Urteil vom 06. Dezember 2022, IV R 21/19

Bildung einer Pensionsrückstellung nach § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG bei Pensionszusage unter Vorbehalt

ECLI:DE:BFH:2022:U.061222.IVR21.19.0

BFH IV. Senat

EStG § 6a Abs 1 Nr 2, EStG § 6a Abs 1 Nr 3, BetrAVG § 1 Abs 2 Nr 3, BetrAVG § 1a, BGB § 315 Abs 1, FGO § 48 Abs 1 Nr 1, FGO § 60 Abs 3, FGO § 40 Abs 2, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007

vorgehend FG Düsseldorf, 29. Mai 2019, Az: 15 K 736/16 F

Leitsätze

Enthält eine Pensionszusage einen Vorbehalt, demzufolge die Pensionsanwartschaft oder Pensionsleistung gemindert oder entzogen werden kann, ist die Bildung einer Pensionsrückstellung steuerrechtlich nur zulässig, wenn der Vorbehalt positiv --d.h. ausdrücklich-- einen nach der arbeitsgerichtlichen Rechtsprechung anerkannten, eng begrenzten Tatbestand normiert, der nur ausnahmsweise eine Minderung oder einen Entzug der Pensionsanwartschaft oder Pensionsleistung gestattet.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 29.05.2019 - 15 K 736/16 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

A.

1 Die Beteiligten streiten um die steuerliche Anerkennung von Rückstellungen wegen Pensionsverpflichtungen nach § 6a des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren (2004 bis 2007) gültigen Fassung (EStG). Die Pensionsverpflichtungen betreffen Ansprüche auf betriebliche Altersversorgung durch Entgeltumwandlung i.S. des § 1a des Betriebsrentengesetzes (BetrAVG).

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), die C-GmbH & Co. KG (in den Streitjahren noch D-GmbH & Co. KG), war in den Streitjahren alleinige Kommanditistin der früheren B-GmbH & Co. KG (B-KG). Im Jahr 2009 wurde die B-KG formwechselnd in die B-GmbH umgewandelt und die damalige Komplementärin der B-KG, die B-Verwaltungs-GmbH, auf die B-GmbH verschmolzen. Die B-KG gehörte zur A-Gruppe, die im Jahr 2003 eine betriebliche Altersversorgung für ihre Mitarbeiter eingeführt hatte, und zwar in Gestalt einer "unmittelbaren Versorgungszusage in Form einer beitragsorientierten Leistungszusage gegen Entgeltumwandlung". Die Betriebsvereinbarung zwischen Geschäftsführung und Betriebsrat der E-GmbH & Co. KG --E-KG-- (Versorgungsordnung --VO-- 2003) war zunächst bis zum 31.12.2008 befristet, wurde allerdings später verlängert. Die VO 2003 galt konzernweit und wurde im Wesentlichen unverändert auch der betrieblichen Altersversorgung der B-KG zugrunde gelegt.

3 Die Höhe der Versorgungsleistung ergibt sich aus sog. Versorgungsbausteinen, die aus einer "Transformationstabelle" (beruhend auf einer dort nicht genannten mathematischen Formel, unter Berücksichtigung einer Verzinsung und biometrischer Faktoren) abgeleitet werden können. Ziff. III.3.2.3 der VO 2003 enthält folgenden Vorbehalt:

> "Die vorstehende Transformationstabelle und der in Ziff. III. 1.2 und IV. 2.1 genannte Zinssatz können seitens der E-KG [in der bei der B-KG verwendeten Fassung: 'der Firma'] einseitig

durch eine nachfolgende Transformationstabelle ... ersetzt werden; dabei ist das in § 1 Abs. 2 Nr. 3 BetrAVG normierte Gebot der Wertgleichheit zu beachten. Die Ersetzung ist erstmals möglich mit Ablauf des 31.12.2007. [Sie hat] ... auch Wirkung für bereits bestehende, über den 31.12.2007 hinausgehende Entgeltumwandlungsvereinbarungen. Der nachfolgende Zinssatz und die nachfolgende Transformationstabelle sind Grundlage aller Versorgungsbausteine, die zum Zeitpunkt der Ersetzung noch nicht zugeteilt wurden. Soweit Versorgungsbausteine bereits zugeteilt wurden, sind der zum Zeitpunkt ihrer Zuteilung geltende Zinssatz sowie die zum Zeitpunkt ihrer Zuteilung geltende Transformationstabelle maßgeblich."

4 Durch einen auf den 12.05.2011 datierten Nachtrag zur VO 2003 wurde Ziff. III.3.2.3 der VO 2003 zum 01.01.2011 ersatzlos gestrichen; zugleich verzichtete die E-KG auf ihr einseitiges Änderungsrecht. Jedem Arbeitnehmer werden seitdem jährlich sein Versorgungsbaustein, die bisher erreichte Höhe der Altersversorgung und deren voraussichtliche Höhe bei Ausscheiden mitgeteilt.

5 Im Rahmen einer bei der A-Gruppe durchgeführten Außenprüfung des Finanzamts für Groß- und Konzernbetriebsprüfung F gelangte der Fachprüfer für Versorgungszusagen/-rückstellungen des Finanzamts für Groß- und Konzernbetriebsprüfung G zu der Ansicht, dass die für die Streitjahre maßgebende VO 2003 nicht den Anforderungen des § 6a EStG genüge. Dem Arbeitgeber sei ein steuerschädlicher Vorbehalt eingeräumt worden, weil er die Transformationstabelle nach Belieben hätte ändern können. In der Schlussbesprechung vom 21.10.2011 widersprach die A-Gruppe dieser Auffassung, wies indes auf die vorsorgliche Änderung der VO 2003 zum 01.01.2011 hin, die --weil lediglich klarstellend-- rückwirkend angewandt werden möge, und stimmte schließlich zu, konzernweit --also auch bei der B-KG-- die Rückstellungen für Entgeltumwandlungen nur mit 40 % (2004), 50 % (2005) und 60 % (2006, 2007) der bisher ausgewiesenen Werte anzusetzen. Sie sagte zu, grundsätzlich von Einsprüchen abzusehen, behielt sich dies aber im Hinblick auf in Aussicht genommene Regressverfahren gegen die V-Versicherung vor.

