
Datum: 04.05.2022
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 12. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 12 K 1274/18
ECLI: ECLI:DE:FGK:2022:0504.12K1274.18.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, I R 24/22
Rechtskraft: nicht rechtskräftig

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens einschließlich der außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen zu 1. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen zu 2.-4. sind nicht erstattungsfähig.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- Die Beteiligten streiten darüber, ob in Bezug auf eine Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) eine gesonderte und einheitliche Feststellung durchzuführen ist und ob dabei steuerliche Begünstigungsnormen zugunsten der persönlich haftenden Gesellschafter (nachfolgend phG) greifen. 1
- Die Beteiligten streiten darüber, ob in Bezug auf eine Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) eine gesonderte und einheitliche Feststellung durchzuführen ist und ob dabei steuerliche Begünstigungsnormen zugunsten der persönlich haftenden Gesellschafter (nachfolgend phG) greifen. 2
- I. Die Kläger waren – ohne Vermögenseinlage – phG der A KGaA (nachfolgend A KGaA; inzwischen formwechselnd umgewandelt in die B AG). Als phG stand ihnen eine gewinnabhängige Vergütung zu. Ihre Einkünfte als phG (§ 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG) wurden unmittelbar im Rahmen der Einkommensteueranlagung angesetzt. 3
- Die A KGaA hatte in den Streitjahren 2001 bis 2007 Beteiligungseinkünfte unmittelbar bzw. mittelbar (über Organgesellschaften und nachgeschaltete Personengesellschaften) erzielt. In einem unter dem Aktenzeichen 15 K 1606/12 für den Veranlagungszeitraum 2004 geführten 4

Klageverfahren vertrat der Kläger zu 1. die Auffassung, dass ein Teil seiner gewinnabhängigen Vergütung steuerfrei zu stellen sei. Steuerbegünstigungen der KGaA würden auf die Gesellschafter durchschlagen. Dies sei Folge einer transparenten Betrachtung. Vor dem Hintergrund, dass die KGaA Beteiligungserträge erzielt habe, sei auf Gesellschafterebene anteilig das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden, eine Steuerfreistellung nach Maßgabe des DBA-Schachtelprivilegs zu gewähren und Ausschüttungen an die KGaA, für die das Einlagekonto als verwendet gelte, von der Besteuerung beim Gesellschafter frei zu stellen.

Im Verlauf des beim 15. Senat des FG Köln geführten Klageverfahrens entstand Streit darüber, ob über die aufgeworfenen Fragen im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung oder eines gesonderten und einheitlichen Feststellungsverfahrens zu entscheiden ist. Klägerseitig wurde insoweit ein Antrag auf Aussetzung des Klageverfahrens nach § 74 FGO zwecks vorgreiflicher Durchführung einer gesonderten Feststellung beantragt. Nachdem der 15. Senat diesen Antrag abgelehnt hatte, hob der Bundesfinanzhof nach Beschwerde des Klägers zu 1. den FG-Beschluss auf und setzte das Verfahren zur Durchführung eines entsprechenden Feststellungsverfahrens aus (BFH-Beschluss vom 5.12.2017, I B 115/17). Die Frage, ob an Körperschaftsteuerpflichtigen Einkünften und mit ihnen in Zusammenhang stehenden anderen Besteuerungsgrundlagen mehrere Personen beteiligt und ob die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen seien, müsse in dem noch einzuleitenden Gewinnfeststellungsverfahren nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 lit. a AO entschieden werden. Die (positive oder negative) Feststellung sei für den Einkommensteuerbescheid als Folgebescheid dann bindend.

Der Beklagte hat daraufhin gegenüber den Gesellschaftern die Durchführung einer gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung für die Streitjahre 2001-2007 mit negativen Feststellungsbescheiden vom 3.5.2018 abgelehnt. Zusammengefasst heißt es in den Bescheiden: Im Fall des Zusammenschlusses mehrerer Personen zu einem selbständigen Steuersubjekt (wie einer Kapitalgesellschaft), verwirkliche dieses Steuersubjekt selbst den Tatbestand der Einkünfteerzielung, so dass eine gesonderte Feststellung ausscheide (BFH, IX R 182/87). Denn die Beteiligten erzielten Einkünfte erst durch (offene oder verdeckte) Ausschüttungen der Kapitalgesellschaft. Gleiches gelte für eine KGaA, die ebenso selbst Subjekt der Körperschaftsteuer sei und eigenständig Einkünfte erziele, an denen auch die Komplementäre nicht als Mitunternehmer beteiligt seien. Die Komplementäre würden lediglich aufgrund der gesetzlichen Fiktion gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG wie Mitunternehmer behandelt (BFH, I R 235/81). Demzufolge seien die Einkünfte der KGaA nicht gesondert und einheitlich festzustellen (Koenig/Koenig, § 180 AO, Rn. 15-18; Schwarz, § 180 AO, Rn. 32, Klein/Ratschow, § 180 AO, Rn. 6; FG München, 16.1.2003, 7 K 5340/01). Dieser Feststellungsbescheid sei nach Ablauf der Feststellungsfrist ergangen. Nach § 181 Abs. 5 AO könne er deshalb nur solchen Steuerfestsetzungen zugrundeliegen, deren Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen gewesen sei.

Dagegen hat der (ab 2004 beteiligte) Kläger zu 1. (C) in dem hier zur Entscheidung anstehenden Verfahren Sprungklage betreffend die Jahre 2004-2007 erhoben. Dieser Sprungklage hat der Beklagte mit Schriftsatz vom 13.6.2018 seine Zustimmung erteilt (§ 45 Abs. 1 FGO).

Die Kläger zu 2.-5. haben fristgerecht Einspruch gegen die negativen Feststellungsbescheide eingelegt. In der Folge hat das Gericht das Klageverfahren des Klägers zu 1. mit Beschluss vom 2.10.2018 gemäß § 45 Abs. 1 S. 2 FGO ausgesetzt.

Der Beklagte hat die Einsprüche mit Einspruchsentscheidungen jeweils vom 7.6.2019 gegenüber den Klägern zu 2.-5. als unbegründet zurückgewiesen. Zur Begründung führte der Beklagte aus: Ein Feststellungsverfahren sei nicht durchzuführen. Dies sei bereits aufgrund der Gesetzessystematik zwingend. Bei einer Kapitalgesellschaft liege keine Beteiligung i.S.v. § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a AO vor. Einkünfte von Kapitalgesellschaften seien diesen selbst zuzurechnen. Eine gemeinsame Erzielung liege nicht vor. Das HGB ordne die KGaA den Kapitalgesellschaften zu. Von solchen unterscheide der Gesetzgeber ausdrücklich Personengesellschaften im Allgemeinen sowie bestimmte Personengesellschaftskonstellationen, wie die GmbH & Co. KG. Diese zivilrechtliche Unterscheidung spiegle sich auch im EStG durch die Unterscheidung von Mitunternehmerschaften zur KGaA wider. So werde der phG der KGaA nicht dem Kreis der Mitunternehmer i.S.v. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG zugeordnet, sondern durch die gesonderte Normierung in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG separiert. Auf diese Weise bringe der Gesetzgeber zum Ausdruck, dass eine Gleichstellung des phGs der KGaA nur im Hinblick auf die Rechtsfolgen des § 15 Abs. 1 EStG gewollt sei. Der phG sei hinsichtlich der Besteuerung nur dann mit den klassischen Mitunternehmern gleichzusetzen, wenn dies normativ so vorgegeben werde. Diese Unterscheidung werde durch den Verweis in § 35 Abs. 2 S. 1 EStG auf die Vorschrift des § 15 Abs. 1 S. 1 EStG belegt, worin der Gesetzgeber ausdrücklich zwischen „Mitunternehmerschaften i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG“ und „Kommanditgesellschaften auf Aktien i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG“ unterscheide.

9

Zu beachten sei ferner, dass weder § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG noch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG Rechtsgrundlagen für eine Zurechnung von Einkünften der KGaA zum phG darstellten. Gegen die Zurechnungsfunktion des § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG spreche zunächst, dass die Technik des Betriebsausgabenabzugs auf Ebene der KGaA in denknottwendiger Weise voraussetze, dass es sich bei den Gewinnanteilen der phG überhaupt um Teile des Gesamtgewinnes der KGaA handele. Bestimmte Teile des Gewinns als Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage abzuziehen, stelle rechtssystematisch das Gegenteil dazu dar, bestimmte Einnahmen von vornherein überhaupt nicht in die Körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Bei der KGaA sei es aber gerade so, dass der Gewinn zunächst unabhängig vom Betriebsausgabenabzug des § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG ermittelt werde. Erst in einem zweiten Schritt der Ermittlung des für die Körperschaftssteuer der KGaA maßgeblichen Gewinns würden die Gewinnanteile der phG als Aufwendungen abgezogen. Auch der Wortlaut des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG sage nichts weiter aus, als dass die Einkünfte des phG einer KGaA aus Beziehungen zu dieser Gesellschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien, nicht etwa Einkünfte aus Kapitalvermögen.

10

Überdies sei auch eine Anwendung des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens nicht möglich. Dies ergebe sich zum einen bereits aus der Grundsystematik der Besteuerung der KGaA wie des phGs selbst. Eine direkte Zurechnung des von der KGaA erwirtschafteten Gewinns, wie z.B. bei einer Mitunternehmerschaft, finde nicht statt. So werde dies auf erster Stufe dem KSt-Subjekt (KGaA) zugerechnet, welches wiederum den an den phG gezahlten Anteil gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG als „Aufwendungen“ abziehen könne, so dass auch kein „Weiterreichen“ der anteiligen Dividende i.S.d. § 20 Abs. 1 Satz 1 EStG vorliege, die die KGaA erziele.

11

Durch die Systematik, dass die KGaA den an den phG gezahlten Anteil als Aufwendungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG abziehen könne, sei ohnehin keine Notwendigkeit gegeben, eine vorherige Belastung mit KSt durch Anwendung des § 3 Nr. 40 EStG abzumildern. Denn die Beseitigung erfolge bereits auf Ebene der KGaA, die insoweit Aufwendungen abziehen könne. Würde man dahingegen auf Ebene des phG § 3 Nr. 40 lit. d) EStG anwenden, fände

12

eine unzulässige Doppelbegünstigung statt (vgl. hierzu auch Intemann in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 3 Nr. 40 EStG Rn. 118).

Gegen die Einspruchsentscheidungen vom 7.6. haben die Kläger zu 2.-5. wie folgt Klage erhoben: 13

- Kläger zu 2.: am 12.6.2019 für die Jahre 2001-2007, 12 K 1500/19 (zusätzlich für die Jahre 2008-2010 erhobene Klage zurückgenommen) 14

- Kläger zu 3.: am 24.6.2019 für die Jahre 2004, 2006 und 2007, 12 K 1589/19 (zusätzlich für die Jahre 2001, 2002, 2003 erhobene Klage zurückgenommen) 15

- Kläger zu 4.: am 10.7.2019 für die Jahre 2001-2007, 12 K 1735/19 16

- Kläger zu 5.: am 10.7.2019 für die Jahre 2001-2007, 12 K 1737/19. 17

Das Gericht hat das Klageverfahren des Klägers zu 1. am 27.9.2019 wieder aufgenommen. Mit Beschluss vom 14.4.2020 hat das Gericht die Verfahren aller Kläger zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung verbunden. Zugleich hat das Gericht die Beigeladenen zu 1.-4. zum Verfahren notwendig beigeladen (§ 60 Abs. 3 FGO), und zwar den Beigeladenen zu 2. für das Streitjahr 2001, den Beigeladenen zu 3. für die Streitjahre 2001 und 2002 und den Beigeladenen zu 4. für die Streitjahre 2001-2003 (alle als ehemalige pHG der A KGaA). 18

II. Zur Begründung ihrer Klagen tragen die Kläger zu 1.-3. vor: 19

1. In der Begründung der negativen Feststellungsbescheide gehe der Beklagte davon aus, dass der pHG lediglich in gewerbliche Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG umqualifizierte „Einkünfte aus Kapitalvermögen“ i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG – sprich: umqualifizierte Dividenden – und keine originären „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, Abs. 2 EStG erzielen würde (sog. „Umqualifikationsthese“). Hierin liege eine nicht nachvollziehbare Missachtung der von der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung aufgestellten Grundsätze. 20

Analysiere man die maßgeblichen vier FG-Entscheidungen (FG München, 16.1.2003 – 7 K 5340/01, EFG 2003, 670 (rkr.); außerdem FG Hamburg, 14.11.2002 – V 231/99, EFG 2003, 711 (rkr.); (den Streitstand referierend) FG Düsseldorf, 7.12.2010 – 13 K 1214/06 E, EFG 2011, unter III. (nachgehend aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH, 7.12.2011 – I R 5/11, BFH/NV 2012, 556); FG Schleswig-Holstein, 12.4.2011 – 5 K 136/07, EFG 2011, 2038 (rkr.)) zur Ablehnung einer einheitlichen und gesonderten Feststellung bei der KGaA und ihren pHG, so könnten zahlreiche tragende Entscheidungsgründe dieser FG-Urteile nicht überzeugen. Sie ständen in Widerspruch zur Gesetzessystematik und seien auch mit der ständigen BFH-Rechtsprechung nicht vereinbar, ohne dass diese verdeckten Divergenzen zur BFH-Rechtsprechung den FG-Senaten in ihren Urteilen seinerzeit bewusst gewesen zu sein schienen. 21

Das FG München sei im Urteil vom 16.1.2003 – insoweit noch zutreffend – zunächst der Ansicht, dass es sich bei einer Kapitalgesellschaft um ein gegenüber den Gesellschaftern verselbständigtes eigenständiges Steuersubjekt handle. Weiter heiße es in dem Urteil dann: „Aus diesem Grund erzielt die Kapitalgesellschaft die Einkünfte aus eigener Einkunftsquelle, an der die Gesellschafter nicht beteiligt sind. Es sind vielmehr die von ihnen gehaltenen Anteile, die in ihrer Hand jeweils eigenständige Einkunftsquellen begründen, aus der sie ihre Gewinnausschüttung erhalten.“ Dies gelte nach Auffassung des FG München auch für die 22

KGaA, die in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG unter den „Kapitalgesellschaften“ aufgeführt sei, die unbeschränkt steuerpflichtig und damit selbständige Steuersubjekte seien. Der „Komplementär beziehe – nicht anders als sonst der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft – seine Einkünfte aus einer von derjenigen der KGaA unabhängigen eigenständigen Einkunftsquelle“. Die Rechtsfolge des § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG gehe nach Ansicht des FG München „allein dahin, diese Einkünfte in solche aus Gewerbebetrieb umzuqualifizieren.“

Durch die Rechtsprechung sei geklärt, dass der pHG der KGaA hinsichtlich seiner in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Var. 1 und 2 EStG genannten Gewinnanteile originäre gewerbliche Einkünfte i.S.v. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und keine umqualifizierten Dividenden i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG erziele. Angesichts dieser höchstrichterlichen Rechtsprechung sei das Festhalten an der „Umqualifikationsthese“ durch den Beklagten in den negativen Feststellungsbescheiden vom 3.5.2018 nicht nachvollziehbar. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfasse nur Gewinnausschüttungen an einen pHG, soweit sie auf Kommanditaktien des pHG entfallen. Dies ergebe sich grundlegend aus dem sog. „Herstatt“-Urteil vom 21.6.1989 – X R 14/88, BFHE 157, 382, BStBl. II 1989, 881 unter 2.c (= juris, Rz. 26). 23

Immerhin halte offenbar auch der Beklagte an der „Umqualifikationsthese“ in der Einspruchsentscheidung nicht länger fest, wenn er dort ausführe, dass der Wortlaut des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG nichts weiter aussage, als dass die Einkünfte des pHG einer KGaA aus Beziehungen zu dieser Gesellschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien und nicht etwa Einkünfte aus Kapitalvermögen. Mit der Aufgabe der sog. „Umqualifikationsthese“ sei aber „dem Kartenhaus“ einer (vermeintlichen) „intransparenten Sichtweise“ der KGaA in Bezug auf ihre pHG nunmehr „von vornherein der Boden entzogen“. 24

Nicht nachvollziehbar sei die Aussage des Beklagten in der Einspruchsentscheidung, „dass weder § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG noch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG Rechtsgrundlagen für eine Zurechnung von Einkünften der KGaA zum pHG darstellen“. Diese Ansicht verkenne die theoretischen Zusammenhänge: Der Steuertatbestand der Einkommensteuer setze sich zusammen aus: Steuersubjekt, Steuerobjekt (= Einkünfte), Zurechnung, Inlandsbezug, Bemessungsgrundlage und Steuersatz. § 2 Abs. 1 EStG bestimme das Steuerobjekt. Anknüpfungspunkt der Besteuerung sei das in den sieben Einkunftsarten konkretisierte Markteinkommen, das von einem Steuersubjekt (dem Steuerpflichtigen) „erzielt“ worden sein müsse. Steuersubjekt, d.h. Steuerschuldner, sei das Rechtssubjekt eines Steuergesetzes, dem ein Steuerobjekt und die damit verbundene Steuerschuld zugerechnet („zugeordnet“) werde. Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG seien die Einkünfte derjenigen Person zuzurechnen, die die Einkünfte „erziele“. Dies sei derjenige, der den Tatbestand der Erzielung der Einkünfte (§ 38 AO) erfülle. Das Merkmal des „Erzielens“ bilde die Rechtsgrundlage für die persönliche Zurechnung von Einkünften zum Steuerpflichtigen. Die „Zurechnung“ betreffe den Zusammenhang zwischen subjektivem und objektivem Einkommensteuertatbestand, die Verknüpfung von Steuersubjekt und dem Steuerobjekt. Vorliegend gehe es für die Kläger um „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG. „Gewerbebetrieb“ i.S.d. § 15 EStG sei immer eine vom Steuerpflichtigen ausgeübte Tätigkeit, nicht ein dem Steuerpflichtigen zurechenbares Objekt. Der Gesetzeswortlaut von § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG („Betätigung“) bringe dies klar zum Ausdruck. Aus diesem Grund sei die Auffassung des Beklagten dogmatisch verfehlt, wenn er behaupte, dass § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG keine „Rechtsgrundlage für eine Zurechnung von Einkünften der KGaA zum pHG“ darstelle. Das Gegenteil sei richtig. Die Kläger erzielten nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“. Über § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG würden – wie über § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bei der Einkünftezurechnung zum Mintunternehmer einer Mitunternehmerschaft – die 25

Gewinnanteile des pHG aus seiner Tätigkeit für die KGaA („Betätigung“ i.S.v. § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG) dem pHG als eigene originäre „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ zugerechnet.

