



BUNDESVERWALTUNGSGERICHT

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

BVerwG 8 C 19.10
VGH 5 BV 09.1340

Verkündet
am 12. Oktober 2011
Ende
als Urkundsbeamtin der Geschäftsstelle

In der Verwaltungsstreitsache

hat der 8. Senat des Bundesverwaltungsgerichts
auf die mündliche Verhandlung vom 12. Oktober 2011
durch den Vorsitzenden Richter am Bundesverwaltungsgericht
Prof. Dr. Dr. h.c. Rennert,
die Richterin am Bundesverwaltungsgericht Dr. Hauser,
den Richter am Bundesverwaltungsgericht Guttenberger und
die Richterinnen am Bundesverwaltungsgericht Schipper und Dr. Held-Daab

für Recht erkannt:

Die Revision wird zurückgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Revisionsverfahrens.

G r ü n d e :

I

- 1 Die Kläger wenden sich gegen die Bemessung von Beiträgen, die der Beklagte als Träger der gesetzlichen Insolvenzversicherung nach dem Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (Betriebsrentengesetz - BetrAVG) erhebt.
- 2 Seit März 2003 führen die Kläger für eine Mitarbeiterin ihrer Rechtsanwaltskanzlei eine betriebliche Altersversorgung über eine Unterstützungskasse durch. Dies zeigten sie dem Beklagten im März 2006 an und erklärten, zugesagt sei eine einmalige, durch Entgeltumwandlung in Höhe von 200 € monatlich

finanzierte Kapitaleistung von 81 600 € bei Erreichen des Renteneintrittsalters. Daraus errechnete der Beklagte gemäß § 10 Abs. 3 Nr. 3 BetrAVG eine Beitragsbemessungsgrundlage von 40 800 € und legte diese den nachfolgenden Beitragserhebungen zugrunde. Im Zuge der gesetzlichen Umstellung seiner Finanzierung vom Rentenwertumlagesystem auf eine vollständige Kapitaldeckung erhob er mit Bescheid vom 24. August 2007 einen Einmalbeitrag gemäß § 30i BetrAVG in Höhe von 293,49 €. Mit weiterem Bescheid vom 14. November 2007 setzte er den Insolvenzversicherungsbeitrag für das Jahr 2007 auf 122,40 € fest.

- 3 Nach erfolglosem Widerspruch haben die Kläger am 26. August 2008 gegen beide Bescheide Klage erhoben und geltend gemacht, die Beitragsbemessung dürfe bei Versorgungszusagen über Unterstützungskassen (im Folgenden: Unterstützungskassenanwartschaften) nicht an die erreichbare Versorgungsleistung anknüpfen, sondern nur den jeweiligen Barwert der Anwartschaft zugrunde legen. § 10 Abs. 3 Nr. 3 BetrAVG verweise für die Beitragsbemessung bei Unterstützungskassenanwartschaften auf den Betrag der Zuwendungen, die der Arbeitgeber nach § 4d Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b Einkommenssteuergesetz (EStG) als Betriebsausgaben geltend machen dürfe. Die steuerrechtliche Vorschrift stelle auf die Verhältnisse am Schluss des Wirtschaftsjahres der Zuwendung ab. Danach sei der Barwert der Anwartschaft am Schluss dieses Wirtschaftsjahres maßgebend. Der Beitragsbemessung für Unterstützungskassenanwartschaften müsse deshalb ebenso wie derjenigen für Anwartschaften aus unmittelbaren Versorgungszusagen (Direktzusagen) gemäß § 10 Abs. 3 Nr. 1 BetrAVG, § 6a Abs. 3 EStG der Teilwert der Pensionsverpflichtung zugrunde gelegt werden. Die abweichende Auslegung des Beklagten führe zu einer Übersicherung und verletze den Gleichheitssatz. Dies gelte insbesondere für die Beitragsbemessung bei rückgedeckten, arbeitnehmerfinanzierten Unterstützungskassenzusagen. Dort bestehe praktisch kein Insolvenzrisiko. Wegen der Widerruflichkeit der Entgeltumwandlung könne auch kein stetiges Anwachsen des Barwerts arbeitnehmerfinanzierter Anwartschaften unterstellt werden. Die Finanzverwaltung erkenne dies an, indem sie das Tatbestandsmerkmal gleichbleibender oder steigender Beiträge an rückgedeckte Unterstützungskassen

gemäß § 4d Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c EStG großzügig handhabe. Von der steuerrechtlichen Bewertung dürfe die Beitragsbemessung nicht abweichen.

- 4 Das Verwaltungsgericht hat die Klage mit Urteil vom 2. April 2009 abgewiesen. Die Berufung der Kläger hat der Verwaltungsgerichtshof mit Urteil vom 24. Juni 2010 zurückgewiesen. Der Verwaltungsgerichtshof führt zur Begründung aus: Die Beitragsbemessung des Jahres- und des Einmalbeitrags orientiere sich nach § 10 Abs. 3 Nr. 3 BetrAVG i.V.m. § 4d Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b Satz 1 EStG am Volumen der gegebenen Zusage. Dass die Bemessungsregelung keine Ausnahmen für rückgedeckte oder durch Entgeltumwandlung finanzierte Zusagen vorsehe, verletze weder Art. 3 Abs. 1 GG noch den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Dem Gesetzgeber stehe im sozialpolitischen Bereich ein weiter Gestaltungsspielraum zu. Differenzierungen seien nur am Willkürverbot zu messen. Die Anknüpfung der Beitragsbemessung an den jeweiligen Durchführungsweg und die Verweisung auf steuerrechtlich zu ermittelnde Abzugsbeträge sei sachlich gerechtfertigt. Beides diene dem Anliegen des Gesetzgebers, eine unaufwändige, einfache Berechnung zu ermöglichen. Die beitragsrechtliche Gleichbehandlung arbeitnehmer- und arbeitgeberfinanzierter Versorgungszusagen sei ebenfalls nicht willkürlich. Eine rückgedeckte Unterstützungskassenzusage liege hier nicht vor. Unabhängig davon dürften solche Zusagen ebenso wie nicht rückgedeckte Zusagen behandelt werden, weil auch im Fall der Rückdeckung kein Leistungsanspruch des Arbeitnehmers gegen einen vom Arbeitgeber wirtschaftlich unabhängigen Dritten bestehe. Die Beitragsbemessung verletze schließlich nicht den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz und das Äquivalenzprinzip. Auf das Verhältnis der Abgabenhöhe zum individuellen Vorteil des beitragspflichtigen Arbeitgebers komme es dabei nicht an. Die Insolvenzversicherung der betrieblichen Altersversorgung sei vom Gedanken des sozialen Ausgleichs zwischen Arbeitnehmern und Arbeitgebern sowie der Versicherten untereinander geprägt. Die solidarische Verteilung der Beitragslast diene der Verwirklichung des Sozialstaatsgebots. Eine Übersicherung könne nach § 10 Abs. 2 BetrAVG nicht eintreten.
- 5 Mit der Revision rügen die Kläger eine Verletzung des Äquivalenzprinzips und des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG). Sie halten eine verfas-

sungskonforme Auslegung des § 10 Abs. 3 Nr. 3 BetrAVG für erforderlich. Die Beitragsbemessung für Versorgungsanwartschaften aus Unterstützungskassenanwartschaften dürfe jedenfalls bei rückgedeckten und durch Entgeltumwandlung finanzierten Zusagen nur den Barwert der Anwartschaft zum Schluss des jeweiligen Wirtschaftsjahres zugrunde legen.

