

Wichtige Bekanntgaben aus der Finanzrechtsprechung

FG Köln vom 15.07.2009 **(Az.: 13 K 4468/05)**

Betriebsaufspaltung bei der Gründung von Zweckgesellschaften einer steuerbegünstigten Körperschaft

Revision eingelegt
(Aktenzeichen des BFH: I R 77/09)

Leitsatz:

1. Die Beteiligung eines nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG steuerbefreiten Berufsverbandes an einer Kapitalgesellschaft ist nur dann als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu qualifizieren, wenn die steuerbegünstigte Körperschaft tatsächlich entscheidenden Einfluss auf die Geschäftsführung ausübt. Allein die Beherrschung der Kapitalgesellschaft genügt nicht.
2. Auch im Falle einer Betriebsaufspaltung liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor. Eine dafür notwendige sachliche Verflechtung kann auch durch die Überlassung immaterieller Wirtschaftsgüter begründet werden.
3. Zur Frage, wann eine die sachliche Verflechtung begründende Überlassung eines Namensrechts oder eines möglichen Markenrechts gegeben ist.

Gesetzliche Grundlagen:

AO: § 14, § 163; **BGB:** § 12; **MarkenG:** § 4 Nr 2; **KStG:** § 5 Abs. 1 Nr. 5

Sachverhalt:

Die Beteiligten streiten um die Fragen, ob für den Kläger eine Veranlagung zur Körperschaftsteuer durchzuführen ist, in deren Rahmen die auf eine Dividendenausschüttung einer Beteiligungsgesellschaft entfallende Körperschaftsteuer- und Kapitalertragsteuer angerechnet werden können, oder hilfsweise die Erstattung einbehaltener Steuerabzugsbeträge im Billigkeitswege nach § 163 AO vorgenommen werden kann.

Der Kläger ist ein am 00.00.0000 gegründeter Berufsverband in der Rechtsform eines eingetragenen Vereins (AG N VR ...), der nach seiner zuletzt im November 0000 geänderten Satzung die Interessen der in Deutschland tätigen ... und ... umfassend wahrnimmt und fördert. Hierzu gehört nach § 2 Nr. 2 Buchstabe g) der Satzung die Förderung des Erfahrungsaustauschs zwischen ..., Geräteherstellern bzw. -entwicklern und Wissenschaftlern, insbesondere durch die Veranstaltung von Seminaren und der ...-Tagung. Diese ...-Tagung dient nach § 2 Nr. 2 Buchstabe h) der Satzung auch der Erhaltung bzw. Steigerung der technischen und künstlerisch-ästhetischen Qualität in allen relevanten Medienbereichen. Nach § 2 Nr. 5 der Satzung verfolgt der Kläger ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung.

Der Kläger wird gerichtlich und außergerichtlich durch den Vorstand vertreten. Diesem gehören der Präsident (1. Vorsitzender), zwei Vizepräsidenten und drei weitere Vorstandsmitglieder an. Dem Präsidenten steht Einzelvertretungsbefugnis und jedem der beiden Vizepräsidenten mit jeweils einem weiteren Vorstandsmitglied gemeinsame Vertretungsbefugnis zu. Die zur Vertretung des Klägers Bevollmächtigten sind im Verhältnis zu anderen Organisationen, an denen der Kläger beteiligt ist, von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit (§ 10 Nrn. 1 bis 3 der Satzung). Als Präsident des Klägers fungierte seit dem 00.00.0000 Herr L. Weitere Vorstandsmitglieder waren lt. Registereintragung am 00.00.0000 H und D als Vizepräsidenten sowie Q, M und C.

Durch Gesellschaftsvertrag vom 00.00.0000, der am 00.00.0000 in hier nicht streitrelevanter Weise abgeändert wurde, gründete der Kläger das ... A Gemeinnützige Gesellschaft mbH – im Folgenden: GmbH – (AG O, HRB ...; vormals AG E, HRB ...), an der er seither 100% der Anteile hält. Unternehmensgegenstand der GmbH ist die Förderung von Wissenschaft, Forschung, Bildung, Kunst und Kultur auf dem Gebiet der Schallübertragung und -aufnahme. Nach § 2 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages und der gleich lautenden Handelsregistereintragung vom 00.00.0000 veranstaltet sie zur beruflichen Fortbildung von Mitgliedern des Klägers sowie der Heranbildung des beruflichen Nachwuchses insbesondere im dreijährigen – bzw. lt. Pressemitteilung des Klägers aus dem Jahr 0000 zweijährigen – Turnus die ...-Tagung und in den Zwischenzeiten Seminare zu aktuellen beruflichen Themen. Ausweislich § 2 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages und der bis zum 00.00.0000 bestehenden gleich lautenden Handelsregistereintragung verfolgt die GmbH ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung. Demgemäß dürfen die Gesellschafter gem. § 8 Abs. 1 Satz 2 des Gesellschaftsvertrages keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten. Nach Auskunft des Finanzamts für Körperschaften F vom 00.00.0000 (KSt-Akten 0000 bis 0000) wurde die GmbH indessen nicht als gemeinnützige Gesellschaft geführt und soll dementsprechend Einnahmen aus Gewerbebetrieb erzielt haben. Am 00.00.0000 wurde der

Gesellschaftsvertrag erneut geändert und die Sitzverlegung der GmbH nach K beschlossen (HR-Eintragung vom 00.00.0000).

Zu gemeinschaftlich vertretungsberechtigten und von den Beschränkungen des § 181 BGB befreiten Geschäftsführern der GmbH waren im Streitjahr 0000 Herr S (HR-Eintragung vom 00.00.0000) und Herr L (HR-Eintragung vom 00.00.0000) bestellt. Die Handelsregistereintragung über die Abberufung des Geschäftsführers L datiert vom 00.00.0000 und der Eintrag über die Abberufung des Geschäftsführers S vom 00.00.0000. Neu zum Geschäftsführer bestellt wurde laut Eintrag vom 00.00.0000 Herr T.

Mit seiner am 00.00.0000 vorgelegten Körperschaftsteuererklärung 0000 deklarierte der Kläger Einkünfte aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb i. H. v. ... DM. Diese Einkünfte resultierten aus einer am 00.00.0000 für das Wirtschaftsjahr 0000 beschlossenen und am gleichen Tage erfolgten Dividendenausschüttung der GmbH in Höhe von ... DM brutto abzüglich ... DM anteilige Steuerberatungskosten. Unter Hinweis auf die am 00.00.0000 erteilte Steuerbescheinigung der GmbH beantragte der Kläger die Anrechnung der einbehaltenen und an das zuständige Betriebsstättenfinanzamt abgeführten Körperschaftsteuer von ... DM, Kapitalertragsteuer von ... DM sowie des hierauf entfallenden Solidaritätszuschlags von ... DM.

