

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Nichtberücksichtigung von Zuwendungen des Trägerunternehmens und Leistungen an Versorgungsberechtigte bei partieller Steuerpflicht auch bei Unterstützungskassen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft einschließlich Übergangsregelung.
- ▶ Fundstelle: Steueränderungsgesetz 2015 (StÄndG 2015) v. 2.11.2015 (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 834).

§ 6

Einschränkung der Befreiung von Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch StÄndG 2015 v. 2.11.2015 (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 834)

(1) bis (4) *unverändert*.

(5) ¹Übersteigt am Schluss des Wirtschaftsjahrs das Vermögen einer Unterstützungskasse im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 3 den in Buchstabe e dieser Vorschrift bezeichneten Betrag, so ist die Kasse steuerpflichtig, soweit ihr Einkommen anteilig auf das übersteigende Vermögen entfällt. ²Bei der Ermittlung des Einkommens **sind Zuwendungen des Trägerunternehmens nicht erhöhend und Versorgungsleistungen der Kasse sowie Vermögensübertragungen an das Trägerunternehmen nicht mindernd zu berücksichtigen**.

(5a) ¹Unterstützungskassen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft können bis zum 31. Dezember 2016 auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck einen positiven Zuwendungsbetrag erklären. ²Dieser errechnet sich aus den Zuwendungen des Trägerunternehmens in den Veranlagungszeiträumen 2006 bis 2015 abzüglich der Versorgungsleistungen in diesem Zeitraum, soweit diese Zuwendungen und diese Versorgungsleistungen in dem steuerpflichtigen Teil des Einkommens der Kasse nach Absatz 5 Satz 1 enthalten waren. ³Dabei gelten Versorgungsleistungen in den Veranlagungszeiträumen 2006 bis 2015 als vornehmlich aus Zuwendungen des Trägerunternehmens

mens in diesem Zeitraum erbracht. ⁴Ab dem Veranlagungszeitraum 2016 mindert sich das steuerpflichtige Einkommen der Kasse in Höhe des zum Schluss des vorherigen Veranlagungszeitraums festgestellten Betrags nach Satz 6; es mindert sich höchstens um einen Betrag in Höhe der im Wirtschaftsjahr getätigten Versorgungsleistungen. ⁵Durch die Minderung darf das Einkommen nicht negativ werden. ⁶Gesondert festzustellen sind,

1. der Zuwendungsbetrag auf den 31. Dezember 2015 und
2. der zum 31. Dezember des jeweiligen Folgejahres verbleibende Zuwendungsbetrag, der sich ergibt, wenn vom zum Schluss des Vorjahres festgestellten Betrag der Betrag abgezogen wird, um den sich das steuerpflichtige Einkommen im laufenden Veranlagungszeitraum nach den Sätzen 4 und 5 gemindert hat.

(6) *unverändert*

Autor: Prof. Dr. Bernhard **Becht**, LL.M., Steuerberater, Trippstadt
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Universität zu Köln

■ Kompaktübersicht

J 15-1 **Inhalt der Änderungen:** Mit der Änderung des Abs. 5 Satz 2 wird bestimmt, dass bei Unterstützungskassen (rechtsformunabhängig) Zuwendungen der Trägerunternehmen und Leistungen an Versorgungsberechtigte das Einkommen der Kassen nicht beeinflussen. Aufgrund der bisherigen unterschiedlichen Behandlung von KapGes. und anderen Körperschaften wie Stiftungen oder Vereinen bei partieller StPflcht sieht Abs. 5a eine Übergangs- bzw. Milderungsregelung vor.

J 15-2 **Rechtsentwicklung:**

► **zur Gesetzesentwicklung bis 1976** (seitdem ist die Vorschrift unverändert geblieben) s. § 6 Anm. 2.

