

Stadt Grevesmühlen

Vorlage öffentlich

VO/12SV/2025-2266

öffentlich

Bestätigung einer Eilentscheidung Hier: Betrieb gewerblicher Art (BgA) Tiefgarage der Stadt Grevesmühlen, Einstellung des Jahresüberschusses 2024 in die Rücklage

<i>Organisationseinheit:</i> Finanzen <i>Sachbearbeiter:</i> Monique Stender	<i>Datum</i> 24.07.2025 <i>Verfasser:</i> Monique Stender
---	--

<i>Beratungsfolge</i>	<i>Geplante Sitzungstermine</i>	<i>Ö / N</i>
Hauptausschuss Stadt Grevesmühlen (Vorberatung)	23.09.2025	Ö
Finanzausschuss Stadt Grevesmühlen (Vorberatung)	15.09.2025	Ö
Stadtvertretung Grevesmühlen (Entscheidung)	06.10.2025	Ö

Beschlussvorschlag

Die Stadtvertretung bestätigt die Eilentscheidung des Bürgermeisters vom 25.07.2025.

Sachverhalt

Für den BgA Tiefgarage der Stadt Grevesmühlen ist zum Bilanzstichtag 31.12.2024 voraussichtlich von einem positiven Jahresergebnis auszugehen. Ursächlich hierfür ist im Wesentlichen der Wegfall der planmäßigen Abschreibung (insg. 25 Jahre), welche im Haushaltsjahr 2023 turnusmäßig abgeschlossen sein wird. Durch die vollständige bilanzielle Abschreibung des entsprechenden Anlageguts entfällt ab dem Haushaltsjahr 2024 ein bedeutender Aufwandsposten, was sich ergebniswirksam und nachhaltig positiv auf die wirtschaftliche Lage des BgA auswirkt.

Der BFH hat in zwei Urteilen vom 30.01.2018 zur Frage der Rückbildung bei Betrieben gewerblicher Art (BgA) entschieden, dass auch in Form eines körperschaftsteuerpflichtigen Regiebetriebes organisierter BgA Rücklagen ohne weitere Voraussetzungen bilden darf. Die Rücklagenbildung basiert beim Regiebetrieb auf der Fiktion eines verselbständigten BgA, da dessen Gewinne wegen seiner fehlenden rechtlichen Selbständigkeit unmittelbar in den Haushalt der Trägerkörperschaft fließen, ohne dass es eines vorherigen Ausschüttungsbeschlusses bedarf. Die Finanzverwaltung hat die aktuelle BFH-Rechtsprechung übernommen und ihre bisherige, abweichende Auffassung aufgegeben.

Für die steuerliche Anerkennung der Rücklagenbildung reicht demnach jedes "Stehenlassen" der handelsrechtlichen Gewinne als Eigenkapital aus, sofern nachvollzogen und überprüft werden kann, dass dem Regiebetrieb die entsprechenden Mittel weiterhin als Eigenkapital zur Verfügung stehen. Nach Ansicht der Finanzverwaltung reicht dafür ein förmlicher Beschluss der zuständigen Gremien der Trägerkörperschaft aus.

Da die Frist für die Erklärung zum 31.08.2025 ausläuft, hat der Bürgermeister die anliegende Eilentscheidung nach § 38 Absatz 4 der Kommunalverfassung für das Land Mecklenburg-Vorpommern getroffen.

Finanzielle Auswirkungen

Die konkrete finanzielle Auswirkung ist zum gegenwärtigen Zeitpunkt noch nicht bezifferbar, da belastbare Angaben zur Höhe des voraussichtlichen Jahresüberschusses sowie zu einer möglichen Rücklagenbildung bzw. -verwendung derzeit noch nicht vorliegen. Eine substantielle Einschätzung kann erst nach Vorliegen der Jahresabrechnung 2024 erfolgen.

a.) bei planmäßigen Ausgaben:		Deckung durch Planansatz in Höhe von:	0,00 €
Gesamtkosten:	00,00 €	im Produktsachkonto (PSK):	00000.00000000
b.) bei nicht planmäßigen Ausgaben:		Deckung erfolgt über:	
Gesamtkosten:	00,00 €	1. folgende Einsparungen :	
zusätzliche Kosten:	00,00 €	im PSK 00000.00000000 in Höhe von:	00,00 €
		Bezeichnung	
		im PSK 00000.00000000 in Höhe von:	00,00 €
		Bezeichnung	
		im PSK 00000.00000000 in Höhe von:	00,00 €
		Bezeichnung	
		...	
		2. folgende Mehreinnahmen:	
		im PSK 00000.00000000 in Höhe von:	00,00 €
		Bezeichnung	
		im PSK 00000.00000000 in Höhe von:	00,00 €
		Bezeichnung	
		im PSK 00000.00000000 in Höhe von:	00,00 €
		Bezeichnung	
		...	

Gemäß § 50 Absatz 1 KV M-V sind über- oder außerplanmäßige Aufwendungen oder Auszahlungen nur zulässig, wenn sie unvorhergesehen und unabweisbar sind und die Deckung gewährleistet ist.

Anlage/n

1	2025-07-31 Eilentscheidung zur Rücklagenbildung (PDF) (öffentlich)
2	2025-07-31 Erklärung zur Rücklagenbildung im BgA _Tiefgarage_ für das Kalenderjahr 2024 an Finanzamt Rostock (öffentlich)
3	BFH-Urteil-VIII-R-15-16 (öffentlich)
4	BFH-Urteil-VIII-R-75-13 (öffentlich)

Eilentscheidung des Bürgermeisters gemäß § 38 (4) KV M-V

Erklärung zur Rücklagenbildung im BgA „Tiefgarage“ für das Kalenderjahr 2024

Ich treffe hiermit folgende Eilentscheidung:

Gemäß § 38 Absatz 4 der Kommunalverfassung für das Land Mecklenburg-Vorpommern treffe ich die nachfolgende Eilentscheidung.

Ich gebe gegenüber dem Finanzamt Rostock folgende Erklärung ab:

Die Stadt Grevesmühlen erklärt hiermit, für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Tiefgarage“ (BgA) aus dem voraussichtlich entstehenden Jahresüberschuss des Kalenderjahres 2024 eine Rücklage zu bilden.

Begründung:

Aufgrund des planmäßigen Auslaufens der Abschreibung der Tiefgarage in 2023 ist im Wirtschaftsjahr 2024 mit einem positiven Jahresergebnis zu rechnen. Die Entlastung des Ergebnisses durch den Wegfall des bisherigen Abschreibungsaufwands führt voraussichtlich zu einem buchhalterisch bedingten Überschuss, der nicht auf gestiegene Einnahmen oder einen operativen Mehrertrag zurückzuführen ist.

Der BFH hat in zwei Urteilen vom 30.01.2018 zur Frage der Rückbildung bei Betrieben gewerblicher Art (BgA) entschieden, dass auch in Form eines körperschaftsteuerpflichtigen Regiebetriebes organisierter BgA Rücklagen ohne weitere Voraussetzungen bilden darf. Die Rücklagenbildung basiert beim Regiebetrieb auf der Fiktion eines verselbständigten BgA, da dessen Gewinne wegen seiner fehlenden rechtlichen Selbständigkeit unmittelbar in den Haushalt der Trägerkörperschaft fließen, ohne dass es eines vorherigen Ausschüttungsbeschlusses bedarf. Die Finanzverwaltung hat die aktuelle BFH-Rechtsprechung übernommen und ihre bisherige, abweichende Auffassung aufgegeben.

Für die steuerliche Anerkennung der Rücklagenbildung reicht demnach jedes "Stehenlassen" der handelsrechtlichen Gewinne als Eigenkapital aus, sofern nachvollzogen und überprüft werden kann, dass dem Regiebetrieb die entsprechenden Mittel weiterhin als Eigenkapital zur Verfügung stehen.

Damit wird die Steuerlast der Stadt Grevesmühlen gesenkt.

Begründung der Eilbedürftigkeit:

Nach § 9 Absatz 3 entscheidet der Bürgermeister über Erklärungen der Stadt im Sinne des § 38 Abs. 6 KV M-V bis zu einer Wertgrenze von 5.000 € bzw. bei wiederkehrenden Verpflichtungen von 1.500 € pro Monat. Da der Wert dieser Erklärung erst mit dem Steuerbescheid feststeht, hat die Stadtvertretung zu beschließen.

Die Erklärung ist spätestens bis zum 31.08.2025 abzugeben. Da die nächste reguläre Sitzung der Stadtvertretung erst am 06. Oktober geplant ist und die Zustimmung der Stadtvertretung zur Beschlussvorlage wegen der durchweg positiven finanziellen Aspekte zu erwarten ist, soll hierfür keine außerordentliche Sitzung der Stadtvertretung einberufen werden. Daher mache ich von meinem Recht einer Eilentscheidung gebrauch.



Lars Prähler
Datum: 01.08.2025 07:52 Uhr
Bürgermeister

Stadt Grevesmühlen

Der Bürgermeister

Zugleich Verwaltungsbehörde für das Amt Grevesmühlen-Land mit den Gemeinden:
Bernstorf, Gägelow, Roggenstorf, Rütting, Stepenitztal,
Testorf-Steinfurt, Upahl, Warnow

für die Stadt Grevesmühlen

Stadt Grevesmühlen • Rathausplatz 1 • 23936 Grevesmühlen

Finanzamt Rostock
Möllner Straße 13
18109 Rostock

Amt: Finanzen
E-Mail: steuern@grevesmuehlen.de
Durchwahl: 03881/723 212
Datum: 25.07.2025

Kassenzeichen: 12-00619916

– bei Zahlung und Schriftwechsel unbedingt angeben –

Steuernummer 079/133/80724

Erklärung zur Rücklagenbildung im BgA „Tiefgarage“ für das Kalenderjahr 2024

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Stadt Grevesmühlen erklärt hiermit, für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Tiefgarage“ (BgA) aus dem voraussichtlich entstehenden Jahresüberschuss des Kalenderjahres 2024 eine Rücklage zu bilden.

