

Beschluss vom 12. Dezember 2013, III B 55/12

Zur hinreichenden Deutlichkeit divergierender Rechtssätze - Darlegung der Klärungsbedürftigkeit - sog. Überversorgung und arbeitsrechtliche Zulässigkeit der Versorgungskürzung - Übertragung des Rechtsstreits auf den Einzelrichter - Beweiserhebung - Verletzung der sog. Beachtungspflicht - Zulassungsgrund der Rechtsfortbildung

BFH III. Senat

FGO § 6 Abs 1, FGO § 76 Abs 1, FGO § 96 Abs 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 116 Abs 3 S 3, EStG § 6a Abs 3 S 2 Nr 1 S 4, GG Art 103 Abs 1, FGO § 6 Abs 4

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 25. Oktober 2011, Az: 8 K 2103/09

Leitsätze

1. NV: Eine Divergenz setzt u.a. voraus, dass sich die voneinander abweichenden Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil des FG und der Divergenzentscheidung unmittelbar und mit hinreichender Deutlichkeit ergeben. Es reicht nicht aus, wenn der Beschwerdeführer den abweichenden Rechtssatz selbst durch Auslegung aus der vorgebliebenen Divergenzentscheidung entwickelt.
2. NV: Der Beschwerdeführer legt mit der Behauptung, die FG hätten sich zur aufgeworfenen Rechtsfrage bisher nicht geäußert und das Fachschrifttum gebe entsprechende Entscheidungen unkritisch wieder, ohne dass er auch ausführt, welche Entscheidungen und unkritischen Wiedergaben hiermit gemeint sein sollen, nicht deren Klärungsbedürftigkeit substantiiert dar.
3. NV: Es ist geklärt, dass es für die Frage, ob aus steuerrechtlicher Sicht bei zugesagten Versorgungsbezügen in Höhe eines festen Betrags eine sog. Überversorgung vorliegt, nicht darauf ankommt, ob eine Kürzung der Versorgung nach arbeitsrechtlichen Maßgaben zulässig ist.

Gründe

- 1 Die Beschwerde ist jedenfalls unbegründet und durch Beschluss zurückzuweisen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Sofern die von der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) geltend gemachten Zulassungsgründe in einer den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügenden Form dargelegt wurden, liegen sie jedenfalls nicht vor.
- 2 1. Die Revision ist nicht wegen der geltend gemachten Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 FGO) zuzulassen.
- 3 a) Eine Divergenz ist anzunehmen, wenn das Finanzgericht (FG) mit einem das angefochtene Urteil tragenden und entscheidungserheblichen Rechtssatz von einem eben solchen Rechtssatz einer anderen Gerichtsentscheidung abgewichen ist. Das angefochtene Urteil und die nach Ansicht des Beschwerdeführers davon abweichende Entscheidung müssen dabei dieselbe Rechtsfrage betreffen und zu gleichen oder vergleichbaren Sachverhalten ergangen sein (Senatsbeschluss vom 12. Oktober 2011 III B 56/11, BFH/NV 2012, 178, m.w.N.). Die voneinander abweichenden Rechtssätze müssen sich aus dem angefochtenen Urteil des FG und der Divergenzentscheidung unmittelbar und mit hinreichender Deutlichkeit ergeben (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. März 2005 II B 20/04, BFH/NV 2005, 1337; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 54).
- 4 b) Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht gegeben.
- 5 Zur Begründung der Divergenz führt die Klägerin aus, das Urteil des FG weiche von den BFH-Urteilen vom 25. Oktober 1995 I R 34/95 (BFHE 179, 274, BStBl II 1996, 403) und vom 31. März 2004 I R 79/03 (BFHE 206, 52, BStBl II 2004, 940) ab. Während der BFH --so die Klägerin-- in diesen Entscheidungen den Rechtssatz aufgestellt habe, dass bei Prüfung der sog. Überversorgung (75 v.H.-Grenze) fest zugesagte Steigerungsraten von bis zu 3 v.H. jährlich sowohl in der Anwartschaftsphase als auch in der Rentenphase außer Betracht blieben, habe das FG seiner

Entscheidung den Rechtssatz zugrunde gelegt, dass in diese Prüfung auch während der Anwartschaftsphase fest zugesagte Steigerungsraten von bis zu 3 v.H. jährlich einzubeziehen seien.

