

# Urteil vom 19. August 2015, X R 30/12

## Unterstützungskasse - betriebliche Veranlassung von Versorgungsleistungen - tatrichterliche Beweiswürdigung - Feststellungslast - Vertragsauslegung - Bilanzkorrektur - formeller Bilanzenzusammenhang

BFH X. Senat

AO § 41 Abs 2 S 2, BetrAVG § 1b Abs 4, BetrAVG § 17 Abs 1 S 2, BGB § 133, BGB § 157, BGB § 397, BGB § 812, EStG § 4 Abs 4, EStG § 4d, EStG § 4d, EStG § 5, EStG § 15, FGO § 76 Abs 1, FGO § 90a Abs 1, FGO § 96 Abs 1 S 1 Halbs 1, FGO § 118 Abs 2, FGO § 121 S 1, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 2, FGO § 143 Abs 2, HGB § 355 Abs 2, KStG § 5 Abs 1 Nr 3 Buchst c, KStG § 5 Abs 1 Nr 3 Buchst e, KStG § 6 Abs 5, KStG § 5 Abs 1 Nr 3 Buchst c, KStG § 5 Abs 1 Nr 3 Buchst e, KStG § 6 Abs 5

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz, 30. Juli 2012, Az: 6 K 1581/09

### Leitsätze

1. NV: Der Steuerpflichtige ist hinsichtlich der Qualifizierung der von ihm geltend gemachten Aufwendungen als Betriebsausgaben --unbeschadet der sich aus § 76 Abs. 1 FGO ergebenden Amtsaufklärungspflichten-- in vollem Umfang darlegungs- und beweisbelastet. Damit korrespondierend darf das Tatgericht bei seiner Urteilsfindung nur dann von einem solchen Veranlassungszusammenhang ausgehen, wenn es hiervon die volle richterliche Überzeugung gewonnen hat. Nicht überwindbare Zweifel (sog. non liquet) gehen zu Lasten des Steuerpflichtigen .
2. NV: Die tatrichterliche Beweiswürdigung ist lückenhaft und unterliegt der Aufhebung, wenn sie das Gesamtergebnis des Verfahrens nicht ausschöpft. Dies ist jedenfalls dann der Fall, wenn das FG erkennbar nicht in die gebotene Gesamtwürdigung der von ihm festgestellten Beweistatsachen eingetreten ist .
3. NV: Zu den anerkannten Grundsätzen bei der Auslegung von Verträgen gehören die vollständige Erfassung des Vertragstextes und --darauf fußend-- die Einbeziehung der systematischen Stellung der zu betrachtenden Regelungen im jeweiligen Gesamtzusammenhang .
4. NV: Zur Bilanzkorrektur nach den Grundsätzen des formellen Bilanzenzusammenhangs .

### Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 31. Juli 2012 6 K 1581/09 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Rheinland-Pfalz zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

### Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war in den Streitjahren 2001 bis 2003 als selbstständiger Versicherungsvertreter (insbesondere Rentenberater) gewerblich tätig (§ 15 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Seinen Gewinn ermittelte er durch Betriebsvermögensvergleich (§ 5 EStG). Bereits am 18. Dezember 1995 hatte er mit dem --von den Beteiligten unstreitig als Unterstützungskasse i.S. von § 4d EStG, § 1b Abs. 4 des Betriebsrentengesetzes (BetrAVG) behandelten-- X e.V. einen Vertrag über die Altersversorgung von Mitarbeitern seines Einzelunternehmens (Versorgungsvertrag) geschlossen und eine Zuwendung an den X e.V. in Höhe von 38.745 DM verbucht. Zur Finanzierung dieser Dotierung hatte der Kläger mit dem X e.V. zusätzlich einen Vertrag über die Gewährung eines Darlehens in gleicher Höhe geschlossen. Tatsächliche Geldflüsse fanden weder aufgrund des Versorgungsvertrags noch aufgrund des Darlehensvertrags statt.

