

4. Kapitel: Ein Reformvorschlag für das deutsche Recht

Basierend auf der vorstehenden Analyse der ausgewählten Problemfallgruppen und der Wertung der hierzu in den Vergleichsrechtsordnungen existierenden Lösungsansätze widmet sich dieses Kapitel der Ausarbeitung eines Reformvorschlags für das deutsche Einkommensteuerrecht.

A. Die dogmatische Grundlage des Reformvorschlags

I. Zurechnung des Gewinns als fremdes Einkommen

Der dieser Untersuchung zugrundeliegende Ansatz geht im Ausgangspunkt davon aus, dass für die Zurechnung von Einkünften bei Gesellschaftern einer Personengesellschaft nicht an irgendwie geartete Beiträge der einzelnen Gesellschafter anzuknüpfen ist. Vielmehr wird entgegen der Ansicht der höchstrichterlichen Rechtsprechung, wonach „die Gesellschafter in ihrer gesellschaftlichen Verbundenheit [...] die Merkmale des Besteuerungstatbestandes verwirklichen“¹⁹⁷¹, in Übereinstimmung mit den gesellschaftsrechtlichen Grundlagen auch für steuerliche Zwecke allein die Gesellschaft als diejenige angesehen, die den Gewinn am Markt erwirtschaftet. Die Erwerbsgrundlage des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG liegt für den einzelnen Gesellschafter ausschließlich in der Beteiligung an der Gesellschaft. Diese vermittelt den Gesellschaftern auf Grundlage der gesellschaftsrechtlichen Ergebnisverteilung die Zurechnung des Gewinns als fremdes Einkommen.¹⁹⁷²

Insoweit wird eine inhaltliche Änderung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs 1 EStG dergestalt vorgeschlagen, dass die bisherige Regelung um die Begriffe „aus der Beteiligung (...) an“ (einer Gesellschaft) erweitert wird.

1971 BFH v. 3.05.1993, GrS 3/92, BStBl. II 1993, S. 616 (Tz. 63).

1972 Zum Ganzen ausführlich oben Kapitel 2 B.IV.2.a)bb)(6.).

II. Der gesellschaftsrechtliche Ergebnisverteilungsschlüssel als Zurechnungsmaßstab

Mit der Anknüpfung an den gesellschaftsrechtlichen Ergebnisverteilungsschlüssel wird auch dem Fundamentalprinzip des deutschen Einkommensteuerrechts, der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit¹⁹⁷³, entsprochen. So hat die Untersuchung zunächst ergeben, dass dem gesellschaftsrechtlichen Ergebnisverteilungsschlüssel bei fremden Gesellschaftern aufgrund des bestehenden natürlichen Interessengegensatzes regelmäßig auch im Steuerrecht zu folgen ist, da sich die Gewinn- bzw. Verlustzurechnung im Vermögen der einzelnen Gesellschafter auf Dauer niederschlägt und spätestens im Fall des Ausscheidens eines Gesellschafter oder der Liquidation der Gesellschaft effektiv zu Tage tritt.¹⁹⁷⁴ Diese Wirkung rechtfertigt es auch, ergebnisunabhängige Ausgestaltungen von Vorabgewinnvereinbarungen steuerlich zu berücksichtigen, selbst wenn hierdurch die Aufspaltung eines einheitlichen Ergebnisses in Verlust- und Gewinnanteile herbeigeführt wird.¹⁹⁷⁵ Als Teil gesellschaftsrechtlicher Gewinnverteilungsabreden, denen grundsätzlich auch steuerlich zu folgen ist, bedarf es speziell für die Anerkennung ergebnisunabhängiger Vorabgewinnvereinbarungen keines gesonderten Regelungsvorschlages. Dies gilt im Grundsatz ebenso für inkongruente Ergebnisverteilungen. Dagegen wird eine Einschränkung erforderlich, wenn Ergebnisverteilungen so ausgestaltet sind, dass sie in ihrer wirtschaftlichen Auswirkung nicht dauerhaft Einfluss nehmen auf die finanzielle Leistungsfähigkeit eines Gesellschafter. Wenn es auch als steuerlich zulässig gewertet wird, dass Gewinnverteilungen nicht im Verhältnis der Vermögensbeteiligungen, sondern inkongruent vorgenommen werden, sind der Gestaltungsfreiheit der Gesellschafter jedoch dort Grenzen zu ziehen, wo sich die inkongruente Ergebnisverteilung im Wege der Abschnittsbesteuerung in ihrer wirtschaftlichen Auswirkung nur vorübergehend von einer kongruenten Ergebnisverteilung unterscheidet und lediglich der Zuwendung von Steuervorteilen unter den Gesellschaftern dient.¹⁹⁷⁶ In Anlehnung an die US-amerikanischen Treasury Regulations sollen inkongruente Gewinn- und Verlustzuweisungen, die

