigkeit ausübt. Der einzelne Gesellschafter partizipiert hieran nur über seine Ergebnisbeteiligung, die sich nach ihrer Ausgestaltung durch den Gesellschaftsvertrag richtet.¹⁸⁸⁴ Basierend hierauf, kann es auch im Steuerrecht systemkonform für zulässig erklärt werden, einen Gesellschafter nach der gesellschaftsvertraglichen Verteilungsabrede nur an den Ergebnissen einer bestimmten Niederlassung zu beteiligen.

1882 Richter, in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 7.44.

1883 Siehe hierzu oben Kapitel 3 E.II.

1884 Siehe hierzu oben Kapitel 2 B.IV.2.a)bb)(6.).

Der Vergleich mit dem US-amerikanischen Recht und ebenso mit den Reformplänen der britischen Regierung wirft aber die Frage auf, ob einer steuerlich zulässigen Ergebnisverteilung nach Quellen nicht auch Grenzen zu setzen sind. Dabei zeigt sich, dass die Grenzziehungen im US-amerikanischen Recht im Rahmen des *substantial economic effect* und die Reformüberlegungen der britischen Regierung vom selben Grundgedanken getragen sind. Die spezielle Zuweisung von Einkünften aus einer bestimmten Quelle kann im Steuerrecht hiernach nur Wirkung entfalten, wenn das Ergebnis der Quelle zugleich die Gesamtbeteiligungsquote des Empfängers bestimmt. Anders ausgedrückt, muss der Empfänger das wirtschaftliche Risiko tragen, dass die Ergebnisse der Quelle hinter seinen Gewinnerwartungen zurückbleiben. Nur in diesem Fall wird die spezielle Ergebnisverteilung nach Quellen als auf einer wirtschaftlichen Grundlage basierend angesehen.

Wollen sich die Gesellschafter einem solchen wirtschaftlichen Risiko nicht aussetzen und vereinbaren daher, der Beteiligung eines Gesellschafters am Gesamtergebnis der Gesellschaft nur vorrangig Einkünfte aus einer bestimmten Quelle zuzuordnen, bleibt ihnen diese Verteilung nach dem US-amerikanischen Recht und den britischen Reformüberlegungen verwehrt. Eine derartige Abrede wird als wirtschaftlich unbegründet eingestuft, da sie lediglich eine spezielle Zuordnung von steuerlichen Merkmalen herbeiführt, ohne sich in ihrer wirtschaftlichen Auswirkung von einer quotalen Beteiligung an den Ergebnissen sämtlicher Quellen zu unterscheiden.¹⁸⁸⁵

Eine derartige Grenzziehung des Steuerrechts für Ergebnisverteilungen der Quelle nach ist auch für das deutsche Recht systemkonform. Die Anknüpfung des Steuerrechts an die gesellschaftsvertragliche Abrede der Gesellschafter rechtfertigt sich allein aus dem Umstand, dass sich die den Gesellschaftern hiernach zugewiesenen Ergebnisanteile wirtschaftlich in ihrem Vermögen niederschlagen und dementsprechend im Steuerrecht ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit abbilden.¹⁸⁸⁶ Wird die Ergebnis teilhabe eines Gesellschafters an einer bestimmten Quelle ausgerichtet, liegt der steuerlichen Zuordnung der mit der Quelle verbundenen steuerlichen Charakteristika ein entsprechender wirtschaftlicher Vermögensniederschlag bei den einzelnen Gesellschaftern zugrunde. Demgegenüber spiegelt sich eine nur vorrangige steuerliche Zuordnung von Einkünften aus einer bestimmten Quelle nicht im Vermögen der Gesellschafter wider.

1885 Siehe oben Kapitel 3 E.III.2.b) und c).

1886 Siehe hierzu ausführlich oben Kapitel 2 B.IV.1. und 2.a)bb)(6.).

Der Beteiligung am Gesamtergebnis der Gesellschaft kann im Steuerrecht nur eine quotale Zuweisung des steuerlichen Gesamtergebnisses entsprechen. Setzt sich dieses Ergebnis aus mehreren Quellen zusammen, ist dies im Steuerrecht zwingend mit einer quotalen Beteiligung an sämtlichen dieser Quellen verbunden. Die Umsetzung des hier vertretenen Ansatzes im Rahmen eines Reformvorschlags bleibt dem nächsten Kapitel vorbehalten.¹⁸⁸⁷

F. Die zeitliche Komponente der Ergebnisverteilung

Die Praxis sämtlicher Vergleichsländer sieht es im Rahmen des Gesellschaftsrechts als von der Privatautonomie der Gesellschafter umfasst, dass sie ihr Rechtsverhältnis zueinander auch mit Rückbezug ändern können.¹⁸⁸⁸ So wurde es etwa von der deutschen Rechtsprechung als zulässig anerkannt, dass Gesellschafter im Innenverhältnis von einer ursprünglich im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Ergebnisverteilung abweichen und eine Änderung mit zeitlicher Wirkung auch für die Vergangenheit herbeiführen können.¹⁸⁸⁹ Einer solchen Rückwirkung setzen aber die Rechtsordnungen aller drei Vergleichsländer mit Blick auf das Steuerrecht Grenzen.

I. Deutschland

1. Rückwirkende Änderungen der Ergebnisverteilungsabrede

Eine Änderung der Ergebnisverteilungsabrede kann ihre steuerliche Wirkung nach der herrschenden Besteuerungspraxis in Deutschland nur für die Zukunft entfalten. Ändern die Gesellschafter während des laufenden Geschäftsjahres oder nach dessen Ablauf ihre ursprüngliche Ergebnisverteilungsvereinbarung und beziehen sie diese Änderung schuldrechtlich auf den Beginn des Geschäftsjahres zurück, findet nach Ansicht der Rechtspre-

1887 Siehe unten Kapitel 4 C.

1888 Zum deutschen Recht BGH v. 24.05.1976, II ZR 207/74, WM 1976, S. 972 (Tz. 39); zum US-amerikanischen Recht Foxman v. C. I. R., 41 T.C. 535, 554 (1964) m.w.N.; zum britischen Recht Waddington v O'Callaghan (H.M. Inspector of Taxes) [1931] 16 T.C. 187, 197 und Saywell and others (trading as Eaton Tractor Co.) v Pope (H.M. Inspector of Taxes) [1979] 53 T.C. 40, 51.; l'Anson Banks, Lindley & Banks on Partnership, 20. Aufl. 2017, Rn. 34-14.

1889 OLG Hamm v. 21.11.1977, 8 U 7/77, BB 1978, 120, 121.

chung der Rückbezug im Steuerrecht keine Beachtung.¹⁸⁹⁰ Gestützt wird diese Auffassung auf den das „ganzes Einkommensteuerrecht beherrschenden Grundsatz“, rückwirkende schuldrechtliche Vereinbarungen einkommensteuerlich nicht anzuerkennen.¹⁸⁹¹ Bei Änderungen von Gesellschaftsverträgen, die an keine Form gebunden sind, liegt allerdings kein Rückbezug vor, wenn ein schriftlicher Vertrag eine bereits zuvor rechtswirksam in mündlicher Form geschlossene und tatsächlich durchgeführte Vereinbarung lediglich wiedergibt.¹⁸⁹²

Die Problemstellung rückbezüglicher Änderungen von Verteilungsabreden tritt immer dann zutage, wenn Gesellschafter ihre Gewinnverteilungsabrede während oder nach Ablauf eines Wirtschaftsjahres auf nicht im Vorhinein vorhersehbare, tatsächlich eingetretene Umstände oder veränderte Verhältnisse im Nachhinein anpassen wollen. Das kann zum einen

