



BUNDESFINANZHOF Urteil vom 19.06.2007, VIII R 100/04

Betragsmäßige Begrenzung der jährlichen Zuwendungen an Unterstützungskassen nach den sog. Überversorgungsgrundsätzen

Leitsätze

Die für die Bemessung von Pensionsrückstellungen in ständiger Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 31. März 2004 I R 79/03, BFHE 206, 52, BStBl II 2004, 940) geltenden sog. Überversorgungsgrundsätze sind auch auf Zuwendungen eines Trägerunternehmens an eine Unterstützungskasse nach § 4d EStG anzuwenden.

Tatbestand

- I Der Kläger und Revisionskläger (Kläger), der mit seiner Frau, der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurde, erzielte in den Streitjahren 1995 und 1996 als Tierarzt Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit.

Mit Vertrag vom 22./30. August 1995 vereinbarte der Kläger mit der Versorgungseinrichtung X, die betriebliche Altersversorgung (ganz oder teilweise) über diese Versorgungseinrichtung durchzuführen. Leistungsanwärter, die nach dem Leistungsplan mit Vollendung ihres 65. Lebensjahres eine Monatsrente von 4 200 DM erhalten sollen, sind Herr A (geboren am ...), Frau B (geboren am ...) und die Klägerin (geboren am ...). Der Kläger leistete auf die Versorgungszusagen in den Streitjahren jeweils 37 800 DM an die Unterstützungskasse (UK). Im Anschluss an eine Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass die Beiträge an die UK nur insoweit als Betriebsausgaben abzugsfähig seien, als sie 25 v.H. der jährlichen, auf 75 v.H. der laufenden Bezüge begrenzten Versorgungsleistungen nicht überstiegen. Die Betriebsausgaben wurden daher entsprechend gekürzt und die so erhöhten Gewinne den Einkommensteuerbescheiden 1995 und 1996 zugrunde gelegt.

Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2005, 267 veröffentlicht.

Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts (§ 4d des Einkommensteuergesetzes --EStG--) und tragen vor:

Das FG gehe ebenfalls von der betrieblichen Veranlassung und der Einhaltung der in § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 Buchst. bb EStG bestimmten 25 v.H.-Grenze aus. Streitig sei mithin nur die Kürzung der Bemessungsgrundlage aufgrund der im Gesetz nicht aufgeführten Obergrenze von 75 v.H.

Unzutreffend vertrete das FG die Ansicht, die Zuwendungen an die UK seien insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar wie sie zu einer Überversorgung führten. Eine Überversorgung liege danach vor, wenn die entsprechend den zu § 6a EStG entwickelten Rechtsgrundsätzen sog. 75 v.H.-Grenze überschritten werde.



Das FG führe diese Grenze in unzulässiger Weise ein. Sie beruhe nicht lediglich auf der Ausgangsüberlegung, einem Arbeitnehmer seien 75 v.H. seiner letzten Aktivbezüge sicherzustellen.

Vielmehr habe der I. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) im Urteil vom 31. März 2004 I R 70/03 (BFHE 206, 37, BStBl II 2004, 937) ausgeführt, eine Pensionsrückstellung sei höchstens mit dem Teilwert anzusetzen. Nach § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 4 EStG solle diese Grenze lediglich verhindern, dass noch nicht eingetretene Gehaltssteigerungen bei der Bemessung des Barwertes berücksichtigt werden würden. Hingegen werde eine höhere Pensionszusage nicht in dem Sinne sanktioniert, dass die Pensionszahlungen nach Eintritt der Versorgung wegen ihrer Höhe nicht betrieblich veranlasst seien (so auch das Bundesministerium der Finanzen -- BMF-- im Schreiben vom 3. November 2004 IV B 2 -S 2176- 13/04, BStBl I 2004, 1045).

Bei wortgetreuer Anwendung des § 4d Abs. 1 Satz 1 EStG sei die Dotierung mit einer direkten Zahlung des Trägerunternehmens (TU) an den ehemaligen Arbeitnehmer als Rente zu vergleichen. Derartige Leistungen der UK seien indes stets der Höhe nach anzuerkennen, sofern sie dem Grunde nach steuerlich nicht zu beanstanden seien. § 4d Abs. 3 EStG in der für das Streitjahr 1995 geltenden Fassung bzw. § 4d Abs. 1 Satz 1 EStG in der für das Streitjahr 1996 geltenden Fassung seien daher überhaupt nicht berührt.

