

# Urteil vom 11. September 2013, I R 77/11

## Einlagekonto bei Regiebetrieb - Ermittlung des Gewinns für Zwecke des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG 2002 - Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Jahresergebnisses - Zweck des steuerlichen Einlagekontos

BFH I. Senat

KStG § 4, KStG § 27 Abs 1, KStG § 27 Abs 2 S 1, KStG § 7, EStG § 4 Abs 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 10 Buchst b, EStG § 43 Abs 1 S 1 Nr 7c, EStG § 44 Abs 6 S 5, HGB § 253 Abs 2 S 3, HGB § 275, GmbHG § 29 Abs 1 S 1, AO § 191 Abs 1, KStG VZ 2005, EStG VZ 2005, KStG § 27 Abs 1 S 5, KStG § 27 Abs 7

vorgehend FG Düsseldorf, 17. Oktober 2011, Az: 6 K 4267/09 K,F,H

## Leitsätze

Bei einem als Regiebetrieb geführten Betrieb gewerblicher Art führt ein nach handelsrechtlichen Grundsätzen ermittelter Jahresverlust auch dann unmittelbar zu einem entsprechenden Zugang im Einlagekonto, wenn der Betrieb seinen Gewinn durch Vermögensvergleich ermittelt und soweit der Verlust auf sog. Buchverlusten (z.B. Abschreibungen) beruht (Bestätigung und Fortführung des Senatsurteils vom 23. Januar 2008 I R 18/07, BFHE 220, 357, BStBl II 2008, 573).

## Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten im Revisionsverfahren um den festzustellenden Bestand des steuerlichen Einlagekontos eines von der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) --einer Stadt-- als Regiebetrieb geführten Betriebs gewerblicher Art (BgA) zum 31. Dezember der Jahre 2002 bis 2004 und --daraus abgeleitet-- darum, in welchem Umfang für eine im Jahr 2005 vorgenommene verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) des BgA Kapitalertragsteuer angefallen ist, für welche die Klägerin als Haftungsschuldnerin in Anspruch genommen wird.
- 2 Die Klägerin unterhält einen Bäderbetrieb als BgA. Dieser ermittelt seinen Gewinn durch Bestandsvergleich. Bis einschließlich des Jahres 2003 führte die Klägerin den BgA als rechtlich und wirtschaftlich unselbständigen Regiebetrieb. Seit 2004 wird er als finanzwirtschaftliches Sondervermögen (Eigenbetrieb) betrieben.
- 3 Zum Betriebsvermögen des BgA gehörte eine Beteiligung der Klägerin an der V-GmbH. Die V-GmbH schüttete ihre nach Verlustverrechnung verbleibenden Gewinne in den Jahren 2003 (901.882 €) und 2004 (2.058.550 €) an den BgA, im Jahr 2005 (4.303.572 €) unmittelbar an die Stadtkasse der Klägerin aus; Kapitalertragsteuer führte sie zunächst ab, machte die entsprechenden Anmeldungen jedoch im Einverständnis mit dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) rückgängig, weil es sich um Kapitalrückzahlungen handelte.
- 4 Das FA nahm beim BgA in Höhe der Ausschüttungen jeweils Abschreibungen auf den Wert der Beteiligung an der V-GmbH vor. Die damit verbundenen Vermögensminderungen behandelte es als vGA, die zu entsprechenden Minderungen des steuerlichen Einlagekontos führten.
- 5 Im Übrigen stellte das FA den Bestand des steuerlichen Einlagekontos des BgA zum 31. Dezember 2002 und zum 31. Dezember 2003 jeweils in der Weise fest, dass es die sich zu diesen Zeitpunkten bei der steuerlichen Gewinnermittlung jeweils ergebenden Verluste (1.292.445 € und 1.176.535 €) dem Einlagekonto nicht hinzurechnete, obschon der BgA in dieser Zeit noch als Regiebetrieb geführt wurde. Auf Grundlage dieser Berechnungsweise ergab sich letztmalig zum 31. Dezember 2004 ein positiver Endbestand des steuerlichen Einlagekontos des BgA von 624.151 € und führte die im Folgejahr angesetzte vGA von 4.303.572 € zu einem kapitalertragsteuerpflichtigen Gewinntransfer an die Klägerin als Trägerkörperschaft nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b i.V.m. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) in Höhe von 3.679.421 €. Dementsprechend nahm das FA die Klägerin mit Haftungsbescheid für nicht abgeführte Kapitalertragsteuer 2005 in Höhe von 367.942,10 € zzgl. Solidaritätszuschlag 2005 in Höhe von 20.236,82 € in Anspruch.

