Urteil vom 16. November 2011, I R 108/09

Einkünfte aus Kapitalvermögen aus einem als Eigenbetrieb geführten BgA

BFH I. Senat

EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 3, EStG § 20 Abs 1 Nr 10 Buchst b, EStG § 43 Abs 1 S 1 Nr 7c, EStG § 44 Abs 1 S 1, EStG § 44 Abs 1 S 3, EStG § 44 Abs 6 S 1, EStG § 44 Abs 6 S 2, EStG § 44 Abs 6 S 4, EStG § 52 Abs 37a S 1, EStG § 52 Abs 37a S 2, KStG § 1 Abs 1 Nr 6, KStG § 4 Abs 1, KStG § 27 Abs 1 S 3, KStG § 27 Abs 1 S 4, KStG § 27 Abs 7, KStG § 28 Abs 2 S 2

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 06. Oktober 2009, Az: 4 K 3240/06

Leitsätze

1. Die Auflösung von Rücklagen zu Zwecken außerhalb des BgA führt zu Einkünften aus Kapitalvermögen der Trägerkörperschaft. Dies gilt auch für Gewinne des BgA, die im ersten Jahr der Geltung des KStG i.d.F. des StSenkG vom 23. Oktober 2000 erwirtschaftet wurden. Die Annahme, der Gewinn des BgA und die Einkünfte aus Kapitalvermögen würden gleichzeitig erzielt, gilt nicht für einen nach den Eigenbetriebsgesetzen der Länder geführten BgA (Abgrenzung zum Senatsurteil vom 11. Juli 2007 I R 105/05, BFHE 218, 327, BStBl II 2007, 841) .

2. Gewinne eines als Eigenbetrieb geführten BgA, deren Überführung in den allgemeinen Haushalt noch nicht beschlossen wurde und die auch nicht ohne einen entsprechenden Beschluss tatsächlich an die Trägerkörperschaft zur allgemeinen Verwendung geleistet wurden (vGA), führen noch nicht zu Einkünften i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG 2002, sondern gelten als den Rücklagen zugeführt .

3. In die Verwendungsrechnung des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 sind --von Kapitalherabsetzungen abgesehen-- sämtliche Transferleistungen des Eigenbetriebs an seine Trägerkörperschaft, die nicht auf der Grundlage eines steuerlich anzuerkennenden (fiktiven) gegenseitigen Vertrages erbracht werden, einzubeziehen. Allein der Ausschüttungsbeschluss führt zu einem Abfluss der entsprechenden Leistung beim BgA und damit zu einer Minderung des steuerlichen Einlagekontos .

4. Der Kapitalertragsteuer werden sachverhaltsbezogen nur einzelne Einkünfte unterworfen. Das FG kann daher nicht im Wege der Saldierung einen in einem Kapitalertragsteuerbescheid nicht enthaltenen Sachverhalt erfassen .

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger), eine Körperschaft des öffentlichen Rechts (Kreis), unterhält mit dem Eigenbetrieb "..." seit 1991 einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) i.S. der §§ 1 Abs. 1 Nr. 6, 4 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002). Der Eigenbetrieb unterliegt den Vorschriften des Hessischen Eigenbetriebsgesetzes. Dem BgA zugeordnet sind als gewillkürtes Betriebsvermögen Aktien an einem ...-Unternehmen. Die Hälfte dieser Anteile wurde im Mai 2002 zu einem Preis von 53.691.673,96 € veräußert. Der BgA erzielte hieraus einen außerordentlichen Ertrag in Höhe von 41.423.000 €.

2 Der Kreistag des Klägers beschloss am 23. September 2002 folgende Ausschüttung des BgA an den Kläger:

3

	€
Allgemeine Rücklage	16.068.652,18
Bilanzgewinn bis einschließlich 2000	3.616.329,10

Bilanzgewinn 2001	6.904.734,05
Vorabausschüttung Jahresgewinn 2002	7.649.001,74
Herabsetzung Stammkapital auf 0 €	2.761.282,93
Summe	37.000.000,00

4 In der gleichen Sitzung beschloss der Kreistag, das Stammkapital von 2.761.282,93 € auf 0 € herabzusetzen. Die auszuzahlenden Beträge wurden aus dem Verkaufserlös der Aktien finanziert.

