
Datum: 11.04.2002
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 11 K 2247/98 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2002:0411.11K2247.98F.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

1

Streitig ist, ob die von dem Kläger an eine Gruppenunterstützungskasse geleisteten
Zuwendungen in 1990 und 1991 als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

2

Der Kläger ist selbstständig als Steuerberater tätig. In den Streitjahren war er
Trägerunternehmen der Gruppenunterstützungskasse " " in . In 1990 versicherte er neun
Arbeitnehmer im Alter von 21 Jahren bis 40 Jahren und im Streitjahr 1991 zwölf Arbeitnehmer
im Alter von 19 bis 42 Jahren. Nach den Versicherungsverträgen der Unterstützungskasse
können die Leistungsempfänger (Arbeitnehmer) nach Erreichen des 65. Lebensjahres
zwischen einer monatlichen Rente und einer einmaligen Kapitalzahlung wählen. Die Rente
beträgt für acht Arbeitnehmer 100,- DM monatlich, für zwei Arbeitnehmer 150,- DM monatlich
und für zwei Arbeitnehmer 200,- DM monatlich. Der Kläger wendete der Unterstützungskasse
in 1990 30.000,- DM und in 1991 99.000,- DM zu. Diese Beträge erhielt der Kläger als
Darlehen von der Unterstützungskasse.

3

In den Streitjahren zahlte die Unterstützungskasse keine Versorgungsleistungen aus. In der
Unterstützungskasse war ein Freiberufler versichert, der über 55 Jahre alt war und dem nach

4

Erreichen des 65. Lebensjahres eine monatliche Rente von 3.000,- DM zugesagt worden war.

Der Beklagte erkannte die Zuwendungen zunächst in voller Höhe als Betriebsausgaben an. Nach der Durchführung einer Betriebsprüfung versagte der Beklagte mit Gewinnfeststellungsbescheiden vom 30.12.1997 den Betriebsausgabenabzug.

Gegen diesen Bescheid legte der Kläger fristgerecht Einspruch ein, der mit Einspruchsentscheidung vom 26.03.1998 vom Beklagten als unbegründet zurückgewiesen wurde.

Zur Begründung wies der Beklagte auf das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 15.12.1994 (6 K 50/93, nicht veröffentlicht) hin. Der Betriebsausgabenabzug könne nicht gewährt werden, da bei der betroffenen Unterstützungskasse lediglich ein Leistungsanwärter, der über 55 Jahre sei, versichert sei. Die Höhe der abzugsfähigen Betriebsausgaben errechne sich gemäß § 4 d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 b Satz 2 Einkommensteuergesetz in der in den Streitjahren gültigen Fassung (EStG) aus dem durchschnittlichen Höchstbetrag der jährlichen Leistungen, die die Leistungsanwärter, die am Schluss des Wirtschaftsjahres über 60 Jahre alt, hilfsweise über 55 Jahre alt seien, erhalten könnten. Da eine Durchschnittsberechnung eine Mehrheit von entsprechenden Leistungsanwärtern voraussetze, könne nur ein Leistungsanwärter nicht als Leitrentner anerkannt werden.

Bei diesem Leistungsanwärter handle es sich außerdem nicht um einen Arbeitnehmer, sondern um einen Freiberufler. Eine Anerkennung als Leitrentner komme somit nach § 4 d Abs. 3 EStG nicht in Betracht. Denn die Leistungen der Unterstützungskasse an einen Freiberufler seien bei keinem der Trägerunternehmen als Betriebsausgaben abzugsfähig, wenn sie direkt von dem einzelnen Trägerunternehmen geleistet würden. Die diesem Anwärter zugesagten Leistungen könnten somit auch nicht zur Ermittlung des Höchstbetrages beim Betriebsausgabenabzug herangezogen werden.

Dem stehe auch nicht der Hinweis des Klägers auf die Körperschaftsteuerrichtlinien zu § 5 Körperschaftsteuergesetz (KStG) entgegen. Denn § 5 KStG betreffe allein die Frage, ob Unternehmer als Leistungsempfänger die Anerkennung der Unterstützungskasse als soziale Einrichtung ausschließen würden.

Der Kläger erhob am 30.03.1998 Klage.

Zur Begründung trägt er vor, dass nach dem Wortlaut des § 4 d Abs. 1 Satz 3 EStG Leistungsanwärter jede Person sei, die von einer Unterstützungskasse Leistungen erhalten könne. Erst mit dem Steueränderungsgesetz 1992 sei der Begriff "Person" durch den Begriff "Arbeitnehmer" ersetzt worden. Für die Streitjahre 1990 und 1991 sei somit auch ein Freiberufler als Leitrentner anzuerkennen. Dies ergebe sich auch aus der Begründung des Gesetzgebers zum Steueränderungsgesetz 1992 und den Körperschaftsteuerrichtlinien zu § 5 KStG. In den Körperschaftsteuerrichtlinien werde bei der Beschreibung der Leistungsanwärter ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Mehrzahl der Leistungsanwärter nicht aus dem Unternehmer oder dessen Angehörigen bestehen dürfe. Dies bedeute, dass ein Unternehmer durchaus Leistungsanwärter und Leistungsempfänger sein könne.

