

Urteil vom 01. Juni 2022, I R 44/18

Transparente Besteuerung einer KGaA nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG

ECLI:DE:BFH:2022:U.010622.IR44.18.0

BFH I. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 3, EStG § 3 Nr 40 S 1 Buchst d, KStG § 9 Abs 1 Nr 1, DBA CHE 1971 Art 24 Abs 1 Nr 1 Buchst b, DBA LUX 1958 Art 20 Abs 2 S 3, EStG § 3c Abs 2, KStG § 1 Abs 1 Nr 1, KStG § 1 Abs 2, KStG § 8b Abs 1, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , KStG VZ 2005 , KStG VZ 2006 , KStG VZ 2007 , KStG VZ 2008

vorgehend FG München, 25. Oktober 2018, Az: 13 K 1241/17

Leitsätze

1. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG ist nicht in der Weise auszulegen, dass die Erzielung betrieblicher Kapitaleinkünfte für einen persönlich haftenden Gesellschafter (phG) im Rahmen seiner Beteiligung an der KGaA ausgeschlossen ist.
2. Die Schachtelprivilegien des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b DBA-Schweiz 1971/2002 und des Art. 20 Abs. 2 Satz 3 DBA-Luxemburg 1958/1973 sind auf den phG anzuwenden (Fortführung des Senatsurteils vom 19.05.2010 - I R 62/09, BFHE 230, 18).
3. Die Einkünftebestandteile des phG, die auf der Vereinnahmung von Dividenden beruhen, die bei der KGaA nach § 8b KStG von der Besteuerung befreit sind, sind nach dem für die Streitjahre geltenden Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG) teilweise steuerfrei zu belassen.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 25.10.2018 - 13 K 1241/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden. Der Kläger war in den Jahren 2004 bis 2008 (Streitjahre) persönlich haftender Gesellschafter (phG) einer KGaA, deren Rechtsnachfolgerin die Beigeladene ist. Gemäß Vertrag vom 01.01.1999 erhielt er für diese Tätigkeit eine feste Vergütung sowie --nach bestimmten Maßgaben-- eine Beteiligung von 4 % am Gewinn der KGaA ("Gewinnvoraus").
- 2 Die Kläger vertraten die Auffassung, die Einkünfte seien teils als nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (EStG) steuerpflichtig, teils --bezogen auf Einkünfte aus Tochtergesellschaften der KGaA-- als nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG teilweise steuerpflichtig bzw. nach den Schachtelprivilegien des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11.08.1971 (BGBl II 1972, 1022, BStBl I 1972, 519) i.d.F. des Revisionsprotokolls vom 12.03.2002 (BGBl II 2003, 68, BStBl I 2003, 166) --DBA-Schweiz 1971/2002-- bzw. des Art. 20 Abs. 2 Satz 3 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuer und der Grundsteuern vom

23.08.1958 (BGBl II 1959, 1270, BStBl I 1959, 1023) i.d.F. des Ergänzungsprotokolls vom 15.06.1973 (BGBl II 1978, 111, BStBl I 1978, 73) --DBA-Luxemburg 1958/1973-- steuerfrei und dem Progressionsvorbehalt unterfallend zu behandeln. Über die Höhe der jeweiligen Beträge besteht kein Streit.