- 6 Den zitierten BFH-Entscheidungen lässt sich jedoch nicht --jedenfalls nicht mit hinreichender Deutlichkeit-- der Rechtssatz entnehmen, dass bei der Prüfung, ob die zulässige 75 v.H.-Grenze überschritten ist, eine fest zugesagte Anwartschaftsdynamik von bis zu 3 v.H. jährlich unberücksichtigt bleibt.
- 7 In dem BFH-Urteil in BFHE 179, 274, BStBl II 1996, 403 wurde entschieden, dass fest zugesagte prozentuale Erhöhungen von Renten und Rentenanwartschaften um 1 und 2 v.H. jährlich keine ungewissen Erhöhungen i.S des § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sind. Hieraus lässt sich zwar ableiten, dass Dynamiken sowohl während der Anwartschafts- als auch während der Rentenphase steuerunschädlich sein können. Der BFH hat in dieser Entscheidung aber (auch) geprüft, ob eine Überversorgung vorliegt. Hierzu führte er aus, dass sich die --aus dem Verhältnis der Aktivbezüge zu den Versorgungsbezügen-- ergebenden Verhältniszahlen von rd. 45 v.H., 64 v.H. und rd. 67 v.H. auch unter Einbeziehung der 1 %igen Anwartschaftsdynamik kaum verändert hätten (BFH-Urteil in BFHE 179, 274, BStBl II 1996, 403, unter II.3.).
- 8 Diese Ausführungen deuten eher darauf hin, dass bei Prüfung der 75 v.H.-Grenze auch eine Anwartschaftsdynamik einzubeziehen ist (so wohl auch die Interpretation dieses Urteils durch Höfer/Veit/Verhuvén, Betriebsrentenrecht, Band II: Steuerrecht/Sozialabgaben, HGB/IFRS, 11. Aufl., Rz 400; vgl. auch Dommermuth in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6a EStG Rz 114). Jedenfalls lässt sich aus der zitierten BFH-Entscheidung nicht der von der Klägerin formulierte Rechtssatz mit hinreichender Deutlichkeit entnehmen. Vielmehr hat die Klägerin den behaupteten abweichenden Rechtssatz selbst durch Auslegung der vorgeblichen Divergenzentscheidung entwickelt.
- 9 Das FG ist auch nicht von dem BFH-Urteil in BFHE 206, 52, BStBl II 2004, 940 abgewichen. In diesem Urteil entschied der BFH, dass fest zugesagte Erhöhungen während der Rentenlaufzeit keinen Einfluss auf das Vorliegen einer Überversorgung nehmen, solange sie das angemessene Maß von max. 3 v.H. jährlich nicht übersteigen. Ausführungen zur Anwartschaftsdynamik enthält dieses BFH-Urteil nicht. Im Übrigen hat das FG in seinem Urteil ausgeführt, dass die --den älteren Arbeitnehmern im Rahmen der Direktzusagen-- fest zugesagten prozentualen Rentenerhöhungen (Dynamik in der Leistungsphase) rückstellungserhöhend berücksichtigt worden sind. Eine Divergenz ist nicht erkennbar.
- 10 2. Die von der Klägerin erhobenen Verfahrensrügen sind jedenfalls unbegründet.
- 11 a) Soweit die Klägerin meint, das FG habe den damaligen Vorsitzenden des Beratungsunternehmens, Herrn S (S), verfahrensfehlerhaft nicht als Zeugen vernommen, liegt der hiermit gerügte Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht nicht vor (§ 76 Abs. 1 FGO). Dabei kann dahinstehen, ob die Klägerin mit diesem Vortrag die Verfahrensrüge zulässig erhoben hat. Sie ist jedenfalls unbegründet, weil das FG die unter Beweis gestellten Tatsachen frei von Verfahrensfehlern als wahr unterstellt hat.
- 12 aa) Von den Verfahrensbeteiligten angebotene Beweise muss das FG grundsätzlich erheben, wenn es einen Verfahrensmangel vermeiden will. Auf die beantragte Beweiserhebung kann es jedoch u.a. dann verzichten, wenn es die Richtigkeit der durch das Beweismittel zu beweisenden Tatsachen zugunsten der betreffenden Partei unterstellt (vgl. zu weiteren Ausnahmen BFH-Beschluss vom 27. Juni 2002 VII B 268/01, BFH/NV 2002, 1595, m.w.N.).
- 13 bb) So verhält es sich im Streitfall.
- 14 Die Klägerin führt aus, sie habe mit Schriftsatz vom 15. Juli 2011 erklärt, dass die Einführung der betrieblichen Altersversorgung aufgrund einer Beratung des Unternehmens B erfolgt sei. Das Konzept dieser Beratungsfirma habe zum Ziel gehabt, eine maximale Steuerersparnis zu erzielen. Hieraus sollten die Versorgungsansprüche der Arbeitnehmer finanziert werden. Zu diesem Konzept habe es gehört, die Höhe der Versorgungszusage an dem maximal zulässigen Betrag nach § 3 der Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung zu orientieren. In dem genannten Schriftsatz habe sie, die Klägerin, den Beweisantrag gestellt, den damaligen Vorsitzenden des Beratungsunternehmens, den Zeugen S, zu dem Thema zu vernehmen, dass die dargestellte Berechnungsmethode Teil des Konzepts des Beratungsunternehmens gewesen und auch bei anderen Kunden praktiziert worden sei. Hieraus hätte allein der Schluss gezogen werden können, dass bei der Berücksichtigung der Rentenhöhe kein zukünftiger Einkommenstrend berücksichtigt worden sei.
- 15 Im Streitfall hat das FG die Kürzung der Pensionsrückstellung und des Betriebsausgabenabzugs nicht allein aus dem Überschreiten der 75 v.H.-Grenze abgeleitet, sondern --im Einklang mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung

(vgl. dazu BFH-Beschluss vom 13. Juni 2007 X B 34/06, BFH/NV 2007, 1703)-- eine Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls vorgenommen. Im Rahmen dieser Gesamtwürdigung hat das FG als wahr unterstellt, dass die Klägerin die Versorgung als zusätzlichen Gehaltsbestandteil betrachtet und sie die Versorgungszusagen ausschließlich aus der Anlage der durch sie begründeten Steuerersparnis habe finanzieren wollen. Hieraus lässt sich entnehmen, dass das FG die unter Beweis gestellten Tatsachen als wahr unterstellt hat. Dass das FG hieraus nicht den von der Klägerin gewünschten Schluss gezogen hat, wonach zukünftige Einkommenssteigerungen die Höhe der Zusage nicht beeinträchtigt hätten, begründet keinen Verfahrensfehler. Eine fehlerhafte Tatsachenwürdigung könnte nur bei Vorliegen eines qualifizierten Rechtsanwendungsfehlers i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 FGO zu einer Revisionszulassung führen. Hierzu ist jedoch nichts vorgetragen.

- 16** b) Ebenso hat das FG nicht dadurch gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO verstoßen und den Anspruch der Klägerin auf rechtliches Gehör verletzt, dass es --wie die Klägerin meint-- die vorstehend bezeichneten, unter Beweis gestellten Tatsachen bei seiner Entscheidungsfindung nicht berücksichtigt habe.
- 17** aa) Ein Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO liegt zwar insbesondere dann vor, wenn das FG seiner Tatsachenwürdigung nicht das Gesamtergebnis des Verfahrens zugrunde legt (Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 96 FGO Rz 161, m.w.N. aus der Rechtsprechung).
- 18** Ein solcher Fehler liegt im Streitfall aber nicht vor. Die Klägerin behauptet zwar, das FG habe den vorbezeichneten Sachverhalt --auch wenn er im Tatbestand des Urteils angeführt worden sei-- nicht in den Entscheidungsgründen berücksichtigt. Es könne daher nicht ausgeschlossen werden, dass es eine andere Entscheidung getroffen hätte, wenn es den Sachverhalt bei seiner Entscheidung ordnungsgemäß gewürdigt hätte. Eine solche Würdigung ist jedoch erfolgt. Das FG hat den bezeichneten Sachverhalt bei der Tatsachenwürdigung nicht außer Acht gelassen, sondern berücksichtigt. Allerdings kam es nicht zu dem von der Klägerin gewünschten Ergebnis. Abgesehen davon verpflichtet § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO das FG nicht, alle im Einzelfall gegebenen Umstände im Urteil zu erörtern (BFH-Beschluss vom 19. Oktober 2011 IX B 90/11, BFH/NV 2012, 234).
