
Datum: 05.09.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 521/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:0905.13K521.02.00

Tenor:

Anmerkung: Die Klage wurde abgewiesen.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob eine Abfindungszahlung als Betriebsausgabe oder verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln ist.

2

Unternehmensgegenstand der mit Vertrag vom 11.12.1980 gegründeten Klägerin ist der Betrieb eines Bedachungsgewerbes und aller damit zusammenhängenden Geschäfte. Am Stammkapital der Klägerin in Höhe von 50.000 DM waren zunächst die Gründungsgesellschafter Frau R (F.) mit 10.000 DM und deren Ehemann (H.) mit 40.000 DM beteiligt. H. war von Beginn an Geschäftsführer der Klägerin. Diese übernahm laut "Einbringungsvertrag vom 31.12. 1980" ab dem 1.1.1981 den unter der bisherigen Einzelfirma des Gesellschafters H. geführten Dachdeckerhandwerksbetrieb. Seit Dezember 1992 wird das Stammkapital der Klägerin in Höhe von 25.500 DM von H., in Höhe von 4.500 DM von F. und in Höhe von 20.000 DM von deren Sohn (S.) gehalten, der seit dem 1.1.1993 auch Geschäftsführer der Klägerin ist, während H. seine Geschäftsführertätigkeit im Juni 1998 beendet hat.

3

F. war seit dem 1.1.1981 bei der Klägerin als kaufmännische Angestellte beschäftigt. Die regelmäßige Arbeitszeit betrug nach dem Arbeitsvertrag vom 30.12.1980 20 Stunden pro Woche. Das ursprüngliche Monatsgehalt von 850 DM brutto wurde mit Änderungsvereinbarung vom 1.10.1982 auf 2.500 DM erhöht. In einem Nachtrag vom 30.3.1987 wurde der ursprüngliche Arbeitsvertrag dahingehend geändert, daß nunmehr eine regelmäßige Arbeitszeit von 30 Stunden pro Woche bei einem Monatsgehalt (brutto) von 3.750 DM vereinbart wurde. Das unbefristete Arbeitsverhältnis war gemäß § 5 des Anstellungsvertrages zwischen der Klägerin und F. von beiden Seiten zum Ende jedes Kalendervierteljahres mit einer Frist von sechs Wochen kündbar. In der

4

Gesellschafterversammlung vom 20.12.1997 beschlossen die H., F. und S., das mit F. bestehende Anstellungsverhältnis zum 31.7.1998 aus betrieblichen Gründen zu kündigen und F. eine steuerfreie Abfindung gemäß § 3 Nr. 9 EStG in Höhe von 30.000 DM zu bezahlen, die spätestens bis zum 31.12.1998 fällig sein sollte.

Seit dem 1.8.1998 bezieht die am 2.7.1938 geborene F. ihre Altersrente. Das reguläre Arbeitsverhältnis zu der Klägerin endete entsprechend dem Beschluß der Gesellschafterversammlung vom 20.12.1997 zum 31.7.1998. Danach war F. für die Klägerin ohne einen schriftlichen Arbeitsvertrag nur noch geringfügig für ein monatliches Bruttogehalt von 630 DM tätig, um die für sie als Nachfolgerinnen eingestellten Aushilfskräfte einzuarbeiten. Das Gehalt erhielt F. unabhängig davon, wieviele Stunden sie tatsächlich für die Klägerin arbeitete. Der Anspruch von F. auf die Altersrente als Vollrente wäre gemäß § 34 Abs. 2, Abs. 3 SGB VI gekürzt worden, wenn sie vor ihrem 65. Lebensjahr mehr als 630 DM brutto monatlich hinzu verdient hätte. Bis zum 31.7.1998 war F. insbesondere mit dem Schreiben von Rechnungen und Angeboten, dem allgemeinen Schriftverkehr und der Lohnbuchhaltung beschäftigt. Außerdem bereitete sie die Finanzbuchhaltung zur Vorlage beim Steuerberater vor und kümmerte sich um den Telefondienst und um die Materialbeschaffung. Nach dem Ausscheiden von F. zum 1.8.1998 wurde ihre bisherige Tätigkeit von einer Halbtagskraft von 8.00 bis 11.30 Uhr für 630 DM monatlich und einer Aushilfskraft für den Telefondienst ab 11.30 Uhr übernommen.

