

Urteil vom 27. September 2017, I R 65/15

Rückstellung für Unterstützungsleistungen bei einer steuerbefreiten Unterstützungskasse - Fortführung des Verfahrens trotz ausstehender Entscheidung über einen Grundlagenbescheid

ECLI:DE:BFH:2017:U.270917.IR65.15.0

BFH I. Senat

HGBEG Art 28, EStG § 6 Abs 1 Nr 3 S 2, EStG § 6 Abs 1 Nr 3a Buchst e, KStG § 5 Abs 1 Nr 3 Buchst e, KStG § 5 Abs 2 Nr 3, KStG § 6 Abs 5 S 1, KStG § 6 Abs 5 S 2, KStG § 34 Abs 16, KStG § 38 Abs 4, KStG § 38 Abs 5, KStG § 38 Abs 6

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 09. August 2015, Az: 6 K 201/14

Leitsätze

NV: Verpflichtet sich eine steuerbefreite Unterstützungskasse dazu, nicht nur das von den Trägerunternehmen zugewendete Vermögen, sondern auch sämtliche aus den Zuwendungen erzielte Erträge für die Unterstützungsleistungen zu verwenden, ist die in der Steuerbilanz für diese Verpflichtung zu bildende Rückstellung nicht abzuzinsen .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Zwischenurteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 10. August 2015 6 K 201/14 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 18. Dezember 2013 sowie der Bescheid des Beklagten über die Festsetzung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags nach § 38 Abs. 5 und 6 des Körperschaftsteuergesetzes aufgehoben.

Die Revision des Beklagten wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Unterstützungskasse in der Rechtsform einer GmbH. Sie ist gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 3 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) von der Körperschaftsteuer befreit. Ihr Gesellschaftszweck ist nach § 2 ihrer Satzung die freiwillige, einmalige, wiederholte oder laufende Unterstützung von Mitarbeitern und ehemaligen Mitarbeitern der deutschen Gesellschaften der X-Gruppe (Trägerunternehmen) sowie deren Angehörigen bei Hilfsbedürftigkeit, im Alter, bei Invalidität und im Todesfall. Die Einkünfte der Klägerin bestehen nach § 13 der Satzung aus freiwilligen Zuwendungen der Trägerunternehmen oder von anderer Seite sowie aus den Erträgen des Vermögens. Die Einkünfte und das Vermögen dürfen nur für die in § 2 der Satzung genannten Zwecke verwendet werden (§ 14 Abs. 1 der Satzung). Die Ausschüttung von Gewinnen an die Gesellschafter ist ausgeschlossen (§ 14 Abs. 4 der Satzung). Gemäß § 16 Abs. 1 der Satzung bestimmen sich die Leistungen nach den in den Versorgungswerken der Trägerunternehmen und ergänzenden Vereinbarungen geregelten Leistungsplänen. Nach § 16 Abs. 2 Satz 1 besteht kein Rechtsanspruch der Empfänger auf die Leistungen nach § 2 der Satzung. Die Leistungspläne sind Teil der im X-Konzern abgeschlossenen Konzernbetriebsvereinbarungen, in denen die vorrangige Abwicklung der Unterstützungsleistungen über die Klägerin festgelegt ist.
- 2** Die Anteile an der Klägerin werden von der X Deutschland GmbH gehalten. Zwischen dieser, der Klägerin sowie der X Deutschland Pensionskasse VVaG wurde mit Wirkung ab 1. Januar 2001 ein Vertrag über die Rückdeckung für die

von diesen nach den jeweils geltenden Versorgungszusagen zu erbringenden Renten- und Kapitalleistungen abgeschlossen. In der Handelsbilanz der Klägerin zum 31. Dezember 2006 wird ein Eigenkapital in Höhe des Stammkapitals (25.580 €), als Aktivum im Wesentlichen der Anspruch aus der Rückdeckungsversicherung in Höhe von ca. ... € und als Passivum eine Rückstellung für satzungsmäßige Zwecke in Höhe von ca. ... € ausgewiesen.

