

---

**Datum:** 21.03.2007  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 13. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 13 K 2806/04  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2007:0321.13K2806.04.00

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.  
Die Kosten des Rechtsstreits trägt die Klägerin.  
Die Revision wird zugelassen.

---

**Tatbestand**

- Die Beteiligten streiten um die steuerlichen Auswirkungen des Bilanzzusammenhangs, des Nachholverbots und des Vertrauensschutzes bei unterlassener Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen und kongruenten Rückdeckungsansprüchen. 1 2
- Die im Jahre 0000 gegründete Klägerin steht im Anteilsbesitz ihrer Gesellschafter-Geschäftsführer Q. (34%), Reiner M. (33 %) und P. (33 %). 3
- Am 00.00.1996 sagte die Klägerin ihren Geschäftsführern eine Alters-und Witwenversorgung zu. Die Herren M. und P. erhielten überdies die Zusage einer Invaliditätsversorgung. Zur Absicherung der Ansprüche schloss die Klägerin jeweils eine kapitalbildende Lebensversicherung bei der T. AG ab, deren versicherte Personen die Geschäftsführer sind. Die Versicherungsscheine datieren vom 00.00.1996. Zur Finanzierung dieser Rückdeckungsversicherung hatten die Geschäftsführer mit Wirkung zum 1.7.1996 auf ...DM ihres monatlichen Bruttogehalts verzichtet. Hierzu waren am 00.00.1996 entsprechende Vereinbarungen über die Kürzungen von Barbezügen zu Gunsten einer unmittelbaren Versorgungszusage getroffen worden. Zur Sicherung der Ansprüche aus der Pensionszusage wurden die Rückdeckungsversicherungen im Dezember 1996 an die Versorgungsberechtigten verpfändet. 4

In ihren Jahresabschlüssen 1996 bis 2000 berücksichtigte die Klägerin weder die Pensionsverpflichtungen noch die Ansprüche aus den Rückdeckungsversicherungen. Die Versicherungsbeiträge wurden jeweils als Aufwand erfasst.

Im Rahmen der Bearbeitung der Steuererklärungen für das Jahr 1996 wurde dem Beklagten die Pensionsvereinbarung für den Geschäftsführer P. und der zugehörige Versicherungsschein mit Schreiben vom 00.00.1997 vorgelegt. Nach deren Überprüfung kam der Beklagte zu dem Ergebnis, dass die sofort unverfallbaren Pensionszusagen wegen Unterschreitung der üblichen Wartefrist von fünf Jahren steuerlich nicht anerkannt werden könnten. Dies teilte er der Klägerin in der Anlage zu dem Körperschaftsteuerbescheid 1996 vom 00.00.0000 mit. In der Erkenntnis, dass für das Jahr 1996 keine Pensionsrückstellungen gebildet worden waren, zog er hieraus keine steuerlichen Konsequenzen. Die hinsichtlich der Behandlung der Pensionsverpflichtungen und Rückdeckungsversicherungen erklärungsgemäßen Körperschaftsteuerveranlagungen für die Jahre 1996 bis 1999 ergingen in der Folge endgültig, während der für die vorliegend streitbefangene Festsetzung/Feststellung des Jahres 2000 verfügte Vorbehalt der Nachprüfung bestehen blieb.

Im Rahmen einer am 00.00.0000 begonnenen Betriebsprüfung durch das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung C. (Bericht vom 00.00.0000) vertrat der hinzugezogene Fachprüfer für betriebliche Altersversorgung die Auffassung, dass in der Bilanz auf den 31.12.2000 die Pensionsverpflichtungen zu passivieren und die Ansprüche aus den Rückdeckungsversicherungen zu aktivieren seien (§§ 240, 246 Abs. 2, 249 HGB, § 5 Abs. 1 EStG, § 8 Abs. 1 KStG). Die abweichende Behandlung in der Handelsbilanz zum 31.12. 2000 entfalte für die Steuerbilanz keine Maßgeblichkeit. Der Ansatz dieser Vermögensgegenstände in den Vorjahren sei nicht mehr möglich, da die Veranlagungen für diese Jahre Bestandskraft erlangt hätten. Im Jahr 2000 dürfe der Pensionsrückstellung nur der Differenzbetrag zwischen dem Teilwert zum 31.12.1999 und 31.12.2000 zugeführt werden. Einer darüber hinausgehenden Erhöhung der Pensionsrückstellung bis zu dem Teilwert nach § 6a Abs. 3 EStG stehe das sogenannte Nachholverbot des § 6a Abs. 4 Satz 1 EStG entgegen. Für die Anwendung des Nachholverbots sei es unerheblich, warum im Vorjahr eine Passivierung nicht erfolgt sei. Die von der Klägerin nach versicherungsmathematischen Methoden zutreffend ermittelten Teilwerte der Pensionsverpflichtungen beliefen sich zum 31.12.1999 auf ... DM und zum 31.12.2000 auf ... DM, so dass für das Jahr 2000 nur eine Rückstellung in Höhe von ... DM berücksichtigt werden könnte. Die Ansprüche aus den Rückdeckungsversicherungen seien dagegen zum 31.12.2000 mit dem Teilwert in Höhe von ... DM anzusetzen, der in dem von der Klägerin eingeholten versicherungsmathematischen Gutachten vom 00.00.0000 zutreffend ausgewiesen werde.