5 Der BgA erwirtschaftete im Jahr 2002 einen Jahresgewinn von 40.212.574,54 €. Mit Beschluss des Kreistages vom 24. Februar 2003 wurde das Stammkapital des BgA auf 2 Mio. € neu festgesetzt und aus Eigenmitteln (Gewinnen) finanziert. In einem weiteren Beschluss des Kreistages vom 24. Februar 2003 wurde in Ergänzung des Beschlusses vom 23. September 2002 beschlossen, dem Kläger zusätzlich einen Rückzahlungsanspruch gegen den BgA in Höhe von 4.363.890,44 € einzuräumen, so dass der (Brutto-)Ausschüttungsbetrag insgesamt 41.363.890,44 € betrug.

6 Der Kläger meldete mit Steueranmeldung für Oktober 2002 vom 20. Dezember 2002 1.627.024,60 € Kapitalertragsteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag zur Kapitalertragsteuer an. Darin wertete er als kapitalertragsteuerpflichtig den Bilanzgewinn 2001 sowie die Vorabausschüttung des Jahresgewinns 2002. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) war hingegen der Auffassung, auch die Rückzahlung des Stammkapitals sei kapitalertragsteuerpflichtig und setzte mit Änderungsbescheid vom 24. Februar 2006 Kapitalertragsteuer für 2002 in Höhe von 1.935.720 € fest. Dem lag als Bemessungsgrundlage die Summe der Ausschüttungen aus der Vorabausschüttung 2002 (7.649.001,74 €), des Bilanzgewinns 2001 (6.904.734,05 €) und der Herabsetzung des Stammkapitals (2.761.282,93 €) in Höhe von 17.315.018,71 € zu Grunde, woraus sich ein Ausschüttungsbetrag einschließlich Kapitalertragsteuer in Höhe von 19.357.203,71 € und eine Kapitalertragsteuer von 1.935.720 € ergab.

7 Mit seiner Klage begehrte der Kläger eine Festsetzung der Kapitalertragsteuer auf 855.114 €. Er war nunmehr der Auffassung, nur die Vorabausschüttung des Jahresgewinns 2002 führe zu kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünften. Die Klage hatte insoweit Erfolg, als das Hessische Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 7. Oktober 2009 4 K 3240/06 die Kapitalertragsteuer 2002 auf 1.201.289 € festsetzte. Im Übrigen wies es die Klage ab. Es hielt die Vorabausschüttung des Jahresgewinns 2002 in Höhe von 7.649.001,74 € und den Rückzahlungsanspruch in Höhe von 4.363.890,44 € für kapitalertragsteuerpflichtig. Im Übrigen sei der Gewinn 2002 den Rücklagen zugeführt worden. Die Ausschüttung der übrigen Beträge führe nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1319 veröffentlicht.

8 Mit seiner Revision rügt das FA eine Verletzung materiellen Rechts; das FG habe zu Unrecht den Bilanzgewinn 2001 (6.904.734,05 €) und die Herabsetzung des Stammkapitals (2.761.282,93 €) nicht in die Bemessungsgrundlage der Kapitalertragsteuer einbezogen. Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

9 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Feststellungen des FG ermöglichen keine abschließende Beurteilung, in welcher Höhe die Kapitalertragsteuer festzusetzen ist.