Die 75 v.H.-Grenze sei kein Angemessenheitskriterium für die Höhe der Pension und erst recht nicht für die Höhe einer von der UK in Aussicht gestellten Versorgungsleistung. Vielmehr solle sie lediglich bei Direktzusagen verhindern, eine Pensionsrückstellung für Zusagen zu bilden, deren Eintritt nicht hinreichend wahrscheinlich sei. Anders als bei Direktzusagen bestehe bei UK indirekt eine Begrenzung der Höhe der Zusage im Leistungsplan, in dem eine UK gemäß § 2 bzw. § 3 Nr. 3 der Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung (KStDV) ihre Steuerfreiheit bei Überschreiten bestimmter Höchstgrenzen verlieren könne.

Soweit der Gesetzgeber ohne weitere Bedingungen bestimmte Höchstbeträge vorgebe, könnten die Höchstbeträge nicht eine unangemessene Versorgungszusage begründen. Es würden lediglich gesetzlich ausdrücklich zugelassene Höchstgrenzen ausgeschöpft.

Das FG verkenne, dass es für die betriebliche Veranlassung nicht auf die Abziehbarkeit der Zuwendung, sondern auf die fiktive Leistung im --späteren-- Versorgungsfall ankomme.

Im Übrigen seien die Regelungen zur Ausfinanzierung von Zusagen nach § 4d EStG einerseits und nach § 6a EStG andererseits grundsätzlich nicht miteinander vergleichbar. § 4d EStG regle die Abziehbarkeit von Zuwendungen an eine UK. Diese müssten mit der eigentlichen Versorgungsleistung nicht unmittelbar zusammenhängen. Mit dem Reservepolster werde nur eine pauschale Liquiditätsreserve geschaffen.

Seit 1992 bestünden zwei alternative Berechnungsmöglichkeiten. Indes sei sämtlichen Regelungen gemeinsam, dass sie sich ausschließlich auf Vorgänge und Verhältnisse außerhalb des TU bezögen. Allein die UK bestimme, welche Versorgungsleistungen zu welchem Zeitpunkt und in welcher Höhe ein Leistungsempfänger erhalten könne.

Demgegenüber regle § 6a EStG, ob und in welcher Höhe eine Rückstellung für Pensionsverpflichtungen gebildet werden dürfe. Dort bestehe ein konkreter Bezug zu den im Rentenalter zu leistenden Zahlungen an die Mitarbeiter als Grundlage für die zu ermittelnden Teilwerte der Pensionsverpflichtungen.

Die Durchführungswege bei der Pensionszusage einerseits und einer betrieblichen Altersversorgung über eine UK seien wesensmäßig grundlegend verschieden. Die Pensionszusage beruhe nach Grund und Höhe auf einer arbeitsrechtlich verbindlichen Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Begünstigtem. Hingegen erteile die UK keine verbindliche Zusage, vielmehr fehle satzungsgemäß ein Rechtsanspruch.

Die Frage einer Überversorgung stelle sich ausschließlich in der Phase der Anwartschaft und ihrer Finanzierung. Die Wahrscheinlichkeit der späteren Inanspruchnahme sei auch anhand arbeitsrechtlicher Kriterien



einzuschätzen. Dies sei bei UK mangels eines vorzufinanzierenden Rechtsanspruchs nicht möglich. Deshalb dürfe sie steuerlich nur ein geringes Reservepolster schaffen. Für eine zusätzliche Verringerung dieser deutlich eingeschränkten Vorfinanzierung gebe es keinen sachlichen Grund.

Allein die UK gestalte den Leistungsplan. Die Höhe der Versorgungsleistungen richte sich ausschließlich nach den Verhältnissen der Kasse. Die Gehaltsverhältnisse beim TU seien bedeutungslos. Dieses kenne die UK auch gar nicht, ebenso wenig die Aufwendungen für die gesetzliche Rentenversicherung des Arbeitnehmers und mögliche Einkommensveränderungen. Somit seien die Kriterien für die Bemessung der Pensionsrückstellung und für die Zuwendungen an eine UK grundverschieden.

Die Höhe der Pensionsrückstellung richte sich nach dem Teilwert der individuell zu ermittelnden Pensionsverpflichtung. Die Höhe der Zuwendung errechne sich nach dem Durchschnittsbetrag der jährlichen Versorgungsleistungen, die ein Leistungsanwärter erhalten könne. Diese grundlegenden Unterschiede lasse das FG außer Acht, wenn es ausführe, die Durchführungswege könnten keinen Unterschied machen.