- 2 Der Kläger setzte die Zuwendung an den X e.V. bereits im Jahr 1995 in vollem Umfang als Betriebsausgabe ab. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) ließ dies unbeanstandet und nahm die Veranlagung erklärungsgemäß vor.
- 3 Das Finanzierungsdarlehen war von Anfang an tilgungsfrei gestellt, jedoch mit 8 % p.a. zu verzinsen. Es wurde in der Folgezeit jährlich im Wege der Novation durch ein neues, um die inzwischen aufgelaufenen Schuldzinsen erhöhtes Darlehen ersetzt. Die sich daraus ergebenden Verbindlichkeiten passivierte der Kläger jeweils in seinen Bilanzen. Tatsächliche Geldflüsse fanden auch in diesem Zusammenhang nicht statt.
- 4 Als Begünstigte des Versorgungsvertrags benannte der Kläger drei Personen, die nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) nur kurzfristig und in geringem Umfang (Aushilfstätigkeiten im Büro bzw. als "stiller Vermittler") für das Einzelunternehmen tätig waren. Bei diesen --von den Beteiligten unstreitig als freie Mitarbeiter (nicht Arbeitnehmer) eingestuft-- Personen handelte es sich um
  - P, geboren am ... , im Einzelunternehmen des Klägers beschäftigt in den Monaten Januar und April 1994,
  - M, geboren am ... , im Einzelunternehmen des Klägers beschäftigt von Mai 1995 bis Mai 1996 und
  - S, geboren am ... , im Einzelunternehmen des Klägers beschäftigt vom 1. Oktober 1995 bis "Ende 1996".
- 5 An P wurden Provisionen in Höhe von insgesamt 300 DM ausbezahlt; in Bezug auf M und S war lediglich die Gesamthöhe der im Jahr 1995 an freie Mitarbeiter geleisteten Provisionen in Höhe von 6.025 DM feststellbar.
- 6 Im Jahr 2006 wurden die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung veranlagten Streitjahre einer steuerlichen Außenprüfung unterzogen. Dabei kam die Prüferin zu dem Ergebnis, dass mangels Arbeitnehmereigenschaft von P, M und S keine Lohnzahlungen vorgelegen hätten, der Versorgungsvertrag daher in voller Höhe überdotiert sei und dem Kläger folglich aus "§ 8 des Darlehensvertrages" (richtig: Ziffer 8 des Versorgungsvertrags) ein gewinnerhöhend zu aktivierender Rückforderungsanspruch zustehe.
- 7 Diese vertragliche Regelung lautet:

"8. Bei Erreichen des Pensionsalters eines Versorgungsberechtigten wird von der Versorgungseinrichtung die zugesagte Rente oder Kapitalzahlung gewährt.  
Ein ggfs. an das Trägerunternehmen gewährtes Darlehen ist in dieser Höhe zurückzuzahlen.  
Soweit aus den Dotierungen und den daraus resultierenden Erträgen ein Überschuß besteht, kann das Trägerunternehmen über dessen Verwendung grundsätzlich entscheiden, sofern diese Beträge zum überdotierten Vermögen der Versorgungseinrichtung gehören."
- 8 Die Schuldzinsen seien nicht als Betriebsausgaben abziehbar, weil angesichts der sich gegenüberstehenden Forderungen aus dem jeweiligen Darlehensvertrag und dem Versorgungsvertrag "kein betrieblicher Zusammenhang für die Zinszahlungen" erkennbar sei. Bei der von den Beteiligten gewählten Vertragsgestaltung würde --aus Sicht der Prüferin-- "kein betriebswirtschaftlich vernünftig denkender Unternehmer auf eine Rückzahlung seiner Forderung verzichten".
- 9 Den Ergebnissen der Außenprüfung folgend erließ das FA für die Streitjahre geänderte Einkommensteuerbescheide, in denen es --infolge der Einbuchung eines Rückforderungsanspruchs des Klägers gegen den X e.V. in Höhe von 43.783,72 DM in der Schlussbilanz 2001-- erhöhte Einkünfte aus Gewerbebetrieb ansetzte.
- 10 Die gegen die Änderungsfestsetzungen gerichteten Einsprüche blieben erfolglos.
- 11 Aufgrund einer nach Klageerhebung im Zuge eines gerichtlichen Erörterungstermins getroffenen "tatsächlichen Verständigung" korrigierte das FA die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 wegen einer "Doppelerfassung" der Darlehenszinsen noch geringfügig zugunsten des Klägers.
- 12 Die im Übrigen aufrechterhaltene Klage hatte Erfolg. Mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 1993 veröffentlichtem Urteil änderte das FG die angegriffenen Bescheide dahingehend ab, dass die vom FA vorgenommene Forderungseinbuchung rückgängig gemacht und die Schuldzinsen für die Streitjahre als Betriebsausgaben berücksichtigt wurden.