Der Beklagte folgte der Auffassung des Prüfers und erfaßte in den gem. § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheiden über Körperschaftsteuer und Feststellungen nach § 47 Abs. 2 KStG einen Mehrertrag vor Gewerbesteuerrückstellung in Höhe von ... DM (... DM - ... DM).

Mit den hiergegen gerichteten Einsprüchen trug die Klägerin vor, dass der Gesetzgeber durch das Nachholverbot nur willkürliche Gewinnverschiebungen habe verhindern wollen (BT-Drucksache 7/1281, S. 40). Mit Hinblick auf diesen Gesetzeszweck habe die Rechtsprechung immer wieder Ausnahmen vom Nachholverbot zugelassen. Da der Beklagte nach intensiver Überprüfung des Sachverhaltes und der Vertragsunterlagen jahrelang der steuerlichen Behandlung durch die Klägerin gefolgt sei, sei aus Gründen des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit auch im vorliegenden Fall eine solche Ausnahme vom Nachholverbot

gegeben.

Hilfsweise werde beantragt, die Ansprüche auf die Rückdeckungsversicherungen und die Pensionsverpflichtungen als Bewertungseinheit zu behandeln und die Ansprüche aus den Lebensversicherungen ebenfalls nur in Höhe von ... DM zu aktivieren. Beide Geschäftsvorfälle, Pensionszusagen und kongruente Rückdeckungen, seien ursächlich durch den Gehaltsverzicht entstanden und verknüpft. Ansprüche und Verpflichtungen seien daher nach dem Grundsatz der kompensatorischen Bewertung deckungsgleich anzusetzen. 10

Mit Einspruchsentscheidung vom 00.00.0000 wies der Beklagte die Einsprüche als unbegründet zurück. Zunächst stützte er sich auf das Urteil des BFH vom 10.7.2002 I R 88/01 (BStBl II 2003, 936), wonach das Eingreifen des Nachholverbots nicht von der subjektiven Voraussetzung der Absicht einer willkürlichen Gewinnverschiebung abhängig sei. Das Finanzamt sei auch nicht durch früheres Verhalten gehindert, die zutreffenden steuerlichen Werte anzusetzen. Denn nach den Grundsätzen der Abschnittsbesteuerung bewirke die Beurteilung in einem Veranlagungszeitraum keine Bindung für künftige Steuerabschnitte. Insbesondere habe das Finanzamt keine Zusage zu einer bestimmten künftigen Behandlung des Steuerfalles gegeben. Auch eine Grundlage für eine Bindung des Finanzamts nach den Grundsätzen von Treu und Glauben bzw. aufgrund des Verbots widersprüchlichen Verhaltens bestehe nicht. Aus den Akten sei keinerlei behördliches Verhalten erkennbar, durch das eine bestimmte rechtliche Würdigung der Pensionszusagen vorgenommen worden sei. Mangels eines solchen Verhaltens könnten daher auch keine vertrauensbegründenden Dispositionen der Klägerin ausgelöst worden sein. § 246 Abs. 2 HGB verbiete schließlich die Verrechnung von Aktiv- und Passivposten. 11

Mit der vorliegenden Klage macht die Klägerin geltend, dass sie nunmehr ungeachtet des Gehaltsverzichts und der Verpfändung des Rückdeckungsanspruchs davon ausgehe, dass für die Pensionsverpflichtung Passivierungspflicht und für die Rückdeckungsversicherung Aktivierungspflicht bestehe. In der Vergangenheit seien diese Bilanzansätze in Verkennung dieser Rechtslage bewusst unterblieben, weil die sie einerseits keine Steuervorteile aufgrund der Pensionszusagen erlangen wollte und andererseits davon ausgegangen sei, dass aufgrund des Gehaltsverzichts zur Finanzierung der Pensionsverpflichtungen bzw. der Rückdeckungsversicherungen das Gesellschaftsvermögen durch diese Vermögensposten überhaupt nicht betroffen werde. Im Anschluss an die diese Rechtsauffassung in Frage stellende Betriebsprüfung habe sie die Pensionsverpflichtungen nunmehr auf einen externen Versorgungsträger ausgelagert. 12

