

BUNDESFINANZHOF

BFH-Urteil vom 24.1.1996, I R 41/95

Vorinstanz: FG Düsseldorf

KStG § 8 Abs. 3 Satz 2

Die Zusage einer Pension an einen nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer ist eine verdeckte Gewinnausschüttung,

- wenn der Zeitraum zwischen dem Zeitpunkt der Zusage der Pension und dem vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand weniger als 10 Jahre beträgt oder**
- wenn dieser Zeitraum zwar mindestens drei Jahre beträgt, der Gesellschafter-Geschäftsführer dem Betrieb aber weniger als 12 Jahre angehörte.**

(Anschluß an Senatsurteil vom 21. Dezember 1994 I R 98/93, BFHE 176, 413, BStBl II 1995, 419)

Sachverhalt

I.

Durch Vertrag vom 26. Januar 1977 erwarb B 50 v. H. der Geschäftsanteile der im Jahre 1976 gegründeten Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin). Die übrigen Geschäftsanteile wurden von drei Kapitalgesellschaften sowie K gehalten. Dieser schied im August 1977 und zwei der Kapitalgesellschaften schieden 1979 als Gesellschafter aus, so daß an der Klägerin seitdem B und die verbliebene dritte Kapitalgesellschaft je hälftig beteiligt waren. Am 15. Oktober 1981 wurden die Anteile dieser Kapitalgesellschaft von einer US-amerikanischen Kapitalgesellschaft erworben, die am 22. Oktober 1985 auch die bisher von B gehaltenen Anteile übernahm.

Nach dem zwischen der Klägerin und B am 25. Januar 1977 geschlossenen Anstellungsvertrag als Geschäftsführerin verpflichtete die Klägerin sich zur Zahlung eines Festgehalts von jährlich 100.000 DM sowie zum Abschluß von Lebensversicherungsverträgen mit einer Jahresprämie von 2.712 DM. In § 6 des Vertrages wurde vereinbart, daß "Gesellschaft und Geschäftsführer sich nach dem 1. 1. 1980, aber vor dem 1. 1. 1981 darüber verständigen (werden), ob angesichts der geschäftlichen Lage der Gesellschaft eine Pensionszusage erteilt werden kann". Am 22. Dezember 1982 beschloß die Gesellschafterversammlung, der B, die zu diesem Zeitpunkt 59 Jahre alt war, eine Pension in Höhe von 2.500 DM monatlich für den Fall der Arbeitsunfähigkeit oder wegen Erreichens der Altersgrenze zu gewähren. Die Altersgrenze wurde auf das 60. Lebensjahr festgelegt. In der Gesellschafterversammlung vom 16. September 1985 wurde der Pensionsanspruch von B auf monatlich 3.218,20 DM erhöht. Am 10. Oktober 1985 schloß die Klägerin eine Rückdeckungsversicherung ab. Am 31. Oktober 1985 schied B aus den Diensten der Klägerin aus. 1985 und 1986 erhielt sie Pensionszahlungen von 6.400 DM und von 38.402 DM.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt - FA -) sah in den von der Klägerin für die Pensionszusage in den Streitjahren 1982 bis 1985 einer Pensionsrückstellung zugeführten Beträgen verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) und stellte für die Pensionszahlungen in 1985 und 1986 die

Ausschüttungsbelastungen her.

Einsprüche und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) hielt die Pensionszusage angesichts des fortgeschrittenen Alters der B im Zusagezeitpunkt für unüblich. Sie habe die Pension in aktiver Zeit nicht mehr verdienen können.

Mit ihrer Revision rügt die Klägerin Verletzung materiellen Rechts.

Sie beantragt sinngemäß, das FG-Urteil aufzuheben und die streitige Pensionsrückstellung bei den Steuerfestsetzungen einzubeziehen.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

Die Revision ist unbegründet.

Die Zusage der Pension an die B ist eine vGA. Die nach den Vereinbarungen verbleibende Zeit aktiver Tätigkeit reicht für ein Erdiene der zugesagten Versorgung nicht aus.