Aufgrund des planmäßigen Auslaufens der Abschreibung der Tiefgarage in 2023 ist im Wirtschaftsjahr 2024 mit einem positiven Jahresergebnis zu rechnen. Die Entlastung des Ergebnisses durch den Wegfall des bisherigen Abschreibungsaufwands führt voraussichtlich zu einem buchhalterisch bedingten Überschuss, der nicht auf gestiegene Einnahmen oder einen operativen Mehrertrag zurückzuführen ist.

Der BFH hat in zwei Urteilen vom 30.01.2018 zur Frage der Rückbildung bei Betrieben gewerblicher Art (BgA) entschieden, dass auch in Form eines körperschaftsteuerpflichtigen Regiebetriebes organisierter BgA Rücklagen ohne weitere Voraussetzungen bilden darf. Die Rücklagenbildung basiert beim Regiebetrieb auf der Fiktion eines verselbständigten BgA, da dessen Gewinne wegen seiner fehlenden rechtlichen Selbständigkeit unmittelbar in den Haushalt der Trägerkörperschaft fließen, ohne dass es eines vorherigen Ausschüttungsbeschlusses bedarf. Die Finanzverwaltung hat die aktuelle BFH-Rechtsprechung übernommen und ihre bisherige, abweichende Auffassung aufgegeben.

Für die steuerliche Anerkennung der Rücklagenbildung reicht demnach jedes "Stehenlassen" der handelsrechtlichen Gewinne als Eigenkapital aus, sofern nachvollzogen und überprüft werden kann, dass dem Regiebetrieb die entsprechenden Mittel weiterhin als Eigenkapital zur Verfügung stehen.

Wir bitten um steuerliche Anerkennung der vorgenannten Rücklagenzuführung.

Mit freundlichen Grüßen

Lars Prahier
Bürgermeister

Telefon: (03881)723-0	Öffnungszeiten: Di. - Do. 09:00 - 12:00 Uhr Di. 13:00 - 15:00 Uhr Do. 13:00 - 18:00 Uhr	Bankverbindung: Sparkasse MNW VR Bank Mecklenburg eG Deutsche Kreditbank AG	BIC NOLADE21WIS GENODEF1GUE BYLADEM1001	IBAN DE65 1405 1000 1000 0302 09 DE88 1406 1308 0002 5191 27 DE51 1203 0000 0000 1002 89
---------------------------------	---	---	---	--

** Sie finden uns im Internet unter www.grevesmuehlen.de **

Urteil vom 30. January 2018, VIII R 75/13

Regiebetriebe: Keine Kapitalertragsteuer durch Auflösung von Rücklagen, die aus Gewinnen des Jahres 2001 stammen - Umwandlung eines Regiebetriebs in eine GmbH: Kapitalertragsteuerpflicht für Gewinn des Rumpfwirtschaftsjahres 2002

ECLI:DE:BFH:2018:U.300118.VIIIR75.13.0

BFH VIII. Senat

AO § 119 Abs 1, AO § 164 Abs 2, AO § 167 Abs 1 S 1, AO § 170 Abs 2 S 1 Nr 1, AO § 171 Abs 4, EStG § 20 Abs 1 Nr 10 Buchst b, EStG § 43 Abs 1 S 1 Nr 7c, EStG § 43a Abs 1 Nr 6, EStG § 44 Abs 1, EStG § 44 Abs 6, EStG § 52 Abs 37a S 2, KStG § 4, KStG § 27 Abs 1, KStG § 27 Abs 7, UmwStG § 20

vorgehend FG Münster, 13. November 2012, Az: 10 K 3378/09 Kap

Leitsätze

Bei einem Betrieb gewerblicher Art in der Form des Regiebetriebs führen in 2001 erzielte Gewinne nicht zu steuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG, die der Kapitalertragsteuer unterliegen (Bestätigung des BFH-Urteils vom 11. Juli 2007 I R 105/05, BFHE 218, 327, BStBl II 2007, 841). Werden solche Gewinne in Rücklagen eingestellt, führt deren spätere Auflösung zu außerbetrieblichen Zwecken ebenfalls nicht zu steuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 14. November 2012 10 K 3378/09 Kap wird als unbegründet zurückgewiesen.

Insoweit hat der Beklagte die Kosten des Revisionsverfahrens zu tragen.

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 14. November 2012 10 K 3378/09 Kap wird als unbegründet zurückgewiesen.

Insoweit hat die Klägerin die Kosten des Revisionsverfahrens zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) unterhielt bis zum Streitjahr 2002 den Regiebetrieb "X" (im Folgenden: BgA), einen Betrieb gewerblicher Art i.S. des § 4 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG), für den der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) gegenüber der Klägerin im Zusammenhang mit der Einbringung des BgA in eine Kapitalgesellschaft für den Anmeldezeitraum 2002 Kapitalertragsteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag festsetzte.
- 2 Der BgA verpachtete im Rahmen einer Betriebsaufspaltung Anlagen für den Betrieb der X an die ... GmbH (im Folgenden: D-GmbH), eine Tochtergesellschaft der ... GmbH (im Folgenden: E-GmbH), an der die Klägerin zu 100 % beteiligt war und deren Anteile zum Betriebsvermögen des BgA gehörten.
- 3 Am 29. November 2001 fasste der Rat der Klägerin den Beschluss zur Umwandlung des BgA in eine Kapitalgesellschaft. Mit notarieller Urkunde vom 7. Januar 2002 brachte die Klägerin den BgA gemäß § 20 des Umwandlungssteuergesetzes in der Fassung vor Änderung durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 7. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2782; im Folgenden: UmwStG a.F.) mit Wirkung zum 6. Januar 2002, 24:00 Uhr, im

Wege der Einzelrechtsnachfolge zu Buchwerten in die ... mbH (im Folgenden: F-GmbH) ein. Einzige Gesellschafterin der F-GmbH war die Klägerin.

- 4 Der BgA legte zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns für die Jahre 2001 und 2002 Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen vor, deren Positionen aus der kameralistischen Buchführung abgeleitet waren. Danach erzielte der BgA zum 31. Dezember 2001 einen Jahresüberschuss in Höhe von 174.401.434,61 DM, der in Höhe von 174.401.000 DM (89.169.815,37 €) als Kapitalrücklage ausgewiesen wurde. Für das Rumpfgeschäftsjahr 2002 (1. bis 6. Januar 2002) ergab sich unter Berücksichtigung einer nur handelsrechtlich zulässigen Instandhaltungsrückstellung gemäß § 249 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs (HGB) in Höhe von 1.300.000 € ein Jahresüberschuss in Höhe von 12.289.028,91 €. Die ausgewiesene Kapitalrücklage blieb unverändert.
- 5 Für das Jahr 2002 meldete die Klägerin am 30. Oktober 2002 unter Verweis auf die Zuführung des Jahresüberschusses 2001 zu den Rücklagen Kapitalerträge in Höhe von 0 € an. Für das Jahr 2003 meldete die Klägerin in 2003 den Jahresüberschuss 2002 zur Kapitalertragsteuer an. Daraus folgte eine Kapitalertragsteuer in Höhe von 1.228.902,80 € zuzüglich Solidaritätszuschlag.
- 6 Nach den Ergebnissen der Betriebsprüfung, die auf Grundlage der Prüfungsanordnung vom 25. Januar 2005 in den Jahren 2005/2006 durchgeführt worden war, ergab sich eine --im Revisionsverfahren nicht mehr angegriffene-- Minderung des Jahresüberschusses 2001 auf 160.762.052 DM (82.196.332 €) und eine Erhöhung des Jahresüberschusses 2002 auf 13.857.053 €. Die Gewinne seien im Jahr 2002 gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b i.V.m. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c und § 43a Abs. 1 Nr. 6 des Einkommensteuergesetzes in der für das Jahr 2002 geltenden Fassung (EStG) einer 10 %-igen Kapitalertragsteuer zu unterwerfen, da mit der Einbringung des BgA in die F-GmbH dessen gesamtes Vermögen in Höhe von 235.185.140,98 € in den hoheitlichen Bereich übergegangen sei und dies abzüglich des steuerlichen Einlagekontos in Höhe von 139.564.666 € Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 96.053.385 € ergebe. Dieser Betrag entspreche der Summe der Jahresüberschüsse 2001 und 2002. Hinsichtlich des Jahresüberschusses 2001 habe die Einbringung gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG zu einer Auflösung der aus diesem Jahresüberschuss gebildeten Neurücklage geführt. Der Jahresüberschuss 2002 habe entweder als laufender Gewinn des Jahres 2002 oder ebenfalls als mit der Einbringung aufgelöste Neurücklage die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG erfüllt.
- 7 Das FA erließ daraufhin für den Anmeldezeitraum 2002 unter Hinweis auf § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) einen Bescheid über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag zur Kapitalertragsteuer vom 10. Dezember 2008, mit dem es Kapitalertragsteuer in Höhe von 9.605.338,50 € zuzüglich Solidaritätszuschlag festsetzte. In den Erläuterungen verwies das FA auf den Betriebsprüfungsbericht vom 25. Januar 2007. Die Klägerin schulde die Kapitalertragsteuer und den Solidaritätszuschlag gleichermaßen als Schuldnerin und Gläubigerin der Kapitalerträge. Zeitgleich hob das FA die Festsetzung für den Anmeldezeitraum 2003 auf. Der gegen den Bescheid für 2002 gerichtete Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 8 Das Finanzgericht (FG) urteilte, die Einbringung des BgA habe nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG geführt. Die durch das Jahressteuergesetz 2007 (JStG 2007) vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878) ergänzte Fassung, die für den Fall der Einbringung gemäß § 20 UmwStG a.F. eine fiktive Auflösung der Rücklagen vorsehe, sei im Streitfall noch nicht anwendbar. Es gelte vielmehr § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG i.d.F. des Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz --StSenkG--) vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433). Die danach erforderliche Auflösung der Rücklage zu Zwecken außerhalb des BgA liege bei einer Einbringung gemäß § 20 UmwStG a.F. nicht vor, da das Vermögen --wie auch bei der Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft durch eine natürliche Person-- unmittelbar auf die aufnehmende Kapitalgesellschaft übertragen werde, d.h. es komme nicht zu einer vorherigen Totalausschüttung in das Hoheitsvermögen. Allerdings sei Kapitalertragsteuer auf den laufenden Jahresgewinn 2002 (13.857.053 €) festzusetzen. Die Klägerin sei in der mündlichen Verhandlung selbst davon ausgegangen, dass dieser Gewinn nicht in eine Rücklage eingestellt worden sei. Die Gründe des FG sind in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 619 veröffentlicht.
- 9 Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, es fehle die Rechtsgrundlage für ihre Inanspruchnahme mit Kapitalertragsteuer. Gemäß § 44 Abs. 6 Satz 1 EStG sei zwischen dem Betrieb gewerblicher Art als Schuldner und dessen Trägerkörperschaft als Gläubigerin der Kapitalerträge zu unterscheiden. Sofern es --wie im Streitfall-- um die Beendigung eines Betriebs gewerblicher Art gehe, gebe es aber keinen Schuldner der Kapitalerträge mehr. Erst mit dem JStG 2007, mit dem § 44 Abs. 6 Satz 4 EStG um einen Verweis auf § 44 Abs. 5 Satz 2 EStG ergänzt worden

