

Urteil vom 28. Februar 2024, I R 29/21

Ansatzvoraussetzungen für eine Pensionsrückstellung; vGA

ECLI:DE:BFH:2024:U.280224.IR29.21.0

BFH I. Senat

EStG § 6a Abs 1 Nr 3, KStG § 8 Abs 3 S 2, EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010 , EStG VZ 2011 , EStG VZ 2012 , KStG VZ 2009 , KStG VZ 2010 , KStG VZ 2011 , KStG VZ 2012

vorgehend FG Düsseldorf, 09. Juni 2021, Az: 7 K 3034/15 K,G,F

Leitsätze

1. Der Ansatz einer Pensionsrückstellung ist zugelassen, "wenn und soweit" die in § 6a Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes angeführten Voraussetzungen erfüllt sind; dazu muss die schriftlich erteilte Zusage eindeutige Angaben zu Art, Form, Voraussetzungen und Höhe der in Aussicht gestellten künftigen Leistungen enthalten (Nr. 3). Fehlt es an dieser Eindeutigkeit der Zusage einer Versorgungskomponente, hindert dies eine Rückstellung für die Zusage einer anderen Versorgungskomponente (bei Teilbarkeit der zugesagten Leistungen) insoweit nicht. Sind daher die Voraussetzungen für den Bezug einer Altersrente mit Erreichen der Regelaltersgrenze eindeutig bestimmt, ist hierfür eine Pensionsrückstellung zu bilden, auch wenn die Pensionszusage keine eindeutigen Angaben zu den Voraussetzungen eines vorzeitigen Altersrentenbezugs enthält.
2. Zum Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung, wenn die Pensionszusage keine eindeutigen Angaben zu den Voraussetzungen eines vorzeitigen Altersrentenbezugs enthält und von der Kapitalgesellschaft an die versorgungsbegünstigten Gesellschafter Zahlungen vor Erreichen der Regelaltersgrenze geleistet werden.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 09.06.2021 - 7 K 3034/15 K,G,F aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

- I.
- 1 Die Beteiligten streiten über die einkommenserhöhende Auflösung von Pensionsrückstellungen und den Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen (vGA).
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH mit dem Unternehmensgegenstand ..., wurde im Jahr 1984 errichtet. Alleinige Gesellschafter und zugleich Geschäftsführer waren bis zum 11.01.2010 Z, geboren am1951, und Y, geboren am1953. Auf der Grundlage eines entsprechenden Gesellschafterbeschlusses vom11.1984 erteilte die Klägerin beiden Geschäftsführern am 01.11.1985 inhaltsgleiche Pensionszusagen (Altersrente bei Ausscheiden aus der Firma mit Erreichen der Altersgrenze 66,67 % des Aktivgehalts pro Monat --p.M.--). Zugleich wurde eine Witwenrente zugunsten der jeweiligen Ehepartner (60 % der Anwartschaft auf Altersrente) vereinbart.
- 3 Unter dem 01.10.1992 wurden die Pensionszusagen neu gefasst (unter Aufhebung der Ursprungszusagen). Als Altersgrenze wurde der letzte Tag des Monats, in dem das 65. Lebensjahr vollendet wurde, festgelegt. Zugleich

wurde bestimmt: "Sie haben auch die Möglichkeit, zu einem früheren oder einem späteren Zeitpunkt als der Vollendung des 65. Lebensjahres bei Ausscheiden aus der Firma eine Altersrente gemäß Punkt A-1. zu beziehen. Aufgrund der kürzeren bzw. längeren Dienstzeit und entsprechend längeren bzw. kürzeren Gewährungsdauer der Rente wird die mit dem 65. Lebensjahr gemäß Punkt A-1. erreichbare Rente um 0,4 Prozent pro Monat des vorzeitigen Bezuges der Altersrente gekürzt bzw. um 0,4 Prozent pro Monat der längeren Dienstzeit erhöht. Der vorzeitige Bezug der Rente ist jedoch entsprechend der Regelungen der gesetzlichen Rentenversicherung auf das 62. Lebensjahr begrenzt." Zugleich wurde ein Anspruch auf Witwenrente zugesagt, wenn die Ehe mit der anspruchsberechtigten Partnerin mindestens fünf Jahre vor dem Erreichen der Altersgrenze gemäß Punkt B-1. geschlossen wurde und zum Zeitpunkt des Todes noch bestand.

- 4 Unter dem 01.10.1994 erteilte die Klägerin (erneut) im Wesentlichen inhaltsgleiche Pensionszusagen (mit dem Zusatz: "Mit Wirkung dieser Zusage erlischt die Zusage vom 01.11.85"); allerdings heißt es zur Altersgrenze ("B-1."): "Die Altersgrenze ist der letzte Tag des Monats, in dem sie ihr 65. Lebensjahr vollenden. Sie haben auch die Möglichkeit, zu einem früheren oder einem späteren Zeitpunkt als der Vollendung des 65. Lebensjahres bei Ausscheiden aus der Firma eine Altersrente gemäß Punkt A-1. zu beziehen. Aufgrund der kürzeren bzw. längeren Dienstzeit und entsprechend längeren bzw. kürzeren Gewährungsdauer der Rente wird die mit dem 65. Lebensjahr gemäß Punkt A-1. erreichbare Rente um 0,4 Prozent pro Monat der längeren Dienstzeit erhöht. Der vorzeitige Bezug der Rente ist jedoch entsprechend den Regelungen der gesetzlichen Rentenversicherung frühestens nach Vollendung des 60. Lebensjahres möglich."
- 5 Am 30.09.1996 genehmigte die Gesellschafterversammlung "soweit nicht bereits in der Vergangenheit geschehen, die bisher erteilten Versorgungszusagen, gegebenenfalls mit Nachträgen".
- 6 Im Januar 2010 übertrugen Z und Y ihre Geschäftsanteile auf ihre Söhne S und T und legten ihre Ämter als Geschäftsführer nieder; im Anschluss daran wurden S und T zu einzelvertretungsberechtigten Geschäftsführern der Klägerin bestellt. Darüber hinaus schloss die Klägerin mit der ... GmbH & Co. KG (KG) einen Beratervertrag, wonach die KG die Klägerin in allen betrieblichen Bereichen gegen Zahlung eines monatlichen Entgelts beraten sollte. Die Alt-Gesellschafter beziehen seit Februar 2011 (Z; ... € p.M.) beziehungsweise seit September 2013 (Y; ... € p.M.) eine vorzeitige Altersrente.
- 7 Die Klägerin bildete in ihren Steuerbilanzen zum 31.12.2009 bis 31.12.2012 für die Pensionsverpflichtungen Pensionsrückstellungen, dabei für die Pensionsverpflichtung gegenüber Z bis zum 31.12.2011 nach Maßgabe eines "Ausgeschiedenen" (Altersrente ... € p.M.; Invalidenrente ... € p.M.; 60 % individuelle Hinterbliebenenanwartschaft [am1963 geborene Partnerin]; Pensionsalter 65 Jahre), ab dem 31.12.2012 als "Rentner" (Altersrente ... € p.M.; 60 % individuelle Hinterbliebenenanwartschaft), die Pensionsverpflichtung gegenüber Y bis zum 31.12.2012 nach Maßgabe eines "Ausgeschiedenen" (Altersrente ... € p.M.; Invalidenrente ... € p.M.; 60 % individuelle Hinterbliebenenanwartschaft [am1957 geborene Partnerin]; Pensionsalter 66 Jahre):
31.12.2009: ... € (Zuführung: ... €)
31.12.2010: ... € (Zuführung: ... €); Bilanzausweis (nach Saldierung mit Ansprüchen aus Rückdeckungsversicherungen): ... €
31.12.2011: ... € (Zuführung: ... €); Bilanzausweis (s.o.): ... €
31.12.2012: ... € (Zuführung: ... €); Bilanzausweis (s.o.): ... €
- 8 Bei der Berechnung des ausgewiesenen Rückstellungsbetrages zum 31.12.2009 ist ("letztmalig") ein noch nicht passivierter Betrag von ... € ("Altzusage") berücksichtigt worden, bei der Berechnung des Rückstellungsbetrages der Folgejahre eine "noch nicht erfasste Anpassung an BilMoG" in Höhe von ... € (31.12.2010), ... € (31.12.2011) und ... € (31.12.2012).
- 9 Im Rahmen einer für die Jahre 2009 bis 2012 (Streitjahre) durchgeführten Außenprüfung kam der Fachprüfer für betriebliche Altersversorgung unter anderem zu der Einschätzung, dass Z und Y --als im Hinblick auf die ihnen erteilten Pensionszusagen beherrschende Gesellschafter-- nach Veräußerung der Geschäftsanteile (im Alter von 58 Jahren und 11 Monaten beziehungsweise von 56 Jahren und 4 Monaten) aus den Diensten der Klägerin ausgeschieden seien. Für diesen Fall ließen die Zusagen nach ihrem Wortlaut keinen vorzeitigen Bezug von Altersrente zu, da dieser nur "bei Ausscheiden aus der Firma" möglich sei. Aufgrund des vorzeitigen (vor dem 60. Lebensjahr erfolgten) Ausscheidens sei ein zusagegemäßer Altersrentenbezug erst mit Vollendung des

65. Lebensjahres zulässig gewesen. Durch die zusagewidrig erfolgten vorzeitigen Rentenzahlungen an Z und Y werde die Veranlassung der Zusagen durch das Gesellschaftsverhältnis evident. Bei den Rückstellungszuführungen der Jahre ab 2009 handele es sich daher ebenso wie bei den monatlichen Rentenzahlungen um vGA.

- 10** Die Außenprüferin war der Ansicht, ausweislich des vorgelegten Gesellschafterbeschlusses vom ...11.1984 sei anlässlich der Gesellschafterversammlung keine Konkretisierung hinsichtlich der zu erteilenden Pensionszusagen erfolgt, so dass die Pensionsrückstellung aufzulösen sei. Zudem sehe die gesetzliche Rentenversicherung einen Rentenbezug mit Vollendung des 60. Lebensjahres nicht vor. Für 2009 sei die Pensionsrückstellung in voller Höhe (... €) aufzulösen. Für die Jahre 2010 bis 2012 seien die in den Steuerbilanzen erfolgten Zuführungen in Höhe von ... € (2010), ... € (2011) und ... € (2012) rückgängig zu machen.
- 11** Hierbei legte die Prüferin ihren Berechnungen folgende Werte für die Pensionsrückstellungen zugrunde (Rückstellungswerte abzüglich der Ansprüche aus der Rückdeckungsversicherung; die oben angegebenen Hinzurechnungen durch die Klägerin blieben unberücksichtigt):
- 31.12.2009: ... €
- 31.12.2010: ... € (Zuführung: ... €)
- 31.12.2011: ... € (Zuführung: ... €); richtig ... €
- 31.12.2012: ... € (Zuführung: ... €)
- 12** vGA seien in Höhe der tatsächlichen Rentenzahlungen anzusetzen (2011: ... €; 2012: ... €).
- 13** Auf dieser Grundlage erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) auf den 22.10.2014 datierende Änderungsbescheide. Sowohl der Einspruch als auch die später erhobene Klage blieben ohne Erfolg (Urteil des Finanzgerichts --FG-- Düsseldorf vom 09.06.2021 - 7 K 3034/15 K,G,F, Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 1576).
- 14** Dagegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision. Sie beantragt sinngemäß, das Urteil der Vorinstanz sowie die Änderungsbescheide vom 22.10.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.09.2015 aufzuheben.
- 15** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil ist wegen einer Verletzung von Bundesrecht aufzuheben und die Sache ist zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 17** 1. a) Pensionszusagen sind nach der zu § 6a Abs. 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.d.F. vor dem Steueränderungsgesetz 2001 vom 20.12.2001 (BGBl I 2001, 3794, BStBl I 2002, 4) ergangenen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) anhand der allgemein geltenden Auslegungsregeln auszulegen, soweit ihr Inhalt nicht bereits klar und eindeutig feststeht (Senatsurteil vom 24.03.1999 - I R 20/98, BFHE 189, 45, BStBl II 2001, 612). Die Einfügung des sogenannten Eindeutigkeitsgebots in § 6a Abs. 1 Nr. 3 Halbsatz 2 EStG durch das Steueränderungsgesetz 2001 hat hieran nichts geändert, da es sich nur um eine gesetzliche Klarstellung dessen handelt, was schon vorher galt. Erforderlich ist damit, dass sich der Inhalt der Zusage zweifelsfrei feststellen lässt (s. insoweit die Begründung des Gesetzentwurfs zum Steueränderungsgesetz 2001, BTDrucks 14/7341, S. 10), wobei allenfalls --wie nach allgemeinen Grundsätzen-- bei der Auslegung die Wortlautgrenze von ausdrücklich angeführten Regelungsinhalten zu beachten ist (zum Vorstehenden vgl. BFH-Urteil vom 23.07.2019 - XI R 48/17, BFHE 265, 267, BStBl II 2019, 763, m.w.N.).
- 18** b) Zweck dieser formalen Voraussetzung der Rückstellungsbildung ist die Beweissicherung. Es soll vermieden werden, dass über den Umfang der Pensionszusage, insbesondere über die für die Bemessung wesentlichen Faktoren (z.B. Zusagezeitpunkt, Leistungsvoraussetzungen, Widerrufsvorbehalte) Unklarheiten bestehen oder später Streit entsteht. Erforderlich ist damit, dass sich der Inhalt der Zusage zweifelsfrei feststellen lässt, und zwar sowohl

