

# Urteil vom 26. June 2019, VIII R 43/15

## Ermittlung des Gewinns gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG eines Betriebs gewerblicher Art bei Beteiligung der Trägerkörperschaft an einer Mitunternehmerschaft

ECLI:DE:BFH:2019:U.260619.VIIIR43.15.0

BFH VIII. Senat

EStG § 20 Abs 1 Nr 10 Buchst b, EStG § 43 Abs 1 S 1 Nr 7c, EStG VZ 2005

vorgehend FG München, 20. July 2015, Az: 6 K 3113/11

## Leitsätze

Werden einzelne dauerdefizitäre Tätigkeitsfelder einer gewerblich tätigen Personengesellschaft, an der eine Trägerkörperschaft als Mitunternehmerin beteiligt ist, sowohl im Rahmen der Einkünfteermittlung der Mitunternehmerschaft als auch für Zwecke der Körperschaftsteuer als eigenständige Betriebe gewerblicher Art (Regiebetriebe) behandelt, kann zur Ermittlung des Gewinns i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG nicht ohne weiteres an den entnommenen Gewinnanteil angeknüpft werden, wenn dieser auf den Erträgen aus sämtlichen Tätigkeitsfeldern beruht. Die ertragsteuerliche Einkünfteermittlung bei der Mitunternehmerschaft und die Einkommensermittlung für die verschiedenen Betriebe gewerblicher Art ist für die Ermittlung der kapitalertragsteuerpflichtigen Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen .

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts München, Außensenate Augsburg, vom 21.07.2015 - 6 K 3113/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine kommunale Gebietskörperschaft und alleinige Kommanditistin der Stadtwerke I-GmbH & Co. KG (im Folgenden: I-KG).
- 2** Die I-KG wurde am 17.12.1999 gegründet und umfasste nach Einbringung des bis dahin bestehenden Eigenbetriebs "X" die Sparten Strom- und Wasserversorgung, Fernwärme, ...-Fähre, Freibad, Hallenbad und Eisstadion. Sie erstellte für die Streitzeiträume 2003 bis 2005 handelsrechtliche Jahresabschlüsse mit Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Lageberichten, in die die Erträge und Aufwendungen aus den genannten Tätigkeiten eingingen.
- 3** Im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte der I-KG wandte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) wegen des dauerdefizitären Betriebs des Eisstadions die Grundsätze der sog. Segmentierung an. Er ermittelte die Einkünfte auf Ebene der I-KG ohne die Erträge und Aufwendungen, die auf den Betrieb des Eisstadions entfielen und stellte die Einkünfte entsprechend fest. Die gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheide für die Streitjahre wurden bestandskräftig.
- 4** Zudem wurde vom FA für Zwecke der Körperschaftsteuer ein Betrieb gewerblicher Art --BgA-- (im Folgenden: BgA Beteiligung) geführt. In den für diesen BgA für die Streitjahre ergangenen Körperschaftsteuerbescheiden ging das FA im Rahmen der Einkommensermittlung vom steuerlichen Gewinn der I-KG aus, wie er den gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheiden nach der Segmentierung der Einkünfte zugrunde lag. Die Erträge und

Aufwendungen des Eisstadions gingen damit nicht in die Einkommensermittlung dieses BgA ein. Die Körperschaftsteuerbescheide für den BgA Beteiligung für die Streitjahre wurden bestandskräftig.

