

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 22.12.2010, I R 110/09

Einkommensermittlung einer GmbH als partiell steuerpflichtiger Unterstützungskasse - Berechnung des sog. Reservepolsters - Erfordernis einer schriftlichen Versorgungszusage - Prüfungsumfang im Revisionsverfahren - Unzulässigkeit der Revision mangels formeller Beschwer - Bericht des Finanzausschusses hat keine Gesetzeskraft - Keine gesetzliche Wirkkraft von § 12 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 2 UmwStG 1995 über den Anwendungsbereich hinaus

Leitsätze

1. Bei der Ermittlung des Einkommens einer partiell steuerpflichtigen Unterstützungskasse in der Rechtsform einer GmbH sind a) die Kassenleistungen an die begünstigten Arbeitnehmer des Trägerunternehmens abziehbare Betriebsausgaben und b) die geleisteten Gewerbesteuern --soweit abziehbar-- nur anteilig in Bezug auf den steuerpflichtigen Teil des Einkommens als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.
2. Bei der Berechnung des Reservepolsters einer Unterstützungskasse nach der sog. Pauschalmethode des § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 3 EStG 1997 sind nur jene Leistungsanwärter einzubeziehen, denen schriftlich Versorgungsleistungen zugesagt worden sind.

Tatbestand

1. Streitpunkt ist u.a., ob eine Unterstützungskasse in der Rechtsform der GmbH bei partieller Steuerpflicht Leistungen an die begünstigten Arbeitnehmer des Trägerunternehmens (sog. Kassenleistungen) als Betriebsausgaben abziehen kann.
2. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH, die im Jahr 1964 von der F-KG als alleiniger Gesellschafterin gegründet wurde und deren alleiniger Unternehmenszweck in der freiwilligen, einmaligen oder laufenden Unterstützung von Betriebsangehörigen und ehemaligen Betriebsangehörigen der F-KG besteht. Seit ihrer Gründung nahm die Klägerin als Unterstützungskasse die Steuerfreiheit nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 1999) in Anspruch.
3. Für die Streitjahre (1999 bis 2001) erklärte die Klägerin eine zur partiellen Steuerpflicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e Satz 3 i.V.m. § 6 Abs. 5 KStG 1999 führende Überdotierung des Kassenvermögens von 48 % (1999) bzw. 41 % (2000 und 2001). Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ermittelte geringere Überdotierungen von 44,60 % (1999), 40,41 % (2000) und 39,86 % (2001), obwohl er bei der Berechnung des sog. Reservepolsters nach der Pauschalmethode gemäß § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG 1997) --anders als die Klägerin-- die Leistungen an jene Leistungsanwärter, denen Leistungen nicht schriftlich zugesagt worden waren, nicht berücksichtigt hat. Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die partielle Besteuerung behandelte das FA die in den Streitjahren erbrachten Kassenleistungen unter Berufung auf das Abzugsverbot des § 10 Nr. 1 KStG 1999 als nicht ertragswirksam, wobei im Revisionsverfahren zwischen den Beteiligten streitig geworden ist, ob das FA die Kassenleistungen rechnerisch in vollem Umfang --so die Klägerin-- oder nur anteilig in Bezug auf den jeweils steuerpflichtigen Teil des Einkommens --so das FA-- als nicht abziehbare Betriebsausgaben behandelt hat. Die für die Streitjahre zu leistenden Gewerbesteuern hat das FA als Betriebsausgaben jeweils anteilig --bezogen auf den steuerpflichtigen Teil des Einkommens-- als Betriebsausgaben berücksichtigt. Auf dieser Grundlage erließ das FA körperschaftsteuerrechtliche Änderungsbescheide für die Streitjahre.
4. Mit ihrer Klage hat sich die Klägerin zum einen gegen die Bemessung des Reservepolsters bei der Ermittlung der Überdotierung gewendet; zum anderen hat sie die Berücksichtigung der Kassenleistungen als abziehbare Betriebsausgaben gefordert. Das Finanzgericht (FG) Bremen hat die Klage als unbegründet abgewiesen. Sein Urteil vom 12. November 2009 1 K 12/08 (6) ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2010, 1245 abgedruckt.
5. Gegen das FG-Urteil richtet sich die Revision, mit der die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts und eine unzureichende Urteilsbegründung rügt. Die Einwendungen gegen die Ermittlung des Reservepolsters hält die Klägerin nicht aufrecht.
