

Da handelsrechtliche Passivierungsgebote über den Maßgeblichkeitsgrundsatz auch steuerrechtliche Passivierungsgebote sind, ist für die Anwendung des Stetigkeitsgrundsatzes grundsätzlich kein Raum, weil Bewertungsgebote dem Stetigkeitsgrundsatz stets vorgehen.

Etwas anderes gilt m. E. jedoch dann, wenn für die Ermittlung der Höhe von Rückstellungen bestimmte Bewertungsmethoden angewendet werden, bei denen Schätzungen und Ermessensentscheidungen eine Rolle spielen. Hier gebietet der Stetigkeitsgrundsatz auch unter dem Gesichtspunkt der Vermeidung von Willkür, daß die gleiche Methode beibehalten wird, soweit nicht begründete Ausnahmefälle vorliegen.

Dies gilt auch für Pensionsrückstellungen, soweit die in § 6a EStG vorgeschriebene Bewertungsmethode Ermessensentscheidungen zuläßt.

#### b) Rückstellungen, die gebildet werden dürfen

Soweit das Handelsrecht in einigen Fällen die Bildung von Rückstellungen wahlweise zuläßt (§ 249 Abs. 2 HGB), besteht steuerrechtlich ein Passivierungsverbot. Der Stetigkeitsgrundsatz kann hier also schon deshalb in der Steuerbilanz nicht zum Zuge kommen.

#### 8. Wertberichtigung auf Forderungen

Nach geltendem Recht sind auch steuerrechtlich wahlweise zwei Möglichkeiten der Forderungsbewertung gegeben: Einzelbewertung und Pauschalbewertung.

Grundsätzlich steht es einem Kaufmann frei, welche Forderungen er einzeln und welche er pauschal bewerten will. M. E. verstößt es jedoch gegen das Willkürverbot, wenn Forderungen, die mit dem gleichen Risiko behaftet sind — z. B. weil sie gegenüber demselben Gläubiger bestehen — teils pauschal, teils einzeln bewertet werden; es sei denn, es besteht eine begründete Ausnahme.

Ist eine bestimmte Forderung bisher pauschal bewertet worden, so gebietet auch nach der Willkürthese der Stetigkeitsgrundsatz in

den folgenden Jahren eine pauschale Bewertung, es sei denn, sachliche Gründe lassen einen Übergang zur Einzelbewertung zu. Umgekehrt gilt das gleiche.

Auch die bei der Ermittlung des Pauschaldeckredere angewandte Methode unterliegt m. E. dem Stetigkeitsgrundsatz, weil die Anwendung verschiedener Methoden willkürlich wäre.

#### 9. Durchschnittsbewertung, Verbrauchsfolgeverfahren, Festwertbewertung

Abweichend von dem Grundsatz der Einzelbewertung sind im Handelsrecht unter bestimmten Voraussetzungen zulässig

- für Anlagegüter sowie für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe das Festwertverfahren (§ 240 Abs. 3 HGB),
- für gleichartige Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens
  - — die Durchschnittsbewertung (§ 240 Abs. 4 HGB) und
  - — ein Verbrauchsfolgeverfahren (§ 256 HGB).

Diese Bewertungswahlrechte sind auch im Steuerrecht zulässig, allerdings die Verbrauchsfolgeverfahren nur in einem eingeschränkten Umfang. Wird ein solches Verfahren angewendet, so gebietet es m. E. der Stetigkeitsgrundsatz, daß alle gleichartigen Wirtschaftsgüter in das angewandte Verfahren einbezogen werden. Nimmt z. B. ein Unternehmen für Gold nach § 74a EStDV das Lifo-Verfahren in Anspruch, so muß es in dieses Verfahren ihr gesamtes Goldvorratsvermögen einbeziehen, soweit nicht für einen Teil des Goldbestands eine begründete Ausnahme vorliegt.

#### VIII. Zusammenfassung

Durch die Einführung des § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB hat sich für das Steuerrecht nichts geändert.

§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB ist kein zwingendes Recht. Zwingendes (ungeschriebenes) Recht hingegen ist nach wie vor der von der höchstrichterlichen Steuerrechtsprechung als GoB bezeichnete Grundsatz der Bilanzstetigkeit, durch den Willkür vermieden werden soll.

Carsten René Beul, Bonn

## Steuerliche Berücksichtigung von Unterstützungskassen beim Trägerunternehmen

### Inhalt:

- |   |   |  |
|---|---|--|
| <p>I. Problemstellung</p> <p>II. Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts</p> <p>III. Ertragsteuerliche Behandlung von Zuwendungen beim Trägerunternehmen</p> <p>1. Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an Unterstützungskassen nach § 4d EStG</p> <p>2. Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an Pensionskassen nach § 4c EStG</p> | <p>3. Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an Unterstützungskassen nach § 4c EStG</p> <p>4. Abzugsfähigkeit der Zuführung zu einer Rückstellung des Trägerunternehmens für die Unterdeckung der Kasse</p> <p>a) Anwendbarkeit des § 6a EStG</p> <p>b) Rückstellungsverpflichtung nach § 249 Abs. 1 S. 1 HGB und die sich hieraus ergebende ertragsteuerliche Wirkung</p> <p>5. Abzugsfähigkeit wegen des Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit</p> | <p>6. Zusammenfassung der Folgen im Ertragsteuerrecht</p> <p>IV. Behandlung des Fehlbetrags von Unterstützungskassen beim Trägerunternehmen im Substanzsteuerrecht</p> <p>1. Einheitsbewertung des Betriebsvermögens</p> <p>2. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im Bewertungsrecht</p> <p>3. Anteilsbewertung</p> <p>4. Zusammenfassung der Folgen im Substanzsteuerrecht</p> |
|---|---|--|

### I. Problemstellung

Die Rechtsprechung des BAG zur Rechtsverbindlichkeit von Zusagen einer Unterstützungskasse<sup>1)</sup> und zur Haftung des Trägerunternehmens für eine etwaige Unterdeckung derselben<sup>2)</sup> hat zu einer Diskrepanz zwischen zivil-(arbeits-)rechtlichem Anspruch und steuerlicher Berücksichtigung geführt. Hierdurch wurde eine Diskussion im steuerlichen Schrifttum ausgelöst, die sich jedoch vorwiegend mit der substanzsteuerlichen Seite befaßte<sup>3)</sup>. Der Forderung des Schrifttums, die Unterdeckung anzuerkennen, erteilte der III. Senat des BFH<sup>4)</sup> eine Absage. Im folgenden werden die Auswirkungen der Rechtsprechung des BAG auf die Besteuerung von Trägerunternehmen dargestellt.

### II. Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts

Unterstützungskassen sind nach der Legaldefinition des § 1 BetrAVG rechtsfähige Versorgungseinrichtungen, die auf ihre Lei-

1) BAG-Urteil vom 17. 5. 1973 3 AZR 381/72, DB 1973 S. 1704 (1705); vom 23. 4. 1985 3 AZR 194/83, DB 1985 S. 2615.

2) BAG-Urteil vom 10. 11. 1977 3 AZR 705/76, DB 1978 S. 939.

3) Meilicke, BB 1974 S. 241; Horn, GmbHR 1977 S. 90; Rey, DB 1978 S. 2284; ders., DStR 1979 S. 2062; Ahrend, JbFfSt. 1978/79 S. 111; Förster, BB 1979 S. 463; Blomeyer, BB 1980 S. 789; Tombers/Krause, BB 1981 S. 645; Plegler, BB 1981 S. 1618; Knepper, BB 1983 S. 205.

4) BFH-Urteil vom 18. 5. 1984 III R 38/79, BStBl. II 1984 S. 741 = DB 1984 S. 2670.

stungen keinen Rechtsanspruch gewähren. Der Ausschluß des Rechtsanspruchs erfolgte aus versicherungsrechtlichen Gründen, da die Kassen sonst wie Pensionskassen der Versicherungsaufsicht gem. § 1 Abs. 2 VAG unterlägen.

Nachdem der 3. Senat des BAG zuerst die Klausel „ohne Rechtsanspruch“ durch den Grundsatz der Gleichbehandlung eingeschränkt sah und lediglich sachgerechte Differenzierungen zuließ<sup>5)</sup>, ging er später dazu über, die Klausel gegen ihren Wortlaut auszulegen.

Nach seiner Ansicht<sup>6)</sup> bedeute der „Ausschluß des Rechtsanspruchs“ im Bereich der betrieblichen Altersversorgung entgegen seinem Wortlaut nicht, daß dem Pensionär ein Forderungsrecht gar nicht erwachse; diese Klausel gebe dem Arbeitgeber lediglich ein Widerrufsrecht, dessen Ausübung an sachliche Gründe gebunden sei. Dabei sei das Trägerunternehmen verpflichtet, der Unterstützungskasse die Rentenzahlungen zu ermöglichen. Im zugrundeliegenden Sachverhalt hatte der Geschäftsführer des Trägerunternehmens die Zusage gegeben. Wenn der Rechtsanspruch bestand, mußte er deshalb auch dem dahinterstehenden Trägerunternehmen gegenüber wirken.

Mit der Entscheidung vom 10. 11. 1977<sup>7)</sup> wurde diese Verpflichtung verallgemeinert. Ohne daß eine Pensionszusage durch das Trägerunternehmen erteilt wurde, wird eine Verpflichtung für bereits entstandene Versorgungsansprüche angenommen. Zwar sei ein sachlicher Widerrufsgrund dann gegeben, wenn die wirtschaftliche Lage Pensionszahlungen nicht mehr zulasse; abzustellen sei jedoch auf die wirtschaftlichen Verhältnisse des Trägerunternehmens, die nach den gleichen Maßstäben geprüft werden müßten wie bei Direktzusagen. Nach Ansicht des BAG finden die Rechtsbeziehungen zwischen Pensionsempfänger (Arbeitnehmer) und Trägerunternehmen (Arbeitgeber) ihre Begründung im Arbeitsverhältnis. Das BAG<sup>8)</sup> führt hierzu aus, die Grundlage für die Rechtsbeziehungen zwischen Versorgungsempfänger und Unterstützungskasse liege in der Zusage des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer.