- 5** Darüber hinaus wurde für Körperschaftsteuerzwecke ein BgA "Eisstadion der I-KG" (im Folgenden: BgA Eisstadion) geführt. Dieser erzielte in den Streitjahren Verluste, die in die Einkommensermittlung für diesen BgA eingingen und in Verlustfeststellungsbescheiden gesondert festgestellt wurden. Sowohl die Körperschaftsteuer- als auch die Feststellungsbescheide für den BgA Eisstadion wurden bestandskräftig.
- 6** Der Stadtrat der Klägerin beschloss am 23.10.2003 eine Entnahme aus dem Jahresgewinn der I-KG für 2002 in Höhe von 829.265 €, am 28.10.2004 eine Entnahme aus dem Jahresgewinn der I-KG für 2003 in Höhe von 783.169 € und am 26.10.2005 eine Entnahme aus dem Jahresgewinn der I-KG für 2004 in Höhe von 1.220.967 €. Nach § 8 Nr. 6 und § 11 Nr. 6 des Gesellschaftsvertrages der I-KG setzte eine Entnahmebefugnis eine vorherige Beschlussfassung der Gesellschafterversammlung der I-KG voraus. Ausgangspunkt der Berechnung der entnahmefähigen Beträge war jeweils der in den handelsrechtlichen Jahresabschlüssen der I-KG ausgewiesene Gewinn aus sämtlichen Tätigkeiten der I-KG inklusive des Betriebs des Eisstadions. Von diesen Gewinnen wurden aufgrund der Beschlüsse der Gesellschafterversammlung in die Kapitalrücklagen der I-KG eingestellte "Mindestgewinne" in Höhe von 100.082,46 € für das Jahr 2002, 106.355,18 € für das Jahr 2003 und 107.869,43 € für das Jahr 2004 abgezogen und auf Ebene der I-KG thesauriert.
- 7** Die Klägerin meldete für die Zeiträume November 2003, November 2004 und November 2005 Kapitalertragsteuer für die Gewinne des BgA Beteiligung i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b des Einkommensteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung (EStG) in Höhe von 634.580 € (November 2003), 312.294 € (November 2004) und 754.899 € (November 2005) an. Diese Beträge ergaben sich aus den bei der I-KG beschlossenen entnahmefähigen Jahresgewinnen nach Abzug der Mindestgewinne und des Aufwands für Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag des BgA Beteiligung.
- 8** Das FA erhöhte jedoch für den BgA Beteiligung die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer der Streitzeiträume sowohl um die in die Kapitalrücklage der I-KG eingestellten Mindestgewinne als auch um die bei der Ermittlung der handelsrechtlichen Gewinne bei der I-KG abgezogenen Verluste des Eisstadions. Es erließ gemäß § 167 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung am 11.04.2006 für die Anmeldezeiträume November 2003 und November 2004 entsprechende Nachforderungsbescheide zur Kapitalertragsteuer und zum Solidaritätszuschlag. Der das Jahr 2005 betreffende Nachforderungsbescheid erging für den Anmeldezeitraum August 2005.
- 9** Während des hiergegen geführten Einspruchsverfahrens ergingen mehrere Änderungsbescheide (insbesondere im Anschluss an eine Betriebsprüfung). In der Einspruchsentscheidung minderte das FA die kapitalertragsteuerpflichtigen Gewinne um die auf Ebene der I-KG thesaurierten Mindestgewinne, die es als Rücklagen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG behandelte.
- 10** Das Finanzgericht (FG) wies die anschließend erhobene Klage mit Urteil vom 21.07.2015 - 6 K 3113/11 ab. Der gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG i.V.m. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c EStG kapitalertragsteuerpflichtige Gewinn des BgA Beteiligung sei für die Streitzeiträume ohne die Verluste des Eisstadions zu ermitteln. Eine Zusammenfassung des BgA Beteiligung und des BgA Eisstadion für Zwecke der Körperschaftsteuer und der Kapitalertragsteuer komme nicht Betracht, da nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zwischen beiden keine enge, wechselseitige, technisch-wirtschaftliche Verflechtung bestehe. Die Gründe sind in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1950 veröffentlicht.
- 11** Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, das Urteil des FG verletze materielles Bundesrecht.
- 12** Es habe den Gewinn i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG rechtsfehlerhaft ermittelt. Aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift, eine steuerliche Gleichbehandlung des BgA der öffentlichen Hand mit einer Kapitalgesellschaft eines privaten Anteilseigners zu erreichen, folge, dass höchstens derjenige Gewinn der Kapitalertragsteuer unterworfen werden dürfe, der dem BgA bzw. der Trägerkörperschaft nach handelsrechtlichen Grundsätzen tatsächlich zur Verfügung gestanden habe. Dies seien die tatsächlich entnahmefähigen Gewinne der I-KG.
- 13** Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Nachforderungsbescheide über Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag für die Anmeldezeiträume November 2003, November 2004 und August 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.10.2011 dahin zu ändern, dass für den Anmeldezeitraum November 2003 die Kapitalertragsteuer auf 63.458 € und der Solidaritätszuschlag auf 3.490,19 €, für den Anmeldezeitraum November