5

Mit Notarvertrag vom 29.5.1998 übertrugen die Eheleute H. und F. ihre Anteile an der Klägerin zum Nennbetrag auf S. Die streitige Abfindung an F. wurde am 18.12. 1998 durch Umbuchung vom Firmenkonto auf ein Konto der Eheleute H. und F. bei demselben Kreditinstitut ausgezahlt.

6

Aus den vorliegenden Jahresabschlüssen der Klägerin ergeben sich die folgenden Beträge (in DM):

7

1994 1995 1996 1997 1998

8

Umsatz 706.973 736.482 712.649 652.877 625.641

9

Jahresüberschuss/-fehlbetrag ./ 5.430 ./ 6.879 ./ 4.636 1.158 16.098

10

Im Streitjahr 1998 und den Jahren davor waren bei der Klägerin außer F. und den beiden Geschäftsführern H. und S. noch zwei Arbeitnehmer beschäftigt.

11

Die Klägerin behandelte die Abfindung für F. bei ihrer Gewinnermittlung als abzugsfähige Betriebsausgabe. Der Beklagte setzte zunächst mit Bescheid für 1998 über Körperschaftsteuer und Feststellungen gemäß § 47 Abs. 2 KStG die Steuer für das Streitjahr unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erklärungsgemäß fest. Bei einer Betriebsprüfung für die Jahre 1996 bis 1998 erkannte der Prüfer die Abfindungszahlung an F. nicht als betrieblichen Aufwand an, sondern behandelte die Zahlung als verdeckte Gewinnausschüttung und rechnete sie außerhalb der Bilanz bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens hinzu. Außerdem stellte er im Streitjahr 1998 die Ausschüttungsbelastung gemäß § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG her. Nach Auffassung des Prüfers ist die Abfindung als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen, weil es an einer im voraus getroffenen, klaren und eindeutigen Vereinbarung zwischen der Klägerin und F. fehle. Das Protokoll über den Beschluß der Gesellschafterversammlung vom 20.12.1997 sei insoweit nicht ausreichend. Außerdem sei nicht erkennbar, auf welcher Grundlage (Berechnungsmethode, Bemessungsgrundlage, Betriebszugehörigkeit im Verhältnis zum

12

Arbeitslohn) die Höhe der Abfindung ermittelt worden sei. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter hätte die Zahlung an einen Nichtgesellschafter nicht oder zumindest nicht in dieser Höhe geleistet (Hinweis auf den Bp-Bericht vom 13.7.2000). Dementsprechend erließ der Beklagte am 25.1.2001 einen entsprechend geänderten Bescheid für 1998 über Körperschaftsteuer und Feststellungen gemäß § 47 Abs. 2 KStG und wies den Einspruch der Klägerin durch Einspruchsentscheidung vom 17.1.2002 als unbegründet zurück.

