

**Finanzgericht Hessen,**

Urteil vom 24. März 2015 (4 K 1187/11 - juris)

**„Voraussetzungen einer ausschüttungshindernden Rücklagenzuführung  
im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 10b Satz 1 EStG“**

**Rechtliche Grundlage:**

§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst b EStG vom 03.06.2015

**Stand des Verfahrens:**

**Revision eingelegt** (Aktenzeichen des BFH: I R 28/15)

**► Sachlage:**

Die Beteiligten streiten um die Voraussetzungen einer ausschüttungshindernden Rücklagenzuführung i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG. Die Klägerin ist eine öffentlich rechtliche Gebietskörperschaft, die mit ihrem als unselbständigen Regiebetrieb geführten und i. S. v. § 4 Abs. 1 EStG freiwillig bilanzierenden Betrieb gewerblicher Art „Schwimmbäder“ (im Folgenden: der ‚Betrieb‘) nach §§ 1 Abs. 1 Nr. 6, 4 Abs. 1 u. Abs. 4 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist. Der Betrieb beinhaltet seit 2002 und auch noch in den Streit- und Folgejahren die Verpachtung der städtischen Schwimmbäder (Hallen- und Waldschwimmbad) an die Stadtwerke GmbH (im Folgenden: die ‚GmbH‘), wobei die Klägerin ihre 100%-ige Beteiligung an der GmbH zulässigerweise (was unstrittig ist) dem gewillkürten Betriebsvermögen des Betriebs zugeordnet hatte.

Mit der Verpachtung der Schwimmbäder an die GmbH erzielte die Klägerin in den Streitjahren jeweils Verluste. Wegen der in das Betriebsergebnis des Betriebs einfließenden Dividenden der GmbH i. H. v. ... Euro in 2005 und ... Euro in 2006 ergab sich in den Streitjahren jedoch insgesamt ein positives Ergebnis. Laut der für die Streitjahre erstellten und vom Magistrat unter Beifügung einer Vollständigkeitserklärung gegengezeichneten Jahresabschlüsse (vor Verwendung des Jahresergebnisses, zum 31.12.2005 datierend vom 20.09.2006 und zum 31.12.2006 datierend vom 20.08.2007) wies der Betrieb insoweit zum 31.12.2005 einen handelsrechtlichen Jahresüberschuss von ... Euro und zum 31.12.2006 einen handelsrechtlichen Jahres-

überschuss von ... Euro aus, der zwischen den Beteiligten der Sache nach unstrittig ist und von diesen übereinstimmend zu Grunde gelegt wird. Da die Klägerin dem Betrieb kein eigenes Bankkonto zugeordnet hatte und die Dividenden der GmbH mithin auf ein in den allgemeinen städtischen Haushalt einfließendes städtisches Konto gezahlt worden waren, erfasste die Klägerin in Höhe der Dividenden auf einem dem Umlaufvermögen des Betriebs zugeordneten Verrechnungskonto jeweils eine gegen die Stadt bestehende „Forderung“, die sie mit anderen, zwischen der Stadt und dem Betrieb erfassten Bestandsverschiebungen verrechnete, woraus sich im Jahresabschluss des Betriebs zum 31.12.2005 ein Forderungssaldo von ... Euro und zum 31.12.2006 ein Forderungssaldo von ... Euro ergab. In der – für die Streitjahre noch kameralistischen – Rechnungslegung der Klägerin selbst war die Einstellung einer entsprechenden „Verbindlichkeit“ gegenüber dem Betrieb dagegen nicht vorgesehen und nicht erfolgt. In ihrem Haushaltsplan wies die Klägerin lediglich eine „Allgemeine Rücklage“ zum 31.12.2005 i. H. v. ... Euro und zum 31.12.2006 i. H. v. ... Euro aus (vgl. die Auszüge aus einem Bericht über die Prüfung der Jahresrechnung ...akte). Weitere (insbesondere zweckgebundene) Rücklagen enthielt der Haushaltsplan nicht. Ein Nachweis über das Zustandekommen des Rücklagenbetrages und eine weitere Aufschlüsselung der „Allgemeinen Rücklage“ wurde trotz Aufforderung des Gerichts nicht vorgelegt (vgl. die Gesprächsnotiz des Vorsitzenden, ...akte).

Anmeldungen zur Kapitalertragsteuer wegen einer nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG kraft gesetzlicher Fiktion anzunehmenden Gewinnausschüttung der vom Betrieb für die Jahre 2005 und 2006 erzielten Gewinne an die Klägerin gab die Klägerin beim hierfür örtlich zuständigen Beklagten (dem Finanzamt, im Folgenden: ‚FA‘) nicht ab, da sie die Auffassung vertrat, insbesondere durch den Ausweis fortlaufender und neuer Gewinnvorträge ( des Bilanzheftes) eine Zuführung zu den Rücklagen im Sinne dieser Vorschrift vorgenommen zu haben und auch die in 2005 und 2006 ausgewiesenen Gewinne insoweit jeweils stehengelassen worden seien (vgl. z.B. zum Gewinnvortrag des in 2005 erzielten bilanziellen Jahresgewinns i. H. v. ... Euro auf neue Rechnung die entsprechende Erläuterung des Gewinnvortrags im Jahresabschluss zum 31.12.2006, Bilanzheftes).

