Urteil vom 30. Januar 2018, VIII R 42/15

Zulässigkeit von Rücklagen im Regiebetrieb einer kommunalen Gebietskörperschaft - kapitalertragsteuerliche Bemessungsgrundlage nicht mit Klage gegen den Solidaritätszuschlag angreifbar

ECLI:DE:BFH:2018:U.300118.VIIIR42.15.0

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, SolZG § 1 Abs 5 S 1, FGO § 42, AO § 351 Abs 1, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , KStG § 2 Nr 2, KStG § 32 Abs 1 Nr 2, KStG VZ 2005 , KStG VZ 2006

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 23. März 2015, Az: 4 K 1187/11

Leitsätze

Die Bildung einer Rücklage i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG ist auch im Fall des Regiebetriebs 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

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 24. März 2015 4 K 1187/11 aufgehoben, soweit es die Klage gegen die Nachforderung von Kapitalertragsteuer abweist; die Nachforderungsbescheide vom 6. September 2010 über Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005 und 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. April 2011 werden dahin geändert, dass die Kapitalertragsteuer auf 0 € festgesetzt wird.

Im Übrigen wird die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) unterhielt in den Streitjahren (2005 und 2006) einen Betrieb gewerblicher Art "Schwimmbäder" (BgA). Dessen Gewinne unterwarf der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) der Kapitalertragsteuer, obwohl die Klägerin die Einstellung der Gewinne in die Rücklagen geltend machte.

2 Die Klägerin ist eine kommunale Gebietskörperschaft, die für den als Regiebetrieb geführten BgA auf Grundlage ihrer kameralistischen Buchführung freiwillig Jahresabschlüsse erstellte. Gegenstand des BgA war die Verpachtung der städtischen Schwimmbäder an die ... GmbH (S-GmbH), eine 100 %-ige Tochtergesellschaft der Klägerin. Die Beteiligung an der S-GmbH gehörte zum Betriebsvermögen des BgA.

3 Der BgA erzielte in den Streitjahren handelsrechtliche Jahresüberschüsse, und zwar zum 31. Dezember 2005 in Höhe von ... € und zum 31. Dezember 2006 in Höhe von ... €. Diese Jahresüberschüsse wurden im jeweiligen Folgejahr als Gewinnvortrag ausgewiesen. Grundlage war eine schriftliche Festlegung des Magistrats der Klägerin vom ... 2005, nach der sowohl die Jahresgewinne 2001 bis 2004 als auch etwaige künftige Gewinne ab 2005 durch "Stehenlassen" in der Bilanz vorgetragen werden sollten, um Mittel zur Modernisierung und Sanierung der Bäder

anzusammeln. Dies wurde in den Vollständigkeitserklärungen des Magistrats vom ... 2006 und ... 2007 für die Jahresabschlüsse 2005 und 2006 bestätigt.

4 Da der BgA kein eigenes Bankkonto hatte, wurden die Dividenden aus der Beteiligung an der S-GmbH sowie andere Geldbewegungen zwischen dem BgA und der Klägerin auf einem verzinsten Verrechnungskonto erfasst. Dieses schloss zum 31. Dezember 2005 mit einem Forderungssaldo des BgA gegen die Klägerin in Höhe von ... € und zum 31. Dezember 2006 mit einem Forderungssaldo in Höhe von ... € ab. In der kameralistischen Buchführung der Klägerin waren hierfür keine entsprechenden Verbindlichkeiten ausgewiesen. Im Haushaltsplan der Klägerin bestand lediglich eine "Allgemeine Rücklage" in Höhe von ... € zum 31. Dezember 2005 und in Höhe von ... € zum 31. Dezember 2006.

