
Datum: 12.04.2021
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 3133/18 KE
ECLI: ECLI:DE:FGD:2021:0412.6K3133.18KE.00

Tenor:

Die Bescheide über Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag zur Kapitalertragsteuer für die Anmeldezeiträume 2013 bis 2015 vom 10.01.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.10.2018 werden insoweit geändert, dass als Bemessungsgrundlage für Kapitalertragsteuer gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG für 2013 ein Gewinn in Höhe von ... €, für 2014 ein Gewinn in Höhe von ... € und für 2015 ein Gewinn in Höhe von ... € und als Bemessungsgrundlage für Kapitalertragsteuer gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG in 2015 ein Betrag in Höhe von ... € berücksichtigt wird. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Steuerberechnung wird dem Beklagten übertragen.

Die Revision wird zugelassen.

Die Klägerin trägt 7/10 und der Beklagte trägt 3/10 der Kosten des Rechtsstreites.

Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten zum Vorverfahren wird für notwendig erklärt.

Tatbestand: 1

Streitig ist, wie hoch die kapitalertragsteuerpflichtigen Leistungen eines Regiebetriebs an seine Trägerkörperschaft in den Streitjahren 2013 bis 2015 waren, ob bei der Ermittlung der kapitalertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage die beim steuerlichen Einlagekonto im Rahmen des Verlustausgleichs geltend gemachten Einlagen zu berücksichtigen sind, wie 2

hoch der ausschüttbare Gewinn im Sinne des § 27 KStG ist und ob § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG i.V.m. § 27 Abs. 7 KStG für Regiebetriebe anwendbar ist.

Die Klägerin ist eine Körperschaft öffentlichen Rechts, die einen Betrieb gewerblicher Art [...] in Form eines Regiebetriebs unterhielt. Für die Jahre 2004 bis 2008 ermittelte die Klägerin den Gewinn des Regiebetriebes durch Einnahme-Überschussrechnung und ab 2009 durch Vermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG und § 5 EStG. 3

Die Klägerin hatte im Rahmen dieses Betriebes gewerblicher Art [...] ein Grundstück] jahrelang [...] verpachtet. Nach Beendigung des Pachtvertrages zum 31.10.2004 wurde [...] das Grundstück [...] insgesamt erschlossen, parzelliert und an verschiedene Erwerber veräußert. Anfangs erwirtschaftete der Betrieb Dauerverluste. Im Rahmen der letztendlichen Veräußerung der Einzelgrundstücke wurden dann ab dem Jahr 2009 Gewinne erzielt. Das letzte Grundstück wurde 2015 veräußert. 4

Für 2012 erklärte die Klägerin für den Betrieb gewerblicher Art einen Steuerbilanzgewinn i. H. von ... €, der im Körperschaftsteuerbescheid für 2012 vom 11.09.2015 auch entsprechend berücksichtigt wurde. Außerdem erklärte die Klägerin einen Gewinn 1. Bilanz (Gewinn ohne Steuern) i. H. von ... €. Der Gewinn wurde in der Steuerbilanz unter „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ als Teil des Eigenkapitals in Höhe von ... € erfasst. Daneben wurde als Teil des Eigenkapitals Rücklagen in Höhe von ... €, ein Gewinn-/Verlustvortrag in Höhe./... €, Entnahmen/Einlagen in Höhe von ... €, ein „Kapital Verrechnungskonto Stadt“ in Höhe von ./... € und ein „steuerlicher Ausgleichsposten“ in Höhe von ... € erfasst (vgl. Feststellungsakte zu VZ 2012 Tabelle vom 23.4.2014 und Feststellungsakte zu VZ 2013 Tabelle vom 20.5.2015 mit anderen Beträgen zu den Rücklagen, Entnahmen/Einlagen und steuerlichem Ausgleichsposten). Durch Bescheid zum 31.12.2012 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG vom 11.09.2015 wurde das steuerliche Einlagekonto erklärungs-gemäß auf ... € festgestellt. 5

Für 2013 erklärte die Klägerin für den Betrieb gewerblicher Art einen Steuerbilanzgewinn i. H. von ... €, der im Körperschaftsteuerbescheid für 2013 vom 11.09.2015 auch entsprechend berücksichtigt wurde. Der Gewinn wurde in der Steuerbilanz unter „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ als Teil des Eigenkapitals in Höhe von ... € erfasst. Daneben wurden als Teil des Eigenkapitals Rücklagen in Höhe von ... €, ein Gewinn-/Verlustvortrag in Höhe ... €, Entnahmen/Einlagen in Höhe von ... €, ein „Kapital Verrechnungskonto Stadt“ in Höhe von ./... € und ein „steuerlicher Ausgleichsposten“ in Höhe von ... € erfasst. Durch Bescheid zum 31.12.2013 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG vom 11.09.2015 wurde das steuerliche Einlagekonto erklärungs-gemäß auf ... € festgestellt. 6

Für 2014 erklärte die Klägerin für den Betrieb gewerblicher Art einen Steuerbilanzgewinn i. H. von ... €, der im Körperschaftsteuerbescheid für 2014 vom 17.08.2016 auch entsprechend berücksichtigt wurde. Der Gewinn wurde in der Steuerbilanz als unter „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ in der Bilanz als Teil des Eigenkapitals erfasst. Daneben wurde als Teil des Eigenkapitals ein Gewinn-/Verlustvortrag in Höhe von ... € erfasst. Außerdem erfasste die Klägerin im Eigenkapital ein „Kapital Verrechnungskonto Stadt“ in Höhe von ./... €. Durch Bescheid zum 31.12.2014 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG vom 17.08.2016 wurde das steuerliche Einlagekonto erklärungs-gemäß auf ... € festgestellt. 7

Für 2015 erklärte die Klägerin für den Betrieb gewerblicher Art einen Steuerbilanzverlust i. H. von ... €, der im Körperschaftsteuerbescheid für 2015 vom 18.5.2017 auch entsprechend berücksichtigt wurde. Alle Eigenkapitalkonten, darunter auch das „Kapital Verrechnungskonto Stadt“, das Konto „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ und das Konto Gewinnvortrag, wurden in der Steuerbilanz mit ... € ausgewiesen. In einer weiteren GuV und Bilanz zum 31.12.2015 erklärte die Klägerin einen Gewinn i.H.v. ... €, der in der Bilanz als Teil des Eigenkapitals erfasst wurde. Daneben erklärte die Klägerin u. a. einen Gewinnvortrag i.H.v. ... € und ein negatives „Kapital Verrechnungskonto Stadt“ i.H.v. ... € als Teil des Eigenkapitals. Durch Bescheid zum 31.12.2015 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG vom 18.5.2017 wurde das steuerliche Einlagekonto erklärungsgemäß auf ... € festgestellt.

Aufgrund zweier Prüfungsanordnungen fand bei der Klägerin für den Betrieb gewerblicher Art eine Betriebsprüfung für die Jahre 2009 bis 2015 unter anderem für Kapitalertragsteuer statt. 9

Bei dieser Prüfung wurde gemäß dem Prüfungsbericht des Finanzamtes für Groß- und Konzernbetriebsprüfung Y vom 04.10.2017 unter anderem festgestellt, dass die Gewinne für die Streitjahre 2013 bis 2015 und die Feststellungen des steuerlichen Einlagekontos zu berichtigen waren. Wegen der Berichtigung der erklärten Gewinne wird auf die Mehr- und Wenigerrechnung der Betriebsprüfung (Anl. 4 zum Betriebsprüfungsbericht) Bezug genommen. 10

Das festgestellte Einlagekonto wies gemäß der Betriebsprüfung folgende Werte aus: 11

<u>Jahr</u>	<u>Anfangsbestand</u> €	<u>vGA</u> €	<u>Einlagen</u> €	<u>Endbestand</u> €
31.12.2004
31.12.2005
31.12.2006
31.12.2007
31.12.2008

<u>Jahr</u>	<u>Eigenkapital lt. BP</u>	<u>Steuerliches Einlagekonto</u>	<u>Rundungs-</u> <u>differenzen</u>	<u>Neurücklagen</u>
31.12.2004
31.12.2005
31.12.2006

31.12.2007
31.12.2008

Unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil vom 11.9.2013 (I R 77/11, BStBl II 2015, 161), nach dem neben tatsächlichen Einlagen ein nach handelsrechtlichen Grundsätzen ermittelte Jahresverlust als unmittelbar durch die Trägerkörperschaft ausgeglichen anzusehen sei und zu einem entsprechenden Zugang im Einlagekonto führe, beantrage die Klägerin im Rahmen von laufenden Rechtsbehelfsverfahren, jeweils die Verluste der Jahr 2004-2008 und in diesen Jahren geleisteten Darlehenstilgungen als Zugang zum steuerlichen Einlagekonto zu erfassen. Eine Erhöhung des Eigenkapitals durch die den Verlustausgleich dienenden Einlagen sei von der Klägerin für den Betrieb gewerblicher Art in ihren Berechnungen des Einlagekontos nicht vorgenommen worden.

<u>Jahr</u>	<u>Anfangs-bestand</u>	<u>vGA</u>	<u>Verlustaus-gleich</u>	<u>Darlehns-tilgung</u>	<u>Endbestand</u>
31.12.04
31.12.05
31.12.06
31.12.07
31.12.08

<u>Jahr</u>	<u>Eigenkapital</u>	<u>steuerliches Einlagekonto</u>		<u>Neurücklagen</u>
31.12.04
31.12.05
31.12.06
31.12.07
31.12.08

Die Betriebsprüfung vertrat die Auffassung, dass gemäß § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften ein besonderes Konto zu führen haben, auf dem sämtliche nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen festgehalten werden. Das steuerliche Einlagekonto bilde den Teil des steuerlichen Eigenkapitals der Kapitalgesellschaft ab, der außerhalb des erbrachten Nennkapitals aus Einlagen der Gesellschafter stamme. Laut BFH-Urteil vom 6.10.2009 (I R 24/08 BFH/NV 2010, 248) diene das steuerliche Einlagekonto des § 27 KStG mit Blick auf die Besteuerung des Anteilseigners dazu, die nicht steuerpflichtige Auskehrung von Einlagen (Einlagenrückgewähr) zu identifizieren bzw. von

grundsätzlich steuerpflichtigen Gewinnausschüttungen zu separieren. § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG gelte gemäß § 27 Abs. 7 KStG auch für Regiebetriebe. Bei Regiebetrieben fließen nach der Rechtsprechung des BFH, der sich die Finanzverwaltung angeschlossen habe, Gewinne am Schluss des Wirtschaftsjahres zu und in Höhe der Verluste lägen bereits im Jahr der Entstehung des Verlustes Einlagen der Trägerkörperschaft vor, die dem Einlagekonto gutzuschreiben seien. Die Betriebsprüfung folgert daraus, dass kein Raum sei, die beim steuerlichen Einlagekonto im Rahmen des Verlustausgleichs geltend gemachten Einlagen nicht auch (und gerade) in der Steuerbilanz zu erfassen. Denn erst durch die Besonderheiten des Regiebetriebes ergebe sich die Konstellation, dass der Ausgleich der Verluste entsprechend als Zugang zum steuerlichen Einlagekonto zu erfassen sei. Wenn es bei einem Regiebetrieb nicht möglich sei, einen laufenden Verlust eines Wirtschaftsjahres kommunal- und handelsrechtlich (in der Bilanz) auf neue Rechnung vorzutragen, so könne dies nur folgerichtig durch die Buchung einer Einlage (in der Bilanz) in Höhe und zum Ausgleich des entstandenen Jahresfehlbetrages und durch Ausweis eines Bilanzgewinns von null erfolgen. Die Steuerbilanzen seien entsprechend anzupassen. Die Betriebsprüfung verweist hierzu auf die mit Mail vom 13.04.2017 übersandten Dateien und beziffert die kapitalertragsteuerlichen Auswirkungen wie folgt:

	<u>2013</u>	<u>2014</u>	<u>2015</u>
Summe der Leistungen
abzüglich Verwendung des stEK
kapitalertragsteuerliche Leistungen
Kapitalertragsteuer
SolZ zur KapESt

18

Wegen der weiteren Einzelheiten des Betriebsprüfungsberichtes des Finanzamtes für Groß- und Konzernbetriebsprüfung Y vom 04.10.2014 wird auf die Betriebsprüfungsakte des Beklagten Bezug genommen.