Mithin decke § 4d EStG nicht die Einführung der 75 v.H.-Grenze. Das FG verkenne die Struktur einer Versorgung über UK, wenn es aus Gründen der Gleichbehandlung mit anderen Unternehmen die Anwendung der 75 v.H.-Grenze für geboten erachte.

Die Kläger beantragen, das Urteil des FG aufzuheben und die Einkommensteuer in Abänderung der Einkommensteuerbescheide vom 11. September 2000 und der Einspruchsentscheidung vom 11. Dezember 2001 für 1995 auf 60 816 DM und für 1996 auf 26 658 DM herabzusetzen.

Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Es schließt sich vollinhaltlich den Ausführungen des angefochtenen Urteils des FG an.

Entscheidungsgründe

- II. Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise die den Leistungsanwärtern mit einem festen Betrag erteilten Versorgungszusagen in entsprechender Anwendung der sog. 75 v.H.-Obergrenze als unangemessen hoch beurteilt und die danach überhöhten Zuwendungen insoweit in den Streitjahren 1995 und 1996 nicht zum Abzug als Betriebsausgaben zugelassen.

1. Zuwendungen eines TU an eine UK mindern den Gewinn nur, wenn sie --dem Grunde nach-- betrieblich veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 EStG). Nichts anderes gilt für § 4d EStG (vgl. dort Abs. 1 Satz 1, dazu BFH-Urteile vom 29. Januar 2003 XI R 10/02, BFHE 202, 65, BStBl II 2003, 599; vom 29. August 1996 VIII R 24/95, BFHE 182, 307).

Der Abzug ist vollständig ausgeschlossen, soweit die Leistungen der UK, würde sie das TU unmittelbar erbringen, bei diesem nicht betrieblich veranlasst wären (vgl. § 4d Abs. 3 EStG in der bis 1995 geltenden Fassung des Steueränderungsgesetzes 1992 --StÄndG 1992-- vom 25. Februar 1992, BGBl I 1992, 297, und nach § 4d Abs. 1 Satz 1 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 1996 --JStG 1996-- vom 11. Oktober 1995, BGBl I 1995, 1250). Ausschlaggebend für den Abzug als Betriebsausgaben ist also nicht, ob die Zuwendungen selbst betrieblich veranlasst sind (vgl. Höfer in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 4d Rz 166).

Nach den mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen nicht angefochtenen Feststellungen des FG (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) waren die Zuwendungen des Klägers (TU) an die UK in den Streitjahren 1995 und 1996 in



diesem Sinne dem Grunde nach betrieblich veranlasst (§ 4 Abs. 4 EStG). Die Versorgungszusagen stehen, soweit sie familienfremden Arbeitnehmern erteilt worden sind, in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den jeweiligen Arbeitsverhältnissen. Würden die Leistungen der UK an diese Arbeitnehmer stattdessen vom Kläger selbst erbracht, so wären sie bei ihm betrieblich veranlasst.

Soweit die Klägerin als Ehefrau ebenfalls eine Versorgungszusage erhalten hat, sind die Zuwendungen dafür bei Beachtung der für sog. Angehörigenverträge geltenden Grundsätze, ebenfalls grundsätzlich als Betriebsausgaben anzuerkennen (vgl. zu den Voraussetzungen BFH-Urteile vom 21. August 1985 I R 73/82, BFHE 145, 316, BStBl II 1986, 250; vom 10. März 1988 IV R 214/85, BFHE 153, 520, BStBl II 1988, 877; vom 21. Januar 1999 IV R 15/98, BFH/NV 1999, 919; Höfer, Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung, Band II: Steuerrecht, 4. Aufl., Rz 990; Gosch, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4d Rz B 420).

Das FG hat zwar insoweit keine Feststellungen im Einzelnen getroffen. Indes ist auch im Anschluss an die beim Kläger durchgeführte Außenprüfung zwischen den Beteiligten das Vorliegen der einschlägigen Voraussetzungen nicht streitig, noch bestehen Anhaltspunkte dafür, dass der sog. Fremdvergleich nicht gewahrt worden ist.