sei, könne die Trägerkörperschaft auch als Gläubigerin der Kapitalerträge in Anspruch genommen werden. Die in § 52 Abs. 53 Satz 5 EStG i.d.F. des JStG 2007 angeordnete Rückwirkung verstoße allerdings gegen die Verfassung.

- 10** Im Übrigen sei zum Zeitpunkt des Erlasses des angefochtenen Verwaltungsakts Festsetzungsverjährung eingetreten. Eine Anlaufhemmung wegen Ausbleibens der Anzeige gemäß § 44 Abs. 1 Satz 8 EStG scheide aus, da aufgrund der Beendigung des BgA durch die Einbringung kein Anzeigepflichtiger bestanden habe. Eine Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 4 AO komme nicht in Betracht, da sich die Prüfungsanordnung gegen den BgA als Schuldner der Kapitalerträge und nicht gegen die Klägerin als Gläubigerin der Kapitalerträge gerichtet habe. Schließlich sei der Gewinn für das Rumpfwirtschaftsjahr vom 1. bis 6. Januar 2002, der nach dem Urteil des FG der Kapitalertragsteuer unterliege und zur teilweisen Abweisung der Klage geführt habe, nicht Gegenstand des angefochtenen Bescheids.
- 11** Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung sowie den Bescheid über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer vom 10. Dezember 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18. August 2009 aufzuheben, soweit die Klage abgewiesen und weiterhin Kapitalertragsteuer auf einen Betrag in Höhe von 13.857.053 € festgesetzt worden ist.
- 12** Das FA beantragt, die Revision der Klägerin als unbegründet zurückzuweisen. Darüber hinaus beantragt das FA im Rahmen der von ihm selbst eingelegten Revision, die Vorentscheidung aufzuheben, soweit das FG der Klage stattgegeben hat, und die Klage insgesamt abzuweisen.
- 13** Die Rechtsgrundlage für die Festsetzung der Kapitalertragsteuer ergebe sich aus § 44 Abs. 6 Satz 4 i.V.m. Abs. 1 Sätze 7 bis 9 EStG. Der angefochtene Bescheid sei innerhalb der vierjährigen Festsetzungsfrist ergangen, da diese mangels einer Anzeige gemäß § 44 Abs. 6 i.V.m. Abs. 1 Satz 8 EStG erst mit Ablauf des dritten Kalenderjahres nach dem Jahr der Entstehung der Steuer, d.h. am 31. Dezember 2005, begonnen habe (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO). Dass die Pflicht zur Steueranmeldung im Streitfall nicht den Steuerschuldner, sondern den BgA als Schuldner der Kapitalerträge treffe, sei auf Grundlage des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 29. Januar 2003 I R 10/02 (BFHE 202, 1, BStBl II 2003, 687) unerheblich. Darüber hinaus greife im Streitfall die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 AO, da sich die Prüfungsanordnung an die Klägerin als Inhaltsadressatin richte und trotz der Gläubiger-Schuldner-Fiktion des § 44 Abs. 6 Satz 1 EStG eine Personenidentität zwischen BgA und Trägerkörperschaft bestehe.
- 14** Im Rahmen seiner eigenen Revision macht das FA geltend, die Einbringung des BgA führe auch hinsichtlich des Gewinns 2001 zu kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünften gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG i.d.F. des StSenkG. Das FG habe die ständige Rechtsprechung des BFH missachtet, wonach der BgA im Verhältnis zu seiner Trägerkörperschaft als fiktive Kapitalgesellschaft zu behandeln sei. Da Einbringender nur die Trägerkörperschaft als künftige Inhaberin der an der aufnehmenden Kapitalgesellschaft gewährten Gesellschafterrechte sein könne, müsse zunächst das gesamte Betriebsvermögen des BgA dem Hoheitsvermögen zufließen (fiktive Totalausschüttung). Dies habe eine Auflösung der Rücklagen für Zwecke außerhalb des BgA i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG zur Folge. Darüber hinaus führe die Einbringung des BgA auch ohne Annahme einer Totalausschüttung zur Kapitalertragsteuerpflicht, da sie die Auflösung des BgA zur Folge habe und dessen Rücklagen somit nicht mehr für Zwecke des BgA verwendet werden könnten.
- 15** Die Klägerin beantragt, die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revisionen des FA und der Klägerin sind im Ergebnis unbegründet.
- 17** A. Revision des FA
- 18** Die Revision des FA gegen die teilweise Stattgabe der Klage durch das FG ist im Ergebnis unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2, Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 19** Das FG hat zu Recht entschieden, dass der angefochtene Nachforderungsbescheid rechtswidrig ist, soweit darin Kapitalertragsteuer für einen anderen Sachverhalt als den laufenden Gewinn des Rumpfwirtschaftsjahres 2002 in Höhe von 13.857.053 € festgesetzt wurde. Das FA durfte weder wegen des laufenden Gewinns des BgA für 2001 gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG noch wegen einer Auflösung der im Jahr 2001 gebildeten Rücklage zum Ablauf des Rumpfwirtschaftsjahres 2002 gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG Kapitalertragsteuer erheben.

- 20** 1. Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG gehört zu den Einkünften aus Kapitalvermögen u.a. der nicht den Rücklagen zugeführte Gewinn eines Betriebs gewerblicher Art i.S. des § 4 KStG ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Weitere Voraussetzungen sind, dass der Betrieb gewerblicher Art nicht von der Körperschaftsteuer befreit ist und seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt oder mehr als 260.000 € Umsatz im Kalenderjahr oder mehr als 25.000 € Gewinn im Wirtschaftsjahr hat. Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG führt die spätere Auflösung der Rücklagen zu Zwecken außerhalb des Betriebs gewerblicher Art ebenfalls zu einem Gewinn i.S. des Satzes 1 (s.a. die zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehenen Entscheidungen des Senats vom heutigen Tag in den Verfahren VIII R 42/15 und VIII R 15/16).
- 21** Die zeitliche Anwendungsregelung des § 52 Abs. 37a Satz 2 EStG sieht vor, dass § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG für Gewinne gilt, die nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahres des Betriebs gewerblicher Art erzielt werden, für welches das Körperschaftsteuergesetz i.d.F. des StSenKG erstmals anzuwenden ist.
- 22** 2. Der für das Jahr 2001 erzielte Gewinn ist im streitigen Anmeldezeitraum 2002 nicht nach dem Grundtatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen.
- 23** Zwar wäre eine etwaige Kapitalertragsteuer für den im Jahr 2001 erzielten Gewinn grundsätzlich im Anmeldezeitraum 2002 anzumelden und festzusetzen gewesen, da sie --auch wenn der Gewinn eines Regiebetriebs der Trägerkörperschaft bereits zeitgleich (phasenkongruent) mit seiner Entstehung zufließt (vgl. BFH-Urteil vom 11. September 2013 I R 77/11, BFHE 242, 481, BStBl II 2015, 161, Rz 20, m.w.N.)-- gemäß § 44 Abs. 6 Satz 2 EStG erst im Zeitpunkt der Bilanzerstellung bzw. spätestens acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres entsteht, d.h. im Streitfall für den Gewinn des Jahres 2001 im Jahr 2002.
- 24** Nach Auffassung des I. Senats des BFH (Urteil vom 11. Juli 2007 I R 105/05, BFHE 218, 327, BStBl II 2007, 841), der sich der erkennende Senat anschließt, folgt aber aus § 52 Abs. 37a Satz 2 EStG, dass der laufende Gewinn des Jahres 2001 eines Regiebetriebs wegen des phasenkongruenten Zuflusses bei der Trägerkörperschaft noch nicht von § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG erfasst wird. Denn nach § 52 Abs. 37a Satz 2 EStG werden nur Zuflüsse nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahres des Betriebs gewerblicher Art erfasst, für welches das Körperschaftsteuergesetz i.d.F. des StSenKG erstmals anzuwenden ist. Der körperschaftsteuerliche Systemwechsel des StSenKG ist aber erst zum 1. Januar 2001 eingetreten. Wenn --wie im Streitfall-- das Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr entspricht und im Jahr 2001 kein Rumpfwirtschaftsjahr gebildet worden ist, werden damit nur Zuflüsse nach Ablauf des Jahres 2001 von § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG erfasst, d.h. bei einem Regiebetrieb nur die laufenden Gewinne ab dem Jahr 2002 (zur abweichenden Rechtslage bei Eigenbetrieben vgl. BFH-Urteil vom 16. November 2011 I R 108/09, BFHE 236, 48, BStBl II 2013, 328, Rz 22 f.).
- 25** 3. Darüber hinaus scheiden auch steuerpflichtige Einkünfte gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG aus der Auflösung von Rücklagen zu Zwecken außerhalb des Betriebs gewerblicher Art aus. Gewinne des Jahres 2001, die wegen § 52 Abs. 37a Satz 2 EStG nicht gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG steuerpflichtig gewesen wären, können auch im Fall einer etwaigen Einstellung in die Rücklagen und deren späterer Auflösung (hier: im Zuge der Einbringung) nicht steuerpflichtig sein.
- 26** Insofern handelt es sich jedenfalls nicht um Rücklagen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG. Denn aus dem Wortlaut und der Systematik des Gesetzes folgt, dass sich der Begriff der Rücklagen in Satz 2 nur auf Rücklagen i.S. des Satzes 1 bezieht. Diese konnten mangels Geltung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG im Jahr 2001 gemäß § 52 Abs. 37a Satz 2 EStG noch nicht für Gewinne des Jahres 2001 gebildet werden. Damit liegen keine Rücklagen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG vor, die im streitigen Anmeldezeitraum 2002 als Folge der Einbringung in die F-GmbH hätten aufgelöst werden können. Dass als Folge dieser Auslegung die Gewinne des Jahres 2001 eines Regiebetriebs auch im Fall einer zunächst gebildeten Rücklage dauerhaft nicht der grundsätzlich für Betriebe gewerblicher Art vorgesehenen zweiten Besteuerungsebene zugeführt werden, muss aufgrund des Wortlauts der gesetzlichen Regelungen hingenommen werden.
- 27** 4. Ob die Einbringung des BgA in die F-GmbH den Besteuerungstatbestand der Auflösung der Rücklagen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG auslösen konnte und ob dabei die Gesetzesfassung des StSenKG oder die ergänzte Fassung des JStG 2007 maßgeblich gewesen wäre, braucht im Streitfall nicht entschieden zu werden. Darüber hinaus kommt es nicht darauf an, ob bzw. unter welchen Voraussetzungen ein als Regiebetrieb geführter Betrieb gewerblicher Art überhaupt Rücklagen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG bilden kann (vgl. hierzu die Senatsurteile VIII R 42/15 und VIII R 15/16 vom heutigen Tag, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt).
- 28** B. Revision der Klägerin