19

Aufgrund der Ergebnisse der Betriebsprüfung erließ der Beklagte am 17.01.2018 einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid für 2012, in dem die Körperschaftsteuer unter Berücksichtigung eines Steuerbilanzgewinns i. H. von ...€ festgesetzt wurde. Durch Bescheid vom gleichen Tag zum 31.12.2012 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG wurde das steuerliche Einlagekonto zum 31.12.2012 auf ... € festgestellt.

20

Durch Körperschaftsteuerbescheid für 2013 vom 17.01.2018 wurde die Körperschaftsteuer unter Berücksichtigung eines Steuerbilanzgewinns i. H. von ...€ festgesetzt. Durch Bescheid zum 31.12.2013 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG vom 17.1.2018 wurde das steuerliche Einlagekonto zum 31.12.2013 auf ... € festgestellt. In der Anlage 1 zu diesem Bescheid werden die kapitalertragsteuerpflichtigen Leistungen mit ...€ ermittelt, ausgehend von einer Summe der Leistungen in gleicher Höhe, die aufgrund des Jahresüberschusses des laufenden Wirtschaftsjahres i. H. von ...€ abzüglich Mittelverwendungen für betriebliche

21

Zwecke/nicht überführte Gewinne des laufenden Wirtschaftsjahres i. H. von ...€, insgesamt ...€, ermittelt wurden.

Durch Körperschaftsteuerbescheid für 2014 vom 17.01.2018 wurde die Körperschaftsteuer unter Berücksichtigung eines Steuerbilanzgewinns i. H. von ...€ festgesetzt. Durch Bescheid zum 31.12.2014 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG wurde das steuerliche Einlagekonto zum 31.12.2014 vom 17.01.2018 auf ...€ festgestellt. In der Anlage 1 zu diesem Bescheid werden die kapitalertragsteuerpflichtigen Leistungen mit ...€ ermittelt, ausgehend von einer Summe der Leistungen in gleicher Höhe, die aufgrund des Jahresüberschusses des laufenden Wirtschaftsjahres i. H. von ...€ abzüglich Mittelverwendungen für betriebliche Zwecke/nicht überführte Gewinne des laufenden Wirtschaftsjahres i. H. von ...€, insgesamt ...€, ermittelt wurden. 22

Durch Körperschaftsteuerbescheid für 2015 vom 17.01.2018 wurde die Körper-Y H. von ...€ festgesetzt. Durch Bescheid zum 31.12.2015 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG vom 17.01.2018 wurde das steuerliche Einlagekonto zum 31.12.2015 auf ...€ festgestellt. In der Anlage 1 zum Bescheid wird die kapitalertragsteuerpflichtige Leistung mit ...€ berechnet, dabei wird eine Summe der Leistungen i. H. von ...€ abzüglich der Verwendung des steuerlichen Einlagekontos i. H. von ...€ berücksichtigt. Die steuerlichen Leistungen werden unter Berücksichtigung des maßgeblichen Gewinn/Jahresüberschusses des laufenden Wirtschaftsjahres i. H. von ...€ abzüglich Mittelverwendungen für betriebliche Zwecke/nicht überführte Gewinne des laufenden Wirtschaftsjahres i. H. von ...€ = ...€ und aufgelöste zulässige Rücklagen i. H. v. ...€ (insgesamt ...€) berechnet. Die aufgelösten Rücklagen i. H. v. ...€ sind die Summe aus Kapitalrücklage, Gewinn-/Verlustvortrag, Jahresergebnis, Einlagen/Entnahmen, Kapitalveränderungen lt. BP, allgemeine Anpassungen HB-StB und steuerliche Anpassung laufende Prüfung PE/NE. Wegen der Einzelheiten wird auf den Schriftsatz des Beklagten vom 11.5.2020 Bezug genommen. 23

Ferner erließ der Beklagte am 17.01.2018 Bescheide über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag zur Kapitalertragsteuer für die Anmeldezeiträume 2013 bis 2015, mit denen die Kapitalertragsteuer für 2013 auf ...€, die Kapitalertragsteuer für 2014 auf ...€ und die Kapitalertragsteuer für 2015 auf ...€ festgesetzt wurden. Unter Erläuterung heißt es in den Bescheiden: Die Festsetzung erfolgt aufgrund der bei ihnen durchgeführten Betriebsprüfung. 24

Gegen die Bescheide über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag zur Kapitalertragsteuer legte die Klägerin am 22.01.2018 Einsprüche ein. Zur Begründung der Einsprüche beruft sich die Klägerin darauf, dass die Festsetzung von insgesamt ...€ Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag nur möglich gewesen sei, weil das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung Y dem Aktivvermögen eine Forderung gegen die Stadt Z hinzugefügt habe. Es erfasse mit diesem Posten für die Jahre 2004 bis 2015 die Unterschiedsbeträge zwischen Jahresergebnissen Ausgaben- bzw. Einnahmeüberschuss. Wegen dieser Forderung ergeben sich zum 31.12.2012 und zum 31.12.2013 ausschüttbare Gewinne, welche die Festsetzung von Kapitalertragsteuer für die Anmeldezeiträume 2013 und 2014 erlaube. Die Forderung zum 31.12.2015 (...€) solle mit Beendigung des Betriebs gewerblicher Art in das Hoheitsvermögen übergegangen sein. Sie repräsentiere den ganz überwiegenden Teil der für den Anmeldezeitraum 2015 angesetzten „Summe der Leistungen“ (...€). Die Bescheide über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag zur Kapitalertragsteuer seien rechtswidrig und daher aufzuheben. 25

Dies gelte in erhöhtem Maß für den Bescheid für den Anmeldezeitraum 2015. Dieser beruhe auf der Annahme, dass eine Forderung von ...€ in das Hoheitsvermögen gelangt sei. Es solle insoweit wohl eine „Auflösung der Rücklagen zu Zwecken außerhalb des Betriebs gewerblicher Art“ gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG stattgefunden haben. Das sei aber nicht der Fall. Da nach der Rechtsprechung des BFH für den Gewinn i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG auf den nach handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung zutreffenden Jahresüberschuss im Sinne von § 275 HGB abzustellen sei, seien auch nur handelsrechtlich begründbare Rücklagen einer Auflösung nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG zugänglich. Die Einlageforderung der Betriebsprüfung sei handelsrechtlich betrachtet nicht vorhanden. Die Stadt Z habe nichts getan, was zu ausstehenden Einlagen geführt haben könnte. Berücksichtige man den Zweck der von der Finanzverwaltung berücksichtigten „Forderung“, so dränge sich der Begriff „Ausgleichsposten“ als zutreffende Bezeichnung auf. Denn die „Forderung“ solle den – vermeintlichen – Schaden, der dem Fiskus durch das BFH-Urteil vom 11.09.2013 (I R 77/11, BStBl II 2015, 161) entstanden sei, ausgleichen. Der alleinige Zweck des Postens bestehe darin, die Gesamtbelastung mit Kapitalertragsteuer zu erhöhen. Ein derartiger steuerbegründender Ausgleichsposten könne nicht in die Steuerbilanz aufgenommen werden, wie sich aus dem BFH-Urteil vom 7.2.2007 (I R 5/05, BStBl II 2007, 796) ergebe.

Durch Einspruchsentscheidung vom 08.10.2018 wurden die Einsprüche als unbe-gründet zurückgewiesen. Zur Begründung seiner Entscheidung beruft sich der Be-klagte u. a. darauf, dass hinsichtlich der Entwicklung des steuerlichen Einlagekontos bzw. der Neurücklagen auf das Schreiben des Beklagten vom 26.04.2018 verwiesen werde. Im Schreiben vom 26.04.2018 hatte der Beklagte ausgeführt, dass streitig wohl die Höhe der in jeweils Anlage 1 zur Berechnung des steuerlichen Einlagekontos ausgewiesenen Neurücklagen sei. Eine Auswirkung dieser Neurücklagen ergebe sich erst zu dem Zeitpunkt, zu dem die Summe der erbrachten Leistungen nicht mehr den ausschüttbaren Gewinn (die Neurücklagen) übersteige und somit zu kapitaler-tragsteuerpflichtigen Leistungen führe. Die Berechnung der Neurücklagen (zum 31.12.2008 i. H. von ./...€) sei zutreffend. Der kommunalrechtliche Ver-lustausgleich beim Regiebetrieb müsse auch bilanziell dargestellt werden. Der BFH habe entschieden, dass die laufenden Verluste bei einem als Regiebetrieb geführten Betrieb gewerblicher Art unmittelbar aus dem Haushalt der Trägerkörperschaft bestritten würden und es in Höhe des jeweiligen Verlustes zu einer Einlage seitens der Trägerkörperschaft komme. Es sei nur folgerichtig, diese Einlage auch buchhalterisch in der Bilanz umzusetzen. Würde dies nicht geschehen, so käme es im Ergebnis zu einer Ungleichbehandlung mit allen anderen Körperschaften, die nicht zu den Regiebetrieben zählten. Würde die Buchung der Einlagen insoweit unterbleiben, so käme es im Streitfall wohl nicht zu kapitalertragssteuerpflichtigen Leistungen, was im Ergebnis nicht korrekt wäre. Weiterhin sei in § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG ganz klar definiert, dass der ausschüttbare Gewinn (also im Streitfall die Neurücklagen) das um das gezeichnete Kapital geminderte, in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzüglich des Bestandes des steuerlichen Einlagekontos sei. Die Buchung einer Einlage sei somit bilanztechnisch zwingend vorzunehmen.

26

Die Klägerin hat am 09.11.2018 Klage erhoben.

27

Zur Begründung beruft sie sich unter anderem auf Folgendes:

28

Der Betrieb gewerblicher Art der Klägerin sei auch Gegenstand des Rechtsstreits beim erkennenden Senat und danach beim BFH in der Sache I R 77/11 (BFH-Urteil vom 11.9.2013, BStBl II 2015, 161) gewesen. Der Beklagte habe damals die Auffassung vertreten, dass nur der zahlungswirksame Teil des Verlustes einen Zugang zum steuerlichen

29

Einlagekonto darstelle. Es komme ansonsten in Höhe des darüber hinausgehenden Verlustanteils zu einer Verdoppelung der Einlage. Der BFH habe damals keine hinreichenden Anhaltspunkte dafür gesehen, dass die vollständige Berücksichtigung der in den Jahren 2002 und 2003 vom Betrieb gewerblicher Art erzielten Verluste im steuerlichen Einlagekonto dazu führen könnte, dass es hierdurch zu einer teilweisen doppelten Erfassung von Einlagen der Trägerkörperschaft komme. Der BFH habe dargelegt, im Streitfall lasse sich bereits die Höhe der von der Klägerin in früheren Jahren geleisteten Einlagen nicht mehr ermitteln. Damit könne auch nicht der Nachweis dafür geführt werden, dass in den Beständen des steuerlichen Einlagekontos in den Streitjahren Einlagen der Trägerkörperschaft (teilweise) doppelt erfasst seien.