Sie habe aber darauf vertrauen dürfen, dass die von dem Beklagten nicht beanstandeten Bilanzen der Jahre 1996 bis 1999 sowohl formell als auch materiell korrekt gewesen und deshalb auch im Streitjahr fortzuschreiben seien. Sie müsste daher bei der Fortschreibung der Bilanzansätze so behandelt werden, als ob eine Meinungsänderung des Beklagten bezüglich der Bilanzierungspflichten nicht erfolgt sei. Die Änderung der Rechtsansichten des Beklagten könne nicht zum Nachteil der Klägerin erfolgen. 13

Auch wenn dennoch eine Bilanzberichtigung erforderlich sei, müsse sie unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes bilanzmäßig so gestellt werden, dass eine periodenfremde Gewinnausweisung unterbleibe, d. h. die bilanzmäßig vorzunehmende Korrektur im Ergebnis gewinnneutral erfolge. 14

Hierzu böte sich zunächst die Möglichkeit an, die Rückdeckungsversicherungen und die Pensionsverpflichtungen als Bewertungseinheit zu behandeln. Ein Verstoß gegen das Verrechnungsgebot des § 246 HGB liege darin nicht. Denn es würden nicht Aktiv- und 15

Passivposten gegeneinander verrechnet, sondern schlichtweg nur in dem Maße, wie die Pensionsverpflichtungen nach Teilwerten zu passivieren seien, auch die korrespondierenden Aktivpositionen als Teilwerte aktiviert. Eine weitere Möglichkeit bestünde darin, dass eine Ausnahme von dem Nachholverbot unter dem Gesichtspunkt des Grundsatzes von Treu und Glauben zugelassen würde. Schließlich, und diesen Lösungsansatz präferiere die Klägerin, könnte die Diskrepanz zwischen formeller und materieller Richtigkeit der Bilanz durch Bildung eines entsprechenden Verrechnungspostens außerhalb der Bilanz korrigiert werden. Auf diese Weise könnten die durch den Bilanzzusammenhang gebotenen Fehlerberichtigungen und eine materiell richtige Besteuerung zugleich erreicht werden.

Für den ungeachtet des Grundsatzes der Abschnittsbesteuerung bestehenden Anspruch auf Vertrauensschutz komme es auf die Erteilung einer ausdrücklichen Zusage seitens des Beklagten nicht an. Es gehöre zu den Amtspflichten des Beklagten, das Recht korrekt anzuwenden. Soweit der Beklagte in der Vergangenheit das Recht falsch angewandt habe, ergebe sich ein entsprechender Schadensersatzanspruch der Klägerin dahingehend, dass sie von dem Beklagten wegen des daraus resultierenden Schadens freigestellt werde. Hätte der Beklagte bereits in den Vorjahren auf die Notwendigkeit einer Änderungen der Bilanzierung hingewiesen, so hätte in die Klägerin die periodenfremde Gewinnausweisung durch rechtzeitige Korrektur ihrer Bilanzen vermeiden können. Stattdessen habe der Beklagte im Jahre 1996 die Nichtaktivierung der Lebensversicherungsansprüche in voller Kenntnis der genauen Umstände nicht beanstandet und die Bilanzierungspraxis in der Klägerin auch in den Folgejahren 1997 bis 1999 gutgeheißen.

Die Klägerin beantragt, 17

1. die Bescheide über Körperschaftsteuer 2000 und Feststellungen gemäß § 47 Abs. 2 KStG 2000 vom 00.00.0000 in Form der Einspruchsentscheidung vom 00.00.0000 aufzuheben, 18
2. hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt, 19

die Klage abzuweisen, im Falle des Unterliegens die Revision zuzulassen. 20

Nach seiner Auffassung muss die Klägerin die Pensionsverpflichtungen passivieren und die Ansprüche aus den Rückdeckungsversicherungen aktivieren, da sie selbst die entsprechenden Verträge abgeschlossen habe. Im Versorgungsfall sei sie verpflichtet, an die versorgungsberechtigten Gesellschafter oder deren Angehörige zu leisten. Es sei das finanzielle Risiko der Gesellschaft, ob die Leistungen der Versicherung ausreichen, um die Ansprüche der Berechtigten zu befriedigen. 21

So weit die Klägerin nunmehr erstmals vorschlage, außerhalb der Bilanz einen Ausgleichsposten zu bilden, um die gewinnneutrale Berichtigung der Bilanz zu ermöglichen, sei anzumerken, dass grundsätzlich der in der Bilanz ermittelte Gewinn der Besteuerung zugrunde zu legen sei. Sofern davon abweichend außerbilanzielle Korrekturen vorgenommen werden sollten, müsse es dafür eine gesetzliche Grundlage geben. Eine solche Grundlage sei auch nach den Darlegungen der Klägerin nicht erkennbar. 22

Im übrigen könne auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung verwiesen werden. 23