Zur Begründung trug er vor, dass die Beteiligung an der GmbH seit November 0000 einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstelle, weil seit diesem Zeitpunkt durch den alleinigen Anteilseigner entscheidender Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der GmbH ausgeübt und damit durch die GmbH-Beteiligung am wirtschaftlichen Geschäftsverkehr teilgenommen werde. Mit der Übernahme des Präsidentenamts durch Herrn L ab November 0000 sei das Organisationsbüro in K zum Sitz des Vereins geworden. Dort befinde sich auch der Sitz der GmbH. Die Organisation beider Gesellschaften befinde sich in der Hand des tonangebenden und „entscheidungsbildenden“ Präsidenten L. Seine Hauptaufgabe habe in der Organisation der alle zwei Jahre stattfindenden ...-Tagung bestanden. Demgegenüber habe dem Geschäftsführer T lediglich die organisatorische Abwicklung kleinerer Treffen sowie von Arbeitsgruppen oblegen. Über die gesetzlich vorgesehene Kompetenz des Geschäftsführers habe sich der Kläger dabei hinweggesetzt. Da die GmbH im Wesentlichen für die Aufgabe der Ausrichtung der ...-Tagung gegründet worden sei und hieraus die wesentlichen Einkünfte der GmbH resultierten, erweise sich der Einfluss des Klägers auf deren Geschäftsführung als maßgeblich im Sinne des BFH-Urteils vom 30.06.1971 (I R 57/70 - BStBl II 1971 S. 753). Mit der Gewinnausschüttung für das Wirtschaftsjahr 0000 habe der Kläger anlässlich des Systemwechsels bei der Körperschaftsteuer erstmals Einnahmen aus diesem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bezogen. Die Ausschüttung sei hierbei im Wege des „Schütt-aus-hol-zurück-Verfahrens“ durch ein Darlehen des Klägers finanziert worden.

Am 00.00.0000 lehnte der Beklagte die begehrte Körperschaftsteuerveranlagung ab, indem er einen auf § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG gestützten Freistellungsbescheid für das Jahr 0000 erließ. Zur Begründung wies er darauf hin, dass ein entscheidender Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der GmbH nur bei der vorliegend nicht gegebenen Personenidentität der Geschäftsführungen der GmbH und des Vereins angenommen werden könne. Die Behauptung einer den Geschäftsführer der GmbH verdrängenden tatsächlichen Einflussnahme sei nicht durch geeignete Unterlagen – wie z. B. vertragliche Regelungen zur Aufgabentrennung bzw. Einschränkung der Geschäftsführerbefugnis – nachgewiesen worden. Es sei da-

her davon auszugehen, dass der Geschäftsführer der GmbH die laufenden Geschäfte entsprechend seiner gesetzlichen Aufgaben geführt habe.

Mit dem hiergegen gerichteten Einspruch trug der Kläger vor, dass die – nach seiner Auffassung bis zum August 0000 bestehende Personenidentität der Organe beider Körperschaften – nicht das einzige Kriterium für seine tatsächliche Einflussnahme auf die Geschäftsführung der GmbH sein könne. Bereits die bestehende hundertprozentige Beteiligung rechtfertige die widerlegbare Annahme eines beherrschenden Einflusses auf die Geschäftsleitung der GmbH. Denn der Geschäftsführer unterliege nach § 37 Abs. 1 GmbHG dem Weisungsrecht der Gesellschafterversammlung. Demgemäß sei der Geschäftsführer der GmbH durch den Präsidenten des Klägers regelmäßig angewiesen worden. Diese über den Zeitpunkt der Abberufung des Herrn L als Geschäftsführer hinausreichende Einflussnahme werde dadurch belegt, dass die Steuerbescheinigung vom 00.00.0000 von dem Präsidenten des Klägers und nicht von dem Geschäftsführer der GmbH unterschrieben worden sei. Zudem sei die Ausschüttung für ein Jahr erfolgt, in dem eine Personalunion zwischen der Geschäftsführung der GmbH und dem Kläger eindeutig bestanden habe. Ausschüttungen für diesen Zeitraum seien mithin ungeachtet ihres späteren Zuflusses dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen.

Hilfsweise werde die Erstattung der Kapitalertragsteuer im Billigkeitswege gem. § 163 AO beantragt. Die Erstattung der Kapitalertragsteuer habe allein aufgrund der versäumten Verlängerung der Frist des § 44c Abs. 3 EStG nicht mehr durch das Bundesamt für Finanzen erfolgen können. Nach der Kommentierung von Schmidt, § 44c EStG, Tz. 7 ff., sei aber auch in Fällen der verspäteten Vorlage des Freistellungsbescheides gemäß § 44c Abs. 3 EStG die Vorschrift des § 44b Abs. 4 Satz 1 EStG anzuwenden, wonach die Steueranmeldung des nach § 44 Abs. 1 EStG zum Steuerabzug Verpflichteten auf Antrag herabzusetzen ist, wenn Kapitalertragsteuer ohne eine bestehende Verpflichtung einbehalten und abgeführt worden ist. Dementsprechend sei nach dem BMF-Schreiben vom 26.10.1992 (BStBl I 1992 S. 693, Tz. 9) der Zinsabschlag bei Kapitalerträgen steuerbefreiter inländischer Körperschaften auf Antrag – außerhalb der durch § 32 Abs. 1 KStG ausgeschlossenen Veranlagung – von dem zuständigen Betriebsfinanzamt zu erstatten, wenn dessen Einbehalt darauf beruhe, dass der Schuldner der Kapitalerträge von der Möglichkeit der Änderung der Steueranmeldung nach § 44b Abs. 4 EStG keinen Gebrauch gemacht habe. Die gleiche Regelung treffe das BMF-Schreiben vom 05.11.2002 (BStBl I 2002 S. 1346, Tz. 36 f.). Diese BMF-Schreiben seien ausweislich der Betitelung des letztgenannten Schreibens auch auf Fälle des § 44c EStG anzuwenden. Die BMF-Schreiben ließen lediglich offen, wie eine solche Erstattung erfolgen solle. Hier eigne sich aber eine Billigkeitsfestsetzung gemäß § 163 AO, da ein Erlass im Sinne des § 227 AO mangels Steuerschulden der steuerbefreiten Körperschaft nicht in Betracht komme.

