


<b>Gericht:</b>	Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern 2. Senat
<b>Entscheidungsdatum:</b>	27.01.2021
<b>Rechtskraft:</b>	ja
<b>Streitjahr:</b>	2014
<b>Aktenzeichen:</b>	2 K 135/17
<b>ECLI:</b>	ECLI:DE:FGMV:2021:0127.2K135.17.00
<b>Dokumenttyp:</b>	Gerichtsbescheid
<b>Quelle:</b>	
<b>Normen:</b>	§ 20 Abs 1 Nr 10 Buchst b S 1 EStG 2009, § 43 Abs 1 S 1 Nr 7 Buchst c EStG 2009, § 10 Abs 7 EigV MV, EStG VZ 2014, § 4 KStG 2002

---

### **Zulässigkeit von Rücklagen im Regiebetrieb einer kommunalen Gebietskörperschaft**

#### **Leitsatz**

Keine Verlustverrechnung zwischen zwei Betrieben gewerblicher Art eines Eigenbetriebes, wenn eine Zuführung zu den Rücklagen durchgeführt wird.(Rn.53)

#### **Orientierungssatz**

Zwischen zwei Betrieben gewerblicher Art findet kein interner Verlustausgleich statt, wenn ein Beschluss der Gemeinde über die Verwendung der Gewinne der einzelnen Sparten vorliegt.(Rn.53) Die zeitliche Einschränkung von 8 Monaten (BStBl I 2019, 97; Rz. 35) findet sich in der Rechtsprechung des BFH nicht.(Rn.58)

(Orientierungssätze des FG)

#### **Tenor**

Der Bescheid vom 20.12.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 03.03.2017 wird aufgehoben.

Die Kosten des Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Der Gerichtsbescheid ist hinsichtlich der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung der Klägerin gegen Sicherheitsleistung in Höhe von 110 % des aufgrund des Gerichtsbescheides vollstreckbaren Betrages abwenden, wenn nicht die Klägerin vorher Sicherheit in Höhe von 110 % des jeweils zu vollstreckenden Betrages leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren wird für notwendig erklärt.

#### **Tatbestand**

- 1 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Beklagte für den Monat August ... gegenüber der Klägerin Kapitalertragsteuer festsetzen durfte.
- 2 Die Klägerin ist eine Gemeinde, die u.a. einen Eigenbetrieb „ ... “ unterhält. Die Tätigkeit des Eigenbetriebes umfasst ausweislich der dem Gericht vorliegenden Satzung neben dem Hafen- und dem Kurtrieb auch die Vermögensverwaltung der kommunalen Wohnungen, die Durchführung des Winterdienstes auf den kommunalen Straßen, die Erhaltung und den Betrieb des Hubschrauberlandeplatzes ... sowie weitere, dem hoheitlichen Bereich zuzurechnende Aufgaben.
- 3 Gem. § 2 Abs. 1 der Satzung des Eigenbetriebes ist Gegenstand des Kurbetriebes im Rahmen der Förderung der touristischen, strukturellen und wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde als Seebad die Herstellung, Anschaffung, Erweiterung, Verbesserung, Erneuerung, Verwaltung und Unterhaltung der zu Kur- und Erholungszwecken bereitgestellten öffentlichen Einrichtungen, insbesondere der öffentlichen Badestrände, der Grünanlagen, der Toiletten, der Spielplätze, der Strandpromenaden, des Haus des Gastes sowie der Ausbau der touristischen Infrastruktur und aller damit in Zusammenhang stehenden Aufgaben auf Grundlage der Kurabgabensatzung und der Strandgebührensatzung und der Strand- und Badeordnung der Gemeinde ... .. in ihrer jeweils gültigen Fassung (Nr. 1) und die Fremdenverkehrswerbung auf der Grundlage der Fremdenverkehrsabgabensatzung der Gemeinde ... .. in ihrer jeweils geltenden Fassung (Nr. 2).
- 4 Gem. § 2 Abs. 2 der Satzung des Eigenbetriebes ist Gegenstand des Hafetriebes die Herstellung, Anschaffung, Erweiterung, Vermietung, Verpachtung, Erneuerung und Unterhaltung der kommunalen Hafenanlagen der Gemeinde einschließlich aller Vorrichtungen zum Betreiben der Häfen ..., ... und ... für die gewerbliche Schifffahrt und Sport-schifffahrt auf der Grundlage der Hafengebührensatzung und der Hafennutzungsverordnung der Gemeinde.
- 5 Der Beklagte führt und veranlagt den Kur- und den Hafetrieb jeweils als gesonderte Betriebe gewerblicher Art (BgA).
- 6 Entsprechend der Regelungen der Eigenbetriebsverordnung in der für das Streitjahr geltenden Fassung vom 25.02.2008 (EigVO M-V a.F., GVOBl. M-V 2008, 71) wird die Gewinnermittlung zunächst für den gesamten Eigenbetrieb (§ 20 EigVO M-V a.F.) und sodann auch für jeden Bereich einzeln erstellt (§ 24 EigVO M-V a.F.). Soweit in einem Betriebsbereich hoheitliche Betätigungen enthalten sind, werden diese Leistungen gegenüber der Gemeinde oder dem Amt ..... gesondert abgerechnet.
- 7 Der Eigenbetrieb, der BgA Hafen und der BgA Kurbetrieb ermitteln ihre Gewinne jeweils durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Die Ergebnisse der BgA finden sich jeweils saldiert im Gewinn/Verlust des Eigenbetriebes wieder. Bis zum Jahr 2012 erwirtschafteten beide Sparten jeweils Gewinne, die teilweise an die Gemeinde ausgeschüttet wurden. Die Ausschüttung wurde jeweils im Verhältnis der Gewinne dem BgA Kurbetrieb oder dem BgA Hafen zugeordnet. Kapi-