5 Die Klägerin gab für die Streitjahre keine Anmeldungen zur Kapitalertragsteuer ab. Den Bestand des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung (KStG) stellte das FA zum 31. Dezember 2005 und zum 31. Dezember 2006 mit jeweils ... € fest. Die Bescheide standen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

6 Nach den Ergebnissen der Betriebsprüfung galten die handelsrechtlichen Jahresüberschüsse des BgA gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b des Einkommensteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung (EStG) als an die Klägerin ausgeschüttet, so dass sie gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c, § 43a Abs. 1 Nr. 6 EStG einer 10 %-igen Kapitalertragsteuer unterlägen. Die im Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 8. August 2005 IV B 7 –S 2706a- 4/05 (BStBl I 2005, 831, Rz 23) niedergelegten Voraussetzungen für die Anerkennung einer Zuführung zu den Rücklagen im Fall des Regiebetriebs lägen nicht vor. Insbesondere fehle ein zeitnaher Nachweis der Investitionsabsicht. Die "pauschale zukünftige Verwendungsfiktion" in der Festlegung des Magistrats der Klägerin vom ... 2005 für die Gewinne ab 2005 genüge hierfür nicht.

7 Das FA erließ daraufhin gegenüber der Klägerin als Entrichtungsschuldnerin den Nachforderungsbescheid über Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag zur Kapitalertragsteuer vom 6. September 2010 und setzte für die Streitjahre Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag zur Kapitalertragsteuer in Höhe von insgesamt ... € fest. Hinsichtlich der gesonderten Feststellungen des steuerlichen Einlagekontos gemäß § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG zum 31. Dezember 2005 und 2006 hob das FA den Vorbehalt der Nachprüfung auf.

8 Die Einsprüche der Klägerin blieben überwiegend erfolglos. Allerdings wurden die Bestände des steuerlichen Einlagekontos in der Einspruchsentscheidung vom 8. April 2011 um die jeweiligen Jahresüberschüsse erhöht, da von einer Ausschüttung der Gewinne mit anschließender Wiedereinlage auszugehen sei.

9 Das Finanzgericht (FG) urteilte, der Nachforderungsbescheid sei rechtmäßig. Zwar sei für die steuerliche Zuführung zu den Rücklagen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG die Bildung einer entsprechenden handelsbilanziellen (Gewinn-) Rücklage weder notwendige noch hinreichende Bedingung, so dass es bei Regiebetrieben grundsätzlich genüge, wenn der ausgewiesene Gewinn in irgendeiner Form "stehengelassen" und hierfür ein nachvollziehbarer Grund im Interesse des Betriebs glaubhaft gemacht werde. Im Streitfall komme es darauf aber nicht an, da die Gewinne des BgA in den Streitjahren in voller Höhe auf tatsächlichen Geldzuflüssen in Gestalt der Dividendenzahlungen beruhten, die mangels eines eigenen Bankkontos des BgA in den allgemeinen Haushalt der Klägerin eingeflossen seien. In einem solchen Fall setze die Zuführung zu den Rücklagen voraus, dass auch die Trägerkörperschaft selbst in ihrem Haushalt für die Mittelreservierung Sorge trage. Hierfür reiche die von der Klägerin gebildete "Allgemeine Rücklage" nicht aus. Die Jahresüberschüsse 2005 und 2006 seien deshalb der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen, und zwar ohne Anerkennung einer Einlagenrückgewähr, da jeweils zum Ende des vorhergehenden Wirtschaftsjahrs ein ausreichender ausschüttbarer Gewinn zur Verfügung gestanden habe, der auf Grundlage der Verwendungsfiktion des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG als für die Ausschüttung verwendet gelte. Hinsichtlich der Bescheide über die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG fehle bereits die erforderliche Beschwer der Klägerin. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1274 veröffentlicht.

10 Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG lasse auch für Regiebetriebe ausdrücklich die Bildung von Rücklagen zu, um eine Gleichbehandlung von Regie- und Eigenbetrieben mit Eigengesellschaften zu erreichen. Damit könne es bei Regiebetrieben für den steuerrechtlichen Begriff der Rücklagen nicht darauf ankommen, ob eine solche Rücklage haushaltsrechtlich zulässig sei. Vielmehr reiche eine zweckgerichtete Ansparung von Mitteln, die zur nachhaltigen Zweckerfüllung des Betriebs gewerblicher Art notwendig sei. Solange die Investitionsabsicht nachgewiesen werde, müsse die Rücklage auch nicht in der Bilanz als solche bezeichnet werden, sondern es genüge ein Ausweis als Gewinnvortrag oder Eigenkapital.