1973 Vgl. insbesondere BVerfG v. 3.11.1982, 1 BvR 620/78, BStBl II 1982, S. 717 (Tz. 75) m.w.N.; Hey, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, Einführung zum EStG Rn. 42; dies., in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rn. 40 ff.

1974 Siehe oben Kapitel 2 B.IV.1.

1975 Siehe hierzu oben Kapitel 3 B.IV.

1976 Siehe oben Kapitel 3 A.II.

auf einen wechselseitigen Ausgleich gerichtet sind, nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn hiermit für die Gesellschafter zumindest das Risiko einer wirtschaftlichen Belastung verbunden ist.¹⁹⁷⁷ Die US-amerikanischen Richtlinien sehen hierbei das Risiko einer wirtschaftlichen Belastung dann als ausreichend an, wenn mit einem Ausgleich der inkongruenten Ergebnisuweisungen nicht innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs zu rechnen ist und legen hierfür eine Zeitspanne von fünf Jahren fest.¹⁹⁷⁸ Dieser Fünf-Jahres-Zeitraum fügt sich auch in das deutsche Recht ein. Dies zeigt sich in Anlehnung an die höchstrichterliche Rechtsprechung zur Bestimmung eines gewerblichen Grundstückshandels¹⁹⁷⁹ oder auch in der Regelung des § 8c Abs. 1 S. 1 und 2 KStG zu einem schädlichen Beteiligungserwerb. Regelungstechnisch soll diese Einschränkung vom Grundsatz der steuerlichen Anerkennung gesellschaftsrechtlicher Ergebnisverteilungsvereinbarungen dergestalt umgesetzt werden, dass in eine vorzuschlagende Neufassung zu steuerlich anzuerkennenden Gewinnanteilen die dauerhafte Auswirkung auf die finanzielle Leistungsfähigkeit als ein zeitbezogenes Tatbestandsmerkmal aufgenommen wird, das in seiner Reichweite durch eine Verwaltungsanweisung auf einen Fünfjahreszeitraum eingeschränkt werden kann.¹⁹⁸⁰

III. Steuerliche Korrekturmöglichkeiten von Ergebnisverteilungen, die ihre Grundlage nicht in der Beteiligung an der Gesellschaft haben

Aus der Analyse ausgewählter Problemfallgruppen wurde ebenso deutlich, dass sich die steuerliche Anerkennung von Ergebnisverteilungen nicht ausschließlich am wirtschaftlichen Niederschlag der zugewiesenen Gesellschaftsergebnisse orientieren kann. Neben dem Leistungsfähigkeitsprinzip ist auch dem nicht minder bedeutsamen Subjektsteuerprinzip¹⁹⁸¹ im deutschen Einkommensteuerrecht Rechnung zu tragen. Einkünfte sollen bei demjenigen besteuert werden, der sie erzielt hat. Im Gegensatz hierzu wird die Verwendung von bereits erzielten Einkünften im Steuerrecht außer Acht gelassen.¹⁹⁸² Für die ertragsteuerliche Wertung der Vermögensmehr-