- 6** Die u.a. gegen den Haftungsbescheid und gegen die gesonderten Feststellungen des Bestands des steuerlichen Einlagekontos des BgA zum 31. Dezember der Jahre 2001 bis 2006 gerichtete Klage hatte teilweise Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Düsseldorf hat die Bestände des Einlagekontos zum 31. Dezember 2001 auf 1.311.823 €, zum 31. Dezember 2002 auf 2.604.268 €, zum 31. Dezember 2003 auf 5.130.317 € und zum 31. Dezember 2004 auf 3.696.688 € festgestellt; die Haftungsschuld über Kapitalertragsteuer 2005 hat das FG auf 60.688 € zzgl. Solidaritätszuschlag herabgesetzt; im Übrigen hat es die Klage abgewiesen. Sein Urteil vom 18. Oktober 2011 6 K 4267/09 K,F,H ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 1692 abgedruckt.
- 7** Gegen das FG-Urteil richtet sich die Revision des FA, mit der die Verletzung materiellen Rechts geltend gemacht wird.
- 8** Das FA beantragt, das FG-Urteil teilweise aufzuheben, die Klage insoweit abzuweisen und das steuerliche Einlagekonto gemäß § 27 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002) zum 31. Dezember 2002 auf 1.311.823 €, zum 31. Dezember 2003 auf 2.661.337 € und zum 31. Dezember 2004 auf 1.227.708 € gesondert festzustellen sowie auf den Kapitalertrag von 3.075.864 € im Haftungswege eine Kapitalertragsteuer 2005 von 307.586 € zzgl. Solidaritätszuschlag festzusetzen.
- 9** Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 10** Die Revision ist begründet und führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung. Das FG hat zwar zu Recht angenommen, dass das steuerliche Einlagekonto des BgA gemäß § 27 Abs. 2 KStG 2002 zum 31. Dezember der Jahre 2002 und 2003 um die Verluste zu erhöhen war, die der BgA in diesen Wirtschaftsjahren erwirtschaftet hatte. Maßgeblich für die Höhe der Zuführungen zum steuerlichen Einlagekonto ist indes nicht das steuerbilanzielle, sondern das nach handelsrechtlichen Grundsätzen ermittelte Jahresergebnis, dessen Höhe sich aus den tatrichterlichen Feststellungen nicht ergibt. Es bedarf deswegen weiterer Sachaufklärung. Hiernach bestimmt sich dann auch, in welchem Umfang die Klägerin für nicht abgeführte Kapitalertragsteuer betreffend die vom FA im Folgejahr 2005 angesetzte vGA als Haftende in Anspruch genommen werden kann.
- 11** 1. Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften haben die nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen am Schluss jedes Wirtschaftsjahrs auf einem besonderen Konto (steuerliches Einlagekonto) auszuweisen. Das steuerliche Einlagekonto ist ausgehend von dem Bestand des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs um die jeweiligen Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahrs fortzuschreiben und zum Schluss eines jeden Wirtschaftsjahrs gesondert festzustellen (§ 27 Abs. 1 Sätze 1 und 2, Abs. 2 Satz 1 KStG 2002). Dieser Bescheid ist Grundlagenbescheid für den Bescheid über die gesonderte Feststellung zum folgenden Feststellungszeitpunkt (§ 27 Abs. 2 Satz 2 KStG 2002).
- 12** 2. Die Regelungen in § 27 Abs. 1 bis 6 KStG 2002 gelten gemäß § 27 Abs. 7 KStG 2002 sinngemäß für andere Körperschaften und Personenvereinigungen, die Leistungen i.S. des § 20 Abs. 1 Nrn. 1, 9 und 10 EStG 2002 gewähren können. Diese Voraussetzungen erfüllt die Klägerin. Nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG 2002 gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen der nicht den Rücklagen zugeführte Gewinn und vGA eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten BgA i.S. des § 4 KStG 2002 ohne eigene Rechtspersönlichkeit, der den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt oder Umsätze erzielt, die bestimmte Grenzbeträge überschreiten. Die Klägerin unterhielt mit dem Bäderbetrieb einen BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit und ermittelte den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich.
- 13** 3. Den Bestand des Einlagekontos des BgA zum 31. Dezember 2001 hat das FG in dem angefochtenen Urteil gesondert auf 1.311.823 € festgestellt. Insoweit ist das FG-Urteil nicht angefochten worden und ist der festgestellte Betrag mithin für das Revisionsverfahren verbindlich als Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos zum 1. Januar 2002 anzusetzen.
- 14** 4. Das steuerliche Einlagekonto ist u.a. um die in den Wirtschaftsjahren 2002 und 2003 vom BgA erzielten Verluste zu erhöhen.
- 15** a) In den Jahren 2002 und 2003 führte die Klägerin den BgA noch als Regiebetrieb. Regiebetriebe sind rechtlich