6. Die Klägerin beantragt, die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide in der Weise zu ändern, dass die Körperschaftsteuer für 1999 auf 6.863 DM, für 2000 auf 5.397 DM und für 2001 auf 3.070 DM festgesetzt wird, hilfsweise die angefochtenen Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 Abs. 1 KStG 1999 zum 31. Dezember 1999 und zum 31. Dezember 2000 in der Weise zu ändern, dass bei der Feststellung der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals (vEK) die sowohl bei EK 40 als auch bei EK 02 bis 04, mithin doppelt in Abzug gebrachten Teilbeträge von 38.395 DM (1999) und von 48.313 DM (2000) bei EK 40 als Abzugsbeträge unberücksichtigt bleiben.

7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Revision ist teilweise begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und insoweit zu einer Änderung der Körperschaftsteuerfestsetzungen für die Streitjahre, als die Kassenleistungen bei der Ermittlung des Einkommens als abziehbare Betriebsausgaben zu behandeln sind; ferner sind Nachzahlungszinsen für die Körperschaftsteuer 1999 nicht schon ab dem Streitjahr 1999, sondern erst ab dem 1. April 2001 zu passivieren. Im Übrigen bleibt die Revision ohne Erfolg.
- 9 1. Entgegen der Sichtweise von FA und FG sind die Kassenleistungen der Klägerin im Rahmen der Einkommensermittlung bei partieller Steuerpflicht als Betriebsausgaben ergebnismindernd zu berücksichtigen.
- 10 a) Kapitalgesellschaften, die --wie die Klägerin-- Sitz und Geschäftsführung im Inland haben, unterliegen der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG 1999). Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e Satz 1 KStG 1999 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 EStG 1997. 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 1999 steuerpflichtig, soweit ihr Einkommen anteilig auf das übersteigende Vermögen entfällt (sog. partielle Steuerpflicht).
- 11 Die Einkommensermittlung bei partieller Steuerpflicht richtet sich in Ermangelung spezieller Vorschriften nach den allgemeinen Regeln (allgemeine Auffassung, vgl. z.B. Höfer, Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung, Bd. II Steuerrecht, Rz 2260; Jost in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, KStG nF § 6 Rz 34). Sie erfolgt bei der GmbH mithin durch Betriebsvermögensvergleich, wobei für den Schluss des Wirtschaftsjahrs das Betriebsvermögen anzusetzen ist, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG 1999 i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 1, § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG 1997).
- 12 b) 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 § 1 Abs. 4 Satz 1 des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (BetrAVG) in der in den Streitjahren geltenden Fassung (jetzt § 1b Abs. 4 BetrAVG), die mit der steuerrechtlichen Definition übereinstimmt (vgl. Senatsurteil vom 5. November 1992 I R 61/89, BFHE 169, 369, BStBl II 1993, 185), um eine Unterstützungskasse.
- 13 c) Des Weiteren ergibt sich aus den verbindlichen Feststellungen des FG und ist zwischen den Beteiligten nicht in Streit, dass in Bezug auf die Klägerin in den Streitjahren zwar grundsätzlich die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e KStG 1999 gegeben waren, jedoch das Kassenvermögen der Klägerin jeweils überdotiert und diese deshalb gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e Satz 3 i.V.m. § 6 Abs. 5 Satz 1 KStG 1999 partiell steuerpflichtig war.
- 14 d) Ob bei der Einkommensermittlung im Rahmen der partiellen Steuerpflicht von Unterstützungskassen in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften die Kassenleistungen abzugfähige Betriebsausgaben i.S. von § 4 Abs. 4 EStG 1997 sind oder ob sie --wie FA und FG meinen-- dem Abzugsverbot des § 10 Nr. 1 KStG 1999 unterliegen, wird nicht einheitlich beurteilt.
- 15 aa) Die bisherige Praxis der Finanzverwaltung geht von der Annahme aus, dass einerseits die Zuwendungen des Trägerunternehmens an eine Unterstützungskasse und andererseits die von dieser an die Begünstigten erbrachten Kassenleistungen bei der Unterstützungskasse steuerneutral zu behandeln sind (ebenso Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG vom 1. Oktober 2009 1 K 106/07, EFG 2010, 169; Höfer, a.a.O., Rz 2262 f.; Ahrend/Förster/Rößler, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 3. Teil, Rz 723 f.; Otto in Blomeyer/Rolfs/Otto, Betriebsrentengesetz, 5. Aufl., StR G Rz 58; Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, § 5 KStG Rz 66a; Sauter/Rhiel in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl., § 6 Rz 51, 54; Jost in Dötsch/Jost/Pung/Witt, a.a.O., KStG nF § 5 Abs. 1 Nr. 3 - 4 Rz 139 ff., KStG nF § 6 Rz 34).