Das BAG setzt als selbstverständlich voraus, daß die Zusage durch den Arbeitgeber erteilt wird. Daraus wird gefolgert, daß ein Anspruch des Arbeitnehmers gegenüber dem Trägerunternehmen besteht<sup>9)</sup>. Die Verbindlichkeit resultiert aus dem Arbeitsvertrag, so daß auch für die Kassenleistung dieser Arbeitsvertrag die eigentliche causa darstellt<sup>10)</sup>. Die Verpflichtung zur Pensionszahlung besteht in erster Linie für das Trägerunternehmen, das sich nach Ansicht des BAG der Kasse lediglich bedient, um die *eigenen* Pensionsverpflichtungen zu erfüllen<sup>11)</sup>.

Allein hieraus wird die Rechtsprechung des BAG erklärlich, Direktzusagen und Zusagen über Unterstützungskassen gleich zu behandeln. Nach dieser Auffassung liegt hier keine Durchgriffshaftung vor, sondern vielmehr eine originäre Verpflichtung des Trägerunternehmens<sup>12)</sup>, das sich hierzu nur einer anderen Form bedient. Gibt die Kasse die Zusage, so ist wohl ein Handeln als Vertreter für das Trägerunternehmen impliziert. Deutlich liegt diese Auffassung dem Urteil vom 5. 6. 1984<sup>13)</sup> zugrunde, wo das BAG die Zahlung durch die Unterstützungskasse als Fall einer Anweisung im weiteren Sinne<sup>14)</sup> betrachtet, dabei wird das Arbeitsverhältnis als Valutaverhältnis bezeichnet.

Nach Ansicht des BAG hat die Betriebsrente Entgeltcharakter. Verpflichtet ist demnach in erster Linie der Arbeitgeber, d. h. das Trägerunternehmen; die Unterstützungskasse wird lediglich als Zahlstelle benutzt. Das Trägerunternehmen weist die Unterstützungskasse an zu zahlen. Diese sog. „mittelbare Zusage“ kann — wenn man die Ansicht des BAG zugrunde legt — nur bedeuten, daß

a) die Unterstützungskasse als Vertreter des Trägerunternehmens oder dieses direkt die Pensionszusage erteilt;

b) zwischen Unterstützungskasse und Zahlungsempfänger ein Anspruch aus einem Vertrag zugunsten Dritter gem. § 328 Abs. 1 BGB begründet ist;

c) die Pensionsverpflichtung des Trägerunternehmens die causa für das Valutaverhältnis zwischen Trägerunternehmen und Pensionsberechtigten darstellt;

d) zwischen Trägerunternehmen und Unterstützungskasse als causa für das Deckungsverhältnis ein Auftrag — § 662 BGB — zugrunde liegt; aus diesem Auftrag folgt der Anspruch der Unterstützungskasse auf Aufwendungsersatz gegen das Trägerunternehmen — § 670 BGB —.

Die Zusage ist zwar durch Vertreter erteilt, sie wirkt jedoch nach § 164 BGB „unmittelbar für und gegen den Vertretenen“. Die Bezeichnung „mittelbare Zusage“ ist deshalb unzutreffend, denn die Mittelbarkeit betrifft die Zahlungsweise, so daß es besser wäre, von einer mittelbaren Zahlung zu sprechen. Das Trägerunternehmen ist dem Arbeitnehmer *unmittelbar* verpflichtet. Die Rechtsprechung des BAG, die entgegen dem Wortlaut des § 1 BetrAVG einen Rechtsanspruch entwickelt hat, wurde verfassungsrechtlich nicht beanstandet. Zwar hat das BVerfG<sup>15)</sup> diese Rechtsprechung insoweit für verfassungswidrig erklärt, als ein Widerrufsgrund für die Zusage lediglich auf den Fall einer drohenden Insolvenz beschränkt wurde. Bezüglich der hier entscheidenden Frage teilt jedoch auch das BVerfG die Ansicht, daß nach der Auslegung des BAG „... ein Rechtsanspruch auf Versorgung begründet wird“.

Nach der Rechtsprechung besteht also ein Anspruch, und der Widerruf einer Zusage kann nur wegen eines „triftigen Grundes“ erfolgen. Dieser kann jedoch nur beim Trägerunternehmen vorliegen, das die Pensionszusage gewährt<sup>16)</sup>, denn die Unterstützungskasse ist dabei lediglich „Zahlstelle“.

### III. Ertragsteuerliche Behandlung von Zuwendungen beim Trägerunternehmen

#### 1. Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an Unterstützungskassen nach § 4d EStG

Die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an Unterstützungskassen wurde bis zum Inkrafttreten des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung vom 19. 12. 1974 (BetrAVG) durch das Gesetz über die Behandlung von Zuwendungen an betriebliche Pensionskassen bei den Steuern vom Einkommen und Ertrag vom 26. 3. 1952 (ZuwG) geregelt<sup>17)</sup>. Nach § 2 ZuwG war Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen die KSt.-Befreiung der Kasse. Bei dieser Methode wurde ein hohes Kassenvermögen steuerfrei angesammelt. Wenn die Kasse nur geringe Leistungen erbrachte — zudem bestand damals auch noch kein Rechtsanspruch der Arbeitnehmer auf Leistung —, war die Dotierung für zukünftige Leistungen, die sich nach der gesamten Lohn- und Gehaltssumme bemaß, zu hoch. Dies führte dazu, daß Trägerunternehmen über Unterstützungskassen quasi steuerfreies Eigenkapital bilden und sich aus diesem Kapital zinsgünstige Dar-

5) BAG-Urteil vom 19. 7. 1968 3 AZR 226/67, DB 1968 S. 1629; vom 31. 10. 1969 3 AZR 119/69, DB 1970 S. 543.

6) BAG-Urteil vom 17. 5. 1973, a.a.O. (Fn. 1).

7) BAG-Urteil vom 10. 11. 1977, a.a.O. (Fn. 2).

8) BAG-Urteil vom 10. 11. 1977, a.a.O. (Fn. 2).

9) BAG-Urteil vom 28. 4. 1977 3 AZR 300/76, DB 1977 S. 1656 f.

10) *Knepper*, BB 1983 S. 205 (206).

11) *Hilger*, RdA 1981 S. 6 (10); BAG-Urteil vom 10. 11. 1977 3 AZR 705/76, DB 1978 S. 939 (940); *Knepper*, BB 1983 S. 205 (206).

12) *Blomeyer*, BB 1980 S. 789 (794), nimmt allerdings Schadensersatz trotz Versorgungsversprechen des Arbeitgebers an. Dies überzeugt indes nicht, denn nimmt man ein Versorgungsversprechen des Arbeitgebers an, so schuldet er Erfüllung, nicht Schadensersatz.

13) BAG-Urteil vom 6. 6. 1984 3 AZR 33/84, DB 1984 S. 2461 (2462).

14) Eine Anweisung i. S. des § 783 BGB ist nicht gegeben; es liegt jedoch eine Dreierbeziehung vor, auf die nach h. M. anweisungsrechtliche Regelungen anwendbar sind (vgl. *Vallenthin*, in: MünchKomm., 1. Aufl. 1978, Bd. 3, 2. Halbbd., § 783 BGB Rdn. 20, 34 ff., m. w. N.).

15) BVerfG-Beschluß vom 19. 10. 1983 2 BvR 298/81, DB 1984 S. 190 (191).

16) BAG-Urteil vom 10. 11. 1977 3 AZR 705/76, DB 1978 S. 939.

17) Zu früheren Regelungen vgl. *Heissmann*, Betriebliche Unterstützungskassen, Köln 1957, S. 72 f.; *Schusinski/Rösinger*, DStR 1975 S. 299 (300).

lehen gewähren konnten. Hier setzte die Kritik an der steuerlichen Regelung an<sup>18)</sup>, was schließlich zur Neuordnung nach dem BetrAVG führte.

Im BetrAVG wurde das ZuWG aufgehoben und für die Zuwendungen an Unterstützungskassen in das EStG § 4d eingefügt. Wesentliche Änderungen waren der Übergang zum Kapitaldeckungsverfahren unter Zugrundelegung eines Rechnungszinsfußes von 5,5 statt 3,5%. Bei Zuwendungen an Kassen, die sowohl laufende als auch Leistungen von Fall zu Fall erbringen, ist die Summe der möglichen Zuwendungen für beide Regelungen abzugsfähig (§ 4d Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG). Die Regelung des § 4d knüpft nicht mehr an die Steuerfreiheit der Kasse an als vielmehr an die Legaldefinition des § 1 Abs. 4 BetrAVG; danach sind Unterstützungskassen rechtsfähige Versorgungseinrichtungen, auf deren Leistung kein Rechtsanspruch besteht.

Da inzwischen aber die Rechtsprechung des BAG das Wesen der Unterstützungskasse umgedeutet hat, wäre an sich eine Neuorientierung im Steuerrecht erforderlich; denn die Vorschrift des § 4d EStG ist unter Zugrundelegung der alten arbeitsrechtlichen Auffassung entstanden. Sie berücksichtigt keineswegs die Urteile des BAG vom 31. 5. 1968 und 31. 10. 1969<sup>19)</sup>, die auf Kassenleistungen den Gleichbehandlungsgrundsatz anwandten, die Ausschlussklausel als Widerrufsrecht deuteten und ein Forderungsrecht des Arbeitnehmers annahm<sup>20)</sup>.