11 1. Von Kapitalerträgen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b des Einkommensteuergesetzes 2002 (EStG 2002) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c EStG 2002). Als Gläubiger der Kapitalerträge und damit als Schuldner der Kapitalertragsteuer (§ 44 Abs. 1 Satz 1 EStG 2002) gilt in diesen Fällen gemäß § 44 Abs. 6 Satz 1 EStG 2002 die juristische Person des öffentlichen Rechts; der BgA gilt als Schuldner der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer entsteht, auch soweit sie auf verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA)

entfällt, die im abgelaufenen Wirtschaftsjahr vorgenommen worden sind, im Zeitpunkt der Bilanzerstellung; sie entsteht spätestens acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs; in den Fällen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG 2002 entsteht sie am Tag nach der Beschlussfassung über die Verwendung (§ 44 Abs. 6 Satz 2 EStG 2002). Die Kapitalertragsteuer ist gemäß § 44 Abs. 6 Satz 4 i.V.m. Abs. 1 Satz 3 EStG 2002 von der die Kapitalerträge auszahlenden Stelle für Rechnung des Gläubigers der Kapitalerträge einzubehalten.

12 2. Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG 2002 gehören bei nicht von der Körperschaftsteuer befreiten BgA i.S. des § 4 KStG 2002 ohne eigene Rechtspersönlichkeit unter den weiteren in der Vorschrift genannten Voraussetzungen der nicht den Rücklagen zugeführte Gewinn und vGA. Die Auflösung der Rücklagen zu Zwecken außerhalb des BgA führt zu einem Gewinn i.S. des Satzes 1. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG 2002 enthält eine Ausschüttungsfiktion, denn aufgrund der fehlenden rechtlichen Selbständigkeit des BgA kann eine tatsächliche Gewinnausschüttung an die Trägerkörperschaft nicht erfolgen (BTDrucks 14/2683, S. 114 f.).

13 3. Der BgA "..." ist rechtlich unselbständig, ermittelt seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich und hat im Wirtschaftsjahr 2002, das dem Kalenderjahr entspricht, einen Gewinn in Höhe von 40.212.574,54 € erzielt. Dieser Gewinn führt gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG 2002 beim Kläger grundsätzlich zu Einkünften aus Kapitalvermögen, sofern er nicht den Rücklagen zugeführt wurde.

14 4. Nach den Feststellungen des FG unterliegt der BgA dem Hessischen Eigenbetriebsgesetz. Während bei Regiebetrieben Einnahmen und Ausgaben unmittelbar in den allgemeinen Haushalt der Trägerkörperschaft fließen und von dort bestritten werden, kann die Trägerkörperschaft auf die im Eigenbetrieb erzielten Gewinne nicht unmittelbar zugreifen (vgl. Senatsurteil vom 23. Januar 2008 I R 18/07, BFHE 220, 357, BStBl II 2008, 573). Denn es handelt sich um eine organisatorisch und haushaltsmäßig verselbständigte Einrichtung, die finanzwirtschaftlich Sondervermögen der Trägerkörperschaft ist. Erst wenn das hierfür zuständige Gremium --im Streitfall der Kreistag-- beschließt, den Gewinn ganz oder teilweise in den allgemeinen Haushalt der Trägerkörperschaft zu überführen, kann die Trägerkörperschaft hierüber verfügen.

15 Hieraus folgt, dass in Eigenbetrieben erzielte Gewinne, deren Überführung in den allgemeinen Haushalt noch nicht beschlossen wurde und die auch nicht ohne einen entsprechenden Beschluss tatsächlich an die Trägerkörperschaft zur allgemeinen Verwendung geleistet wurden (vGA), noch nicht zu Einkünften i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG 2002 führen, sondern als den Rücklagen zugeführt gelten.