6 Die Kläger beantragen,

die Urteile des Bayerischen Verwaltungsgerichts München vom 2. April 2009 und des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofs vom 24. Juni 2010 zu ändern und den Einmalbeitragsbescheid des Beklagten vom 24. August 2007 sowie den Beitragsbescheid für 2007 des Beklagten vom 14. November 2007 jeweils in der Gestalt der Widerspruchsbescheide des Beklagten vom 1. August 2008 aufzuheben.

7 Der Beklagte verteidigt das angegriffene Urteil und beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

8 Der Vertreter des Bundesinteresses unterstützt das Vorbringen des Beklagten.

II

9 Die Revision ist nicht begründet. Das angegriffene Urteil verletzt kein revisibles Recht (§ 137 Abs. 1 VwGO).

10 1. Zutreffend hat der Verwaltungsgerichtshof die Erhebung des Jahresbeitrags für 2007 für rechtmäßig gehalten. Nach § 10 Abs. 1 BetrAVG in der hier maßgeblichen, im Beitragszeitraum geltenden Fassung des Art. 1 des Gesetzes zur Änderung des Betriebsrentengesetzes und anderer Gesetze vom 2. Dezember 2006 (BGBl I S. 2742) sind die Kläger beitragspflichtig, weil sie die betriebliche Altersversorgung einer Mitarbeiterin seit 2003 über eine Unterstützungskasse durchführen. Auf die Entgeltumwandlungsabrede und das Bestehen einer Rückdeckung kommt es für die Beitragspflicht dem Grunde nach nicht an. Sie bestimmt sich gemäß § 10 Abs. 1 BetrAVG allein nach dem gewählten Durch-

führungsweg, also nach der rechtlichen Konstruktion des Primäranspruchs auf die zugesagten Versorgungsleistungen (Urteil vom 25. August 2010 - BVerwG 8 C 23.09 - NVwZ-RR 2011, 160 <161>).

- 11 Die Annahme des Berufungsgerichts, die Beitragsfestsetzung sei auch der Höhe nach rechtmäßig, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Die Ermittlung des umzulegenden Beitragsvolumens nach § 10 Abs. 2 BetrAVG haben die Kläger nicht angegriffen. Sie rügen nur die Beitragsbemessung nach § 10 Abs. 3 BetrAVG, soweit sie Versorgungszusagen über Unterstützungskassen betrifft, die im Folgenden als „Unterstützungskassenanwartschaften“ bezeichnet werden. Der Verwaltungsgerichtshof hat die einschlägige Regelung des § 10 Abs. 3 Nr. 3 BetrAVG i.V.m. § 4d Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b Satz 1 und 2 EStG zutreffend ausgelegt. Er ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Beitragsbemessung für Unterstützungskassenanwartschaften an die Höhe der für den Anwärter erreichbaren Versorgungsleistung anknüpft und nicht auf den Barwert der Anwartschaft zum Schluss des jeweiligen Wirtschaftsjahres abstellt. Die gegenteilige Auffassung der Revision ist weder einfach-rechtlich noch im Wege verfassungskonformer Auslegung zu begründen. Dies gilt auch für rückgedeckte Unterstützungskassenzusagen und für Fälle der Entgeltumwandlung.
- 12 a) Die Beitragsbemessung nach § 10 Abs. 3 BetrAVG bestimmt, wie der Jahresbeitragsbedarf nach Absatz 2 auf die beitragspflichtigen Arbeitgeber umgelegt wird. Für jeden Arbeitgeber ist nach § 10 Abs. 3 Nr. 1 bis 4 BetrAVG eine Bemessungsgrundlage zu ermitteln. Aus ihrem Verhältnis zur Summe der Bemessungsgrundlagen aller Arbeitgeber ergibt sich, inwieweit der einzelne zum Gesamtbetrag nach § 10 Abs. 2 BetrAVG beitragen muss.
- 13 Die Berechnung der Bemessungsgrundlage für den einzelnen Arbeitgeber richtet sich nach dem gewählten Durchführungsweg der betrieblichen Altersversorgung (§ 10 Abs. 3 Nr. 1 bis 4 BetrAVG). Sie berücksichtigt nur Beträge, die sich auf laufende Versorgungsleistungen und nach § 1b BetrAVG unverfallbare Anwartschaften beziehen (§ 10 Abs. 3 Halbs. 1 BetrAVG). Diese Beträge sind festzustellen auf den Schluss des Wirtschaftsjahres des Arbeitgebers, das im

vor dem Beitragsjahr abgelaufenen Kalenderjahr geendet hat (§ 10 Abs. 3 Halbs. 2 BetrAVG).

- 14 Die Beitragsbemessungsgrundlage für Unterstützungskassenzusagen setzt sich nach § 10 Abs. 3 Nr. 3 BetrAVG aus zwei Teilbeträgen zusammen. Für die laufenden Versorgungsleistungen ist das Deckungskapital gemäß § 4d Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. a EStG zugrunde zu legen. Für die unverfallbaren Unterstützungskassenanwartschaften wird das Zwanzigfache der nach § 4d Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b Satz 1 EStG ermittelten jährlichen Zuwendungen für Leistungsanwärter im Sinne des § 4d Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b Satz 2 EStG hinzugerechnet. Dies vollzieht sich in zwei Schritten. Zunächst ist steuerrechtlich der Betrag der jährlichen Zuwendungen zu errechnen, den der Arbeitgeber nach § 4d Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b Satz 1 EStG als Betriebsausgabe geltend machen, also zur Minderung des zu versteuernden Gewinns abziehen darf. Anschließend ist dieser Abzugsbetrag für die betriebsrentenrechtliche Beitragsbemessung nach § 10 Abs. 3 Nr. 3 BetrAVG mit dem Faktor 20 zu vervielfachen.
- 15 aa) Jährliche Zuwendungen für Leistungsanwärter im Sinne des § 10 Abs. 3 Nr. 3 BetrAVG sind die Zuwendungen, die der Arbeitgeber zur Finanzierung der dem Anwärter zugesagten Versorgung an die Unterstützungskasse leistet. Die gegenteilige Annahme der Kläger, das Tatbestandsmerkmal bezeichne den Barwert der erdienten Anwartschaften, widerspricht dem Wortlaut und der Systematik des § 10 Abs. 3 Nr. 3 BetrAVG.
- 16 Der Begriff der Zuwendung kann nach seinem Wortsinn nur vermögenswerte Leistungen, aber nicht den Wert eines Rechts erfassen. Der präzisierende Zusatz „für“ - nicht: an - Leistungsanwärter benennt nicht den Zuwendungsempfänger, sondern greift den Wortlaut des § 4d Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b Satz 1 EStG auf. Dieser spricht von Zuwendungen an Unterstützungskassen und begrenzt den Betriebsausgabenabzug der Zuwendungen für jeden Leistungsanwärter. Wie sich aus dem Satzbau des § 10 Abs. 3 Nr. 3 BetrAVG ergibt, regelt dessen Verweisung auf § 4d Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b Satz 1 EStG die Berechnung des zulässigen Abzugsbetrages, während die anschlie-