- 3 Auf den 31. Dezember 2000 wurde für die Klägerin der Endbetrag des nicht mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbetrags des verwendbaren Eigenkapitals (EK 02) festgestellt und in den Folgejahren unverändert fortgeführt. Am 28. Dezember 2007 ging die Erklärung der Klägerin zur gesonderten Feststellung u.a. des fortgeschriebenen Endbetrags i.S. des § 38 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 36 Abs. 7 KStG 2002 a.F. auf den 31. Dezember 2006 bei dem Beklagten, Revisionskläger und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) über den unveränderten Endbetrag des EK 02 in Höhe von ... € ein. Das FA erließ zunächst keinen Feststellungsbescheid.
- 4 Nach § 38 Abs. 4 KStG 2002 in der durch das Jahressteuergesetz 2008 vom 20. Dezember 2007 (BGBl I 2007, 3150, BStBl I 2008, 218) geänderten Fassung --KStG 2002 n.F.-- ist der positive Endbetrag i.S. des § 38 Abs. 1 KStG 2002 n.F. letztmalig auf den 31. Dezember 2006 zu ermitteln und festzustellen. Gemäß § 38 Abs. 5 Satz 1 KStG 2002 n.F. entsteht in Höhe von 3/100 des festgestellten Endbetrags eine Körperschaftsteuererhöhung. Nach § 34 Abs. 16 KStG 2002 n.F. ist § 38 KStG in der bis zur Änderung durch das Jahressteuergesetz 2008 geltenden Fassung auf Antrag u.a. für steuerbefreite Körperschaften weiter anzuwenden, sofern dies von der Körperschaft bis zum 30. September 2008 beantragt wird.
- 5 Mit Bescheid vom 19. April 2011 stellte das FA (u.a.) erklärungsgemäß zum 31. Dezember 2006 ein EK 02 in Höhe von ... € und das steuerliche Einlagekonto mit ... € fest. Über den hiergegen fristgerecht eingelegten Einspruch hat das FA bislang nicht entschieden.
- 6 Am 29. August 2011 erließ das FA gestützt auf § 38 Abs. 5 und 6 KStG 2002 n.F. den streitgegenständlichen Bescheid über die Festsetzung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags. Mit Zwischenurteil vom 10. August 2015 6 K 201/14 (veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte 2015, 2219) hat das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg den Ansatz eines Körperschaftsteuererhöhungsbetrags "dem Grunde nach für gerechtfertigt erklärt" und entschieden, dass bei der Berechnung des Begrenzungsbetrags nach § 38 Abs. 5 Satz 2 KStG 2002 n.F. das "Eigenkapital laut Steuerbilanz um das Nennkapital in Höhe von 25.580 €, das steuerliche Einlagekonto in Höhe von ... € sowie eine abgezinste Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten, deren Bezifferung dem Endurteil vorbehalten bleibt, zu vermindern" ist.
- 7 Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin, die sie auf eine Verletzung materiellen Rechts stützt. Sie beantragt, das angefochtene Zwischenurteil, die Einspruchsentscheidung vom 18. Dezember 2013 sowie die Festsetzung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags aufzuheben.
- 8 Das FA hat ebenfalls Revision eingelegt und beantragt, das Zwischenurteil aufzuheben und die Klage abzuweisen. Die Klägerin und das FA beantragen weiter, die Revision des jeweils anderen als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision der Klägerin ist begründet. Das Zwischenurteil der Vorinstanz und die Einspruchsentscheidung vom 18. Dezember 2013 sowie der Bescheid über die Festsetzung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags nach § 38 Abs. 5 und 6 KStG 2002 n.F. sind antragsgemäß aufzuheben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Revision des FA bleibt ohne Erfolg.
- 10 1. Der Senat kann über die Rechtmäßigkeit der Festsetzung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags nach § 38 Abs. 5 und 6 KStG 2002 n.F. entscheiden, obwohl dem Bescheid vom 19. April 2011 über die Feststellung des positiven Endbetrags des EK 02 zum 31. Dezember 2006 nach § 38 Abs. 4 Satz 1 i.V.m. § 38 Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 n.F. die Funktion eines Grundlagenbescheids zugewiesen wird und die Klägerin diesen Bescheid mit Einspruch angefochten hat. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) kann im Einzelfall trotz ausstehender Entscheidung über einen Grundlagenbescheid eine Fortführung des Verfahrens ermessensgerecht sein, wenn z.B. das Vorbringen eines Beteiligten den Folgebescheid als solchen betrifft und im Verfahren über diesen Bescheid entscheidungserheblich ist (vgl. BFH-Urteil vom 25. August 2010 II R 65/08, BFHE 231, 239, BStBl II 2011, 225, m.w.N. aus der Rechtsprechung). So verhält es sich im Streitfall. Die Funktion des Bescheids über die Feststellung