- 16 Dabei variieren die Begründungen, mit denen die steuerliche Nichterfassung der Zuwendungen des Trägerunternehmens gerechtfertigt wird: Teilweise wird --mitunter ohne Differenzierung nach der Rechtsform der Unterstützungskasse-- angenommen, die Unterstützungskassen erhielten die Zuwendungen nicht zum Zwecke der Einkunftszielung, so dass sie nicht zu den steuerpflichtigen Einkünften i.S. des § 2 EStG gehörten (vgl. Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG in EFG 2010, 169; Höfer, a.a.O., Rz 2262; Otto in Blomeyer/Rolfs/Otto, a.a.O., StR G Rz 58; Frotscher in Frotscher/Maas, a.a.O., § 5 Rz 66a). Nach --jedenfalls früherer-- Auffassung der Finanzverwaltung handelt es sich bei den Zuwendungen an Unterstützungskassen in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften um gesellschaftsrechtliche Einlagen des Trägerunternehmens (Erlass des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen vom 13. Dezember 1963, Betriebs-Berater --BB-- 1964, 26; Abschn. 36 Abs. 2 Satz 2 der Körperschaftsteuer-Richtlinien --KStR 1995-- [nicht in die KStR 2004 übernommen]; ebenso --mit Blick auf die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Satz 2

Halbsatz 2 des Umwandlungssteuergesetzes --UmwStG 1995-- Jost in Dötsch/Jost/Pung/Witt, a.a.O., KStG nF § 5 Abs. 1 Nr. 3 - 4 Rz 142). Schließlich wird noch erwogen, die Zuwendungen an eine Unterstützungskasse in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft zwar als Betriebseinnahmen zu buchen, sie jedoch durch Bildung eines entsprechenden Passivpostens für antizipierten Aufwendungsersatz bilanziell zu neutralisieren (Ahrend/Förster/Rößler, a.a.O., 3. Teil, Rz 723).

- 17 Die Steuerneutralität der Kassenleistungen wird von den Vertretern dieser Auffassung --wie auch von der Vorinstanz-- übereinstimmend mit der Bestimmung des § 10 Nr. 1 KStG 1999 begründet, nach der Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen, die durch Stiftungsgeschäft, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind, nicht abziehbar sind (so zu den Kassenleistungen einer Unterstützungskasse in der Rechtsform eines eingetragenen Vereins auch Senatsurteil vom 29. Januar 1969 I 247/65, BFHE 95, 4, BStBl II 1969, 269).
- 18 bb) Die Gegenauffassung sieht demgegenüber in den Zuwendungen der Trägerunternehmen bei Unterstützungskassen in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften Betriebseinnahmen und in den Kassenleistungen Betriebsausgaben (Heger in Gosch, KStG, 2. Aufl., § 6 Rz 32 f.; Erhard in Blümich, EStG, KStG, GewStG, § 6 KStG Rz 30 f.; Kuhfus, EFG 2010, 1248; Heissmann, BB 1964, 27; vgl. auch Bott in Ernst & Young, KStG, § 5 Rz 181 ff., 241 ff., der sich indes aus praktischen Gesichtspunkten für die Beibehaltung der Verwaltungspraxis ausspricht). Sie stützt sich auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), nach der einerseits die Zuwendungen des Trägerunternehmens an eine Unterstützungskasse beim Träger betrieblich begründet und nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und es sich dabei folglich nicht um verdeckte Einlagen handelt (Senatsurteil vom 4. Dezember 1991 I R 68/89, BFHE 166, 465, BStBl II 1992, 744) und nach der andererseits --betreffend die Kassenleistungen-- der Betriebsausgabenabzug Vorrang vor der Regelung des § 10 Nr. 1 KStG 1999 hat (vgl. Senatsurteil vom 5. Juni 2003 I R 76/01, BFHE 202, 323, BStBl II 2005, 305).
- 19 e) Der Senat hält die letztgenannte Auffassung für zutreffend.