talertragsteueranmeldungen wurden sodann für beide BgA eingereicht. Der nicht ausgeschüttete Gewinn wurde für den jeweiligen BgA auf neue Rechnung vorgetragen.

- 8 Für den BgA Kurbetrieb ergibt sich zum Ablauf des Veranlagungszeitraums (VZ) 2012 ein nicht ausgeschütteter, vorgetragener Gewinn in Höhe von ..... €.
- 9 Im Jahr 2013 erwirtschaftete der Hafbetrieb einen Gewinn i.H.v. .... €; der Kurbetrieb erzielte erstmals einen Verlust i.H.v. .... €.
- 10 Der Beklagte teilte der Klägerin mit dem Schreiben vom 11.09.2014 mit, dass es im Jahr 2013 zu einer Verlustverrechnung zwischen den beiden BgA gekommen sei. Nach Auffassung des Beklagten sei darin eine Mittelverwendung zu Zwecken außerhalb des BgA Hafbetrieb zu sehen, welche die nachgelagerte Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG nach sich ziehe. Der erwirtschaftete Überschuss des BgA Hafbetrieb werde zu betriebsfremden Zwecken – dem Verlustausgleich des Betriebszweiges Kurbetrieb - verwendet. Damit lägen kapitalertragsteuerpflichtige Leistungen i.H.v. .... € beim BgA Hafbetrieb vor.
- 11 Der Beklagte setzte mit dem Bescheid vom 20.10.2014 für den BgA Hafbetrieb des Eigenbetriebes die Kapitalertragsteuer i.H.v. .... € und den Solidaritätszuschlag i.H.v. .... € fest.
- 12 Die Klägerin legte dagegen form- und fristgerecht Einspruch ein.
- 13 Zur Begründung trug sie vor, dass eine Verlustverrechnung zwischen beiden BgA nicht vorliege. BgA, die als Eigenbetriebe geführt würden, würden im Verhältnis zur Trägerkörperschaft wie selbständige Kapitalgesellschaften behandelt werden. Für den Abfluss einer Ausschüttung bedürfe es formal eines Ausschüttungsbeschlusses der Gemeinde. Der Bundesfinanzhof (BFH) habe mit seinem Urteil vom 16.11.2011 (I R 108/09) Eigenbetriebe vom Anwendungsbereich der Ausschüttungsfiktion ausgenommen. Innerhalb der Eigenbetriebe würden für die Betriebsbereiche Hafbetrieb und Kurbetrieb gesonderte Rechnungen geführt. Für jeden Betriebsbereich würden gesonderte Bilanzen erstellt und im Wege der Konsolidierung zur Bilanz des Eigenbetriebes zusammengefasst. Für die Bereiche würden getrennte Gewinnverwendungsbeschlüsse gefasst. Damit seien bei späterer Auszahlung an die Gemeinde die kapitalertragsteuerpflichtigen Einnahmen genau bestimmbar. Für 2013 sei über den Jahresabschluss noch nicht entschieden worden; es sei jedoch beabsichtigt, den Jahresfehlbetrag des Kurbetriebs mit dem Gewinnvortrag des Kurbetriebs zu verrechnen.
- 14 Während des Einspruchsverfahrens reichte die Klägerin den Beschluss der Gemeindevertretung vom 01.12.2014 zum Jahresabschluss 2013 des Eigenbetriebes ein. Darin wurde u.a. folgendes beschlossen:  
„...Die Gemeindevertretung stellt den durch die ...X... mit uneingeschränktem Bestätigungsvermerk vom 15.07.2014 versehenen Jahresabschluss des ..... Hafbetrieb- und Kurbetriebes wie folgt fest:

1. Die Bilanzsumme beträgt: EUR .....
2. der Gewinn beträgt: EUR .....
3. Der Jahresgewinn beträgt EUR ....., worauf auf den Hafenbetrieb ein Gewinn i.H.v. Höhe von EUR ..... entfällt, auf den Kurbetrieb ein Verlust von EUR ..... Von dem Gewinn des Hafenbetriebes werden EUR ..... (Bruttoausschüttung) an die Gemeinde Seebad ..... ausgeschüttet. Der verbleibende Gewinn in Höhe von EUR ..... wird auf neue Rechnung vorgetragen. Der Verlust im Kurbetrieb in Höhe von EUR ..... wird durch Verrechnung mit dem Gewinnvortrag des Kurbetriebes ausgeglichen.“

- 15 Ergänzend wies die Klägerin darauf hin, dass die Rechnungslegung für jede Sparte gesondert erfolge und dass auch für jede Sparte ein eigenes Bankkonto geführt werde. Ausgaben, die beide Sparten beträfen, würden über ein Verrechnungskonto abgewickelt. Die vorgenommenen Ausschüttungen würden auch intern auf die einzelnen Sparten verteilt werden. In den Bilanzen werde für jeden Bereich ein gesonderter Gewinnvortrag ausgewiesen.
- 16 Der Beklagte wies den Einspruch mit der Einspruchsentscheidung vom 03.03.2017 als unbegründet zurück.
- 17 Unter Hinweis auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 09.01.2015 (BStBl I 2015, 111) führte er aus, dass zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG bei nicht von der Körperschaftsteuer befreiten BgA i.S.d. § 4 Körperschaftsteuergesetz (KStG) ohne eigene Rechtspersönlichkeit unter den weiteren in der Vorschrift genannten Voraussetzungen der nicht den Rücklagen zugeführte Gewinn und verdeckte Gewinnausschüttungen gehören würden.
- 18 Kommunalrechtlich seien die BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit grundsätzlich nach Eigen- und Regiebetrieb zu unterscheiden.
- 19 Unter Eigenbetrieb sei ein finanzwirtschaftliches Sondervermögen im haushaltsrechtlichen Sinne zu verstehen, das organisatorisch verselbständigt, gleichwohl aber rechtlich unselbständiger Teil der Körperschaft des öffentlichen Rechts sei. Dabei müsse sich das Sondervermögen Eigenbetrieb nicht mit dem steuerlichen BgA decken. Der BgA umfasse in einem solchen Fall nur einen Teil des Eigenbetriebes.
- 20 Einem Regiebetrieb fehle die Eigenschaft des Sondervermögens; er sei eine rechtlich unselbständige Einheit der Trägerkörperschaft, die finanzwirtschaftlich kein Sondervermögen der Trägerkörperschaft darstelle. Bei Regiebetrieben würden die Gewinne des BgA und die Einkünfte aus Kapitalvermögen wegen der rechtlichen Identität der Trägerkörperschaft und des BgA als zeitgleich zum Schluss des Wirtschaftsjahres als erzielt gelten. Bei Regiebetrieben komme es kommunalrechtlich zum laufenden Ausgleich der im BgA entstandenen Verluste durch die Trägerkörperschaft; dieser Ausgleich führe zum Ende des Wirtschaftsjahres des BgA zu Einlagen beim BgA.