- 29** Die Revision der Klägerin, die sich ausschließlich auf die Kapitalertragsteuer bezieht, ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Die Entscheidung des FG, der Nachforderungsbescheid vom 10. Dezember 2008 über Kapitalertragsteuer in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18. August 2009 sei rechtmäßig, soweit die Bemessungsgrundlage den Gewinn des BgA für das Jahr 2002 betrifft, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Das FA durfte die Klägerin insoweit gemäß § 164 Abs. 2 AO i.V.m. § 167 Abs. 1 Satz 1 Alternative 1 AO und §§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1, 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c, 44 Abs. 1 Sätze 3 bis 5 EStG für eine Entrichtungsschuld in Anspruch nehmen.
- 30** 1. Das FA hat sich zu Recht auf die Änderungsnorm des § 164 Abs. 2 AO gestützt, da für den streitigen Anmeldezeitraum 2002 eine Anmeldung i.S. des § 45a EStG eingereicht worden war, die gemäß § 168 Satz 1 AO einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich stand und sich auch auf den laufenden Gewinn für das Jahr 2002 bezog.
- 31** a) Auch wenn das FG hierzu keine ausdrücklichen Ausführungen gemacht hat, ergibt sich die Kapitalertragsteueranmeldung für das Streitjahr 2002 aus den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO). Denn durch den Verweis auf § 164 Abs. 2 AO im streitigen Nachforderungsbescheid vom 10. Dezember 2008 ist auch der Ursprungsbescheid in Gestalt der Steueranmeldung 2002 vom 30. Oktober 2002 von den Feststellungen des FG erfasst. Darüber hinaus verweist das FG gemäß § 105 Abs. 3 FGO auf den Schriftsatz der Klägerin vom 16. Dezember 2009, dem als Anlage 11 die Antwort des FA auf die Anmeldung vom 30. Oktober 2002 beigefügt war.
- 32** b) Dass in der Anmeldung für das Jahr 2002 lediglich der Gewinn des Jahres 2001 ausdrücklich genannt und für diesen eine Kapitalertragsteuer in Höhe von 0 € erklärt wurde, ändert trotz der sachverhalts- und nicht zeitraumbezogenen Festsetzung der Kapitalertragsteuer (vgl. hierzu Senatsurteil vom 21. September 2017 VIII R 59/14, BFHE 259, 411, BStBl II 2018, 163; BFH-Urteil in BFHE 236, 48, BStBl II 2013, 328) nichts an der Änderbarkeit der Kapitalertragsteueranmeldung für 2002, um den laufenden Gewinn dieses Jahres der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen. Denn auf Grundlage der bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) einschließlich der gemäß § 105 Abs. 3 FGO in Bezug genommenen Unterlagen waren der einheitliche Sachverhaltskomplex der Einbringung zum Ablauf des Rumpfwirtschaftsjahres 2002 und der direkt vor der Einbringung erzielte laufende Gewinn des Jahres 2002 als nicht steuerpflichtige Vorgänge angemeldet worden.
- 33** 2. Der Bescheid vom 10. Dezember 2008 ist auch inhaltlich hinreichend bestimmt (§ 119 Abs. 1 AO).
- 34** a) § 119 Abs. 1 AO setzt u.a. voraus, dass der Bescheid die festgesetzte Steuer nach Art und Betrag bezeichnet und angibt, wer die Steuer schuldet (§ 157 Abs. 1 Satz 2 AO). Welche konkreten Anforderungen in dieser Hinsicht an den jeweiligen Steuerbescheid zu stellen sind, hängt nach ständiger Rechtsprechung des BFH von den Umständen des Einzelfalls ab (Senatsbeschluss vom 3. April 2007 VIII B 110/06, BFH/NV 2007, 1273, m.w.N.). Die Angabe des Inhaltsadressaten ist konstituierender Bestandteil jedes Verwaltungsakts, da unzweifelhaft feststehen muss, gegenüber wem der Einzelfall geregelt werden soll. Ist der Inhaltsadressat im Verwaltungsakt nicht hinreichend bestimmt angegeben, ist der Verwaltungsakt nichtig, ohne dass der Mangel in der Einspruchsentscheidung geheilt werden könnte (BFH-Urteil vom 30. September 2015 II R 31/13, BFHE 250, 505, BStBl II 2016, 637, m.w.N.).
- 35** Welchen Regelungsgehalt ein Verwaltungsakt hat, ist über den bloßen Wortlaut hinaus im Wege der Auslegung zu ermitteln. Maßgebend für die Auslegung eines Verwaltungsakts ist der objektive Erklärungsinhalt der Regelung, wie ihn der Empfänger nach den ihm bekannten Umständen unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte. Soweit die tatsächlichen Feststellungen des FG hierzu ausreichen, darf das Revisionsgericht den Inhalt des Verwaltungsakts in eigener Zuständigkeit auslegen (Senatsurteil vom 27. Oktober 2015 VIII R 59/13, BFH/NV 2016, 726, m.w.N.).
- 36** b) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ist es zunächst unschädlich, dass der Bescheid auf eine Änderung gemäß § 164 Abs. 2 AO Bezug nimmt, ohne den geänderten Bescheid ausdrücklich zu bezeichnen (vgl. auch BFH-Urteil vom 24. April 2013 II R 53/10, BFHE 241, 63, BStBl II 2013, 755). Denn im Wege der Auslegung war trotz sachverhaltsbezogener Anmeldung und Festsetzung der Kapitalertragsteuer für die Klägerin erkennbar, dass die für den Anmeldezeitraum 2002 eingereichte Anmeldung vom 30. Oktober 2002, die gemäß § 168 Satz 1 AO einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich stand, geändert werden sollte. Dies folgt aus der Bezugnahme auf den Prüfungsbericht vom 25. Januar 2007 im Bescheid, in dem die Kapitalertragsteuerpflicht für den Gewinn 2002 alternativ auf die Auflösung einer zuvor aus diesem Gewinn gebildeten Rücklage in Folge der Einbringung des BgA in die F-GmbH bzw. auf den Grundtatbestand der Besteuerung des vom BgA unmittelbar vor

der Einbringung im Rumpfwirtschaftsjahr 2002 erzielten Gewinns gestützt wird. Dieser einheitliche Sachverhaltskomplex war --wie bereits ausgeführt-- Gegenstand der Anmeldung vom 30. Oktober 2002.