Ob eine einheitliche und gesonderte Feststellung durchzuführen sei, habe seinerzeit im „Herstatt“-Urteil offenbleiben müssen, da der X. Senat im Streitfall verfahrensrechtlich an den dortigen bestandskräftigen negativen Feststellungsbescheid gebunden gewesen sei, auch wenn dieser „die Rechtslage unrichtig beurteilt haben sollte“ (BFH, a.a.O., zitiert nach juris, Rz. 17; bestätigend der II. Senat des BFH im Urteil vom 13.4.1994 – II R 57/90, BFHE 174, 177, BStBl II 1994, 505 (= juris, Rz. 24)). Neben dem II. Senat des BFH gehe auch der I. Senat wiederholt von einer unmittelbaren Zurechnung der Gewinnanteile aus, vgl. BFH-Beschluss vom 4.12.2012 – I R 42/11 (NV), BFH/NV 2013, 589, Rz. 13; ebenso Urteil vom 19.5.2010 – I R 62/09, BFHE 230, 18 = BFH/NV 2010, 1919, Rz. 25 (in Abgrenzung zur Anwendung des DBA-F).

Dieser partielle steuerliche „Durchgriff“ durch die KGaA als juristische Person unter Anwendung des für Mitunternehmensschaften geltenden Transparenzprinzips („Ein-Ebenen-Besteuerung“) sei nach Ansicht des BVerfG durch die Sonderstellung des pHG als Vollhafter gerechtfertigt. Der ehemalige Vorsitzende Richter im X. Senat des BFH und Berichterstatter im „Herstatt“-Urteil Mathiak weise in seiner Urteilsanmerkung zum „Herstatt“-Urteil (in: DStR 1989, 661, 668) zutreffend darauf hin, dass § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG „nur als Folge einer unmittelbaren Zurechnung von Einkünften aus Gewerbebetrieb einen Sinn“ ergebe, da die Vorschrift Veräußerungsgewinne oder -verluste aus dem „Anteil“ des persönlich haftenden Gesellschafters „am Betriebsvermögen“ erfasse. Der in § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG einheitlich verwendete Begriff des „Anteils am Betriebsvermögen“ beziehe sich in Einklang mit der gesetzlichen Gleichstellung sowohl auf Mitunternehmer i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG als auch auf pHG einer KGaA i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG. Insofern ergäben sich beim pHG einer KGaA sowohl bei der laufenden Besteuerung als auch im Veräußerungsfall (nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG ggf. i.V.m. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b EStG) im Vergleich zur Besteuerung eines Mitunternehmers keine Besonderheiten.

Erforderlich, aber auch ausreichend für eine einheitliche und gesonderte Feststellung sei eine gemeinsame Einkunftsquelle, nicht dagegen das Vorliegen einer Mitunternehmenschaft (BFH, 19.2.1981 – IV R 152/76). Damit gehe es im Kern um die Frage, aus welcher Einkunftsquelle der pHG seine originären „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG beziehe.

Zunächst gebe schon der Gesetzeswortlaut von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG und von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG für eine vom Beklagten behauptete „Fiktion“ bzw. „Umqualifikation“ von „Einkünften aus Kapitalvermögen“ i.S.v. § 20 EStG in gewerbliche Einkünfte des pHG nichts her. Die Eingangsformulierung von § 15 Abs. 1 Satz 1 EStG laute „Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind ...“ (und nicht etwa i.S. einer gesetzlichen Fiktion „als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten“ o.Ä.). § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG stelle hingegen nur auf die „Aktien“ ab; der Anteil des pHG an der KGaA sei aber auch steuerlich keine „Aktie“.

Die Quelle der dem pHG nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG zugerechneten Gewinnanteile sei nicht das Rechtsverhältnis zur KGaA (der „Anteil am Kapitalvermögen“ i.S.v. § 20 Abs. 5 Satz 2 EStG), sondern der „Gewerbebetrieb“ der KGaA i.S.v. § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG (einen anderen Gewerbebetrieb, der Einkunftsquelle der originären gewerblichen Einkünfte des pHG sein könne, gebe es nicht), anders hingegen die Besteuerung der Kommanditaktionäre.

Die These des Beklagten einer „Umqualifikation“ von Dividenden in gewerbliche Einkünfte sei überdies mit den aktienrechtlichen Vorgaben unvereinbar. Nach § 288 AktG tätige der pHG

einer KGaA Entnahmen unabhängig davon, ob er feste oder, wie im Streitfall, variable Tätigkeitsvergütungen erziele, in seiner Eigenschaft als pHG keine Gewinnausschüttungen (vgl. die amtliche Überschrift von § 288 AktG: „Entnahmen der persönlich haftenden Gesellschafter; Kreditgewährung“). Daher komme es für den Gewinnanspruch des pHG auf den in § 20 Abs. 5 Satz 2 EStG genannten „Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses“ nicht an. Der Gewinnanspruch des pHG entstehe nach Personengesellschaftsrecht (§ 278 Abs. 2 AktG) und sei dem Kapitalkonto des pHG im Jahr seiner Entstehung gutzuschreiben (§ 122 Abs. 1 HGB), wenn die KGaA nicht (wie vorliegend) von dem handelsrechtlichen Ausweisungswahlrecht des § 286 Abs. 3 AktG Gebrauch mache und nicht die Gewinnanteile des pHG aufwandswirksam in der GuV ausweise.

Damit beantworte sich auch die Frage nach der Einkunftsquelle mit der Einkünftezurechnung der Gewinnanteile, die dem pHG nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 (Var. 1 und 2) EStG – spiegelbildlich zur Kürzung auf Ebene der KGaA nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG und zur gewerbsteuerlichen Hinzurechnung auf Ebene der KGaA nach § 8 Nr. 4 GewStG – als originäre gewerbliche Einkünfte zugerechnet würden. Die Antwort ergebe sich aus § 15 EStG: Die Quelle gewerblicher Einkünfte des pHG nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG könne ausweislich des Einleitungssatzes von § 15 Abs. 1 Satz 1 EStG nur ein „Gewerbebetrieb“ sein. 32

Auch dem vom Beklagten in der Begründung der negativen Feststellungsbescheide zitierten BFH-Urteil vom 23.10.1985 – I R 235/81, BStBl. 11 1986, 72, lasse sich eine vom Beklagten behauptete Aussage zur (vermeintlichen) „Umqualifikation“ von „Einkünften aus Kapitalvermögen“ in „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ nicht entnehmen. 33

Der pHG einer KGaA sei nach dem Vorgesagten kein „Anteilseigner“ i.S.v. § 20 Abs. 5 Satz 2 EStG, der bzgl. seines Komplementäranteils „Anteile an dem Kapitalvermögen“ halte. Die Quelle der Gewinnanteile des pHG sei nicht das Rechtsverhältnis zur KGaA (der „Anteil“), sondern der Gewerbebetrieb der KGaA. 34

Dass der Komplementäranteil an einer KGaA steuerlich wie der Mitunternehmeranteil an einer Personengesellschaft kein eigenständiges Wirtschaftsgut „Kapitalgesellschaftsanteil“ i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG sei, sei spätestens seit dem BFH-Urteil vom 15.3.2017 – I R 41/16, BFHE 258, 246, DStR 2017, 1976, zur Anerkennung einer Ergänzungsbilanz für den pHG einer KGaA geklärt. In Rz. 23 i.V.m. Rz. 25 des BFH-Urteils I R 41/16 stelle der BFH den Anteil an einer Personengesellschaft dem Komplementäranteil des pHG einer KGaA zur Begründung der Ergänzungsbilanz gleich: Nach der Rechtsprechung stelle der Anteil an einer Personengesellschaft steuerrechtlich kein Wirtschaftsgut dar; vielmehr verkörpere er die Summe aller Anteile an den zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern. 35

Der Beklagte lasse die entscheidende Frage unbeantwortet, aus welcher Einkunftsquelle der pHG einer KGaA (nach Auffassung des Beklagten) seine originären „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ i.S.v. § 2 Abs. 1 Satz 1, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG „erzielen“ solle. Wäre die These des Beklagten zutreffend, so müsste die Einkunftsquelle des pHG ein „Anteil“ an einer Kapitalgesellschaft i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 5 EStG sein (so indes das FG München, a.a.O.). Dies sei aber, wie aufgezeigt, offenkundig mit der ständigen Rechtsprechung des BFH unvereinbar, dass der pHG keine „umqualifizierten“ Dividenden, sondern originäre „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ erziele. 36

Dass der historische Gesetzgeber den pHG nicht als „Mitunternehmer“ im (heutigen) § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG geregelt habe, sondern von Beginn an eigenständig in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG, schließe es entgegen der Auffassung des Beklagten hingegen nicht aus, 37

dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung bei der KGaA und ihren pHG durchzuführen sei. Erforderlich, aber auch ausreichend für eine einheitliche und gesonderte Feststellung sei eine gemeinsame Einkunftsquelle.

Aus dem BFH-Urteil vom 15.3.2017 – I R 41/16, BEHE 258, 246 = DStR 2017, 1976, folge für die hiesige Streitfrage nichts Gegenteiliges. Unbestritten sei die KGaA ein eigenständiges Steuersubjekt. Dies folge aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG. Darum gehe es aber nicht. Die KGaA (als juristische Person) sei in Bezug auf ihre(n) pHG „teiltransparent“. Es komme insofern zu einem „partiellen Durchgriff“ durch die KGaA mit der Folge einer „Ein-Ebenen-Besteuerung“ der KGaA nach dem Transparenzprinzip (nur) in Bezug auf die pHG. Dieser partielle steuerliche „Durchgriff durch die KGaA als juristische Person unter Anwendung des für Mitunternehmenschaften geltenden Transparenzprinzips sei nach Ansicht des BVerfG im Urteil vom 24.1.1962, 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331 (= juris, Rz. 50; diese Entscheidung habe Gesetzeskraft) durch die aktienrechtliche Sonderstellung des pHG als Vollhafter gerechtfertigt, vgl. § 278 Abs. 1 AktG. 38

Darauf, dass nach Ansicht des BFH im Urteil vom 15.3.2017 – I R 41/16, eine Ergänzungsbilanz des pHG isoliert nur „oben“ auf Ebene des pHG für Zwecke des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG, nicht aber auch auf Ebene der KGaA als Wertkorrekturbilanz zum Kapitalkonto des pHG in der Steuerbilanz der KGaA zu bilden sei (so der I. Senat), komme es in diesem Zusammenhang nicht an. Im Übrigen vermöge die Begründung des BFH im Urteil I R 41/16 in vielen Aspekten nicht zu überzeugen (vgl. die ausführliche Urteilskritik bei Hageböke, Wo ist die Ergänzungsbilanz für den pHG der KGaA zu bilden? Anm. zum BFH-Urteil I R 41/16, DK 2018, 136-150). Diese Kritik an der Argumentation des BFH zur „Verortung“ der Ergänzungsbilanz müsse an dieser Stelle nicht vertieft ausgebreitet werden, da sich insofern die Auffassung des BFH im Urteil I R 41/16 jedenfalls im Hinblick auf das dem BFH-Urteil vom 15.3.2017 zeitlich nachgehende Urteil des BVerfG vom 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BStBl. II 2018, 303, zur Rechtfertigung von § 7 Satz 2 Hs. 1 GewStG nicht halten lasse (vgl. zum Folgenden Hageböke, DK 2018, 136, 148). Nach Ansicht des BVerfG im Urteil vom 10.4.2018 sei es mit dem aus Art. 3 Abs. 1 GG folgenden Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit vereinbar, dass eine Personengesellschaft (Mitunternehmenschaft) nach § 7 Satz 2 Hs. 1 Nr. 2 GewStG bei Verkauf eines Anteils durch einen Mitunternehmer grundsätzlich gewerbesteuerpflichtig sei, obwohl der Veräußerungsgewinn beim Veräußerer verbleibe. Ein durchgreifender Konflikt mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip liege nach Ansicht des BVerfG (in Rz. 110 des Urteils) jedenfalls deshalb nicht vor, weil die in steuerrechtlicher Hinsicht mit dem Mitunternehmeranteil veräußerten Anteile an den Vermögensgegenständen durch den in die Gesellschaft einrückenden Erwerber in der Mitunternehmenschaft verblieben und die Leistungsfähigkeit der Gesellschaft im Grundsatz unverändert erhalte. Soweit der veräußernde Mitunternehmer einen Verkaufserlös durch Aufdeckung stiller Reserven erzielt habe, übernehme der Erwerber den entsprechend erhöhten Bilanzwert in Form einer Ergänzungsbilanz in der Mitunternehmenschaft. Verkäufe die Gesellschaft später diese Vermögensgegenstände oder veräußere sie den Betrieb oder Teile daran, werde durch die Auflösung der Ergänzungsbilanz beim eingetretenen Gesellschafter im Ergebnis eine Doppelbesteuerung auch nur von Teilen der stillen Reserven vermieden. 39

Diese verfassungsrechtliche Rechtfertigung von § 7 Satz 2 Hs. 1 Nr. 2 GewStG im Kontext der Besteuerung der Gesellschaft nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip lasse sich unmittelbar auf die Gewerbebesteuerung der KGaA nach § 7 Satz 2 Hs. 1 Nr. 3 GewStG übertragen: Hier wie dort erziele der veräußernde Gesellschafter den Veräußerungs- oder Aufgabegewinn (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bzw. Nr. 3 EStG), der wegen der Transparenz der 40

Mitunternehmerschaft (§ 7 Satz 2 Hs. 1 Nr. 2 GewStG) bzw. der Teiltransparenz der KGaA in Bezug auf ihre(n) pHG (§ 7 Satz 2 Hs. 1 Nr. 3 GewStG) „unten“ auf Ebene der Gesellschaft (Mitunternehmerschaft bzw. KGaA), deren Anteile (nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bzw. Nr. 3 EStG) veräußert würden, der Gewerbesteuer unterworfen werde. Würde nun bei der KGaA („unten“) die Bildung der Ergänzungsbilanz für Zwecke der Ermittlung des Gewerbeertrags der KGaA i.S. des Urteils I R 41/16 versagt, so fehlte es aus Sicht des Leistungsfähigkeitsprinzips an der vom BVerfG zur Legitimation von § 7 Satz 2 Hs. 1 GewStG herangezogenen Vermeidung der gewerbesteuerlichen Doppelbesteuerung der durch den Veräußerungs- oder Aufgabegewinn bereits (anteilig) aufgedeckten und bei der Gesellschaft der Gewerbesteuer unterworfenen (anteiligen) stillen Reserven durch die Ergänzungsbilanz des Erwerbers auf Ebene der Gesellschaft. Dies verstieße nach Ansicht des BVerfG gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Nach dem Urteil des BVerfG vom 10.4.2018 bestehe kein Zweifel, dass auch die verfassungsrechtliche Legitimation von § 7 Satz 2 Hs. 1 GewStG zur Bildung und Fortentwicklung der Ergänzungsbilanz des pHG „unten“ bei der KGaA erfolgen müsse, um dem Leistungsfähigkeitsprinzip zu entsprechen. Das BFH-Urteil I R 41/16 sei also insofern bereits wieder durch die Entscheidung des BVerfG vom 10.4.2018 überholt.

Aber selbst dann, wenn man mit dem Beklagten und mit dem I. Senat im Urteil I R 41/16 die isolierte Bildung einer Ergänzungsbilanz nur „oben“ beim pHG (allein) für Zwecke seiner steuerlicher Gewinnermittlung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG befürworten wollte, ändere dies nichts daran, dass der dem pHG aus der KGaA nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG zugerechnete anteilige KGaA-Gewinn (dann annahmegemäß ohne ein Ergänzungsbilanzergebnis) aus einer gemeinsamen Einkunftsquelle, dem Gewerbebetrieb der KGaA, stamme (sein ihm aus der KGaA nach § 15 Abs. 1 Satz 3 EStG zugerechneter Gewinnanteil wäre dann – unter Annahme der Anwendung des BFH-Urteils I R 41/16 – im Rahmen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG auf Ebene des pHG rechnerisch um „sein“ Ergänzungsbilanzergebnis (nur) „oben“ zu korrigieren).

Ergänzend hinzuweisen sei auf das Urteil des FG Köln vom 20.3.2019 – 4 K 3252/13. In Rz. 168 des Urteils ziehe der 4. Senat des FG Köln einen Vergleich zu der Rechtslage bei einer KGaA und der – im vorliegenden Verfahren streitigen – Frage, ob die Einkünfte eines Komplementärs einer KGaA gesondert und einheitlich festzustellen seien. Aus dem Kontext der Ausführungen ergebe sich, dass der 4. Senat sich der Auffassung anschließe, nach der die Einkünfte des Komplementärs einer KGaA gesondert und einheitlich festzustellen seien.

