

Urteil vom 16. Oktober 2024, I R 24/22

Gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der KGaA und ihrer persönlich haftenden Gesellschafter

ECLI:DE:BFH:2024:U.161024.IR24.22.0

BFH I. Senat

EStG § 3 Nr 40, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 3, EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 3, EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 3, EStG § 35 Abs 2 S 1, EStG § 50d Abs 11, KStG § 8a, KStG § 9 Abs 1 S 1 Nr 1, KStG § 8b, AO § 171 Abs 10, AO § 175 Abs 1 Nr 1, AO § 179 Abs 1, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, AO § 181 Abs 5 S 2, AO § 182 Abs 1, FGO § 41 Abs 2, FGO § 60 Abs 3 S 1, FGO § 48, FGO § 96 Abs 1 S 3, FGO § 100 Abs 1 S 1, FGO § 101 S 1, FGO § 101 S 2, FGO § 126 Abs 2, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 1, FGO § 135 Abs 1, FGO § 135 Abs 3, FGO § 135 Abs 5, FGO § 136 Abs 1 S 1, FGO § 139 Abs 4, EStG VZ 2005, EStG VZ 2006, EStG VZ 2007, KStG VZ 2005, KStG VZ 2006, KStG VZ 2007

vorgehend FG Köln, 04. Mai 2022, Az: 12 K 1274/18

Leitsätze

1. Für eine KGaA und ihre persönlich haftenden Gesellschafter sind die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der KGaA sowie ihre Verteilung auf die KGaA (Anwendung des § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes) und auf ihre persönlich haftenden Gesellschafter (Anwendung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes) nach § 180 Abs. 1 (Satz 1) Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung gesondert und einheitlich festzustellen.
2. Ferner sind die mit diesen Einkünften im Zusammenhang stehenden anderen Besteuerungsgrundlagen für die KGaA und ihre persönlich haftenden Gesellschafter entsprechend den für Mitunternehmerschaften geltenden Grundsätzen gesondert und einheitlich festzustellen.

Tenor

Auf die Revision der Kläger werden das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 04.05.2022 - 12 K 1274/18 und die Einspruchsentscheidungen des Beklagten vom 07.06.2019 sowie die gegenüber den Klägern und den Beigeladenen ergangenen negativen Feststellungsbescheide des Beklagten für 2001 bis 2007 vom 03.05.2018 aufgehoben.

Der Beklagte wird verpflichtet, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Beigeladenen und der Kläger sowie mit ihnen im Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlagen der Beigeladenen und der Kläger für 2001 bis 2007 gesondert und einheitlich unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts festzustellen.

Im Übrigen wird die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben der Kläger zu 1. zu 1,6 %, die Kläger zu 2., 4. und 5. jeweils zu 1,9 %, der Kläger zu 3. zu 1,4 % und der Beklagte sowie die Beigeladene zu 1. gemeinsam zu 91,3 % zu tragen.

Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen zu 1. sind dieser von dem Kläger zu 1. zu 1,6 %, den Klägern zu 2., 4. und 5. jeweils zu 1,9 % und dem Kläger zu 3. zu 1,4 % zu erstatten und im Übrigen von ihr selbst zu tragen.

Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen zu 2. bis 4. sind nicht erstattungsfähig.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger zu 1. bis 5. (Kläger) waren --ohne Vermögenseinlage-- in den von ihnen jeweils mit

der Revision angegriffenen Zeiträumen (Jahre 2001 bis 2007 [Streitjahre]) persönlich haftende Gesellschafter der ... KGaA (KGaA), die inzwischen formwechselnd in die ... AG (Beigeladene zu 1.) umgewandelt wurde. Ihnen stand während ihrer Beteiligungszeit eine gewinnabhängige Vergütung zu. Diese wurde unmittelbar von ihrem Wohnsitz-Finanzamt im Rahmen ihrer Einkommensteuerveranlagung als gewerbliche Einkünfte berücksichtigt.

- 2 Die KGaA erzielte während der Beteiligungszeit der persönlich haftenden Gesellschafter unter anderem Beteiligungseinkünfte im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung (EStG).
- 3 Infolge eines Rechtsstreits eines Gesellschafters mit seinem Wohnsitz-Finanzamt über die Besteuerung der von der Beigeladenen zu 1. an ihn gezahlten Vergütung erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) gegenüber den Klägern am 03.05.2018 negative Feststellungsbescheide, nach denen für die Streitjahre wegen fehlender gemeinschaftlicher Einkünfte eine gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung nicht vorzunehmen sei. Die negativen Feststellungsbescheide enthielten den Hinweis nach § 181 Abs. 5 Satz 2 der Abgabenordnung in der für die Streitjahre geltenden Fassung (AO).
- 4 Gegen diese negativen Feststellungsbescheide hat der Kläger zu 1. betreffend die Jahre 2004 bis 2007 mit Zustimmung des FA Sprungklage erhoben. Die Kläger zu 2., 4. und 5. erhoben nach erfolglosem Vorverfahren Klage gegen die negativen Feststellungsbescheide für die Jahre 2001 bis 2007 und der Kläger zu 3. erhob Klage gegen die negativen Feststellungsbescheide für die Jahre 2004, 2006 und 2007.
- 5 Die Vorinstanz verband die Klagen zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung und lud die Beigeladene zu 1. für alle Streitjahre, den ehemaligen persönlich haftenden Gesellschafter X (Beigeladener zu 2.) für das Streitjahr 2001, den ehemaligen persönlich haftenden Gesellschafter Y (Beigeladener zu 3.) für die Streitjahre 2001 und 2002 sowie den ehemaligen persönlich haftenden Gesellschafter Z (Beigeladener zu 4.) für die Streitjahre 2001 bis 2003 "notwendig" bei. Die Klagen blieben erfolglos (Urteil des Finanzgerichts --FG-- Köln vom 04.05.2022 - 12 K 1274/18, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2023, 84). Dagegen wenden sich die Kläger mit der Revision.
- 6 Der Kläger zu 1. beantragt,

das angefochtene Urteil des FG Köln vom 04.05.2022 - 12 K 1274/18 aufzuheben sowie den Beklagten unter Aufhebung der Bescheide über die Ablehnung der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2004 bis 2007, jeweils vom 03.05.2018, zu verpflichten, mit Bezug auf die Beteiligung des Klägers zu 1. als persönlich haftenden Gesellschafter der damaligen ... KGaA betreffend die Feststellungszeiträume 2004 bis 2007 geänderte Bescheide über die (einheitliche und) gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1 (Satz 1) Nr. 2 Buchst. a AO (i.V.m. § 181 Abs. 5 AO) mit dem Inhalt zu erlassen, dass