Bescheinigungen über eine Verwendung des steuerlichen Einlagekontos im Zusammenhang mit einer Auskehrung der für 2005 und 2006 beim Betrieb ausgewiesenen Jahresgewinne stellte die Klägerin ebenfalls nicht aus. Den Bestand des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG stellte das FA zum 31.12.2005 durch Bescheid vom 01.03.2007 mit Euro und durch Bescheid vom 18.02.2010 zum 31. Dezember 2006 mit weiterhin Euro fest, wobei es insoweit von den Feststellungserklärungen der Klägerin abgewichen war, aus denen sich zum 31.12.2005 ein Bestand von Euro und zum 31.12.2006 ein Bestand von weiterhin Euro ergeben hatte (vgl. die Feststellungsakten). Die Bescheide vom 01.03.2007 und vom 18.02.2010 standen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung und wurden von der Klägerin nicht angefochten.

Vom 14.01.2008 bis zum 05.02.2010 führte das FA beim Betrieb für die Jahre 2003 bis 2006 eine steuerliche Außenprüfung durch, die es mit Bericht vom 19.08.2010 abschloss. Darin vertrat die Betriebsprüfung die Auffassung, dass die von dem Betrieb in den Jahren 2005 und 2005 erzielten handelsrechtlichen Jahresüberschüsse

nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG in der ab 2000 geltenden Fassung (vgl. § 52 Abs. 37a Satz 2 EStG) als an die Klägerin ausgeschüttet gelten, mit der Folge, dass nach §§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c, 43a Abs. 1 Nr. 6 EStG in der Fassung der Streitjahre von der Klägerin eine (aus deren Sicht i. S. v. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG abgeltende) 10%-ige Kapitalertragsteuer anzumelden und abzuführen gewesen sei. Der Ausnahmetatbestand einer „Zuführung zu den Rücklagen“ i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG liege nicht vor. Soweit das BMF hierzu in der Vergangenheit die Auffassung vertreten habe, dass in jedem Stehenlassen von Gewinnen für Zwecke des Betriebs ungeachtet der hierfür gewählten Form (Gewinnvortrag, Gewinnrücklage oder eine andere Position) eine Zuführung zu den Rücklagen liege (BMF vom 11.09.2002, BStBl. I 2002, 935, Tz. 23), halte es hieran inzwischen nicht mehr fest. Die in allen offenen Fällen anzuwendende neue Verwaltungsauffassung differenziere wie folgt (BMF vom 08.08.2005, BStBl. I 2005, 831:

*„Eine Rücklagenbildung ist anzuerkennen, soweit die Zwecke des BgA ohne die Rücklagenbildung nachhaltig nicht erfüllt werden können. Das Bestreben, ganz allgemein die Leistungsfähigkeit des BgA zu erhalten, reicht für eine unschädliche Rücklagenbildung nicht aus. Vielmehr müssen die Mittel für bestimmte Vorhaben - z.B. Anschaffung von Anlagevermögen - angesammelt werden, für deren Durchführung bereits konkrete Zeitvorstellungen bestehen. Besteht noch keine konkrete Zeitvorstellung, ist eine Rücklagenbildung zulässig, wenn die Durchführung des Vorhabens glaubhaft und finanziell in einem angemessenen Zeitraum möglich ist. Eine Mittelreservierung liegt auch vor, soweit die Mittel, die auf Grund eines gewinnrealisierenden Vorgangs dem BgA zugeführt worden sind, bereits im laufenden Wirtschaftsjahr z. B. reinvestiert oder zur Tilgung von betrieblichen Verbindlichkeiten verwendet worden sind.*

*Kein Zweck im vorgenannten Sinne ist dagegen die darlehensweise Überlassung liquider Mittel des BgA an die Trägerkörperschaft, wenn insoweit eine Rücklagenbildung nicht anzuerkennen ist.“*