- 19** bb) Das FG-Urteil enthält insoweit auch keine Verletzung des rechtlichen Gehörs gemäß § 119 Nr. 3 FGO in Gestalt eines Verstoßes gegen die sogenannte Beachtungspflicht (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes, § 96 Abs. 2 FGO). Die Beachtungspflicht ist verletzt, wenn das FG Äußerungen eines Verfahrensbeteiligten zu entscheidungserheblichen Fragen nicht nur nicht ausdrücklich bescheidet --was es nicht muss--, sondern überhaupt nicht berücksichtigt (vgl. BFH-Beschluss vom 28. Dezember 2010 X B 18/10, BFH/NV 2011, 624, m.w.N.). Im Streitfall blieben jedoch die Umstände im Zusammenhang mit der Ausgestaltung der Versorgungszusagen nicht unberücksichtigt.
- 20** c) Schließlich liegt auch nicht der von der Klägerin gerügte Verstoß gegen das Gebot des gesetzlichen Richters vor.
- 21** aa) Die Übertragung des Rechtsstreits durch den Senat auf eines seiner Mitglieder als Einzelrichter nach § 6 Abs. 1 FGO ist nach § 6 Abs. 4 Satz 1 FGO unanfechtbar und unterliegt somit nach § 124 Abs. 2 FGO auch nicht der Beurteilung der Revision. Eine Ausnahme hiervon kommt nur in Betracht, wenn sich die Übertragung auf den Einzelrichter als "greifbar gesetzeswidrig" erweist, wenn sie also mit der geltenden Rechtsordnung schlechthin unvereinbar ist, weil sie jeder Grundlage entbehrt und inhaltlich dem Gesetz fremd ist (BFH-Beschluss vom 21. Dezember 2004 II B 13/04, BFH/NV 2005, 897, m.w.N.).
- 22** bb) Ein solcher Fall liegt hier nicht vor. Die Klägerin behauptet zwar sinngemäß, dass der Streitfall Schwierigkeiten tatsächlicher und rechtlicher Art aufgewiesen habe. Allerdings ist die Würdigung des FG vertretbar, dass der Rechtsstreit keine besonderen Schwierigkeiten tatsächlicher oder rechtlicher Art aufweist (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 FGO) und die Rechtssache keine grundsätzliche Bedeutung hat (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 FGO).
- 23** So resultieren Schwierigkeiten tatsächlicher Art nicht bereits daraus, dass einzelne Zeugeneinvernahmen erforderlich werden können. Im Übrigen war nicht zu erwarten, dass eine komplexe Würdigung sich widersprechender Zeugenaussagen vorzunehmen sein werde (vgl. dazu Buciek in Beermann/Gosch, FGO § 6 Rz 43). Das FG hat auch nicht objektiv willkürlich besondere Schwierigkeiten rechtlicher Art verneint. Auch wenn Fragen im Zusammenhang mit der betrieblichen Altersversorgung eine Spezialmaterie darstellen, ist hierbei auch der in diesem Gebiet bereits erreichte "Klärungsgrad" miteinzubeziehen (Buciek in Beermann/Gosch, FGO § 6 Rz 43, a.a.O.). Insoweit war zu berücksichtigen, dass zur Frage, unter welchen Voraussetzungen bei der Zusage von Versorgungsbezügen in Höhe eines festen Betrags eine sog. Überversorgung anzunehmen ist (§ 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 4 EStG), umfangreiches und gefestigtes Rechtsprechungsmaterial vorliegt. Schließlich war auch die Annahme vertretbar, dass der Fall keine grundsätzliche Bedeutung aufwies.