## 2. Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an Pensionskassen nach § 4c EStG

Pensionskassen sind nach der Legaldefinition des § 1 Abs. 3 BetrAVG rechtsfähige Versorgungseinrichtungen, die dem Arbeitnehmer oder seinen Hinterbliebenen einen Rechtsanspruch auf ihre Leistungen gewähren. Nach § 4c EStG dürfen Zuwendungen des Trägerunternehmens als Betriebsausgabe abgezogen werden, soweit sie auf einer durch Satzung oder im Geschäftsplan der Kasse festgelegten Verpflichtung oder auf einer Anordnung der Versicherungsaufsichtsbehörde beruhen oder zur Abdeckung von Fehlbeträgen bei der Kasse dienen. Diese Regelung löste § 1 ZuWG ab, der weitergehende Einschränkungen beinhaltete.

Die Deckungsmittel für die Leistungen werden nach versicherungsmathematischen Grundsätzen im Wege des Anwartschaftsdeckungsverfahrens ermittelt<sup>21)</sup>.

## 3. Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an Unterstützungskassen nach § 4c EStG

Formal scheint eine Abzugsfähigkeit von Zuwendungen lediglich im Rahmen des § 4d EStG möglich. Dabei ist jedoch fraglich, ob die Unterstützungskasse des § 4d EStG überhaupt noch existiert. Nach § 1 Abs. 4 BetrAVG ist eine Unterstützungskasse eine rechtsfähige Versorgungseinrichtung, auf deren Leistung kein Rechtsanspruch besteht. Besteht dagegen ein Rechtsanspruch, so handelt es sich — arbeitsrechtlich gesehen — um eine Pensionskasse<sup>22)</sup>. Nach der oben dargestellten Rechtsprechung des BAG besteht ein solcher Rechtsanspruch. Dieser resultiert, wenn man die Ansicht des BAG teilt, aus einem Vertrag zugunsten Dritter gem. § 328 Abs. 1 BGB. Danach wäre die Unterstützungskasse trotz ihrer anderslautenden Bezeichnung durch die Rechtsprechung des BAG zu einer Pensionskasse geworden. Seeger<sup>23)</sup> ist der Ansicht, durch die Rechtsprechung des BAG habe sich nichts geändert, lediglich die willkürliche und beliebige Einstellung der Leistungen sei beseitigt worden, eine Anwartschaft bestehe nicht. Diese Ansicht deckt sich nicht mit der Rechtsprechung des BAG. „Deutet“ man die Satzungsklausel, die den Rechtsanspruch ausschließt, in ein Widerrufsrecht um, so gilt dies konsequenterweise auch für Anwartschaften. Die Festlegung des Kreises der Berechtigten erfolgt in den Satzungen der Unterstützungskassen. Dort wird abstrakt bestimmt, wem Leistungen gewährt werden. Fällt dabei der Ausschluß des Rechtsanspruchs weg, so entsteht für alle betroffenen Arbeitnehmer ein Rechtsanspruch. Ein Widerrufsvorbehalt setzt gerade einen bestehenden zivilrechtlichen Anspruch voraus, denn nur ein bestehender Anspruch kann widerrufen werden. So ist auch bei Pensionskassen ein an billiges

Ermessen gebundenes Widerrufsrecht möglich<sup>24)</sup>. Eine andere Beurteilung für die steuerliche Behandlung ist nur möglich, wenn man die arbeitsrechtliche Beurteilung nicht teilt. In einem solchen Fall müßte der BFH den Gemeinsamen Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes gem. § 2 Abs. 1 RsprEinhG anrufen<sup>25)</sup>. Solange der BFH jedoch die arbeitsrechtliche Ansicht des BAG teilt, müssen hieraus die steuerlichen Konsequenzen gezogen werden. Auch das Argument, § 4d EStG schließe einen weiteren Abzug von Zuwendungen aus, ist nicht zutreffend, denn durch die Rechtsprechung des BAG existiert die „Unterstützungskasse“ i. S. des § 4d EStG nicht mehr. Diese Bestimmung ist durch die weitere Entwicklung überholt bzw. schon durch die bereits existierende Rechtsprechung des BAG ein „totgeborenes Kind“ der Gesetzgebung. Zuwendungen des Trägerunternehmens sind daher auch im Rahmen des § 4c EStG abzugsfähig.

## 4. Abzugsfähigkeit der Zuführung zu einer Rückstellung des Trägerunternehmens für die Unterdeckung der Kasse

Bereits Pieger<sup>26)</sup> hat die Zulässigkeit einer Rückstellungsbildung in Höhe des Teilwerts der Unterstützungskassenleistung abzüglich des Kassenvermögens bejaht.

### a) Anwendbarkeit des § 6a EStG

Für die steuerliche Abzugsfähigkeit einer Zuführung kommt es auf die Vereinbarkeit mit § 6a EStG an. Hiernach darf eine Rückstellung nur gebildet werden, wenn

- ein Rechtsanspruch auf Pensionsleistungen besteht,
- die Zusage schriftlich erteilt ist und
- lediglich einen Vorbehalt enthält, daß der Anspruch nach billigem Ermessen gemindert oder entzogen werden kann.

Die Rechtsprechung des BAG hat im Urteil vom 5. 6. 1984<sup>27)</sup> das Arbeitsverhältnis als Valutaverhältnis bezeichnet. Dies setzt einen direkten Anspruch des Arbeitnehmers gegen den Arbeitgeber voraus. Nach dieser Auffassung liegt somit ein Rechtsanspruch i. S. des § 6a Abs. 1 Nr. 1 EStG vor.

Des weiteren dürfen nach § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG nur Vorbehalte enthalten sein, die eine Einschränkung des Anspruchs auf Tatbestände reduzieren, bei deren Vorliegen nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen unter Beachtung billigen Ermessens ein Entzug oder eine Minderung zulässig ist. Gerade hierauf hat das BAG den „Ausschluß des Rechtsanspruchs“ reduziert. Die Klausel wurde als „Widerrufsrecht“ ausgelegt, dessen Ausübung an „billiges Ermessen“ gebunden sei. Auch steuerrechtlich besteht kein vernünftiger Grund, die Klausel anders als nach arbeitsrechtlichen Grundsätzen zu interpretieren. Teilt man die Meinung des BAG, so ist sie maßgeblich für die steuerliche Beurteilung; teilt man sie nicht, so scheint die Anrufung des gemeinsamen Senats unausweichlich. Damit sind auch die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG gegeben.

Dritte Voraussetzung ist die schriftliche Erteilung der Pensionszusage (§ 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG). Der Schriftform genügen auch Pen-

<sup>18)</sup> Vgl. Höfer/Abt, BB 1971 S. 1452 ff., m. w. N.

<sup>19)</sup> A.a.O. (Fn. 5).

<sup>20)</sup> A.a.O. (Fn. 6).

<sup>21)</sup> Herrmann/Heuer/Raupach, 19. Aufl., § 4c EStG (grüne Seiten, Stand 1976, Rdn. II); d. h., bereits während der Anwartschaftszeit wird das Deckungskapital angesammelt. Dabei ist von der Versicherungsaufsicht ein Rechnungszinsfuß vom 3,5% vorgeschrieben. Dieser ist, da in § 4c keine entgegenstehende Regelung getroffen wurde, auch hier anzusetzen.

<sup>22)</sup> Herrmann/Heuer/Raupach, § 4c EStG Rdn. I (grüne Seiten), m. w. N.; Abschn. 27 Abs. 1 EStR.

<sup>23)</sup> Schmidt/Seeger, Komm. z. EStG, 6. Aufl., § 4d EStG Rdn. 2.

<sup>24)</sup> Vgl. Hölter, DB 1975 S. 2179 (2182).

<sup>25)</sup> Auch für den Fall, daß das Bundesversicherungsamt Unterstützungskassen seiner Aufsicht unterstellt und diese hiergegen vorgehen, müßte das BVerwG den Gemeinsamen Senat anrufen, vgl. Meilicke, BB 1974 S. 241.

<sup>26)</sup> BB 1981 S. 1618.

<sup>27)</sup> BAG-Urteil vom 5. 6. 1984 3 AZR 33/84, DB 1984 S. 2461 (2462).

sions- und Besoldungsordnungen<sup>28</sup>). Auch die Satzung der Kasse ist als schriftliche Bestätigung anzusehen. Die Satzung regelt die Anspruchsberechtigung und die Höhe. Damit liegen die Voraussetzungen des § 6a EStG vor.

Dieser Auffassung wird entgegengehalten, die Versorgungsleistungen wären nicht durch das Trägerunternehmen, sondern durch die Unterstützungskasse zugesagt<sup>29</sup>). Die Rechtsprechung des BAG geht jedoch erkennbar davon aus, daß Grundlage des Anspruchs das Arbeitsverhältnis, somit Schuldner in erster Linie der Arbeitgeber ist und die Unterstützungskasse lediglich Zahlstelle<sup>30</sup>). *Knepper*<sup>31</sup>) läßt die Abzugsfähigkeit an § 4d EStG scheitern. Er ist der Ansicht, daß § 4d EStG eine Sonderregelung für die Finanzierung mittelbarer Pensionszusagen darstelle. Dies ist jedoch nicht überzeugend. Bei der Einführung von § 4d EStG ging der Gesetzgeber erkennbar davon aus, daß auf Leistungen der Unterstützungskasse kein Anspruch besteht<sup>32</sup>). Davon unterschieden werden muß die Frage, wie zu subsumieren ist, wenn ein Rechtsanspruch besteht. Auch wenn § 4d EStG hierdurch „leerläuft“, ist daraus nicht zwingend der Schluß zu ziehen, daß man § 6a EStG nicht anwenden kann. Zum einen ist — wie bereits dargelegt — § 4d EStG durch die Rechtsprechung des BAG überholt, zum anderen stellt § 6a EStG auf die sich aus einer Zusage ergebende Verpflichtung ab — und die trifft allemal nach Ansicht des BAG das Trägerunternehmen, denn wenn die Kasse als Vertreter handelt und die Zusage erteilt, so wirkt die Erklärung gem. § 164 BGB unmittelbar für und gegen das Trägerunternehmen als den Vertretenen. Es liegt damit eine gem. § 164 BGB unmittelbare Verpflichtung des Arbeitgebers und ein unmittelbarer Anspruch des Arbeitnehmers vor.