a) die an die ... KGaA unmittelbar ausgeschütteten und dieser mittelbar über Organgesellschaften beziehungsweise nachgeschalteten Mitunternehmerschaften zugerechneten Dividenden, die keine Schachteldividenden sind (einschließlich fiktiver Dividenden nach § 8a des Körperschaftsteuergesetzes --KStG-- a.F.), sowie die Veräußerungsgewinne/-verluste aus der unmittelbaren und mittelbaren (durch Organgesellschaften beziehungsweise durch nachgeschaltete Mitunternehmerschaften) Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen, die beim Kläger zu 1. dem Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG unterliegen,

b) entsprechend dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 19.05.2010 - I R 62/09 (BFHE 230, 18, BFH/NV 2010, 1919) die an die ... KGaA unmittelbar gezahlten und dieser mittelbar über Organgesellschaften beziehungsweise nachgeschalteten Mitunternehmerschaften zugerechneten DBA-Schachteldividenden (einschließlich fiktiver Dividenden nach § 8a KStG a.F.) und

c) die an die ... KGaA unmittelbar ausgekehrten und dieser mittelbar über Organgesellschaften beziehungsweise nachgeschalteten Mitunternehmerschaften zugerechneten nicht steuerbaren Einlagenrückgewähre im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG, (einheitlich und) gesondert festzustellen sind, wie sie jeweils unter Anwendung des im jeweiligen Feststellungszeitraum geltenden "allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels" (dieser methodisch ermittelt als Prozentsatz für das jeweilige Feststellungsjahr, berechnet als rechnerisches Verhältnis des erhaltenen [individuellen] Gewinnanteils des Klägers zu 1. zum Gesamtgewinn der KGaA [vor Vergütungen der persönlich haftenden Gesellschafter]) rechnerisch anteilig (jeweils methodisch ermittelt durch Multiplikation der jeweiligen Dividenden, Veräußerungsgewinne et cetera mit dem vorstehenden Prozentsatz) auf den Kläger zu 1. entfallen und diesem über seinen Gewinnanteil steuerlich anteilig zuzurechnen sind, mit der Folge, dass diese Feststellungsbeträge dementsprechend bei den "Einkünften aus Gewerbebetrieb" des Klägers zu 1. nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen sind (§ 182 Abs. 1 AO), hilfsweise (im Falle der Ablehnung des vorstehenden Antrags) das angefochtene Urteil des FG Köln vom 04.05.2022 - 12 K 1274/18 aufzuheben und zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.

7 Der Kläger zu 2. beantragt,

das angefochtene Urteil des FG Köln vom 04.05.2022 - 12 K 1274/18 aufzuheben sowie den Beklagten unter Aufhebung der Bescheide über die Ablehnung der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2001 bis 2007, jeweils vom 03.05.2018, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.06.2019, zu verpflichten, mit Bezug auf die Beteiligung des Klägers zu 2. als persönlich haftenden Gesellschafter der damaligen ... KGaA betreffend die Feststellungszeiträume 2001 bis 2007 geänderte Bescheide über die (einheitliche und) gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1 (Satz 1) Nr. 2 Buchst. a AO (i.V.m. § 181 Abs. 5 AO) mit dem Inhalt zu erlassen, dass

a) die an die ... KGaA unmittelbar ausgeschütteten und dieser mittelbar über Organgesellschaften beziehungsweise nachgeschalteten Mitunternehmerschaften zugerechneten Dividenden, die keine Schachteldividenden sind (einschließlich fiktiver Dividenden nach § 8a KStG a.F.), sowie die Veräußerungsgewinne/-verluste aus der unmittelbaren und mittelbaren (durch Organgesellschaften beziehungsweise durch nachgeschaltete Mitunternehmerschaften) Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen, die beim Kläger zu 2. dem Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG unterliegen,

b) entsprechend dem BFH-Urteil vom 19.05.2010 - I R 62/09 (BFHE 230, 18, BFH/NV 2010, 1919) die an die ... KGaA unmittelbar gezahlten und dieser mittelbar über Organgesellschaften beziehungsweise nachgeschalteten Mitunternehmerschaften zugerechneten DBA-Schachteldividenden (einschließlich fiktiver Dividenden nach § 8a KStG a.F.) und

c) die an die ... KGaA unmittelbar ausgekehrten und dieser mittelbar über Organgesellschaften beziehungsweise nachgeschalteten Mitunternehmerschaften zugerechneten nicht steuerbaren Einlagenrückgewähre im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG, (einheitlich und) gesondert festzustellen sind, wie sie jeweils unter Anwendung des im jeweiligen Feststellungszeitraum geltenden "allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels" (dieser methodisch ermittelt als Prozentsatz für das jeweilige Feststellungsjahr, berechnet als rechnerisches Verhältnis des erhaltenen [individuellen] Gewinnanteils des Klägers zu 2. zum Gesamtgewinn der KGaA [vor Vergütungen der persönlich haftenden Gesellschafter]) rechnerisch anteilig (jeweils methodisch ermittelt durch Multiplikation der jeweiligen Dividenden, Veräußerungsgewinne et cetera mit dem vorstehenden Prozentsatz) auf den Kläger zu 2. entfallen und diesem über seinen Gewinnanteil steuerlich anteilig zuzurechnen sind, mit der Folge, dass diese Feststellungsbeträge dementsprechend bei den "Einkünften aus Gewerbebetrieb" des Klägers zu 2. nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen sind (§ 182 Abs. 1 AO), hilfsweise (im Falle der Ablehnung des vorstehenden Antrags) das angefochtene Urteil des FG Köln vom 04.05.2022 - 12 K 1274/18 aufzuheben und zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.

8 Der Kläger zu 3. beantragt,

das angefochtene Urteil des FG Köln vom 04.05.2022 - 12 K 1274/18 aufzuheben sowie den Beklagten unter Aufhebung der Bescheide über die Ablehnung der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2004, 2006 und 2007, jeweils vom 03.05.2018, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.06.2019, zu verpflichten, mit Bezug auf die Beteiligung des Klägers zu 3. als persönlich haftenden Gesellschafter der damaligen ... KGaA betreffend die Feststellungszeiträume 2004, 2006 und 2007 geänderte Bescheide über die (einheitliche und) gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1 (Satz 1) Nr. 2 Buchst. a AO (i.V.m. § 181 Abs. 5 AO) mit dem Inhalt zu erlassen, dass

a) die an die ... KGaA unmittelbar ausgeschütteten und dieser mittelbar über Organgesellschaften beziehungsweise nachgeschalteten Mitunternehmerschaften zugerechneten Dividenden, die keine Schachteldividenden sind (einschließlich fiktiver Dividenden nach § 8a KStG a.F.), sowie die Veräußerungsgewinne/-verluste aus der unmittelbaren und mittelbaren (durch Organgesellschaften beziehungsweise durch nachgeschaltete Mitunternehmerschaften) Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen, die beim Kläger zu 3. dem Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG unterliegen,