Mit der vorliegenden Klage macht die Klägerin geltend, die Abfindung an F. sei in vollem Umfang als Betriebsausgabe anzuerkennen. Der Beschluß auf der außerordentlichen Gesellschafterversammlung am 20.12.1997 über die Kündigung des Arbeitsverhältnisses mit F. sei einstimmig getroffen worden, weil es zwischen ihr und S., der im Folgejahr die Firma allein übernehmen sollte, ständig zu Streitigkeiten über dessen Geschäftspolitik gekommen sei. Differenzen seien insbesondere wegen der Kalkulationsmethoden des S. aufgetreten, dessen Angebotsverhalten sich insoweit von dem des H. erheblich unterschieden habe, was schnell zu Umsatzausfällen und Verlusten bei einzelnen Bauvorhaben geführt habe. Diese Streitigkeiten hätten schließlich dazu geführt, daß S. die Auffassung vertreten habe, seine Mutter F. sei für die Klägerin zu teuer und könne durch preiswertere Aushilfskräfte ersetzt werden. Die Klägerin habe die Kündigung von F. im Anschluß an die Gesellschafterversammlung durch den Geschäftsführer H. mündlich vorgenommen. Dabei sei auch die beschlossene Abfindung zugesagt worden. F. habe nicht widersprochen, obwohl sie eigentlich noch einige Jahre für die Klägerin habe tätig werden wollen. Die Abfindung sei in Anlehnung an die gängige Praxis der Arbeitsgerichte errechnet worden, wonach pro Jahr der Beschäftigung ein halbes Monatsgehalt als Abfindung festgesetzt werde. Da die Klägerin bei ihrer Gründung sämtliche Arbeitnehmer der Einzelfirma des H. einschließlich F. übernommen habe, sei deren Tätigkeit in der Vorfirma nach § 613a BGB für die Berechnung der Beschäftigungsdauer mit anzurechnen, so daß für die Berechnung der Abfindungshöhe insgesamt von einer 26-jährigen Tätigkeit auszugehen sei. Die gerichtlich festzusetzende Abfindung hätte demnach 48.750 DM ($3.750 \text{ DM} : 2 \times 26$) betragen und habe in dieser Höhe auch zur Debatte gestanden. Selbst wenn die Tätigkeit in der Vorfirma nicht angerechnet worden wäre, hätte sich noch eine Abfindung in Höhe von 31.875 DM ($3.750 \text{ DM} : 2 \times 17$) ergeben, so daß man sich schließlich auf 30.000 DM geeinigt habe. Abfindungszahlungen an andere Arbeitnehmer seien von der Klägerin bisher nicht bezahlt worden. Diese Fragestellung habe sich bisher nicht gestellt. Die Vereinbarung sei völlig klar, im voraus getroffen und tatsächlich durchgeführt worden. Auch die Tatsache, daß die Klägerin die Abfindung auf ein gemeinschaftliches Konto der Eheleute R überwiesen habe, sei nicht schädlich.

Die Klägerin beantragt,
den Bescheid für 1998 über Körperschaftsteuer und Feststellungen gemäß § 47 Abs. 2 KStG vom 25.1.2001 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 16.1.2002 dahingehend zu ändern, daß die Abfindung für F in vollem Umfang als Betriebsausgabe anerkannt wird.

Der Beklagte hält an seiner Einspruchsentscheidung fest und beantragt,
die Klage abzuweisen.

Das Gericht hat Beweis erhoben über die Vereinbarungen und Berechnungen in Bezug auf die Abfindungszahlung an F.. Wegen des Ergebnisses der Beweisaufnahme wird auf die Vernehmungsprotokolle der Zeugen F. und H. vom 5.9.2002 verwiesen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet. Die Klägerin wird durch den angefochtenen Änderungsbescheid nicht rechtswidrig in ihren Rechten verletzt. 20

Der Beklagte hat die an F. gezahlte Abfindung in Höhe von 30.000 DM zutreffend in vollem Umfang als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG behandelt. Eine Berücksichtigung als Betriebsausgabe im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG in Verbindung mit § 8 Abs. 1 KStG kommt mangels betrieblicher Veranlassung nicht in Betracht. Da die Abfindung in dem Streitjahr ausgezahlt wurde, ist sie auch eine andere Ausschüttung, für die gemäß § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG a. F. die Ausschüttungsbelastung herzustellen war. 21

Unter einer vGA im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt ist, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und nicht im Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht (BFH-Urteile vom 16.12.1998 I R 18/91, BStBl II 1993, 139; vom 16.12.1998 I R 96/95, BFH/NV 1999, 1125). Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der BFH eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter oder einer diesem nahestehenden Person einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte. In diesen Fällen weist das von dem Verhalten gegenüber einem fremden Dritten abweichende Verhalten der Kapitalgesellschaft und ihres Gesellschafters auf eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis hin (BFH-Urteile vom 14.3. 1990 I R 6/89, BStBl II 1990, 795; vom 23.10.1996 I R 71/95, BStBl II 1999, 35). Bei Leistungen einer Kapitalgesellschaft an ihren beherrschenden Gesellschafter oder diesem nahestehenden Personen liegt ein Indiz für eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Vermögensminderung außerdem dann vor, wenn den Leistungen keine klare und von vorn herein abgeschlossene Vereinbarung zugrunde liegt oder die entsprechende Vereinbarung nicht durchgeführt worden ist (BFH-Urteil vom 4.12. 1996 I R 54/95, BFH/NV BFH/R 1997, 190 unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 2.3.1988 I R 103/86, BStBl II 1988, 786). 22