des positiven Endbetrags des EK 02 zum 31. Dezember 2006 als Grundlagenbescheid beschränkt sich auf die Ermittlung und Festsetzung des positiven Endbetrags des EK 02, während es vorliegend darum geht, ob dem Grunde nach ein Körperschaftsteuererhöhungsbetrag bei der Klägerin festgesetzt werden kann. Die Entscheidung über die vorliegende Klage ist demnach nicht an die Feststellung zur Höhe des EK 02 gebunden. Demgemäß kommt es auch nicht darauf an, ob gegen den Bescheid über die Feststellung des positiven Endbetrags des EK 02 noch ein Rechtsbehelf anhängig ist.

- 11** 2. Kapitalgesellschaften, die --wie die Klägerin-- Sitz und Geschäftsleitung im Inland haben, unterliegen der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG 2002 n.F.). Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e Satz 1 KStG 2002 n.F. sind rechtsfähige Unterstützungskassen, die den Leistungsempfängern keinen Rechtsanspruch gewähren, von der Körperschaftsteuer befreit, wenn ihr Vermögen am Schluss des Wirtschaftsjahrs ohne Berücksichtigung künftiger Versorgungsleistungen nicht höher ist als das um 25 v.H. erhöhte zulässige Kassenvermögen. Nach Satz 2 der Vorschrift gilt für die Ermittlung des tatsächlichen und des zulässigen Kassenvermögens § 4d des Einkommensteuergesetzes (EStG). Übersteigt das Vermögen einer Unterstützungskasse den danach zulässigen Betrag (sog. Überdotierung), so ist die Kasse gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e Satz 3 i.V.m. § 6 Abs. 5 Satz 1 KStG 2002 n.F. steuerpflichtig, soweit ihr Einkommen anteilig auf das übersteigende Vermögen entfällt (sog. partielle Steuerpflicht).
- 12** Die Befreiung von der Körperschaftsteuer gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e KStG 2002 n.F. für rechtsfähige Unterstützungskassen, die den Leistungsempfängern keinen Rechtsanspruch gewähren, gilt nach § 5 Abs. 2 Nr. 3 KStG 2002 n.F. nicht, "soweit § 38 Abs. 2 KStG 2002 n.F. anzuwenden ist". Wird ein Körperschaftsteuererhöhungsbetrag nach § 38 Abs. 2 KStG 2002 n.F. festgesetzt, unterliegt dieser damit der Körperschaftsteuer auch bei einer im Grundsatz steuerbefreiten Körperschaft, es besteht insoweit eine (partielle) Steuerpflicht.
- 13** a) Nach den tatrichterlichen Feststellungen der Vorinstanz, die von den Beteiligten nicht in Zweifel gezogen werden und an die der Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist, handelt es sich bei der Klägerin um eine rechtsfähige Versorgungseinrichtung, die aufgrund ihrer Satzung auf ihre Leistungen keinen Rechtsanspruch gewährt und somit nach der Definition des § 1b Abs. 4 Satz 1 des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung, die mit der steuerrechtlichen Definition übereinstimmt (vgl. Senatsurteil vom 22. Dezember 2010 I R 110/09, BFHE 232, 415, BStBl II 2014, 119), um eine Unterstützungskasse.
- 14** b) Des Weiteren ergibt sich aus den verbindlichen Feststellungen des FG und ist zwischen den Beteiligten nicht in Streit, dass in Bezug auf die Klägerin im Streitfall die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e KStG 2002 n.F. gegeben waren und das Kassenvermögen der Klägerin nicht überdotiert und diese deshalb gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e Satz 3 i.V.m. § 6 Abs. 5 Satz 1 KStG 2002 n.F. (insoweit) nicht partiell steuerpflichtig war.
- 15** Streitig ist allerdings zwischen den Beteiligten, ob im Hinblick auf den bei der Klägerin nach § 38 Abs. 5 KStG 2002 n.F. festgesetzten Körperschaftsteuererhöhungsbetrag diese insoweit gemäß § 5 Abs. 2 Nr. 3 KStG 2002 n.F. (partiell) steuerpflichtig ist.
- 16** 3. Diese Frage bedarf im anhängigen Verfahren indes keiner Entscheidung. Denn ein Körperschaftsteuererhöhungsbetrag ist vorliegend bereits deshalb nicht festzusetzen, weil die Klägerin zum 31. Dezember 2006 über kein (ausschüttbares) Eigenkapital verfügte und demgemäß die Festsetzung eines Körperschaftsteuererhöhungsbetrags nach § 38 Abs. 5 Satz 2 KStG 2002 n.F. ausgeschlossen ist.
- 17** a) Gemäß § 38 Abs. 5 Satz 1 KStG 2002 n.F. beträgt der Körperschaftsteuererhöhungsbetrag $\frac{3}{100}$ des nach § 38 Abs. 4 Satz 1 KStG 2002 n.F. festgestellten Endbetrags. Der Körperschaftsteuererhöhungsbetrag ist gemäß § 38 Abs. 5 Satz 2 KStG 2002 n.F. auf den Betrag begrenzt, der sich nach den Absätzen 1 bis 3 als Körperschaftsteuererhöhung ergeben würde, wenn die Körperschaft ihr am 31. Dezember 2006 bestehendes Eigenkapital laut Steuerbilanz für eine Ausschüttung verwenden würde.
- 18** b) Die Vorinstanz ist zwar zu Recht davon ausgegangen, dass im Streitfall der Körperschaftsteuererhöhungsbetrag durch § 38 Abs. 5 Satz 2 KStG 2002 n.F. begrenzt wird. Sie hat jedoch verkannt, dass das Eigenkapital der Klägerin durch den Ansatz einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu mindern und diese in nomineller Höhe auszuweisen, d.h. nicht abzuzinsen ist.
- 19** aa) Der Körperschaftsteuererhöhungsbetrag ist gemäß § 38 Abs. 5 Satz 2 KStG 2002 n.F. auf den Betrag begrenzt,