b) entsprechend dem BFH-Urteil vom 19.05.2010 - I R 62/09 (BFHE 230, 18, BFH/NV 2010, 1919) die an die ... KGaA unmittelbar gezahlten und dieser mittelbar über Organgesellschaften beziehungsweise nachgeschalteten Mitunternehmerschaften zugerechneten DBA-Schachteldividenden (einschließlich fiktiver Dividenden nach § 8a KStG a.F.) und

c) die an die ... KGaA unmittelbar ausgekehrten und dieser mittelbar über Organgesellschaften beziehungsweise nachgeschalteten Mitunternehmerschaften zugerechneten nicht steuerbaren Einlagenrückgewähre im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG, (einheitlich und) gesondert festzustellen sind, wie sie jeweils unter Anwendung des im jeweiligen Feststellungszeitraum geltenden "allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels" (dieser methodisch ermittelt als Prozentsatz für das jeweilige Feststellungsjahr, berechnet als rechnerisches Verhältnis des erhaltenen [individuellen] Gewinnanteils des Klägers zu 3. zum Gesamtgewinn der KGaA [vor Vergütungen der persönlich haftenden Gesellschafter]) rechnerisch anteilig (jeweils methodisch ermittelt durch Multiplikation der jeweiligen Dividenden, Veräußerungsgewinne et cetera mit dem vorstehenden Prozentsatz) auf den Kläger zu 3. entfallen und diesem über seinen Gewinnanteil steuerlich anteilig zuzurechnen sind, mit der Folge, dass diese Feststellungsbeträge dementsprechend bei den "Einkünften aus Gewerbebetrieb" des Klägers zu 3. nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen sind (§ 182 Abs. 1 AO), hilfsweise (im Falle der Ablehnung des vorstehenden Antrags) das angefochtene Urteil des FG Köln vom 04.05.2022 - 12 K 1274/18 aufzuheben und zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.

9 Der Kläger zu 4. beantragt,

das angefochtene Urteil des FG Köln vom 04.05.2022 - 12 K 1274/18 aufzuheben sowie den Beklagten unter Aufhebung der Bescheide über die Ablehnung der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2001 bis 2007, jeweils vom 03.05.2018, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.06.2019, zu verpflichten, mit Bezug auf die Beteiligung des Klägers zu 4. als persönlich haftenden Gesellschafter der damaligen ... KGaA betreffend die Feststellungszeiträume 2001 bis 2007 geänderte Bescheide über die (einheitliche und) gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1 (Satz 1) Nr. 2 Buchst. a i.V.m. § 181 Abs. 5 AO mit dem Inhalt zu erlassen, dass

a) entsprechend dem BFH-Urteil vom 01.06.2022 - I R 44/18 (BFH/NV 2022, 1365) die an ... KGaA unmittelbar ausgeschütteten und dieser mittelbar über Organgesellschaften beziehungsweise nachgeschalteten Mitunternehmenschaften zugerechneten Dividenden, die keine Schachteldividenden sind (einschließlich fiktiver Dividenden nach § 8a KStG a.F.), sowie die Veräußerungsgewinne/-verluste aus der unmittelbaren und mittelbaren (durch Organgesellschaften beziehungsweise durch nachgeschaltete Mitunternehmenschaften) Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen, die beim Kläger zu 4. dem Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG unterliegen,

b) entsprechend dem BFH-Urteil vom 19.05.2010 - I R 62/09 (BFHE 230, 18, BFH/NV 2010, 1919) die an ... KGaA unmittelbar gezahlten und dieser mittelbar über Organgesellschaften beziehungsweise nachgeschalteten Mitunternehmenschaften zugerechneten DBA-Schachteldividenden (einschließlich fiktiver Dividenden nach § 8a KStG a.F.) und

c) die an ... KGaA unmittelbar ausgekehrten und dieser mittelbar über Organgesellschaften beziehungsweise nachgeschalteten Mitunternehmenschaften zugerechneten nichtsteuerbaren Einlagenrückgewähre im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG,

(einheitlich und) gesondert festzustellen sind, wie sie unter Anwendung des im jeweiligen Feststellungszeitraum für den Kläger zu 4. geltenden Gewinnanteils als Vomhundertsatz ("Gewinnverteilungsschlüssel") aus dem ihm zugewiesenen Gewinn ("phG-Gewinn") zum um die Summe der den sämtlichen persönlich haftenden Gesellschaftern zugewiesenen phG-Gewinne rechnerisch erhöhten Jahresüberschusses der ... KGaA ("Gesamtgewinn"), (dieser Vomhundertsatz/Gewinnverteilungsschlüssel) bezogen auf die jeweiligen Dividenden, Veräußerungsgewinne, DBA-Schachteldividenden, nicht steuerbaren Einlagenrückgewähre et cetera (gemäß vorstehend a) bis c)), die dem Kläger zu 4. steuerlich zuzurechnen und dementsprechend bei den "Einkünften aus Gewerbebetrieb" des Klägers zu 4. nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen sind (§ 182 Abs. 1 AO),
hilfsweise (im Falle der Ablehnung des vorstehenden Antrags) das angefochtene Urteil des FG Köln vom 04.05.2022 - 12 K 1274/18 aufzuheben und zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.

10 Der Kläger zu 5. beantragt,

das angefochtene Urteil des FG Köln vom 04.05.2022 - 12 K 1274/18 aufzuheben sowie den Beklagten unter Aufhebung der Bescheide über die Ablehnung der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2001 bis 2007, jeweils vom 03.05.2018, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.06.2019, zu verpflichten, mit Bezug auf die Beteiligung des Klägers zu 5. als persönlich haftenden Gesellschafter der damaligen ... KGaA betreffend die Feststellungszeiträume 2001 bis 2007 geänderte Bescheide über die (einheitliche und) gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1 (Satz 1) Nr. 2 Buchst. a i.V.m. § 181 Abs. 5 AO mit dem Inhalt zu erlassen, dass

a) entsprechend dem BFH-Urteil vom 01.06.2022 - I R 44/18 (BFH/NV 2022, 1365) die an ... KGaA unmittelbar ausgeschütteten und dieser mittelbar über Organgesellschaften beziehungsweise nachgeschalteten Mitunternehmenschaften zugerechneten Dividenden, die keine Schachteldividenden sind (einschließlich fiktiver Dividenden nach § 8a KStG a.F.), sowie die Veräußerungsgewinne/-verluste aus der unmittelbaren und mittelbaren (durch Organgesellschaften beziehungsweise durch nachgeschaltete Mitunternehmenschaften) Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen, die beim Kläger zu 5. dem Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG unterliegen,

b) entsprechend dem BFH-Urteil vom 19.05.2010 - I R 62/09 (BFHE 230, 18, BFH/NV 2010, 1919) die an ... KGaA unmittelbar gezahlten und dieser mittelbar über Organgesellschaften beziehungsweise nachgeschalteten Mitunternehmenschaften zugerechneten DBA-Schachteldividenden (einschließlich fiktiver Dividenden nach § 8a KStG a.F.) und

c) die an ... KGaA unmittelbar ausgekehrten und dieser mittelbar über Organgesellschaften beziehungsweise nachgeschalteten Mitunternehmenschaften zugerechneten nichtsteuerbaren Einlagenrückgewähre im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG,