Diese Voraussetzungen lägen im Prüfungsfall nicht vor. Soweit die Klägerin in einer Besprechung vom 16.05.2008 vorgetragen habe, die Gewinne der Jahre 2003 bis 2006 in die Renovierung und Neugestaltung der Schwimmbäder investieren zu wollen und hierzu eine „Festlegung“ des Magistrats der Klägerin vom 26.08.2005 über das Stehenlassen der „Jahresgewinne 2001 bis einschließlich 2004 sowie eventueller Gewinne, die ab den Wirtschaftsjahren 2005 entstehen“ (mit dem Vorbehalt einer Machbarkeitsstudie) und weiter einen förmlichen Beschluss der Stadtverordnetenversammlung vom 25.09.2007 zur „Realisierung“ verschiedener Teilvorhaben vorbehaltlich ihrer Finanzierung (vgl. die dem vorausgegangene Machbarkeitsstudie mit einer Kostenschätzung über ca. 7 Mio. Euro mit Baubeginn in 2009) vorgelegt habe, reiche dies nicht aus. Eine Rücklagenzuführung scheitere bereits daran, dass keine Rücklagen ausgewiesen, sondern die Gewinne unmittelbar in den Gewinnvortrag eingestellt worden seien. Die noch im alten BMF-Schreiben vom 11.09.2002 enthaltene Passage zur Irrelevanz der Ansparform fehle im neuen BMF-Schreiben vom 08.08.2005. Jedenfalls aber fehle es am zeitnahen Nachweis der Investitionsabsicht. Die in der „Festlegung“ vom 23.08.2005 getroffene „pauschale zukünftige Verwendungsfiktion“ für die Gewinne ab 2005 genüge diesem Erfordernis nicht. Obwohl die

Klägerin – gemäß der in der Festlegung enthaltenen Erläuterung der Bevollmächtigten – auf die Erforderlichkeit eines förmlichen Verwendungsbeschlusses hingewiesen worden sei, habe sie nach Ablauf der Jahre 2005 und 2006 einen solchen jeweils nicht mehr gefasst. Infolgedessen würden die Gewinne für 2005 i. H. v. ... Euro und für 2006 i. H. v. ... Euro als ausgeschüttet gelten, weshalb Kapitalertragsteuer für 2005 i.H.v. ... Euro und für 2006 i. H. v. ... Euro (jeweils zuzüglich Solidaritätszuschlag) nachzufordern sei.

Die Veranlagungsstelle des FA folgte diesem Vorschlag und erließ am 23.08.2010 einen Nachforderungsbescheid über Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag für 2005 und 2006 i. H. v. insgesamt ... Euro. Ferner gab das FA am 06.09.2010 unter Aufhebung des Vorbehaltes der Nachprüfung Bescheide über die Feststellung des Bestandes des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2005 und zum 31.12.2006 bekannt, die von den zuvor bekanntgegebenen Bescheiden inhaltlich jedoch nicht abwichen und sowohl zum 31.12.2005 als auch zum 31.12.2006 wiederum die Feststellung eines Einlagenbestandes i. H. v. jeweils ... Euro enthielten. Gegen die aufgeführten Bescheide legte die Klägerin am 23.09.2010 fristgerecht Einspruch ein. Entgegen der Ansicht der Betriebsprüfung – so die Klägerin zu ihrer Begründung – sei die Festlegung des Magistrats vom 26.08.2005 ausreichend, da sie sich eindeutig auf die Jahre 2005 und 2006 beziehe. Dass ein zeitnaher förmlicher Verwendungsbeschluss der Stadtverordnetenversammlung erforderlich sei, sei den BMF-Schreiben und auch einer weiteren Verfügung der OFD Frankfurt am Main vom 21.09.2005 (n. v.) nicht zu entnehmen. Solche Beschlüsse seien bei Regiebetrieben haushaltsrechtlich nicht vorgesehen. Deshalb genüge die Glaubhaftmachung der Verwendungsabsicht. Die Reservierung der Mittel für die Schwimmbadsanierung sei durch die Vollständigkeitserklärungen des Magistrats auf den Jahresabschlüssen des Betriebs zum 31.12.2005 und 31.12.2006, die einen Gewinnvortrag sowie im Feld „Zusätze und Bemerkungen“ ein entsprechendes Sparziel auswiesen, inzident nochmals bestätigt worden. Hieraus sei das zweckgebundene „Stehenlassen“ der Gewinne ersichtlich. Im Übrigen sei seitens der Finanzverwaltung nicht beabsichtigt gewesen, durch das geänderte BMF-Schreiben eine Verschärfung der Rechtslage zu bewirken. Die formale Maßgeblichkeit eines Beschlusses der Stadtverordnetenversammlung über die Einstellung in die Rücklagen (anstelle des bloßen Ausweises eines Gewinnvortrags) würde zu einer Benachteiligung der nicht bilanzierenden Regiebetriebe führen.