- 21 Bei Eigenbetrieben könne – abgesehen von verdeckten Gewinnausschüttungen – allein der Ausschüttungsbeschluss zu einem Abfluss der entsprechenden Leistung beim BgA führen. Das Stehenlassen von Gewinnen gelte dagegen als Zuführung zu den Rücklagen.
- 22 Für Fälle, in denen der BgA nur ein Teil eines Eigenbetriebes sei, würden hinsichtlich der Rücklagenbildung bei diesem BgA die für die Regiebetriebe anwendbaren Grundsätze gelten. Den Tatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG erfülle in einem solchen Fall beispielsweise auch der Ausgleich von Gewinnen des BgA mit hoheitlichen Verlusten des Betriebes.
- 23 Für Zwecke außerhalb des BgA würden Gewinne und aufgelöste Rücklagen auch dann verwendet, wenn sie einem anderen BgA der gleichen Trägerkörperschaft oder einer Eigengesellschaft zugeführt würden. Dabei sei der Vorgang steuerlich in folgende Schritte zu zerlegen:
- 24 Die Überführung der Gewinne des übertragenden BgA sei im ersten Schritt als Zuführung in den hoheitlichen Bereich der Trägerkörperschaft (mit der Folge der Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG) und in einem zweiten Schritt als Zuführung der Trägerkörperschaft (Einlage) an den empfangenen BgA oder die Eigengesellschaft zu behandeln.
- 25 Im vorliegenden Fall sei der BgA Hafen nur ein Teil des von der Klägerin betriebenen Eigenbetriebes. Dieser umfasse daneben den steuerrechtlich irrelevanten Bereich der kommunalen Wohnungsverwaltung, einigen hoheitlichen Aufgaben und den BgA Kurbetrieb. Der BgA Hafen sei weder rechtlich, wirtschaftlich noch organisatorisch vom BgA Kurbetrieb abgegrenzt und abgrenzbar und stelle selbst keinen Eigenbetrieb, also kein Sondervermögen dar. Dem BgA Hafen würden lediglich innerhalb des Eigenbetriebes ertragsteuerlich relevante Leistungen rechnerisch zugeordnet. Deshalb sei jeder BgA als Regiebetrieb anzusehen mit der Folge, dass die Gewinne, die nicht den Rücklagen zugeführt würden bzw. nicht haben zugeführt werden können, der Ausschüttungsfiktion unterlägen. Der im Hafenbereich erzielte Gewinn gelte damit, zumindest in Höhe von ..... €, als an die Trägerkörperschaft abgeführt. Im vorliegenden Fall werde dies dadurch realisiert, dass der Gewinn aus dem Hafenbereich i.H.v. .... € mit dem im Kurbereich und damit in einem anderen BgA entstandenen Verlust ausgeglichen werde.
- 26 Der Verlustausgleich sei auch zwangsläufig, denn der Eigenbetrieb als wirtschaftliches Sondervermögen könne ähnlich einer GmbH nur einen einheitlichen Gewinn oder Verlust ermitteln, auch wenn die EigVO M-V in § 24 a.F. Bereichsrechnungen vorschreibe. Nur das saldierte Ergebnis aller Betriebsbereiche des Eigenbetriebes könne der Verwendungsregelung des § 10 Abs. 7 EigVO M-V a.F. unterliegen.
- 27 Da der BgA Kurbetrieb steuerrechtlich nicht zum BgA Hafen gehöre, sei der erfolgte Verlustausgleich als Mittelverwendung „zu Zwecken außerhalb des Betriebes gewerblicher Art“ zu qualifizieren. Damit hätten die Voraussetzungen für die Erhebung der Kapitalertragsteuer vorgelegen; auf einen Gewinnverwendungsbeschluss der Gemeinde komme es dabei nicht an.