- 20 aa) Er hält an seiner Rechtsprechung fest, nach der die Zuwendungen des Trägerunternehmens an die Unterstützungskasse Betriebsausgaben sind, weil es sich um Sozialleistungen des Trägerunternehmens handelt, die grundsätzlich ebenso betrieblich veranlasst sind wie die Zahlung von Arbeitslohn. Im Verhältnis zwischen dem Trägerunternehmen und der Unterstützungskasse handelt es sich dabei um Zahlungen mit Gegenleistungscharakter, weil die Unterstützungskasse sie zu dem Zweck erhält, die an sich vom Trägerunternehmen geschuldeten Versorgungsleistungen zu erbringen (Senatsurteil in BFHE 166, 465, BStBl II 1992, 744). Daraus folgt zugleich, dass die betreffenden Aufwendungen nicht durch das Gesellschaftsverhältnis zwischen Trägerunternehmen und Unterstützungskasse veranlasst und mithin nicht als verdeckte Einlagen anzusehen sind. Ihre Eigenschaft als "Zuwendungen" i.S. von § 4d EStG 1997 verlieren die Zahlungen dadurch nicht (Senatsurteil in BFHE 169, 369, BStBl II 1993, 185).
- 21 Die im Urteil in BFHE 166, 465, BStBl II 1992, 744 offengelassene Frage, ob auch jene Zuwendungen Betriebsausgabencharakter haben, die die Abzugsgrenzen des § 4d EStG 1997 überschreiten, hat der VIII. Senat des BFH inzwischen bejaht (Urteile vom 29. August 1996 VIII R 24/95, BFHE 182, 307, und vom 19. Juni 2007 VIII R 100/04, BFHE 218, 236, BStBl II 2007, 930). Der erkennende Senat pflichtet dem bei; denn die Vorschrift des § 4d EStG 1997 begrenzt den Betriebsausgabenabzug der Höhe nach, ohne dass dadurch die Rechtsnatur der Ausgabe berührt wird (ebenso Bott in Ernst & Young, a.a.O., § 5 Rz 241; a.M. Otto in Blomeyer/Rolfs/Otto, a.a.O., StR G Rz 59; Frotscher in Frotscher/Maas, a.a.O., § 5 KStG Rz 66a).
- 22 bb) Handelt es sich mithin bei den Zuwendungen des Trägerunternehmens an die von ihm beherrschte Unterstützungskasse um nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Betriebsausgaben, müssen aus Sicht der Unterstützungskasse Betriebseinnahmen vorliegen (Gosch in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4d Rz A 48; Streck, KStG, 7. Aufl., § 6 Rz 17; a.A. Otto in Blomeyer/Rolfs/Otto, a.a.O., StR G Rz 58) und können --wenn die Unterstützungskasse in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben wird-- die Zuwendungen aus diesem Blickwinkel ebenfalls nicht als verdeckte Einlagen beurteilt werden. Da Kapitalgesellschaften steuerrechtlich gesehen über keine außerbetriebliche Sphäre verfügen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsurteil vom 22. August 2007 I R 32/06, BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961, m.w.N.), müssen alle Geschäftsvorfälle --somit auch die Zuwendungen des Trägerunternehmens-- als Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt werden (§ 8 Abs. 2, § 8 Abs. 1 KStG 1999 i.V.m. § 2 Abs. 1 Nr. 2 EStG 1997).
- 23 cc) Daraus wiederum folgt, dass die den Zuwendungen gegenüberstehenden Kassenleistungen als Betriebsausgaben angesehen werden müssen, die nicht dem Abzugsverbot des § 10 Nr. 1 KStG 1999 unterfallen. Denn von diesem Abzugsverbot werden nur solche Aufwendungen erfasst, die sich der Art nach als Einkommensverwendung darstellen; Aufwendungen, die gleichzeitig Betriebsausgabencharakter haben, sind hingegen nach allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen abzusetzen (Senatsurteile in BFHE 202, 323, BStBl II 2005, 305, und vom 17. Dezember 1997 I R 58/97, BFHE 185, 220, BStBl II 1998, 357, jeweils m.w.N.). Um solche Aufwendungen handelt es sich bei den Kassenleistungen, die folglich nicht dem Abzugsverbot des § 10 Nr. 1 KStG 1999 unterliegen. Ob etwas anderes gilt, wenn die Unterstützungskasse nicht durch eine Kapitalgesellschaft, sondern durch einen eingetragenen Verein betrieben wird (so Senatsurteil in BFHE 95, 4, BStBl II 1969, 269), bedarf im Streitfall keiner Entscheidung.