Soweit die Beigeladene zu 1. zutreffend die Frage aufwerfe, aus welcher Einkunftsquelle die Kläger ihre Einkünfte (Gewinnanteile in Form von Tätigkeitsvergütungen) in den Streitjahren als pHG der A KGaA bezogen hätten, ergebe sich die Antwort unmittelbar aus dem Gesetz: Es sei der Gewerbebetrieb der KGaA i.S.v. § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG (denn einen anderen „Gewerbebetrieb“ als Einkunftsquelle des pHG oder eine andere Einkunftsquelle des pHG gebe es nicht), aus dem (auch) die pHG der KGaA ihre ihnen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG zugerechneten originären „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ erzielten. Die (gemeinsame) Einkunftsquelle sei der Gewerbebetrieb der KGaA i.S.v. § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG und keine „Beteiligung“ i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG, die (umqualifizierte) „Einkünfte aus Kapitalvermögen“ (i.S.v. § 20 EStG, spricht: Dividenden) vermitteln könnte. In § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG habe der Gesetzgeber unmittelbar das (Teil-)Transparenzprinzip in Bezug auf den pHG der KGaA kodifiziert. Der pHG habe einen „Anteil am Betriebsvermögen“; das Gesetz setze diesen in § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG für den pHG voraus. Das Kapitalkonto des pHG einer KGaA (§ 286 Abs. 2 AktG) in der Steuerbilanz der KGaA repräsentiere hierbei – wie bei einer Mitunternehmerschaft – den „Anteil am Betriebsvermögen“ des pHG. Das Kapitalkonto des pHG einer KGaA könne, wie das Kapitalkonto eines Mitunternehmers,

positiv (bei Vermögenseinlagen und/oder thesaurierten Gewinnen, arg. § 286 Abs. 2 Satz 1 AktG) oder negativ sein (arg. § 286 Abs. 2 Satz 3, § 288 Abs. 1, Abs. 2 AktG) oder – wie hier – auch null betragen [wenn sämtliche Gewinne entnommen würden oder Gewinnanteile – wie im hiesigen Verfahren sowie bspw. im Streitfall I R 42/11, BFH/NV 2013, 589, in Form einer Tätigkeitsvergütung an den phG gezahlt würden („Komplementär ohne Kapitalanteil“, dies sei der gesetzliche Regelfall, vgl. § 281 Abs. 2 AktG)]. Insofern ergäben sich beim phG einer KGaA sowohl bei der laufenden Besteuerung (unter Anwendung von § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG) als auch im Veräußerungsfall (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG i.V.m. § 3 Nr. 40 Buchst. b, § 3c Abs. 2 EStG) nach dem Transparenzprinzip im Vergleich zur Besteuerung eines Mitunternehmers keine Unterschiede.

Der Verweis der Beigeladenen zu 1. auf das BFH-Urteil vom 15.3.2017 – I R 41/16, führe zu keiner anderen Bewertung. Dass § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG und § 8 Nr. 4 GewStG Normen zur Ermittlung des Gewinns bzw. des Gewerbeertrags der KGaA seien, sei zwar zutreffend, verkenne aber, dass § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG, § 8 Nr. 4 GewStG zusammen mit § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG (und § 9 Nr. 2b GewStG) eine systematische Regelungseinheit bildeten; diese Vorschriften dürften nach ständiger Rechtsprechung daher nicht isoliert betrachtet und ausgelegt werden (vgl. BFH, 28.11.2007, X R 6/05). Genau die Gewinnanteile (in der Diktion des § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG: „der Teil des Gewinns, der an persönlich haftende Gesellschafter auf ihre nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder als Vergütung (Tantieme) für die Geschäftsführung verteilt wird“), die § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG (als sog. „Primärnorm“) aus der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage der KGaA außerbilanziell herausnehme („ausgliedert“) und die § 8 Nr. 4 GewSt (vgl. den Wortlaut im Plural: „Gewinnanteile“) als weitere „Zuordnungsnorm“ (neben § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG) spiegelbildlich für Zwecke der Gewerbesteuer auf Ebene der KGaA unterwerfe, würden dem phG nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 (Var. 1 und 2) EStG als „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ zugerechnet, da er diese Gewinnanteile i.S.v. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG als „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ erziele. Soweit den Klägern über diesen Gewinnanteil (anteilig) Beteiligungseinkünfte i.S.v. § 3 Nr. 40 EStG bzw. DBA-Schachteldividenden bzw. Einlagenrückgewähre zugerechnet würden (auch bspw. § 50d Abs. 11 EStG setze diese Zurechnung voraus), seien diese Beträge als „andere Besteuerungsgrundlagen“ i.S.v. § 181 Abs. 5, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert festzustellen (und ausschließlich hierauf beziehe sich das Klagebegehren). 44

Zu dem neu von der Beigeladenen zu 1. eingeführten Aspekt der (vermeintlich) „fehlenden Vermögenseinlage“ der Kläger sei zu erläutern: Die Beigeladene zu 1. hätte diese These schon im Parallelverfahren 15 K 1606/12 vorgetragen, das derzeit bis zum Abschluss des hiesigen Verfahrens ausgesetzt sei (vgl. § 74 FGO). In der Sache sei diese These der Beigeladenen zu 1. abzulehnen, da eine Rechtsgrundlage zur (behaupteten) Verknüpfung des Halbeinkünfteverfahrens, der Anwendung des DBA-Schachtelprivilegs bzw. der nicht steuerbaren Einlagenrückgewähr mit einer Vermögenseinlage nicht ersichtlich sei. Schon gesellschaftsrechtlich bestehe keine Rechtspflicht zur Leistung einer Vermögenseinlage, vielmehr sei dies ist ein Ausnahmefall (§ 281 Abs. 2 AktG). 45

Für den Umfang der Anwendung des Halb- bzw. heute Teileinkünfteverfahrens komme es auf die Leistung einer Vermögenseinlage des phG, wie vereinzelt gefordert, nicht an. Aus dem von Pung (Pung, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8b KStG Rz. 411 (Juni 2019); Dötsch/Ping, DB 2003,1016,1025 f.; hiergegen Hageböke, in: Rodder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2015, § 9, Rz. 60 m.w.N.) angeführten BFH-Urteil vom 22.11.1995 – I R 114/94, BStBl. II1996, 531, juris, folge nichts Gegenteiliges. Die Formulierung des BFH, die Dividendenausschüttungen „sind den Gesellschaftern (Mitunternehmern) nach Maßgabe ihrer Beteiligung zuzurechnen“ (vgl. BFH, a.a.O., juris, Rz. 46

10), sei nicht als Beteiligung am Vermögen, sondern als Beteiligung am Gewinn zu verstehen (ausdrücklich auf den „allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel“ abstellend: BFH, a.a.O., juris, Rz. 11). Der Grund für dieses Fehlverständnis (der Beigeladenen zu 1.) liege darin, dass der gesellschaftsrechtliche Inhalt des Begriffs „Beteiligung am Vermögen“, wie er in ständiger Rechtsprechung des BFH interpretiert werde, mit der „Leistung einer Vermögenseinlage“ (§ 281 Abs. 2 AktG) verwechselt bzw. in rechtlich unzulässiger Weise „vermischt“ werde. Eine im Gesellschaftsvertrag getroffene Vereinbarung, ein Gesellschafter solle am Gesellschaftsvermögen nicht beteiligt sein, bedeute, dass ihm bei seinem Ausscheiden und bei Auflösung der Gesellschaft kein Auseinandersetzungsguthaben zustehen solle. Dass aber die Beteiligung des pHG an einem etwaigen Auseinandersetzungsguthaben die Anwendung von § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG bzw. § 8b KStG determiniere, mache steuersystematisch keinen Sinn. Zudem würden weder der Wortlaut von § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG noch von § 8b Abs. 6 Satz 1 KStG für diese Auslegung etwas hergeben; § 8b Abs. 6 Satz 1 KStG stelle explizit auf den Gewinnanteil ab („... Bezüge, Gewinne und Gewinnminderungen, die dem Steuerpflichtigen im Rahmen des Gewinnanteils aus einer Mitunternehmerschaft zugerechnet werden ...“).

Die Kläger hätten unstreitig keine Vermögenseinlage i.S.d. § 281 Abs. 2 AktG geleistet. Unabhängig von einer Vermögenseinlage hätten die Kläger aber nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels in den Streitjahren jeweils einen Gewinnanteil, synonym: einen Anteil am (KGaA-)Gewinn bzw. in der Diktion des § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG einen „Teil des Gewinns, der ... als Vergütung (Tantieme) für die Geschäftsführung verteilt wird“, i.S.v. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG als „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 (Var. 2) EStG „erzielt“.

47

2. Die Kläger begehren die gesonderte Feststellung von „anderen Besteuerungsgrundlagen“ i.S.v. §§ 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a, 181 Abs. 5 AO bzgl. der ihnen anteilig nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels zuzurechnenden und bei ihnen im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung dem Halbeinkünfteverfahren unterliegenden Beteiligungserträge (laufende Dividenden und Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen, zu DBA-Schachteldividenden s.u.). Des Weiteren seien als „andere Besteuerungsgrundlagen“ i.S.v. §§ 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a, 181 Abs. 5 AO gesondert festzustellen die den Klägern anteilig nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels zuzurechnenden und bei ihnen im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung freizustellenden DBA-Schachteldividenden. Begehrt werde außerdem die gesonderte Feststellung von „anderen Besteuerungsgrundlagen“ i.S.v. §§ 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a, 181 Abs. 5 AO bzgl. der ihnen anteilig nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels zuzurechnenden und bei ihm im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung freizustellenden nicht steuerbaren Beträge aus einer nicht steuerbaren Einlagenrückgewähr an die KGaA nach § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG. Zur Feststellung der Höhe nach vertreten die Kläger im Übrigen die Auffassung: Begehrt werde die gesonderte Feststellung von sie, die Kläger, betreffenden Minderungsbeträgen als „andere Besteuerungsgrundlagen“ § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Hs. 2 i.V.m. § 181 Abs. 5 AO. Die „nachgeholte“ gesonderte Feststellung von (hier: „anderen“) Besteuerungsgrundlagen nach Ablauf der Feststellungsfrist gem. § 181 Abs. 5 AO betreffe immer jeweils nur Steuerpflichtige, für deren Steuerfestsetzung die gesonderte Feststellung noch „von Bedeutung“ sei. Anders als die Beigeladene zu 1. meine, stehe § 101 FGO der beehrten Feststellung nicht entgegen. Wegen der näheren Einzelheiten wird auf die umfangreiche Begründung der Kläger zu 1.-3. insbesondere im schriftlichen Verfahren verwiesen (insbesondere Schriftsätze vom 25.6.2018, Blätter 69 ff. der Gerichtsakte Band I; vom 24.9.2018, Blätter 110 ff. der Gerichtsakte Band I; vom 2.12.2021, Blätter 488 der

48

Gerichtsakte Band III sowie vom 24.6.2019, Gerichtsakte zum inzwischen verbundenen Aktenzeichen 12 K 1500/19).

III. Die Kläger zu 4. und 5. verweisen auf ihr Vorbringen im Einspruchsverfahren: Die gewinnabhängige Vergütung habe für alle pHG zusammen 30% vor Abzug der Gewinnbeteiligungen betragen. Die Verteilung sei grundsätzlich „nach Köpfen“, erfolgt, Abweichungen ergäben sich in Sondersituationen (z.B. unterjähriger Ein- bzw. Austritt eines pHG). Das Steuerrecht knüpfe an die gesellschaftsrechtliche Einordnung an. Zunächst zeige sich dies in § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG, der von einer Verteilung des (originären) Gewinns der KGaA ausgehe und nicht etwa von einer erst in zweiter Stufe nach Feststellung des Jahresabschlusses zu beschließenden Dividendenausschüttung. 49

Und sodann sei § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG zu beachten, der den gesamten Gewinnanteil, der dem pHG aus dieser Stellung heraus zustehe sowie etwaige Tätigkeitsvergütungen als gewerbliche Einkünfte qualifiziere. Der Gesetzgeber habe hier keine Fiktion formuliert, sondern originäre Gewerblichkeit mit der Maßgabe angeordnet, dass dem pHG sein durch Betriebsvermögensvergleich (§ 5 EStG) zu ermittelnder Anteil am Gewinn oder Verlust einkommensteuerrechtlich unmittelbar zuzurechnen sei („Wurzeltheorie“, vgl. BFH, 21.06.1989 – X R 14/88 sowie Schmidt/Wacker, 37. Aufl. 2018, EStG § 15 Rn. 891). 50

Das in den Bescheiden von der Finanzverwaltung zitierte BFH-Urteil vom 23.06.1992 (IX R 182/87) sei zu einer ausländischen Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland ergangen, eine KGaA mit ihren anerkannten Ausprägungen sei nicht Gegenstand gewesen. Und dass die Gewinnanteile der pHGs für Zwecke der Körperschaftsteuer als Betriebsausgaben abgezogen würden, stehe einer Gewinnaufteilung zwischen der KGaA und ihren pHG nicht entgegen. Die dort zitierten Auffassungen beinhalteten nicht nur einen Wertungswiderspruch, sie seien überdies jedenfalls durch die jüngere BFH-Rechtsprechung überholt (vgl. nur das Urteil vom 15.03.2017 – I R 41/16, zur Anerkennung einer Ergänzungsbilanz für den pHG einer KGaA, was eine, wenn auch gesetzlich angeordnete, mitunternehmergleiche Stellung wohl voraussetze). 51

Darüber hinaus seien auch mit den Einkünften aus der Bank im Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlagen gesondert (und einheitlich) i.S.v. § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO nach § 181 Abs. 5 AO festzustellen. Als Ausfluss der transparenten Besteuerung seien von der A KGaA vereinnahmte 52

- Beteiligungserträge (Dividenden und vergleichbare laufende Gewinne sowie Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, einschließlich fiktiver Dividenden nach § 8a KStG a.F.) dem Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG zu unterwerfen (vgl. Schmidt/Wacker, a.a.O., Rn. 891 ausdrücklich für pHGs von KGaAs.) 53

- DBA-Schachteldividenden nach Maßgabe des BFH-Urteils vom 19.05.2010 (I R 62/09) einschließlich fiktiver Dividenden nach § 8a KStG a.F. freizustellen (Anmerkung: Die Ausschlussvorschrift des § 50d Abs. 11 EStG ab dem VZ 2012 belege den Anspruch auf Freistellung in den Jahren 2001 bis 2007) 54

- nicht steuerbare Einlagenrückgewährungen durch andere Kapitalgesellschaften nach § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG jeweils nach Maßgabe der Gewinnbeteiligung anteilig den Klägern zuzurechnen und gesondert festzustellen. 55

Den von der A KGaA unmittelbar vereinnahmten Beteiligungserträgen, DBA-Schachteldividenden und Einlagenrückgewährungen ständen die über Organgesellschaften 56

(Hinweis auf die Bruttomethode in § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG) bzw. nachgeschaltete Mitunternehmerschaften ihr zugerechneten Beträge gleich.

Überdies seien die auf die Beteiligungserträge und DBA-Schachteldividenden entfallenden anteiligen Steuerabzugsbeträge (insbesondere Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag, angerechnete ausländische Steuern, anrechenbare noch nicht angerechnete ausländische Steuern, fiktive ausländische Quellensteuern) den Klägern jeweils zuzurechnen. 57

Der Kläger zu 1. beantragt, 58

1.) den Beklagten unter Aufhebung der Bescheide über die Ablehnung der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen jeweils vom 3.5.2018 für 2004, 2005, 2006 und 2007 zu verpflichten, mit Rücksicht auf die Beteiligung an der A KGaA geänderte Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 181 Abs. 5 AO i.V.m. § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a) Halbsatz 2 AO zu erlassen mit dem Inhalt 59

a) für das Jahr 2004 [Anteil am Gewinn nach dem „allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel“ % (Anlage K11)] 60

(1) einen Betrag i.H.v. € gesondert festzustellen, der beim Kläger dem Halbeinkünfteverfahren unterliegt mit der Folge, dass nach § 3 Nr. 40 EStG ein Betrag von € * 50 % = € bei den „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; 61

(2) einen Betrag i.H.v. € gesondert festzustellen, auf den beim Kläger die DBA-Schachtelfreistellung nach Maßgabe des BFH-Urteils I R 62/09 anzuwenden ist, mit der Folge, dass insofern ein Betrag von € bei den „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist, sowie 62

(3) einen Betrag i.H.v. € aus einer nicht steuerbaren Einlagenrückgewähr i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gesondert festzustellen, mit der Folge, dass ein Betrag von € gewinnmindernd aus dem gewerblichen Gewinn und damit „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG auszuscheiden ist; 63

b) für das Jahr 2005 [Anteil am Gewinn nach dem „allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel“ % (Anlage K11)] 64

(1) einen Betrag i.H.v. € gesondert festzustellen, der beim Kläger dem Halbeinkünfteverfahren unterliegt mit der Folge, dass nach § 3 Nr. 40 EStG ein Betrag von € * 50 % = € bei den „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist 65

(2) einen Betrag i.H.v. € gesondert festzustellen, auf den beim Kläger die DBA-Schachtelfreistellung nach Maßgabe des BFH-Urteils I R 62/09 anzuwenden ist, mit der Folge, dass insofern ein Betrag von € bei den „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist, sowie 66

(3) einen Betrag i.H.v. € aus einer nicht steuerbaren Einlagenrückgewähr nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gesondert festzustellen mit der Folge, dass ein Betrag von € gewinnmindernd aus dem gewerblichen Gewinn und damit „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG auszuscheiden ist; 67

- c) für das Jahr 2006 [Anteil am Gewinn nach dem „allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel“ % (Anlage K11)] 68
- (1) einen Betrag i.H.v. € gesondert festzustellen, der beim Kläger dem Halbeinkünfteverfahren unterliegt mit der Folge, dass nach § 3 Nr. 40 EStG ein Betrag von € * 50 % = € bei den „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; 69
- (2) einen Betrag i.H.v. € gesondert festzustellen, auf den die auf den beim Kläger die DBA-Schachtelfreistellung nach Maßgabe des BFH-Urteils I R 62/09 anzuwenden ist mit der Folge, dass insofern ein Betrag von € bei den „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist, sowie 70
- (3) einen Betrag i.H.v. € aus einer nicht steuerbaren Einlagenrückgewähr nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gesondert festzustellen, mit der Folge, dass ein Betrag von € gewinnmindernd aus dem gewerblichen Gewinn und damit „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG auszuscheiden ist; 71
- d) für das Jahr 2007 [Anteil am Gewinn nach dem „allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel“ % (Anlage K11)] 72
- (1) einen Betrag i.H.v. € gesondert festzustellen, der beim Kläger dem Halbeinkünfteverfahren unterliegt mit der Folge, dass nach § 3 Nr. 40 EStG ein Betrag von € * 50 % = € bei den „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; 73
- (2) einen Betrag i.H.v. € gesondert festzustellen, auf den die DBA-Schachtelfreistellung nach Maßgabe des BFH-Urteils I R 62/09 anzuwenden ist mit der Folge, dass insofern ein Betrag von € bei den „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist, sowie 74
- (3) einen Betrag i.H.v. € aus einer nicht steuerbaren Einlagenrückgewähr nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gesondert festzustellen, mit der Folge, dass ein Betrag von € gewinnmindernd aus dem gewerblichen Gewinn und damit „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG auszuscheiden ist; 75
- 2.) hilfsweise, den Beklagten unter Aufhebung der Bescheide über die Ablehnung der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2004 bis 2007, jeweils vom 3.5.2018, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7.6.2019, zu verpflichten, mit Bezug auf die Beteiligung des Klägers als persönlich haftenden Gesellschafter der damaligen A. KGaA (nach Wechsel der Rechtsform und Änderung der Firma heute B AG, die Beigeladene zu 1.) für den Kläger in den Veranlagungsjahren 2004 bis 2007 geänderte Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a) HS 2 AO (ggf. i.V.m. § 181 Abs. 5 AO) zu erlassen mit dem Inhalt - unter Anwendung des im jeweiligen Veranlagungsjahr geltenden „allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel als vom-Hundert Satz aus dem dem Kläger zugewiesenen Gewinn (das sog. „Gewinn-Vorab“) zum um die Summe des sämtlichen persönlich haftenden Gesellschaftern zugewiesenen Gewinn-Vorabs erhöhten Jahresüberschuss der Beigeladenen zu 1. im jeweiligen Veranlagungsjahr 76