Hiervon ausgehend sind im Streitfall die Voraussetzungen für die Annahme einer vGA im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG erfüllt. Offen bleiben kann dabei, ob die vom Beklagten angeführten förmlichen Bedenken im Hinblick auf die für beherrschende Gesellschafter oder diesen nahestehenden Personen geltenden besonderen Rechtsprechungsgrundsätze durchgreifen. Eine vGA im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ergibt sich im Streitfall nämlich auf jeden Fall unter Fremdvergleichsgesichtspunkten. 23

Das Gericht ist nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme bei Würdigung aller Umstände davon überzeugt, daß ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter der F. keine Abfindung gewährt hätte. Die Zusage und Auszahlung der Abfindung an F. ist nicht betrieblich, sondern ausschließlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt, weil hierfür in Wahrheit keine betrieblichen Erwägungen maßgebend waren. Insbesondere wurde die Abfindung nicht bezahlt, um möglicherweise bestehende arbeitsvertragliche Ansprüche der F. abzugelten. Angesichts der Aufhebung des Arbeitsvertrages zeitgenau mit Beginn der Rentenzahlungen wurde die hierbei gewährte Abfindung nach Überzeugung des Senats lediglich aus familiären Gründen gewährt, um bei F. eine Rentenkürzung wegen eines zu hohen monatlichen Hinzuverdienstes zu vermeiden und um ihr gleichzeitig eine nach § 3 Nr. 9 EStG steuerfreie Zahlung zukommen zu lassen. 24

Die Vereinbarung einer Abfindung mit einem angestellten Gesellschafter oder mit einem ihm nahestehenden Angestellten liegt grundsätzlich nur dann im Interesse des Betriebes, wenn der Anstellungsvertrag allein durch Zahlung einer Abfindung zum gewählten Zeitpunkt aufgelöst werden kann. Entscheidend ist, ob durch die Abfindungszahlung sonst unzulässige Kündigungen erst ermöglicht werden oder die Gesellschaft nur damit das Anstellungsverhältnis vor Ablauf der normalen Kündigungsfrist beenden kann (Lang in Arthur Andersen, KStG, § 8, Rz. 1167; in diesem Sinne auch Neumann, vGA und verdeckte Einlagen, Seite 106). Bestehen vertragliche oder gesetzliche Kündigungsmöglichkeiten, die keine Zustimmung des Arbeitnehmers erfordern, so besteht regelmäßig keine betriebliche Veranlassung für eine Abfindung (Frotscher in Frotscher/Maas, Anh. vGA zu § 8 KStG "Abfindung"). Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn Abfindungszahlungen in der betreffenden Branche allgemein üblich sind (BFH-Urteil vom 18.12.1984 VIII R 95/84, BStBl II 1985, 327; BFH-Beschluß vom 14.4.2000 I B 1/98, BFH/NV 2000, 1364). Ohne eine entsprechende arbeitsrechtliche Verpflichtung kann eine Abfindungszahlung an einen Gesellschafter oder an eine ihm nahestehende Person allenfalls dann als betriebliche Veranlassung anerkannt werden, wenn auch gesellschaftsfremde Arbeitnehmer mit vergleichbaren Tätigkeits- und Leistungsmerkmalen unter vergleichbaren Verhältnissen eine entsprechende Abfindung erhalten haben oder mit hoher Wahrscheinlichkeit erhalten würden (betriebsinterner Fremdvergleich). Ist ein betriebsinterner Vergleich nicht möglich, weil keine vergleichbaren Arbeitnehmer beschäftigt waren, so kommt die Annahme einer betrieblichen Veranlassung ohne arbeitsrechtliche Verpflichtung im Einzelfall nur ausnahmsweise dann in Betracht, wenn für eine solche "freiwillige" Leistung ganz besondere Gründe erkennbar sind. Diese können ggfls. darin bestehen, daß der Gesellschafter bzw. die ihm nahestehende Person im Unternehmen eine besonders herausgehobene Arbeitsleistung erbracht hat, daß er eine besondere Vertrauensstellung inne hatte oder daß er als einziger Arbeitnehmer von einem Betriebsnachfolger nicht übernommen wird (BFH-Beschluß in BFH/NV 2000, 2164; BFH-Urteil vom 18.12.1984 in BStBl II 1985, 327).