2004 die Kapitalertragsteuer auf 31.229,48 € und der Solidaritätszuschlag auf 1.717,62 € sowie für den Anmeldezeitraum August 2005 die Kapitalertragsteuer auf 75.489,96 € und der Solidaritätszuschlag auf 4.151,95 € herabgesetzt werden.

- 14** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 15** Es verteidigt die Vorentscheidung. Im Streitfall sei das handelsrechtliche Ergebnis der I-KG für die Ermittlung des Gewinns gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG zu modifizieren. Es dürfe für die Ermittlung des Gewinns des BgA Beteiligung nicht auf die handelsrechtlich tatsächlich entnahmefähigen Gewinne abgestellt werden. Wegen der Aussonderung der Verluste des Eisstadions aus dem steuerlichen Gewinn der I-KG und der auch für Zwecke der Körperschaftsteuer getrennten Behandlung des BgA Beteiligung und des BgA Eisstadion lägen besondere Umstände vor. Die auf Ebene der I-KG bei der Ermittlung des handelsrechtlichen Jahresüberschusses mit den Verlusten des Eisstadions verrechneten Beträge seien wie entnommene Gewinnanteile zu behandeln.

## Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 17** 1. Das FG hat die Klage gegen die angefochtenen Nachforderungsbescheide für die Streitjahre zu Recht abgewiesen. Es ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FG bei der Ermittlung des Gewinns gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG für den BgA Beteiligung nicht nur den tatsächlich entnommenen Gewinnanteil aus der I-KG, sondern auch die auf Ebene der I-KG zur Deckung der Verluste des Eisstadions verwendeten Mittel berücksichtigt hat.
- 18** a) Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG sind u.a. die nicht den Rücklagen zugeführten Gewinne eines BgA i.S. des § 4 des Körperschaftsteuergesetzes in der in den Streitjahren jeweils anzuwendenden Fassung (KStG) ohne eigene Rechtspersönlichkeit unter bestimmten Voraussetzungen als steuerpflichtige Kapitalerträge zu behandeln. Für diese Kapitalerträge ist gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c EStG i.V.m. § 43a Abs. 1 Nr. 6 EStG ein Betrag in Höhe von 10 % als Kapitalertragsteuer zu entrichten, der für die Klägerin als Trägerkörperschaft gemäß § 2 Nr. 2 KStG i.V.m. § 31 Abs. 1 Nr. 2 KStG abgeltende Wirkung hat. Die genannten Regelungen enthalten eine Ausschüttungsfiktion, da wegen der fehlenden rechtlichen Selbständigkeit des BgA keine tatsächlichen Ausschüttungen möglich sind. Zur Vermeidung von Wiederholungen zum Sinn und Zweck der Regelungen nimmt der Senat auf die Senatsurteile vom 30.01.2018 - VIII R 42/15 (BFHE 260, 462, BStBl II 2019, 96) und VIII R 15/16 (BFHE 260, 473, BStBl II 2019, 101) --jeweils m.w.N.-- Bezug.
- 19** b) In den Streitjahren bestand nach zutreffender und übereinstimmender Sichtweise des FG und der Beteiligten eine Steuerpflicht von Kapitalerträgen der Klägerin aus dem BgA Beteiligung, der als Regiebetrieb gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG einzuordnen war.
- 20** Beteiligt sich eine juristische Person des öffentlichen Rechts wie die Klägerin an einer gemäß § 15 Abs. 2 EStG gewerblich tätigen Personengesellschaft wie der I-KG, werden hierdurch nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH-- (vgl. Urteile vom 25.03.2015 - I R 52/13, BFHE 250, 46, BStBl II 2016, 172; vom 29.11.2017 - I R 83/15, BFHE 260, 327, BStBl II 2018, 495, jeweils m.w.N.) regelmäßig ein oder mehrere BgA i.S. des § 4 Abs. 1 KStG begründet. Letzteres ist hier der Fall. Der BgA Beteiligung der Klägerin ist --wie auch der BgA Eisstadion-- als Regiebetrieb ohne eigene Rechtspersönlichkeit i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG einzuordnen (ebenso Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 28.01.2019 - IV C 2-S 2706-a/15/10001, BStBl I 2019, 97, Rz 30; Hidien in Hidien/Jürgens, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, § 4 Rz 519).
- 21** c) Zwischen den Beteiligten ist die Ermittlung der kapitalertragsteuerpflichtigen Bemessungsgrundlage des BgA Beteiligung in Gestalt des "nicht den Rücklagen zugeführten Gewinns" i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG zu Recht nicht streitig, soweit die Klägerin zum Ende der Wirtschaftsjahre 2002, 2003 und 2004 als (verwendungs- und rücklagenfähigen) Jahresüberschuss und als Gewinn gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG die entnahmefähigen und tatsächlich entnommenen Gewinnanteile aus der I-KG angesehen hat.
- 22** aa) Besteht der BgA --wie hier-- aus der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft, ist für die Ermittlung des