**Entscheidungsgründe** 24

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Die Klage ist unbegründet.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 25 |
| I. Der Senat legt den Antrag der Klägerin auf Aufhebung der streitbefangenen Bescheide dahin aus, dass sie eine Minderung des zu versteuernden Einkommens vor Änderung der Gewerbesteuerückstellung um ... DM begehrt (Teilwert der Pensionsverpflichtung i.H.v. ... DM ./ Rückstellung lt. Prüferbilanz i.H.v.... DM). Zwar ist eine dies beinhaltende Klarstellung in der mündlichen Verhandlung mangels eines entsprechenden Hinweises des Gerichts unterblieben. Der schriftsätzliche Vortrag der Klägerin sowie die Erörterung des Streitstoffs in der mündlichen Verhandlung belegen indessen eindeutig, dass die Klägerin im ihr günstigsten Fall die Nichtanwendung des Nachholverbots des § 6a Abs. 4 Satz 1 EStG, zumindest aber das Unterbleiben der periodenfremden Gewinnausweisung vor Gewerbesteuerückstellung i.H.v. ... DM durch Nichtansatz der Pensionsverpflichtung sowie des Rückdeckungsanspruchs oder die gewinnneutrale Einbuchung dieser Bilanzposten erreichen will. Die weiteren in der Mehr- und Weniger-Rechnung lt. Anlage 1 zum Betriebsprüfungsbericht vom 00.00.0000 ausgewiesenen Gewinnänderungen sind demgegenüber zwischen den Beteiligten unstreitig und demgemäß nicht Gegenstand des klägerischen Petitums. | 26 |
| II. Die angefochtenen Bescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 27 |
| 1.) Der Beklagte hat die der Höhe nach unstreitigen Anschaffungskosten der Rückdeckungsversicherungen von ... DM zu Recht unter Wahrung des Bilanzenzusammenhangs bei der bilanziellen Ermittlung des Betriebsvermögens gewinnerhöhend berücksichtigt.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 28 |
| a.) Die Klägerin war verpflichtet, die Rückdeckungsansprüche entsprechend des ratierlichen Zuwachses der verzinsten Sparanteile in den seit dem Abschlussjahr der Versicherungen aufgestellten Bilanzen zu aktivieren.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 29 |
| Nach § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG hat die Klägerin das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auszuweisen ist. Die handelsrechtlichen GoB ergeben sich vornehmlich aus den für alle Kaufleute geltenden Vorschriften der §§ 238 ff. HGB.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 30 |
| Die Rückdeckung einer Pensionsverpflichtung des Arbeitgebers dient dazu, die Erfüllbarkeit der gegebenen Pensionszusage bei Erreichen des Pensionsalters sowie bei vorzeitigen Versorgungsfällen wie Invalidität oder Tod des Arbeitnehmers sicherzustellen. Ein dahingehender Anspruch auf Rückdeckung ist nach gefestigter Rechtsprechung des BFH (Urteile vom 9.8.2006 I R 11/06, BStBl II 2006, 762, und vom 25.2.2004 I R 54/02, BFHE 205, 434, BStBl II 2004, 654) in Höhe der Deckungsrückstellung des Versicherers gem. §§ 246 Abs. 1, 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG als Forderung (§ 194 BGB) zu bilanzieren und unter den sonstigen Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens i. S. des § 266 Abs. 2 B II 4 HGB auszuweisen. Dass dies aufgrund ihrer Anspruchsberechtigung aus dem Versicherungsvertrag ungeachtet der Verpfändung der Rückdeckungsansprüche und deren Finanzierung durch Gehaltsverzicht ebenso im Streitfall gelten muss, zieht auch die Klägerin nicht länger in Zweifel.                                                                                                                                                                                                                              | 31 |
| Die Rückdeckungsansprüche einerseits und die Pensionsverpflichtungen andererseits stellen unabhängig voneinander zu bilanzierende Wirtschaftsgüter dar. Eine Saldierung beider ist daher gemäß § 246 Abs. 2 HGB auch bei Rückdeckung in voller Höhe (kongruente Rückdeckung) nicht zulässig. Der von der Klägerin angeführte Gedanke einer                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 32 |

kompensatorischen Bewertung im Rahmen einer Bewertungseinheit rechtfertigt es nicht, den Ansatz der Rückdeckungsansprüche auf den Betrag der passivierten Pensionsrückstellungen zu begrenzen. Anderes kann auch nicht aufgrund der wirtschaftlichen Verknüpfung dieser Bilanzposten durch den Gehaltsverzicht der begünstigten Gesellschafter- Geschäftsführer gelten. Denn im Hinblick auf die Pensionsverpflichtungen einerseits und die Rückdeckungsansprüche andererseits fehlt es an gegenläufigen wertbeeinflussenden Korrelationen im Sinne einer systematischen Abhängigkeit. Vielmehr ergeben sich Unterschiede der jeweiligen bilanziellen Ansätze aus den zwingend vorgeschriebenen unterschiedlichen Rechnungsgrundlagen (§ 6a Abs. 3 und 4 bzw. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Eine Abweichung vom Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) ist daher nicht zulässig. Der Senat schließt sich insoweit der gefestigten höchstrichterlichen Rechtsprechung an (vgl. dazu zuletzt Urteil des BFH vom 25.2.2004, a. a. O., m. w. N.).

b.) Entgegen der Auffassung der Klägerin war der Beklagte nicht durch Treu und Glauben 33 gehindert, die bislang nicht aktivierten Rückdeckungsansprüche im Streitjahr 2000 nach dem Grundsatz des formellen Bilanzzusammenhangs gewinnwirksam zu erfassen.

