

## BUNDESFINANZHOF Beschluss vom 18.8.2015, I R 66/13

Überdotierung einer Gruppenunterstützungskasse - kassenbezogene Beurteilung

### Tenor

1. Nachdem die Klage gegen den Zinsbescheid zur Körperschaftsteuer 2004 zurückgenommen worden ist, wird das Klageverfahren bezüglich dieses Streitgegenstands eingestellt.
2. Im Übrigen (betreffend Festsetzung der Körperschaftsteuer 2002 bis 2004) wird die Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 4. Juli 2013 9 K 1013/11 K als unbegründet zurückgewiesen.
3. Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

### Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist eine Gruppenunterstützungskasse in der Rechtsform eines e.V. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung) einen Bescheid, nach dem der Kläger für die Streitjahre (2002 bis 2004) gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 3 des Körperschaftsteuergesetzes 2002 (KStG 2002) von der Körperschaftsteuer befreit ist.
- 2 Die Satzung des Klägers enthielt u.a. folgende Regelung:
- 3 "§ 2 Zweck
  - (1) Der Verein ist eine Unterstützungskasse im Sinne des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung in der Fassung vom 19.12.1974. Trägerunternehmen können alle Firmen werden, die Mitglied der Gruppen-Unterstützungseinrichtung für ... sind oder zu den Vereinsmitgliedern in Geschäftsbeziehung stehen. Der Verein verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke.
  - (2) Zweck der Unterstützungseinrichtung ist die freiwillige, einmalige, wiederholte oder laufende Versorgungsleistung von Zugehörigen der Trägerunternehmen. Der Verein ist selbstlos tätig. Er verfolgt nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke.
  - (3) Die Mittel des Vereins dürfen nur für satzungsmäßige Zwecke verwendet werden, es sei denn, daß sie gemäß Körperschaftsteuergesetz zum überdotierten Vermögen des Vereins gehören. In diesem Fall dürfen sie auch auf das jeweilige Trägerunternehmen zurückübertragen werden.
  - (4) Bei Auflösung oder Aufhebung des Vereins oder bei Wegfall seines bisherigen Zweckes wird das Vermögen des Vereins, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen betrifft, an die Leistungsempfänger oder deren Angehörige ausgeschüttet. Ein übersteigendes Vermögen ist 1. dem Deutschen Roten Kreuz oder falls dies nicht möglich ist steuerbegünstigten, gemeinnützigen Institutionen zuzuwenden oder für mildtätige Zwecke aufgrund eines zu fassenden Vorstandsbeschlusses zu verwenden.
- 4 § 3 Erwerb und Beendigung der Mitgliedschaft
  - (1) Mitglieder des Vereins sind die Gründungsmitglieder. Weitere Mitglieder des Vereins können die beitretenden Trägerunternehmen selbst werden. ...
- 5 § 4 Einkünfte und Vermögen
  - (1) Die Einkünfte des Vereins bestehen aus freiwilligen Zuwendungen der Trägerunternehmen, aus den Erträgen des Vereinsvermögens und aus Mitgliedsbeiträgen. ...
  - (2) Über die Anlage des Vermögens entscheidet der Vorstand. Gegen eine angemessene Verzinsung können auch Darlehen an die Trägerunternehmen gewährt werden. Dabei muß gewährleistet sein, daß durch die Darlehensgewährung die nach Satzung und Leistungsplan vorgesehene Erbringung der Versorgungsleistung nicht gefährdet ist. ...
  - (3) Das gesamte Vereinsvermögen setzt sich aus den einzelnen Teilvermögen der Trägerunternehmen zusammen. Das Teilvermögen jedes Trägerunternehmens setzt sich zusammen aus dessen Zuwendungen zuzüglich der darauf erzielten Vermögenserträge abzüglich der bereits erbrachten Leistungen an die

Leistungsempfänger dieses Trägerunternehmens. Die Teilvermögen der Trägerunternehmen werden gesondert geführt und den betreffenden Trägerunternehmen zugeordnet.

- (4) Das Vereinsvermögen darf auf Dauer, also auch bei Beendigung des Vereins, nur für satzungsgemäße Zwecke verwendet werden. Die Zweckbindung gilt in Übereinstimmung mit § 5 Abs. 1 Ziff. 3c in Verbindung mit § 6 Abs. 6 KStG nicht für den Teil des Kassenvermögens, der das um 25 % erhöhte zulässige Kassenvermögen nach § 4d EStG übersteigt. ...

