

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 26.11.2014, I R 37/13

Überdotierung einer Gruppenunterstützungskasse; kassenbezogene Beurteilung - Voraussetzung für die Begründung der Lückenhaftigkeit einer Rechtsnorm

Leitsätze

Die Frage, ob eine Unterstützungskasse mit mehreren Trägerunternehmen (sog. Gruppenkasse) überdotiert und deshalb befugt ist, Teile ihres Vermögens ohne Verletzung der für ihre Körperschaftsteuerfreiheit zu beachtenden Anforderungen an die Vermögensbindung den Trägerunternehmen (zurück) zu übertragen, ist nicht nach dem Wert der den Trägerunternehmen rechnerisch zugeordneten Teilvermögen, sondern nach Maßgabe des Gesamtvermögens der Unterstützungskasse zu beurteilen (sog. kassenorientierte Betrachtung).

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 16. April 2013 1 K 1741/10 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist ein eingetragener Verein, der als Gruppenunterstützungskasse den Zweck verfolgt, die betriebliche Altersversorgung seiner Mitglieder (Trägerunternehmen) für deren Arbeitnehmer durchzuführen (vgl. § 2 der für die Streitjahre (2000 bis 2006) geltenden Satzungen --im Folgenden: Satzung--). Er erfasste für jedes Trägerunternehmen die von diesen geleisteten Zuwendungen (Dotierungen) gesondert ("segmentiert"). Hinsichtlich der Vermögensbindung enthielt § 13 der Satzung folgende Regelung: "Die Einkünfte und das Vermögen (des Klägers) dürfen nur für die in § 2 aufgeführten Zwecke verwendet werden. Zuwendungen an Leistungsanwärter bzw. -empfänger dürfen nur dann erfolgen, wenn ein getrennt ausgewiesenes, dem jeweiligen Trägerunternehmen zuzurechnendes Vermögen (§ 13 Abs. 3) in ausreichender Höhe vorhanden ist. Satz 1 gilt insoweit nicht, als das von den einzelnen Trägerunternehmen finanzierte Vereinsvermögen das um 25 v.H. erhöhte zulässige Kassenvermögen des einzelnen Trägerunternehmens im Sinne des § 4d EStG in der jeweils rechtsgültigen Fassung übersteigt und für den übersteigenden Betrag die steuerliche Zweckbindung entfällt (§ 6 Abs. 6 KStG 1984). In diesen Fällen sind die nicht zweckgebundenen Mittel in Abstimmung mit dem jeweils betroffenen Trägerunternehmen zu verwenden."
- 2 Das seinerzeit zuständige Finanzamt hatte zu § 13 der Satzung mit Schreiben vom 29. Juli 1996 bestätigt, dass die Vereinssatzung zwar den Anforderungen für steuerbefreite Unterstützungskassen entspreche, hierzu jedoch Folgendes klargestellt: "Die steuerliche Zweckbindung entfällt nach § 6 Abs. 6 KStG bei Gruppenunterstützungskassen nur, wenn das gesamte Vermögen der Unterstützungskasse überdotiert ist. Für den Fall, daß nur der Vermögensanteil einiger Trägerunternehmen den zulässigen Anteil übersteigt, dürfen die Zuwendungen dieser Unternehmen nicht mehr als Betriebsausgaben abgezogen werden, gleichwohl ist eine Rückübertragung nach § 6 Abs. 6 KStG nicht zulässig (steuerschädlich für die gesamte Unterstützungskasse)."
- 3 Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) ergab sich für den Kläger bei Betrachtung sämtlicher Trägerunternehmen (sog. kassenorientierte Betrachtung) keine sog. Überdotierung; hingegen war für einzelne Trägerunternehmen das maximal zulässige Kassenvermögen ihres Segments überschritten. Aufgrund dieser sog. segmentorientierten Betrachtung wurde das Kassenvermögen gestützt auf § 13 der Satzung an die betroffenen Trägerunternehmen zurückgezahlt.