(einheitlich und) gesondert festzustellen sind, wie sie unter Anwendung des im jeweiligen Feststellungszeitraum für den Kläger zu 5. geltenden Gewinnanteils als Vomhundertsatz ("Gewinnverteilungsschlüssel") aus dem ihm zugewiesenen Gewinn ("phG-Gewinn") zum um die Summe der den sämtlichen persönlich haftenden Gesellschaftern zugewiesenen phG-Gewinne rechnerisch erhöhten Jahresüberschusses der ... KGaA ("Gesamtgewinn"), (dieser Vomhundertsatz/Gewinnverteilungsschlüssel) bezogen auf die jeweiligen Dividenden, Veräußerungsgewinne, DBA-Schachteldividenden, nicht steuerbaren Einlagenrückgewähre et cetera (gemäß vorstehend a) bis c)), die dem Kläger zu 5. (anteilig) steuerlich zuzurechnen und dementsprechend bei den "Einkünften aus Gewerbebetrieb" des Klägers zu 5. nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen sind (§ 182 Abs. 1 AO),
hilfsweise (im Falle der Ablehnung des vorstehenden Antrags) das angefochtene Urteil des FG Köln vom 04.05.2022 - 12 K 1274/18 aufzuheben und zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.

11 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

12 Die Beigeladene zu 1. beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

13 1. Die Kläger sind hinsichtlich der ihnen gegenüber ergangenen negativen Feststellungsbescheide des FA, durch die bindend festgestellt wird, dass keine gemeinschaftlichen Einkünfte vorliegen, persönlich klagebefugt (s. allgemein BFH-Beschluss vom 05.07.2002 - IV B 42/02, BFH/NV 2002, 1447, Rz 43, m.w.N.; s.a. Senatsurteil vom 18.08.2015 - I R 42/14, BFH/NV 2016, 164, Rz 19; Senatsbeschluss vom 24.01.2018 - I B 81/17, BFH/NV 2018, 515, Rz 14; weitere Nachweise bei Brandis in Tipke/Kruse, § 48 FGO Rz 28). Da dies nicht in Streit steht, sieht der Senat von weiteren Ausführungen ab.

14 2. Das FG hat die Beigeladenen zu 1. bis 4. nach Maßgabe des § 60 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO)

zu Recht "notwendig" beigeladen. Nach dieser Regelung sind Dritte notwendig beizuladen, wenn sie an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann. Streiten die Beteiligten --wie im vorliegenden Verfahren-- darüber, ob mehrere den Tatbestand der Einkunftszielung gemeinsam verwirklichen, ist die Beiladung aller angeblich Beteiligten entsprechend ihrer Klagebefugnis nach § 48 FGO (s. zu II.1.) erforderlich (z.B. BFH-Beschlüsse vom 05.07.2002 - IV B 42/02, BFH/NV 2002, 1447; vom 29.09.2006 - IV R 2/05, BFH/NV 2007, 91; BFH-Urteile vom 07.11.2006 - VIII R 5/04, BFH/NV 2007, 906; vom 19.01.2017 - IV R 5/16, BFH/NV 2017, 755; vom 28.11.2019 - IV R 43/16, BFH/NV 2020, 511; weitere Nachweise bei Brandis in Tipke/Kruse, § 60 FGO Rz 41). Im Streitfall sind dies die KGaA und alle ihre persönlich haftenden Gesellschafter der jeweiligen Streitjahre, da die Kläger eine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte sowie der mit ihnen im Zusammenhang stehenden Besteuerungsgrundlagen für die KGaA und alle ihre persönlich haftenden Gesellschafter der Streitjahre begehren.

- 15** 3. Die Revision ist begründet, soweit die Kläger die Aufhebung der angefochtenen negativen Feststellungsbescheide (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO) und die Neubescheidung im Sinne einer gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Kläger und die Beigeladenen (§ 101 Satz 2 FGO) beantragt haben. Insoweit ist das angefochtene Urteil aufzuheben und sind, da die Sache spruchreif ist, die negativen Feststellungsbescheide für 2001 bis 2007 vom 03.05.2018 und die Einspruchsentscheidungen vom 07.06.2019 aufzuheben und das FA zu verpflichten, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Beigeladenen und der Kläger, soweit diese nicht Kommanditaktionäre sind, vor Anwendung des § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG und des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG sowie deren Verteilung auf die Beigeladene zu 1. (Anwendung des § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG) und auf ihre persönlich haftenden Gesellschafter (Anwendung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG) in den Streitjahren gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert und einheitlich festzustellen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Ebenso sind in den Streitjahren, wie bei einer Mitunternehmerschaft, Feststellungen zu den mit diesen Einkünften im Zusammenhang stehenden anderen Besteuerungsgrundlagen der Beigeladenen und der Kläger zu treffen.
- 16** a) Nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO werden einkommensteuerpflichtige und körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte gesondert und einheitlich festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Einkünfte, an denen im Sinne von § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO mehrere beteiligt sind, liegen vor, wenn mehrere Personen "gemeinsam" den Tatbestand der Einkunftszielung verwirklichen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 20.11.2018 - VIII R 39/15, BFHE 263, 112, BStBl II 2019, 239, Rz 30). Die KGaA und ein persönlich haftender Gesellschafter, soweit er nicht auch Kommanditaktionär ist, erzielen gemeinsam gewerbliche Einkünfte in diesem Sinne, weil die KGaA als hybride Gesellschaft im Hinblick auf ihren persönlich haftenden Gesellschafter für Zwecke der Ertragsbesteuerung transparent behandelt wird (ebenso FG Hamburg, Beschluss vom 09.07.2015 - 3 K 308/14, EFG 2015, 1682; Drüen/van Heek, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2012, 541, 547; Falter in Wachter [Hrsg.], Festschrift für Sebastian Spiegelberger zum 70. Geburtstag, Vertragsgestaltung im Zivil- und Steuerrecht, 2009, S. 113, 114 ff.; Hageböke, Die Unternehmensbesteuerung 2015, 295 und Der Konzern 2017, 28 und in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 9 Rz 185 ff., 192; Krumm in Kirchhof/Seer, EStG, 23. Aufl., § 15 Rz 403; Schaumburg/Schulte, Die KGaA, 2000, Rz 136; Wissenschaftlicher Beirat Steuern Ernst & Young GmbH, Der Betrieb 2014, 147; Brandis in Tipke/Kruse, § 180 AO Rz 17; von Wedelstädt in Kühn/v.Wedelstädt, 22. Aufl., AO, § 180 Rz 9; Witt in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 EStG Rz 74 und Drüen in Herrmann/Heuer/Raupach, § 9 KStG Rz 35; wohl auch Kusterer, DStR 2008, 484; Riotte/Dümichen/Engel in Schütz/Bürgers/Riotte, Die KGaA, 2004, § 9 Rz 7 ff.; Märtens in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 9 Rz 15b; Desens/Blischke in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 15 Rz D17 [jedenfalls analoge Anwendung]; a.A. FG München, Urteil vom 16.01.2003 - 7 K 5340/01, EFG 2003, 670; Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 12.04.2011 - 5 K 136/07, EFG 2011, 2038; Kopec/Schade, Finanz-Rundschau 2017, 811, 817 f.; Geitmann/Richter, eKommAO ab VZ 2020, § 9 Rz 23 (Aktualisierung v. 01.02.2023); Frotscher in Schwarz/Pahlke/Keß, AO/FGO, § 180 AO Rz 32; Klein/Ratschow, AO, 17. Aufl., § 180 Rz 6; Brandis/Heuermann/Bode, § 15 EStG Rz 563; Brandis/Heuermann/Brandl, § 9 KStG, Rz 30; Hoppe, Die Besteuerung der Kommanditgesellschaft auf Aktien zwischen Trennungs- und Transparenzprinzip, 2014, S. 80; dazu wiederum abweichend [gemeinsame Einkünfte des persönlich haftenden Gesellschafters mit den Kommanditaktionären bejahend] Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 180 AO Rz 176, und [Feststellung nur bei Vorhandensein mehrerer persönlich haftender Gesellschafter bejahend] Kunz in Gosch, AO § 180 Rz 32; Koenig/Gercke, Abgabenordnung, 5. Aufl., § 180 Rz 16).
- 17** aa) Nach ständiger BFH-Rechtsprechung besteht zwar zwischen der KGaA und ihrem persönlich haftenden Gesellschafter keine Mitunternehmerschaft, jedoch wird der persönlich haftende Gesellschafter wie ein