Die Finanzverwaltung ist der Ansicht, daß die Passivierung einer Pensionsverpflichtung, für die eine rechtlich selbständige Versorgungseinrichtung besteht, beim Arbeitgeber nicht möglich sei. Sie beruft sich dabei auf das BFH-Urteil vom 22. 1. 1958<sup>33</sup>), dessen Grundsätze nach Abschn. 27a Abs. 4 i. V. mit Abschn. 41 Abs. 16 EStR unverändert weitergeleitet. Diese Ansicht ist jedoch nicht überzeugend. Der BFH stellte in seinem Urteil nur für die Bestimmungen des ZuWG diese Rechtsfolge fest. Inzwischen haben sich aber sowohl das Arbeitsrecht als auch das Steuerrecht weiterentwickelt. Allein deshalb erscheint die damals vertretene Ansicht überholt; außerdem handelte es sich seinerzeit um Pensionsverpflichtungen, auf die auch nach arbeitsrechtlicher Auslegung kein Rechtsanspruch bestand. Gerade hier hat sich jedoch die arbeitsrechtliche Auslegung gewandelt. Grundsätzlich ist demnach eine Rückstellung nach § 6a EStG zulässig.

#### b) Rückstellungsverpflichtung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB und die sich hieraus ergebende ertragsteuerliche Wirkung

Im Zuge der Kodifizierung des Bilanzrechts durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz wurde die Rückstellungsverpflichtung für Pensionsanwartschaften in § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB geregelt. Dabei wurde für die Zukunft die Passivierungspflicht festgeschrieben. Bislang stellte sich die Rechtsprechung des RFH und des BFH<sup>34</sup>), bestätigt durch ein Urteil des BGH<sup>35</sup>), auf den Standpunkt, es bestehe ein Wahlrecht, was wiederum von der wohl im Schrifttum vorherrschenden Meinung<sup>36</sup>) bekämpft wurde. Nunmehr hat der Gesetzgeber, „geweckt“ durch den „Fall AEG“ und die fast einhellige Befürwortung einer Passivierungspflicht im Anhörungsverfahren<sup>37</sup>), die ursprünglich vorgesehene Festschreibung des Wahlrechts<sup>38</sup>) durch eine Passivierungspflicht ersetzt. Diese Pflicht betrifft jedoch gem. Art. 28 Abs. 1 Satz 1 EGHGB nur künftige Zusagen, für Altzusagen und Erhöhungen besteht keine Passivierungspflicht. Demnach müßten grundsätzlich für Neuzusagen auch bei Zwischenschaltung von Unterstützungskassen Rückstellungen gebildet werden. Fraglich ist, ob Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB einer Rückstellungsbildung entgegensteht; danach „braucht eine Rückstellung für eine mittelbare Verpflichtung aus einer Zusage für eine laufende Pension oder eine Anwartschaft auf eine Pension ... in keinem Fall gebildet zu werden“. Die Auslegung des Art. 28 EGHGB bietet hierfür aber keine Handhabe:

#### aa) Auslegung nach dem Wortsinn

Untersucht man den Wortlaut, so stellt sich die Frage, was eine „mittelbare Verpflichtung“ sein soll. Auf die Unterstützungskasse bezogen ist zu prüfen, ob die Verpflichtung unmittelbar besteht. Nach der Rechtsprechung des BAG existiert ein zivilrechtlicher Anspruch aus einer Pensionszusage. Diese kann bestehen, weil der Arbeitgeber die Zusage selbst gegeben hat oder weil die Unterstützungskasse gleichzeitig als Vertreter des Arbeitgebers auftritt. Handelt der Arbeitgeber selbst, so steht eine unmittelbare Verpflichtung außer Frage; handelt ein Vertreter, so ergibt sich die Unmittelbarkeit direkt aus § 164 BGB. Nach dem Wortsinn fällt eine Pensionszusage, die über eine Unterstützungskasse erteilt wurde, nicht unter Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB.

#### bb) Systematische und teleologische Auslegung

Die systematische Stellung im EGHGB ergibt keinen Anhalt zu einer möglichen anderen Auslegung, zumal eine Dauerregelung, wie sie wohl beabsichtigt war, nur schwerlich bei den Übergangsvorschriften des EGHGB einzuordnen ist. Die Frage nach dem Gesetzeszweck ist aus dem Gesetzestext selbst nicht zu entnehmen.

#### cc) Historische Auslegung

Somit verbleibt für die Frage nach dem Gesetzeszweck die Frage, was der historische Gesetzgeber mit der Regelung erreichen wollte. Nach dem Bericht des Rechtsausschusses<sup>39</sup>) soll bezogen auf § 249 HGB der Art. 28 EGHGB bewirken, daß es für „mittelbare Pensionszusagen und für ähnliche Verpflichtungen unmittelbarer oder mittelbarer Art“ auf Dauer bei dem bestehenden Wahlrecht bleibt.

Sucht man hierfür nach einer Begründung, so muß man auf die Gesetzesmaterialien insgesamt zurückgreifen und die Entstehungsgeschichte rekonstruieren: Ausgangspunkt ist dabei der Regierungsentwurf eines Bilanzrichtlinien-Gesetzes<sup>40</sup>), der in § 250 Abs. 3 HGB-E (später § 249 Abs. 3 HGB-E) die Festschreibung des Passivierungswahlrechts für Pensionsverpflichtungen vorsah. Bei Anhörung zu diesem Entwurf wurden Forderungen nach einer Einführung der Passivierungspflicht laut<sup>41</sup>). In diesem Zusammenhang hat *Knobbe-Keuk*<sup>42</sup>) darauf hingewiesen, daß

28) *Schmidt/Seeger*, Komm. z. EStG, 6. Aufl., § 6a EStG Rdn. 5.

29) *Suhrmann*, BB 1981 S. 899.

30) So auch *Pieger*, BB 1981 S. 1618 (1619).

31) BB 1983 S. 205 (207).

32) *Pieger*, BB 1981 S. 1618 (1619).

33) BFH-Urteil vom 22. 1. 1958 I 14/57 S, BStBl. III 1958 S. 186 = DB 1958 S. 387.

34) RFH-Urteil vom 3. 7. 1934 I A 247/33 — 248/33, RStBl. 1934 S. 1121; BFH-Urteile vom 10. 2. 1953 I 113/52 U, BStBl. III 1953 S. 102 = DB 1953 S. 368; vom 22. 1. 1958 I 14/57 S, BStBl. III 1958 S. 186.

35) BGHZ 34 S. 324.

36) Vgl. Nachweise bei *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6a EStG Rdn. 157 f.

37) Vgl. Stenographisches Protokoll über die 17. Sitzung des Unterausschusses „Bilanzrichtlinien-Gesetz“ vom 9. 5. 1985, Umdruck (BT-Archiv), Stellungnahme zu § 249 Abs. 3 HGB-E; sowie schriftliche Stellungnahmen in Anlage 1 zum Protokoll der Anhörung vom 9. 5. 1985, Umdruck (BT-Archiv).

38) Vgl. § 250 Abs. 3 HGB-E (Regierungsentwurf BIRLiG), BT-Drucks. 10/317.

39) Abgedruckt bei *Biener/Berneke*, Bilanzrichtlinien-Gesetz, Düsseldorf 1986, Art. 1 Nr. 8 — § 249 HGB, S. 82.

40) Abgedruckt bei *Biener/Berneke*, a.a.O. (Fn. 39), Art. 1 Nr. 8 — § 249 HGB, S. 83.

41) Vgl. Stenographisches Protokoll über die 17. Sitzung des Unterausschusses „Bilanzrichtlinien-Gesetz“ vom 9. 5. 1985, Umdruck (BT-Archiv), Stellungnahmen zu § 249 Abs. 3 HGB-E, sowie schriftliche Stellungnahmen in Anlage 1 zum Protokoll der Anhörung vom 9. 5. 1985, Umdruck (BT-Archiv).

42) Schriftliche Stellungnahme vom 13. 6. 1985; Materialien zum Bilanzrichtlinien-Gesetz, Stellungnahmen, Akte 4 BT-Archiv.

gegen eine Passivierungspflicht die „Steuerneutralität“ des BIRiLiG angeführt werde sowie die Befürchtung, daß einzelne Unternehmen dies bilanziell nicht verkraften könnten; bilanzrechtliche Erwägungen hätten keinen Einfluß. Es sei jedoch nicht einzusehen, warum Unternehmen, die für ihre Verbindlichkeiten vorsorgen, dadurch gestraft würden, daß sie über den PSV für die nicht Vorsorgenden mit zahlen müßten; wobei der Fiskus durch zu hoch ausgewiesene Gewinne als Nutznießer dieses Wahlrechts zu hohe Steuereinnahmen von den Unternehmen erhalte, die keine Rückstellung bildeten. Der Unterausschuß „Bilanzrichtlinien-Gesetz“ wurde so veranlaßt, die Passivierungspflicht zu regeln, nicht ohne daß der Gesetzgeber jedoch durch den BMF zu einer langfristigen Übergangsregelung „bewogen“ wurde<sup>43</sup>).

Nachdem der Unterausschuß nunmehr die Passivierungspflicht auf Neuzusagen für Pensionsverpflichtungen erstreckte und unter dem 1. 8. 1985 einen neuen Entwurf vorlegte<sup>44</sup>), wurde in der Anhörung vom 23./24. 9. 1985<sup>45</sup>) darauf aufmerksam gemacht, daß dieser Entwurf auch „mittelbare Versorgungszusagen“ umfasse<sup>46</sup>), diese jedoch steuerlich nicht anerkannt würden.