16 Soweit die Verwaltung (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 08.August 2005, BStBl I 2005, 831) die Bildung von Rücklagen in Abkehr von ihrer bisherigen Auffassung (BMF-Schreiben vom 11. September 2002, BStBl I 2002, 935) nur zulassen will, wenn die Zwecke des BgA ohne die Rücklagenbildung nachhaltig nicht erfüllt werden können, folgt dem der Senat für Eigenbetriebe nicht (gleicher Ansicht Bott, Deutsche Steuer-Zeitung 2009, 710, 724). § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG 2002, dessen Wortlaut eine dementsprechende Einschränkung nicht enthält, bezweckt, die juristische Person des öffentlichen Rechts mit ihrer wirtschaftlichen Betätigung durch den rechtlich unselbständigen BgA im Ergebnis derselben Steuerbelastung zu unterwerfen wie Anteilseigner, die sich wirtschaftlich über eine Kapitalgesellschaft betätigen (BTDrucks 14/2683, S. 114; vgl. Senatsurteil in BFHE 220, 357, BStBl II 2008, 573). Der im BgA erzielte Gewinn wird daher einer zusätzlichen Kapitalertragsteuerbelastung unterworfen. Solange der in einem Eigenbetrieb erzielte Gewinn der Trägerkörperschaft aber nicht zur Verwendung im allgemeinen Haushalt zur Verfügung gestellt wird, kann diese hierauf ebenso wenig zugreifen wie in der vergleichbaren Situation der Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft auf den Gewinn der Gesellschaft. Insoweit unterscheiden sich Regie- und Eigenbetriebe. Über Gewinne eines Regiebetriebs kann die Trägerkörperschaft unmittelbar verfügen, sodass es gerechtfertigt ist, Rücklagen nur zuzulassen, wenn dies betrieblich erforderlich ist.

17 5. Der Kreistag hat am 23. September 2002 eine Vorabausschüttung des Jahresgewinns 2002 in Höhe von 7.649.001,74 € beschlossen. Zutreffend hat das FG angenommen, dass insoweit grundsätzlich kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG 2002 vorliegen. In dieser Höhe ist der Gewinn des Jahres 2002 nicht den Rücklagen zugeführt, sondern in den allgemeinen Haushalt des Klägers ausgeschüttet worden. Ob es sich um eine vGA oder eine offene Ausschüttung handelt, kann dahingestellt bleiben, weil die Rechtsfolgen hier wie dort gleich sind. Die Kapitalertragsteuer entsteht sowohl für offene Ausschüttungen als auch für vGA im Zeitpunkt der Bilanzerstellung, spätestens jedoch acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs (§ 44 Abs. 6 Satz 2 EStG 2002).

18 6. Das FG hat angenommen, der Kläger habe auch insoweit Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt, als ihm durch Beschluss des Kreistages vom 24. Februar 2003 ein Rückzahlungsanspruch von 4.363.890,44 € eingeräumt worden ist. Dies trifft zwar zu. Denn ab diesem Zeitpunkt konnte der Kläger über diesen Teil des Gewinns frei verfügen und

es stand fest, dass eine Gewinnrücklage nicht gebildet werden sollte. Dieser Sachverhalt war aber nicht Gegenstand der angefochtenen Kapitalertragsteuerfestsetzung und damit auch nicht Gegenstand der Anfechtungsklage vor dem FG.

19 Während Körperschaftsteuer- und Einkommensteuerbescheide sämtliche Einkünfte erfassen, die innerhalb des Veranlagungszeitraums bezogen werden, werden der Kapitalertragsteuer nur einzelne Einkünfte unterworfen. Die Anmeldung der Kapitalertragsteuer gemäß § 45a i.V.m. § 44 Abs. 1 und Abs. 6 EStG 2002 ist deswegen ebenso wie die davon abweichende Nachforderung durch einen Festsetzungsbescheid gemäß § 167 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung unbeschadet des in § 44 Abs. 1 Satz 5 EStG 2002 geregelten Anmeldungszeitraums sachverhalts- und nicht zeitraumbezogen ausgestaltet. Bei Zusammenfassung mehrerer Zahlungen in einer Anmeldung oder in einem Nachforderungsbescheid handelt es sich mithin um einen sog. Sammelbescheid; es liegen mehrere Streitgegenstände vor. Im Streitfall hat das FA zwar --insoweit missverständlich-- den angefochtenen Nachforderungsbescheid über Kapitalertragsteuer mit "Zeitraum 2002" bezeichnet. Es hat aber im Bescheid jene Vorgänge, die es als kapitalertragsteuerpflichtig beurteilt hat, im Einzelnen benannt: die Herabsetzung des Stammkapitals, die Ausschüttung des Gewinns 2001 und die Vorabausschüttung des Gewinns 2002. Streitgegenstand kann daher auch nur die Frage sein, ob diese Ausschüttungen eine Kapitalertragsteuerpflicht auslösen, nicht aber, ob weitere, bislang nicht einbezogene steuerauslösende Beträge aus dem Gewinn des Jahrs 2002 kapitalertragsteuerpflichtig sind.