- 28 Die Klägerin hat am 04.04.2017 Klage erhoben.
- 29 Zur Begründung trägt sie ergänzend zum außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren vor, dass der Tatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG nicht erfüllt sei. Die Intention des Gesetzgebers sei gewesen, solche Gewinne eines BgA mit Kapitalertragsteuer zu belasten, die ohne weitere Willensbildung etwaiger Entscheidungsträger die Sphäre des BgA verlassen und in einem hoheitlichen Bereich verwendet werden könnten. Im hier streitigen Fall stünden die klare Beschlusslage und deren Umsetzung im Rechnungswesen einem Abfluss aus dem BgA Hafbetrieb in den hoheitlichen Bereich der Gemeinde entgegen.
- 30 Der Gewinn 2013 des BgA Hafbetrieb sei in Höhe des nicht ausgeschütteten Restbetrages stehengelassen worden. Es habe daher weder eine Überführung des Gewinns des Hafbetriebes in den hoheitlichen Bereich der Gemeinde noch in den BgA Kurbetrieb stattgefunden. Der Hafbetrieb sei als anlagenintensiver Betrieb darauf angewiesen, die erwirtschafteten Gewinne für zukünftige Investitionen zu reservieren.
- 31 Aus der Konsolidierung der Bereichsbilanzen, d.h. der rechnerischen Zusammenführung der Ergebnisse der BgA lasse sich kein Verlustausgleich ableiten. Dieser ergebe sich auch nicht aus der Verwendungsreihenfolge des § 10 Abs. 7 EigVO M-V a.F. Diese Vorschrift diene in erster Linie der Sicherstellung des Erhalts des Vermögens und der Leistungsfähigkeit des Eigenbetriebes und solle verhindern, dass der Eigenbetrieb „ausgeblutet“ werde.
- 32 Wegen der Einzelheiten wird auf den Inhalt der Schreiben vom 04.04.2017 und 07.01.2021 Bezug genommen.
- 33 Die Klägerin beantragt,  
den Bescheid vom 20.10.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 03.03.2017 aufzuheben und  
die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.
- 34 Der Beklagte beantragt,  
die Klage abzuweisen.
- 35 Zur Begründung bezieht er sich auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung.
- 36 Auch aus den inzwischen ergangenen Urteilen des BFH vom 30.01.2018 (VIII R 75/13, VIII 42/15 und VIII R 15/16) ergebe sich nicht, dass die Klage Erfolg haben könne. Der hier zu entscheidende Sonderfall – Zusammenfassung zweier BgA in einem Eigenbetrieb, von dem der eine einen Gewinn und der andere einen Verlust erzielt – finde sich in dem überarbeiteten BMF-Schreiben vom 28.01.2019 (BStBl I 2019, 97) unter Tz. 36 und 40. Die Frage der Möglichkeit der Rücklagenbildung für den Gewinn im Bereich Hafbetrieb dürfe sich nur insoweit stellen, als dieser den Verlust im Bereich Kurbetrieb übersteige, weil

nur dieser Betrag zur Verwendung (z.B. Ausschüttung an die Trägerkörperschaft oder Rücklagenbildung) bereitstehe. § 10 Abs. 7 EigVO M-V a.F. habe eine entsprechende Verwendungsreihenfolge vorgegeben, wobei vom Jahresüberschuss des Eigenbetriebes ausgegangen werde. Dies sei aber die Summe aller Teilbereiche, so dass bereits ein interner Verlustausgleich stattgefunden haben müsse. Dieser interne Verlustausgleich sei jedoch bereits als Verwendung des Gewinns eines BgA (Hafenbetrieb) für einen anderen BgA (Kurbetrieb) zu verstehen. Nur ein nach Verrechnung der beiden Sparten verbleibender Gewinn könne nach den Vorgaben der EigVO M-V in eine Rücklage eingestellt werden und würde für eine Ausschüttung an die Gemeinde zur Verfügung stehen.