- 24 dd) Entgegen der Auffassung des FG folgt aus § 12 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 2 UmwStG 1995 kein anderes Ergebnis (ebenso Otto in Blomeyer/Rolfs/Otto, a.a.O., Str G Rz 60; Bott in Ernst & Young, a.a.O., § 5 Rz 188; Kuhfus, EFG 2010, 1248; a.A. Jost in Dötsch/Jost/Pung/Witt, a.a.O., KStG nF § 5 Abs. 1 Nr. 3 - 4 Rz 142 ff.). Die Vorschrift betrifft die Ermittlung des steuerrechtlichen Übergangsgewinns der übernehmenden Körperschaft bei Verschmelzungsvorgängen und besagt in diesem Zusammenhang, dass die Zuwendungen an Unterstützungskassen zu den tatsächlichen Anschaffungskosten (der Beteiligung des Trägerunternehmens an der Unterstützungskasse) "rechnen". Mit dieser Regelung sollte ausweislich des Berichts zur Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Bundestags zum Fraktionsentwurf des Gesetzes zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts vom 15. Juni 1994 (BTDrucks 12/7945, S. 63) für den Fall der Verschmelzung der Unterstützungskasse auf das Trägerunternehmen die Versteuerung eines Übernahmegewinns in Höhe der an die Unterstützungskasse geleisteten Zuwendungen und damit gleichsam die Rückgängigmachung des bisherigen Betriebsausgabenabzugs nach § 4d EStG 1997 sichergestellt werden. Die Alterssicherungsleistungen sollten in diesem Fall nicht zweimal, nämlich einmal durch die Zuführungen an die Unterstützungskasse gemäß § 4d EStG 1997 und zum zweiten Mal durch eine Pensionsrückstellung nach § 6a EStG 1997 steuermindernd geltend gemacht werden können. Es handelt sich folglich um eine Spezialregelung für die steuerliche Beurteilung von Umwandlungs- und Verschmelzungsfällen im Sinne des Umwandlungssteuergesetzes 1995, der keine über ihren Anwendungsbereich hinausgehende gesetzliche Wirkung --z.B. für die allgemeine Einkommensermittlung bei partiell steuerpflichtigen Unterstützungskassen-- zukommt.
- 25 Daran vermag es nichts zu ändern, dass in dem erwähnten Bericht des Finanzausschusses des Bundestags die Neuregelung als "Klarstellung" bezeichnet und ausdrücklich auf die Praxis der Finanzverwaltung hingewiesen wird, nach der es sich bei den Zuwendungen an die Unterstützungskassen um Einlagen und bei den Kassenleistungen um nicht abziehbare Aufwendungen nach § 10 Nr. 1 KStG 1999 handele, von der der Senat im Urteil in BFHE 166, 465, BStBl II 1992, 744 "abweiche". Zwar mag es sein, dass der Finanzausschuss des Bundestags als an der Gesetzgebung beteiligtes Organ die Neuregelung des § 12 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 2 UmwStG 1995 als allgemeingültige Aussage gewertet wissen wollte, die die Praxis der Finanzverwaltung insgesamt auf eine gesetzliche Grundlage stellt. Da der Bestimmung indes weder von ihrem Wortlaut noch von der gesetzlichen Systematik her eine solche über ihren eigentlichen Anwendungsbereich hinausgehende Wirkung entnommen werden kann, hat diese Intention nicht den erforderlichen Eingang in das objektive Gesetzesrecht gefunden. Dem Bericht des Finanzausschusses des Bundestags als solchem kann Gesetzeskraft nicht beigegeben werden.
- 26 f) Das FG ist insoweit von einer anderen Rechtsauffassung ausgegangen. Sein Urteil ist deshalb aufzuheben.
- 27 Die Sache ist insoweit entscheidungsreif. Zwar hat das FG keine ausdrücklichen Feststellungen dazu getroffen, ob die Klägerin in den Streitjahren Zuwendungen der F-KG erhalten hat, die nach dem Vorstehenden gewinnerhöhend zu berücksichtigen wären. Jedoch ergibt sich aus dem vom FG in Bezug genommenen Bericht des Außenprüfers kein Anhalt dafür, dass solche Zuwendungen gezahlt worden sind. Vielmehr folgt aus der diesem Bericht als Anlage 7 beigefügten Aufstellung über die Entwicklung des vEK, dass die Klägerin in den Streitjahren keine --dort als "Einlage Trägerunternehmen" bezeichneten-- Zahlungen erhalten hat. Das entspricht zudem dem unwidersprochen gebliebenen Vortrag der Klägerin in der Revisionsbegründung. Der Senat sieht somit keinen Grund, den Rechtsstreit in diesem Punkt zur weiteren Sachaufklärung an das FG zurückzuverweisen.
- 28 aa) Mithin sind die angefochtenen Änderungsbescheide abzuändern; die Körperschaftsteuern sind in der Weise festzusetzen, dass bei der Einkommensermittlung die Kassenleistungen als abziehbare Betriebsausgaben behandelt werden.
