
Datum: 06.11.2012
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 1093/10 K,G,F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2012:1106.6K1093.10K.G.F.00

Tenor:

Unter Änderung der Bescheide zur Körperschaftsteuer 2006, über den Gewerbesteuermessbescheid 2006, zur gesonderten Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2005 und 31.12.2006 sowie zur gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustabzuges zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2007, vom 04.03.2010/15.03.2010/19.03.2010, werden die Körperschaftsteuer 2004, 2006 und 2007, der Gewerbesteuermessbetrag 2006, die gesondert festzustellenden vortragsfähigen Gewerbeverluste auf den 31.12.2005 und 31.12.2006 sowie der gesondert festzustellende verbleibende Verlust zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2007 in der Weise festgesetzt bzw. festgestellt, dass die verdeckten Gewinnausschüttung nach Tz. 2.5 des Betriebsprüfungsberichts vom 22.10.2009 für 2006 mit lediglich 130.299 EUR berücksichtigt wird.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Berechnung der geänderten Steuer-/Feststellungsbeträge wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Klägerin zu 32% und der Beklagte zu 68%.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:	1
Streitig ist die steuerliche Behandlung einer vorzeitig geleisteten Ruhegehaltszahlung.	2
Die im Jahr 1978 gegründete Klägerin betreibt eine Firma und bilanziert auf Grundlage eines abweichenden Wirtschaftsjahres vom 01.10. bis 30.09. Ihre Gesellschafter und Geschäftsführer waren zunächst Herr C (geb. 00.00.1941) und Herr B (geb. 00.00.1945) zu je 50%.	3
Im Jahr 2002 veräußerte Herr C seinen Geschäftsanteil an die Firma B Vermögensverwaltungsgesellschaft mbH. Anteilseigner dieser Gesellschaft sind Herr B zu 10 % sowie dessen Söhne D und E mit je 45 %. Geschäftsführer der B Vermögensverwaltungsgesellschaft mbH ist Herr B. Mit der Veräußerung seiner Anteile schied Herr C als Geschäftsführer der Klägerin aus.	4
Die Klägerin erteilte Herrn C und Herrn B am 15.08.1984 inhaltsgleiche Versorgungszusagen. Diese bestimmten u.a.:	5
"1. Sie erhalten eine einmalige Kapitalzahlung in Höhe von 750.000 DM, wenn Sie nach vollendetem 60. Lebensjahr aus unseren Diensten ausscheiden.	6
Eine Erhöhung dieses Kapitalbetrages in Anpassung an die Veränderung der Verhältnisse, insbesondere des allgemeinen Gehaltniveaus, behalten wir uns vor.	7
2. Das Kapital wird mit Vollendung Ihres 60. Lebensjahres fällig, wenn Sie vorher wegen Invalidität aus unseren Diensten ausscheiden.	8
3. Sollten Sie vor Eintritt des Versorgungsfalls sterben, wird das – nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen berechnete – Versorgungskapital ausgezahlt an ihre Witwe, ersatzweise an Ihre unterhaltsberechtigten Kinder zu gleichen Teilen, soweit sie das 27. Lebensjahr noch nicht vollendet haben und sich noch in Ausbildung befinden. In den ersten drei Jahren seit dieser Versorgungszusage beträgt das Versorgungskapital dann 500.000 DM; in den folgenden Jahren wächst es um je 25.000 DM an, bis der in Ziffer 1 genannte Betrag erreicht ist; das an Hinterbliebene zu zahlende Versorgungskapital ist jedoch nicht höher als der Auszahlungsbetrag aus der Rückdeckungsversicherung."	9
Wegen der weiteren Einzelheiten der Versorgungszusage wird auf die Vereinbarung vom 15.08.1984 Bezug genommen.	10
Mit Nachtrag vom 21.02.1996 wurde in Anpassung an das allgemeine Gehaltsniveau die einmalige Kapitalzahlung gemäß Ziffer 1 der Zusage auf 850.000 DM erhöht.	11
Die zur Absicherung des Pensionsanspruchs des Geschäftsführer B abgeschlossene Rückdeckungsversicherung wurde aufgrund des Endes des Versicherungsvertrages am 30.12.2005 in Höhe von 798.256,90 EUR auf ein Konto der Klägerin überwiesen. Obwohl Herr B weiter bei der Klägerin als Geschäftsführer tätig war, wurde ihm am 13.01.2006 die vereinbarte Pensionsleistung von 850.000 DM (434.598,09 EUR) ausgezahlt.	12
Die Klägerin buchte die erhaltene Versicherungsleistung gegen die bilanzierte Forderung (Rückdeckungsversicherung). Den darüber hinausgehenden Betrag berücksichtigte sie	13

gewinnerhöhend. Die Auszahlung des Pensionsbetrages an Herrn B buchte die Klägerin gegen die in der Bilanz vorhandene Pensionsrückstellung. Der darüber hinausgehende Betrag in Höhe von 130.299,09 EUR (Rückstellung zum 30.09.2005: 304.299 EUR) wurde im Ergebnis gewinnmindernd verbucht.