Dieser Grundsatz besagt, dass als Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen 34 Wirtschaftsjahrs i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG das Betriebsvermögen anzusetzen ist, das tatsächlich der Gewinnermittlung für das Vorjahr und der darauf beruhenden Veranlagung bzw. Feststellung zugrunde gelegt worden ist. Fehlerhafte Bilanzansätze sind danach grundsätzlich in der ersten Schlussbilanz richtig zu stellen, in der dies unter Beachtung der für den Eintritt der Bestandskraft und der Verjährung maßgeblichen Vorschriften möglich ist. Damit wird auf der Rechtsgrundlage des § 4 Abs. 1 EStG dem bestandskräftig festgestellten, jedoch fehlerhaft ermittelten Betriebsvermögen zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres die rechtliche Qualität eines Tatbestandsmerkmals für die Gewinnermittlung des Folgejahres zugemessen. Der durch die Korrektur in der Schlussbilanz des Folgejahres ausgelöste Steueranspruch entsteht im Jahr des Fehlerausgleichs nach Maßgabe des in diesem (Folge-)Jahr aufgrund der berichtigten (Schluss-) Bilanz ausgewiesenen Gewinns. Damit wird der zutreffenden Erfassung des Totalgewinns Vorrang vor der periodengerechten Abschnittsbesteuerung eingeräumt (Urteile des BFH vom 30.3.2006 IV R 25/04, BFHE 213, 315, BFH/NV 2006, 1293, und vom 28.10.1998 X R 96/96, BFHE 187, 450, BStBl II 1999, 217, m. w. N.). Der erkennende Senat folgt dieser zuletzt auch durch das BVerfG bestätigten ständigen Rechtsprechung (Beschluss vom 5.7.2005 2 BvR 492/04, HFR 2005, 1019).

Bei der Anwendung des formellen Bilanzenzusammenhangs ist allerdings der Grundsatz von 35 Treu und Glauben zu beachten. Dies kann sich etwa zu Lasten des Steueranspruchs auswirken, wenn die Finanzbehörde dem Steuerpflichtigen unrichtige Bilanzansätze aufgedrängt hatte (BFH-Urteil vom 7.6.1988, BFHE 135, 282, BStBl II 1982, 456, Tz. I. 3. c) oder aufgrund einer verbindlichen Zusage der Finanzbehörde eine Bindung an die frühere rechtliche Beurteilung besteht (Urteil des BFH vom 25.2.2004, a. a. O., Tz. II. 6.).

Ein gleichwertiges Verhalten, das nach Treu und Glauben bzw. aufgrund der Schaffung eines 36 Vertrauenstatbestandes die Verlagerung der Gewinnerhöhung in das Streitjahr 2000 hindern könnte, ist dem Beklagten aber vorliegend keinesfalls anzulasten. Denn die bloße Duldung einer falschen Bilanzierung durch die Finanzbehörde reicht hierfür nicht aus (BFH-Urteil vom 7.6.1988, a. a. O.). Vielmehr ist der formelle Bilanzenzusammenhang selbst dann maßgebend, wenn den bestandskräftigen Veranlagungen der Vorjahre eine Betriebsprüfung vorausging, anlässlich derer der fragliche Bilanzansatz nicht beanstandet wurde (vgl. dazu die umfangreichen Nachweise der Rspr. im BFH-Urteil vom 28.10.1998, a. a. O.). Umso mehr muss eine Bindung der Finanzbehörde nach Treu und Glauben oder aus

Vertrauensschutzgründen ausscheiden, wenn - wie Streitfall geschehen - lediglich im Veranlagungsverfahren die Beanstandung einer unzutreffenden Bilanzierung unterbleibt. Hinzu kommt, dass bei der Veranlagung des Jahres 1996, zu deren Durchführung der Beklagte die Vertragsunterlagen über die Pensionszusage und die Rückdeckungsversicherung angefordert hatte, aus seiner Sicht ohnehin keine steuerlichen Konsequenzen zu ziehen waren. Denn die Pensionsrückstellungen waren zu dem damaligen Bilanzstichtag nach der der Klägerin auch übermittelten Auffassung des Beklagten wegen Überschreitung der Wartezeit steuerlich nicht anerkennungsfähig, während andererseits die Annahme naheliegen konnte, dass durch die am 00.00.1996 abgeschlossenen Rückdeckungsversicherungen zum Jahresende noch keine Sparanteile aufgebaut worden waren. Die Prüfungszuständigkeit des Beklagten beschränkt sich indessen auf die steuerlichen Auswirkungen der Bilanzierung; sind solche nicht greifbar, so kann seinem Schweigen zum Inhalt der Vermögensaufstellung überhaupt keine Aussagekraft beigemessen werden. Eine positive Aussage zur Aktivierungspflicht der Rückdeckungsansprüche hat der Beklagte demgegenüber bei den Veranlagungen der Jahre 1996 bis 1999 weder ausdrücklich noch konkludent getroffen. Mangels eines solchen Verhaltens des Beklagten können auch keine vertrauensbegründenden Dispositionen der Klägerin ausgelöst worden sein.