- 13** Zur Begründung führte es aus, die Voraussetzungen des § 4d EStG seien im Streitfall als erfüllt anzusehen. Insbesondere sei die für den Abzug der Zuwendung an den X e.V. erforderliche betriebliche Veranlassung der zugesagten Versorgungsleistungen gegeben. Hierfür spreche zum einen schon grundsätzlich der erste Anschein. Zum anderen seien private Motive für die Erteilung der Versorgungszusagen nicht ersichtlich, wenngleich "ein augenfälliges Missverhältnis zwischen den Zuwendungen an die Unterstützungskasse und den Leistungen der Mitarbeiter für den Kläger" bestehe, das "durchaus Zweifel an der Ernsthaftigkeit der Zusage" aufkommen lassen könne und den "Verdacht" begründe, "dass die Mitarbeiter nur nominell begünstigt wurden, um ein Steuersparmodell zu kreieren". Dieser Verdacht sei "durch die schriftlichen Äußerungen der Mitarbeiter (...) auch nicht ausgeräumt". Danach stehe nur fest, dass die Zusage lediglich dem Zeugen S bekannt gegeben worden sei. Darauf sei jedoch nicht entscheidend abzustellen. Maßgebend sei vielmehr allein, dass es § 17 BetrAVG zulasse, auch geringfügig beschäftigten freien Mitarbeitern Versorgungszusagen zu erteilen, und dass diese Zusagen bei Erfüllung der Beschäftigungszeiten unverfallbar werden könnten. Dass eine Unverfallbarkeit bei keinem der Mitarbeiter erreicht worden sei, führe zu keiner abweichenden Beurteilung, weil die Abzugsfähigkeit der Zuwendung an den X e.V. nicht von der Unverfallbarkeit der Versorgungszusagen abhängt. Die Gestaltung des Klägers bewege sich mithin im Rahmen der gesetzlich zugelassenen Gestaltungsmöglichkeiten, auch wenn diese "von der typischen Situation einer Versorgungszusage erheblich" abweiche.
- 14** Die vom FA vorgenommene erfolgswirksame Aktivierung eines Rückgewähranspruchs gegen den X e.V. komme nicht in Betracht. Ein solcher Anspruch ergebe sich weder aus Ziffer 8 des Versorgungsvertrags noch aus § 812 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB). Nach dem Wortlaut von Ziffer 8 Satz 3 des Versorgungsvertrags ("Überschuß") sei das Bestehen eines solchen Anspruchs des Klägers nicht eindeutig. Die insoweit vorzunehmende Auslegung (§§ 133, 157 BGB) ergebe, dass sich der für das Entstehen des Anspruchs vorausgesetzte "Überschuß" nach dem Willen bzw. einer Abwägung der Interessen der Vertragsparteien nicht auf das Segment des Trägerunternehmens beschränken, sondern nur auf eine Überdotierung der Unterstützungskasse insgesamt beziehen könne (sog. kassenorientierte Betrachtung). Andernfalls trete die den Interessen des X e.V. offenkundig zuwiderlaufende Situation ein, dass dieser partiell körperschaftsteuerpflichtig würde (vgl. aktuell §§ 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e, 6 Abs. 5 des Körperschaftsteuergesetzes). Dies aber sei die Konsequenz der vom FA vertretenen trägerorientierten (segmentierenden) Betrachtung. Da unstreitig keine Überdotierung des X e.V. vorliege, greife Ziffer 8 des Versorgungsvertrags nicht. Einem bereicherungsrechtlichen Rückforderungsanspruch stehe entgegen, dass die Zuwendung an die Unterstützungskasse für künftige Versorgungszusagen verwendet werden könne, auch wenn dies "im Streitfall eher unwahrscheinlich" sei. Der mit der Zuwendung bezweckte Erfolg könne demnach, anders als in dem dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 4. Dezember 1991 I R 68/89 (BFHE 166, 465, BStBl II 1992, 744, unter II.C.) zugrunde liegenden Fall, noch eintreten.
- 15** Das FA rügt mit seiner Revision u.a. die Beweismäßigkeit des FG zur Frage der betrieblichen Veranlassung der klägerischen Gestaltung sowie die Auslegung von Ziffer 8 des Versorgungsvertrags.
- 16** Es beantragt,  
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 17** Der Kläger tritt der Revision des FA entgegen und beantragt, diese zurückzuweisen.
- 18** Zur Begründung führt er u.a. aus, der Abzug der Dotierung als Betriebsausgabe im Jahr 1995 sei bereits in Bestandskraft erwachsen und daher aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht mehr abänderbar. Dessen ungeachtet habe das FG die Voraussetzungen des § 4d EStG zu Recht bejaht. Das FA verkenne, dass der Abzug von Betriebsausgaben deren Notwendigkeit, Angemessenheit, Üblichkeit und Zweckmäßigkeit nicht bedinge. Außerdem sei der dem Steuerpflichtigen bei der Zuordnung von Betriebsausgaben zustehende Entscheidungsspielraum zu beachten. Erforderlich sei allein, dass das auslösende Moment für die Aufwendungen in der betrieblichen Sphäre liege und die Betriebsausgaben dazu bestimmt seien, dem Betrieb zu dienen. Beides könne im Streitfall nicht zweifelhaft sein. Das vom FA in den Mittelpunkt seiner Argumentation gerückte Missverhältnis zwischen den Leistungen der begünstigten Mitarbeiter und der Höhe der eingegangenen Versorgungsverpflichtung sei erst entstanden, nachdem die Zusagen erteilt und die Zuwendung getätigt worden seien und der Kläger habe feststellen müssen, dass sich seine Erwartungen an die Versorgungsberechtigten nicht erfüllten. Die betriebliche Veranlassung der Zuwendung an den X e.V. erstreckte sich auf das zu diesem Zweck gewährte Darlehen einschließlich der Schuldzinsen.
- 19** Im Übrigen sei die Frage nach der Überdotierung des X e.V. nicht entscheidungserheblich. Selbst wenn dem Kläger ein Anspruch auf Rückübertragung des überdotierten Kassenvermögens zustehe, ergebe sich daraus kein

Automatismus dergestalt, dass dieser Anspruch unabhängig von seiner Geltendmachung erfolgswirksam zu aktivieren sei. Der zugrunde liegende Vertrag sei weder gekündigt noch habe der Kläger den X e.V. zur Rückgewähr der Dotierung aufgefordert bzw. dies pflichtwidrig unterlassen.