1. Unter einer vGA i. S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt ist, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht (ständige Rechtsprechung des Senats, vgl. z. B. Urteil vom 11. Dezember 1991 I R 49/90, BFHE 166, 545, BStBl II 1992, 434). Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der Bundesfinanzhof (BFH) eine Veranlassung der Vermögensminderung 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 (BFH-Urteil vom 16. März 1967 I 261/63, BFHE 89, 208, BStBl III 1967, 626; ständige Rechtsprechung).

2. a) Bei der Frage, ob einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer eine Pension zugesagt worden wäre, spielt neben anderen Kriterien (z. B. wirtschaftliche Leistungskraft des Unternehmens) eine wesentliche Rolle, ob der Geschäftsführer die Pension noch verdienen kann. Der erkennende Senat verweist insoweit auf seine Urteile vom 21. Dezember 1994 I R 98/93 (BFHE 176, 413, BStBl II 1995, 419) sowie vom 5. April 1995 I R 138/93 (BFHE 177, 427, BStBl II 1995, 478) und nimmt hierauf zur Vermeidung von Wiederholungen Bezug.

b) Die Erdienbarkeit hängt entscheidend vom Alter des Geschäftsführers im Zeitpunkt der Pensionszusage und von dem Zeitpunkt ab, ab dem der Pensionsberechtigte durch Eintritt in den Ruhestand die Verpflichtung zur Zahlung der Pension auslösen kann. Der Senat hat in ständiger Rechtsprechung zur Prüfung der Erdienbarkeit im wesentlichen auf das Alter im Zeitpunkt der Pensionszusage abgestellt und insbesondere im Hinblick auf das mit dem Alter steigende Risiko kurzfristiger Inanspruchnahme der Pension die Erdienbarkeit verneint, sobald der Geschäftsführer das 60. Lebensjahr überschritten hat (vgl. Senatsurteile in BFHE 176, 413, BStBl II 1995, 419, und in BFHE 177, 427, BStBl II 1995, 478, m. w. N.). Daran hält der Senat fest.

Da B im Zeitpunkt der Pensionszusage das 60. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, kommt es im Streitfall

entscheidend darauf an, wie lange der Zeitraum sein muß, in dem eine Pensionszusage jedenfalls dem Grunde nach durch eine aktive Tätigkeit erdient erscheint. Da es praktisch unmöglich ist, dies in jedem Einzelfall festzustellen, hat der Senat insoweit auf die dem § 1 Abs. 1 des Gesetzes zur Verbesserung der Betrieblichen Altersversorgung - BetrAVG - vom 19. Dezember 1974 (BGBl I 1974, 3610) für die Bestimmung der Unverfallbarkeiten maßgeblichen Zeitvorstellungen zurückgegriffen. Danach wird eine Pensionsanwartschaft unverfallbar, wenn die Pensionszusage zehn Jahre bestanden hat bzw. wenn der Betreffende dem Betrieb 12 Jahre angehört und die Pensionszusage für drei Jahre bestand. Diese Regelung basiert auf der Vorstellung, daß nach Ablauf der genannten Zeiträume eine Versorgungszusage durch eine angemessene Betriebszugehörigkeit erdient ist und damit nicht mehr - beim Arbeitgeberwechsel - verfällt. Auch an dieser Orientierung an den zeitlichen Vorgaben des § 1 Abs. 1 BetrAVG hält der Senat fest und verweist insoweit auf das vorgenannte Urteil in BFHE 176, 413, BStBl II 1995, 419.