6 Die gegen die entsprechend der Auffassung des Fachprüfers erlassenen, nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Bescheide für 2004 bis 2007 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheide) für die B-KG vom 11.09.2012 eingelegten Einsprüche wies der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) mit Einspruchsentscheidung vom 02.02.2016 als unbegründet zurück.

7 Die von der Klägerin erhobene Klage, mit der sie die erklärungsgemäße Berücksichtigung der Pensionsrückstellungen mit Entgeltumwandlung begehrte, hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Düsseldorf wies die Klage mit Urteil vom 29.05.2019 - 15 K 736/16 F ab. Das FA habe die steuerliche Anerkennung der Pensionsrückstellung zu Recht versagt, weil weder die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG noch die der Nr. 3 der Vorschrift vorlägen. Die streitbefangene Pensionszusage enthalte mit Ziff. III.3.2.3 der VO 2003 einen steuerschädlichen Vorbehalt i.S. von § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG, weil die Transformationstabelle und der Zinssatz seitens des Arbeitgebers einseitig nach freiem Ermessen geändert oder ersetzt werden könnten. Soweit nach der VO 2003 das in § 1 Abs. 2 Nr. 3 BetrAVG normierte Gebot der Wertgleichheit zu beachten sei, liege darin keine Beschränkung des Arbeitgeberermessens. Außerdem verstoße die Pensionsregelung gegen das Gebot der Schriftlichkeit und Eindeutigkeit des § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG, weil in der VO 2003 u.a. die Grundlagen der Transformationstabelle nicht offengelegt seien.

8 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts (§ 6a Abs. 1 Nrn. 2 und 3 EStG) sowie Verfahrensfehler.

9 Sie trägt u.a. vor, ein schädlicher Vorbehalt i.S. des § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG, der die Bildung einer Pensionsrückstellung ausschließe, liege nicht vor. Denn die Ersetzungsbefugnis im Sinne der VO 2003 sei nur nach billigem Ermessen zulässig. Das FG habe die Auslegungsregel des § 315 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) nicht berücksichtigt, die auch zu beachten sei, wenn ein einseitiges Leistungsbestimmungsrecht Gegenstand einer Betriebsvereinbarung sei. Danach könne die Leistungsbestimmung im Zweifel nur nach billigem Ermessen getroffen werden. Außerdem sei das in § 1 Abs. 2 Nr. 3 BetrAVG normierte Gebot der Wertgleichheit zu beachten. Bleibe die erworbene Anwartschaft im Wert hinter dem umgewandelten Entgelt zurück, liege eine arbeitsvertragliche Pflichtverletzung vor. Ungeachtet der Frage der Auslegung der Ersetzungsbefugnis sei nach der arbeitsgerichtlichen Rechtsprechung --die Klägerin bezieht sich auf das Urteil des Bundesarbeitsgerichts (BAG) vom 17.06.2003 - 3 AZR 396/02 (BAGE 106, 327)-- ein Widerruf bzw. Vorbehalt nur nach billigem Ermessen zulässig. Das FG sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass dies für die Anwendung und Auslegung des § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG unbeachtlich

sei. Vielmehr normiere die Vorschrift einen Verweis ins Arbeitsrecht, wie auch der Bezug auf die "allgemeinen Rechtsgrundsätze" zeige. Dem Arbeitsrecht widersprechende Vorbehalte könnten nicht steuerschädlich sein. So habe der Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 19.08.1998 - I R 92/95 (BFHE 187, 12, BStBl II 1999, 387, unter II.3.b) bei der Leistung von Unterstützungskassen zu Recht die Rechtsprechung des BAG berücksichtigt, wonach deren Widerrufsrecht an billiges Ermessen gebunden sei.

10 Auch ein Verstoß gegen § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG liege nicht vor. Im Streitfall könne die Leistungshöhe ohne Weiteres aufgrund der eindeutigen Angaben in der VO 2003 bestimmt werden. Soweit das FG davon ausgegangen sei, dass der Prüfer keine Unterlagen zur versicherungsmathematischen Ermittlung der Leistungshöhe gefunden habe, verstoße das FG-Urteil gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze. Ein Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) folge daraus, dass das FG nicht durch Vernehmung der Arbeitnehmer als Zeugen weiter aufgeklärt habe, ob die Arbeitnehmer die Möglichkeit zur Einsichtnahme in solche Unterlagen hatten.

11 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG Düsseldorf vom 29.05.2019 - 15 K 736/16 F und die Einspruchsentscheidung vom 02.02.2016 aufzuheben und die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2004 bis 2007 vom 11.09.2012 dahin zu ändern, dass die Pensionsrückstellungen erklärungsgemäß berücksichtigt werden.

12 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

13 Es trägt u.a. vor, die Auslegung der Ersetzungsbefugnis des Arbeitgebers über § 315 Abs. 1 BGB dahingehend, dass die Tabelle in der VO 2003 nur unter Berücksichtigung der Interessen beider Parteien, insbesondere auch des Interesses des Arbeitnehmers, ersetzt werden könne, überspanne die Grenzen der gesetzlichen Auslegungsregelungen deutlich. Der Austausch der Tabelle sei an keinen Tatbestand geknüpft und liege daher im freien Ermessen des Arbeitgebers. Der Hinweis auf das Gebot der Wertgleichheit gemäß § 1 Abs. 2 Nr. 3 BetrAVG ändere hieran nichts, denn damit werde lediglich geregelt, dass künftige Entgeltansprüche in eine wertgleiche Anwartschaft auf Altersversorgung umgewandelt werden. Das FG habe daher zu Recht einen steuerschädlichen Vorbehalt i.S. von § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG angenommen. Ungeachtet dessen solle nach der an die Gesetzesmaterialien (BTDrucks 7/1281) anknüpfenden Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 22.10.2003 - I R 37/02, BFHE 204, 96, BStBl II 2004, 121, unter II.1.a) vermieden werden, dass über den Inhalt der Pensionszusage Unklarheiten bestehen oder später Streit entsteht. Insoweit erwähne der BFH ausdrücklich auch Widerrufsvorbehalte. Der Finanzverwaltung solle nicht auferlegt werden, arbeitsrechtlich komplexe Rechtsfragen für die Rückstellungsbildung beurteilen zu müssen. Der insoweit maßgebliche, Vorbehalte betreffende Wortlaut des § 6a EStG sei auch nach Ergehen des BAG-Urteils in BAGE 106, 327 nicht geändert worden.