1977 Siehe oben Kapitel 3 A.II.4.

1978 Siehe oben Kapitel 3 A.II.2.b).

1979 Grundlegend BFH v. 10.12.2001, GrS 1/98, BStBl. II 2002, S. 291 (Tz. 31) m.w.N.

1980 Siehe sogleich unten Kapitel 4 C.

1981 Weber-Grellet, in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 2 Rn. 19.

1982 Musil, in H/H/R EStG, 298. EL 2020, § 2 Rn. 57, 59.

rung oder -minderung als vom einzelnen Gesellschafter bezogene Einkünfte ist demgemäß zu fordern, dass er sie im Rahmen der Einkunftsart erzielt hat. Anknüpfungspunkt können im Steuerrecht dementsprechend nur solche Ergebnisverteilungen sein, die ihre Grundlage in der Beteiligung der Gesellschafter an der Gesellschaft haben. Dient die gesellschaftsrechtliche Ergebnisbeteiligung hingegen dazu, außerbetrieblich veranlasste Zuwendungen zwischen den Gesellschaftern zu verdecken, muss für steuerliche Zwecke von der gesellschaftsrechtlichen Ergebnisverteilung abgewichen werden.¹⁹⁸³

Dies hat sich zunächst für die Wahl eines sog. „Gewinnvorabmodells“ im Zusammenhang mit der Aufnahme eines Neugesellschafters im Wege der Teilanteilsübertragung gezeigt.¹⁹⁸⁴ Derartige Gestaltungen erfordern hinsichtlich einer damit verbundenen Gewinnverteilungsvereinbarung eine Abgrenzung von Gewinnanteilen aus der dem Altgesellschafter verbleibenden Restbeteiligung von bloßen Tilgungsleistungen des Neugesellschafters, die dieser auf eine Kaufpreisschuld gegenüber dem Altgesellschafter erbringt. Wird in der jeweiligen konkreten Gestaltung ein Anschaffungsgeschäft gesehen, beruht eine mit der Teilanteilsübertragung verbundene Gewinnverteilungsabrede nicht auf betrieblicher Grundlage, sondern als Tilgungsvereinbarung auf einem Finanzierungsgeschäft zwischen Gesellschaftern. Hier zeigt sich allerdings, dass eine gesetzliche Regelung im Hinblick auf die Vielzahl möglicher Gestaltungsvarianten nur generalisierend auf das Erfordernis der Begründetheit von Gewinnanteilen in der Beteiligung abstellen kann und hierzu präzisierend, außerbetriebliche Gründe als schädlich wertet. Wie die Untersuchung im Einzelnen ergeben hat, wird als entscheidendes Abgrenzungskriterium für die Anerkennung einer Gewinnverteilungsabrede ein dem teilanteilsübertragenden Gesellschafter verbleibendes Risiko eines Wertzuwachses gesehen.¹⁹⁸⁵

1983 So insbesondere auch BFH v. 23.08.1990, IV R 71/89, BStBl. II 1991, S. 172 (Tz. 7 f.); 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); BFH v. 29.05.1972, GrS 1/79, BStBl. II 1973, S. 5 (Tz. 27); Bitz, in L/B/P, EStG, 141. EL 2020, § 15 Rn. 68; Bodden, in Korn, EStG, 122. EL 2020, § 15 Rn. 484; Dobroschke/Pott-hast, DB 1975, 1718, 1720 f, 1724; Flume, DB 1973, 786, 791; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 12 II (S. 513); Schulze zur Wiesche, in Bordewin/Brandt, EStG, 426. EL 2020, § 15 Rn. 238; Zimmermann, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 12. Aufl. 2017, Abschnitt B Rn. 343.

1984 Siehe hierzu oben Kapitel 3 C.

1985 Siehe hierzu oben Kapitel 3 C.IV.

Insoweit wird vorgeschlagen, diese Risikoabwägung in eine erläuternde Verwaltungsanweisung aufzunehmen.¹⁹⁸⁶

Darüber hinaus erweisen sich auch Beteiligungsschenkungen sowie Ergebnisverteilungsabreden zwischen wirtschaftlich verbundenen Gesellschaftern als problematisch. Aufgrund des fehlenden natürlichen Interessengegensatzes zwischen den Gesellschaftern ist die Gefahr groß, dass die gesellschaftsvertragliche Verteilungsabrede nicht ausschließlich auf dem Gesellschaftsverhältnis beruht, sondern auch in außerbetrieblichen Motiven der Gesellschafter begründet ist.¹⁹⁸⁷ Auf der Grundlage der rechtsvergleichenden Wertung wird für die unterschiedlichen Problemfallgruppen vorgeschlagen, tatbestandliche Voraussetzungen für steuerlich anzuerkennende Aufteilungsmaßstäbe zu normieren.

