

Thüringer Finanzgericht

Aktenzeichen: 4 K 51/21

Urteil nicht rechtskräftig

Revision (I R 32/23) durch NZB (I B 7/22) zugelassen

Verfahren noch nicht abgeschlossen



Im Namen des Volkes

Urteil

In dem Rechtsstreit

- Klägerin -

gegen Finanzamt

- Beklagter -

wegen gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2
und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG zum 31.12.2016

hat der IV. Senat des Thüringer Finanzgerichts auf Grund mündlicher Verhandlung am
30. September 2021 für Recht erkannt:

1. Der Bescheid zum 31.12.2016 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG vom 14.09.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.01.2021 über den Einspruch vom 05.11.2018 gegen die Ablehnung des Antrags auf Änderung der Entscheidung über den Einspruch gegen den Bescheid zum 31.12.2016 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG vom 18.10.2018 wird wie folgt abgeändert:

Die Summe der kapitalertragssteuerpflichtigen Leistungen wird von ... € auf 0,00 € herabgesetzt, das steuerliche Einlagekonto wird in Höhe von ... € verwendet.

2. Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.
3. Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren wird für notwendig erklärt.
4. Die Revision wird nicht zugelassen.

Rechtsmittelbelehrung

1. Revision

Da das Gericht im Urteil die Revision nicht zugelassen hat, ist eine Revision nur möglich, wenn der Bundesfinanzhof durch Beschluss die Revision zulässt; hierzu ist eine Beschwerde gegen die Nichtzulassung erforderlich (siehe dazu Nr. 2). Bei dieser Beschwerde und bei einem anschließenden Revisionsverfahren (siehe dazu Nr. 3) ist die Mitwirkung besonderer vertretungsberechtigter Personen oder Gesellschaften erforderlich (siehe dazu Nr. 4).

2. Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision

Die Beschwerde ist innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils bei dem Bundesfinanzhof, Ismaninger Straße 109, 81675 München (Postfach 86 02 40, 81629 München, Telefax-Anschluss 089-9231-201), schriftlich einzulegen. Sie muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Eine Ausfertigung oder Abschrift des Urteils soll beigelegt werden.

Die Beschwerde ist innerhalb von zwei Monaten nach der Zustellung des vollständigen Urteils durch Einreichung eines Schriftsatzes bei dem Bundesfinanzhof zu begründen. In der Begründung muss dargelegt werden, dass die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat oder dass die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs erfordert oder dass ein Verfahrensmangel vorliegt, auf dem die angefochtene Entscheidung beruhen kann.

Die Begründungsfrist kann um einen Monat verlängert werden; dies muss vor dem Ablauf der Frist beantragt werden.

Die Beschwerde kann auch als elektronisches Dokument eingereicht werden. Eine einfache E-Mail genügt den gesetzlichen Anforderungen nicht.

- Das elektronische Dokument muss mit einer qualifizierten elektronischen Signatur der verantwortenden Person versehen sein oder
- von der verantwortenden Person signiert und auf einem sicheren Übermittlungsweg eingereicht werden.

Ein elektronisches Dokument, das mit einer qualifizierten elektronischen Signatur der verantwortenden Person versehen ist, darf wie folgt übermittelt werden:

- auf einem sicheren Übermittlungsweg oder
- an das für den Empfang elektronischer Dokumente eingerichtete Elektronische Gerichts- und Verwaltungspostfach (EGVP) des Gerichts.

Wegen der sicheren Übermittlungswege wird auf § 52a Absatz 4 der Finanzgerichtsordnung verwiesen.

Hinsichtlich der weiteren Voraussetzungen zur elektronischen Kommunikation mit den Gerichten wird auf die Verordnung über die technischen Rahmenbedingungen des elektronischen Rechtsverkehrs und über das besondere elektronische Behördenpostfach (Elektronischer-Rechtsverkehr-Verordnung - ERV -) in der jeweils geltenden Fassung sowie auf die Internetseite www.justiz.de verwiesen.