► **StÄndG 2015 v. 2.11.2015** (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 834): Abs. 5 Satz 2 wurde um ein Ansatzverbot für Zuwendungen des Trägerunternehmens bei der Ermittlung des Einkommens und um ein Abzugsverbot für Versorgungsleistungen einer Unterstützungskasse iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 3 ergänzt. In Abs. 5a wurde für Unterstützungskassen in der Rechtsform der KapGes. eine Milderungsregelung (Feststellung und Abzug eines positiven Zuwendungsbetrags vom stpfl. Einkommen) eingefügt.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Die Neuregelungen gelten erstmals für den VZ 2016 (§ 34 Abs. 1). J 15-3

Grund und Bedeutung der Änderungen:

J 15-4

► **Grund der Änderungen:** Mit seinem Urteil BFH v. 22.12.2010 (I R 100/09, BStBl. II 2014, 119), hat der BFH – insbes. entgegen der Auffassung der Fin-Verw. (s. dazu die Nachweise in BFH v. 22.12.2010 – I R 100/09, BStBl. II 2014, 119, Rn. 15f.) – an seiner Auffassung festgehalten, dass bei Unterstützungskassen in der Rechtsform einer KapGes. Zuwendungen des Trägerunternehmens an die Kasse bei dieser Einnahmen und Leistungen der Kasse an die Versorgungsberechtigten bei dieser BA sind. Infolge der BFH-Rspr. ist die Höhe des Einkommens von Unterstützungskassen in Abhängigkeit von deren Rechtsform unterschiedlich hoch. Dies kann sich bei Unterstützungskassen in der Rechtsform einer KapGes. im Fall der partiellen StPflcht zu Gunsten der Unterstützungskassen auswirken.

► **Bedeutung der Änderungen:**

- ▷ **Abs. 5:** Mit der Änderung des Abs. 5 Satz 2 wird erreicht, dass bei Unterstützungskassen rechtsformunabhängig Zuwendungen der Trägerunternehmen und Leistungen an Versorgungsberechtigte das Einkommen der Unterstützungskassen nicht beeinflussen. Damit wurde hinsichtlich der Einkommensermittlung im Vergleich zu Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen Rechtsformneutralität hergestellt.
- ▷ **Abs. 5a:** Abs. 5a betrifft ebenfalls Zuwendungen des Trägerunternehmens. Für die VZ 2006 bis 2015 wurde in Abs. 5a für Unterstützungskassen in der Rechtsform der KapGes. eine Milderungsregelung geschaffen, die die Wirkungen der Rspr. des BFH (s. dazu auch Anm. J 15-8) neutralisieren soll.

► **Verhältnis zu anderen Vorschriften**

- ▷ **Verhältnis zu § 6a:** Die Neuregelung des Abs. 5 Satz 2 gilt unmittelbar nur für Unterstützungskassen (zur Definition s. § 5 Anm. 55), die wegen Überdotierung nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e partiell stpfl. sind. Abs. 5 enthält Regelungen zur Einkommensermittlung von solchen partiell stpfl. Unterstützungskassen. Nach Abs. 5 Satz 2 können bei der Einkommensermittlung Zuwendungen der Trägerunternehmen nicht erhöhend und Versorgungsleistungen der Kasse und Vermögensübertragungen an das Trägerunternehmen nicht mindernd berücksichtigt werden. Unterstützungskassen, die die Tatbestandsvoraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a bis c nicht erfüllen, sind nicht partiell, sondern voll stpfl. Für diese gilt Abs. 5 nicht. Jedoch wurde der Anwendungsbereich der Regelung in § 6a auf Unterstützungskassen ausgedehnt, die wegen Verstoßes gegen § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a bis c in vollem Umfang der Steuer unterliegen.

Danach sind Abs. 5 Satz 2 und Abs. 5a (Feststellung eines positiven Zuwendungsbetrags und dessen Nutzung ab 2016) auch bei der Einkommensermittlung dieser Unterstützungskassen anzuwenden.

- ▷ *Verhältnis zu § 8b Abs. 11 nF, § 3 Nr. 40 Sätze 4 und 5 EStG nF:* Zuwendungen des Trägerunternehmens an Unterstützungskassen sind unter den Voraussetzungen des § 4d EStG als BA abzugsfähig. Kommt es im Anschluss an derartige Zuwendungen beim Trägerunternehmen aus der Beteiligung an der Unterstützungskasse zulässigerweise zu Vermögensmehrungen, die den Tatbestand des § 8b Abs. 1 oder 2 erfüllen, können diese aus den ursprünglichen Zuwendungen resultieren. Bei uneingeschränkter Anwendung der §§ 8 bzw. § 3 Nr. 40 EStG würden damit die BA, die seinerzeit bei der Zuwendung geltend gemacht wurden, nicht neutralisiert (s. Alber in DPM, vor § 6 Rn. 11 [12/2015]). Die Änderungen in § 8b Abs. 11 und § 3 Nr. 40 Sätze 4 und 5 EStG stellen diesen Ausgleich durch Versagung der StFreiheit her (s. dazu näher die Kommentierung zu § 8b und § 3 Nr. 40 EStG nF).