Fokussieren sich die bisher aufgeführten Fallgruppen letztlich nur auf die Frage der steuerrechtlichen Angemessenheit einer gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilungsabrede, sind die daneben ebenfalls der rechtsvergleichenden Erörterung unterzogenen betriebsstättenorientierten Gewinnverteilungen in multinationalen Personengesellschaften darüber hinaus in ihrer Zielrichtung auf eine Ergebnisverteilung nach Quellen zu beurteilen gewesen. Insoweit hat die vorstehende Analyse ergeben, dass die bisherige Fassung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG in ihrer Systematik einer Ergebnisverteilung nach Quellen entgegensteht. Dies steht konträr zu einem durchaus berechtigten und wirtschaftlich begründeten Bedürfnis der Praxis nach einer entsprechenden Verteilung¹⁹⁸⁸ und findet deshalb mit einer speziellen gesetzlichen Regelung Eingang in einen Reformvorschlag¹⁹⁸⁹.

B. Die konzeptionelle Umsetzung

Vor diesem Hintergrund soll der Reformvorschlag auf eine inhaltliche Änderung und Ergänzung der gegenwärtig geltenden Fassung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG abzielen und im Ausgangspunkt zur Ermittlung der steuerlichen Gewinnanteile der Gesellschafter an den gesellschaftsrechtlichen Ergebnisverteilungsschlüssel anknüpfen, jedoch zugleich sicherstellen, dass Gewinnanteile ihre Grundlage in der Beteiligung haben müssen und außerbetriebliche Motive einer steuerlichen Anerkennung

1986 Siehe sogleich unten Kapitel 4 C.

1987 Siehe hierzu oben Kapitel 3 D.I.4.a) und D.II.4.

1988 Siehe hierzu oben Kapitel 3 E.IV.

1989 Siehe sogleich unten Kapitel 4 C.

schädlich sind. Neben einer in engen Grenzen anzuerkennenden Gewinnverteilung nach Quellen sind darüber hinaus, bezogen auf schenkweise eingeräumte Beteiligungen und Beteiligungen wirtschaftlich identischer Gesellschafter, erforderliche Beschränkungen zur grundsätzlichen Anerkennung gesellschaftsrechtlicher Ergebnisverteilungen in die zu ändernde Neufassung aufzunehmen.

C. Der Regelungsvorschlag im Einzelnen

Vorgeschlagen wird folgende geänderte Fassung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG:¹⁹⁹⁰

§ 15 Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

(1) ¹Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind

1. (...)

2. die Gewinnanteile *aus der Beteiligung* der Gesellschafter *an* einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist. ²*Gewinnanteile gelten nur dann als in der Beteiligung begründet, wenn sie das Vermögen des Gesellschafters dauerhaft berühren und nicht auf einer außerbetrieblichen Grundlage beruhen.* ³*Eine Beteiligung ausschließlich an Gewinnen einzelner Betriebsstätten ist zulässig.* ⁴*Zu den gewerblichen Einkünften gehören auch die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat.* ⁵*Gewinnanteile auf schenkweise eingeräumte Beteiligungen gelten nur dann als in der Gesellschaftsbeteiligung begründet, wenn im Rahmen der Gewinnverteilung Sonderleistungen des Schenkers und des Beschenkten angemessen berücksichtigt werden.* ⁶*Erfolgt die Verteilung des nach Berücksichtigung von Sonderleistungen verbleibenden Gewinns nicht im Verhältnis der Vermögensbeteiligungen, darf die Rendite aus der Vermögensbeteiligung des Beschenkten diejenige des Schenkers nicht übersteigen.* ⁷*Ist an einer Personengesellschaft eine Kapitalgesellschaft beteiligt und ist die Kapitalgesellschaft mit den übrigen Gesellschaftern der Personengesellschaft wirtschaftlich identisch, ist für einen auf die Kapitalgesellschaft entfallenden Gewinnanteil deren Arbeits- und Kapitalbeitrag und ein übernommenes Haftungsrisiko angemessen.*