-
- 1890 Z.B. BFH v. 29.05.2001, VIII R 10/00, BStBl. II 2001, S. 747 (Tz. 42 f.); BFH v. 17.03.1987, VIII R 293/82, BStBl. II 1987, S. 558 (Tz. 15 f.); BFH v. 7.07.1983, IV R 209/80, BStBl. II 1984, S. 53 (Tz. 23 f.); BFH v. 12.06.1980, IV R 40/77, BStBl. II 1980, S. 723 (12 ff.); BFH v. 21.12.1972, IV R 194/69, BStBl. II 1973, S. 389 (18 f.); zustimmend Bitz, in L/B/P, EStG, 141. EL 2020, § 15 Rn. 69; Bode, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 151. EL 2020, § 15 EStG Rn. 543; Bodden, in Korn, EStG, 122. EL 2020, § 15 Rn. 493 f.; Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. F 208 f.; Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 231; Musil, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 2 Rn. 166; Schulze zur Wiesche, in Bordewin/Brandt, EStG, 426. EL 2020, § 15 Rn. 239; Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 491; Winter, in Lange/Bilitewski/Götz, Personengesellschaften im Steuerrecht, 10. Aufl. 2018, Rn. 1371; Zimmermann, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 12. Aufl. 2017, Abschnitt B Rn. 352; a. A. Bauschatz, FR 2005, 1230, 1234 f.; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 10 II 1 (S. 427). Es soll nach der Rechtsprechung allerdings eine Ausnahme vom Rückbeziehungsverbot gelten, wenn der Rückbezug lediglich einen Zeitraum von einigen Wochen umfasst, vgl. insbesondere BFH v. 21.12.1972, IV R 194/69, BStBl. II 1973, S. 389 (Tz. 19); FG München v. 26.03.1999, 13 K 4033/97, DStRE 1999, S. 643, 644. Zudem hält die Rechtsprechung die Rückwirkung eines Vergleichs für zulässig, denn durch den Vergleich werde nicht etwa ein klarer Sachverhalt rückwirkend geändert, sondern lediglich ein unklarer Sachverhalt festgestellt. Mehrgewinne, die erst nach Ablauf des betreffenden Geschäftsjahres im Rahmen eines gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichs festgestellt wurden, sind dem Gesellschafter daher bezogen auf das Jahr, auf das sie entfallen, und nicht im Jahr des Zufließens zuzurechnen, vgl. z.B. BFH v. 23.04.1975, I R 234/74, BStBl. II 1975, S. 603 (Tz. 12).
- 1891 BFH v. 15.03.2000, IV B 35/99, BFH/NV 2000, S. 1185 (Tz. 9); BFH v. 21.12.1972, IV R 194/69, BStBl. II 1973, S. 389 (Tz. 18); BFH v. 8.11.1960, I 131/59 S, BStBl. III 1960, S. 513 (Tz. 9).
- 1892 BFH v. 25.10.1960, I 116/60 U, BStBl. III 1961, S. 94 (Tz. 7).

ihre Ursache im laufenden Geschäftsbetrieb, andererseits aber auch in einer Veränderung des Gesellschafterbestandes haben.

Der I. Senat des BFH hat in einem frühen Urteil vom 15.05.1961 zwar noch in einem *obiter dictum* die Auffassung vertreten, „daß bei der Aufstellung einer Bilanz nach Ablauf des Wj. wirtschaftlich einleuchtende Gründe die Gesellschafter zu einer von der bisherigen Verteilung abweichenden Verteilung des laufenden Gewinnes auch mit steuerlicher Wirkung veranlassen können.“¹⁸⁹³ Dem ist der IV. Senat des BFH jedoch ausdrücklich entgegengetreten,¹⁸⁹⁴ und auch der I. Senat hat diese Auffassung in späteren Urteilen nicht mehr bekräftigt¹⁸⁹⁵. Dabei spielen Missbrauchserwägungen für die Unzulässigkeit rückbezüglicher Änderungen der Gewinnverteilung keine Rolle. Auch wenn der Rückbezug der Änderung nicht der Steuerumgehung dient, wird er dennoch als unzulässig angesehen.¹⁸⁹⁶

Ein ausschließliches, unabhängig von Missbrauchserwägungen geltendes Rückbeziehungsverbot ist die konsequente Folge aus dem Verständnis der Rechtsprechung im Hinblick auf den Tatbestand des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG, wonach die Gesellschafter originär eigene Einkünfte aus dem von ihnen unterhaltenen Geschäftsbetrieb erzielen und ihnen nicht nur das Ergebnis der Gesellschaft als fremde Einkünfte zugerechnet wird.¹⁸⁹⁷ Sieht man den Gewinn oder Verlust bereits mit Eintritt der einzelnen Geschäftsvorfälle beim jeweiligen Gesellschafter als verwirklicht an, ist eine rückwirkende Änderung der Gewinnverteilung stets ausgeschlossen. Vor diesem Hintergrund lässt der BFH eine Änderung der Gewinnverteilung während des laufenden Jahres mit einem Rückbezug auf den Beginn des Geschäftsjahres auch nicht mit dem Argument zu, die Einkommensteuer entstehe regelmäßig erst am Ende des Jahres (§§ 25 Abs. 1, 36 Abs. 1 EStG).¹⁸⁹⁸ Ebenso sei es unerheblich, dass sich der Gewinn der Gesellschaft erst aus der Aufstellung der Bilanz am Jahresende ergebe und die Höhe des Gewinns zum Teil von der Ausübung von Bilanzierungs-

1893 BFH v. 15.05.1961, I 273/60, BeckRS 1961, 21008179.

1894 BFH v. 21.12.1972, IV R 194/69, BStBl II 1973, S. 389 (Tz. 19).

1895 Vgl. BFH v. 13.10.1982, I R 153/79, juris (Tz. 18), wo sich der 1. Senat ausdrücklich der Rechtsauffassung des 4. Senats anschließt.

1896 BFH v. 21.12.1972, IV R 194/69, BStBl II 1973, S. 389 (Tz. 18).

1897 BFH v. 12.06.1980, IV R 40/77, BStBl. II 1980, S. 723 (Tz. 14); im Anschluss hieran BFH v. 17.03.1987, VIII R 293/82, BStBl. II 1987, S. 558 (Tz. 16); BFH v. 7.07.1983, IV R 209/80, BStBl. II 1984, S. 53 (Tz. 24).

1898 BFH v. 7.07.1983, IV R 209/80, BStBl. II 1984, S. 53 (Tz. 24); BFH v. 12.06.1980, IV R 40/77, BStBl. II 1980, S. 723 (Tz.16).

wahlrechten abhängen könne.¹⁸⁹⁹ Maßgeblich sei allein „der Tatbestand der Einkünfteerzielung, [der,] soweit Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Frage stehen, bereits mit den einzelnen im Rahmen des Gewerbebetriebs anfallenden Geschäftsvorfällen verwirklicht ist, durch die Gewinn oder Verlust realisiert wird“¹⁹⁰⁰ und „die nicht rückwirkend herbeigeführt oder ungeschehen gemacht oder in ihrem Inhalt verändert werden können“¹⁹⁰¹.

2. Änderungen im Gesellschafterbestand

Die gleichen Erwägungen wie zur rückwirkenden Änderung von Gewinnverteilungsabreden greifen grundsätzlich auch bei einer Änderung im Bestand der Gesellschafter, die durch einen Gesellschafterwechsel, den Eintritt oder das Ausscheiden von Gesellschaftern herbeigeführt wird. Auch wenn es zivilrechtlich möglich ist, einen neu eintretenden Gesellschafter hinsichtlich seiner Rechte, Pflichten und auch seines Gewinnanspruchs so zu stellen, als hätte er bereits zu einem früheren Zeitpunkt seine Gesellschafterstellung begründet,¹⁹⁰² wird einem derartigen Rückbezug steuerlich regelmäßig nicht gefolgt.¹⁹⁰³ Bereits in der Person bisheriger Gesellschafter entstandene Gewinne oder Verluste aus vor dem Bei-

1899 BFH v. 7.07.1983, IV R 209/80, BStBl. II 1984, S. 53 (Tz. 24); BFH v. 12.06.1980, IV R 40/77, BStBl. II 1980, S. 723 (Tz.16).