Gewinns gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG zwischen der Ermittlung des Gewinns der Gesellschaft und der Ermittlung des Gewinns für den BgA Beteiligung zu unterscheiden. Der Kapitalertragsteuer unterliegt auf Ebene des BgA Beteiligung als Gewinn grundsätzlich "sein" (verwendungs- und rücklagenfähiger) handelsrechtlicher Jahresüberschuss i.S. des § 275 des Handelsgesetzbuchs (vgl. Senatsurteile in BFHE 260, 462, BStBl II 2019, 96; in BFHE 260, 473, BStBl II 2019, 101, jeweils m.w.N.; ebenso BMF-Schreiben in BStBl I 2019, 97, Rz 25). In diesen handelsrechtlich (verwendungs- und rücklagenfähigen) Jahresüberschuss und damit in den Gewinn des BgA Beteiligung gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG ist der handelsrechtliche Gewinnanteil aus dem Gesamthandsbereich der I-KG einzubeziehen; zudem umfasst der kapitalertragsteuerpflichtige Gewinn des BgA des Mitunternehmers auch die Sondervergütungen (BFH-Urteil in BFHE 250, 46, BStBl II 2016, 172, Rz 11; BMF-Schreiben in BStBl I 2019, 97, Rz 30 f.).

- 23** bb) Der entnahmefähige handelsrechtliche Gewinn des BgA Beteiligung hing im Streitfall zwar von einem erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahres der I-KG zu fassenden Beschluss der Gesellschafterversammlung über die Gewinnverwendung ab. Weder die Feststellung des Jahresabschlusses der I-KG noch der jeweils nach Ablauf der Wirtschaftsjahre 2002 bis 2004 getroffene Entnahmebeschluss ändern aber etwas an der --phasengleichen-- zeitlichen Zuordnung des entnahmefähigen Gewinnanteils aus der I-KG zum Jahresüberschuss des BgA Beteiligung und zum kapitalertragsteuerpflichtigen Gewinn des BgA Beteiligung zum Ablauf des Wirtschaftsjahres, für das der Jahresabschluss der I-KG (hier der Wirtschaftsjahre 2002 bis 2004) aufgestellt und die Entnahme beschlossen wird (vgl. zur phasengleichen Erzielung des Gewinns zum Ende des Wirtschaftsjahres ungeachtet der späteren Feststellung des Jahresabschlusses bei Regiebetrieben BFH-Urteil vom 11.07.2007 - I R 105/05, BFHE 218, 327, BStBl II 2007, 841, unter II.2.b; BMF-Schreiben in BStBl I 2019, 97, Rz 29; zur Zurechnung des entnahmefähigen Gewinnanteils aus der I-KG bei der Klägerin als deren Alleingesellschafterin vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. --IDW-- Stellungnahme zur Rechnungslegung IDW RS HFA 18, IDW Fachnachrichten 2012, 24, Rz 21; Bott/Schiffers, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2013, 886, 900 f.).
- 24** cc) Der Höhe nach ergaben sich die entnahmefähigen Gewinnanteile aus sämtlichen Tätigkeiten der I-KG (inklusive der Verluste aus dem Betrieb des Eisstadions), nach Abzug der aufgrund der Gesellschafterbeschlüsse thesaurierten Mindestgewinne. Die auf Ebene der I-KG thesaurierten Mindestgewinne hat das FA zutreffend weder in den Jahresüberschuss des BgA Beteiligung noch in den Gewinn gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG einbezogen. Wären die auf Ebene der I-KG thesaurierten Mindestgewinne von der Klägerin entnommen worden, hätte für diese nach