Mit Schreiben vom 00.00.0000 lehnte der Beklagte die beantragte Billigkeitsmaßnahme unter Hinweis auf seine fehlende Zuständigkeit ab. Die hälftige Erstattung der Kapitalertragsteuer nach § 44c Abs. 2 EStG erfolge durch das Bundesamt für Finanzen. Billigkeitsmaßnahmen wegen der Versäumung der Antragsfrist könnten nur bei dieser Behörde beantragt werden. Im Übrigen beträfen die zitierten Verwaltungsanweisungen Fälle, in denen Zinsabschlagsteuer ohne eine zu Grunde liegende Verpflichtung einbehalten worden sei. Im Streitfall sei die GmbH jedoch verpflichtet gewesen, die Kapitalertragsteuer einzubehalten.

Nachdem der Kläger auch gegen diesen Ablehnungsbescheid Einspruch erhoben hatte, wies der Beklagte die Einsprüche mit verbundener Einspruchsentscheidung vom ... als unbegründet zurück.

Zur Begründung führte er aus, dass bei der Beteiligung eines Berufsverbandes an einer Kapitalgesellschaft weder die Wahrnehmung gesetzlicher Gesellschafterrechte noch das Bestehen einer Mehrheitsbeteiligung für die Annahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ausreiche. Soweit ein entscheidender Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft zumindest nahe liegen solle, wenn hinsichtlich der Organe von Beteiligungsgesellschaft und gemeinnütziger Körperschaft Personalunion bestehe, fehle es im Streitfall auch an dieser Voraussetzung. Denn in dem maßgeblichen Zeitpunkt des Beschlusses über die Gewinnausschüttung für das Wirtschaftsjahr 0000 (00.00.0000) habe diese Personalunion nicht mehr vorgelegen. Ohne Bedeutung sei schließlich, wer die Steuerbescheinigung unterschrieben habe.

Eine abweichende Steuerfestsetzung nach § 163 AO scheide bereits rein begrifflich aus, da bislang überhaupt keine Steuerfestsetzung vorliege. Daher könne sich im Billigkeitswege auch keine niedrigere Steuerfestsetzung ergeben. Auf das BMF-Schreiben vom 05.11.2002 könne sich der Kläger auch deshalb nicht berufen, weil die die Dividende ausschüttende GmbH eine nicht steuerbefreite Körperschaft sei. Die Freistellungsbescheinigung werde aber nicht erteilt, wenn die Kapitalerträge in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfielen, für den die Befreiung von der Körperschaftsteuer ausgeschlossen sei. Eine Erstattung von Kapitalertragsteuer auf der Grundlage des BMF-Schreibens komme nur dann in Betracht, wenn grundsätzlich die Freistellungsmöglichkeit nach §§ 44 – 44c EStG bestanden hätte. Denn auf diese Freistellungsmöglichkeit bezöge sich die Verwaltungsanweisung.

Mit der vorliegenden Klage beanstandet der Kläger, dass der Beklagte unzutreffender Weise auf die Beschlussfassung über die Gewinnausschüttung als maßgebenden Zeitpunkt für das Bestehen der Personenidentität zwischen den Organen der beteiligten Körperschaften abstelle. Nach der Rechtsprechung des BFH sei entscheidend, ob der steuerbefreite Berufsverband die Beteiligung als Instrument eingesetzt habe, um durch diese am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilzunehmen. Demnach komme es auf den Zeitpunkt der Tätigkeit der GmbH an, die zu dem ausschüttbaren Gewinn geführt habe. Durch die Ausschüttung würden demgegenüber lediglich die Früchte dieser Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr aus der GmbH in den Bereich des Anteilseigners transferiert. Die Auffassung des Beklagten sei daher nach Sinn und Zweck des § 14 AO nicht zu begründen.

Dies müsse in der Gesamtschau mit der hundertprozentigen Beherrschung der GmbH dazu führen, die Beteiligung des Klägers als wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu werten.

Unabhängig davon lägen im Verhältnis zu der GmbH die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung vor, was bereits für sich genommen die Annahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und somit die begehrte Körperschaftsteuerveranlagung rechtfertige.

Nach der Rechtsprechung des BFH könne auch eine gemeinnützige Körperschaft, die mit einer von ihr beherrschten GmbH wirtschaftlich eng verflochten sei, im Wege der Betriebsaufspaltung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten, wenn sie eine wesentliche Betriebsgrundlage des Betriebes der GmbH besitze und sie der GmbH zur Ver-

fügung stelle. Eine Personenidentität zwischen den Organen der Besitz- und der Betriebsgesellschaft werde dabei nicht vorausgesetzt.

Die vorliegend überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlagen seien einerseits das Namens- und Markenrecht des Klägers und andererseits das Recht zur Ausrichtung des ...-Tages. Hierzu gehöre auch die Überlassung des für die Organisation des ...-Tages zuständigen Personals des Klägers. Dass die Überlassung unentgeltlich erfolge, sei unerheblich.

Die Verwendung des Vereinsnamens „A e.V. (AAA)“ durch die GmbH könne nicht ohne Zustimmung des Klägers erfolgen. Das Recht des Klägers, die Nutzung des Namens durch Dritte zu untersagen, ergebe sich aus § 12 BGB. Darüber hinaus könne der Kläger jederzeit durch Satzungsänderung den Namen der GmbH ändern.

Weiterhin stelle der Kläger der GmbH das Logo AAA für deren betriebliche Zwecke zur Verfügung. Bei dem Logo AAA handele es sich um ein grundsätzlich gemäß § 3 des Markengesetzes schutzfähiges Zeichen und damit um ein immaterielles Wirtschaftsgut. Der Markenschutz sei gemäß § 4 Nr. 2 des Markengesetzes durch Benutzung des Zeichens im geschäftlichen Verkehr entstanden, da es hierdurch innerhalb der beteiligten Kreise Verkehrsgeltung erworben habe. Die konkludente Nutzungsüberlassung des nicht eingetragenen Markenzeichens reiche für die Begründung einer Betriebsaufspaltung aus.

Soweit es die Ausrichtung des ...-Tags betreffe, sei – entsprechend dem Vortrag in der mündlichen Verhandlung – klarstellend darauf hinzuweisen, dass der Deutsche ...-Tag als Verbandsveranstaltung von dem Kläger selbst ausgerichtet werde. Die GmbH sei insoweit nur formell in der Weise eingeschaltet, dass sie die Tagung organisiere, sich hierzu aber des Personals des Klägers bediene. Aufgabe der GmbH sei demgegenüber die Ausrichtung des Kongresses und von Seminaren im Rahmen des ...-Tags. Dies sei ein wesentlicher Teil der ...-Tagung.