Unter Beachtung dieser Grundsätze kommt die Annahme einer betrieblichen Veranlassung für die Abfindungszahlung an F. unter keinem Gesichtspunkt in Betracht. 26

Das Arbeitsverhältnis der Klägerin mit F. hätte im Zeitpunkt der Abfindungsvereinbarung im Dezember 1997 aufgrund des Anstellungsvertrages vom 30.12.1980 bereits zum 1.7.1998 ordnungsgemäß gekündigt werden können. Gemäß § 5 des Anstellungsvertrages war das Arbeitsverhältnis von beiden Seiten zum Ende jedes Kalendervierteljahres mit einer Frist von sechs Wochen kündbar. Es sind keine betrieblichen Gründe erkennbar, weshalb die Klägerin von diesem dienstvertraglichen Kündigungsrecht keinen Gebrauch gemacht hat. 27

Dies gilt insbesondere im Hinblick darauf, daß der erste Abschnitt des Kündigungsschutzgesetzes (KSchG) auf das Arbeitsverhältnis der F. nicht anwendbar war. Nach § 23 Abs. 1 Satz 2 KSchG i.d.F. vom 25.9. 1996 gelten die Vorschriften des ersten Abschnitts nicht für Betriebe und Verwaltungen, in denen in der Regel zehn oder weniger Arbeitnehmer ausschließlich der zu ihrer Berufsausbildung Beschäftigten beschäftigt werden. Da die Klägerin in der gesamten Zeit ihres Bestehens lediglich fünf oder weniger Arbeitnehmer beschäftigt hatte, konnte sich F. gegenüber der Klägerin auch nicht aufgrund der "Übergangsregelung" in § 23 Abs. 1 Satz 4 KSchG i.d.F. vom 25. 9.1996 auf den allgemeinen Kündigungsschutz und die daraus resultierenden Abfindungsverpflichtungen des Arbeitgebers berufen. 28

Nach der Überzeugung des Gerichts sind die Geschäftsführer der Klägerin auch nicht irrtümlich davon ausgegangen, daß eine Beendigung des Arbeitsverhältnisses mit F. zum 29

31.7.1998 nur bei Zahlung einer Abfindung rechtlich möglich und zulässig wäre. Eine eingehende Überprüfung der Rechtslage unter Heranziehung des Arbeitsvertrages und der Vorschriften des Kündigungsschutzgesetzes hat insoweit nämlich nicht stattgefunden und war von den Beteiligten auch nicht für erforderlich gehalten worden. Entscheidende Vorgabe für den Inhalt der gesamten Aufhebungs- und Abfindungsregelungen waren vielmehr die individuellen Interessen der F.

Hierfür spricht insbesondere der zeitliche Ablauf des Geschehens. Das Arbeitsverhältnis der F. wurde genau zu dem Zeitpunkt beendet, an dem ihre Rentenzahlungen begannen. Nach Aussage der F. als Zeugin ist der Aufhebungszeitpunkt auch bewußt auf diesen Termin gelegt worden. Welche betrieblichen Interessen der Klägerin hierfür sprachen, konnte weder H. als Zeuge noch S. als jetziger Geschäftsführer der Klägerin darlegen, obwohl sie vom Senat ausdrücklich danach befragt worden sind. Wäre tatsächlich eine Zusammenarbeit zwischen F. und S. nicht mehr möglich gewesen, weil es zu ständigen Auseinandersetzungen bei der Angebotserstellung gekommen wäre, so hätte eine fristlose Kündigung aus wichtigem Grunde oder eine sofortige Aufhebung des Arbeitsvertrages nahegelegen. Hätte die Klägerin von einer sofortigen Beendigung des Arbeitsverhältnisses abgesehen, weil die Nachfolgefrage noch nicht geklärt war, so hätte sich eine flexible Lösung angeboten. Der Aufhebungstermin wurde aber bereits im Dezember 1997 (endgültig) festgelegt, obwohl zu diesem Zeitpunkt noch keine Nachfolgerin für F. gesucht geschweige denn gefunden worden war.