- 37 Hinsichtlich der Einzelheiten wird auf den Inhalt der Schreiben vom 23.05.2017 und 30.12.2020 Bezug genommen.
- 38 Das Gericht hat das Verfahren wegen des Solidaritätszuschlages mit dem Beschluss vom 12.03.2020 gem. § 73 Abs. 1 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) abgetrennt.
- 39 Dem Gericht lagen je ein Band Kapitalertragsteuer-, Rechtsbehelfs-, Dauerbeleg- sowie Bilanz-, Gewinn- und Verlustrechnungsakten vor.

### **Entscheidungsgründe**

- 40 1.) Das Gericht entscheidet über die Klage mittels Gerichtsbescheid gem. § 90 a Abs. 1 FGO, weil die Sache dafür geeignet erscheint. Die Beteiligten haben dagegen keine Einwände erhoben.
- 41 2.) Die zulässige Klage ist begründet. Der angefochtene Bescheid vom 20.10.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 03.03.2017 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 42 Der Beklagte hat die Kapitalertragsteuer gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c EStG i. V. mit § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG zu Unrecht festgesetzt, weil der BgA Hafen den Gewinn i.H.v. ..., - € nicht für Zwecke außerhalb des BgA verwendet, sondern den Rücklagen zugeführt hat.
- 43 a) Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG gehört zu den Einkünften aus Kapitalvermögen u.a. der nicht den Rücklagen zugeführte Gewinn eines Betriebs gewerblicher Art i.S. des § 4 KStG ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Weitere Voraussetzungen sind, dass der Betrieb gewerblicher Art nicht von der Körperschaftsteuer befreit ist und seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt oder mehr als 350.000 € Umsatz im Kalenderjahr oder mehr als 30.000 € Gewinn im Wirtschaftsjahr hat. Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG führt die spätere Auflösung der Rücklagen zu Zwecken außerhalb des Betriebs gewerblicher Art ebenfalls zu einem Gewinn i.S. des Satzes 1.
- 44 § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG enthält eine Ausschüttungsfiktion, denn aufgrund der fehlenden rechtlichen Selbständigkeit des BgA kann eine tatsächliche Gewinnausschüt-

tung an die Trägerkörperschaft nicht erfolgen (BFH-Urteil vom 16.11.2011 I R 108/09, BStBl II 2013, 328).