J 15-5 **Verfassungsmäßigkeit:**

► **Grundsätzliches Rückwirkungsverbot mit Ausnahmen:** Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts bedarf es vor dem Rechtsstaatsprinzip einer besonderen Rechtfertigung, wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolgen eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nachträglich belastend ändert. Der Bürger wird in seinem Vertrauen auf die Verlässlichkeit der Rechtsordnung als einer Grundbedingung freiheitlicher Verfassungen enttäuscht, wenn der Gesetzgeber an bereits abgeschlossene Tatbestände im Nachhinein ungünstigere Folgen knüpft als diejenigen, von denen der Bürger bei seinen Dispositionen ausgehen durfte (vgl. BVerfGE 30, 272, 285; 45, 142, 168). Belastende Steuergesetze, zu denen auch solche Gesetze gehören, die eine Vergünstigung einschränken oder aufheben, dürfen ihre Wirksamkeit daher grundsätzlich nicht auf bereits abgeschlossene Tatbestände erstrecken (vgl. BVerfGE 13, 261, 271) oder schutzwürdiges Vertrauen ohne hinreichende Rechtfertigung anderweitig enttäuschen (vgl. BVerfGE 72, 200, 254). Es ist in jedem Einzelfall zu ermitteln, inwieweit und mit welchem Gewicht das Vertrauen in die bestehende günstige Rechtslage schützenswert ist und ob die öffentlichen Belange, die eine nachteilige Änderung rechtfertigen, dieses Vertrauen überwiegen (vgl. BVerfGE 105, 17, 37).

► **Keine echte Rückwirkung:** Die belastenden Rechtsfolgen der Neuregelung des Abs. 5 traten erst nach der Verkündung des StÄndG 2015 ein. Die kstl. Belastung, die sich aus dem BA-Abzugsverbot für Versorgungsleistungen der Kasse ergeben kann (Besteuerung der Zuwendungen des Trägerunternehmens, ab 2016 grundsätzlich Abzugsverbot) betrifft die VZ

2006 bis 2015. Das StÄndG regelt die Besteuerung des Einkommens vor dem 1.1.2016 rückwirkend neu. Es greift damit nicht ändernd in die Rechtslage ein, die vor seiner Verkündung bestand. Eine echte Rückwirkung liegt damit nicht vor.

► **Unechte Rückwirkung:** Wenn belastende Rechtsfolgen einer Norm erst nach ihrer Verkündung eintreten, tatbestandlich aber von einem bereits ins Werk gesetzten Sachverhalt ausgelöst werden („tatbestandliche Rückanknüpfung“), liegt eine unechte Rückwirkung vor, die nicht grundsätzlich unzulässig ist.

Das StÄndG 2015 erfasst auch Tatbestände, die bereits vor Verkündung des Gesetzes in Gang gesetzt worden sind, und wirkt auf diese für die Zukunft ein. Das Gesamtergebnis (steuerpflichtiges Einkommen) kann ab 2016 nicht mehr durch den BA-Abzug von Versorgungsleistungen der Kasse beeinflusst werden, während die entsprechenden Zuwendungen des Trägerunternehmens bis VZ 2015 im Rahmen der partiellen StPflcht gewinnerhöhend zu berücksichtigen waren. Insoweit liegt eine unecht rückwirkende („Nichtanwendungs“-)Gesetzgebung vor.

► **Rechtfertigung der unechten Rückwirkung:** Die unechte Rückwirkung ist mit den grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Grundsätzen des Vertrauensschutzes nur vereinbar, wenn sie zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich ist und wenn bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibt (vgl. BVerfGE 127, 1, 17f.; 131, 20, 39f.; 132, 302, 318).