c.) Für die von der Klägerin vorgeschlagene gewinnneutrale Einbuchung der Rückdeckungsansprüche durch Bildung eines entsprechenden Verrechnungspostens fehlt es schließlich an einer gesetzlichen Grundlage. Insbesondere kann ein Anspruch auf erfolgsneutrale Korrektur der Schlussbilanz des Streitjahrs nicht aus Treu und Glauben oder dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes abgeleitet werden. Hierzu kann auf die vorstehenden Ausführungen unter Tz. II. 1. b. verwiesen werden. 37

2.) Weiterhin hat der Beklagte die bisher nicht angesetzten Pensionsrückstellungen zu Recht nur in Höhe der auf das Streitjahr entfallenden Zuführungen von ... DM passiviert. Denn das Nachholverbot gem. § 6a Abs. 4 Satz 1 EStG greift nach zutreffender Auslegung auch bei rechtsirrtümlicher Verkennung der im Streitfall bestehenden Pflicht zur Passivierung ein. 38

a.) Die eingegangenen Pensionsverpflichtungen mussten gemäß § 249 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) in den ab dem Jahr 1996 aufgestellten Handelsbilanzen der Klägerin berücksichtigt werden; ihr bilanzieller Ausweis war insbesondere nicht nach Art. 28 Abs. 1 Satz 1 des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch (EGHGB) entbehrlich, da die Pensionszusagen nach dem 31. Dezember 1986, nämlich am 00.00.1996, erteilt worden waren. Für derartige Neuzusagen besteht handelsrechtlich Passivierungspflicht. Eine Passivierung der Verpflichtungen entsprechend ihrer Wertentwicklung wäre deshalb gemäß § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auch steuerrechtlich geboten gewesen. Der Wortlaut des § 6a EStG ist dahin zu verstehen, dass die handelsrechtliche Passivierungspflicht dem Grunde nach auch für die Bildung der Rückstellung in der Steuerbilanz maßgebend ist, die Bildung der Rückstellung in der Steuerbilanz darüber hinaus an das Vorliegen der formellen Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 und 2 EStG gebunden ist und der Höhe nach durch die Regeln in § 6a Abs. 3 und 4 EStG bestimmt wird (Ahrend/Förster/Rößler, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, Bd. I, 2. Teil, Tz. 529; Stuhmann in: Bordewin/Brandt, § 6a EStG, Tz. 117; Gosch in: Kirchhof, EStG Kompaktcommentar, 6. Aufl., § 6a, Tz. 5; Kauffmann in: Frotscher, § 6a EStG, Tz. 11, 16; a. A. Höfer, BetrAVG, Bd. II, Tz. 42 ff., 642 und Weiland in: Lademann, § 6a EStG, Tz. 11, die ein steuerliches Passivierungswahlrecht auch bei Neuzusagen annehmen). 39

Dieser Beurteilung steht nicht entgegen, dass die Pensionsverpflichtungen in den Handelsbilanzen der Klägerin tatsächlich nicht berücksichtigt worden sind. Denn § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG verweist nicht auf den Inhalt der im konkreten Fall erstellten Handelsbilanz, sondern nur auf die handelsrechtlichen GoB. Ein Ansatz in der Handelsbilanz ist deshalb nur dann für die Besteuerung maßgeblich, wenn er diesen Grundsätzen entspricht (Urteil des BFH vom 13.6.2006 I R 58/05, BStBl II 2006, 928; ebenso Weber-Grellet in: Schmidt, EStG, 25. Aufl., § 5, Tz. 26; Stobbe in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 EStG, Tz. 62; Schreiber in: Blümich, § 5 EStG, Tz. 181).