- 4 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) wertete --nach Kenntniserlangung-- die Rückzahlungen als Verstoß gegen die Anforderungen an die Vermögensbindung gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c des Körperschaftsteuergesetzes 1999/2002 (KStG 1999/2002) und setzte mit Schätzungsbescheiden vom 15. November 2007 die Körperschaftsteuer 2000 bis 2006 fest. Während des Einspruchsverfahrens hat der Kläger die Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 2000 bis 2004 eingereicht; hieraus ergab sich lediglich für das Streitjahr 2004 eine geänderte Steuerfestsetzung (Bescheid vom 13. Mai 2008). Auch insoweit hat das FA jedoch an seiner Rechtsauffassung zur Körperschaftsteuerpflicht des Klägers festgehalten.
- 5 Die dagegen gerichtete Klage hatte Erfolg. Nach Ansicht des FG ist die Frage der Überdotierung segmentbezogen zu beurteilen. Da die anteiligen Vermögen die anteiligen zulässigen Kassenvermögen der Rückzahlungsempfänger um mehr als 25 v.H. überschritten hätten (§ 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e KStG 1999/2002), müsse für die entsprechenden Auskehrungen die Vermögensbindungsvoraussetzung des § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c KStG 1999/2002 nicht beachtet werden (FG Nürnberg, Urteil vom 16. April 2013 1 K 1741/10, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2013, 1258).
- 6 Mit seiner Revision beantragt das FA sinngemäß, das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Revision ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Klage abzuweisen. Die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide sind entgegen der Einschätzung der Vorinstanz nicht zu beanstanden, da der Kläger auf der Grundlage der sog. kassenorientierten Betrachtung seines Vermögens die Bindungserfordernisse des § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c KStG 1999/2002 verletzt hat und damit der Körperschaftsteuer unterliegt.
- 9 1. Nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG 1999/2002 sind rechtsfähige Unterstützungskassen, denen ohne formalen Rechtsanspruch der Leistungsempfänger von den Trägerunternehmen die Durchführung ihrer betrieblichen Altersversorgung übertragen wird, von der Körperschaftsteuer befreit. Voraussetzung hierfür ist gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b KStG 1999/2002 u.a., dass es sich bei der Kasse nach ihrer Satzung und der Art und Höhe der Leistungen um eine soziale Einrichtung handelt, die die Voraussetzungen der §§ 1 bis 3 der Körperschaftsteuereinführungsvorschriften 1994 (KStDV 1994) i.V.m. § 53 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a KStG 1999 und § 33 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a KStG 2002 insbesondere im Hinblick auf den Kreis der Leistungsempfänger sowie die Höhe der Leistungen wahrt (vgl. Senatsurteil vom 18. Juli 1990 I R 22-23/87, BFHE 161, 379, BStBl II 1990, 1088).
- 10 Voraussetzung der Körperschaftsteuerbefreiung ist nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c KStG 1999/2002 ferner, dass "vorbehaltlich des § 6 die ausschließliche und unmittelbare Verwendung des Vermögens und der Einkünfte der Kasse nach der Satzung und der tatsächlichen Geschäftsführung für die Zwecke der Kasse dauernd gesichert ist" (sog. Vermögensbindung). Der nach dieser Vorschrift bestehende Ausnahmeverbehalt zugunsten von § 6 KStG 1999/2002 steht im Zusammenhang damit, dass --zurückgehend auf die Änderungen des Körperschaftsteuergesetzes durch das Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (Betriebsrentengesetz) vom 19. Dezember 1974 (BGBl I 1974, 3610, BStBl I 1975, 22)-- gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e KStG 1999/2002 die Steuerfreiheit nur insoweit besteht, als das tatsächliche Vermögen der Unterstützungskasse das um 25 v.H. erhöhte zulässige Kassenvermögen nicht überschreitet. Soweit dies der Fall ist (sog. Überdotierung; vgl. Senatsurteil vom 22. Dezember 2010 I R 110/09, BFHE 232, 415, BStBl II 2010, 119), ist die Kasse zum einen partiell körperschaftsteuerpflichtig (§ 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e Satz 3 i.V.m. § 6 Abs. 5 KStG 1999/2002); zum anderen unterliegt die Überdotierung nicht der Vermögensbindung des § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c KStG 1999/2002. Dadurch soll nach der Gesetzesbegründung verhindert werden, dass (Rück-)Übertragungen von Vermögen an die Trägerunternehmen in Höhe der Überdotierungen, die mit dem Ziel vorgenommen werden, die partielle Körperschaftsteuerpflicht zu beseitigen, nicht aufgrund eines Verstoßes gegen § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c KStG 1999/2002 zur vollen Steuerpflicht der Kasse führen (BTDrucks 7/1281, 46).