Bende Verweisung auf Satz 2 nur den Begriff des Leistungsanwärters konkretisiert. Soweit Satz 2 auf den Schluss des Wirtschaftsjahres abstellt, bestimmt er lediglich den Stichtag, zu dem der Zusagenempfänger die Mindestaltersgrenze für Leistungsanwärter erreicht haben muss. Der Stichtag für die Betragsberechnung ergibt sich aus § 10 Abs. 3 BetrAVG i.V.m. § 4d Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b Satz 1 EStG.

- 17 bb) § 4d Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b Satz 1 Doppelbuchst. bb EStG bestimmt, inwieweit Zuwendungen an Unterstützungskassen zur Finanzierung von Altersversorgungsanwartschaften als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Die Vorschrift ist hier in der im Beitragszeitraum 2007 geltenden Fassung des Art. 1 Nr. 50 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl I S. 2878) anzuwenden. Sie begrenzt den Betriebsausgabenabzug auf 25 % der jährlichen Versorgungsleistungen, die der Leistungsanwärter nach den Verhältnissen am Schluss des Wirtschaftsjahres der Zuwendung im letzten Zeitpunkt der Anwartschaft, spätestens im Zeitpunkt der Vollendung des 65. Lebensjahres erhalten könnte.
- 18 Auf diese Abzugsgrenze verweist § 10 Abs. 3 Nr. 3 BetrAVG für sämtliche Unterstützungskassenanwartschaften, ohne nach dem Bestehen einer Rückdeckung oder einer Finanzierung durch Entgeltumwandlung zu differenzieren. Die ausdrückliche Beschränkung der Verweisung auf § 4d Abs. 1 Nr. 1 [Satz 1] Buchst. b Satz 1 und 2 EStG erlaubt es nicht, auch die zusätzliche Abzugsregelung für Zuwendungen an rückgedeckte Unterstützungskassen nach Buchstabe c der Vorschrift einzubeziehen. Diese gestattet dem Arbeitgeber, Zuwendungen in Höhe der Beiträge zur Rückdeckungsversicherung als Betriebsausgaben abzusetzen, was nach Buchstabe c Satz 5 allerdings zur Minderung des Abzugsbetrages nach den Buchstaben a und b führen kann. § 10 Abs. 3 Nr. 3 BetrAVG klammert diese Abzugsmöglichkeit und den damit verbundenen zusätzlichen Berechnungsaufwand aus der Beitragsbemessung aus und legt als steuerrechtlichen Ausgangspunkt für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage auch bei rückgedeckten Unterstützungskassen stets die Abzugsgrenze in Höhe von 25% der erreichbaren jährlichen Versorgungsleistungen zugrunde.

- 19 Die gesetzliche Anordnung, diesen Betrag nach den Verhältnissen am Schluss des Wirtschaftsjahres der Zuwendung zu bestimmen, führt entgegen der Auffassung der Kläger nicht zur Gleichsetzung des Abzugsbetrages mit dem Barwert der erdienten Anwartschaft. Die Bezugnahme auf die Verhältnisse zum Schluss des jeweiligen Wirtschaftsjahres berücksichtigt nur, dass nach Wirksamwerden der Versorgungszusage eintretende Umstände wie ein Teilwiderruf der Zusage oder eine Änderung einer Entgeltumwandlungsabrede die Höhe der für den Anwärter erreichbaren Versorgungsleistung beeinflussen können (vgl. Urteil vom 23. Januar 2008 - BVerwG 6 C 19.07 - Buchholz 437.1 BetrAVG Nr. 18 Rn. 30). Ohne solche Veränderungen bleibt die Abzugsgrenze über die Laufzeit der Anwartschaft konstant.
- 20 Die gegenteilige Auffassung der Kläger, die zumindest für rückgedeckte, arbeitnehmerfinanzierte Unterstützungskassenanwartschaften deren Barwert zugrunde legen will, wird auch der Gesetzessystematik und dem Sinn und Zweck der steuerrechtlichen Regelungen nicht gerecht. Die voneinander abweichenden Berechnungsvorschriften des § 4d Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b Satz 1 und 2 EStG und des § 6a Abs. 2, Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG tragen den Besonderheiten des jeweiligen Durchführungsweges Rechnung. § 6a Abs. 2, Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG regelt den Betriebsausgabenabzug für Pensionsrückstellungen zur Finanzierung von Versorgungsanwartschaften aus Direktzusagen. Er erklärt solche Rückstellungen bis zur Höhe des Teilwerts der Pensionsverpflichtung oder - bei Entgeltumwandlung - mindestens in Höhe des Barwerts der erdienten Anwartschaft für abzugsfähig. Damit ermöglicht er eine kapitalgedeckte Finanzierung der Anwartschaften auf zukünftige Versorgungsleistungen und berücksichtigt die Verpflichtung des Arbeitgebers, ausreichende Rücklagen zur Erfüllung der gegen ihn selbst gerichteten künftigen Leistungsansprüche zu bilden (vgl. § 249 Abs. 1 HGB). Bei Unterstützungskassenzusagen ist eine solche Rücklagenbildung nicht vorgesehen. Hier soll nicht der Arbeitgeber, sondern die Unterstützungskasse die Versorgungsleistung erbringen. Der Arbeitgeber ist lediglich verpflichtet, die Unterstützungskasse so zu dotieren, dass sie die von ihm zugesagten Leistungen gewähren kann. Nur subsidiär muss er nach § 1 Abs. 1 Satz 3 BetrAVG für die Erfüllung der Zusage einstehen. Deshalb unterscheidet § 4d Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b Satz 1 EStG für die Begrenzung