14 Soweit die Versorgungsleistungen endgültig erst bei Eintritt des Leistungsfalls nach der dann gültigen Versorgungsordnung festgestellt würden, seien die in Aussicht gestellten Leistungen unter Verstoß gegen § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG nicht eindeutig ermittelbar.

15 Es komme hinzu, dass die Höhe der von der B-KG gebildeten Rückstellungen zu einem überwiegenden Teil auf nicht rückstellungsfähigen zukünftigen Arbeitslohn entfielen. Zur Passivierung seien nur die Barwerte der stichtagsbezogen tatsächlich erfolgten Umwandungen zugelassen worden. Hinsichtlich der insoweit passivierten Beträge sei Einvernehmen erzielt worden.

Entscheidungsgründe

B.

16 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Die Klägerin ist klagebefugt (B.I.). Die Voraussetzungen für eine (weiter gehende) Bildung einer Pensionsrückstellung in dem streitbefangenen Umfang liegen in den Streitjahren nicht vor (B.II.).

17 I. Gegenstand des Verfahrens ist die Feststellung der Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns der B-KG in den geänderten Gewinnfeststellungsbescheiden 2004 bis 2007 vom 11.09.2012 (B.I.1.). Zur Erhebung der Klage gegen die Feststellung der Höhe des Gesamthandsgewinns der B-KG in den Streitjahren ist (allein) die Klägerin als

ehemalige alleinige Kommanditistin der B-KG befugt. Die B-GmbH war zu dem Verfahren nicht nach § 60 Abs. 3 FGO notwendig beizuladen (B.I.2.).

18 1. a) Nach ständiger BFH-Rechtsprechung kann ein Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen können. Eine solche selbständige Feststellung ist auch die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns (näher z.B. BFH-Urteil vom 21.12.2021 - IV R 13/19, Rz 16, m.w.N.).

19 b) Die Frage, in welcher Höhe in den Streitjahren jeweils Rückstellungen für Entgeltumwandlungen bei der B-KG zu bilanzieren sind, wirkt sich allein auf die Feststellung der Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns der B-KG in den Streitjahren aus.

20 2. Die Klägerin ist als ehemalige alleinige Kommanditistin der vollbeendeten B-KG befugt, gegen die Feststellung der Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns in den Streitjahren zu klagen. Die B-GmbH war zu diesem Verfahren nicht nach § 60 Abs. 3 FGO notwendig beizuladen.

21 a) Gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 1 FGO ist eine Personengesellschaft befugt, als Prozessstandschafterin für ihre Gesellschafter und ihrerseits vertreten durch ihre(n) Geschäftsführer Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid zu erheben, der sich inhaltlich nicht an die Gesellschaft, sondern an die Gesellschafter als Subjekte der Einkommensteuer richtet. Daneben können einzelne Gesellschafter unter den Voraussetzungen des § 48 Abs. 1 Nrn. 3 bis 5 FGO klagebefugt sein (vgl. hierzu und zum Folgenden BFH-Urteil vom 11.04.2013 - IV R 20/10, BFHE 241, 132, BStBl II 2013, 705, Rz 19, m.w.N.). Erlischt eine Personengesellschaft durch Vollbeendigung ohne Abwicklung, kann nach ständiger Rechtsprechung des BFH ein Gewinnfeststellungsbescheid indes nur noch von den früheren Gesellschaftern angefochten werden, deren Mitgliedschaft die Zeit berührt, die der anzufechtende Gewinnfeststellungsbescheid betrifft (z.B. BFH-Urteile vom 21.12.2017 - IV R 56/16, Rz 17; vom 08.11.2018 - IV R 38/16, Rz 26, m.w.N.; vom 21.12.2021 - IV R 13/19, Rz 19, m.w.N.; in BFHE 241, 132, BStBl II 2013, 705, Rz 19). Insoweit lebt die bis zum Zeitpunkt der Vollbeendigung überlagerte Klagebefugnis der einzelnen Gesellschafter wieder auf. Eine Ausnahme gilt nur für Gesellschafter, die unter keinem denkbaren Gesichtspunkt von dem Ausgang des Rechtsstreits betroffen sein können (z.B. BFH-Urteil vom 21.12.2017 - IV R 56/16, Rz 17, m.w.N.); denn ein solcher Gesellschafter kann nicht geltend machen, i.S. von § 40 Abs. 2 FGO in seinen Rechten verletzt zu sein. Die Befugnis der Personengesellschaft, in Prozessstandschaft für ihre Gesellschafter Rechtsbehelfe gegen die Gewinnfeststellungsbescheide einzulegen, ist hingegen mit deren Vollbeendigung erloschen. Die gesetzliche Prozessstandschaft geht auch nicht auf den Rechtsnachfolger der vollbeendeten Personengesellschaft über (z.B. BFH-Beschluss vom 08.10.1998 - VIII B 61/98, BFH/NV 1999, 291, unter 1.c, m.w.N.).