den im Senatsurteil in BFHE 260, 462, BStBl II 2019, 96 für Regiebetriebe (hier: des BgA Beteiligung) aufgestellten Voraussetzungen auch eine Rücklagenbildung erst auf Ebene des BgA Beteiligung erfolgen können (vgl. auch BMF-Schreiben in BStBl I 2019, 97, Rz 37). Dies rechtfertigt es, auch den Teil des Gewinns der I-KG, der aufgrund der Beschlüsse der Gesellschafterversammlung in die Kapitalrücklage der I-KG eingestellt und nicht entnahmefähig ist, nicht als Gewinn des BgA Beteiligung gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG zu qualifizieren.
- 25** d) Das FG hat bei der Ermittlung der kapitalertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage für den BgA Beteiligung in Gestalt des "nicht den Rücklagen zugeführten Gewinns" i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG im Ergebnis zutreffend jedoch nicht nur den tatsächlich entnommenen Gewinnanteil aus der I-KG berücksichtigt, sondern auch diejenigen Beträge einbezogen, die auf Ebene der I-KG bei der Ermittlung des handelsrechtlichen Jahresüberschusses die Verluste aus dem Betrieb des Eisstadions gedeckt haben.
- 26** aa) Die Einnahmen und Ausgaben aus dem Betrieb des Eisstadions wurden aus der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte der I-KG segmentiert. Der Betrieb des Eisstadions bildete körperschaftsteuerrechtlich einen eigenständigen BgA (Regiebetrieb). Diese Behandlung liegt auch den ausnahmslos bestandskräftig gewordenen Feststellungs- und Körperschaftsteuerbescheiden der Streitjahre zugrunde. Der BgA Beteiligung und der BgA Eisstadion konnten zudem nach körperschaftsteuerrechtlichen Regeln auf Ebene der Trägerkörperschaft nicht (wieder) zu einem einheitlichen BgA zusammengefasst werden. Für die Streitjahre galten ferner --vor Einfügung der Regelungen des § 4 Abs. 6 KStG durch das Jahressteuergesetz 2009 vom 19.12.2008 (BGBl I 2008, 2794)-- noch die vom BFH für die Zusammenfassung von BgA entwickelten Grundsätze (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 04.09.2002 - I R 42/01, BFH/NV 2003, 511). Die nach diesem Maßstab zwischen den genannten BgA erforderliche enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung bestand nach den bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) nicht. Dies kann bei der Ermittlung der kapitalertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage nicht unberücksichtigt bleiben.
- 27** bb) In der Rechtsprechung des BFH ist anerkannt, dass der grundsätzlich handelsrechtlich auszulegende Begriff des Gewinns eines BgA i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG bei der Beteiligung der Trägerkörperschaft an einer

gewerblichen Personengesellschaft unter Umständen modifizierend verstanden werden muss, um die kapitalertragsteuerliche Bemessungsgrundlage zutreffend zu ermitteln (BFH-Urteil in BFHE 250, 46, BStBl II 2016, 172). Eine solche modifizierende Auslegung des Gewinnbegriffs zur zutreffenden Ermittlung der kapitalertragsteuerpflichtigen Bemessungsgrundlage des BgA Beteiligung ist auch im Streitfall geboten.