- a) die an die Beigeladene zu 1. unmittelbar gezahlten und mittelbar über Organgesellschaften (Hinweis auf der Bruttomethode" in § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG) bzw. nachgeschalteten Mitunternehmerschaften zugerechneten Dividenden, die keine Schachteldividenden sind (einschließlich fiktiver Dividenden nach § 8 KStG a.F.), sowie die Veräußerungsgewinne/-verluste aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen dem Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG zu unterwerfen mit der Maßgabe, dass diese Feststellungsbeträge bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 ESG gewinnmindernd zu berücksichtigen sind (§ 182 Abs. 1 AO); und
- b) die an die Beigeladene zu 1 unmittelbar gezahlten und mittelbar über Organgesellschaften (Hinweis auf die "Bruttomethode" in § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG) bzw. nachgeschalteten Mitunternehmerschaften zugerechneten DBA-Schachteldividenden (einschließlich fiktiver Dividenden nach § 8 KStG a.F.) festzustellen mit der Maßgabe, dass diese Feststellungsbeträge bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG vollständig gewinnmindernd zu berücksichtigen sind (§ 182 Abs. 1 AO); und 78
- c) die an die Beigeladene zu 1 unmittelbar und mittelbar über Organgesellschaften (Hinweis auf die "Bruttomethode" in § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG) bzw. nachgeschalteten Mitunternehmerschaften zugerechneten nicht steuerbare Einlagenrückgewähre i.S.v. § 20 Abs. 1 Satz 3 EStG festzustellen mit der Maßgabe, dass diese Feststellungsbeträge bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 ESG vollständig (da nicht steuerbar) gewinnmindernd zu berücksichtigen sind (§ 182 Abs. 1 AO); 79
- 3.) hilfsweise, im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 80
- Der Kläger zu 2. beantragt, 81
- 1.) den Beklagten unter Aufhebung der Bescheide über die Ablehnung der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen jeweils vom 3.5.2018 für 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 und 2007 sowie unter Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 7.6.2019 zu verpflichten, mit Rücksicht auf die Beteiligung an der A KGaA geänderte Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 181 Abs. 5 AO i.V.m. § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a) Halbsatz 2 AO zu erlassen mit dem Inhalt 82
- a) für das Jahr 2001 [Anteil am Gewinn nach dem „allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel“ % (Anlage K11)] 83
- (1) einen Betrag i.H.v. € (DM) gesondert festzustellen, der beim Kläger dem Halbeinkünfteverfahren unterliegt mit der Folge, dass nach § 3 Nr. 40 EStG ein Betrag von € * 50 % = € (191.963 DM) bei den „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist, 84
- (2) einen Betrag i.H.v. € (DM) gesondert festzustellen, auf den beim Kläger die DBA-Schachtelfreistellung nach Maßgabe des BFH-Urteils I R 62/09 anzuwenden ist, mit der Folge, dass insofern ein Betrag von € (DM) bei den „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist, sowie 85
- (3) einen Betrag i.H.v. € (DM) aus einer nicht steuerbaren Einlagenrückgewähr i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gesondert festzustellen, mit der Folge, dass ein Betrag von € (DM) gewinnmindernd aus dem gewerblichen Gewinn und damit „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 86

EStG auszuscheiden ist;

b) für das Jahr 2002 [Anteil am Gewinn nach dem „allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel“ % (Anlage K11)] 87

(1) einen Betrag i.H.v. € gesondert festzustellen, der beim Kläger dem Halbeinkünfteverfahren unterliegt mit der Folge, dass nach § 3 Nr. 40 EStG ein Betrag von € * 50 % = € bei den „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist, 88

(2) einen Betrag i.H.v. € gesondert festzustellen, auf den beim Kläger die DBA-Schachtelfreistellung nach Maßgabe des BFH-Urteils I R 62/09 anzuwenden ist, mit der Folge, dass insofern ein Betrag von € bei den „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist. 89

c) für das Jahr 2003 [Anteil am Gewinn nach dem „allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel“ % (Anlage K11)] 90

(1) einen Betrag i.H.v. € gesondert festzustellen, der beim Kläger dem Halbeinkünfteverfahren unterliegt mit der Folge, dass nach § 3 Nr. 40 EStG ein Betrag von € * 50 % = € bei den „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist, 91

(2) einen Betrag i.H.v. € gesondert festzustellen, auf den beim Kläger die DBA-Schachtelfreistellung nach Maßgabe des BFH-Urteils I R 62/09 anzuwenden ist, mit der Folge, dass insofern ein Betrag von € bei den „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist, sowie 92

(3) einen Betrag i.H.v. € aus einer nicht steuerbaren Einlagenrückgewähr i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gesondert festzustellen, mit der Folge, dass ein Betrag von € gewinnmindernd aus dem gewerblichen Gewinn und damit „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG auszuscheiden ist; 93

d) für das Jahr 2004 [Anteil am Gewinn nach dem „allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel“ % (Anlage K11)] 94

(1) einen Betrag i.H.v. € gesondert festzustellen, der beim Kläger dem Halbeinkünfteverfahren unterliegt mit der Folge, dass nach § 3 Nr. 40 EStG ein Betrag von € * 50 % = € bei den „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist, 95

(2) einen Betrag i.H.v. € gesondert festzustellen, auf den beim Kläger die DBA-Schachtelfreistellung nach Maßgabe des BFH-Urteils I R 62/09 anzuwenden ist, mit der Folge, dass insofern ein Betrag von € bei den „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist, sowie 96

(3) einen Betrag i.H.v. € aus einer nicht steuerbaren Einlagenrückgewähr i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gesondert festzustellen, mit der Folge, dass ein Betrag von € gewinnmindernd aus dem gewerblichen Gewinn und damit „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG auszuscheiden ist; 97

- e) für das Jahr 2005 [Anteil am Gewinn nach dem „allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel“ % (Anlage K11)]
- (1) einen Betrag i.H.v. € gesondert festzustellen, der beim Kläger dem Halbeinkünfteverfahren unterliegt mit der Folge, dass nach § 3 Nr. 40 EStG ein Betrag von € * 50 % = € bei den „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist, 99
- (2) einen Betrag i.H.v. € gesondert festzustellen, auf den beim Kläger die DBA-Schachtelfreistellung nach Maßgabe des BFH-Urteils I R 62/09 anzuwenden ist, mit der Folge, dass insofern ein Betrag von € bei den „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist, sowie 100
- (3) einen Betrag i.H.v. € aus einer nicht steuerbaren Einlagenrückgewähr nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gesondert festzustellen mit der Folge, dass ein Betrag von € gewinnmindernd aus dem gewerblichen Gewinn und damit „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG auszuscheiden ist; 101
- f) für das Jahr 2006 [Anteil am Gewinn nach dem „allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel“ % (Anlage K11)] 102
- (1) einen Betrag i.H.v. € gesondert festzustellen, der beim Kläger dem Halbeinkünfteverfahren unterliegt mit der Folge, dass nach § 3 Nr. 40 EStG ein Betrag von € * 50 % = € bei den „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist, 103
- (2) einen Betrag i.H.v. € gesondert festzustellen, auf den die auf den beim Kläger die DBA-Schachtelfreistellung nach Maßgabe des BFH-Urteils I R 62/09 anzuwenden ist mit der Folge, dass insofern ein Betrag von € bei den „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist, sowie 104
- (3) einen Betrag i.H.v. € aus einer nicht steuerbaren Einlagenrückgewähr nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gesondert festzustellen, mit der Folge, dass ein Betrag von € gewinnmindernd aus dem gewerblichen Gewinn und damit „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG auszuscheiden ist; 105
- g) für das Jahr 2007 [Anteil am Gewinn nach dem „allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel“ % (Anlage K11)] 106
- (1) einen Betrag i.H.v. € gesondert festzustellen, der beim Kläger dem Halbeinkünfteverfahren unterliegt mit der Folge, dass nach § 3 Nr. 40 EStG ein Betrag von € * 50 % = € bei den „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; 107
- (2) einen Betrag i.H.v. € gesondert festzustellen, auf den die DBA-Schachtelfreistellung nach Maßgabe des BFH-Urteils I R 62/09 anzuwenden ist mit der Folge, dass insofern ein Betrag von € bei den „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist, sowie 108
- (3) einen Betrag i.H.v. € aus einer nicht steuerbaren Einlagenrückgewähr nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gesondert festzustellen, mit der Folge, dass ein Betrag von € 109

gewinnmindernd aus dem gewerblichen Gewinn und damit „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG auszuscheiden ist.

2.) hilfsweise, den Beklagten unter Aufhebung der Bescheide über die Ablehnung der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2001 bis 2007, jeweils vom 3.5.2018, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7.6.2019, zu verpflichten, mit Bezug auf die Beteiligung des Klägers als persönlich haftenden Gesellschafter der damaligen A. KGaA (nach Wechsel der Rechtsform und Änderung der Firma heute B AG, die Beigeladene zu 1.) für den Kläger in den Veranlagungsjahren 2001 bis 2007 geänderte Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a) HS 2 AO (ggf. i.V.m. § 181 Abs. 5 AO) zu erlassen mit dem Inhalt - unter Anwendung des im jeweiligen Veranlagungsjahr geltenden „allgemeinen Gewinnverteilungs-schlüssel als vom-Hundert Satz aus dem dem Kläger zugewiesenen Gewinn (das sog. „Gewinn-Vorab“) zum um die Summe des sämtlichen persönlich haftenden Gesellschaftern zugewiesenen Gewinn-Vorabs erhöhten Jahresüberschuss der Beigeladenen zu 1. im jeweiligen Veranlagungsjahr

a) die an die Beigeladene zu 1. unmittelbar gezahlten und mittelbar über Organgesellschaften (Hinweis auf der Bruttomethode" in § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG) bzw. nachgeschalteten Mitunternehmerschaften zugerechneten Dividenden, die keine Schachteldividenden sind (einschließlich fiktiver Dividenden nach § 8 KStG a.F.), sowie die Veräußerungsgewinne/-verluste aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen dem Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG zu unterwerfen mit der Maßgabe, dass diese Feststellungsbeträge bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 ESG gewinnmindernd zu berücksichtigen sind (§ 182 Abs. 1 AO); und

b) die an die Beigeladene zu 1 unmittelbar gezahlten und mittelbar über Organgesellschaften (Hinweis auf die "Bruttomethode" in § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG) bzw. nachgeschalteten Mitunternehmerschaften zugerechneten DBA-Schachteldividenden (einschließlich fiktiver Dividenden nach § 8 KStG a.F.) festzustellen mit der Maßgabe, dass diese Feststellungsbeträge bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG vollständig gewinnmindernd zu berücksichtigen sind (§ 182 Abs. 1 AO); und

c) die an die an die Beigeladene zu 1 unmittelbar und mittelbar über Organgesellschaften (Hinweis auf die "Bruttomethode" in § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG) bzw. nachgeschalteten Mitunternehmerschaften zugerechneten nicht steuerbare Einlagenrückgewähr i.S.v. § 20 Abs. 1 Satz 3 EStG festzustellen mit der Maßgabe, dass diese Feststellungsbeträge bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 ESG vollständig (da nicht steuerbar) gewinnmindernd zu berücksichtigen sind (§ 182 Ab. 1 AO);

3.) hilfsweise, im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.

Der Kläger zu 3. beantragt,

1.) den Beklagten unter Aufhebung der Bescheide über die Ablehnung der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen jeweils vom 3.5.2018 für 2004, 2006 und 2007 sowie unter Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 7.6.2019 zu verpflichten, mit Rücksicht auf die Beteiligung an der A KGaA geänderte Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 181 Abs. 5 AO i.V.m. § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a) Halbsatz 2 AO zu erlassen mit dem Inhalt

- a) für das Jahr 2004 [Anteil am Gewinn nach dem „allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel“ % (entsprechend Anlage K11)]
- (1) einen Betrag i.H.v. € gesondert festzustellen, der beim Kläger dem Halbeinkünfteverfahren unterliegt mit der Folge, dass nach § 3 Nr. 40 EStG ein Betrag von € * 50 % = € bei den „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; 118
- (2) einen Betrag i.H.v. € gesondert festzustellen, auf den beim Kläger die DBA-Schachtelfreistellung nach Maßgabe des BFH-Urteils I R 62/09 anzuwenden ist, mit der Folge, dass insofern ein Betrag von € bei den „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist, sowie 119
- (3) einen Betrag i.H.v. € aus einer nicht steuerbaren Einlagenrückgewähr i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gesondert festzustellen, mit der Folge, dass ein Betrag von € gewinnmindernd aus dem gewerblichen Gewinn und damit „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG auszuscheiden ist; 120
- b) für das Jahr 2006 [Anteil am Gewinn nach dem „allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel“ % (entsprechend Anlage K11)] 121
- (1) einen Betrag i.H.v. € gesondert festzustellen, der beim Kläger dem Halbeinkünfteverfahren unterliegt mit der Folge, dass nach § 3 Nr. 40 EStG ein Betrag von € * 50 % = € bei den „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; 122
- (2) einen Betrag i.H.v. € gesondert festzustellen, auf den die auf den beim Kläger die DBA-Schachtelfreistellung nach Maßgabe des BFH-Urteils I R 62/09 anzuwenden ist mit der Folge, dass insofern ein Betrag von € bei den „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist, sowie 123
- (3) einen Betrag i.H.v. € aus einer nicht steuerbaren Einlagenrückgewähr nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gesondert festzustellen, mit der Folge, dass ein Betrag von € gewinnmindernd aus dem gewerblichen Gewinn und damit „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG auszuscheiden ist; 124
- c) für das Jahr 2007 [Anteil am Gewinn nach dem „allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel“ % (entsprechend Anlage K11)] 125
- (1) einen Betrag i.H.v. € gesondert festzustellen, der beim Kläger dem Halbeinkünfteverfahren unterliegt mit der Folge, dass nach § 3 Nr. 40 EStG ein Betrag von € * 50 % = € bei den „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; 126
- (2) einen Betrag i.H.v. € gesondert festzustellen, auf den die DBA-Schachtelfreistellung nach Maßgabe des BFH-Urteils I R 62/09 anzuwenden ist mit der Folge, dass insofern ein Betrag von € bei den „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist, sowie 127
- (3) einen Betrag i.H.v. € aus einer nicht steuerbaren Einlagenrückgewähr nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gesondert festzustellen, mit der Folge, dass ein Betrag von € 128

gewinnmindernd aus dem gewerblichen Gewinn und damit „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG auszuscheiden ist.

2.) hilfsweise, den Beklagten unter Aufhebung der Bescheide über die Ablehnung der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2004, 2006 und 2007, jeweils vom 3.5.2018, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7.6.2019, zu verpflichten, mit Bezug auf die Beteiligung des Klägers als persönlich haftenden Gesellschafter der damaligen A KGaA (nach Wechsel der Rechtsform und Änderung der Firma heute B AG, die Beigeladene zu 1.) für den Kläger in den Veranlagungsjahren 2004, 2006 und 2007 geänderte Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a) HS 2 AO (ggf. i.V.m. § 181 Abs. 5 AO) zu erlassen mit dem Inhalt - unter Anwendung des im jeweiligen Veranlagungsjahr geltenden „allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel als vom-Hundert Satz aus dem dem Kläger zugewiesenen Gewinn (das sog. „Gewinn-Vorab“) zum um die Summe des sämtlichen persönlich haftenden Gesellschaftern zugewiesenen Gewinn-Vorabs erhöhten Jahresüberschuss der Beigeladenen zu 1. im jeweiligen Veranlagungsjahr

a) die an die Beigeladene zu 1. unmittelbar gezahlten und mittelbar über Organgesellschaften (Hinweis auf der Bruttomethode" in § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG) bzw. nachgeschalteten Mitunternehmerschaften zugerechneten Dividenden, die keine Schachteldividenden sind (einschließlich fiktiver Dividenden nach § 8 KStG a.F.), sowie die Veräußerungsgewinne/-verluste aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen dem Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG zu unterwerfen mit der Maßgabe, dass diese Feststellungsbeträge bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 ESG gewinnmindernd zu berücksichtigen sind (§ 182 Abs. 1 AO); und

b) die an die Beigeladene zu 1 unmittelbar gezahlten und mittelbar über Organgesellschaften (Hinweis auf die "Bruttomethode" in § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG) bzw. nachgeschalteten Mitunternehmerschaften zugerechneten DBA-Schachteldividenden (einschließlich fiktiver Dividenden nach § 8 KStG a.F.) festzustellen mit der Maßgabe, dass diese Feststellungsbeträge bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG vollständig gewinnmindernd zu berücksichtigen sind (§ 182 Abs. 1 AO); und

c) die an die Beigeladene zu 1 unmittelbar und mittelbar über Organgesellschaften (Hinweis auf die "Bruttomethode" in § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG) bzw. nachgeschalteten Mitunternehmerschaften zugerechneten nicht steuerbare Einlagenrückgewähre i.S.v. § 20 Abs. 1 Satz 3 EStG festzustellen mit der Maßgabe, dass diese Feststellungsbeträge bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 ESG vollständig (da nicht steuerbar) gewinnmindernd zu berücksichtigen sind (§ 182 Abs. 1 AO);

3.) hilfsweise, im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.