- 2.a) Nach § 4d Abs. 1 Satz 1 EStG dürfen Zuwendungen an eine UK von dem die Zuwendung leistenden TU aber auch der Höhe nach nur nach Maßgabe der Nrn. 1 und 2 begrenzt als Betriebsausgaben abgezogen werden (BFH-Urteil vom 30. November 2004 VIII R 98/02, BFH/NV 2005, 1768). Gleichwohl handelt es sich bei den dennoch geleisteten Zuwendungen ihrer Rechtsnatur nach um Betriebsausgaben, weil der Abzug nur der Höhe nach beschränkt ist. Nach § 4d Abs. 2 Sätze 2 und 3 EStG dürfen die die Höchstbeträge übersteigenden Zuwendungen nämlich im Wege der (aktiven) Rechnungsabgrenzung auf die folgenden drei Wirtschaftsjahre vorgetragen und im Rahmen der für diese Wirtschaftsjahre abziehbaren Beträge als Betriebsausgaben behandelt werden.

§ 4d EStG ist im Zusammenhang mit der Gewinnermittlungsvorschrift in § 4 EStG zu sehen. Ebenso wie § 4 Abs. 5 EStG sind auch die Vorschriften der §§ 4b bis d EStG Ausnahmeregelungen zu § 4 Abs. 4 EStG (BFH-Urteil in BFHE 182, 307).

Danach dürfen die Zuwendungen des TU an eine UK nur insoweit als Betriebsausgaben abgezogen werden als sie die folgenden Beträge nicht übersteigen:

"1. Bei Unterstützungskassen, die lebenslängliche laufende Leistungen gewähren:

Buchst. b bb, wenn die Kasse Altersversorgung mit oder ohne Einschluss von Invaliditätsversorgung oder Hinterbliebenenversorgung gewährt 25 v.H. des Durchschnittsbetrags der jährlichen Versorgungsleistungen, den die Leistungsanwärter ... nach den Verhältnissen am Schluss des Wirtschaftsjahrs der Zuwendung im letzten Zeitpunkt der Anwartschaft, spätestens im Zeitpunkt der Vollendung des 65. Lebensjahrs erhalten können."

- b) Für die Ermittlung der abziehbaren Zuwendungen kommt es mithin auf die anzusetzenden Versorgungsleistungen nach den Verhältnissen am jeweiligen Bilanzstichtag an. Mögliche oder wahrscheinliche Änderungen der Bemessungsgrundlage für die Anwartschaften sind hingegen bei der Ermittlung ihrer Höhe nicht zu berücksichtigen.

Mit dem im Wortlaut des § 4d EStG ausdrücklich verankerten Stichtagsprinzip unterscheidet sich die Rechtslage nicht von derjenigen im Falle einer unmittelbaren Versorgungszusage, für die nach Maßgabe des § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Sätze 2 und 4 EStG eine Rückstellung gebildet werden darf.

Danach dürfen Erhöhungen oder Verminderungen der Pensionsleistungen grundsätzlich nach ihrem Eintreten berücksichtigt werden. Es ist unzulässig, selbst wahrscheinliche künftige Entwicklungen des Lohn- und Gehaltstrends u.ä. vorwegzunehmen. Einzubeziehen ist vielmehr stets der niedrigere Stichtagslohn. Die



gesetzliche Beschränkung lässt sich auch nicht durch eine höhere Bemessung der Versorgung umgehen (vgl. BFH-Urteil vom 17. Mai 1995 I R 16/94, BFHE 178, 134, BStBl II 1996, 420).

Vielmehr nehmen die Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil in BFHE 206, 37, BStBl II 2004, 937, m.umf.N.) und ebenfalls die Finanzverwaltung (vgl. BMF-Schreiben vom 7. Januar 1998 IV B 2 -S 2176- 178/97, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1998, 531, und in BStBl I 2004, 1045 Rz 2 und 6) bei einer Vorwegnahme künftiger Entwicklungen eine unzulässige Überversorgung an.

Diese Grundsätze gelten sowohl für gehalts- oder indexabhängige als auch für mit festen Beträgen erteilte Versorgungszusagen (BFH-Urteil in BFHE 206, 37, BStBl II 2004, 937).