Diesen verfassungsrechtlichen Anforderungen tragen die Neuregelungen der Abs. 5 und 5a uE in ihrer Gesamtheit hinreichend Rechnung. Sie sind zur Förderung des Gesetzeszwecks (Rechtsformneutralität) geeignet und erforderlich. Die unechte Rückwirkung der Regelungen wahrt auch die Grenze der Zumutbarkeit, weil das Gewicht der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe das Interesse des StPfl. an einem Fortbestand der für ihn durch den BA-Abzug ggf. günstigen Besteuerung überwiegt. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass der Änderung der Besteuerung seit der Rspr. des BFH aus dem Jahr 2010 ein schutzwürdiges Vertrauen des StPfl. in eine Fortgeltung der Rechtslage, die sich auf Verwaltungsanweisungen stützte, entgegensteht. Er musste mit einer gesetzlichen Neuregelung rechnen und hatte bis zur Neuregelung ab 2016 ausreichend Zeit, sich durch Gestaltung des Einkommens darauf einzurichten.

Der steuerlichen Vorbelastung der Zuwendungen des Trägerunternehmens im Rahmen der partiellen Steuerpflicht hat der Gesetzgeber durch die Übergangs- bzw. Milderungsregelung des Abs. 5a Rechnung getragen.

Soweit damit sichergestellt ist, dass der Steuerpflichtige keiner doppelten Besteuerung unterliegt, wahrt diese Regelung im Hinblick auf das Gewicht des mit der Änderung verfolgten Regelungszwecks die Grenzen der Zumutbarkeit. Der 10-Jahreszeitraum nach Abs. 5a für die Berücksichtigung von Überschüssen durch den Abzug eines positiven Zuwendungsbetrags zwischen Zuwendungen des Trägerunternehmens und Versorgungsleistungen erscheint auch als ausreichend lang, da damit die Mehrzahl der gewinnerhöhenden Zuwendungen des Trägerunternehmens durch den nachfolgenden BA-Abzug von dadurch ermöglichten Zuwendungen der Kasse neutralisiert worden sein dürfte.

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 5 Satz 2 (Abzugsverbote)

J 15-6 **Abzugsverbot für Zuwendungen des Trägerunternehmens und Versorgungsleistungen unabhängig von der Rechtsform der Unterstützungskasse:** § 6 regelt, welche Folgen eintreten, wenn eine Pensions-, Sterbe-, Kranken- oder Unterstützungskasse überdotiert ist (s. dazu § 5 Anm. 64ff.). Während § 6 Abs. 1 bis 4 an § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a bis d für die Überdotierung von Pensions-, Sterbe- oder Krankenkassen anknüpfen, wird die Frage, wann eine Überdotierung einer Unterstützungskasse vorliegt, durch § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e bestimmt. Die Rechtsfolgen der Überdotierung von Unterstützungskassen werden durch die Abs. 5 und 5a geregelt. Die Rechtsfolge der Überdotierung ist jeweils nicht der Wegfall der StBefreiung, sondern nur eine partielle StPflicht für den Teil des Einkommens, der auf das überdotierte Vermögen entfällt (zur Vermeidung der StPflicht durch Rückübertragung von Vermögen an das Trägerunternehmen s. § 6 Anm. 48, 52).

Zur Ermittlung des Einkommens und des stpfl. Anteils am Gesamteinkommen s. § 6 Anm. 16ff., 47. Die Überdotierung und damit auch das Verhältnis von stpfl. Einkommen zum Gesamteinkommen sind jährlich zu ermitteln (s. § 6 Anm. 47).

J 15-7 **Bisherige Berücksichtigung der Rechtsform:** Bei der Besteuerung des überdotierten Vermögens ist die Rechtsform der Unterstützungskasse zu berücksichtigen. Unterstützungskassen in der Rechtsform der KapGes. haben nach § 8 Abs. 2 nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Dagegen ergibt sich die Art der Einkünfte bei Unterstützungskassen anderer Rechtsformen

(insbes. als eingetragener Verein oder Stiftung) aus der Art der Anlage ihres Vermögens.