Der Kläger bewerbe die ...-Tagung und unterhalte zu deren Durchführung ein Organisationsbüro. Bei der Durchführung der ...-Tagung im Jahr 0000 sei die Werbung des Berufsverbandes in Fachzeitschriften und über Flyer unter dem Logo AAA erfolgt. Die Flyer enthielten auf der Rückseite den Hinweis, dass Nachfragen an das Organisationsbüro des Klägers erbeten würden. Die GmbH trete dort nicht in Erscheinung. Ebenso weise die von diesem Organisationsbüro herausgegebene Pressemitteilung zum Abschluss der ...-Tagung den Kläger und nicht die GmbH als Veranstalter aus. Lediglich dem Programmheft sei zu entnehmen, dass die GmbH als Organisator fungiere. Als „Planning Office“ werde aber auch dort das Organisationsbüro des Klägers ausgewiesen. Den vorgelegten Verbandszeitschriften des Jahres 0000 könne schließlich entnommen werden, dass außer der ...-Tagung auch einzelne von der GmbH durchgeführte Seminare von dem Kläger beworben worden seien.

Das Recht zur Durchführung der ...-Tagung werde der GmbH nur zeitlich begrenzt überlassen. Denn der Kläger könne die Durchführung jederzeit selbst übernehmen und so der GmbH die Basis für ihren satzungsmäßigen Zweck entziehen. Anders als in dem von dem Finanzgericht München mit Urteil vom 14.11.2005 (7 K 3705/03 - EFG 2006 S. 285) entschiedenen Fall gehe es vorliegend nicht um das Recht zur Ausrichtung und Vermarktung eines einmaligen Ereignisses. Ohne gleichzeitige Ausrichtung des ...-Tages sei die durch die GmbH auszurichtende Tagung im Ergebnis wertlos, da es an entsprechenden Interessenten fehlen würde. Der Zweck der GmbH könne ohne Mithilfe des Klägers nicht

erreicht werden. Würde dieser den satzungsmäßigen ...-Tag nicht ausrichten, könne die GmbH aus diesem Anlass auch keine Fortbildung der Mitglieder des Klägers durchführen und hierdurch Einkünfte erzielen.

Zu dem Antrag gemäß § 163 AO sei ergänzend wie folgt vorzutragen:

Die hilfsweise begehrte Billigkeitsmaßnahme gem. § 163 AO hänge nicht davon ab, ob bereits eine höhere Steuerfestsetzung existiere, die nunmehr herabgesetzt werden könne. Denn die zitierten BMF-Schreiben vom 26.10.1992 und 05.11.2002 sähen die Erstattung des Zinsabschlags durch das zuständige Betriebsfinanzamt gerade für den Fall vor, dass eine Veranlagung wegen der Abgeltung der Körperschaftsteuer durch den Steuerabzug vom Kapitalertrag (§ 32 Abs. 1 KStG, § 50 Abs. 1 KStG a. F.) nicht statfinde. Im Übrigen sei allgemein anerkannt, dass § 163 AO auch für Steuervergütungen im Sinne des § 155 Abs. 4 AO gelte.

§ 44 c Abs. 2 EStG begründe als Ausnahmetatbestand die Zuständigkeit des Bundesamtes für Finanzen. Nach Fristablauf für die Steuervergütung durch diese Behörde müsse daher die Auffangzuständigkeit des Betriebsfinanzamts bestehen.

§ 44 c Abs. 3 EStG stehe in der Gewährung von Einzelfallgerechtigkeit gemäß § 163 AO im Falle eines steuerbefreiten Berufsverbandes nicht entgegen.

Die sachliche Unbilligkeit der Nichterstattung der Abzugsteuer sei schließlich zu bejahen, weil der Freistellungsbescheid erst nach Ablauf der Frist für den Erstattungsantrag an das Bundesamt für Finanzen vorgelegen habe.

Der Kläger beantragt,

- unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 00.00.0000 und der ablehnenden Verfügung vom 00.00.0000 den Beklagten zu verpflichten, den Kläger antragsgemäß mit seinem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zur Körperschaftsteuer zu veranlagen,
- hilfsweise unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 00.00.0000 und der ablehnenden Verfügung vom 00.00.0000 den Beklagten zu verpflichten, die hälftige anrechenbare Kapitalertragsteuer im Billigkeitswege gemäß § 163 AO zu erstatten,
- hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

- die Klage abzuweisen,
- hilfsweise Vertagung wegen der Frage der Verflechtung der Tätigkeiten der GmbH und des Klägers,
- hilfsweise die Revision zuzulassen.

Er verweist zunächst auf die Einspruchsentscheidung. Ergänzend trägt er vor, dass der GmbH keine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlassen worden sei, so dass die für eine Betriebsaufspaltung vorauszusetzende sachliche Verflechtung nicht vorliege.

Dem stehe hinsichtlich des von dem Kläger reklamierten Namensrechtes schon entgegen, dass der Name „A“ nicht gesondert als Marke lizenziert oder sonst eingetragen worden sei und so als übertragbares Recht in Betracht käme. Abgesehen davon trage und nutze die GmbH diesen Namen aus eigenem Recht, so dass es einer gesonderten Überlassung nicht bedurft habe.

Gleiches gelte für das Recht zur Ausrichtung des ...-Tages. Die Durchführung dieser Veranstaltung habe der GmbH satzungsgemäß als originäre Aufgabe oblegen. Aber selbst wenn man von einer stillschweigenden, unentgeltlichen Überlassung des Rechts zur Ausrichtung der ...-Tagung 0000 ausgehen wollte, fehle es doch an der erforderlichen zeitlichen Begrenzung, weil – wie in dem von dem Finanzgericht München mit Urteil vom 14.11.2005 entschiedenen Fall – dessen Rückfall an den Übertragenden aufgrund zeitlichen Ablaufs nicht mehr in Betracht komme. Das in der mündlichen Verhandlung neu vorgetragene Zusammenwirken des Klägers mit der GmbH bei der Vorbereitung und Ausrichtung des ...-Tages, insbesondere die Überlassung von Personal des Klägers an die GmbH zur Erfüllung ihrer Aufgaben, werde schließlich bestritten.