§ 4 d Abs. 3 EStG beziehe sich nach dem Beschluss des Hessischen Finanzgerichtes vom 15.06.1998 (4 V 2346/98, nicht veröffentlicht) ausschließlich auf die Gewinnermittlung des jeweiligen Trägerunternehmens. Die Höhe der abzugsfähigen Betriebsausgaben sei allein

von dem tatsächlichen Leistungsniveau der Unterstützungskasse abhängig, auf das § 4d Abs. 3 EStG keinerlei Auswirkung habe. Das Hessische Finanzgericht habe deshalb ausdrücklich klargestellt, dass es nicht darauf ankomme, ob ein Trägerunternehmen seine Dotierung für einen Leistungsanwärter selbst steuerlich als Betriebsausgabe ansetzen könne oder nicht. Kriterien für die Berechnung der abzugsfähigen Betriebsausgaben seien allein die tatsächlich durchgeführten oder beabsichtigten Auszahlungen.

Eine Durchschnittsbildung sei auch bei nur einem Leistungsanwärter mathematisch durchaus möglich. Darüber hinaus seien in einer Vielzahl von Fällen die Zuwendungen an die Unterstützungskasse in den Jahren 1989 bis 1991 bei den Trägerunternehmen als Betriebsausgaben anerkannt worden. 13

Der Kläger beantragt, 14

den Gewinnfeststellungsbescheid vom 30.12.1997 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26.03.1998 insoweit zu ändern, als für 1990 weitere Betriebsausgaben in Höhe von 30.000,- DM und für das Jahr 1991 weitere Betriebsausgaben in Höhe von 99.000,- DM berücksichtigt werden; 15

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 16

Der Beklagte beantragt, 17

die Klage abzuweisen; 18

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 19

Ergänzend trägt der Beklagte vor, dass der als Leistungsanwärter behandelte Freiberufler nicht mit den übrigen Leistungsanwärtern vergleichbar sei. Diese seien nur in die Versorgung bei der Unterstützungskasse aufgenommen worden, wenn sie eine Altersgrenze von 40 bis 45 Jahren nicht überschritten hätten. Auch seien ihre Rentenzusagen geringer als die dem Freiberufler versprochene Rente. Während diesem eine Zusage von 3.000,- DM monatlich erteilt worden sei, liege den übrigen Anwartschaften Zusagen von 1.250,- bis 2.000,- DM zu Grunde. Es könne nicht rechtmäßig sein, die Abzugsfähigkeit der Leistungen an die Unterstützungskasse für diese Anwärter an der Zusage eines einzelnen älteren Leistungsanwärters zu messen. Insoweit sei davon auszugehen, dass Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 42 Abgabenordnung vorliege. 20

Der Kläger wurde mit Schreiben vom 14.01.2002 nach § 79b Abs. 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) aufgefordert, innerhalb eines Monats nach Zustellung des Schreibens anzugeben und nachzuweisen, ob der 55-jährige Leistungsanwärter der Unterstützungskasse selber Trägerunternehmer oder Mitunternehmer eines Trägerunternehmens gewesen sei und, falls dies nicht der Fall sei, zu erläutern, in welcher Beziehung er zu einem Trägerunternehmen der Unterstützungskasse gestanden habe. Der Kläger teilte mit, dass der Leistungsanwärter ein Freiberufler sei. 21

Entscheidungsgründe: 22

Die Klage ist unbegründet. 23

Die Gewinnfeststellungsbescheide für 1990 und 1991 vom 30.12.1997 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26.03.1998 sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten. Denn die Zuwendungen des Klägers an die Unterstützungskasse sind nicht 24

gemäß § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 b) bb) EStG als Betriebsausgaben anzuerkennen, da der Leistungsanwärter, dessen zukünftige Leistungsansprüche für die Berechnung der Höhe der abzugsfähigen Betriebsausgaben (§ 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 b) Satz 2 EStG) ausschlaggebend sind, ein Freiberufler war, und der Kläger nicht nachgewiesen hat, dass der Freiberufler als Einzelunternehmer oder Mitunternehmer nicht selbst Trägerunternehmer der Unterstützungskasse war und eine arbeitnehmerähnliche Stellung hatte.

Auch wenn § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 b) Satz 3 EStG als Leistungsanwärter "jede Person" bezeichnet, können Leistungsanwärter nur Arbeitnehmer oder ihnen nach § 17 Abs. 1 Satz 2 des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (BetrAVG) gleichgestellte Personen sein. Nicht zu den Leistungsanwärtern zählt der Freiberufler, der als Einzelunternehmer bzw. Mitunternehmer Trägerunternehmer der Unterstützungskasse ist. Dies ergibt sich aus dem Rechtsgedanken des § 4d Abs. 3 EStG und dem Sinn des § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 b) Satz 2 EStG, den Betriebsausgabenabzug der Höhe nach zu begrenzen. 25