Die Finanzverwaltung wolle nunmehr die von ihr behaupteten Vorteile bei der Festsetzung von Kapitalertragsteuer infolge von „Doppelzugängen“ zum steuerlichen Einlagekonto auf andere Weise unterbinden. Der Betrieb gewerblicher Art der Klägerin sei Gegenstand eines Pilotprojekts mit dem Ziel, den Verlauf und die Summe der Kapitalerträge durch Bildung eines Postens „Verrechnungskonto Stadt“ in der Bilanz so zu steuern, dass sich das „richtige“ Ergebnis einstelle. 30

Die als Anlage 2 zum Schriftsatz vom 13.12.2018 beigefügte Kontrollrechnung zeige aber, dass im vorliegenden Fall gar nichts zu „berichtigen“ sei. Das Prüfungsfinanzamt habe für die Jahre 2004 bis 2015 Kapitalerträge von insgesamt ...€ ermittelt. Der Beklagte habe ...€ Kapitalertragsteuer zzgl. Solidaritätszuschlag festgesetzt. Die vom Prüfungsfinanzamt für diesen Zeitraum festgestellten Gewinne und Verluste summierten sich allerdings nur auf ...€. Es verblieben hiervon ...€, wenn man den Betrag des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2003 (...€) abziehe und den Wert des Betriebsvermögens zum 31.12.2015 (...€) hinzurechne. Diese ... € dürfe man getrost als den vom Gesetz gewollten Kapitalertrag für 2004 bis 2015 betrachten. Die Anlage 1 zum Schriftsatz vom 13.12.2018 weise in Zeile 50 die Einkünfte aus Kapitalvermögen aus, die sich ohne das „Verrechnungskonto Stadt“ ergäben. Es seien ...€. Der Unterschied zur gesetzlich gewollten Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer belaufe sich also auf lediglich ...€. Die „Doppelzugänge“ zum steuerlichen Einlagekonto seien hier fast folgenlos. 31

Die Festsetzung der Kapitalertragsteuer durch den Beklagten wäre rechtmäßig, wenn die Klägerin so bilanzieren müsse, wie es das Prüfungsfinanzamt vorschreibe. 32

Die Zeilen 14 bis 27 der Anlage 1 zum Schriftsatz vom 13.12.2018 beinhalteten den Versuch, die Entwicklung des Verrechnungskontos des Prüfungsfinanzamtes nachzuvollziehen. Diese ermittelte in Anlehnung an § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG zunächst die jährlichen Einlagen bzw. Entnahmen. Seien die Ausgaben der Klägerin für den Betrieb gewerblicher Art höher als die Einnahmen, so habe sie eine Entnahme getätigt, überwogen die Einnahmen so lägen Einlagen vor. Dieser „Cash-Flow“ werde mit der Veränderung des steuerlichen Einlagekontos verglichen. Das Verrechnungskonto steige in den Verlustjahren 2004 bis 2008 zum einen jeweils um den Betrag, um den der Zugang zum steuerlichen Einlagekonto höher sei als der Ausgabenüberschuss. Dass durch die Rechtsprechung heraufbeschworene Problem der „Doppelzugänge“ zum steuerlichen Einlagekonto werde also durch eine synchrone Erhöhung des Eigenkapitals gelöst. Das Prüfungsfinanzamt buche dem Verrechnungskonto anscheinend auch die Verringerung der „Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten (Darlehenstilgung)“ hinzu. Der Sinn dieser Maßnahme sei ebenso wenig erkennbar, wie der Grund für das konkrete Auf und Ab des Verrechnungskontos in den Gewinnjahren 2009 bis 2015. 33

Der Umstand, dass in den Verlustjahren der Zugang zum steuerlichen Einlagekonto höher gewesen sei, als die Einlagen, sei kein „Geschäftsvorfall“. Der Ansatz einer Forderung käme nur in Betracht, wenn sich die Klägerin als Trägerkörperschaft verpflichtet hätte, in Höhe der Unterschiedsbeträge zusätzliche Mittel zur Verfügung zu stellen. Das Gleiche gelte für die Gewinnjahre 2011, 2013 und 2014, in denen sich das Verrechnungskonto aufgrund von Entnahmen kräftig erhöht haben sollte. Man hätte hier vereinbaren müssen, dass der Betrieb gewerblicher Art insoweit ein Darlehen gewähre.

Der Beklagte werde keinen echten Geschäftsvorfall benennen können, der die Bilanzierung einer Forderung des Betriebs gewerblicher Art gegen die Stadt Z rechtfertigen würde. Er fingiere einen Aktivposten, um den Verlauf und die Höhe der sich bei wortgetreuer Anwendung der Vorschriften zur Kapitalertragsteuer bei Betrieben gewerblicher Art ergebenden Steuer zu beeinflussen. Zentrales Element sei dabei der „Cash-Flow“, dem der BFH schon eine Absage erteilt habe. Der Beklagte tue so, als gäbe es in § 27 Abs. 6 KStG folgenden Zusatz: „Zugänge i. S. des Abs. 1 Satz 2 gelten bei Betrieben gewerblicher Art in der Rechtsform eines Regiebetriebs als Eigenkapital der Steuerbilanz“. Ein steuerbegründender Ausgleichsposten könne nur dann in die Steuerbilanz aufgenommen werden, wenn hierfür eine eindeutige gesetzliche Grundlage bestehe, wie der BFH im Urteil vom 7.2.2007 (I R 5/05, BStBl II 2007, 796) entschieden habe. 35

Mit Schriftsatz vom 18.03.2019 legte die Klägerin dar, dass die vom Beklagten in der beigefügten Tabelle aufgelisteten verdeckten Gewinnausschüttungen der Jahre 2001 bis 2008 in der Anlage 2 zur Klagebegründung versehentlich nicht berücksichtigt worden seien. 36

Die für den Zeitraum 2001 bis 2015 ermittelte Summe der Kapitalerträge belaufe sich auf ...€. Das seien nur ...€ mehr als der vom Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung unter Einbeziehung der verdeckten Gewinnausschüttungen festgestellte Totalgewinn dieses Zeitraums von ...€. Die Methode „Verrechnungskonto“ bewirke, dass der Betrieb gewerblicher Art von 2001 bis 2015 an den Hoheitsbereich insgesamt einen Betrag i. S. von § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG „geleistet“ habe, von dem nach Verrechnung mit dem steuerlichen Einlagekonto exakt der Totalgewinn dieser Periode verbleibe. Das sei möglicherweise sogar das „richtige“ Ergebnis, wenn man die Jahre vor 2001 ausblende. Dieses Ergebnis werde allerdings auf einem unzulässigen Umweg erreicht. Denn es beruhe nicht auf den Tatbeständen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG, sondern dem Verrechnungskonto. 37

Sehe man sich z. B. das Jahr 2009 in der Tabelle der Anlage 1 der Klagebegründung näher an, so stoße man auf eines der Probleme. Der Hoheitsbereich habe hier von dem Gewinn (...€) nichts „bekommen“, sondern ...€ eingelegt. Sei deswegen der gesamte Gewinn der Rücklage zugeführt worden? Der Beklagte nehme hier lediglich eine Rücklagenzuführung im Umfang der Darlehenstilgung an. 38

Der Gewinn des Jahres 2013 betrage ...€. Der Hoheitsbereich habe flüssige Mittel von ...€ erhalten. Habe in Höhe des Unterschiedsbetrags eine Rücklagenauflösung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG stattgefunden? Sei eine Rücklagenauflösung zu verneinen, weil bei Regiebetrieben in der Regel nichts geschehe, was als „Beschlussfassung“ i. S. des § 44 Abs. 6 Satz 2 EStG gedeutet werden könne, so dürfe der Unterschiedsbetrag auch nicht über ein „Verrechnungskonto“ bei Beendigung des Betriebs gewerblicher Art steuerwirksam werden. Dies sei hier aber der Fall, da die Vorgänge des Jahres 2013 das Eigenkapital um ...€ erhöht haben sollen. 39

Mit Schriftsatz vom 31. Mai 2019 überreichte die Klägerin eine Tabelle, die zeigen soll, wie das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung die Besteuerungsgrundlagen 40

(steuerliches Einlagekonto, ausschüttbarer Gewinn und Leistungen i. S. des § 27 KStG) der Jahre 2009 bis 2015 ermittelt habe, auf die Bezug genommen wird. Das Prüfungsfinanzamt habe als Leistung jeweils den um die Darlehenstilgung geminderten Jahresüberschuss angesetzt. Die Neurücklagen (= ausschüttbarer Gewinn) zum 01.01.2009 in Höhe von ./...€ setzten sich zusammen aus dem Eigenkapital zum 31.12.2008 des Prüfungsberichts für den Zeitraum 2004 bis 2008 (./....€), dem nachträglich auf diesen Stichtag ermittelt „Verrechnungskonto Stadt“ (...€) und dem auf den 31.12.2008 festgestellten steuerlichen Einlagekonto (...€). Die ersten beiden Posten seien addiert worden, der dritte abgezogen worden.

Das „Verrechnungskonto Stadt“ zum 31.12.2008 stelle die Summe der Unterschiedsbeträge zwischen den Zugängen zum steuerlichen Einlagekonto und den „tatsächlichen“ Einlagen der Jahre 2004 bis 2008 dar. Das Prüfungsfinanzamt habe das Verrechnungskonto fortentwickelt. Grundlage hierfür seien der jeweilige Zahlungssaldo (vgl. die Tabelle „Einnahmen und Ausgaben“). Es sei dem nicht den Rücklagen zugeführten Gewinn („Ausschüttung“) gegenübergestellt worden. Der Unterschiedsbetrag sei die Veränderung des Verrechnungskontos. 41

Die Veränderung des Verrechnungskontos sei also die Differenz zwischen der Leistung, welche nach den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen vermutlich anzusetzen sei, und derjenigen, die sich ergebe, wenn der Zahlungssaldo maßgeblich wäre. Das Verrechnungskonto solle sicherstellen, dass spätestens bei Beendigung des Betriebs gewerblicher Art die aus Sicht der Finanzverwaltung zutreffende Gesamtbelastung mit Kapitalertragsteuer hergestellt werde. Ein solcher Ausgleichsposten zur Korrektur eines „verunglückten“ Gesetzes sei weder handelsrechtlich noch steuerrechtlich geboten. 42

Das Prüfungsfinanzamt sei darüber hinaus nicht konsequent gewesen. Es habe die Änderung des Verrechnungskontos bei der Fortschreibung der Neurücklagen berücksichtigen müssen. Es wäre dann für 2013 keine Kapitalertragsteuer angefallen. 43

Warum es für 2015 neben der Aufstellung mit „1. Bilanz/1. StB“ noch eine weitere G + V und Bilanz mit anderen Werten gibt, erläutert die Klägerin wie folgt: 44

Die Aufstellung mit den Überschriften „1. Bilanz/1. StB“ stamme aus einer vom Prozessbevollmächtigten angefertigten Tabelle. Die Klägerin habe regelmäßig Exceltabellen mit „Bilanzen“ ohne Steuern zur Verfügung gestellt, deren Werte in die Spalte mit der Überschrift „1. Bilanz“ übernommen worden seien. In der jeweiligen Nebenspalte („1. StB“) sei der Aufwand für Ertragsteuern und Steuerzinsen hinzugefügt worden. Sei die Ausgangsbilanz später – etwa wegen einer Betriebsprüfung – zu ändern gewesen, so haben sich zusätzliche Spalten („2. Bilanz/ 2. StB“) ergeben. Sollte mit „eine weitere G + V und Bilanz mit anderen Werten“ die beigefügte Ausgangstabelle der Klägerin für 2015 gemeint sein, so beruhe der Unterschied auf Folgendem: Der Betrieb gewerblicher Art habe 2015 seinen letzten Umsatz getätigt und sei damit – möglicherweise – beendet gewesen. Es sei versucht worden, diesen Umstand bilanziell durch den Ansatz des Postens „Auflösungsverlust 2015“ Rechnung zu tragen. 45

Das „Verrechnungskonto Stadt“ sei die Summe aller bis zum jeweiligen Stichtag erfassten Zahlungssalden. Seien die Ausgaben in einem Jahr höher als die Einnahmen, so sei es gewachsen; es verringere sich, wenn die Einnahmen die Ausgaben überstiegen. Das Verrechnungskonto sei die Folge der Aufgliederung des Eigenkapitals zu Informationszwecken. Es stelle den Gegenposten zu den Positionen „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ und „Gewinn-/Verlustvortrag“ dar. Zur Erläuterung werde ein 46

Ausdruck der Ermittlung der Veränderung des Verrechnungskontos für die Ausgangsbilanz der Klägerin zum 31.12.2014 beigefügt.

