

**Universität Bamberg**  
**Fakultät Sozial- und Wirtschaftswissenschaften**

**Verdeckte Gewinnausschüttung  
unter besonderer Berücksichtigung  
von Pensionszusagen**

Inauguraldissertation zur Erlangung des akademischen  
Grades „Doctor rerum politicarum“ („Dr. rer. pol.“)

vorgelegt von  
**Dipl.-Kfm. André Briese**

am 14.10.2005

Tag der mündlichen Prüfung: 4.12.2007

1. Gutachter: Prof. Dr. Georg Crezelius
2. Gutachter: Prof. Dr. Peter Kupsch

## Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	VI
Einleitung	1
<b><u>Teil A Grundlagen der verdeckten Gewinnausschüttung</u></b>	<b>2</b>
<b>1. Überblick über die steuerliche Behandlung von Pensionszusagen</b>	<b>3</b>
<b>2. Neues Körperschaftsteuersystem</b>	<b>4</b>
2.1. Grundzüge	4
2.2. Die Besteuerung der vGA im Speziellen	6
<b>3. Veranlassung und bilanzielle Behandlung der vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG</b>	<b>7</b>
3.1. Auffassung des I. Senats des BFH und von Wassermeyer	7
3.2. Stellungnahme	9
3.2.1. Veranlassungsfragen	9
3.2.1.1. vGA sind nicht betrieblich veranlasst und keine Betriebsausgaben	9
3.2.1.2. Nichtbetriebsausgaben neben vGA	13
3.2.2. Aufdeckung der vGA innerhalb der Steuerbilanz	17
3.2.2.1. Vorstellung des I. Senats und von Wassermeyer	17
3.2.2.2. Zutreffende Verbuchung	18
3.2.2.3. Unterscheidung von Unterschiedsbetrag und Steuerbilanzgewinn	22
<b>4. Trennungsprinzip und Korrespondenzprinzip</b>	<b>27</b>
<b>5. Verwirklichung der vGA</b>	<b>30</b>
5.1. Abfluss oder Ausschüttungsverbindlichkeit bei der Kapitalgesellschaft	30
5.2. Zufluss an den Gesellschafter	32
5.3. vGA an ehemalige Gesellschafter und nahestehende Personen	35

<b>6. Keine nachholende vGA-Besteuerung</b>	<b>38</b>
<b>7. Wegfall einer Ausschüttungsverbindlichkeit ohne Abfluss</b>	<b>40</b>
7.1. Ansicht der Finanzverwaltung und von Wassermeyer	41
7.2. Erfolgsneutrale Auflösung von Ausschüttungsverbindlichkeiten	42
<b>8. Keine Rückgängigmachung der vGA</b>	<b>44</b>
<b>9. Fremdvergleich</b>	<b>45</b>
9.1. Mittel der Veranlassungsprüfung	45
9.2. Formeller Fremdvergleich	48
9.3. Materieller Fremdvergleich	52
9.3.1. Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftleiters	52
9.3.2. Verdoppelung des Fremdvergleichs	57
9.3.3. Interner und externer Fremdvergleich	59
9.4. Vergütungsbestandteile und Gesamtausstattung	60
<b>10. Beweislast und Beweismaß</b>	<b>63</b>
10.1. Ansicht des BFH	63
10.2. Stellungnahme	65
10.2.1. Beweislast	65
10.2.2. Beweismaß	67
<b>11. Verfahrensrechtliche Probleme beim Gesellschafter</b>	<b>72</b>
11.1. Das Problem	72
11.2. Offenhalten der Veranlagung?	73
11.3. Änderungsmöglichkeiten nach der AO	75

## **Teil B Spezielle Fragen bei Pensionszusagen**

<b>1. Bildung und Auflösung von Pensionsrückstellungen</b>	<b>79</b>
<b>2. Bildung und Auflösung der Ausschüttungsverbindlichkeit</b>	<b>84</b>
<b>3. Einschränkung des Bilanzausweises von Pensionsrückstellungen bzw. Ausschüttungsverbindlichkeiten durch das Rechtsinstitut der „Übersorgung“</b>	<b>88</b>
3.1. BFH-Rechtsprechung zur „Übersorgung“	88
3.1.1. Hintergrund und sachlicher Anwendungsbereich	88
3.1.2. Persönlicher Anwendungsbereich und Rechtsfolge	91
3.2. Stellungnahme	93
3.2.1. Arbeitsrechtlicher Hintergrund	93
3.2.2. Keine steuerrechtliche Einschränkung durch § 6a EStG	95
<b>4. Rückdeckungsversicherung</b>	<b>100</b>
4.1. Bei betrieblicher Veranlassung der Pensionszusage	100
4.2. Bei gesellschaftlicher Veranlassung der Pensionszusage	102
<b>5. Wichtige Fremdvergleichskriterien bei Pensionszusagen</b>	<b>106</b>
5.1. Priorität des innerbetrieblichen Fremdvergleichs	107
5.2. Zeitpunkt der Bestimmung der Veranlassung bei Pensionszusagen	109
5.3. Zivilrechtliche Wirksamkeit und Schriftformerfordernis	112
5.4. Angemessenheit der Höhe nach	116
5.4.1. Nur-Pension	117
5.4.2. Angemessenes Versorgungsniveau	120
5.4.3. Fiktive Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung	123
5.5. Probezeit und Wartezeit	125
5.5.1. Rechtsprechung des BFH	125
5.5.2. Stellungnahme	127
5.6. Erdienbarkeit	131

5.6.1. Rechtsprechung des BFH	131
5.6.2. Stellungnahme	133
5.7. Finanzierbarkeit	136
5.7.1. Rechtsprechung des BFH	136
5.7.2. Stellungnahme	139
5.7.2.1. Keine Finanzierbarkeitsprüfung im Zusagezeitpunkt	139
5.7.2.2. Späterer Eintritt der fehlenden Finanzierbarkeit	144
5.7.2.3. Weitere Aspekte	146
<b>6. Vorzeitiges Ausscheiden unter Beibehaltung der Pensionsanwartschaft</b>	<b>147</b>
6.1. Unverfallbarkeit dem Grunde nach	148
6.2. Höhe des unverfallbaren Anspruchs	149
6.2.1. Minderheitsgesellschafter	149
6.2.2. Beherrschende Gesellschafter	151
<b>7. Abfindung</b>	<b>154</b>
7.1. Die Bedeutung des BetrAVG	154
7.2. Nicht unter das BetrAVG fallende Gesellschafter-Geschäftsführer	156
7.2.1. Unverfallbarkeit	156
7.2.2. Außergewöhnlicher Umstand	157
7.2.3. Angemessenheit der Höhe nach	162
7.2.4. Nachzahlungsverbot	165
7.2.5. Steuerschädlicher Vorbehalt	167
<b>8. Verzicht</b>	<b>170</b>
8.1. Verzicht nach den Grundsätzen des Großen Senats	171
8.1.1. Wertlosigkeit	171
8.1.2. Werthaltigkeit	172
8.1.2.1. Betrieblich veranlasste Zusage	172
8.1.2.2. Gesellschaftlich veranlasste Zusage	175
8.2. Stellungnahme	176

8.2.1. Bedeutung des BetrAVG	176
8.2.2. Unzulässiger Rechtsfolgenvergleich mit Abfindung	178
8.2.3. Kein fiktiver Zufluss von (un-)verfallbaren Anwartschaften	182
8.2.4. Verzicht als Ausdruck fehlender Ernstlichkeit	185
8.2.5. Zutreffende Behandlung	186
<b>9. Umwandlung der Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft</b>	<b>187</b>
9.1. Behandlung der Pensionsrückstellung und der Ausschüttungsverbindlichkeit	187
9.2. Behandlung bei der übernehmenden Personengesellschaft	191
9.3. Rückdeckungsversicherung	195
9.4. Verzicht und Abfindung bei der Personengesellschaft	196
<b>Zusammenfassung</b>	<b>194</b>
Literaturverzeichnis	196

## Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
a.F.	alte Fassung
Alt.	Alternative
AktG	Aktiengesetz
Anm. d. Verf.	Anmerkung des Verfassers
AO	Abgabenordnung
AP	Arbeitsrechtliche Praxis; Nachschlagewerk des Bundesarbeitsgerichtes
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BAG	Bundesarbeitsgericht
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Bd.	Band
BetrAV	Betriebliche Altersversorgung (Mitteilungsblatt der Arbeitsgemeinschaft für betriebliche Altersversorgung)
BetrAVG	Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestag-Drucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DDR	Deutsche Demokratische Republik
DeckrV	Deckungsrückstellungsverordnung
Ders.	Derselbe
d.h.	das heißt

Dies.	Dieselbe
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
€	Euro
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Entscheidungssammlung)
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
ESt	Einkommensteuer
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
etc.	et cetera
f	folgende
FA	Finanzamt
ff	fortfolgende
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
gem.	gemäß
GewSt	Gewerbsteuer
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH Rundschau (Zeitschrift)
GoB	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
GrS	Großer Senat
GStB	Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)
H	Hinweis
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Entscheidungssammlung)
HGB	Handelsgesetzbuch
h.M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
hrsg.	herausgegeben
Hs.	Halbsatz

i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
i.H.	in Höhe
INF	Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
InsO	Insolvenzordnung
i.S.	im Sinne
i.V.m.	in Verbindung mit
JbFSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
KG	Kommanditgesellschaft
KÖSDI	Kölner Steuerdialog
krit.	kritisch
KSt	Körperschaftsteuer
KStDV	Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
m.E.	meines Erachtens
m/n-tel Verfahren	pro rata temporis Regelung
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
NJW-RR	NJW-Rechtsprechungsreport Zivilrecht
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
OFD	Oberfinanzdirektion
p.a.	per annum
PFDeckRV	Pensionsfonds-Deckungsrückstellungsverordnung
R	Richtlinie
rd.	rund
Rn.	Randnummer
Rz.	Randziffer
S.	Seite
sog.	sogenannte(n)
SolZ	Solidaritätszuschlag
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StbJb	Steuerberaterjahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)

StuW	Steuern und Wirtschaft (Zeitschrift)
StVj	Steuerliche Vierteljahreszeitschrift (Zeitschrift)
Tz.	Textziffer
u.a.	unter anderem/und andere
v.	vom
VAG	Versicherungsaufsichtsgesetz
Verf.	Verfasser
Vfg.	Verfügung
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
v.H.	von Hundert
vgl.	vergleiche
VVG	Versicherungsvertragsgesetz
VZ	Veranlagungszeitraum
wg.	wegen
Wpg.	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
z.B.	zum Beispiel
zzgl.	zuzüglich

## Einleitung

Das Rechtsinstitut der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) hat im neuen Körperschaftsteuersystem nicht an Brisanz verloren. Unter betriebswirtschaftlichen Steuerbelastungsgesichtspunkten und dabei verstärkt durch das „Sonderproblem“ Gewerbesteuer stellen sich Leistungsvergütungen regelmäßig günstiger als offene Gewinnausschüttungen dar. Hinzu kommt, dass durch Pensionszusagen Liquiditäts- und Zinsvorteile erzielt werden können, da dem in der Rückstellungsbildung liegenden Betriebsausgabenabzug in der Anwartschaftsphase bei der Kapitalgesellschaft erst in der Leistungsphase beim ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführer eine Einkommensbesteuerung gegenübersteht. Es besteht folglich durchaus ein Anreiz, gesellschaftlich veranlasste Vermögensverlagerungen von der Kapitalgesellschaft auf den Gesellschafter (eben vGA) mittels Pensionszusagen vorzunehmen.

Das Halbeinkünfteverfahren hat Verwerfungen hervorgebracht, wenn bei der Kapitalgesellschaft im Rahmen einer Außenprüfung ein vGA-Sachverhalt „aufgedeckt“ wird, der bereits Gegenstand der Veranlagung beim Gesellschafter war, jedoch dort einer unzutreffenden Einkunftsart zugeordnet wurde. In diesem Fall ist es verfahrensrechtlich nicht immer gewährleistet, dass beim Gesellschafter der Steuerbescheid geändert werden und damit eine Umqualifikation in Beteiligungseinkünfte stattfinden kann, um den Anwendungsbereich des Halbeinkünfteverfahren zu eröffnen. Andernfalls tritt jedoch eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung ein.

Unabhängig von den neuen gesetzlichen Rahmenbedingungen hat die Rechtsprechung des I. Senats des BFH zur vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG in den letzten Jahren erhebliche dogmatische Neuerungen hervorgebracht. Stichworte sind vor allem das Fehlen einer außerbetrieblichen Sphäre der Kapitalgesellschaft sowie die Hinzurechnung der vGA außerhalb der Steuerbilanz. Diese Aspekte ziehen zum Teil weitreichende praktische Folgerungen nach sich.

Auf dem Gebiet der Pensionszusagen hat die Rechtsprechung des I. Senats das Rechtsinstitut der Überversorgung, welches in § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 4 EStG verortet wird, herausgearbeitet und neben der vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG verankert. Auch in dieser Hinsicht ergeben sich praktische Konsequenzen. Zur steuerlichen Anerkennung von Pensionszusagen hat die Rechtsprechung mittlerweile eine Reihe von vGA-Kriterien wie das Probezeiterfordernis, die Finanzierbarkeit oder die Erdienbarkeit etabliert. In jüngster Zeit ist vor allem ein Kriterium hinzugekommen: die vGA durch Übernahme der fiktiven Arbeitnehmeranteile zur gesetzlichen Rentenversicherung.