- 45 Von Kapitalerträgen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. c EStG). Als Gläubiger der Kapitalerträge und damit als Schuldner der Kapitalertragsteuer (§ 44 Abs. 1 Satz 1 EStG) gilt in diesen Fällen gemäß § 44 Abs. 6 Satz 1 EStG die juristische Person des öffentlichen Rechts; der BgA gilt als Schuldner der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer entsteht im Zeitpunkt der Bilanzerstellung; sie entsteht spätestens acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs (vgl. BFH-Urteile vom 30.01.2018, VIII R 42/15, BFHE 260, 462, BStBl II 2019, 96; VIII R 15/16, BFHE 260, 473, BStBl II 2019, 101; VIII R 75/13, BFHE 260, 450, BStBl II 2019, 91, jeweils m. w. N.).
- 46 b) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze fällt auf den Gewinn i.H.v. .... € des BgA Hafem keine Kapitalertragsteuer an.
- 47 Im Streitfall sind zwar die Tatbestandsmerkmale des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG grundsätzlich erfüllt (aa). Der BgA Hafem hat den Gewinn i.H.v. .... € jedoch nicht für Zwecke außerhalb des BgA verwendet, sondern rechtlich zulässig seinen Rücklagen zugeführt (bb).
- 48 aa) (1) Die Klägerin ist als juristische Person des öffentlichen Rechts gemäß § 1 Abs.1 Nr. 6 KStG i. V. mit § 4 KStG mit dem Einkommen aus ihren Betrieben gewerblicher Art - zu denen der BgA Hafem und der BgA Kurbetrieb gehören - körperschaftsteuerpflichtig.
- 49 (2) Der BgA Hafem ist als sog. Regiebetrieb einzustufen.
- 50 Die Besteuerung der Gewinne eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Betriebes gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit hängt davon ab, ob es sich bei diesem Betrieb haushaltsrechtlich um einen Eigenbetrieb oder einen Regiebetrieb handelt.
- 51 Unter einem Eigenbetrieb ist ein finanzwirtschaftliches Sondervermögen im haushaltsrechtlichen Sinne zu verstehen, das organisatorisch verselbständigt, gleichwohl aber rechtlich unselbständiger Teil der Körperschaft des öffentlichen Rechts ist (vgl. § 1 Abs. 2 EigVO M-V a.F.). Regiebetriebe sind rechtlich unselbständige Einheiten der Trägerkörperschaft, die finanzwirtschaftlich nicht Sondervermögen der Trägerkörperschaft (z. B. Gemeinde) darstellen (BFH-Urteil vom 11.9.2013 I R 77/11, BStBl II 2015, 161).
- 52 Der BgA Hafem ist lediglich Teil des Eigenbetriebes „..... Hafem- und Kurbetrieb“ und damit kein finanzwirtschaftliches Sondervermögen der Klägerin. Als Regiebetrieb besitzt er keine eigene Rechtspersönlichkeit, ist außerdem nicht von der Körperschaftsteuer befreit und ermittelt seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich.
- 53 bb) Entgegen der Auffassung des Beklagten hat der BgA Hafem den hier streitigen Gewinnanteil i.H.v. .... € seinen Rücklagen zugeführt, so dass insoweit keine steuerpflichtige



gen Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG entstanden sind.

- 54 (1) Die Bildung einer Rücklage i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG ist auch im Fall des Regiebetriebs einer kommunalen Gebietskörperschaft zulässig. Mangels gesetzlicher Beschränkungen reicht für deren steuerliche Anerkennung jedes "Stehenlassen" der handelsrechtlichen Gewinne als Eigenkapital aus, sofern anhand objektiver Umstände nachvollzogen und überprüft werden kann, dass dem Regiebetrieb die entsprechenden Mittel weiterhin als Eigenkapital zur Verfügung stehen sollen. Angesichts der auf Fiktionen basierenden Besteuerungsmerkmale sind hieran aber keine strengen Anforderungen zu stellen. So reicht es im Fall einer kommunalen Gebietskörperschaft grundsätzlich aus, dass die Bildung der Rücklagen auf Beschlüssen der zuständigen Gremien der Trägerkörperschaft beruht, auch wenn diese Beschlüsse haushaltsrechtlich nicht bindend sind und sich nicht in einer kameralistischen Buchführung der Trägerkörperschaft niederschlagen können (vgl. BFH-Urteile vom 30.01.2018 VIII R 42/15, BFHE 260, 462, BStBl II 2019, 96; VIII R 15/16, BFHE 260, 473, BStBl II 2019, 101).
- 55 (2) Daran gemessen lagen die Voraussetzungen für die Bildung einer Rücklage in entsprechender Höhe vor. Die BgA Hafen und Kurbetrieb haben den für das Jahr 2013 erzielten Gewinn bzw. Verlust jeweils durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt. Auf der Grundlage des Beschlusses der Gemeindevertretung zum Jahresabschluss 2013 des Eigenbetriebes sollte aus dem auf den BgA Hafen entfallenden Gewinn ein bestimmter Anteil an die Gemeinde ausgeschüttet werden. Hinsichtlich des auf den BgA Kurbetrieb entfallenden Verlustes wurde ausdrücklich festgelegt, dass dieser nur durch Verrechnung mit dem Gewinnvortrag des Kurbetriebes - und nicht durch Verrechnung mit dem Gewinn des BgA Hafen - ausgeglichen werden sollte. Im Streitfall ist der für den BgA Hafen ermittelte und nicht an die Gemeinde ausgeschüttete Jahresüberschuss in der Bilanz ausdrücklich in eine (Gewinn-)Rücklage eingestellt und damit tatsächlich in der Bilanz des BgA Hafen ausgewiesen worden. Damit kann anhand objektiver Umstände nachvollzogen und überprüft werden, dass dem BgA Hafen der nicht an die Gemeinde ausgeschüttete Gewinn weiterhin als Eigenkapital für dessen satzungsmäßige Zwecke zur Verfügung stehen sollte. Dies reicht für die Zuführung zu den Rücklagen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG aus.
- 56 Entgegen der Auffassung des Beklagten ergibt sich aus der Verwendungsreihenfolge des § 10 Abs. 7 EigVO M-V a.F. nichts Gegenteiliges. Diese Vorschrift gibt lediglich vor, wie der in der Gewinn- und Verlustrechnung des Eigenbetriebes ausgewiesene Jahresüberschuss zu verwenden ist. Es trifft zwar zu, dass in den gem. § 20 Abs. 2 EigVO M-V a.F. für den Eigenbetrieb aufzustellenden Jahresabschluss die Bereichsrechnungen gem. § 24 EigVO M-V a.F. - und damit im Streitfall die für den BgA Hafen und den BgA Kurbetrieb - einfließen und damit lediglich ein konsolidierter Gewinn festgestellt wird. Gegen die vom Beklagten behauptete Vornahme eines internen Verlustausgleichs spricht im Streitfall jedoch der hier maßgebliche Beschluss der Gemeinde über die Verwendung der Gewinne der einzelnen Sparten. Darauf, dass dieser möglicherweise haushaltsrechtlich nicht bindend sein könnte, kommt es nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 30.01.2018 VIII R 42/15, a.a.O., Rz. 36) nicht an.