## 6 § 5 Leistungen, Leistungsplan, Leistungsempfänger

- (1) Leistungsempfänger sind Mitarbeiter, ehemalige Mitarbeiter und arbeitnehmerähnliche Personen der Trägerunternehmen. ...
- (4) Die Versorgungsleistungen dürfen die in § 3 Ziff. 3 in Verbindung mit § 2 Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung festgelegten Höchstbeträge nicht überschreiten. Für jedes Trägerunternehmen ist ein Leistungsplan erforderlich, ...
- (5) Die Unterstützungskasse erbringt die Versorgungsleistungen an die Leistungsempfänger eines jeden Trägerunternehmens nur soweit und solange, wie diese aus dem auf dieses Trägerunternehmen entfallenden Teil des gesamten Vereinsvermögens zu finanzieren sind.
- (6) Ein Rechtsanspruch der Leistungsempfänger und deren Hinterbliebenen auf Gewährung von Leistungen ist in jedem Fall ausgeschlossen. ...
- (7) Nicht nur die Erträge aus Zuwendungen der Trägerunternehmen, aus zweckgebundenen Zuwendungen Dritter und aus Erträgen aus diesen Zuwendungen, sondern auch alle sonstigen Erträge des Vereins dienen dem Versorgungszweck. ..."

## 7 Der Kläger (als "Versorgungseinrichtung") schloss mit den Trägerunternehmen nach einem einheitlichen Muster jeweils Verträge folgenden Inhalts:

- 8 "1. Die Versorgungseinrichtung wird für die Versorgung der versorgungsberechtigten Mitarbeiter dieses Trägerunternehmens das Leistungsverzeichnis des beigefügten Leistungsplans zugrunde legen. Die Höhe der Leistungen ergibt sich aus der ebenfalls beigefügten Aufstellung. ...
3. Der Arbeitgeber haftet arbeitsrechtlich bis zur Höhe der vorgesehenen Versorgung, wenn und soweit die Versorgungseinrichtung die vorgesehene Versorgungsleistung kürzt oder einstellt.
4. Gemäß der beigefügten Satzung ergeben sich für das Trägerunternehmen keinerlei Zahlungsverpflichtungen gegenüber der Versorgungseinrichtung. ... Das Trägerunternehmen nimmt zur Kenntnis, daß bei nicht ausreichenden Dotierungen die Versorgungseinrichtung die zugesagten Leistungen ganz oder anteilig reduzieren kann. ...
5. ... Für jedes Trägerunternehmen erfolgt eine getrennte Vermögensverwaltung. Eine gegenseitige Haftung der Trägerunternehmen der Versorgungseinrichtung untereinander ist ausgeschlossen. Jedes Trägerunternehmen erhält die Erträge aus seinem Vermögen getrennt gutgeschrieben. ...
6. Die Versorgungseinrichtung kann dem Trägerunternehmen ein Darlehen bis zur Höhe seines Vermögensanteils an dem Vermögen der Versorgungseinrichtung zu marktüblichen Zinsen gewähren.
7. Stirbt ein Versorgungsberechtigter vor Inanspruchnahme einer Leistung oder scheidet er ohne arbeitsrechtliche Ansprüche aus, kann das Trägerunternehmen über die Verwendung dieser Beträge im Rahmen der steuerlichen Bestimmungen grundsätzlich frei bestimmen. Hat der Versorgungsberechtigte dagegen einen unverfallbaren Teilanspruch, steht dem Trägerunternehmen der darüber hinausgehende Betrag zur Verfügung.
8. Bei Erreichen des Pensionsalters eines Versorgungsberechtigten wird von der Versorgungseinrichtung die zugesagte Rente oder Kapitalzahlung gewährt. Ein ggfs. an das Trägerunternehmen gewährtes Darlehen ist in dieser Höhe zurückzuzahlen. Soweit aus den Dotierungen und den daraus resultierenden Erträgen ein Überschuß besteht, kann das Trägerunternehmen über dessen Verwendung grundsätzlich entscheiden, sofern diese Beträge zum überdotierten Vermögen der Versorgungseinrichtung gehören.
9. Dieser Vertrag kann mit einer Frist von 3 Monaten zum Ende eines Kalenderjahres durch das Trägerunternehmen gekündigt werden. Die Versorgungseinrichtung wird dann die Zusagen widerrufen und das dadurch freiwerdende Kapital für diese Zusage in Absprache mit dem Trägerunternehmen im Rahmen der steuerlichen Bestimmungen verwenden."

## 9 Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) war der Kläger --bei kassenorientierter Gesamtbetrachtung-- nicht i.S. von § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e KStG 2002 überdotiert; gleichwohl hatte er nach Kündigung der Verträge durch einzelne Trägerunternehmer sowohl die gegen diese gerichteten Darlehensansprüche als auch --mit deren Zustimmung-- die bezogen auf die für die Trägerunternehmen ermittelten (segmentierten) Guthaben der Gruppen-

Unterstützungseinrichtung ... unter gleichzeitiger Übernahme etwaiger Leistungsversprechen abgetreten. Nach den gleichfalls nicht streitigen Feststellungen der Vorinstanz bestanden jedoch zumindest bei drei Abtretungsvereinbarungen keine Leistungsversprechen gegenüber den Arbeitnehmern der Trägerunternehmen mehr.