Auf die Frage, ob der Betrieb gewerblicher Art zum 31.12.2015 aufgelöst worden sei, führt die Klägerin aus: 47

Ziehe man eine Parallele zu der in § 11 KStG geregelten „Auflösung und Abwicklung (Liquidation)“ einer Kapitalgesellschaft, so wäre die Auflösung eventuell mit/nach Beendigung der Verpachtung [...] erfolgt. Eine dadurch in Gang gesetzte „Abwicklung“ könnte dann 2015 abgeschlossen gewesen sein, wenn der Umstand, dass die Ertragsteuern für die Veranlagung 2009 bis 2015 noch nicht feststehen und die Auseinandersetzung darüber Kosten verursache, insoweit keine Rolle spiele. 48

Auf die Frage, ob Bescheinigungen i. S. des § 27 Abs. 3 KStG ausgestellt worden seien, antwortet die Klägerin: 49

Wir haben zusammen mit den Steuererklärungen für 2013 und 2014 am 26.05.2015 bzw. am 10.03.2016 auch Steuerbescheinigungen erstellt, die vom Oberbürgermeister unterzeichnet worden seien. Die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos wird dort mit ...€ (2013) und ...€ (2014) angegeben. Für 2015 sei davon ausgegangen worden, dass nichts „ausgeschüttet“ habe werden können, weil die verbliebenen Schulden zu tilgen gewesen seien. Wäre die Einrichtung [...] eine Kapitalgesellschaft gewesen, so hätten die Verantwortlichen aus dem gleichen Grund keine Vollausschüttung des Gewinns 2014 vornehmen können/dürfen. 50

Außerdem vertritt die Klägerin die Rechtsauffassung, dass die Anwendung des § 27 Abs. 5 KStG auf verdeckte Gewinnausschüttungen wegen der Unterhaltung eines Verlustgeschäftes endgültige Steuerbelastungen verursachen würde, die umso höher ausfielen, je größer der Verlust sei. Eine gröbere Verletzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sei kaum denkbar. Die Verweisung in § 27 Abs. 7 KStG sei deshalb verfassungskonform dahingehend auszulegen, dass die Vorschrift zum Bescheinigungsverfahren für rechtlich unselbständige Betriebe gewerblicher Art nicht gelte. Es sei auch kein vernünftiger steuerlicher Zweck für die Durchführung eines Bescheinigungsverfahrens zwischen Betrieb gewerblicher Art und Trägerkörperschaft erkennbar, welche einer verfassungskonformen Auslegung des § 27 Abs. 7 KStG entgegenstehen könnte. Der 8. Senat des BFH habe in seinem Urteil vom 30.01.2018 (VIII R 75/13, BStBl II 2019, 91) klargestellt, dass es trotz § 44 Abs. 6 Satz 1 EStG nur ein Steuersubjekt gebe. Es sei darüber hinaus noch nicht endgültig geklärt, ob § 27 Abs. 5 KStG bei einer Kapitalgesellschaft uneingeschränkt die Festsetzung von der Kapitalertragsteuer ermögliche. 51

Bezüglich ihrer Ermittlung der Kapitalerträge weist die Klägerin darauf hin, dass die seit 2009 erwirtschafteten Jahresüberschüsse des Betriebes gewerblicher Art ausschließlich und in voller Höhe Buchgewinne gewesen seien. Denn die Entgelte aus den Grundstücksverkäufen seien immer erst im Folgejahr zugeflossen und es habe daher in jede Vermögensübersicht eine Forderung in Höhe der Kaufpreissumme aufgenommen werden müssen. Die Aufteilung des Eigenkapitals in verschiedene Positionen für den Betrieb gewerblicher Art habe allein Informationszwecken gedient. Sie habe insbesondere keine Aussage über die Bildung von Rücklage im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG enthalten. Die Bilanzen für den Betrieb gewerblicher Art seien nur deshalb „aufgegangen“, weil in der Aufteilung des Eigenkapitals auch ein ständig sinkender (Gegen-)Posten erfasst worden sei, das „Kapitalverrechnungskonto“. Dessen Veränderung gegenüber dem Vorjahr präsentiere den 52

Cashflow des laufenden Jahres. Dies bedeutet, dass die Einnahmen insoweit über den Ausgaben gelegen haben und dem Hoheitsbereich betriebliche Mittel im Umfang der genannten Beträge zu Gute gekommen seien. Die Gewinne gemäß § 4 Abs. 1 EStG beziffert die Klägerin wie folgt:

[...]. 53

Die Erklärungsvordrucke der Finanzverwaltung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 Abs. 3 Satz 1 KStG) für Beträge gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit verlangen keine Angaben zum Eigenkapital, sondern entwickle stattdessen parallel zum steuerlichen Einlagekonto den ausschüttbaren Gewinn (im Formular als „Neurücklagen“ bezeichnet) von Veranlagungszeitraum zu Veranlagungszeitraum fort. Die Steuerpflichtigen müssen lediglich den Gewinn eintragen und angeben, inwieweit Mittel für betriebliche Zwecke reserviert worden seien. Diese Methode führe zu plausiblen Werten für das steuerliche Einlagekonto und den ausschüttbaren Gewinn. Wende man dies auf den Streitfall an, so ergeben sich auf Basis der Werte vor BP folgende neue Rücklagen: 54

[...] 55

Da jeweils der Gesamtgewinn als „nicht den Rücklagen zugeführter Gewinn“ im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG erklärt worden sei, müssen die Ausgaben der Klägerin für Tilgung der Darlehen als sonstige Einlagen erfasst werden. Es ergeben sich keine ausschüttbaren Gewinne („Neurücklagen“) und damit auch kein Grund, Kapitalertragsteuer anzumelden und abzuführen. 56

Das Prüfungsfinanzamt habe andere Gewinne und vor allem wesentlich höhere Neurücklagen zum 31.12.2008 ermittelt (-...€ statt -...€). Das führe dazu, dass wegen der laufenden Gewinne 2013 bis 2015 Kapitalertragsteuer festgesetzt worden sei. Unterbleibe die Erhöhung der Neurücklagen um den zusätzlich ausgewiesenen Betrag von ...€, so entfalle die Kapitalertragsteuer auf Gewinne 2013 und 2014 vollständig. Grund für die Erhöhung der Neurücklagen um ...€ sei genau der Betrag, der vom Prüfungsfinanzamt behaupteten ausstehenden Einlagen zum 31.12.2008, über deren Bilanzierung bereits ausführlich diskutiert worden sei. 57

Eine Auflösung der Rücklagen zu Zwecken außerhalb des Betriebs gewerblicher Art im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG könne allenfalls in Höhe der Summe der vom Prüfungsfinanzamt zurückgelegten Gewinne (...€) gegeben sein. Sei der Buchwert der in den Hoheitsbereich übergegangenen Aktiva und Passiva größer als die Summe der zurückgelegten Gewinne, so beruhe der Vermögensübergang im Umfang des Unterschiedsbetrages nicht auf einer Rücklagenauflösung nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG. Es liege insoweit ein nicht der Kapitalertragsteuer unterliegender Nebensachverhalt vor. Entgegen der Ansicht des Prüfungsfinanzamtes liegen auch keine verdeckten Gewinnausschüttungen vor. Übertrage eine Kapitalgesellschaft einem Anteilseigner ohne Entgelt einen Gegenstand, dessen Verkehrswert dem Buchwert entspreche, so nehme sie eine Sachausschüttung vor. Diese mindere zwar das Vermögen der Gesellschaft und damit den Unterschiedsbetrag gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG. Die ausschüttungsbedingte Vermögensminderung sei aber schon nach § 8 Abs. 3 Satz 1 KStG zu korrigieren. Für eine vGA im Sinne von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG sei kein Raum. Die Sachverhalte, die bei einer Kapitalgesellschaft in den Bereich der offenen Gewinnausschüttung fallen und damit dem § 8 Abs. 3 Satz 1 KStG unterliegen, werden in § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG durch die Tatbestände „nicht den Rücklagen zugeführter Gewinn“ und „Auflösung der Rücklagen zu Zwecken außerhalb des Betriebs gewerblicher 58

Art“ „abgedeckt“. Es bestehe kein Anlass, die vGA des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG von jener des § 8 Abs. 3 Satz 1 KStG zu entkoppeln und als Aufwandtatbestand zu verstehen, der zusätzlich alles erfasse, was die Finanzverwaltung für besteuernswürdig halten könnte.

Es verbleibe damit nur die Möglichkeit, das eine Rücklagenauflösung in Höhe der Summe der vom Prüfungsfinanzamt zurückgelegten Gewinne (...€) vollzogen worden sei. Dafür hätten aber keine Vermögensgegenstände zur Verfügung gestanden. Das Prüfungsfinanzamt habe auf den 31.12.2015 zwar ein Betriebsvermögen von ...€ errechnet. Dieses beruhe aber fast ausschließlich auf den Posten ausstehender Einlagen (...€), welcher in diesem Rechtsstreit die Hauptrolle spiele und zudem fast alles gesagt sein dürfte. 59

Ziehe man vom Betriebsvermögen zum 31.12.2015 die „ausstehenden Einlagen“ ab, blieben ...€ übrig, die kapitalertragsteuerlich Teil des „nicht den Rücklagen zu-geführten Gewinns“ 2015 seien. Nehme man aus der Gewinn- und Verlustrechnung 2015 gedanklich „den Verkaufserlös Grundbesitz“ heraus, so entfalle in der Bilanz die gleich hohe Forderung. Das Eigenkapital werde negativ. Auflösbare Rücklagen seien nicht mehr vorhanden. 60

Die Klägerin wurde ohne Erfolg mit Schriftsatz vom 3.11.2020 aufgefordert, nachvollziehbar darzulegen, wie sich das Kapitalkonto des Betriebes gewerblicher Art von 2001 bis 2015 unter Berücksichtigung der Verluste und der Gewinne in den einzelnen Jahren entwickelt hat, nachdem in der mündlichen Verhandlung im Einzelnen erläutert worden war, dass die bisherigen Darstellungen des Kapitalkontos für den Senat nicht nachvollziehbar sei. 61

Die Klägerin beantragt, 62

die Bescheide über Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag zur Kapitalertragsteuer für die Anmeldezeiträume 2013 bis 2015 vom 10.01.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.10.2018 aufzuheben, 63

hilfsweise, die Revision zuzulassen, 64

die Zuziehung eines Bevollmächtigten im Vorverfahren für notwendig zu erklären. 65

Der Beklagte beantragt, 66

die Klage abzuweisen. 67

Zur Begründung seines Antrags beruft sich der Beklagte auf die Einspruchsentscheidung und sein Schreiben vom 26.04.2018. Ergänzend weist er darauf hin, dass auch in der Kommentierung von Bott in Ernst & Young, KStG, § 4 und von Schiffers, DStZ 2015, 144 die gleiche Auffassung vertreten werde. 68

Dadurch, dass nach § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG als ausschüttbarer Gewinn das um das gezeichnete Kapital geminderte, in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzüglich des Bestandes des steuerlichen Einlagekontos gelte, würde eine ausschließliche Einlagefiktion beim steuerlichen Einlagekonto ohne gleichzeitige bilanzielle Einlagebuchung (spätestens in der Steuerbilanz) zu einer falschen Berechnung und damit Verzerrung beim ausschüttbaren Gewinn (Neurücklagen bei Betrieben gewerblicher Art) führen, da für die Berechnung des steuerlichen Einlagekontos die fiktiven Einlagen berücksichtigt werden, für die Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns jedoch das Einlagekapital der Steuerbilanz ohne fiktive Einlagen zugrunde gelegt würde. Dass die Nichtberücksichtigung der Einlagen in der Steuerbilanz entgegen den Ausführungen der Klägerin zu einer unzutreffenden (weil entsprechend zu niedrigen) Kapitalertragsteuer führen würde, sei der Berechnung lt. Anlage 69

zum Schriftsatz vom 22.1.2019 zu entnehmen, auf die Bezug genommen wird. Denn danach entspreche die Bemessungsgrundlage für die festgesetzte Kapitalertragsteuer dem Saldo aus Gewinnen, Verlusten und verdeckten Gewinnausschüttungen.