- 3** Die Ermittlung und Besteuerung der Dividenden aus den ausländischen Tochtergesellschaften erfolgte durch die KGaA in der Weise, dass die Gewinnanteile der Komplementäre nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (KStG) abgespalten wurden und für die KGaA auf den verbleibenden Teil die Steuerfreistellung in Anspruch genommen wurde. Die Zuweisung des Gewinnanteils an die pHG aus der Ausschüttung dieser Dividenden erfolgte nach der Maßgabe, diese seien ebenfalls steuerbefreit. Entsprechendes galt für sonstige Dividenden, wobei den pHG diese als dem Halbeinkünfteverfahren unterliegend zugeordnet wurden.
- 4** Dieser Verfahrensweise wurde durch das Betriebsfinanzamt der KGaA im Rahmen von Außenprüfungen für die Streitjahre zugestimmt. Die Wohnsitzfinanzämter der pHG folgten dem nur teilweise.
- 5** Das für die Besteuerung der KGaA zuständige Finanzamt hat mit Bescheid vom 20.02.2017 die Vornahme einer gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der Gesellschaft und ihrer pHG abgelehnt. Der negative Feststellungsbescheid wurde bestandskräftig.
- 6** Mit ihrer Klage begehrt der Kläger den Ansatz der Einkünfte des Klägers aus seiner Gewinnbeteiligung als pHG der KGaA unter Berücksichtigung der Steuerfreistellungen für die "durchgeleiteten" Dividenden gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG und der genannten Schachtelprivilegien. Das Finanzgericht (FG) München hat ihr mit Urteil vom 25.10.2018 - 13 K 1241/17 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2019, 267) stattgegeben.
- 7** Dagegen wehrt sich der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) mit seiner Revision, die er auf die Verletzung von Bundesrecht stützt.
- 8** Das FA beantragt, das Urteil des FG München vom 25.10.2018 - 13 K 1241/17 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9** Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.
- 10** Der Senat hat auf den Antrag des FA in der mündlichen Verhandlung einen Beistand i.S. des § 62 Abs. 7 Satz 1 und 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zugelassen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 und 4 FGO). Das FG hat im Ergebnis zutreffend dahin erkannt, dass die Einkünfte des Klägers aus seiner Gewinnbeteiligung als pHG der KGaA unter Berücksichtigung der Steuerfreistellungen der genannten Schachtelprivilegien und des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG zu besteuern sind.
- 12** 1. Der Senat ist nicht daran gehindert, über die aufgeworfenen Rechtsfragen im hiesigen Verfahren zu entscheiden. Dem bestandskräftig gewordenen negativen Gewinnfeststellungsbescheid vom 20.02.2017 liegt, wie sich aus dem einleitenden Verfügungssatz ergibt, die Rechtsauffassung zugrunde, dass die Einkünfte des Klägers als pHG einer KGaA nicht einheitlich und gesondert festzustellen sind. Diese Auffassung ist zwar umstritten (vgl. die Nachweise bei Märtens in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 9 Rz 15b; Brandis/Heuermann/Brandl, § 9 KStG Rz 30 f.; Krämer in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 9 KStG Rz 52; Brandis in Tipke/Kruse, § 180 AO Rz 17). Der Senat muss dazu indessen nicht Stellung nehmen, weil er an die ergangene bestandskräftige negative Feststellung gebunden ist (§ 182 Abs. 1 der Abgabenordnung), auch wenn darin die Rechtslage unrichtig beurteilt worden sein sollte (s. allgemein Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21.06.1989 - X R 14/88, BFHE 157, 382, BStBl II 1989, 881 unter Verweis auf den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 14.04.1987 - GrS 2/85, BFHE 149, 493, BStBl II 1987, 637).
- 13** 2. Der Senat teilt im Ergebnis die Einschätzung des FG, dass § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG nicht in der Weise auszulegen ist, dass eine Erzielung betrieblicher Kapitaleinkünfte für einen pHG im Rahmen seiner Beteiligung an der KGaA ausgeschlossen ist. Dies lässt sich indessen nicht mit einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise begründen

(zutreffend Gieshoidt, Finanz-Rundschau --FR-- 2019, 543, 546 ff.; a.A. Dalichau, EFG 2019, 270, 271), sondern folgt bereits aus der Systematik der gesetzlichen Regelungen.

- 14** a) Korrespondierend zu § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG bestimmt § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG für die Ebene des pHG, dass die Gewinnanteile des pHG einer KGaA, "soweit sie nicht auf Anteile am Grundkapital entfallen" (sog. Sondereinlagen i.S. von § 281 Abs. 2 des Aktiengesetzes), und "die Vergütungen, die der persönlich haftende Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft (...) bezogen hat", grundsätzlich betrags- und inhaltsgleich zu den "Einkünften aus Gewerbebetrieb" nach § 15 EStG gehören. § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG und § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG bilden damit eine systematische Regelungseinheit und wirken in der Weise zusammen, dass sie für den pHG einer KGaA die Doppelbelastung mit Körperschaftsteuer und Einkommensteuer beseitigen und auf die (einfache) Belastung mit Einkommensteuer reduzieren (BFH-Urteil in BFHE 157, 382, BStBl II 1989, 881).
- 15** b) Nach den Rechtsgrundsätzen des BFH-Urteils in BFHE 157, 382, BStBl II 1989, 881 wird die Einkommensbesteuerung des pHG, soweit dieser nicht auch Kommanditaktionär ist, "an der Wurzel" von der Körperschaftsbesteuerung der KGaA abgespalten. Die pHG einer KGaA werden zwar --anders als etwa der Komplementär einer KG-- im Gesetz nicht als Mitunternehmer bezeichnet. Jedoch stellen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG die Gewinnanteile der pHG einer KGaA --ebenso wie die Gewinnanteile eines Mitunternehmers-- Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar. Gleiches gilt --insoweit nahezu wortgleich zu § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG-- für Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat. Vor diesem Hintergrund sind die pHG einer KGaA "wie Mitunternehmer" zu behandeln (Senatsurteile vom 04.05.1965 - I 186/64 U, BFHE 82, 471, BStBl III 1965, 418; vom 08.02.1984 - I R 11/80, BFHE 140, 465, BStBl II 1984, 381; vom 23.10.1985 - I R 235/81, BFHE 145, 76, BStBl II 1986, 72; vom 15.03.2017 - I R 41/16, BFHE 258, 246). Im Wesentlichen ist damit von einer Gleichstellung des pHG mit einem Mitunternehmer auszugehen, soweit dem nicht besondere gesetzgeberische Grundentscheidungen entgegenstehen (Senatsurteil vom 07.09.2016 - I R 57/14, BFHE 255, 427).
- 16** c) Nach den Grundsätzen im BFH-Urteil in BFHE 157, 382, BStBl II 1989, 881, denen der Senat folgt, stehen § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 EStG in einem engen systematischen Zusammenhang. Beide Vorschriften folgen nicht nur aufeinander, sondern gleichen einander auch im Aufbau und weitgehend im Wortlaut; sie qualifizieren Gesellschaftereinkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Auch die Veräußerung des Anteils eines Gesellschafter-Mitunternehmers an einer Personengesellschaft wird so behandelt wie die Veräußerung des Anteils eines pHG an seiner KGaA (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 EStG). Dies lässt den Schluss zu, dass die Rechtsfolgen der Einkommensbesteuerung des pHG einer KGaA nicht nur bei der Anteilsveräußerung, sondern auch im Übrigen mit denjenigen der Einkommensbesteuerung der Mitunternehmer übereinstimmen sollen (vgl. z.B. Hageböke in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 9 Rz 13).
- 17** d) Einkunftsquelle für die Einkünftezurechnung der Gewinnanteile zum pHG nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG ist der Gewerbebetrieb der KGaA und nicht ein Anteil an dieser Gesellschaft (BFH-Urteil in BFHE 157, 382, BStBl II 1989, 881). Dies ergibt sich aus § 15 EStG, wonach die Quelle gewerblicher Einkünfte des pHG ausweislich des Einleitungssatzes nur ein "Gewerbebetrieb" sein kann. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG nennt als Einkunftsquelle "Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen", was mit dem in § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG umschriebenen "Gewerbebetrieb" gleichzusetzen ist (Hageböke in Rödder/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 9 Rz 15, m.w.N.). Der pHG einer KGaA ist daher gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG in jeder Beziehung als Gewerbetreibender zu behandeln. Der von ihm im Rahmen der KGaA erzielte anteilige Gewinn ist ihm einkommensteuerrechtlich unmittelbar zuzurechnen (BFH-Urteil in BFHE 157, 382, BStBl II 1989, 881). Er unterhält in seiner Eigenschaft als Komplementär der KGaA keinen (weiteren) eigenen Gewerbebetrieb neben dem Gewerbebetrieb der KGaA.
- 18** e) Es kann offen bleiben, ob der pHG "Unternehmer" des Betriebs der KGaA ist, weil es auf diese Frage für die steuerrechtliche Zurechnung originärer gewerblicher Einkünfte zum pHG nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG nicht ankommt. Im Steuerrecht gibt es --wie beispielsweise in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG und in § 15 Abs. 1 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen-- Regelungen, in denen eine Zurechnung eines fremden Gewinns und mithin eine Beteiligung an einer fremden Einkunftsquelle vorliegt. Die Zurechnung der Gewinnanteile zum pHG als originäre gewerbliche Einkünfte erfolgt insoweit über § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG.
- 19** f) Insoweit besteht weder ein Widerspruch zu § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG noch zu § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG: Entscheidend ist, dass die Einkünfte an den pHG im Sinne einer Zurechnung "weitergeleitet" werden. Dies geschieht "technisch" durch den nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG außerbilanziell abzuziehenden Gewinnanteil des pHG, damit durch Abzug des "Teils des Gewinns" der KGaA, der an den pHG "verteilt" wird (z.B. Hageböke in Rödder/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 9