22 b) Eine Personengesellschaft erlischt durch Vollbeendigung auch in dem Fall, dass sie --wie hier-- formwechselnd in eine GmbH umgewandelt wird (dazu auch z.B. BFH-Urteile vom 08.10.1991 - VIII R 85/88, BFH/NV 1992, 324, unter 2.; in BFHE 241, 132, BStBl II 2013, 705, Rz 19; BFH-Beschluss vom 20.06.2012 - IV B 147/11, Rz 9 f.). Anders als bei einer rein formwechselnden Umwandlung einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft, bei der die bisherige Mitunternehmerschaft --identitätswahrend-- in neuer Rechtsform weitergeführt wird (vgl. BFH-Urteil vom 03.08.2022 - IV R 16/19, Rz 34), wird bei einer formwechselnden Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft die bisherige Mitunternehmerschaft nicht fortgeführt.

23 c) Nach diesen Rechtsgrundsätzen ist im Streitfall allein die Klägerin klagebefugt. Nach Vollbeendigung der B-KG infolge ihrer formwechselnden Umwandlung in die B-GmbH ist deren Klagebefugnis nicht auf die durch den Formwechsel entstandene B-GmbH übergegangen. Die B-GmbH war aber auch als Rechtsnachfolgerin der ehemaligen Komplementärin der B-KG, die anlässlich des Formwechsels auf die B-GmbH verschmolzen worden ist, nicht klagebefugt. Denn die ehemalige Komplementärin der B-KG war ausweislich der angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide nicht an Gewinn und Verlust der B-KG beteiligt und ist deshalb unter keinem denkbaren Gesichtspunkt selbst von der angefochtenen Feststellung betroffen (§ 40 Abs. 2 FGO). Mangels Klagebefugnis war die B-GmbH daher weder als Rechtsnachfolgerin der B-KG noch als Rechtsnachfolgerin der ehemaligen Komplementärin der B-KG nach § 60 Abs. 3 FGO notwendig beizuladen.

24 II. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die B-KG in den Streitjahren keine Pensionsrückstellung in erklärungsgemäßem Umfang bilden durfte. Denn es ist zutreffend davon ausgegangen, dass die streitbefangene Pensionszusage in den Streitjahren nicht den Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG für die Bildung einer Pensionsrückstellung entspricht.

25 1. Für eine Pensionsverpflichtung, die eine ihrer Höhe nach ungewisse Verbindlichkeit ist und die bewirkt, dass die späteren Pensionsleistungen bereits vor ihrer Zahlung als auf die Zeit der aktiven Tätigkeit des versorgungsberechtigten Arbeitnehmers verteilter Aufwand gewinnmindernd mit dem Ertrag der entsprechenden Arbeitsleistung verrechnet werden können (näher BTDrucks 7/1281 --Gesetzentwurf der Bundesregierung - Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung--, S. 37), darf eine Rückstellung (Pensionsrückstellung) gemäß § 6a Abs. 1 EStG nur gebildet werden, wenn und soweit

> 1. der Pensionsberechtigte einen Rechtsanspruch auf einmalige oder laufende Pensionsleistungen hat,
> 2. die Pensionszusage keine Pensionsleistungen in Abhängigkeit von künftigen gewinnabhängigen Bezügen vorsieht und keinen Vorbehalt enthält, dass die Pensionsanwartschaft oder die Pensionsleistung gemindert oder entzogen werden kann, oder ein solcher Vorbehalt sich nur auf Tatbestände erstreckt, bei deren Vorliegen nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen unter Beachtung billigen Ermessens eine Minderung oder ein Entzug der Pensionsanwartschaft oder der Pensionsleistung zulässig ist, und
> 3. die Pensionszusage schriftlich erteilt ist; die Pensionszusage muss eindeutige Angaben zu Art, Form, Voraussetzungen und Höhe der in Aussicht gestellten künftigen Leistungen enthalten.

26 2. Neben der --hier nicht streitigen-- Rechtsverbindlichkeit der Pensionszusage (§ 6a Abs. 1 Nr. 1 EStG) setzt die Bildung einer Pensionsrückstellung somit nach § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG grundsätzlich voraus, dass die Zusage keinen Vorbehalt der Minderung oder des Entzugs der Pensionsanwartschaft oder der Pensionsleistung enthält.

27 a) Eine Ausnahme sieht das Gesetz für den Fall vor, dass sich der Vorbehalt nur auf Tatbestände erstreckt, bei deren Vorliegen nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen unter Beachtung billigen Ermessens, d.h. unter verständiger Abwägung der berechtigten Interessen des Pensionsberechtigten einerseits und des Unternehmens andererseits (BTDrucks 7/1281, S. 38), eine Minderung oder ein Entzug der Pensionsanwartschaft oder der Pensionsleistung zulässig ist. Diese Formulierung hat der Gesetzgeber gewählt, um eine nähere Konkretisierung der unschädlichen Widerrufstatbestände im Gesetz zu vermeiden (BTDrucks 7/1281, S. 38). Andere als die letztgenannten Vorbehalte, insbesondere ein Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs der Pensionszusage oder sonstige Vorbehalte, die nach der arbeitsgerichtlichen Rechtsprechung den Widerruf nach freiem Belieben zulassen, sollen nach der Vorstellung des Gesetzgebers (vgl. BTDrucks 7/1281, S. 38) die Bildung einer Pensionsrückstellung mit steuerlicher Wirkung ausschließen. Mit seiner Anknüpfung an die arbeitsgerichtliche Rechtsprechung geht der Gesetzgeber davon aus, dass diese den Widerruf einer Pensionsverpflichtung nur für bestimmte Fallkonstellationen ("Tatbestände") zulässt, und auch dann eine Minderung bzw. ein Entzug der Pensionsanwartschaft oder der Pensionsleistung nur unter Beachtung billigen Ermessens, d.h. unter verständiger Abwägung der berechtigten Interessen des Pensionsberechtigten einerseits und des Unternehmens andererseits, erfolgen darf. Die Anknüpfung an solche Tatbestände unterstellt, dass diese nur in Ausnahmefällen wirksam werden können, damit kein allgemein lastminderndes Gewicht haben und es deshalb gerechtfertigt ist, die Pensionsrückstellung trotz eines solchen Vorbehalts in vollem Umfang zuzulassen.