Außerdem sei der von der Klägerin im Schreiben vom 13.12.2018 genannte Betrag i. H. von ...€ nicht nachvollziehbar, da alle hierzu durchgeführten Berechnungen und auch Tz. 2.10 des BP-Berichts zu einer Bemessungsgrundlage von ...€ führten. 70

Inwieweit die Klägerin im Zeitraum der bisherigen Betriebsprüfung erzielte Gewinne in (steuerlich zulässige) Rücklagen hätte einstellen können, sei bisher nicht Streitgegenstand gewesen. Es sei jedoch darauf hingewiesen, dass sowohl die Betriebsprüfung als auch der Erlass der Kapitalertragssteuerbescheide für das Jahr 2013 bis 2015 vor Veröffentlichung der hierzu ergangenen Urteile des BFH und dem anschließenden BMF-Schreiben vom 28.01.2019 erfolgt seien, so dass diese neue Rechtsprechung zur Rücklagenbildung nicht habe angewandt werden können. Entsprechende Rücklagen seien jedoch von der Klägerin in ihren Erklärungen zur Feststellung des steuerlichen Einlagekontos nicht deklariert oder nach Veröffentlichung der Urteile nachdeklariert worden. Da spätestens mit Betriebsaufgabe im Jahr 2015 die Rücklagen als ausgeschüttet gelten und damit der Kapitalertragsteuer zuzuführen seien, sei eine Klärung dieser Frage der Rücklagebildung für das Streitjahr nicht entscheidungserheblich. 71

Die Auffassung der Klägerin, dass die Änderung des Verrechnungskontos bei der Fortschreibung der Neurücklagen hätte berücksichtigt werden müssen, werde nicht geteilt, da die im Rahmen einer Betriebsprüfung nachgebuchten Einlagen nicht zu einer Veränderung der Neurücklagen führten, da hier lediglich Gewinn- bzw. Verluständerungen zu berücksichtigen seien. 72

Entgegen der Ansicht der Klägerin sei durch die Handhabung der Finanzverwaltung nur berücksichtigt worden, dass ein Verlust im Entstehungsjahr als durch Einlagen der Gemeinde ausgeglichen gelte und deshalb zu einem entsprechenden Zugang im Einlagenkonto führe. Genau dies und keine liquiditätsorientierte Betrachtung sei in den angefochtenen Bescheiden berücksichtigt. Die Klägerin verkenne weiterhin, dass Einlagen nicht ausschließlich in das steuerliche Einlagekonto geleistet werden können, sondern erst durch die Einlage in den Betrieb gewerblicher Art und damit durch Zugang im Kapitalkonto des Betriebes gewerblicher Art zu Einlagen im steuerlichen Einlagekonto werden können. Das steuerliche Einlagekonto sei insoweit lediglich als Nebenrechnung zum Kapitalkonto der Steuerbilanz zu betrachten. 73

Weiterhin seien auch die für die Jahre vor 2013 auch im Eigenkapital vorhandenen Gewinnrücklagen mit Beendigung des Betriebes gewerblicher Art aufzulösen. In der Körperschaftsteuererklärung für 2015 sei der unter Kz. 48.261 (im Wirtschaftsjahr für Zwecke außerhalb des Betriebes gewerblicher Art/Betrieb aufgelöste Rücklagen) erfasste Betrag von ...€, der im Streitfall mangels Vorliegen von Stammkapital dem Eigenkapital laut Steuerbilanz zum 31.12.2015 entspricht, nicht der Betrag, der nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG als Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer herangezogen worden sei. Vielmehr handele es sich hierbei um den an die Trägerkörperschaft ausgekehrten Betrag, der im Anschluss für Zwecke der Kapitalertragsteuer aufgeteilt worden sei, in eine (kapitalertragsteuerfreie) Auskehrung aus dem vorhandenen steuerlichen Einlagekonto (= Eigenkapital ohne Stammkapital zu Beginn der Geltung des Halbeinkünfteverfahrens zzgl. ab Geltung des Halbeinkünfteverfahrens erfolgte und noch nicht wieder ausgekehrte Einlagen) und eine (kapitalertragsteuerpflichtige) Auskehrung aus den vorhandenen „Neurücklagen“ (= ab Geltung des Halbeinkünfteverfahrens entstandene und nicht ausgeschütteten Gewinne). Daher seien diese Neurücklagen identisch mit den noch im Eigenkapital vorhandenen 74

Gewinnrücklagen. Dementsprechend sei die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer bezüglich der Rücklagenauflösung wegen Beendigung des Betrieb gewerblicher Art unter Berücksichtigung eines steuerlichen Einlagekontos von ...€ auch nur mit ...€ berechnet worden. Dieser Betrag entspreche den (nach alter Rechtsansicht) noch im Eigenkapital vorhandenen Gewinnrücklagen und gehe daher konform mit dem Begriff der Rücklage i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG.

In Summe ergebe sich somit bei möglicher Anerkennung der für das Jahr 2013 und 2014 zu bildenden Rücklagen keine Änderung der Kapitalertragsteuerhöhe; es würde lediglich eine Verschiebung der Festsetzung von den Jahren 2013 und 2014 auf das Jahr 2015 erfolgen. 75

Die Beendigung des Betrieb gewerblicher Art in 2015 ergebe sich daraus, dass bereits zur Beantragung der Herabsetzung von Gewerbesteuvorauszahlungen ab 2016 mit Schreiben vom 13.01.2016 durch die Klägerin mitgeteilt worden sei, dass in 2015 das letzte Grundstück veräußert und der Betrieb gewerblicher Art damit beendet worden sei. Auch in der Klageschrift im anhängigen Verfahren lasse die Klägerin in ihrer Berechnung ein „Restvermögen bei Beendigung des Betrieb gewerblicher Art“ einfließen. Weiterhin lägen die Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG nicht mehr vor. Danach seien Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts solche Einrichtungen, „die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben“. Eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen durch die Klägerin habe nach der Veräußerung des letzten Grundstücks in 2015 nicht mehr stattgefunden. Es sei daher den zuvor genannten Äußerungen der Klägerin zu folgen, dass der Betrieb gewerblicher Art in 2015 beendet worden sei. 76

Hinsichtlich der Berechnung der Mittelverwendung für betriebliche Zwecke/nicht über-führte Gewinne für die Streitjahre sei zunächst festzuhalten, dass auch die Berechnung für die Streitjahre vor Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 30.01.2018 (VIII R 75/13, BStBl II 2019, 91) und des BMF-Schreibens vom 28.01.2019 und damit noch ohne Berücksichtigung einer inzwischen von der Rechtsprechung und Verwaltung akzeptierten allgemeinen Rücklagebildung bei Regiebetrieben erfolgt sei. Die Zahlen seien daher auf Grundlage des BMF-Schreibens vom 09.01.2015 ermittelt worden. 77

2013: ...€ = Darlehenstilgung 2013 78

2014: ...€ = Darlehenstilgung 2014 79

2015: ...€ = Darlehenstilgung 2015, vgl. Tz. 35 BML vom 09.01.2015 80

Außerdem vertrat die Betriebsprüfung die Auffassung, dass die Darlehensentwicklung und die Zinssätze der Darlehen entsprechend der im Rahmen der Prüfung aus-gehändigten Excel-Tabelle „[...] neu 01 07 10 bis 2015 anzupassen seien. Dies führte zu folgenden Gewinnauswirkungen: 81

Gewinndifferenz [...] 82

Mit Schriftsatz vom 24.9.2020 hat der Beklagte mitgeteilt, dass die Gewinnkorrekturen bezüglich der Darlehenszinsen nicht mehr weiterverfolgt werden, so dass zwischen Klägerin und Beklagten Einvernehmen bezüglich der nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung zutreffenden Jahresergebnisse bestehen dürfte. 83

Zu der Frage des Berichterstatters, was auf dem Konto „Kapitalverrechnungskonto Stadt“ gebucht worden sei, erläutert der Beklagte folgendes: Auf dem „Kapitalverrechnungskonto Stadt“ seien die im Rahmen des Einspruchs-/Klageverfahrens aufgrund des BFH-Urteils vom 11.9.2013 (I R 77/11, BStBl II 2015, 161) geltend gemachten „fiktiven“ Einlagen nicht gebucht worden. Dies führe zu der bereits mehrfach dargelegten Diskrepanz zwischen Einlagen laut Bilanz und beantragten Einlagen laut steuerlichem Einlagekonto. Dies sei durch die Betriebsprüfung dadurch korrigiert worden, dass die gemäß steuerlichem Einlagekonto zusätzlich beantragten Einlagen in der Bilanz im Kapital nachgebucht worden seien. 84

Mit Schriftsatz vom 11.08.2020, auf den Bezug genommen wird, übersandte die Betriebsprüferin eine Aufstellung zur Einlagenentwicklung für die Jahre 2001 bis 2015. In dieser Aufstellung ermittelte sie u.a. kapitalertragsteuerliche Leistungen für die Streitjahre in Höhe von ...€, die sich aus Leistungen im Jahre 2013 in Höhe von ...€, Leistungen des Jahres 2014 in Höhe von ...€ und Leistungen im Jahre 2015 in Höhe von ...€ und Rücklagenauflösungen (=Neurücklagen) in Höhe von ...€ zusammensetzen. Ferner weist die Betriebsprüferin darauf hin, dass die vorrangige Diskrepanz zwischen den Zahlen des Berichterstatters und ihren Zahlen die Frage der Behandlung der „Entnahme“ des verbleibenden Betriebsvermögens (=Eigenkapital) bei Betriebsbeendigung zum 31.12.2015 sei. Da es sich um eine unentgeltliche Übertragung auf den Hoheitsbereich der Stadt handele, müsse man hier wahrscheinlich statt von einer Rücklagenauflösung von einer verdeckten Gewinnausschüttung ausgehen, die unter die Regelung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG falle. Mangels ausreichendem steuerlichen Einlagekonto sei diese vGA dann teilweise der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen, was im Ergebnis (wenn auch mit anderer Begründung) zur festgesetzten Kapitalertragsteuer führe. Dies sei auch das richtige Ergebnis, da ansonsten die ab Einführung des Halbeinkünfteverfahrens zwischen 2001 und 2015 im Saldo entstandene Gewinne des Betrieb gewerblicher Art die unstrittig spätestens mit der Betriebsbeendigung und der Überführung des verbliebenen Betriebsvermögens vollständig in den Hoheitsbereich der Stadt gelangt seien, nicht der Kapitalertragsteuer unterworfen würden. 85

Bezüglich der mit Schriftsatz vom 21.8.2020 von der Klägerin eingereichten Tabellen weist der Beklagte darauf hin, dass diese Tabellen erst auf den 31.12.2008 aufsetzten. Es komme jedoch bezüglich der Frage, wie hoch die Neurücklagen bis zum Eintritt in die Gewinnphase (2009) und später seien, gerade auf die Jahre bis 2008 und die bilanzielle Behandlung der von der Klägerin in diesem Zeitraum (nur im steuerlichen Einlagekonto) geltend gemachten fiktiven Einlagen seien. 86

Im Übrigen weist der Beklagte darauf hin, dass nach dem BFH-Urteil vom 30.1.2018 (VIII R 15/16, BStBl II 2019, 101) und dem Abstellen auf die bilanzielle Verbuchung des Jahresüberschusses für die Frage der Gewinnausschüttungsfiktion die Aussagen des BFH-Urteils vom 11.9.2013 bezüglich der Einlagefiktion eventuell überholt seien und auch bei Einlagen nunmehr auf die bilanzielle Verbuchung abzustellen sei (das heiße, wenn tatsächlich keine bilanzielle Zuführung des Jahresverlust erfolge, werde auch keine Einlage fingiert und es liege kein Zugang beim steuerlichen Einlagekonto vor). 87

Ferner stelle sich die Frage, ob es sich bei Ausschüttungen, für die das steuerliche Einlagekonto als verwendet gelte, steuerrechtlich überhaupt um Gewinnausschüttungen handele; denn tatsächlich werde ja über § 27 KStG (eine ordnungsgemäße Bescheinigung über die Ausschüttung aus dem steuerlichen Einlagekonto vorausgesetzt bzw. für den Betrieb gewerblicher Art laut Verwaltungsmeinung bis 2013 entbehrlich) festgelegt, dass es sich gerade nicht um die Ausschüttung von Gewinnen, sondern um die Ausschüttung von 88

Einlagen handele. Insofern schließe sich daran die Frage an, ob dadurch der Gewinn (da ja rechtlich gemäß § 27 KStG nicht er, sondern Einlagen ausgeschüttet werden) als den Rücklagen zugeführt gelte, und ob spätere Ausschüttungen, für die kein steuerliches Einlagekonto (da verbraucht) mehr zur Verfügung stehen, dann als Auflösung von Rücklagen zu Zwecken außerhalb des Betriebs gewerblicher Art im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG zu qualifizieren seien.

Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer weiteren mündlichen Verhandlung verzichtet. 89

Entscheidungsgründe: 90

I. Die Entscheidung ergeht im Einverständnis mit den Beteiligten ohne weitere mündlichen Verhandlung (§ 90 Abs. 2 FGO). 91

II. Die Klage ist teilweise begründet. 92

Der Beklagte hat nur in insoweit zu Recht Kapitalertragsteuern gegenüber der Klägerin festgesetzt, als er als Bemessungsgrundlage für Kapitalertragsteuer gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG für 2013 einen Gewinn in Höhe von ...€, für 2014 einen Gewinn in Höhe von ...€ und für 2015 einen Gewinn in Höhe von ...€ und als Bemessungsgrundlage für Kapitalertragsteuer gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG auf Grund der Auflösung von Rücklagen in 2015 einen Betrag in Höhe von ...€ berücksichtigt hat. 93

1. Der Beklagte hat dem Grunde nach zu Recht Kapitalertragsteuern gegenüber der Klägerin festgesetzt. 94

1.1 Bei Betrieben gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, sind die nicht den Rücklagen zugeführten Gewinne und verdeckte Gewinnausschüttungen eines nicht steuerbefreiten Betriebes gewerblicher Art gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG Einkünfte aus Kapitalvermögen der Trägerkörperschaft. Die Regelung enthält nach der Rechtsprechung des BFH eine Ausschüttungsfiktion, da wegen der fehlenden rechtlichen Selbständigkeit des Betriebs gewerblicher Art keine tatsächlichen Ausschüttungen möglich sind. 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 (BFH-Urteil vom 30.1.2018 VIII R 42/15, BStBl II 2019, 96). Daneben führt gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG die Auflösung der Rücklagen zu Zwecken außerhalb des Betriebs gewerblicher Art zu einem Gewinn im Sinne des gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG. Auch diese Einkünfte unterliegen gemäß § 43 Abs. 1 Nr. 7c EStG der Kapitalertragsteuer, die gemäß § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG abgeltende Wirkung hat (BFH-Urteil vom 30.1.2018 VIII R 42/15, BStBl II 2019, 96; Anissimov in Lademann, KStG, § 32 KStG Anm. 32). Nicht zu den steuerpflichtigen Einnahmen gehören gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 5 EStG i. V. mit § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG Leistungen des Regiebetriebes, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto im Sinne des § 27 KStG als verwendet gelten. 95

1.2 Obwohl der Betrieb gewerblicher Art mangels eigener Rechtspersönlichkeit mit seiner Trägerkörperschaft zivilrechtlich identisch ist, gilt gemäß § 44 Abs. 6 Satz 1 EStG die juristische Person des öffentlichen Rechts als Gläubigerin der Kapitalerträge und der Betrieb 96

gewerblicher Art als Schuldner der Kapitalerträge, der grundsätzlich der Entrichtungsschuldner der Kapitalertragsteuer ist. Alleiniges Steuersubjekt bleibt – 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 (BFH, Urteil vom 30.1.2018 VIII R 42/15, BStBl II 2019, 96).

1.3 Maßgeblich für die Ermittlung des Gewinns für Zwecke des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG ist bei Regiebetrieben nicht das steuerliche, sondern das handelsrechtliche Jahresergebnis i. S. des § 275 HGB (BFH-Urteile vom 11.9.2013 I R 77/11, BStBl II 2015, 161; vom 30.1.2018 VIII R 42/15, BStBl II 2019, 96; Bott, DStZ 2015, 112, 116; ders., DStZ 2019, 220, 222; Schiffers, DStZ 2015, 144, 147; ders., DStZ 2019, 705, 706). Denn es geht bei der Besteuerung des Kapitalertrags aus Betrieben gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit um die Erfassung von Vorgängen, die bei anderen Körperschaften als (tatsächliche) Gewinnausschüttungen anzusehen wären und die Höhe des zur Gewinnabführung tatsächlich zur Verfügung stehenden Betrags richtet sich nach dem handelsrechtlichen Jahresüberschuss. Maßgeblich ist nach der Rechtsprechung des BFH nicht der festgestellte Jahresabschluss, sondern das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zutreffende Jahresergebnis. Fehlerhafte Bilanzansätze sind im Jahr der Fehlbuchung und nicht erst im Zeitpunkt der Anpassung der Handelsbilanz an die Steuerbilanz zu korrigieren (BFH, Urteil vom 11.9.2013 I R 77/11, BStBl II 2015, 161).

1.4 Die Klägerin hat für die Streitjahre keine handelsrechtlichen Jahresabschlüsse vorgelegt. Die handelsrechtlichen Jahresergebnisse sind daher unter Berücksichtigung der von der Betriebsprüfung ermittelten, bis auf den Zinsaufwand unstreitigen Gewinne (vgl. Schriftsatz vom 30.6.2020) zu schätzen. Da der Zinsaufwand im Klageverfahren unstreitig geworden ist (vgl. Schriftsatz vom 24.9.2020), sind folgende Beträge als handelsrechtliche Jahresergebnisse i. S. des § 275 HGB zu schätzen: 98

Die Klägerin macht für 2013 Zinsaufwendungen i.H.v. ...€, für 2014 i.H.v. ...€ und für 2015 i.H.v. ...€ geltend. Der Beklagte hat für 2013 ...€ (Differenz gemäß Mehr- und Weniger-Rechnung ...€), für 2014 ... € (Differenz ...€) und für 2015 ... € (Differenz ...€) berücksichtigt. Der Gewinn gemäß Mehr- und Weniger-Rechnung ist um die Differenzbeträge zu mindern. Dies führt zu folgenden handelsrechtlichen Gewinnen: 99

2013 ...€ abzgl. ...€ 100

2014 ...€ abzüglich ...€ 101

2015 ...€ abzüglich ...€ 102

Folgende Leistungen des Regiebetriebs an seine Trägerkörperschaft der Jahre 2013-2015 hat der Beklagte daher zu Recht als Bemessungsgrundlage für Kapitalertragsteuer gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG berücksichtigt: 103

Gewinn 2013 mit Mittelreservierung ...€ abzgl. ...€ Zinsen = ...€ 104

Gewinn 2014 mit Mittelreservierung ...€ abzgl. ...€ Zinsen = ...€ 105

Gewinn 2015 ohne Mittelreservierung ...€ abzgl. ...€ Zinsen = ...€ 106

107

2015 ist der Gewinn ohne Mittelreservierung zu berücksichtigen, da für eine Mittelreservierung zum 31.12.2015 bei Auflösung des Betriebes gewerblicher Art keine Rechtsgrundlage besteht.

1.6 Der Beklagte hat dem Grunde nach zu Recht Kapitalertragsteuer gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG auf Grund der Auflösung von Rücklagen in 2015 festgesetzt. 108

1.6.1 Neben den nicht den Rücklagen zugeführten Gewinnen eines nicht steuerbefreiten Betriebs gewerblicher Art führen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG die Auflösung von Rücklagen zu Zwecken außerhalb des Betriebes gewerblicher Art zu Einkünften aus Kapitalvermögen der Trägerkörperschaft, die der Kapitalertragsteuer unterliegen. Zwar sind in der Regel Rücklagen alle Passivposten mit Eigenkapitalcharakter wie Kapital- und Gewinnrücklagen im Sinne des § 242 Abs. 2-4 HGB (Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 40. Aufl., § 5 Rz. 496). Der BFH ist aber der Auffassung, dass aus dem Wortlaut und der Systematik des Gesetzes folgt, dass sich der Begriff der Rücklage in § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG nur auf Rücklagen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG bezieht (BFH-Urteil vom 30.1.2018 VIII R 75/13, BStBl II 2019, 91, Rz. 26). Bemessungsgrundlage der Kapitalertragsteuer ist somit nur der Betrag der aufgelösten Gewinnrücklagen. 109

1.6.2 Zwar gibt es im Streitfall keinen Beschluss der Klägerin über die Auflösung der Rücklagen. Im Fall einer so starken Einschränkung der bisherigen Tätigkeit, dass von einem Betrieb gewerblicher Art im Sinne der Kriterien des § 4 KStG nicht mehr die Rede sein kann (Krämer in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die KSt, § 4 KStG Rz. 169), fallen die Gegenstände, die bisher dem Betrieb gewidmet waren, aber in das allgemeine Vermögen der den Betrieb bisher unterhaltenden Körperschaft zurück, sofern diese Wirtschaftsgüter nicht einen selbständigen Betrieb gewerblicher Art darstellen (BFH-Urteil vom 22.7.1964 I 136/62 U, BStBl III 1964, 559 für den Verkauf eines Eigenbetriebs) und der Betrieb gewerblicher Art hört auf zu existieren. 110

Da mit dem Verkauf des letzten Grundstücks in 2015 die Tatbestandsvoraussetzungen für einen (fiktiven) Betrieb gewerblicher Art nicht mehr vorliegen, weil alle wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert wurden, hat der Betrieb gewerblicher Art im Streitfall zum 31.12.2015 aufgehört zu existieren. Davon ist die Klägerin im Übrigen auch selbst ausgegangen, als sie bei Beantragung der Aufhebung von Gewerbesteuvorauszahlungen ab 2016 mit Schreiben vom 13.01.2016 mitgeteilt hat, dass in 2015 das letzte Grundstück veräußert und der Betrieb gewerblicher Art damit beendet worden sei. Wenn ein Betrieb gewerblicher Art seine Existenz als Gewinnermittlungs- und Besteuerungsobjekt verliert, müssen nach Auffassung des Senates die Gewinnrücklagen als aufgelöst gelten. 111

1.6.3 Bemessungsgrundlage der Kapitalertragsteuer ist aber- wie oben bereits aus-geführt – nur der Betrag der aufgelösten Rücklagen und nicht die vom Beklagten der Besteuerung zu Grunde gelegte Summe aus Kapitalrücklage, Gewinn-/Verlustvortrag, Jahresergebnis, Einlagen/Entnahmen, Kapitalveränderungen lt. BP, allgemeine Anpassungen HB-StB und steuerliche Anpassung laufende Prüfung PE/NE. Für die Besteuerung dieser Summe gibt es keine Rechtsgrundlage. 112

Im Streitfall erfolgte zwar keine ausdrückliche Bildung von Gewinnrücklagen. Die im Streitfall erfolgten Rücklagenbildungen, die als Mittelreservierung bezeichnet wurden, beruhen aber auf § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG und daher führt die Auflösung dieser Rücklagen zu kapitalertragsteuerpflichtigen Leistungen. 113

Bemessungsgrundlage der Kapitalertragsteuer sind daher die als Rücklagen behandelten Gewinnanteile, die als Mittelreservierung bezeichnet wurden. Dabei handelt es sich, um folgende Beträge:

bei einem Gewinn 2009 von ...€ eine Mittelreservierung von ...€;	115
bei einem Gewinn 2010 von ...€ eine Mittelreservierung von ...€;	116
bei einem Gewinn 2011 von ...€ eine Mittelreservierung von ...€;	117
bei einem Gewinn 2012 von ...€ eine Mittelreservierung von ...€;	118
bei einem Gewinn 2013 von ...€ eine Mittelreservierung von ...€;	119
bei einem Gewinn 2014 von ...€ eine Mittelreservierung von ...€;	120
bei einem Gewinn 2015 von ...€ eine Mittelreservierung von ...€;	121
Summe der Mittelreservierungen ohne 2015 ...€.	122

Folgende Leistungen des Regiebetriebs an seine Trägerkörperschaft des Jahres 2015 sind daher zu Recht als Bemessungsgrundlage für Kapitalertragsteuer gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG berücksichtigt worden: 123

Auflösung Mittelreservierung 2009-2014 +...€ 124

1.7 Der Beklagte ist zu Unrecht der Auffassung (Email vom 11.3.2020), dass der Kapitalertragsteuerbescheid für 2015 rechtmäßig sei, weil in Höhe des über den Betrag von ...€ hinausgehenden Betrages, der bisher als Rücklagenauflösung im Kapitalertragsteuerbescheid für 2015 berücksichtigt wurde, eine kapitalertragsteuerpflichtige verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) vorliege. 125

1.7.1 Wenn in 2015 bei Auflösung des Betriebes gewerblicher Art Wirtschaftsgüter, die Betriebsvermögen des Betriebs gewerblicher Art waren, in den Hoheitsbereich der Trägerkörperschaft ohne entsprechende Gegenleistung übergegangen sein sollten, lägen insoweit zwar vGA vor (BFH-Urteil vom 24.4.2002 I R 20/01, BStBl II 2003, 412; Bauschatz/Strahl, DStR 2004, 489; Schiffers, DStZ 2012, 310, 314). 126

Zum einen ist aber nicht erkennbar, um welche Wirtschaftsgüter es sich handeln könnte, die in den Hoheitsbereich der Trägerkörperschaft ohne entsprechende Gegenleistung übergegangen sein könnten. In der Bilanz des Betriebes gewerblicher Art zum 31.12.2015 ist zwar noch eine Forderung enthalten. Die in der Bilanz noch enthaltenen, von der Trägerkörperschaft zu übernehmenden Verbindlichkeiten sind jedoch höher als die Forderung. Soweit in der Prüferbilanz noch Forderungen im Umlaufvermögen enthalten sind, beruhen sie auf Verlustausgleichsforderungen der Stadt, die zum 31.12.2015 nicht bestehen, weil nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 11.9.2013 I R 77/11, BStBl II 2015, 161, Rz. 15) der Verlust im Entstehungsjahr als durch Einlagen der Trägerkörperschaft ausgeglichen gilt und nicht nachvollziehbar dargelegt wurde, dass 2015 noch (fiktive) Forderungen des Betriebes gewerblicher Art gegen die Trägerkörperschaft bestanden. 127