Rz 18). Die KGaA unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 KStG mit ihren gesamten Einkünften der Körperschaftsteuer, die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage ist aber um die nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG außerbilanziell abzuziehenden Gewinnanteile des pHG gemindert. Die Besteuerung der KGaA als juristische Person und Körperschaftsteuersubjekt erfolgt daher in vollem Umfang und nicht nur hinsichtlich des die Kommanditaktionäre betreffenden Grundkapitalbereichs nach körperschaftsteuerrechtlichen Grundsätzen. Der Abzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG erfolgt außerbilanziell auf der zweiten Gewinnermittlungsstufe, so dass die Norm den KGaA-Gewinn in einen der Körperschaftsteuer unterliegenden Teil sowie einen der Einkommensteuer unterliegenden Teil "aufspaltet". Während die Besteuerung der KGaA als juristische Person durch das für Kapitalgesellschaften geltende Trennungsprinzip gekennzeichnet ist, gilt für die Besteuerung des pHG das für die Besteuerung von Mitunternehmensformen maßgebliche Transparenzprinzip (z.B. Hageböke in Rödder/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 9 Rz 19).

- 20** g) Der Senat teilt nicht die in der Literatur (vgl. dazu z.B. die Darstellungen bei Drüen in Herrmann/Heuer/Raupach, § 9 KStG Rz 23 ff.; Krämer in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 9 KStG Rz 42d; Krebbers-van Heek in Mössner/Oellerich/Valta, Körperschaftsteuergesetz, 5. Aufl., § 9 Rz 70 ff.; Ellerbeck in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., § 9 Rz 49 f.; alle m.w.N.) geäußerte Kritik an der im BFH-Urteil in BFHE 157, 382, BStBl II 1989, 881 entwickelten "Wurzeltheorie".
- 21** aa) Soweit vertreten wird (sog. intransparente Betrachtung), bei § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG handele es sich bezüglich aller dort genannten Einkunftsvarianten um eine reine "(Um-)Qualifikationsnorm" und nicht (auch) um eine Zurechnungsnorm (vgl. etwa Ebling in Hörmann/Jüptner/Kobor/Zugmaier [Hrsg.], Brennpunkte des Steuerrechts, Festschrift für Wolfgang Jakob, 2001, S. 69; Kessler in Carlé/Stahl/Strahl [Hrsg.], Gestaltung und Abwehr im Steuerrecht, 2005, S. 319; Rohrer/Orth, Betriebs-Berater --BB-- 2007, 2266, 2267), ist der BFH dem im Sinne einer transparenten Betrachtung nicht gefolgt (BFH-Urteil in BFHE 157, 382, BStBl II 1989, 881; Senatsurteil vom 19.05.2010 - I R 62/09, BFHE 230, 18; zustimmend etwa Kusterer, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2008, 484, 485; Witt in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 EStG Rz 901; Märtens in Gosch, a.a.O., § 9 Rz 14; Drüen in Herrmann/Heuer/Raupach, § 9 KStG Rz 25 und auch in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 9 KStG Rz 15; Hageböke in Rödder/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 9 Rz 35; Krumm in Kirchhof/Seer, EStG, 21. Aufl., § 15 Rz 404 ff.; alle m.w.N.). Dieser Befund auf der Grundlage des Gesetzeswortlauts wird auch durch das systematische Verhältnis von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 