- 10 Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage, die sich sowohl gegen die Festsetzung der Körperschaftsteuer 2002 bis 2004 als auch gegen den Zinsbescheid 2004 richtete, hat das FG abgewiesen (FG Münster, Urteil vom 4. Juli 2013 9 K 1013/11 K, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 1876).
- 11 Während des Revisionsverfahrens wurde der Kläger nach § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO) davon unterrichtet, dass der Senat die Revision einstimmig für unbegründet hält. Zudem wurde er darauf hingewiesen, dass Bedenken gegen die Zulässigkeit der Klage gegen den vorgenannten Zinsbescheid bestehen. Der Kläger hat daraufhin die Klage bezüglich dieses Zinsbescheids zurückgenommen.
- 12 Der Kläger beantragt nunmehr sinngemäß, das vorinstanzliche Urteil sowie die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide aufzuheben.
- 13 Das FA beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.

## **Entscheidungsgründe**

- 14 II. Das Verfahren ist im Hinblick auf die gegen den Zinsbescheid zur Körperschaftsteuer 2004 erhobene Klage einzustellen; das FA hat dem nach § 72 Abs. 1 Satz 3 FGO zugestimmt.  
  
III.
- 15 Soweit sich die Revision gegen die Entscheidung des FG zur Festsetzung der Körperschaftsteuer 2002 bis 2004 richtet, entscheidet der Senat nach § 126a FGO. Er hält insoweit die Revision einstimmig für unbegründet und eine mündliche Verhandlung --auch unter Berücksichtigung des weiteren Schriftsatzes des Klägers vom 7. Juni 2015-- nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind hiervon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 16 1. Das FG hat zu Recht angenommen, dass der Kläger die Anforderungen an die Vermögensbindung gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c KStG 2002 nicht gewahrt hat.
- 17 a) Maßgeblich hierfür ist, dass die Frage der Überdotierung i.S. von § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e KStG 2002 und das Recht zur Auskehrung von Vermögenswerten gemäß § 6 Abs. 6 KStG 2002 --wie der Senat mit Urteil vom 26. November 2014 I R 37/13 (BFHE 248, 158) entschieden hat-- auch bei Gruppenunterstützungskassen nicht segmentbezogen, sondern auf der Grundlage einer kassenorientierten Betrachtung zu beurteilen ist. Auf die Gründe dieses Urteils wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.
- 18 b) Soweit der Senat in dem vorgenannten Urteil (in BFHE 248, 158) offen gelassen hat, ob dann eine unschädliche Auskehrung von Vermögenswerten an die Trägerunternehmen angenommen werden kann, wenn die Vermögensübertragung im Zusammenhang mit einer Änderung des Durchführungswegs der betrieblichen Altersversorgung steht, ist hierauf auch im anhängigen Verfahren nicht einzugehen, weil nach den bindenden Feststellungen des FG den Vermögensübertragungen in zumindest drei Fällen keine Leistungsversprechen der Trägerunternehmen zugrunde lagen (Fleischerei F; Häusliche Kranken- und Altenpflege G; H-GmbH). Eine Änderung des Durchführungswegs der Altersversorgung ist damit ausgeschlossen. Eine andere Beurteilung ist auch nicht deshalb geboten, weil der Kläger die Ansicht vertritt, dass mit der Beendigung der Verträge sowie der Vereinsmitgliedschaften der Trägerunternehmen diesen Unternehmen zivilrechtliche Herausgabeansprüche (§ 812 Abs. 1 Satz 2 des Bürgerlichen Gesetzbuches) gegen den Kläger zugestanden hätten. Der Senat hat hierauf nicht weiter einzugehen, da --wie das FG zu Recht ausgeführt hat-- es Sache des Klägers ist, seine zivilrechtlichen Rechtsbeziehungen so zu regeln, dass sie den Anforderungen an die begehrte Körperschaftsteuerfreiheit genügen.
- 19 c) Da der Kläger im Hinblick auf die Höhe der festgesetzten Körperschaftsteuer keine Einwände erhoben hat und insoweit auch Rechtsfehler zu seinen Lasten für den Senat nicht erkennbar sind, ist die Sache spruchreif und die Revision zurückzuweisen.
- 20 2. Der Senat hat über die Kosten des gesamten Verfahrens zu entscheiden. Sie sind nach § 135 Abs. 1 und 2, § 136 Abs. 2 FGO vom Kläger zu tragen.