1.7.2 Entscheiden ist jedoch, dass sich zumindest aus dem Betriebsprüfungsbericht ergeben müsste, welche Wirtschaftsgüter ohne Gegenleistung übergegangen sein sollen, um die kapitalertragsteuerpflichtige Leistung hinreichend genau zu beschreiben. Denn nach der 128

Rechtsprechung des BFH ist die Anmeldung der Kapitalertragsteuer gemäß § 45a EStG i.V.m. § 44 Abs. 1 und 6 EStG ebenso wie die davon abweichenden Nachforderung durch einen Festsetzungsbescheid gemäß § 167 Abs. 1 S. 1 AO unbeschadet des in § 44 Abs. 1 S. 5 EStG geregelten Anmeldezeitraums sachverhalts- und nicht zeitraumbezogen ausgestaltet. Bei Zusammenfassung mehrerer Zahlungen in einer Anmeldung oder in einem Nachforderungsbescheid handelt es sich nach der Rechtsprechung des BFH um einen sog. Sammelbescheid; es liegen mehrere Streitgegenstände vor. Im Bescheid müssen die Vorgänge, die als kapitalertragsteuerpflichtig beurteilt werden, im Einzelnen benannt werden. Im Streitfall sind benannt: laufender Gewinn 2015 und Auflösung von Rücklagen zum 31.12.2015. Streitgegenstand können daher auch nur diese Vorgänge sein, nicht aber weitere, bislang nicht einbezogene steuerauslösende Beträge auf Grund verdeckter Gewinnausschüttungen in 2015 (BFH-Urteil vom 16.11.2011 I R 108/09, BStBl II 2013, 328 Rz. 19). Da der zu versteuernde Sachverhalt „Übergang von Wirtschaftsgütern, die Betriebsvermögen des Betriebs gewerblicher Art waren, in den Hoheitsbereich der Trägerkörperschaft“ sich im Streitfall weder aus dem Kapitalertragsteuerbescheid noch aus dem BP-Bericht ergibt, wäre der angefochtene Kapitalertragsteuerbescheid für 2015 auch dann nicht rechtmäßig, wenn verdeckte Gewinnausschüttungen vorlägen. Zwar hat der BFH entschieden, dass das FA offen lassen durfte, 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. Im Fall des BFH umfasste aber der Kapitalertragsteuerbescheid erkennbar den „einheitlichen“ Sachverhaltskomplex der Einbringung zum Ablauf des Rumpfwirtschaftsjahres 2002 und der direkt vor der Einbringung erzielte laufende Gewinn des Jahres 2002, so dass der für beide Besteuerungstatbestände maßgeblichen Sachverhalt umfasst war. Dies ist im Streitfall nicht geben (BFH-Urteil vom 30. Januar 2018 VIII R 75/13, BStBl II 2019, 91, Rz. 39).

2. Entgegen der Ansicht der Klägerin vermindert sich die zuvor dargelegte Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer nicht gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 5 EStG i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG deshalb, weil die Bezüge aus Ausschüttungen stammen, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto als verwendet gelten. 129

2.1 Gemäß § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG gehören die nicht den Rücklagen zugeführten Gewinne und verdeckten Gewinnausschüttungen eines Betriebs gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit, der den Gewinn durch Bestandsvergleich ermittelt, zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 5 EStG i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gilt dies nicht, soweit die Bezüge aus Ausschüttungen stammen, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto als verwendet gelten. 130

2.2 Gemäß § 27 Abs. 1 Sätze 1 und 2, Abs. 2 Satz 1 KStG haben unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften die nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen am Schluss jedes Wirtschaftsjahrs auf einem besonderen Konto (steuerliches Einlagekonto) auszuweisen. Nach § 27 Abs. 3 KStG hat eine Kapitalgesellschaft im Falle von Abgängen aus dem steuerlichen Einlagekonto im Sinne § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG die Höhe sowie den Zahlungstag der Leistungen, die das steuerliche Einlagekonto gemindert haben, zu bescheinigen. Wird bis zum Tag der Bekanntgabe der erstmaligen Feststellung nach § 27 Abs. 2 KStG keine Steuerbescheinigung gemäß § 27 Abs. 3 KStG erteilt, gilt der Betrag der Einlagenrückgewähr nach § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG als mit ...€ bescheinigt. Nach § 27 Abs. 5 Satz 3 KStG ist eine Korrektur der Steuerbescheinigung (nämlich in Form ihrer erstmaligen 131

Erteilung) ausgeschlossen. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Verwendungsfestschreibung gemäß § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG bestehen nicht (BFH-Beschluss vom 11.7.2018 I R 30/16, BStBl II 2019, 283).

Die Regelungen in § 27 Abs. 1 bis 6 KStG gelten gemäß § 27 Abs. 7 KStG sinngemäß für andere Körperschaften und Personenvereinigungen, die Leistungen i.S. des § 20 Abs. 1 Nrn. 1, 9 und 10 EStG gewähren können und damit nach der Rechtsprechung des BFH auch für Regiebetriebe (BFH-Urteile vom 11.9.2013 I R 77/11, BStBl II 2015, 161; vom 23.1.2008 I R 18/07, BStBl II 2008, 573). 132

2.3 Die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG und des § 27 Abs. 7 KStG erfüllt die Klägerin. Nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen der nicht den Rücklagen zugeführte Gewinn und verdeckte Gewinnausschüttungen eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Betriebs gewerblicher Art i.S. des § 4 KStG ohne eigene Rechtspersönlichkeit, der den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt oder Umsätze erzielt, die bestimmte Grenzbeträge überschreiten. Die Klägerin unterhielt einen Betrieb gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit und ermittelte den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. 133

2.4 Der Beklagte ist zu Recht der Auffassung, dass § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG i.V.m. § 27 Abs. 7 KStG für Regiebetriebe anwendbar ist (so auch Hessisches FG, Urteile vom 24.3.2015 4 K 1187/11, EFG 2015, 1274, Rz. 31; vom 14.9.2017 4 K 1822/15, EFG 2018, 473, Rz. 94; FG Düsseldorf, Urteil vom 23.6.2020 6 K 2049/17 KE, EFG 2020, 1340, Az. des BFH VIII R 22/20); Deckers, DStZ 2020, 792, 795; a.A.: Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die KSt, § 27 Tz. 100c; Bott, DStZ 2015, 112, 126; Schiffers, DStZ 2018, 238, 247). Zwar ist der Betrieb gewerblicher Art mangels eigener Rechtspersönlichkeit mit seiner Trägerkörperschaft zivilrechtlich identisch, trotzdem gelten gemäß § 44 Abs. 6 Satz 1 EStG die juristische Person des öffentlichen Rechts als Gläubigerin der Kapitalerträge und der Betrieb gewerblicher Art als Schuldner der Kapitalerträge, der grundsätzlich der Entrichtungsschuldner der Kapitalertragsteuer ist. Es ist kein Grund ersichtlich, die Trägerkörperschaft hinsichtlich der Verwendungsfestschreibung des § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG anders zu behandeln als Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft. Denn mit der Neufassung des § 27 Abs. 5 KStG hat der Gesetzgeber eindeutig seinen Willen zu erkennen gegeben, dass die Rechtsfolgen einer nicht rechtzeitig oder gar nicht erteilten Steuerbescheinigung die materiell-rechtliche Berechnung nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG überlagern sollen (BFH-Beschluss vom 11.7.2018 I R 30/16, BStBl II 2019, 283; BFH-Urteil vom 11.2.2015 I R 3/14, BStBl II 2015, 816). 134

Entscheidend ist, dass die Verwendungsfestschreibung gemäß § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG auf einen bestimmten Zeitpunkt erfolgt, nämlich auf den Tag der Bekanntgabe der erstmaligen Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum Schluss des Wirtschaftsjahres. Zweck des § 27 Abs. 5 KStG ist nicht in erster Linie die Besteuerung auf der Ebene der Veranlagung des Anteilseigners sicherzustellen, sondern die Verwendung des Einlagekontos zu einem bestimmten Zeitpunkt festzuschreiben. Dieser Zweck hat für einen Regiebetrieb ebenso Bedeutung wie für eine Kapitalgesellschaft, so dass die sinngemäße Anwendung des § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG i. V. mit § 27 Abs. 7 KStG dem Sinn und Zweck der Norm entspricht. Auch wenn man als Zweck des § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG ansieht, Folgeanpassungen auf der Besteuerungsebene der Gesellschafter zu vermeiden (Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 27 Rz. 159), wird auch dieser Zweck bei Regiebetrieben erfüllt, da auch dort - wie oben bereits dargelegt - eine Besteuerung auf Ebene des Gesellschafter erfolgt (BFH-Urteile vom 11.9.2013 I R 77/11, BStBl II 2015, 161; vom 23.1.2008 I R 18/07, BStBl II 2008, 573). 135

- Die Argumentation der Klägerin, die fehlende wirtschaftliche Verselbständigung eines Regiebetriebes, bei dem unstreitig unmittelbar eine Zuordnung der Gewinne und Verluste zur Trägerkörperschaft erfolge, spreche eher dafür, dass auch ohne Bescheinigung eine Verrechnung mit dem Einlagekonto zu erfolgen habe, berücksichtigt den Zweck der Verwendungsfestschreibung durch § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG nicht hinreichend. 136
- 2.5 Im Streitfall hat für 2015 die zum Zeitpunkt des Erlasses des Feststellungsbescheides über das steuerliche Einlagekonto fehlende Steuerbescheinigung über die Ausschüttung aus der Kapitalrücklage nach § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG zu einer Verwendungsfestschreibung auf ...€ geführt. Die Klägerin als (Ersatz-)Steuerpflichtige hat bis zum Tag der Bekanntgabe des Bescheids vom 18.5.2017 über die Feststellung des Einlagekontos zum 31. Dezember 2015 keine Steuerbescheinigung nach § 27 Abs. 3 KStG erteilt. Damit ist nach § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG von einer Minderung des Einlagekontos aufgrund der Ausschüttungen des Jahres 2015 um ...€ auszugehen und die hiermit verbundene Verwendungsfiktion der Ermittlung der kapitalertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage zugrunde zu legen, sodass die Kapitalertragsteuerbemessungsgrundlage in Höhe von ...€ (...€ + ...€) nicht zu mindern ist. 137
- 2.6 Die Klägerin behauptet, sie habe für 2013 am 26.05.2015 und für 2014 am 10.03.2016 Steuerbescheinigungen erstellt, in der die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos ...€ (2013) und ...€ (2014) bescheinigt werden. Die Kapitalertragsteuerbemessungsgrundlage ist aber trotzdem nicht um die bescheinigten Beträge zu mindern, da Leistungen der Kapitalgesellschaft mit Ausnahme der Rückzahlung von Nennkapital das steuerliche Einlagekonto gemäß § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG nur mindern, soweit sie den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ermittelten ausschüttbaren Gewinn übersteigen. Diese Tatbestandsvoraussetzung ist für 2013 und 2014 nicht feststellbar. 138
- 2.6.1 Leistungen der Kapitalgesellschaft mit Ausnahme der Rückzahlung von Nennkapital im Sinne des § 28 Abs. 2 Satz 2 und 3 KStG mindern das steuerliche Einlagekonto gemäß § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung nur, soweit sie den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ermittelten ausschüttbaren Gewinn übersteigen (Einlagenrückgewähr). Als ausschüttbarer Gewinn gilt gemäß § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG das um das gezeichnete Kapital geminderte in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlagekontos. Der ausschüttbare Gewinn ist nicht Gegenstand der gesonderten Feststellung nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG; er ist eine reine Rechengröße (BFH, Urteil vom 29.8.2012 I R 65/11, BStBl II 2013, 555, Rz. 16; Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 27 Rz. 83). Der ausschüttbare Gewinn stellt den Teil des Eigenkapitals dar, der nicht aus Einlagen der Gesellschafter finanziert wurde (Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 27 Rz. 85). 139
- 2.6.2 Leistungen der Kapitalgesellschaft bzw. des Betrieb gewerblicher Art sind alle Auskehrungen an die Gesellschafter mit Ausnahme der Rückzahlung von Nennkapital im Sinne des § 28 Abs. 2 Satz 2 und 3 KStG, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben. Dies können sowohl offene Gewinnausschüttungen als auch verdeckte Gewinnausschüttungen, aber auch andere Auskehrungen aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses wie etwa Auszahlungen aus der Kapitalrücklage oder die Rückzahlung von Nachschüssen sein. Erfasst werden dabei Leistungen, die im Wirtschaftsjahr erbracht, d.h. abgeflossen sind (BFH-Urteile vom 9.6.2010 I R 43/09, BFH/NV 2010, 2117; vom 30.1.2013 I R 35/11, BStBl II 2013, 560, Rz. 16). Die Leistungen des Betrieb gewerblicher Art an die Trägerkörperschaft betragen, wie oben dargelegt, im Jahr 2013 ...€. 140
- 2.6.3 Der auf Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ermittelte ausschüttbare Gewinn, der 2013 verwendet werden kann, ist also der ausschüttbare Gewinn für 2012. Er ist 141