- 11 2. In der Rechtsprechung (vgl. Senatsurteile vom 20. September 1967 I 62/63, BFHE 90, 177, BStBl II 1968, 24; vom 15. Dezember 1976 I R 235/75, BFHE 121, 322, BStBl II 1977, 490) ist geklärt, dass § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c KStG 1999/2002 darauf zielt, das Vermögen der Kasse zum Zwecke der Erfüllung ihrer satzungsmäßigen Zwecke dauerhaft zu sichern und es sich deshalb bei der Vermögensbindung um eine der wichtigsten Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Kasse handelt, die durchgängig, d.h. sowohl in der Zeit ihres Bestehens (§ 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c KStG 1999/2002) als auch bei ihrer Auflösung zu beachten ist (§ 1 Nr. 2 KStDV 1994 i.V.m. § 53 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a KStG 1999 und § 33 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a KStG 2002). Demgemäß führt, wie der Senat mit Urteil vom 14. November 2012 I R 78/11 (BFHE 239, 405, BStBl II 2012, 44) bekräftigt hat, die Rückübertragung von Vermögen auf die Trägerunternehmen --wenn sie nicht durch die Ausnahmeregelung des § 6 Abs. 5 KStG 1999/2002 getragen wird-- auch nach Inkrafttreten des Betriebsrentengesetzes zur rückwirkenden Versagung der Körperschaftsteuerfreiheit.
- 12 3. In Einklang damit ist --wovon auch die Beteiligten ausgehen-- die zwischen den Beteiligten umstrittene Körperschaftsteuerpflicht des Klägers allein danach zu beurteilen, ob der Ausnahmeregelung des § 6 Abs. 5 KStG 1999/2002 i.V.m. § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e KStG 1999/2002 eine unternehmensbezogene (segmentierende) Betrachtung zugrunde zu legen ist und deshalb der Kläger befugt war, ohne Verletzung des Erfordernisses der Vermögensbindung (§ 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c KStG 1999/2002) den hiervon betroffenen Trägerunternehmen, die der jeweiligen Überdotierung entsprechenden Vermögenswerte auszukehren.
- 13 a) Letzteres entspricht zwar einer Mindermeinung im Schrifttum (Höfer/Veit/Verhuvén, Betriebsrentenrecht, Band II, Rz 2229; Kuhfus, EFG 2013, 1261); auch ließe sich erwägen, zwischen der kassenorientierten Beurteilung der Steuerpflicht (§ 6 Abs. 5 KStG 1999/2002) sowie der trägerunternehmensbezogenen Beurteilung der Überdotierung im Rahmen von § 6 Abs. 6 KStG 1999/2002 zu unterscheiden (i.E. ablehnend Kuhfus, EFG 2013, 1261). Nach herrschender Ansicht ist hingegen für die Frage einer Überdotierung i.S. von § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e i.V.m. § 6 Abs. 6 KStG 1999/2002 auf die Verhältnisse der Unterstützungskasse selbst abzustellen (G. Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, § 5 KStG Rz 63; Buttler/Baier, Steuerliche Behandlung von Unterstützungskassen, 4. Aufl., S. 68, 93; Alt/Stadelbauer, Unternehmenssteuern und Bilanzen 2011, 731, 738; Troost in Schnitger/Fehrenbach, KStG, § 5 Rz 205; Alber in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG Rz 89; Bott in Ernst & Young, KStG, § 5 Rz 167; Ahrend/Förster/Rößler, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 3. Teil Rz 750; Pradl, Pensionszusagen an GmbH-Geschäftsführer, 3. Aufl., S. 342).