In der Praxis ergeben sich weiterhin regelmäßig Fragen, wie eine Abfindung von Pensionsanwartschaften sowie die Behandlung der Pensionsverpflichtung bei einer Umwandlung der Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft vorzunehmen ist. Von erheblicher Tragweite ist schließlich die Grundsatzentscheidung des Großen Senats, dass ein Verzicht auf werthaltige Pensionsanwartschaften durch den Gesellschafter-Geschäftsführer zum fingierten Zufluss von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und zur verdeckten Einlage führt.

Damit soll kurz der Rahmen dieser Arbeit angerissen sein, die sich zum Ziel gesetzt hat, die konzeptionellen Grundlagen der vGA unter besonderer Berücksichtigung von Pensionszusagen herauszuarbeiten. Dies soll in zwei Teilen (Teil A: Grundlagen der vGA; Teil B: Spezielle Fragen bei Pensionszusagen) und in kritischer Auseinandersetzung mit der Rechtsprechung des BFH geschehen. Die Problemkreise sollen dabei derart thematisiert werden, dass die Arbeit auch für Praktiker von Wert sein kann. Eine erschöpfende Darstellung des Themas „vGA bei Pensionszusagen“ kann jedoch nicht erreicht werden.

## Teil A Grundlagen der verdeckten Gewinnausschüttung

### 1. Überblick über die steuerliche Behandlung von Pensionszusagen

Die Kapitalgesellschaft und ihr Gesellschafter sind zivil- und steuerrechtlich zu trennen (Trennungsprinzip)<sup>1</sup>. Beide Rechtssubjekte können sich gesellschaftsrechtlich gegenüberstehen und auf dieser Basis ordentliche Gewinnausschüttungen, Kapitalerhöhungen, Kapitalherabsetzungen sowie letztlich eine Liquidation der Gesellschaft vornehmen. Sie können aber auch in einen schuldrechtlichen Leistungsaustausch eintreten. Dies wird steuerlich akzeptiert, soweit keine verdeckten Gewinnausschüttungen oder verdeckte Einlagen vorliegen. Verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) und verdeckte Einlagen sind steuerlich dem „gesellschaftlichem Binnenbereich“<sup>2</sup> der Kapitalgesellschaft und ihres Gesellschafters zuzurechnen. Ob der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft auf gesellschaftlicher oder betrieblicher Grundlage gegenüber tritt, wird steuerrechtlich anhand der Veranlassung entschieden.

Die Kapitalgesellschaft kann als Arbeitgeber dem Gesellschafter-Geschäftsführer eine unmittelbare Pensionszusage (Direktzusage)<sup>3</sup> erteilen. Liegt eine betriebliche Veranlassung der Zusageerteilung vor, wird die Pensionszusage an den Gesellschafter-Geschäftsführer steuerlich wie eine Pensionszusage an Fremdgeschäftsführer oder sonstige Arbeitnehmer als fremde Dritte behandelt. Die Kapitalgesellschaft hat für die Pensionsverpflichtung unter den Voraussetzungen des § 6a EStG eine Pensionsrückstellung zu bilden. Die Zuführung zur Pensionsrückstellung ist Betriebsausgabe (§ 4 Abs. 4 EStG, § 8 Abs. 1 S. 1 KStG). In der Anwartschaftsphase kommt es nicht zu Zufluss von Arbeitslohn an den Gesellschafter-Geschäftsführer. Mit Bezug der Pension hat der Gesellschafter-Geschäftsführer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG).

Bei gesellschaftlicher Veranlassung der Pensionszusage kommt es zur vGA. Bei der Kapitalgesellschaft hat wiederum unter den Voraussetzungen des § 6a EStG eine Passivierung zu erfolgen, nicht jedoch als Pensionsrückstellung sondern als Ausschüttungsverbindlichkeit. Die vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG verwirklicht sich bei der Kapitalgesellschaft bereits mit Bildung der Ausschüttungsverbindlichkeit<sup>4</sup>. Beruht die Bildung oder Erhöhung der Ausschüttungsverbindlichkeit auf einer aufwandswirksamen Buchung, so muss

---

<sup>1</sup> Vgl. Hennrichs, StuW 2002, 202; Jacobs, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 3. Aufl. 2002, S. 94; BFH v. 18.3.2004, III R 25/02, DStR 2004, 1078; v. 12.12.1990, I R 43/89, BStBl. II 1991, 427; v. 9.2.1982, VIII B 132/81, BStBl. II 1982, 401.

<sup>2</sup> Seeger, in: Festschrift Wassermeyer, 2005, S. 86.

<sup>3</sup> Weitere Durchführungswege der betrieblichen Altersversorgung sind: Unterstützungskasse (§ 4d EStG), Direktversicherung (§ 4b EStG), Pensionskasse (§ 4c EStG) und Pensionsfonds (§ 4e EStG). Zusagen in diesen Durchführungsweisen werden als mittelbare Versorgungszusagen bezeichnet. Vgl. z.B. die übersichtlichen Darstellungen bei Bick/Strohner, DStR 2005, 1033 oder Hohaus/Mittelsten-Scheid, DStZ 2002, 627.

<sup>4</sup> Wird der Passivposten in der Steuerbilanz fälschlicherweise als „Pensionsrückstellung“ ausgewiesen, so liegt eine verdeckte Ausschüttungsverbindlichkeit vor. In diesem Falle findet in der Anfangsbilanz der ersten noch offenen Veranlagung eine erfolgsneutrale Umbuchung statt (vgl. Teil A, 6.).

die Steuerbilanz berichtigt und die Aufwandsbuchung rückgängig gemacht werden. Statt Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) liegt eine Gewinnverteilung (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG) vor. Mit Zufluss an den Gesellschafter liegen bei diesem schließlich halbeinkünftebegünstigte Beteiligungseinkünfte vor (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 i.V.m. § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG).

## 2. Neues Körperschaftsteuersystem

### 2.1. Grundzüge

Mit der Unternehmensteuerreform 2000<sup>5</sup> hat der Gesetzgeber ein neues KSt-System eingeführt. Es kann als klassisches KSt-System mit Halbeinkünfteverfahren<sup>6</sup> bezeichnet werden. Unabhängig davon, ob die Gewinne der Gesellschaft thesauriert oder ausgeschüttet werden, greift eine definitive KSt-Belastung von 25% ein (§ 23 Abs. 1 KStG)<sup>7</sup>. Die Gewinne werden auf Ebene der Gesellschaft einmal<sup>8</sup> und abschließend besteuert. Über die steuerliche Behandlung der Ausschüttungen wird anschließend auf Ebene des Gesellschafters entschieden. Die Gesellschafts- und Gesellschafterebene sind zwar zivil- und steuerrechtlich voneinander zu trennen. Dieses Trennungsprinzip ist jedoch nicht formaljuristisch zu verstehen. Vielmehr ist es aufgrund der wirtschaftlichen Einheit von Gesellschaft und Gesellschafter steuersystematisch geboten, hinsichtlich der Ausschüttungen beide Ebenen zusammen zu betrachten<sup>9</sup>.

Der Gesetzgeber vermeidet eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Ausschüttungen bei natürlichen Personen als Anteilseigner durch das Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG) und bei Körperschaften als Anteilseigner durch die allgemeine Dividendenfreistellung (§ 8b Abs. 1 KStG). Die steuersystematisch gebotene allgemeine Dividendenfreistellung nach § 8b Abs. 1 KStG trägt der Tatsache Rechnung, dass die Gewinne bei der Beteiligungsgesellschaft bereits mit einer definitiven KSt belegt wurden und dient damit der Vermeidung von Mehrfachbesteuern von Ausschüttungen in Beteiligungsketten<sup>10</sup>. Das Halbeinkünfteverfahren greift „systemlogisch“ erst dann, wenn Gewinne die körperschaftsteuerliche Beteiligungskette verlassen und es bei natürlichen Personen als Anteilseigner zu einer weiteren

<sup>5</sup> Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1433.

<sup>6</sup> Oder auch klassisches KSt-System mit Anteilseignerentlastung (Shareholder-Relief). Vgl. Lang, GmbHR 2000, 457; Grotherr, BB 2000, 849; Reiß, DStR 1999, 2012; Hey, BB 1999, 1195.

<sup>7</sup> Zzgl. GewSt und SolZ, wobei diese Steuerarten im Rahmen der Arbeit unberücksichtigt bleiben können.

<sup>8</sup> Zum Gedanken der Einfach- oder Einmalbesteuerung: Grotherr, BB 2000, 859; Schön, StuW 2000, 158; Lang, GmbHR 2000, 457.

<sup>9</sup> Hey, StuW 2004, 197, Fn. 55. Vgl. auch Jacobs, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 3. Aufl. 2002, S. 93 f; Schneider, Steuerlast und Steuerwirkung, 2002, S. 62, 66; Crezelius, DB 2001, 221, 227; Müller-Gatermann, GmbHR 2000, 651; Schön, StuW 2000, 152.

<sup>10</sup> BT-Drs. 14/2683, S. 120; Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, 1999, S. 52; Dötsch/Pung, DB 2000, Beilage Nr. 4/2000, S. 10; Müller-Gatermann, GmbHR 2000, 654; Van Lishaut, StuW 2000, 186; Crezelius, DB 2001, 223 f; Schön, StuW 2000, 158; Bareis, StuW 2000, 141.

Besteuerung kommt<sup>11</sup>. Durch das Halbeinkünfteverfahren soll nach dem Willen des Gesetzgebers die „Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne in pauschaler Form“ beseitigt werden: „Insgesamt ergibt sich dadurch eine Belastung der ausgeschütteten Gewinne, die der steuerlichen Belastung bei anderen Einkunftsarten angenähert ist.“<sup>12</sup>

Der Gesetzgeber behandelt Veräußerungsgewinne sowohl bei natürlichen Personen als Anteilseigner (Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG) als auch bei Körperschaften als Anteilseigner (Freistellung nach § 8b Abs. 2 KStG<sup>13</sup>) nach den gleichen Grundsätzen wie Dividenden<sup>14</sup>. Dies kann im Grundsatz begrüßt werden<sup>15</sup>, ist allerdings umstritten<sup>16</sup>.

Das klassische KSt-System mit seiner definitiven Unternehmensteuerbelastung ist im Gegensatz zum Anrechnungsverfahren „institutionenbezogen“<sup>17</sup>. Bei Einbezug der Anteilseignerebene ist das neue KSt-System „additiv“<sup>18</sup> bzw. „kumulativ“<sup>19</sup> ausgestaltet. Zur Steuerbelastung auf Gesellschaftsebene tritt bei Ausschüttung die Steuerbelastung auf Gesellschafterebene hinzu. Das KSt-System mit der allgemeinen Beteiligungsertragsbefreiung im KSt-Sektor und der allgemeinen Halbeinkünftebesteuerung bei natürlichen Personen als Anteilseigner kann demnach auch als „Schritt in Richtung konsumorientierte Besteuerung“<sup>20</sup>, als „partiell nachgelagerte Besteuerung“<sup>21</sup> aufgefasst werden.

<sup>11</sup> BMF, Volks- und Finanzwirtschaftliche Berichte, 2001, S. 19. Vgl. auch BT-Drs. 14/2683, S. 120; Crezelius, DB 2001, 224.

<sup>12</sup> BT-Drs. 14/2683, S. 94. Ähnlich: Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, 1999, S. 49. Die Verfassungsmäßigkeit dieser unterschiedlichen Belastung der Einkunftsarten durch das Halbeinkünfteverfahren bejahend: Lang, GmbHR 2000, 458; Pezzer, StuW 2000, 147. Dagegen verneinend: Reiß, DStR 1999, 2019; Bareis, List Forum für Wirtschafts- und Finanzpolitik, Bd. 27 (2000), S. 55; Hey, DStJG 24 (2001), S. 195-198.

<sup>13</sup> § 8b Abs. 1 und 2 KStG können deshalb als Normen der allgemeinen Beteiligungsertragsbefreiung bezeichnet werden. Vgl. Grotherr, BB 2000, 849; Ernst & Young/BDI, Die Unternehmenssteuerreform, 2000, S. 124.

<sup>14</sup> Vorbehaltlich der „Mißbrauchsklauseln“ nach § 3 Nr. 40 S. 2-4 EStG und § 8b Abs. 4 KStG.

<sup>15</sup> Crezelius, DB 2001, 225.