Der Kläger zu 4. beantragt,

1.) den Beklagten unter Aufhebung der Bescheide über die Ablehnung der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2001 bis 2007, jeweils vom 3.5.2018, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7.6.2019, zu verpflichten, mit Bezug auf die Beteiligung des Klägers als persönlich haftenden Gesellschafter der damaligen A KGaA (nach Wechsel der Rechtsform und Änderung der Firma heute B AG, die Beigeladene zu 1.) geänderte Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1

S. 1 Nr. 2 Buchst. a) HS 2 AO (ggf. i.V.m. § 181 Abs. 5 AO) zu erlassen mit dem Inhalt

- a) für das Jahr 2001 136
- (1) einen Betrag von € gesondert festzustellen, der beim Kläger dem Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG unterliegt mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; und 137
- (2) einen Betrag von € gesondert festzustellen, auf den beim Kläger die DBA-Schachtelfreistellung nach Maßgabe des BFH-Urteils I R 62/09 anzuwenden ist mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; und 138
- (3) einen Betrag von € aus einer nicht steuerbaren Einlagenrückgewähr i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gesondert festzustellen mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; 139
- b) für das Jahr 2002 140
- (1) einen Betrag von € gesondert festzustellen, der bei Kläger dem Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG unterliegt mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; und 141
- (2) einen Betrag von € gesondert festzustellen, auf den beim Kläger die DBA-Schachtelfreistellung nach Maßgabe des BFH-Urteils I R 62/09 anzuwenden ist mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; 142
- c) für das Jahr 2003 143
- (1) einen Betrag von € gesondert festzustellen, der beim Kläger dem Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG unterliegt mit der Folge, dass ein Betrag von € € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 ESG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; und 144
- (2) einen Betrag von € gesondert festzustellen, auf den beim Kläger die DBA-Schachtelfreistellung nach Maßgabe des BFH-Urteils I R 62/09 anzuwenden ist, mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; und 145
- (3) einen Betrag von € aus einer nicht steuerbaren Einlagenrückgewähr i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gesondert festzustellen mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; 146
- d) für das Jahr 2004 147
- (1) einen Betrag von € gesondert festzustellen, der beim Kläger dem Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG unterliegt mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu 148

berücksichtigen ist; und

(2) einen Betrag von € gesondert festzustellen, auf den beim Kläger die DBA-Schachtelfreistellung nach Maßgabe des BFH-Urteils I R 62/09 anzuwenden ist, mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; und 149

(3) einen Betrag von € aus einer nicht steuerbaren Einlagenrückgewähr i.S.v. 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gesondert festzustellen mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; 150

e) für das Jahr 2005 151

(1) einen Betrag von € gesondert festzustellen, der beim Kläger dem Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG unterliegt mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; und 152

(2) einen Betrag von € gesondert festzustellen, auf den beim Kläger die DBA-Schachtelfreistellung nach Maßgabe des BFH-Urteils I R 62/09 anzuwenden ist, mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; und 153

(3) einen Betrag von € aus einer nicht steuerbaren Einlagenrückgewähr i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gesondert festzustellen mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; 154

f) für das Jahr 2006 155

(1) einen Betrag von € gesondert festzustellen, der beim Kläger dem Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG unterliegt mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; und 156

(2) einen Betrag von € gesondert festzustellen, auf den beim Kläger die DBA-Schachtelfreistellung nach Maßgabe des BFH-Urteils I R 62/09 anzuwenden ist, mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; und 157

(3) einen Betrag von € aus einer nicht steuerbaren Einlagenrückgewähr i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gesondert festzustellen mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; 158

g) für das Jahr 2007 159

(1) einen Betrag von € gesondert festzustellen, der beim Kläger dem Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG unterliegt mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; und 160

161

(2) einen Betrag von € gesondert festzustellen, auf den beim Kläger die DBA-Schachtelfreistellung nach Maßgabe des BFH-Urteils I R 62/09 anzuwenden ist, mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; und

(3) einen Betrag von € aus einer nicht steuerbaren Einlagenrückgewähr i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gesondert festzustellen mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; 162

2.) hilfsweise, den Beklagten unter Aufhebung der Bescheide über die Ablehnung der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2001 bis 2007, jeweils vom 3.5.2018, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7.6.2019, zu verpflichten, mit Bezug auf die Beteiligung des Klägers als persönlich haftenden Gesellschafter der damaligen A KGaA (nach Wechsel der Rechtsform und Änderung der Firma heute B AG, die Beigeladene zu 1.) für den Kläger in den Veranlagungsjahren 2001 bis 2007 geänderte Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a) HS 2 AO (ggf. i.V.m. § 181 Abs. 5 AO) zu erlassen mit dem Inhalt - unter Anwendung des im jeweiligen Veranlagungsjahr geltenden „allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel als vom-Hundert Satz aus dem dem Kläger zugewiesenen Gewinn (das sog. „Gewinn-Vorab“) zum um die Summe des sämtlichen persönlich haftenden Gesellschaftern zugewiesenen Gewinn-Vorabs erhöhten Jahresüberschuss der Beigeladenen zu 1. im jeweiligen Veranlagungsjahr 163

a) die an die Beigeladene zu 1. unmittelbar gezahlten und mittelbar über Organgesellschaften (Hinweis auf der Bruttomethode" in § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG) bzw. nachgeschalteten Mitunternehmenschaften zugerechneten Dividenden, die keine Schachteldividenden sind (einschließlich fiktiver Dividenden nach § 8 KStG a.F.), sowie die Veräußerungsgewinne/-verluste aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen dem Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG zu unterwerfen mit der Maßgabe, dass diese Feststellungsbeträge bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 ESG gewinnmindernd zu berücksichtigen sind (§ 182 Abs. 1 AO); und 164

b) die an die Beigeladene zu 1 unmittelbar gezahlten und mittelbar über Organgesellschaften (Hinweis auf die "Bruttomethode" in § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG) bzw. nachgeschalteten Mitunternehmenschaften zugerechneten DBA-Schachteldividenden (einschließlich fiktiver Dividenden nach § 8 KStG a.F.) festzustellen mit der Maßgabe, dass diese Feststellungsbeträge bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG vollständig gewinnmindernd zu berücksichtigen sind (§ 182 Abs. 1 AO); und 165

c) die an die Beigeladene zu 1 unmittelbar und mittelbar über Organgesellschaften (Hinweis auf die "Bruttomethode" in § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG) bzw. nachgeschalteten Mitunternehmenschaften zugerechneten nicht steuerbare Einlagenrückgewähre i.S.v. § 20 Abs. 1 Satz 3 EStG festzustellen mit der Maßgabe, dass diese Feststellungsbeträge bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 ESG vollständig (da nicht steuerbar) gewinnmindernd zu berücksichtigen sind (§ 182 Abs. 1 AO); 166

3.) hilfsweise, im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 167

Der Kläger zu 5. beantragt, 168

169

1.) den Beklagten unter Aufhebung der Bescheide über die Ablehnung der Feststellung von Beteuerungsgrundlagen für 2001 bis 2007, jeweils vom 3.5.2018, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7.6.2019, zu verpflichten, mit Bezug auf der Beteiligung des Klägers als persönlich haftenden Gesellschafter der damaligen A KGaA (nach Wechsel der Rechtsform und Änderung der Firma heute B AG, die Beteiligte zu 1) geänderte Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a) HS 2 AO (ggf. i.V.m. § 181 Abs. 5 AO) zu erlassen mit dem Inhalt	
a) für das Jahr 2001	170
(1) einen Betrag von € gesondert festzustellen, der beim Kläger dem Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG unterliegt mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; und	171
(2) einen Betrag von €) gesondert festzustellen, auf den beim Kläger die DBA-Schachtelfreistellung nach Maßgabe des BFH-Urteils I R 62/09 anzuwenden ist mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; und	172
(3) einen Betrag von € aus einer nicht steuerbaren Einlagenrückgewähr i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gesondert festzustellen mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist;	173
b) für das Jahr 2002	174
(1) einen Betrag von € gesondert festzustellen, der bei Kläger dem Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG unterliegt mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; und	175
(2) einen Betrag von € gesondert festzustellen, auf den beim Kläger die DBA-Schachtelfreistellung nach Maßgabe des BFH-Urteils I R 62/09 anzuwenden ist mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist;	176
c) für das Jahr 2003	177
(1) einen Betrag von € gesondert festzustellen, der beim Kläger dem Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG unterliegt mit der Folge, dass ein Betrag von € € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; und	178
(2) einen Betrag von € gesondert festzustellen, auf den beim Kläger die DBA-Schachtelfreistellung nach Maßgabe des BFH-Urteils I R 62/09 anzuwenden ist, mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; und	179
(3) einen Betrag von aus einer nicht steuerbaren Einlagenrückgewähr i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gesondert festzustellen mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist;	180

d) für das Jahr 2004	181
(1) einen Betrag von € gesondert festzustellen, der beim Kläger dem Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG unterliegt mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; und	182
(2) einen Betrag von € gesondert festzustellen, auf den beim Kläger die DBA-Schachtelfreistellung nach Maßgabe des BFH-Urteils I R 62/09 anzuwenden ist, mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; und	183
(3) einen Betrag von € aus einer nicht steuerbaren Einlagenrückgewähr i.S.v. 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gesondert festzustellen mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist;	184
e) für das Jahr 2005	185
(1) einen Betrag von € gesondert festzustellen, der beim Kläger dem Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG unterliegt mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; und	186
(2) einen Betrag von € gesondert festzustellen, auf den beim Kläger die DBA-Schachtelfreistellung nach Maßgabe des BFH-Urteils I R 62/09 anzuwenden ist, mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; und	187
(3) einen Betrag von € aus einer nicht steuerbaren Einlagenrückgewähr i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gesondert festzustellen mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist;	188
f) für das Jahr 2006	189
(1) einen Betrag von € gesondert festzustellen, der beim Kläger dem Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG unterliegt mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; und	190
(2) einen Betrag von € gesondert festzustellen, auf den beim Kläger die DBA-Schachtelfreistellung nach Maßgabe des BFH-Urteils I R 62/09 anzuwenden ist, mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 ESG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; und	191
(3) einen Betrag von € aus einer nicht steuerbaren Einlagenrückgewähr i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gesondert festzustellen mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist;	192
g) für das Jahr 2007	193
	194

- (1) einen Betrag von € gesondert festzustellen, der beim Kläger dem Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG unterliegt mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; und
- (2) einen Betrag von € gesondert festzustellen, auf den beim Kläger die DBA-Schachtelfreistellung nach Maßgabe des BFH-Urteils I R 62/09 anzuwenden ist, mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; und 195
- (3) einen Betrag von € aus einer nicht steuerbaren Einlagenrückgewähr i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gesondert festzustellen mit der Folge, dass ein Betrag von € bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen ist; 196
- 2.) hilfsweise, den Beklagten unter Aufhebung der Bescheide über die Ablehnung der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2001 bis 2007, jeweils vom 3.5.2018, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7.6.2019, zu verpflichten, mit Bezug auf die Beteiligung des Klägers als persönlich haftenden Gesellschafter der damaligen A KGaA (nach Wechsel der Rechtsform und Änderung der Firma heute B AG, die Beigeladene zu 1.) für den Kläger in den Veranlagungsjahren 2001 bis 2007 geänderte Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a) HS 2 AO (ggf. i.V.m. § 181 Abs. 5 AO) zu erlassen mit dem Inhalt - unter Anwendung des im jeweiligen Veranlagungsjahr geltenden „allgemeinen Gewinnverteilungs-schlüssel als vom-Hundert Satz aus dem dem Kläger zugewiesenen Gewinn (das sog. „Gewinn-Vorab“) zum um die Summe des sämtlichen persönlich haftenden Gesellschaftern zugewiesenen Gewinn-Vorabs erhöhten Jahresüberschuss der Beigeladenen zu 1. im jeweiligen Veranlagungsjahr 197
- a) die an die Beigeladene zu 1. unmittelbar gezahlten und mittelbar über Organgesellschaften (Hinweis auf der Bruttomethode" in § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG) bzw. nachgeschalteten Mitunternehmerschaften zugerechneten Dividenden, die keine Schachteldividenden sind (einschließlich fiktiver Dividenden nach § 8 KStG a.F.), sowie die Veräußerungsgewinne/-verluste aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen dem Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG zu unterwerfen mit der Maßgabe, dass diese Feststellungsbeträge bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 ESG gewinnmindernd zu berücksichtigen sind (§ 182 Abs. 1 AO); und 198
- b) die an die Beigeladene zu 1 unmittelbar gezahlten und mittelbar über Organgesellschaften (Hinweis auf die "Bruttomethode" in § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG) bzw. nachgeschalteten Mitunternehmerschaften zugerechneten DBA-Schachteldividenden (einschließlich fiktiver Dividenden nach § 8 KStG a.F.) festzustellen mit der Maßgabe, dass diese Feststellungsbeträge bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG vollständig gewinnmindernd zu berücksichtigen sind (§ 182 Abs. 1 AO); und 199
- c) die an die Beigeladene zu 1 unmittelbar und mittelbar über Organgesellschaften (Hinweis auf die "Bruttomethode" in § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG) bzw. nachgeschalteten Mitunternehmerschaften zugerechneten nicht steuerbare Einlagenrückgewähre i.S.v. § 20 Abs. 1 Satz 3 EStG festzustellen mit der Maßgabe, dass diese Feststellungsbeträge bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 ESG vollständig (da nicht steuerbar) gewinnmindernd zu berücksichtigen sind (§ 182 Abs. 1 AO); 200

3.) hilfsweise, im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.	
Der Beklagte beantragt,	202
1.) die Klage abzuweisen,	203
2.) hilfsweise, durch Zwischenurteil nur zu entscheiden, ob die Voraussetzungen einer gesonderten und einheitlichen Feststellung gegeben sind,	204
3.) hilfsweise, durch Zwischenurteil zu entscheiden, dass die den Klägern zugeflossenen Beträge weder dem Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG unterliegen noch die DBA-Schachtelfreistellung zu Anwendung kommt und Beträge aus der Einlagenrückgewähr nicht aus den Einkünften gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG auszuscheiden sind,	205
4.) hilfsweise, die Revision zuzulassen	206
Die Beigeladene zu 1. beantragt,	207
1.) die Klage im Haupt- und Hilfsantrag abzuweisen,	208
2.) hilfsweise im Unterliegensfall, die Revision zuzulassen.	209
Der Beigeladene zu 4. stellt keinen Antrag.	210
IV. Der Beklagte trägt zu den vollinhaltlich in Bezug genommenen Ausführungen im außergerichtlichen Verfahren ergänzend vor:	211
Entgegen den Ausführungen der Klägerseite sei die Höhe der Minderungsbeträge keineswegs unstrittig. Da ein Feststellungsverfahren gemäß § 180 AO indes schon dem Grunde nach ausscheide, erübrigten sich Ausführungen zur Höhe der Minderungsbeträge.	212
Ein Feststellungsverfahren i.S.v. § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a AO sei nicht durchzuführen. Bei einer Kapitalgesellschaft liege keine Beteiligung Mehrerer i.S.v. § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a AO vor. Einkünfte von Kapitalgesellschaften seien diesen selbst zuzurechnen und entsprechende Ausschüttungen würden den Anteilseignern einzeln zufließen (Klein/Ratschow, AO, § 180, Rz, 6-12; u.a.). Eine gemeinsame Erzielung liege daher nicht vor. Dasselbe gelte für die Einkünfte der persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA (vgl. FG München EFG 03, 670; FG Hamburg, EFG 2003, 711; FG SchiHol StE 2011, 425).	213
Es gebe keine höchstrichterliche Rechtsprechung zum Streitgegenstand. Entgegen der Auffassung der Kläger ständen die oben zitierten Urteile der Finanzgerichte nicht im Widerspruch zur höchstrichterlichen Rechtsprechung. Eine gefestigte Rechtsprechung habe sich zu diesem Themenkomplex bisher noch nicht gebildet. So habe auch der Erste Senat des BFH in seinem Beschluss vom 05.12.2017 (I B 115/17) ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Frage, ob die Gewinnanteile des persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA und die Vergütungen, die der persönlich haftende Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft bezogen habe, tatsächlich in einem gesonderten Feststellungsverfahren zu treffen seien, bisher offen gelassen (BFH, 07.12.2011 ? I R 5/11, BFH/NV 2012, 556; in BFHE 258, 246; ebenso BFH-Urteil, 21.06.1989 ? X R 14/88, BFHE 167, 382, BStBl II 1989, 881).	214
Auch in seiner Entscheidung vom 16.03.2017 zum Az. I R 41/16 halte der Erste Senat in Rz. 13 die hier streitgegenständliche Frage ausdrücklich offen, indem er festhalte, dass die	215

Entscheidung über das Erfordernis oder Nichterfordernis einer gesonderten Feststellung verbindlich nur in dem Grundlagenverfahren getroffen werden könne und aus Sicht des Ersten Senates sowohl ein positiver wie negativer Feststellungsbescheid möglich erscheine.

Ein Feststellungsverfahren sei gesetzessystematisch nicht vorgesehen. Entgegen der Ansicht 216 der Klägerseite sei ein Feststellungsverfahren aus gesetzessystematischer Sicht nicht durchzuführen. Wie bereits die Systematik des § 15 Absatz 1 Satz 1 EStG aufgezeigt werde, werde der persönlich haftende Gesellschafter (phG) einer KGaA (§ 15 Absatz 1 Satz 1 Nr. 3 EStG) vom Gesetzgeber bewusst von den übrigen Gesellschaftern/ Mitunternehmern im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 EStG separiert. Hierdurch bringe der Gesetzgeber zum Ausdruck, dass der phG hinsichtlich der Besteuerung nur dann mit den klassischen Gesellschaftern/ Mitunternehmern im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 2 gleichzusetzen sei, wenn dies normativ so vorgegeben werde. Denn im Gegensatz zu den klassischen Mitunternehmern erwirtschaftete der phG seine Einkünfte nicht dergestalt aus einer gemeinschaftlichen Einkunftsquelle mit der KGaA.