Bis zum oben zitierten Urteil BFH v. 22.10.2010 (I R 100/09, BStBl. II 2014, 119) waren Zuwendungen an Unterstützungskassen in der Rechtsform der KapGes. als Einlagen und Leistungen dieser Kassen nach § 10 Nr. 1 nicht einkommensrelevant und damit nicht steuererhöhend bzw. -mindernd (zu dieser Auffassung, insbes. der FinVerw., sowie der Gegenauffassung s. die Nachweise in BFH v. 22.10.2010 – I R 100/09, BStBl. II 2014, 119, Rn. 15 ff.). Im Ergebnis entsprach dies der Behandlung bei Unterstützungskassen, die in anderer Rechtsform betrieben wurden. Bei diesen Kassen rechnen die Zuwendungen des Trägerunternehmens weiterhin zu keiner der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG, und sind bei den Kassen dem nicht steuerrelevanten Bereich zuzurechnen. Versorgungsleistungen dieser Kassen sind ebenfalls wegen § 10 Nr. 1 stl. nicht relevant.

Diese Praxis hat sich aufgrund der zitierten Rspr. des BFH geändert. Nach dem Urteil BFH v. 22.10.2010 (I R 100/09, BStBl. II 2014, 119) gilt für eine Unterstützungskasse in der Rechtsform der KapGes. (im konkreten Fall eine GmbH), dass Zuwendungen des Trägerunternehmens auch dann betrieblich veranlasst sind, wenn sie zur Überdotierung führen. Zuwendungen des Trägerunternehmens werden zur sozialen Absicherung der ArbN geleistet. Die Unterstützungskasse erhält die Zuwendungen als Gegenleistung für die Erfüllung der vom Trägerunternehmen geschuldeten Versorgungsverpflichtungen. Sie haben ihren Grund daher nicht in der Beteiligung des Trägerunternehmens an der Kasse, sondern sind – auch bei Überdotierung – betrieblich, nicht gesellschaftsrechtl. veranlasst. Bei der Kasse sind die Zuwendungen daher grds. BE, keine Einlagen. Die Zuwendungen sind daher, soweit eine Überdotierung vorliegt, dem Grunde nach stpfl. Zuwendungen der Kasse an die Begünstigten sind grds. BA, keine nicht abzugsfähigen Zweckzuwendungen nach § 10 Nr. 1.

Damit wurde die oben beschriebene bisherige Verwaltungspraxis für Unterstützungskassen in der Rechtsform der KapGes. hinfällig.

Infolge der BFH-Rspr. ist die Höhe des Einkommens von Unterstützungskassen in Abhängigkeit von deren Rechtsform unterschiedlich hoch. Wegen der StFreiheit der Kassen nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 ist dies grds. unproblematisch. Allerdings kann eine Kasse nach den Grundsätzen des § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e überdotiert sein (s. § 5 Anm. 66). Soweit das Einkommen der Kasse auf das überdotierte Vermögen entfällt (quotale Betrachtung), ist die Kasse partiell kstpfl. (Abs. 5 Satz 1). Eine Überdotierung tritt tendenziell erst bei Kassen ein, deren Versorgungsberechtigte sich in der Leistungsphase befinden und keine Zuwendungen mehr erhalten. Kann die Kasse in der Rechtsform der KapGes. in dieser Phase ihre Leistungen als BA abziehen,

hat sie ein geringeres Einkommen und damit ein geringeres partiell stpfl. Einkommen als eine vergleichbare Kasse in anderer Rechtsform, die ihre Leistungen nicht einkommensmindernd abziehen kann.

- J 15-8 **Neuregelung des Abs. 5 Satz 2 ab Veranlagungszeitraum 2016:** Dies wird durch Abs. 5 Satz 2 ab VZ 2016 verhindert, so dass rechtformunabhängig Zuwendungen der Trägerunternehmen und Leistungen an Versorgungsberechtigte das Einkommen der Kassen nicht beeinflussen. Abs. 5 Satz 2 bestimmt daher im Einzelnen, dass bei der Ermittlung des Einkommens, soweit das Einkommen wegen Überdotierung stpfl. ist, Zuwendungen des Trägerunternehmens nicht erhöhend und Versorgungsleistungen der Unterstützungskasse sowie Vermögensübertragungen an das Trägerunternehmen nicht mindernd berücksichtigt werden dürfen. Diese Regelung gilt für Unterstützungskassen aller Rechtsformen, also sowohl für KapGes. als auch für Vereine und Stiftungen, sie ist damit rechtsformneutral. Unterschiede können sich nur noch aufgrund der jeweiligen Gewinnermittlungsart ergeben (Bilanzierung bei einer GmbH; Einnahmenüberschussrechnung bei Verein und Stiftung; s. Frotscher in Frotscher/Maas, § 6 Rn. 25 [1/2016]).