Die Rückstellung für eine im Verhältnis zu den Aktivbezügen am Bilanzstichtag überhöhte Pension ist dann so zu ermitteln, als ob die Versorgungsbezüge in Höhe eines angemessenen Prozentsatzes der jeweiligen Aktivbezüge zugesagt worden wären (BFH-Urteile vom 13. November 1975 IV R 170/73, BFHE 117, 367, BStBl II 1976, 142; in BFHE 178, 134, BStBl II 1996, 420). Die Pensionsrückstellung ist typischerweise entsprechend zu kürzen, wenn sämtliche betriebliche Versorgungsanwartschaften zusammen mit einer Altersrentenanwartschaft aus der gesetzlichen Rentenversicherung 75 v.H. der letzten Aktivbezüge als Obergrenze übersteigen.

Da für § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 Buchst. bb EStG das Stichtagsprinzip gilt, dürfen mögliche oder wahrscheinliche Änderungen der Bemessungsgrundlage der Anwartschaft steuerlich nicht berücksichtigt werden, so dass auch hier die sog. Überversorgungsgrundsätze einschlägig sind (zustimmend Gosch in Kirchhof, EStG, 7. Aufl., § 4d Rz 21; Gosch KStG § 8 Rz 1 000; Höfer, a.a.O., Rz 1 121; Arteaga/Veit in Korn, § 4d EStG Rz 31; Kuhfus in Bordewin/Brandt, § 4d EStG Rz 139; Höfer in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 4d Rz 165; Hieb/Stobbe in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4d EStG Rz 53, die trotz fehlenden Rechtsanspruchs die Obergrenze aus der unmittelbaren betrieblichen Veranlassung ableiten, allerdings der rechtlichen Begründung kritisch gegenüberstehen; a.A. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 26. Aufl., § 4d Rz 7, weil es bei der UK zu keiner Überversorgung, sondern nur zu einer Überdotierung kommen könne).

Der Rückgriff auf die zu § 6a EStG von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze in Fällen einer Überversorgung ist auch insoweit gerechtfertigt, als § 4d EStG die abziehbaren Zuwendungen nach der zugesagten Versorgung bemisst. Für die maßgebende Bemessungsgrundlage kann es indes insoweit nicht darauf ankommen, ob das Unternehmen sich unmittelbar verpflichtet hat oder nur mittelbar die Versorgung über eine UK durchführt (so zutreffend Urteil des FG München vom 23. April 2003 7 K 3089/01, EFG 2003, 1150; die dagegen eingelegte Revision hat der BFH mit Beschluss vom 18. Februar 2004 I R 45/03, BFH/NV 2004, 1108, wegen der Revisionsbegründungsfrist als unzulässig verworfen).

Eine betragsmäßige Einschränkung der Bemessungsgrundlage ist schließlich auch vom Normzweck des § 4d EStG her geboten. § 4d EStG soll Gewinnverlagerungen und Gewinnabsaugungen seitens des TU vorbeugen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 202, 65, BStBl II 2003, 599 - Vermeidung von Gestaltungsmissbräuchen; ferner Anmerkung von Kuhfus in EFG 2006, 1821; Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 4d Rz 1; Gosch, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 4d Rz A 216 und A 247, B 202). Die UK hat gegenüber dem TU keinen Anspruch auf eine Zuwendung in bestimmter Höhe zu einem festgelegten Zeitpunkt. Damit bestünde die Möglichkeit, je nach der wirtschaftlichen Situation hohe oder geringe Zuwendungen zu leisten und damit den Gewinn des TU willkürlich zu beeinflussen. § 4d EStG soll dem entgegenwirken, indem nur Zuwendungen bis zu einer bestimmten Höhe steuerwirksam geleistet werden dürfen.

3. a) Der Einwand, der Kläger könne als Freiberufler mit einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG keine Rechnungsabgrenzungsposten bilden, trifft zwar zu (vgl. BFH-Urteil vom 11. Oktober 1983 VIII R 61/81, BFHE 140, 177, BStBl II 1984, 267, m.w.N.). Jedoch steht ihm ein Wahlrecht zu (vgl. BFH-Urteil vom 12. Oktober 1994 X R 192/93, BFH/NV 1995, 587), ob er seinen Gewinn im Wege der Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3



EStG oder durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 ESStG ermittelt. Erwachsen ihm im Einzelfall durch die von ihm gewählte Gewinnermittlungsart systembedingte Nachteile, nämlich hinsichtlich der nicht im Jahr der Zahlung in voller Höhe abziehbaren Zuwendungen an die UK, so sind diese nicht durch die Regelung in § 4d Abs. 1 ESStG und deren Auslegung nach Maßgabe der sog. Überversorgungsgrundsätze bedingt.