<sup>16</sup> Bei der steuersystematischen Analyse der Veräußerungsgewinnbesteuerung müssen verschiedene Aspekte berücksichtigt werden: die Unterscheidung zwischen offenen Rücklagen und dem Barwert der stillen Reserven bei der Beteiligungsgesellschaft, die Regelungen zur steuerlichen Berücksichtigungsfähigkeit der Anschaffungskosten beim Erwerber sowie die steuerinduzierten Auswirkungen auf den Kaufpreis der Anteile. Im Ergebnis kann die hälftige (§ 3 Nr. 40 i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG) bzw. vollständige (§ 8b Abs. 2 KStG) Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen steuersystematisch gerechtfertigt werden. Jedoch entfaltet die eingeschränkte Verlustverwertung (§ 3c Abs. 2 EStG, § 8b Abs. 3 S. 3 KStG) eine überschießende Wirkung (Briese, StuB 2003, 440). Vgl. auch BT-Drs. 14/2683, S. 120; Müller-Gatermann, GmbHR 2000, 654; Scheffler, DB 2003, S. 680; Scheffler, StuW 2001, 293; Schön, StuW 2000, S. 158 f; Schön, Stbg 2000, 12; Grotherr, BB 2000, 858 f; Lang, GmbHR 2000, 458; Bareis, StuW 2000, 142; Crezelius, DB 2001, 225; Wenger, StuW 2000, 177; Dötsch/Pung, DB 2000, Beilage Nr. 4/2000, S. 4; Elser, DStR 2002, 1827; Hey, DStJG 24 (2001), S. 199 ff; Müller/Semmler, StuB 2002, 842; Spengel/Schaden, DStR 2003, 2192; Schreiber/Rogall, BB 2003, 497.

<sup>17</sup> Wagner, StuW 2000, 114.

<sup>18</sup> Van Lishaut, StuW 2000, 183.

<sup>19</sup> Crezelius, DB 2001, 221.

<sup>20</sup> Schön, Stbg 2000, 9.

<sup>21</sup> Lang, GmbHR 2000, 456.

## 2.2. Die Besteuerung der vGA im Speziellen

Die Rechtsgrundlagen für die vGA: § 8 Abs. 3 S. 2 KStG für die Kapitalgesellschaft und § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG für den Gesellschafter haben sich durch die Unternehmensteuerreform nicht geändert. Der Gesetzgeber hat jedoch die vGA in das neue KSt-System eingebunden. Steuersystematisch konsequent wird die vGA nach den gleichen Grundsätzen wie eine offene Gewinnausschüttung behandelt.

Nach dem Wortlaut des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG mindert die vGA das Einkommen der Kapitalgesellschaft nicht. Auf Ebene der Kapitalgesellschaft führen folglich sowohl offene wie auch verdeckte Gewinnausschüttungen zu einer gleich hohen definitiven KSt-Belastung (§ 23 Abs. 1 KStG). Ist der vGA-begünstigte Gesellschafter eine natürliche Person, welche die Beteiligung im Privatvermögen hält, so gehört die vGA zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG). Damit ist der Anwendungsbereich des Halbeinkünfteverfahrens eröffnet. Nach § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG werden offene wie verdeckte Gewinnausschüttungen nur zur Hälfte besteuert<sup>22</sup>. Zählt die Beteiligung zum Betriebsvermögen des Gesellschafters, so stellt die vGA im Zeitpunkt ihrer bilanziellen Erfassung Betriebseinnahme dar (§ 20 Abs. 3 EStG) und ist nach § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. a EStG hälftig steuerfrei<sup>23</sup>. Ist der Empfänger der vGA eine Kapitalgesellschaft, so greift § 8b Abs. 1 S. 1 KStG ein und stellt die vGA steuerfrei<sup>24</sup>. Damit findet auch auf Ebene des Gesellschafters eine Gleichbehandlung von offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen statt. Die Freistellung bei Kapitalgesellschaften und das Halbeinkünfteverfahren bei natürlichen Personen sind steuersystematisch zutreffend, da im ersten Fall eine Doppelbesteuerung vermieden und im zweiten Fall die vom Gesetzgeber angestrebte steuerliche Gesamtbelastung von Ausschüttungen über die Gesellschafts- und Gesellschafterebene erreicht wird.

Bei der Kapitalgesellschaft ist zu unterscheiden, ob die vGA schon abgeflissen ist oder sich zunächst in einer Ausschüttungsverbindlichkeit widerspiegelt. Bei Abfluss<sup>25</sup> des als vGA zu qualifizierenden Vermögensvorteils ist im Rahmen der Verwendungsreihenfolge nach § 27 Abs. 1 S. 3 KStG zu prüfen, ob das steuerliche Einlagekonto der Kapitalgesellschaft gemindert wird<sup>26</sup>. Auszahlungen aus dem Einlagekonto nach § 27 KStG mindern beim Anteilseigner, der die Anteile im Privatvermögen hält und mindestens zu 1% an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist, die Anschaffungskosten (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG) und sind gemäß § 17 Abs. 4 i.V.m. § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. c, S. 2 EStG hälftig steuerpflichtig, soweit die Ausschüttung aus dem Einlagekonto die Anschaffungskosten der Beteiligung übersteigt<sup>27</sup>. Bei Anteilen im

<sup>22</sup> Werbungskosten, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der vGA stehen, können nach § 3c Abs. 2 EStG (wie auch bei offenen Ausschüttungen) nur zur Hälfte abgezogen werden.

<sup>23</sup> Im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der vGA (oder offenen Ausschüttungen) stehende Betriebsausgaben sind nur hälftig abzugsfähig (§ 3c Abs. 2 EStG).

<sup>24</sup> Das pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot von 5% der vGA (wie auch der offenen Ausschüttung) nach § 8b Abs. 5 KStG ist zu beachten.

<sup>25</sup> Die Kapitalgesellschaft hat Kapitalertragsteuer einzubehalten und abzuführen (§§ 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG). Sie ist bei natürlichen Personen als Anteilseigner auf die festgesetzte ESt und bei Kapitalgesellschaften als Anteilseigner auf die festgesetzte KSt anzurechnen (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG).

<sup>26</sup> BMF v. 4.6.2003, IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366, Rz. 11.

<sup>27</sup> Vgl. BFH v. 19.7.1994, VIII R 58/92, BStBl. II 1995, 362.

Betriebsvermögen mindern die Auszahlungen aus dem Einlagekonto den Buchwert der Beteiligung und führen bei Überschreiten des Buchwerts zu einem hälftigen steuerlichen Gewinn (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. a EStG)<sup>28</sup>. Ist der Anteilseigner eine Kapitalgesellschaft, so unterliegt die Einlagenrückgewähr der Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 2 KStG, soweit sie den Buchwert der Beteiligung übersteigt<sup>29</sup>.

Innerhalb der 18-jährigen Übergangsphase vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren kann der Abfluss der vGA bei der Kapitalgesellschaft zu einer KSt-Erhöhung i.H. von 3/7 des Betrages der vGA führen, sofern ein Teilbetrag nach § 38 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 KStG (bisheriges EK02) als verwendet gilt. Dagegen führt eine vGA nicht zur Realisierung von KSt-Guthaben, da dafür nach § 37 Abs. 2 S. 1 KStG ein den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechender Gewinnverteilungsbeschluss erforderlich ist. Die „einseitige“ Einbeziehung der vGA in die Übergangsregelung wird als ungerechtfertigt beurteilt<sup>30</sup>.

### **3. Veranlassung und bilanzielle Behandlung der vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG**

#### **3.1. Auffassung des I. Senats des BFH und von Wassermeyer**

Der I. Senat des BFH und *Wassermeyer* vertreten eine zweistufige Gewinnermittlungskonzeption bei Kapitalgesellschaften und plädieren für eine Hinzurechnung der vGA außerhalb der Steuerbilanz<sup>31</sup>. Zunächst ist der Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG als Differenz zwischen dem Betriebsvermögen (Eigenkapital) am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen (Eigenkapital) am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zu ermitteln. Auf dieser ersten Stufe der Gewinnermittlung finden die Grundsätze des Bilanzrechts Anwendung. Alle Aufwendungen der Kapitalgesellschaft gelten als betrieblich veranlasst und damit als Betriebsausgaben (§ 5 Abs. 1 EStG, § 8 Abs. 2 KStG, § 2 Abs. 2 GewStG). Kapitalgesellschaften verfügen über keine außerbetriebliche Sphäre<sup>32</sup>. „Daraus folgt, dass selbst gesellschaftlich veranlasste Aufwendungen als Betriebsausgaben den Gewinn mindern und eine Gewinnkorrektur nur unter

<sup>28</sup> Vgl. BFH v. 7.11.1990, I R 68/88, BStBl. II 1991, 177.

<sup>29</sup> BMF v. 28.4.2003, IV A 2-S 2750a-7/03, BStBl. I 2003, 292, Rz. 6.

<sup>30</sup> Schiffers, GmbHR 2001, 888; Hey, GmbHR 2001, 4 f; Binz/Sorg, DStR 2001, 1459 f; Korn, KÖSDI 2001, 12818; Staiger/Scholz, BB 2002, 2643.

<sup>31</sup> BFH v. 16.2.2005, I B 154/04, GmbHR 2005, 1003; v. 31.3.2004, I R 65/03, DStR 2004, 1209; v. 28.1.2004, I R 21/03, DStR 2004, 816; v. 14.7.2004, I R 57/03, DStR 2004, 1691; v. 4.9.2002, I R 48/01, BFH/NV 2003, 347; v. 22.10.2003, I R 37/02, BStBl. II 2004, 121; v. 29.6.1994, I R 137/93, BStBl. II 2002, 366; v. 12.10.1995, I R 27/95, BStBl. II 2002, 367; Wassermeyer, GmbHR 2002, 1 ff; Wassermeyer, IStR 2001, 633; Wassermeyer, GmbHR 1998, 158; Wassermeyer, in: Festschrift Offerhaus, 1999, S. 412; Wassermeyer, StVj 1993, 213; Wassermeyer, in: Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997, S. 549 f; Wassermeyer, StJb 1997/98, 81. Die Finanzverwaltung folgt der Dogmatik von der außerbilanziellen Hinzurechnung der vGA (BMF v. 28.5.2002, IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603).

<sup>32</sup> BFH v. 16.2.2005, I B 154/04, GmbHR 2005, 1003; v. 31.3.2004, I R 83/03, DStR 2004, 1519; v. 14.7.2004, I R 57/03, DStR 2004, 1691; v. 4.9.2002, I R 48/01, BFH/NV 2003, 247; v. 4.12.1996, I R 54/95, BFHE 182, 123.

dem Gesichtspunkt einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG in Betracht kommt“, so der I. Senat<sup>33</sup>.

Betriebliche und gesellschaftliche Veranlassung schließen sich nicht gegenseitig aus. Die gesellschaftliche Veranlassung in Gestalt der vGA setzt vielmehr zunächst eine betriebliche Veranlassung in Gestalt von Betriebsausgaben voraus. Somit schließen sich auch Betriebsausgaben und vGA nicht wechselseitig aus, sondern vGA sind Betriebsausgaben<sup>34</sup>: „Die auf der 1. Stufe zu prüfende betriebliche Veranlassung und die auf der 2. Stufe zu prüfende Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis schließen sich nicht nur wechselseitig nicht aus, sondern es ist die Anwendung der Rechtsfolge des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG ohne eine betriebliche Veranlassung der Vermögensminderung auf der 1. Stufe der Gewinnermittlung nicht denkbar“, so *Wassermeyer*<sup>35</sup>. Dem liegt die Vorstellung zugrunde, dass nur Betriebsausgaben<sup>36</sup> den Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG mindern können<sup>37</sup>.

Auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung wird sodann die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis geprüft. Bei Vorliegen einer gesellschaftlichen (Mit-)Veranlassung kommt es zu einer außerbilanziellen Gewinnhinzurechnung (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG). Die Rechtsfolge der vGA erschöpft sich in einer außerbilanziellen Gewinn-/Unterschiedsbetragkorrektur. Dem Unterschiedsbetrag wird außerhalb der Steuerbilanz die vGA hinzugerechnet. Diese Hinzurechnung neutralisiert die gesellschaftlich veranlasste Unterschiedsbetragsminderung<sup>38</sup>.

<sup>33</sup> BFH v. 22.1.1997, I R 64/96, BStBl. II 1997, 548. Ähnlich BFH v. 16.2.2005, I B 154/04, GmbHR 2005, 1003: „Aufwendungen der Kapitalgesellschaft sind generell als Betriebsausgaben anzusehen“.

<sup>34</sup> Wassermeyer, GmbHR 1998, 158; Wassermeyer, in: Festschrift Offerhaus, 1999, S. 412; Wassermeyer, StbJb 1997/98, 82; BFH v. 16.2.2005, I B 154/04, GmbHR 2005, 1003; v. 14.7.2004, I R 111/03, DStR 2004, 1785; v. 4.9.2002, I R 48/01, BFH/NV 2003, 247.

<sup>35</sup> Wassermeyer, GmbHR 2002, 2.

<sup>36</sup> Bzw. Betriebseinnahmen bei einer vGA in Gestalt einer verhinderten Vermögensmehrung.

<sup>37</sup> So Wassermeyer, DB 2002, 2670; Wassermeyer, IStR 2001, 635; Wassermeyer, in: Freundesgabe Haas, 1996, S. 405.