1900 BFH v. 7.07.1983, IV R 209/80, BStBl. II 1984, S. 53 (Tz. 24); zustimmend Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. F 209; Musil, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 2 Rn. 166; Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 491; a.A. Bauschatz, FR 2005, 1230, 1234: Zurechnung des Gewinnanteils erst mit Feststellung des Jahresabschlusses.

1901 BFH v. 12.06.1980, IV R 40/77, BStBl. II 1980, S. 723 (Tz. 16); im Anschluss hieran BFH v. 17.03.1987, VIII R 293/82, BStBl. II 1987, S. 558 (Tz. 16); BFH v. 28.01.1986, VIII R 283/81, BFH/NV 1986, S. 524 (Tz. 24); BFH v. 7.07.1983, IV R 209/80, BFHE 139, S. 60 (Tz. 24).

1902 BGH v. 24.05.1976, II ZR 207/74, WM 1976, S. 972 (Tz. 39).

1903 BFH v. 23.01.2009, IV B 149/07, juris (Tz. 17); BFH v. 21.12.1972, IV R 194/69, BStBl II 1973, S. 389 (Tz. 18); BFH v. 15.05.1961, I 273/60, BeckRS 1961, 21008179; BFH v. 8.11.1960, I 131/59 S, BStBl. III 1960, S. 513 (Tz. 9); BFH v. 25.10.1960, I 116/60 U, BStBl III 1961, S. 94 (Tz. 7). Zustimmend Bitz, in L/B/P, EStG, 141. EL 2020, § 15 Rn. 69; Bode, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 151. EL 2020, § 15 EStG Rn. 550 f.; Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. F 214, 217; Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 231; Schulze zur Wiesche, in Bordewin/Brandt, EStG, 426. EL 2020, § 15 Rn. 239; Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 492; Winter, in Lange/Bilitewski/Götz, Personengesellschaften im Steuerrecht, 10. Aufl. 2018,

tritt eines neuen Gesellschafters abgewickelten Geschäftsvorfällen können nicht durch einen schuldrechtlichen Rückbezug im Rahmen gesellschaftsrechtlicher Vereinbarungen auf einen neuen Gesellschafter übertragen werden.¹⁹⁰⁴ Ebenso wie im Falle einer rückbezüglichen Änderung der Gewinnverteilungsabrede betont der BFH, dass ein schuldrechtlicher Rückbezug einer Ein- bzw. Austrittsvereinbarung für steuerliche Zwecke stets unzulässig sei, auch wenn hierdurch kein Steuerumgehungstatbestand erfüllt werde.¹⁹⁰⁵

Bei Änderungen im Bestand der Gesellschafter ist daher das Ergebnis eines Wirtschaftsjahres bezogen auf den Zeitpunkt des Eintritts der Veränderung zeitanteilig auf die Zeit vor und nach der Änderung aufzuteilen und getrennt zuzurechnen. Dies kann mittels einer Zwischenbilanz erfolgen,¹⁹⁰⁶ ist jedoch auch auf Grundlage einer Schätzung zulässig.¹⁹⁰⁷

Rn. 1371; Zimmermann, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 12. Aufl. 2017, Abschnitt B Rn. 349.

1904 BFH v. 23.01.2009, IV B 149/07, juris (Tz. 17); BFH v. 17.03.1987, VIII R 293/82, BStBl. II 1987, S. 558, S. 454 (Tz. 16); BFH v. 7.07.1983, IV R 209/80, BStBl. II 1984, S. 53 (Tz. 24). Eine Ausnahme macht der BFH in Bezug auf den Ertrag aus einem Forderungsverzicht eines Gläubigers der Personengesellschaft. Auch wenn der Forderungsverzicht vor dem Eintritt eines Neugesellschafters wirksam wurde, sei ein hieraus resultierender Ertrag dennoch dem Neugesellschafter zuzurechnen, wenn dieser nach den Vereinbarungen der Parteien die vom Gläubiger erlassenen Verbindlichkeiten wirtschaftlich tragen sollte, vgl. BFH v. 22.01.2015, IV R 38/10, BStBl. II 2015, S. 389 (Tz. 24, 26, 29 f.).

1905 BFH v. 21.12.1972, IV R 194/69, BStBl II 1973, S. 389 (Tz. 18); BFH v. 25.10.1960, I 116/60 U, BStBl III 1961, S. 94 (Tz. 7).

1906 BFH v. 30.04.1991, VIII R 50/86, BFH/NV 1991, S. 676 (Tz. 29).

1907 Z.B. BFH v. 19.04.1994 VIII R 48/93, BFH/NV 1995, S. 84 (Tz. 28); BFH v. 9.12. 1976, IV R 34/73, BStBl II 1977, 241 (Tz. 11 ff.); BFH v. 7.07.1983, IV R 209/80, BFHE 139, S. 60 (Tz. 27). Bei der zeitanteiligen Abgrenzung des Betriebsergebnisses macht die Finanzverwaltung im Fall des Eintritts eines weiteren Gesellschafters in eine bereits bestehende Gesellschaft aus Vereinfachungsgründen eine Ausnahme in Bezug auf Sonderabschreibungen. Diese Aufwendungen können abweichend von der Verteilung der übrigen Betriebsausgaben entsprechend der jeweiligen Beteiligung, unabhängig von der Dauer der Gesellschafterstellung, verteilt werden, vgl. BMF v. 24.12.1996, BStBl. I 1996, 1516, Tz. I. 6.; OFD Hannover, Verfügung v. 27.03.2000, S 2241-66-StH 221-S 2241 – 30-StO 221, DStR 2000, S. 730; OFD Frankfurt v. 24.2.1994, BB 1994, S. 900; einschränkend allerdings OFD Münster, Kurzinformation Einkommensteuer Nr. 031/2007 v. 16.11.2007, DStR 2008, S. 98: Ausnahme gilt nicht für die degressive AfA.

II. USA

1. Rückwirkende Änderungen der Ergebnisverteilungsabrede

Im US-amerikanischen Einkommensteuerrecht bestimmt § 761(c) IRC, dass der Gesellschaftsvertrag als Grundlage der steuerlichen Gewinnverteilung (§ 704(a) IRC) bis zu dem Zeitpunkt geändert werden kann, zu dem die Gesellschaft von Gesetzes wegen zur Einreichung ihrer Steuererklärung verpflichtet ist.

Geht man allein von dem Zusammenspiel der Regelungen in § 704(a) und § 761(c) IRC aus, entsteht zunächst der Eindruck, die zeitlichen Grenzen einer individualvertraglichen Gewinnverteilungsabrede seien im US-amerikanischen Steuerrecht sehr weit. Eingeschränkt wird diese Sichtweise allerdings durch die spezielle Regelung des § 706(d)(1) IRC für Fälle, in denen eine unterjährige Änderung – wie es § 706(d)(1) IRC wörtlich zum Ausdruck bringt – „*in any partner's interest*“ vorliegt. Eine solche Änderung muss hiernach bei der Bestimmung der steuerlichen Gewinnanteile der Gesellschafter zeitanteilig berücksichtigt werden.¹⁹⁰⁸

Der Begriff „*interest*“ ist grundsätzlich weitreichend und umfasst die Beteiligung eines Gesellschafters in ihrer Gesamtheit. Somit würde begrifflich auch jede Änderung erfasst, die darin besteht, dass einem Gesellschafter, der das ganze Jahr über an der Gesellschaft beteiligt war, schlicht ein anderer Anteil am Gewinn als zu Beginn des Geschäftsjahres vereinbart, zugeordnet wird.¹⁹⁰⁹

Demgegenüber weist die Gesetzesbegründung zur Einführung des § 706(d) IRC ausdrücklich darauf hin, dass Änderungen der Gewinnverteilungsabrede unter bestehenden Gesellschaftern, die lediglich eine Umverteilung der Ergebnisbestandteile herbeiführen, hiervon unberührt bleiben sollen.¹⁹¹⁰ Vor diesem Hintergrund machen die Regulations eine Ausnah-

1908 Vgl. § 706(d)(1) IRC: “(...) if during any taxable year of the partnership there is a change in any partner's interest in the partnership, each partner's distributive share of any item of income, gain, loss, deduction, or credit of the partnership for such taxable year shall be determined by the use of any method prescribed by the Secretary by regulations which takes into account the varying interests of the partners in the partnership during such taxable year.”