Dies sei auch unter Zugrundelegung der BFH- Entscheidung vom 15.03.2017 zum Az, I R 41/16 zutreffend. So halte der Erste Senat unter Rz. 32 zunächst auch im Hinblick auf die Ermittlung des Gewerbeertrages fest, dass in den Gewerbeertrag einer Personengesellschaft auch die Ergebnisse von Ergänzungsbilanzen ihrer Gesellschafter eingingen. Die Ergänzungsbilanz eines phGs einer KGaA stände (dahingegen) jedoch außerhalb des Anwendungsbereichs des § 8 Nr. 4 GewStG sowie der Kürzung gemäß § 9 Nr. 2 lit. b GewStG. In diesem Zusammenhang halte der Erste Senat sodann fest, dass § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG und § 8 Nr. 4 GewStG abweichend von § 9 Nr. 2 GewStG nicht auf die Anteile des persönlich haftenden Gesellschafters am Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft abstellten; maßgeblich sei nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG und § 8 Nr. 4 GewStG vielmehr der von der KGaA „verteilte“ Gewinn und mithin eine Bezugsgröße, die durch die individuellen Anschaffungskosten des persönlich haftenden Gesellschafters nicht beeinflusst werde (vgl. auch zu Sonderbetriebsausgaben Senatsurteile in BFHE 162, 445, BStBl H 1991, 253; vom 6. Oktober 2009 ? I R 102/06, BFH/NV 2010, 462). Schließlich folgere der Erste Senat wie folgt: 217

„Dass damit die Ergänzungsbilanz des persönlich haftenden Gesellschafters ebenso wie das Sonderbetriebsvermögen im Ergebnis keinen Eingang in die Bilanz der KGaA findet, sondern allein Bedeutung für die Ermittlung der Einkünfte i.S. des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG hat, trägt zudem der Eigenschaft der KGaA als eigenständiges Steuersubjekt Rechnung.“ 218

Hieraus sei ersichtlich, dass der Erste Senat die steuerrechtliche Beurteilung des phGs streng von der der übrigen Mitunternehmer unterscheide und die Eigenschaft der KGaA als eigenständiges Steuersubjekt betone. Da der Erste Senat die Ergänzungsbilanz des phGs hierbei nicht als Teil der Ergebnisermittlung auf Ebene der Gesellschaft begreife, sei denklogisch demnach nicht von einer gemeinsamen Einkunftsquelle der KGaA mit dem phG auszugehen. 219

Zur Anwendung des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens vertritt der Beklagte die Auffassung: 220 Die Klägerseite gehe überdies unter Abschnitt III Ziffer 4 des Schreibens vom 25.03.2018 unzutreffenderweise davon aus, dass § 3 Nr. 40 EStG (insbesondere Buchstabe d) auf den vorliegenden Fall Anwendung finden könnte. Dass dies unzutreffend sei, ergebe sich zum einen bereits aus der Grundsystematik der Besteuerung der KGaA wie des phG's selbst. Eine direkte Zurechnung des von der KGaA erwirtschafteten Gewinns, wie z.B. bei einer Mitunternehmerschaft, finde nicht statt. So werde dies auf erster Stufe dem KSt-Subjekt (KGaA) zugerechnet, welches wiederum den an den phG gezahlten Anteil als

„Aufwendungen“ abziehen könne (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG), so dass auch kein „Weiterreichen“ der anteiligen Dividende i.S.d. § 20 Abs. 1 Satz 1 EStG vorliege, die die KGaA erziele.

Überdies sei durch die Systematik, dass die KGaA den an den pHG gezahlten Anteil als Aufwendungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG abziehen könne, ohnehin keine Notwendigkeit gegeben, eine vorherige Belastung mit KSt durch Anwendung des § 3 Nr. 40 EStG abzumildern. Denn die Beseitigung erfolge bereits auf Ebene der KGaA, die insoweit Aufwendungen abziehen könne. Würde man dahingegen auf Ebene des pHG § 3 Nr. 40 lit. d) EStG anwenden, fände eine unzulässige Doppelbegünstigung statt (vgl. hierzu auch Intemann in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 3 Nr. 40 EStG Rn. 118). 221

Im Übrigen ergebe sich auch und gerade unter Berücksichtigung des von der Klägerseite vorgebrachten Verweises von § 3 Nr. 40 lit. b) EStG auf § 16 Absatz 2 Satz 1 EStG i.V.m. § 16 Absatz 1 Satz I Nr. 3 EStG, dass der Gesetzgeber eine Gleichsetzung des pHGs der KGaA mit den klassischen Mitunternehmern für die laufende Besteuerung (also jenseits eines Veräußerungsgewinnes) gerade nicht vorgesehen habe. 222

Bezüglich der Ausführungen der Klägerseite zu den Folgen des BFH-Urteils vom 19.05.2010 ? I R 62/09, sei festzuhalten, dass die nämlichen Einkünfte, wie bereits erörtert, nicht „weitergereicht“ würden. 223

V. Der Beigeladene zu 1. hat sich wie folgt zum Klageverfahren geäußert: 224

Der Beklagte weise zu Recht auf die umfassend geltende Steuersubjektivität der KGaA als Kapitalgesellschaft und die fehlende gesetzliche Grundlage für ein Feststellungsverfahren hin. 225

Der Prüfungsmaßstab der relevanten „Einkunftsquelle“ gehe dabei auf die tatbestandlichen Voraussetzungen des einheitlichen gesonderten Feststellungsverfahrens zurück. Nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 lit. a AO sei ein solches Feststellungsverfahren durchzuführen, wenn an Einkünften mehrere Personen beteiligt seien und diese Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen seien. Dies sei dann der Fall, wenn die Einkünfte aus gemeinsamer Einkunftsquelle stammten. 226

Eine KGaA und ihre pHG hätten keine solche gemeinsame Einkunftsquelle. Die einheitliche und gesonderte Feststellung scheide daher aus. Dies ergebe sich schon aus dem Wesen der KGaA und deren konzeptioneller Behandlung im Steuerrecht. Hinzu kämen die Besonderheiten des vorliegenden Sachverhalts. Die Kläger als pHG hätten keine Vermögenseinlage erbracht und erhielten ihre Einkünfte in Form einer Tätigkeitsvergütung. Insbesondere in diesem Fall bestehe für eine einheitliche und gesonderte Feststellung kein Raum. Im Einzelnen: 227

1. Im Ausgangspunkt bestehe der eindeutige und insoweit unstrittige Befund, dass die KGaA ein eigenständiges Steuersubjekt sei. Für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte einer KGaA und ihrer pHG bestehe daher keine gesetzliche Grundlage, denn die Durchführung eines solchen Verfahrens stünde im direkten Widerspruch zu dieser Steuersubjektivität der KGaA. 228

Die weit überwiegende Rechtsprechung der Finanzgerichte lehne ein einheitliches und gesondertes Feststellungsverfahren ebenfalls ab (vgl. FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 12.4.2011 ? 5 K 136/07, EFG 2011, 2038; FG Düsseldorf, Urteil vom 7.12.2010 ? 13 K 1214/06 E, EFG 2011, 878; FG München, Urteil vom 16.1.2003 ? 7 K 5340/01, EFG 2003, 229

Die Beigeladene zu 1. stimme dem Ergebnis und insbesondere den ausführlichen Begründungen dieser Urteile vollumfänglich zu. Auf die entsprechenden Ausführungen werde verwiesen. Die wesentlichen Argumente gegen eine einheitliche und gesonderte Feststellung seien an dieser Stelle noch einmal zusammengefasst: 230

- Die KGaA sei ein eigenständiges (Körperschaft-)Steuersubjekt und daher bezögen die Gesellschafter im Verhältnis zu dieser Kapitalgesellschaft eigenständige Einkünfte. Im Hinblick auf die Einkünfte der KGaA werde der Tatbestand der Einkünfteerzielung alleine und ausschließlich von der KGaA verwirklicht. 231

- Der Sinn und Zweck des § 180 Abs. Satz 1 Nr. 2 lit. a) AO erfordere keine einheitliche und gesonderte Feststellung für den Komplementär einer KGaA. Der Grund für eine einheitliche und gesonderte Feststellung sei es, alle im Zusammenhang mit der Beteiligung an einer gemeinschaftlichen Einkunftsquelle stehenden Einkünfte einheitlich und mit bindender Wirkung zu ermitteln, um Widersprüche bei den Veranlagungen der einzelnen Beteiligten zu vermeiden. Solche Widersprüche seien bei der KGaA nicht zu befürchten, da der Gewinn der KGaA um den Gewinnanteil des Komplementärs und dessen Sondervergütungen zu mindern sei und auf diese Weise für den Komplementär eine von derjenigen der KGaA unabhängige Einkunftsquelle begründet werde. Über den Gewinn der KGaA werde – einheitlich – im Rahmen der Körperschaftsbesteuerung der KGaA entschieden. 232

- Der phG sei de lege lata auch nicht in dem Sinne unmittelbar am Gewinn der KGaA beteiligt, dass positive/negative Einkünfte der KGaA dem phG zuzurechnen seien. Eine solche Einkünftezurechnung ergebe sich insbesondere nicht aus der Regelung des § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG. Das Gegenteil sei der Fall. Durch die Behandlung des Gewinnanteils und der Tantieme als abziehbare Aufwendungen sei von vornherein eine Trennung der Einkünfte vorgesehen. Demgegenüber bestehe das Wesen gemeinschaftlich bezogener Einkünfte darin, dass die von den Beteiligten in ihrer Verbundenheit erzielten Einkünfte diesen (anteilig) unmittelbar als eigene Einkünfte zugerechnet würden und gerade kein Abzug als Betriebsausgaben statfinde. 233

- Aus dem Umstand, dass es sich bei den Einkünften des phG gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG um gewerbliche Einkünfte handele, lasse sich für die Frage der transparenten vs. intransparenten Besteuerung der KGaA bzw. die Frage der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte nichts entnehmen. Der phG einer KGaA werde gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG eben nicht „als“ sondern nur „wie“ ein Mitunternehmer behandelt. 234

Im Übrigen sähen die Finanzgerichte in ihrer zeitlich späteren Rechtsprechung zu Recht keinen Widerspruch zur sog. Herstatt-Entscheidung des BFH vom 21. Juni 1989 (X R 14/88, BStBl. II 1989, 881), die von den Klägern immer wieder für die Herleitung einer gemeinsamen Einkunftsquelle herangezogen werde. Das FG Schleswig-Holstein (vom 12. April 2011 ? 5 K 136/07) formuliere hierzu: 235

„Die Komplementäre beziehen folglich ihre Einkünfte sowohl im Verhältnis zur KGaA wie auch im Verhältnis untereinander aus ihren Anteilen und damit aus einer von derjenigen der KGaA unabhängigen eigenständigen Einkunftsquelle. Die Rechtsfolge des § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG geht allein dahin, diese Einkünfte in solche aus Gewerbebetrieb umzuqualifizieren (FG München v. 16. 1. 2003, 7 K 5340/01, a.a.O.). Demgemäß ist einem persönlich haftenden Gesellschafter (natürliche Person, GmbH, GmbH & Co. KG) sein durch 236

Betriebsvermögensvergleich gemäß § 5 EStG zu ermittelnder Anteil am Gewinn oder Verlust der Steuerbilanz einkommensteuer- bzw. körperschaftsteuerrechtlich unmittelbar zuzurechnen (Schmidt/Wacker, EStG, 29. Aufl., § 15 Rz. 891; BFH v. 21. 6. 1989, X R 14/88, a.a.O.)."

Das Finanzgericht mache damit im Einklang mit dem Besteuerungssystem der KGaA deutlich, dass sich die Zurechnung auf den bei der KGaA ermittelten Gewinn beziehe. Keinesfalls könne daraus abgeleitet werden, dass diese Zurechnung eine gemeinsame Einkunftsquelle begründe. Gegenstand der Zurechnung an den phG seien nicht die gewerblichen Einkünfte, die im Geschäftsbetrieb der KGaA erzielt werden. Anders als bei der Mitunternehmerschaft erfolge keine gemeinschaftliche Erwirtschaftung dieser Einkünfte durch gemeinsames Risiko und Initiative (d.h. nicht „als“ ein Mitunternehmer). Vielmehr werde nur das Ergebnis dieser Tätigkeit („wie“ einem Mitunternehmer) als gewerbliche Einkünfte zugerechnet. 237

2. Diese Grundsätze hätten weiterhin Bestand und könnten durch den Vortrag der Kläger nicht entkräftet werden. Im Gegenteil: Auch wenn der BFH die Frage der einheitlichen und gesonderten Feststellung einer KGaA und ihrer phG in Ermangelung eines Vorverfahrens jüngst immer wieder offengelassen habe, verdeutliche die ergangene Rechtsprechung zu Ergänzungsbilanzen von phGs ein konzeptionelles Verständnis der KGaA im Steuerrecht, das einer gemeinsamen Einkunftsquelle grundlegend entgegenstehe. 238

In der Entscheidung vom 15. März 2017 (I R 41/16) habe sich der BFH mit der Frage auseinandergesetzt, ob für Anschaffungskosten, die die Einlage des phG einer KGaA übersteigen würden, eine Ergänzungsbilanz zu bilden sei. In der Entscheidung komme der BFH zu dem Schluss, dass eine solche gebildet werden könne. Allerdings wirkten sich Gewinnminderungen und Gewinnerhöhungen aus einer solchen Ergänzungsbilanz weder auf den Betriebsvermögensvergleich der KGaA noch auf den Gewinnanteil im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG und des § 8 Nr. 4 GewStG aus, sondern gingen ausschließlich in die Ermittlung der Einkünfte im Sinn des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG und des Gewerbeertrags des phG ein. Mit anderen Worten: Die Ergänzungsbilanz wirke sich nur „oben“ beim phG und nicht „unten“ bei der KGaA aus. Auch wenn der Gegenstand des vorliegenden Verfahrens nicht die Bildung von Ergänzungsbilanzen sei, bestätige die konzeptionelle Herleitung des Urteils ein striktes Verständnis des BFH von der Steuersubjektivität der KGaA. 239

Der BFH leite seine getrennte Betrachtung bei der Frage der Ergänzungsbilanzen aus der Eigenschaft der KGaA als eigenständiges Steuersubjekt her: Dass damit die Ergänzungsbilanz des persönlich haftenden Gesellschafters [...] im Ergebnis keinen Eingang in die Bilanz der KGaA finde, sondern allein Bedeutung für die Ermittlung der Einkünfte iSd § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG habe, trage zudem der Eigenschaft der KGaA als eigenständiges Steuersubjekt Rechnung. 240

Deutlicher könne man eine Trennung der Besteuerungsebenen und damit eben auch die Trennung der Einkunftsquellen nicht formulieren. Auf die Frage der einheitlichen und gesonderten Feststellung sei diese Trennung uneingeschränkt übertragbar. 241

Die Trennung der Einkunftsquellen verorte der BFH streng normativ. Insbesondere zu § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG habe er klargestellt, dass § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG und § 8 Nr. 4 GewStG Vorschriften zur Ermittlung des Einkommens bzw. des Gewerbeertrags der KGaA seien. Sie stellten – abweichend von § 9 Nr. 2 GewStG – nicht auf die Anteile des persönlich haftenden Gesellschafters am Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft ab; maßgeblich sei nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG und § 8 Nr. 4 GewStG vielmehr der von der KGaA „verteilte“ Gewinn und 242

mithin eine Bezugsgröße, die durch die individuellen Anschaffungskosten des persönlich haftenden Gesellschafters nicht beeinflusst werde.

Der BFH treffe damit die klare Aussage zum Charakter des § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG als Gewinnermittlungsvorschrift. Im Einklang mit der bereits zitierten finanzgerichtlichen Rechtsprechung werde damit mittelbar die Trennung der Einkunftsquellen bestätigt. Mit der Behandlung von Gewinnanteilen und Tantieme als abziehbare Aufwendungen im Rahmen der Gewinnermittlung der KGaA als eigenständigem Steuersubjekt werde von vorneherein eine Trennung der Einkünfte (und damit deren Quellen) herbeigeführt. 243

Damit sei auch höchstrichterlich der klägerischen These widersprochen, dass § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG als eine Gewinnverteilungs- oder -zuordnungsnorm zu verstehen sei. Der Verteilungsgedanke (als logische Folge der vorherigen Trennung) werde vom BFH lediglich untechnisch in Anführungsstrichen erwähnt. Der Norm komme (wie es aber für gemeinschaftlich bezogene Einkünfte erforderlich wäre) keinerlei konstitutive Zurechnungsfunktion auf Ebene der KGaA zu. 244

Auch der Versuch der Kläger, diese Rechtsprechung als überholt darzustellen, gehe ins Leere. Als Begründung werde eine Entscheidung des BVerfG zur Verfassungsmäßigkeit von § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG herangezogen und daraus – über eine pauschale Gleichsetzung von Mitunternehmenschaften und der KGaA – ein Widerspruch beim Thema der Ergänzungsbilanzen abgeleitet. All das habe mit der vorliegenden Rechtsfrage zur einheitlichen und gesonderten Feststellung nichts zu tun. Das BVerfG habe sich in besagter Entscheidung in keiner Form zur Besteuerung einer KGaA verhalten. Das geäußerte konzeptionelle Verständnis des BFH zur Reichweite der Subjekteigenschaft einer KGaA und zum Charakter des § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG als Ermittlungsvorschrift habe uneingeschränkt Bestand. 245

Zudem weise der BFH zur Besteuerung der KGaA auch darauf hin, dass ihm eine Rechtsfortbildung de lege lata grundlegend verwehrt sei. Dort werde ausgeführt, dass es dem Senat angesichts des eindeutigen Regelungsinhalts sowie mangels einer gegenläufigen und unmissverständlichen Wertung des Gesetzes verwehrt sei, im Wege der Rechtsfortbildung einen vollständigen Gleichlauf zwischen den Regelungen der §§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 und § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 ESIG (ggf. i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG) einerseits sowie dem nach den vorgenannten Bestimmungen zu erfassenden Gewerbeertrag der KGaA andererseits herzustellen. Eine solche Rechtsfortbildung würden die Kläger aber fordern mit ihrer These zur (Teil-) Transparenz und einer entsprechenden einheitlichen und gesonderten Feststellung. Ob im entschiedenen Fall der Ergänzungsbilanz oder, wie vorliegend, bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung: Die insoweit unmissverständlichen Wertungen des Gesetzes zur Steuersubjektivität der KGaA seien durch (freie) Rechtsfortbildung nicht zu überwinden. Dies schließe eine gemeinsame Einkunftsquelle der KGaA und ihrer pHG aus. 246

Auch die von den Klägern jüngst vorlegte Kommentierung von Märtens führe lediglich aus, dass unter der Annahme einer (Teil-) Transparenz vieles für die Vorschaltung eines Feststellungsverfahrens spreche. Es fehle aber an einem klaren Bekenntnis zu dessen Durchführung und zudem an einer Begründung, wie der BFH in einem etwaigen Revisionsverfahren de lege lata eine gemeinsame Einkunftsquelle herleiten könne. 247

3. Während die vorstehenden Ausführungen zeigten, dass ein einheitliches und gesondertes Feststellungsverfahren bereits nach den geltenden Regelungen des Steuerrechts ausscheide, scheitere die Anwendung dieser Verfahrensgrundsätze vorliegend jedenfalls an der fehlenden Vermögenseinlage der pHG. In diesem Fall könne die erforderliche 248

gemeinsame Einkunftsquelle schon gar nicht entstehen.