20 7. Das FG hat zu Unrecht angenommen, dass die Ausschüttung des Bilanzgewinns 2001 in Höhe von 6.904.734,05 € nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG 2002 geführt hat.

21 a) Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG 2002 führt die Auflösung von Rücklagen zu Zwecken außerhalb des BgA zu Einkünften aus Kapitalvermögen. Da die Vorschrift im Wirtschaftsjahr 2002 anwendbar ist (§ 52 Abs. 37a Satz 2 EStG 2002/1997 i.d.F. des Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung --StSenkG-- vom 23. Oktober 2000, BGBl I 2000, 1433), hat der Kläger Einkünfte aus Kapitalvermögen in dieser Höhe erzielt, für die Kapitalertragsteuer am Tag nach der Beschlussfassung über die Verwendung entstanden ist (§ 44 Abs. 6 Satz 2 EStG 2002).

22 b) Der Senat hat allerdings mit Urteil vom 11. Juli 2007 I R 105/05 (BFHE 218, 327, BStBl II 2007, 841) entschieden, dass Gewinne eines BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die --bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr-- 2001 erwirtschaftet werden, noch nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen führen. Dem lag die Erwägung zu Grunde, dass der Gewinn des BgA und die Einkünfte aus Kapitalvermögen wegen der rechtlichen Identität der Trägerkörperschaft und des BgA zeitgleich erzielt würden. Diese zu einem Regiebetrieb entwickelte Annahme ist auf den hier vorliegenden Fall des Eigenbetriebs nicht übertragbar. Wie vorstehend unter II.4. und im Senatsurteil in BFHE 220, 357, BStBl II 2008, 573, unter II.2.b cc ausgeführt, kann die Trägerkörperschaft auf in Eigenbetrieben erwirtschaftete Gewinne --ähnlich dem Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft-- erst zugreifen, wenn der Gewinn durch Ausschüttungsbeschluss oder vGA an die Trägerkörperschaft für Zwecke außerhalb des BgA überführt wird. Dies rechtfertigt es, auch erst zu diesem Zeitpunkt von einer Verwirklichung des Tatbestands des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG 2002 auszugehen. Soweit sich die Ausführungen im Senatsurteil in BFHE 218, 327, BStBl II 2007, 841 unterschiedslos auf alle BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit beziehen, hält der Senat daran mithin nicht fest.