Mitunternehmer behandelt; insoweit beruht die Ertragsbesteuerung des persönlich haftenden Gesellschafters auf einer transparenten Betrachtungsweise (s. z.B. Senatsurteil vom 04.05.1965 - I 186/64 U, BFHE 82, 471, BStBl III 1965, 418; BFH-Urteil vom 21.06.1989 - X R 14/88, BFHE 157, 382, BStBl II 1989, 881, unter 2.a; Senatsurteile vom 15.03.2017 - I R 41/16, BFHE 258, 246, Rz 26; vom 01.06.2022 - I R 44/18, BFHE 277, 263, Rz 19). Die transparente Betrachtungsweise hat der BFH bereits in zahlreichen Entscheidungen insbesondere mit der gesellschaftsrechtlichen Stellung der persönlich haftenden Gesellschafter (s. BFH-Urteil vom 21.06.1989 - X R 14/88, BFHE 157, 382, BStBl II 1989, 881, unter 2.c und Senatsurteil vom 15.03.2017 - I R 41/16, BFHE 258, 246, Rz 28), mit dem engen systematischen Zusammenhang des für Mitunternehmer geltenden § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG mit dem für persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA geltenden § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG (s. BFH-Urteil vom 21.06.1989 - X R 14/88, BFHE 157, 382, BStBl II 1989, 881, unter 2.e; Senatsurteile vom 15.03.2017 - I R 41/16, BFHE 258, 246, Rz 26 und vom 01.06.2022 - I R 44/18, BFHE 277, 263, Rz 16), mit der Regelung in § 16 Abs. 1 (Satz 1) Nr. 2 und 3 EStG (s. BFH-Urteil vom 21.06.1989 - X R 14/88, BFHE 157, 382, BStBl II 1989, 881, unter 2.e und Senatsurteil vom 15.03.2017 - I R 41/16, BFHE 258, 246, Rz 29), in § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG (s. Senatsurteil vom 24.01.2024 - I R 54/20, BFH/NV 2024, 827, Rz 15 f.) und in § 50d Abs. 11 EStG (s. Senatsurteile vom 01.06.2022 - I R 44/18, BFHE 277, 263, Rz 25 und vom 07.02.2024 - I R 8/19, BFH/NV 2024, 759, Rz 53) sowie mit der konsequenten Umsetzung des Halbeinkünfteverfahrens (s. Senatsurteile vom 01.06.2022 - I R 44/18, BFHE 277, 263, Rz 23 und 30 und vom 07.02.2024 - I R 8/19, BFH/NV 2024, 759, Rz 56) begründet.