Im Rahmen einer Außenprüfung für die Jahre 2005 bis 2007 durch das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung Z-Stadt griff der Prüfer die Zahlung der 850.000 DM an Herrn B auf. Er war der Auffassung, im Hinblick auf die erteilten Pensionszusagen seien die Herren C und B beherrschende Gesellschafter der Klägerin gewesen. Aus diesem Grund seien die Verträge zwischen der Klägerin und ihren Gesellschaftern im Voraus klar und eindeutig abzufassen und tatsächlich durchzuführen gewesen. Im Hinblick auf die erteilten Pensionszusagen sei ferner zu beachten, dass diese einschließlich ihrer späteren Erhöhungen in der verbleibenden restlichen Dienstzeit hätten erdient werden müssen, ohne dass dabei auf bereits vergangene Vordienstzeiten zurückgegriffen werden könne. 14

Vor diesem Hintergrund könne die am 21.02.1996 vereinbarte Erhöhung des Kapitalbetrages um 100.000 DM steuerrechtlich nicht anerkannt werden. Da in Bezug auf den Erdienungszeitraum nach der Rechtsprechung des BFH auf den in der Pensionszusage vereinbarten frühestmöglichen Zeitpunkt des Pensionsbezuges abzustellen sei und Herr B das 50. Lebensjahr im Zeitpunkt der Erhöhung bereits vollendet hatte, sei die Pensionserhöhung von ihm im Hinblick auf eine zehnjährige Erdienungsfrist nicht mehr erdienbar gewesen. 15

Weiterhin habe die im Januar 2006 erfolgte Auskehrung von 434.598 EUR gegen den eindeutigen Wortlaut der Vereinbarung vom 15.08.1994 verstoßen. Denn danach sei nicht nur die Vollendung des 60. Lebensjahres, sondern auch das Ausscheiden des Begünstigten aus den Diensten der Klägerin Voraussetzung für den Pensionsanspruch gewesen. Da Herr B jedoch nicht aus den Diensten der Klägerin ausgeschieden gewesen sei, handele es sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung. Diese könne entsprechend dem BFH-Urteil vom 14.03.2006 I R 38/05 auch nicht mit der erfolgten Auflösung der Pensionsrückstellung saldiert werden. Zudem sei eine Saldierung mit der weggefallenen Pensionsrückstellung als verdeckte Einlage nicht möglich, da durch die unzulässige Vermögensauskehrung offensichtlich geworden sei, dass die ursprüngliche Pensionszusage nicht ernsthaft gemeint gewesen sei. Der Verzicht auf eine nicht ernsthaft gemeinte Pensionszusage habe im Ergebnis zur Folge, dass die mit dem Verzicht verbundene Einlage mit 0 EUR zu bewerten sei, da ein gedachter fremder Erwerber im Rahmen des Erwerbs des gesamten Betriebes für einen nicht ernsthaft gemeinten Pensionsanspruch kein Entgelt entrichten würde. 16

Der Prüfer schlug vor, im Veranlagungszeitraum 2005 eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von 2.496 EUR (anteilige Zuführung zur Pensionsrückstellung im Hinblick auf die Erhöhung der Pensionszusage um 100.000 DM) und im Veranlagungszeitraum 2006 eine verdeckte Gewinnausschüttung von 432.102 EUR (Auszahlungsbetrag 434.598 EUR abzgl. bereits in 2005 erfasste verdeckte Gewinnausschüttung von 2.496 EUR) zu berücksichtigen. Der Beklagte folgte den Vorschlägen des Prüfers und erließ entsprechend geänderte Bescheide für die Veranlagungszeiträume (für 2004 infolge eines geänderten Verlustrücktrags). 17

Der hiergegen erhobenen Sprungklage vom 31.03.2010 hat der Beklagte mit Schriftsatz vom 21.04.2010 ausdrücklich zugestimmt. 18

Einem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung hat der Senat mit Beschluss vom 03.08.2010 (6 V 1868/10, Entscheidungen der Finanzgerichte -EFG- 2010, 1720) stattgegeben. 19