unselbständige Einheiten der Trägerkörperschaft, die finanzwirtschaftlich nicht Sondervermögen der Gemeinde darstellen. Demgemäß fließen Einnahmen der Regiebetriebe --anders als bei Eigenbetrieben-- unmittelbar in den Haushalt und Ausgaben werden unmittelbar aus dem Haushalt der Trägerkörperschaft bestritten. Der erkennende Senat hat mit Urteil vom 23. Januar 2008 I R 18/07 (BFHE 220, 357, BStBl II 2008, 573) entschieden, dass aufgrund dieser spezifischen Umstände beim Regiebetrieb ein bilanzieller Verlustvortrag nicht möglich ist, sondern der Verlust im Entstehungsjahr als durch Einlagen der Gemeinde ausgeglichen gilt und deshalb zu einem entsprechenden Zugang im Einlagekonto führt (dem folgend Verfügungen der Oberfinanzdirektionen Magdeburg vom 28. Januar 2009 S 2706 a-3-St 217, juris, und Niedersachsen vom 23. August 2010 S 2836-17-St 241, juris; Krämer in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Kommentar zum KStG und EStG, § 4 KStG Rz 319, 358, § 27 KStG Rz 101a; Bott in Ernst & Young, KStG, § 4 Rz 450; Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, § 27 KStG Rz 109g; Nordmeyer in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, § 27 Rz 161; Blümich/Werning, § 27 KStG Rz 78).