- 14 b) Der Senat schließt sich dieser (sog. kassenorientierten) Betrachtung an.
- 15 aa) Nur diese Auffassung entspricht dem Wortlaut sowohl des § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e KStG 1999/2002 als auch des § 6 Abs. 5 und 6 KStG 1999/2002; die Bestimmungen stellen nicht auf die trägerbezogenen Teilvermögen, sondern in allen Einzelregelungen auf das tatsächliche und zulässige Vermögen der Kassen und somit auf deren Gesamtvermögen ab.
- 16 bb) Das wird durch den systematischen Zusammenhang der genannten Vorschriften bestätigt.
- 17 aaa) Die Maßgeblichkeit des Gesamtvermögens der Unterstützungskasse ergibt sich in systematischer Hinsicht bereits

daraus, dass die Unterstützungskasse ein einheitliches und von den Trägerunternehmen zu unterscheidendes Rechtssubjekt ist; dem entspricht es, dass auch die Steuerbefreiung sowie die partielle Steuerpflicht (§ 6 Abs. 5 KStG 1999/2002) ebenso wie seine Überdotierung (§ 6 Abs. 6 KStG 1999/2002) einheitlich zu bestimmen ist (z.B. G. Frotscher in Frotscher/Maas, a.a.O., § 5 KStG Rz 63). Hiermit übereinstimmend richtet sich auch die Frage, ob die Kasse im Hinblick auf den begünstigten Personenkreis sowie die Höhe der Leistungen als soziale Einrichtung i.S. von § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b KStG 1999/2002 (i.V.m. §§ 1 bis 3 KStDV 1994 und § 53 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a KStG 1999 und § 33 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a KStG 2002) zu qualifizieren ist, nach der Gesamtheit aller Leistungsverpflichtungen der Kasse. Hinzu kommt, dass eine Unterstützungskasse nach dem Einleitungssatz des § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG 1999/2002 nur im Falle ihrer Rechtsfähigkeit von der Körperschaftsteuer befreit ist. Das Rechtsfähigkeitserfordernis will aber nicht nur allgemein das Kassenvermögen und die Versorgungsleistungen sichern, sondern zur Erreichung dieses Zwecks auch die Trennung des Kassenvermögens von dem Vermögen der Trägerunternehmen gewährleisten (Senatsurteil vom 24. Januar 2001 I R 33/00, BFH/NV 2001, 1300). Es wäre damit nicht vereinbar, wollte man für die Frage der Überdotierung diesen Grundsatz ohne eine entsprechende Rechtsgrundlage durchbrechen und der Kasse die Möglichkeit eröffnen, den Trägerunternehmen nach Maßgabe eines segmentierenden "Durchgriffs" die Vermögensrückübertragung zu gestatten. Demgemäß ist es auch ausgeschlossen, im Rahmen der partiellen Körperschaftsteuerpflicht (§ 6 Abs. 5 KStG 1999/2002) auf das Gesamtvermögen der Kasse abzustellen, im Rahmen der Durchbrechung der Vermögensbindung nach § 6 Abs. 6 KStG 1999/2002 hingegen trotz der insoweit identischen Wortlautfassungen beider Vorschriften und ihres offenkundigen systematischen Zusammenhangs das Vermögen der Kasse unternehmensbezogen zu segmentieren (zutreffend Kuhfus, EFG 2013, 1261).