Inzwischen hatte auch der Unterausschuß das Problem erkannt und in Art. 28 EGHGB-E eine Formulierung aufgenommen, wonach für die „einem Pensionsanspruch ähnliche Verpflichtung“ eine Rückstellung nicht gebildet zu werden braucht. Hierfür wurden während der Anhörung die Begriffe „mittelbare Versorgungszusage“<sup>47</sup>) sowie auch „mittelbare Verpflichtung“<sup>48</sup>) verwendet. Die Unterscheidung zwischen „mittelbarer“ und „unmittelbarer“ Versorgungszusage findet sich im Gesetzesvorschlag der Arbeitsgemeinschaft für betriebliche Altersversorgung zu § 250 Abs. 3 HGB-E<sup>49</sup>), die vorschlug, an diesen Begriff anzuknüpfen, der sich „im Schrifttum und in der Rechtsprechung herausgebildet hat“.

In der Anhörung vom 23./24. 9. 1985 drückten einige der Anwesenden ihr Unbehagen gegen diese Unterscheidung aus, so z. B. der Vorsitzende des Unterausschusses *Helmrich*<sup>50</sup>). Auch wurde darauf hingewiesen, daß nicht klar ist, was unter „mittelbaren Verpflichtungen“ zu verstehen ist<sup>51</sup>). Deshalb wurde gefordert, die steuerlichen Regelungen entsprechend anzupassen<sup>52</sup>). Als größtes Hemmnis wurde die Bestimmung des § 4d EStG gesehen<sup>53</sup>). Trotz der in der Anhörung geäußerten Bedenken hat sich der Unterausschuß dazu entschlossen, die „mittelbaren“ Zusagen von der Regelung des § 249 HGB auszunehmen. Dabei wurde nicht die vorgeschlagene Formulierung „mittelbare Versorgungszusage“ übernommen<sup>54</sup>), die im Gegenschluß zur Formulierung des § 7 Abs. 1 Satz 1 BetrAVG gebildet worden war, sondern die Formulierung „mittelbare Verpflichtung“ eingefügt, was wohl in der Klausurtagung des Unterausschusses vom 10./11. 10. 1985<sup>55</sup>) erfolgte, da diese Formulierung erst im Entwurf vom 18. 10. 1985<sup>56</sup>) auftaucht.

Die bis dahin in Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB-E enthaltene Formulierung „Für eine einem Pensionsanspruch ähnliche Verpflichtung braucht eine Rückstellung nicht gebildet zu werden“ verbleibt als „Auffangbastion“ in Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB („sowie für eine ähnliche unmittelbare oder mittelbare Verpflichtung“), obwohl bislang unklar ist, was unter dieser einer Pensionsverpflichtung „ähnlichen“ Verpflichtung zu verstehen ist<sup>57</sup>). Bezüglich der „mittelbaren“ Versorgungszusage ergibt sich aus der grammatischen Auslegung bereits, daß die Formulierung mißlungen ist.

#### dd) Auslegungsergebnis

Wie ausgeführt, weicht die Auslegung nach dem Wortsinn vom intendierten Gesetzeszweck ab, wie er in den Materialien zum Ausdruck kommt. Legt man die hier befundene Auslegung nach dem Wortsinn zugrunde, liefe die Bestimmung des Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB leer. Eine andere Folgerung könnte nur dann gezogen werden, wenn der mögliche Wortsinn eine Auslegung zuließe, die der Regelungsabsicht des Gesetzgebers gerecht wird. In einem solchen Fall wäre dieser Auslegung der Vorzug zu geben<sup>58</sup>). Eine solche Dehnung des Wortsinns ist m. E. nicht möglich. Es kann jedoch dahingestellt bleiben, da die Normsituation, die der Gesetzgeber im Auge hatte, tatsächlich nicht existiert. Dies steht dem Wandel der Normsituation gleich<sup>59</sup>). Die Gründe,

die den Gesetzgeber zu der Regelung des Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB bewogen haben, lagen nicht vor; sie haben aber die endgültige Formulierung beeinflusst. Damit hat der Gesetzgeber deutlich gemacht, daß er von der Existenz „mittelbarer Pensionsverpflichtungen“ ausgeht. Gibt es diese nicht, so wird ein nicht existierender Fall geregelt. In dieser Konstellation kann nicht ein bei dieser Regelung ins Auge gefaßter Fall hierunter subsumiert werden, obwohl der Gesetzgeber von — nicht vorhandenen — rechtlichen Unterschieden zwischen einer Verpflichtung aus einer unmittelbaren und mittelbaren Zusage ausgegangen ist. Eine andere Auslegung müßte zu einer willkürlichen Unterscheidung zwischen gleichen Verpflichtungen kommen. Zudem besteht kein Widerspruch zwischen steuerlicher Höchstgrenze des § 4d EStG und der handelsrechtlichen Passivierungsverpflichtung, von der der historische Gesetzgeber ausging. Altzusagen, für die das Nachholungsverbot des § 6a EStG eingreift, fallen unter Art. 28 Abs. 1 Satz 1 EGHGB; Neuzusagen werden von § 6a EStG umfaßt. Damit ist auch der andere entscheidende Gesichtspunkt, „mittelbare“ Versorgungszusagen nicht in die Passivierungspflicht einzubeziehen, tatsächlich nicht existent. Aus diesen Gründen erscheint die Auslegung, daß auch für sogenannte „mittelbare“ Versorgungszusagen (als Neuzusagen) Rückstellungen zu bilden sind, zwingend.

#### 5. Abzugsfähigkeit wegen des Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

Die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an Unterstützungskassen und für Zuführungen zu Rückstellungen für die Unterdeckung ergibt sich auch aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Nach der ständigen Rechtsprechung des BVerfG<sup>60</sup>) ist die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit durch Art. 3 Abs. 1 GG geschütztes Gebot der Steuergerechtigkeit. Unvermeidbare Aufwendungen dürfen deshalb nicht vom Gesetzgeber außer acht gelassen werden. Zwar hat sich die Rechtsprechung des BVerfG bisher lediglich mit der Beschränkung des

43) Die Entscheidung für die Passivierungspflicht scheint, wie sich aus den Materialien des BT-Archivs ergibt, in einem Gespräch zwischen dem Vorsitzenden des Unterausschusses *Helmrich* und Bundesfinanzminister *Stoltenberg* gefallen zu sein. Alle Bestrebungen, bestehende Pensionsverbindlichkeiten „nachzupassivieren“, wurden später mit dem Argument zurückgewiesen, „man habe vom Finanzminister den „kleinen Finger“ erhalten, nicht vertretbar sei nun, „die ganze Hand“ zu fordern (vgl. Protokoll der Sitzung des Unterausschusses „Bilanzrichtlinien-Gesetz“ in Münster vom 10./11. 10. 1985, Umdruck S. 3 (BT-Archiv)).

44) Anlage 2 zum Stenographischen Protokoll der 18. und 19. Sitzung des Unterausschusses „Bilanzrichtlinien-Gesetz“ v. 23. und 24. 9. 1985, Umdruck, Bonn 1985 (BT-Archiv).

45) 18. und 19. Sitzung des Unterausschusses, a.a.O. (Fn. 44).

46) Stenographisches Protokoll der 18. Sitzung, a.a.O. (Fn. 44), S. 19 f. (*Höfer*), 31 (*Forster*).

47) Stenographisches Protokoll der 18. Sitzung, a.a.O. (Fn. 44), S. 21 f.

48) Stenographisches Protokoll der 18. Sitzung, a.a.O. (Fn. 44), S. 23 f., 34.

49) Anlage 1 zum Protokoll v. 9. 5. 1985, a.a.O. (Fn. 41), S. 4.

50) Stenographisches Protokoll der 18. Sitzung, a.a.O. (Fn. 44), S. 21, 37.

51) *Willemsen*, in: Protokoll der 18. Sitzung, a.a.O. (Fn. 44), S. 24.

52) Stenographisches Protokoll der 18. Sitzung, a.a.O. (Fn. 44), S. 23 (*Tenhof, Schüten*), S. 25 (*Willemsen*), S. 35 (*Fasold*).

53) Vgl. auch *Höfer/Lemitz*, BB 1986 S. 426 (428); Stenographisches Protokoll der 18. Sitzung, a.a.O. (Fn. 44), S. 25 (*Willemsen*), S. 31 (*Forster*).

54) Schriftliche Stellungnahme der Arbeitsgemeinschaft für betriebliche Altersversorgung vom 27. 9. 1985, Anl. 1 zum Stenographischen Protokoll der 18. Sitzung, a.a.O. (Fn. 44), S. 2.

55) Protokoll, a.a.O. (Fn. 41).

56) Anlage zum Protokoll der Sitzung des Unterausschusses v. 24. 10. 1985, Umdruck (BT-Archiv).

57) Vgl. *Pankow/Pieger*, in: Budde u. a., Bilanzkomm., München 1986, § 249 HGB Rdn. 164; *Höfer/Lemitz*, BB 1986 S. 426 (429 f.).

58) Vgl. *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 5. Aufl., Berlin u. a. 1983, S. 329.

59) Vgl. hierzu *Larenz*, a.a.O. (Fn. 58), S. 334 f.

60) BVerfGE 61 S. 319; 66 S. 214; 67 S. 290.

Abzugs von Unterhaltsverpflichtungen im Einkommensteuerrecht befaßt, wenn sie Regelungen am Leistungsfähigkeitsprinzip maß und für verfassungswidrig erklärte. Die Grundsätze gelten jedoch allgemein. Dabei stellt das BVerfG darauf ab, daß die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als einmal gewähltes Ordnungsprinzip nicht beliebig durchbrochen werden darf<sup>61</sup>). In den Entscheidungen zur Berücksichtigung von Unterhaltszahlungen abstrahiert die Rechtsprechung und vergleicht die Gruppe der Unterhaltsverpflichteten mit *den* Stpfl., die keinen solchen Verpflichtungen unterliegen. Art. 3 Abs. 1 GG dient nicht mehr als Vergleichsmaßstab konkreter Sachverhalte, vielmehr wird der wirtschaftliche Sachverhalt verglichen. Diese Form der Abstraktion ermöglicht einen Vergleich auch dort, wo konkrete Sachverhalte divergieren. Der erste Schritt stellt die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit fest, wenn die konkrete Belastung (z. B. Unterhaltsleistung) nicht bestünde. Im zweiten Schritt erfolgt die Feststellung der tatsächlichen, geminderten Leistungsfähigkeit. Berücksichtigt nun das Gesetz diese Minderung nicht, so ist ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG indiziert<sup>62</sup>).