- Mit ihrer Klage macht die Klägerin geltend, der Beklagte habe zu Unrecht verdeckte Gewinnausschüttungen in den Veranlagungszeiträumen 2005 und 2006 im Hinblick auf die Pensionszusage an Herrn B berücksichtigt. 20
- Soweit sich der Beklagte auf das Urteil des BFH vom 14.03.2006 berufe, sei dieses schon deshalb fehlerhaft, weil es sich im vorliegenden Fall nicht um einen Pensionsverzicht gegen Abfindung handele. Herr B habe nicht auf seinen Pensionsanspruch verzichtet, vielmehr sei ihm sein Pensionsanspruch ausgezahlt worden, weil die Klägerin der Auffassung gewesen sei, dass dieser fällig gewesen sei. Insoweit habe seitens der Klägerin ein Rechtsirrtum vorgelegen, der erst mit der Außenprüfung für die Veranlagungszeiträume 2005 bis 2007 festgestellt worden sei. 21
- Anders als im Urteilsfall des BFH seien Herrn B auch keine Ansprüche aus der Rückdeckungsversicherung übertragen worden. Vielmehr sei bei Fälligkeit die Versicherungsleistung an die Klägerin zur eigenen Verwendung ausgezahlt worden. Im Gegensatz zum Urteil vom 14.03.2006 sei keine Vermögensminderung aufgrund fehlender Auszahlung an die Klägerin festzustellen. 22
- Weiterhin sei festzustellen, dass die streitige Pensionszusage - ebenso wie die Pensionszusage zugunsten von Herrn C - bislang steuerrechtlich nicht beanstandet worden sei. Erstmals im Rahmen der Außenprüfung für die Jahre 2005 bis 2007 vertrete der Prüfer die Auffassung, dass die Pensionszusage steuerrechtlich nicht anzuerkennen sei, da es an einer klaren und eindeutigen, im Voraus getroffenen Vereinbarung fehle und auch der Nachtrag zur Pensionszusage steuerrechtlich nicht anerkannt werden könne. 23
- Hinsichtlich des Nachtrags zur Pensionszusage sei festzustellen, dass der zehnjährige Erdienungszeitraum von der Rechtsprechung lediglich als Orientierung genannt worden sei. Folglich könne ein geringes Unterschreiten der Zehnjahresfrist (Herr B war zum Zeitpunkt der Pensionserhöhung 50 Jahre, 1 Monat alt) keine gesellschaftsrechtliche Veranlassung indizieren, weil ein ordentlich und gewissenhaft handelnder Geschäftsleiter trotz der fehlenden Tage wegen der bestehenden Geringfügigkeit und der sehr umfangreichen Arbeitsleistung als Geschäftsführer einer Erhöhung der Pensionszusage zugestimmt hätte. Hierbei sei insbesondere zu berücksichtigen, dass in der Branche der Klägerin von Haus aus bereits ein besonderer zeitlicher Arbeitsablauf aus wirtschaftlichen Gründen eingehalten werden müsse, der durch den Geschäftsführer durch einen den üblichen Arbeitsumfang von Geschäftsführertätigkeiten in anderen Branchen hinaus gehenden Einsatz geleistet werden müsse (wegen der Besonderheiten im Übrigen vgl. Schriftsatz vom 31.03.2010). Hinzu komme, dass bei Herrn C keine verdeckte Gewinnausschüttung durch die damalige Außenprüfung festgestellt worden sei. 24
- Doch auch die verfrühte Auszahlung des Pensionsanspruchs führe nicht zum Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung. Da die Auszahlung in der Bilanz der Klägerin gegen die Pensionsverpflichtung gebucht worden sei, fehle es bereits an einer Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung. 25
- Soweit der Beklagte auf die fehlende Fälligkeit des Pensionsanspruchs verweise, begründe dieses keine gesellschaftsrechtliche Veranlassung. Denn alle Beteiligten seien davon ausgegangen, dass die Pensionsleistungen gegenüber Herrn B in dem Zeitpunkt fällig seien, in dem die Versicherungsleistung erbracht worden sei. Die Zahlung sei in Erfüllung des Pensionsanspruchs geleistet worden. Letztlich habe es sich um einen Rechtsirrtum bei den Beteiligten gehandelt. Da auch die Finanzverwaltung die Auszahlung der Pension im laufenden Veranlagungsverfahren nicht aufgegriffen habe, hätte die Klägerin ihren 26

Rechtsirrtum nicht erkennen können. Allein ein zivilrechtlicher Rechtsirrtum begründe jedoch keine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis (BFH vom 10.04.1962 I 65/61, Bundessteuerblatt III 1962, 255).