- 29 bb) Die Steuerfestsetzungen für die Streitjahre sind darüber hinaus auch insoweit zu korrigieren, als das FA --wie zwischen den Beteiligten nicht in Streit steht-- fehlerhaft bereits ab dem Streitjahr 1999 Verbindlichkeiten für Steuernachzahlungszinsen zur Körperschaftsteuer 1999 passiviert hat, die nach der Regel des § 233a Abs. 2 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs 1999, das heißt ab dem 1. April 2001, entstanden sind. Daraus folgt, dass die einkommensmindernde Wirkung des Betriebsausgabenabzugs für 1999 mit der einkommens erhöhenden Wirkung des Wegfalls der Verbindlichkeit für die Nachzahlungszinsen zu saldieren ist und dass für 2001 zu der einkommensmindernden Wirkung des Betriebsausgabenabzugs die einkommensmindernde Wirkung der (erstmaligen) Passivierung der Verbindlichkeit hinzutritt.
- 30 cc) Die Berechnung der Steuern wird gemäß § 121 Satz 1, § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem FA übertragen. Es hat dabei zu beachten, dass die im Revisionsantrag bezifferten Steuerbeträge jeweils die Untergrenze der festzusetzenden Steuern bilden; denn der BFH darf gemäß § 121 Satz 1, § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO über das Revisionsbegehren nicht hinausgehen. Für das Jahr 2001 ist überdies zu berücksichtigen, dass der Revisionsantrag (Festsetzung der Körperschaftsteuer auf 3.070 DM) über den erstinstanzlichen Klageantrag (Wiederherstellung des Ursprungsbescheids, in dem die Körperschaftsteuer auf 3.365 DM festgesetzt worden war) hinausgeht; insoweit ist die Revision mangels formeller Beschwer unzulässig (BFH-Beschluss vom 23. Oktober 1989 GrS 2/87, BFHE 159, 4, BStBl II 1990, 327; Ruban in Gräber, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 123 Rz 2, m.w.N.).
- 31 2. Unbegründet ist die Revision, soweit sie sich dagegen wendet, dass FA und FG bei der Einkommensermittlung die in den Streitjahren entstandenen Gewerbesteuern jeweils nur anteilig in Bezug auf den steuerpflichtigen Teil des Einkommens der Klägerin als --in den Streitjahren nicht vom Abzugsverbot des § 10 Nr. 1 KStG 1999 erfasste-- Betriebsausgaben in Abzug gebracht haben. Denn diese Berechnungsweise entspricht dem Gesetzeswortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 1 KStG 1999, nach dem die Unterstützungskasse steuerpflichtig ist, soweit ihr Einkommen anteilig auf das

übersteigende Vermögen entfällt. Daraus ergibt sich, dass die Aufteilung pauschal nach dem rechnerischen Verhältnis --und nicht unmittelbar nach der wirtschaftlichen Zuordnung-- zu erfolgen hat und dass deshalb die im Rahmen der Gewinn- und Einkommensermittlung erfassten Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben, Hinzurechnungen und Kürzungen jeweils anteilig zu berücksichtigen sind (vgl. Senatsurteil vom 31. Juli 1991 I R 4/89, BFHE 165, 387, BStBl II 1992, 98; BFH-Urteil vom 22. Januar 2003 II R 40/00, BFH/NV 2003, 1037; Heger in Gosch, a.a.O., § 6 Rz 20; Bott in Ernst & Young, a.a.O., § 6 Rz 91 i.V.m. Rz 52 f.; Erhard in Blümich, a.a.O., § 6 KStG Rz 24).

- 32 Soweit demgegenüber im Rahmen der Einkommensermittlung bei partieller Steuerpflicht eine Zuordnung von Aufwendungen ausschließlich zum steuerpflichtigen Bereich des Betriebs für möglich gehalten wird (J. Hoffmann in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, § 6 KStG Rz 16; Jost in Dötsch/Jost /Pung/Witt, a.a.O., KStG nF § 6 Rz 39 ff.; Streck, a.a.O., § 6 Rz 8), vermag der Senat dem angesichts des Gesetzeswortlauts nicht zu folgen. Dieser geht von einer abstrakt-rechnerischen und nicht von einer gegenständlichen Abgrenzung des steuerpflichtigen Einkommensteils vom nicht steuerpflichtigen Einkommensteil aus. Mithin ist auch die Gewerbesteuer nur anteilig als Betriebsausgabe in Abzug zu bringen, obgleich die Klägerin gemäß § 3 Nr. 9 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG 1999) entsprechend der Reichweite der Körperschaftsteuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG 1999 auch von der Gewerbesteuerpflicht befreit war. Aus dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer und dem Gesetzeszweck des § 3 Nr. 9 GewStG 1999 folgt kein anderes Ergebnis (a.A. J. Hoffmann in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., § 6 KStG Rz 16).