§ 4d Abs. 3 EStG ist - entgegen der Ansicht des Beklagten - nicht unmittelbar auf § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 b) Satz 2 und 3 EStG anwendbar. Denn § 4d Abs. 3 EStG bezieht sich nach seinem Wortlaut nur auf die Gewinnermittlung des Trägerunternehmens, das den jeweiligen Betriebsausgabenabzug begehrt, während § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 b) Satz 2 und Satz 3 EStG auf die Verhältnisse bei der Unterstützungskasse abstellt. 26

Nach Auffassung des Senats liegt § 4d Abs. 3 EStG der Rechtsgedanke zu Grunde, dass ein Trägerunternehmen einen Betriebsausgabenabzug nicht durch die Zwischenschaltung einer Unterstützungskasse erlangen soll, den es ohne die Zwischenschaltung der Unterstützungskasse nicht erhalten hätte. § 4d Abs. 3 EStG schließt den Betriebsausgabenabzug von Zuwendungen an Unterstützungskassen immer dann aus, wenn die (später) auszahlenden Versorgungsleistungen der Kasse - als unmittelbar erbrachte Leistung des Trägerunternehmens gedacht - bei diesem nicht betrieblich veranlaßt wären (vgl. zu der mit § 4d Abs. 3 EStG 1990/1991 gleich lautenden Nachfolgevorschrift § 4d Abs. 1 Satz 1 EStG 1996: Hermann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, § 4d Anm. 53 und R. Höfer, BetrAVG, Kommentar, Band II, Rd.Nr. 814, 1661 f.). Das heißt, dass die Unterstützungskasse für die Prüfung der Frage, ob die Zuwendungen dem Grunde nach Betriebsausgaben sind, als nicht existent fingiert wird. 27

Dieser gesetzliche Regelungsgehalt ist auch bei der Prüfung, in welcher Höhe betrieblich veranlaßte Aufwendungen abzugsfähig sind, und damit im Rahmen des § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 b) Satz 2 EStG zu beachten. Denn § 4d EStG ist eine Vorschrift zur Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben, sodass die Entscheidung, in welcher Höhe dem Grunde nach zu berücksichtigende Aufwendungen (Zuwendungen des Klägers an die Unterstützungskasse) als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, nicht von dem Grunde nach nicht abzugsfähigen Aufwendungen (den zukünftig an den Freiberufler zu zahlenden Versorgungsleistungen) abhängen kann (andere Auffassung: Hessisches Finanzgericht Beschluss vom 15.06.1998 4 V 2346/98, nicht veröffentlicht). 28

Dies wäre aber vorliegend der Fall. Die Höhe des Betriebsausgabenabzuges des Klägers wäre von den zukünftig an den Freiberufler zu erbringenden Versorgungsleistungen abhängig, obwohl die Zuwendungen des Trägerunternehmens zugunsten des 55-jährigen Freiberuflers dem Grunde nach gemäß § 4 d Abs. 3 EStG vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen sind. Denn Versorgungsleistungen, die von einem Einzelunternehmer zu seinen Gunsten oder von einer Personengesellschaft zu Gunsten eines Mitunternehmers geleistet würden, wären nicht betrieblich veranlaßt. Die Leistungen würden dem 29

Lebensunterhalt des Unternehmers oder Mitunternehmers dienen und wären als private Aufwendungen nach § 12 Nr. 1 EStG nicht abziehbar.

Im Streitfall entstünde, wenn der Auffassung des Klägers gefolgt würde, durch die Zwischenschaltung der Unterstützungskasse für den Kläger und die übrigen Trägerunternehmen ein Betriebsausgabenabzug, den sie ohne die Zwischenschaltung der Unterstützungskasse nicht gehabt hätten. 30

Entgegen der Auffassung des Klägers kann auch aus der Gesetzesbegründung zur Änderung des § 4d EStG ab 1992 nicht entnommen werden, dass als Leistungsanwärter jede Person, die Leistungen erhalten kann, anzusehen ist. Denn die Gesetzesbegründung erläutert, dass ab 1992 nicht mehr "wie bisher jeder Arbeitnehmer des Trägerunternehmens" Leistungsanwärter ist, der von der Unterstützungskasse Leistungen erhalten kann, sondern nur derjenige Arbeitnehmer, der am Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem die Zuwendung erfolgt, das 30. Lebensjahr vollendet hat (Bundestagsdrucksache - 12. Wahlperiode / 1108 zu Nummer 5 (§ 4d EStG), zu Doppelbuchstabe bb, S. 53). Die Begründung betont ausdrücklich, dass die Neufassung nur die Einführung der Altersgrenze zum Ziel hatte. 31

Eine andere Beurteilung lässt sich auch nicht aus Abschnitt 6 Abs. 4 Körperschaftsteuerrichtlinien zu § 5 Körperschaftsteuergesetz entnehmen. Der Abschnitt dient lediglich der Klarstellung, dass eine einseitige Bevorzugung der Unternehmer bei der Bemessung der Leistungen den sozialen Charakter der Kasse entfallen ließe. Diese Aussage betrifft somit nur eine Voraussetzung, die für die Körperschaftsteuerbefreiung der Kasse gefordert wird. 32

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 33

Die Revision ist gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zuzulassen. 34