- 18** bb) Aus dieser transparenten Betrachtungsweise folgt, dass der Handelsbilanzgewinn als gemeinsame Einkunftsquelle der KGaA und ihres persönlich haftenden Gesellschafters steuerrechtlich in einen der Körperschaftsteuer unterliegenden Teil, der von der KGaA zu versteuern ist (Anwendung von § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG) und einen der transparenten Sphäre des persönlich haftenden Gesellschafters zuzuordnenden Teil (Anwendung von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG) aufgespalten wird, der beim persönlich haftenden Gesellschafter --abhängig von seiner Rechtsform-- der Einkommen- oder der Körperschaftsteuer unterliegt (Senatsurteil vom 01.06.2022 - I R 44/18, BFHE 277, 263, Rz 19 und 21).
- 19** cc) § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO setzt keine Mitunternehmerschaft voraus, erfordert vielmehr eine Beteiligung mehrerer Personen an gemeinsamen Einkünften sowie deren steuerrechtliche Zurechnung zu verschiedenen Personen (s. z.B. BFH-Urteil vom 19.02.1981 - IV R 152/76, BFHE 133, 180, BStBl II 1981, 602, unter II.1.b). Diese Voraussetzungen erfüllt ein persönlich haftender Gesellschafter im Verhältnis zur KGaA, obwohl er steuerlich lediglich "wie" ein Mitunternehmer zu behandeln ist. Nach der Systematik des § 15 Abs. 1 EStG ist von einer weitgehenden Gleichstellung des persönlich haftenden Gesellschafters mit einem Mitunternehmer auszugehen, soweit dem nicht besondere gesetzgeberische Grundentscheidungen entgegenstehen (s. Senatsurteile vom 07.09.2016 - I R 57/14, BFHE 255, 427, Rz 14 ff. und vom 01.06.2022 - I R 44/18, BFHE 277, 263, Rz 15 sowie BFH-Beschluss vom 16.04.2010 - IV B 94/09, BFH/NV 2010, 1272, Rz 27).
- 20** Solche --entgegenstehenden-- Grundentscheidungen enthält § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO nicht. Im Gegenteil spricht dessen Sinn und Zweck gerade für die Durchführung eines gesonderten und einheitlichen Feststellungsverfahrens auf Ebene der KGaA und ihrer persönlich haftenden Gesellschafter (ebenso z.B. Hageböke in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 9 Rz 191a; Brandis in Tipke/Kruse, § 180 AO Rz 17; Krumm in Kirchhof/Seer, EStG, 23. Aufl., § 15 Rz 403). Denn der Zweck der gesonderten und einheitlichen Feststellung liegt im Wesentlichen in der Sicherstellung einer einheitlichen Rechtsanwendung und der Erleichterung des Besteuerungsverfahrens (s. z.B. Senatsurteil vom 05.11.1992 - I R 38/92, BFHE 169, 376, BStBl II 1993, 177). Diesen Zweck erfüllt eine gesonderte und einheitliche Feststellung für und gegen die persönlich haftenden Gesellschafter der KGaA und die KGaA, da eine bindende Entscheidung über die erzielten Einkünfte durch das sachnahe Betriebsstätten-Finanzamt erreicht wird (s. insbesondere Falter in Wachter [Hrsg.], Festschrift für Sebastian Spiegelberger zum 70. Geburtstag, Vertragsgestaltung im Zivil- und Steuerrecht, 2009, S. 117). Ferner wird durch eine gesonderte und einheitliche Feststellung die einheitliche Rechtsanwendung für alle persönlich haftenden Gesellschafter und die KGaA gewährleistet. Bei einer gesonderten Ermittlung des nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG vom persönlich haftenden Gesellschafter zu versteuernden Gewinnanteils durch die jeweiligen Wohnsitz-Finanzämter der persönlich haftenden Gesellschafter und des bei der Besteuerung der KGaA nach § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG abzuziehenden Gewinnanteils durch das Betriebsstätten-Finanzamt der KGaA besteht die Gefahr, dass die verschiedenen Finanzämter zu einander widersprechenden Sachergebnissen kommen. Im Übrigen wären Änderungen des Gewinns der KGaA infolge einer Außenprüfung, wenn man ein Feststellungserfordernis verneinen würde, im Falle der Bestandskraft der Steuerfestsetzung der persönlich haftenden Gesellschafter für diese in der Praxis verfahrensrechtlich häufig nicht mehr umsetzbar, wohingegen die Durchführung eines Feststellungsverfahrens Korrekturen der Steuerbescheide der persönlich haftenden Gesellschafter gemäß § 175

Abs. 1 Nr. 1, § 171 Abs. 10 AO ermöglicht (s. Falter in Wachter [Hrsg.], Festschrift für Sebastian Spiegelberger zum 70. Geburtstag, Vertragsgestaltung im Zivil- und Steuerrecht, 2009, S. 118; s.a. Desens/Blischke in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 15 Rz D17).

- 21** dd) Die Anwendung des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO auf die Einkünfte der KGaA und ihrer persönlich haftenden Gesellschafter verstößt nicht gegen § 179 Abs. 1 AO. Danach ist eine gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nur möglich, soweit dies in einem Gesetz oder sonst in den Steuergesetzen bestimmt ist. Dementsprechend kann die danach erforderliche Rechtsgrundlage nicht durch allgemeine Zweckmäßigkeitserwägungen oder vergleichbare sinnvolle Überlegungen ersetzt werden (s. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 11.04.2005 - GrS 2/02, BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679; Senatsurteil vom 17.05.2023 - I R 42/19, BFHE 280, 487, BStBl II 2024, 381). Die Durchführung einer gesonderten und einheitlichen Feststellung für die KGaA und ihre persönlich haftenden Gesellschafter hat in § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO aber --wie dargelegt-- eine ausreichende Rechtsgrundlage (die "Feststellungsklarheit" bezweifelnd z.B. Krebbers-van Heek, Die mitunternehmerische Besteuerung der Komplementäre der Kommanditgesellschaft auf Aktien, 2016, S. 264 f.; dieselben in Mössner/Oellerich/Valta, Körperschaftsteuergesetz, 6. Aufl. § 9 Rz 116). Die unter II.3.a cc niedergelegten Überlegungen zur Zweckmäßigkeit haben insofern lediglich Relevanz für die Frage, wie die widerstreitenden Besteuerungsprinzipien bei hybriden Gesellschaftsformen wie der KGaA aufzulösen sind, das heißt, ob die in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG enthaltene Grundentscheidung des Gesetzgebers, einen persönlich haftenden Gesellschafter wie einen Mitunternehmer transparent zu besteuern, bei der Subsumtion unter § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO zu beachten ist.
- 22** ee) Eine gesonderte und einheitliche Feststellung des Gewinns der KGaA und eines persönlich haftenden Gesellschafters ist auch dann erforderlich, wenn dieser nicht vermögensmäßig an der KGaA beteiligt ist. Denn aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG folgt, dass die transparente Behandlung des persönlich haftenden Gesellschafters und das Vorliegen einer gemeinsamen Einkunftsquelle nicht von einer durch ihn erbrachten Sondereinlage abhängt, sondern zum Beispiel auch durch eine Tätigkeitsvergütung ausgelöst wird (Senatsurteil vom 24.01.2024 - I R 54/20, BFH/NV 2024, 827, Rz 19). Im Übrigen wird auch bei einem atypisch stillen Gesellschafter ungeachtet fehlender dinglicher Beteiligung an den stillen Reserven und dem Geschäftswert eine gesonderte und einheitliche Feststellung für ihn und den Inhaber des Handelsgewerbes durchgeführt (s. z.B. BFH-Urteil vom 12.02.2015 - IV R 48/11, BFH/NV 2015, 1075, m.w.N.; Senatsurteil vom 19.02.2020 - I R 38/17, BFH/NV 2021, 1, Rz 25 f.).
- 23** b) Die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften sowie der mit ihnen im Zusammenhang stehenden anderen Besteuerungsgrundlagen hat für persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA entsprechend den Vorgaben für die Feststellung bei Mitunternehmern einer Personengesellschaft zu erfolgen. Dementsprechend sind neben den gemeinsamen Einkünften aus Gewerbebetrieb sowie deren Verteilung auf die KGaA und ihre persönlich haftenden Gesellschafter auch die mit diesen Gewinnanteilen im Zusammenhang stehenden anderen Besteuerungsgrundlagen im Sinne des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert und einheitlich festzustellen. Zu diesen Besteuerungsgrundlagen gehört auch die Feststellung, ob und in welcher Höhe in den Einkünften aus Gewerbebetrieb Bestandteile enthalten sind, die unter § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG oder unter § 8b KStG fallen (s. BFH-Urteil vom 25.07.2019 - IV R 47/16, BFHE 265, 273, BStBl II 2020, 142, Rz 14). Dem FA steht es dabei grundsätzlich frei, ob es die steuerpflichtigen Einkünfte als Nettobetrag oder die unter § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG beziehungsweise § 8b KStG fallenden Einkünfte brutto feststellt, solange im letztgenannten Fall für den Empfänger des Feststellungsbescheids erkennbar ist, dass zur Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte ein weiterer Rechenschritt erforderlich ist (s. BFH-Urteil vom 25.07.2019 - IV R 47/16, BFHE 265, 273, BStBl II 2020, 142; weitere Nachweise bei Brandis in Tipke/Kruse, § 180 AO Rz 56). Diese Grundsätze gelten auch für etwaige weitere festzustellende andere Besteuerungsgrundlagen, die mit den Gewinnanteilen von persönlich haftenden Gesellschaftern im Zusammenhang stehen, wie die Feststellung der nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) von der Bemessungsgrundlage ausgenommenen Einkünfte (s. insoweit § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO und ein "kombinierter Feststellungsbescheid" nach Maßgabe z.B. des Senatsurteils vom 02.12.2015 - I R 13/14, BFHE 253, 5, BStBl II 2016, 927, Rz 10) oder eine fehlende Steuerbarkeit wegen der Einordnung von Ausschüttungen als Einlagenrückgewähr.
- 24** 4. Soweit die von den Klägern gestellten Haupt- und Hilfsanträge über die begehrte Neubescheidung hinausgehen, ist die Revision unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 25** a) Das in den Hauptanträgen enthaltene Begehren, der Senat solle Vorgaben zum Inhalt der zu erlassenden positiven Feststellungsbescheide im Hinblick auf die Anwendung von § 3 Nr. 40 EStG sowie einer Nichtbesteuerung von Gewinnbestandteilen aufgrund abkommensrechtlicher Schachtelprivilegien oder als Einlagenrückgewähr