1909 McKee et al., *Federal Taxation of Partnerships and Partners*, Stand 02/2020, § 12.04 (1); Willis/Postlewaite/Alexander, *Partnership Taxation*, Stand 10/2019, § 10.09 (5). Vgl. auch *Richardson v. C. I. R.*, 76 T.C. 512, 524 (1981).

1910 S. Prt. No. 169, vol. I, 98th Cong., 2d Sess., S. 219 (1984). Entsprechende rückbezügliche Änderungen unter bestehenden Gesellschaftern hatte zuvor

me von der Geltung des § 706(d)(1) IRC, vorausgesetzt, der Gesellschafterbestand bleibt während des gesamten Geschäftsjahres unverändert und die geänderte Gewinnverteilung ist weder auf eine Einlagenerhöhung noch auf eine Einlagenrückgewähr zurückzuführen.¹⁹¹¹ Insbesondere Personengesellschaften, deren Ergebnis stark von den persönlichen Beiträgen ihrer Gesellschafter abhängt, können so das Ende des Geschäftsjahres abwarten und erst anschließend das Gesellschaftsergebnis in Übereinstimmung mit den geleisteten Gesellschafterbeiträgen verteilen.¹⁹¹² Dabei müssen allerdings stets die inhaltlichen Grenzen der Gewinnverteilung, d.h., allgemein die Anforderungen des *substantial economic effect* in § 704(b) IRC und speziell die Voraussetzungen des § 704(e)(1) IRC für Beteiligungsschenkungen, eingehalten werden.¹⁹¹³

2. Änderungen im Gesellschafterbestand

a) Der Anwendungsbereich des § 706(d) IRC

Naturgemäß schafft eine in so weiten Grenzen gehaltene Anerkennung von Vereinbarungen über die Ergebnisverteilung – wie sie im US-amerikanischen Besteuerungssystem in Gestalt des § 761(c) IRC existiert – steuerliche Gestaltungsanreize. So könnte allein aus § 761(c) i.V.m. § 704(a) IRC etwa einem während des Jahres beigetretenen Gesellschafter auch ein vor seinem Eintritt entstandener Gewinn bzw. Verlust zugeteilt werden. Entsprechende Gestaltungen erfreuten sich in der US-amerikanischen Steuerpraxis vor allem bei Verlustzuweisungsgesellschaften äußerster Beliebtheit, um einem Gesellschafter, der der Gesellschaft erst zum Ende des Wirt-

auch schon der US-amerikanische Tax Court im Rahmen von § 761(c) IRC für zulässig erachtet, sofern sie nicht auf einer Kapitalerhöhung beruhen, vgl. Lipke v. Commissioner of Internal Revenue, 81 T.C. 689 (1983).

1911 Treas. Reg. § 1.706-4(b)(1).

1912 Bittker/Lokken, *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts*, Stand 03/2020, § 87.2.3; Willis/Postlewaite/Alexander, *Partnership Taxation*, Stand 10/2019, § 10.09 (5).

1913 Treas. Reg. § 1.706-4(b)(1)(ii). Ausführlich zu den Grenzen des § 704(b) IRC oben Kapitel 2 B.II.2. und zu den Grenzen des § 704(e) IRC oben Kapitel 3 D.I.2.a)bb).

schaftsjahres beigetreten war, dennoch einen ganzjährigen Verlustanteil zuweisen zu können.¹⁹¹⁴

Mit dem Ziel, entsprechende rückwirkende Ergebnisverteilungen auf neu beigetretene Gesellschafter zu verhindern,¹⁹¹⁵ führte der US-amerikanische Gesetzgeber die bereits im Rahmen der Rückwirkung angesprochene Regelung des § 706(d) IRC ein, nach der unterjährige Änderungen eines Gesellschaftsanteils bei der Bestimmung der steuerlichen Gewinnanteile der Gesellschafter stets berücksichtigt werden müssen.¹⁹¹⁶ Der Anwendungsbereich des § 706(d)(1) IRC erstreckt sich auf sämtliche Anteilsänderungen (*variation*), unabhängig davon, durch welches Ereignis sie ausgelöst werden und ob sie den gesamten Anteil oder nur einen Teilanteil eines Gesellschafters betreffen. Erfasst werden damit sämtliche Veränderungen im Gesellschafterbestand, wie etwa ein Gesellschafterwechsel, ein Neueintritt oder das Ausscheiden eines Gesellschafters – sei es durch Tod, Veräußerung oder Liquidierung seiner Beteiligung.¹⁹¹⁷

b) Rechtsfolge des § 706(d) IRC

Ist der Tatbestand des § 706(d)(1) IRC erfüllt, wird als Rechtsfolge lediglich angeordnet, dass der Gewinnanteil eines jeden Gesellschafters unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Beteiligungsverhältnisse während des Geschäftsjahres bestimmt werden muss. Die methodische Ausgestaltung bleibt weitestgehend der Richtlinienkompetenz des Finanzministers überlassen.

aa) Der allgemeine Verteilungsmechanismus der Regulations

Die zu § 706(d) IRC ergangenen Regulations¹⁹¹⁸ zeichnen sich im Einzelnen durch ein komplexes und detailreiches Verfahren aus, das den Gesellschaftern einerseits weitestgehende Freiheit bei der Aufteilung des

1914 Joint Committee on Taxation, General Explanation of the Tax Reform Act of 1976, S. 91 (1976).

1915 Joint Committee on Taxation, General Explanation of the Tax Reform Act of 1976, S. 93 f. (1976); Willis/Postlewaite/Alexander, Partnership Taxation, Stand 10/2019, § 10.09 (1) (b).

1916 Siehe zum Wortlaut des § 706 (d)(1) IRC oben Fn. 1908.

1917 Treas. Reg. § 1.706-4(a)(1), (b)(i).

1918 Treas. Reg. § 1.706-4.

Jahresergebnisses lässt, andererseits durch eine Reihe von Ausnahmeregelungen Missbrauchsmöglichkeiten auszuschließen versucht. Im Wesentlichen sehen die Regulations zur Berücksichtigung der unterschiedlichen Beteiligungsverhältnisse zwei Methoden vor: zum einen die *interim closing method*, zum anderen die *proration method*.¹⁹¹⁹ Welche Methode herangezogen wird, bleibt grundsätzlich der Wahl der Gesellschafter überlassen.¹⁹²⁰

Bei Anwendung der *interim closing method* schließt die Gesellschaft im Zeitpunkt, in dem die Änderung eintritt, ihre Bücher. Dies führt zur Teilung des Geschäftsjahres in Segmente (*segments*) und zur anschließenden Zuordnung der Steuerpositionen zu diesen Segmenten entsprechend ihrer Erfassung nach der gewählten Einkommensermittlungsmethode. Anschließend wird das Ergebnis des jeweiligen Segments auf die Gesellschafter entsprechend des im jeweiligen Segment herrschenden Beteiligungsverhältnisses aufgeteilt.¹⁹²¹