- 24** 3. Die Revision ist auch nicht wegen der Erforderlichkeit einer Entscheidung des BFH zur Fortbildung des Rechts zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 1 FGO).
- 25** a) Der Zulassungsgrund der Rechtsfortbildung konkretisiert den Zulassungsgrund wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Ebenso wie dieser erfordert er ein Allgemeininteresse an der Klärung der Rechtsfrage; es muss sich somit auch hier um eine klärungsbedürftige, entscheidungserhebliche und klärbare Rechtsfrage handeln, deren Klärung in einem künftigen Revisionsverfahren auch zu erwarten ist (Senatsbeschluss vom 30. Januar 2006 III B 2/05, BFH/NV 2006, 910, m.w.N.). Zur Klärungsbedürftigkeit muss der Beschwerdeführer substantiiert ausführen, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Beantwortung der Rechtsfrage zweifelhaft und umstritten ist (Senatsbeschluss vom 12. Oktober 2012 III B 78/12, BFH/NV 2013, 39). Eine Rechtsfrage, die der BFH bereits geklärt hat, bedarf im Regelfall keiner erneuten Klärung im Revisionsverfahren (BFH-Beschluss vom 7. Juni 2006 II B 129/05, BFH/NV 2006, 1616).
- 26** b) Die Klägerin hat in der Beschwerdebegründung nicht substantiiert dargelegt, dass die von ihr bezeichnete Rechtsfrage klärungsbedürftig ist.
- 27** Nach Auffassung der Klägerin ist sinngemäß die Rechtsfrage zu klären, ob fest zugesagte Versorgungsleistungen nur wegen Überschreitens einer typisierend ermittelten Grenze ungewiss i.S. des § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 4 EStG seien, obwohl ein einseitiger Widerruf oder eine Reduzierung der zugesagten Festrente durch den Arbeitgeber --jedenfalls seit dem Jahr 1999-- rechtlich nicht mehr möglich sei. So habe der BFH noch in seiner Grundsatzentscheidung vom 13. November 1975 IV R 170/73 (BFHE 117, 367, BStBl II 1976, 142) --ausgehend von der Überlegung, dass der Arbeitgeber in Fällen des Ausbleibens vorweggenommener Gehaltssteigerungen arbeitsrechtlich mit guten Gründen eine Reduzierung überhöhter Pensionen durchsetzen könne-- nachvollziehbar angenommen, dass die Vereinbarung einer Festbetragszusage zur Umgehung des Stichtagsprinzips führe. Die Rechtsprechung der Arbeitsgerichte --so die Klägerin-- lasse eine solche Reduzierung aber heute nicht mehr zu, so dass bei Festbetragszusagen keine Ungewissheit i.S. des § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 4 EStG mehr bestehe.
- 28** Die Klägerin führt aber nicht substantiiert aus, ob und inwieweit die bezeichnete Rechtsfrage im Fachschrifttum und/oder in der Rechtsprechung umstritten ist. Sie behauptet lediglich, dass die Finanzgerichte sich hierzu bisher nicht geäußert hätten und das Fachschrifttum entsprechende Entscheidungen unkritisch wiedergebe. Welche Entscheidungen und unkritische Wiedergaben hiermit gemeint sein sollen, bleibt jedoch unklar.
- 29** Abgesehen davon ist die bezeichnete Rechtsfrage nach Auffassung des angerufenen Senats nicht mehr klärungsbedürftig. Der BFH hat in dem Urteil vom 27. März 2012 I R 56/11 (BFHE 236, 74, BStBl II 2012, 665, Rz 15 ff.) für einen Fall, in dem Versorgungsbezüge in Höhe eines festen Betrags zugesagt waren, ausgeführt, dass bei einer dauerhaften Reduzierung der Aktivbezüge eine Überversorgung nicht deswegen ausscheidet, weil eine Kürzung der Versorgung nach arbeitsrechtlichen Maßgaben ausgeschlossen wäre. Der BFH versteht die Vorschrift des § 6a EStG als eine rein steuerlich wirkende Regelung, die dem Arbeitsrecht vorgeht (vgl. dazu auch Gosch, BFH/PR 2012, 259). Danach ist geklärt, dass es für das Vorliegen einer sog. Überversorgung nicht darauf ankommen kann, ob eine Kürzung der Versorgung nach arbeitsrechtlichen Maßgaben zulässig ist.
- 30** 4. Von der Darstellung des Sachverhalts und einer weiteren Begründung sieht der Senat nach § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de