## Entscheidungsgründe

- 20** II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 21** Der Senat vermag nicht zu beurteilen, ob die Schuldzinsen der Streitjahre betrieblich veranlasst sind, da die Beweiswürdigung des FG lückenhaft ist und dessen Folgerung, das Geschäft mit dem X e.V. sei betrieblich veranlasst, nicht trägt (dazu 1.). Fehlt es am betrieblichen Veranlassungszusammenhang, so sind weitere Feststellungen zur Beantwortung der Frage erforderlich, ob die passivierte Darlehensverbindlichkeit erfolgswirksam auszubuchen ist (dazu 2.); ist er vorhanden, dann ist zu prüfen, ob ein Rückforderungsanspruch erfolgswirksam einzubuchen ist (dazu 3.).
- 22** 1. Der Abzug der in den Streitjahren 2001 bis 2003 angefallenen Schuldzinsen als Betriebsausgabe setzt voraus, dass das Vertragswerk mit dem X e.V. nicht als Scheingeschäft zu qualifizieren ist und die über den X e.V. zugesagten Versorgungsleistungen betrieblich veranlasst waren.
- 23** a) Noch vor der Frage des betrieblichen Veranlassungszusammenhangs ist zu prüfen, ob nach den Umständen des Streitfalls die Voraussetzungen eines Scheingeschäfts zu bejahen sind. Dies ist eine Tatfrage und als solche durch das FG zu beurteilen. Das FG hat ausgeführt, angesichts des Missverhältnisses zwischen den Zuwendungen an den X e.V. und den Leistungen der Mitarbeiter für den Kläger und dem hieraus entstehenden Verdacht, die Mitarbeiter seien nur nominell begünstigt worden, um ein Steuersparmodell zu kreieren, könnten Zweifel an der Ernsthaftigkeit der Zusagen aufkommen. Diese Zweifel seien durch die schriftlichen Äußerungen der Mitarbeiter auch nicht ausgeräumt. Anders als das FG wohl meint, kann die Frage, ob ein Scheingeschäft vorliegt, aber nicht offenbleiben, da Bezugspunkt der betrieblichen Veranlassung gemäß § 41 Abs. 2 Satz 2 der Abgabenordnung in diesem Falle das verdeckte Rechtsgeschäft wäre. Das FG wird also vorab die Frage klären müssen, ob das Vertragswerk mit dem X e.V. ein Scheingeschäft ist.
- 24** b) Sollte dies nicht der Fall sein, kommt es für die Abziehbarkeit der Schuldzinsen im Ergebnis auf die Frage an, ob die dem Verträge entsprechenden Zuwendungen an den X e.V. betrieblich veranlasst waren. Wenn die betriebliche Veranlassung zu bejahen sein sollte, wäre indes weiter zu prüfen, ob und ggf. in welchem Umfange die Abzugsbeschränkung des § 4d Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1, 2 EStG eingreift und auf die Darlehensverbindlichkeit sowie dem folgend auf den Schuldzinsenabzug anwendbar sein könnte. Zu den entsprechenden Zahlen liegen keine Feststellungen vor.
- 25** aa) Das FG hat mit den vom Kläger zugesagten Altersversorgungsleistungen zwar den richtigen Bezugspunkt seiner diesbezüglichen Prüfung gewählt. Denn Schuldzinsen stehen in dem von § 4 Abs. 4 EStG geforderten Veranlassungszusammenhang, wenn sie für eine Verbindlichkeit geleistet werden, die ihrerseits durch den Betrieb veranlasst ist und deshalb zum Betriebsvermögen gehört. Im Streitfall dienten die den Schuldzinsen zugrunde liegenden Darlehen (ungeachtet der jährlich praktizierten Novationen) zur Finanzierung der Zuwendung an den X e.V., welche ihrerseits --bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen-- in Altersversorgungsleistungen der Unterstützungskasse an die vom Kläger benannten Mitarbeiter münden sollten.
- 26** Demnach war und ist hier gemäß § 4d Abs. 3 EStG i.d.F. des Jahres 1995 (entspricht § 4d Abs. 1 Halbsatz 1 EStG in der aktuell geltenden Fassung des Jahressteuergesetzes 1996) aus der ex-ante-Sicht zu prüfen, ob die Leistungen des X e.V., würden sie unmittelbar vom Kläger erbracht, bei diesem betrieblich veranlasst wären. Ausschlaggebend ist dagegen nicht, ob die Zuwendungen an die Unterstützungskasse selbst betrieblich veranlasst waren (vgl. BFH-Urteil vom 19. Juni 2007 VIII R 100/04, BFHE 218, 236, BStBl II 2007, 930, unter II.1.; Dommermuth in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 4d EStG Rz 43, jeweils m.w.N.).
- 27** bb) Die Beweiswürdigung der Vorinstanz ist jedoch lückenhaft.
- 28** (1) Nach § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO entscheidet das Tatgericht nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung. Diese trichterliche Überzeugungsbildung ist nur eingeschränkt