28 b) Des Weiteren geht der Gesetzgeber davon aus, dass es nicht möglich ist, das Gewicht der Vorbehalte bei Bildung einer Pensionsrückstellung, etwa durch einen Abschlag von der sich ohne Vorbehalt ergebenden Rückstellung, zutreffend zu berücksichtigen. Enthalte eine Pensionszusage einen Widerrufsvorbehalt, so könne (deshalb) nur entweder die Rückstellungsbildung ausgeschlossen oder trotz des Vorbehalts voll zugelassen werden (BTDrucks 7/1281, S. 38). Nach der Vorstellung des Gesetzgebers soll es steuerrechtlich also nur zur Bildung einer Pensionsrückstellung kommen, wenn und soweit eindeutig feststeht, dass es zu keinem Abschlag wegen eines Widerrufsvorbehalts kommt.

29 3. Der nötigen Klarheit hinsichtlich der für die Bildung einer Pensionsrückstellung maßgeblichen Faktoren dienen darüber hinaus --insoweit mit gleicher Zielrichtung wie § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG-- auch die in § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG bestimmten formellen Anforderungen an eine Pensionszusage. Durch das Erfordernis der Schriftform soll vermieden werden, dass über den Inhalt der Pensionszusage, insbesondere über die Faktoren, die für die Bemessung der Pensionsrückstellung wesentlich sind (Zeitpunkt der Zusage, Art und Höhe der Leistungen), Unklarheit besteht (BTDrucks 7/1281, S. 38) und deshalb später Streit entsteht und die Nachprüfbarkeit der Pensionszusage, insbesondere durch die Finanzbehörden, erschwert wird (vgl. auch BFH-Urteile in BFHE 204, 96, BStBl II 2004, 121, unter II.1.a; vom 12.10.2010 - I R 17, 18/10, Rz 13). Dem gleichen Zweck dient die durch das Steueränderungsgesetz (StÄndG) 2001 vom 20.12.2001 (BGBl I 2001, 3794) verfolgte, an die schon zuvor geltende

Rechtslage anknüpfende Klarstellung in § 6a Abs. 1 Nr. 3 Halbsatz 2 EStG, dass die Pensionszusage eindeutige und präzise Angaben zu Art, Form, Voraussetzungen und Höhe der in Aussicht gestellten künftigen Leistungen enthalten muss (vgl. BTDrucks 14/7341, S. 10; BFH-Urteil vom 23.07.2019 - XI R 48/17, BFHE 265, 267, BStBl II 2019, 763, Rz 16, m.w.N.).

30 4. Ausgehend hiervon ist nach Sinn und Zweck des § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG die Bildung einer Pensionsrückstellung steuerrechtlich nur dann zulässig, wenn ein mit der Pensionszusage verbundener Vorbehalt positiv --d.h. ausdrücklich-- einen nach der arbeitsgerichtlichen Rechtsprechung anerkannten, eng begrenzten Tatbestand normiert, der nur ausnahmsweise eine Minderung oder einen Entzug der Pensionsanwartschaft oder Pensionsleistung gestattet.

31 a) Maßgebend für die Interpretation eines Gesetzes ist der in ihm zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers. Dessen Feststellung dienen die Auslegung anhand des Wortlauts der Norm (grammatikalische Auslegung), anhand des Zwecks (teleologische Auslegung), aus dem Zusammenhang (systematische Auslegung) sowie aus den Gesetzesmaterialien und der Entstehungsgeschichte (historische Auslegung). Zur Erfassung des Inhalts einer Norm darf sich der Richter dieser verschiedenen Auslegungsmethoden gleichzeitig und nebeneinander bedienen. Ziel jeder Auslegung ist die Feststellung des Inhalts einer Norm, wie er sich aus dem Wortlaut und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den sie hineingestellt ist (z.B. BFH-Urteil vom 05.04.2022 - VII R 52/20, BFHE 276, 269, Rz 17, m.w.N.).

32 b) Der in den Gesetzesmaterialien zum Ausdruck gebrachte --zugleich mit § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG verfolgte-- Gesetzeszweck des § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG besteht --wie ausgeführt-- darin, Unklarheiten hinsichtlich der für die Bildung einer Pensionsrückstellung maßgeblichen Faktoren --im Fall der Nr. 2 der Vorschrift vornehmlich über erforderliche Abschläge aufgrund eines Widerrufsvorbehalts-- zu vermeiden (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 204, 96, BStBl II 2004, 121, unter II.1.a). Deshalb versteht der erkennende Senat § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG dahin, dass die Bildung einer Pensionsrückstellung nach der Vorstellung des Gesetzgebers steuerrechtlich nur dann zulässig sein soll, wenn ein mit der Pensionszusage verbundener Vorbehalt positiv --also ausdrücklich-- einen nach der arbeitsgerichtlichen Rechtsprechung anerkannten, eng begrenzten Tatbestand normiert, der nur ausnahmsweise eine Minderung oder einen Entzug der Pensionsanwartschaft oder Pensionsleistung gestattet. Denn ein solcher Vorbehalt hat kein allgemein lastminderndes Gewicht. Uneingeschränkte Widerrufsvorbehalte, hinsichtlich deren Zuordnung Zweifel bestehen und deren arbeitsrechtliche Anerkennung dem Grunde und dem Umfang nach nicht von vorneherein eindeutig zu bejahen ist und bzw. oder deren Gültigkeit und Reichweite im Einzelfall noch nicht zur arbeitsgerichtlichen Prüfung gestellt wurden, sind hingegen schädlich.