- 33 3. Der revisionsrechtlichen Prüfung hält das FG-Urteil auch insoweit stand, als es die Höhe der für die Streitjahre nach Maßgabe von § 6 Abs. 5, § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e Satz 3 KStG 1999 i.V.m. § 4d EStG 1997 jeweils festgestellten Überdotierungen betrifft. Insbesondere hat das FG bei der Berechnung des Reservepolsters nach der Pauschalmethode des § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 3 EStG 1997 zu Recht nur jene Leistungsanwärter einbezogen, denen schriftlich Versorgungsleistungen zugesagt worden sind.
- 34 a) Die Klägerin hat zwar ausdrücklich auf die Geltendmachung der erstinstanzlich erhobenen Einwendungen in Bezug auf die Berechnungsweise des Reservepolsters in der Revisionsinstanz verzichtet. Der Senat ist indes --wenn nicht mit der Revision ausschließlich Verfahrensmängel geltend gemacht werden-- gehalten, das angefochtene Urteil in vollem Umfang auf die Verletzung revisiblen Rechts zu prüfen und insoweit gemäß § 118 Abs. 3 Satz 2 FGO --im Rahmen des Revisionsantrags (§ 121 Satz 1, § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO)-- an die geltend gemachten Revisionsgründe nicht gebunden (vgl. Seer in Tipke/ Kruse, AO, FGO, § 118 FGO Rz 105 f.).
- 35 b) Nach § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG 1997 darf bei Unterstützungskassen, die lebenslänglich laufende Leistungen gewähren, das zulässige Kassenvermögen --über das in Buchst. a der Vorschrift geregelte zulässige Deckungskapital hinaus-- bestimmte, dort aufgeführte Vomhundertsätze der jährlichen Versorgungsleistungen an Leistungsanwärter bzw. deren Hinterbliebene nicht übersteigen (Satz 1). Leistungsanwärter ist jeder Arbeitnehmer oder ehemalige Arbeitnehmer des Trägerunternehmens, der von der Unterstützungskasse schriftlich zugesagte Leistungen erhalten kann und am Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem die Zuwendung erfolgt, das 30. (Streitjahre 1999, 2000) bzw. 28. (Streitjahr 2001) Lebensjahr vollendet hat (Satz 2 Halbsatz 1). Das Trägerunternehmen kann bei der Berechnung nach Satz 1 statt des dort maßgebenden Betrags den Durchschnittsbetrag der von der Kasse im Wirtschaftsjahr an Leistungsempfänger im Sinne des Buchst. a Satz 2 gewährten Leistungen zugrunde legen (Satz 3). In diesem Fall sind Leistungsanwärter im Sinne des Satzes 2 nur die Arbeitnehmer oder ehemaligen Arbeitnehmer des Trägerunternehmens, die am Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem die Zuwendung erfolgt, das 50. Lebensjahr vollendet haben (Satz 4). Dem Arbeitnehmer oder ehemaligen Arbeitnehmer als Leistungsanwärter stehen andere Personen gleich, denen schriftlich Leistungen der Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung zugesagt worden sind (Satz 5).
- 36 c) § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG 1997 stellt mithin zwei Berechnungsmöglichkeiten zur Ermittlung des zulässigen Reservepolsters zur Auswahl, nämlich die sog. Regelmethode nach Satz 1, die auf die Höhe der von der Kasse für den jeweiligen Leistungsanwärter individuell zugesagten erreichbaren lebenslänglich laufenden Leistungen abstellt, und die sog. Pauschalmethode gemäß Satz 3, nach der die durchschnittliche Höhe der von der Kasse erbrachten lebenslänglich laufenden Leistungen maßgeblich ist, multipliziert mit der Anzahl der Leistungsanwärter, die das 50. Lebensjahr vollendet haben. Die Klägerin hat in ihrer Steuererklärung --vom FA insoweit nicht beanstandet-- die Pauschalmethode nach Satz 3 angewendet und dabei als Leistungsanwärter auch Arbeitnehmer bzw. frühere Arbeitnehmer der F-KG berücksichtigt, denen eine Versorgung nicht schriftlich zugesagt worden ist. FA und FG gehen demgegenüber zu Recht davon aus, dass gemäß § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 4 i.V.m. Satz 2 EStG 1997 auch im Rahmen der Pauschalmethode nur diejenigen Leistungsanwärter zu berücksichtigen sind, denen eine schriftliche Versorgungszusage erteilt worden ist.
