

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

A. Personengesellschaften in ihren unterschiedlichen Formen

I. Deutschland

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

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

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

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

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

34 §§ 705 ff. BGB.

35 §§ 105 ff. HGB.

36 §§ 161 HGB ff.

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

38 § 1 EWIV-AG.

39 §§ 230 ff. HGB.

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

41 §§ 1-11 PartGG.

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

II. USA

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

63 §§ 104(a), 105 ULLCA (2006).

64 § 304 ULLCA (2006).

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

III. Vereinigtes Königreich

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

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

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

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

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

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

67 S 1(1) Partnership Act 1890.

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

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

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

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

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

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

nership beschreibt lediglich eine schuldrechtliche Beziehung zwischen den Gesellschaftern.⁷⁴

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

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

B. Personengesellschaften im System der Einkommensbesteuerung

I. Deutschland

1. Besteuerung nach dem Transparenzprinzip

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

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

75 S 4(2) Partnership Act 1890.

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

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

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

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

80 § 1 Abs. 1 S. 1 EStG.

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

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

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

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

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

2. Personengesellschaften im Dualismus der Einkunftsarten

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

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

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

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

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

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

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

und freiberuflich tätige Personengesellschaften durch Verweisung auf diese Norm⁹⁰.

Demgegenüber sind vermögensverwaltende Personengesellschaften mit Überschusseinkünften i.S.v. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 und 6 EStG und Personengesellschaften mit sonstigen Einkünften nach § 2 Abs. 1 Nr. 7 i.V.m. § 22 EStG keine Mitunternehmenschaften⁹¹ und nicht von der Gleichstellungstheorie erfasst.

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

3. Die steuerliche Mitunternehmenschaft

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

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

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

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

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

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

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

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

II. USA

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

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

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

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

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

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

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

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

100 Vgl. nur die Beschlüsse des Großen Senats: BFH v. 03.07.1995, GrS 1/93, BStBl. II 1993, S. 616; BFH v. 25.02.1991, GrS 7/89, BStBl. II 1991, S. 691; BFH v. 25.6.2984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751; BFH v. 10.11.1980, GrS 1/79, BStBl. II 1981, S. 164; BFH v. 29.05.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, S. 5; BFH v. 19.10.1970, GrS 1/70, BStBl. II 1971, S. 177.

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

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

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

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

2. Entity und aggregate approach

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

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

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

104 §§ 701, 702 IRC.

105 § 706(a) IRC.

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

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

108 §§ 701, 702 IRC.

109 §§ 721(a), 731 IRC.

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

3. Die Anforderungen an einen *partner* im Steuerrecht

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

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

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

110 Vgl. § 703 IRC.

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

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

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

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

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

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

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

III. Vereinigtes Königreich

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1. *Tax transparency* einer *partnership* im Steuerrecht

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

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

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

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

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

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

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

125 S 847 ITTOIA 2005.

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

127 S 850 ITTOIA 2005.

128 S 852(1) ITTOIA 2005.

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

2. Einkunftsquellen einer *partnership*

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

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

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

131 S 849 ITTOIA 2005.

132 S 1(1) Partnership Act 1890.

133 Vgl. Part 2 des ITTOIA 2005.

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

135 S 5 ITTOIA 2005.

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

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

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

139 S 9 ITTOIA 2005.

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

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

3. Die Anforderungen an einen *partner* im Steuerrecht

Auch dem britischen Recht fehlt ein Äquivalent zum deutschen Mitunternehmerbegriff.

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

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

C. Der Dualismus der Unternehmensbesteuerung in den Vergleichsländern

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

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

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

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

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

145 Part 5 Chapter 5 ITTOIA 2005.

146 Siehe unten Kapitel 3 D.I.3.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

153 Siehe oben Kapitel 1 A.III.

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

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

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

155 Vgl. § 761(a) IRC.

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

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

158 Treas. Reg. § 301.7701-2(b)(1).

159 Siehe oben Kapitel 1 A.II.

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

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

162 Treas. Reg. § 301.7701-3(b)(1).

163 Treas. Reg. § 301.7701-3(a).

164 Siehe oben Kapitel 1 A.II.

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