Das FA folgte den Einwendungen der Klägerin nicht. Es erließ am 08.04.2011 eine Einspruchsentscheidung, mit der es den Bestand des steuerlichen Einlagekontos zu Gunsten der Klägerin zum 31.12.2005 abweichend mit Euro und zum 31.12.2006 abweichend mit Euro feststellte, den Einspruch aber im Übrigen als unbegründet zurückwies. Die Gewinne der Jahre 2005 und 2006 – so das FA in den Gründen – seien nicht wirksam einer Rücklage zugeführt worden. Der von der Klägerin vorgenommene Vortrag auf neue Rechnung reiche hierzu nicht aus. Maßgeblich für die Anerkennung einer Rücklagenbildung sei (mangels tatsächlicher Ausschüttungsmöglichkeit) die haushaltsrechtliche Zulässigkeit des „Stehenlassens“. Wegen des Vorbehaltes der Zulässigkeit sei insoweit eine konkrete Entscheidung der Gebietskörperschaft über die Rücklagenzuführung erforderlich, die sich mit einem Gewinnverwendungsbeschluss des Gewinnbezugsberechtigten (vgl. § 29 GmbHG, § 28 AktG, § 48 GenG und § 27 EigBGes) vergleichen lassen müsse. Bei Regiebetrieben sei

hierüber nach §§ 106, 112 HGO in der nach §§ 38 ff. GemHVO jährlich aufzustellende Jahresrechnung zu entscheiden. Ein Vorratsbeschluss über die Rücklagenzuführung (wie die „Festlegung“ des Magistrats der Klägerin vom 26.08.2005) verstoße haushaltsrechtlich gegen das diesen Vorschriften immanente Jährlichkeitsprinzip und sei daher unwirksam. Zusätzlich ergebe sich die Unwirksamkeit auch daraus, dass eine Gemeinde nach § 20 GemHVO verpflichtet sei, im Interesse einer fortlaufenden Aufgabenerfüllung erhebliche finanzielle Belastungen für die Zukunft zu vermeiden und sich deshalb nicht unangemessen binden dürfe. Insoweit beeinträchtige der Vorratsbeschluss des Magistrats vom 26.08.2005 die zukünftige Handlungsfähigkeit der Gemeindeorgane. Durch den Stadtverordnetenbeschluss vom 25.09.2007 habe die Klägerin die nur zum Zeitpunkt der Bilanz- bzw. Jahresrechnungsstellung zulässige Rücklagenzuführung nicht nachholen können, da der Gewinn mit dem Ablauf des Wirtschaftsjahres als zugeflossen gelte (Verweis auf BFH vom 11.07.2007 – I R 105/05, BStBl. II 2007, 841 und BFH vom 23.01.2008 – I R 18/07, BStBl. II 2008, 573). Deshalb sei die Nachforderung der Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag zu Recht erfolgt. Das steuerliche Einlagekonto sei in der Einspruchsentscheidung allerdings zum 31.12.2005 um 2.034.391,- Euro auf Euro und zum 31.12.2006 um Euro auf Euro (d. h. jeweils um den Betrag der fraglichen Gewinne einschließlich der Kapitalertragsteuer) zu erhöhen gewesen, da von einer Ausschüttung der Gewinne nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG mit anschließender (zeitgleicher) Wiedereinlage auszugehen sei, wobei die geschuldete Kapitalertragsteuer mangels damaliger Abführung mit anzusetzen sei.

Mit ihrer am 06.05.2011 fristgerecht erhobenen Klage verfolgt die Klägerin ihr Rechtsbegehren weiter, zu deren Begründung sie ihren Vortrag aus dem Einspruchsverfahren wiederholt und vertieft. Die Festlegung des Magistrats vom 26. August 2005 sei im Zusammenhang mit den Vollständigkeitserklärungen des Magistrats zu den Jahresabschlüssen zum 31.12.2005 und zum 31.12.2006 (nebst den darin enthaltenen Erläuterungen zum Sparziel und zum Vortrag auf neue Rechnung) ausreichend. Die Festlegung habe auch so lange Gültigkeit, wie die Klägerin keine andere Festlegung treffe. Im Übrigen genüge die Glaubhaftmachung der zukünftigen konkreten Verwendung zur Schwimmbadsanierung. Dass sich die „Allgemeine Rücklage“ im Haushalt der Klägerin nicht weiter aufschlüsseln lasse und im Haushalt auch keine Verbindlichkeit gegenüber dem Betrieb ausgewiesen werden könne, sei unerheblich. Ausreichend sei, dass die „Allgemeine Rücklage“ zum jeweiligen Stichtag jeweils höher sei als der beim Betrieb erzielte Jahresüberschuss (vgl. die Zusammenstellung der Klägerin). Hierdurch sei anzunehmen, dass die Klägerin über ausreichend Mittel verfüge, um die beim Betrieb ausgewiesene Forderung zweckgebunden (d. h. bei Veranlassung der einzelnen Sanierungsmaßnahmen) zu bedienen. Die Prüfung der Jahresrechnung habe ergeben, dass die zum 31.12.2005 bezifferte Rücklage i. H. v. Euro durch Wertpapiere und Bankguthaben gedeckt gewesen sei. Es sei daher unschädlich, dass die auf dem allgemeinen Bankkonto der Klägerin eingegangenen Dividenden der GmbH in den Haushalt eingeflossen seien. Wegen der weiteren Einzelheiten zur Klagebegründung wird auf die zu den Gerichtsakten gereichten Schriftsätze der Klägerin nebst Anlagen Bezug genommen.