- 18 bbb) Anderes lässt sich nicht daraus ableiten, dass § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e Satz 2 KStG 1999/2002 (hier: i.V.m. § 6 Abs. 6 KStG 1999/2002) für die Ermittlung des tatsächlichen und des zulässigen Kassenvermögens auf § 4d des Einkommensteuergesetzes 1997/2002 (EStG 1997/2002) verweist, da auch die danach in Bezug genommenen Regelungen in § 4d Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG 1997/2002 auf die Verhältnisse der Kasse selbst abstellen (Satz 3: "Vermögen der Kasse"; Satz 4: "Zulässiges Kassenvermögen"). Zwar bestimmt sich bei Gruppenkassen, d.h. bei Unterstützungskassen mit mehreren Trägerunternehmen (Senatsurteil vom 5. November 1992 I R 61/89, BFHE 169, 369, BStBl II 1993, 185), die Höhe der als Betriebsausgaben abziehbaren Zuwendungen gemäß den durch das Gesetz zur Entlastung der Familien und zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze (Steueränderungsgesetz 1992) vom 25. Februar 1992 (BGBl I 1992, 297; BStBl I 1992, 146) geänderten Vorschriften des § 4d Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a und b EStG 1997/2002 nach den Arbeitnehmern des jeweiligen Trägerunternehmens (BTDrucks 12/1108, 52; ebenso zuvor Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. Januar 2003 XI R 10/02, BFHE 202, 65, BStBl II 2003, 599); auch wird hiermit verbunden, in diesen Fällen das (anteilige) tatsächliche und zulässige Kassenvermögen i.S. von § 4d Abs. 1 Satz 3 ff. EStG 1997/2002 jeweils getrennt zu ermitteln (z.B. Gosch in Kirchhof, EStG, 13. Aufl., § 4d Rz 26; R 4d Abs. 13 der Einkommensteuer-Richtlinien 2005). Daraus lässt sich jedoch nicht folgern, dass für die Frage der Überdotierung der Kasse selbst und ihrer hierdurch ausgelösten partiellen Steuerpflicht auf die trägerbezogenen Teissegmente ihres Vermögens abzustellen ist. Wie der BFH mit Urteil in BFHE 202, 65, BStBl II 2003, 599 ausdrücklich entschieden hat, ist die Begrenzung der nach § 4d EStG 1997/2002 abziehbaren Aufwendungen nicht von der körperschaftsteuerrechtlichen Behandlung der Unterstützungskasse abhängig; die Körperschaftsteuerpflicht der Kasse tritt erst dann ein, wenn das tatsächliche Kassenvermögen das zulässige Kassenvermögen um mehr als 25 v.H. überschreitet (BTDrucks 7/1281, 44). Der Verweis des § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e Satz 2 KStG 1999/2002 auf § 4d EStG 1997/2002 kann zudem auch deshalb keine segmentierende Betrachtung tragen, weil er --in systematischer Hinsicht-- in den Regelungszusammenhang des Körperschaftsteuergesetzes gestellt ist, und danach ist für die Kasse als einheitliches Rechtssubjekt und damit mit Rücksicht auf die Gesamtheit ihrer Rechtsverhältnisse und ihres Vermögens zu entscheiden, ob und in welchem Umfang sie der Körperschaftsteuer unterliegt. Hieran anknüpfend ordnet deshalb auch § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e Satz 2 KStG 1999/2002 nicht die Ermittlung von Vermögenssegmenten, sondern die einheitliche Ermittlung des (gesamten) tatsächlichen und zulässigen Kassenvermögens an.