Die Klägerin beantragt, 27

die verdeckten Gewinnausschüttungen nach Tz. 2.5 des Betriebsprüfungsberichts vom 22.10.2009 in Höhe von 2.496 EUR (2005) und 432.102 (2006) nicht anzusetzen, 28

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 29

Der Beklagte beantragt, 30

die Klage abzuweisen, 31

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 32

Er ist der Auffassung, die streitigen Steuerbescheide seien rechtmäßig. 33

Ausweislich der streitigen Versorgungszusage der Klägerin vom 15.08.1984 sei die Auszahlung sowohl an die Vollendung des 60. Lebensjahres als auch an das Ausscheiden aus den Diensten der Klägerin gekoppelt. Da Herr B zum Zeitpunkt der Kapitalauskehrung im Januar 2006 jedoch noch nicht aus den Diensten der Klägerin ausgeschieden gewesen sei, habe die Klägerin gegen die zweite Bedingung der eigenen vertraglichen Voraussetzung eindeutig und unzweifelhaft verstoßen. Im Übrigen verweist der Beklagte auf die Stellungnahmen des Finanzamtes für Groß- und Konzernbetriebsprüfung Z-Stadt und des Fachprüfers für betriebliche Altersversorgung des Finanzamts für Groß- und Konzernbetriebsprüfung Y-Stadt vom 15.06.2009, 22.10.2009 sowie vom 08.02.2010. 34

Weiterhin sei zu berücksichtigen, dass die parallele Zahlung von Versorgungsbezügen und laufendem Gehalt unter fremden Dritten nicht denkbar sei, weshalb das Einkommen aus der fortbestehenden Tätigkeit als Geschäftsführer auf die Versorgungsleistung nach der Rechtsprechung des BFH angerechnet werden müsse. 35

Entscheidungsgründe: 36

Die Klage hat teilweise Erfolg. 37

Die Klage ist unzulässig, soweit sie sich gegen die Bescheide zur Körperschaftsteuer 2005 und 2007 sowie gegen den Gewerbesteuermessbescheid 2005 richtet, da die Steuerfestsetzungen auf 0 EUR lauten. Gleiches gilt hinsichtlich des Bescheides über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2005, da sich - infolge des Verlustrücktrags in den Veranlagungszeitraum 2004 selbst bei einem Obsiegen in der Sache (Minderung der verdeckten Gewinnausschüttung um 2.496 EUR) kein festzustellender Verlust ergäbe. Weiterhin unzulässig ist die Anfechtung der Bescheide zur Körperschaftsteuer 2008 und über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2008, da hinsichtlich des Veranlagungszeitraums 2008 keine Einwendungen erhoben werden und es sich um Folgebescheide zum Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2007 handelt. 38

Im Übrigen ist die Klage teilweise begründet. 39

40

Der Beklagte hat zwar im Ergebnis zu Recht angenommen, die streitige Pensionszusage sei gesellschaftsrechtlich veranlasst, jedoch hat er die im Streitzeitraum zu berücksichtigenden verdeckten Gewinnausschüttungen zu hoch bemessen.

I. 41

Bereits die Pensionszusage selbst ist gesellschaftsrechtlich veranlasst und führt dem Grunde nach zum Vorliegen verdeckter Gewinnausschüttungen. 42

Unter einer verdeckten Gewinnausschüttung i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 Körperschaftsteuergesetzes -KStG- für die Gewerbesteuer i.V.m. § 7 Abs. 1 Gewerbesteuergesetz ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes -EStG- i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht (vgl. z.B. Bundesfinanzhof -BFH- vom 4. September 2002 I R 48/01, Sammlung der Entscheidungen des BFH -BFH/NV- 2003, 347; vom 22. Oktober 2003 I R 37/02, Bundessteuerblatt -BStBl- II 2004, 121, jeweils m.w.N.). Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der BFH die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (vgl. BFH vom 16. März 1967 I 261/63, BStBl III 1967, 626). Ist der begünstigte Gesellschafter ein beherrschender, so kann eine verdeckte Gewinnausschüttung auch dann anzunehmen sein, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt (BFH vom 14. März 2006 I R 38/05, BFH/NV 2006, 1515; vom 17. Dezember 1997 I R 70/97, BStBl II 1998, 545, m.w.N.). Von einer beherrschenden Stellung ist nach der Rechtsprechung des BFH im Regelfall auszugehen, wenn der Gesellschafter die Mehrheit der Stimmrechte besitzt und er deshalb bei Gesellschafterversammlungen entscheidenden Einfluss ausüben kann. Dies ist im Allgemeinen der Fall, wenn er über mehr als 50 v.H. der Stimmrechte verfügt. Verfügt ein Gesellschafter - wie im Streitfall im Zeitpunkt der Zusage sowie der Erhöhung der Pension - über lediglich 50 v.H. oder weniger der Gesellschaftsanteile, wird er aber dennoch einem beherrschenden Gesellschafter gleichgestellt, wenn er mit anderen gleichgerichtete Interessen verfolgenden Gesellschaftern zusammenwirkt, um eine ihren Gesellschafterinteressen entsprechende Willensbildung der Kapitalgesellschaft herbeizuführen (vgl. BFH vom 14. März 2006 I R 38/05, BFH/NV 2006, 1515; vom 9. April 1997 I R 52/96, BFH/NV 1997, 808; vom 13. Dezember 1989 I R 99/87, BStBl II 1990, 454). 43

Unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechungsgrundsätze war die streitige Pension infolge der Zusage auf das 60. Lebensjahr insgesamt gesellschaftsrechtlich veranlasst. 44

Im Hinblick auf die Zusage der Pension auf das 60. Lebensjahr waren die beteiligten Gesellschafter als beherrschend im Sinne der BFH-Rechtsprechung anzusehen. Zwar waren im Zusagezeitpunkt sowohl Herr C (geb. 00.00.1941) als auch B (geb. 00.00.1945) nur mit je 50% beteiligt, weshalb kein Gesellschafter die Klägerin allein beherrschen konnte. Dennoch waren beide hinsichtlich der Zusage der streitigen Pension als beherrschend anzusehen, da sie im Hinblick auf die erteilten Pensionszusagen mit gleichgerichteten Interessen handelten. Die finanzielle Interessenübereinstimmung (vgl. Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8 Rz. 221) lag im Streitfall vor, weil sich die Gesellschafter zum gleichen Zeitpunkt entsprechend ihrer gesellschaftsrechtlichen Beteiligungsquote zueinander eine gleich hohe Pension und damit 45

einen gleich großen Vermögensvorteil zugewendet haben (vgl. Gosch, KStG, § 8 Rz. 222). Dieses gilt um so mehr, als die Pension als identischem Festbetrag zugesagt worden ist.

Bereits die Vereinbarung des 60. Lebensjahres als Mindestpensionsalter indiziert bei einem als beherrschend anzusehenden Gesellschafter-Geschäftsführer eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Pensionszusage (ebenso: FG Niedersachsen vom 21.06.1991 VI 706/90, juris; vgl. auch Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8 Rz. 1092 m.w.N.). Denn ein ordentlich und gewissenhaft handelnder Geschäftsleiter wird sich für die Zusage einer Altersversorgung an der Regelung für die gesetzliche Sozialversicherungsrente orientieren. 46

Im Zusagejahr galt für die gesetzliche Sozialversicherungsrente die Regelung, wonach Männer erst mit Erreichen des 63. Lebensjahres Rente beantragen können (vgl. § 25 Abs. 1 Angestelltenversicherungsgesetz i.d.F. des Streitjahres). In Anbetracht dessen wird ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter das betriebliche Ruhegeld - trotz bestehender Unterscheide zwischen "normalen" Angestellten und Geschäftsführern - jedenfalls nicht für einen früheren Zeitpunkt zusagen. Insoweit indiziert das Unterschreiten des gesetzlichen Mindestalters im Streitfall die Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis. Dieses gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass im Zusagezeitpunkt 1984 im Allgemeinen davon auszugehen war, dass Geschäftsführer im Vergleich zu "normalen" Angestellten eher länger als kürzer arbeiteten. Eine Ausnahme davon kann nur dann gelten, wenn besondere betriebliche oder in der Person des Ruhegeldempfängers liegende Gründe eine vorzeitigen Pensionierung erfordern. Solche Gründe oder Umstände, die ausnahmsweise eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Pensionszusage ausschließen, hat die Klägerin nicht vorgetragen. Soweit sie in der mündlichen Verhandlung vom 06.11.2012 darauf verwiesen hat, dass die Klägerin einen Betrieb unterhalten habe und daher in der Regel in den Nachtstunden bis zum Morgen gearbeitet werde, rechtfertigt dieses allein keine Ausnahme. Denn die Klägerin hat damit nicht im Einzelnen substantiiert vorgetragen, welche Verhältnisse für die Tätigkeit der Geschäftsführer - zum Zeitpunkt der Pensionszusage im Jahr 1984 - gegeben waren, die eine Versorgungszusage bereits auf das 60. Lebensjahr hätten rechtfertigen können. Allein der Hinweis auf den - heute gegebenen - nächtlichen Verarbeitungsprozess genügt dem nicht, da nach dem eigenen Vortrag (im Schriftsatz vom 31.03.2010) die Geschäftsführertätigkeit um ca. 4.30 bis 5.00 Uhr täglich beginne und damit erhebliche Tätigkeiten als Geschäftsführer (beispielsweise Verkauf, Einkauf, Planung) gerade auch zu "normalen Geschäftszeiten" zu erbringen gewesen sein dürften. Zudem dürfte ein bloßer früher Arbeitsbeginn ebenso wenig ein früheres Pensionsalter rechtfertigen wie ein spätes Ende der Arbeitszeit. Dieses wird auch aus dem Umstand deutlich, dass die gesetzliche Sozialversicherungsrente eine derartige Unterscheidung nicht trifft. 47