11 Im Streitfall seien diese Voraussetzungen erfüllt. Die tatsächliche Durchführung der Schwimmbadsanierung in späteren Jahren sei ein unwiderlegbares Indiz für die Investitionsabsicht. Außerdem habe es schon im Jahr 1998 Überlegungen zu einer Attraktivitätssteigerung der Bäder gegeben, die im Beschluss des Magistrats vom ... 2005 dokumentiert seien und sich in der Bestandsaufnahme und Schadensanalyse vom ... 2007, in der Machbarkeitsstudie vom ... 2007 sowie in dem Beschluss der Stadtverordnetenversammlung vom ... 2007 weiter konkretisiert hätten. Dass der BgA kein eigenes Bankkonto habe und die Rücklage in der nach Liquiditätsgesichtspunkten geführten Kameralistik nicht gezeigt werden könne, sei unerheblich, da ansonsten kein Raum für die steuerrechtliche Möglichkeit der Bildung von Rücklagen bliebe. Die vom FG geforderte Sperrung der Mittel im städtischen Haushalt habe weder über die allgemeine Rücklage noch über eine zweckgebundene Sonderrücklage erreicht werden können. Im Übrigen führe die Anknüpfung an die Zweckerfüllung der Rücklagen zu einer Ungleichbehandlung der Regiebetriebe i.S. des Art. 3 des Grundgesetzes (GG) gegenüber Eigenbetrieben und Eigengesellschaften.

12 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben, soweit die Klage gegen die Nachforderungsbescheide abgewiesen worden ist, sowie die Nachforderungsbescheide vom 6. September 2010 über Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag zur Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005 und 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. April 2011 aufzuheben.

13 Das FA beantragt, die Revision der Klägerin als unbegründet zurückzuweisen.

14 Bei Regiebetrieben setze die Anerkennung von Rücklagen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG voraus, dass die Zwecke des Betriebs gewerblicher Art ohne die Rücklagenbildung nachhaltig nicht erfüllt werden könnten (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2005, 831, Rz 23). Dieser eigenständige steuerrechtliche Rücklagenbegriff korrespondiere weder mit dem handelsrechtlichen noch mit dem kommunalrechtlichen Rücklagenbegriff, sondern sei mit dem Rücklagenbegriff bei gemeinnützigen Körperschaften vergleichbar. Die Mittel müssten für bestimmte Vorhaben angesammelt werden, für die es bereits konkrete Zeitvorstellungen gebe. Fehlten solche konkreten Zeitvorstellungen, komme es alternativ darauf an, ob die Durchführung des Vorhabens glaubhaft und finanziell in einem angemessenen Zeitraum möglich sei. Diese --im Vergleich zu Eigenbetrieben und Eigengesellschaften-- zusätzlichen Voraussetzungen folgten daraus, dass die Trägerkörperschaft im Fall eines Regiebetriebs unmittelbar über die Gewinne des Betriebs gewerblicher Art verfügen könne. Dieser Unterschied rechtfertige im Rahmen des Art. 3 Abs. 1 GG eine differenzierende Betrachtungsweise.

15 Im Streitfall seien die zusätzlichen Voraussetzungen nicht erfüllt. Der unverbindliche Magistratsbeschluss vom ... 2005 reiche nicht aus, da nicht absehbar gewesen sei, ob überhaupt und wann mit der Schwimmbadsanierung begonnen werde. Zudem widerspreche der Vorratsbeschluss für die Jahre ab 2005 haushaltsrechtlichen Grundsätzen, insbesondere dem Jährlichkeitsprinzip.

Entscheidungsgründe

II.