### **Die Klägerin beantragt wörtlich:**

1. Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß §§ 27, 28 KStG vom 6. September 2010 und der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß §§ 27, 28 KStG zum 31.12.2006 vom 6. September 2010 des Finanzamts (Steuernummer ...) in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. April 2011 werden dahingehend geändert, dass die aus dem nachrichtlichen Teil der Anlage 1 zu den Bescheiden ersichtliche Minderung der Neurücklagen in Verbindung mit dem daraus folgenden Ausweis dieser Minderung als kapitalertragsteuerpflichtige Leistungen im weiteren Verlauf der Anlage 1 zu den Bescheiden aufgehoben werden.
2. Der Nachforderungsbescheid über Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag zur Kapitalertragsteuer für 2005 vom 6. September 2010 und der Nachforderungsbescheid über Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag für 2006 vom 6. September 2010 des Finanzamts (Steuernummer) in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. April 2011 werden aufgehoben.
3. Hilfsweise wird beantragt, gegen die Entscheidung des Finanzgerichts die Revision zum Bundesfinanzhof zuzulassen.
4. Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

### **Das FA beantragt,**

die Klage abzuweisen.

Das FA hält an der in der Einspruchsentscheidung vertretenen Rechtsauffassung fest. Dem Gesetzeswortlaut sei zu entnehmen, dass der Zufluss des Gewinns der Regelfall und eine Einstellung in die Rücklagen die Ausnahme sei. Ein solches Verständnis sei notwendig, um eine Ungleichbehandlung zwischen Betrieben gewerblicher Art und Kapitalgesellschaften zu verhindern (Verweis auf BT-Drs. 14/2683, S. 114). Wegen der rechtlichen Unselbständigkeit des Regiebetriebs sei ein nach außen erkennbarer Willensakt der Trägerkörperschaft notwendig. Das bloße (wie auch immer geartete) „Stehenlassen“ in der Bilanz bzw. Jahresrechnung könne eine solche Entscheidung nicht ersetzen. Der Magistratsbeschluss vom 26.08.2005 erfülle die Anforderungen an eine solche Entscheidung nicht, da er – bei Unterstellung einer entsprechend bindenden Verwendungsbestimmung – kommunale Einnahmen auf unbestimmte Zeit in unbestimmter Höhe und ungeachtet der tatsächlichen Ertragsituation der Gemeinde verplant hätte, was haushaltsrechtlich unzulässig sei. Zudem habe der Beschluss unter dem Vorbehalt einer Machbarkeitsstudie gestanden und einen zeitlichen und finanziellen Rahmen nicht enthalten. Im Ergebnis habe der Magistrat mit dem Beschluss noch keine Entscheidung über das konkrete Sanierungsvorhaben treffen wollen. Eine konkret begründete Rücklagenzuführung hätte erst nach Bekanntwerden der Machbarkeitsstudie und dem darauf fußenden Stadtverordnetenbeschluss vom 25.09.2007 (der nach der Aufstellung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2006 ergangen sei) vollzogen werden können. Wegen der weiteren Ein-

zelheiten zur Klageerwiderung wird auf die zu den Gerichtsakten gereichten Schriftsätze des FA verwiesen.

Auf die vom FA übersandten Streitfallakten ( ) wird ergänzend Bezug genommen. Sie waren Gegenstand des Verfahrens. Ferner wird auf die zu den Gerichtsakten gereichten Schriftsätze der Beteiligten nebst Anlagen ergänzend Bezug genommen.

### Entscheidungsgründe:

Die Klage ist unbegründet.

**1.** Der Bescheid des FA vom 06.09.2010 über die Nachforderung von Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag für 2005 und 2006 ist in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.04.2011 rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten. Die Klägerin schuldet die im Nachforderungsbescheid vom 6. September 2010 festgesetzte Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag, da sie den zwischen den Beteiligten in unstreitiger Höhe festgestellten Gewinn für 2005 i. H. v. ... Euro und für 2006 i. H. v. ... Euro nicht i. S. v. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG den Rücklagen zugeführt hat und deshalb eine zeitraumbezogene und (als solche) kapitalertragsteuerpflichtige Ausschüttung anzunehmen ist.