des Betriebsausgabenabzugs nach Zuwendungen für laufende Leistungen und Anwartschaften. Eine Kapitaldeckung lässt er erst nach Fälligwerden der Versorgungsleistungen zu (Doppelbuchst. aa). Den Abzug von Zuwendungen für Unterstützungskassenanwartschaften begrenzt er dagegen auf einen geringen Bruchteil der erreichbaren jährlichen Versorgungsleistung (Doppelbuchst. bb). Dies soll verhindern, dass der Arbeitgeber die Dotierung der Unterstützungskasse dazu nutzt, steuerfreies Eigenkapital zu bilden. Ermöglicht wird nur, ein Reservepolster anzulegen, das einen rechtzeitigen Leistungsbeginn auch bei verzögerter Anpassung der Dotierung sicherstellt (vgl. den Bericht und Antrag des Ausschusses für Arbeit und Sozialordnung [11. Ausschuss] zu dem von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung - Drucks. 7/1281 - vom 22. November 1974, BTDrucks 7/2843 S. 5 f.).

- 21 cc) Für Unterstützungskassenanwartschaften ist der nach § 4d Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b Satz 1 EStG errechnete Betrag abzugsfähiger jährlicher Zuwendungen zur betriebsrentenrechtlichen Beitragsbemessung nach § 10 Abs. 3 Nr. 3 BetrAVG mit dem Faktor 20 zu vervielfachen. Ausgehend von der Abzugsgrenze in Höhe von 25% der erreichbaren jährlichen Versorgungsleistung ergibt sich als Bemessungsgrundlage das Fünffache der erreichbaren Jahresrente oder, sofern statt einer Rente eine einmalige Kapitalleistung zugesagt ist, die Hälfte des Kapitalbetrages. In diesem Fall fingiert § 4d Abs. 1 Nr. 1 Satz 7 EStG ein Zehntel des Kapitals als Betrag der Jahresleistung. Das Zwanzigfache von 25% des Zehntels entspricht der Hälfte des Kapitals. Der Anwendung der Fiktionsregelung steht nicht entgegen, dass § 10 Abs. 3 Nr. 3 BetrAVG sie nicht ausdrücklich in die Verweisung einbezieht. Es genügt, dass sie ein Tatbestandsmerkmal der darin genannten Zielnorm konkretisiert.
- 22 dd) Aus § 10 Abs. 3 Halbs. 1 BetrAVG, der nur unverfallbare Versorgungsanwartschaften in die Berechnung einbezieht, lässt sich keine abweichende, auf den Barwert der Anwartschaften abstellende Beitragsbemessung herleiten. Als unverfallbar werden Anwartschaften bezeichnet, die auch bei einer Beendigung des Arbeitsverhältnisses vor Eintritt des Versorgungsfalles bestehen bleiben (§ 1b Abs. 1 Satz 1 BetrAVG); durch Entgeltumwandlung finanzierte Anwart-

schaften sind stets unverfallbar (§ 1b Abs. 5 BetrAVG). Aus der Unverfallbarkeit folgt nach § 10 Abs. 3 Halbs. 1 BetrAVG jedoch nur, dass die Anwartschaft bei der Beitragsbemessung berücksichtigt wird. Mit welchem Betrag sie anzusetzen ist, ergibt sich erst aus den weiteren, nach Durchführungswegen differenzierenden Berechnungsvorschriften des § 10 Abs. 3 Nr. 1 bis 4 BetrAVG. Auf die Stichtagsregelung des § 10 Abs. 3 Halbs. 2 BetrAVG können die Kläger ihre Auffassung ebenfalls nicht stützen. Sie bestimmt nur, dass die nach § 10 Abs. 3 Nr. 1 bis 4 BetrAVG zu ermittelnden Beträge auf den Schluss des Wirtschaftsjahres festzustellen sind, das im vor dem Beitragsjahr abgelaufenen Kalenderjahr geendet hat. Damit wird der für die Beitragsbemessung maßgebliche Zeitpunkt festgelegt, ohne die differenzierenden Berechnungsregeln des § 10 Abs. 3 Nr. 1 bis 4 BetrAVG zu ändern.

- 23 ee) Entgegen der Auffassung der Revision bietet das Gesetz auch keinen Ansatzpunkt für eine teleologische Reduktion des § 10 Abs. 3 Nr. 3 BetrAVG, die zu einer Regelungslücke führen und ermöglichen könnte, § 6a Abs. 3 BetrAVG zumindest auf rückgedeckte, arbeitnehmerfinanzierte Unterstützungskassenzusagen entsprechend anzuwenden. Der Zweck des § 10 Abs. 3 Nr. 3 BetrAVG steht dessen Anwendung auf solche Zusagen nicht entgegen; eine planwidrige Regelungslücke besteht nicht.
- 24 Die Beitragsbemessung nach § 10 Abs. 3 BetrAVG soll gewährleisten, dass bei Insolvenz des Arbeitgebers genügend Deckungsmittel zur Erfüllung der Versorgungsansprüche aus der betrieblichen Altersversorgung zur Verfügung stehen und dass die zu sichernden Ausfallrisiken mit geringem Verwaltungsaufwand auf eine große Solidargemeinschaft verteilt werden (Urteile vom 10. Dezember 1981 - BVerwG 3 C 1.81 - BVerwGE 64, 248 <253> = Buchholz 437.1 BetrAVG Nr. 1, vom 23. Januar 2008 a.a.O. Rn. 28 und vom 25. August 2010 - BVerwG 8 C 40.09 - Buchholz 437.1 BetrAVG Nr. 20 Rn. 26). Dazu knüpft die Beitragsbemessung nach § 10 Abs. 3 Nr. 1 bis 4 BetrAVG an den jeweiligen Durchführungsweg und das ihm eigene abstrakte Insolvenzrisiko an. Sie verzichtet also darauf, das konkrete Insolvenzrisiko des einzelnen Arbeitgebers zu ermitteln. Deshalb lässt sie auch das Bestehen einer Rückdeckungsversicherung unberücksichtigt, da diese das abstrakte Insolvenzrisiko des (primären) Versor-

gungsanspruchs unberührt lässt (Urteil vom 25. August 2010 a.a.O. Rn. 20 ff., 41 f.). Soweit die Beitragsbemessung sich am Wert der zu sichernden unverfallbaren Anwartschaften und Leistungspflichten orientiert, bezweckt sie daher keine individualversicherungsrechtlich konzipierte, strikt an der Vorteilsgerechtigkeit ausgerichtete Beitragsdeckung des Insolvenzversicherungsbedarfs. Sie soll nur gewährleisten, dass der - überschlägig berechnete - Teilwert nicht unterschritten wird (vgl. BTDrucks 7/2843 S. 10 f. zu § 6d Abs. 3 des Entwurfs). Eine Begrenzung der Bemessungsgrundlage auf den Teil- oder Barwert ist daraus nicht herzuleiten.