16 Die Revision, die sich ausschließlich auf die Entscheidung des FG zu den als Sammelbescheid erlassenen Nachforderungsbescheiden und nicht auf die Entscheidung des FG zu den gesonderten Feststellungen des steuerlichen Einlagekontos gemäß § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG bezieht, ist hinsichtlich der Nachforderungen der Kapitalertragsteuer begründet und führt insoweit zur Aufhebung des FG-Urteils. Die Nachforderungsbescheide vom 6. September 2010 über Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005 und 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. April 2011 sind dahin zu ändern, dass die Kapitalertragsteuer wegen Einstellung der Gewinne in die Rücklagen auf 0 € festgesetzt wird (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Hinsichtlich der Nachforderungen des Solidaritätszuschlags zur Kapitalertragsteuer ist die Revision im Ergebnis unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 und 4 FGO). Insoweit ist die Klage unzulässig.

17 1. Das FG ist zu Unrecht von der Rechtmäßigkeit der Nachforderungsbescheide über Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005 und 2006 ausgegangen.

18 a) Zwar durfte das FA die Klägerin wegen fehlender Abgabe einer Kapitalertragsteueranmeldung i.S. des § 45a EStG für eine Entrichtungsschuld des BgA 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 0 €, da die vom BgA in den Streitjahren erzielten Gewinne gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG den Rücklagen zugeführt worden sind.

19 b) Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG gehört zu den Einkünften aus Kapitalvermögen unter anderem 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 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.

20 Die Regelungen enthalten eine Ausschüttungsfiktion, da wegen der fehlenden rechtlichen Selbständigkeit des Betriebs gewerblicher Art keine tatsächlichen Ausschüttungen möglich sind (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11. Juli 2007 I R 105/05, BFHE 218, 327, BStBl II 2007, 841, unter II.1.; vom 16. November 2011 I R 108/09, 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).

21 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.

22 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.).

23 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).

24 c) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze fällt für die vom BgA erzielten Gewinne der Jahre 2005 und 2006 keine Kapitalertragsteuer an.

25 aa) Das FG geht zunächst zutreffend von der grundsätzlichen Anwendbarkeit des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG aus. Der in Form eines Regiebetriebs geführte BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit ist nach den Feststellungen

des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) nicht von der Körperschaftsteuer befreit und ermittelt den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich.

26 Darüber hinaus stellt das FG zutreffend auf die handelsrechtlichen Jahresüberschüsse i.S. des § 275 des Handelsgesetzbuchs (HGB) als "Gewinn" i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG ab (vgl. BFH-Urteil in BFHE 242, 481, BStBl II 2015, 161, Rz 21). Deshalb war insbesondere keine Steuerfreistellung für Dividenden gemäß § 8b Abs. 1 KStG zu berücksichtigen. Maßgebend sind die nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zutreffenden Jahresergebnisse, die auf Grundlage der Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) im Streitfall ... € zum 31. Dezember 2005 und ... € zum 31. Dezember 2006 betragen.

27 bb) Dass das FG die Einstellung der Gewinne in die Rücklagen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG abgelehnt hat, war dagegen rechtsfehlerhaft. Der BgA hat seine Gewinne den Rücklagen zugeführt, so dass in den Streitjahren keine kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünfte aus Kapitalvermögen angefallen sind.

28 (1) 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).

29 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, beruht 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.

30 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.

31 (2) Der Senat folgt nicht der Auslegung der Finanzverwaltung, wonach die Rücklagenbildung bei Regiebetrieben nur unter bestimmten zusätzlichen Voraussetzungen zuzulassen sei (BMF-Schreiben vom 9. Januar 2015 IV C 2 – S 2706- a/13/10001, BStBl I 2015, 111, Rz 35; zustimmend Blümich/Ratschow, § 20 EStG Rz 344).

32 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 Hidien/Jürgens, Die Beteuerung 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.

33 (3) Die Zuführung zu den Rücklagen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG setzt darüber hinaus weder den formalen Ausweis als handelsbilanzielle Rücklage i.S. des § 272 HGB noch eine haushaltsrechtlich bindende Mittelreservierung auf Ebene der Trägerkörperschaft voraus (vgl. auch Krämer in Dötsch/Pung/Möhlenbrock --D/P/M--, Kommentar zum KStG und EStG, § 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.