Hinsichtlich der hilfsweise begehrten Billigkeitsmaßnahme gemäß § 163 AO sei daran festzuhalten, dass eine Verlagerung der Zuständigkeit des Bundesamts für Finanzen für die anteilige Erstattung der Kapitalertragsteuer gesetzlich nicht vorgesehen sei. Die von dem Kläger geforderte Auffangzuständigkeit des Betriebsfinanzamtes würde die Ausschlussfrist des § 44c Abs. 3 EStG ins Leere laufen lassen.

Das Vorliegen des Freistellungsbescheids sei nicht Voraussetzung für den Antrag auf Erstattung der Kapitalertragsteuer. Nach § 44c Abs. 2 EStG habe der Kläger lediglich durch eine Bescheinigung des zuständigen Finanzamts nachweisen müssen, dass er eine Körperschaft im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG ist. Demzufolge sei kein Hindernis für die rechtzeitige Antragstellung ersichtlich, das die Nichterstattung der Kapitalertragsteuer als sachlich unbillig erscheinen lassen könnte.

► Entscheidungsgründe:

Die Klage ist unbegründet.

Die Ablehnung der Veranlagung des Klägers zur Körperschaftsteuer für das Jahr 0000 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 101 Satz 1 FGO). Gleiches gilt für die Ablehnung der hilfsweise beantragten hälftigen Erstattung der anrechenbaren Kapitalertragsteuer im Wege der abweichenden Festsetzung aus Billigkeitsgründen gem. § 163 AO.

1. Die Beteiligung des als Berufsverband gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG steuerbefreiten Klägers an der GmbH stellt keinen die Steuerbefreiung gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 Buchst. a KStG insoweit ausschließenden wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne des § 14 AO dar, der die Durchführung einer Körperschaftsteuerveranlagung aufgrund partieller Steuerpflicht begründen könnte. Vielmehr ist die Beteiligung und damit auch die am ... ausgeschüttete Dividende der GmbH dem Bereich der grundsätzlich steuerbefreiten Vermögensverwaltung des Klägers zuzurechnen.

1.1. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist nach § 14 AO eine selbstständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Eine Vermögensverwaltung liegt demgegenüber in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt, z. B. Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird. Die Beteiligung einer steuerbegünstigten Körperschaft an einer steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft gehört nach ganz herrschender Auffassung, der der erkennende Senat folgt, demnach als Kapitalanlage grundsätzlich zum Bereich der steuerbefreiten Vermögensverwaltung (BFH-Urteile vom 30. Juni 1971, I R 57/70, BFHE 103 S. 56, BStBl II 1971 S. 753, und vom 27. März 2001, I R 78/99, BFHE 195 S. 239, BStBl II 2001 S. 449; Tipke in: Tipke/Kruse, Lfg. 104, § 14 AO, Tz. 12; Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2. Aufl., § 6, Tz. 68; Wallenhorst in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine und Stiftungen, 5. Aufl., Abschnitt E.1, Tz. 46; Buchna, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 9. Aufl., S. 255; AEAO zu § 64 Nr. 3; A 8 Abs. 5 KStR 1995).

1.2. Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 30.6.1971, a. a. O.) und der ihm folgenden herrschenden Meinung im Schrifttum (Schauhoff, a. a. O., Tz. 68 f.; Wallenhorst, a. a. O., Tz. 47; Buchna, a. a. O., S. 257 f.; a. A. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 6, Tz. 133) wird die Beteiligung jedoch ausnahmsweise in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gehalten, wenn die steuerbegünstigte Körperschaft tatsächlich entscheidenden Einfluss auf die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft ausübt und somit durch sie unmittelbar selbst am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. Dies soll insbesondere bei Personenidentität in den Organen der steuerbegünstigten Körperschaft und der Beteiligungsgesellschaft anzunehmen sein (Wallenhorst, a. a. O., Tz. 47; weitergehend: Buchna, a. a. O., S. 258, und Lex, DB 1997 S. 349, 350; a.A. Schauhoff, a. a. O., Tz. 68 f.). Eine Beteiligung soll hingegen noch nicht deshalb zu einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb werden, weil der Gesellschaftszweck der Kapitalgesellschaft den satzungsmäßigen Zwecken des Berufsverbandes gleichgerichtet ist und letzterer lediglich die ihm nach dem Gesetz zustehenden Rechte und Pflichten als Gesellschafter ausübt. Erst ein aktives Eingreifen in die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft soll die Beteiligung als wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausweisen können.

Ob dem zu folgen ist, kann der Senat dahinstehen lassen, da die vorstehend beschriebenen Ausnahmenvoraussetzungen, die einen Durchgriff durch die Rechtsform der Kapitalgesellschaft gestatten sollen, im Streitfall nicht vorliegen.

Eine Personenidentität der Organe des Klägers und der GmbH hat im Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Gewinnausschüttung am 00.00.0000 nicht bestanden. Aber auch wenn es insoweit auf den Zeitraum der Erwirtschaftung der ausgeschütteten Gewinne in den Jahren 0000 bis 0000 ankäme, könnte hieraus kein Beweisanzeichen für eine entscheidende Einflussnahme auf die laufende Geschäftsführung der GmbH abgeleitet werden. Denn auch in diesem Zeitraum war die Besetzung der Vertretungsorgane beider Körperschaften niemals identisch. Überschneidungen der personellen Besetzung haben überhaupt nur in den Jahren 0000 bis 0000 und von November 0000 bis August 0000 in der Weise bestanden, dass der Präsident des Klägers zugleich einer der nicht alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführer der GmbH war. Eine von der Mitwirkung eines weiteren Mitglieds des Vertretungsorgans unabhängige Einflussnahme auf die Geschäftsführung der GmbH war unter diesen Umständen nicht einmal in den vorstehend bezeichneten begrenzten Zeitabschnitten möglich.

Dass die Geschäftsführer der GmbH nach § 37 Abs. 1 GmbHG dem Weisungsrecht der von dem Kläger als alleinigem Anteilseigner beherrschten Gesellschafterversammlung unterliegen und der Präsident des Klägers auf dieser rechtlichen Grundlage regelmäßig Anweisungen erteilt haben soll, stellt sich lediglich als Ausübung der gesetzlichen Gesellschafterrechte, nicht aber als ein darüber hinausgehendes aktives Eingreifen in die Geschäftsführung der GmbH dar. Das Bestehen einer Mehrheitsbeteiligung bzw. hundertprozentigen Beteiligung kann deshalb nur für die Annahme eines tatsächlich entscheidenden Einflusses auf die Geschäftsführung der Beteiligungsgesellschaft sprechen, wenn infolgedessen die Vertretungsorgane beider Körperschaften personenidentisch besetzt worden sind und gerade hierdurch Einwirkungsmöglichkeiten außerhalb der Beteiligungsrechte eröffnet worden sind. Sollte den von der Klägerin zur Stützung ihrer Auffassung herangezogenen Ausführungen von Arnold in DStR 2005 S. 581 (583) zur Indizwirkung einer Mehrheitsbeteiligung eine weiter gehende Aussage zu entnehmen sein, könnte der erkennende Senat dem nicht beipflichten.