machen, die für die Beteiligten verbindlich sind, kann nicht Teil der (Neu-)Bescheidung im Sinne des § 101 Satz 2 FGO sein. Vielmehr handelt es sich um zusätzliche Feststellungsbegehren im Sinne des § 41 FGO, denn diese Anträge zielen auf die Klärung von für eine Neubescheidungsklage nicht entscheidungserheblichen Rechtsfragen ab. Im Rahmen einer Neubescheidungsklage ist ausschließlich zu klären, ob die Ablehnung des Erlasses des Bescheids durch die Behörde rechtmäßig ist oder nicht. Welchen konkreten Inhalt der gegebenenfalls zu erlassende Bescheid zu haben hat, ist eine davon zu trennende Folgefrage.

- 26** Etwas anderes ergibt sich entgegen der Auffassung der Kläger nicht daraus, dass § 101 Satz 2 FGO als Rechtsfolge einer nicht spruchreifen Verpflichtungsklage eine Neubescheidung "unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts" vorsieht. Diese Rechtsfolgeregelung ermöglicht keine Erweiterung des Prüfungsumfangs einer Neubescheidungsklage auf Rechtsfragen, die möglicherweise bei der Durchführung der späteren Neubescheidung relevant werden könnten. Denn gemäß § 96 Abs. 1 Satz 3 FGO hat das Gericht nur die Gründe anzugeben, die für die richterliche Überzeugung leitend sind. Nur diese tragenden Ausführungen bilden die vom FA bei der Neubescheidung nach § 101 Satz 2 FGO zu beachtende Rechtsauffassung des Gerichts (ebenso Beschluss des Obergerichtes für das Land Nordrhein-Westfalen vom 10.01.2023 - 1 A 4449/19, juris, Rz 14). Die Kläger haben es nicht in der Hand, das Gericht in der Entscheidungsfindung auf die Prüfung bestimmter rechtlicher Erwägungen festzulegen (ebenso Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts vom 24.10.2006 - 6 B 47.06, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 2007, 104, Rz 13).
- 27** b) Die im Hauptantrag mit dem Neubescheidungsbegehren verbundenen Feststellungsanträge sind gemäß § 41 Abs. 2 FGO unzulässig. Die Kläger können die Klärung der gestellten Rechtsfragen gegebenenfalls durch eine Gestaltungsklage erreichen, indem sie nach Erlass der positiven Feststellungsbescheide diese anfechten, soweit sie ihrer Ansicht nach inhaltlich unzutreffend sein sollten. Eine vorherige Einflussnahme darauf, wie das FA die Besteuerungsgrundlagen konkret festzustellen hat, ist vor Erlass der Feststellungsbescheide gesetzlich nicht vorgesehen (vgl. auch BFH-Urteil vom 17.10.2023 - VII R 19/20, BStBl II 2024, 619, Rz 28).
- 28** c) Wegen der teilweisen Erfolglosigkeit der Hauptanträge ist auch über die hilfsweise von den Klägern erhobenen Anträge zu entscheiden. Hierbei handelt es sich um die ursprünglich im Klageverfahren als Hauptanträge geltend gemachten Verpflichtungsanträge im Sinne des § 101 Satz 1 FGO, die im Revisionsverfahren lediglich wegen der fehlenden Feststellungen zur Höhe der festzustellenden Besteuerungsgrundlagen auf die Aufhebung der Vorentscheidung und die Zurückverweisung der Sache reduziert wurden.
- 29** Im Wege der Auslegung ergibt sich, dass die Kläger eine Entscheidung über die bedingt gestellten Hilfsanträge für den Fall der Erfolglosigkeit auch bereits dann begehren, wenn die Hauptanträge zwar mit dem Neubescheidungsbegehren Erfolg haben, jedoch die mit diesem Begehren verbundenen Feststellungsanträge erfolglos bleiben. Das ergibt sich schon aus der schriftsätzlich durch die Kläger mitgeteilten Absicht, mittels der gestellten Anträge auch alle zwischen den Beteiligten bisher nicht geklärten Folgefragen betreffend die konkrete Höhe der festzustellenden Einkünfte und der mit ihnen im Zusammenhang stehenden anderen Besteuerungsgrundlagen verbindlich klären zu lassen, ohne später nach ihrem Erlass gegebenenfalls ein gesondertes Klageverfahren gegen die "positiven" Feststellungsbescheide anstrengen zu müssen. Es folgt im Übrigen daraus, dass der Hilfsantrag bei einem anderen Verständnis nie erfolgreich sein könnte, denn die Neubescheidungsklage stellt ein "Minus" zur Verpflichtungsklage dar und ist stets in ihr enthalten. Im Falle der Erfolglosigkeit einer Neubescheidungsklage ist daher auch stets eine darüber hinausgehende Verpflichtungsklage erfolglos.
- 30** d) Die Streitsache ist jedoch nicht entsprechend den von den Klägern gestellten Hilfsanträgen an das FG zurückzuverweisen, damit dieses das FA nach Aufklärung des Sachverhalts verpflichtet, einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung mit konkret bezifferten, vom FG der Höhe nach ermittelten Besteuerungsgrundlagen zu erlassen, denn im finanzgerichtlichen Verfahren gegen einen negativen Feststellungsbescheid, der aus formellen Gründen abgelehnt wird, ist die rechtliche Prüfung auf die Überprüfung der Rechtmäßigkeit der ablehnenden Entscheidung beschränkt. Es ist Sache des FA, im Rahmen der Neubescheidung die Einkünfte der Höhe nach festzustellen und den Beteiligten des Feststellungsverfahrens zuzuordnen (BFH-Urteile vom 07.04.1987 - IX R 103/85, BFHE 150, 124, BStBl II 1987, 707; vom 20.04.2004 - VIII R 13/03, BFH/NV 2004, 1253; vom 02.06.2005 - III R 66/04, BFHE 210, 265, BStBl II 2006, 184 und vom 24.02.2010 - III R 73/07, BFH/NV 2010, 1429, Rz 12). Lehnt das FA aber bereits den Erlass eines Bescheids aus formellen Gründen ab, fehlt es an einer abänderbaren Sachentscheidung (s. BFH-Urteil vom 02.06.2005 - III R 66/04, BFHE 210, 265, BStBl II 2006, 184).