23 c) § 52 Abs. 37a Satz 2 EStG 1997 i.d.F. des StSenkG stellt entgegen der Auffassung des Klägers den vom BgA erzielten Gewinn 2001 nicht unabhängig davon frei, wann er der Trägerkörperschaft zugeflossen ist. Der Wortlaut der Regelung könnte zwar diese Deutung zulassen. Dies ließe aber außer Acht, dass § 52 Abs. 37a EStG 1997 i.d.F. des StSenkG eine Überleitungsvorschrift zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG 1997 i.d.F. des StSenkG ist und folglich nur regeln kann, wann die Trägerkörperschaft erstmals Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt. § 52 Abs. 37a Satz 2 EStG 1997 i.d.F. des StSenkG ist daher dahingehend auszulegen, dass die Trägerkörperschaft --bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr-- erstmals in 2002 (fiktiv) zugeflossene Gewinne ihrer BgA als Einkünfte aus Kapitalvermögen versteuern muss. Wird der Gewinn 2001 eines Eigenbetriebs weder im Wege der vGA noch durch Vorabausschüttung an die Trägerkörperschaft ausgeschüttet, sondern erst durch Gewinnverwendungsbeschluss im Jahr 2002 der Trägerkörperschaft zugewiesen oder wird er zur Gänze zunächst den Rücklagen zugeführt und später aufgelöst, steht § 52 Abs. 37a Satz 2 EStG 1997 i.d.F. des StSenkG der Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG 2002 nicht entgegen. Nur diese Auslegung meidet Wertungswidersprüche zu § 52 Abs. 37a Satz 1 EStG 1997 i.d.F. des StSenkG, nach der bei rechtlich selbständigen BgA die Trägerkörperschaft erstmals Leistungen als Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG 1997 i.d.F. des StSenkG versteuern muss, die --bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr-- im Wirtschaftsjahr 2002 der Trägerkörperschaft zufließen. Es ist

nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber abweichend hiervon bei rechtlich unselbständigen BgA den im ersten Jahr des Halbeinkünfteverfahrens erzielten Gewinn gänzlich als Einkünfte aus Kapitalvermögen freistellen wollte.

24 8. Ob die Herabsetzung des Nennkapitals eine Vorabausschüttung des Gewinns 2002 ist und damit im Grundsatz zu kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen führt, hängt davon ab, ob diese nach den landesrechtlichen Vorschriften zulässig war. Feststellungen zum einschlägigen Landesrecht hat das FG --aus seiner rechtlichen Sicht zu Recht-- nicht getroffen. Da die Feststellung von Landesrecht zu den tatsächlichen Feststellungen gehört (§ 118 Abs. 2 FGO), kann der Senat sie nicht selbständig treffen. Sollte eine Herabsetzung des Nennkapitals und zeitnahe Heraufsetzung des Nennkapitals in nahezu gleicher Höhe nach den einschlägigen landesrechtlichen Vorschriften zulässig gewesen sein, führte dies zu einem Zugang auf dem steuerlichen Einlagekonto in Höhe des Nennkapitals und einem entsprechenden Abgang, ohne dass die Verwendungsreihenfolge des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 1999 n.F. zu beachten ist (§ 27 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG 1999 n.F.; Berninghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, § 27 KStG Rz 150; Gosch/Heger, KStG, 2. Aufl., § 28 Rz 21a). Es läge dann eine steuerfreie Einlagenrückgewähr vor. War hingegen die Herabsetzung des Nennkapitals und die unverzügliche nachfolgende Heraufsetzung landesrechtlich nicht erlaubt, handelt es sich um eine kapitalertragsteuerpflichtige Vorabausschüttung des Gewinns 2002.

25 9. In welcher Höhe der Kläger steuerpflichtige Einkünfte i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG 2002 erzielt hat, hängt auch von den Beständen des steuerlichen Einlagekontos des BgA zum 31. Dezember 2001 ab. Denn steuerpflichtige Einkünfte liegen insoweit nicht vor, als für die Ausschüttungen Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto des BgA i.S. des § 27 KStG 2002 als verwendet gelten (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 5 i.V.m. Nr. 1 Satz 3 EStG 2002; vgl. Senatsurteil vom 9. Juni 2010 I R 43/09, BFH/NV 2010, 2117, a.E.). Das FG hat hierzu keine Feststellungen getroffen; aus den Akten ist aber ersichtlich und wurde so von den Beteiligten in der mündlichen Verhandlung auch bestätigt, dass der Stand zum 31. Dezember 2001 19.684.971,28 € betragen hat.