Eine unmittelbare Teilnahme des Klägers am allgemeinen wirtschaftlichen Geschäftsverkehr durch eine außerhalb der Ausübung der Rechte als Vertretungsorgan liegende Einflussnahme auf die laufende Geschäftsführung der GmbH ist schließlich nicht nachvollziehbar dargelegt worden. Insbesondere entbehrt hinreichender Substantiierung, dass der Präsident des Klägers sich nach seiner Abberufung als Geschäftsführer der GmbH im Jahr 0000 über die Kompetenzen des neu bestellten Geschäftsführers hinweggesetzt habe. Die Unterschrift des Präsidenten des Klägers auf der Steuerbescheinigung vom 00.00.0000 belegt eine entscheidende Einflussnahme auf die Unternehmensführung nicht, da die GmbH hiermit lediglich ihrer gesetzlichen Verpflichtung nach § 44 Abs. 1 KStG 1999 genügt hat. Andere Unterlagen, die eine entsprechende Einschränkung der Befugnisse der Geschäftsführung der GmbH belegen könnten, hat der Kläger ungeachtet der Nachfrage des Beklagten nicht vorgelegt. Wollte man hingegen auch hinsichtlich solcher faktischer Einwirkungsmöglichkeiten des Klägers auf den Zeitraum der Erwirtschaftung der ausgeschütteten Gewinne in den Jahren 0000 bis 0000 abstellen, so kann der Hinweis auf das tonangebende Auftreten des Präsidenten L ab November 0000 hierfür bereits wegen der nur geringfügigen zeitlichen Überschneidung offensichtlich nicht ausreichend sein.

1.3. Entgegen der Auffassung des Klägers liegen schließlich im Verhältnis zu der GmbH die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung nicht vor, so dass die Zurechnung der Beteiligung zu einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb auch auf dieser Grundlage ausscheidet.

1.3.1. Nach gefestigter Rechtsprechung des BFH (Beschluss vom 05. Juni 1985, I S 2/85, BFH/NV 1986 S. 433, und Urteil vom 21. Mai 1997, I R 164/94, BFH/NV 1997 S. 825) kann auch eine im Übrigen steuerbefreite Körperschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten, wenn sie an einer – nicht steuerbegünstigten – Kapitalgesellschaft mehrheitlich beteiligt ist und dieser wesentliche Betriebsgrundlagen zur Nutzung überlässt. Insbesondere können auch Vereine Besitzunternehmen im Rahmen der so begründeten Betriebsaufspaltung sein. Die erforderliche personelle Verflechtung wird jedenfalls durch eine hundertprozentige Beteiligung des Besitzunternehmens an den Betriebsunternehmen hergestellt. Eine Personenidentität in den Organen der Besitz- bzw. Betriebsgesellschaft ist dabei nicht Voraussetzung für eine Betriebsaufspaltung (Urteil des BFH vom 21. Mai 1997, a.a.O.). Die für eine Betriebsaufspaltung erforderliche sachliche Verflechtung setzt voraus, dass der Betriebsgesellschaft Wirtschaftsgüter vermietet, verpachtet oder in anderer Weise zur Nutzung überlassen werden, die bei dieser eine wesentliche Betriebsgrund-

lage bilden (Urteil des BFH vom 01. Juni 1994, X R 81/90, BFH/NV 1995 S. 154, m.w.N.). Auf die Entgeltlichkeit der Überlassung kommt es nicht entscheidend an (Urteil des BFH vom 24. April 1991, X R 84/88, BFHE 164 S. 385, BStBl II 1991 S. 713).

Der Begriff des Wirtschaftsguts umfasst nicht nur Gegenstände im Sinne des bürgerlichen Rechts, also Sachen und Rechte, sondern auch tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt und die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich sind. Es muss ein wirtschaftlicher Wert in Gestalt eines greifbaren, längerfristigen Nutzens vorhanden sein, für den ein Erwerber im Rahmen eines Gesamtkaufpreises für das Unternehmen ein ins Gewicht fallendes besonderes Entgelt ansetzen würde. Dabei muss es sich um einen konkretisierten und realisierbaren Vermögenswert handeln. Auf die Schutzfähigkeit dieser Vermögenswerte kommt es nicht an, wenn Dritte zumindest von deren Nutzung ausgeschlossen werden können (Urteil des BFH vom 01. Juni 1994, a. a. O., m. w. N.).

Zu den wesentlichen Grundlagen eines Betriebes werden diejenigen Wirtschaftsgüter gezählt, die für den Betrieb nach seiner Art von besonderer Bedeutung sind, die also der Betriebszweck erfordert und die besonderes Gewicht für die Betriebsführung besitzen. Dies ist vor allem für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens anzunehmen, die für den Betriebsablauf unerlässlich sind, so dass ein Erwerber des Betriebes diesen nur unter Einsatz dieser Wirtschaftsgüter in der bisherigen Form fortführen könnte. Dabei kommt es auf die funktionalen Erfordernisse der Betriebsgesellschaft an. Als wesentliche Betriebsgrundlage kommen auch immaterielle Wirtschaftsgüter in Betracht, sofern die Umsätze des Betriebsunternehmens in erheblichem Umfang auf ihnen beruhen (Urteil des BFH vom 06. November 1991, XI R 12/87, BFHE 166 S. 206, BStBl II 1992 S. 415).

Für die Nutzungsüberlassung ist schließlich kennzeichnend, dass Vermögenswerte – in Abgrenzung zu einer endgültigen Übertragung – zeitlich begrenzt überlassen werden. Eine solche zeitliche Begrenzung der Übertragung liegt nicht vor, wenn ein Rückfall der Vermögenswerte, etwa von Patentrechten, nicht in Betracht kommt. Eine zeitlich begrenzte Überlassung ist demgegenüber zu bejahen, wenn bei Abschluss des Vertrages ungewiss ist, ob und wann die Überlassung endet (Beschluss des BFH vom 22. Januar 1988, III B 9/87, BFHE 152 S. 539, BStBl II 1988 S. 537; vgl. auch BFH-Urteil vom 23. April 2003, IX R 57/99, BFH/NV 2003 S. 1311).