- 25 Daran hat sich auch mit der Einführung der Entgeltumwandlung nichts geändert. So finanzierte Versorgungsanwartschaften werden lediglich nach § 1b Abs. 5 Satz 1 BetrAVG sofort unverfallbar und damit in die Insolvenzversicherung und die Beitragsbemessung einbezogen. Auf die Wahrscheinlichkeit, mit der die Entgeltumwandlung bis zum Eintritt des Versorgungsfalles fortgeführt wird, kommt es für die vom Gesetzgeber bezweckte solidarische Verteilung der Beitragslast nicht an. Da der Wert der erreichbaren Versorgungsleistungen nur bezogen auf den jeweiligen Stichtag ins Verhältnis gesetzt wird, sind mögliche Änderungen im nachfolgenden Zeitraum für die Beitragsbemessung unerheblich; sie werden erst bei der nächsten Beitragserhebung berücksichtigt.
- 26 ff) Der Verwaltungsgerichtshof hat die zutreffend ausgelegten Beitragsbemessungsvorschriften fehlerfrei angewandt. Zu Recht hat er als Bemessungsgrundlage für das Beitragsjahr 2007 den Betrag von 40 800 € zugrunde gelegt. Als steuerlicher Abzugsbetrag ist nicht die Summe der 2006 geleisteten, durch Entgeltumwandlung finanzierten Zuwendungen in Höhe von (12 x 200 € =) 2 400 € anzusetzen, sondern der niedrigere Betrag des zulässigen Betriebsausgabenabzugs nach § 4d Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b Satz 1 Doppelbuchst. bb EStG. Er beläuft sich auf 25% eines Zehntels der zugesagten Kapitaleistung, also auf 25% von 8 160 € = 2040 €. Die in § 10 Abs. 3 Nr. 3 BetrAVG angeordnete Vervielfachung mit dem Faktor 20 ergibt den Bemessungsbetrag von 40 800 €.

- 27 b) Zu Recht hat der Verwaltungsgerichtshof die gesetzliche Beitragsbemessung für verfassungsmäßig gehalten und die von der Revision vorgeschlagene verfassungskonforme Auslegung des § 10 Abs. 1 und 3 Nr. 3 BetrAVG abgelehnt.
- 28 aa) Die Beitragserhebung berührt weder die Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG noch die Berufsfreiheit nach Art. 12 Abs. 1 GG (vgl. Urteil vom 25. August 2010 a.a.O. Rn. 31 f.).
- 29 bb) Der Eingriff in die wirtschaftliche Betätigungsfreiheit der Kläger ist durch den Gesetzesvorbehalt des Art. 2 Abs. 1 GG gedeckt. Die gesetzliche Ermächtigung zur Beitragserhebung gemäß § 10 Abs. 1 und 3 Nr. 3 BetrAVG wahrt den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, der im Beitragsrecht durch das Äquivalenzprinzip konkretisiert wird. Für den Bereich der Insolvenzversicherung der betrieblichen Altersversorgung gilt der Grundsatz der Vorteilsgerechtigkeit nur eingeschränkt. Er wird durch den Grundsatz des sozialen Ausgleichs modifiziert, der aus dem Sozialstaatsgebot des Art. 20 Abs. 1 GG abzuleiten ist und eine solidarische Verteilung der Beitragslast auf die insolvenzversicherungspflichtigen Arbeitgeber rechtfertigt. Die Beitragsbemessung muss weder das Insolvenzrisiko des einzelnen Arbeitgebers noch das konkrete Ausfallrisiko im Insolvenzfall abbilden. Ebenso wenig muss sie dem jeweils aktuellen Barwert der zu sichernden Versorgungszusagen entsprechen. Die Höhe des Beitrags darf nur nicht im Missverhältnis zum gebotenen Vorteil stehen (BVerfG, Kammerbeschluss vom 24. Februar 1987 - 1 BvR 1667/84 - AP Nr. 14 zu § 1 BetrAVG Unterstützungskassen; BVerwG, Urteile vom 23. Januar 2008 a.a.O. Rn. 34 und vom 25. August 2010 a.a.O. Rn. 37).
- 30 Der mit dem Beitrag abgegoltene Vorteil liegt in der Übernahme der Insolvenzversicherung der zugesagten betrieblichen Altersversorgung; insoweit erfüllt der Beklagte eine Fürsorgepflicht des Arbeitgebers. Die Wahl eines insolvenzversicherungspflichtigen Durchführungsweges erhöht außerdem die wirtschaftliche Dispositionsfreiheit des Arbeitgebers, soweit sie mit Steuervergünstigungen verknüpft ist, ihn von Sozialabgaben entlastet oder ihm erlaubt, die Mittel zur Erfüllung der Versorgungszusagen bis zum Eintritt des Versorgungsfalls noch für das Unternehmen einzusetzen oder als Sicherheiten zu verwenden (Urteile vom

10. Dezember 1981 a.a.O. S. 260, vom 23. Januar 2008 a.a.O. Rn. 34 und vom 25. August 2010 a.a.O. Rn. 34). Unterstützungskassenzusagen ermöglichen zwar im Anwartschaftszeitraum regelmäßig nur geringe Betriebsausgabenabzüge (zur großzügigeren Regelung für rückgedeckte Unterstützungskassen vgl. § 4d Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c Satz 1 und 5 EStG). Spiegelbildlich bieten sie dem Arbeitgeber aber den Vorteil, die Finanzierung der Zusagen weitgehend auf den Zeitpunkt des Eintretens des Versorgungsfalls aufzuschieben. Darüber hinaus dürfen die der Unterstützungskasse geleisteten Zuwendungen dem Betrieb wieder darlehensweise zugeführt werden, da die Unterstützungskassen nicht der Versicherungsaufsicht unterliegen und in ihrer Vermögensanlage rechtlich nicht beschränkt sind (Rolfs, in: Blomeyer/Rolfs/Otto, Betriebsrentengesetz, 5. Aufl. 2010, § 1 BetrAVG Rn. 263 f.; Beul, DB 1987, 2603 <2605>).