überprüfbar. Sie kann in der Revisionsinstanz nicht durch eine eigene, von der Beurteilung des Gerichts abweichende Beweiswürdigung des Rechtsmittelführers oder des erkennenden Senats ersetzt werden. Vielmehr ist es allein Aufgabe des FG, die im Einzelfall entscheidungserheblichen Tatsachen und Beweisergebnisse festzustellen und zu gewichten. Dabei unterliegt es keinen starren Regeln. Die von ihm aus den festgestellten Tatsachen gezogenen Schlüsse müssen nicht zwingend, sondern nur möglich sein. Allerdings darf das Gericht bei der Tatsachenfeststellung und Beweiswürdigung nicht nach sachfremden Erwägungen oder willkürlich verfahren und muss die gebildete subjektive Überzeugung in seinem Urteil objektivieren. Seine Überzeugungsbildung muss verstandesmäßig einsichtig und logisch nachvollziehbar sein. Sie darf keine inneren Widersprüche aufweisen, lückenhaft oder unklar sein oder gegen die Denkgesetze oder gesichertes Erfahrungswissen verstoßen (vgl. z.B. Senatsurteil vom 12. Dezember 2013 X R 33/11, BFH/NV 2014, 693, unter II.3.a, m.w.N.; s. zum Ganzen auch Gräber/Stapperferd, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 96 Rz 25 ff.).

**29** (2) Zusätzlich ist zu bedenken, dass das FG berechtigte Zweifel an der betrieblichen Veranlassung nicht dahinstehen lassen durfte. Der Kläger war hinsichtlich der Qualifizierung der von ihm geltend gemachten Aufwendungen als Betriebsausgaben --unbeschadet der sich aus § 76 Abs. 1 FGO ergebenden Amtsaufklärungspflichten-- in vollem Umfang darlegungs- und beweisbelastet (subjektive Feststellungslast). Damit korrespondierend durfte das FG bei seiner Urteilsfindung nur dann von einer betrieblichen Veranlassung der Versorgungsleistungen ausgehen, wenn es hiervon die volle richterliche Überzeugung gewonnen hatte; ernstliche bzw. nicht überwindbare Zweifel (sog. non liquet) hätten sich zu Lasten des Klägers auswirken müssen (objektive Feststellungslast; s. dazu bereits --grundlegend-- BFH-Urteil vom 24. Juni 1976 IV R 101/75, BFHE 119, 164, BStBl II 1976, 562, unter 2./3., sowie beispielhaft BFH-Urteil vom 22. Januar 1985 VIII R 29/82, BFHE 143, 71, BStBl II 1985, 308, unter 1.; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 96 FGO Rz 55 ff., 57, m.w.N.). Daran änderte auch der vom FG in den Raum gestellte Anscheinsbeweis (ähnlich wohl auch HHR/Dommermuth, § 4d EStG Rz 5, 42, wonach im Grundsatz von einer "Vergütung für geleistete Betriebstreue" auszugehen sei) nichts. Denn ein solcher Erfahrungssatz wäre aufgrund der vom Tatgericht selbst herausgestellten Eigenheiten des Streitfalls zweifelsohne als entkräftet anzusehen (s. auch dazu Lange in HHSp, § 96 FGO Rz 103 f.).

**30** (3) Nach diesen Grundsätzen schöpft die angegriffene Beweiswürdigung das Gesamtergebnis des Verfahrens nicht aus. Sie beschränkt sich letztlich auf die Feststellung, dass es dem Grunde nach möglich ist, auch geringfügig Beschäftigten Versorgungszusagen zu erteilen und Versorgungsleistungen zu gewähren und dass diese dem Grunde nach betrieblich veranlasst sein können. Das FG hat aber nicht, was erforderlich gewesen wäre, durch Gesamtwürdigung der festgestellten Beweistatsachen erörtert, ob auch im konkreten Fall die Versorgungsleistungen tatsächlich betrieblich veranlasst waren. Damit hat es eine betriebliche Veranlassung der Versorgungsleistungen der Sache nach lediglich behauptet. Unklar bleibt insbesondere, ob das FG in seine Überzeugungsbildung eingestellt hat, dass