- 57 Der Beklagte kann sich zur Begründung seiner Auffassung auch nicht auf das BMF-Schreiben vom 28.01.2019 berufen. Nach Tz. 40 gilt danach ein Gewinn für Zwecke außerhalb des BgA als verwendet, wenn er einem anderen BgA der gleichen Trägerschaft oder einer Eigengesellschaft zugeführt wird. Eine solche Zuführung zum BgA Kurbetrieb oder zum Eigenbetrieb „..... Hafen- und Kurbetrieb“ hat im Streitfall indes ausweislich des Beschlusses der Gemeindevertretung nicht stattgefunden.
- 58 Auch aus Tz. 35 des BMF-Schreibens vom 28.01.2019 lässt sich nicht ableiten, dass der BgA Hafen den hier streitigen Gewinnanteil für Zwecke außerhalb seines Betriebes verwendet haben könnte. Das BMF hat in Tz. 35 seines Schreibens ausdrücklich auf die Urteile des BFH vom 30.01.2018 Bezug genommen, nach denen anhand objektiver Umstände nachvollzogen und überprüft werden muss, dass der handelsrechtliche Gewinn durch Stehenlassen dem Regiebetrieb als Eigenkapital zur Verfügung stehen soll. Diese Voraussetzungen liegen – wie oben dargestellt – im Streitfall vor. Soweit das BMF darüber hinaus als objektiven Umstand insbesondere einen förmlichen Beschluss der zuständigen Gremien der Trägerschaft fordert, welcher spätestens acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres des BgA gefasst sein muss, findet sich diese zeitliche Einschränkung in der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 30.01.2018 VIII R 42/15, a.a.O., Rz. 36) nicht.
- 59 3.) Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.
- 60 Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus § 151 Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nummer 10, 711 der Zivilprozessordnung (ZPO).
- 61 4.) Die Revision war zur Fortbildung des Rechts zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO).
- 62 5.) Die Entscheidung über die Zuziehung eines Bevollmächtigten zum Vorverfahren beruht auf § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO.