

„SPECIAL ALLOCATIONS“ IM DEUTSCHEN ERTRAGSTEUERRECHT

ZU DEN GRENZEN STEUERLICHER ANERKENNUNG VON GEWINNVERTEILUNGSABREDEN IN PERSONENGESELLSCHAFTEN

Forschungsfrage: Können sog. „Special Allocations“ (Sonderzuweisungen) in deutschen Personengesellschaften gesellschaftsrechtlich wirksam und mit steuerlicher Anerkennung vereinbart werden?



I. Ausgangspunkt: Gewinnverteilungsabreden in US-Personengesellschaften



- Darstellung: Was sind *Special Allocations*?
 - Der von Gesellschaftern einer US-Partnership zu versteuernde Gewinnanteil setzt sich aus einzelnen Bestandteilen der steuerlichen Gewinnermittlung zusammen (*Tax Items*).
 - Gewinnbestandteile können den Gesellschaftern grundsätzlich nach freier Vereinbarung zugewiesen werden – hierin liegen „Special Allocations“ → vielfältige Möglichkeiten zur Gestaltung der Gewinnverteilungsabrede.
 - Sog. *Substantial Economic Effect*-Test als Grenze der steuerlichen Anerkennung von *Special Allocations*.
- Identifikation typischer *Allocations* in der US-Kautelarpraxis, z.B. *Source-Based Allocations*, *Character-Shifting Allocations*, *Time-Shifting Allocations*
- Übertragbarkeit des Prinzips der Verteilung einzelner Gewinnelemente auf deutsche Personengesellschaften?

II. Sonderzuweisungen im deutschen Personengesellschaftsrecht (unter Berücksichtigung des MoPeG)

- Gesellschaftsrechtliche Wirksamkeit der Vereinbarung von Sonderzuweisungen: Sind einzelne Gewinnbestandteile taugliche Anknüpfungspunkte privatautonomer Gewinnverteilungsabreden? Zentrale These: Sonderzuweisungen berühren nicht die Grenzen der Privatautonomie
- Fallgruppenbildung:
 - *Tracking-Stock*-Strukturen (vermögensgegenstandsbezogene Sonderzuweisungen)
 - Sonderzuweisung von Gewinnbestandteilen mit unterschiedlicher steuerlicher Qualifikation
 - Sonderzuweisung von laufenden Gewinnen und Veräußerungsgewinnen
 - Periodenverlagerung



III. Kernproblem: Steuerliche Anerkennung von Sonderzuweisungen?



1. In Mitunternehmerschaften

Zentrale Thesen:

- Der Begriff der „Gewinnanteile“ gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist zivilrechtsakzessorisch auszulegen und enthält keine eigenständige steuerliche Wertung über Höhe oder Zusammensetzung der den Gesellschaftern zuzurechnenden Gewinnanteile
- Eine „Angemessenheitskontrolle“, zumal unter fremden Dritten, ist steuertatbestandlich nicht fundiert und steht Sonderzuweisungen nicht entgegen
- Besondere steuerliche Anerkennungsgrenzen für einzelne Fallgruppen von Sonderzuweisungen sind diskutabel, im Ergebnis aber nicht durchschlagend

2. In vermögensverwaltenden Personengesellschaften

Zentrale Thesen:

- Gewinnverteilungsabrede „überlagert“ grundsätzlich die Bruchteilsbetrachtung gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO bei gemeinschaftlicher und individueller Tatbestandsverwirklichung (Bruchteilsbetr. nicht „erforderlich“)
- Soweit auf Bruchteilsbetrachtung zurückzugreifen ist, beeinflussen Sonderzuweisungen die Bruchteilsquote i.S.d. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO
- Wie bei Mitunternehmerschaften keine allgemeine Angemessenheitskontrolle der Überschussverteilung
- Keine speziellen steuerlichen Anerkennungsgrenzen für einzelne Fallgruppen von Sonderzuweisungen, allerdings diverse Einzelfallprobleme aufgrund herrschend angewandter Bruchteilsbetrachtung

3. Gestaltungsmissbrauch?

Zentrale Probleme:

- Ermöglichen Sonderzuweisungen „gesetzlich nicht vorgesehene Steuervorteile“ oder werfen sie nur ein Schlaglicht auf verschiedene, vom Gesetzgeber gebilligte Systembrüche im Ertragsteuerrecht?
- Können sich Personengesellschafter „kollusiv“ zu einer steuerlich vorteilhaften Gewinnverteilung verabreden?
- Führt die „Umkehrung“ / spätere Neutralisation von Sonderzuweisungen zu einem schädlichen „Gesamtplan“?