auf Grund des in der Steuerbilanz zum 31.12.2012 ausgewiesenen Eigenkapitals zu ermitteln. Abzustellen ist auf das Eigenkapital, das sich bei richtiger Bilanzierung ergibt (Bauchschatz in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 27 Rz. 59; Stimpel in Rödter/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 27 Rz. 84, 88). Vom Eigenkapital abzuziehen sind das gezeichnete Kapital zum 31.12.2012 und der Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2012 (BFH, Urteil vom 30. Januar 2013 I R 35/11, BStBl II 2013, 560, Rz. 21). Gezeichnetes Kapital ist bei einer AG das Grundkapital und bei einer GmbH das Stammkapital. Ein Regiebetrieb hat kein gezeichnetes Kapital. Das steuerliche Einlagekonto zum 31.12.2012 beträgt gemäß Bescheid zum 31.12.2012 vom 17.1.2018 ...€.

Der Beklagte hat ein Eigenkapital des Betrieb gewerblicher Art gemäß Steuerbilanz zum 31.12.2012 in Höhe von ...€ ermittelt. Das Eigenkapital zum 31.12.2012 in Höhe von ...€ abzüglich der Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2012 in Höhe von ...€ ergibt aber einen ausschüttbaren Gewinn in Höhe von ...€. Die Leistungen des Betrieb gewerblicher Art an die Trägerkörperschaft in Höhe von ...€ übersteigen den so ermittelten ausschüttbaren Gewinn nicht und können deshalb das steuerliche Einlagekonto nicht mindern. 142

Das Eigenkapital des Betriebs gewerblicher Art gemäß Steuerbilanz zum 31.12.2013 hat der 143
Beklagte auf einen Betrag in Höhe von ...€ ermittelt. Das Eigenkapital zum 31.12.2013 in Höhe von ...€ abzüglich der Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2013 in Höhe von ...€ ergibt einen ausschüttbaren Gewinn von ...€. Die Leistungen des Betriebes gewerblicher Art an die Trägerkörperschaft in Höhe von ...€ übersteigen somit den ausschüttbaren Gewinn nicht und mindern deshalb das steuerliche Einlagekonto nicht.

Zwar ergeben sich aus diversen Berechnungen der Klägerin niedrigere Eigenkapitalbestände, 144
mangels Vorlage einer nachvollziehbaren Eigenkapitalentwicklung kann der Senat aber nicht ermitteln, wie hoch das Eigenkapital des Betriebes gewerblicher Art in der Steuerbilanz zum 31.12.2012 und 2013 bei richtiger Bilanzierung war. Die Klägerin hat trotz Aufforderung im Schriftsatz vom 3.11.2020 nicht dargelegt, wie sich das Kapitalkonto des Betriebes gewerblicher Art von 2001 bis 2015 unter Berücksichtigung der Verluste und der Gewinne in den einzelnen Jahren entwickelt hat. Soweit der Gewinn in der Steuerbilanz unter „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ als Teil des Eigenkapitals erfasst wurde, ist dies nach Auffassung des Senates nichtzutreffend. Das Gleiche gilt für den Gewinn-/Verlustvortrag. Die Rücklagen, Entnahmen/Einlagen und das „Kapital Verrechnungskonto Stadt“ sind für den Senat nicht überprüfbar.

Da die Klägerin die Feststellungslast für die Höhe des Eigenkapitals trägt, ist deshalb davon 145
auszugehen, dass die Leistungen des Betriebes gewerblicher Art an seine Trägerkörperschaft nicht das steuerliche Einlagekonto mindern.

Zur Ermittlung des steuerlichen Kapitalkontos zum 31.12.2012 und 2013 müssten nach 146
Auffassung des Senates für den Betrieb gewerblicher Art nachvollziehbare Steuerbilanzen seit Beginn der Tätigkeit gefertigt werden, die auf fiktiven Geschäftsvorfällen beruhen und alle Geschäftsvorfälle erfassen. Dies bedeutet, es müssten u. a. erfasst werden: Die Einlage der Grundstücke oder falls sie gegen Übernahme von Verbindlichkeiten fiktiv erworben wurden Grundstück und Verbindlichkeit; alle Betriebseinnahmen und alle Aufwendungen; Forderungen aufgrund des Verkaufs der Grundstücke und bei Erfüllung der Forderungen ein fiktives Guthaben beim Betrieb gewerblicher Art oder eine Forderung gegen die Trägerkörperschaft. Gewinnabführung und Verlustübernahmen, die nach der Rechtsprechung des BFH (Urteile vom 23.1.2008 I R 18/07, BStBl II 2008, 573; vom 11.9.2013 I R 77/11, BStBl II 2015, 161) zum Jahresende zu berücksichtigen sind, wirken sich nach Auffassung

des Senates im Ergebnis nicht auf das steuerliche Eigenkapital aus, wenn Handels- und Steuerbilanzgewinn identisch sind. Denn da nach der Rechtsprechung des BFH Verluste zum Bilanzstichtag durch Einlagen als ausgeglichen gelten, erhöht sich zwar das steuerliche Einlagekonto, das Kapitalkonto bleibt aber insoweit der Höhe nach unverändert, weil sich Verlust- und Einlagebuchung ausgleichen. Da Gewinne zum Abschluss des Wirtschaftsjahres als abgeflossen gelten, führen auch Gewinne im Ergebnis nicht zu einer Veränderung des Kapitalkontos, denn nicht nur der Gewinn, sondern auch die fiktive Gewinnausschüttung sind im Kapitalkonto zu berücksichtigen. In der Buchführung des Betrieb gewerblicher Art müssten nach Auffassung des Senates Verlustübernahmen durch (fiktive) Forderungen des Betrieb gewerblicher Art gegen die Trägerkörperschaft und Gewinnabführungen durch (fiktive) Verbindlichkeiten des Betrieb gewerblicher Art gegenüber der Trägerkörperschaft berücksichtigt werden (vgl. auch Schiffers, DStZ 2015, 144, 147 und Bürstinghaus, DStZ 2011, 345). Diese Anforderungen erfüllen die Gewinnermittlungen des Betriebes gewerblicher Art nicht, weil dort für den Senat nicht nachvollziehbar ist, was auf dem Kapitalkonto des Betriebes gewerblicher Art im Einzelnen gebucht wurde. 147

3. Der Beklagte hat dem Grunde und in dem sich aus dem Tenor ergebenden Umfang auch der Höhe nach zu Recht Nachforderungsbescheide über Kapitalertragsteuern erlassen. 148

3.1 Die Kapitalertragsteuerbescheide für 2013-2015 sind, in dem sich aus dem Tenor ergebenden Umfang, soweit sie die Kapitalertragsteuer für Anmeldezeitraum 2013-2015 festsetzen, missverständlich aber nicht rechtswidrig, da im Wege der Auslegung eindeutig zu ermitteln ist, für welche Sachverhalte Kapitalertragsteuer erhoben werden sollen. 149

Die Kapitalertragsteuer entsteht gemäß § 44 Abs. 6 Satz 2 EStG im Zeitpunkt der Bilanzerstellung, spätestens acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres. Das bedeutet, für den Gewinn des Jahres 2013 entsteht die Kapitalertragsteuer im Jahr 2014. Der Beklagte hat bezüglich des Gewinns des Jahres 2013, wie auch in den Folgejahren, eine Kapitalertragsteuer für den Anmeldezeitraum 2013 festgesetzt. Aus dem BP-Bericht, auf den im Kapitalertragsteuerbescheid Bezug genommen wird, und aus der Anlage 1 zum Bescheid gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1 KStG zum 31.12.2013, dessen Berechnungsgrundlage als Anlage dem BP-Bericht beigelegt wurde, ergibt sich, dass die kapitalertragsteuerpflichtige Leistung der Jahresgewinn 2013 in Höhe von ...€ ist und wie die kapitalertragsteuerpflichtige Leistung berechnet wurde. 150

Da nach der Rechtsprechung des BFH die Anmeldung der Kapitalertragsteuer gemäß § 45a EStG i.V.m. § 44 Abs. 1 und 6 EStG ebenso wie die davon abweichenden Nachforderung durch einen Festsetzungsbescheid gemäß § 167 Abs. 1 S. 1 AO unbeschadet des in § 44 Abs. 1 S. 5 EStG geregelten Anmeldezeitraum sachverhalts- und nicht zeitraumbezogen ausgestattet ist, ist eine Bezeichnung mit dem Anmeldezeitraum missverständlich (BFH-Urteil vom 16.11.2011 I R 108/09, BStBl II 2013, 328, Rz. 19). Durch die Bezugnahme in den Kapitalertragsteuerbescheiden auf den BP-Bericht werden die Vorgänge, die als kapitalertragsteuerpflichtig beurteilt wurden, nämlich die Jahresgewinne 2013-2015 und die Auflösung der Rücklagen in 2015, hinreichend eindeutig benannt. 151

3.2. Bei Kapitalerträgen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG gilt gemäß § 44 Abs. 6 Sätze 1 und 4 i.V.m. Abs. 1 Sätze 3 bis 5 EStG die juristische Person des öffentlichen Rechts als Gläubiger und der Betrieb gewerblicher Art als Schuldner der Kapitalerträge. Gemäß § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 44 Abs. 6 Satz 1 EStG war die Klägerin als (Ersatz-)Steuersubjekt für den Betrieb gewerblicher Art verpflichtet hinsichtlich der fiktiven Gewinnausschüttungen und Auflösung von Rücklagen Kapitalertragsteuer einzubehalten, 152

anzumelden und abzuführen.

Die Inanspruchnahme der Klägerin steht nach der Rechtsprechung des BFH nicht unter den 153
zusätzlichen Voraussetzungen des § 44 Abs. 5 Satz 1 EStG, die grundsätzlich bei der
Inanspruchnahme des Entrichtungsschuldners der Kapitalertragsteuer durch einen
Nachforderungsbescheid zur Anwendung kommen (BFH-Urteil vom 30.1.2018 VIII R 75/13,
BStBl II 2019, 91, Rz. 42). Der BFH begründet dies damit, dass zum einen § 44 Abs. 6 Satz 4
EStG bei Betrieben gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit nicht auf die
Haftungsnorm des § 44 Abs. 5 Satz 1 EStG verweise, so dass bereits das für die
Inanspruchnahme des Entrichtungsschuldners üblicherweise bestehende Wahlrecht
zwischen Nachforderungs- und Haftungsbescheid fehle. Zum anderen führe 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 sei 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 sei kein Raum für einschränkende Voraussetzungen, die aus
dem Gedanken einer materiellen Haftungsschuld abgeleitet werden (BFH-Urteil vom
30.1.2018 VIII R 75/13, BStBl II 2019, 91, Rz. 43).

4. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zugelassen, weil die bisherigen BFH- 154
Urteile zur Verwendungsfestschreibung sich auf GmbHs und nicht ausdrücklich auch auf
Regiebetriebe beziehen und höchstrichterlich nicht geklärt ist, wie Gewinnausschüttungen
und Verlustübernahmen sich auf das Kapitalkonto eines Betriebs gewerblicher Art auswirken.

Die Übertragung der Steuerberechnung auf den Beklagten beruht auf § 100 Abs. 2 Satz 2 155
FGO.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO. 156

Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren beruht auf § 139 Abs. 3 Satz 157
3 FGO.