- 31 Zu diesen mit der Unterstützungskassenzusage verbundenen Vorteilen steht die Beitragshöhe nach § 10 Abs. 1 und 3 Nr. 3 BetrAVG nicht im Missverhältnis. Eine Übersicherung des Beklagten ist ausgeschlossen, da § 10 Abs. 2 BetrAVG die Beitragserhebung auf die Deckung der anfallenden Kosten beschränkt. Die Beitragsbemessungsgrundlage beträgt maximal die Hälfte der zugesagten und nach den Umständen des Stichtags erreichbaren Versorgungsleistung. Der Beitragssatz bewegt sich regelmäßig im einstelligen Promillebereich. Um unzumutbare Belastungen zu vermeiden, können Beitragserhöhungen auf mehrere Kalenderjahre verteilt und außergewöhnlich hohe Beiträge durch Heranziehen des Ausgleichsfonds ermäßigt werden (vgl. § 10 Abs. 2 Satz 5 und 6 BetrAVG).
- 32 cc) Mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG ist die Beitragsbemessung für Unterstützungskassenzusagen ebenfalls vereinbar. Entgegen der Auffassung der Kläger diskriminiert sie die betroffenen Arbeitgeber nicht im Verhältnis zu Beitragspflichtigen, die sich für den Durchführungsweg der Direktzusage entschieden haben. Dies gilt auch für Anwartschaften aus rückgedeckten oder arbeitnehmerfinanzierten Zusagen.
- 33 Allerdings werden Anwartschaften aus Unterstützungskassen- und aus Direktzusagen ungleich behandelt. Bei Unterstützungskassenanwartschaften wird, wie bereits gezeigt, ein konstanter Mittelwert in Höhe der Hälfte der erreichba-

ren Versorgungsleistung zugrunde gelegt. Für Anwartschaften aus Direktzusagen stellt § 10 Abs. 3 Nr. 1 BetrAVG i.V.m. § 6a Abs. 3 EStG dagegen auf den Teilwert der Pensionsverpflichtung ab, der durch Diskontieren des Werts der Versorgungsleistung errechnet wird. Dies führt zu einer höheren Gesamtbeitragsbelastung von Unterstützungskassenanwartschaften im Vergleich zu Anwartschaften aus Direktzusagen gleichen Inhalts und gleicher Laufzeit. Die anfängliche Mehrbelastung der Unterstützungskassenanwartschaften wird durch die spätere Minderbelastung, die sich bei Ansteigen der Teilwerte über den Mittelwert ergibt, nur unvollständig ausgeglichen. Den Abzinsungsvorteil kann die Mittelwertberechnung nicht auffangen, weil sie vom Modell einer linearen Wertentwicklung ausgeht. Keine zusätzliche Benachteiligung der Unterstützungskassenanwartschaften liegt darin, dass Reduzierungen der erreichbaren Versorgungsleistung sich erst in nachfolgenden Beitragszeiträumen auswirken und nicht zu einer Rückerstattung bereits gezahlter Beiträge führen. Ob und für welche Zusageform dies nachteilig ist, hängt vielmehr davon ab, inwieweit der Teilwert den Mittelwert schon erreicht oder überschritten hat. Außerdem ist zu berücksichtigen, dass der reduzierte Bemessungsbetrag für die Unterstützungskassenanwartschaft konstant bleibt, während der bisher erreichte Teilwert der Pensionsverpflichtung weiterhin progressiv steigt. Dies kann je nach Zeitpunkt und Umfang der Reduzierung zum Ausgleich oder sogar zu einer Umkehrung der relativen Beitragsbelastung führen.

- 34 Soweit die Beitragsbemessung die Unterstützungskassenzusagen benachteiligt, ist sie verfassungsrechtlich gerechtfertigt. Den Prüfungsmaßstab bildet allein das Willkürverbot. Im sozialpolitischen Bereich, zu dem die Insolvenzversicherung der betrieblichen Altersversorgung gehört, hat der Gesetzgeber einen weiten Gestaltungsspielraum. Dessen Grenze ist erst überschritten, wenn sich kein die Differenzierung objektiv rechtfertigender sachlicher Grund finden lässt. Eine strengere Prüfung am Maßstab der Verhältnismäßigkeit ist nicht mit der Intensität der Ungleichbehandlung zu begründen. Die Differenzierung der Beitragsbemessung berührt keine benannten Freiheitsrechte und knüpft nicht an Personen oder unverfügbare persönliche Merkmale, sondern an Sachverhalte an. Die Wahl des Durchführungswegs ist grundsätzlich frei (Rolfs, in: Blomeyer/Rolfs/

Otto, Betriebsrentengesetz, 5. Aufl. 2010, § 1 BetrAVG Rn. 144). Auch in den Fällen der Entgeltumwandlung ist der Arbeitgeber nicht verpflichtet, eine Unterstützungskassenzusage zu erteilen (vgl. § 1a Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2 BetrAVG). Ob allein das Gewicht eines wirtschaftlichen Nachteils eine Verhältnismäßigkeitsprüfung erforderlich machen kann, muss nicht geklärt werden. Ein solcher schwerwiegender Nachteil liegt wegen des niedrigen Beitragssatzes und des weitgehenden Ausgleichs der Mehr- und Minderbelastungen über die Laufzeit der Anwartschaft nicht vor. Aus der Umstellung der Finanzierung des Beklagten zum 1. Januar 2006 lässt sich ebenfalls keine höhere Intensität der Ungleichbehandlung herleiten. Der Übergang vom Rentenwertumlageverfahren auf eine vollständige Kapitaldeckung (vgl. § 10 Abs. 2 BetrAVG) hat nur die Finanzierung insolvenzbedingt zu sichernder Anwartschaften auf das Jahr des Eintretens des Sicherungsfalles vorgezogen. Aus dieser Vorverlagerung der Belastung ergibt sich keine Verzerrung der Belastungsgleichheit.

- 35 Entgegen der Auffassung der Revision ist die beitragsrechtliche Ungleichbehandlung von Anwartschaften aus Unterstützungskassen- und Direktzusagen durch sachliche Gründe gerechtfertigt. Dies gilt für die Anknüpfung an die unterschiedlichen steuerrechtlichen Vorschriften zum Betriebsausgabenabzug ebenso wie für die Vervielfältigung des für Unterstützungskassenanwartschaften geltenden Abzugsbetrages mit dem Faktor 20.
- 36 Die Verweisung auf die Vorschriften zur Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs ermöglicht eine unaufwändige Beitragsbemessung. Sie knüpft an die steuerrechtlich ohnehin zu ermittelnden Beträge an und vermeidet damit zusätzliche, zur Beitragserhöhung führende Kosten (vgl. BTDrucks 7/2843, S. 11 zu § 6d Abs. 3 des Entwurfs).
- 37 Die steuerrechtlich strengere Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs für Unterstützungskassenanwartschaften im Vergleich zu Anwartschaften aus Direktzusagen ist sachlich aus der Eigenart der Unterstützungskassenzusage gerechtfertigt. Entgegen der Annahme der Revision ist dabei nicht das Fehlen eines eigenen Leistungsanspruchs des Arbeitnehmers oder die - eingeschränkte - Widerruflichkeit der erteilten Zusage maßgebend. Entscheidend ist vielmehr