1990 Änderungen sind fett und kursiv gedruckt.

sen zu berücksichtigen. ⁸Erfolgt die Verteilung des nach Berücksichtigung von Sonderleistungen aller Gesellschafter verbleibenden Gewinns nicht im Verhältnis ihrer Vermögensbeteiligungen, darf die Rendite aus der Vermögensbeteiligung der Kapitalgesellschaft diejenige der übrigen Gesellschafter nicht übersteigen. ⁹Der mittelbar über eine oder mehrere beteiligte Personengesellschaften beteiligte Gesellschafter steht dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter gleich; er ist als Mitunternehmer des Betriebs der Gesellschaft anzusehen, an der er mittelbar beteiligt ist, wenn er und die Personengesellschaft, die seine Beteiligung vermitteln, jeweils als Mitunternehmer der Betriebe der Personengesellschaft anzusehen sind, an denen sie unmittelbar beteiligt sind.

Erläuterungen:

Mit der geänderten Fassung von Satz 1 des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG wird ausschließlich die Beteiligung an der Gesellschaft zur Erwerbsgrundlage bestimmt. In einem neu einzufügenden Satz 2 werden die in der vorliegenden Erörterung gefundenen Ergebnisse zur Ergebnisverteilung im Grundsatz und in den speziellen Formen inkongruenter Verteilungen, Vorabgewinnvereinbarungen in Verlustfällen und Fällen von Teilanteilsübertragungen umgesetzt. In einem ebenfalls neu einzufügenden Satz 3 wird eine Ergebnisverteilung nach Betriebsstättenergebnissen in engen Grenzen für zulässig erklärt. Die bisher in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 2 EStG enthaltene Regelung wird nur redaktionell verändert zu Satz 4.

Darüber hinaus werden in neu einzufügenden Sätzen 5 bis 8 Regeln zu besonderen Fällen der Gewinnverteilung vorgeschlagen, die sich auf schenkweise eingeräumte Beteiligungen und beteiligungsidentische Gesellschafter beziehen.

Bei sog. Familienpersonengesellschaften und damit verbundenen Beteiligungsschenkungen wird in Deutschland die Nähebeziehung zwischen Schenker und Beschenktem nicht abschließend definiert, bezieht sich aber in allen von der höchstrichterlichen Rechtsprechung entschiedenen Fällen auf miteinander verwandte Personen. Im Gegensatz dazu unterzieht das US-amerikanische Steuerrecht jedwede Beteiligungsschenkung, unabhängig davon, ob sie zwischen verwandten oder fremden Personen vollzogen werden, hinsichtlich der vereinbarten Gewinnverteilung einer Angemessenheitsprüfung.¹⁹⁹¹ Die vorstehende Analyse hat insoweit ergeben, dass der US-amerikanische Ansatz auch für das deutsche Recht vorzugswürdig

¹⁹⁹¹ Siehe oben Kapitel 3 D.I.2.a).

erscheint.¹⁹⁹² Damit wird auch der Vorwurf einer willkürlichen und nicht eindeutigen Grenzziehung vermieden.¹⁹⁹³ Hinsichtlich eines sachgerechten Verteilungsmaßstabes wird in Anlehnung an das US-amerikanische Recht vorgeschlagen, zunächst Sonderleistungen des Schenkers und Beschenkten in angemessenem Umfang zu berücksichtigen. Hierbei ermöglicht der wertungsoffene Begriff der Angemessenheit, den jeweiligen Einzelfall beurteilen zu können. An einem danach verbleibenden Restgewinn darf der Beschenkte bezogen auf die Vermögensbeteiligung in gleichem Umfang wie der Schenker partizipieren, da sich der Schenker insoweit seiner Einkunftsquelle begeben hat und der Beschenkte an seine Stelle getreten ist.