<sup>38</sup> So Wassermeyer, IStR 2001, 634 f: Es sei daher unscharf, wenn der I. Senat die vGA als „Gewinnkorrekturnorm“ bezeichnet. Richtigerweise wird eine Unterschiedsbetragsminderung außerhalb der Steuerbilanz korrigiert (ebenso Wassermeyer, FR 2003, 235; Wassermeyer, DB 2002, 2668; BFH v. 27.2.2003, I R 46/01, BStBl. II 2004, 132). Anders dagegen z.B. BFH v. 4.9.2002, I R 48/01, BFH/NV 2003, 247; v.13.7.1994, I R 43/94, BFH/NV 1995, 548, nachdem die vGA eine Minderung des Steuerbilanzgewinn neutralisiert bzw. rückgängig macht. Oder BFH v. 6.4.2005, I R 22/04, DB 2005, 1661; v. 23.7.2003, I R 80/02, DStR 2003, 2012; v. 14.7.2004, I R 111/03, DStR 2004, 1785, nachdem vGA dem Steuerbilanzgewinn außerhalb der Bilanz hinzuzurechnen sind. Oder Wassermeyer, in: Festschrift Müller, 2001, S. 402; Wassermeyer, DB 1994, 1108; Wassermeyer, FR 1989, 220; Wassermeyer, StVj 1993, 213; Wassermeyer, BB 1989, 1383; Gosch, KStG, § 8, Rz. 171, nachdem die vGA eine „Gewinnkorrekturnorm“ sei. Nach Wassermeyer, in: Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997, S. 549 ist der „Unterschiedsbetrag notwendigerweise der Steuerbilanzgewinn“ (ebenso Gleichsetzung von Unterschiedsbetrag und Steuerbilanzgewinn: Wassermeyer, GmbHR 1998, 158; Wassermeyer, FR 1989, 222; Gosch, KStG, § 8, Rz. 169, 171; Frotscher, FR 2003, 230). Dagegen Wassermeyer, GmbHR 2002, 619: Die Gleichsetzung von Unterschiedsbetrag und Steuerbilanzgewinn sei eine „sprachliche Unschärfe“, beide Beträge müssen „nicht identisch sein“. Reiß (StuW 2003, 24) spricht angesichts dessen zu Recht von einer „heillosen Begriffsverwirrung“.

Der I. Senat definiert damit zusammengefasst eine vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG wie folgt<sup>39</sup>:

„Unter einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG 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 S. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Die Prüfung der tatbestandlichen Voraussetzungen der vGA vollzieht sich also auf zwei Stufen. Zunächst ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob sich der in Rede stehende Geschäftsvorfall im Unterschiedsbetrag nach Maßgabe der § 4 Abs. 1 S. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG erfolgswirksam niederschlägt. Eine etwaige Korrektur vollzieht sich im Wege der Bilanzberichtigung innerhalb der Steuerbilanz. Erst wenn sich hiernach eine Unterschiedsbetragsminderung ergibt, ist in einem zweiten Schritt der Frage nachzugehen, ob der betreffende Geschäftsvorfall gesellschaftlich (mit-)veranlasst ist. Ist dies zu bejahen und eine vGA anzunehmen, besteht die Rechtsfolge des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG in der außerbilanziellen Gewinnhinzurechnung.“

### 3.2. Stellungnahme

#### 3.2.1. Veranlassungsfragen

##### 3.2.1.1. vGA sind nicht betrieblich veranlasst und keine Betriebsausgaben

Der I. Senat des BFH und *Wassermeyer* gehen davon aus, dass eine Kapitalgesellschaft über keine außerbetriebliche Sphäre verfügt. Daher sollen jegliche Betriebsvermögensminderungen betrieblich veranlasst sein. Da die gesamte Tätigkeit der Kapitalgesellschaft Gewerbebetrieb ist, „sind auch Ausschüttungen durch diesen Gewerbebetrieb veranlasst und in diesem Sinn Betriebsausgaben“, so *Wassermeyer*<sup>40</sup>. Ordentliche Gewinnausschüttungen sind folglich nach *Wassermeyer* „in diesem Sinn“ betrieblich veranlasst und damit Betriebsausgaben. Denn letztlich seien sämtliche Betriebsvermögensänderungen der Kapitalgesellschaft mangels „außerbetrieblicher Sphäre“ betrieblich veranlasst. Diese Ansicht führt konsequent zu Ende gedacht dazu, dass auch Kapitalerhöhungen und –herabsetzungen betrieblich veranlasst sein müssen. Ordentliche Gewinnausschüttungen sowie Kapitalerhöhungen und –herabsetzungen sind jedoch handels- und steuerbilanziell erfolgsneutral zu behandeln.

Bei der vGA gehen der I. Senat und *Wassermeyer* davon aus, dass nur Betriebsausgaben und nicht erzielte Betriebseinnahmen den Unterschiedsbetrag mindern können<sup>41</sup>. Nach dieser Ansicht ist definitorisch für

<sup>39</sup> Z.B. BFH v. 31.3.2004, I R 65/03, DStR 2004, 1209; v. 28.1.2004, I R 21/03, DStR 2004, 816.

<sup>40</sup> *Wassermeyer*, DB 1994, 1106. Anders *Wassermeyer*, in: *Freundesgabe Haas*, 1996, S. 405: „Jede Vermögensminderung außerhalb einer formellen Gewinnverteilung ist Betriebsausgabe“. Oder *Wassermeyer*, StbJb 1997/98, 81: „Lediglich offene Gewinnausschüttungen werden `üblicherweise´ nicht als Betriebsausgaben charakterisiert“. Oder *Gosch*, § 8 KStG, Rz. 247: „Sämtliche Aufwendungen (ausgenommen: offene Ausschüttungen) sind begrifflich Betriebsausgaben“.

<sup>41</sup> *Wassermeyer*, DB 2002, 2670; *Wassermeyer*, IStR 2001, 635; *Wassermeyer*, in: *Freundesgabe Haas*, 1996, S. 405.

das Vorliegen einer vGA in Gestalt einer Vermögensminderung Voraussetzung, dass die konkrete Vermögensminderung Betriebsausgabe darstellt<sup>42</sup>. Die betriebliche Veranlassung einer Vermögensminderung wird rechtsformbedingt innerhalb der Steuerbilanz stets bejaht. Der möglichen gesellschaftlichen Veranlassung ist außerhalb der Steuerbilanz im Rahmen der „eigentlichen“<sup>43</sup> Veranlassungsprüfung Rechnung zu tragen. In diesem Sinne sind vGA zugleich Betriebsausgaben.

Die These, dass eine gesellschaftliche eine betriebliche Veranlassung voraussetzt und vGA zugleich Betriebsausgaben sind, begegnet grundsätzlichen Bedenken<sup>44</sup>. Es entspricht der bisher herrschenden Ansicht, dass die gesellschaftliche von der betrieblichen Veranlassung "zu trennen" ist<sup>45</sup>. Dementsprechend schließen sich Betriebsausgaben und vGA steuersystematisch aus<sup>46</sup>. Würde man den I. Senat sowie *Wassermeyer* wörtlich nehmen, so kämen überhaupt keine vGA mehr vor. Denn schließlich seien alle Aufwendungen der Kapitalgesellschaft betrieblich veranlasst. Wie diese betriebliche Veranlassung auf einer imaginären zweiten Stufe der Veranlassungsprüfung negiert und letztlich in eine gesellschaftliche Veranlassung umgedeutet werden soll, kann sich dem Rechtsanwender nicht erschließen. Eine derartige Argumentation verwischt die Grenzlinie zwischen Betriebsausgabe und vGA<sup>47</sup>. Das Verhältnis der betrieblichen zur gesellschaftlichen Veranlassung wird unklar<sup>48</sup>.

Der Veranlassungszusammenhang ist ein einheitliches Merkmal, welches nicht aufgespalten werden kann. Es muss betont werden, dass das Veranlassungsprinzip bei der vGA eine "innere Verwandtschaft" mit dem Rechtsinstitut der Entnahme bei Einzelunternehmern und Personengesellschaften aufweist<sup>49</sup>. Das Veranlassungsprinzip ist

<sup>42</sup> Wassermeyer, DB 2002, 2670; Wassermeyer, IStR 2001, 635; Wassermeyer, in: Freundesgabe Haas, 1996, S. 405.

<sup>43</sup> Prinz, StbJb 1997/98, 102.

<sup>44</sup> Vgl. Briese, GmbHR 2005, 597 f.

<sup>45</sup> Gosch, DStZ 1997, 2. Ebenso Reiß, StuW 1992, 234; Reiß, StuW 1996, 339; Reiß, StuW 2003, 30; Maas, StVj 1990, 50; Seeger, in: Festschrift Wassermeyer, 2005, S. 86; Seeger, StuB 2000, 667; Tipke, Steuerrechtsordnung, Band II, 2003, S. 1180; Siegel, BB 1995, 2207; Becker, DB 1994, 1440; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, S. 642; Crezelius, in: Festschrift 100 Jahre GmbH-Gesetz, 1992, S. 330; Habammer, Die verdeckte Gewinnausschüttung, 1995, S. 72; Ahmann, DStZ 1998, 497; Bilsdorfer, INF 1996, 705; Pezzer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 11, Rz. 36; Weber-Grellet, FR 2004, 216; Weber-Grellet, DStZ 1998, 361; Siegel, BB 1995, 2207; Meßmer, StbJb 1977/78, 118; Ballerstedt, Kapital, Gewinn und Ausschüttung bei Kapitalgesellschaften, 1949, S. 25; Heinicke/Schmidt, EStG, 24. Aufl. 2005, § 4, Rz. 33; BFH v. 17.5.1995, I R 147/93, BStBl. II 1996, 204; v. 28.2.1990, I R 137/86, BStBl. II 1990, 647; v. 2.3.1988, I R 103/86, BStBl. II 1988, 786; v. 2.12.1992, I R 54/91, BStBl. II 1993, 311; v. 28.10.1987, I R 22/84, BFH/NV 1989, 131; v. 22.2.1989, I R 9/85, BStBl. II 1989, 631; v. 23.5.1984, I R 294/81, BStBl. II 1984, 673.

<sup>46</sup> Prinz, StuW 1996, 269. Ebenso Reiß, StuW 1996, 339; Reiß, StuW 2003, 25, 28; Seeger, in: Festschrift Wassermeyer, 2005, S. 85; Schuck, FR 1992, 538 f; Schuck, Der Veranlassungszusammenhang, 1991, S. 219; Pezzer, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, 1986, S. 65; Weber-Grellet, FR 2004, 216; Weber-Grellet, DStZ 1998, 361; Siegel, BB 1995, 2207; Habammer, Die verdeckte Gewinnausschüttung, 1995, S. 72; BFH v. 38.2.1990, I R 137/86, BStBl. II 1990, 647; v. 2.12.1992, I R 54/91, BStBl. II 1993, 311.

<sup>47</sup> Pezzer, StuW 1998, 79 f.

<sup>48</sup> Prinz, StbJb 1997/98, 102.

<sup>49</sup> Ballerstedt, Kapital, Gewinn und Ausschüttung bei Kapitalgesellschaften, 1949, S. 23, 25; Schuck, Der Veranlassungszusammenhang, 1991, S. 216 f; Reiß, StuW 1996, 339; Reiß, StuW

steuerrechtlich ein "einheitlich verwendbares Instrumentarium"<sup>50</sup>. Bei Einzelunternehmern und Personengesellschaften ist jedoch eine Entnahme weder betrieblich veranlasst noch Betriebsausgabe<sup>51</sup>. Die „Funktionsähnlichkeit“ von „gesellschaftlichem Binnenbereich“ der Kapitalgesellschaft (Kapitalausstattung als Vermögensübertragung der Gesellschafter auf die Kapitalgesellschaft sowie Kapitalrückzahlung und offene/verdeckte Ausschüttung als Kapitaltransfer von der Kapitalgesellschaft auf die Gesellschafter) und der Abgrenzung der betrieblichen von der privaten Sphäre bei Personenunternehmen rechtfertigt es, ordentliche und verdeckte Gewinnausschüttungen als Entnahmen aufzufassen oder zumindest diesen gleichzustellen<sup>52</sup>. Auch nach Ansicht des BFH tritt die vGA rechtssystematisch an die Stelle der Entnahme<sup>53</sup>. Eine Entnahme ist jedoch nicht betrieblich veranlasst und keine Betriebsausgabe<sup>54</sup>. Es ist auch darauf hinzuweisen, dass die verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft als veranlassungsbezogenes Gegenstück zur vGA steuerrechtlich nicht betrieblich veranlasst und keine Betriebseinnahme ist<sup>55</sup>. Kapitalerhöhungen, verdeckte Einlagen, Kapitalherabsetzungen sowie ordentliche und verdeckte Gewinnausschüttungen sind gesellschaftlich und nicht betrieblich veranlasste Betriebsvermögensänderungen. Sie sind jeweils weder Betriebseinnahme<sup>56</sup> noch Betriebsausgabe.

Bemerkenswert ist schließlich, dass der I. Senat seine eigene Dogmatik nicht stringent anwendet. Eine Vereinbarung zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer kann ausschließlich betrieblich oder *stattdessen* oder zugleich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein, wird im Urteil v. 14.7.2004 ausgeführt<sup>57</sup>. Liegt eine gesellschaftliche Veranlassung vor, sind die Aufwendungen „nicht als Betriebsausgaben abziehbar“, heißt es in der Entscheidung v. 6.4.2005<sup>58</sup>. Diese Ausführungen entsprechen nicht den konzeptionellen Grundlagen des I. Senats. So hat der I. Senat denn auch jüngst in dem Beschluss v. 16.2.2005<sup>59</sup> ausgeführt,

---

2003, 28; Wassermeyer, DB 1994, 1107; Wassermeyer, DB 1987, 1113; Wassermeyer, DStR 1987, 487.

<sup>50</sup> Prinz, StuW 1996, 274. So auch Wassermeyer, in: Festschrift Offerhaus, 1999, S. 407; Schön, in: Festgabe Flume, 1998, S. 268.