Dabei könne zunächst dahinstehen, ob der „Anteil“ eines pHG an der KGaA als Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft oder als Summe der Anteile an den Wirtschaftsgütern nach der sog. „Spiegelbildmethode“ zu begreifen sei. Beides setze eine Vermögenseinlage voraus, die die Kläger nicht erbracht hätten. 249

Die gemeinsame Einkunftsquelle nach § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a AO setze die Einkünfteerzielung durch den gemeinsamen Einsatz von Kapital oder Arbeit voraus und resultiere in einer anteiligen Zurechnung von Einkünften entsprechend der Beteiligung. Ohne eine Vermögenseinlage und einen entsprechenden (Kapital-)Anteil der pHG fehle es grundlegend an einem tatsächlichen Anknüpfungspunkt für eine gemeinsame Einkunftsquelle. Ein allgemeiner Gewinnverteilungsschlüssel als Zurechnungsgrundlage entfalle. Die individualvertraglichen Tätigkeitvereinbarungen mit den pHG begründeten keine gemeinsame Einkunftsquelle. Mehr noch als bei einer vermögensmäßigen Beteiligung der pHG sei bei der bloßen Erzielung von (nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG abzugsfähigen) Tätigkeitsvergütungen die Trennung der Einkunftsquellen offensichtlich. 250

Der BFH habe in jüngeren Entscheidungen zu mitunternehmerischen Personengesellschaften sowohl die steuerlich gesonderte Beurteilung von selbstständigen Rechtsverhältnissen im Sonderbereich in Abgrenzung zur gesellschaftsrechtlichen Beteiligung (BFH, 6. Februar 2020 ? IV R 5/18) als auch die Qualifikation eines (gewinnabhängigen) „Vorabgewinns“ als Entgelt für die Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft in Abgrenzung zum Gewinnanteil nach einem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel (BFH, 28. Mai 2017 – V I R 41/16) bestätigt. Für die gerade nicht mitunternehmerschaftliche Verbindung zwischen KGaA und pHG müssten diese Grundsätze erst recht gelten und stritten einmal mehr für die Eigenständigkeit der Tätigkeitsvergütung. 251

Die gleichen Erwägungen würden hinsichtlich der von den Klägern angeführten gesellschaftlichen Regelungen des AktG zur KGaA und insbesondere zu den „Entnahmen“ des pHG (§ 288 AktG, § 278 Abs. 2 AktG) als vermeintliche Grundlagen für die Annahme einer gemeinsamen Einkunftsquelle gelten. Diese gesellschaftsrechtlichen Vorschriften würden schon für sich nichts darüber aussagen, ob aus steuerlicher Sicht eine gemeinsame Einkunftsquelle der KGaA und des pHG vorliege. Diese Normen könnten aber jedenfalls dann nicht herangezogen werden, wenn es wie hier an einem „Kapitalanteil“ der pHG i.S.d. § 286 Abs. 2 Satz 1 AktG fehle. Ein solcher „Kapitalanteil“ existiere nur, wenn sich der Komplementär mit einer Vermögenseinlage am Gesellschaftsvermögen beteilige (vgl. nur Bachmann in Spindler/Stilz, AktG, § 286 Rn. 7). 252

Selbst wenn die finanzgerichtliche Rechtsprechung vereinzelt eine gemeinsame oder „verknüpfte“ Einkunftsquelle in Bezug auf die KGaA und ihre pHG (so FG München, 25. Oktober 2018 ? 13 K 1241/17) annehme, werde diese Einkunftsquelle strikt von der Tätigkeitsentfaltung für die KGaA als eigene Einkunftsquelle getrennt. Auch eine gewinnabhängige Tätigkeitsvergütung, wie im vorliegenden Fall, begründe mangels Vermögensbeteiligung jedenfalls keine direkt gewährte Partizipation am Geschäftserfolg, sondern sei aufgrund der Anknüpfung an die Tätigkeitsentfaltung allenfalls indirekt vom Geschäftserfolg abhängig und jedenfalls als getrennte Einkunftsquelle zu verstehen. Die von den Klägern auf Grundlage einer gemeinsamen Einkunftsquelle geforderte einheitliche und gesonderte Feststellung scheitere daher jedenfalls im vorliegenden Sachverhalt. In diesem Zusammenhang sei auch festzustellen, dass Märten in seiner von den Klägern vorgelegten Kommentierung die Diskussion zur (Teil-) Transparenz ausschließlich auf den Gewinnanteil der pHG beziehe und gerade nicht auf die unter einer eigenen Überschrift behandelten 253

Tätigkeitsvergütungen.

4. Auch wenn die Frage der Anwendbarkeit des Halb-/Teileinkünfteverfahrens bzw. von DBA-Schachtelprivilegien nicht unmittelbar das „ob“ einer Durchführung der einheitlichen und gesonderte Feststellung betreffe, würden die obigen Ausführungen unterstreichen, dass aufgrund der höchstrichterlich bestätigten Trennung der Einkunftsquellen auch für die Frage der Anwendung von Begünstigungsnormen auf Ebene der phG (ebenfalls) keine gesetzliche Grundlage existiere. Zudem begehren die Kläger hier letztlich eine erhaltene Tätigkeitsvergütung und nicht etwa einen Gewinnanteil steuerfrei zu stellen. Derlei Tätigkeits-Sondervergütungen könnten schon begrifflich nicht der Steuerfreiheit gemäß § 3 Nr. 40 EStG bzw. gemäß einem DBA-Schachtelprivileg unterfallen. Einmal mehr stehe die fehlende Vermögensbeteiligung dem Klagebegehren entgegen. Zu den weiteren Einwendungen der Beteiligten zu 1. gegen die Anwendung der Begünstigungsnormen dem Grunde und der Höhe nach ist auf das umfassende Vorbringen insbesondere im schriftlichen Verfahren zu verweisen (insbesondere Schriftsätze vom 23.10.2020, Blätter 358 ff. Gerichtsakte Band III; vom 19.11.2021, Blätter 476 ff. Gerichtsakte Band III).

Entscheidungsgründe 255

I. Die zulässige Klage ist nicht begründet. 256

1. Die Sprungklage des Klägers zu 1. ist nach Zustimmung des Beklagten vom 13.6.2018 zulässig (§ 45 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO). Die übrigen Kläger haben erfolglos ein Einspruchsverfahren durchlaufen (§ 44 Abs. 1 FGO). 257

2. Die Klage ist unbegründet. 258

Der Beklagte hat es zu Recht mit den negativen Feststellungsbescheiden jeweils vom 3.5.2018 für 2001 bis 2007 (Kläger zu 1., 2., 4. und 5.) bzw. 2004, 2006 und 2007 (Kläger zu 3.), für die Kläger zu 2.-5. in Form der Einspruchsentscheidung vom 7.6.2019 abgelehnt, für die Einkünfte der Komplementäre der KGaA eine einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a der Abgabenordnung (AO) durchzuführen und verletzt die Kläger dadurch nicht in ihren Rechten; eine Aufhebung der negativen Feststellungsbescheide und Verpflichtung des Beklagten zur Durchführung der beantragten einheitlichen und gesonderten Feststellung ist daher nicht auszusprechen (§ 100 Abs. 1 und § 101 der FGO). 259

a) Nach § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a AO sind die einkommensteuerpflichtigen und körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte und mit ihnen in Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlagen einheitlich und gesondert festzustellen, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. 260

An Einkünften sind mehrere Personen beteiligt, wenn die Einkünfte aus gemeinsamer „Einkunftsquelle“ stammen, d.h. wenn die Gesellschafter/Gemeinschafter gemeinsam (in der „Einheit der Gesellschaft“, so BFH, Urteil vom 19. November 2019 – IX R 24/18, BFHE 266, 289, BStBl II 2020, 225; BFH, Urteil vom 29.10.2019 – IX R 38/17, BStBl. II 2021, 202) Kapital und/oder Arbeit einsetzen und durch die Gesellschaft/Gemeinschaft gemeinsam am Marktgeschehen oder wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen (Brandis in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 180 Gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, Rn. 15). Das zusätzliche Merkmal der steuerlichen Zurechnung soll nur klarstellen, dass in § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a AO mehrere Personen den Tatbestand der Einkunftserzielung selbst in Form einer Gesellschaft oder Gemeinschaft erfüllen müssen. Diese Voraussetzung ist in erster Linie, 261

aber nicht ausschließlich in Fällen einer Mitunternehmerschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erfüllt, während eine bloße zivilrechtliche Beteiligung an Einkünften noch nicht zwangsläufig das Vorliegen gemeinschaftlicher Einkünfte indiziert (Söhn in: Hübschmann/Hepp/Spitaler: AO/FGO, § 180 Gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, Rn. 177).

Bei Mitunternehmern stammen die Einkünfte aus einer gemeinsamen Einkunftsquelle, weil sie am eingesetzten Kapital gesamthänderisch beteiligt sind und in dieser Verbundenheit auch die aufgewendete Arbeit gemeinsam erbringen (FG München, Urteil vom 16.01.2003 – 7 K 5340/01, EFG 2003, 670; FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 12.4.2011 – 5 K 136/07, EFG 2011, 2038). Schließen sich hingegen mehrere Personen zu einem selbständigen Steuersubjekt (z.B. einer Kapitalgesellschaft) zusammen, verwirklicht dieses Steuersubjekt selbst den Tatbestand der Einkünfteerzielung, so dass eine gesonderte Feststellung ausscheidet. Die Beteiligten erzielen Einkünfte erst durch offene und verdeckte Ausschüttungen der Kapitalgesellschaft. Deshalb ist § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a AO nicht anwendbar, wenn sich mehrere Personen an einem körperschaftsteuerpflichtigen Gebilde beteiligen (Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 180 AO Rz. 175). Dieses ist selbst Zurechnungssubjekt der erzielten Einkünfte. 262

b) Ob die Einkünfte eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA einheitlich und gesondert gem. § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a AO festzustellen sind, ist umstritten. 263

Die Rechtsprechung lehnt überwiegend eine einheitliche und gesonderte Feststellung für die Komplementäre der KGaA ab (vgl. RFH, Urteil vom 4.12.1929 – VI A 1843/29, RStBI 1930, 345; FG Hamburg, Beschluss vom 14.11.2002 – V 231/99, EFG 2003, 711; FG München, Urteil vom 16.1.2003 – 7 K 5340/01, EFG 2003, 670; FG Düsseldorf, Urteil vom 7.12.2010 – 13 K 1214/06 E, juris; offen gelassen u.a. in BFH, Urteil vom 21.6.1989 – X R 14/88; BFH, Urteil vom 7.12.2011 – I R 5/11; BFH, Urteil vom 15.3.2017 – I R 41/16, BFHE 258, 246; FG München, Beschluss vom 28.1.2016 – 13 K 2396/13; FG Schleswig-Holsteinisch, Urteil vom 26.8.2020 – 5 K 186/18; ohne Begründung für ein Feststellungsverfahren dagegen FG Hamburg, Beschluss vom 9.7.2015 – 3 K 308/14). 264

Das Meinungsbild in der Literatur ist nicht einheitlich. Zum Teil wird ein Feststellungsverfahren abgelehnt (u.a. Bode in Brandis/Heuermann (vormals Blümich), § 15 EStG Rz. 563, 160. EL 12/2021 [Feststellung nur im Ausnahmefall, wenn pHG eine Personengesellschaft ist oder mehrere pHG, die vereinbart haben, dass sie die Einkünfte gemeinsam erzielen]; Brandl in Brandis/Heuermann (vormals Blümich), § 9 KStG Rz. 30, 160. EL 12/2021; Hempe/Siebels/Uhl, DB 2001, 2268, 2270; Klein/Ratschow, AO, 15. Aufl., § 180 Rn. 6; Koenig, AO, 3. Aufl., § 180 Rn. 16 [anders aber wohl bei mehreren Komplementären]; Kopec/Schade, FR 2017, 811; Mahlow DB 2003, 1540; Rätke in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 EStG Anm. 115; de lege ferenda für ein Feststellungsverfahren der Wissenschaftliche Beirat Steuern der Ernst & Young GmbH u.a., DB 2014, 147). 265

Der wohl überwiegende Teil der Literatur befürwortet die Durchführung eines Feststellungsverfahrens (u.a. Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 180 AO Rd. 17; Fischer, DStR 1997, 1519, 1522; Desens/Blischke in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Stand 08/2016, § 15 Rn. D 17; im Ansatz Drüen/van Heek, DStR 2012, 541, 547; Drüen in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 9 Abziehbare Aufwendungen, Rn. 35; Glanegger, DStR 2004, 1686, 1688; Hageböke, Ubg 2015, 295-302, kritisch dagegen noch Hageböke/Koetz, DStR 2006, 293; Kunz in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 180 AO Rz. 32; Kusterer, DStR 2008, 484; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 180 AO Rz. 176). 266

c) Der Senat sieht die gesetzlichen Voraussetzungen des § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a AO für die Durchführung eines Feststellungsverfahrens in einem Fall wie dem vorliegenden nicht als erfüllt an.

Zur Begründung ist zunächst zu beachten, dass die KGaA ein eigenständiges, steuerrechtsfähiges Subjekt ist, das gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG der Körperschaftsteuer unterliegt (vgl. ausführlich dazu bereits FG Schleswig-Holstein in seinem Urteil vom 12.4.2011 – 5 K 136/07, EFG 2011, 2038). Es liegt keine gesamthänderische Beteiligung der Komplementäre und keine gemeinsame Einkunftsquelle der Komplementäre einer KGaA vor, diese sind auch keine Mitunternehmer. Die KGaA ist gemäß § 278 Abs. 1 AktG eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit; sie wird vom Gesetzgeber – anders als klassische Mitunternehmerschaften i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG – als Kapitalgesellschaft eingeordnet. Ihre Nähe zur Aktiengesellschaft zeigt sich u.a. daran, dass nach § 78 Satz 4 UmwG die AG und die KGaA im Verhältnis zueinander nicht als Rechtsträger anderer Rechtsform gelten. § 278 Abs. 2 AktG enthält für das Rechtsverhältnis der persönlich haftenden Gesellschafter untereinander und gegenüber der Gesamtheit der Kommanditaktionäre sowie gegenüber Dritten, namentlich für die Befugnis der persönlich haftenden Gesellschafter zur Geschäftsführung und zur Vertretung der Gesellschaft, einen Verweis auf die Vorschriften des HGB über die KG, während § 278 Abs. 3 AktG „im Übrigen“ auf die Vorschriften des AktG über die AG verweist. Für Personengesellschaften ist die gesamthänderische Bindung des Gesellschaftsvermögens durch die Vorschriften der §§ 718, 719 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) für die KG i.V.m. § 105 Abs. 3, § 161 Abs. 2 HGB angeordnet. Auf diese Vorschriften bezieht sich die Verweisung des § 278 Abs. 2 AktG jedoch nicht. Der in § 278 Abs. 2 AktG enthaltene Verweis auf das Recht der KG betrifft hauptsächlich die Organisationsverfassung und Führungsstruktur der KGaA (Geschäftsführung, Vertretung), während sich die Kapitalstruktur der KGaA über § 278 Abs. 3 AktG nach dem Recht der AG bestimmt. Komplementäre und Kommanditaktionäre stehen demgemäß nicht in irgendeiner gesamthänderischen Beziehung zum Vermögen der KGaA. Auch steuerrechtlich wird die KGaA gemäß § 1 Abs. 1 Nr.1 KStG als Kapitalgesellschaft eingeordnet (BFH, Beschluss vom 27.4.2005 – II B 76/04, BFH/NV 2005, 1627 m.w.N.).

268

Der Betrieb der KGaA wird im Namen und für Rechnung der KGaA geführt. Die KGaA ist – im Gegensatz zu den Personengesellschaften – mit dem aus dem von ihr unterhaltenen Betrieb erzielten Gewinn körperschaftsteuerpflichtig. Ihr Gewinn ist um die nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG als abziehbare Aufwendungen geltenden „Anteile“ und „Vergütungen“ der persönlich haftenden Gesellschafter gemindert. Er ist in diesem Umfang im Sinne des § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a AO ausschließlich der KGaA zuzurechnen und von ihr zu versteuern. Dies gilt auch für den Fall, dass mehrere persönlich haftende Gesellschafter vorhanden sind. Auch in diesem Falle wird der Betrieb im Namen und auf Rechnung ausschließlich der KGaA geführt und der Gewinn der KGaA ist unter Abzug der den persönlich haftenden Gesellschafter gebührenden Anteile und Vergütungen zu ermitteln. In der Bilanz der KGaA ist kein Gewinn ausgewiesen, an dem ein anderer als die KGaA beteiligt ist. Mehrere persönlich haftende Gesellschafter haben aber keine einheitlichen Einkünfte untereinander oder gegenüber der KGaA, die Grundlage der ihnen zustehenden Anteile und Vergütungen wäre (vgl. auch insoweit bereits FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 12.4.2011 – 5 K 136/07, EFG 2011, 2038 und auch FG Hamburg, Beschluss vom 14.11.2002 – V 231/99, EFG 2003, 711).