EStG bestätigt: § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist nicht nur als reine (Um-)Qualifikationsnorm, sondern zugleich als Zurechnungsnorm zu interpretieren (Senatsurteil in BFHE 230, 18). Gleiches gilt für § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG (vgl. Brandis/Heuermann/Brandl, § 9 KStG Rz 37). Auch ein behaupteter "dogmatischer Vorrang der Besteuerung der KGaA" ist dem Gesetz nicht zu entnehmen (Hageböke in Rödder/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 9 Rz 35). Das Bild einer Abspaltung "an der Wurzel" verdeutlicht vielmehr, dass von Beginn an, d.h. direkt nach Übernahme der handelsbilanziellen Gewinnanteile der pHG als Grundlage ihrer steuerlichen Einkommensermittlung, zwischen der kapitalistischen Sphäre der Kommanditaktionäre/KGaA und der transparenten Sphäre der pHG zu unterscheiden ist. Nur auf diese Weise lässt sich die Intention des Gesetzgebers, die hybride gesellschaftsrechtliche Struktur der KGaA auch steuerlich nachzuvollziehen, widerspruchsfrei umsetzen (Witt in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 EStG Rz 901).
- 22** bb) Darüber hinaus kann man diese Trennung zwischen der einkommensteuerlichen (transparenten) Einkommensermittlung bei den pHG und der körperschaftsteuerlichen Einkommensermittlung bei der KGaA --wie bereits gezeigt-- aus dem systematischen Zusammenhang von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und Nr. 2 EStG herleiten, auch wenn die technische Umsetzung auf Ebene der KGaA nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG (lediglich) durch einen Betriebsausgabenabzug erfolgt und die KGaA nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG ein eigenständiges Körperschaftsteuersubjekt darstellt. Denn im Rahmen der systematischen Auslegung sind auch die Vorschriften über die Veräußerung des vom pHG einer KGaA gehaltenen Komplementäranteils einzubeziehen. Hier wird zum einen --ebenso wie bei einem Mitunternehmer-- zur Berechnung des Veräußerungsgewinns auf den Anteil am Betriebsvermögen abgestellt (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 EStG). Zum anderen regelt § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b EStG ausdrücklich die nur mit dem Transparenzprinzip zu vereinbarende Anwendung des Halb-/Teileinkünfteverfahrens, soweit der veräußernde pHG eine natürliche Person ist und die KGaA Anteile an einer Kapitalgesellschaft hält. In der Zusammenschau ergibt sich daher auch nach geltendem Recht eine ausreichende gesetzliche Grundlage für die transparente Besteuerung der pHG einer KGaA (z.B. Witt, a.a.O.; a.A. Krämer in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 9 KStG Rz 42e).
- 23** cc) Soweit im Sinne einer "modifizierten intransparenten Betrachtungsweise" vertreten wird, der "Anteil am Gewinn" des pHG werde nach Maßgabe des nach Körperschaftsteuerrecht ermittelten Gewinns der KGaA (unter Anwendung von § 8b KStG etc.) bemessen, d.h. § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG gliedere nur den zuvor nach Körperschaftsteuerrecht