II. 48

Die streitige Pensionszusage war damit dem Grunde nach gesellschaftsrechtlich veranlasst, weshalb die in den Streitjahren 2005 und 2006 von der Klägerin in der Buchführung berücksichtigten Gewinnminderungen als gesellschaftsrechtlich veranlasst anzusehen sind. Folglich sind verdeckte Gewinnausschüttungen für 2005 und 2006 in Höhe der Zuführung zur Pensionsrückstellung anzunehmen. Soweit der Beklagte für 2005 nur einen Teilbetrag von 2.496 EUR berücksichtigt hat, ist der Senat an einer Verböserung gehindert. Hinsichtlich des Jahres 2006 beschränkt sich die verdeckte Gewinnausschüttung auf 130.299,09 EUR. 49

Soweit der Beklagte für 2006 einen höheren Betrag als verdeckte Gewinnausschüttung angesetzt hat, ist dieses schon deshalb unzutreffend, weil in 2006 keine größere Minderung des Unterschiedsbetrages nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG eingetreten 50

ist.

An dieser Beurteilung ändert - anders als der Beklagte meint - auch die Tatsache nichts, dass die Auszahlung der Pension vor dem Ausscheiden aus dem Betrieb der Klägerin ebenfalls gesellschaftsrechtlich veranlasst war. 51

Der Senat ist - anders als die Klägerin - der Auffassung, dass die vorzeitige Auszahlung des Pensionsbetrages insgesamt gesellschaftsrechtlich veranlasst war. Denn die erfolgte vorzeitige Auszahlung dürfte sich nur durch die gesellschaftsrechtliche Verbundenheit des Geschäftsführers B erklären lassen. Bei einem fremden Dritten wäre überprüft worden, ob bzw. wann die Zahlung zu erfolgen hat. Dass sich die Klägerin alleine auf den Zeitpunkt der Auszahlung des Versicherungsguthabens durch die Rückdeckungsversicherung verlassen hat ohne auf die vertraglich vereinbarte Fälligkeit zu achten, ist allein der gesellschaftsrechtlichen Stellung des Geschäftsführers geschuldet und damit gesellschaftsrechtlich veranlasst gewesen. 52

Aus diesem Umstand resultieren aber keine abweichenden Rechtsfolgen. Denn da bereits die Zusage dem Grunde nach durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war, ist die verfrühte Auszahlung des unveränderten Zahlungsanspruchs nicht der Abfindung steuerlich anzuerkennender laufender Pensionszahlungen aus gesellschaftsrechtlichen Gründen gleichzusetzen. 53

Doch selbst wenn die Grundsätze des BFH-Urteils vom 14. März 2006 (I R 38/05, BFH/NV 2006, 1515) Anwendung finden sollten, weil es sich um einen Sachverhalt handelt, der einem Verzicht gegen Abfindung wirtschaftlich gleichsteht, rechtfertigt dieses im Ergebnis keine weitere Einkommenserhöhung. 54

Denn in diesem Fall müsste die Auszahlung des "Pensionsanspruchs" als Aufwand berücksichtigt werden, welcher durch den Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung außerbilanziell wieder ausgeglichen würde. Die wegfallende Pensionsrückstellung würde zwar grundsätzlich einen Ertrag in Höhe der Rückstellung auslösen, allerdings läge aufgrund der angenommenen gesellschaftsrechtlichen Veranlassung eine Einlage in das Vermögen der Klägerin vor (vgl. BFH vom 14. März 2006 I R 38/05, BFH/NV 2006, 1515). Diese Einlage ist, anders als der Beklagte unter Hinweis auf das Urteil des BFH vom 14. März 2006 (I R 38/05, BFH/NV 2006, 1515) meint, nicht grundsätzlich mit 0 DM zu bewerten. 55