26 a) Gemäß § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 mindern Leistungen der Kapitalgesellschaft mit Ausnahme der Rückzahlung von Nennkapital i.S. des § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG 2002 das steuerliche Einlagekonto nur, soweit die Summe der im Wirtschaftsjahr erbrachten Leistungen den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs ermittelten ausschüttbaren Gewinn übersteigt. Als ausschüttbarer Gewinn gilt das um das gezeichnete Kapital geminderte in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 Abs. 1 Satz 4 KStG 2002). Diese Vorschriften gelten sinngemäß auch für BgA (§ 27 Abs. 7 KStG 2002), die seit Einführung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG 1997 i.d.F. des StSenkG ebenfalls verpflichtet sind, ein steuerliches Einlagekonto zu führen (vgl. Senatsurteil vom 21. August 2007 I R 78/06, BFHE 218, 515, BStBl II 2008, 317).

27 b) Der Kreistag hat am 23. September 2002 beschlossen, insgesamt 37 Mio. € an den Kläger auszuschütten. Insoweit handelt es sich mit Ausnahme der Herabsetzung des Stammkapitals --sofern diese Herabsetzung landesrechtlich wirksam ist-- sämtlich um Leistungen, die in die Verwendungsrechnung des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 einzubeziehen sind. Denn unter Leistungen sind alle Auskehrungen an die Gesellschafter --bei BgA an die Trägerkörperschaft-- zu verstehen, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben (Senatsurteil in BFH/NV 2010, 2117; BMF-Schreiben vom 4. Juni 2003, BStBl I 2003, 366, Tz. 11). Erfasst werden dabei Leistungen, die im Wirtschaftsjahr erbracht, d.h. abgeflossen sind. Bezogen auf BgA, die als Eigenbetriebe geführt werden, bedeutet dies, dass sämtliche Transferleistungen des BgA an seine Trägerkörperschaft, die nicht auf der Grundlage eines steuerlich anzuerkennenden (fiktiven) gegenseitigen Vertrages erbracht werden, Leistungen i.S. des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 sind. Das Gesetz enthält zwar in § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG 2002 eine Ausschüttungsfiktion; im Rahmen der Verwendungsrechnung des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 kommt es aber --jedenfalls bei Eigenbetrieben-- auf den tatsächlichen Abfluss an. Damit werden BgA, die als Eigenbetriebe geführt werden, im Verhältnis zu ihrer Trägerkörperschaft wie selbständige Kapitalgesellschaften behandelt. Wie bei beherrschenden Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft führt allerdings allein der Ausschüttungsbeschluss zu einem Abfluss der entsprechenden Leistung beim BgA und damit zu einer Minderung des steuerlichen Einlagekontos (Urteil des Bundesfinanzhofs vom 17. November 1998 VIII R 24/98, BFHE 187, 292, BStBl II 1999, 223).

28 c) Da der Stand des steuerlichen Einlagekontos zum 31. Dezember 2001 19.684.971,28 € beträgt, hat bereits die Auskehrung der allgemeinen Rücklagen und des Bilanzgewinns bis einschließlich 2000 der Höhe nach das steuerliche Einlagekonto vollständig aufgezehrt. Da das steuerliche Einlagekonto nicht negativ werden kann (Senatsurteile vom 6. Oktober 2009 I R 24/08, BFH/NV 2010, 248; in BFH/NV 2010, 2117), ist ausgeschlossen, dass die übrigen Ausschüttungen (Bilanzgewinn 2001, Vorabausschüttung Jahresgewinn 2002 und ggf. die Herabsetzung des Stammkapitals, falls diese landesrechtlich nicht anzuerkennen ist) aus dem steuerlichen Einlagekonto finanziert wurden.

29 10. Das FG ist von anderen rechtlichen Grundsätzen ausgegangen. Sein Urteil ist daher aufzuheben. Die Sache ist aus den dargelegten Gründen nicht spruchreif und daher an das FG zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen. Das FG wird bei der anderweitig festzusetzenden Kapitalertragsteuer zu berücksichtigen haben, dass sich die Kapitalertragsteuer aus dem Ausschüttungsbetrag zuzüglich der Kapitalertragsteuer ermittelt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de