<sup>51</sup> BFH v. 24.6.1976, IV R 101/75, BStBl. II 1976, 562; Reiß, StuW 2003, 25; Seeger, in: Festschrift Wassermeyer, 2005, S. 85; Plückerbaum, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 4, Rz. B 224, B 313.

<sup>52</sup> Seeger, in: Festschrift Wassermeyer, 2005, S. 85. Ebenso Reiß, StuW 1996, 339; Reiß, StuW 2003, 28; Bareis, BB 2005, 355 ff; Wassermeyer, DB 1994, 1107; Wassermeyer, FR 1989, 222; Wassermeyer, DStR 1987, 487; Wassermeyer, DB 1987, 1113; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, S. 578. Im Übrigen hat die Ansicht des I. Senates Auswirkungen auf die Beweislast (vgl. Teil A, 10.). Auch hier sind rechtsformbedingte Unterschiede ohne Rechtfertigung (Seeger, in: Festschrift Wassermeyer, 2005, S. 87).

<sup>53</sup> BFH v. 26.10.1987, GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; v. 28.2.1990, I R 137/86, BStBl. II 1990, 647.

<sup>54</sup> BFH v. 24.6.1976, IV R 101/75, BStBl. II 1976, 562; Reiß, StuW 2003, 25; Seeger, in: Festschrift Wassermeyer, 2005, S. 85; Crezelius, in: Kirchhof, EStG, 5. Aufl., 2005, § 4, Rz. 16, 26; Bareis, BB 2005, 355; Plückerbaum, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 4, Rz. B 224, B 313.

<sup>55</sup> Vgl. auch BFH v. 20.4.2005, X R 2/03, GmbHR 2005, 1193.

<sup>56</sup> Mit der Einschränkung, dass die vGA in Gestalt einer „verhinderten Vermögensmehrung“ zugleich Betriebseinnahme darstellt.

<sup>57</sup> BFH v. 14.7.2004, I R 111/03, BStBl. II 2005, 307.

<sup>58</sup> BFH v. 6.4.2005, I R 86/04, DB 2005, 1545.

<sup>59</sup> BFH v. 16.2.2005, I B 154/04, GmbHR 2005, 1003.

„Aufwendungen der Kapitalgesellschaft sind generell als Betriebsausgaben anzusehen“; bei einer vGA sind die „Betriebsausgaben durch die Gesellschafterstellung veranlasst“. Die Rechtsprechung lässt folglich eine klare Systematik vermissen.

Es geht im Grundsatz darum, dass Gewinnausschüttungen als Betriebsausgaben "verschleiert" werden sollen<sup>60</sup>, also verdeckte Gewinnausschüttungen "scheinbar" betrieblich veranlasst sind<sup>61</sup>. Die "getarnte" Gewinnverteilung ist nicht betrieblich veranlasst<sup>62</sup>. Betriebsausgaben können nicht vorliegen, da die betreffende Zahlung keinerlei Bezug zur betrieblichen Gewinnentstehung aufweist (§ 4 Abs. 4 EStG)<sup>63</sup>. Gewinne können dagegen weder durch offene noch durch verdeckte Gewinnausschüttungen in Aufwand umqualifiziert werden<sup>64</sup>. Auch der BGH geht von einem Gegensatz von vGA und Betriebsausgaben aus<sup>65</sup>. Aufgrund des Trennungsprinzips können Gesellschafter ihrer Kapitalgesellschaft auf schuldrechtlicher oder gesellschaftlicher Grundlage entgegentreten. Das Rechtsinstitut der vGA soll die Gewinnverteilung von der Gewinnerzielung abgrenzen, mithin verhindern, dass eine Gewinnverteilung durch schuldrechtliche Austauschverträge verdeckt wird. Ob eine betriebliche Veranlassung (Sphäre der Gewinnerzielung) oder eine gesellschaftliche Veranlassung (Sphäre der Gewinnverteilung) einer konkreten Vermögensschmälerung bei der Kapitalgesellschaft vorliegt, wird im Rahmen der Prüfung des Veranlassungszusammenhangs entschieden. Hilfsmittel der Veranlassungsprüfung ist der Fremdvergleich. Findet die Vermögensschmälerung ihre Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis, so ist sie (unabhängig davon, ob eine schuldrechtliche Kooperationsform gewählt wurde) causa societatis erfolgt und damit vGA<sup>66</sup>.

Im Übrigen hilft auch der Hinweis auf das Maßgeblichkeitsprinzip (§ 5 Abs. 1 EStG) zur Rechtfertigung der betrieblichen Veranlassung jeglicher Betriebsvermögensminderungen nicht weiter<sup>67</sup>. Zum einen steht das Maßgeblichkeitsprinzip unter dem Vorbehalt der Berücksichtigung von Entnahmen und vGA (§ 5 Abs. 6 EStG). Zum anderen kann die Auffassung vertreten werden, dass die vGA schon handelsrechtlich keine Betriebsausgabe,

<sup>60</sup> Schuck, FR 1992, 539.

<sup>61</sup> Schön, in: Festgabe Flume, 1998, S. 285; Pezzer, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, 1986, S. 61, 121.

<sup>62</sup> Reiß, StuW 1992, 234.

<sup>63</sup> Siegel, BB 1995, 2207.

<sup>64</sup> Siegel, BB 1995, 2208.

<sup>65</sup> BGH v. 25.2.1987, IVa ZR 162/85, NJW-RR 1987, 1377. Zivil- und steuerrechtlich sollte mit „weitgehend deckungsgleichen“ Definitionen und Grundlagen gearbeitet werden (Wassermeyer, StbJb 1988/89, 234). Abweichungen in dieser Hinsicht zwischen dem BGH und dem BFH als den obersten Gerichtshöfen des Bundes sind unbefriedigend (Wassermeyer, BB 1989, 1382; Wassermeyer, BB 1989, 1731).

<sup>66</sup> Schön, in: Festgabe Flume, 1998, S. 268. Oder BFH v. 2.3.1988, I R 103/86, BStBl. II 1988, 786: vGA sind „alle Vorgänge, durch die letztlich Vermögen einer Kapitalgesellschaft den Gesellschaftern ... zugeführt wird, wobei - um den Folgen des ... § 8 Abs. 3 S. 2 KStG zu entgehen - eine Beurteilung des Sachverhalts geltend gemacht wird, die diesen nicht als Grundlage einer Ausschüttung erscheinen lässt, vielmehr eine solche `verdeckt`. Entscheidend ist damit, ob Leistungen an den Gesellschafter aus betrieblichen Gründen oder mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis (societatis causa) gewährt werden.“

<sup>67</sup> So jedoch Frotcher, FR 2002, S. 859; Frotcher, DStJG 20 (1997), S. 212; Wassermeyer, GmbHR 2002, 1 ff; Wassermeyer, IStR 2001, 633; Wassermeyer, GmbHR 1998, 158; Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, S. 67 f.

sondern Ergebnisverwendung ist<sup>68</sup>. Auch in der Handelsbilanz findet demnach das Veranlassungsprinzip Anwendung.

Da eine vGA nicht betrieblich veranlasst und damit keine Betriebsausgabe ist, stellt sich die Frage nach der Anwendungskonkurrenz zwischen § 4 Abs. 4 EStG (Versagung des Betriebsausgabenabzugs wegen fehlender betrieblicher Veranlassung von Aufwendungen) und § 8 Abs. 3 S. 2 KStG (vGA). Nichtbetriebsausgaben und vGA in Gestalt von Vermögensminderungen sind betriebsfremde Aufwendungen, bei denen keine betriebliche Veranlassung hergestellt werden kann. Es besteht zwischen Nichtbetriebsausgaben und vGA jedoch ein rechtssystematischer Unterschied: Die vGA ist wie eine offene Gewinnausschüttung eine Gewinnverteilung an den Gesellschafter. Sie ist auf eine "finale Begünstigung" des Gesellschafters gerichtet<sup>69</sup>. Eine vGA auf Ebene der Kapitalgesellschaft muss dem Grunde nach geeignet sein, beim Gesellschafter einen Beteiligungsertrag auszulösen (Korrespondenzprinzip). Die unmittelbaren Steuerfolgen bei der Kapitalgesellschaft (die Herstellung der KSt-Definitivbelastung) sind im neuen KSt-System zwar für Nichtbetriebsausgaben und vGA identisch. Aufgrund der Gewinnverteilungsfunktion greift die vGA jedoch beispielsweise im Gegensatz zur Nichtbetriebsausgabe in die Verwendungsreihenfolge nach § 27 Abs. 1 S. 3 KStG ein und hat auch insoweit Auswirkungen auf die Ebene des Gesellschafters (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG). Eine Nichtbetriebsausgabe der Kapitalgesellschaft kann keine vGA beim Gesellschafter darstellen. Der vGA bei der Kapitalgesellschaft (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG) und der beim Gesellschafter (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG) liegt nach dem Korrespondenzprinzip ein einheitlicher Begriffskern zugrunde<sup>70</sup>. Zudem kann § 4 Abs. 4 EStG nicht die vGA-Fälle der sog. verhinderten Vermögensmehrung erfassen. Die vGA hat eine einheitliche Rechtsgrundlage. Damit ist klar, dass § 8 Abs. 3 S. 2 KStG Vorrang hat<sup>71</sup>.

### 3.2.1.2. Nichtbetriebsausgaben neben vGA

Dass die vGA ihre Rechtsgrundlage in § 8 Abs. 3 S. 2 KStG hat, bedeutet nicht, dass § 4 Abs. 4 EStG bei Kapitalgesellschaften nicht zur Anwendung gelangt bzw. keine über den Anwendungsbereich der vGA hinausgehende Wirkung entfaltet. Denn es gibt nicht betrieblich veranlasste Aufwendungen der Kapitalgesellschaft, die keine Gewinnverteilung an den Gesellschafter, jedoch (interne) Gewinnverwendung der Kapitalgesellschaft darstellen. Die Ansicht des I. Senats und von *Wassermeyer* führt verfehlerweise dazu, dass § 4 Abs. 4

<sup>68</sup> Reiß, *StuW* 2003, 25; Reiß, *StuW* 1996, 341, 349; Reiß, *StuW* 1992, 239; Schulze-Osterloh, *StuW* 1994, 131, 133; Weber-Grellet, *DStZ* 1998, 367; Siegel, *BB* 1995, 2207; Fiedler, *BB* 1995, 1341 f; Fiedler, *Verdeckte Vermögensverlagerungen bei Kapitalgesellschaften*, 1994, S. 77 ff; *Wassermeyer*, *DB* 1987, 1113; *Wassermeyer*, *FR* 1989, 220; *Wassermeyer*, *DStR* 1987, 487; *Emmerich*, in: *Scholz, GmbHG*, 9. Aufl. 2000, § 29, Rz. 7f.

<sup>69</sup> *Frotscher*, *DStJG* 20 (1997), S. 218. Ebenso *Wassermeyer*, *DB* 2002, 2669; *Wassermeyer*, *FR* 1989, 220; *Wassermeyer*, *StbJb* 1997/98, 84 f; *Wassermeyer*, *FR* 1997, 563; Reiß, *StuW* 1996, 339.

<sup>70</sup> Vgl. Teil A, 4.

<sup>71</sup> *Pezzer*, *StuW* 1998, 77; *Knobbe-Keuk*, *Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*, 9. Aufl. 1993, S. 644: „Es geht eben nicht um Nicht-Betriebsausgaben, sondern um Gewinnverteilung an die Gesellschafter.“

EStG rechtsformbedingt bei Kapitalgesellschaften nicht anwendbar sein soll<sup>72</sup>. Alle Aufwendungen der Kapitalgesellschaft sollen demnach Betriebsausgaben sein<sup>73</sup>. Für diese Auffassung gibt es jedoch keine Rechtsgrundlage. Gemäß § 8 Abs. 1 S. 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 4 EStG gilt auch für Kapitalgesellschaften das Veranlassungsprinzip<sup>74</sup>. § 4 Abs. 4 EStG normiert: „Betriebsausgaben sind die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.“ Es ist kein Grund für eine Auslegung der Norm gegen den Wortlaut ersichtlich. Die Annahme des Fehlens einer außerbetrieblichen Sphäre von Kapitalgesellschaften rechtfertigt nicht, „das Veranlassungsprinzip als Voraussetzung für die Qualifikation von Vermögensminderungen als Betriebsausgaben außer Kraft zu setzen“, so zutreffend Seeger<sup>75</sup>. Der BFH<sup>76</sup> ist in seiner früheren Rechtsprechung davon ausgegangen, dass der Betriebsausgabenbegriff im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht „einheitlich auszulegen“ sei. Aufwendungen einer Kapitalgesellschaft können folglich: a) Betriebsausgaben (betrieblicher Bereich), b) Nichtbetriebsausgaben (nichtbetrieblicher, gesellschaftlich repräsentativer Bereich) sowie c) vGA sein. Die vGA (Gewinnverteilung) geht dabei den Nichtbetriebsausgaben (Gewinnverwendung) vor<sup>77</sup>. Die (verdeckte) betriebsfremde Sphäre der Kapitalgesellschaft erstreckt sich somit auf die Gewinn-/Vermögensverteilung an die Gesellschafter (vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG) und die interne Gewinn-/Vermögensverwendung der Kapitalgesellschaft (Nichtbetriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 EStG, § 8 Abs. 1 S. 1 KStG)<sup>78</sup>.

Der Betriebsausgabenbegriff ist für Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen soweit wie möglich einheitlich auszulegen<sup>79</sup>. Eine betriebliche Veranlassung von Aufwendungen ist im Bereich der Personenunternehmen gegeben, wenn die Aufwendungen „objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind“<sup>80</sup>. Betriebsausgaben müssen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Gewinnerzielungstätigkeit stehen. Bei dem Betriebsausgabenbegriff für

<sup>72</sup> Anders jedoch BFH v. 19.1.2000, I R 24/99, BStBl. II 2000, 545: Das Veranlassungsprinzip (§ 4 Abs. 4 EStG) gilt auch im Körperschaftsteuerrecht. Ebenso Wassermeyer, in: Festschrift Offerhaus, 1999, S. 407, 416 unter Bezug auf § 4 Abs. 4 EStG.

<sup>73</sup> BFH v. 22.1.1997, I R 64/96, BStBl. II 1997, 548; v. 16.2.2005, I B 154/04, GmbHR 2005, 1003; Wassermeyer, DB 1994, 1106; Wassermeyer, in: Freundesgabe Haas, 1996, S. 405; Wassermeyer, StbJb 1997/98, 81; Gosch, § 8 KStG, Rz. 247; Fröhlich: Die verdeckte Gewinnausschüttung, 1968, S. 61 f; Stolterfoth, in: Festschrift Kruse, 2001, S. 502 ff; Streck, in: Festschrift Wassermeyer, 2005, S. 104: Der Begriff Betriebsausgabe setzte keine Kausalität mehr voraus. Betriebsausgabe sei bei der Kapitalgesellschaft alles, was das Betriebsvermögen mindert. Frotscher, DStJG 20 (1997), S. 208: „Ausgaben der Kapitalgesellschaft sind dem Grunde nach immer Betriebsausgaben.“

<sup>74</sup> Schuck, FR 1993, 537.

<sup>75</sup> Seeger, in: Festschrift Wassermeyer, 2005, S. 85.

<sup>76</sup> BFH v. 7.7.1976, I R 180/74, BStBl. II 1976, 753; v. 24.9.1980, I R 88/77, BStBl. II 1981, 108; v. 2.11.1965, I 221/62 S, BStBl. III 1966, 255.

<sup>77</sup> Vgl. Teil A, 3.2.1.1.

<sup>78</sup> Pezzer, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, 1986, S. 52, 59; Tipke, Steuerrechtsordnung, Band II, 2003, S. 1180 f; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, S. 643 f; Lang, StuW 1984, 29 f. So wohl auch Crezelius, in: Festschrift 100 Jahre GmbH-Gesetz, 1992, S. 330, wonach die vGA den „wichtigsten Bereich der nichtbetrieblichen Sphäre der Kapitalgesellschaft“ darstellt. Ebenso wohl Becker, DB 1996, 1440, wonach eine fehlende betriebliche Veranlassung auch vorliegen kann, wenn das Gesellschaftsverhältnis nicht berührt ist: „daraus ergibt sich, dass § 4 Abs. 4 EStG breiter angelegt ist als § 8 Abs. 3 S. 2 KStG“.

<sup>79</sup> BFH v. 7.7.1976, I R 180/74, BStBl. II 1976, 753; v. 24.9.1980, I R 88/77, BStBl. II 1981, 108.

<sup>80</sup> BFH v. 21.11.1983, GrS 2/82, BStBl. II 1984, 160; v. 4.7.1990, GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817; Prinz, StuW 1996, 269; Wassermeyer, FR 1989, 219.

Kapitalgesellschaften ergeben sich Unterschiede aus dem für die Besteuerung der Kapitalgesellschaft und ihrer Gesellschafter geltenden Trennungsprinzip und der daraus folgenden Tatsache, dass die Kapitalgesellschaft vermögensmäßig über keine außerbetriebliche Sphäre verfügt. Nichtbetriebsausgaben sind Aufwendungen der Kapitalgesellschaft, bei denen keine betriebliche Veranlassung hergestellt werden kann. Die betriebliche Veranlassung fehlt, wenn die Aufwendungen in keinem Zusammenhang mit dem Betriebsgeschehen stehen<sup>81</sup>, welches bei der Kapitalgesellschaft rechtsformbedingt und aus dem Trennungsprinzip folgend umfassend zu verstehen ist, und objektiv keine Gegenleistung zu erwarten ist<sup>82</sup>. Nichtbetriebsausgaben der Kapitalgesellschaft<sup>83</sup> sind daher z.B. Spenden<sup>84</sup> oder die Körperschaftsteuer (§ 10 Nr. 2 KStG<sup>85</sup>). Nichtbetriebsausgaben sind in der Steuerbilanz nicht als Betriebsausgabe, sondern auf dem Gewinnverwendungskonto (Bilanzgewinn) erfolgsneutral zu verbuchen (§§ 4 Abs. 4, 5 Abs. 6 EStG, § 8 Abs. 1 S. 1 KStG)<sup>86</sup>.

Auch von der Kapitalgesellschaft zu leistende Zinsen auf Darlehen zur Finanzierung von offenen oder bestimmten verdeckten

<sup>81</sup> Deshalb kann die Ansicht vertreten werden, dass Geldbußen und Ordnungsgelder Betriebsausgaben sind (Änderung der Rechtsprechung durch BFH v. 21.11.1983, GrS 2/82, BStBl. II 1984, 160 und folgende Reaktion des Gesetzgebers (BT-Drs. 10/1314) mit Einfügung der §§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8, 9 Abs. 5, 12 Nr. 4 EStG, § 10 Nr. 3 KStG).

<sup>82</sup> Vgl. Teil A, 9.3.1., Teil B, 4. zu den Auswirkungen, wenn die Kapitalgesellschaft beispielsweise Wertpapierisikogeschäfte tätigt oder eine Rückdeckungsversicherung für eine Ausschüttungsverpflichtung (gesellschaftlich veranlasste Pensionszusage) abschließt.

<sup>83</sup> Klargestellt sei an dieser Stelle, da bei Vorliegen von Betriebsausgaben ihre Notwendigkeit, Angemessenheit, Üblichkeit oder Zweckmäßigkeit für die Abziehbarkeit als Betriebsausgabe ohne jeden Belang ist (vgl. Heinicke/Schmidt, EStG, 24. Aufl. 2005, § 4, Rz. 483). Insbesondere kann eine Betriebsausgabe nicht aufgrund einer Angemessenheitsprüfung in eine Nichtbetriebsausgabe oder vGA umqualifiziert werden. Unzutreffend daher Lange/Janssen (Verdeckte Gewinnausschüttungen, 8. Aufl. 2003, Rz. 184): Das FA hat „nachzuweisen, dass eine bestimmte Betriebsausgabe trotz betrieblicher Veranlassung das Einkommen nicht mindern darf, da sie ... unangemessen ist.“

<sup>84</sup> BFH v. 9.8.1989, I R 4/84, BStBl. II 1990, 237, wonach Spenden mangels betrieblicher Veranlassung keine Betriebsausgabe darstellen. Ebenso Lang, StuW 1984, 29 f; Pezzer, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, 1986, S. 75.

<sup>85</sup> § 10 Nr. 1 und 2 (mit Ausnahme der in Nr. 2 aufgeführten nichtabziehbaren Vorsteuer) KStG lassen sich für Kapitalgesellschaften dahingehend interpretieren, dass der Gesetzgeber parallel zu § 12 EStG deklaratorisch oder sogar konstitutiv nicht von einer betrieblichen Veranlassung ausgegangen ist (Reiß, StuW 2003, 31). § 10 Nr. 1 KStG kann durch die vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG verdrängt werden (Vorrang der vGA vor der Nichtbetriebsausgabe). Ebenso wie die nichtabziehbaren Aufsichtsratsvergütungen nach § 10 Nr. 4 KStG sind die nichtabziehbaren Vorsteuerbeträge nach § 10 Nr. 2 KStG betrieblich veranlasst. Das Gesetz lässt insoweit eine klare Systematik vermissen (vgl. z.B. Tipke, Steuerrechtsordnung, Band II, 2003, S. 1181). Die Aufnahme der nichtabziehbaren Vorsteuer in § 10 Nr. 2 KStG lässt sich durch die Parallelität der Änderung des § 12 Nr. 3 EStG erklären und der Tatsache, dass sich das Abzugsverbot auch auf Körperschaften mit Überschusseinkünften erstrecken soll. M.E. hätte das Abzugsverbot für die betreffenden Vorsteuern richtigerweise in § 4 Abs. 5 EStG bzw. § 9 Abs. 5 EStG normiert werden müssen. Die Regelungen hätten dann über § 8 Abs. 1 S. 1 KStG sowohl für Kapitalgesellschaften (Gewinneinkünfte, § 8 Abs. 2 KStG) als auch für Körperschaften mit Überschusseinkünften ihre Wirkung entfaltet. Würde der Gesetzgeber schließlich auf die systemwidrige Abzugsbeschränkung des § 10 Nr. 4 KStG verzichten, wäre § 10 KStG in seiner Gänze anknüpfend an die Grundentscheidung in §§ 4 Abs. 4, 5 Abs. 6 EStG, § 8 Abs. 1 S. 1 KStG als eine ergänzende Norm der Nichtbetriebsausgaben zu interpretieren (vgl. auch den Wortlaut der Norm: „Nichtabziehbar sind auch:“).

<sup>86</sup> In der Handelsbilanz stellen sie dagegen Aufwand und keine Ergebnisverwendung dar. Für das Steuerrecht ist eine andere Beurteilung notwendig (§§ 4 Abs. 4, 5 Abs. 6 EStG, § 10 Nr. 2 KStG).

Gewinnausschüttungen<sup>87</sup> zählen zu den Nichtbetriebsausgaben. Nimmt die Kapitalgesellschaft ein Darlehen auf, so bestimmt sich die Veranlassung der darauf zu leistenden Zinsen nach dem Verwendungszweck des Darlehens. Wird keine betriebliche Verpflichtung, sondern eine Schuld der Gewinnverteilung (offene oder bestimmte verdeckte Ausschüttungen) oder Gewinnverwendung (Spenden oder die Körperschaftsteuer) fremdfinanziert, so weisen die Darlehenszinsen keine betriebliche Veranlassung auf und stellen somit Nichtbetriebsausgaben dar (§ 4 Abs. 4 EStG, § 8 Abs. 1 S. 1 KStG)<sup>88</sup>.

Dass Kapitalgesellschaften rechtsformbedingt über kein Privatvermögen verfügen, ändert an dem Vorhandensein von Nichtbetriebsausgaben nichts. Denn der Grundsatz, dass die Kapitalgesellschaft alle aktiven Wirtschaftsgüter aktivieren und alle passiven Wirtschaftsgüter passivieren muss, sagt noch nichts darüber aus, welche Veranlassung ihnen zugrunde liegt. So stellt eine Einlageforderung ein aktives Wirtschaftsgut dar, welches gesellschaftlich veranlasst ist. Spendenverpflichtungen, die KSt-Rückstellung sowie Ausschüttungsverbindlichkeiten stellen dagegen passive Wirtschaftsgüter dar, die auf einer gesellschaftlichen Veranlassung beruhen. In diesem Sinne verfügt die Kapitalgesellschaft rechtsformbedingt (Trennungsprinzip) vermögensmäßig über keine außerbetriebliche Sphäre<sup>89</sup>. Das gesamte Vermögen ist Betriebsvermögen i.S. von § 4 Abs. 1 S. 1 EStG. Alle Wirtschaftsgüter sind in die Steuerbilanz aufzunehmen<sup>90</sup>. Zugänge zum Betriebsvermögen oder Abgänge daraus können jedoch auf einer unterschiedlichen Veranlassung beruhen<sup>91</sup>, nämlich auf einer gesellschaftlichen oder auf einer betrieblichen<sup>92</sup>.

<sup>87</sup> Welche vGA davon betroffen sind, vgl. Briese, GmbHR 2005, 600, 606. A.A. Wassermeyer, DB 2002, 2669; Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, S. 22 f; BFH v. 31.3.2004, I R 83/03, DStR 2004, 1519, wonach Darlehenszinsen, die auf einer Refinanzierung einer vGA beruhen, nicht selbst vGA darstellen. Ob sie nach § 4 Abs. 4 EStG, § 8 Abs. 1 S. 1 KStG nicht abziehbar sind, prüft der I. Senat nicht.

<sup>88</sup> Ähnlich wohl auch Janssen, DStR 1994, 315: „Der Begriff der betrieblichen Veranlassung bezieht sich dabei allerdings nur auf die der Ausgabe zugrundeliegende Ursache, also z.B. bei Zinszahlungen auf die Zinsvereinbarung. Ist diese nicht betrieblich veranlasst, so liegt bereits keine Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 4 EStG vor.“

<sup>89</sup> Otto, DB 1979, 132; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, S. 577, 643; Döllerer, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften, 2. Aufl. 1990, S. 43.

<sup>90</sup> Littmann, DStR 1969, 323; Otto, DB 1979, 132; Weber-Grellet, DStZ 1998, 366; Döllerer, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften, 2. Aufl. 1990, S. 43; BFH v. 4.12.1996, I R 54/95, BFHE 182, 123.