Bei einem beherrschenden Gesellschafter, dem die Kapitalgesellschaft eine Pensionszusage macht, verbietet es sich allerdings, auf die Dauer der Betriebszugehörigkeit (§ 1 Abs. 1 zweiter Gedankenstrich BetrAVG) abzustellen, da Leistungen einer Kapitalgesellschaft an ihren beherrschenden Gesellschafter dem sog. Nachzahlungsverbot unterliegen (Senatsurteil in BFHE 176, 413, BStBl II 1995, 419, m. w. N.). Die aktive Tätigkeit vor Zusage der Pension an den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer muß daher unberücksichtigt bleiben. Daraus folgt indes zugleich, daß es sich bei einem nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer anders verhält. Bei einem solchen kann die alternative Zeitbestimmung für den Eintritt der Unverfallbarkeit in § 1 Abs. 1 BetrAVG als gleichberechtigter zeitlicher Maßstab herhalten, an der sich dann auch die steuerlich relevante Frage der Erdienbarkeit der zugesagten Pension zu orientieren hat. Eine Pension ist hiernach erdient, wenn sie einem nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer kurz vor Vollendung seines 60. Lebensjahres versprochen wird, wenn er aber zuvor seit mehr als 12 Jahren im Betrieb tätig gewesen ist und wenn sichergestellt ist, daß ihm im Betrieb eine aktive Tätigkeit von mindestens drei weiteren Jahren verbleibt (vgl. Gosch, Die steuerliche Betriebsprüfung - StBp - 1995, 166, 167). Dies gilt jedenfalls dann, wenn das erhöhte Risiko eines vorzeitigen Ausfalls des Geschäftsführers aus gesundheitlichen Gründen nicht durch eine Rückdeckungsversicherung abgesichert wird.

c) Von diesen Grundsätzen ausgehend kann die Revision der Klägerin keinen Erfolg haben. Deren Gesellschafter-Geschäftsführer in B hatte in dem Zeitpunkt, in dem ihr die Pension zugesagt worden ist, ihr 60. Lebensjahr zwar noch nicht vollendet. Sie hielt nach den den Senat bindenden (§ 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung - FGO -) Feststellungen zu diesem Zeitpunkt auch lediglich die Hälfte der Gesellschaftsanteile an der Klägerin und beherrschte diese demnach nicht. Sie war aber erst seit dem 25. Januar 1977 für die Klägerin als Gesellschafter-Geschäftsführerin tätig, im Zeitpunkt der Pensionszusage am 22. Dezember 1982 also erst knapp sechs Jahre. Daß ihr bereits in dem ursprünglichen Anstellungsvertrag vom 25. Januar 1977 eine Pensionszusage in Aussicht gestellt worden war, ändert hieran ebensowenig wie die vertraglich erklärte Absicht, über die Erteilung der Pensionszusage nach dem 1. Januar 1980, aber vor dem 1. Januar 1981 zu befinden. Denn auch, wenn bereits dieser - frühere - Zeitpunkt des 25. Januar 1977 zugrunde gelegt würde, wäre bis zum Ausscheiden der B aus dem Betrieb der Klägerin im Jahre 1985 weder der eine maßgebliche Zeitraum von zehn Jahren noch der andere maßgebliche Zeitraum von insgesamt 15 Jahren der Betriebszugehörigkeit erfüllt worden. Überdies fehlt der Abschluß einer Rückdeckungsversicherung; ein solcher erfolgte erst am 10. Oktober 1985, kurz vor dem Ausscheiden der B am 31. Oktober.

In Anbetracht dessen bedarf es deshalb keiner weiteren Erwägungen mehr dazu, wie sich der Umstand auswirkt, daß der Senat in ständiger Rechtsprechung bei neu eingestellten Gesellschafter-Geschäftsführern verlangt, daß einem solchen eine Pensionszusage erst erteilt werden darf, wenn die Gesellschaft einen Überblick über dessen Leistungsvermögen und ggf. - bei neu gegründeten Gesellschaften - über ihre Ertragserwartungen gewonnen hat (vgl. Senatsurteile vom 16. Dezember 1992 I R 2/92, BFHE 170, 175, BStBI II 1993, 455; vom 30. September 1992 I R 75/91, BFH/NV 1993, 330). Gleichermaßen braucht nicht darüber entschieden zu werden, wie sich der Umstand auswirkt, daß die Pensionszusage der B im Streitfall bereits auf deren 60. Lebensjahr zugesagt worden ist, auf einen Zeitpunkt also, als ihr bei regulärem Ablauf des Dienstverhältnisses lediglich noch knapp ein Jahr und acht Monate an aktiver Dienstzeit verblieben.