30

Auch im Übrigen entspricht der tatsächliche Geschehensablauf der Lebensplanung der F., die sich nach ihrer eigenen Zeugenaussage bereits im Jahre 1995 oder 1996 über ihre Rentenansprüche beraten ließ und daher wußte, daß sie mit 60 in Rente gehen konnte. Daß sie dabei nicht erfahren haben will, daß ihre Rente gekürzt würde, wenn sie nach dem 1.8.1998 mehr als 630 DM hinzu verdiente, erscheint nicht glaubhaft. Dagegen spricht insbesondere, daß im Grunde alles so durchgeführt wurde, wie F. es nach ihrem eigenen Bekunden ursprünglich geplant hatte. Sie hat nämlich ausgesagt, sie habe nach ihrer ersten Rentenberatung ursprünglich mit 60 in Rente gehen wollen. Erst als ihr Ehemann H. 1997 so sehr erkrankt sei, habe sich ihr Entschluß geändert, insbesondere auch deshalb, weil ihr Sohn S. noch keine feste Freundin gehabt habe, die die Bürotätigkeit hätte ausüben können. Diese altruistische Einstellung ist nicht mit einer Haltung zu vereinbaren, aus der heraus eine Geldabfindung unbedingt durchgesetzt werden soll, zumal die Eheleute außerdem bereits 1997 planten, ihre Gesellschaftsanteile kurzfristig in vollem Umfang an ihren Sohn zu übertragen. Diese Einschätzung des Senats deckt sich auch mit der Aussage der F. als Zeugin, daß sie wohl nicht auf eine Abfindungszahlung bestanden hätte, wenn ihr Sohn gesagt hätte, die Klägerin könne sich das nicht leisten. Auch dieser Umstand spricht dafür, daß die Abfindung nicht gezahlt wurde, weil die Klägerin mit einer entsprechenden Forderung der F. rechnete oder gar von einer bestehenden Zahlungsverpflichtung ausging, sondern aus familiären und nicht zuletzt aus steuerlichen Gründen, um nämlich den auch als Gesellschaftern ausscheidenden Eheleuten eine steuerfreie Zahlung zukommen zu lassen. Gestützt wird diese Einschätzung durch die Zeugenaussage des H., der sich nur noch daran erinnern konnte, daß F. gesagt habe, sie höre auf zu arbeiten, wenn sie mit 60 die Rente bekomme. Von einem angeblichen Sinneswandel seiner Ehefrau hat er danach jedenfalls nichts mitbekommen. Selbst wenn es zwischenzeitlich bei F. tatsächlich entsprechende Überlegungen gegeben hätte, so ist nicht nachvollziehbar und von der Zeugin auch nicht dargelegt worden, weshalb derartige Pläne im Dezember 1997 noch bestanden haben sollten, obwohl der Gesundheitszustand von H. sich offenbar erheblich verbessert hatte und feststand, daß die Eheleute kurzfristig ihre Beteiligung an der Klägerin zum Nennwert an ihren Sohn abgeben würden.

31

Daß im Streitfall eine Abfindungszahlung an die Zeugin F unabhängig von einer bestehenden arbeitsvertraglichen Verpflichtung und unabhängig von betrieblichen Notwendigkeiten bezahlt werden sollte, zeigt sich auch daran, daß offensichtlich zwischen den damaligen Geschäftsführern der Klägerin und F. keinerlei ernsthafte Verhandlungen zu Grund und Höhe einer Abfindungszahlung geführt wurden. Bei der von der Klägerin als Kündigungsgrund geltend gemachten Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation hätte sich dies doch ganz besonders angeboten. Sollte das Arbeitsverhältnis mit F. tatsächlich deshalb aufgehoben werden, weil es schon aus finanziellen Gründen angezeigt war, sie durch billigere Halbtagskräfte zu ersetzen, so wäre es nicht verständlich, daß ohne weiteres neben der Weiterzahlung des angeblich "überhöhten" Gehalts bis zum 31.7.1998 eine zusätzliche Belastung der Klägerin durch die Abfindung in Höhe von 30.000 DM akzeptiert worden wäre.