Bei einem auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhenden Verzicht eines Gesellschafters auf seine Forderung ist nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 09. Juni 1997 (GrS 1/94, BStBl II 1998, 307) die damit verbundene Einlage mit dem Teilwert der Forderung zu bewerten. Liegt der Teilwert der Pensionsanwartschaft unter dem Buchwert der Pensionsrückstellung, so ergibt sich in Höhe des Differenzbetrages ein laufender Gewinn. Diese Grundsätze gelten auch für einen Verzicht auf eine Pensionszusage (BFH vom 15. Oktober 1997 I R 58/93, BStBl II 1998, 305; FG Düsseldorf vom 15. Juni 2010 6 K 2357/08, juris; BMF-Schreiben vom 14.08.2012 - IV C 2 - S 2743/10/10001:001 - DOK 2012/0652306, Finanz-Rundschau 2012, 834; anders noch BFH vom 19. Mai 1993 I R 34/92, BStBl II 1993, 804). 56

Abzustellen ist für die Bewertung auf den Teilwert der Pensionsanwartschaft und nicht auf den gemäß § 6a EStG ermittelten "Teilwert" der Pensionsverbindlichkeit der Klägerin. Der Teilwert ist unter Beachtung der allgemeinen Teilwertermittlungsgrundsätze im Zweifel nach den Wiederbeschaffungskosten zu ermitteln. Demnach kommt es darauf an, welchen Betrag ein Erwerber der Pensionsanwartschaft zu dem Zeitpunkt des Verzichtes hätte aufwenden 57

müssen, um eine gleich hohe Pensionsanwartschaft gegen einen vergleichbaren Schuldner zu erwerben. Dabei kann die Bonität des Forderungsschuldners berücksichtigt werden. Außerdem kann von Bedeutung sein, ob die Pension unverfallbar ist oder ob sie voraussetzt, dass der Berechtigte bis zum Pensionsfall für den Verpflichteten tätig ist (BFH vom 15. Oktober 1997 I R 58/93, BStBl II 1998, 305; vom 08.06.2011 I R 62/10, BFH/NV 2011, 2117; FG Düsseldorf vom 15. Juni 2010 6 K 2357/08, juris).

Angesichts der Tatsache, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer B durch sein Ausscheiden aus der Klägerin jederzeit die Auszahlung des in der Pensionsvereinbarung zugesagten Betrages hätte herbeiführen können, geht der Senat davon aus, dass die Wiederbeschaffungskosten im Zeitpunkt der Auszahlung mindestens mit dem zum 30.09.2005 bilanzierten Wert der Pensionsverpflichtung zu veranschlagen sind. Denn dieses wäre ein Abschlag von nahezu 30% auf den Zahlungsbetrag. Es ist aus Sicht des Senats nicht vorstellbar, dass ein fremder Dritter ein geringeres Entgelt für die Einräumung eines Zahlungsanspruchs von 434.598,09 EUR akzeptiert hätte, wenn der Begünstigte die Fälligkeit der Zahlungsverpflichtung jederzeit durch sein Ausscheiden aus den Diensten der Klägerin hätte herbeiführen können. Infolgedessen hat auch der Verzicht auf die Pensionsansprüche keine Einkommenserhöhung bei der Klägerin zur Folge. 58

Ein tatsächlich höherer Einlagewert hätte dagegen keine steuerlichen Auswirkungen. Sofern überhaupt eine zusätzliche Einkommensminderung anzunehmen wäre (dafür FG Münster vom 15.06.2011 9 K 2731/08, EFG 2011, 2194 m.w.N.; Kulosa in Schmidt, EStG, 31. Aufl., § 6 Rz. 757; a.A. wohl Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8 Rz 1110) läge infolge der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung der Pensionszusage - und auch der vorzeitigen Auszahlung - in gleicher Höhe eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, die den zusätzlichen Aufwand im Ergebnis neutralisieren würde. 59

III. 60

Anders als der Beklagte meint, kann dahinstehen, ob eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Pensionszusage auch infolge mangelnder Ernstlichkeit anzunehmen ist. 61