- 37** Darüber hinaus ist es nicht zu beanstanden, dass der an die Klägerin gerichtete Nachforderungsbescheid ohne ausdrückliche Bezugnahme auf den BgA ergangen ist. Denn Steuersubjekt und damit Inhaltsadressatin des Nachforderungsbescheids ist ausschließlich die Klägerin und nicht der BgA, da dem BgA eine rechtliche Organisationsform fehlt, die nach den Regelungen der Abgabenordnung handlungsfähig ist (zur Körperschaftsteuer des Betriebs gewerblicher Art grundlegend BFH-Urteil vom 13. März 1974 I R 7/71, BFHE 112, 61, BStBl II 1974, 391; zum Streitstand Bött in Ernst & Young, KStG, § 4 Rz 19 ff., und Meier/Semelka in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 KStG Rz 6, jeweils m.w.N.). Dies gilt nicht nur für eine Inanspruchnahme der Klägerin als Gläubigerin der Kapitalerträge und Schuldnerin der Kapitalertragsteuer (§ 44 Abs. 6 Sätze 1 und 4 i.V.m. § 44 Abs. 1 Satz 1 EStG), sondern auch, soweit der BgA gemäß § 44 Abs. 6 Satz 1 EStG als Schuldner der Kapitalerträge gilt und damit gemäß § 44 Abs. 6 Satz 4 i.V.m. § 44 Abs. 1 Sätze 3 bis 5 EStG die Kapitalertragsteuer zu entrichten hat. Auch insoweit ist allein die Klägerin das Steuersubjekt und damit letztlich Schuldnerin der für den BgA geregelten Entrichtungsschuld. Die Beendigung des BgA durch Einbringung in die F-GmbH im Wege der Einzelrechtsnachfolge ändert daran nichts (vgl. BFH-Urteil vom 14. Oktober 1992 I R 17/92, BFHE 169, 343, BStBl II 1993, 352).
- 38** Der Ausspruch im Nachforderungsbescheid, die Klägerin schulde die Kapitalertragsteuer "gleichermaßen" als Gläubigerin und als Schuldnerin der Kapitalerträge, stellt ebenfalls keine Verletzung der inhaltlichen Bestimmtheit i.S. des § 119 Abs. 1 AO dar. Zwar gelten für die Inanspruchnahme des Gläubigers der Kapitalerträge als Schuldner der Kapitalertragsteuer andere Rechtsgrundlagen als für den Schuldner der Kapitalerträge, der die Steuer für Rechnung des Steuerschuldners zu entrichten hat (§ 43 Satz 2 AO). Trotzdem führt die Rechtsprechung des BFH, nach der einem Bescheid eindeutig zu entnehmen sein muss, ob der Steuerpflichtige als Schuldner oder als Haftender in Anspruch genommen werden soll (Urteil vom 11. Oktober 1989 I R 139/85, BFH/NV 1991, 497), im Streitfall nicht zur inhaltlichen Unbestimmtheit des Bescheids. Da die Klägerin in jedem Fall alleiniges Steuersubjekt und damit auch alleinige Inhaltsadressatin des Nachforderungsbescheids bleibt, handelt es sich letztlich nicht um eine Frage der inhaltlichen Bestimmtheit, sondern lediglich um eine Frage der Begründung des Bescheids.
- 39** Schließlich durfte das FA durch Bezugnahme auf den Prüfungsbericht vom 25. Januar 2007 offen lassen, ob der Gewinn des Jahres 2002 unter dem Gesichtspunkt der Auflösung einer mit diesem Gewinn gebildeten Rücklage in Folge der Einbringung (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG) oder direkt unter dem Grundtatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG zu erfassen war. Zwar hat der BFH im Rahmen der Grunderwerbsteuer entschieden, dass zur inhaltlichen Bestimmtheit i.S. des § 119 Abs. 1 AO für den Betroffenen erkennbar sein muss, welcher Sachverhalt besteuert wird (Urteil vom 22. August 2007 II R 44/05, BFHE 218, 494, BStBl II 2009, 754, m.w.N.). Diese Voraussetzung, die jedenfalls wegen der sachverhalts- und nicht zeitraumbezogenen Festsetzung auch für die Kapitalertragsteuer gilt, ist im Streitfall aber erfüllt. Denn der Besteuerung liegt der einheitliche Sachverhaltskomplex zum Ablauf des Rumpfwirtschaftsjahres 2002 zugrunde, der den für beide Besteuerungstatbestände maßgeblichen Sachverhalt umfasst.
- 40** 3. Das FG hat zutreffend entschieden, dass der von der Betriebsprüfung korrigierte Gewinn des Rumpfwirtschaftsjahres 2002 in Höhe 13.857.053 € im Anmeldezeitraum 2002 zu kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen geführt hat (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG i.V.m. §§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c, 43a Abs. 1 Nr. 6 EStG) und das FA die Klägerin für die entstandene Kapitalertragsteuer in Anspruch nehmen durfte.
- 41** a) Rechtsgrundlage für die Inanspruchnahme war jedenfalls die Entrichtungsschuld des BgA (§ 44 Abs. 6 Sätze 1 und 4 i.V.m. Abs. 1 Sätze 3 bis 5 EStG), die nicht der BgA selbst, sondern die Klägerin als alleiniges Steuersubjekt schuldete und die das FA wegen der fehlerhaften Null-Anmeldung für den Anmeldezeitraum 2002 durch einen diese Anmeldung ändernden Nachforderungsbescheid festsetzen durfte (§ 164 Abs. 2 i.V.m. § 167 Abs. 1 Satz 1 Alternative 1 AO). Ob die Klägerin darüber hinaus auch als Gläubigerin der Kapitalerträge und daraus folgend als Schuldnerin der Kapitalertragsteuer in Anspruch genommen werden durfte, kann dahingestellt bleiben. Da die Klägerin in beiden Varianten letztlich das alleinige Steuersubjekt für denselben Betrag an Kapitalertragsteuer ist, handelt es sich lediglich um verschiedene Begründungen des einheitlichen Nachforderungsbescheids und nicht um mehrere Verwaltungsakte in einem Sammelbescheid.
- 42** b) Die Inanspruchnahme der Klägerin steht nicht unter den zusätzlichen Voraussetzungen des § 44 Abs. 5 Satz 1 EStG, die grundsätzlich bei der Inanspruchnahme des Entrichtungsschuldners der Kapitalertragsteuer durch einen

Nachforderungsbescheid zur Anwendung kommen (zu diesen Voraussetzungen vgl. Senatsurteil in BFHE 259, 411, BStBl II 2018, 163, m.w.N.).

- 43** Zum einen verweist § 44 Abs. 6 Satz 4 EStG bei Betrieben gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit nicht auf die Haftungsnorm des § 44 Abs. 5 Satz 1 EStG, so dass bereits das für die Inanspruchnahme des Entrichtungsschuldners üblicherweise bestehende Wahlrecht zwischen Nachforderungs- und Haftungsbescheid fehlt. Zum anderen führt die auf §§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b, 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c EStG beruhende Entrichtungsschuld nicht zur Entrichtung der Kapitalertragsteuerschuld eines Dritten, sondern die Klägerin ist --wie bereits ausgeführt-- trotz der Fiktion des § 44 Abs. 6 Satz 1 EStG sowohl hinsichtlich der Kapitalertragsteuerschuld als auch hinsichtlich der Entrichtungsschuld das alleinige Steuersubjekt und damit auch die alleinige Schuldnerin. Damit ist kein Raum für einschränkende Voraussetzungen, die aus dem Gedanken einer materiellen Haftungsschuld abgeleitet werden.
- 44** c) Das FG hat die Voraussetzungen des Grundtatbestands des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise bejaht. Insbesondere hat es für den Senat bindend festgestellt (§ 118 Abs. 2 FGO), dass der BgA nicht von der Körperschaftsteuer befreit ist, freiwillig einen Betriebsvermögensvergleich vorgenommen hat und der Gewinn des Rumpfwirtschaftsjahres 2002 tatsächlich nicht einer Rücklage zugeführt worden ist.
- 45** Hinsichtlich der Höhe des kapitalertragsteuerpflichtigen Gewinns stellt das FG zutreffend auf den handelsrechtlichen Gewinn gemäß § 275 HGB ab (vgl. BFH-Urteil in BFHE 242, 481, BStBl II 2015, 161, Rz 21, m.w.N.). Dies zeigt die Berücksichtigung der nur handelsrechtlich zulässigen Instandhaltungsrücklage in Höhe von 1.300.000 €. Außerdem hat das FG zutreffend auf die durch die Betriebsprüfung korrigierte Höhe des Gewinns 2002 abgestellt, da fehlerhafte Bilanzansätze bei Regiebetrieben im Jahr der Fehlbuchung und nicht erst im Zeitpunkt der Anpassung der Handelsbilanz an die Steuerbilanz zu korrigieren sind (BFH-Urteil in BFHE 242, 481, BStBl II 2015, 161, Rz 24; a.A. Schiffers, Deutsche Steuer-Zeitung 2015, 144, 147). Im Streitfall muss dies im Übrigen schon deshalb gelten, weil nach Ablauf des Rumpfwirtschaftsjahres 2002 in Folge der Einbringung in die F-GmbH kein Betrieb gewerblicher Art mehr vorhanden war, bei dem die Korrekturen im Rahmen der laufenden Buchführung hätten berücksichtigt werden können.
- 46** d) Auf Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass für den fiktiv an die Klägerin ausgeschütteten Gewinn 2002 ganz oder teilweise das steuerliche Einlagekonto als verwendet gilt und damit die Ausnahmenvoraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 5 i.V.m. Nr. 1 Satz 3 EStG erfüllt sind. Denn im Rahmen des gemäß § 27 Abs. 7 KStG sinngemäß anzuwendenden § 27 Abs. 1 bis 6 KStG ist auch die Verwendungsfiktion des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG zu beachten. Danach kommt es nur dann zu einer Minderung des steuerlichen Einlagekontos, wenn die Leistungen den ausschüttbaren Gewinn i.S. des § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG übersteigen, den die Finanzverwaltung bei Betrieben gewerblicher Art als "Neurücklage" bezeichnet (Bürstinghaus in Hidien/Jürgens, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, § 5 Rz 896).
- 47** e) Die Kapitalertragsteuer für den Gewinn 2002 ist im Anmeldezeitraum 2002 entstanden.
- 48** Gemäß § 44 Abs. 6 Satz 2 EStG entsteht die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt der Bilanzerstellung, spätestens aber acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres. Im Streitfall liegen beide Zeitpunkte im Anmeldezeitraum 2002, da das für den Gewinn 2002 maßgebliche Rumpfwirtschaftsjahr 2002 wegen der Einbringung des BgA in die F-GmbH bereits am 6. Januar 2002 endete.
- 49** f) Schließlich war zum Zeitpunkt des Erlasses des streitigen Änderungsbescheids der Vorbehalt der Nachprüfung noch nicht wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist entfallen (§ 164 Abs. 4 AO).
- 50** Die Festsetzungsfrist von vier Jahren (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) begann hinsichtlich der Kapitalertragsteuer des laufenden Gewinns des Rumpfwirtschaftsjahres 2002 mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem eine diesen Sachverhalt erfassende Steueranmeldung eingereicht worden war (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO), d.h. bei Berücksichtigung der am 30. Oktober 2002 eingereichten Steueranmeldung für den Anmeldezeitraum 2002 frühestens mit Ablauf des Kalenderjahres 2002. Damit endete die Festsetzungsfrist frühestens mit Ablauf des Kalenderjahres 2006.
- 51** Da nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) in den Jahren 2005 und 2006 für den BgA eine Betriebsprüfung durchgeführt worden ist, die sich auf die Kapitalertragsteuer der Anmeldezeiträume 2002 und 2003 erstreckte, ist eine Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 4 AO eingetreten. Dies gilt sowohl für die den Schuldner der Kapitalerträge treffende Entrichtungsschuld als auch für die Kapitalertragsteuerschuld des Gläubigers