b.) Die entgegen dieser steuerlichen Passivierungsverpflichtung in den Jahren 1996 bis 1999 nicht zurückgestellten Beträge durften wegen des in § 6a Abs. 4 Satz 1 EStG geregelten Nachholverbots im Streitjahr 2000 nicht zusätzlich berücksichtigt werden. Vielmehr war die Erhöhung der Pensionsrückstellung auf die Differenz zwischen den zulässigen Teilwerten gem. § 6a Abs. 3 EStG zum 31.12.1999 und 31.12.2000 (... DM ./.... DM) beschränkt. Denn nach § 6a Abs. 4 Satz 1 EStG darf eine Pensionsrückstellung in einem Wirtschaftsjahr höchstens um den Unterschied zwischen dem Teilwert der Pensionsverpflichtung am Schluss des Wirtschaftsjahres und am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres erhöht werden. Die Voraussetzungen der in § 6a Abs. 4 Sätze 2 bis 6 EStG geregelten Ausnahmen von diesen Nachholverbot (Verteilung von Erhöhung einen auf drei Wirtschaftsjahre, Beendigung des Dienstverhältnisses, Eintritt des Versorgungsfalls) liegen demgegenüber im Streitfall nicht vor. 41

aa.) Ein Teil des Schrifttums vertritt indessen die Auffassung, dass sich bei bestehender Passivierungspflicht für eine Pensionszusage die Frage des Nachholungsverbots überhaupt nicht stellen könne. Bei zwingendem handelsrechtlichen Ansatz der Pensionsrückstellung und Erfüllung der Bedingungen nach § 6a Abs. 1 Nr. 2 und 3 EStG müsse der steuerbilanzielle Ansatz dem Handelsrecht folgen. Fehler bei der Bewertung in der Pensionsverpflichtungen, gleich aus welchem Anlass, führten zu einer unrichtigen Bilanz, die entsprechend zu berichtigen sei. Durch den Wegfall des Bilanzierungswahlrechts bei Neuzusagen sei dem Nachholverbot für unterlassene Zuführungen der Boden entzogen worden (Ahrend/Förster/Rößler, a. a. O., Tz. 948; Stuhmann, a. a. O., Tz. 192; Arteaga/Veit in Korn, § 6a EStG, Tz. 114; Förster in: Blümich, § 6a EStG, Tz. 443; Büchele, Der Betrieb 1999, 67). 42

Der erkennende Senat geht demgegenüber mit Gosch (a. a. O., Tz. 47) davon aus, dass sich aus der zwischenzeitlichen handels- wie steuerrechtlichen Passivierungspflicht von Pensionszusagen keine Einschränkung des Nachholverbots ergibt, weil § 6a Abs. 4 Satz 1 EStG als steuerrechtliche Sondernorm den allgemeinen Regeln zur Bilanzberichtigung vorgeht. Wie bereits unter Tz. II. 2. a. ausgeführt, ist die handelsrechtliche Passivierungspflicht lediglich dem Grunde nach für die Bildung einer Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz maßgebend. Hinsichtlich der formellen Voraussetzungen und der Höhe der Rückstellung sind demgegenüber die besonderen Vorgaben des § 6a EStG, und mithin auch das Nachholverbot, zu beachten. 43

Nichts anderes ergibt sich unter dem Gesichtspunkt, dass der Zweck des ursprünglich auf der Grundlage eines Bilanzierungswahlrechts normierten Nachholverbots nach der Begründung des Gesetzentwurfes der Bundesregierung (vgl. BTDrucks. 7/1281, S. 37, 40) darin besteht, willkürliche Gewinnverschiebungen zu verhindern, die zu einer Verzerrung des Periodengewinns führen würden. Denn der Gesetzgeber hat anlässlich des Inkrafttretens des Bilanzrichtliniengesetzes vom 19.12.1985 (BGBl I, S. 2355), durch das die Passivierungspflicht für Neuzusagen begründet wurde, unverändert an der Durchbrechung 44

des Maßgeblichkeitsgrundsatzes durch das steuerliche Nachholverbot festgehalten. Dies erscheint folgerichtig, da die Einführung der Passivierungspflicht die Möglichkeit von Gewinnverschiebungen nicht ausschließt.

bb.) Der erkennende Senat folgt nicht der Ansicht, dass das Nachholverbot entgegen dem eindeutigen Wortlaut des § 6a Abs. 4 Satz 1 EStG jedenfalls dann nicht gelten soll, wenn Zuführungen aufgrund offensichtlicher Fehler oder wegen eines Irrtums unterblieben sind (so Ahrend/Förster/Rößler, a. a. O., Tz. 948; Stuhmann, a. a. O., Tz. 197; Höfer, a. a. O., Tz. 635, 643; Urteil des FG Hamburg vom 13.9.2001 II 383/00, EFG 2002, 248; wie hier: Weiland, a. a. O., Tz. 283 ff.; Weber-Grellet, a. a. O., § 6a EStG, Tz. 61; Dommermuth in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 6a EStG, Tz. 152 a. E.; Gosch, a. a. O., Tz. 47, der allerdings eine Ausnahme für Berechnungsfehler zulassen will; Urteile des FG Baden-Württemberg vom 15.12.2000 9 K 301/96, EFG 2001, 350; des FG Rheinland-Pfalz vom 8.9.2005 6 K 1613/04, EFG 2005, 1848; des FG Berlin vom 26.3.1997 VIII 236/93, EFG 1998, 28). Ob die unterlassene Passivierung der Pensionsverpflichtung in den Jahren 1996 bis 1999 auf einem Rechtsirrtum in der Klägerin beruhte, bedarf daher keiner abschließenden Entscheidung. 45