1.3.2. Im Streitfall fehlt es gemessen an diesen von dem erkennenden Senat gebilligten Rechtsprechungsgrundsätzen an der erforderlichen sachlichen Verflechtung zwischen dem Kläger und der GmbH.

Die Werbe- und Organisationsleistungen des Klägers – einschließlich der streitigen Personalüberlassung – für die ...-Tagung und die Seminarveranstaltungen sind bereits kein zur Nutzung überlassenes Wirtschaftsgut, das als wesentliche Betriebsgrundlage eine Betriebsaufspaltung begründen könnte. Als (immaterielle) Wirtschaftsgüter in diesem Sinne kommen vielmehr allein das Namensrecht des Klägers, ein eventuelles Markenrecht und die Einschaltung der GmbH zur Ausrichtung des ...-Tags in Betracht.

Hinsichtlich des Namensrechts muss aber ins Gewicht fallen, dass die GmbH den auf ihre Funktion als zivilrechtlicher Vertragspartner für Veranstaltungen des Klägers hinweisenden Namen aus eigenem Recht führt. Es handelt sich insoweit nicht um eine zeitlich begrenzte Überlassung zur Nutzung aufgrund einer Leihe, eines Auftrags oder sonstigen

Vertragsverhältnisses, bei dessen Beendigung die GmbH zur Rückübertragung verpflichtet wäre. Der Kläger kann der GmbH die Nutzung ihres Namens auch nicht gem. § 12 BGB untersagen. Vielmehr könnte das Namensrecht der GmbH nur durch Satzungsänderung oder Liquidation entzogen werden. Dies ist aber kein vertraglich vorgesehener bzw. nicht ausgeschlossener Rückfall eines Rechts, wie er für eine Nutzungsüberlassung kennzeichnend ist.

Die Nutzung des Logos AAA ist als Abkürzung des Verbandsnamens Bestandteil des Namensrechts der GmbH. Es handelt sich nicht um eine über das Namensrecht hinausgehende Rechtsposition. Soweit der Kläger aus § 4 Nr. 2 MarkenG etwas anderes folgern will, ist dem entgegenzuhalten, dass ein schutzfähiges Markenrecht nur durch die Teilnahme der GmbH am geschäftlichen Verkehr unter diesem Logo entstanden sein könnte. Die Führung eines seinen Verbandsnamen repräsentierenden Logos durch einen steuerbefreiten Berufsverband ist demgegenüber nicht geeignet, ein Markenrecht zu etablieren.

Die Einschaltung der GmbH als zivilrechtlicher Vertragspartner bei der Ausrichtung der ...-Tagung wird ihr zwar nicht durch die Beschreibung ihres Unternehmenszwecks in der Satzung bis zu deren Änderung unentziehbar garantiert. Es bestünde vielmehr die zumindest denkbare Möglichkeit, dass der Kläger die Tagung künftig selber ausrichtet oder eine andere Institution mit dieser Aufgabe betraut.

Indessen fehlt es auch insoweit an einer konkludenten Nutzungsüberlassung, wie sie als Voraussetzung einer Betriebsaufspaltung zu fordern ist. Solange die GmbH die Funktion als Ausrichter der ...-Tagung erfüllt, verfolgt sie ihren originären Gesellschaftszweck. Dass der Kläger diesen Gesellschaftszweck künftig vereiteln könnte, indem er etwa Vertragsinteressenten für Veranstaltungen anlässlich der Verbandstagung an einen anderen Abschlusspartner verweist, kann nicht mit dem Rückfall eines entziehbaren Nutzungsrechts auf der Grundlage einer Überlassungsvereinbarung gleichgesetzt werden. Eine solche Vorgehensweise entspräche vielmehr einer stillen Liquidation der GmbH unter Verzicht auf die Nutzung des gesellschaftsrechtlichen Einflusses des Klägers.

Es würde im Übrigen zu einer uferlosen Ausweitung des Anwendungsbereichs der Betriebsaufspaltung führen, wenn allein die ohnehin nur theoretisch denkbare und nach den Maßstäben des Wirtschaftslebens gänzlich fern liegende Möglichkeit der faktischen Unterbindung der wirtschaftlichen Tätigkeit einer Tochtergesellschaft die Verfolgung des Gesellschaftszwecks dieser Tochtergesellschaft als zeitlich begrenzte Überlassung einer Geschäftschance durch den Anteilseigner qualifizieren würde. Denn ein solches Verhalten des Anteilseigners wäre bei jeder Zweckgesellschaft möglich, der kein andere Nutzer ausschließendes Schutzrecht übertragen worden ist. Im Ergebnis würde demnach die Gründung einer hinsichtlich der Grundlage ihrer Geschäftstätigkeit rechtlich nicht abgesicherten Zweckgesellschaft stets die sachliche Verflechtung zwischen dem Anteilseigner und der von ihm beherrschten Kapitalgesellschaft und damit das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung begründen. Eine dem Erfordernis der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung (§ 3 Abs. 1 AO) genügende Abgrenzung des für die Betriebsaufspaltung konstitutiven Begriffs der Nutzungsüberlassung wäre bei einer derartigen Anknüpfung an die faktische Entziehbarkeit bestehender Vorteile nicht mehr möglich.

1.3.3. Bei dieser Sachlage bedarf keiner weiteren Aufklärung, inwieweit die als gemeinnützige GmbH firmierende Beteiligungsgesellschaft ein gewerbliches Unternehmen betreibt und damit tauglicher Gegenstand einer Betriebsaufspaltung sowie eines wirtschaftli-

chen Geschäftsbetriebes bei dem sie beherrschenden Kläger sein kann (vgl. zur Behandlung steuerbegünstigter Beteiligungsgesellschaften: AEAÖ zu § 64 Nr. 3, A 8 Abs. 5 Satz 7 KStR 1995). Dahinstehen kann weiterhin, ob mit der Einschaltung der GmbH zur Ausrichtung der ...-Tagung zum maßgeblichen Zeitpunkt der „Überlassung“ im Jahr 0000 überhaupt ein Vorteil verbunden war, auf dem ihre Umsätze sodann in erheblichem Umfang beruhten, oder ob die hiermit verbundenen Marktchancen von der GmbH durch ihre Tätigkeit originär geschaffen worden sind. Im letztgenannten Falle dürfte bereits dies die Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage ausschließen. Schließlich kann auch offen bleiben, in welchem Umfang die Einnahmen der GmbH auf ihrer Einschaltung bei der Ausrichtung der ...-Tagung oder auf ihrer Tätigkeit als Veranstalter von Seminaren beruhten.