**a)** Nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG i. d. F. der Streitjahre gehört zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch der nicht den Rücklagen zugeführte Gewinn eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Betriebs gewerblicher Art i. S. d. §§ 1 Abs. 1 Nr. 6, 4 KStG ohne eigene Rechtspersönlichkeit (d.h. auch eines nicht nach den Vorschriften des Hessischen Eigenbetriebsgesetzes gebildeten und daher haushaltsrechtlich unselbständigen sog. Regiebetriebs), der den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt. Auf den hiernach zum Ende des Wirtschaftsjahres als von dem Regiebetrieb als ausgeschüttet und zugleich bei der Trägerkörperschaft als zugeflossen geltenden Betriebsgewinn (vgl. BFH vom 11.07.2007 – I R 105/05, BStBl. II 2007, 841 unter II. 2. b. m. w. N. zur phasengleichen Vereinnahmung bei Regiebetrieben) ist nach §§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c, 43a Abs. 1 Nr. 6 EStG i. d. F. der Streitjahre eine 10%-ige Kapitalertragsteuer einzubehalten und abzuführen, die nach § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG Abgeltungswirkung entfaltet, da die Trägerkörperschaft selbst nicht i. S. v. § 1 Abs. 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist und mit ihren Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 2 Nr. 1 KStG nur beschränkt steuerpflichtig sein kann (*Lambrecht* in Gosch, KStG, 2. Auflage 2009, § 32 Rn. 20).

**b)** Das Gesetz definiert die in § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG verwendeten Rechtsbegriffe der „Rücklagen“ und der „Zuführung“ nicht. Auch der parlamentarischen Gesetzesbegründung kann insoweit lediglich das abstrakte Ziel einer Gleichbehandlung von Betrieben gewerblicher Art und Kapitalgesellschaften entnommen werden (Regierungsentwurf eines StSenkG, BT-Drs. 14/2683 vom 15.02.2000, S. 114 f.). Während der BFH für ebenfalls unter diese Vorschrift fallende sog. Eigenbetriebe entschieden hat, dass – wegen der organisatorischen Verselbständigung dieser Betriebsform, bei der die Trägerkörperschaft mit den Anteilseignern einer Kapitalgesellschaft vergleichbar ist – die erzielten Gewinne solange als i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 10

Buchst. b Satz 1 EStG den Rücklagen zugeführt gelten, wie noch kein Beschluss der Trägerkörperschaft über die Überführung des Gewinns in den Haushalt bzw. eine tatsächliche Leistung zur allgemeinen Verwendung vorliegt und es bereits deshalb bei einem Eigenbetrieb auf die im BMF-Schreiben vom 08.08.2005 aufgestellten Kriterien nicht ankommen kann (BFH vom 16.11.2011 – I R 108/09, BStBl. II 2013, 328 unter II. 4.), wird der Stand der höchstrichterlichen Rechtsprechung bei einem haushaltsrechtlich unselbständigen Regiebetrieb allgemein als ungeklärt bezeichnet (vgl. *Bott* in Ernst & Young, KStG Stand 10/2014, § 4 Rn. 152.6). Im Rahmen seiner Argumentation hat der BFH in der genannten Entscheidung betreffend Eigenbetriebe allerdings angemerkt, dass – da die Trägerkörperschaft über die Gewinne eines Regiebetriebs unmittelbar verfügen kann – es gerechtfertigt „ist“, Rücklagen nur zuzulassen, wenn dies (entsprechend den Anforderungen im BMF-Schreiben vom 8. August 2005) „betrieblich erforderlich ist“ (BFH vom 16.11.2011 – I R 108/09, BStBl. II 2013, 328 unter II. 4. letzter Satz). Die einschlägige Literatur beschränkt sich überwiegend auf eine Darstellung und Auslegung der genannten BMF-Schreiben (vgl. *Krämer* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG Stand 04/2013, § 4 Rn. 306 ff.; *Bürstinghaus* DStZ 2011, 345 [347 f.]), kritisiert jedoch zum Teil auch die vom BMF verlangte Zweckgebundenheit der Rücklagenbildung und hält diese tendenziell nicht für gesetzeskonform (*Bott* DStZ 2009, 710 [723]). Dem gesetzgeberischen Ziel der Gleichbehandlung von Kapitalgesellschaften und Betrieben gewerblicher Art komme am ehesten eine möglichst weitgehende Anknüpfung an den Rücklagenbegriff des § 272 HGB nahe (*Bott/Schiffers* DStZ 2013, 886 [900]). Dem widerspreche die Ansicht der Finanzverwaltung, der in etwa das Rücklagenverständnis des § 7g EStG zu Grunde liege. Auch habe der BFH – so ein Teil der Literatur weiter – in einer jüngeren Entscheidung (BFH vom 11.09.2013 – I R 77/11, HFR 2013, 1133) betont, dass für die Ermittlung des der Ausschüttungsfiktion unterliegenden Gewinns des Regiebetriebs das handelsrechtliche Ergebnis i. S. d. § 275 HGB maßgeblich sei und für eine Liquiditätsbetrachtung keine gesetzliche Grundlage bestehe (*Bott* in Ernst & Young, KStG Stand 10/2014, § 4 Rn. 452.6). Jedenfalls sei die Dokumentation der Rücklagenzuführung grundsätzlich anhand der Bilanz nachzuvollziehen, was allerdings auch noch nachträglich geschehen könne (*Bott* in Ernst & Young, KStG Stand 10/2014, § 4 Rn. 453).