der sich nach den Absätzen 1 bis 3 des § 38 KStG 2002 n.F. als Körperschaftsteuererhöhung ergeben würde, wenn die Körperschaft u.a. das zum 31. Dezember 2006 bestehende Eigenkapital laut Steuerbilanz für eine Ausschüttung verwenden würde.

- 20** (1) Maßgeblich ist insoweit --was das FG nicht verkannt hat-- das Eigenkapital abzüglich des Nennkapitals. Nach der Rechtsprechung des Senats ist die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuererhöhung auf den Betrag begrenzt, der sich ergäbe, wenn die Körperschaft das zum 31. Dezember 2006 vorhandene Eigenkapital in voller Höhe ausgeschüttet hätte. Da das Nennkapital, solange es nicht herabgesetzt wird, nicht ausschüttbar ist, ist es auch nicht in die Berechnung der Körperschaftsteuererhöhung gemäß § 38 Abs. 5 Satz 2 KStG 2002 n.F. einzubeziehen (Senatsurteil vom 12. Oktober 2011 I R 107/10, BFHE 235, 398, BStBl II 2012, 610).
- 21** (2) Das FG ist ferner zutreffend davon ausgegangen, dass die Klägerin für die von ihr zu erbringenden Renten- und Kapitalleistungen eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten bilden durfte.
- 22** (a) Gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) sind in der Handelsbilanz u.a. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Dieses Gebot stellt einen nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auch steuerrechtlich zu beachtenden Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung dar. Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH entweder das Bestehen einer dem Betrage nach ungewissen Verbindlichkeit oder die hinreichende Wahrscheinlichkeit des künftigen Entstehens einer Verbindlichkeit dem Grunde nach (deren Höhe zudem ungewiss sein kann) und ihre wirtschaftliche Verursachung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag. Als weitere Voraussetzung beider Tatbestände muss der Schuldner ernsthaft mit seiner Inanspruchnahme rechnen (vgl. z.B. Senatsurteil vom 27. Juni 2001 I R 45/97, BFHE 196, 216, BStBl II 2003, 121; BFH-Urteile vom 19. Oktober 1993 VIII R 14/92, BFHE 172, 456, BStBl II 1993, 891; vom 25. März 2004 IV R 35/02, BFHE 206, 25, BStBl II 2006, 644; vom 21. September 2005 X R 29/03, BFHE 212, 439, BStBl II 2006, 647).
- 23** (b) Im Streitfall ist zwischen den Beteiligten allein das Bestehen einer Verbindlichkeit umstritten.
- 24** Letztere ergibt sich indes zweifelsfrei daraus, dass die Klägerin gegenüber den Trägerunternehmen verpflichtet war, die von diesen erhaltenen, zweckgebundenen Zuwendungen bestimmungsgemäß zu verwenden. Das FG hat insoweit zu Recht auf § 2 der Satzung abgestellt, nach dem die überlassenen Mittel zur Unterstützung von (ehemaligen) Mitarbeitern der Trägerunternehmen bei Hilfsbedürftigkeit, im Alter, bei Invalidität und im Todesfall zu verwenden seien. Dementsprechend dürften laut § 14 Abs. 1 der Satzung die Einkünfte und das Vermögen auch nur für die in § 2 dieser Satzung genannten Zwecke verwendet werden. Diese Auslegung ist möglich und nicht zu beanstanden. Sie entspricht der Rechtsprechung des Senats, wonach es sich im Verhältnis zwischen dem Trägerunternehmen und der Unterstützungskasse um Zahlungen mit Gegenleistungscharakter handelt, weil die Unterstützungskasse sie zu dem Zweck erhält, die an sich vom Trägerunternehmen geschuldeten