1.4. Zwar entfällt die Steuerbefreiung der aus dieser Beteiligung fließenden Dividendeneinkünfte nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG, weil sie dem Steuerabzug unterliegen (§ 31 Abs. 1 Satz 1 KStG i. V. m. §§ 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG, 1 Abs. 2 SolZG). Auch dies rechtfertigt indessen nicht die beantragte Körperschaftsteuerveranlagung, da im Rahmen der so begründeten Steuerpflicht die Körperschaftsteuer durch den Steuerabzug abgegolten wird (§§ 32 Abs. 1 Nr. 1 KStG, 1 Abs. 3 SolZG).

Damit kommt die begehrte Anrechnung der Kapitalertragsteuer, des Solidaritätszuschlags und der Körperschaftsteuer (§ 31 Abs. 1 Satz 1 KStG i. V. m. §§ 36 Abs. 2 Nr. 2 und 3, 52 Abs. 50 b EStG 2001, 1 Abs. 2 SolZG) nicht in Betracht.

2. Eine Verpflichtung des Beklagten zur Erstattung der hälftigen anrechenbaren Kapitalertragsteuer im Billigkeitswege gem. § 163 AO besteht bereits deswegen nicht, weil der Beklagte für eine derartige Billigkeitsmaßnahme sachlich nicht zuständig ist.

In dem hier einschlägigen Fall der Ausschüttung von inländischen Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (Dividenden) an eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG steuerbefreite Körperschaft (Berufsverband) besteht der antragsgebundene Anspruch auf Erstattung der hälftigen einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer gemäß § 44 c Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG in der gemäß § 52 Abs. 53 Satz 1 EStG anzuwendenden Fassung vom 22.12.1999 – EStG a. F. – allein gegenüber dem Bundesamt für Finanzen. Soweit die hierfür nach § 44 c Abs. 3 Satz 1 EStG a. F. i. V. m. § 36 b Abs. 4 EStG a. F. einzuhaltende Antragsfrist bis zum 31.12. des dem Zuflussjahr folgenden Kalenderjahres nicht gewahrt wird, kann sie auf den – vor Fristablauf zu stellenden – Antrag des Gläubigers durch das Bundesamt für Finanzen verlängert werden, wenn er verhindert ist, die Frist einzuhalten.

Der Berufung des Klägers auf eine auch in diesem Fall bestehende Erstattungsmöglichkeit nach § 44 b Abs. 4 Satz 1 EStG a. F. und die daran anschließende Möglichkeit der Erstattung durch das Betriebsstättenfinanzamt gemäß den BMF-Schreiben vom 26.10.1992 (BStBl I 1992 S. 693, Tz. 9) und vom 05.11.2002 (BStBl I 2002 S. 1346, Tz. 36 f.) ist bereits deswegen verfehlt, weil § 44 b Abs. 4 Satz 1 EStG a. F. den Fall der Einbehaltung und Abführung von Kapitalertragsteuer ohne eine bestehende Verpflichtung betrifft. Für die streitgegenständliche Ausschüttung der Dividenden besteht diese Verpflichtung aber nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG a. F., ohne dass hierfür eine Freistellungsmöglichkeit vorgesehen wäre. Aus diesem Grund erscheint auch der Hinweis des Klägers auf die Kommentierung von Weber-Grellet in: Schmidt, EStG, 21. Aufl., zu § 44 c EStG, Tz. 7, nicht einschlägig. Dementsprechend betreffen, wie der Beklagte zutreffend bemerkt, die zitierten

Verwaltungsanweisungen Fälle, in denen Zinsabschlagsteuer ohne eine zu Grunde liegende Verpflichtung einbehalten worden ist. Eine Billigkeitsregelung für die Erstattung der Abzugsteuer auf Dividenden nach Maßgabe des § 44 c Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG a. F. lässt sich dem nicht entnehmen. Etwas anderes kann insbesondere nicht aus der Zitierung der §§ 44 – 44 c EStG in der Überschrift des BMF-Schreibens vom 05.11.2002 gefolgert werden.

Da im Streitfall die Nichterstattung der hälftigen Kapitalertragsteuer auf der Versäumung der Antragsfrist durch den Kläger beruht und eine Fristverlängerung nur von dem Bundesamt für Finanzen hätte ausgesprochen werden können, sprechen gewichtige Gründe dafür, auch die Folgen der Fristversäumnis abmildernde Billigkeitsmaßnahmen allein in der Zuständigkeit des Bundesamtes für Finanzen anzusiedeln. Die von dem Kläger reklamierte Auffangzuständigkeit des Betriebsstättenfinanzamtes nach Ablauf der Antragsfrist für die Steuervergütung würde demgegenüber in die dem Bundesamt für Finanzen zugewiesene Entscheidungskompetenz über die Verlängerung der Ausschlussfrist eingreifen. Dies belegt gerade die allein auf Hinderungsgründe für die Fristwahrung abzielende Begründung des Billigkeitsantrags im Streitfall, mit der ausschließlich auf das Ergehen des Freistellungsbescheides nach Ablauf der Antragsfrist abgehoben wird. Eine derartige Auffangzuständigkeit würde schließlich darauf hinauslaufen, dass der Gläubiger der Kapitalerträge die zuständige Behörde für die Entscheidung über sein Billigkeitsanliegen frei bestimmen könnte, indem er auf den spezialgesetzlich vorgesehenen Fristverlängerungsantrag an das Bundesamt für Finanzen verzichtet. Ein solches Zuständigkeitswahlrecht ist dem Verfahrensrecht aber fremd.

Ob im Streitfall tatsächlich Hindernisse für die rechtzeitige Antragstellung vorlagen, die die Nichterstattung der hälftigen Kapitalertragsteuer als sachlich unbillig erscheinen lassen könnten, ist nach alledem nicht entscheidungserheblich.

3. Die Revision wird wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtsfrage zugelassen, unter welchen Voraussetzungen die rechtlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zwischen einer steuerbegünstigten Körperschaft und einer von dieser beherrschten Beteiligungsgesellschaft aufgrund sachlicher Verflechtung die Annahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes nach den Grundsätzen der Betriebsaufspaltung rechtfertigen .