- 19 cc) Auch der Zweck der Vorschriften zur Vermögensbindung steuerbefreiter Unterstützungskassen gebietet eine segmentierende Betrachtung nicht: § 4d EStG 1997/2002 zielt vor allem darauf ab, die Höhe der abziehbaren Zuwendungen dem Umfang der vorgesehenen Versorgungsleistungen anzunähern und Gewinnverlagerungen der Trägerunternehmen zu begegnen (BFH-Urteil in BFHE 202, 65, BStBl II 2003, 599, m.w.N.). Demgegenüber wollen die körperschaftsteuerrechtlichen Regelungen zur Vermögensbindung der Kasse sicherstellen, dass das Vermögen und die Einkünfte der Kassen dauerhaft für die Erfüllung ihrer Zwecke gesichert sind und damit das Kassenvermögen von bestimmten Ausnahmen abgesehen nicht an die Trägerunternehmen zurückfließt (BTDrucks 7/1281, 42, 43). Demgemäß ist es nicht korrekturbedürftig und widerspricht es --entgegen der Einschätzung des Klägers-- nicht einer durch die Abzugsbegrenzung des § 4d EStG 1997/2002 vorgegebenen Sachgesetzlichkeit (vgl. hierzu Senatsurteil vom 14. Dezember 1988 I R 44/83, BFHE 155, 368, BStBl II 1989, 323), wenn sich der Gesetzgeber auch im Hinblick auf eine mögliche Überdotierung der Kasse gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e Satz 2 KStG 1999/2002 und § 6 Abs. 5 und 6 KStG 1999/2002 von seiner Grundentscheidung zugunsten der körperschaftsteuerrechtlichen Rechtssubjektivität der Kasse leiten lässt und eine einheitliche Behandlung des Kassenvermögens anordnet. Daraus folgt, dass entsprechend der Gegebenheit des vorliegenden Streifalls Über- und Unterdotierungen der einzelnen Trägerunternehmen einander auf der Ebene der Gruppenkasse ausgleichen (können).
- 20 c) Entgegen der Vorinstanz belassen die genannten Vorschriften (§ 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e Satz 2 KStG 1999/2002 und § 6 Abs. 5 und 6 KStG 1999/2002) mit Rücksicht auf die Besonderheiten von Gruppenunterstützungskassen keine verdeckte Regelungslücke, welche nach den für § 4d EStG 1997/2002 geltenden Grundsätzen zur segmentorientierten Betrachtung zu schließen wäre. Diese Ansicht lässt außer Acht, dass das Gesetz seit jeher die Kasse körperschaftsteuerrechtlich als Einheit behandelt und der Gesetzgeber hieran trotz der --mit Rücksicht auf die Beteiligung mehrerer Trägerunternehmen an einer Kasse getroffenen-- Korrekturen des § 4d EStG durch das Steueränderungsgesetz 1992 festgehalten hat. Demgemäß ist auch nicht ersichtlich, dass die hierauf aufbauenden Bestimmungen des § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e Satz 2 KStG 1999/2002 und § 6 Abs. 5 und 6 KStG 1999/2002 planwidrig unvollständig und ergänzungsbedürftig sein könnten. Vielmehr zielt die Auffassung des Klägers auf eine von ihm rechtspolitisch für erforderlich gehaltene Gesetzesanpassung. Dies ist jedoch nicht geeignet, die Lückenhaftigkeit einer Norm zu begründen (Senatsurteil vom 8. November 1989 I R 187/84, BFHE 159, 44, BStBl II 1990, 210).

- 21 4. Die Sache ist spruchreif. Das FA ist nach dem Vorstehenden zu Recht von der Körperschaftsteuerpflicht des Klägers ausgegangen. Da zwischen den Beteiligten über die Höhe der Körperschaftsteuer kein Streit besteht und auch für den Senat kein Anhalt für eine Steuerberechnung zum Nachteil des Klägers besteht, ist das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 22 5. Der Kläger hat die Kosten des gesamten Verfahrens zu tragen (§ 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung).