

Dr. Michael Schütte

Die Familiengesellschaft im Einkommensteuerrecht

Eine rechtsvergleichende Untersuchung zwischen
Bundesrepublik Deutschland und USA

B 44 194

Juristische Gesamtbibliothek
der Technischen Hochschule
Darmstadt



Nomos Verlagsgesellschaft
Baden-Baden

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	15
Vorwort	19
<i>Einleitung</i>	21
1. Begriff des Familienunternehmens	21
2. Ziele einer Familiengesellschaft	22
3. Gegenstand der Arbeit	23
<i>I. Teil: Zivilrechtliche Aspekte</i>	
1. Kapitel: Grundzüge des amerikanischen Minderjährigenrechtes	27
I. Rolle der Eltern	27
1. Eltern als natürliche Sachwalter	28
2. Guardian of the Estate	29
a) Notwendigkeit der Bestellung	29
b) Bestellung und Abberufung	30
c) Aufgaben und Pflichten	31
d) Schlußfolgerung	33
II. Geschäftsfähigkeit des Minderjährigen	33
1. Entwicklung des Anfechtungsrechts	34
2. Heutige Auffassung	35
a) Das Recht zur Disaffirmance	36
b) Zeitpunkt der Anfechtung	36
c) Rechtsfolge der Disaffirmance	37
aa) Rückgewähr der Leistung – Vorbedingung oder Folge?	38
bb) Wertersatz	39
cc) Minderjährigenschutz – Gläubigerschutz	40
3. Bestätigung von Verträgen	41
2. Kapitel: Unternehmensformen der Familiengesellschaft: Partnership und Corporation	42

I. Die Partnership mit unmittelbarer Beteiligung des Minderjährigen als Partner	42
1. Fähigkeit, Partner zu sein	43
2. Möglichkeit der Anfechtung des Partnership-Agreement	45
3. Folge der Anfechtung	48
a) Auflösung der Partnership – ex tunc oder ex nunc?	48
b) Erlöschen persönlicher Haftung gegenüber Dritten	48
c) Rückgewähr der Einlagen	49
aa) Vorwegbefriedigung von Gläubigern	50
bb) Abzüge im Innenverhältnis	53
cc) Andere Rechte und Pflichten nach Anfechtung	56
d) »Anfechtung« einzelner Transaktionen	56
4. Zusammenfassung	57
II. Corporation mit unmittelbarer Beteiligung Minderjähriger	58
1. Corporation als Rechtsform für Familien-Unternehmen	58
2. Minderjähriger als Gesellschafter	59
3. Minderjähriger als Gründer	59
4. Minderjähriger als Erwerber von Geschäftsanteilen	61
5. Rechte und Pflichten des Minderjährigen als Anteilsinhaber	63
a) Schutz des Minderjährigen vor statutory liability	64
b) Rechte des Minderjährigen	66
aa) Ausübung des Stimmrechts	67
bb) Dividendenausschüttungen	68
cc) Minderjähriger als Organ der Gesellschaft?	69
6. Veräußerung und Übertragung von Anteilen durch Minderjährige	69
7. Zusammenfassung	70
3. Kapitel: Alternativen zur direkten Beteiligung von Minderjährigen	72
I. Bestellung eines Guardian	72
II. Errichtung eines Trust	74
1. Wesen des Trust	75
2. Ausgestaltung des Trust	76
3. Rule against Perpetuities	77
4. Nachteile des Trust	78
III. Beteiligung über einen Custodian nach dem UGMA	78
1. Anwendungsbereich	79
2. Übertragung der Anteile	80
3. Aufgaben und Stellung eines Custodian	81

IV. Zusammenfassung	82
<i>II. Teil: Steuerrecht</i>	
1. Kapitel: Grundsätze der Einkommenbesteuerung	88
I. Besteuerung von Einkommen aus einer Partnership	88
II. Besteuerung von Corporation und Anteilsinhaber	89
1. Gewöhnliche Besteuerung der Corporation	89
2. Besteuerung als »S«-Corporation	90
a) Wahl der Besteuerung	91
b) Voraussetzungen der Besteuerung als »S«-Corporation	92
c) Folge der Besteuerung als »S«-Corporation	95
III. Steuerliche Behandlung des Trust	96
1. Begriff des Trust	96
2. Grundsatz der Besteuerung	97
3. Sonderfall 1): Der Simple Trust	98
4. Sonderfall 2): Der Complex Trust	99
5. Sonderfall 3): Der Grantor-Trust	101
a) Zehn-Jahres-Regel	103
b) Kontrolle der Begünstigung	105
c) Mögliche Verwendung von Trust-Einkommen zum Nutzen des Errichters oder seines Ehegatten	108
d) Verwaltungsbefugnisse	110
6. Sonderfall 4): Der »Mallinckrodt«-Trust	111
2. Kapitel: Familien-Partnership und ihre Einordnung im Einkommensteuerrecht	114
I. Einführung	114
1. Frühe Rechtsprechung: Clifford und Tower	114
2. Culbertson	116
a) Verwirrung nach Tower	116
b) Commissioner v. Culbertson	116
c) Vorgeschichte von § 704 (e) IRC	118
II. Voraussetzungen für die Berücksichtigung von Familien-Partnerships	119
1. Kapital als wesentlicher Faktor zur Erzielung von Einkommen	119
a) Kapital als Faktor zur Einkommenserzielung	121

aa)	Abgrenzung bei dienstleistungsbezogenen Unternehmen	121
	(1) Kommissionshandel	121
	(2) Wirtschaftsprüfungsgesellschaft	122
	(3) Röntgenpraxis	123
	(4) Augenarzt mit Brillenhandel	124
	(5) Privatklinik	124
	(6) Optiker und Brillenschleifer	125
	(7) Werbeagentur	126
bb)	Berücksichtigung fremden Kapitals	126
cc)	Good Will als Kapital	127
b)	Kapital als <i>wesentlicher</i> Faktor zur Einkommenserzielung	128
c)	Schlußfolgerungen	129
2.	Wirkliche Inhaberschaft der Anteile	130
a)	Erscheinungsbild nach außen	131
	aa) Beachten von Formalitäten	132
	bb) Wirksamkeit der Übertragung von Vermögen	133
	cc) Mitteilung an Dritte	134
b)	Beteiligung am Management	135
	aa) Ausreichende Beteiligung: Tiberti	135
	bb) Unzureichende Beteiligung: Reddig	136
	cc) Limited Partnership	136
c)	Konflikt zwischen Herrschaft des Beschenkten und Kontrolle des Schenkers über den geschenkten Anteil	137
	aa) Ausschüttung von Gewinnen	137
	(1) Tatsächliche Ausschüttung	137
	(a) »Wirkliche Ausschüttung«	138
	(b) »Zum alleinigen Nutzen« des Anteilinhabers	139
	(c) Kontrolle des Schenkers	141
	(2) Einflußnahme des Schenkers auf die Ausschüttungen der Partnership	142
	bb) Beschränkungen der Veräußerung von Anteilen	144
	cc) Andere Kontrollmöglichkeiten des Schenkers	147
	(1) Vorenthalten wesentlichen Vermögens	147
	(2) Vorbehalten von Geschäftsführungsbefugnissen	148
	dd) Indirekte Kontrollen	149
d)	Notwendigkeit eines Trustee für Minderjährigen	150
	aa) Eigene Befähigung des Minderjährigen	150
	bb) Treuhänderische Beteiligung	151
e)	Besonderheiten der Limited Partnership	156
f)	Bedeutung der Motive	157

III. Gekaufte Anteile	159
1. »Arm's Length Transaction«	159
2. Geschäftliche Absicht	160
IV. Zuordnung des Einkommens	160
1. Angemessene Tätigkeitsvergütung	161
a) Tätigkeit des Schenkers	161
b) Angemessene Vergütung	161
2. Überproportionale Gewinnzuordnung	162
3. Kapitel: Besonderheiten der Familien-Corporation	163
I. Problemstellung	163
II. Berücksichtigung der Übertragung von Anteilen an der Familien-S-Corporation	164
1. Anteilsinhaberstellung	165
a) Möglichkeiten, Rechte wahrzunehmen	165
b) Wahrnehmen der Rechte	166
2. Verbleibende Kontrolle des Anteilsgebers	167
3. Wirtschaftlicher Nutzen	168
a) Einbehalten von Gewinnen	169
b) Scheinausschüttungen	169
c) Verwendung von Ausschüttungen	170
4. Unter Fremden übliche Gestaltung	171
III. Neuordnung von Einkünften aufgrund geleisteter Dienste	172
1. Maßstäbe der Steuerrichtlinien	173
2. Maßstäbe der Rechtsprechung	174
4. Kapitel: Zusammenfassung	177
I. Wichtige Elemente in der Besteuerung der Familien-Partnership	177
1. Anerkennung der Familien-Partnership	177
2. Zuordnung des Einkommens	177
II. Die Grantor Trust (Clifford-) Regeln	178
III. Zusammenspiel zwischen Clifford-Regeln und Familien-Partnership-Regeln	178
IV. Die Anerkennung der S-Corporation	179
V. Gemeinsame Merkmale	180