- die Zeugin P dem Kläger bereits seit April 1994, d.h. mehr als eineinhalb Jahre vor Abschluss des Versorgungsvertrags (am 18. Dezember 1995), nicht mehr als freie Mitarbeiterin zur Verfügung stand,
- demgegenüber in der (vom FG durch Verweisung auf den "Prüfungsbericht vom 19.06.2006" gemäß § 105 Abs. 3 Satz 2 FGO zum Gegenstand der Entscheidungsgründe gemachten) Mitteilung über die Einrichtung eines Versorgungswerks an die Zeugin P als Firmeneintrittsdatum --ersichtlich unzutreffend-- der "1.6.1995" angegeben ist,
- die als Zeugen zum Termin geladenen Mitarbeiter P, M und S allesamt nicht vor Gericht erschienen sind, sondern sich ausschließlich schriftlich geäußert haben,
- die Zeugin M --pauschalierend-- mitgeteilt hat, sich an den Vorgang nicht mehr zu erinnern,
- die vom FG festgestellten Beschäftigungszeiten des Zeugen S (1. Oktober 1995 bis Ende 1996) ohne erkennbaren Grund erheblich von der schriftlichen Mitteilung dieses Zeugen abweichen ("Mitte 1993 bis Ende 1995/Anfang 1996"),
- zwischen der --trotz Abzugsbeschränkung gemäß § 4d Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG 1995 sogleich vollumfänglich geleisteten-- Dotierung und den von M und S im Zuwendungszeitpunkt zu erwartenden Aushilfstätigkeiten ein durch den Kläger bislang nicht hinreichend plausibel gemachtes Missverhältnis besteht,

- der Zeugin P nach einer dem FG vom Kläger vorgelegten Tabelle die im Vergleich zu M und S höchste maximale Rente zukommen sollte, obwohl diese die --mit Abstand-- kürzeste Beschäftigungszeit (zwei Monate) aufwies und bereits vorab als freie Mitarbeiterin ausgeschieden war, und
  - der Eintritt der Unverfallbarkeit der Versorgungsleistungen bei einem vorzeitigen Ausscheiden aus den Diensten des Klägers nicht nur bereits im Zuwendungszeitpunkt äußerst unwahrscheinlich war (s. Abschnitt B.3. der vorgenannten Mitteilung über die Einrichtung eines Versorgungswerks: Unverfallbarkeit erst nach zehn Jahren Anwartschaft oder einer Mindestdienstzeit von 12 Jahren bei mindestens drei Jahren Anwartschaft), sondern darüber in der Folge auf Seiten des Klägers durch Beendigung der Zusammenarbeit auch faktisch frei disponiert werden konnte.
- 31** Hinsichtlich der Höhe der Aufwendungen, ihrer Notwendigkeit, ihrer Üblichkeit und ihrer Zweckmäßigkeit gibt der Senat ferner zu bedenken, dass diese Gesichtspunkte, wie der Kläger zutreffend ausführt, für die Anerkennung als Betriebsausgaben zwar grundsätzlich ohne Bedeutung sind. Allerdings kann nach der Rechtsprechung des BFH auch im Fehlen der Üblichkeit, der Erforderlichkeit und der Zweckmäßigkeit einer Aufwendung ein Indiz dafür zu sehen sein, dass die Aufwendungen aus außerbetrieblichen Erwägungen vorgenommen wurden (vgl. BFH-Urteil vom 4. März 1986 VIII R 188/84, BFHE 146, 151, BStBl II 1986, 373, unter II.1., m.w.N.). Ob das FG dies in seine Gesamtwürdigung miteinbezogen hat, ist ebenfalls unklar.
- 32** 2. Sollte das FG nach erneuter Würdigung der Gesamtumstände zu dem Ergebnis kommen, dass es an der betrieblichen Veranlassung des Geschäfts mit dem X e.V. fehlt, so bedarf es weiterer Feststellungen zur Prüfung der Frage, ob die passivierte Darlehensverbindlichkeit im ersten Streitjahr 2001 erfolgswirksam, nämlich gewinnerhöhend, auszubuchen ist.