ermittelten Gewinnanteil des pHG aus und rechne diesen Gewinnanteil dem pHG in gleicher Höhe "netto" (nach Anwendung von § 8b KStG) steuerlich zu (so Wassermeyer in Binnewies/Spatscheck [Hrsg.], Festschrift für Michael Streck, 2011, S. 268; derselbe, Die Unternehmensbesteuerung 2011, 47 ff.), ist dies mit der gesetzlichen Konzeption des Halb-/Teileinkünfteverfahrens nicht vereinbar (zutreffend Drüen/van Heek, DStR 2012, 541, 546; Hageböke in Rödder/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 9 Rz 37). Systemleitender Gedanke des Halbeinkünfteverfahrens ist insoweit, die Gewinne einer Kapitalgesellschaft jeweils zur Hälfte auf der Ebene der sie erwirtschaftenden körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaft und zur Hälfte auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Gesellschafters zu erfassen. Die genannte Konzeption wäre insoweit auch nur auf laufende Beteiligungserträge (Dividenden, verdeckte Gewinnausschüttungen) der KGaA anwendbar, nicht hingegen auf eine Veräußerung des Komplementäranteils an der KGaA durch den pHG, die nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b i.V.m. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, Abs. 2 Satz 1 EStG dem Halbeinkünfteverfahren unterliegt, soweit der Veräußerungsgewinn auf Kapitalgesellschaftsbeteiligungen entfällt. Der Gesetzgeber wollte indessen bei Einführung des Halbeinkünfteverfahrens laufende Beteiligungseinkünfte und Veräußerungsgewinne bei Veräußerung des Mitunternehmer- bzw. Komplementäranteils nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 EStG, geregelt in § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b EStG, einheitlich dem Halb-/Teileinkünfteverfahren unterwerfen, was auch dem Gebot der Folgerichtigkeit entspricht (Hageböke in Rödder/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 9 Rz 40).

- 24** dd) Zwar beziehen sich die "Gewinnanteile" im Wortlaut des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG auf die steuerlichen Gewinnanteile (so Wassermeyer in Binnewies/Spatscheck [Hrsg.], a.a.O., S. 259, 264). Darüber hinaus findet auch im Rahmen der zweistufigen Gewinnermittlung von Mitunternehmerschaften, deren Besteuerungsgrundsätze im Rahmen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG möglichst weitgehend Anwendung finden sollen (BFH-Urteil in BFHE 157, 382, BStBl II 1989, 881), auf der ersten Stufe eine Anknüpfung an die einheitliche Steuerbilanz der Gesellschaft statt. Dies bedeutet aber nicht, dass die "Wurzeltheorie" auf den nach körperschaftsteuerrechtlichen Grundsätzen ermittelten Gewinn der KGaA einwirkt. Vielmehr erfordert die hybride Struktur der KGaA, dass nach Abspaltung des handelsbilanziellen Gewinnanteils jeweils getrennte steuerliche Einkommensermittlungen für den transparenten Bereich der pHG und den körperschaftsteuerlichen Bereich der KGaA vorgenommen werden (s. insbesondere Witt in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 EStG Rz 905, m.w.N.). § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG hat damit im Ergebnis Vorrang vor sämtlichen anderen körperschaftsteuerrechtlichen Einkommensermittlungsvorschriften. Im Übrigen sind steuerrechtliche Gewinnermittlungsvorschriften, die nicht spezifisch an die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft (oder an die einzelnen Gesellschafter) anknüpfen, im transparenten und im körperschaftsteuerlichen Bereich einheitlich anzuwenden (Witt, a.a.O.).