der Kapitalerträge. Die vom BFH im Hinblick auf § 171 Abs. 4 AO für den Steuerschuldner einerseits und den Entrichtungs- bzw. Haftungsschuldner andererseits vorgenommene Differenzierung (vgl. BFH-Urteil vom 13. Dezember 2011 II R 26/10, BFHE 236, 212, BStBl II 2013, 596, zur Versicherungsteuer, m.w.N.) ist nicht auf den Streitfall übertragbar, da die Klägerin sowohl für die Entrichtungsschuld als auch für die Kapitalertragsteuerschuld das alleinige Steuersubjekt ist.

52 C. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de

Urteil vom 30. Januar 2018, VIII R 15/16

Zulässigkeit von Rücklagen im Regiebetrieb einer Verbandskörperschaft - Teilweise Parallelentscheidung zu BFH-Urteil vom 30. Januar 2018 VIII R 42/15

ECLI:DE:BFH:2018:U.300118.VIIR15.16.0

BFH VIII. Senat

AO § 167 Abs 1 S 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 10 Buchst b, EStG § 43 Abs 1 S 1 Nr 7c, EStG § 43a Abs 1 Nr 6, EStG § 44 Abs 1, EStG § 44 Abs 6, KStG § 4, EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , KStG VZ 2006 , KStG VZ 2007 , KStG VZ 2008

vorgehend FG Düsseldorf, 17. März 2016, Az: 6 K 2099/13 KE

Leitsätze

Die Bildung einer Rücklage i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG ist bei Regiebetrieben einer Verbandskörperschaft unter den gleichen Voraussetzungen wie bei Regiebetrieben einer kommunalen Gebietskörperschaft zulässig. Mangels gesetzlicher Beschränkungen reicht für deren steuerliche Anerkennung jedes "Stehenlassen" der handelsrechtlichen Gewinne als Eigenkapital aus, sofern anhand objektiver Umstände nachvollzogen und überprüft werden kann, dass dem Regiebetrieb die entsprechenden Mittel weiterhin als Eigenkapital zur Verfügung stehen sollen.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 18. März 2016 6 K 2099/13 KE wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) unterhielt in den Streitjahren 2005 bis 2007 einen Betrieb gewerblicher Art "X" (BgA X). Dessen Gewinne unterwarf der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) für die Anmeldezeiträume 8/2006, 8/2007 und 8/2008 der Kapitalertragsteuer, obwohl der Kläger die Einstellung der Gewinne in die Rücklagen geltend machte.
- 2** Der Kläger ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, die als Berufsverband und X tätig ist. Mitglieder sind ... Die in den Handelsbilanzen des Klägers ermittelten Jahresüberschüsse in Höhe von ... € (2005), ... € (2006) und ... € (2007) wurden in die (satzungsmäßigen) Gewinnrücklagen eingestellt.
- 3** Nach den Ergebnissen der Betriebsprüfung buchte der Kläger sämtliche Einnahmen und Ausgaben im Rechnungswesen der X. Für die verschiedenen Tätigkeitsbereiche habe es weder getrennte Buchführungen noch getrennte Bankkonten gegeben. Die rechnerische Zuordnung der Aufwendungen sei über eine Aufteilung nach Kostenschlüsseln erfolgt. Die Prüfung kam zu dem Ergebnis, die handelsrechtlichen Jahresüberschüsse des BgA X seien in den Bilanzen des Klägers zutreffend ausgewiesen. Soweit die Aufwendungen dem Berufsverband zuzurechnen seien, würden sie durch die (echten) Mitgliedsbeiträge ausgeglichen. Überschüsse seien insoweit nicht erzielt worden. Soweit der Berufsverband für seine Mitglieder besondere Projekte durchführe und hierfür (noch) keine Sonderbeiträge (unechte Mitgliedsbeiträge) erhalten habe, seien in den Handelsbilanzen "Vorräte" aktiviert worden. Dies gelte in den Streitjahren insbesondere für das Projekt "...".
- 4** Auf die Handelsbilanzgewinne des BgA X, deren Höhe sich gemäß § 3 Abs. 1 der Satzung des Klägers aus einer Verzinsung der freien Rücklagen mit der Bruttodurchschnittsrendite aller Kapitalanlagen ergebe, falle gemäß § 20

Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b i.V.m. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c und § 43a Abs. 1 Nr. 6 des Einkommensteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung (EStG) eine 10 %-ige Kapitalertragsteuer an. Die Bildung von Rücklagen sei nicht zulässig, da der BgA X als Regiebetrieb anzusehen sei, dessen Zweck auch ohne eine solche Rücklagenbildung nachhaltig habe erfüllt werden können. Außerdem seien in den Streitjahren Beträge in Höhe von jeweils 48 bis 60 Mio. € nicht verbraucht und auch nicht zur Bildung von Rücklagen oder Rückstellungen verwendet, sondern den Mitgliedern als Rückgaben erstattet worden.

- 5 Das FA erließ daraufhin gegenüber dem Kläger die Bescheide über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag zur Kapitalertragsteuer vom 12. November 2012 für den Anmeldezeitraum 8/2006 mit einer Kapitalertragsteuer in Höhe von ... €, für den Anmeldezeitraum 8/2007 mit einer Kapitalertragsteuer in Höhe von ... € und für den Anmeldezeitraum 8/2008 mit einer Kapitalertragsteuer in Höhe von ... €. Der gegen diese Bescheide gerichtete Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 6 Dagegen urteilte das Finanzgericht (FG), das FA habe gegenüber dem Kläger zu Unrecht Kapitalertragsteuer festgesetzt. Zwar führe der Kläger einen BgA X ohne eigene Rechtspersönlichkeit, der von seiner Tätigkeit als Berufsverband und dem Betrieb gewerblicher Art "Projekte" (BgA Projekte) zu trennen sei und für dessen Gewinne er unter den Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG Kapitalertragsteuer schulde. Allerdings seien die Gewinne des als Regiebetrieb geführten BgA X in den Streitjahren in die Rücklagen eingestellt worden, so dass keine Kapitalertragsteuer anfalle. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1179 veröffentlicht.
- 7 Mit seiner Revision macht das FA geltend, bei Regiebetrieben setze die Anerkennung von Rücklagen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG voraus, dass die Zwecke des Betriebs gewerblicher Art ohne die Rücklagenbildung nachhaltig nicht erfüllt werden könnten (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 8. August 2005 IV B 7 -S 2706a- 4/05, BStBl I 2005, 831, Rz 23; vom 9. Januar 2015 IV C 2 -S 2706- a/13/10001, BStBl I 2015, 111, Rz 35). Dies folge daraus, dass die Trägerkörperschaft im Fall eines Regiebetriebs --im Gegensatz zu einem Eigenbetrieb-- unmittelbar über die Gewinne des Betriebs gewerblicher Art verfügen könne, und werde durch das entsprechende obiter dictum im Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 16. November 2011 I R 108/09 (BFHE 236, 48, BStBl II 2013, 328) bestätigt. Ließe man die Rücklagenbildung bei Regiebetrieben voraussetzungslos zu, stünde es im Belieben der Trägerkörperschaft, ob für die Gewinne eines Regiebetriebs Kapitalertragsteuer anfalle.
- 8 Im Streitfall seien diese Voraussetzungen nicht erfüllt. Insbesondere sei eine Zuführung zu den freien und unbelasteten Eigenmitteln nicht erforderlich gewesen, ...
- 9 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Der Kläger beantragt, die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die an den Kläger gerichteten Bescheide über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer vom 12. November 2012 für die Anmeldezeiträume 8/2006, 8/2007 und 8/2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. Juli 2013 rechtswidrig waren.
- 12 1. Zwar durfte das FA den Kläger wegen fehlender Abgabe der Kapitalertragsteueranmeldungen i.S. des § 45a EStG grundsätzlich für die Entrichtungsschulden des BgA X im Wege des Nachforderungsbescheids in Anspruch nehmen (§ 167 Abs. 1 Satz 1 Alternative 2 der Abgabenordnung --AO-- i.V.m. § 155 Abs. 1 Satz 1 AO, § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG, § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c EStG und § 44 Abs. 6 Sätze 1 und 4 sowie Abs. 1 Sätze 3 bis 5 EStG). Die Kapitalertragsteuer beträgt aber jeweils 0 €, da die vom BgA X in den Jahren 2005 bis 2007 erzielten Gewinne gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG den Rücklagen zugeführt worden sind.
- 13 2. Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG gehört zu den Einkünften aus Kapitalvermögen u.a. der nicht den Rücklagen zugeführte Gewinn eines Betriebs gewerblicher Art i.S. des § 4 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Weitere Voraussetzungen sind, dass der Betrieb gewerblicher Art nicht von der

Körperschaftsteuer befreit ist und seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt oder mehr als 350.000 € Umsatz im Kalenderjahr oder mehr als 30.000 € Gewinn im Wirtschaftsjahr hat. Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG führt die spätere Auflösung der Rücklagen zu Zwecken außerhalb des Betriebs gewerblicher Art ebenfalls zu einem Gewinn i.S. des Satzes 1.