32

Eine andere Beurteilung ergibt sich auch nicht im Hinblick auf die im wesentlichen übereinstimmenden Zeugenaussagen des H. und der F., der Prozeßbevollmächtigte hätte ihnen auf Nachfrage erklärt, der F. stehe wie jedem Fremden nach so vielen Jahren eine Abfindung zu. Nach der Überzeugung des Senats waren die Zeugen H. und F. und der Geschäftsführer der Klägerin S. bei dem Gespräch mit dem Prozeßbevollmächtigten am 20.12.1997 vielmehr vor allem darum bemüht, die günstigsten steuerlichen Bedingungen für die "Betriebsübergabe" zu erfragen und im Rahmen der gleichzeitig stattfindenden Gesellschafterversammlung die erforderlichen Gestaltungen vorzunehmen. Die Auskunft des Prozeßbevollmächtigten ist dementsprechend von den Besprechungsteilnehmern auch in erster Linie als steuerlicher Gestaltungshinweis verstanden worden, der dann sogleich umgesetzt wurde. Ob aber insoweit auch eine entsprechende arbeitsrechtliche Verpflichtung der Klägerin besteht, hat die Gesprächsteilnehmer offensichtlich nicht interessiert.

33

Da ein betriebsinterner Fremdvergleich im Streitfall nicht in Betracht kommt, weil bei der Klägerin keine mit F. vergleichbaren Arbeitnehmer beschäftigt waren, käme eine steuerliche Anerkennung der Abfindungszahlung letztlich nur dann in Betracht, wenn im Streitfall besondere Gründe vorgelegen hätten, die aus betrieblichen Erwägungen die Zahlung einer Abfindungsleistung auch ohne arbeitsrechtliche Verpflichtung geboten hätten. Solche Gründe sind aber nicht erkennbar.

34

Das Gericht kann zunächst nicht davon ausgehen, daß eine Abfindungszahlung deshalb betrieblich angezeigt wäre, weil F. für die Klägerin besonders herausgehobene Arbeitsleistungen erbracht hätte. Dagegen spricht nämlich schon, daß ihre Tätigkeit ab August 1998 durch Halbtags- bzw. Aushilfskräfte wahrgenommen wurde, die nicht einmal die Hälfte des Gehaltes von F. erhielten. Hatte die erste Halbtagskraft noch Schwierigkeiten mit dieser Aufgabe, so wird nach dem übereinstimmenden Bekunden der beiden Zeugen und des Geschäftsführers die nunmehr tätige Halbtagskraft den Anforderungen in vollem Umfang gerecht. Dies zeigt, daß die Aufgabe der Zeugin F. auch problemlos von einer befähigten Halbtagskraft für ein weitaus geringeres Gehalt wahrgenommen werden kann.

35

Es ist auch nicht erkennbar, daß F. nach objektiven Gesichtspunkten bei der Klägerin im Rahmen ihres Arbeitsverhältnisses eine besondere Vertrauensstellung innehatte. Die vom Geschäftsführer S. behaupteten "Einmischungen" bei der Preiskalkulation, die angeblich mitentscheidend für die Beendigung des Arbeitsverhältnis gewesen sein sollen, beruhten nach Auffassung des Senats vielmehr auf der damaligen Gesellschafterstellung der F. und ihrer familiären Stellung zu dem früheren Geschäftsführer H. sowie der mütterlichen Einflußnahme auf den jetzigen Geschäftsführer S.

36

Da auch andere besondere betriebliche Gründe, die im Streitfall eine Abfindung rechtfertigen könnten, nicht ersichtlich sind, ist der Senat nach allem davon überzeugt, daß F. letztlich aus

37

persönlichen Gründen ihr Arbeitsverhältnis zur Klägerin auf ein geringfügiges und rentenunschädliches Beschäftigungsverhältnis einschränken und auch nicht ernsthaft gegenüber der Klägerin die Zahlung einer Abfindung geltend machen oder gar durchsetzen wollte. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter hätte unter diesen Umständen die streitige Abfindungszahlung nicht gewährt, so dass der Beklagte hier zu Recht eine vGA im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG und eine sonstige Ausschüttung im Sinne des § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG angenommen hat.

Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 1 FGO.

38