33 Für dieses Auslegungsergebnis sprechen auch Gesichtspunkte der Praktikabilität und der Rechtssicherheit. Zutreffend wird insoweit in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung auch darauf abgestellt, dass die Steuerrechtsanwendung erschwert werde, wenn die Beurteilung der Rückstellungsfähigkeit der Verpflichtungen von der --für Steuerpflichtige nur schwer einzuschätzenden-- Fortentwicklung der arbeitsrechtlichen Beurteilung schwieriger Rechtsfragen abhänge (vgl. FG Hamburg, Urteil vom 13.02.2001 - VI 81/99, unter 2.b). Auch für die Finanzverwaltung ist es im Regelfall nicht einfach, zu überprüfen, ob es sich bei einem Vorbehalt um einen schädlichen oder um einen unschädlichen Vorbehalt handelt; das Steuerverfahren soll deshalb von arbeitsrechtlich schwierigen bzw. ungeklärten Fragen freigehalten werden. Wenn der Gesetzgeber deshalb unterstellt, dass ein Vorbehalt, der nach seinem Wortlaut die Minderung oder den Entzug der Pensionsanwartschaft oder der Pensionsleistung in das Belieben des Arbeitgebers stellt, steuerschädlich ist, liegt dem auch eine zulässige Typisierung (näher zu den Maßstäben für die Typisierung im Steuerrecht z.B. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 19.11.2019 - 2 BvL 22/14, 2 BvL 23/14, 2 BvL 24/14, 2 BvL 25/14, 2 BvL 26/14, 2 BvL 27/14, BVerfGE 152, 274, Rz 101 ff., m.w.N.) zugrunde, die von dem möglichen oder wahrscheinlichen Ergebnis einer späteren arbeitsgerichtlichen Überprüfung abstrahiert.

34 c) Der erkennende Senat vermag sich deshalb nicht der in der Literatur vertretenen Auffassung anzuschließen, dass nunmehr sämtliche Widerrufsvorbehalte steuerunschädlich seien, weil nach der aktuellen arbeitsgerichtlichen Rechtsprechung Widerrufsvorbehalte nur noch nach billigem Ermessen zulässig und damit die Voraussetzungen des aus diesem Grund auch überflüssigen § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG für die Bildung einer Pensionsrückstellung stets zu bejahen seien (z.B. Dommermuth in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 6a EStG Rz 32; Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 21. Aufl., § 6a Rz 9; zweifelnd hingegen Brandis/Heuermann/Stöckler, § 6a EStG Rz 127; anderer Ansicht Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 41. Aufl., § 6a Rz 11). Selbst wenn die Ansicht zuträfe, dass ein nach freiem Ermessen möglicher Widerrufsvorbehalt in der Realität keine tatsächliche Wirkung entfalte, weil er arbeitsrechtlich nicht durchsetzbar sei (so HHR/Dommermuth, § 6a EStG Rz 32), schlösse dies nicht aus, dass aus der Sicht des

Bilanzstichtags bei Bildung einer Pensionsrückstellung Abschläge erforderlich sind, solange kein arbeitsgerichtlicher Streit besteht und damit keine Prüfung des Einzelfalls erfolgt ist. Im Hinblick auf die bereits zum Bilanzstichtag erforderliche Klarheit hinsichtlich der für die Bildung einer Pensionsrückstellung maßgeblichen Faktoren darf deshalb die Formulierung einer Pensionszusage nicht in das Belieben des Arbeitgebers gestellt werden.

35 d) Anderes ergibt sich nicht aus dem von der Klägerin angeführten BFH-Urteil in BFHE 187, 12, BStBl II 1999, 387. Jener Entscheidung lag der Sachverhalt zugrunde, dass ein Arbeitgeber seinen Betriebsangehörigen einen unmittelbaren Rechtsanspruch auf Invalidenrente eingeräumt hatte und diese Pensionsverpflichtung aufgrund der getroffenen Vereinbarungen nach Eintritt des Versorgungsfalls aufgehoben und auf eine Unterstützungskasse übertragen wurde. Infolge des Vorbehalts trat bei oder nach Eintritt des Versorgungsfalls die Unterstützungskassenleistung an die Stelle des unmittelbaren Anspruchs gegen den Arbeitgeber. Der BFH entschied, dass der Rentenberechtigte nach Maßgabe der Rechtsprechung des BAG infolge der Übertragung der Rentenverpflichtung auf die Unterstützungskasse nicht schlechter gestellt sei als bei einer unmittelbaren Versorgungsleistung durch den Arbeitgeber; deshalb sei der Vorbehalt gemäß § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG unschädlich. Demnach handelte es sich in jenem Streitfall um die positive Formulierung eines Vorbehalts, dessen Anerkennung in der Rechtsprechung des BAG bereits zum Bilanzstichtag eindeutig feststand und bei dem folglich keine Abschläge bei Bildung einer Pensionsrückstellung in Betracht kamen.

36 5. Nach diesen Maßstäben entspricht die streitbefangene Pensionszusage jedenfalls nicht den Anforderungen des § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG.

37 a) Das FG hat Ziff. III.3.2.3 der VO 2003 in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise dahin ausgelegt, dass sich der Arbeitgeber im Streitfall vorbehalten habe, die Pensionszusage nach freiem Ermessen zu ändern. Der in Ziff. III.3.2.3 der VO 2003 enthaltene Hinweis, dass das in § 1 Abs. 2 Nr. 3 BetrAVG normierte Gebot der Wertgleichheit zu beachten sei, steht dieser Würdigung nicht entgegen.