3. Revision nach Zulassung durch den Bundesfinanzhof

Lässt der Bundesfinanzhof die Revision zu, so wird das Verfahren als Revisionsverfahren fortgeführt; der Beschwerdeführer braucht keine weitere Revision einzulegen. Die anderen Beteiligten können dann ihrerseits Revision einlegen. Über die weiteren Verfahrenserfordernisse werden die Beteiligten durch den Bundesfinanzhof belehrt.

4. Vertretung

Vor dem Bundesfinanzhof muss sich jeder Beteiligte durch einen Steuerberater, Steuerbevollmächtigten, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer oder ei-

nen niedergelassenen europäischen Rechtsanwalt vertreten lassen. Juristische Personen des öffentlichen Rechts und Behörden können sich auch durch Beamte oder Angestellte mit Befähigung zum Richteramt sowie durch Diplomjuristen im höheren Dienst vertreten lassen.

Zur Vertretung berechtigt sind auch die nachstehend bezeichneten Gesellschaften, sofern sie durch Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer oder durch niedergelassene europäische Rechtsanwälte tätig werden:

- ◆ Partnerschaftsgesellschaften, in denen die Partner ausschließlich den genannten Berufsgruppen angehören. Die Partner können auch Personen oder Vereinigungen sein, die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union beruflich niedergelassen sind und dort geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leisten und dazu nach dem Recht des Niederlassungsstaates auch befugt sind; sie müssen außerdem mit der Hilfeleistung in Steuersachen eine Dienstleistung nach Artikel 50 EG-Vertrag erbringen und die in § 3 Nr. 4 des Steuerberatungsgesetzes bezeichneten Einschränkungen einhalten
- ◆ Steuerberatungsgesellschaften
- ◆ Rechtsanwaltsgesellschaften
- ◆ Wirtschaftsprüfungsgesellschaften
- ◆ Buchprüfungsgesellschaften

Tatbestand

Streitig ist, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung (Verlust aus dem Verpachtungs-BgA B) in Höhe von ... € aus dem steuerlichen Einlagekonto der Klägerin finanziert wurde und dadurch nicht zu Einkünften i.S.d. § 20 Abs.1 Nr.10b EStG geführt hat.

Streitig ist insbesondere, ob der Beklagte einen Antrag auf Änderung der Entscheidung über den Einspruch gegen den Bescheid zum 31.12.2016 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG zu Recht abgelehnt hat, insbesondere ob die Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos nach Verlustausgleich durch die Trägerkörperschaft bei Betrieben gewerblicher Art, die als Regiebetrieb geführt werden, durch den Beklagten korrekt vorgenommen wurde, insbesondere ob im Streitfall eine entsprechende Bescheinigung nach § 27

Abs. 3 KStG nicht bis zum Tag der Bekanntgabe der erstmaligen Feststellung im Sinne § 27 Abs. 2 KStG zum Schluss des Wirtschaftsjahres der Leistung vorgelegen hat.

Die Klägerin ist eine öffentliche rechtliche Gebietskörperschaft, die mit ihrem als unselbständigen Regiebetrieb geführten Betrieb gewerblicher Art (BgA) B nach §§ 1 Abs. 1 Nr.6, 4 Abs. 1 und Abs. 4 Körperschaftsteuergesetz (KStG) unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist. Vom BgA B wurde die Liegenschaft BA nebst Inventar weiter verpachtet.

Für das Kalenderjahr 2016 erließ der Beklagte aufgrund der eingegangenen Steuererklärungen am 20.03.2018 jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 AO einen Bescheid für 2016 über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag, einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2016, einen Bescheid zum 31.12.2016 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs.1 Satz 3 KStG sowie einen Bescheid für 2016 über den Gewerbesteuermessbetrag und einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeerlustes auf den 31.12.2016.

Im Rahmen dieser Festsetzungen/Feststellungen berücksichtigte der Beklagte erklärungsgemäß verdeckte Gewinnausschüttungen in Höhe von ... €. Hierbei handelt es sich um den Verlust aus dem Verpachtungs-BgA B.

