

Urteil vom 26. Juni 2013, I R 39/12

Rückstellung für Pensionszusage: Einbeziehung von Vordienstzeiten; Verstoß gegen das Nachzahlungsverbot

BFH I. Senat

EStG § 6a Abs 3 S 2 Nr 1 S 3, EStG § 6a Abs 5, KStG § 8 Abs 3 S 2, BGB § 662, EStG § 6a Abs 3 S 2 Nr 1 S 2

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 13. März 2012, Az: 12 K 12081/09

Leitsätze

1. Ein Dienstverhältnis i.S. von § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 und 3 EStG 2002 hat mit dem tatsächlichen Dienstantritt beim Dienstberechtigten begonnen. Wird vor Erteilung der Pensionszusage der mit dem zusagenden Unternehmen geschlossene Anstellungsvertrag beendet und ein neuer Dienstvertrag geschlossen, so sind die Dienstzeiten aus dem ersten Rechtsverhältnis als sog. Vordienstzeiten zu berücksichtigen, wenn deren Anrechnung für die im Verlauf des zweiten Dienstverhältnisses erteilte Pensionszusage vereinbart wird. Letzteres gilt auch, wenn es sich bei dem (ersten) Anstellungsvertrag mangels Vergütungsanspruchs um einen Auftrag i.S. von § 662 BGB gehandelt hat.
2. Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer unterliegen dem sog. Nachzahlungsverbot; sie sind insoweit durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, als die für die Unverfallbarkeit von Pensionsansprüchen geltenden Fristen nicht an den Zeitpunkt der Erteilung der Pensionszusage, sondern an den früheren Zeitpunkt der Betriebszugehörigkeit anknüpfen. Demgemäß ist die auf der Vereinbarung von Vordienstzeiten beruhende Rückstellungsbewertung nach § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 und 3 EStG 2002 durch den Ansatz einer vGA außerbilanziell zu korrigieren.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, wurde im Jahre 1998 gegründet. Gründungsgesellschafter waren A mit einer Stammeinlage in Höhe von 30.000 DM sowie B und der mittlerweile verstorbene C mit Stammeinlagen in Höhe von jeweils 10.000 DM. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin war die steuer- und gesellschaftsrechtliche Konzeption eines geschlossenen Immobilienfonds. Zum alleinigen Geschäftsführer der Klägerin wurde A bestellt. Am 21. Februar 1998 schlossen die Klägerin und A einen Geschäftsführer-Dienstvertrag, nach dem A die Geschäfte der Klägerin zu führen hatte. Nach § 1 Abs. 3 des Vertrags sollte A jedoch hauptberuflich in der AC-Sozietät sowie daneben als Gesellschafter-Geschäftsführer der AC-GmbH tätig sein. A erhielt für seine Tätigkeit nach § 4 des Vertrags zunächst keine Vergütung; allerdings verpflichtete sich die Klägerin, sollte sie erfolgreich am Markt tätig werden können, mit A Verhandlungen über eine angemessene Vergütung sowie über die Gewährung einer Altersversorgung aufgrund einer gesonderten Versorgungszusage und einem gesonderten Gesellschafterbeschluss aufzunehmen. Die Klägerin entwickelte ein Fondskonzept, das jedoch aufgrund der Einführung des § 2b des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) nicht umgesetzt werden konnte. Demgemäß erzielte die Klägerin zunächst auch keine Umsätze.
- 2 Aufgrund des im August 2002 gefassten Gesellschafterbeschlusses wurde die AC-Sozietät mit ertragsteuerlicher Wirkung zum 2. Januar 2002 zu Buchwerten in die Klägerin eingebracht. Nach der Einbringung erzielte die Klägerin Umsätze und Erträge. Mit Wirkung vom 1. November 2002 schloss sie mit A einen neuen Geschäftsführer-Dienstvertrag und erteilte ihm am 9. November 2002 schriftlich eine Versorgungszusage (Alters- und Witwenrente). Im Falle des vorzeitigen Ausscheidens von A aus der Klägerin sollte er seine Versorgungsansprüche unter der Voraussetzung behalten (Unverfallbarkeit), dass zum Ausscheidenszeitpunkt die Zusage mindestens zwei Jahre bestanden und der Beginn der Betriebszugehörigkeit mindestens fünf Jahre zurückgelegen habe; deren Höhe sollte

sich nach § 2 des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (Betriebsrentengesetz --BetrAVG--) bestimmen.

- 3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) ging im Hinblick auf die Ermittlung des Teilwerts der Pensionsverpflichtung gegenüber A davon aus, dass das Dienstverhältnis i.S. von § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 EStG 2002 nicht bereits am 21. Februar 1998, sondern erst am 1. November 2002 begonnen habe. Dadurch vermindere sich die Pensionsrückstellung zum 31. Dezember 2002 um 222.318 € mit der weiteren Folge, dass betreffend das Streitjahr 2003 der für die sog. Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG 2002 mit Rücksicht auf den Wert des Betriebsvermögens zu beachtende Grenzbetrag (204.517 €) überschritten werde. Der Klage gegen die daraufhin --mehrfach-- geänderten Steuerbescheide hat das Finanzgericht (FG) stattgegeben. Da eine GmbH mit ihrem Gesellschafter auch einen Anstellungsvertrag ohne Vereinbarung einer Vergütung schließen könne, seien auch solche "unentgeltlichen Dienstverträge" für den Beginn des Dienstverhältnisses i.S. von § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 EStG 2002 maßgeblich (FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 14. März 2012 12 K 12081/09, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2012, 1240).
- 4 Mit seiner Revision beantragt das FA sinngemäß, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 5 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 6 Die Revision ist begründet. Das Urteil der Vorinstanz ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 7 Der Senat geht mit den Beteiligten davon aus, dass die Voraussetzungen für die Passivierung der A erteilten Versorgungszusage nach § 6a Abs. 1 und 2 EStG 2002 (i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes 2002 --KStG 2002-- und § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes 2002) erfüllt waren (s. nachfolgend zu 1.). Auch teilt er die Ansicht der Vorinstanz, dass das Dienstverhältnis i.S. von § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 und 3 EStG 2002 bereits mit der Aufnahme der Tätigkeit aufgrund des Anstellungsvertrags vom 21. Februar 1998 begonnen hat (nachfolgend zu 2.). Das Betriebsgrößenmerkmal des § 7g Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG 2002 ist daher unter Berücksichtigung eines entsprechenden Rückstellungsbetrages zu überprüfen. Die Vorinstanz hat es jedoch versäumt, die aufgrund der Pensionsrückstellung eingetretene Gewinnminderung im Hinblick auf den Verstoß gegen das sog. Nachzahlungsverbot durch den Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 2002 außerbilanziell zu korrigieren (nachfolgend zu 3.).
- 8 1. Zu den nach § 6a Abs. 1 Nr. 1 EStG 2002 Pensionsberechtigten können nicht nur Arbeitnehmer, sondern auch Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH gehören, die --wie vorliegend A ab dem 1. November 2002-- zur pensionsverpflichteten Gesellschaft in einem Dienstverhältnis stehen (Senatsurteil vom 10. August 1994 I R 47/93, BFHE 175, 535, BStBl II 1995, 250; BTDrucks 7/1281, S. 37, 40; Dommermuth in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 6a EStG Rz 26, m.w.N.; s. zum Dienstvertrag i.S. von § 611 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB-- Palandt/ Weidenkaff, Bürgerliches Gesetzbuch, 72. Aufl., Einf v § 611 Rz 23). Die hierauf beruhende Versorgungszusage vom 9. November 2002 erfüllte die Passivierungsvoraussetzungen des § 6a Abs. 1 EStG 2002, insbesondere stand sie unter keinem nach § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG 2002 schädlichen Widerrufsvorbehalt. Auch ist nicht fraglich, dass die Pensionsrückstellung nach § 6a Abs. 2 Nr. 1 EStG 2002 erstmals für das Jahr, in dem die Pensionszusage erteilt wird (hier: Streitjahr 2002), und damit auch für Wirtschaftsjahre vor Eintritt der Unverfallbarkeit der Ansprüche (hier: Streitjahre 2002 und 2003) gebildet werden darf (Senatsurteil vom 25. Mai 1988 I R 10/84, BFHE 153, 381, BStBl II 1988, 720; Dommermuth in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 6a EStG Rz 10, Unverfallbarkeit).
- 9 2. Die Pensionsrückstellung darf nach § 6a Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 höchstens mit dem Teilwert der Pensionsverpflichtung angesetzt werden. Als Teilwert einer Pensionsverpflichtung gilt nach den Regelungen des § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG 2002 vor Beendigung des Dienstverhältnisses des Pensionsberechtigten der Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahres abzgl. des sich auf denselben Zeitpunkt ergebenden Barwerts betragsmäßig gleich bleibender Jahresbeträge. Die Jahresbeträge sind so zu bemessen, dass am Beginn des Wirtschaftsjahres, in dem das Dienstverhältnis begonnen hat, ihr Barwert gleich dem Barwert der künftigen Pensionsleistungen ist; die künftigen Pensionsleistungen sind dabei mit dem Betrag anzusetzen, der sich nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag ergibt (Satz 2). Es sind die Jahresbeträge zugrunde zu legen, die vom

Beginn des Wirtschaftsjahres, in dem das Dienstverhältnis begonnen hat, bis zu dem in der Pensionszusage vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts des Versorgungsfalles rechnermäßig aufzubringen sind (Satz 3). Erhöhungen oder Verminderungen der Pensionsleistungen nach dem Schluss des Wirtschaftsjahres, die hinsichtlich des Zeitpunktes ihres Wirksamwerdens oder ihres Umfangs ungewiss sind, sind bei der Berechnung des Barwerts der künftigen Pensionsleistungen und der Jahresbeträge erst zu berücksichtigen, wenn sie eingetreten sind (Satz 4).

- 10** a) Die Bestimmungen zielen auf die Ermittlung des sog. Anschaffungsbarwerts der Zusage als Differenz zwischen dem Barwert der versprochenen Pensionsleistungen und dem sog. Prämienbarwert (d.h. dem Barwert der betragsmäßig gleich bleibenden Jahresbeträge), der die künftigen und am jeweiligen Bilanzstichtag noch nicht erdienten Ansprüche repräsentiert (sog. Future-Service). Da beide Barwerte am Anfang des Jahres, in dem das Dienstverhältnis begonnen hat, übereinstimmen müssen, liegt dem Anschaffungsbarwert --im Gegensatz zu dem früher geltenden sog. Gegenwartswertverfahren-- die Erwägung des Gesetzgebers zugrunde, dass auch dann, wenn die Zusage erst während des Dienstverhältnisses erteilt wird, der Pensionsanspruch anteilig auf die vor der Erteilung der Zusage geleistete Arbeit entfällt und mit dem hieraus erzielten Ertrag verrechnet wird. Hierdurch soll zugleich die Finanzierung unverfallbarer Pensionsansparungen erleichtert werden (Senatsurteil in BFHE 153, 381, BStBl II 1988, 720; BTDrucks 7/1281, S. 37, 39) mit der weiteren Folge, dass die nach Dienstbeginn gegebene Zusage eine außerordentliche Rückstellung auslöst (sog. Teilwertsprung; vgl. auch § 6a Abs. 4 Satz 3 EStG 2002), mit der die bis dahin tatsächlich geleistete Arbeit abgegolten wird (sog. Past-Service; vgl. Senatsurteile in BFHE 153, 381, BStBl II 1988, 720; in BFHE 175, 535, BStBl II 1995, 250; vom 21. August 2007 I R 22/07, BFHE 218, 520, BStBl II 2008, 513; Höfer/Veit/Verhuvén, Betriebsrentenrecht (BetrAVG), Band II: Steuerrecht/Sozialabgaben, HGB/IFRS, Rz 197 f., 211; Gosch in Kirchhof, EStG, 12. Aufl., § 6a Rz 15; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 32. Aufl., § 6a Rz 53).
- 11** b) Nach ständiger Rechtsprechung hat ein Dienstverhältnis i.S. von § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 und 3 EStG 2002 mit dem tatsächlichen Dienstantritt beim Dienstberechtigten begonnen (Senatsurteil in BFHE 175, 535, BStBl II 1995, 250). Wird der mit dem zusagenden Unternehmen geschlossene Anstellungsvertrag beendet und ein neuer Dienstvertrag geschlossen, so sind die Dienstzeiten aus dem ersten Rechtsverhältnis --sog. Vordienstzeiten-- zu berücksichtigen, wenn deren Anrechnung für die im Verlauf des zweiten Dienstverhältnisses erteilte Pensionszusage vereinbart wird (Senatsurteile vom 9. April 1997 I R 124/95, BFHE 183, 119, BStBl II 1997, 799; vom 17. Mai 2000 I R 25/98, BFH/NV 2001, 154; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 22. Dezember 1997, BStBl I 1997, 1020).
- 12** c) Da im Streitfall die Regelungen zur Unverfallbarkeit der Versorgungszusage vom 9. November 2002 auf den Beginn der Betriebszugehörigkeit abstellen und hierdurch --entsprechend dem Gesellschafterbeschluss vom 31. Oktober 2002-- auf den "Diensteintritt ... am 11.02.1998" Bezug genommen werden sollte, ist diese Anrechnungsabrede auch der Bewertung der dem A erteilten Zusage zugrunde zu legen. Soweit das FG entgegen dem Vortrag der Klägerin und ohne weitere Erläuterung davon ausgegangen ist, dass A seinen Dienst bei der Klägerin nicht bereits mit dem vorgenannten Zeitpunkt des Diensteintritts, sondern erst am 1. November 1998 tatsächlich begonnen habe, dürfte es sich um ein Versehen handeln, das die Vorinstanz im Rahmen der ohnehin gebotenen Zurückverweisung zu überprüfen haben wird (s. dazu nachfolgend zu 4.).
- 13** aa) Die Ansicht des Senats zur Einbeziehung der Vordienstzeiten in die Bewertung der Rückstellung gemäß § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG 2002 wird im Schrifttum einhellig geteilt (Kuhfus, EFG 2012, 1241; Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 6a Rz 54; Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 6a Rz 15; Dommermuth in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6a EStG Rz 100). Den hiergegen bezogen auf die Person des A erhobenen Einwänden des FA ist nicht zu folgen.
- 14** (1) Dies gilt zunächst im Hinblick auf den Vortrag, dass die Klägerin mit A nach Einbringung der freiberuflichen Praxis einen neuen Dienstvertrag geschlossen habe; Letzteres entspricht zwar den Feststellungen der Vorinstanz, ist jedoch mit Rücksicht darauf unerheblich, dass die Klägerin die Anrechnung der aufgrund des Anstellungsvertrags vom 21. Februar 1998 geleisteten (Vor-)Dienstzeiten zugesagt und A dem zugestimmt hat.
- 15** (2) Der Anrechnung steht weiterhin nicht entgegen, dass A zunächst der Klägerin nicht seine volle Arbeitskraft als Geschäftsführer geschuldet hat und sich darüber hinaus mutmaßlich nach Einbringung der Praxis auch die Art seiner Tätigkeit zumindest teilweise geändert haben wird. Zu berücksichtigen ist insoweit, dass § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 und 3 EStG 2002 ohne weitere Differenzierungen --und damit typisierend-- auf den tatsächlichen Dienstbeginn abstellt. Da hiernach aber den genannten Veränderungen der Dienstleistungsverpflichtung keine Bedeutung für die Rückanknüpfung der Barwertermittlung beizumessen ist, wenn sie im Verlauf und ggf. unter Anpassung der Regelungen des nämlichen Dienstverhältnisses eintreten, erkennt der Senat auch keine Grundlage dafür, ohne eine gesetzliche Vorgabe und Konkretisierung die vertragliche Einbeziehung von Vordienstzeiten mit

Rücksicht auf die beim nämlichen Unternehmen tatsächlich erbrachten dienstvertraglichen Leistungen zu beschränken.

- 16** (3) Anderes ergibt sich nicht daraus, dass A zunächst ohne Vergütung tätig geworden ist und der Anstellungsvertrag vom 21. Februar 1998 deshalb als Auftrag i.S. von § 662 BGB zu qualifizieren war (vgl. Urteil des Bundesarbeitsgerichts vom 12. März 1987 AZR 336/86, BAGE 55, 137; Palandt/Weidenkaff, a.a.O., Einf v § 611 Rz 27; Schneider/Sethe in Scholz, GmbHG, 10. Aufl., § 35 Rz 167). Der Einwand (nicht eindeutig insoweit R 6a Abs. 8 Satz 2 der Einkommensteuer-Richtlinien --EStR-- 2012 = R 41 Abs. 9 Satz 2 EStR 2001) lässt außer Acht, dass von § 6a EStG 2002 nicht nur Rückstellungen für Pensionszusagen auf der Grundlage von Dienstverhältnissen, sondern nach § 6a Abs. 5 EStG 2002 auch auf der Grundlage von anderen Rechtsverhältnissen zwischen dem Pensionsberechtigten und dem Pensionsverpflichteten mit dem Ziel erfasst werden, nicht nur Pensionszusagen an Arbeitnehmer, sondern an "jede andere Person" (BTDrucks 7/1281, S. 40) den Bewertungsbestimmungen des § 6a Abs. 3 und Abs. 4 EStG 2002 zu unterwerfen. Auch mit Rücksicht auf diese --wiederum typisierende-- Gesetzeslage besteht demgemäß kein Anhalt dafür, die aufgrund eines Auftragsverhältnisses geleisteten Dienste des Geschäftsführers nicht der Barwertermittlung nach § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 5 EStG 2002 zugrunde zu legen und von der Berücksichtigung im Rahmen sog. Vordienstzeiten auszuschließen.
- 17** (4) Die hiervon abweichende Sicht des FA kann ferner nicht darauf gestützt werden, dass die Klägerin in der Zeit bis zur Einbringung der freiberuflichen Praxis keine Erträge erzielt hat. Zwar wird der Rückbezug der Barwertermittlung auf den Beginn des Dienstverhältnisses nach der Gesetzesbegründung auch von der Erwägung bestimmt, den Pensionsaufwand mit dem Ertrag der Arbeitsleistung zu verrechnen (BTDrucks 7/1281, S. 37; s. oben zu II.2.a). Hierin kann jedoch kein Tatbestandsmerkmal des Inhalts gesehen werden, dass für den Fall des Ausbleibens solcher Erträge der Rückstellungsbewertung nicht der tatsächliche Dienstbeginn zugrunde zu legen wäre. Letzteres verkennt, dass Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen gemäß § 6a Abs. 1 und 2 EStG 2002 auch in Verlustjahren zu bilden sind (zur Passivierungspflicht vgl. Senatsurteil vom 13. Juni 2006 I R 58/05, BFHE 213, 559, BStBl II 2006, 928) und deshalb wiederum mangels eines entsprechenden gesetzlichen Befehls nichts dafür ersichtlich ist, von dieser systematischen Vorgabe bei der Auslegung des Merkmals des Dienstbeginns i.S. von § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 5 EStG 2002 abzurücken. Demgemäß muss es --im Einklang mit dem Willen des Gesetzgebers-- auch insoweit als ausreichend angesehen werden, dass der Pensionsanspruch des A nach der Anrechnungsabrede (betreffend die Berücksichtigung der Vordienstzeit) anteilig auf die vor der Zusage geleistete Arbeit entfällt (BTDrucks 7/1281, S. 37; s. oben zu II.2.a).
- 18** bb) Einer Rückstellungsbewertung nach Maßgabe des tatsächlichen Dienstbeginns steht schließlich im Streitfall nicht entgegen, dass die einem Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH --ohne Umwandlung von Barlohn-- erteilte sog. Nur-Pensionszusage eine Überversorgung begründet, die als Vorwegnahme künftiger und am Bilanzstichtag ungewisser Erhöhungen der Pensionsleistungen zu werten ist und deshalb eine Kürzung des Rückstellungsausweises nach § 6a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Satz 4 EStG 2002 auslöst (Senatsurteile vom 9. November 2005 I R 89/04, BFHE 211, 287, BStBl II 2008, 523; vom 28. April 2010 I R 78/08, BFHE 229, 234, BStBl II 2013, 41; ebenso nunmehr BMF-Schreiben vom 13. Dezember 2012, BStBl I 2013, 35; H 6a Abs. 17 Einkommensteuer-Hinweise 2012 unter "Überversorgung"). Vorliegend ist diese Regelung nicht einschlägig, da A keine Überversorgung im vorgenannten Sinne, sondern vielmehr eine Pensionszusage für seine ab November 2002 unternommene entgeltliche Tätigkeit im Dienste der Klägerin versprochen worden ist (nicht eindeutig Dommermuth in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 6a EStG Rz 116). Dass hierbei im Hinblick auf die Unverfallbarkeit der Pensionsansprüche auf die Betriebszugehörigkeit und damit auch auf einen Zeitraum abgestellt wird, in dem A (zunächst noch) ohne Vergütungsanspruch für die Klägerin tätig war, begründet für sich genommen keine Überversorgung nach den Grundsätzen einer sog. Nur-Pension, sondern hat lediglich zur Folge, dass --entsprechend der gesetzlichen Regelung des § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 und 3 EStG 2002-- die für die entgeltlichen Dienstleistungen eingegangene Pensionsverpflichtung unter Einschluss der zuvor geleisteten Dienste und damit in Übereinstimmung mit den der Unverfallbarkeitsabrede zugrunde liegenden Bezugsgrößen bewertet wird.
- 19** 3. Das FG hat jedoch nicht hinreichend gewürdigt, dass die nach den Anweisungen des § 6a EStG 2002 passivierten und damit das Betriebsvermögen mindernden Pensionsrückstellungen durch den Ansatz von vGA nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 2002 im Wege außerbilanzieller Gewinnhinzurechnungen zu korrigieren sein können (z.B. Senatsurteil vom 23. September 2008 I R 62/07, BFHE 223, 64, BStBl II 2013, 39, m.w.N.).
- 20** a) Unter einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 2002 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 EStG 2002 i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 2002 auswirkt und in

keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der Senat die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (ständige Rechtsprechung des Senats, seit Urteil vom 16. März 1967 I 261/63, BFHE 89, 208, BStBl III 1967, 626). Ist der begünstigte Gesellschafter ein beherrschender, so kann eine vGA auch dann anzunehmen sein, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn oder an eine ihm nahe stehende Person erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsurteile in BFHE 211, 287, BStBl II 2008, 523; vom 11. Oktober 2012 I R 75/11, BFHE 239, 242, jeweils m.w.N.). Außerdem muss der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG 2002 auszulösen (ständige Rechtsprechung, Senatsurteile vom 7. August 2002 I R 2/02, BFHE 200, 197, BStBl II 2004, 131; vom 8. September 2010 I R 6/09, BFHE 231, 75, BStBl II 2013, 186).

- 21** b) Zwar kann im Streitfall nach den bisher getroffenen Feststellungen eine vGA nicht darin gesehen werden, dass A die Pensionszusage unmittelbar nach Einbringung der AC-Sozietät und damit ohne Wahrung einer (weiteren) persönlichen Probezeit und ohne eine unternehmensbezogene Wartezeit zur Einschätzung der künftigen wirtschaftlichen Entwicklung des Betriebs erteilt wurde (vgl. hierzu Senatsurteil in BFHE 229, 234, BStBl II 2013, 41; Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 6a Rz 22). In der Rechtsprechung ist geklärt, dass es solcher Karenzzeiten für die Erteilung einer Pensionszusage nicht bedarf, wenn --wie beispielsweise in Fällen der Unternehmensumwandlung-- die Befähigung des pensionsberechtigten Geschäftsführers bekannt ist und die Ertragserwartungen des eingebrachten Betriebs aufgrund der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit hinreichend sicher abgeschätzt werden können (Senatsurteile vom 18. Februar 1999 I R 51/98, BFH/NV 1999, 1384; vom 20. August 2003 I R 99/02, BFH/NV 2004, 373; Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8 Rz 1081). Hiervon ist nach dem bisherigen Sachstand im Streitfall auszugehen.
- 22** c) Demnach bestehen auch keine Bedenken dagegen, dass A, der nicht den Regelungen des Betriebsrentengesetzes unterlag (vgl. Senatsurteil in BFHE 229, 234, BStBl II 2013, 41), eine Pensionszusage eingeräumt wurde, die --abweichend von § 1b Abs. 1 BetrAVG a.F. (Fassung vom 21. Juni 2002)-- bereits zwei Jahre nach ihrer Erteilung unverfallbar geworden ist (vgl. Senatsurteile in BFH/NV 2004, 373; vom 5. März 2008 I R 12/07, BFHE 220, 454; Gosch, a.a.O., § 8 Rz 1082). Im Streitfall ist zudem der für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer zu beachtende (relative) Erdienenszeitraum von zehn Jahren (vgl. hierzu Senatsbeschluss vom 19. November 2008 I B 108/08, BFH/NV 2009, 608; kritisch Gosch, a.a.O., § 8 Rz 1097) nach der Versorgungszusage vom 9. November 2002 gewahrt worden.
- 23** d) Nicht beachtet hat die Vorinstanz indes, dass Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer --als Ausprägung des formellen Fremdvergleichs-- dem sog. Nachzahlungsverbot unterliegen (vgl. Gosch, a.a.O., § 8 Rz 1075). Demgemäß sind sie insoweit durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, als die für die Unverfallbarkeit von Pensionsansprüchen geltenden Fristen nicht an den Zeitpunkt der Erteilung der Pensionszusage, sondern an den früheren Zeitpunkt der Betriebszugehörigkeit anknüpfen (ständige Rechtsprechung, vgl. Senatsurteil in BFHE 220, 454, mit umfangreichen Nachweisen; BMF-Schreiben vom 9. Dezember 2002, BStBl I 2002, 1393). Auch im Streitfall wurde demnach das Nachzahlungsverbot verletzt, da die A am 9. November 2002 erteilte Zusage erst nach Ablauf einer fünfjährigen Betriebszugehörigkeit unverfallbar geworden ist und der Berechnung dieser Frist --auch mit Rücksicht auf die Höhe der A im Falle eines vorzeitigen Ausscheidens zustehenden Teilansprüche-- der durch den Anstellungsvertrag vom 21. Februar 1998 begründete Dienstbeginn zugrunde zu legen war.
- 24** aa) Allerdings wird im Schrifttum die Ansicht vertreten, dass eine solche rückwirkende Abrede erst dann zu einer Vermögensminderung bei der pensionsverpflichteten Kapitalgesellschaft führe, wenn das Dienstverhältnis unter Aufrechterhaltung der Pensionsansprüche vor Eintritt des Versorgungsfalles (d.h. vorzeitig) beendet werde und deshalb die Rückstellung unter Berücksichtigung der Unverfallbarkeitsabrede nach § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 Halbsatz 1 EStG 2002 bewertet werden müsse (Höfer/Veit/Verhuvén, a.a.O., Bd. II Rz 2878; Mahlow, Der Betrieb 2005, 2651, 2653; nicht eindeutig BMF-Schreiben in BStBl I 2002, 1393). Zur Begründung dieser Ansicht wird darauf verwiesen, dass bis zur (vorzeitigen) Beendigung des Dienstverhältnisses ein Verstoß gegen das Nachzahlungsverbot nicht in Betracht komme, weil bis zu diesem Zeitpunkt die Pensionsrückstellung nach dem Teilwertverfahren des § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG 2002 zu bilden sei und der frühere Dienstbeginn lediglich die Verteilung des steuermindernden Rückstellungsaufwands beeinflusse (Briese, Deutsches Steuerrecht 2004, 1233, 1235, Fn. 13).
- 25** bb) Der Senat schließt sich dieser Ansicht jedenfalls für den vorliegend zu entscheidenden Sachverhalt nicht an.