der Umstand, dass die Unterstützungskassenzusage die Finanzierungslast auf die Zeit nach Fälligwerden des Versorgungsanspruchs verschiebt und die Abzugsgrenze der Zuwendungen für Unterstützungskassenanwartschaften daher nur das Anlegen eines Reservepolsters, aber nicht die Bildung steuerfreien Eigenkapitals erlauben soll (vgl. S. 9 oben; BTDrucks 7/2843 S. 14, 40; Beul, DB 1987, 2603 <2604 f.>). Als Reservepolster genügt ein geringer Bruchteil der erreichbaren Versorgungsleistung, der einen rechtzeitigen Leistungsbeginn auch bei vorübergehenden Liquiditätsengpässen sicherstellt. Eine Diskontierung des Gesamtbetrages der Leistung würde dagegen eine Kapitaldeckung der Unterstützungskassenanwartschaft ermöglichen, die dieses Modell der betrieblichen Altersversorgung nicht erfordert.

- 38 Sachliche Gründe hat auch die Entscheidung des Gesetzgebers, den niedrigen steuerrechtlichen Abzugsbetrag für die Unterstützungskassenanwartschaften nicht als Bemessungsgrundlage in § 10 Abs. 3 Nr. 3 BetrAVG zu übernehmen und dadurch in einen beitragsrechtlichen Vorteil zu verkehren, sondern ein Vervielfachen mit dem Faktor 20 anzuordnen. Der von der Revision erhobene Vorwurf der Widersprüchlichkeit steuer- und beitragsrechtlicher Regelungen übersieht, dass beide verschiedenen Zwecken dienen. Erstere sollen eine Überdotierung von Unterstützungskassen verhindern, Letztere sicherstellen, dass auch die Beitragsbemessung für Unterstützungskassenanwartschaften sich - ebenso wie die für Anwartschaften aus Direktzusagen - am Wert der zugesagten Versorgungsleistung orientiert. Seinerzeit ging der Gesetzgeber auf der Grundlage gutachtlicher Stellungnahmen davon aus, das Zwanzigfache des steuerlichen Abzugsbetrages für Unterstützungskassenanwartschaften werde ausreichen, den Teilwert der künftigen Leistungen zu decken (Rolfs, in: Blomeyer/Rolfs/Otto, Betriebsrentengesetz, 5. Aufl. 2010, § 10 BetrAVG Rn. 136). Diese Einschätzung ist nach wie vor willkürfrei. Das Vervielfachen der im Beitragszeitraum geltenden Abzugsgrenze mit dem Faktor 20 gewährleistet, dass als Bemessungsbetrag höchstens der Mittelwert einer linearen, nicht diskontierenden Teilwertberechnung zugrunde gelegt wird. Der Verzicht auf eine gesonderte Teilwertbestimmung für jeden einzelnen Beitragszeitraum erklärt sich daraus, dass der (Gesamt-)Wert der zugesagten Leistung den Orientierungspunkt der Beitragsbemessung bildet. Das gilt auch für die Teilwertberechnung bei Direkt-

zusagen, die den Wert der zugesagten Leistung über die Laufzeit der Anwartschaft diskontiert. Dass für Unterstützungskassenanwartschaften keine Diskontierung angeordnet wird, rechtfertigt sich aus deren Besonderheit, keine Kapitaldeckung zu erfordern, und aus dem Anliegen des Gesetzgebers, die Berechnung einfach zu gestalten und an vorhandene steuerrechtliche Daten anzuknüpfen.

- 39 Soweit im Rückgriff auf die steuerrechtliche Abzugsgrenze und deren Vervielfachung eine Typisierung liegt, ist sie durch die dargelegten Gesichtspunkte gerechtfertigt. Mögliche Härten der Beitragsbemessung können die betroffenen Arbeitgeber vermeiden, indem sie den für sie per Saldo günstigsten Durchführungsweg wählen. Auch bei einer Entgeltumwandlung nach § 1a Abs. 1 Satz 3 BetrAVG sind sie nicht zur Erteilung einer Unterstützungskassenzusage verpflichtet.
- 40 Art. 3 Abs. 1 GG verpflichtet den Gesetzgeber schließlich nicht, rückgedeckte oder durch Entgeltumwandlung finanzierte Unterstützungskassenanwartschaften bei der Beitragsbemessung entsprechend § 10 Abs. 3 Nr. 1 BetrAVG i.V.m. § 6a Abs. 3 EStG wie Anwartschaften aus Direktzusagen zu behandeln. Den Prüfungsmaßstab zur Prüfung der Ungleichbehandlung bildet auch hier das Willkürverbot. Es ist nicht verletzt, weil weder die Rückdeckung noch die Entgeltumwandlung die sachlichen Gründe entfallen lassen, die die beitragsrechtliche Benachteiligung der Unterstützungskassenanwartschaften im Verhältnis zu den Anwartschaften aus Direktzusagen legitimieren.
- 41 Soweit die Rechtfertigung die Anknüpfung der Beitragsbemessung an den Durchführungsweg betrifft, greift sie unabhängig von einer Rückdeckung ein. Die den Durchführungsweg kennzeichnende, das abstrakte Insolvenzrisiko bestimmende Konstruktion des Primäranspruchs auf die Versorgungsleistung wird durch den Abschluss einer Rückdeckungsversicherung nicht berührt. Auch bei rückgedeckten Unterstützungskassenzusagen erwirbt der Anwärter keinen eigenen Leistungsanspruch gegen einen vom Arbeitgeber rechtlich und wirtschaftlich unabhängigen Dritten (Urteil vom 25. August 2010 - BVerwG 8 C 23.09 - NVwZ-RR 2011, 160). Aus den von der Revision hervorgehobenen Ein-

schränkungen des Widerrufsrechts des Arbeitgebers ergibt sich nichts anderes. Sie betreffen dessen Rechtsverhältnis zum Arbeitnehmer und vermitteln diesem keinen eigenen, unmittelbaren Leistungsanspruch gegen die Unterstützungskasse. Auf den Differenzierungsgrund der Vereinfachung der Berechnung durch Anknüpfen an steuerliche Abzugsbeträge wirkt eine Rückdeckung sich nicht aus. Sie ändert auch nichts daran, dass Unterstützungskassenanwartschaften keine Kapitaldeckung und damit keine diskontierende Teilwertberechnung erfordern.