III. Teil: Vergleichende Gegenüberstellung des deutschen Steuerrechts

1. Kapitel: Die Einordnung von Familien-Personengesellschaften unter Beteiligung von Kindern in der Rechtsprechung des BFH	183
I. Entwicklung der Rechtsprechung	183
1. Rechtsprechung des RFH	183
2. Anfängliche Rechtsprechung des BFH	184
II. Die Voraussetzungen der steuerlichen Umqualifizierung	184
1. Prüfung der gesellschaftsrechtlichen Gestaltung	185
a) Anforderungen des BFH	185
b) Zivilrechtliche Unwirksamkeit und § 41 Abs. 1 AO	186
c) Kritik an der Nichtbeachtung des § 41 Abs. 1 AO durch den BFH	187
d) Vergleich: Rolle der zivilrechtlichen Wirksamkeit in den USA	189
e) Stellungnahme	189
2. Tatsächlicher Vollzug	191
3. Mitunternehmerschaft	192
a) Tatsächliche Gestaltung und Durchführung der Gesellschaft	194
b) Unternehmereigenschaften	195
aa) Merkmale der Unternehmerinitiative	196
bb) Merkmale des Unternehmerrisikos	197
c) Einschränkung der Kommanditistenrechte	198
aa) allgemein	198
bb) Schädliche Beschränkungen	199
(1) Mitwirkungs- und Kontrollrechte	199
(2) Befristung der Gesellschafterstellung	199
(3) Vorzeitiges Ausscheiden aus der Gesellschaft	200
(a) Unfreiwilliges Ausscheiden	200
(b) Freiwilliges Ausscheiden	201
(4) Realisierung der Substanz	201
(5) Verfügungsmöglichkeiten über Gewinne	202
d) Einkunftsquelle übertragen?	203
aa) »Alleinunternehmer«	203
bb) »Einkunftsquelle«	204
III. Die »verunglückte« Mitunternehmerschaft	204
2. Kapitel: Kritik an der Rechtsprechung des BFH zur Mitunternehmerschaft	206
I. Die Kritik in der Literatur	206
1. Splitting von Einkommen aus Vermögen ungerecht	206

2. Zustimmungende Kritik	207
3. Ablehnung einzelner Standpunkte des BFH	207
a) Grundsätzliche Kritik	208
b) Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko	209
c) Beschränkung typischer Rechte	210
aa) Befristung, Widerruf, Ausschließungsmöglichkeit	210
bb) Mitwirkungs- und Kontrollrechte	211
cc) Entnahmebeschränkungen	212
dd) Einschränkung der Kündigungsrechte	213
d) Folgen der »verunglückten« Mitunternehmerschaft	214
4. Alternativer steuerrechtsdogmatischer Ansatz von Walz	215
II. Gegenüberstellung des amerikanischen Rechts	217
1. Grundsätze	217
2. Wirkliche Inhaberschaft	218
III. Stellungnahme	219
1. Vergleichbarkeit der Grundgedanken	219
2. Ähnlichkeiten	220
a) Besteuerung eigener Arbeit und eigenen Vermögens	220
b) Wirkliche Inhaberschaft	223
aa) Verfügungsmöglichkeit über die Substanz	224
(1) Buchwertabfindung	224
(2) Einschränkungen des Kündigungsrechts	225
(3) Auszahlungsmodus	227
bb) Verfügung über Gewinnanteile	228
(1) Betriebsbedingtheit von Entnahmebeschränkungen	228
(2) Gleichmäßigkeit von Entnahmebeschränkungen	228
(3) Außerbetriebliche Erwägungen bei Minderjährigen?	229
(4) Verwendung von Ausschüttungen	230
cc) Mitwirkungsrechte	231
(1) Beteiligung an der Geschäftsführung	231
(2) Gesellschafterrechte	232
3. Unterschiede	233
a) Mitunternehmerschaft	234
aa) Unternehmerinitiative	234
bb) Unternehmerrisiko	235
b) Mitunternehmerschaft und angemessene Gestaltung	236
4. Mitunternehmerschaft und Einkunftsquelle	237
5. Einkunftsquelle und Einkommensverwendung	239
6. Zusammenfassung	241

3. Kapitel: Gewinnverteilung	243
I. Die neuere BFH-Rechtsprechung	243
1. Der 15%-Beschluß des Großen Senats	243
2. Weitere Rechtsprechung	244
II. Kritik an der Rechtsprechung	245
1. Fehlen der Rechtsgrundlage	246
2. Angemessenheit der Verteilung nach Kapitalanteilen	247
3. Grundlage der Bewertung	248
III. Auffassung des amerikanischen Rechts	248
IV. Stellungnahme	249
1. Rechtsgrundlagen	249
2. Frage der Angemessenheit	251
a) Tätigkeitsvergütung	253
b) Good Will	254
c) Mehrwert	254
3. Bewertungsgrundlage	255
4. Kapitel: Schlußbetrachtung	256
1. Systematisierung der Prüfung der steuerlichen Anerkennung	256
2. Unangemessenheit	256
3. Treuhänderische Beteiligung für Minderjährige	256
Literaturverzeichnis	259
Entscheidungsverzeichnis	265