Demgegenüber steht den Gesellschaftern mit der *proration method* eine im Vergleich zur *interim closing method* weniger aufwendige und kostspielige Aufteilungsmethode zur Verfügung.¹⁹²² Macht die Zwischenermittlung des Gesellschaftsergebnisses im Zeitpunkt der Änderung bei der *interim closing method* eine zusätzliche Inventur und eventuell auch eine zusätzliche Rechnungsprüfung erforderlich,¹⁹²³ kann im Rahmen der *proration method* der Ablauf des Geschäftsjahres abgewartet, anschließend das Jahresergebnis gleichmäßig auf die Tage des Geschäftsjahres aufgeteilt und den Gesellschaftern auf die Dauer ihrer Beteiligung zugeteilt werden.¹⁹²⁴

bb) Spezielle Verteilungsmechanismen (§ 706(d)(2), (3) IRC)

Neben den beschriebenen grundsätzlichen Verteilungsregeln existieren in § 706(d)(2) und (3) IRC weitere Verteilungsmechanismen, die auf speziell-

1919 Treas. Reg. § 1.706-4(a)(3)(iii).

1920 Treas. Reg. § 1.706-4(a)(3)(iii). Die Regulations sehen allerdings eine Ausnahme für sog. *extraordinary items* (Treas. Reg. § 1.706-4(e)(2)(i) bis (xi)), wie etwa *capital gains* bzw. *losses* (Treas. Reg. § 1.706-4(e)(2)(i)), vor. Diese Steuerpositionen sind zwingend nach dem Beteiligungsverhältnis aufzuteilen, das im Zeitpunkt herrschte, in dem das *extraordinary item* entstanden ist (Treas. Reg. § 1.706-4(e)(1)).

1921 Zum Ganzen Treas. Reg. § 1.706-4(a)(3)(v), (vi), (vii).

1922 Cunningham/Cunningham, *The Logic of Subchapter K*, 5. Aufl. 2017, S. 214 f.

1923 Cunningham/Cunningham, *The Logic of Subchapter K*, 5. Aufl. 2017, S. 214 f.

1924 Treas. Reg. § 1.706-4(a)(3)(ix), (x).

le Problemstellungen in Aufteilungsfällen abzielen. Sie sind für die hier vorliegende Erörterung ohne Belang, da sie nur auf unterschiedliche Berechnungsmethoden abstellen, die zwingende Aufteilung aber unberührt lassen.

III. Vereinigtes Königreich

1. Rückwirkende Änderungen der Ergebnisverteilungsabrede

Die britische Steuerverwaltung erklärt in ihren Richtlinien eine rückwirkende Änderung der Verteilungsvereinbarung nach Ablauf des Wirtschaftsjahres für unzulässig.¹⁹²⁵ Hierbei stützt sie sich auf die Entscheidung des High Court of Justice in *Buck v. Bowers* aus dem Jahr 1969¹⁹²⁶. Der High Court hatte über den Anspruch eines Gesellschafters auf die Gewährung einer Steuerermäßigung (*earned income relief*) in Bezug auf seinen Gewinnanteil des Geschäftsjahres 1964/65 zu urteilen.¹⁹²⁷ Grundlage dieses Gewinnanteils war eine Vereinbarung der Gesellschafter aus dem Jahr 1968, in der sie ihre Ergebnisverteilung für das Geschäftsjahr 1964/65 rückwirkend geändert hatten.¹⁹²⁸ Das Gericht sah die tatbestandlichen Voraussetzungen einer Steuerermäßigung nicht für gegeben und lehnte eine Gewährung bereits dem Grunde nach ab.¹⁹²⁹ Lediglich in einem *obiter dictum* führte es aus, dass der Anspruch auf eine Steuerermäßigung mit Ende des Veranlagungszeitraums entstehe und eine rückbezügliche Änderung der Ergebnisverteilung nach Ablauf des Veranlagungszeitraums nicht zu einer Umverteilung der Steuerermäßigung unter den Gesellschaftern führen könne.¹⁹³⁰

Dagegen wird in der Literatur das Urteil des High Court abweichend von der Sichtweise der Finanzverwaltung gedeutet. Steuerlich unzulässig könne hiernach allenfalls eine rückbezügliche Änderung der Verteilungsvereinbarung mehrere Jahre nach Ablauf des betreffenden Geschäftsjahres sein. Demgegenüber sei die Festsetzung der maßgeblichen Gewinnanteile kurz nach Ablauf des Geschäftsjahres auf der Grundlage der steuerlichen

1925 HMRC, Partnership Manual, 137000.

1926 *Buck v Bowers* [1969] 46 T.C. 267.

1927 *Buck v Bowers* [1969] 46 T.C. 267, 267 ff.

1928 *Buck v Bowers* [1969] 46 T.C. 267, 269, 275.

1929 *Buck v Bowers* [1969] 46 T.C. 267, 271 ff.

1930 *Buck v Bowers* [1969] 46 T.C. 267, 275.

Verteilungsvorschrift des s 850 ITTOIA 2005, die lediglich auf die Verteilungsabrede der Gesellschafter verweist, auch steuerlich zulässig.¹⁹³¹

Um eine gesicherte Rechtslage zu schaffen, beabsichtigte die britische Regierung im Rahmen ihrer Pläne zur Neufassung des s 850 ITTOIA 2005 im Jahr 2017,¹⁹³² rückbezügliche Änderungen der Ergebnisverteilungsabrede nach Ablauf des Geschäftsjahres für steuerliche Zwecke im Gesetz ausdrücklich für unzulässig zu erklären.¹⁹³³ Mit der Verwerfung der Reformpläne¹⁹³⁴ kam es allerdings nicht zur Einführung einer entsprechenden Vorschrift.

2. Änderungen im Gesellschafterbestand

Nach den Vorstellungen der Regierung sollte im Zuge der Reform des Personengesellschaftssteuerrechts im Jahr 2017 zudem eine Vorschrift eingeführt werden, nach der ein- oder ausgetretenen Gesellschaftern für steuerliche Zwecke ein Anteil nur an demjenigen Teil des Gesellschaftsgewinns zugewiesen werden darf, der während ihrer Gesellschaftszugehörigkeit erwirtschaftet wurde.¹⁹³⁵ Mit den übrigen Reformplänen verschwand jedoch auch dieser Regelungsvorschlag in der Schublade der Regierung.¹⁹³⁶

Soweit ersichtlich, existiert mit Bezug auf die geltende Rechtslage zur Problematik der Ergebnisverteilung bei Änderungen im Gesellschafterbestand weder Rechtsprechung noch eine gesicherte Verwaltungsauffassung. In der Literatur wird eine steuerrechtliche Verpflichtung der Gesellschafter, bei der Ergebnisverteilung die Dauer der Zugehörigkeit eines Gesellschafters zu berücksichtigen, verneint.¹⁹³⁷

1931 Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn. 8.31.