- 16** b) Dieser Grundsatz ist auf den Streitfall anwendbar. Er gilt entgegen der Annahme des FA nicht nur für Regiebetriebe, die --wie jener im Falle des Senatsurteils in BFHE 220, 357, BStBl II 2008, 573-- ihren Gewinn durch Einnahmenüberschuss-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 2002 ermitteln. Denn die das Senatsurteil tragenden Erwägungen bezüglich der haushaltsrechtlichen Besonderheiten bei Regiebetrieben sind unabhängig von der im Einzelfall gewählten Methode der Gewinnermittlung. Die Frage, ob der in einem Wirtschaftsjahr entstandene Verlust eines BgA für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen Einlagekontos mit Gewinnen des Folgejahrs verrechnet werden kann oder ob er wegen der einheitlichen Vermögenssphäre im Jahr der Entstehung unmittelbar als von der Trägerkörperschaft ausgeglichen zu gelten hat, stellt sich ebenso bei bilanzierenden BgA und ist für diese in gleicher Weise zu beantworten.
- 17** c) Die Zuschreibung der Verluste zum steuerlichen Einlagekonto des Regiebetriebs verstößt entgegen der Sichtweise der Revision nicht gegen § 27 Abs. 1 Satz 4 KStG 2002 (inzwischen § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG 2002 i.d.F. des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 7. Dezember 2006, BGBl I 2006, 2782, BStBl I 2007, 4), wonach als ausschüttbarer Gewinn das in der Steuerbilanz ausgewiesene (um das gezeichnete Kapital geminderte) Eigenkapital abzgl. des Bestands des steuerlichen Einlagekontos gilt. Aus dieser --auf Kapitalgesellschaften zugeschnittenen-- Regelung kann kein Verbot abgeleitet werden, im Rahmen der "sinngemäßen" Anwendung der Bestimmung auf in Form von Regiebetrieben geführte BgA gemäß § 27 Abs. 7 KStG 2002 einen erwirtschafteten Verlust als unmittelbar durch die Trägerkörperschaft ausgeglichen anzusehen.
- 18** d) Die unterschiedliche Behandlung der Verluste von einerseits Regiebetrieben und andererseits Eigenbetrieben führt weder zu unbilligen noch zu systemwidrigen Ergebnissen. Zwar sind die Verluste der als Eigenbetriebe geführten BgA, die über ein finanzwirtschaftliches Sondervermögen verfügen --wie auch die Verluste von Kapitalgesellschaften-- nicht deren steuerlichem Einlagekonto zuzuschreiben. Jedoch dient die Führung des Einlagekontos keinem Selbstzweck, sondern ist Hilfsmittel für die Bemessung der Steuern auf Kapitalerträge; sie soll verhindern, dass Rückzahlungen von Einlagen durch Körperschaften als Einkünfte aus Kapitalvermögen besteuert werden (vgl. Begründung des Fraktionsentwurfs eines Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BTDrucks 14/2683, S. 125). Dementsprechend bestimmt § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 5 i.V.m. Nr. 1 Satz 3 EStG 2002, dass die Leistungen eines § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG 2002 unterfallenden BgA nicht zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen gehören, soweit sie aus Ausschüttungen stammen, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto als verwendet gelten.
- 19** Verluste wirken sich indes auch bei Kapitalgesellschaften und bei Eigenbetrieben -wenn auch auf andere Weise- schmälern auf die künftigen Einkünfte der Trägerkörperschaft aus Kapitalvermögen aus: Die Anteilseigner einer GmbH können die Ausschüttung des Jahresgewinns nicht verlangen, wenn handelsrechtlich ein Verlustvortrag besteht; denn nach § 29 Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung haben die Gesellschafter einer GmbH Anspruch auf den Jahresüberschuss zzgl. eines Gewinnvortrags abzgl. eines Verlustvortrags. Auf ähnliche Weise können Eigenbetriebe nach den Eigenbetriebsverordnungen der Länder einen Jahresverlust, wenn er nicht von der Trägerkörperschaft ausgeglichen wird, grundsätzlich auf neue Rechnung vortragen (z.B. § 10 Abs. 6 der Eigenbetriebsverordnung für das Land Nordrhein-Westfalen vom 16. November 2004, Gesetz- und Verordnungsblatt 2004, 644). Da die künftigen Gewinne in diesen Fällen zunächst zur Verlustdeckung zu verwenden sind und den Anteilseignern bzw. der Trägerkörperschaft nicht für Zwecke außerhalb der Gesellschaft bzw. des BgA zur Verfügung stehen, führen sie, soweit sie zum Ausgleich eines handelsrechtlichen Verlustvortrags erforderlich sind, nicht zu Einkünften i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG 2002 (vgl. abermals das Senatsurteil in BFHE 220, 357, BStBl II 2008, 573, m.w.N.). Im Ergebnis werden somit BgA in Form von Eigenbetrieben und

Regiebetrieben grundsätzlich gleichbehandelt (so auch Krämer in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 4 KStG Rz 358).