Demgegenüber bedarf es keiner speziellen Regelung, wenn die Beteiligung als solche nicht von einem Gesellschafter geschenkt wird, sondern nur die zum Erwerb erforderlichen finanziellen Mittel. Ein so ausgestalteter Beteiligungserwerb führt gem. § 42 Abs. 1 S. 2 AO ebenso zu den in Satz 7 der vorgeschlagenen Neufassung von § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG vorgegebenen Einschränkungen eines angemessenen Gewinnverteilungsmaßstabes. Insoweit liegt in der Mittelzuwendung zum anschließenden Erwerb einer Beteiligung eine unangemessene Gestaltung (§ 42 Abs. 2 S. 1 AO), da die Parteien in wirtschaftlicher Hinsicht die schenkweise Zuwendung der Gesellschaftsbeteiligung anstreben und verwirklichen.

In allen Fällen, in denen die Beteiligung nicht schenkweise eingeräumt wurde, aber eine verwandtschaftliche Beziehung oder auch nur persönliche Nähebeziehung zwischen Gesellschaftern besteht, ist auf die grundsätzliche Regelung des neu einzufügenden Satzes 2 des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG abzustellen, wonach außerbetriebliche Gründe einer Gewinnverteilungsabrede schädlich sind. Eine spezielle Regelung für sog. Familienpersonengesellschaften wird nicht vorgeschlagen, da Grundlage einer Korrektur nicht die verwandtschaftliche Beziehung, sondern die außerbetrieblichen Motive einer Gewinnzuweisung sind, die auf jedweder persönlichen Nähebeziehung zwischen Gesellschaftern beruhen können.

Schließlich ist in einem neu einzufügenden Satz 8 das Ergebnis der steuerlichen Wertung von Gewinnverteilungsabreden bei Personengesellschaften, an denen eine Kapitalgesellschaft beteiligt ist – häufig in der

1992 Siehe oben Kapitel 3 D.I.4.c)aa).

1993 Vgl. zu diesem Vorwurf gegenüber der Rechtsprechung des BFH insbesondere Carlé/Halm, KÖSDI 2000, 12383, 12384; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 12 II (S. 515 f.).

Form einer beteiligungsidentischen GmbH & Co. KG – einer gesetzlichen Regelung zugeführt.

Um dem Rechtsanwender die Komplexität des Regelungsinhalts zu verdeutlichen und eine einheitliche Rechtsanwendung zu gewährleisten, wird vorgeschlagen, zu der vorstehend geänderten Fassung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG erläuternde Einkommensteuerrichtlinien zu erlassen. Hierfür könnte die in den Einkommensteuerrichtlinien 2005 vom 16. 12. 2005¹⁹⁹⁴, geändert durch die EStÄR 2008 vom 18. 12. 2008¹⁹⁹⁵ und die EStÄR 2012 vom 25. 3. 2013¹⁹⁹⁶, unbesetzte Richtlinie R 15.8 (3) wie folgt ausgefüllt werden:

Gewinnverteilung: R 15.8 (3)

(3) Allgemeine Grundsätze

¹Erwerbsgrundlage der Gewinnanteile ist die Beteiligung der Mitunternehmer an der Gesellschaft. ²Diese vermittelt auf der Grundlage der gesellschaftsrechtlichen Ergebnisverteilung die Zurechnung des von der Gesellschaft erzielten Betriebsergebnisses als fremdes Einkommen. ³Ergebnisverteilungen nach Betriebsstätten, wie sie insbesondere im Bereich multinationaler Betriebe ihren Niederschlag finden, sind nur unter der Voraussetzung zulässig, dass die Zuordnung nach der Quelle zugleich die Beteiligung des Gesellschafters am Gesamtergebnis bestimmt und nicht nur als vorrangige Zuweisung des Betriebsstättenergebnisses ausgestaltet ist. ⁴Die grundsätzliche Anerkennung der gesellschaftsrechtlichen Ergebnisverteilung setzt voraus, dass sich die Ergebniszusweisungen auf Dauer und nicht nur vorübergehend im Vermögen des jeweiligen Gesellschafters wirtschaftlich niederschlagen und sie nicht von außerbetrieblichen Erwägungen beeinflusst sind. ⁵Insoweit sind auch Vorabgewinne zu berücksichtigen, ungeachtet dessen, ob dadurch einzelnen Gesellschaftern ein Gewinn und anderen ein Verlust zugewiesen wird. ⁶Ein unter Berücksichtigung von Vorabgewinnen verbleibender Restgewinn oder Verlust darf unter den Voraussetzungen des Satzes 4 abweichend vom Verhältnis der Vermögensbeteiligungen der Gesellschafter verteilt werden (inkongruente Ergebnisverteilung). ⁷Für gegenläufig inkongruente Gewinn- und Verlustzusweisungen ist von keinem dauerhaften wirtschaftlichen Niederschlag im Vermögen der Gesellschafter auszugehen, wenn sie in