Zwar trifft es zu, dass die Höhe der unverfallbaren Anwartschaft im Falle des vorzeitigen Ausscheidens aus dem Dienstverhältnis die Teilwertermittlung nach § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG 2002 nicht beeinflusst, da nach dieser Vorschrift die Rückstellung unter der Annahme zu berechnen ist, dass das Dienstverhältnis bis zum Eintritt des Versorgungsfalls fortbesteht (Senatsurteil in BFHE 153, 381, BStBl II 1988, 720). Auch kann vorliegend offenbleiben, ob der Ansatz einer vGA dann ausscheidet, wenn im Verlauf des nämlichen Dienstverhältnisses eine Pensionszusage erteilt wird und deshalb die Rückstellung gemäß § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG 2002 nach Maßgabe des Beginns dieses (nämlichen) Dienstverhältnisses zu ermitteln ist. Im Streitfall kommt es hierauf nicht an, da die Klägerin im Zuge der Einbringung der AC-Sozietät mit A einen neuen Dienstvertrag geschlossen hat und im Rahmen der hierauf beruhenden Versorgungszusage vom 9. November 2002 nur deshalb von einem früheren Dienstbeginn auszugehen ist, weil nach der Zusage die aufgrund des Anstellungsvertrags vom 21. Februar 1998 erbrachten Dienstzeiten im Hinblick darauf zu berücksichtigen sind, ob und in welcher Höhe dem dienstverpflichteten A unverfallbare Versorgungsanwartschaften zustehen. Jedenfalls unter dieser Voraussetzung kann die Korrektur des Gewinns der Klägerin durch die Hinzurechnung einer vGA nicht auf den Fall des vorzeitigen Ausscheidens des Dienstverpflichteten beschränkt werden. Vielmehr kennzeichnet die aus dem Nachzahlungsverbot für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer abzuleitende Wertung, dass die vereinbarte Anrechnung von Vordienstzeiten durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, die Pensionszusage von Anfang an und damit auch vor Eintritt des Leistungsfalls. Die Anrechnungsabrede hat demgemäß zur Folge, dass die Höhe der Pensionsrückstellung nicht nach dem Zusagezeitpunkt (hier: 9. November 2002), sondern nach dem vereinbarten früheren Dienstbeginn (hier: aufgrund des Anstellungsvertrags vom 21. Februar 1998) berechnet und damit --angesichts des höheren Rückstellungsausweises (Teilwertsprung)-- das Vermögen der pensionsverpflichteten Kapitalgesellschaft (d.h. der Unterschiedsbetrag gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG 2002) gemindert wird.

- 26** Der hierdurch bedingten außerbilanziellen Gewinnkorrektur steht nicht entgegen, dass vGA tatbestandlich die Eignung des in Frage stehenden Vorgangs erfordern, beim begünstigten Gesellschafter einen Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG 2002 auszulösen. Letzteres setzt nicht voraus, dass es tatsächlich zu einem konkreten Vorteilszufluss kommt; ausreichend ist vielmehr, dass der Vorgang (hier: die Abrede über die Einbeziehung von Vordienstzeiten) objektiv geeignet sein muss, zu einem sachlich korrespondierenden Kapitalertrag i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG 2002 zu führen (Gosch, a.a.O., § 8 Rz 170). Dies ist beispielsweise dann zu bejahen, wenn eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Pensionszusage erteilt, hieraus aber aufgrund des Todes des Berechtigten vor Eintritt des Versorgungsfalls keine Leistungen erbracht werden (Senatsurteil vom 9. August 1989 I R 4/84, BFHE 158, 510, BStBl II 1990, 237, 240; ebenso zur Witwenrente Senatsurteil vom 18. März 2009 I R 63/08, BFH/NV 2009, 1841). Nichts anderes kann gelten, wenn --wie vorliegend-- auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhende Abreden über den Beginn des Dienstverhältnisses getroffen werden, die hieran anknüpfenden Leistungen im Falle eines vorzeitigen Ausscheidens aus dem Dienstverhältnis jedoch nicht zum Tragen kommen, weil das Dienstverhältnis bis zum Eintritt des Versorgungsfalls aufrechterhalten wird.
- 27** 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann aufgrund der tatsächlichen Feststellungen weder die rechnerischen Grundlagen des vorliegenden Rechtsstreits nachvollziehen noch ergibt sich hieraus ein Hinweis darauf, dass das FG die Berechnungen der Beteiligten geprüft und gebilligt hat. Hinzu kommt, dass die Aussage des FG, das Dienstverhältnis des A habe am 1. November 1998 begonnen, mutmaßlich auf einem Versehen beruht. Die Sache ist deshalb --auch soweit es um die Entscheidung über das Streitjahr 2003 geht-- zur abschließenden Entscheidung unter Berücksichtigung der vorstehenden rechtlichen Ausführungen des erkennenden Senats an die Vorinstanz zurückzuverweisen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de