269

Die persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA sind auch keine Mitunternehmer im Sinne des § 15 EStG. Sie sind als solche nicht wie tatsächliche Mitunternehmer einer Personengesellschaft direkt am Betriebsergebnis eines gemeinschaftlichen Unternehmens beteiligt. Der Gesetzgeber hat bewusst darauf verzichtet, die persönlich haftenden

270

Gesellschafter einer KGaA als Mitunternehmer i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG zu behandeln und sie stattdessen in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG aufgenommen. Vielmehr werden sie nur „wie (Mit-)Unternehmer behandelt, indem ihre Gewinnanteile und Vergütungen als gewerbliche Einkünfte erfasst werden“ (BFH-Urteil vom 23.10.1985 – I R 235/81, BStBl II 1986, 72). Der BFH betont diese normtechnische und begriffliche Unterscheidung inzwischen in ständiger und auch jüngerer Rechtsprechung weiterhin (statt vieler aus neuerer Zeit BFH, Urteil vom 7.9.2016 – I R 57/14 –, BFHE 255, 427 m.w.N.). Die Komplementäre beziehen folglich ihre Einkünfte sowohl im Verhältnis zur KGaA wie auch im Verhältnis untereinander aus ihren Anteilen und damit aus einer von derjenigen der KGaA unabhängigen eigenständigen Einkunftsquelle. Demgemäß ist einem persönlich haftenden Gesellschafter (natürliche Person, GmbH, GmbH & Co KG) sein durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 5 EStG zu ermittelnder Anteil am Gewinn oder Verlust der Steuerbilanz einkommensteuer- bzw. körperschaftsteuerrechtlich unmittelbar zuzurechnen (Schmidt/Wacker, EStG, 29. Auflage, § 15 Rz. 891; BFH, Urteil vom 21.6.1989 – X R 14/88, BFHE 157, 382, BStBl II 1989, 881).

Die Trennung der Einkunftsquellen zwischen der KGaA als selbständigem Steuersubjekt und dem Komplementär kommt in § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG zum Ausdruck. Danach wird der Gewinnanteil des Komplementärs einer KGaA als betrieblicher Aufwand behandelt. Mit der Vorstellung gemeinschaftlich bezogener Einkünfte – sei es im Verhältnis des Komplementärs zur KGaA oder zu den Kommanditaktionären – lässt sich diese Vorschrift nicht in Einklang bringen. Das Wesen gemeinschaftlich bezogener Einkünfte besteht darin, dass die von den Beteiligten in ihrer Verbundenheit erzielten Einkünfte diesen (anteilig) unmittelbar als eigene Einkünfte zugerechnet werden; ein Abzug als Betriebsausgaben findet insoweit nicht statt. Mit der steuerlichen Behandlung des Gewinnanteils als abzugsfähige Aufwendungen werden die Einkünfte des Komplementärs „an der Wurzel“ von der Körperschaftbesteuerung der KGaA abgespalten. Damit wird von vorneherein eine Trennung der Einkünfte der KGaA von denen des Komplementärs herbeigeführt (FG München, Urteil vom 16.1.2003 – 7 K 5340/01, EFG 2003, 670). Wegen der Sonderregelung des § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG kommt eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung bei der KGaA nicht in Betracht. Die Kommanditaktionäre werden wie Aktionäre einer AG und nicht wie Kommanditisten einer KG behandelt (Leib in Mössner/Seeger, KStG, § 9 Rz. 69). 271

Schließlich ist der Umstand, dass der von der KGaA nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG abzuziehende Aufwandsbetrag betragsmäßig den von dem bzw. den persönlich haftenden Gesellschafter(n) nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG zu versteuernden Einkünften aus Gewerbebetrieb entspricht, ebenfalls kein ausreichender Grund für eine gesonderte und einheitliche Feststellung. Denn § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a AO dient nicht dem Zweck, die steuerliche Erfassung von Einkünften sicherzustellen, die bei einem anderen Steuerpflichtigen abgesetzt worden sind (FG Hamburg, Beschluss vom 14.11.2002 V 231/99, EFG 2003, 711). Vielmehr steht § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG der Anwendung des § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a AO gerade entgegen (so auch Koenig, AO, 3. Aufl., § 180 AO, Rn. 32; ebenso Intemann/Paul/Rätke/Stapperfend/Witt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 Rn. 74, die aber eine analoge Anwendung von § 180 AO befürworten, dazu sogleich): Daraus ergibt sich, dass der Gewerbebetrieb ausschließlich und allein von der KGaA betrieben wird und nicht etwa gemeinschaftlich von der KGaA und den Komplementären. Die Einkünfte der Komplementäre bilden bei der KGaA aufgrund des § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG Betriebsausgaben, eine solche Regelungstechnik ist mit einer gemeinschaftlicher Einkünfteerzielung unvereinbar (FG München, Urteil vom 16.1.2003 – 7 K 5340/01; Kopec/Schade, FR 2017, 811, 818; s. auch bereits oben ausführlich). 272

d) Ausgehend von diesen Grundsätzen haben die Kläger keinen Anspruch auf die Durchführung einer einheitlichen und gesonderten Feststellung gemäß § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a AO untereinander. Denn die Einkünfte der Kläger und der Beigeladenen stammen nicht aus einer einheitlichen Einkunftsquelle, sondern aus den von ihnen gehaltenen Anteilen als jeweils eigenständigen Einkunftsquellen und Tätigkeits- und Haftungsvergütungen. Die Kläger und die Beigeladenen bilden in der Struktur der KGaA genauso wenig einen parteifähigen Organisationsverband wie die Kommanditaktionäre. Sie sind untereinander nicht Beteiligte, sondern sind es lediglich im Verhältnis zur KGaA. Dass die Kläger und die Beigeladenen möglicherweise ein Gruppenverständnis oder ein gemeinsames Interesse hinsichtlich einer gleichmäßigen Besteuerung haben mögen, reicht nicht aus. Die Kläger und die Beigeladenen sind auch keine Mitunternehmer, sondern werden nur wie Mitunternehmer behandelt, indem ihre Gewinnanteile und Vergütungen als gewerbliche Einkünfte erfasst werden. Die Komplementäre sind mit der KGaA nicht gesamthänderisch verbunden und es liegt keine gemeinsame Einkunftsquelle vor. Zu berücksichtigen ist außerdem, dass die Kläger und Beigeladenen nicht am Vermögen der KGaA beteiligt sind.

e) Die Einwände der Kläger gegen diese Sichtweise vermögen nicht zu überzeugen. 274

Die Klägerseite bestreitet nicht, dass die KGaA ein eigenständiges Steuersubjekt ist. Sie sei aber in Bezug auf ihre persönlich haftenden Gesellschafter „teiltransparent“. Es komme insofern zu einem „partiellen Durchgriff“ durch die KGaA. Dies mag in materieller Hinsicht im Ergebnis zutreffen. Es ändert aber nichts daran, dass es nicht die Komplementäre sind, die im ersten, hier relevanten Besteuerungsschritt als Steuersubjekt zu betrachten sind, sondern vielmehr die KGaA selbst. Insoweit liegt ein grundlegender Unterschied zu einer Mitunternehmerschaft vor: Diese ist nur partiell steuerrechtsfähig. Ihre Ergebnisse werden den Mitunternehmern steuerlich zugerechnet (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG) und unterliegen bei diesen – den eigentlichen Steuersubjekten – der Einkommen- oder Körperschaftbesteuerung. Im Gegensatz dazu unterliegen die Gewinne der KGaA zunächst und ausschließlich der Körperschaftsteuer des eigenständigen Steuersubjektes der KGaA. 275

Auch eine teleologische Auslegung von § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a AO trägt die von den Klägern begehrte Feststellung nicht. Der Sinn und Zweck für eine einheitliche und gesonderte Feststellung ist es, alle im Zusammenhang mit der Beteiligung an einer gemeinschaftlichen Einkunftsquelle stehenden Einkünfte einheitlich und mit bindender Wirkung zu ermitteln, um Widersprüche bei den Veranlagungen der einzelnen Beteiligten zu vermeiden. Solche Widersprüche sind bei der KGaA nicht zu befürchten, da der Gewinn der KGaA um den Gewinnanteil des Komplementärs und dessen Sondervergütungen zu mindern ist und auf diese Weise für den Komplementär eine von derjenigen der KGaA unabhängige Einkunftsquelle begründet wird. Der Beklagte und die Beigeladene zu 1. weisen zutreffend darauf hin, dass über den Gewinn der KGaA – einheitlich – im Rahmen der Körperschaftbesteuerung der KGaA entschieden wird. Die Kläger haben demgegenüber zu diesem Aspekt keine Gründe vorgetragen, die deutlich machen würden, dass es für die Durchführung einer gesonderten und einheitlichen Feststellung ein zwingendes Bedürfnis gebe. Allein die Frage der Steuerfreistellung von Beteiligungseinkünften rechtfertigt eine gesonderte und einheitliche Feststellung nicht. Über sie ist – wie bei (Kommandit-) Aktionären – im Rahmen ihrer eigenen Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerveranlagung zu entscheiden (vgl. FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 12.4.2011 – 5 K 136/07, EFG 2011, 2038 – Ablehnung eines Feststellungsverfahrens – und entsprechend dazu FG Schleswig-Holsteinisch, Urteil vom 26.8.2020 – 5 K 186/18 – Steuerfreistellung im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung). De lege ferenda mag es wünschenswert sein, auch im Hinblick auf eine KGaA und ihre persönlich haftenden Gesellschafter ein 276

Feststellungsverfahren durchzuführen. Zumal der Körperschaftsteuerbescheid kaum als Grundlagenbescheid für die Besteuerung der persönlich haftenden Gesellschafter gesehen werden dürfte (so jedenfalls Sächsisches FG, Urteil vom 17.8.2016 – 6 K 735/16). De lege lata ist dies indes nach dem Wortlaut der Norm nicht möglich und auch teleologisch nicht zwingend.

In diesem Zusammenhang ist auch die Entscheidung des BFH vom 15.3.2017, I R 41/16, zu 277 beachten. Danach ist eine Ergänzungsbilanz des persönlich haftenden Gesellschafters isoliert nur auf dessen Ebene für Zwecke des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG anzusetzen, nicht aber auch auf Ebene der KGaA als Wertkorrekturbilanz zum Kapitalkonto des persönlich haftenden Gesellschafters in der Steuerbilanz der KGaA zu bilden (vgl. auch zuvor BFH, Urteil vom 7.9.2016 – I R 57/14, BFHE 255, 427). Dies macht einmal mehr die grundlegenden Abweichungen zwischen der materiellen Behandlung einer Mitunternehmerschaft und einer KGaA deutlich, die insoweit auf die verfahrensrechtliche Bewertung der Streitfrage durchschlagen. Denn auch insoweit gibt es schlicht kein zwingendes Erfordernis einer gesonderten und einheitlichen Feststellung bei der KGaA. Anders verhält es sich dagegen bei einer Mitunternehmerschaft, und zwar auch im Hinblick auf Gewinne im Sonderbereich mit Wirkung für die Gewerbesteuer: Sondervergütungen bewirken bei einer Mitunternehmerschaft zunächst eine Gewinnminderung, die aber mit steuerlicher Wirkung über § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG wieder neutralisiert wird. Dies schlägt in Höhe der gesondert und einheitlich festgestellten Ergebnisse aus Sonder- und Ergänzungsbereichen auf die Gewerbesteuerpflicht der Personengesellschaft durch. Bei einer KGaA erfolgt die Korrektur dagegen über § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG und gewerbesteuerlich dann explizit über § 8 Nr. 4 GewStG (vgl. zu Sondervergütungen bei der KGaA Drüen/van Heek, DB 2012, 2184; kritisch dazu Hageböke, DB 2012, 2709).

Die Klägerseite verweist zu dem zuvor genannten Urteil des BFH auf die Entscheidung des 278 BVerfG vom 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11 (vgl. ausführlich Hageböke, DK 2018, 136). Diese Entscheidung steht indes nicht im Widerspruch zum BFH-Urteil, sondern befasst sich mit gänzlich anderen Fragen, die die BFH-Entscheidung allenfalls mittelbar berühren (Vereinbarkeit des § 7 S. 2 GewStG mit Art. 3 GG im Hinblick auf Gewinne aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen). Zur Frage der steuerlichen Behandlung einer KGaA verhält sich die Entscheidung des BVerfG, wie die Beigeladene zu 1. zu Recht betont, nicht.

Soweit in diesem Zusammenhang noch eine analoge Anwendung von § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 279 lit. a AO befürwortet wird (vgl. Intemann/Paul/Rätke/Stapperfend/Witt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 Rn. 74), verkennt dieser Lösungsvorschlag, dass es an einer planwidrigen Regelungslücke fehlt. Eine für eine Analogie erforderliche, erkennbar planwidrige Regelungslücke liegt nur vor, wenn das Gesetz, gemessen an seiner eigenen Absicht und der ihm immanenten Teleologie, unvollständig und somit ergänzungsbedürftig ist und seine Ergänzung nicht einer gesetzlich gewollten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widerspricht (BFH, Urteil vom 17.11.2020 – VIII R 20/18, BFHE 271, 233, BStBl II 2021, 378). Im Hinblick auf die steuerrechtliche Differenzierungen des historischen Gesetzgebers zwischen einer Mitunternehmerschaft einerseits und einer KGaA andererseits in den zahlreichen bereits oben angeführten materiellen Regelungen und die vom Gesetzgeber bewusst normierte Steuersubjektivität der KGaA, kann nicht davon ausgegangen werden, dass in verfahrensrechtlicher Hinsicht planwidrig eine Regelungslücke vorliegt.

Jedenfalls in einem Fall wie dem vorliegenden, in dem es an einer Vermögenseinlage gänzlich fehlt, ist eine gesonderte und einheitliche Feststellung von vornherein ausgeschlossen (vgl. in diesem Sinne auch Mahlow, DB 2003, 1540). Denn die Komplementäre erhalten in diesem Fall keinen „Gewinnanteil“, sondern eine (Tätigkeits-) Vergütung. Eine solche Vergütung, die sich auf jeden einzelnen Komplementär bezieht, kann jedoch nicht als gemeinsame Einkünfteerzielung gewertet werden, wie sie § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a AO voraussetzt. Die individualvertraglichen Tätigkeitsvereinbarungen mit den persönlich haftenden Gesellschaftern begründen keine gemeinsame Einkunftsquelle. Die gemeinsame Einkunftsquelle nach § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a) AO setzt die Einkünfteerzielung durch den gemeinsamen Einsatz von Kapital oder Arbeit voraus und resultiert in einer anteiligen Zurechnung von Einkünften entsprechend der Beteiligung. Ohne eine Vermögenseinlage und einen entsprechenden (Kapital-)Anteil der persönlich haftenden Gesellschafter fehlt es grundlegend an einem tatsächlichen Anknüpfungspunkt für eine gemeinsame Einkunftsquelle. Mehr noch als bei einer vermögensmäßigen Beteiligung der persönlich haftenden Gesellschafter wird bei der bloßen Erzielung von Tätigkeitsvergütungen die Trennung der Einkunftsquellen offensichtlich.

Dieser Sichtweise widerspricht auch nicht die verfahrensrechtliche Behandlung einer (Ein- 281
Mann-)GmbH & Co. KG. Selbst wenn die Komplementär-GmbH nicht am Vermögen beteiligt ist, wird hier eine gesonderte und einheitliche Feststellung durchgeführt. Dies ergibt sich aber daraus, dass in diesem Fall anerkanntermaßen zwei Mitunternehmer gegeben sind und zumindest einem ein Gewinnanteil i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG zuzurechnen ist (vgl. BFH-Urteil vom 3.2.2010 – IV R 26/07, BFHE 228, 365, BStBl II 2010, 751; in diesem Sinne ebenso FG Köln, Urteil vom 20.3.2019 – 4 K 3252/13; außerdem BFH-Urteil vom 10.10.2012 – VIII R 42/10, BFHE 238, 444, BStBl II 2013, 79). Soweit die Kläger zu 1.-3. die zuvor genannte Entscheidung des 4. Senats in ihrem Sinne anführen, sei darauf hingewiesen, dass dort nur auf die wohl herrschende Lehrmeinung zur Frage eines Feststellungsverfahrens bei einer KGaA verwiesen wird, ohne dass sich das FG dezidiert mit den Besonderheiten einer KGaA auseinandersetzen musste. Unter Zugrundlegung der gesetzlichen Vorgaben sieht das Gericht nach alledem jedenfalls in einem Fall wie dem vorliegenden, in dem es an einer Vermögensbeteiligung an der KGaA fehlt, keine Verpflichtung zur Durchführung einer gesonderten und einheitlichen Feststellung.

II. Die Kostenregelung ergibt sich aus § 135 Abs. 1, Abs. 3 FGO und § 139 Abs. 4 FGO. Die 282
Kosten der Beigeladenen zu 1. sind nach § 139 Abs. 4 FGO erstattungsfähig, da sie das Verfahren durch umfangreichen Vortrag in der Sache entscheidend gefördert hat (vgl. BFH, Urteil vom 15.6.1999 – VII R 66/98, BFHE 188, 513, BStBl II 1999, 623). Es entspricht in der Regel der Billigkeit, die Kostenerstattung zuzubilligen, wenn der Beigeladenen Kosten entstanden sind und sie Sachanträge gestellt hat, weil sie dann auch das Risiko getragen hat, zu unterliegen und mit Kosten belastet zu werden (vgl. FG Köln, Urteil vom 26.4.2018 – 1 K 1896/17; Stapperfend in Gräber, FGO, 8. Auflage, § 139 Rz. 157 f.). Dementsprechend sind die Kosten der übrigen Beigeladenen, die sich am Verfahren nicht beteiligt und keine Anträge gestellt haben, nicht erstattungsfähig.

III. Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). 283
Die Frage der Durchführung eines Feststellungsverfahrens ist wie dargestellt sehr umstritten und bisher höchstrichterlich nicht beantwortet worden.