Zunächst ist der Senat der Auffassung, dass aus der vorzeitigen Auszahlung des Versorgungsanspruchs im Jahr 2006 nicht auf eine mangelnde Ernstlichkeit einer Vereinbarung im Jahr 1984 geschlossen werden kann, wenn die Pensionszusage wie im Streitfall bis zu diesem Zeitpunkt vertragsgemäß durchgeführt wurde und insbesondere auch eine die Versorgungszusage sichernde Rückdeckungsversicherung abgeschlossen wurde. Selbst wenn aber aus der Nichtdurchführung der Fälligkeitsklausel auf eine mangelnde Ernstlichkeit der Vereinbarung geschlossen werden könnte, wäre lediglich die nicht durchgeführte Fälligkeitsklausel zu beanstanden. Es ist jedoch nach Auffassung des Senats nicht zulässig, von einer mangelnden Ernstlichkeit und damit einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung der gesamten Pensionszusage auszugehen. Denn dass die Verpflichtung zur Zahlung einer Pension in Höhe des vereinbarten Festbetrages nicht ernstlich gemeint war, ist nicht erkennbar. Vielmehr hat die Klägerin durch den Abschluss der Rückdeckungsversicherung und die tatsächliche - wenn auch verfrühte - Auszahlung dokumentiert, dass die zivilrechtlich bestehende Zahlungsverpflichtung tatsächlich erfüllt werden sollte. 62

Daneben wären für den Fall, dass die gesamte Pensionszusage mangels Ernstlichkeit gesellschaftsrechtlich veranlasst gewesen wäre, bereits die Zuführungen zur Pensionsrückstellung gesellschaftsrechtlich veranlasst, weshalb schon diese durch den Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen im Zuführungsjahr zu korrigieren gewesen wären 63

(vgl. BFH vom 14. März 2006 I R 38/05, BFH/NV 2006, 1515 a.E.). Da es im Streitjahr 2006 jedoch - wie dargelegt - an einer weitergehenden Minderung des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG fehlt, scheidet die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung von mehr als 130.299,09 EUR aus.

Soweit der Beklagte geltend macht, aus der mangelnden Ernstlichkeit der Pensionszusage folge, dass die aufgrund der vorzeitigen Auszahlung des Versorgungsanspruchs anzunehmende Einlage mit 0 EUR zu bewerten sei, folgt der Senat dem ebenfalls nicht. Denn unabhängig von der steuerlichen Anerkennung des Vertragsverhältnisses ist dieses zivilrechtlich wirksam begründet, weshalb sich die Wiederbeschaffungskosten durch die steuerliche Qualifikation als Gewinnausschüttung nicht ändern. Etwas anderes könnte nur gelten, wenn es sich um einen Scheingeschäft im Sinne des § 117 BGB handelte, wofür keine Anhaltspunkte erkennbar sind. 64

IV. 65

Im Ergebnis unbeachtlich ist somit auch, dass die Erhöhung des Pensionsanspruchs um 100.000 DM gleichfalls gesellschaftsrechtlich veranlasst war, weil die zugesagte Pension in der verbleibenden Dienstzeit des Geschäftsführers nicht mehr verdient werden konnte (vgl. zur Begründung der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung der Pensionserhöhung den Aussetzungsbeschluss vom 03.08.2010, 6 V 1868/10, EFG 2010, 1720, dem sich der Senat insoweit anschließt). 66

V. 67

Entgegen der Auffassung des Beklagten ist eine weitergehende verdeckte Gewinnausschüttung auch nicht deshalb anzunehmen, weil neben der Versorgungszusage ein laufendes Gehalt für die Geschäftsführung gezahlt wird. Denn steuerlich handelt es sich bei der Pensionszahlung nicht um eine Vergütung, die aus dem Dienstverhältnis als Geschäftsführer herrührt, sondern um eine Ausschüttung aus dem Gesellschaftsvermögen. Somit liegt steuerlich gerade keine Zahlung von aus dem Dienstverhältnis resultierenden Versorgungszahlungen neben laufendem Arbeitslohn vor. 68

Zudem ist nicht anzunehmen, dass ein ordentlich und gewissenhaft handelnder Geschäftsleiter im Streitfall tatsächlich eine Kürzung vorgenommen hätte, da die Klägerin nach ihrem unwidersprochenen Vortrag (vgl. Schriftsatz vom 31.03.2010) bereits nach dem Ausscheiden des Geschäftsführers C keinen neuen Geschäftsführer gefunden hat und nach den Ausführungen in der mündlichen Verhandlung die Klägerin deshalb liquidiert werden muss, weil sich kein Nachfolger für das Unternehmen finden lassen konnte. Vor diesem Hintergrund liegt es nahe, dass auch einem fremden Geschäftsführer - sofern eine Fälligkeit des Pensionsanspruchs bereits eingetreten wäre - neben dem laufenden Gehalt die Pension in voller Höhe gezahlt worden wäre, um den Fortbestand des Unternehmens zu gewährleisten. 69

VI. 70

Die Berechnung der geänderten Steuer-/Feststellungsbeträge wird dem Beklagten nach § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO übertragen. 71

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO. 72

73

Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der aufgeworfenen Rechtsfragen zuzulassen (§115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).