- 33** a) Wenn und soweit die Versorgungsleistungen nicht betrieblich veranlasst gewesen sein sollten, wäre auch die zur Finanzierung der Versorgungsleistungen eingegangene Darlehensverbindlichkeit nicht betrieblich veranlasst und zu Unrecht passiviert worden. Die Bilanzkorrektur wäre nach den Grundsätzen des formellen Bilanzzusammenhangs vorzunehmen (s. allgemein dazu Schmidt/Heinicke, EStG, 34. Aufl., § 4 Rz 695 ff.). Denn die Grundsätze des formellen Bilanzzusammenhangs gelten für alle aktiven und passiven Bilanzposten und damit auch für Verbindlichkeiten (vgl. Senatsurteile vom 29. April 2009 X R 51/08, BFH/NV 2009, 1789, und vom 9. Mai 2012 X R 38/10, BFHE 237, 329, BStBl II 2012, 725, unter II.3.c; BFH-Urteil vom 25. Juni 2014 I R 29/13, BFH/NV 2015, 27). Dabei ist die Korrektur --von vorliegend nicht einschlägigen, aus Treu und Glauben abgeleiteten Einschränkungen abgesehen-- nach dem sog. Stornierungsgedanken erfolgswirksam vorzunehmen, wenn auch der Bilanzierungsfehler den Gewinn und Verlust beeinflusst hat (vgl. BFH-Urteil vom 30. Januar 2013 I R 54/11, BFHE 240, 246, BStBl II 2013, 1048, unter II.2.c).
- 34** b) Danach wären die zur Finanzierung des Versorgungsaufwands eingegangenen Darlehensverbindlichkeiten erfolgswirksam aufzulösen, soweit sie in der Gewinn- und Verlustrechnung als Betriebsausgaben (Aufwand für Altersversorgung) geltend gemacht und gewinnmindernd berücksichtigt wurden. Dem stünde nicht entgegen, dass das Darlehen fortlaufend im Wege der Novation durch neue Darlehen ersetzt worden ist, die neben dem ursprünglichen Schuldbetrag nunmehr auch in Höhe der angefallenen (aber nicht bezahlten) Schuldzinsen eine jeweils höhere Darlehensverbindlichkeit auswiesen. Anders als bei der Novation einer Schuld gemäß § 355 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs durch den Rechnungsabschluss eines Kontokorrents, bei dem der ursprüngliche Rechtsgrund einer in den Saldo eingegangenen und in ihm nicht mehr unterscheidbaren Verbindlichkeit verlorenght (s. dazu BFH-Urteil vom 9. September 1980 VIII R 64/79, BFHE 131, 482, BStBl II 1981, 125), erlaubt der vorliegende wiederkehrende Neuabschluss von Darlehensverträgen durch die Bezugnahme auf den Versorgungsvertrag vom 18. Dezember 1995 und das jeweilige Konto bei dem X e.V. eine genaue Rückverfolgung der betreffenden Verbindlichkeit bis zu ihrem Ursprung.
- 35** c) Anhand der bisher getroffenen Feststellungen lässt sich jedoch nicht beurteilen, ob eine Korrektur des Bilanzierungsfehlers in der Schlussbilanz des Jahres 2001 vorzunehmen wäre. Es fehlen Feststellungen dazu, ob es sich bei dem Jahr 2001 um das erste ("offene") Jahr handelt, in dem aus verfahrensrechtlichen Gründen, d.h. unter Beachtung der Regeln über die Bestandskraft und die Verjährung, die Korrektur des Bilanzierungsfehlers vorgenommen werden kann (s. auch hierzu BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 27, unter II.3.a).
- 36** 3. Sollte sich das FG im zweiten Rechtsgang hingegen davon überzeugen können, dass für die klägerische Gestaltung ein betrieblicher Grund vorlag, wäre zu prüfen, ob im ersten Streitjahr 2001 ein --bereits in Vorjahren