Die Allgemeingültigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips macht eine Beschränkung auf Unterhaltsverpflichtungen nicht möglich. Gerade die Tatsache, daß es sich um ein durch Art. 3 Abs. 1 GG geschütztes Gebot der Steuergerechtigkeit handelt, begründet seine universelle Anwendbarkeit. Im Zusammenhang mit der Berücksichtigung von Unterhaltsverpflichtungen führt *Zeidler*<sup>63</sup>) aus:

„Es ist unaufrichtig, als Prinzip der Steuergerechtigkeit die Berücksichtigung der individuellen Leistungsfähigkeit zu proklamieren und gleichzeitig die Erheblichkeit der Unterhaltsverpflichtungen, die weit mehr als alles andere die persönliche Leistungsfähigkeit bestimmt, zu ignorieren. Hier liegt eine Unterbrechung selbst statuerter Sachgesetzlichkeit. Die Rechtsordnung kann nicht, ohne in einen massiven inneren Widerspruch zu verfallen, einerseits rechtliche Unterhaltspflichten statuieren und ihnen andererseits die steuerliche Beachtlichkeit versagen; denn auch insoweit wird für den Leistenden in einer rechtserheblichen Weise die persönliche Leistungsfähigkeit als Grundlage der Besteuerung gemindert.“

Dies gilt nicht nur für Unterhaltsverpflichtungen. Genausowenig kann die Rechtsordnung durch Umdeutung einer Satzungsbestimmung rechtliche Pensionsverpflichtungen statuieren und ihnen andererseits die steuerliche Beachtlichkeit versagen.

Nach § 6a EStG ist eine Pensionsverpflichtung zu berücksichtigen. § 6a EStG ist insoweit eine Bestimmung, die dem Prinzip der Leistungsfähigkeit Rechnung trägt. Steht ein Stpfl. in einer wirtschaftlich vergleichbaren Situation, so bietet § 6a EStG auch für den Gesetzgeber den Maßstab, den er in dieser Situation bei der Steuergesetzgebung beachten muß. Er kann nicht wirtschaftlich gleichgelagerte Sachverhalte verschieden behandeln, wenn nicht sachgerechte Gründe hierfür vorliegen.

Der einzige denkbare Grund ist der des Fiskalinteresses. Dieser ist jedoch im Rahmen des Art. 3 Abs. 1 GG als Verteilungsmaßstab ungeeignet. Ließe der Gesetzgeber die unterschiedliche Belastung eines Trägerunternehmens mit einer unterdotierten Unterstützungskasse im Vergleich zu einem Unternehmen ohne jegliche Belastung außer acht, so müßte er sich einen Verstoß gegen das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit vorwerfen lassen, denn solche Pensionsverpflichtungen stellen eine Belastung dar, die die Leistungsfähigkeit mindern.

Auch im Vergleich zu „normalen“ Pensionszusagen i. S. des § 6a EStG, wo nicht primär die Unterstützungskasse haftet, besteht kein Grund für eine unterschiedliche steuerliche Behandlung. Wenn dies jedoch dem Gesetzgeber, wie dargelegt, verwehrt wäre, so gilt das erst recht für die Jurisdiktion. Solange eine verfassungskonforme Auslegung möglich ist, die die Unterdeckung berücksichtigt, ist die Rechtsprechung gehalten, die Bestimmungen der §§ 4c, 4d, § 6a EStG verfassungskonform auszulegen. Eine solche Auslegung ist wie dargestellt (s. o. III, 3, III, 4) möglich. Demnach ist die Berücksichtigung der Unterdeckung einer Unterstützungskasse im Rahmen der §§ 4c, § 6a EStG durch die Verfassung geboten.

## 6. Zusammenfassung der Folgen im Ertragsteuerrecht

Nach der Rspr. des BAG besteht auch bei Zahlung über eine Unterstützungskasse der zugrundeliegende Anspruch gegen das Trägerunternehmen. Gegen die Unterstützungskasse besteht ein Anspruch aus einem Vertrag zugunsten Dritter gem. § 328 Abs. 1 BGB. Die Unterstützungskasse wird dadurch zur Pensionskasse. Sie erfüllt damit die Verpflichtung des Trägerunternehmens aus dem Arbeitsvertrag. Hieraus ergibt sich für das Ertragsteuerrecht, daß

- a) der Unterstützungskasse gem. § 4c EStG wie einer Pensionskasse Mittel zugeführt werden können,
- b) das Trägerunternehmen, dessen Verpflichtung dem Arbeitnehmer gegenüber *unmittelbar* besteht, eine Rückstellung gem. § 6a EStG bilden kann, wobei das Kassenvermögen anzurechnen ist.

Nach § 249 HGB ist eine Rückstellung für die Unterdeckung beim Trägerunternehmen zu bilden. In Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB hat der Gesetzgeber eine Regelung getroffen, die auf Unterstützungskassen nicht zutrifft.

## IV. Behandlung des Fehlbetrags von Unterstützungskassen beim Trägerunternehmen im Substanzsteuerrecht

### 1. Einheitsbewertung des Betriebsvermögens

Wegen der wirtschaftlichen Gleichstellung von Direktzusagen und Verpflichtungen auf Grund von Zusagen der Unterstützungskassen durch die Arbeitsrechtsprechung wurde auch eine bewertungsrechtliche Gleichstellung im Rahmen des § 104 BewG<sup>64</sup>) gefordert<sup>65</sup>). Das FG Berlin<sup>66</sup>) folgte dieser Auffassung. Mit Urteil vom 18. 5. 1984<sup>67</sup>) hob der III. Senat des BFH diese Entscheidung auf. Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit einer Pensionszusage nach § 104 Abs. 1 BewG sei eine unmittelbare, rechtsverbindliche Pensionsverpflichtung. Im vorliegenden Fall sei jedoch keine rechtsverbindliche Pensionszusage erteilt. Ob eine rechtsverbindliche Zusage vorliegt, ist nach arbeitsrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen. Dabei muß der BFH, will er nicht den Gemeinsamen Senat der obersten Bundesgerichte anrufen, die Rechtsprechung des BAG zugrunde legen. Der BFH überbrückt seine vom BAG abweichende Ansicht mit dem Argument „soweit damit entgegen dem klaren Wortlaut der Satzung (sc. der Unterstützungskasse) ein Rechtsanspruch auf Leistung der Unterstützungskasse im Versorgungsfall begründet wird, sieht der Senat keine Möglichkeit, die Rechtsprechung des BAG, die insoweit im Arbeitsrecht eine hinreichende Grundlage findet (vgl. BVerfG-Beschluß vom 19. 10. 1983 2 BvR 298/81)<sup>68</sup>), auf die bewertungsrechtliche Beurteilung für das Trägerunternehmen mit seiner eindeutigen Regelung in § 104 BewG zu übertragen“. Hier zitiert der BFH das BVerfG in einem vollständig anderen Sinnzusammenhang. Die Entscheidung des BVerfG grenzt einfaches (hier: Arbeits-)Recht und Verfassungsrecht ab und ordnet die Auslegung der Satzungsklausel dem einfachen Recht zu<sup>69</sup>). Der BFH dagegen legt wie das BAG einfaches Recht aus und ist bei abweichender Auslegung verpflichtet, die Rechtsfrage nach § 2 Abs. 1 RsprEinhG dem Gemeinsamen Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes vorzulegen.

Der BFH gesteht augenscheinlich zu, daß ein Anspruch besteht. Er sieht sich jedoch durch den anderslautenden Wortlaut der Satzung gehindert, dies steuerlich zu würdigen. Eine solche Argumentation heißt letztlich, daß der BFH von der Ansicht des BAG bei der Auslegung einer Satzungsklausel abweicht. Denn nach

61) BVerfGE 66 S. 124 (223).

62) Ebenda.

63) In: Benda (Hrsg.), Handbuch des Verfassungsrechts, Berlin 1983, S. 604.

64) BewG 1974 vom 26. 9. 1974, BGBl. I S. 3269.

65) A. a. O. (Fn. 3).

66) Urteil vom 28. 2. 1979 VI 238-239/78, BB 1979 S. 462.

67) BFH-Urteil vom 18. 5. 1984 III R 38/79, BStBl. II 1984 S. 741 = DB 1984 S. 2670.

68) BVerfG-Beschluß vom 19. 10. 1983 2 BvR 298/81, DB 1984 S. 190.

69) BVerfG, a. a. O. (Fn. 68), DB 1984 S. 190 (191), unter Verweis auf BVerfGE 18 S. 85 (92 f.).

Rechtsprechung des BAG besteht, wie der BFH explizit feststellt, ein solcher Rechtsanspruch. Dabei zu argumentieren, der Rechtsanspruch bestehe arbeitsrechtlich, nicht aber bewertungsrechtlich, erscheint höchst fragwürdig.

Nach dem Wortlaut des § 104 BewG kommt es nicht darauf an, ob eine Pensionszusage unmittelbar oder mittelbar gezahlt wird, sondern darauf, daß sie auf einer vertraglichen Pensionszusage beruht. Die Zusage muß rechtsverbindlich sein<sup>70</sup>), was wiederum bedeutet, daß ein Rechts wegen mittels Klage und Zwangsvollstreckung durchsetzbarer Anspruch auf die Leistung besteht.