- 28** aaa) Ziel des Gesetzgebers ist es, die gewerbliche Tätigkeit der öffentlichen Hand im Vergleich zu privaten Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern annähernd gleich zu belasten. Hierzu muss für einen konkret betrachteten BgA im ersten Belastungsschritt eine Körperschaftsteuerbelastung auf der Ebene der Trägerkörperschaft und im zweiten Belastungsschritt durch die Fiktion einer steuerpflichtigen Ausschüttung des von dem BgA erzielten Gewinns an die Trägerkörperschaft eine Nachbelastung auf der Ebene der Trägerkörperschaft erfolgen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 250, 46, BStBl II 2016, 172, Rz 18; ebenso BMF-Schreiben in BStBl I 2019, 97, Rz 31).
- 29** bbb) Da die Ausschüttungsfiktion auf den BgA Beteiligung in seiner konkreten Ausgestaltung anzuwenden ist, darf im Streitfall zur Ermittlung der zutreffenden kapitalertragsteuerpflichtigen Bemessungsgrundlage nicht allein auf den handelsrechtlich unter Einbeziehung sämtlicher Tätigkeiten der I-KG ermittelten Gewinnanteil aus der I-KG abgestellt werden, der nach den Beschlüssen der Gesellschafterversammlung der I-KG entnahmefähig war und tatsächlich entnommen wurde.
- 30** Es ist der ertragsteuerrechtlichen Abgrenzung der verschiedenen BgA, die aufgrund der Tätigkeiten der I-KG vorhanden sind, Rechnung zu tragen. Denn würde man in den verwendungs- und ausschüttungsfähigen Jahresüberschuss des BGA Beteiligung nur den jeweils von der Klägerin tatsächlich entnommenen Gewinnanteil aus der I-KG einbeziehen, bliebe bei der Ermittlung der kapitalertragsteuerpflichtigen Bemessungsgrundlage unberücksichtigt, dass bei der Ermittlung des handelsrechtlichen Gewinns der I-KG die Gewinne aus den übrigen Tätigkeiten der I-KG die Verluste des ertragsteuerrechtlich eigenständigen BgA Eisstadion ausgeglichen haben. Es entstände allein aufgrund der handelsrechtlichen Zusammenfassung dieser Tätigkeiten trotz deren ertragsteuerrechtlicher Abgrenzung ein ansonsten unzulässiger steuerlicher Querverbund.
- 31** Die Beträge, die auf Ebene der I-KG bei der Ermittlung des handelsrechtlichen Gewinns zur Deckung des Defizits des BgA Eisstadion verwendet wurden, sind zwar nicht in den Gewinnanteil eingegangen, den die Klägerin aus der I-KG entnommen hat, sie sind aber auch nicht in der I-KG verblieben. Wenn die Verrechnung der Ergebnisse aus den übrigen Sparten der I-KG mit dem Ergebnis aus dem Betrieb des Eisstadions auf Ebene der I-KG nicht stattgefunden hätte, wären die zur Verlustdeckung verwendeten Beträge zusätzlich entnahmefähig gewesen und in den kapitalertragsteuerpflichtigen Gewinn eingegangen. Sie sind daher in den Gewinn des BgA Beteiligung i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG einzubeziehen (vgl. auch Schiffers, DStZ 2019, 79, 92).
- 32** ccc) Auf die Vereinfachungsregelung im BMF-Schreiben in BStBl I 2019, 97, nach der bei fehlender eigener Handelsbilanz eines BgA, der --wie im Streitfall des BgA Beteiligung-- aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft besteht, für die kapitalertragsteuerliche Bemessungsgrundlage auf die tatsächlichen Entnahmen aus der Gesellschaft abgestellt werden darf (BMF-Schreiben in BStBl I 2019, 97, Rz 31), kann sich die Klägerin --wie vom FG erkannt-- im gerichtlichen Klageverfahren nicht mit Erfolg berufen. Sie steht der im Streitfall gebotenen modifizierenden Ermittlung des Gewinns im BgA Beteiligung daher nicht entgegen.
- 33** Für die Auslegung einer solchen Verwaltungsvorschrift ist nicht maßgeblich, wie das Gericht eine solche Verwaltungsanweisung versteht, sondern wie die Verwaltung sie verstanden hat und verstanden wissen wollte; das Gericht darf daher solche Verwaltungsanweisungen nicht selbst auslegen, sondern nur darauf überprüfen, ob die Auslegung durch die Behörde möglich ist (vgl. Senatsurteil vom 01.07.2003 - VIII R 80/00, BFH/NV 2004, 23, unter II.4.b; BFH-Urteile vom 13.01.2011 - V R 43/09, BFHE 233, 58, BStBl II 2011, 610, Rz 16; vom 25.04.2018 - XI R 21/16, BFHE 261, 436, BStBl II 2018, 505, Rz 27 f.). Die Gerichte können die Finanzbehörden auch nicht zwingen, Vereinfachungsregelungen, die durch allgemeine Verwaltungsanweisungen angeordnet werden, auf einen Fall anzuwenden, der nach deren Auffassung nicht von der Verwaltungsanweisung gedeckt ist (vgl. BFH-Urteile vom 22.09.2011 - III R 82/08, BFHE 235, 336, BStBl II 2012, 734, Rz 21, m.w.N.; in BFHE 261, 436, BStBl II 2018, 505, Rz 28). Die vom FA im Streitfall vertretene Auslegung, nach der die Vereinfachungsregelung wegen der Besonderheiten des Streitfalls für die Ermittlung des Gewinns im BgA Beteiligung nicht anzuwenden ist und daher trotz fehlender Handelsbilanz des BgA Beteiligung nicht auf den tatsächlich aus der I-KG entnommenen Gewinnanteil abgestellt werden darf, ist nach diesen Vorgaben nicht zu beanstanden.
- 34** ddd) Von der Annahme eines erhöhten "fiktiven" Gewinnanteils des BgA Beteiligung aus der I-KG ist auch nicht in entsprechender Anwendung des Rechtsgedankens aus § 8 Abs. 7 KStG abzusehen. Nach dieser Regelung sind bei