<sup>91</sup> Weber-Grellet, DStZ 1998, 366; Prinz, StJb 1997/98, 102. Die Richtigkeit dieser Ansicht zeigt sich auch an folgendem Beispiel (vgl. auch Weber-Grellet, DStZ 1998, 366): Bestehen aus einer vollzogenen vGA Rückgewähransprüche zugunsten der Kapitalgesellschaft, so hat die Gesellschaft eine Einlageforderung zu aktivieren (Buchung in der Handelsbilanz auf der Passivseite gegen Bilanzgewinn, in der Steuerbilanz gegen Kapitalrücklage, vgl. Teil A, 8.). Der Verzicht der Kapitalgesellschaft auf die Einlageforderung stellt weder Betriebsausgabe noch vGA dar, sondern ist erfolgsneutral in Handels- und Steuerbilanz abzubilden (in der Handelsbilanz: Minderung Bilanzgewinn, nicht jedoch des Jahresergebnisses nach GuV, vgl. Reiß, StuW 1996, 348, 352; in der Steuerbilanz: Minderung der Kapitalrücklage, vgl. Teil A, 8.).

<sup>92</sup> Die Parallele findet sich bei Personenunternehmen und der Aktivierung von gemischtgenutzten Wirtschaftsgütern. Dass Aufwendungen für ein Wirtschaftsgut nicht als Betriebsausgabe abziehbar sind, berührt die Betriebsvermögenseigenschaft des Wirtschaftsguts als solche nicht (Heinicke/Schmidt, Einkommensteuergesetz, 24. Aufl. 2005, § 4, Rz. 216). Soweit ihre Nutzung betrieblich veranlasst ist, liegen Betriebsausgaben vor; soweit sie privat von den Gesellschaftern genutzt werden, liegt eine Nutzungsentnahme vor. Der Unterschied zwischen Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen liegt darin, dass erstere nur über Betriebsvermögen, zweitere dagegen über Privatvermögen verfügen können. Bei Kapitalgesellschaften wird der gesellschaftlichen Veranlassung einer

Die für das Einkommensteuergesetz prägende Unterscheidung zwischen Erwerbssphäre (Einkommenserzielung) und Privatsphäre (Einkommensverwendung)<sup>93</sup> gilt im Grundsatz auch für Körperschaften. Die dargestellte Lösung hinsichtlich der Darlehenszinsen steht deshalb im Ergebnis im Einklang mit der Vorgehensweise bei Einzelunternehmern und Personengesellschaften. Dort weisen entnahmebedingte Kredite keine betriebliche Veranlassung auf, weshalb die Zinsen keine Betriebsausgaben und das Darlehen keine Betriebsschuld darstellt<sup>94</sup>. Es ist kein Grund für ein abweichendes Vorgehen bei Kapitalgesellschaften ersichtlich, außer der unbeachtlichen Tatsache, dass die Kapitalgesellschaft selbst das Darlehen zu passivieren hat. Hier wie da dürfen die Darlehenszinsen zur Finanzierung einer Entnahme bzw. Ausschüttung jedenfalls nicht den betrieblichen Gewinn mindern<sup>95</sup>. Der Veranlassungszusammenhang ist im Steuerrecht so weit wie möglich einheitlich auszulegen und anzuwenden. Diese Sicht der Dinge leistet einen Beitrag zur "wünschenswerten Rechtsformneutralität der Besteuerung"<sup>96</sup>. Der Maßgeblichkeitsgrundsatz steht dem nicht entgegen. Was Betriebsausgabe ist, ist ausschließlich unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten zu beurteilen (§§ 4 Abs. 4, 5 Abs. 6 EStG)<sup>97</sup>.

### 3.2.2. Aufdeckung der vGA innerhalb der Steuerbilanz

#### 3.2.2.1. Vorstellung des I. Senats und von Wassermeyer

Der I. Senat und *Wassermeyer* gehen von einer außerbilanziellen Hinzurechnung der vGA aus. Die vGA-Korrektur nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG setzt demnach eine Gewinnminderung voraus, die mit Hilfe der Steuerbilanz zu ermitteln ist, wie sie ohne Berücksichtigung der Rechtsfolge des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG und unter Anwendung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (§ 5 Abs. 1 EStG) aufzustellen ist<sup>98</sup>. vGA in Gestalt einer Vermögensminderung können nur Vorliegen, wenn die konkrete Vermögensminderung zunächst Betriebsausgabe darstellt<sup>99</sup>. vGA in Gestalt verhinderter Vermögensmehrungen stellen sich als

---

Vermögensverlagerung auf die Gesellschafter (erst und ausschließlich) über das Rechtsinstitut der vGA Rechnung getragen.

<sup>93</sup> BFH v. 4.7.1990, GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817.

<sup>94</sup> BFH v. 4.7.1990, GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817.

<sup>95</sup> Wassermeyer, GmbHR 1998, 161 fragt mit Recht: „Warum soll im Bereich der Personengesellschaften ein inhaltlich anderer Veranlassungsgrundsatz gelten?“.

<sup>96</sup> Zitat nach BFH v. 6.4.2005, I R 86/04, DB 2005, 1545; v. 15.5.2002, I R 92/00, BFH/NV 2002, 1538, dort jeweils in einem anderen Zusammenhang. Jedoch führt der I. Senat jeweils aus, dass die Veranlassung und damit der Betriebsausgabenabzug bei Einzelunternehmern und Personengesellschaften auf der einen Seite und Kapitalgesellschaften auf der anderen Seite im Interesse einer rechtsformneutralen Besteuerung möglichst einheitlich zu bestimmen ist.

<sup>97</sup> Wenn der BFH (v. 21.11.1983, GrS 2/82, BStBl. II 1984, 160) ausführt, dass Betriebsausgaben den Gewinn mindern, „es sei denn, dass das Gesetz einzelne Betriebsausgaben vom Abzug ausschließt“, so ist dies zumindest ungenau. Denn es bedarf zuvor der veranlassungsbezogenen Qualifikation der Aufwendungen als Betriebsausgabe. Die gesetzgeberische Grundentscheidung in §§ 4 Abs. 4, 5 Abs. 6 EStG ist insoweit eindeutig und darf nicht negiert werden. Daran anknüpfend kann § 10 KStG als eine ergänzende Norm interpretiert werden (vgl. den Wortlaut: „Nichtabziehbar sind auch:“).

<sup>98</sup> BFH v. 4.12.1996, I R 54/95, BFHE 182, 123; v. 14.9.1994, I R 6/94, BFHE 175, 412.

<sup>99</sup> Wassermeyer, DB 2002, 2670; Wassermeyer, IStR 2001, 635; Wassermeyer, in: Freundesgabe Haas, 1996, S. 405.

Verzicht auf die Erzielung von Betriebseinnahmen dar. *Wassermeyer* führt hierzu folgendes aus: „Da eine nicht entstandene Forderung nicht aktiviert werden kann, können verhinderte Vermögensmehrungen nicht innerhalb der Handels-/ Steuerbilanz dargestellt werden“<sup>100</sup>. Es käme sonst dazu, dass "nicht erzielte Einnahmen in der Steuerbilanz wie eine Forderung, d.h. gewissermaßen als Luftposten" ausgewiesen würden<sup>101</sup>. Schließlich wird auf den Wortlaut des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG verwiesen: „Es besteht keine Möglichkeit, einen Entnahmegewinn in der Bilanz darzustellen. Dies belegt der Wortlaut des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG überdeutlich. Entsprechendes gilt auch für vGA in Fällen der verhinderten Vermögensmehrung.“, so *Wassermeyer*<sup>102</sup>. Damit seien vGA grundsätzlich außerhalb der Steuerbilanz zu berücksichtigen.

### 3.2.2.2. Zutreffende Verbuchung

Die dargestellte Ansicht begegnet wiederum grundsätzlichen Bedenken. Zunächst kann die Auffassung vertreten werden, dass die vGA bereits in der Handelsbilanz aufzudecken ist. Demnach sind vGA wie offene Ausschüttungen zu behandeln. Beide dürfen das Jahresergebnis als Überschuss der Erträge über die Aufwendungen (§ 275 Abs. 2 Nr. 20, Abs. 3 Nr. 19 HGB) nicht beeinflussen. In die GuV gehen nur betrieblich veranlasste bzw. erwirtschaftete Betriebsvermögensänderungen ein. Entnahmen und Ausschüttungen, ob verdeckt oder offen, sind keine Betriebsausgaben und dürfen nicht in die GuV eingehen<sup>103</sup>. Bereits handelsrechtlich ist zwischen Ergebnisermittlung und Ergebnisverwendung zu trennen. Die vGA ist nicht Aufwand in der GuV, sondern auf einem Gewinnverwendungskonto (Bilanzgewinn, § 268 Abs. 1 HGB) zu buchen<sup>104</sup>. Das Jahresergebnis (Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag) und das Bilanzergebnis (Bilanzgewinn/Bilanzverlust) sind rechtlich und buchmäßig zu trennen (§§ 268 Abs. 1, 275 Abs. 4 HGB)<sup>105</sup>.

Wurde die vGA als Aufwand gebucht, ist eine Bilanzberichtigung notwendig. Denn es liegt eine verdeckte Gewinnverteilung vor. Die Aufwandsbuchung wird

<sup>100</sup> *Wassermeyer*, in: Festschrift Müller, 2001, S. 400; *Wassermeyer*, in: Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997, S. 548.

<sup>101</sup> *Wassermeyer*, Stbg 1996, 482; *Wassermeyer*, StVj 1993, 223; *Wassermeyer*, GmbHR 1998, 160. Ähnlich Winter, DStZ 1987, 270.

<sup>102</sup> *Wassermeyer*, GmbHR 1998, 160.

<sup>103</sup> Reiß, StuW 2003, 25; Falterbaum/Bolk/Reiß, Buchführung und Bilanz, 19. Aufl. 2003, S.1320, 1335; *Wassermeyer*, DB 1987, 1113. Daher führt beispielsweise der IV. Senat (BFH v. 24.6.1976, IV R 101/75, BStBl. II 1976, 562) zutreffend aus, dass nach den handelsrechtlichen GoB „nur Wertabgaben, die betrieblich veranlasst waren, buchmäßig als 'Aufwendungen' (i.S. der Gewinn- und Verlustrechnung) behandelt werden dürfen“.

<sup>104</sup> Reiß, StuW 2003, 25; Reiß, StuW 1996, 341, 349; Reiß, StuW 1992, 239; Schulze-Osterloh, StuW 1994, 131, 133; Weber-Grellet, DStZ 1998, 367; Siegel, BB 1995, 2207; Fiedler, BB 1995, 1341 f; Fiedler, Verdeckte Vermögensverlagerungen bei Kapitalgesellschaften, 1994, S. 77 ff; *Wassermeyer*, DB 1987, 1113; *Wassermeyer*, FR 1989, 220; *Wassermeyer*, DStR 1987, 487.

<sup>105</sup> Falterbaum/Bolk/Reiß, Buchführung und Bilanz, 19. Aufl. 2003, S.1320, 1335; Reiß, StuW 1992, 234; Fiedler, Verdeckte Vermögensverlagerungen bei Kapitalgesellschaften, 1994, S. 77 f; Crezelius, in: Festschrift 100 Jahre GmbH-Gesetz, 1992, S. 316; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, § 268 HGB, Rz. 15; Emmerich, in: Scholz, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 29, Rz. 7 f.

durch eine Gegenbuchung rückgängig gemacht, also neutralisiert<sup>106</sup>. Ist eine Pensionszusage (anteilig) als vGA zu qualifizieren und wird die Zuführung an die Pensionsrückstellung über ein Aufwandskonto (Soll) an Rückstellung (Haben) gebucht, so ist die Bilanz zu berichtigen und zwar mit der Buchung: Bilanzgewinn (Soll) an Aufwandskonto (Haben). Die Habenbuchung erhöht den Jahresüberschuss. Die Sollbuchung stellt die Gewinnverteilung dar (Verringerung Bilanzgewinn als Teil der Gewinnverwendung, § 268 Abs. 1 HGB). Es ist noch nicht zum Abfluss der vGA gekommen. Deshalb ist anstelle der Pensionsrückstellung eine Ausschüttungsverbindlichkeit zu bilden (Umbuchung: per Pensionsrückstellung an Ausschüttungsverbindlichkeit)<sup>107</sup>. Denkbar ist auch, dass die Vermögensminderung schon abgeflossen ist, wie es in der Regel bei einem als vGA zu qualifizierenden Gehalt der Fall ist. In diesen Fällen ist keine Ausschüttungsverbindlichkeit zu bilden.