- 25** h) Dass der Gesetzgeber in seinen Strukturüberlegungen zur KGaA voraussichtlich nicht von einer intransparenten Betrachtungsweise ausgeht, zeigt sich auch an dem seit dem Veranlagungszeitraum 2012 geltenden § 50d Abs. 11 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung des Gemeindefinanzreformgesetzes und von steuerlichen Vorschriften vom 08.05.2012 (BGBl I 2012, 1030). Nach dessen Satz 1 wird für den Fall, dass Dividenden bei einem unbeschränkt steuerpflichtigen Zahlungsempfänger nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind, die Freistellung ungeachtet des Abkommens nur insoweit gewährt, als die Dividenden nach deutschem Steuerrecht nicht einer anderen Person zuzurechnen sind. Allerdings werden sie nach dessen Satz 2 für diesen Fall bei dieser Person freigestellt, wenn sie bei ihr als Zahlungsempfänger nach Maßgabe des Abkommens freigestellt würden. Das Gesetz zeigt damit, dass die entsprechenden Dividendeneinkünfte aus dem Gewinnanteil des pHG herausgelöst und --insoweit transparent-- nach Maßgabe der Verhältnisse des pHG besteuert werden sollen.
- 26** 3. Dem FG ist darin zuzustimmen, dass die Schachtelprivilegien des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b DBA-Schweiz 1971/2002 und des Art. 20 Abs. 2 Satz 3 DBA-Luxemburg 1958/1973 unmittelbar auf den pHG anzuwenden sind.
- 27** a) Der Senat hat mit dem Urteil in BFHE 230, 18 entschieden, dass für Dividenden, die eine in Frankreich ansässige Kapitalgesellschaft an eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige KGaA zahlt, das Schachtelprivileg des Art. 20 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 i.V.m. Buchst. b Doppelbuchst. aa Satz 1 DBA-Frankreich a.F. auch dann in voller Höhe zu gewähren ist, wenn persönlich haftende Gesellschafterin der KGaA eine Personengesellschaft ist. Danach setzt sich Art. 20 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa Satz 1 DBA-Frankreich a.F. über die materielle Zurechnung abkommensspezifisch hinweg und begünstigt sämtliche Dividenden-Zahlungen an die KGaA, und zwar auch dann, wenn die zu gewährende Freistellung aufgrund der innerstaatlichen Zurechnung --wie im entschiedenen Fall der Komplementärin in der Rechtsform einer Personengesellschaft-- (auch) einer Person zugutekommt, der die Freistellung "an sich" nicht zusteht; die (Teil-)Transparenz der "hybriden" KGaA wirkt sich nicht aus (vgl. auch Märtens in Gosch, a.a.O., § 9 Rz 15c; Gieshoidt, FR 2019, 543, 544 f.). Der Senat hat insoweit abkommensspezifisch darauf abgestellt, dass es im DBA auf die "Zahlung" der Dividende an eine "Kapitalgesellschaft" ankommt. Damit