einem dauerdefizitären BgA oder einer Tochterkapitalgesellschaft die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht zu ziehen. Der Vorschrift kann aufgrund der ertragsteuerrechtlichen Aufteilung der Tätigkeiten der I-KG auf die verschiedenen BgA im Streitfall allenfalls Bedeutung für die Besteuerung des BgA Eisstadion, aber keine Bedeutung für die Ermittlung des kapitalertragsteuerpflichtigen Gewinns im BgA Beteiligung zukommen. Für eine entsprechende Anwendung der Regelung des § 8 Abs. 7 KStG auf Ebene des BgA Beteiligung bestehen keine Ansatzpunkte.

- 35** e) Der nach den vorstehenden Grundsätzen zu ermittelnde Gewinn des BgA Beteiligung ist um die bei ihm anfallenden Ertragsteuern zu mindern (ebenso BMF-Schreiben in BStBl I 2019, 97, Rz 31). Dies ist vom FA berücksichtigt worden. Seine Höhe ist zwischen den Beteiligten nicht streitig.
- 36** 2. Auch die weiteren Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG für eine Steuerpflicht der Kapitalerträge der Streitjahre aus dem BgA Beteiligung liegen vor. Der BgA Beteiligung war nicht von der Körperschaftsteuer befreit. Die darüber hinaus grundsätzlich erforderliche Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich führte zwar nur die I-KG und nicht der BgA Beteiligung durch. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG findet im Streitfall aber dennoch Anwendung, da im BgA Beteiligung die Gewinnschwelle in Höhe von jeweils 30.000 € in den Streitjahren bereits durch die entnahmefähigen Gewinnanteile überschritten wurde (vgl. auch BMF-Schreiben in BStBl I 2019, 97, Rz 30). Zudem bestehen auf Grundlage der den Senat bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) keine Anhaltspunkte, dass für die an die Klägerin als ausgeschüttet geltenden Gewinne ganz oder teilweise das steuerliche Einlagekonto verwendet wurde und damit die Ausnahmevoraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 5 EStG i.V.m. Nr. 1 Satz 3 EStG erfüllt sein könnten.
- 37** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)