1932 Siehe hierzu oben Kapitel 2 B.III.2.a)dd).

1933 HMRC, Partnership taxation: proposals to clarify tax treatment, Summary of Responses, März 2017, Rn. 3.65.

1934 Siehe hierzu oben Kapitel 2 B.III.2.a)dd).

1935 HMRC, Partnership taxation: proposals to clarify tax treatment, Summary of Responses, März 2017, Rn. 3.65

1936 Siehe hierzu oben Kapitel 2 B.III.2.a)dd).

1937 Ray, Partnership Taxation, 22. EL 2019, Rn. 8.71-8.80.

IV. Vergleichende Zusammenfassung und Wertung

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass sowohl in der deutschen als auch in der US-amerikanischen Steuerpraxis Veränderungen im Gesellschafterbestand während eines Geschäftsjahres bei der steuerlichen Ergebnisverteilung zu berücksichtigen sind. Das Gesellschaftsergebnis darf den Gesellschaftern für steuerliche Zwecke nur anteilig in Übereinstimmung mit der Dauer ihrer Gesellschaftszugehörigkeit zugeordnet werden. Ein Gewinn oder Verlust, der vor dem Eintritt eines Gesellschafters entstanden ist, kann nicht durch eine rückbezügliche Beitrittsvereinbarung auf diesen verlagert werden. Ebenso ist ein bis zum Ausscheiden eines Gesellschafters erwirtschafteter Gewinn oder Verlust diesem für steuerliche Zwecke auch dann vollumfänglich zuzuordnen, wenn sein Austritt aus der Gesellschaft vertraglich auf einen vor seiner Austrittserklärung liegenden Zeitpunkt rückbezogen wird. Im deutschen Recht ist diese Rechtsauffassung maßgeblich von der Rechtsprechung entwickelt worden. Der BFH stützt sich insoweit auf die Ausrichtung des Steuerrechts an durch tatsächliche Umstände begründete wirtschaftliche Realitäten, die durch vertragliche Vereinbarung für Zwecke der Besteuerung nicht rückwirkend verändert werden können.¹⁹³⁸ Hingegen findet sich in den USA insoweit eine gesetzliche Regelung (§ 706(d) IRC), die insbesondere dazu geschaffen wurde, um gehäuft aufgetretene Gestaltungen bei Verlustzuweisungsgesellschaften zu begegnen, die einem am Ende des Jahres beigetretenen Gesellschafter einen ganzjährigen Verlustanteil zuweisen.¹⁹³⁹

Im Unterschied zu Deutschland und den USA existiert im Vereinigten Königreich keine gesicherte Rechtspraxis hinsichtlich der Berücksichtigung von Veränderungen im Gesellschafterbestand. Eine gesetzliche Vorschrift, die im Falle einer solchen Änderung die Aufteilung des Gesellschaftsergebnisses eines Wirtschaftsjahres und dessen getrennte Zurechnung vorschreiben würde, findet sich im britischen Steuerrecht jedenfalls nicht.¹⁹⁴⁰

Ohne eine Änderung im Bestand der Gesellschafter und eine damit einhergehende zeitbezogene Aufteilung des Jahresergebnisses einer Gesellschaft, stellt sich in allen Vergleichsländern auch die grundsätzliche Frage, zu welchem Zeitpunkt eine Gewinnverteilungsabrede vorliegen muss, um eine steuerliche Wirkung entfalten zu können. Hier finden sich in den

1938 Siehe oben Kapitel 3 F.I.2.

1939 Siehe oben Kapitel 3 F.II.2.

1940 Siehe oben Kapitel 3 F.III.2.

Rechtsauffassungen der Vergleichsländer im Hinblick auf rückbezügliche Änderungen einer im Vorhinein getroffenen Verteilungsvereinbarung unterschiedliche Ansätze.

In Deutschland lehnt die höchstrichterliche Rechtsprechung die Anerkennung einer rückwirkenden Änderung der Ergebnisverteilungsabrede während oder nach Ablauf des Geschäftsjahres kategorisch ab. Erwägungen, ob die Umverteilung Steuerersparniszwecken dient oder auf wirtschaftlichen Gründen basiert, spielen hierbei keine Rolle. Maßgeblich ist allein die von der Rechtsprechung entwickelte Dogmatik der Einkünfteerzielung bei Personengesellschaften. Nach gefestigter Auffassung vollzieht sich die Einkünfteerzielung bereits über das Wirtschaftsjahr verteilt, mit den einzelnen Geschäftsvorfällen. Dies könne eine Änderung der Verteilungsvereinbarung mit schuldrechtlichem Rückbezug nicht ungeschehen machen.¹⁹⁴¹ Im Ergebnis übereinstimmend, jedoch ohne Begründung, erklärt auch die britische Steuerverwaltung in ihren Richtlinien eine rückwirkende Änderung der Ergebnisverteilungsabrede nach Ablauf eines Geschäftsjahres für unzulässig.¹⁹⁴² Ganz im Gegensatz zu Deutschland und dem Vereinigten Königreich wird im US-amerikanischen Steuerrecht eine rückbezügliche Änderung der Ergebnisverteilung für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr bis zu dem Zeitpunkt anerkannt, zu dem die Steuererklärung für dieses Geschäftsjahr einzureichen ist. Voraussetzung ist allerdings, dass die Änderung lediglich eine Umverteilung der Ergebnisbestandteile zwischen ganzjährig, unverändert beteiligten Gesellschaftern herbeiführt und hierbei die inhaltlichen Grenzen einer zulässigen Ergebnisverteilung eingehalten werden.¹⁹⁴³

Deutlich wird im Vergleich der Rechtsordnungen, dass die dogmatischen Grundlagen der unterschiedlichen Auffassungen entweder auf Ebene der Tatbestandsverwirklichung oder im Ausschluss missbräuchlicher Gestaltungen zu finden sind. Während für das Vereinigte Königreich insoweit keine gesicherten Erkenntnisse vorliegen, treten für Deutschland und die USA die unterschiedlichen Ansätze erkennbar in Erscheinung.

Im US-amerikanischen Steuerrecht sind es Missbrauchserwägungen gewesen, die den Gesetzgeber dazu bewegten, die Berücksichtigung von Änderungen im Beteiligungsverhältnis bei der Ergebnisverteilung gesetzlich zu verankern. Demgegenüber sollte die bloße Umverteilung von Ergebnis-

1941 Siehe oben Kapitel 3 F.I.1.

1942 Siehe oben Kapitel 3 F.III.1.

1943 Siehe oben Kapitel 3 F.II.1.

bestandteilen unter bestehenden Gesellschaftern auch noch nach Ablauf des Wirtschaftsjahres weiterhin möglich sein.

Im Gegensatz dazu ist im deutschen Steuerrecht die Frage nach den zeitlichen Grenzen der Ergebnisverteilung untrennbar mit der Frage nach dem Zeitpunkt der Einkünfteerzielung bei den einzelnen Gesellschaftern verbunden.¹⁹⁴⁴ Die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen im deutschen Steuerrecht, sobald der Tatbestand erfüllt ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft (§ 38 AO). Ein einmal entstandener Steueranspruch lässt sich nicht dadurch wieder beseitigen oder in seinem Inhalt abändern, dass einem in der Vergangenheit bereits verwirklichten Sachverhalt von den Parteien nachträglich ein anderer Gehalt zugeschrieben wird.¹⁹⁴⁵ Auf die Entstehung der Einkommensteuer mit Ablauf des Veranlagungszeitraums (§ 25 Abs. 1 EStG) kommt es insoweit nicht an. Ob eine rückwirkende Gestaltung eines bereits abgeschlossenen Sachverhalts vorliegt, bestimmt sich entscheidend nach dem Zeitpunkt, zu dem ein Sachverhalt den Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklicht.¹⁹⁴⁶ Die von den Gesellschaftern schuldrechtlich rückbezogene Änderung der Verteilungsvereinbarung könnte dementsprechend nicht zu einer abweichenden steuerlichen Ergebniszurechnung bei den Gesellschaftern führen, wenn diese den Tatbestand der Einkünfteerzielung im Umfang ihres ursprünglich vereinbarten Verteilungsschlüssels zuvor bereits erfüllt hätten.