38 aa) Pensionszusagen sind nach der zu § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG --sowohl in der Fassung vor dem StÄndG 2001 als auch in der Fassung nach Einfügung des Eindeutigkeitsgebots in § 6a Abs. 1 Nr. 3 Halbsatz 2 EStG durch das StÄndG 2001-- ergangenen Rechtsprechung des BFH anhand der allgemein geltenden Auslegungsregeln auszulegen, soweit ihr Inhalt nicht bereits klar und eindeutig feststeht (ausführlich dazu BFH-Urteil in BFHE 265, 267, BStBl II 2019, 763, Rz 16, m.w.N.). Bei der Auslegung ist die Wortlautgrenze von ausdrücklich angeführten Regelungsinhalten zu beachten (vgl. BFH-Urteil vom 12.10.2010 - I R 17, 18/10, Rz 14 ff.). Diese Maßgaben zur Inhaltsklärung sind auch anzuwenden, wenn es um die Frage geht, ob ein schädlicher Vorbehalt i.S. des § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG vorliegt (BFH-Urteil in BFHE 265, 267, BStBl II 2019, 763, Rz 17). Die Feststellung und Auslegung einer im Rahmen einer Betriebsvereinbarung erteilten Pensionszusage ist Teil der Tatsachen- und Beweiswürdigung durch das FG und als solche nach § 118 Abs. 2 FGO für das Revisionsgericht grundsätzlich bindend (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 265, 267, BStBl II 2019, 763, Rz 18). Voraussetzung für die Bindung des Revisionsgerichts ist, dass die Vorinstanz die Denkgesetze und Erfahrungssätze sowie die für die Vertragsauslegung zu beachtenden Auslegungsregeln zutreffend angewandt hat (z.B. BFH-Urteil vom 12.01.2022 - II R 4/20, BFHE 275, 380, BStBl II 2022, 521, Rz 22, m.w.N.).

39 bb) Nach diesen Maßstäben ist die Auslegung der streitbefangenen Betriebsvereinbarung durch das FG revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Im Streitfall ist der Wortlaut der Ziff. III.3.2.3 der VO 2003 eindeutig, soweit die in der VO 2003 enthaltene Transformationstabelle und der in anderen Ziffern genannte Zinssatz seitens des Arbeitgebers "einseitig durch eine nachfolgende Transformationstabelle und einen nachfolgenden Zinssatz ersetzt werden" können. Diese Formulierung kann --wie das FG zutreffend erkannt hat-- nur so verstanden werden, dass eine vom Arbeitgeber vorbehaltene Änderung der Pensionszusage dahingehend, dass im Ergebnis die Pensionsanwartschaft oder Pensionsleistung gemindert wird, in dessen Belieben gestellt ist, also in seinem freien Ermessen liegt. Die Vorschrift des § 315 Abs. 1 BGB, auf die sich die Klägerin beruft, steht --ungeachtet der Frage, ob der Norm überhaupt eine vertragsexterne Schutzfunktion zukommt (verneinend Staudinger/Rieble (2020), § 315 BGB Rz 60, m.w.N.)-- dieser Auslegung nicht entgegen. Soll die Leistung durch einen der Vertragschließenden bestimmt werden, so ist gemäß § 315 Abs. 1 BGB im Zweifel anzunehmen, dass die Bestimmung nach billigem Ermessen zu treffen ist. Derartige Zweifel bestehen jedoch im Streitfall angesichts des eindeutigen Wortlauts der Ziff. III.3.2.3 der VO 2003 nicht. Sofern ein ausdrückliches Bestimmungsrecht einer Partei vereinbart ist, geht dieses nach dem Gedanken der privatautonomen Vereinbarkeit des Leistungsinhalts einer Vertragsauslegung und auch den vom Gesetz als "üblich" bewerteten Vergütungsmaßstäben vor (Völzmann-Stickelbrock in: jurisPK-BGB, Aufl. 2023, § 315 BGB Rz 13).

40 cc) Der in Ziff. III.3.2.3 der VO 2003 enthaltene Hinweis, dass das in § 1 Abs. 2 Nr. 3 BetrAVG normierte Gebot der Wertgleichheit zu beachten sei, führt --wovon das FG ebenfalls zutreffend ausgegangen ist-- zu keinem anderen Verständnis.

41 (1) Nach § 1 Abs. 2 Nr. 3 BetrAVG liegt betriebliche Altersversorgung auch vor, wenn künftige Entgeltansprüche in eine wertgleiche Anwartschaft auf Versorgungsleistungen umgewandelt werden (Entgeltumwandlung). Die Vorschrift stellt klar, dass die Umwandlung künftiger, nicht erdienter Entgeltansprüche in eine wertgleiche Anwartschaft auf Versorgungsleistungen vom Schutzzweck des BetrAVG erfasst wird. Damit werden auch arbeitnehmerfinanzierte Versorgungsformen geschützt (Schipp in Henssler/Willemsen/Kalb, Arbeitsrecht Kommentar, § 1 BetrAVG Rz 12). Nach dem Verständnis des BAG enthält die Vorschrift ein auf Wertgleichheit gerichtetes Gebot, das dem Schutz des Arbeitnehmers dient; eine betriebliche Altersversorgung kann entgegen dem missverständlichen Wortlaut der Norm aber auch dann vorliegen, wenn dieses Gebot nicht eingehalten ist (näher BAG-Urteil vom 15.09.2009 - 3 AZR 17/09, BAGE 132, 100, unter B.I.1.c aa [Rz 26 ff.], m.w.N.). Eine Definition der Wertgleichheit enthält das BetrAVG nicht. Das BAG geht davon aus, dass die Frage, ob dem Erfordernis der Wertgleichheit Rechnung getragen ist, bei Abschluss der Entgeltumwandlungsvereinbarung beantwortet werden muss (vgl. BAG-Urteil in BAGE 132, 100, unter B.I.1.c bb [Rz 30]).

42 (2) Ausgehend hiervon führt der in Ziff. III.3.2.3 der VO 2003 enthaltene Hinweis auf § 1 Abs. 2 Nr. 3 BetrAVG zu keiner anderen Auslegung des in der VO 2003 enthaltenen Vorbehalts. Ob und ggf. inwieweit das dem Arbeitgeber ausdrücklich eingeräumte freie Ermessen bei einer möglichen Ersetzung von Transformationstabelle und Zinssatz durch den Bezug auf das Gebot der Wertgleichheit eingeschränkt sein könnte, lässt sich Ziff. III.3.2.3 der VO 2003 nicht entnehmen.