Versorgungsleistungen zu erbringen (vgl. Senatsurteil in BFHE 232, 415, BStBl II 2014, 119, Rz 20). § 16 der Satzung der Klägerin, wonach die Empfänger der Leistungen nach § 2 der Satzung keinen Rechtsanspruch auf diese Leistungen haben, ändert nichts daran, dass eine Verbindlichkeit der Klägerin jedenfalls gegenüber den Trägerunternehmen besteht. Nicht zu folgen ist in diesem Zusammenhang ferner der Auffassung des FA, nach der eine Rückstellungsbildung im Widerspruch zur Grundkonzeption der Regelungen zur partiellen Steuerpflicht einer Unterstützungskasse nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e Satz 3 i.V.m. § 6 Abs. 5 und 6 KStG 2002 n.F. stehe. § 6 Abs. 5 Satz 2 KStG i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2015 vom 2. November 2015 (BGBl I 2015, 1834, BStBl I 2015, 846) ordnet zwar --erstmalig mit Wirkung vom 1. Januar 2016 (vgl. Art. 18 Abs. 4 des Gesetzes vom 2. November 2015)-- an, dass bei der Ermittlung des Einkommens der Unterstützungskasse u.a. "Versorgungsleistungen der Kasse ... nicht mindernd zu berücksichtigen" sind. Die Klägerin weist jedoch zutreffend darauf hin, dass in den Bestimmungen zur sog. Überdotierung eine gesetzliche Abweichung von den in der Steuerbilanz grundsätzlich geltenden Passivierungsregelungen zu sehen ist, die durch den besonderen Zweck der Regelungen zur partiellen Steuerpflicht begründet sind. Bei der Klägerin liegt aber kein Fall einer Überdotierung und damit insoweit kein Fall einer partiellen Steuerpflicht vor. Demgemäß unterliegt die Klägerin den allgemeinen Regeln über die Einkommensermittlung; ihr Betriebsvermögen ist mithin nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 1, § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG).
- 25** Anderes ergibt sich schließlich auch nicht aus Art. 28 Abs. 1 Satz 2 des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch (EGHGB). Danach braucht für eine mittelbare Verpflichtung aus einer Zusage für eine laufende Pension sowie für eine "ähnliche unmittelbare oder mittelbare Verpflichtung" eine Rückstellung in keinem Fall gebildet werden. Dieses handelsrechtliche Passivierungswahlrecht würde in der Steuerbilanz zwar zu einem

Passivierungsverbot führen (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Februar 1969 GrS 2/68, BFHE 95, 31, BStBl II 1969, 291), eine "ähnliche" Verpflichtung der Klägerin im Sinne der Vorschrift liegt aber nicht vor, da im Streitfall eine Verpflichtung der Klägerin gegenüber den Trägerunternehmen besteht. Eine derartige Verpflichtung ist aber einer Pensionsverpflichtung gegenüber Arbeitnehmern nicht ähnlich. Vielmehr vermögen unmittelbare Rechtsansprüche der Arbeitnehmer gegenüber der Klägerin an der Verpflichtung der Klägerin gegenüber den Trägerunternehmen nichts zu ändern. Nur dieses Verständnis entspricht zudem der bisherigen Rechtsprechung des Senats, wonach unter Verweis auf die handelsrechtliche Literatur (vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., § 249 HGB Rz 115, m.w.N.) der Begriff der "ähnlichen" Verpflichtung restriktiv auszulegen ist, um den Grundsatz der Passivierungspflicht aus § 249 Abs. 1 HGB nicht zu unterlaufen (Senatsurteile vom 30. Januar 2002 I R 71/00, BFHE 198, 420, BStBl II 2003, 279; wortgleich I R 59/00, BFH/NV 2002, 1288).