Die Ansicht des FG Berlin<sup>71</sup>), daß es sich nur um eine „Verdichtung“, nicht jedoch um einen Rechtsanspruch handele und deshalb § 104 BewG nur analog angewandt werden könne, ist nach der Entwicklung der Rechtsprechung des BAG nicht mehr aufrechtzuerhalten. Arbeitsrechtlich besteht ein Anspruch, der nur nach billigem Ermessen wieder gemindert oder entzogen werden kann. Auch der BFH gesteht, daß ein klagbarer Anspruch existiert. Eine analoge Anwendung von § 104 BewG ist aus diesem Grund nicht notwendig, denn hier ist § 104 BewG direkt anwendbar.

Ist der BFH der Meinung, wegen des Widerrufsvorbehalts könne kein Anspruch entstehen — was zivilrechtlich einleuchtet —, so steht seine Auslegung auch insoweit im Widerspruch zu der des BAG. Damit ist, wie schon gesagt, der Gemeinsame Senat der obersten Gerichtshöfe für die Entscheidung zuständig.

Der lapidare Hinweis des BFH auf einen Beschluß des BAG<sup>72</sup>), mit dem die unterlassene Anrufung gerechtfertigt werden soll, liefert keine Begründung. Das BAG führt darin lediglich an, daß eine Anrufung des Gemeinsamen Senats dann zulässig ist, wenn eine Abweichung deutlich erkennbar ist, nicht nur die bloße Möglichkeit einer Divergenz vorliegt. Letzteres ist jedoch nicht der Fall. Der BFH weicht eindeutig von der Auslegung des BAG ab. Dies wird auch deutlich, wenn man den Beschluß des BVerfG, den der BFH zitiert, aufmerksam liest. Dort sieht auch das BVerfG in der Zusage einen Rechtsanspruch, der sich als Gegenleistung aus dem Arbeitsverhältnis darstellt, aus dem „Austauschverhältnis von Leistung und Gegenleistung“<sup>73</sup>). Dies kann jedoch nur zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber der Fall sein, denn mit der Unterstützungskasse besteht kein synallagmatisches Vertragsverhältnis. Gerade diese Auslegung übergeht der BFH, ohne eine Begründung zu liefern; eine solche ist auch nicht ersichtlich.

Durch die unterlassene Anrufung des Gemeinsamen Senats wird der gesetzliche Richter entzogen; die Entscheidung des BFH erscheint deshalb unter dem Gesichtspunkt des Art. 101 Abs. 1 GG bedenklich.

## 2. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im Bewertungsrecht

Ausgangspunkt für die Frage nach der Anwendbarkeit des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist der Zweck des BewG als Bemessungsgrundlage für die Substanzsteuern. Danach ist die Geltung des Prinzips für die einzelnen Steuerarten (VSt., ErbSt., Gewerbesteuer) zu prüfen.

Nach heute wohl h. M.<sup>74</sup>) liegt der Vermögensbesteuerung der Gedanke zugrunde, daß das Vermögen eine steuerlich relevante Leistungsfähigkeit darstellt, an die der Staat anknüpft. Unwichtig sei dabei, wie die besondere steuerliche Leistungsfähigkeit beim Stpfl. entstanden ist. Es wird sog. „fundiertes Einkommen“ besteuert<sup>75</sup>). Dabei wird an die potentielle (Soll-)Leistungsfähigkeit angeknüpft. Die Anknüpfungen der VSt., der Gewerbesteuer und der GrSt. sind auf den Sollertrag gerichtet<sup>76</sup>). Auch die ErbSt. knüpft an eine, durch Erbschaft erhöhte Leistungsfähigkeit an<sup>77</sup>). Wenn den Substanzsteuern das Leistungsfähigkeitsprinzip zugrunde liegt, so muß dieses Prinzip auch bei der Einheitsbewertung beachtet werden. Bemessungsgrundlage für diese Steuern ist das Vermögen im weiteren Sinne als Maßstab für die potentielle Leistungsfähigkeit. Unterschiedliche Festsetzungen dieses Maßstabs bei gleicher Vermögenslage stellen Durchbrechungen des Leistungsfähigkeitsprinzips dar und sind deshalb an Art. 3 Abs. 1 GG zu messen. Nach der Rspr. des BFH<sup>78</sup>) ist die Unterdeckung einer Unterstützungskasse bei der Einheitsbewertung des

Betriebsvermögens nicht zu berücksichtigen. Dadurch werden Unternehmen mit einer unterdotierten Unterstützungskasse anderen Unternehmen ohne Altersversorgung substanzsteuerrechtlich gleichgestellt. Da jedoch, wie oben bereits dargelegt, ein Anspruch gegen das Trägerunternehmen besteht, dieses also wirtschaftlich genauso belastet ist wie bei einer echten Pensionszusage, hat das Trägerunternehmen im Vergleich zu anderen Unternehmen ohne Altersversorgung eine höhere Belastung<sup>79</sup>). Diese höhere Belastung mindert die Leistungsfähigkeit des Trägerunternehmens. Die Gleichbehandlung von Unternehmen ohne Altersversorgung mit Unternehmen, die für die Unterdeckung einer Unterstützungskasse haften, ist deshalb unter dem Aspekt der Leistungsfähigkeit willkürlich und damit verfassungswidrig. Ein weiterer Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG besteht darin, daß Pensionsverpflichtungen, für die eine Unterstützungskasse als Zahlstelle besteht, nicht „normalen Pensionszusagen“ gleichgestellt werden; obwohl sie nach der Rechtsprechung des BAG Pensionsverpflichtungen darstellen. Dabei wäre eine Subsumtion unter § 104 BewG durchaus möglich (s. o. 1). Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit erfordert demnach eine Berücksichtigung der Unterdeckung.

## 3. Anteilsbewertung

Auch nach der Entscheidung des BFH, daß die Unterdeckung einer Unterstützungskasse nicht beim Einheitswert des Betriebsvermögens des Trägerunternehmens zu berücksichtigen ist, bleibt die Frage offen, inwieweit im Rahmen der Anteilsbewertung nach § 11 BewG eine Berücksichtigung beim Vermögenswert erfolgen muß. Die Anteilsbewertung nach dem „Stuttgarter Verfahren“ (Abschn. 76—90 VStR) geht vom Einheitswert des Betriebsvermögens aus. Dabei werden auch nicht berücksichtigte Wirtschaftsgüter hinzugerechnet (Absch. 77 Abs. 1 VStR). Ein Abzug nicht berücksichtigter Schulden ist nicht geregelt. Nach ständiger Rspr.<sup>80</sup>) ist das Stuttgarter Verfahren lediglich Hilfsmittel für die Einheitlichkeit der Bewertung. Der BFH behandelte in der Vergangenheit grundsätzlich den Schuldenabzug schwebender Lasten bei Anteilsbewertung und Einheitsbewertung gleich<sup>81</sup>), so auch den Abzug von Pensionsverpflichtungen<sup>82</sup>). Dabei stützte sich die Rspr. auf § 13 BewG 1934, der festlegte, daß bei der Anteilsbewertung auf das „Gesamtvermögen“ abzustellen war. Dieser Begriff wurde i. S. des § 73 Abs. 1 BewG 1934 (entspricht dem heutigen § 114 BewG) ausgelegt. Danach war vom Grundsatz der Einzelbewertung der Wirtschaftsgüter auszugehen, was eine uneingeschränkte Anwendung der §§ 4 ff. BewG zur Folge hatte.

Im BewG von 1965 wurde der Begriff „Gesamtvermögen“ durch „Vermögen“ ersetzt. Hierdurch hat der Gesetzgeber erkennen lassen, daß grundsätzlich die Marktsituation für die Anteilsbewertung ausschlaggebend ist. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen (§ 9 Abs. 2 Satz 2 BewG). Die entscheidende Frage ist, ob bei der Anteilsbewertung von der Einzelbewertung i. S. des § 98a BewG auszugehen ist und insoweit die §§ 4 ff. BewG zu berücksichtigen sind. Abzustellen ist auf den

70) Vgl. BFH-Urteil vom 20. 7. 1956 III 195/54 U, BStBl. III 1956 S. 256 = DB 1956 S. 859.

71) FG Berlin, a.a.O. (Fn. 66).

72) BAG-Beschluß vom 31. 1. 1969 I ABR 10/68, HFR 1969 S. 460.

73) BVerfG, a.a.O. (Fn. 68), DB 1984 S. 190 (191).

74) BT-Drucks. VI/3418 S. 51; Gürsching/Stenger, Komm. z. BewG/VStG, 6. Aufl., Köln 1953/85, Einf. VStG (Stand Juni 1981), Rdn. 18.

75) Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1982, S. 34 f., m. w. N.

76) Vgl. Tipke, Steuerrecht, 11. Aufl., Köln 1987, S. 390.

77) Vgl. Tipke, a.a.O. (Fn. 76), S. 372, m. w. N.

78) BFH-Urteil vom 18. 5. 1984 III R 38/79, BStBl. II 1984 S. 741 = DB 1984 S. 2670.

79) So auch Ahrend, DB 1984 S. 2672.

80) Vgl. BFH-Urteil vom 3. 12. 1976 III R 98/74, BStBl. II 1977 S. 235 = DB 1977 S. 754.

81) BFH-Urteil vom 20. 12. 1968 III R 122/67, BStBl. II 1969 S. 373 = DB 1969 S. 1683.

82) BFH-Urteil vom 20. 12. 1968 III R 29/66, DB 1969 S. 1175.

Zweck der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens einerseits und der Anteilsbewertung andererseits. Der Einheitswert des Betriebsvermögens ist ein Steuerwert, bei dessen Ermittlung nach § 98a BewG von der Einzelbewertung auszugehen ist, d. h. jedes Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens ist isoliert zu betrachten. Im Rahmen dieser isolierten Betrachtungsweise finden die §§ 4 ff. BewG dann Anwendung, wenn nicht in Spezialvorschriften (§ 103 ff. BewG) Ausnahmen zugelassen werden<sup>83)</sup>.

