

## Fazit

Im Ringen um ein einheitliches Besteuerungskonzept bei Mitunternehmenschaften kann sich auch der vorliegende Reformvorschlag dem Zweiklang aus „Einheit der Gesellschaft“ und „Vielheit der Gesellschafter“ nicht ganz entziehen. Der Reformvorschlag streitet jedoch mit Blick auf die steuerrechtliche Ergebnisverteilung bei Mitunternehmenschaften im Ergebnis für eine stärkere Hinwendung zum Konzept der „Einheit der Gesellschaft“.

Ausgehend von der zivilrechtlichen Teilrechtsfähigkeit einer Personengesellschaft und der damit einhergehenden Unternehmensträgerschaft, ist auch im Steuerrecht dieser Sichtweise zu folgen und das am Markt erwirtschaftete Ergebnis als ein solches der Gesellschaft zu werten, das den einzelnen Gesellschaftern nicht auf der Grundlage ihrer Beiträge zum Gesellschaftszweck, sondern nur aus ihrer Beteiligung an der Gesellschaft nach Maßgabe des zivilrechtlichen Verteilungsschlüssels zugerechnet wird. Dennoch kommt auch der vorliegende Reformvorschlag nicht umhin, die weitreichenden, durch die Privatautonomie des Gesellschaftsrechts geprägten, Gestaltungsmöglichkeiten nicht uneingeschränkt anzuerkennen, wenn sie steuerlichen Wertungsprinzipien zuwiderlaufen. Einschränkungen sind deshalb zum einen zwingend geboten, wenn gegen das Fundamentalprinzip des deutschen Einkommensteuerrechts, der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, verstoßen wird und Ergebnisverteilungen nur der Erzielung von Steuervorteilen dienen, ohne dass sie in ihrer wirtschaftlichen Auswirkung dauerhaft Einfluss nehmen auf das Vermögen der Gesellschafter. Daneben gebietet zum anderen das Subjektsteuerprinzip, Einkünfte bei demjenigen Gesellschafter der Besteuerung zu unterwerfen, der sie erzielt hat. Verteilungsvereinbarungen, die auf außerbetrieblichen Motiven der Gesellschafter basieren und somit nicht im Gesellschaftsverhältnis begründet sind, fehlt es an der für eine steuerliche Anerkennung erforderlichen Veranlassung in der betrieblichen Sphäre.

Fehlt es Verteilungsvereinbarungen aus den vorerwähnten Gründen an einer steuerlichen Anerkennung, ist nach einem Aufteilungsmaßstab zu suchen, der seine Grundlage in der Ausgestaltung der Beteiligungen aller Gesellschafter hat. Dabei kommt man nicht umhin, die aus der jeweiligen Beteiligung eines Gesellschafters heraus erbrachten Beiträge in die Korrekturüberlegungen einzubeziehen. Damit wird aber nur das der „Vielheit der

Gesellschafter“ immanente Kriterium des Beitrags aufgegriffen und nicht zum Ausdruck gebracht, dass die Gesellschafter in ihrer Verbundenheit den Gewinn basierend auf ihren Beitragsleistungen erwirtschaften. Die „Vielheit der Gesellschafter“ gewinnt nur insoweit Bedeutung, als sie mit einer „Vielheit von Beteiligungen“ einhergeht, die die Quellen der aus ihnen fließenden Einkünfte darstellen. Sind Korrekturen für eine systemgerechte Besteuerung angezeigt, bieten sich als Maßstab nur die mit den jeweiligen Beteiligungen verbundenen Beiträge der Gesellschafter an.