- 31** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1, 3, 5, § 136 Abs. 1 Satz 1, § 139 Abs. 4 FGO. Die Verteilung der gesamten Verfahrenskosten ergibt sich aus dem Umfang, in dem die Klage- und Revisionsanträge erfolgreich waren. Dem Klagebegehren wird dabei ein Wert von insgesamt ... € zugemessen. Da das Neubescheidungsbegehren vollständig im Verpflichtungsbegehren aufgeht, wurde insoweit von einer Addition des Werts von Haupt- und Hilfsantrag abgesehen (§ 45 Abs. 1 Satz 3 des Gerichtskostengesetzes; s.a. Brandis in Tipke/Kruse, Vor §§ 135 bis 149 FGO Rz 103). Für die beantragte Verpflichtung zum Erlass von Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Streitjahre legt der Senat 25 % des zu verteilenden Gewinns der Streitjahre zu Grunde (... €), da insoweit im Rahmen der subjektiven Klagehäufung mit teilweise identischen Begehren der weitestgehende Antrag maßgeblich ist (s. Brandis in Tipke/Kruse, Vor §§ 135 bis 149 FGO Rz 104). Insoweit nimmt der Senat in entsprechender Anwendung des § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO für die Ermittlung der Kostenquote ein vollständiges Obsiegen der Kläger an. Der Umstand, dass die Kläger insoweit unterlegen sind, als anstelle des im erstinstanzlichen Verfahren beantragten Verpflichtungsurteils ein Neubescheidungsurteil ergangen ist, ist in Fällen, in denen wegen fehlender Verpflichtung zur Herbeiführung der Spruchreife lediglich eine Neubescheidung ausgesprochen werden kann, bei der Ermittlung der von den Klägern zu tragenden Kosten nicht zu berücksichtigen (s. BFH-Urteile vom 02.06.2005 - III R 66/04, BFHE 210, 265, BStBl II 2006, 184 und vom 24.02.2010 - III R 73/07, BFH/NV 2010, 1429). Für die erfolglosen Feststellungsanträge ist der Wert nach dem hinter diesen Anträgen stehenden wirtschaftlichen Interesse zu bemessen, mithin nach dem Umfang, zu dem die Kläger zu 1. bis 5. jeweils die Feststellung der Steuerfreiheit/fehlenden Steuerbarkeit von Einkünften begehren. Dieser Wert wurde nach der typisierenden einkommensteuerlichen Bedeutung für die Feststellungsbeteiligten mit 25 % der streitigen Einkünfte bemessen (s. allgemein BFH-Beschlüsse vom 27.04.2020 - IX E 7/20, BFH/NV 2020, 903; vom 22.01.2015 - IV S 17/14, juris; vom 18.04.2018 - IV E 1/18, BFH/NV 2018, 835; s. zur Abgrenzung auch Senatsbeschluss vom 27.10.2023 - I E 4/23, BFH/NV 2024, 189, m.w.N.).
- 32** Der Beigeladenen zu 1. waren die Kosten des gesamten Verfahrens gemeinsam mit dem FA gemäß § 135 Abs. 3, Abs. 5 Satz 1 FGO zu 91,3 % aufzuerlegen, da sie insoweit mit dem von ihr gestellten Sachantrag unterlegen ist. Auch wenn die Beigeladene zu 1. --wie das FA-- lediglich einen Antrag auf Zurückweisung der Revision gestellt hat, kann in diesem Antrag jedenfalls im vorliegenden Verfahren kein bloßer Formalantrag gesehen werden, da sie als notwendig Beigeladene und unmittelbar Betroffene ihre Rechtsauffassung, ein Feststellungsverfahren sei für sie und ihre persönlich haftenden Gesellschafter nicht durchzuführen, unter aktiver Nutzung ihrer Verfahrensstellung in gleicher Weise wie das FA durchzusetzen versucht hat (s. dazu z.B. Böwing-Schmalenbrock in Gosch, FGO § 135 Rz 83; Brandis in Tipke/Kruse, § 135 FGO Rz 19; Lemaire, eKommFGO ab VZ 2017, § 135 Rz 28 (Aktualisierung v. 10.11.2021); Morsch in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 135 FGO Rz 61 f.; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 135 Rz 18; dazu je nach Fallkonstellation möglicherweise a.A. BFH-Urteile vom 23.01.1985 - II R 2/83, BFHE 143, 119, BStBl II 1985, 368 und vom 11.11.2010 - IV R 17/08, BFHE 232, 28, BStBl II 2011, 716). Dass die Beigeladene zu 1. lediglich einen Antrag auf Zurückweisung der Revision stellen konnte, wie ihn auch das FA gestellt hat, ist der prozessualen Situation geschuldet, dass sowohl das FA als auch die Vorinstanz sich der von der Beigeladenen zu 1. vertretenen unzutreffenden Rechtsauffassung angeschlossen hatten. Hätte bereits das FA die Auffassung des Senats vertreten, hätte die Beigeladene zu 1. zur Klärung der streitigen Rechtsfrage hingegen ein gerichtliches Verfahren mit eigenem Kostenrisiko führen müssen.
- 33** Vor diesem Hintergrund entspricht es allerdings auch der Billigkeit, den Klägern gemäß § 139 Abs. 4 FGO entsprechend des Umfangs ihres jeweiligen Unterliegens die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen zu 1. aufzuerlegen (s. allgemein BFH-Urteil vom 14.07.2022 - III R 40/20, BFH/NV 2022, 1310), weil die Beigeladene zu 1. durch Stellung eines Antrags ein Kostenrisiko getragen und sie das Verfahren schriftsätzlich umfangreich gefördert hat (vgl. allgemein BFH-Urteil vom 29.03.2012 - IV R 18/08, BFH/NV 2012, 1095).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de