- 37 Nach der Legaldefinition des § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 EStG 1997 kommen als Leistungsanwärter nur solche aktiven oder ehemaligen Arbeitnehmer des Trägerunternehmens in Betracht, denen eine schriftliche Versorgungszusage erteilt worden ist. Diese Definition gilt insoweit nicht nur für die Regelberechnung nach Satz 1, sondern auch für die Pauschalberechnung nach Satz 3 der Vorschrift (ebenso Höfer, a.a.O., Rz 1167; Ahrend/Förster /Rößler, a.a.O., 3. Teil, Rz 266; a.A. Gosch in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 4d Rz B 129). Soweit es im nachfolgenden Satz 4 heißt, Leistungsanwärter im Sinne des Satzes 2 seien nur die Arbeitnehmer oder ehemaligen Arbeitnehmer des Trägerunternehmens, die am Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem die Zuwendung erfolgt, das 50. Lebensjahr vollendet haben, bedeutet das nicht, dass bei Anwendung der Pauschalmethode das Schriftlichkeitserfordernis nicht gelten soll. Vielmehr ist dem Verweis in Satz 4 auf die "Leistungsanwärter im Sinne des

Satzes 2" und der Formulierung "nur die Arbeitnehmer ..." zu entnehmen, dass die grundsätzliche Definition des Leistungsanwärter in Satz 2 auch für die Pauschalmethode Geltung haben soll, dass von diesen Leistungsanwärtern aber nur jene berücksichtigt werden sollen, die zu dem maßgeblichen Zeitpunkt schon das 50. Lebensjahr vollendet haben. Die Definition des Satzes 4 soll jene des Satzes 2 mithin nur im Hinblick auf das erforderliche Lebensalter der Leistungsanwärter einengen, nicht jedoch eine eigenständige Definition des Leistungsanwärters statuieren, die auf das Erfordernis einer schriftlichen Versorgungszusage verzichtet.

- 38 Dass das Schriftlichkeitserfordernis für beide Berechnungsalternativen gelten soll, wird --worauf das FG zu Recht hinweist-- insbesondere auch aus der Regelung des § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 5 EStG 1997 ersichtlich, die für beide Berechnungsmethoden gilt und die als den Arbeitnehmern gleichgestellte Personen ausdrücklich nur jene bezeichnet, denen schriftlich Versorgungsleistungen zugesagt worden sind.
- 39 4. Nachdem der Revisionsantrag im Hinblick auf den Abzug der Kassenleistungen als Betriebsausgaben Erfolg hat, bedarf es keiner Entscheidung des Senats über den Hilfsantrag. Dieser betrifft die Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 Abs. 1 KStG 1999 jeweils zum 31. Dezember der Streitjahre 1999 und 2000 und ist inhaltlich auf Beseitigung eines nach übereinstimmender Auffassung beider Beteigter dem FA bei der Behandlung der Kassenleistungen als nicht abziehbare Betriebsausgaben im Rahmen der Festsetzung der Teilbeträge des für Ausschüttungen vEK unterlaufenen Fehlers gerichtet. Er wurde von der Klägerin nur für den --nicht eingetretenen-- Fall gestellt, dass der Revisionsantrag in Bezug auf die Änderung der Körperschaftsteuerbescheide keinen Erfolg hat. Über die diesbezügliche Revisionsrüge, das angefochtene Urteil sei insoweit nicht hinreichend begründet worden, braucht der Senat mithin nicht zu entscheiden.
- 40 Das FA wird die Konsequenzen aus den Änderungen der Körperschaftsteuerbescheide für die Feststellungsbescheide nach Maßgabe von § 47 Abs. 2 Nr. 1 KStG 1999 i.V.m. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO von Amts wegen zu ziehen haben.
- 41 5. Der mit der Klage auch angefochtene Bescheid über die Feststellungen nach § 47 Abs. 2 KStG 1999 zum 31. Dezember der Streitjahre 1999 und 2000 ist nicht Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden. Die Klägerin hat insoweit keinen Revisionsantrag gestellt und in der Revisionsbegründung ausgeführt, sie fühle sich insoweit nicht beschwert, weil die Bescheide bei einem Erfolg des Revisionsantrags nach Maßgabe von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO von Amts wegen anzupassen seien.