1994 BStBl. I 2005 Sondernummer 1/2005.

1995 BStBl. I 2008, S. 1017.

1996 BStBl. I 2013, S. 276.

einem Zeitraum von fünf Jahren eine einer kongruenten Verteilung vergleichbare Auswirkung aufweisen und zu einem Steuervorteil führen. ⁸Vorabgewinne oder inkongruente Gewinnzuweisungen sind im Zusammenhang mit einer Teilanteilsübertragung nur dann in der Beteiligung begründet, wenn sie für den teilanteilsübertragenden Gesellschafter zu keinem der Höhe nach gesicherten Wertzuwachs führen.

(3a) Gewinnverteilung in Fällen schenkweise eingeräumter Beteiligungen

¹Für das Vorliegen schenkweise eingeräumter Beteiligungen ist es ohne Bedeutung, ob Schenker und Beschenkte nahe Angehörige sind. ²Bei schenkweise erworbenen Beteiligungen ist eine gesellschaftsrechtliche Ergebnisverteilung nur unter der Voraussetzung anzuerkennen, dass Sonderleistungen des Schenkers und Beschenkten in angemessenem Umfang Berücksichtigung finden. ³Als Sonderleistungen gelten insbesondere Arbeitsleistungen, wie etwa die Führung der Geschäfte der Gesellschaft, oder die Übernahme eines Haftungsrisikos. ⁴Für die Bestimmung der Angemessenheit ist als Vergleichsmaßstab eine unter Fremden übliche Vergütung für entsprechende Sonderleistungen heranzuziehen. ⁵Die Verteilung eines nach Berücksichtigung von Sonderleistungen verbleibenden Gewinns ist nicht durch einen pauschalen Höchstbetrag begrenzt, wobei allerdings die Rendite, die auf die Vermögensbeteiligung des Beschenkten entfällt, die Rendite aus der Vermögensbeteiligung des Schenkers nicht übersteigen darf. ⁶Umgekehrt ist es als zulässig zu werten, wenn dem Schenker eine überproportionale Gewinnbeteiligung eingeräumt wird.

(3b) Gewinnverteilung bei wirtschaftlich identischen Gesellschaftern

¹Ist an einer Personengesellschaft eine Kapitalgesellschaft beteiligt und sind die übrigen Gesellschafter in der Lage, ihre gleichlaufenden Interessen in beiden Gesellschaften zu verwirklichen, sind sie als wirtschaftlich identisch zu werten. ²Für diese Fälle ist eine gesellschaftsrechtliche Ergebnisverteilung nur anzuerkennen, wenn ein Arbeits- und Kapitalbeitrag und ein daneben übernommenes Haftungsrisiko angemessen berücksichtigt werden. ³Für die Bestimmung der Angemessenheit gilt Absatz 3a Satz 4 entsprechend. ⁴Ein nach Berücksichtigung aller Sonderleistungen der Gesellschafter auf die Kapitalgesellschaft entfallender Gewinnanteil darf bezogen auf die Vermögensbeteiligung der Kapitalgesellschaft die auf die jeweiligen Vermögensbeteiligungen der persönlichen Gesellschafter entfallende Rendite nicht übersteigen.