**c)** Der Senat folgt nicht der vom FA und sinngemäß auch von Teilen der Literatur vertretenen Auffassung, nach der eine Rücklagenzuführung i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG nur bzw. schon angenommen werden könne, wenn der bilanzierende Regiebetrieb in seinem Jahresabschluss tatsächlich eine (Gewinn-) Rücklage im handelsbilanziellen Sinne ausweist. Die Bildung einer handelsbilanziellen Rücklage kann für die Verifikation der hier allein zu prüfenden steuerlichen Tatbestandsmerkmals einer „Zuführung zu den Rücklagen“ weder eine notwendige noch eine hinreichende Bedingung darstellen. Gegen eine solche handelsbilanzielle Betrachtungsweise spricht bereits, dass die Ausschüttungsfiktion des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG auch bei nicht bilanzierenden Regiebetrieben greift, sofern dessen Umsätze (vorbehaltlich der Korrektur um bestimmte umsatzsteuerfreie Leistungsentgelte) mehr als 350.000,- Euro betragen, der Gewinn im Wirtschaftsjahr mehr als 30.000,- Euro beträgt oder ein Anteilsveräußerungsgewinn i. S. d. § 22 Abs. 4 Nr. 1 UmwStG vorliegt. Das (dem Gesetzeszweck einer Gleichbehandlung aller Rechtsformen zu entnehmende) Erfordernis einer einheitlichen Auslegung der für



alle diese Fälle geltenden Begrifflichkeiten spricht gegen die Rekurrerung des handelsbilanziellen Verständnisses. Wird damit der Rücklagenbegriff im Vergleich zu den handelsbilanziell zu subsumierenden „Rücklagen“ einer Kapitalgesellschaft allerdings eigenständig definiert, bedarf es eines Korrektivs, um die willkürliche Ansammlung von Steuersubstrat unter Umgehung der vom Gesetz bei Regiebetrieben als Regelfall vorgesehenen Ausschüttungsfiktion durch die Trägerkörperschaft zu verhindern. Entsprechend der Auffassung der Klägerin würde es insoweit – bei alleiniger Betrachtung des Regiebetriebs und seiner (im Streitfall handelsrechtlichen) Rechnungslegung – nach Ansicht des Senats grundsätzlich genügen, wenn der ausgewiesene Gewinn in irgendeiner Form (z. B. auch durch Vortrag auf neue Rechnung) „stehengelassen“ (d. h. der Verwendung durch die Trägerkörperschaft entzogen) und zugleich ein nachvollziehbarer Grund für die Ansammlung des Gewinnsubstrats im Interesse des Betriebs glaubhaft gemacht wird, wobei keine überzogenen Anforderungen zu stellen sein dürften.

Hierauf kommt es im Streitfall jedoch nicht an. Denn dieser weist die Besonderheit auf, dass der beim Betrieb für die Jahre 2005 und 2006 ausgewiesene Gewinn in voller Höhe auf einem tatsächlichen Geldzufluss in Gestalt der Dividendenzahlungen durch die GmbH beruht, der - mangels eines eigenen Bankkontos des Betriebs - physisch in den allgemeinen Haushalt der Klägerin eingeflossen ist. In einem solchen Fall könnte eine tatsächlich „Zuführung“ zu den Rücklagen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG nur angenommen werden, wenn auch die Trägerkörperschaft selbst in ihrem Haushalt dafür Sorge trägt, dass der für den Betrieb ausgewiesene und durch eine reale Geldzahlung unterlegte Gewinn entweder sogleich dem Betrieb wieder zu Gute kommt (z.B. durch Anschaffung von Wirtschaftsgütern) oder die Trägerkörperschaft durch geeignete haushaltsrechtliche Maßnahmen (z.B. durch Bildung einer zweckgebundenen Rücklage im Haushalt) garantiert, dass der Geldzufluss nicht zu außerhalb des Betriebs liegenden allgemeinen Zwecken der Trägerkörperschaft ausgegeben wird. Im Falle der Einstellung des Gewinns in den allgemeinen Haushalt der Trägerkörperschaft ohne Bildung einer zweckgerichteten haushaltsrechtlichen Rücklage liegt eine tatsächliche Disposition über den Gewinn des Betriebsgewinn durch die Trägerkörperschaft vor, welche mit der Disposition über das Betriebsergebnis eines Eigenbetriebs vergleichbar ist und welche das (nur) handelsbilanzielle Stehenlassen des Gewinns „auf dem Papier“ (d. h. lediglich gemäß Jahresabschluss) überlagert und verdrängt.