- 20** Allerdings besteht der Unterschied, dass die Zuschreibung des Verlusts zum steuerlichen Einlagekonto beim Regiebetrieb unmittelbar wirkt, während der Verlustvortrag beim Eigenbetrieb sich erst dann auf die Bemessungsgrundlage der Steuer auf Kapitalerträge auswirkt, wenn der BgA wieder Gewinne erwirtschaftet. Diese unterschiedliche Wirkung ist indes hinzunehmen. Sie ist dem Umstand geschuldet, dass der Regiebetrieb kassenmäßig Teil der Trägerkörperschaft ist und keine separate Vermögensmasse des BgA existiert. Dies wirkt sich nicht nur auf die Behandlung von Verlusten, sondern spiegelbildlich auch auf der Gewinnebene aus: Gewinne eines Regiebetriebs sind bei der Trägerkörperschaft unmittelbar und zeitgleich als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern (Senatsurteile vom 11. Juli 2007 I R 105/05, BFHE 218, 327, BStBl II 2007, 841, und vom 16. November 2011 I R 108/09, BFHE 236, 48, BStBl II 2013, 328), während beim Eigenbetrieb Gewinne erst dann zu Einkünften i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG 2002 führen, wenn deren Überführung in den allgemeinen Haushalt beschlossen worden ist oder wenn sie ohne einen entsprechenden Beschluss tatsächlich an die Trägerkörperschaft zur allgemeinen Verwendung geleistet worden sind (Senatsurteil in BFHE 236, 48, BStBl II 2013, 328). Vor diesem Hintergrund ist es konsequent, die unterschiedliche haushaltsrechtliche Lage auch auf der Verlustebene zu berücksichtigen.
- 21** 5. All dies hat auch das FG richtig erkannt. Als unzutreffend erweist sich das angefochtene Urteil jedoch, soweit die Vorinstanz dem Einlagekonto den nach steuerlichen Grundsätzen ermittelten Verlustbetrag zugeführt hat. Maßgeblich für die Ermittlung des Gewinns für Zwecke des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG 2002 --und dementsprechend in Verlustfällen für die Höhe der Zuführung zum Einlagekonto-- ist bei Regiebetrieben aber nicht das steuerliche, sondern das handelsrechtliche Jahresergebnis i.S. des § 275 des Handelsgesetzbuchs (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 11. September 2002, BStBl I 2002, 935, Rz 22; Bött in Ernst & Young, a.a.O., § 4 Rz 449, 450.1; Krämer in Dötsch/Pung/ Möhlenbrock, a.a.O., § 4 KStG Rz 297 ff.; Hüttemann, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, S. 160; Schiffers, Betriebs-Berater 2003, 398, 401, und GmbH-Steuerberater 2006, 325, 326). Diese Sichtweise liegt erkennbar auch der bisherigen Senatsrechtsprechung zugrunde (vgl. insbesondere das Senatsurteil in BFHE 220, 357, BStBl II 2008, 573 [unter II.2.b) bb]); ferner die Senatsurteile in BFHE 236, 48, BStBl II 2013, 328; in BFHE 218, 327, BStBl II 2007, 841; vom 21. August 2007 I R 78/06, BFHE 218, 515, BStBl II 2008, 317, und vom 9. Juni 2010 I R 43/09, BFH/NV 2010, 2117). Denn es geht bei der Besteuerung des Kapitalertrags aus BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit um die Erfassung von Vorgängen, die bei anderen Körperschaften als (tatsächliche) Gewinnausschüttungen anzusehen wären (vgl. z.B. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG 2002 betreffend die Besteuerung von "Leistungen" von BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit). Und die Höhe des zur Gewinnabführung tatsächlich zur Verfügung stehenden Betrags richtet sich nach dem handelsrechtlichen Jahresüberschuss.
- 22** Für die von der Revision ins Spiel gebrachte Ermittlung auf der Grundlage einer Liquiditätsbetrachtung ("cash-flow") sieht der Senat demgegenüber keine gesetzliche Grundlage, keine allgemein anerkannten Kriterien und keine hinreichenden Erkenntnismöglichkeiten für die Finanzverwaltung.
- 23** 6. Das FG ist insoweit von einer anderen rechtlichen Beurteilung ausgegangen. Sein Urteil ist deshalb aufzuheben, soweit es der Klage stattgegeben hat. Die Sache ist nicht entscheidungsreif. Denn das FG hat --von seinem rechtlichen Standpunkt aus konsequent-- in dem angefochtenen Urteil keine Feststellungen zur Höhe des handelsrechtlichen Jahresergebnisses des BgA getroffen. Dies ist im zweiten Rechtsgang nachzuholen. Sollte sich dabei das Vorbringen der Klägerin in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat als zutreffend erweisen, demzufolge die vom FA steuerbilanziell vorgenommenen (verlustverursachenden) Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung des BgA an der V-GmbH auch nach handelsbilanziellen Grundsätzen hätten vorgenommen werden müssen (§ 253 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 2 HGB), jedoch im festgestellten Jahresabschluss des BgA tatsächlich nicht vorgenommen worden sind, gilt das Folgende:
- 24** a) Maßgeblich wäre in diesem Fall nicht der festgestellte Jahresabschluss, sondern das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zutreffende Jahresergebnis. Fehlerhafte Bilanzansätze sind insoweit im Jahr der Fehlbuchung und nicht erst im Zeitpunkt der Anpassung der Handelsbilanz an die Steuerbilanz zu korrigieren (zutreffend Krämer in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 4 KStG Rz 299).
- 25** b) Die vom Regiebetrieb erwirtschafteten Verluste wären auch insoweit dem steuerlichen Einlagekonto gutzubringen, als sie auf jenen abschreibungsbedingten "Buchverlusten" beruhen. Es besteht kein sachlicher Grund dafür, in diesem Zusammenhang --wie von der Revision gefordert-- nur solche Verluste zu berücksichtigen, die aus