Der Gewinn oder Verlust der Gesellschaft wird handels-¹⁹⁴⁷ wie steuerrechtlich¹⁹⁴⁸ bezogen auf das Ende des Wirtschaftsjahres ermittelt. Erst zu diesem Zeitpunkt steht das in seinem tatsächlichen Umfang erwirtschaftete Gesellschaftsergebnis des jeweiligen Wirtschaftsjahres fest. Die Aufstellung des Jahresabschlusses dient insoweit lediglich der rechnerischen Ermittlung dieses Ergebnisses.¹⁹⁴⁹ Erst dessen Feststellung lässt den zivilrechtlichen Gewinnanspruch des einzelnen Gesellschafters, der auf die Zuteilung des vereinbarten Anteils am Jahresergebnis der Gesellschaft ge-

1944 Loritz, DStR 1994, 87, 90; Sommer, BB 1987, 307, 311.

1945 Ratschow, in Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 38 Rn. 8 m.w.N.

1946 BFH v. 29.3.1984, IV R 271/83, BStBl II 1984, 602 (Tz. 12); BFH v. 7.07.1983, IV R 209/80, BStBl. II 1984, S. 53 (Tz. 24); BFH v. 3.11.1982, I R 3/79, BStBl. II 1983, 259 (Tz. 49 ff.); Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. EL 2020, § 38 AO Rn. 14.

1947 § 120 Abs. 1 HGB.

1948 § 4 Abs. 1 EStG.

1949 BFH v. 15.11.2011, VIII R 12/09, BStBl. II 2012, S. 207 (Tz. 11, 13); Tiede, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 495.

richtet ist, entstehen.¹⁹⁵⁰ Die höchstrichterliche Rechtsprechung und ein Großteil der Literatur vertreten zutreffend die Auffassung, dass der Gewinnanteil dem einzelnen Gesellschafter für Zwecke der Besteuerung im Jahr der Entstehung des Gesellschaftsgewinns zuzurechnen ist, ungeachtet dessen, ob sein zivilrechtlicher Gewinnanspruch erst mit Feststellung des Jahresabschlusses entsteht.¹⁹⁵¹ Diese Ansicht findet ihre dogmatische Rechtfertigung in der anzustrebenden Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung, die auch für das Modell der transparenten Besteuerung dazu führen muss, die zeitliche Zuordnung der Gewinnanteile in dem Wirtschaftsjahr vorzunehmen, in dem die Gewinne von Einzelunternehmen und Kapitalgesellschaften erfasst werden.¹⁹⁵²

Abweichend vom Zeitpunkt der Zurechnung des anteiligen Gesellschaftsgewinns beim Gesellschafter, sieht allerdings der BFH die Einkünfteerzielung bei gewerblichen Personengesellschaften bereits laufend mit den einzelnen Geschäftsvorfällen während des Wirtschaftsjahres als erfüllt an.¹⁹⁵³ Die Gesellschafter, auf die es als Zurechnungssubjekte der Einkünfte maßgeblich ankommt, bewirken aber nicht die einzelnen Geschäftsvorfälle, die auf Ebene der Gesellschaft zu einem Gewinn oder Verlust führen. Vielmehr ist es nur die Gesellschaft, die – in Übereinstimmung mit dem Gesellschaftsrecht – am Markt tätig wird. Dem einzelnen Gesellschafter wird, basierend auf seiner Beteiligung an der Gesellschaft, lediglich ein Anteil an dem aus den Geschäftsvorfällen resultierenden Gesamtergebnis der Gesellschaft zugerechnet.¹⁹⁵⁴ Der Auffassung der höchstrichterlichen Rechtsprechung kann vor diesem Hintergrund nicht gefolgt werden. Der Zeitpunkt der Einkünfteerzielung wird vielmehr durch den

1950 BGH v. 6.04.1981, II ZR 186/80, BGHZ 80, S. 357 (Tz. 10); Priester, in MüKo HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 2016, § 121 Rn. 10; Schäfer, in MüKo BGB, Bd. 6, 7. Aufl. 2017, § 721 Rn. 13; ders., in Staub, HGB, Bd. III, 5. Aufl. 2009, § 120 Rn. 46.

1951 Insbesondere BFH v. 15.11.2011, VIII R 12/09, BStBl. II 2012, S. 207 (Tz. 11); BFH v. 24.02.1988, I R 95/84, BStBl. II 1988, S. 663 (Tz. 21) m.w.N.; Bode, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 151. EL 2020, § 15 EStG Rn. 493; Krumm, in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 15 Rn. 228; Schön, StuW 1988, 253, 257 f.; Tiede in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 15 Rn. 491, 495; Wacker, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rn. 441.

1952 Schön, StuW 1988, 253, 257 f.

1953 Siehe oben Kapitel 3 F.I.1.

1954 Siehe ausführlich hierzu oben Kapitel 2 B.IV.2.a)bb)(6.); vgl. auch Bauschatz, FR 2005, 1230, 1235; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 10 II 1 (S. 428); Loritz, DStR 1994, 87, 91; Schön, StuW 1988, 253, 257 ff; ders., DStR 1993, 185, 191 f.; ders., StuW 1996, 275, 282 ff; Sommer, BB 1987, 307, 311.

Zeitpunkt der Zurechnung des Gewinnanteils beim einzelnen Gesellschafter bestimmt.¹⁹⁵⁵ Der Gesellschafter erzielt steuerliche Einkünfte in Gestalt seines Gewinnanteils nicht schon im Zeitpunkt der einzelnen Geschäftsvorfälle über das Wirtschaftsjahr verteilt, sondern erst am Ende des Wirtschaftsjahres durch Zurechnung des auf ihn entfallenden Anteils.¹⁹⁵⁶ Das Ende des Wirtschaftsjahres ist daher der maßgebliche Zeitpunkt, auf den hinsichtlich einer steuerlich unzulässigen Rückwirkung einer geänderten Verteilungsabrede abzustellen ist.¹⁹⁵⁷

Zusammenfassend ergibt sich für die problematischen Fallgestaltungen folgende Einordnung: Beschließen die Gesellschafter nach Ablauf des Wirtschaftsjahres eine Änderung ihrer bis dahin gültigen Verteilungsabrede, kann dieser Beschluss für steuerliche Zwecke nur Wirkung für die Zukunft entfalten. Im Hinblick auf das abgelaufene Wirtschaftsjahr ist die steuerliche Zurechnung des anteiligen Gewinns beim Gesellschafter im Umfang der ursprünglichen Verteilungsabrede bereits erfolgt, so dass hieran auch eine rückbezügliche Vereinbarung der Gesellschafter nichts mehr ändern kann. Demgegenüber sind unterjährige Änderungen der Verteilungsvereinbarung, die auf das laufende Wirtschaftsjahr bezogen sind, auch steuerlich anzuerkennen. In diesem Fall betrifft die Änderungsvereinbarung der Gesellschafter lediglich ihre künftigen, erst mit Ablauf des Wirtschaftsjahres entstehenden Gewinnanteile, so wie sie ihnen für diesen Zeitpunkt zuzurechnen sind.¹⁹⁵⁸

Ebenso liegt kein Fall einer rückwirkenden Vereinbarung vor, wenn die steuerliche Ergebnisteilnahme eines während eines laufenden Wirtschaftsjahres eintretenden Gesellschafters in Frage steht und diesem ein Anteil am gesamten Jahresergebnis zukommen soll. Die Beteiligung eines unterjährig aufgenommenen Gesellschafters am Gesellschaftsergebnis desselben Jahres ist steuerlich anzuerkennen, auch soweit es von der Gesellschaft vor sei-

1955 Ebenso Bauschatz, FR 2005, 1230, 1235, der für die Zurechnung des Gewinnanteils allerdings auf den Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses abstellt; vgl. auch Bitz, in L/B/P, EStG, 141. EL 2020, § 15 Rn. 69; Bode, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 151. EL 2020, § 15 EStG Rn. 543; Sommer, BB 1987, 307, 311.

1956 Sommer, BB 1987, 307, 311.

1957 Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 10 II 1 (S. 428); Loritz, DStR 1994, 87, 91; Sommer, BB 1987, 307, 311.