- 42 Entgegen der Auffassung der Revision liegt kein Systemwiderspruch darin, dass der Gesetzgeber rückgedeckte Unterstützungskassenanwartschaften steuerrechtlich privilegiert, soweit er Zuwendungen in Höhe der Versicherungsbeiträge für abzugsfähig erklärt (§ 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c EStG), die Differenzierung aber nicht für das Beitragsrecht übernimmt. Die steuerrechtliche Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs für Unterstützungskassenanwartschaften soll die Bildung steuerfreien Eigenkapitals bei der Unterstützungskasse verhindern. Dieser Zweck wird durch die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen für Versicherungsbeiträge an Dritte unter Anrechnung auf die allgemeinen Abzugsbeträge (§ 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c Satz 5 EStG) nicht gefährdet. Die betriebsrentenrechtliche Beitragsbemessungsregelung des § 10 Abs. 3 Nr. 3 BetrAVG klammert diese zusätzliche Abzugsmöglichkeit aus, weil sie nur einen steuerrechtlich definierten Bezugspunkt für eine vereinfachte, überschlägige Berechnung des Werts der zugesagten Versorgungsleistung benötigt. Dazu genügt der generell maßgebliche Bruchteil der erreichbaren Versorgungsleistung, der als Berechnungsfaktor verwendet werden kann.
- 43 Eine Finanzierung durch Entgeltumwandlung ist für die sachliche Rechtfertigung der Ungleichbehandlung von Unterstützungskassenanwartschaften ebenfalls unerheblich. Für die Konstruktion des Primäranspruchs und das damit verbundene abstrakte Insolvenzrisiko kommt es auf die Art der Finanzierung nicht an. Ebenso wenig berührt sie den Zweck der Anknüpfung an die steuerlichen Abzugsbeträge, die Berechnung einfach und unaufwändig zu gestalten. Die Rechtfertigung der steuerrechtlichen Differenzierung des Betriebsausgabenabzugs bei Unterstützungskassen- und Direktzusagen ist von der Finanzierungs-

art ebenfalls unabhängig. Eine Kapitaldeckung, deren Aufbau durch eine diskontierende Teilwert- oder eine Barwertberechnung nachvollzogen werden könnte, sieht § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG weder für arbeitgeber- noch für arbeitnehmerfinanzierte Unterstützungskassenanwartschaften vor. Der Gleichbehandlung beider und der Ungleichbehandlung von arbeitnehmerfinanzierten Anwartschaften aus Unterstützungskassen- und Direktzusagen steht schließlich nicht entgegen, dass bei arbeitnehmerfinanzierten Anwartschaften jede Beitragsbemessung über dem Barwert wegen der Widerruflichkeit der Entgeltumwandlung und der Ungewissheit des Erreichens der vollen Versorgungsleistung willkürlich wäre. Die gegenteilige Auffassung der Kläger übersieht, dass die Beitragsbemessung stets von den Randbedingungen zum Stichtag ausgeht. Maßgeblich sind danach - für alle Anwartschaften gleichermaßen - die für die Berechnung maßgeblichen Umstände an diesem Tag. Die Wahrscheinlichkeit ihres Fortbestehens zählt nicht dazu. Nachfolgende Änderungen werden vielmehr - wiederum bei allen - erst zum jeweils nächsten Stichtag berücksichtigt. Gleichheitsrechtlich ist gegen dieses Stichtagsprinzip nichts einzuwenden.

- 44 2. Die Annahme des Verwaltungsgerichtshofs, die Erhebung des Einmalbeitrags nach § 30i BetrAVG sei rechtmäßig, verletzt kein revisibles Recht. Da die Revision nur die Bemessung des Einmalbeitrags beanstandet, soweit diese sich nach § 10 Abs. 3 Nr. 3 BetrAVG richtet, kann auf die oben dargelegten Gründe verwiesen werden.
- 45 Die Kostenentscheidung folgt aus § 154 Abs. 2 VwGO.

Prof. Dr. Dr. h.c. Rennert

Dr. Hauser

Guttenberger

Schipper

Dr. Held-Daab

B e s c h l u s s

Der Wert des Streitgegenstandes wird für das Revisionsverfahren auf 415,89 € festgesetzt.

Prof. Dr. Dr. h.c. Rennert

Dr. Hauser

Guttenberger

Schipper

Dr. Held-Daab

Sachgebiet:

BVerwGE: nein

Gesetz zur Verbesserung
der betrieblichen Altersversorgung

Fachpresse: ja

Rechtsquellen:

GG	Art. 2 Abs. 1, Art. 3 Abs. 1, Art. 12 Abs. 1, Art. 14 Abs. 1
BetrAVG	§ 1 Abs. 1, § 1b Abs. 1 Satz 1, § 1b Abs. 5, § 10 Abs. 1 bis 3 Nr. 1 und 4, § 30i
EStG	§ 4d Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b Satz 1 und 2, § 4d Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. c Satz 1 und 5, § 4d Abs. 1 Nr. 1 Satz 7, § 6a Abs. 3
HGB	§ 249 Abs. 1

Stichworte:

Abzug; Abzugsbetrag; Abzinsung; Abzugsgrenze; Äquivalenzprinzip; Anwartschaft; Barwert; Beitrag; Beitragsbemessung; Beitragsbemessungsgrundlage; Bemessungsbetrag; Betriebsausgabe; Betriebsausgabenabzug; Direktzusage; Diskontierung; Diskriminierung; Einmalbeitrag; Gewinn; Gleichbehandlung; Missverhältnis; Pensionsverpflichtung; Pensionsrückstellung; Rückstellung; Teilwert; Ungleichbehandlung; Unterstützungskasse; Unterstützungskassenanwartschaft; Verhältnismäßigkeit; Versorgung; Vorteilsgerechtigkeit; unmittelbare Versorgungszusage; Zusage.

Leitsätze:

1. Die Bemessung des Insolvenzversicherungsbeitrags für Unterstützungskassenanwartschaften gemäß § 10 Abs. 3 Nr. 3 BetrAVG i.V.m. § 4d Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b Satz 1 und 2 EStG verletzt weder das Äquivalenzprinzip noch den allgemeinen Gleichheitssatz.

2. Die für Anwartschaften aus Direktzusagen geltenden Vorschriften zur Beitragsbemessung nach dem Teilwert der Pensionsverpflichtung oder dem Barwert der Anwartschaft (§ 10 Abs. 3 Nr. 1 BetrAVG i.V.m. § 6a Abs. 3 EStG) sind auf Unterstützungskassenanwartschaften nicht entsprechend anzuwenden. Dies gilt auch, wenn die Unterstützungskassenanwartschaft rückgedeckt ist oder durch Entgeltumwandlung finanziert wird.

Urteil des 8. Senats vom 12. Oktober 2011 - BVerwG 8 C 19.10

I. VG München vom 02.04.2009 - Az.: VG M 17 K 08.4135 -
II. VGH München vom 24.06.2010 - Az.: VGH 5 BV 09.1340 -