sind DBA-Schachteldividenden, soweit sie anteilig auf einen pHG als natürliche Person entfallen, im Ergebnis bei diesem steuerfrei (vgl. z.B. Hageböke in Rödder/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 9 Rz 84; Witt in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 EStG Rz 905). Das DBA-Schachtelprivileg "schlägt" im Ergebnis "auf den pHG durch" bzw. kommt (auch) einer Person zugute, der die Freistellung bei "Direktbezug" nicht zustehen würde. Der Gesetzgeber hat dieses Ergebnis erst durch Einfügung von § 50d Abs. 11 EStG durch das Gesetz zur Änderung des Gemeindefinanzreformgesetzes und von steuerlichen Vorschriften vom 08.05.2012 (BGBl I 2012, 1030) --einem ab dem Veranlagungszeitraum 2012 relevanten "Nichtanwendungsgesetz"-- reagiert.

- 28** b) Die im Streitfall einschlägigen Schachtelprivilegien stellen --insoweit vergleichbar-- auf die Dividendenausschüttung bzw. -zahlung ab, die an eine "Kapitalgesellschaft" (Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b DBA-Schweiz 1971/2002 bzw. Art. 20 Abs. 2 Satz 3 DBA-Luxemburg 1958/1973) geleistet/gezahlt wird (vgl. insoweit bereits zum DBA-Luxemburg 1958/1973 Senatsurteil vom 15.03.2021 - I R 1/18, BB 2021, 2337; s.a. Krämer in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 9 KStG Rz 48). Es kommt also mit dem FG allein auf die KGaA an, die ungeachtet ihrer auch mitunternehmerisch ausgestalteten Beteiligungsstruktur entsprechend § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG als Kapitalgesellschaft gilt. Auf dieser Grundlage bleiben die Erträge aus der Schachtelbeteiligung insgesamt und in der Folge auch beim Kläger steuerbefreit, wobei nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG der Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen ist. Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b DBA-Schweiz 1971/2002 nimmt zwar Dividenden einer in der Schweiz ansässigen Kapitalgesellschaft an eine deutsche Gesellschaft nur dann von der deutschen Bemessungsgrundlage aus, wenn nach deutschem Steuerrecht auf eine davon zu erhebende deutsche Körperschaftsteuer auch eine vom Gewinn der ausschüttenden Gesellschaft erhobene schweizerische Steuer angerechnet werden könnte. Allerdings erfolgt die Zurechnung der Dividenden nach deutschem Steuerrecht gerade an eine natürliche Person, so dass im Streitfall schon dem Grunde nach kein Anwendungsfall für die genannte fiktive Prüfung vorliegen kann.
- 29** 4. Das FG ist schließlich zutreffend davon ausgegangen, dass die Einkünftebestandteile des pHG, die auf der Vereinnahmung von Dividenden beruhen, die bei der KGaA nach § 8b KStG von der Besteuerung befreit sind, nach dem für die Streitjahre geltenden Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG) teilweise steuerfrei zu belassen waren.
- 30** Auf der Ebene des pHG ist die Anwendung des Halb-/Teileinkünfteverfahrens in Bezug auf über den Gewinnanteil anteilig zugerechnete laufende Beteiligungseinkünfte, die von der KGaA erzielt werden, bislang nicht abschließend geklärt (vgl. Drüen in Frotscher/Drüen, a.a.O., § 9 KStG Rz 17; Hageböke in Rödder/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 9 Rz 89, m.w.N.); die Verwaltungspraxis ist auch nicht einheitlich (s. z.B. Krämer in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 9 KStG Rz 42c). Allerdings sieht § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b EStG für diesen sachlichen Anwendungsbereich explizit die Anwendung des Halb-/Teileinkünfteverfahrens beim pHG vor. Danach ist bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns i.S. von § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 EStG das Halb-/Teileinkünfteverfahren anzuwenden, soweit der Veräußerungsgewinn des pHG anteilig auf von der KGaA gehaltene Kapitalgesellschaftsbeteiligungen entfällt und pHG (unmittelbar oder mittelbar) eine natürliche Person ist. Ist der pHG eine von § 8b KStG begünstigte Körperschaft, ist § 8b KStG anzuwenden. Das Gesetz geht dabei typisierend von der Vorstellung aus, beim Veräußerungsgewinn handele es sich um komprimierte (laufende) Gewinne (Hageböke in Rödder/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 9 Rz 90 unter Verweis auf Senatsurteil vom 22.12.2010 - I R 58/10, BFHE 232, 185, BStBl II 2015, 668). Die konsequente Gleichbehandlung von laufenden Bezügen und Veräußerungsgewinnen auch beim pHG einer KGaA folgt insoweit aus dem verfassungsrechtlichen Gebot der Folgerichtigkeit. Es ist nicht erkennbar, dass der Gesetzgeber den pHG nur in § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b EStG hat einbeziehen wollen, nicht aber in die Besteuerung laufender Bezüge und Veräußerungsgewinne nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG (Hageböke, a.a.O.; Drüen in Frotscher/Drüen, a.a.O., § 9 KStG Rz 17; Witt in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 EStG Rz 905; Bott in Bott/Walter, KStG, § 9 Rz 16; Ellerbeck in Schnitger/Fehrenbacher, a.a.O., § 9 Rz 51; Märtens in Gosch, a.a.O., § 9 Rz 15; Krumm in Kirchhof/Seer, a.a.O., § 15 Rz 405; a.A. Krämer in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 9 KStG Rz 49).
- 31** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO. Da die Beigeladene keine Schriftsätze eingereicht und auch keinen eigenen Antrag gestellt hat, entspricht es nicht der Billigkeit, ihre außergerichtlichen Kosten gemäß § 139 Abs. 4 FGO für erstattungsfähig zu erklären. Sie hat insoweit kein Kostenrisiko getragen (vgl. zu diesen Kriterien für die Billigkeitsentscheidung z.B. BFH-Urteil vom 05.06.2014 - IV R 43/11, BFHE 245, 240, BStBl II 2014, 695; Brandis in Tipke/Kruse, § 139 FGO Rz 172).