■ Absatz 5a (Übergangsregelung für Unterstützungskassen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft)

- J 15-9 **Abzug eines Zuwendungsbetrags nach Abs. 5a Satz 1:** Ab dem VZ 2016 können Unterstützungskassen in der Rechtsform der KapGes. Leistungen an Versorgungsberechtigte nicht mehr einkommensmindernd geltend machen (Abs. 5 Satz 2). Da die Verwaltung die Rspr. des BFH nur auf Unterstützungskassen in der Rechtsform der KapGes. anwendete, nicht auf Unterstützungskassen in der Rechtsform des Vereins oder der Stiftung, gilt die Übergangsregelung nur für Unterstützungskassen in der Rechtsform einer KapGes.

Zuwendungen des Trägerunternehmens können in den VZ zuvor (bis VZ 2015) aufgrund der Rspr. des BFH als stpfl. Einnahmen erfasst worden sein, die dann anteilig in dem überdotierten, dh. partiell stpfl. Kassenvermögen enthalten waren. Das bedeutet, dass durch die Neuregelung in Abs. 5 Satz 2 Unterstützungskassen in der Rechtsform einer KapGes. durch die unterschiedliche stl. Handhabung der Zuwendungen einerseits und Leistungen andererseits benachteiligt sein können. Die Korrektur dieser Einkommenserhöhung durch Abzug der Versorgungsleistungen als BA in der Leistungsphase kann wegen der Neuregelung des Abs. 5 Satz 2 nicht mehr erfolgen. Um dies zu vermeiden, wird der Unterstützungskasse nach

Abs. 5a die Möglichkeit eingeräumt, Zuwendungen, die in den zehn VZ vor 2016 anteilig im stpfl. Einkommen enthaltenen waren, auf Antrag gesondert feststellen zu lassen. Von den Zuwendungen sind Versorgungsleistungen (BA) abzuziehen. Dabei wird fingiert, dass Versorgungsleistungen in dieser Zeitspanne vornehmlich aus Zuwendungen aus dieser Zeitspanne geleistet werden.

Positiver Zuwendungsbetrag: Nach Abs. 5a Satz 1 muss der festzustellende Zuwendungsbetrag positiv sein, er darf also nicht negativ sein. Der Abzug der stl. abzugsfähigen Versorgungsleistungen von den stpfl. Zuwendungen kann nur zu einem Zuwendungsbetrag von 0 € führen. Die Ermittlung des Zuwendungsbetrags für den Zeitraum 2006 bis 2015 insgesamt hat zur Folge, dass ein Überschuss an Versorgungsleistungen in einem VZ sich auf den gesamten Zuwendungsbetrag auswirkt, wenn dieser nur insgesamt positiv ist. Bei VZ-bezogener Ermittlung wäre das nicht der Fall (s. Frotscher in Frotscher/Maas, § 6 Rn. 29 [1/2016]).

J 15-10

In den Folgejahren mindert sich ein stpfl. Einkommen der Kasse um in diesem VZ gezahlte Versorgungsleistungen, höchstens um den auf den Schluss des Vorjahres festgestellten Zuwendungsbetrag. Durch diesen Abzug darf das stpfl. Einkommen der Kasse zudem nicht negativ werden. Die einkommensmindernd behandelten Versorgungsleistungen im laufenden VZ mindern den festgestellten Zuwendungsbetrag des Vorjahres, der verbleibende Betrag wird gesondert festgestellt.