Demgegenüber besteht bei der Ermittlung des Anteilswerts grundsätzlich der Wert im Vordergrund, den die Anteile bei Verkäufen erzielen bzw. erzielen würden (§ 11 BewG). Hierfür sprechen Sinn und Zweck des § 11 BewG. Dieser geht erkennbar dahin, das Marktgeschehen verstärkt zu berücksichtigen. Grundsätzlich soll deshalb der tatsächlich erzielte Verkaufswert angesetzt werden. Nur wenn ein solcher nicht vorliegt, ist nach § 11 Abs. 2 S. 2 BewG zu schätzen. Dabei ist immer die Blickrichtung eines gedachten Käufers zu beachten<sup>84)</sup>. Zu bewerten ist nur der Anteil, nicht jedoch die Summe der Einzelwerte des Betriebsvermögens. Der Grundsatz der Einzelbewertung kann deshalb bei § 11 BewG nicht gelten. Das Ausgehen vom Einheitswert ist durch rein praktische Gesichtspunkte bedingt, da der Einheitswert des Betriebsvermögens bereits bekannt ist und sich als Ausgangspunkt<sup>85)</sup> anbietet. Weder aus dem Wortlaut noch aus dem Sinn und Zweck des Gesetzes ist zu entnehmen, daß bei der Ermittlung des Vermögenswerts eine rechtliche Bindung an die Bewertung des Vermögens der Gesellschaft, wie es in den Büchern zum Ausdruck kommt, oder an den Einheitswert des Betriebsvermögens bestehen soll<sup>86)</sup>. So anerkennen Rspr. und Praxis den Umstand, daß der Einheitswert des Betriebsvermögens als Steuerwert i. d. R. nicht dem gemeinen Wert entspricht und nicht berücksichtigte Schulden und Vermögenswerte abzuziehen bzw. zuzurechnen sind<sup>87)</sup>. Soweit der gemeine Wert zugrunde zu legen ist, muß auch der Einfluß von Schwebeständen berücksichtigt werden. Die Anwendung der §§ 4 ff. BewG muß wegen der grundsätzlichen Entscheidung des § 11 BewG zurücktreten. Soweit schwebende Lasten den Preis beeinflussen, sind sie nach dem Wortlaut des § 9 BewG zu berücksichtigen. Die Rspr. des BFH hat dies grundsätzlich anerkannt. Im Urteil vom 20. 10. 1978<sup>88)</sup> führt der BFH aus, daß wegen des Gesamtvermögensbegriffs im BewG 1934 „eine vermittelnde Lösung des Spannungsverhältnisses nicht möglich erschien, das dadurch gekennzeichnet war, daß einerseits der gemeine Wert der Anteile unter Berücksichtigung des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs zu schätzen war und andererseits die allgemeinen Vorschriften für die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens nicht übergangen werden konnten“. Dieses Spannungsverhältnis ist durch die Klarstellung des Gesetzgebers nunmehr eindeutig zugunsten der Marktsituation entschieden. Zwar spricht der BFH noch davon<sup>89)</sup>, die neue Fassung gebiete, die Grundsätze des Bewertungsrechts zu beachten, sie lasse jedoch eine „elastischere Übertragung von Einzelregelungen auf die Anteilsbewertung“ zu; es könnten sich allerdings nur solche Verhältnisse und Gegebenheiten auf die Bewertung auswirken, die im Bewertungszeitraum so hinreichend konkretisiert sind, daß mit ihnen als Tatsache zu rechnen ist. Dies habe zur Folge, daß bei der Ermittlung des Vermögens für die Anteilsbewertung nur entstandene Schulden oder wenigstens ausreichend begründete Verhältnisse für ein Leistungsgebot berücksichtigt werden können.

Diese eher zögernde Aufgabe der alten Rspr. zum Gesamtvermögensbegriff setzt der BFH in einer weiteren Entscheidung fort<sup>89)</sup>. Es wird nochmals betont, daß lediglich aus Gründen der Praktikabilität vom Einheitswert des Betriebsvermögens ausgegangen wird. Dabei sei das Vermögen der Kapitalgesellschaften nicht mit Steuerwerten, sondern mit dem tatsächlichen Wert vom Feststellungszeitpunkt anzusetzen<sup>89)</sup>.

Zwar hat der III. Senat nach wie vor an den Grundsätzen festgehalten, daß Schwebestände mit ihrem Stand am Bewertungsstichtag und nicht mit ihrer voraussichtlichen Auflösung zu berücksichtigen seien, er spricht jedoch ausdrücklich von einer „Auflockerung“ der früheren Rspr., die nunmehr berücksichtige,

daß auch „die Motive des Handelns der Wirtschaftssubjekte“ bei der Anteilsbewertung zu beachten seien.

Der II. Senat, auf den die Zuständigkeit für die Anteilsbewertung übergegangen ist, geht davon aus, daß „bei der Einheitsbewertung — anders als bei der Schätzung des Anteilswerts gemäß § 11 Abs. 2 S. 2 BewG — über den Ansatz von Einzelwirtschaftsgütern zu entscheiden“ sei<sup>90)</sup>. Dies läßt eine grundsätzliche Abkehr von der „Maßgeblichkeit“ der Einheitsbewertung für die Anteilsbewertung erkennen. Damit unvereinbar ist die Ansicht, daß das Prinzip der §§ 4 bis 8 BewG für die Einheitsbewertung uneingeschränkt gilt. Zu diesem Ergebnis muß auch eine Auslegung des § 11 BewG führen. Dieser stellt, wie bereits erörtert, auf den Marktpreis ab. Die Schätzung nach dem Stuttgarter Verfahren muß demnach den Marktpreis zu ermitteln suchen. Keine Schwebestände i. S. der Anteilsbewertung sind deshalb Lasten, die so konkretisiert sind, daß ein Käufer sie berücksichtigt. Bei der Bewertung muß der Erkenntnisstand eines gedachten Käufers im Feststellungsverfahren berücksichtigt werden. Hiervon geht der BFH erkennbar aus, wenn er Rückstellungen für Garantieverpflichtungen und Wechselobligo, die nach ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen anzuerkennen sind, bei der Anteilsbewertung berücksichtigt, soweit eine Inanspruchnahme der Gesellschaft bereits deutlich erkennbar und ernsthaft droht. Damit berücksichtigt er, „daß ein gedachter Käufer im Feststellungsverfahren“, wenn er davon ausgehen muß, daß für die Gesellschaft Leistungspflichten aus Gewährleistung oder Wechselhaftung mit größter Wahrscheinlichkeit entstehen, diese Umstände in seine Kaufpreisüberlegungen einbezieht. Nach der Rspr. des BAG (s. o. II.) erteilt das Trägerunternehmen die Zusage und ist damit Schuldner der Verpflichtung.

Wird eine Zusage durch die Kassensatzung erteilt, so erscheint die Inanspruchnahme des Trägerunternehmens im Hinblick auf die Rspr. des BAG als sicher. Die Leistungspflicht ist hinreichend konkretisiert. Ein gedachter Käufer wird dies in seine Kaufpreisüberlegungen einbeziehen. Ein wertbestimmender Umstand ist deshalb nicht zu verkennen. Eine Unterdeckung der Unterstützungskasse wird zwingend zu einer entspr. Minderung eines gedachten Kaufpreises führen. Es fände sich kein Käufer, der bereit wäre, einen Preis zu zahlen, der die Unterdeckung unberücksichtigt läßt<sup>91)</sup>. Im Rahmen der Anteilsbewertung ist deshalb die Unterdeckung einer Unterstützungskasse voll zu berücksichtigen.

#### 4. Zusammenfassung der Folgen im Substanzsteuerrecht

Im Rahmen der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens ergibt sich entgegen der Ansicht des BFH unmittelbar aus § 104 BewG die Berücksichtigung der Unterdeckung. Eine Nichtberücksichtigung im Rahmen des § 104 BewG ist nur möglich, wenn von der Rspr. des BAG abgewichen wird; dann müßte der BFH jedoch den Gemeinsamen Senat der obersten Gerichtshöfe anrufen. Bei der Feststellung des Gemeinen Werts der Anteile ist eine Unterdeckung beim Trägerunternehmen zu berücksichtigen, weil nach § 11 BewG das Marktgeschehen zu berücksichtigen ist und ein derartiger Faktor auf Kaufpreisüberlegungen einen Einfluß hat.

<sup>83)</sup> Vgl. *Rössler/Troll/Langner*, Komm. z. BewG/VStG, 13. Aufl. 1983, § 103 BewG Rdn. 21 ff.

<sup>84)</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 27. 2. 1981 III R 97/78, BStBl. II 1981 S. 562 (564) = DB 1981 S. 2361.

<sup>85)</sup> BFH-Urteil vom 12. 12. 1980 III R 1/80, BStBl. II 1981 S. 557.

<sup>86)</sup> BFH-Urt. v. 9. 9. 1966 III 263/63, BStBl. III 1967 S. 43 = DB 1967 S. 887.

<sup>87)</sup> BFH-Urteil vom 20. 10. 1978 III R 31/76, BStBl. II 1979 S. 34 (35) = DB 1979 S. 483.

<sup>88)</sup> BFH-Urteil vom 20. 10. 1978, a.a.O. (Fn. 87), BStBl. II 1979 S. 34 (36).

<sup>89)</sup> BFH-Urteil vom 27. 2. 1981, a.a.O. (Fn. 84).

<sup>90)</sup> BFH-Urteil vom 8. 5. 1985 II R 184/80, BStBl. II 1985 S. 608 (609) = DB 1986 S. 26.

<sup>91)</sup> Zur Vermeidung unrealistischer Anteilswerte böte sich de lege ferenda an, den Fiskus zum Kauf der Anteile zu verpflichten, wenn diese ihm mit dem von der Finanzverwaltung ermittelten „Anteilswert“ angeboten werden!?