Zwar sind für den Fall von Minderzuführungen, deren Ursachen nicht im subjektiven Bereich des Steuerpflichtigen liegen, Ausnahmen vom Nachholverbot anerkannt worden. Dies gilt namentlich für Änderungen der höchstrichterlichen Rechtsprechung in Bezug auf die Zulässigkeit einer Rückstellung (vgl. BFH-Urteile vom 7.4.1994 IV R 56/92, BFHE 174, 163, BStBl II 1994, 740) und den Fall der Veranlassung einer bestimmten Berechnung durch das Finanzamt (BFH-Urteil vom 9.11.1996 IV R 2/93, BFHE 179, 106, BStBl II 1996, 589). Dies betrifft allerdings Sachverhalte, in denen die Voraussetzungen für eine Rückstellungsbildung erstmals gegeben sind oder die Berufung auf das Nachholverbot offensichtlich treuwidrig wäre. 46

Daraus läßt sich aber gerade keine generelle Ausnahme für dem Steuerpflichtigen zuzurechnende entschuldbare Rechtsirrtümer ableiten. Insbesondere rechtfertigt der in der Gesetzesbegründung zum Ausdruck gekommene Zweck der Verhinderung willkürlicher Gewinnverschiebungen nicht die Einfügung eines entsprechenden negativen Tatbestandsmerkmals im Wege der Gesetzesanalogie (vgl. dazu auch Urteil des BFH vom 10.7.2002 I R 88/01, BFHE 199, 437, BStBl II 2003, 936). Denn der Gesetzgeber hat die seinem Willen entsprechenden Ausnahmetatbestände in § 6a Abs. 4 EStG ausdrücklich benannt. Dies spricht für die Vollständigkeit und Abgeschlossenheit dieser "die wesentlichen Zäsuren" erfassenden Aufzählung (so zutreffend: Urteile des FG Baden-Württemberg vom 15.12.2000 und des FG Rheinland-Pfalz vom 8.9.2005, a. a. O.) und gegen eine Dominanz des Motivs des Willkürausschlusses gegenüber anderen Regelungszielen. Solche können etwa in dem im Urteil des FG Berlin vom 26.3.1997, a. a. O., aufgezeigten Motiv der Sicherung der Ansprüche der begünstigten Arbeitnehmer durch zeitnahen Ausweis der Verpflichtung oder in der Klarheit und Handhabbarkeit des Gesetzes gesehen werden. Denn die Unterscheidung, ob die unterlassene Rückstellungsbildung auf einer Absicht oder auf einem bloßen Irrtum beruht, ist gerade im Fall einer beherrschenden Stellung des zusagebegünstigten Gesellschafters voraussehbar streitanfällig (vgl. dazu auch: Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 8.9.2005, a. a. O.). Eine Hintanstellung der Erheblichkeit subjektiver Absichten war demgegenüber geeignet, dem Gerechtigkeitsanliegen der Gleichmäßigkeit des Gesetzesvollzugs zu dienen. Die für den Steuerpflichtigen nachteiligen Folgen des Nachholverbots waren dem Gesetzgeber ausweislich der Gesetzesbegründung sehr wohl bekannt. Wenn er dennoch auf die Normierung eines Willkürvorbehalts verzichtet hat, muss dies einen beabsichtigten Vorrang der Gesetzeseffektivität gegenüber der Einzelfallgerechtigkeit nahelegen. Bei dieser Sachlage kann allein der Umstand, dass im 47

Gesetzgebungsverfahren ein Regelungsziel betont worden ist, noch nicht den Umkehrschluss gestatten, dass bei dessen nicht vollständiger Erreichung die normierten Rechtsfolgen entfallen müssten (so auch Urteil des FG Baden-Württemberg vom 15.12.2000, a. a. O.). Eine planwidrige Unvollständigkeit, wie sie für eine Auslegung des § 6a Abs. 4 Satz 1 EStG gegen den Wortsinn der Vorschrift vorauszusetzen wäre, ist daher nicht feststellbar.

c.) Schließlich liegen auch die Voraussetzungen für die von der Klägerin geforderte Ausnahme vom Nachholverbot unter dem Gesichtspunkt des Grundsatzes von Treu und Glauben bereits deshalb im Streitfall nicht vor, weil es an jeder aktiven Einwirkung des Beklagten auf die bilanzielle Behandlung der Pensionszusagen durch die Klägerin fehlt. Hierfür kann wiederum auf die Ausführungen zu Tz. II. 1. b. verwiesen werden. 48

III. 49

Die Revision war wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Fragen der Voraussetzungen und der Reichweite des Nachholverbots gemäß § 6a Abs. 4 Satz 1 EStG zuzulassen. 50

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 51