- b) Ebenso wenig greift der weitere Einwand der Kläger durch, die Regelungen hinsichtlich einer betrieblichen Altersversorgung, nämlich über eine UK einerseits und eine Pensionsrückstellung nach § 6a ESStG andererseits, wirkten sich unterschiedlich aus. Auch insoweit kann der Steuerpflichtige grundsätzlich die ihm u.a. in steuerlicher Hinsicht am vorteilhaftesten erscheinende Gestaltung wählen. Es besteht aber kein zwingender Grund, nach der Form der betrieblichen Altersversorgung Versorgungszusagen in unterschiedlicher Höhe steuerrechtlich anzuerkennen. Vielmehr ist es sachgerecht, betriebliche Aufwendungen nur in der Höhe auch steuermindernd zuzulassen, die einheitlich für die verschiedenen Versorgungsformen --stichtagsbezogen-- eine Überversorgung ausschließt (zur Direktversicherung z.B. BFH-Urteil vom 16. Mai 1995 XI R 87/93, BFHE 178, 129, BStBl II 1995, 873).
- c) Des Weiteren ist es sachgerecht, anders als bei unmittelbaren Versorgungszusagen (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2004, 1045 Rz 23), die dort zugelassene sog. Vereinfachungsregelung bezüglich der Aufwendungen des Versorgungsverpflichteten, die die Grenze von 30 v.H. der Stichtagsbezüge nicht übersteigt, (vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 31. März 2004 I R 79/03, BFHE 206, 52, BStBl II 2004, 940 betr. § 6a ESStG), nicht im Rahmen des § 4d ESStG anzuwenden; denn im Gegensatz zu § 6a ESStG sind im Rahmen von § 4d ESStG gerade nicht die Zuwendungen abzugsfähig, die für die künftige Deckung der nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag zu bemessenden Leistung benötigt werden, so zu Recht Höfer, a.a.O., Rz 1121.
- d) Soweit die Kläger schließlich einwenden, sie hätten keinen Einblick in die wirtschaftlichen Verhältnisse der UK und könnten somit die Voraussetzungen des § 4d ESStG gar nicht nachweisen, vermag dies die Schranke einer unzulässigen Überversorgung nicht zu beseitigen.

Durch das durch das JStG 1996 eingeführte Schriftformerfordernis in § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 ESStG, das § 6a Abs. 1 Nr. 3 ESStG entspricht, ist zugleich klargestellt worden, dass die UK über einen Leistungsplan verfügen muss, aus dem Art und Umfang der Versorgungsleistungen für die einzelnen Leistungsanwärter zu ersehen sind. Der Leistungsplan erleichtert dem TU den gegenüber der Finanzbehörde zu erbringenden Nachweis der tatbestandlichen Voraussetzungen (vgl. Gosch, in: Kirchhof/ Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 4d Rz B 129 und B 130). In der Vergangenheit nicht hinreichend schriftlich erteilte Versorgungszusagen sind nachzuholen (vgl. Gosch, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, a.a.O., § 4d Rz B 131).

Im Übrigen ist das TU in besonderer Weise zur Mitwirkung nach § 90 Abs. 1 der Abgabenordnung verpflichtet und kann sich gegenüber der Finanzbehörde nicht auf Unkenntnis über die Verhältnisse bei der UK zurückziehen (vgl. Gosch, in: Kirchhof/ Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 4d Rz A 199 und A 200).

4. Zwischen den Beteiligten ist bereits im finanzgerichtlichen Verfahren unstreitig gewesen, dass die sog. Überversorgungsgrundsätze im Streitfall rechnerisch zutreffend angewendet worden sind.

Diese Ausführungen wurden mit großer Sorgfalt zusammengestellt und stellen die Einschätzung der Bundes-Versorgungs-Werk BVW GmbH da. Aktuelle Erlasse, Gesetze sowie die einschlägige Rechtsprechung können jedoch dazu führen, dass Änderungen eintreten. Aus diesem Grunde kann für die Richtigkeit keine Haftung übernommen werden. Es wird empfohlen, im Zweifelsfall einschlägige Spezialisten zu Rate zu ziehen.

Weitere Urteile aus dem Arbeits-, Steuer- und Sozialrecht finden sie auf <http://www.bvw-gmbh.de/rechtliches/>