direkten Abflüssen aus dem Haushalt der Trägerkörperschaft herrühren. Bei Eigenbetrieben wirken sich abschreibungsbedingte Verluste auf die Höhe des Verlustvortrags aus und schmälern deshalb später ggf. ebenfalls die Einkünfte der Trägerkörperschaft aus Kapitalvermögen.

- 26** Dies gilt im Übrigen unabhängig davon, ob das Wirtschaftsgut, auf das die Abschreibung entfällt, zuvor von der Trägerkörperschaft eingelegt und dessen Wert deshalb seinerzeit dem Einlagekonto gutgeschrieben worden ist oder nicht. Soweit die Revision eine Unbilligkeit jedenfalls in diesem Fall für gegeben hält, weil im Ergebnis die Einlage das steuerliche Einlagekonto zweifach erhöhen würde, ist ihr nicht zu folgen. Davon abgesehen besteht nach den tatrichterlichen Feststellungen des FG kein Anhalt dafür, dass im Streitfall eine derartige Konstellation gegeben ist.
- 27** c) Neben den abschreibungsbedingten Verlusten wären dem steuerlichen Einlagekonto auch die von der Klägerin im Jahr 2003 geleisteten, nicht näher beschriebenen "tatsächlichen" Einlagen im Betrag von insgesamt 2.251.396 € gutzubringen. Entgegen der Auffassung der Revision können dem Einlagekonto eines Regiebetriebs nicht alternativ entweder nur die tatsächlichen Einlagen der Trägerkörperschaft oder nur der aus der Einheit der Vermögenssphäre zu folgernde fiktive Verlustausgleich zugeschrieben werden. Vielmehr sind tatsächliche Einlagen der Trägerkörperschaft --d.h. die auf dem Trägerverhältnis beruhende Überlassung von Wirtschaftsgütern zu Zwecken des BgA-- dem Einlagekonto des Regiebetriebs (wie auch dem des Eigenbetriebs) stets zuzuschreiben. Die Berücksichtigung tatsächlicher Einlagen im steuerlichen Einlagekonto kann nicht davon abhängig sein, ob der BgA im betreffenden Jahr einen Gewinn oder einen Verlust erwirtschaftet hat. Auch insoweit beruht die gegenteilige Auffassung der Revision auf der Fehlvorstellung, der Regiebetrieb bzw. dessen Trägerkörperschaft erlange mit der unmittelbaren Zuschreibung des erwirtschafteten Verlusts zum steuerlichen Einlagekonto im Vergleich zum Eigenbetrieb einen ungerechtfertigten Sondervorteil, der in irgend einer Form kompensiert werden müsste.
- 28** 7. Abhängig davon, in welcher Höhe nach den vorstehenden Maßgaben der Bestand des steuerlichen Einlagekontos des BgA zum 31. Dezember 2004 festzustellen ist, bestimmt sich dann auch die Höhe der Haftungssumme für nicht abgeführte Kapitalertragsteuer betreffend die im Folgejahr 2005 angesetzte vGA, für die die Klägerin in Anspruch zu nehmen ist (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c, § 44 Abs. 6 Satz 5 EStG 2002, § 191 Abs. 1 der Abgabenordnung).

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