Vereine und Stiftungen: Da die FinVerw. die Rspr. des BFH nur auf Unterstützungskassen in der Rechtsform der KapGes. anwendete, dagegen bei Unterstützungskassen in der Rechtsform des Vereins oder der Stiftung die Zuwendungen als unter keine Einkunftsart fallend ansah, gilt die Übergangsregelung nur für Unterstützungskassen in der Rechtsform einer KapGes. (s. Frotscher in Frotscher/Maas, § 6 Rn. 26 [1/2016]). Für Vereine und Stiftungen hat sich die Rechtslage daher im Ergebnis nicht geändert. Indem die Zuwendungen des Trägerunternehmens in der Ansammlungsphase als nicht unter eine Einkunftsart fallend und damit nicht einkommenserhöhend angesehen werden, sind die Versorgungsaufwendungen sowohl nach altem als auch nach neuem Recht nicht einkommensmindernd (s. Frotscher in Frotscher/Maas, § 6 Rn. 26 [1/2016]).

J 15-11

Abzug eines Zuwendungsbetrages auf Antrag: Der Abzugsbetrag ist nach Abs. 5a Satz 1 auf Antrag auf amtlich vorgeschriebenen Vordruck zu gewähren. Darin hat die Unterstützungskasse die erforderlichen Angaben auf den 31.12.2015 zu machen und den Zuwendungsbetrag zu ermitteln. Bei dem Antrag handelt es sich nicht um eine StErklärung iSd. § 149 AO (s. Frotscher in Frotscher/Maas, § 6 Rn. 29 [1/2016]). Der Antrag muss bis zum 31.12.2016 gestellt werden. Es handelt sich dabei um eine Ausschlussfrist,

J 15-12

bei deren Versäumnis ggf. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO gewährt werden kann (s. Frotscher in Frotscher/Maas, § 6 Rn. 29 [1/2016]). Das FA nimmt aufgrund des Antrags die Feststellung auf den 31.12.2015 vor. Die Antragspflicht gilt nur für die Beantragung auf den 31.12.2015. Die Feststellungen nach Abs. 5a Satz 6 Nr. 2 für die Folgejahre nimmt das FA von Amts wegen vor. Ein erneuter Antrag ist also nicht erforderlich.

J 15-13 **Ermittlung des Zuwendungsbetrags (Abs. 5a Sätze 2 und 3):** Der Zuwendungsbetrag ermittelt sich aus den Zuwendungen des Trägerunternehmens in den VZ 2006 bis 2015, allerdings nur insoweit, als diese Zuwendungen im stpfl. Teil des Einkommens der Unterstützungskasse im Fall der Überdotierung enthalten waren (zu dieser quotalen Betrachtungsweise s. auch BFH v. 22.10.2010 – I R 100/09, BStBl. II 2014, 119, Rn. 31 f), denn in diesem Fall waren bis VZ 2015 nach der Rspr. des BFH BE anzusetzen, die im Fall der Überdotierung zu stpfl. Einkommen führen konnten. Weiterhin sind die Versorgungsleistungen abzuziehen. Nur soweit die Zuwendungen die Versorgungsleistungen übersteigen, ist ein Zuwendungsbetrag festzustellen. Dabei sind nicht alle Versorgungsleistungen der VZ 2006 bis 2015 zu berücksichtigen, sondern nur solche Versorgungsleistungen, die im stpfl. Einkommen minderm berücksichtigt wurden.

Ein Zuwendungsbetrag entsteht daher nur aus der Differenz der anteilig im stpfl. Teil des Einkommens enthaltenen Zuwendungen abzüglich der im stpfl. Einkommen minderm berücksichtigten Versorgungsleistungen. Dazu ist die Summe der Zuwendungen bzw. Versorgungsleistungen zu ermitteln. Eine VZ-bezogene Ermittlung findet nicht statt (s. Frotscher in Frotscher/Maas, § 6 Rn. 28 [1/2016]). Es führen also nicht alle Zuwendungen und Versorgungsleistungen zu einem Zuwendungsbetrag, sondern dies betrifft nur jeweils den Teil, der aufgrund der pauschalen Aufteilung des Einkommens in dem infolge der Überdotierung stpfl. Teil des Einkommens enthalten ist. Dies richtet sich nach dem Verhältnis des überdotierten Vermögens zum Gesamtvermögen. Es ist daher von einer abstrakt-rechnerischen und nicht von einer gegenständlichen Abgrenzung des stpfl. Einkommensteils vom nicht stpfl. Einkommensteil auszugehen (s. BFH v. 22.10.2010 – I R 100/09, BStBl. II 2014, 119, Rn. 32).