- 26** (3) Entgegen der Auffassung der Vorinstanz ist die Rückstellung der Klägerin für die von ihr zu erbringenden Renten- und Kapitalleistungen nicht abzuzinsen.
- 27** (a) Nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 1 EStG sind Rückstellungen für Verpflichtungen mit einem Zinssatz von 5,5 v.H. abzuzinsen. Nach der entsprechend anzuwendenden Bestimmung des § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG sind u.a. Verbindlichkeiten, die entweder verzinslich sind oder deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt, von der Abzinsung ausgenommen.
- 28** (b) Diese Regelung greift auch im Streitfall ein. Nach den Feststellungen des FG waren die Verpflichtungen der Klägerin zwar nicht ausdrücklich mit einer Zinsvereinbarung verbunden. Für Darlehensverbindlichkeiten hat der Senat allerdings entschieden, dass es für die "Verzinslichkeit" eines Darlehens nicht nur auf die Nominalverzinsung ankommt, sondern insoweit auch andere mit der Darlehensgewährung verbundene Leistungspflichten des Darlehensnehmers bedeutsam sein können (vgl. Senatsurteil vom 27. Januar 2010 I R 35/09, BFHE 228, 250, BStBl II 2010, 478). Die Finanzverwaltung hat sich dieser Auffassung angeschlossen und lässt "andere wirtschaftliche Nachteile" ausreichen (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 26. Mai 2005, BStBl I 2005, 699, Rz 14). Nach den Feststellungen der Vorinstanz gehört zu den Leistungspflichten der Klägerin nicht nur, dass das Vermögen für die in § 2 der Satzung genannten Zwecke verwendet werden muss; Gleiches gilt vielmehr auch für sämtliche aus der Anlage der Zuwendungen der Trägerunternehmen erzielten Erträge (§ 14 Abs. 1 i.V.m. § 13 Abs. 1 der Satzung). Die Verpflichtung der Klägerin gegenüber den Trägerunternehmen geht damit über eine bloße Zweckbindung hinsichtlich der Verwendung der erhaltenen Zuwendungen hinaus (vgl. dazu Senatsurteil in BFHE 228, 250, BStBl II 2010, 478) mit der Folge, dass der Klägerin keinerlei "Zinsvorteil" verbleibt, der es rechtfertigen könnte, die Verbindlichkeit nur in abgezinster Höhe auszuweisen.
- 29** bb) Zwischen den Beteiligten besteht kein Streit darüber, dass ausgehend von den Feststellungen der Vorinstanz, wonach in der Handelsbilanz der Klägerin "als Passivum eine Rückstellung für satzungsmäßige Zwecke in Höhe von ca. ... € ausgewiesen" worden ist, das Eigenkapital i.S. des § 38 Abs. 5 Satz 2 KStG 2002 n.F. (nach Abzug des Nennkapitals von 25.580 €) den Betrag der Rückstellung nicht erreicht. Damit stand der Klägerin nach Ansatz der (nicht abzuzinsenden) Rückstellung kein Eigenkapital zur Verfügung, das für eine Ausschüttung verwendet werden könnte. Der Körperschaftsteuererhöhungsbetrag ist somit nach § 38 Abs. 5 Satz 2 KStG 2002 n.F. auf 0 € begrenzt.
- 30** 4. Die Sache ist spruchreif. Der angefochtene Bescheid über die Festsetzung eines Körperschaftsteuererhöhungsbetrags ist antragsgemäß aufzuheben. Ausnahmsweise kann der BFH nach Aufhebung eines Zwischenurteils in der Sache selbst nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO abschließend entscheiden, beispielsweise dann, wenn feststeht, dass die Klage Erfolg hat, mithin spruchreif ist (Senatsurteil vom 8. Oktober 2008 I R 63/07, BFHE 223, 194, BStBl II 2009, 121; BFH-Urteil vom 20. April 2016 XI R 6/14, BFHE 253, 499, BStBl II 2016, 828; vgl. Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 99 FGO Rz 54). So verhält es sich im Streitfall.
- 31** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de