Die durch die Klägerin eingelegten Einsprüche, im Rahmen derer sie sich auf die Sonderregelung des § 8 Abs.7 KStG berief (danach sind die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung bei BgA unter bestimmten Voraussetzungen nicht zu ziehen, wenn begünstigte Dauerverlustgeschäfte i.S.d. § 8 Abs.7 Satz 2 KStG ausgeübt werden), wies der Beklagte als unbegründet zurück, da die Klägerin kein begünstigtes Dauerverlustgeschäft i.S.d. § 8 Abs.7 S.2 KStG unterhalte und damit die Sonderregelung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr.1 KStG zum Ausschluss einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht anzuwenden sei.

Eine Verrechnung der verdeckten Gewinnausschüttung mit dem Einlagekonto der Klägerin kam für den Beklagten unter Hinweis auf § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG nicht in Betracht, da dessen Verwendung nicht bis zum Tag der Bekanntgabe der erstmaligen gesonderten Feststellung i.S.d. § 27 Abs. 2 KStG zum Schluss des Wirtschaftsjahres der Leistung gemäß § 27 Abs. 3 KStG bescheinigt worden sei.

Bei dieser Auffassung berücksichtigte das Finanzamt folgende von der Klägerin im Rechtsbehelfsverfahren gemachten Ausführungen.

„in Höhe des erzielten Fehlbetrages haben wir das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung angenommen. ...aus dem steuerlichen Einlagekonto gespeist. Daher sind keine Steuerabzugsbeträge einzubehalten und die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos könnte bescheinigt werden.

... Verfahrensweise vorsorglich gewählt, um mögliche negative Folgen aus der Anwendung der BFH-Rechtsprechung im Rahmen einer eventuellen späteren Betriebsprüfung für unseren Mandanten auszuschließen und um die Möglichkeit zur Ausstellung einer Steuerbescheinigung über die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos offen zu halten.“

In der Entscheidung vom 14.09.2018 über den Einspruch der Klägerin gegen den Bescheid zum 31.12.2016 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG sah der Beklagte gemäß § 27 Abs.5 Satz 2 KStG den Betrag der Einlagenrückgewähr als mit 0,- EUR bescheinigt an und korrigierte die Höhe des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2016 entsprechend.

Gegen die Einspruchsentscheidungen vom 14.09.2018 hatte die Klägerin keine Klagen erhoben.

Mit Schreiben vom 08.10.2018 beantragte die Klägerin die Änderung der Entscheidung über den Einspruch gegen den Bescheid zum 31.12.2016 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG und damit verbunden eine Korrektur des steuerlichen Einlagekontos dergestalt, dass eine Verwendung des steuerlichen Einlagekontos in Höhe von ... € erfolgt. Ihren Antrag begründete sie damit, dass es sich bei der Auffassung des Beklagten lediglich um Mutmaßungen und um eine Interpretation der im Einspruchsverfahren gemachten Ausführungen handele. Tatsächlich sei eine Bescheinigung über die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos schon bei Erstellung der Steuererklärung für das Kalenderjahr 2016 und damit vor Bekanntgabe der erstmaligen Feststellung ausgestellt worden.

Die Klägerin verwies auf eine in Kopie beigelegte Bescheinigung nach amtlichen Muster II von ihr für die Trägerkörperschaft, in welcher sie zum 31.12.2016 das steuerliche Einlagekonto mindernde Leistungen in Höhe von ... € bescheinigte. Die von der Klägerin in Kopie vorgelegte Bescheinigung enthielt weder das durch das DATEV-Programm üblicherweise automatisch erzeugte Ausstellungsdatum noch den Hinweis, dass die Bescheinigung automatisch erstellt und daher nicht unterschrieben wurde.

Der Beklagte lehnte mit Verfügung vom 18.10.2018 den Änderungsantrag ab. Mit ihrem hiergegen Einspruch machte die Klägerin u.a. geltend, ihre im damaligen Einspruchsverfahren gegen die vom Beklagten erlassenen Bescheide gemachten Ausführungen seien vielmehr insoweit zu verstehen gewesen, als bei einer abweichenden Beurteilung im Einspruchsverfahren hinsichtlich des Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung die Bescheinigung nach § 27 Abs. 5 Satz 5 KStG zu korrigieren gewesen wäre. Die Klägerin verwies in diesem Zusammenhang auch auf ihre übermittelte Steuererklärung, in welcher in der Anlage WA in Zeile 20g entsprechende Angaben zu Leistungen, die das steuerliche Einlagekonto gemindert haben, gemacht wurden. In dem von ihr verwendeten DATEV-Programm würde die Bescheinigung mit der Eingabe von Werten zum steuerlichen Einlagekonto automatisch maschinell erstellt werden. Eine Pflicht zur Übermittlung der Bescheinigung mit der Steuererklärung bestehe nicht.

Nach erfolglosem Einspruch verfolgt die Klägerin ihr Begehren mit der Klage weiter und macht geltend:

Die ursprünglichen Einsprüche vom 23.04.2018 gegen die o. g. Bescheide hätten sich auf die ungeklärte Frage bezogen, ob die gesetzliche Regelung des § 8 Abs. 7 KStG nach der neuerlichen BFH Rechtsprechung zur Thematik (vgl. BFH-Urteil vom 09.11.2016 I R 56/15 BStBl II 2017 II, 498) weiterhin anzuwenden oder die BFH Rechtsprechung umzusetzen sei. Der BFH habe mit dem vorgenannten Urteil im Falle einer Vermietung eines Freibades an einen Trägerverein entschieden, dass die steuerliche Begünstigung sogenannter dauerdefizitärer Tätigkeiten einer von der öffentlichen Hand beherrschten Kapitalgesellschaft gemäß § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG voraussetze, dass die Kapitalgesellschaft das Dauerverlustgeschäft selbst ausübe. Übe die

Kapitalgesellschaft das Dauerverlustgeschäft nicht selbst aus, weil sie den verlustbringenden Freibadbetrieb an einen eingetragenen Verein verpachtet habe, sei die Verpachtungstätigkeit nicht begünstigt.

Im Veranlagungsjahr 2016 habe die Klägerin die BFH-Rechtsprechung, obwohl im Zusammenhang mit einer Kapitalgesellschaft ergangen, auf den BgA Verpachtung B der Stadt A angewandt. Das heißt, in Höhe des Fehlbetrags (ohne Vermögensmehrungen, die nicht der Besteuerung unterliegen) habe sie das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung in Höhe von ... € deklariert. Für die verdeckte Gewinnausschüttung sei grundsätzlich Kapitalertragsteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag abzuführen. Die Ausschüttung sei jedoch aus dem steuerlichen Einlagekonto gespeist worden. Daher seien keine Steuerabzugsbeträge einbehalten worden und sei die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos bescheinigt worden.

In Zeile 20g der elektronisch übermittelten Steuererklärung (Anlage WA Seite 2) sei die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos deklariert worden, ebenso wie in der Anlage KSt 1 FA in Zeile 31 d.

Die Deklaration der verdeckten Gewinnausschüttung sei vorsorglich erfolgt, um das nachträgliche Feststellen einer verdeckten Gewinnausschüttung im Zuge der Rechtsprechung zum dauerdefizitären Verpachtungsbetrieb auszuschließen. In Folge der später festgestellten verdeckten Gewinnausschüttung und der Festschreibungsfiktion des § 27 Abs. 5 KStG komme es dann unweigerlich zu einer kapitalertragsteuerpflichtigen Leistung des BgA. Ziel des Einspruchsverfahrens sei es lediglich gewesen, Klarheit darüber zu erlangen, ob der Beklagte die Verpachtung als begünstigtes Dauerverlustgeschäft oder aber als nicht begünstigtes Dauerverlustgeschäft im Sinne des § 8 Abs. 7 KStG betrachte. Wäre der Beklagte dem Einspruchsbegehren gefolgt und hätte das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung verneint, wäre die Berichtigung der ausgestellten Steuerbescheinigung nach § 27 Abs. 5 Satz 5 KStG möglich gewesen.

Die Gesetzeslage stelle nicht auf die Vorlage der Bescheinigung beim Finanzamt ab.

Nach § 27 Abs. 3 KStG, der faktisch analog anzuwenden sei, habe die Körperschaft dem Anteilseigner eine Steuerbescheinigung auszustellen. Das sei im Streitfall im Zusammenhang mit der Erstellung der Körperschaftsteuererklärung erfolgt. Es sei keine Vorschrift bekannt, nach der die Bescheinigung für die Anteilseigner Anlage zur

Steuererklärung der ausschüttenden Körperschaft sei. Die Kommentierungen (vgl. Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, KStG § 27 Nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen) nehme eine zwingende Übereinstimmung der Erklärung der Körperschaft und der Bescheinigung der Anteilseigner an. Das führe technisch zu dem Ergebnis, dass die in den Anlagen WA/KST 1 FA gemachten Angaben in die Bescheinigung des BgA übernommen würden.

Der Beklagte verkenne, dass sehr wohl eine ordnungsgemäße Bescheinigung im Zusammenhang mit der Erstellung der Körperschaftsteuererklärung 2016 ausgestellt worden sei. Das verwendete DATEV-Programm lasse die Möglichkeit zu, durch das Setzen bzw. Weglassen entsprechender Haken zu steuern, ob in der vom Programm ausgedruckten Steuerbescheinigung ein Ausstellungsdatum bzw. ein Hinweis auf die automatische Erstellung der Bescheinigung erscheint. Die im Streitfall praktizierte Verfahrensweise (dass entsprechende Angaben auf der Bescheinigung fehlen) sei im Steuerbüro die übliche.

Die Klägerin beantragt,

1. den Bescheid zum 31.12.2016 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG vom 14.09.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.01.2021 über den Einspruch vom 05.11.2018 gegen die Ablehnung des Antrags auf Änderung der Entscheidung über den Einspruch gegen den Bescheid zum 31.12.2016 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG vom 18.10.2018 wie folgt abzuändern:

Die Summe der kapitalertragsteuerpflichtigen Leistungen wird von ... € auf 0,00 € herabgesetzt,

das steuerliche Einlagekonto wird in Höhe von ... € verwendet,

2. die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären,

3. hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er macht geltend, für die Leistung sei bis zum Tag der Bekanntgabe der erstmaligen Feststellung i.S.d. § 27 Abs. 2 KStG zum Schluss des Kalenderjahres 2016 eine Bescheinigung i.S.d. § 27 Abs.3 KStG nicht erteilt worden, weswegen der Betrag der Einlagenrückgewähr nach § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG als mit 0 € bescheinigt gelte. Unabhängig von seinen bereits vorgetragenen Einwendungen fehlten in der vorgelegten Bescheinigung zwingend erforderlichen Angaben über den Tag der Ausschüttung (vgl. BFH-Urteil vom 24.02.2015, Az. VIII R 50/11). Nach Auffassung des Beklagten müsse in der entsprechenden Steuerbescheinigung auch in Fällen von VgA die Übernahme der Verluste am Jahresende mit dem ausdrücklichen Datum „31.12.“ bescheinigt werden.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist begründet. Der Beklagte hat den Antrag auf Änderung der Entscheidung über den Einspruch gegen den Bescheid zum 31.12.2016 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG zu Unrecht abgelehnt. Denn nach Überzeugung des Gerichts hat im Streitfall eine ordnungsgemäße Bescheinigung nach § 27 Abs. 3 KStG bis zum Tag der Bekanntgabe der erstmaligen Feststellung im Sinne § 27 Abs. 2 KStG zum Schluss des Wirtschaftsjahres der Leistung vorgelegen.

1. Verdeckte Gewinnausschüttungen eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Betriebs gewerblicher Art i.S.d. § 4 KStG ohne eigene Rechtspersönlichkeit führen gem. § 20 Abs.1 Nr. 10b EStG zu kapitalertragsteuerpflichtigen Einnahmen. Diese unterliegen grundsätzlich dem 15%-igen Kapitalertragsteuerabzug gem. § 43 Abs. 1 Nr. 7c i.V.m. § 43a Abs. 1 Nr.2 EStG.

Verdeckte Gewinnausschüttungen führen allerdings nach § 20 Abs. 1 Nr. 10b Satz 5 i.V.m. Nr. 1 Satz 3 EStG nicht zu Einkünften i.S.d. § 20 Abs.1 Nr. 10b EStG, soweit sie aus dem steuerlichen Einlagekonto finanziert werden.

Da verdeckte Gewinnausschüttungen des laufenden Jahres mit den Beständen zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres verrechnet werden, wird die verdeckte Gewinnausschüttung ggf. aus dem Bestand des steuerlichen Einlagekontos finanziert und führt dann folglich nicht zur Kapitalertragsteuerpflicht. Infolge der Verwendung entsteht allerdings in gleicher Höhe ein ausschüttbarer Gewinn, der im Folgejahr bei der Verwendungsreihenfolge zu berücksichtigen ist.

2. Zur Verwendung des steuerlichen Einlagekontos bedarf es einer Bescheinigung i.S.d. § 27 Abs.3 KStG. Nach § 27 Abs. 3 Satz 1 KStG ist die Kapitalgesellschaft in diesen Fällen verpflichtet, ihren Anteilseignern die folgenden Angaben nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu bescheinigen: den Namen und die Anschrift des Anteilseigners, die Höhe der Leistungen, soweit das steuerliche Einlagekonto gemindert wurde, sowie den Zahlungstag. Nach § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG braucht die Bescheinigung nicht unterschrieben zu werden, wenn sie in einem maschinellen Verfahren ausgedruckt worden ist und den Aussteller erkennen lässt.

Durch das SEStEG vom 07.12.2006 (BGBl. I S. 2782) wurden die Regelungen zur Verwendungsfestschreibung und zur Haftung bei unzutreffender Bescheinigung der Verwendung des steuerlichen Einlagekontos in § 27 Abs.5 KStG neu gefasst. Die Regelung in § 27 Abs.5 KStG unterscheidet danach, ob der Betrag der Verwendung des steuerlichen Einlagekontos zu hoch oder zu niedrig bescheinigt worden sei. Eine Verwendungsfestschreibung tritt nur dann ein, wenn die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos zu niedrig bescheinigt wurde. Eine Berichtigung der Bescheinigung ist nach § 27 Abs. 5 Satz 3 KStG in diesen Fällen nicht möglich. In Fällen, in denen von der Körperschaft keine Bescheinigung über die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos erteilt wurde, gilt nach § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG die Verwendung als in Höhe von 0,- € bescheinigt, wenn bis zum Tag der Bekanntgabe der erstmaligen Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum Schluss des Wirtschaftsjahres der Leistung keine Bescheinigung erteilt wurde.

3. Bei Anwendung der vorgenannten Grundsätze ist der erkennende Senat aus folgenden Gründen der Überzeugung, dass im Streitfall eine ordnungsgemäße Bescheinigung nach § 27 Abs. 3 KStG bis zum Tag der Bekanntgabe der erstmaligen Feststellung im Sinne § 27 Abs. 2 KStG zum Schluss des Wirtschaftsjahres der Leistung vorgelegen hat.

Vorliegend hat die Klägerin vor dem Hintergrund der aktuellen Rechtsprechung eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von ... € im Rahmen der Erstellung der Steuererklärungen ermittelt und entsprechend ihrer Eintragungen in der Anlage KSt 1 FA in Zeile 31a sowie in der Anlage WA in Zeile 20g unter Verwendung des steuerlichen Einlagekontos erklärt. Insoweit ist das Gericht der Überzeugung, dass im Streitfall eine entsprechende Bescheinigung i.S.d. § 27 Abs.3 KStG bereits mit der Eingabe der o.g. Werte in das verwendete DATEV-Programm automatisch maschinell erstellt wurde.

4. Die insoweit gegen den entsprechenden klägerischen Vortrag durch den Beklagten vorgebrachten Einwände rechtfertigen aus folgenden Gründen keine andere Wertung:

a.) Entgegen der Auffassung des Beklagten sprechen die Formulierungen der Klägerseite im Einspruchsschreiben vom 09.05.2018 nicht zwingend gegen deren glaubwürdigen Vortrag, dass im Streitfall die Bescheinigung i.S.d. § 27 Abs.3 KStG mit der Eingabe der o.g. Werte in das verwendete DATEV-Programm automatisch maschinell erstellt wurde. Entsprechend ihrem aus Sicht des Gerichts überzeugenden Vortrag wollte die Klägerseite mit ihren entsprechenden Formulierungen im Schreiben vom 09.05.2018 ihrer Verfahrensbevollmächtigten lediglich zum Ausdruck bringen, dass die Erklärung der verdeckten Gewinnausschüttung nur vorsorglich erfolgt sei, um das nachträgliche Feststellen einer verdeckten Gewinnausschüttung im Zuge der Rechtsprechung zum dauerdefizitären Verpachtungsbetrieb auszuschließen, weil das Ziel des Einspruchsverfahrens war, Klarheit darüber zu erlangen, ob der Beklagte die Verpachtung als begünstigtes Dauerverlustgeschäft oder aber als nicht begünstigtes Dauerverlustgeschäft im Sinne des § 8 Abs. 7 KStG betrachten würde. Wäre der Beklagte dem Einspruchsbegehren gefolgt und hätte das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung verneint, wäre die Berichtigung der ausgestellten Steuerbescheinigung nach § 27 Abs. 5 Satz 5 KStG möglich gewesen.

b.) Auch soweit der Beklagte darauf verweist, dass die durch die Klägerseite mit dem Änderungsantrag vom 08.10.2018 vorgelegte Bescheinigung weder ein durch das DATEV-Programm üblicherweise automatisch erzeugtes Ausstellungsdatum noch einen Hinweis dahingehend enthält, dass die Bescheinigung automatisch erstellt und daher nicht unterschrieben wurde, sprechen auch diese Umstände keineswegs zwingend gegen den glaubwürdigen Vortrag der Klägerseite, dass im Streitfall die Bescheinigung i.S.d. § 27 Abs.3 KStG mit der Eingabe der o.g. Werte in der Anlage KSt 1 FA in Zeile 31a sowie in der Anlage WA in Zeile 20g zur Steuererklärung automatisch maschinell erstellt wurde.

Die Klägerseite hat insoweit vielmehr in glaubwürdiger und nachvollziehbarer Weise hinreichend zur Überzeugung des Gerichts dargelegt, dass das im Streitfall verwendete DATEV-Programm die Möglichkeit zulässt, durch das Setzen bzw. Weglassen entsprechender Haken zu steuern, ob in der vom Programm ausgedruckten Steuerbescheinigung ein Ausstellungsdatum bzw. ein Hinweis auf die automatische Erstellung der Bescheinigung erscheint, und dass die praktizierte Verfahrensweise (nämlich, dass entsprechende Angaben auf der Bescheinigung fehlen) im Steuerbüro die übliche war bzw. ist.

5. Entgegen der Auffassung des Beklagten führt auch der Umstand, dass die durch die Klägerseite mit dem Änderungsantrag vom 08.10.2018 vorgelegte Bescheinigung nach § 27 Abs. 3 KStG keine Angaben zum Zahlungstag enthält, aufgrund der besonderen Umstände des Einzelfalls nicht dazu, dass sie nicht den gesetzlichen Anforderungen entspräche.

a.) Nach der zutreffenden höchstrichterlichen Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil vom 24.02.2015 VIII R 50/11, BFH/NV 2015, 1603), der das erkennende Gericht folgt, hat eine Steuerbescheinigung der ausschüttenden Gesellschaft, die nicht den Anforderungen des § 27 Abs. 3 KStG entspricht, keine Bindungswirkung für die Qualifizierung der Ausschüttung als Leistung aus dem steuerlichen Einlagekonto. Nach § 27 Abs. 3 Satz 1 KStG muss die entsprechende Steuerbescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Muster auch Angaben zum Zahlungstag enthalten.

b.) Soweit der Beklagte unter Verweis auf das BFH-Urteil vom 24.02.2015 (VIII R 50/11, BFH/NV 2015, 1603) meint, die im Streitfall vorgelegte Steuerbescheinigung entspreche bereits deshalb nicht den gesetzlichen Anforderungen des § 27 Abs. 3

KStG, weil auch in Fällen von VgA die Übernahme der Verluste am Jahresende mit dem ausdrücklichen Datum „31.12.“ bescheinigt werden müsse, folgt das Gericht dieser Wertung nicht.

Der vorliegende Fall gibt insoweit allerdings keinen Anlass prinzipiell über die Frage zu entscheiden, ob bzw. wann generell Ausnahmen von der ausdrücklichen Angabe eines Zahlungstages in einer Bescheinigung nach § 27 Abs. 3 KStG anzunehmen bzw. zu rechtfertigen wären. Unter Berücksichtigung der besonderen Gesamtumstände des konkreten Einzelfalls ist nach Auffassung des Gerichts die fehlende ausdrückliche Angabe eines Zahlungstages in der vorgelegten Steuerbescheinigung nach § 27 Abs. 3 KStG aus folgenden Gründen unschädlich.

c.) Nach zutreffender BFH-Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil vom 24.02.2015 VIII R 50/11, BFH/NV 2015, 1603) ist grundsätzlich die Angabe nach § 27 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 KStG darüber, wann die Auszahlung erfolgt ist, erforderlich, da die Steuerbescheinigung erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahres zu einem Zeitpunkt erstellt werden kann, zu dem die Leistung aus dem steuerlichen Einlagekonto feststeht.

Die Auffassung des Beklagten, wonach in der entsprechenden Steuerbescheinigung auch in Fällen von VgA die Übernahme der Verluste am Jahresende mit dem ausdrücklichen Datum „31.12.“ bescheinigt werden müsse, damit die Bescheinigung den gesetzlichen Anforderung genügt, ergibt sich jedoch keineswegs zwingend aus der vom Beklagten in Bezug genommenen BFH-Entscheidung, da dieser ein anderer Sachverhalt zugrunde lag. In dem Fall, in dem der BFH mit Urteil vom 24.02.2015 (VIII R 50/11, BFH/NV 2015, 1603) entschied, dass eine vom dortigen Kläger vorgelegte Steuerbescheinigung nicht den gesetzlichen Anforderungen entsprach, weil sie keine Angaben zu einem Zahlungstag enthielt, war aufgrund eines Gesellschafterbeschlusses ein Teil der als EK 04 zum 31.12.2000 gesondert festgestellten Kapitalrücklage einer GmbH im Jahr 2002 in Höhe von 226.500 € tatsächlich an den klagenden Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH ausgezahlt worden. Dagegen handelte es sich vorliegend um den Fall einer vGA, der kein Gesellschafterbeschluss zugrunde lag und in dem überhaupt kein tatsächlicher Zahlungsvorgang stattfand, dem rein tatsächlich ein konkreter Zahlungstag zugeordnet werden könnte.

Soweit der Beklagte meint, im Streitfall hätte eine den gesetzlichen Anforderungen des § 27 Abs. 3 KStG entsprechende Bescheinigung die Übernahme der Verluste am Jahresende mit dem ausdrücklichen Datum „31.12.“ bescheinigen müssen, ist diese Auffassung auch vor dem Hintergrund der BFH-Rechtsprechung zudem in Anbetracht des Gesetzeszwecks keineswegs zwingend. Nach zutreffender BFH-Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil vom 24.02.2015 VIII R 50/11, BFH/NV 2015, 1603) ist grundsätzlich die Angabe nach § 27 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 KStG darüber, wann die Auszahlung erfolgt ist, erforderlich, da die Steuerbescheinigung erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahres zu einem Zeitpunkt erstellt werden kann, zu dem die Leistung aus dem steuerlichen Einlagekonto feststeht. Da im Streitfall der tatsächlich übernommene Verlust der Höhe nach frühestens am 31.12., d.h. am Jahresende feststehen kann und somit eine Verwendung des steuerlichen Einlagekontos in entsprechender Höhe ebenfalls frühestens am 31.12., d.h. am Jahresende erfolgt sein kann, ist im Streitfall auch ohne ausdrückliche Angabe des „31.12.“ als Zahlungstag in der Steuerbescheinigung nach § 27 Abs. 3 KStG sichergestellt, dass die Steuerbescheinigung erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahres zu einem Zeitpunkt erstellt werden konnte, zu dem die Leistung aus dem steuerlichen Einlagekonto bereits feststand.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung - ZPO - (vgl. zur Anwendung des § 708 Nr. 10 zutreffend das Urteil des FG München vom 20.01.2005, 3 K 4519/01, EFG 2005, 969).

Für die Zulassung der Revision (§ 115 Abs. 2 FGO) sieht das Gericht keinen Anlass.