- 14** Die Regelungen enthalten eine Ausschüttungsfiktion, da wegen der fehlenden rechtlichen Selbständigkeit des Betriebs gewerblicher Art keine tatsächlichen Ausschüttungen möglich sind (BFH-Urteile vom 11. Juli 2007 I R 105/05, BFHE 218, 327, BStBl II 2007, 841, unter II.1.; in BFHE 236, 48, BStBl II 2013, 328, Rz 12). Soweit für diese fiktiven Ausschüttungen gemäß § 27 Abs. 1 bis 6 KStG, die gemäß § 27 Abs. 7 KStG sinngemäß anwendbar sind, Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto als verwendet gelten, liegen keine steuerpflichtigen Einkünfte vor (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 5 i.V.m. Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). Im Ergebnis soll für juristische Personen des öffentlichen Rechts und deren wirtschaftliche Betätigung in der Form eines rechtlich unselbständigen Betriebs gewerblicher Art eine zweite Besteuerungsebene geschaffen werden, die aus Gründen der Wettbewerbsgleichheit zu einer ähnlichen Gesamtsteuerbelastung wie bei Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern führt (vgl. BFH-Urteile in BFHE 218, 327, BStBl II 2007, 841, unter II.1.; vom 23. Januar 2008 I R 18/07, BFHE 220, 357, BStBl II 2008, 573, unter II.2.b aa; vom 25. März 2015 I R 52/13, BFHE 250, 46, BStBl II 2016, 172).
- 15** Für die Einkünfte i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG fällt gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c EStG Kapitalertragsteuer an, die gemäß §§ 2 Nr. 2, 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG abgeltende Wirkung hat und in den Streitjahren gemäß § 43a Abs. 1 Nr. 6 EStG 10 % beträgt. Auch wenn der Betrieb gewerblicher Art mangels eigener Rechtspersönlichkeit mit seiner Trägerkörperschaft zivilrechtlich identisch ist, gelten dabei gemäß § 44 Abs. 6 Satz 1 EStG die juristische Person des öffentlichen Rechts als Gläubigerin der Kapitalerträge (und damit gemäß § 44 Abs. 6 Satz 4 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 EStG als Schuldnerin der Kapitalertragsteuer) und der Betrieb gewerblicher Art als Schuldner der Kapitalerträge, der gemäß § 44 Abs. 6 Satz 4 i.V.m. Abs. 1 Sätze 3 bis 5 EStG grundsätzlich der Entrichtungsschuldner der Kapitalertragsteuer ist.
- 16** Alleiniges Steuersubjekt bleibt aber auch für die Entrichtungsschuld der Kapitalertragsteuer des Betriebs gewerblicher Art ausschließlich die Trägerkörperschaft, da dem Betrieb gewerblicher Art eine rechtliche Organisationsform fehlt, die nach den Regelungen der Abgabenordnung handlungsfähig ist (zur Körperschaftsteuer des Betriebs gewerblicher Art grundlegend BFH-Urteil vom 13. März 1974 I R 7/71, BFHE 112, 61, BStBl II 1974, 391; zum Streitstand Bott in Ernst & Young, KStG, § 4 Rz 19 ff., und Meier/Semelka in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 4 KStG Rz 6, jeweils m.w.N.).
- 17** Die Kapitalertragsteuer für Gewinne des Betriebs gewerblicher Art entsteht gemäß § 44 Abs. 6 Satz 2 EStG zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung, spätestens aber acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs. Davon zu trennen ist der Zufluss der Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG bei der Trägerkörperschaft. Im Fall eines Regiebetriebs fließen diese Einkünfte zeitgleich (phasenkongruent) mit der Entstehung der Gewinne zum Abschluss des jeweiligen Wirtschaftsjahrs zu, im Fall eines Eigenbetriebs dagegen grundsätzlich erst im Folgejahr (vgl. BFH-Urteil vom 11. September 2013 I R 77/11, BFHE 242, 481, BStBl II 2015, 161, Rz 20, m.w.N.). Dies folgt aus den unterschiedlichen haushalterischen Grundlagen. Während Eigenbetriebe finanzwirtschaftlich Sondervermögen der Trägerkörperschaft sind, deren Gewinn erst dann in den allgemeinen Haushalt der Trägerkörperschaft überführt wird, wenn dies das hierfür zuständige Gremium beschließt, fließen Einnahmen der Regiebetriebe unmittelbar in den Haushalt der Trägerkörperschaft und Ausgaben werden unmittelbar aus dem Haushalt der Trägerkörperschaft bestritten (BFH-Urteile in BFHE 220, 357, BStBl II 2008, 573, unter II.2.b cc; in BFHE 236, 48, BStBl II 2013, 328, Rz 14).
- 18** 3. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze hat das FG rechtsfehlerfrei entschieden, dass die vom BgA X in den Jahren 2005 bis 2007 erzielten Gewinne nicht zu kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG geführt haben.
- 19** a) Das FG geht zutreffend von der grundsätzlichen Anwendbarkeit des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG auf den BgA X aus.
- 20** § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG ist nicht auf die Betriebe gewerblicher Art kommunaler Gebietskörperschaften beschränkt, sondern gilt wegen des allgemeinen Verweises auf § 4 KStG auch für Betriebe gewerblicher Art anderer Körperschaften. Entsprechendes gilt für die Unterscheidung zwischen Eigen- und Regiebetrieben, da hierbei nicht auf das Haushaltsrecht abgestellt wird, sondern auf die Frage, ob ein finanzwirtschaftliches Sondervermögen ohne eigene Rechtspersönlichkeit gebildet worden ist (gl.A. Krämer in Dötsch/Pung/Möhlenbrock --D/P/M--, Kommentar zum KStG und EStG, § 4 KStG Rz 302).

- 21** Im Streitfall kommen nach der Satzung der Klägerin zwar sämtliche überschüssigen Beiträge, die nicht für die satzungsmäßige Rücklage erforderlich sind, über die Rückgaben ausschließlich den ... X ... zugute. Dies reicht aber nicht für eine Vermögensabgrenzung i.S. eines finanzwirtschaftlichen Sondervermögens aus, zumal es nichts an der unmittelbaren Verfügungsbefugnis der Klägerin als Trägerkörperschaft ändert. Im Ergebnis liegt ein Betrieb gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit in der Form eines Regiebetriebs vor.
- 22** b) Der BgA X ist nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) nicht von der Körperschaftsteuer befreit und ermittelt den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. Dass lediglich eine Gesamtbilanz für die Tätigkeiten Verband, BgA Projekte und BgA X erstellt worden ist, schadet hier deshalb nicht, weil diese nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) in zutreffender Höhe den handelsrechtlichen Gewinn des BgA X ausweist. Die nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zutreffenden Jahresüberschüsse i.S. des § 275 des Handelsgesetzbuchs (HGB) sind für den "Gewinn" i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG die maßgebende Größe (vgl. BFH-Urteil in BFHE 242, 481, BStBl II 2015, 161, Rz 21).
- 23** c) Auch die Entscheidung des FG, die Zuführung der Gewinne des BgA X in die Rücklagen steuerlich anzuerkennen und dadurch für die Streitjahre steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG zu verneinen, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 24** aa) Die Bildung einer Rücklage i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG ist auch bei einem als Regiebetrieb geführten Betrieb gewerblicher Art möglich (a.A. Bott, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2009, 710, 724; kritisch auch HHR/Meier/Semelka, § 4 KStG Rz 127; Bott, DStZ 2015, 112, 122).
- 25** Im Gesetz werden weder der Begriff der "Rücklagen" noch die Voraussetzungen einer Zuführung zu den Rücklagen definiert. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber mit den Regelungen zu den Betrieben gewerblicher Art grundsätzlich das Ziel verfolgt, die Gleichbehandlung dieser Betriebe mit Kapitalgesellschaften zu erreichen (BTDrucks 14/2683, S. 114 f.). Die Ausschüttungsfiktion des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG und die Fiktion des § 44 Abs. 6 Satz 1 EStG, die Trägerkörperschaft als Gläubigerin der Kapitalerträge und den Betrieb gewerblicher Art als Schuldner der Kapitalerträge anzusehen, beruhen auf dem Gedanken, den Betrieb gewerblicher Art zur Schaffung zweier Besteuerungsebenen wie eine "virtuelle Kapitalgesellschaft" (Märtens in Gosch, KStG, 3. Aufl., § 4 Rz 22) zu behandeln. Dieser Gedanke einer virtuellen Kapitalgesellschaft gilt sowohl für Eigen- als auch für Regiebetriebe und umfasst grundsätzlich auch die Möglichkeit, Gewinne des Betriebs gewerblicher Art nicht sofort im Wege der Ausschüttung der zweiten Besteuerungsebene zuführen zu müssen, sondern speichern zu dürfen. Dem entspricht die gesetzlich eingeräumte Möglichkeit, Rücklagen bilden zu dürfen, die erst zum Zeitpunkt der späteren Auflösung die zweite Besteuerungsebene auslösen.
- 26** Die Unterschiede zwischen Eigen- und Regiebetrieben führen zu keinem anderen Ergebnis. Zwar kann die Trägerkörperschaft bei Regiebetrieben im Gegensatz zu Eigenbetrieben unmittelbar über den Gewinn verfügen. Dem Gesetz ist aber hinsichtlich der Zulässigkeit der Rücklagenbildung keine Differenzierung zwischen Eigen- und Regiebetrieben zu entnehmen. Vielmehr spricht das Ziel einer Gleichbehandlung sämtlicher Betriebe gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit mit Kapitalgesellschaften für ein steuerrechtliches Verständnis der Rücklagen, das grundsätzlich sowohl für Eigen- als auch für Regiebetriebe gilt. Außerdem ist zu berücksichtigen, dass die Annahme der kapitalertragsteuerpflichtigen Ausschüttung bei einem Betrieb gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit lediglich auf einer Fiktion beruht. Damit ist auch die Ausnahme der Zuführung zu den Rücklagen nur eine Fiktion, die nicht allein unter Hinweis auf die tatsächliche unmittelbare Verfügungsbefugnis der Trägerkörperschaft verneint werden kann.
- 27** bb) Der Senat folgt nicht der Auslegung der Finanzverwaltung, wonach die Rücklagenbildung bei Regiebetrieben nur unter bestimmten zusätzlichen Voraussetzungen zuzulassen ist (BMF-Schreiben in BStBl I 2015, 111, Rz 35; zustimmend Blümich/ Ratschow, § 20 EStG Rz 344).
- 28** Für diese zusätzlichen Voraussetzungen fehlt eine gesetzliche Grundlage (gl.A. Bott, DStZ 2015, 112, 122; Bott/Schiffers, DStZ 2013, 886, 900). Sie wurden auch nicht durch das Urteil des I. Senats des BFH in BFHE 236, 48, BStBl II 2013, 328 (Rz 16) bestätigt (a.A. wohl Bürstinghaus in Hidién/Jürgens, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, § 5 Rz 884 f.). Bei diesen Ausführungen handelte es sich lediglich um ein obiter dictum. Entscheidend war in jener Entscheidung allein, aus den unterschiedlichen haushalterischen Vorgaben für Regie- und Eigenbetriebe abzuleiten, dass die zu diesem Zeitpunkt nach Auffassung der Finanzverwaltung für sämtliche Betriebe gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit geltenden Einschränkungen für die Bildung von Rücklagen (BMF-Schreiben in BStBl I 2005, 831, Rz 23) jedenfalls nicht auf Eigenbetriebe anwendbar seien.

- 29** cc) Die Zuführung zu den Rücklagen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG setzt darüber hinaus weder den --im Streitfall gegebenen-- formalen Ausweis als handelsbilanzielle Rücklage i.S. des § 272 HGB noch eine --bei der Klägerin als Verbandskörperschaft nicht in Betracht kommende-- haushaltsrechtlich bindende Mittelreservierung auf Ebene der Trägerkörperschaft voraus (vgl. auch Krämer in D/P/M, a.a.O., § 4 KStG Rz 305a und 309). Für eine entsprechende Einschränkung der vom Gesetzgeber ausdrücklich eingeräumten Dispositionsbefugnis ist in § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG ebenfalls keine ausreichende gesetzliche Grundlage erkennbar.
- 30** Die Auslegung des Rücklagenbegriffs muss sich vielmehr an dem steuerlichen Zweck orientieren, auch Betrieben gewerblicher Art die Möglichkeit zu eröffnen, ihre handelsrechtlichen Gewinne erst dann der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen, wenn sie nicht mehr für Zwecke des Betriebs genutzt, sondern auf die Ebene der Trägerkörperschaft überführt werden. Außerdem ist der fiktive Charakter der Rücklagen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG zu berücksichtigen. Dem würden sowohl das Erfordernis eines formalen Ausweises als Rücklage als auch die Anknüpfung an eine haushaltsrechtlich bindende Mittelreservierung auf Ebene der Trägerkörperschaft widersprechen.
- 31** dd) Dementsprechend hat der BFH für den Fall eines Eigenbetriebs entschieden, dass dessen Gewinne schon dann als den Rücklagen zugeführt gelten, wenn sie nicht durch einen Ausschüttungsbeschluss oder durch eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) an die Trägerkörperschaft für Zwecke außerhalb des Betriebs gewerblicher Art überführt worden sind (BFH-Urteil in BFHE 236, 48, BStBl II 2013, 328, Rz 15 und 22). Damit hat der BFH für Eigenbetriebe bestätigt, dass grundsätzlich jedes "Stehenlassen" der handelsrechtlichen Gewinne als Eigenkapital für Zwecke des Betriebs gewerblicher Art ausreicht, unabhängig davon, ob dies in der Form der Zuführung zu den Gewinnrücklagen, als Gewinnvortrag oder unter einer anderen Position des Eigenkapitals geschieht (vgl. auch BMF-Schreiben in BStBl I 2015, 111, Rz 34; Verfügung der Oberfinanzdirektion Karlsruhe vom 7. Oktober 2015 S 270.6/43-St 212, unter V.2.1.1; Bott in Ernst & Young, a.a.O., § 4 Rz 452.5; Gastl in Hidién/Jürgens, a.a.O., § 6 Rz 101).
- 32** ee) Von dieser Rechtsprechung ist grundsätzlich auch im Fall eines Regiebetriebs auszugehen, da Eigen- und Regiebetriebe mangels einer entsprechenden Differenzierung in § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG so weit wie möglich gleich zu behandeln sind. Dies gilt nicht nur im Bereich kommunaler Gebietskörperschaften, sondern auch für Regiebetriebe anderer Körperschaften. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass bei einem Regiebetrieb --im Gegensatz zu einem Eigenbetrieb-- kein Ausschüttungsbeschluss erforderlich ist, um der Trägerkörperschaft die Verfügung über die Gewinne des Betriebs gewerblicher Art zu ermöglichen. Deshalb muss anhand objektiver Umstände nachvollzogen und überprüft werden können, dass dem Regiebetrieb die entsprechenden Mittel weiterhin als Eigenkapital zur Verfügung stehen. Angesichts der auf Fiktionen basierenden Besteuerungsmerkmale sind hieran aber keine strengen Anforderungen zu stellen.
- 33** ff) Auch für Liquiditätsabflüsse an die Trägerkörperschaft, beispielsweise durch Gewährung eines Darlehens des Betriebs gewerblicher Art an die Trägerkörperschaft, gelten grundsätzlich keine weiteren Einschränkungen. Dies folgt zum einen aus der Anknüpfung der Ausschüttungsfiktion des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG an die bilanzielle Größe des handelsrechtlichen Jahresüberschusses, für den Liquiditätsüberlegungen grundsätzlich keine Rolle spielen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 242, 481, BStBl II 2015, 161, Rz 22 und 25; von Beckerath in Kirchhof, EStG, 17. Aufl., § 20 Rz 64; HHR/Intemann, § 20 EStG Rz 360; kritisch zur Berücksichtigung von Liquiditätsüberlegungen auch Krämer in D/P/M, a.a.O., § 4 KStG Rz 313 und Bott/Schiffers, DStZ 2013, 886, 892 und 899), und zum anderen aus der grundsätzlichen Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen dem Betrieb gewerblicher Art und seiner Trägerkörperschaft (BFH-Urteil vom 9. Juli 2003 I R 48/02, BFHE 203, 71, BStBl II 2004, 425). Allerdings sind im Verhältnis zwischen Trägerkörperschaft und Betrieb gewerblicher Art die für Kapitalgesellschaften und deren Alleingesellschafter entwickelten Grundsätze über vGA entsprechend anwendbar (vgl. auch BFH-Urteile vom 10. Juli 1996 I R 108-109/95, BFHE 181, 277, BStBl II 1997, 230; vom 17. Mai 2000 I R 50/98, BFHE 192, 92, BStBl II 2001, 558; BFH-Beschluss vom 6. November 2007 I R 72/06, BFHE 219, 545, BStBl II 2009, 246), wobei wegen der rechtlichen Identität zwischen Trägerkörperschaft und Betrieb gewerblicher Art die zivilrechtliche Wirksamkeit des Rechtsgeschäfts keine Rolle spielen kann (vgl. auch Jürgens in Hidién/Jürgens, a.a.O., § 5 Rz 421).
- 34** gg) Im Streitfall sind die ermittelten Jahresüberschüsse in der Bilanz ausdrücklich in eine satzungsmäßige (Gewinn-)Rücklage eingestellt worden. Das Zusammenspiel zwischen der in § 3 Abs. 1 der Satzung vorgesehenen Gewinnrücklage und dem tatsächlichen Ausweis einer solchen Rücklage in der Bilanz reicht aus, um nachvollziehen zu können, dass die erzielten Gewinne weiterhin für Zwecke des BgA X als Eigenkapital zur Verfügung stehen.
- 35** Darüber hinaus führt der Liquiditätsabfluss durch die Vorfinanzierung der Ausgaben des BgA Projekte nicht zu einer vGA des BgA X. Zwar hat der BgA X dem BgA Projekte Finanzmittel zur Verfügung gestellt, die in der Bilanz nicht

als (Darlehens-)Forderung gegenüber dem BgA Projekte, sondern lediglich als Vorräte ausgewiesen werden. Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hat der BgA X dem BgA Projekte die Finanzmittel aber trotzdem "wie Darlehen" und nicht "wie Gewinne" zur Verfügung gestellt, da sie mit Zinsen zurückgezahlt worden seien. Dies widerspricht weder Denkgesetzen noch allgemeinen Erfahrungssätzen, da sich im Rahmen der konsolidierten Gesamtbilanz die vom FG angenommene Darlehensforderung und die entsprechende Verbindlichkeit des BgA Projekte aufheben. Auch dass das FG als Beleg für die Annahme eines Darlehens auf den Vertrag mit der ... vom ... Dezember 2004 Bezug nimmt, der ausschließlich dem BgA Projekte zuzuordnen ist, führt zu keinem anderen Ergebnis. Denn im Zusammenhang mit den Satzungsregelungen in § 3 Abs. 1 und § 5 Abs. 4 wird aus diesem Vertrag trotzdem deutlich, dass die aus diesen Verträgen zufließenden Einnahmen letztlich beim BgA X zu einer verzinsten Rückführung der dem BgA Projekte vorfinanzierten Ausgaben führen.

36 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de