► **Berücksichtigung der Versorgungsleistungen aus Zuwendungen der Jahre 2006 bis 2015:** Abs. 5a Satz 3 unterstellt, dass Versorgungsleistungen der Jahre 2006 bis 2015 in erster Linie aus Zuwendungen der Jahre 2006 bis 2015 finanziert worden sind. Zuwendungen aus früheren Jahren sind daher auch dann nicht zu berücksichtigen, wenn sie für Versorgungsleistungen der Jahre 2006 bis 2015 verwendet wurden.

Minderung des partiell steuerpflichtigen Einkommens um den Zuwendungsbetrag (Abs. 5a Sätze 4 und 5): Nach Abs. 5a Satz 4 Halbs. 1 mindern sich ab VZ 2016 wegen Überdotierung stpfl. Einkommen um den positiven Zuwendungsbetrag. Der Abzug ist nach dem Gesetzeswortlaut zwingend vorzunehmen, ein Wahlrecht zur Verteilung auf andere VZ besteht insoweit nicht. Der Zuwendungsbetrag ist also immer in Höhe des stpfl. Einkommens zu verwenden (s. auch Frotscher in Frotscher/Maas, § 6 Rn. 30 [1/2016]).

J 15-14

► **Abzug des Zuwendungsbetrages höchstens in Höhe der im Veranlagungszeitraum erbrachten Versorgungsleistungen (Abs. 5a Satz 4 Halbs. 2):** Der Zuwendungsbetrag darf in jedem VZ nur in Höhe der im maßgebenden Wj. erbrachten Versorgungsleistungen verwendet werden (Abs. 5a Satz 4 Halbs. 2). Maßgebend ist bei einem dem Kj. entsprechenden Wj. das Kj., das dem VZ entspricht.

Die Beschränkung des Abzugs des Zuwendungsbetrags auf die im maßgebenden Wj. erbrachten Versorgungsleistungen rechtfertigt sich dadurch, dass diese Versorgungsleistungen nach der bis zum VZ 2015 geltenden Rspr. als BA abziehbar waren. Der entsprechende Abzug des Zuwendungsbetrags soll wirtschaftlich das gleiche Ergebnis herstellen (s. Frotscher in Frotscher/Maas, § 6 Rn. 30 [1/2016]). Bei einem vom Kj. abweichenden Wj. sind die Versorgungsleistungen desjenigen Wj. zugrunde zu legen, das im jeweiligen VZ endet.

► **Kein negatives steuerpflichtiges Einkommen (Abs. 5a Satz 5):** Das stpfl. Einkommen darf durch den Abzug des Zuwendungsbetrags nicht negativ werden.

Gesonderte Feststellungen (Abs. 5a Satz 6):

J 15-15

► **Abs. 5a Satz 6 Nr. 1:** Abs. 5a Satz 6 Nr. 1 schreibt die Feststellung des Zuwendungsbetrages auf den 31.12.2015 vor. Er ist für die VZ 2006 bis 2015 in einer Summe festzustellen, nicht für jeden VZ getrennt.

► **Abs. 5a Satz 6 Nr. 2:** In den Folgejahren sind von Amts wegen jeweils weitere Feststellungen vorzunehmen, bis der Zuwendungsbetrag verbraucht ist. Dabei ist der auf den 31. Dezember des Vorjahres verbleibende Zuwendungsbetrag unter Beachtung der Sätze 4 und 5 zu kürzen. Der ggf. verbleibende Zuwendungsbetrag ist festzustellen.

Verfahrensvorschriften: Die einzelne gesonderte Feststellung ist ein Verwaltungsakt und erwächst in Bestandskraft. Sie kann nur nach §§ 172ff. AO geändert werden und unterliegt der Festsetzungsverjährung nach den §§ 169ff. AO. Fehler in einer Feststellung können nur durch Änderung dieser Feststellung, nicht bei einer Folgefeststellung korrigiert werden (Feststellungszusammenhang), so dass die jeweilige gesonderte Feststellung als

J 15-16

KStG § 6

Anm. J 15-16

Anfangsbestand von der Feststellung auf den 31. Dezember des Vorjahres ausgehen muss (s. Frotscher in Frotscher/Maas, § 6 Rn. 32 [1/2016]).