43 b) Die so ausgelegte Ziff. III.3.2.3 der VO 2003 enthält einen schädlichen Vorbehalt i.S. von § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG.

44 Denn dieser Vorbehalt normiert nicht positiv --d.h. ausdrücklich-- einen nach der arbeitsgerichtlichen Rechtsprechung anerkannten, eng begrenzten Tatbestand, der nur ausnahmsweise eine Minderung oder einen Entzug der Pensionsanwartschaft oder Pensionsleistung gestattet. Indem die Regelung dem Arbeitgeber ausdrücklich ein freies Ermessen einräumt, schließt sie nicht aus, dass zu den hier maßgeblichen Bilanzstichtagen ein Abschlag auf eine zu bildende Pensionsrückstellung geboten sein könnte. Dies gilt auch, soweit nach Ziff. III.3.2.3 der VO 2003 die Ersetzung erstmals mit Ablauf des 31.12.2007 möglich war und der nachfolgende Zinssatz und die nachfolgende Transformationstabelle Grundlage aller "Versorgungsbausteine" sein sollten, die zum Zeitpunkt der Ersetzung noch nicht zugeteilt waren. Zwar bestand die Ersetzungsbefugnis des Arbeitgebers damit noch nicht in den Streitjahren (2004 bis 2007); in diesen Jahren bereits zugeteilte "Versorgungsbausteine" sollten von einer Ausübung der Ersetzungsbefugnis nicht betroffen sein. Nach dem dargestellten Gesetzeszweck genügt jedoch die abstrakte Möglichkeit, dass aufgrund des Vorbehalts Abschläge auf eine auf der Grundlage der streitbefangenen Pensionszusage zu bildende Pensionsrückstellung nicht mit Gewissheit ausgeschlossen werden können. Denn nach Ziff. III.3.2.3 der VO 2003 hat die Ersetzungsbefugnis des Arbeitgebers "auch Wirkung für bereits bestehende, über den 31.12.2007 hinausgehende Entgeltumwandlungsvereinbarungen". Der Gesetzeszweck des § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG schließt es aus, dass im Hinblick auf diese "Wirkung" Erwägungen angestellt werden müssen, welche konkreten Folgen ein in das freie Ermessen des Arbeitgebers gestellter Vorbehalt für die Bewertung einer Pensionsrückstellung schon in den Streitjahren hat. Wie dargestellt (B.II.3.), soll auch vermieden werden, dass die Nachprüfbarkeit der Pensionszusage erschwert wird.

45 Auch der Bezug von Ziff. III.3.2.3 der VO 2003 auf § 1 Abs. 2 Nr. 3 BetrAVG schließt weder einen Abschlag bei Bildung einer Pensionsrückstellung aus, noch bildet er zu den hier maßgeblichen Bilanzstichtagen einen zuverlässigen quantitativen Maßstab für einen solchen Abschlag. Die gebotene positive Normierung in dem genannten Sinne wird auch durch diese Bezugnahme nicht hergestellt. Nach dem Gesetzeszweck des § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG sollen die Finanzbehörden auch nicht prüfen müssen, ob das Gebot der Wertgleichheit im Einzelfall eingehalten wurde.

46 Damit lässt sich der streitbefangene Vorbehalt nicht bereits zu den maßgeblichen Bilanzstichtagen einer auch in der arbeitsgerichtlichen Rechtsprechung anerkannten Fallgruppe zuordnen, bei der ein Abschlag ausgeschlossen ist. Eine gewissermaßen dynamische Verknüpfung mit dem Arbeitsrecht --wie sie sich die Klägerin im Ergebnis vorstellt-- ist vom Gesetzeszweck des § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG nicht gedeckt.

47 6. Nach § 6a Abs. 1 EStG darf eine Pensionsrückstellung gebildet werden, "wenn und soweit" die in den Nrn. 1 bis 3 der Vorschrift genannten Voraussetzungen vorliegen. Soweit das FA deshalb die (teilweise) Bildung von Pensionsrückstellungen in den Streitjahren (erklärte Werte abzüglich Abschlägen von 60 % --2004--, 50 % --2005--

und 40 % --2006 und 2007--) zugelassen hat, sind diese Abschläge zwischen den Beteiligten nicht im Streit. Insoweit kann offenbleiben, inwieweit die schädliche Formulierung der Pensionszusage aus Sicht der maßgeblichen Bilanzstichtage jeweils nur künftige Entgeltumwandlungen betraf, damit nur die Bildung einer weiter gehenden Pensionsrückstellung mit Unsicherheit belastet war und nach § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 EStG als Mindestwert einer Pensionsrückstellung der Barwert der gemäß den Vorschriften des BetrAVG unverfallbaren (weil durch bis dahin umgewandelte Entgeltbestandteile finanzierten) künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahres angesetzt werden durfte (näher zum Ganzen HHR/Dommermuth, § 6a EStG Rz 103; zur Unverfallbarkeit einer Pensionszusage bei einer Entgeltumwandlung kraft Gesetzes --§ 1b Abs. 5 BetrAVG-- vgl. z.B. Gosch in Kirchhof/Seer, a.a.O., § 6a Rz 13; BFH-Urteil vom 27.05.2020 - XI R 9/19, BFHE 269, 138, BStBl II 2020, 802, Rz 21 ff.). Deshalb ist auch nicht von Bedeutung, dass das FG zu den Grundlagen der Bewertung der streitbefangenen Pensionsrückstellungen keine Feststellungen getroffen hat. Einer Änderung der angefochtenen Bescheide zum Nachteil der B-KG bzw. (jetzt) der Klägerin stünde jedenfalls das Verböserungsverbot entgegen.

48 III. Liegen im Streitfall bereits die in § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG bestimmten Voraussetzungen für die Bildung einer (weiter gehenden) Pensionsrückstellung nicht vor, so kann offenbleiben, ob insoweit (auch) die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG nicht erfüllt sind und ob die hierzu von der Klägerin erhobenen Verfahrensrügen durchgreifen.

49 IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de