34 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, zumal Letzteres in Fällen wie dem Streitfall, in denen die Trägerkörperschaft eines Regiebetriebs ihren Haushalt nach den Grundsätzen der Kameralistik führt, nur selten erfüllt werden könnte.

35 (4) 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 Hidien/Jürgens, a.a.O., § 6 Rz 101).

36 (5) 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. 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. So reicht es im Fall einer kommunalen Gebietskörperschaft grundsätzlich aus, dass die Bildung der Rücklagen auf Beschlüssen der zuständigen Gremien der Trägerkörperschaft beruht, auch wenn diese Beschlüsse haushaltsrechtlich nicht bindend sind und sich nicht in einer kameralistischen Buchführung der Trägerkörperschaft niederschlagen können.

37 (6) 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 Hidien/Jürgens, a.a.O., § 5 Rz 421).

38 (7) Das FG ist im Streitfall von anderen rechtlichen Voraussetzungen ausgegangen. Insbesondere hat es angenommen, dass im Fall eines tatsächlichen Geldflusses an die Trägerkörperschaft bereits die Möglichkeit der haushaltsrechtlichen Disposition durch die Trägerkörperschaft ausreicht, um eine Zuführung zu den Rücklagen abzulehnen.

39 cc) Die Sache ist spruchreif. Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) wurden die handelsrechtlichen Jahresüberschüsse auf Basis der schriftlichen Festlegung des Magistrats vom ... 2005 in die Gewinnvorträge eingestellt. Zwar durfte der Magistrat sich nach haushaltsrechtlichen Grundsätzen, insbesondere

dem Jährlichkeitsprinzip, noch nicht für die Verwendung der künftigen Gewinne der Streitzeiträume 2005 und 2006 festlegen. Auf eine solche haushaltsrechtliche Bindung kommt es aber nicht an. Außerdem hat der Magistrat die Einstellung in die Gewinnvorträge in den Vollständigkeitserklärungen vom ... 2006 und vom ... 2007 bestätigt. Damit kann im Streitfall ausreichend konkret nachvollzogen werden, dass die Gewinne des BgA nicht an die Trägerkörperschaft überführt, sondern weiterhin für Zwecke des BgA genutzt werden sollten.

40 Die Liquiditätsabflüsse im Zusammenhang mit dem von der Klägerin geführten Bankkonto, insbesondere im Hinblick auf die Dividendeneinnahmen des BgA, sind in dessen Bilanz als Forderungen gegenüber der Klägerin ausgewiesen. Hierdurch kommt hinreichend zum Ausdruck, dass die Mittel dem BgA weiterhin zustehen sollen. Auf Grundlage der Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) ergeben sich auch keine Anhaltspunkte, nach denen das verzinsliche Verrechnungskonto ganz oder teilweise als vGA zu qualifizieren sein könnte (vgl. auch Senatsurteil vom 8. Oktober 1985 VIII R 284/83, BFHE 146, 108, BStBl II 1986, 481; Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8 KStG Rz 645).

41 2. Im Hinblick auf die Nachforderungsbescheide über den Solidaritätszuschlag zur Kapitalertragsteuer, die von der fachkundig vertretenen Klägerin ausdrücklich in den Revisionsantrag aufgenommenen worden sind, hat das FG die Klage im Ergebnis zu Recht abgewiesen (§ 126 Abs. 4 FGO).

42 Die Klage war insoweit unzulässig (§ 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 2 AO). Die Einwendungen der Klägerin betreffen ausschließlich die Höhe ihrer Einkünfte aus Kapitalvermögen und damit die kapitalertragsteuerliche Bemessungsgrundlage. Diese kann gemäß § 1 Abs. 5 Satz 1 des Solidaritätszuschlaggesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung nicht mit einer Klage gegen den Solidaritätszuschlag angegriffen werden (vgl. BFH-Urteil vom 31. Mai 2017 I R 37/15, BFHE 258, 484, BStBl II 2018, 144, m.w.N.).

43 3. Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135 Abs. 1, 136 Abs. 1 Satz 3 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de