entstandener und zu aktivierender-- Rückforderungsanspruch des Klägers gegen den X e.V. gewinnwirksam einzubuchen ist.

- 37** a) Anders als das FG meint, ergibt sich ein Rückforderungsanspruch allerdings bereits aus Ziffer 7 des Versorgungsvertrags. Die Bedenken, die das FG hinsichtlich der Schlussfolgerungen aus Ziffer 8 des Versorgungsvertrags hegt, namentlich die Überlegungen zur kassenorientierten Betrachtung der Überdotierung, stehen dem Rückforderungsanspruch schon deshalb nicht entgegen.
- 38** aa) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH gehört die Auslegung von Verträgen zum Bereich der tatsächlichen Feststellungen und bindet das Revisionsgericht gemäß § 118 Abs. 2 FGO, wenn sie den Grundsätzen der §§ 133, 157 BGB entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt, d.h. jedenfalls möglich ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 25. Februar 2009 IX R 76/07, BFH/NV 2009, 1268, unter II.2., m.w.N.). Umgekehrt entfällt diese Bindungswirkung --mit der Folge, dass der erkennende Senat die erforderliche Auslegung ggf. selbst vornehmen kann--, wenn die Auslegung des FG anerkannte Auslegungsregeln, Denkgesetze oder Erfahrungssätze verletzt (z.B. Senatsurteil vom 3. März 2004 X R 12/02, BFHE 205, 451, BStBl II 2004, 722, unter II.1., m.w.N.; s. dazu auch --zusammenfassend-- Haspl, Die Kontrolle der trichterlichen Auslegung von individuellen Willenserklärungen durch die Rechtsmittelinstanz, Diss. 2007, S. 27 ff., m.w.N. aus der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs --BGH--). Zu den anerkannten Auslegungsgrundsätzen in diesem Sinne gehören bei der Auslegung von Verträgen auch die vollständige Erfassung des Vertragstextes und --darauf fußend-- die Einbeziehung der systematischen Stellung der zu betrachtenden Regelungen im jeweiligen Gesamtzusammenhang (vgl. bereits BGH-Urteil vom 19. März 1957 VIII ZR 74/56, Neue Juristische Wochenschrift 1957, 873; Palandt/Ellenberger, Bürgerliches Gesetzbuch, 74. Aufl., § 133 Rz 14 a.E.).
- 39** bb) Dem wird das angefochtene Urteil nicht gerecht.
- 40** Im Streitfall hat das FG den gesamten Inhalt des Versorgungsvertrags durch Verweisung auf "Bl. 92 Prüfer-Handakte" zum Gegenstand seiner Entscheidungsgründe gemacht. Neben der bereits vom FA und --dem folgend-- vom FG ausschließlich herangezogenen Ziffer 8 dieses Vertrags enthält auch Ziffer 7 des Versorgungsvertrags eine Regelung über die Verwendung überdotierten Vermögens. Die übrigen Ziffern betreffen den Vertragsgegenstand (Ziffer 1), Auskunfts-/Informationspflichten (Ziffer 2), Haftungsfragen (Ziffer 3), Zahlungsverpflichtungen (Ziffer 4), die satzungsmäßige Verwendung der Dotierung einschließlich Mitwirkungsrechte, Segmentierung, Haftung und jährliche Berichtspflicht (Ziffer 5), die Möglichkeit der Darlehensgewährung durch den X e.V. (Ziffer 6) sowie die Vertragskündigung (Ziffer 9).
- 41** Ziffer 7 des Versorgungsvertrags hat folgenden Wortlaut:
- "Stirbt ein Versorgungsberechtigter vor Inanspruchnahme einer Leistung oder scheidet er ohne arbeitsrechtliche Ansprüche aus, kann das Trägerunternehmen über die Verwendung dieser Beträge im Rahmen der steuerlichen Bestimmungen grundsätzlich frei bestimmen.  
Hat der Versorgungsberechtigte dagegen einen unverfallbaren Teilanspruch, steht dem Trägerunternehmen nur der darüber hinausgehende Betrag zur Verfügung." (Hervorhebung durch den Senat)
- 42** In Ziffer 7 Satz 1 Alternative 2 des Versorgungsvertrags ist die den Streitfall ausmachende Konstellation geregelt, dass ein Leistungsanwärter aus dem Trägerunternehmen ausscheidet, bevor er unverfallbare Versorgungsansprüche erworben hat ("ohne arbeitsrechtliche Ansprüche"). Dies ergibt sich nicht nur aus der inneren Systematik von Ziffer 7 des Versorgungsvertrags (Zusammenschau der Sätze 1 und 2), sondern auch in der äußeren Abgrenzung zu dessen Ziffer 8, welche sich auf den hier gerade nicht gegebenen Fall des Erreichens des Pensionsalters eines Versorgungsberechtigten und die Verwendung etwaiger Überdotierungen in jener Situation bezieht (Ziffer 8 Satz 3 des Versorgungsvertrags). Diese innervertragliche Systematik hat das FG in seine Auslegung nicht miteinbezogen.
- 43** Aus dem in Ziffer 7 Satz 1 des Versorgungsvertrags vereinbarten Recht zur freien Bestimmung über die Verwendung der Dotierung ergibt sich sowohl nach dem Wortlaut als auch nach dem vertraglichen Kontext der Regelung (vorzeitiges Ausscheiden eines Leistungsanwärters) unzweifelhaft ein Anspruch des Klägers auf Rückgewähr der Zuwendung im jeweils betroffenen --d.h. hier vollen-- Umfang (38.745 DM). Dass dieser Anspruch auf die Dotierung in Höhe von 38.745 DM beschränkt ist und sich nicht auch, wie vom FA in Bezug auf Ziffer 8 Satz 3 des Versorgungsvertrags angenommen, auf die seit 1995 aufgelaufenen Darlehenszinsen erstreckt, leitet sich ebenso unzweifelhaft nicht nur aus dem darauf beschränkten Gegenstand des Versorgungsvertrags, sondern auch

unmittelbar aus dem Wortlaut von Ziffer 7 Satz 1 des Versorgungsvertrags ab, der allein die Verwendung "dieser Beträge", d.h. des aufgrund des Wegfalls von Leistungsanwärtern freigewordenen Teils der Dotierung, betrifft.

- 44** cc) Die Pflicht zur Aktivierung des Rückgewähranspruchs setzte --entgegen der Rechtsauffassung des Klägers-- nicht voraus, dass er den Anspruch gegenüber dem X e.V. tatsächlich geltend gemacht bzw. dies pflichtwidrig unterlassen hat. Denn der gewinnerhöhenden Einbuchung einer, wie hier, hinreichend sicher realisierbaren Forderung stünde es nicht entgegen, dass der Bilanzierende sie nicht geltend machen will; vielmehr entfielen ein solcher Aktivposten dann grundsätzlich erst mit dem Abschluss eines Erlassvertrags (§ 397 BGB) oder einem in anderer Weise erklärten Forderungsverzicht, den die bloße Nichtaktivierung indes nicht indiziert (vgl. Blümich/Krumm, § 5 EStG Rz 484, m.w.N.). Derartige Abreden liegen hier ersichtlich nicht vor.
- 45** b) Der Anspruch aus Ziffer 7 Satz 1 des Versorgungsvertrags wäre in der Schlussbilanz des ersten noch "offenen" Jahres und damit erfolgswirksam einzubuchen. Insoweit gelten dieselben Grundsätze wie für die ggf. vorzunehmende Ausbuchung der Darlehensverbindlichkeit (s.o. unter II.2.a). Die Aktivierung hätte sich unmittelbar gewinnerhöhend ausgewirkt, so dass auch der in der fehlenden Aktivierung liegende Bilanzierungsfehler den Gewinn oder Verlust beeinflusst hat.
- 46** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)