Gemessen hieran reicht die im Streitfall lediglich feststellbare Darstellung einer „Allgemeinen Rücklage“ im Haushalt der Jahre 2005 und 2006 nicht aus, um eine ausreichende Sperrung der vom Betrieb erzielten Gewinne (unterlegt durch die der Klägerin zugeflossenen Dividenden der GmbH) für die Zwecke des Betriebs annehmen zu können, da eine weitere Aufschlüsselung dieser Rücklage nicht erbracht und damit nicht nachgewiesen werden konnte, dass die Rücklage ganz oder teilweise wegen der geplanten Sanierung der Schwimmbäder oder überhaupt für Zwecke des Betriebs gebildet wurde. Dass die „Allgemeine Rücklage“ dabei zum jeweiligen Stichtag den Betrag der ausgewiesenen Gewinne des Betriebs erreichte, ändert hieran nichts, weil die Trägerkörperschaft nicht daran gehindert gewesen wäre, die „Allgemeine Rücklage“ für andere Zwecke als für die Sanierung des Schwimmbads oder sonst des Betriebs aufzulösen und die gesperrten Mittel zu verausgaben. Auch dass

die Jahresabschlüsse des Betriebs jeweils eine „Forderung“ gegen die Klägerin ausweisen, vermochte die haushaltsrechtliche Disposition über die tatsächlich zugeflossenen Geldmittel im klägerischen Haushalt nicht zu verhindern.

**d)** Der damit vom Betrieb an die Klägerin nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG als ausgeschüttet geltende Jahresüberschuss für 2005 und 2006 unterliegt in vollem Umfang der Kapitalertragsteuer, da er in vollem Umfang als aus dem ausschüttbaren Gewinn gespeist gilt und eine steuerneutrale (d. h. nicht kapitalertragsteuerpflichtige) Einlagenrückgewähr insoweit nicht in Betracht kommt. Die Leistungen gelten nach der Verwendungsreihenfolge des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG als jeweils aus dem ausschüttbaren Gewinn gespeist (Ausschüttungsfiktion zum 31.12.2005 i. H. v. ... Euro: Zum 31.12.2004 betrug das Eigenkapital laut Steuerbilanz ... Euro, das Einlagekonto ... Euro und das gezeichnete Kapital ... Euro, der ausschüttbare Gewinn mithin ... Euro; Ausschüttungsfiktion zum 31.12.2006 i. H. v. ... Euro: Zum 31.12.2005 betrug das Eigenkapital laut Steuerbilanz xx Euro, das Einlagekonto ... Euro und das gezeichnete Kapital ... Euro, der ausschüttbare Gewinn mithin ... Euro). Da die Klägerin für die fiktiven Ausschüttungen des in 2005 und 2006 erzielten Gewinns zudem eine Verwendung des steuerlichen Einlagekontos nicht bescheinigt hat, gilt das Einlagekonto dessen ungeachtet auch nach § 27 Abs. 1 Satz 5 a. F. i. d. F. des StSenkG bzw. § 27 Abs. 5 Satz 2 n. F. i. d. F. des SEStEG als durch die Ausschüttung nicht verwendet.

**2.** Soweit die Klägerin mit ihrer Klage die vom FA in der Einspruchsentscheidung korrigierten Feststellungen der Bestände des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG zum 31.12.2005 und 31.12.2006 angreift, hat die Klage ebenfalls keinen Erfolg. Die im Klageantrag gerügte Darstellung der „Neurücklagen“ entfaltet für die Klägerin bereits keine materiell-rechtliche Beschwer, da es sich lediglich um einen Teil der Begründung der angefochtenen Verwaltungsakte handelt. Im Übrigen ist die Klage jedenfalls auch insoweit der Sache nach nicht begründet. Denn das FA ist der Rechtsauffassung der Klägerin sinngemäß gefolgt und hat den Einlagenbestand jeweils um die erzielten Gewinne erhöht, auch wenn die Annahme eines durch eine „Rückeinlage“ der Ausschüttung bedingten Zugangs i. S. d. § 27 Abs. 1 Satz 2 KStG bereits zum 31.12.2005 bzw. 31.12.2006 fraglich erscheint und ferner am tatsächlichen Vorliegen einer solchen Einlage bei gleichzeitiger Ablehnung einer ausreichenden Rücklagenzuführung erhebliche Zweifel bestehen. Hierüber ist jedoch nicht zu entscheiden, da die Änderung im Ergebnis zu Gunsten der Klägerin wirkt. Weitere Aspekte, die die Rechtswidrigkeit der Feststellungen des Einlagekontos begründen könnten (insbesondere auch zu den Abweichungen des FA zu der ursprünglichen Feststellungserklärung des Betriebs), sind nicht erkennbar und wurden auch von der Klägerin nicht dargelegt.

**3.** Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Zulassung der Revision folgt nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO aus der grundsätzlichen Bedeutung der Sache.