über den Grund (Art, Form, Voraussetzungen, Zeitpunkt) der Zusage als auch deren Höhe. Die Anforderungen beziehen sich auf den jeweiligen Bilanzstichtag und betreffen damit nicht lediglich die ursprüngliche Zusage, sondern auch deren spätere Änderung (z.B. Senatsurteile vom 12.10.2010 - I R 17, 18/10, BFH/NV 2011, 452; vom 31.05.2017 - I R 91/15, BFH/NV 2018, 16).

- 19** c) Die Feststellung, ob und in welcher Form und mit welchem Inhalt im Einzelfall eine Pensionszusage erteilt wurde, obliegt grundsätzlich dem FG als Tatsachengericht. Dieses hat insbesondere zu ermitteln, was die Erklärenden geäußert und was sie bei der Erklärung subjektiv gewollt haben. Zur Tatsachenfeststellung gehört ferner die Erforschung der für die Auslegung maßgeblichen Begleitumstände der Abgabe einer Willenserklärung oder eines Vertragsschlusses. Der BFH als Revisionsgericht kann die Würdigung einer Willenserklärung oder eines Vertrages durch das FG daraufhin überprüfen, ob das FG die gesetzlichen Auslegungsregeln (§§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) beachtet und nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstoßen hat. Entspricht die Auslegung des FG den gesetzlichen Auslegungsregeln sowie den Denkgesetzen und den allgemeinen Erfahrungssätzen, ist sie für den BFH bindend, auch wenn sie nicht zwingend, sondern nur möglich ist (z.B. Senatsurteil vom 31.05.2017 - I R 91/15, BFH/NV 2018, 16).
- 20** 2. Nach diesen --von den Beteiligten nicht in Zweifel gezogenen-- Maßstäben ist es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FG von einer steuerschädlichen Uneindeutigkeit der Pensionszusage hinsichtlich der Zusage einer Altersversorgung der Begünstigten (vorzeitiger Bezug) ausgegangen ist.
- 21** a) Das FG vermochte den Inhalt der Pensionszusage, soweit es um einen vorzeitigen Rentenbezug geht, nicht zweifelsfrei bestimmen.
- 22** aa) Der Wortlaut der Regelung ("Sie haben auch die Möglichkeit, zu einem früheren oder einem späteren Zeitpunkt als der Vollendung des 65. Lebensjahres bei Ausscheiden aus der Firma eine Altersrente gemäß Punkt A-1. zu beziehen.") kann nach Ansicht des FG in dem Sinne verstanden werden, dass unmittelbar mit dem Ausscheiden der tatsächliche Rentenbezug einsetzen muss. Für diese Auslegung spreche insbesondere der Wortlaut der Zusage, wonach die Möglichkeit besteht, "zu einem früheren Zeitpunkt ... bei Ausscheiden ... eine Rente zu beziehen". Diese Formulierung lege ein Verständnis in dem Sinne nahe, dass der Rentenbeginn mit dem Ausscheiden aus der Firma zusammenfällt; denn es sei nicht formuliert, dass die Möglichkeit besteht, "zu einem früheren Zeitpunkt ...nach Ausscheiden ... eine Rente zu beziehen". Auch der Umstand, dass sich im Normalfall, das heißt bei einem Ausscheiden mit dem 65. Lebensjahr, unmittelbar der Rentenbezug anschließt, spricht nach der Deutung des FG für eine derartige Verknüpfung. Dass mit der Vorverlegung des Zeitpunktes "65. Lebensjahr" auch die Verknüpfung zwischen Ausscheiden und unmittelbarem Rentenbezug aufgelöst werden sollte, sei jedenfalls aus der Pensionszusage nicht unmittelbar erkennbar.
- 23** bb) Die Pensionszusage könne aber auch in einem anderen Sinne verstanden werden. Nach dem Wortlaut der Regelung sei der vorzeitige Bezug der Rente nach Vollendung des 60. Lebensjahres möglich. Dies könne auch in dem Sinne verstanden werden, dass zuvor lediglich auf das Ausscheiden vor Vollendung des 65. Lebensjahres abgestellt werde, ohne dass dieses frühestens nach Vollendung des 60. Lebensjahres erfolge, der Begünstigte die Altersrente aber erst nach Vollendung des 60. Lebensjahres erhalte. Auch der Umstand, dass die Klägerin und die Pensionsberechtigten, wie die tatsächliche Handhabung hinsichtlich des Auszahlungsbeginns der Rente deutlich mache, jedenfalls in 2011 und 2013 von diesem Verständnis ausgegangen seien, zeige, dass auch dieses Auslegungsverständnis möglich sei.
- 24** cc) Die Vorinstanz hat schließlich auch die weitere vertragliche Bestimmung zum Rentenbeginn, wonach der vorzeitige Bezug der Rente entsprechend den Regelungen der gesetzlichen Rentenversicherung frühestens nach Vollendung des 60. Lebensjahres möglich sei, als unklar gewürdigt. Denn diese könne so verstanden werden, dass die Bezugnahme auf die gesetzliche Rentenversicherung lediglich der Festlegung der konkreten Altersgrenze als frühestem im Sozialgesetzbuch überhaupt genannten Zeitpunkt für den Bezug einer Altersrente diene. Es komme aber auch die Deutung in Betracht, dass für den vorzeitigen Rentenbezug die dafür im Sozialgesetzbuch genannten besonderen Voraussetzungen vorliegen müssten. Hierfür spreche insbesondere der Passus "entsprechend den Regelungen der gesetzlichen Rentenversicherung", der ansonsten überflüssig sei.
- 25** b) Das FG hat mit dieser Beurteilung weder gesetzliche Auslegungsregeln verletzt noch gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstoßen. Insbesondere die Rüge der Revision, das FG habe den Willen der Erklärenden Z und Y nicht hinreichend erforscht und hierdurch gegen § 133 BGB verstoßen, greift nicht durch. Es entspricht vielmehr den anerkannten Rechtsgrundsätzen, bei der Auslegung von empfangsbedürftigen Willenserklärungen nicht auf den empirischen (inneren) Willen des Erklärenden, sondern maßgeblich darauf abzustellen, wie der objektive Empfänger

der Erklärung diese verstehen musste (sogenannte Auslegung nach dem objektiven Empfängerhorizont, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 23.03.2000 - VII R 12/99, BFH/NV 2000, 1263; vom 18.08.2020 - VII R 34/18, BFHE 271, 80; vom 01.02.2022 - V R 1/20, BFHE 276, 291, BStBl II 2022, 629; s.a. BFH-Beschluss vom 02.11.2016 - VIII B 7/16, BFH/NV 2017, 290). Danach spricht aber nichts für einen Auslegungsfehler des FG.

- 26** Entgegen der Auffassung der Revision waren die Pensionszusagen nicht eindeutig so zu verstehen, dass --im Sinne der von der Vorinstanz dargestellten zweiten Auslegungsmöglichkeit-- ein vorzeitiger Rentenbezug (mit Erreichen des 60. Lebensjahres) bei einem noch früheren Dienstende zulässig war. Vielmehr hat das FG ohne Auslegungsfehler die Auffassung vertreten, dass die konkreten Formulierungen der Pensionszusagen auch die erste Deutung zulassen, wonach Dienstende und vorzeitiger Rentenbezug zeitlich zusammenfallen müssen. Auch die Würdigung der Regelung zum vorzeitigen Rentenbezug "entsprechend den Regelungen der gesetzlichen Rentenversicherung" als zweideutig hat das FG nachvollziehbar begründet. Die tatrichterliche Wertung ist jedenfalls möglich und bindet somit den BFH (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 27** 3. Allerdings hat das FG die Rechtsfolgen dieser Uneindeutigkeit der Pensionszusage nicht zutreffend bestimmt.
- 28** a) Die Begriffe "wenn und soweit" in § 6a Abs. 1 EStG haben in der Gesetzessprache eine gängige Bedeutung. Die Konjunktion "soweit" wird verwendet, wenn die Bedingung einen Spielraum eröffnen soll, die Rechtsfolge damit nur in dem durch die Regelung festgelegten Umfang gelten soll, während das "wenn" eine uneingeschränkte oder absolute Bedingung kennzeichnet, die die Rechtsfolge ganz ausschließt oder ganz zulässt (Bundesministerium der Justiz, Handbuch der Rechtsförmlichkeit vom 22.09.2008, Rz 89).
- 29** Rechtsfolge des § 6a EStG ist der (zulässige) Ansatz einer Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz. Mit der Formulierung "wenn und soweit" wird demnach der Ansatz der Rückstellung nicht nur dem Grunde, sondern auch der Höhe nach ("Umfang") angeordnet. Neben der steuerlichen Nichtanerkennung und der steuerlichen (Voll-)Anerkennung kann es folglich auch zu einer steuerlichen Teil-Anerkennung von Pensionszusagen kommen. Eine Teil-Anerkennung, also insbesondere ein in der Höhe beschränkter Ansatz der Rückstellung, ist zum Beispiel dann möglich, wenn unterschiedliche künftige Leistungen im Sinne des § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG in Aussicht gestellt werden, etwa eine Altersversorgung, eine Hinterbliebenenversorgung und/oder eine Versorgung im Fall der Invalidität, und die in § 6a Abs. 1 EStG aufgezählten Voraussetzungen nicht in Bezug auf jedes (Teil-)Leistungsversprechen erfüllt sind. Da alle in § 6a Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG genannten Voraussetzungen für die Rückstellung den Begriff der "Leistungen" enthalten, ist folglich jedes abtrennbare Leistungsversprechen hinsichtlich der Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen gesondert in den Blick zu nehmen, wie auch unabhängig von dem Umstand einer "einheitlichen Pensionsverpflichtung" die einzelnen Leistungsarten jeweils eigenständig zu bewerten sind (Senatsurteil vom 15.10.1997 - I R 42/97, BFHE 184, 444, BStBl II 1999, 316; s.a. Brandis/Heuermann/Stöckler, § 6a EStG Rz 39) und die Summe der Einzelbeträge die Rückstellungshöhe bestimmt.
- 30** b) Damit ist die Grenze der Teilbarkeit jedoch noch nicht erreicht. Vielmehr ist auch "innerhalb" eines bestimmten Leistungsversprechens eine Teilbarkeit vorstellbar und mit dem Wortlaut des Gesetzes zu vereinbaren. So kann etwa hinsichtlich der "Voraussetzungen" einer "in Aussicht gestellten künftigen" Leistung (§ 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG) zwischen allgemeinen Anspruchsvoraussetzungen und speziellen Voraussetzungen für Zusatzleistungen oder Voraussetzungen für den Leistungsbezug dem Grunde und dem Leistungsbezug der Höhe oder der Dauer nach differenziert werden (vgl. Höfer in Höfer/Veit/Verhuvén, Betriebsrentenrecht, Band II, Kap. 2 Rz 174 ff.). Sind demnach die Voraussetzungen für den Bezug einer Altersrente eindeutig bestimmt, ist hierfür eine Rückstellung auch dann zu bilden, wenn die Voraussetzungen für den Bezug einer vorzeitigen Altersrente (im Hinblick auf die Dauer der möglichen Inanspruchnahme) nicht klar festgelegt sind (vgl. Höfer in Höfer/Veit/Verhuvén, Betriebsrentenrecht, Band II, Kap. 2 Rz 175 und 179 f.; Briese in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6a Rz B 57). Die steuerliche Nichtanerkennung der vorzeitigen Altersrente führt dann dazu, die Rückstellung hinsichtlich des Altersversorgungsversprechens nach dem Pensionsalter für die normale Altersrente zu berechnen und dementsprechend der Höhe nach zu begrenzen. Insoweit kann das Wort "soweit" auch auf die in § 6a Abs. 1 Nr. 3 Halbsatz 2 EStG genannten Einzelmerkmale "Art, Form, Voraussetzungen und Höhe" bezogen werden (zutreffend Dommermuth in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6a EStG Rz 24; Pradl, Gestaltende Steuerberatung 2022, 139), ohne dass dem der (Beweissicherungs-)Zweck oder die Entstehungsgeschichte der Regelung entgegenstünde.
- 31** c) Nach diesen Grundsätzen ist auch im Streitfall zu verfahren. Mit der Revision ist deshalb eine Pensionsrückstellung für die Altersrentenzusage dem Grunde nach zu bilden und der Höhe nach auf der Grundlage eines Pensionsalters von 65 Jahren zu ermitteln. Denn insoweit ist eine Eindeutigkeit der Pensionszusage gegeben, die nicht dadurch in Frage gestellt wird, dass die Voraussetzungen für einen vorgezogenen Rentenbezug "unklar"

(§ 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung --KStG--) geregelt sind. Und da die Witwenrenten an die Altersrentenversprechen zugunsten von Z und Y anknüpfen, ist insoweit --entgegen der angefochtenen Entscheidung-- entsprechend vorzugehen.

- 32** 4. Die in den Streitjahren 2011 und 2012 von der Klägerin geleisteten Rentenzahlungen an Z und Y hat die Vorinstanz im Ergebnis zu Recht als vGA im Sinne von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG qualifiziert. Ob, wie vom FG angenommen, bereits Probezeiterfordernisse oder das sogenannte Mindestpensionsalter dem von der Klägerin begehrten Betriebsausgabenabzug entgegenstehen, kann offen bleiben. Die Zahlungen sind jedenfalls deshalb als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst anzusehen, weil die den Zahlungen zugrunde liegenden Vereinbarungen dem sogenannten formellen Fremdvergleich nicht genügen.
- 33** a) Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass Z und Y im maßgeblichen Zusagezeitpunkt beherrschende Gesellschafter gewesen sind, weil sie im Hinblick auf ihre Altersversorgung gleichgerichtete Interessen verfolgt haben (vgl. allgemein z.B. Senatsurteile vom 13.12.1989 - I R 99/87, BFHE 159, 338, BStBl II 1990, 454; vom 09.04.1997 - I R 52/96, BFH/NV 1997, 808).
- 34** b) Nach ständiger Rechtsprechung des Senats wird der Tatbestand der vGA unter anderem durch eine Vermögensminderung erfüllt, die sich auf den Unterschiedsbetrag im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG auswirkt und durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst oder zumindest mitveranlasst ist. Ist der begünstigte Gesellschafter ein beherrschender, kann eine vGA auch dann anzunehmen sein, wenn es für die Leistung der Kapitalgesellschaft an einer klaren und eindeutigen, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt (formeller Fremdvergleich). In diesen Fällen indiziert das vom Fremdvergleich abweichende Verhalten der Kapitalgesellschaft und ihres Gesellschafters oder der diesem nahestehenden Person die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis (z.B. Senatsurteile vom 17.01.2018 - I R 74/15, BFH/NV 2018, 836; vom 15.03.2023 - I R 41/19, BFHE 280, 131).
- 35** c) Nach den für den Senat bindenden Feststellungen der Vorinstanz (§ 118 Abs. 2 FGO) sind die Pensionszusagen zugunsten von Z und Y im Hinblick auf die Voraussetzungen für einen vorzeitigen Altersrentenbezug indes nicht eindeutig. Deshalb ist unklar, ob Rentenzahlungen vor Erreichen des 65. Lebensjahres überhaupt beansprucht werden konnten oder nicht. Es spricht nichts dafür, dass sich die Anforderung, die § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG an die Eindeutigkeit einer Leistungszusage stellt, von dem Eindeutigkeitsanforderung im Rahmen des formellen Fremdvergleichs unterscheiden könnte.
- 36** d) Die tatsächlich vorgenommenen Rentenzahlungen auf der Grundlage einer unklaren Vereinbarung sind nicht fremdüblich; dies indiziert die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis. Gesichtspunkte, die den ausschließlich betrieblichen Charakter der Zahlungen belegen könnten, sind weder vorgetragen noch sonst ersichtlich.
- 37** 5. Die Sache ist nicht spruchreif.
- 38** a) Da das FG auf der Grundlage seiner Rechtsauffassung keine tatsächlichen Feststellungen zur Bemessung der --nach den Ausführungen unter II.2. und 3. zu bildenden-- Rückstellung getroffen hat, sind diese Feststellungen im zweiten Rechtsgang nachzuholen.
- 39** b) Im zweiten Rechtsgang wird das FG insbesondere auch zu prüfen haben, ob mit Blick auf die zu bildende Pensionsrückstellung für alle Streitjahre eine außerbilanzielle Korrektur unter dem Gesichtspunkt der vGA vorzunehmen ist.
- 40** Eine solche Korrektur kommt im Streitfall etwa unter dem Gesichtspunkt in Betracht, dass den Geschäftsführern Z und Y eine Pensionszusage möglicherweise vor Ablauf einer angemessenen Probezeit gewährt worden ist.
- 41** aa) Nach der Rechtsprechung des Senats setzt die Erteilung einer Pensionszusage an den Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft im allgemeinen die Einhaltung einer Probezeit voraus, um die Leistungsfähigkeit des neu bestellten Geschäftsführers beurteilen zu können. Wird die Pension dem entgegenstehend unmittelbar nach Einstellung des Gesellschafter-Geschäftsführers oder nach Gründung der Gesellschaft zugesagt, handelt es sich bei den Zuführungen zu einer Rückstellung für die Pensionszusage um vGA. Ausschlaggebend ist die Situation im Zusagezeitpunkt, so dass die Anwartschaft auch nach Ablauf der angemessenen Probe- oder Karenzzeiten nicht in eine fremdvergleichsgerechte Versorgungszusage "hineinwächst". Rechtsfolge einer vor Ablauf der angemessenen Probezeit erteilten Pensionszusage ist regelmäßig deren

steuerliche Nichtanerkennung und eine außerbilanzielle Hinzurechnung in vollem Umfang (sogenannte totale vGA; vgl. zum Vorstehenden Senatsurteil vom 28.04.2010 - I R 78/08, BFHE 229, 234, BStBl II 2013, 41; Gosch in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8 Rz 1136; Lang in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8 Abs. 3 KStG Teil D Rz 625).

- 42** bb) Im Streitfall erhielten Z und Y bereits am 01.11.1985 Pensionszusagen, obgleich sie erst im Jahr zuvor bei der neu gegründeten Klägerin angestellt worden waren. Bei der Prüfung, ob dieser Umstand der Anerkennung der Pensionszusage entgegensteht, wird zu beachten sein, dass der Senat im Urteil vom 28.04.2010 - I R 78/08 (BFHE 229, 234, BStBl II 2013, 41) über eine Konstellation zu entscheiden hatte, in der durch bloßen Zeitablauf das Probezeiterfordernis "allmählich" erfüllt werden sollte. Der vorliegende Fall ist durch die Besonderheit gekennzeichnet, dass im Jahr 1992 die Pensionszusagen "neu" erteilt wurden. Darin ist ein beachtlicher Unterschied zu erblicken. Denn die Rechtsprechung des Senats zum unzulässigen "Hineinwachsen" beruht allein auf dem in ständiger Rechtsprechung vertretenen Grundsatz, dass für die Fremdvergleichsprüfung auf den Zeitpunkt des Vertragsschlusses beziehungsweise auf den Zusagezeitpunkt abzustellen ist. Wird eine "neue" Vereinbarung zu einem späteren Zeitpunkt --mit demselben (rechtsbestätigend) oder mit einem veränderten Inhalt-- wirksam abgeschlossen, dann entspricht es diesem Grundsatz, diese Vereinbarung im Zeitpunkt ihres Zustandekommens einer Fremdvergleichsprüfung zuzuführen und im Falle ihrer Anerkennung der Besteuerung zugrunde zu legen (vgl. z.B. Gosch in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8 Rz 1136; Brandis/Heuermann/Rengers, § 8 KStG Rz 721; vgl. auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 14.12.2012, BStBl I 2013, 58; Briese, Steuern und Bilanzen 2008, 857). Jedenfalls bezogen auf das Jahr 1992 dürften Probezeiterfordernisse der Anerkennung der Pensionszusage nicht entgegenstehen.
- 43** cc) Im Hinblick darauf, dass zwischen den Beteiligten schon Streit über die zutreffende Qualifikation der rechtsgeschäftlichen Vereinbarungen des Jahres 1992 besteht, ist es zunächst Sache des Tatgerichts, über diese Frage zu befinden und zudem auch noch zu prüfen, ob die Vereinbarungen einem Fremdvergleich genügen (vgl. allgemein Gosch in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8 Rz 1136).
- 44** 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.
- 45** 7. Die Entscheidung ergeht im schriftlichen Verfahren (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de