1958 Loritz, DStR 1994, 87, 91; Sommer, BB 1987, 307, 311; vgl. auch Bauschatz, FR 2005, 1230, 1235 und Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 10 II 1 (S. 427), die darüber hinaus aber auch rückbezügliche Änderungen nach Ablauf des Wirtschaftsjahres für zulässig halten.

nem Eintritt erwirtschaftet wurde. In diesem Fall wird durch die Abrede der Gesellschafter nur der zum Ende des Wirtschaftsjahres zuzurechnende, künftig entstehende Anteil des Neugesellschafters am Ergebnis der Gesellschaft bestimmt.¹⁹⁵⁹ Ein Fall unzulässiger Rückwirkung läge allenfalls vor, wenn nach Ablauf eines Wirtschaftsjahres ein Gesellschafter eintritt und sein Eintritt schuldrechtlich auf das bereits abgelaufene Wirtschaftsjahr rückbezogen würde.¹⁹⁶⁰

Gleichermaßen kann im Hinblick auf einen unterjährig ausscheidenden Gesellschafter auch mit steuerlicher Wirkung vereinbart werden, dass er an dem bis zu seinem Austritt erwirtschafteten Gesellschaftsergebnis desselben Jahres nicht mehr beteiligt ist. Ohne abweichende vertragliche Regelung stehen zivilrechtliche Gewinnansprüche ohnehin nur den am Ende eines Wirtschaftsjahres beteiligten Gesellschaftern zu.¹⁹⁶¹ Und auch einkommensteuerrechtlich hat der ausscheidende Gesellschafter bis zum Zeitpunkt seines Ausscheidens aus der Gesellschaft noch keine Einkünfte erzielt, da ihm sein Anteil am Gesellschaftsergebnis nur bei Fortbestand des Gesellschaftsverhältnisses am Ende des Wirtschaftsjahres zuzurechnen wäre.¹⁹⁶² Demgegenüber ist einem nach Ablauf des Geschäftsjahres ausscheidenden Gesellschafter sein Ergebnisanteil für dieses Jahr steuerlich selbst dann zuzurechnen, wenn sein Austritt von den Gesellschaftern schuldrechtlich auf das bereits abgelaufene Wirtschaftsjahr rückbezogen wurde, da insoweit die Zurechnung am Ende des abgelaufenen Jahres bereits erfolgt ist und rückwirkend nicht mehr abgeändert werden kann.¹⁹⁶³

Es zeigt sich an dieser Stelle, dass die zeitlichen Grenzen, die sich im deutschen Recht aus der Systematik der Einkünfteerzielung und dem steuerlichen Rückwirkungsverbot ergeben, nicht mit dem Regelungsziel der US-amerikanischen Steuerrechtsordnung übereinstimmen. Im Hinblick auf eine rückbezügliche Änderungsmöglichkeit der Verteilungsvereinbarung belässt das US-amerikanische Recht den Gesellschaftern einen vergleichsweise größeren Gestaltungsspielraum, da es eine Änderung der ursprünglichen Verteilungsabrede bis zur Einreichung der Steuererklärung für das betreffende Wirtschaftsjahr anerkennt. Einer entsprechenden Regelung im deutschen Recht steht, ungeachtet der Frage einer wirtschaft-

1959 Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 10 II 1 (S. 428); Loritz, DStR 1994, 87, 91; Sommer, BB 1987, 307, 311.

1960 Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. F 214.

1961 Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 10 II 1 (S. 428).

1962 Sommer, BB 1987, 307, 311.

1963 Desens/Blischke, in K/S/M, EStG, 306. EL 2020, § 15 Rn. F 214.

lichen Rechtfertigung für eine solche Änderung, die Systematik der Einkünfteerzielung entgegen, aus der sich das Ende des Wirtschaftsjahres als letztmöglicher Zeitpunkt für eine Abweichung von der ursprünglichen Verteilungsabrede ergibt.

Demgegenüber führt die Systematik der Einkünfteerzielung im deutschen Recht in Bezug auf die Ergebnisbeteiligung unterjährig ein- oder ausgetretener Gesellschafter zu weniger weitreichenden Einschränkungen der Gestaltungsfreiheit der Gesellschafter. Eine zwingend zeitanteilige Zurechnung des Gesellschaftsergebnisses entsprechend der unterjährig geänderten Beteiligungsverhältnisse, wie es die US-amerikanische Vorschrift des § 706(d) IRC verlangt, folgt aus dem hier vertretenen Ansatz, dass der Gewinnanteil die Frucht der Beteiligung ist, nicht. Mit Blick auf die US-amerikanische Steuerrechtsordnung, stellt sich aber die Frage, ob auch der deutsche Gesetzgeber insoweit eine engere Grenzziehung vornehmen sollte. Der US-amerikanische Gesetzgeber ließ sich bei der Einführung des § 706(d) IRC hauptsächlich von dem Ziel leiten, ganzjährige Verlustzuweisungen an Gesellschafter, die erst zum Ende des Wirtschaftsjahres beigetreten waren, zu unterbinden.

Gesellschaften, deren Geschäftsmodell in der Zuweisung von Verlusten besteht, sind auch der deutschen Steuerpraxis nicht unbekannt.¹⁹⁶⁴ Die mit dem Transparenzprinzip verbundene, direkte Verlustzuweisung ermöglicht es den einzelnen Gesellschaftern, positive Einkünfte durch Ausgleich mit ihren anteiligen Gesellschaftsverlusten von einer Steuerbelastung abzuschirmen.¹⁹⁶⁵ Dennoch rechtfertigt allein diese Möglichkeit einer Steuerersparnis im Rahmen von Verlustzuweisungsgesellschaften keine zusätzliche Einschränkung der Gestaltungsfreiheit der Gesellschafter.¹⁹⁶⁶ Einem unterjährig beigetretenen Gesellschafter, dem zivilrechtlich ein Verlustanteil bezogen auf das gesamte Geschäftsjahr, zugewiesen wird, ist in diesem Umfang grundsätzlich auch wirtschaftlich belastet und damit für steuerliche Zwecke in seiner Leistungsfähigkeit gemindert.¹⁹⁶⁷ Dem Umstand, dass dies auf einen Kommanditisten, dessen Kapitalkonto negativ ist oder infolge der Verlustzuweisung negativ wird, nur eingeschränkt

1964 Vgl. statt aller Bode, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 151. EL 2020, § 15 EStG Rn. 264 ff.

1965 Mueller-Thuns, in Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG, 22. Aufl. 2020, § 2 Rn. 64.

1966 Vgl. auch Sommer, BB 1987, 307, 312.

1967 Vgl. auch Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 10 II 1 (S. 428); Loritz, DStR 1994, 87, 91; Sommer, BB 1987, 307, 310.

zutrifft, trägt bereits die Regelung des § 15a EStG Rechnung.¹⁹⁶⁸ Darüber hinaus wird sog. Steuerstundungsmodellen¹⁹⁶⁹ bereits auf der Grundlage des § 15b EStG wirksam begegnet, indem Verluste nur diejenigen Einkünfte mindern, die der Gesellschafter in den folgenden Jahren aus derselben Einkunftsquelle erzielt (§ 15b Abs. 1 S. 1, 2 EStG). Die Praxis notiert denn auch, bedingt durch die Vorschriften der §§ 15a und 15b EStG, einen Rückgang von Verlustzuweisungsgesellschaften.¹⁹⁷⁰

Eine über die Systematik der Einkünfteerzielung hinausgehende Grenzziehung ist vor diesem Hintergrund im deutschen Recht nicht angezeigt.

1968 Bode, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 151. EL 2020, § 15 EStG Rn. 264.

1969 Siehe die gesetzliche Definition in § 15b Abs. 2 EStG.

1970 Vgl. Binz/Sorg, GmbH & Co. KG, 12. Aufl. 2018, § 1 Rn. 6; Röder, RabelsZ 78 (2014), 109, 135.