Der Fall der "verhinderten Vermögensvermehrung" ist entsprechend zu lösen: Wird einem Gesellschafter beispielsweise ein Wirtschaftsgut verbilligt verkauft, so wird der Preisnachlass über ein Ertragskonto im Haben (jahresüberschusserhöhende Ertragsrealisierung) und über das Eigenkapitalkonto Bilanzgewinn im Soll (Gewinnverteilung) gebucht. Zugleich kam es zum Abfluss der vGA, weshalb keine Forderung (Luftposten<sup>108</sup>) auf die

<sup>106</sup> Denkbar ist natürlich auch, dass die Kapitalgesellschaft die vGA bereits bei der Ermittlung des Steuerbilanzgewinns „aufdeckt“, was ihr natürlich unbenommen ist. Das heißt, sie behandelt die vGA nicht als Betriebsausgabe, sondern verbucht sie gegen Bilanzgewinn/Rücklage erfolgsneutral. Auch in diesem Fall liegt natürlich steuerlich eine vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG vor. Anderer Auffassung muss der I. Senat und das ihm folgende Schrifttum mit der Theorie von der außerbilanziellen Gewinnhinzurechnung sein. Dann jedoch gäbe es vGA nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG beim Empfänger, die nicht als vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG bei der Kapitalgesellschaft zu qualifizieren wären, was zu einem Verstoß gegen das Korrespondenzprinzips führen und den einheitlichen Begriffskern der vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG und nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG auflösen würde (vgl. Teil A, 4.). Auch dies zeigt die Fehlerhaftigkeit der Auffassung von der außerbilanziellen vGA-Korrektur (so BFH v. 31.3.2004, I R 65/03, DStR 2004, 1209; v. 28.1.2004, I R 21/03, DStR 2004, 816; v. 14.7.2004, I R 57/03, DStR 2004, 1691; v. 4.9.2002, I R 48/01, BFH/NV 2003, 347; v. 22.10.2003, I R 37/02, BStBl. II 2004, 121; v. 29.6.1994, I R 137/93, BStBl. II 2002, 366; v. 12.10.1995, I R 27/95, BStBl. II 2002, 367, Wassermeyer, GmbHR 2002, 1 ff; Wassermeyer, IStR 2001, 633; Wassermeyer, GmbHR 1998, 158; Gosch, KStG, § 8, Rz. 169, 171, 395; Frotscher, FR 2003, 230; Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, S. 14 ff; 72 f, 260).

<sup>107</sup> A.A. Bareis, BB 2005, 355, 359; Weber-Grellet, DStZ 1998, 367; Weber-Grellet, FR 2004, 216; Meyer-Sievers, DStR 1990, 545; Wassermeyer, DB 1987, 1117; Wassermeyer, DStR 1987, 487. Nach dieser Ansicht soll keine Ausschüttungsverbindlichkeit (Fremdkapital), sondern steuerrechtliches Eigenkapital vorliegen. Dabei wird übersehen, dass die Gewinnverteilung aus Sicht der Kapitalgesellschaft schon stattgefunden hat. Ansonsten läge keine vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG (Unterschiedsbetragsminderung) vor. Auch ein Gewinnverteilungsbeschluss der Gesellschafterversammlung begründet eine Ausschüttungsverbindlichkeit (Fremdkapital). Vgl. z.B. zur Passivierung einer Verbindlichkeit aus einer zum Abschlusstichtag noch nicht abgeflossenen Vorabauschüttung: Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, § 268 HGB, Rz. 25. Die als verdeckte Gewinnverteilung anzusehende zivilrechtliche Verpflichtung darf steuerbilanziell nicht negiert werden. Sie stellt als Ausschüttungsverbindlichkeit ein passives Wirtschaftsgut dar.

<sup>108</sup> Wassermeyer hängt mit seiner Ansicht, im Falle einer vGA durch veränderter Vermögensmehrung sei bei Berücksichtigung der vGA innerhalb der Steuerbilanz eine Forderung als „Luftposten“ auszuweisen, der Fiktionstheorie nach (vgl. Wassermeyer, DB 1987, 1119; Wassermeyer, Stbg 1996, 482; Wassermeyer, StVj 1993, 223; Wassermeyer, GmbHR 1998, 160). Bei der Fiktionstheorie wird z.B. ein verbilligter Verkauf eines Wirtschaftsguts von der Tochterkapitalgesellschaft an die Muttergesellschaft wie folgt gedanklich fingiert: die Muttergesellschaft habe ein angemessenes Entgelt in Höhe des Fremdvergleichspreises an die Tochtergesellschaft entrichtet und die Tochtergesellschaft sodann den Betrag der vGA an die

Entgelt Differenz und keine entsprechende Ausschüttungsverbindlichkeit zu bilanzieren ist.

In beiden Fällen der Vermögensverlagerung (Vermögensminderung, verhinderte Vermögensmehrung) stellt die vGA Gewinnverteilung dar, weshalb der entsprechende Betrag nicht mehr zur Gewinnverteilung zur Verfügung steht (Minderung Bilanzgewinn, § 268 Abs. 1 HGB). Die Korrekturbuchungen bewirken zum einen die Neutralisierung der fehlerhaften Aufwandsbuchung (vGA durch Vermögensminderung) oder die Realisierung von Ertrag (vGA durch verhinderte Vermögensmehrung) in der GuV, wodurch der handelsrechtliche Jahresüberschuss bzw. der Steuerbilanzgewinn als Unterkonto des Eigenkapitals erhöht wird. Zum anderen stellt die vGA Gewinnverteilung dar, weshalb ein weiteres Eigenkapitalunterkonto (Bilanzgewinn) angesprochen wird und zu mindern ist<sup>109</sup>. Gewinnverteilungen in Form von offenen oder verdeckten Gewinnausschüttungen mindern das Eigenkapital und damit den Unterschiedsbetrag, nicht jedoch den Jahresüberschuss bzw. den Steuerbilanzgewinn (beide jeweils Jahresergebnis lt. GuV). Die vGA ist handelsrechtlich keine Betriebsausgabe, sondern Ergebnisverwendung und als solche zu verbuchen<sup>110</sup>.

Lehnt man die dargestellte Vorgehensweise im handelsrechtlichen Jahresabschluss ab<sup>111</sup>, so erfordert das Steuerrecht eine Berücksichtigung der vGA innerhalb der Steuerbilanz. Der Maßgeblichkeitsgrundsatz nach § 5 Abs. 1 EStG steht dem nicht entgegen. Er wird sowohl bei der Entnahme als auch bei der vGA nach § 5 Abs. 6 EStG durchbrochen<sup>112</sup>. Verdeckte Einlagen und vGA

---

Muttergesellschaft ausgeschüttet. Für eine derartige Handhabung fehlt jedoch die Rechtsgrundlage (Meßmer, StbJb 1977/78, 118 ff). Die vGA liegt (wie bei der Entnahme bei Personengesellschaften auch) in der Sachwertabgabe durch die Kapitalgesellschaft.

<sup>109</sup> Unzutreffend ist deshalb die Ansicht von Maas, StVj 1990, S. 49, dass zwar eine Entnahme bei Personengesellschaften keine Minderung des Handels-/Steuerbilanzgewinns bewirkt, sich jedoch die Situation bei der Kapitalgesellschaften anders darstellt: dort sei kein Kapitalkonto vorhanden, auf dem die Wertabgabe wie bei der Entnahme gebucht werden kann. Richtig ist dagegen, dass sowohl offene als auch verdeckte Gewinnausschüttungen bei Kapitalgesellschaften auf dem Gewinnverwendungskonto (Bilanzgewinn) gebucht werden können und müssen (Reiß, StuW 1996, 341, 349; Schulze-Osterloh, StuW 1994, 131, 133; Weber-Grellet, DStZ 1998, 367; Siegel, BB 1995, 2207; Fiedler, BB 1995, 1341 f; Fiedler, Verdeckte Vermögensverlagerungen bei Kapitalgesellschaften, 1994, S.79 ff; Wassermeyer, DB 1987, 1113; Wassermeyer, FR 1989, 220; Wassermeyer, DStR 1987, 484). Soweit davon ausgegangen wird, dass die Gewinnverwendung nicht nur gegen Bilanzgewinn, sondern auch gegen Rücklagen gebucht werden kann (Briese, GmbHR 2005, 600 ff; Siegel, BB 1995, 2207), so hat diese Frage steuerrechtlich keine Bedeutung (vgl. auch Wassermeyer, FR 1989, 220 und Wassermeyer, BB 1989, 1383: Verbuchung zu Lasten offener Rücklagen oder Nennkapital). Auf welche Eigenkapitalkonten sich das Eigenkapital verteilt, ist aus Sicht des Eigenkapital-/Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG irrelevant. So spricht auch Beiser, StuW 1996, 63 f bei der Kapitalgesellschaft schlicht von der Buchung gegen „Kapital“. Im Übrigen können bei der GmbH Ausschüttungen während des laufenden Geschäftsjahres auch ohne Bezug zu dem im Jahresabschluss für das laufende Geschäftsjahr festgestellten Bilanzgewinn erfolgen. Beschließen die Gesellschafter eine Auflösung der Rücklagen, ist die Ausschüttung gegen Rücklage zu buchen (Vonnemann, GmbHR 1992, 640).

<sup>110</sup> Reiß, StuW 2003, 25; Reiß, StuW 1996, 341, 349; Reiß, StuW 1992, 239; Schulze-Osterloh, StuW 1994, 131, 133; Weber-Grellet, DStZ 1998, 367; Siegel, BB 1995, 2207; Fiedler, BB 1995, 1341 f; Fiedler, Verdeckte Vermögensverlagerungen bei Kapitalgesellschaften, 1994, S. 77 ff; Wassermeyer, DB 1987, 1113; Wassermeyer, FR 1989, 220; Wassermeyer, DStR 1987, 487; Emmerich, in: Scholz, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 29, Rz. 7f.

<sup>111</sup> So z.B. Tries, Verdeckte Gewinnausschüttungen im GmbH-Recht, 1991, S. 93 f.

<sup>112</sup> Reiß, StuW 2003, 25, 31; Reiß, StuW 1996, 339, 342; Bareis, BB 2005, 355, 359; Weber-Grellet, DStZ 1998, 361; Weber-Grellet, FR 2004, 216; Beiser, StuW 1996, 63; Meyer-Sievers,

sind danach innerhalb der Steuerbilanz zu berücksichtigen<sup>113</sup>. Was für die verdeckte Einlage anerkannt wird, nämlich, dass sie spezifisch steuerrechtlicher Natur ist und den Maßgeblichkeitsgrundsatz durchbricht<sup>114</sup>, muss auch für die vGA gelten. Der Gesetzgeber ist weiterhin in § 4 Abs. 1 S. 1 EStG, § 8 Abs. 3 S. 1 und 2 KStG von einer Gleichbehandlung von offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen ausgegangen, so dass keine Rechtfertigung für eine unterschiedliche bilanzielle Behandlung von Ausschüttungen (offene und verdeckte Ausschüttungen sowie Vorabausschüttung) ersichtlich ist<sup>115</sup>.

Im Gewinnermittlungsschema des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG sind offene und verdeckte Gewinnausschüttungen als „Entnahmen“ aufzufassen<sup>116</sup>. Eine derart verstandene Entnahme setzt nicht voraus, dass die Kapitalgesellschaft über eine vermögensmäßige Privatsphäre verfügt. Die Entnahme qua Ausschüttung ist vielmehr analog § 4 Abs. 1 S. 2 EStG ein Entzug von Betriebsvermögen für betriebsfremde Zwecke<sup>117</sup>. Der BFH hat ausgeführt, dass § 4 Abs. 1 S. 1 EStG die Ermittlung des Gewinns „durch Vermögensvergleich ohne Ansehung der Unternehmensform“ vorschreibt. Dies bedeute, dass auch bei Kapitalgesellschaften die „Vorschriften über Entnahmen und Einlagen anwendbar sind“. Die Regelung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG über die vGA gehe allerdings den „Bestimmungen des EStG über die Entnahme vor“<sup>118</sup>. Bedeutung hat dieser Vorrang allerdings nur für die Frage nach der Bewertung, die bei der vGA abweichend von der bei der Entnahme vorzunehmen ist<sup>119</sup>. Dem Grunde nach gibt es jedoch keine Unterschiede zwischen Entnahme und vGA. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG drückt das positiv aus, was § 8 Abs. 3 S. 2 KStG negativ umschreibt. Der Gewinn im steuerlichen Sinne soll so ermittelt werden, als habe keine Entnahme oder Ausschüttung stattgefunden<sup>120</sup>. Entnahmen bei Personenunternehmen sind grundsätzlich innerhalb der Steuerbilanz zu berücksichtigen (§ 5 Abs. 6 EStG)<sup>121</sup>. Da die vGA bei Kapitalgesellschaften an die Stelle der Entnahme bei Personenunternehmen tritt, müssen vGA auch aus diesem Grund innerhalb der Steuerbilanz aufgedeckt werden<sup>122</sup>. Entnahmen und vGA dürfen nicht als Betriebsausgaben in die GuV eingehen und müssen innerhalb der Steuerbilanz aufgedeckt werden.

---

DStR 1990, 545; Wassermeyer, DStR 1990, 160; Wassermeyer, BB 1989, S. 1383; Wassermeyer, DB 1987, 1117; Wassermeyer, FR 1989, 220; Wassermeyer, DStR 1987, 484; Stobbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuergesetz, § 5, Rz. 94; Tanzer, DStJG 4 (1984), S. 60 f.

<sup>113</sup> Reiß, StuW 2003, 25; Reiß, StuW 1996, 339 ff; Bareis, BB 2005, 355. Für die verdeckte Einlage vgl. auch BFH v. 20.4.2005, X R 2/03, GmbHR 2005, 1193.

<sup>114</sup> BFH v. 19.5.1993, I R 34/92, BStBl. II 1993, 804; v. 29.5.1996, I R 118/93, BStBl. II 1997, 92; Wassermeyer, StbJb 1995/96, 224.

<sup>115</sup> Reiß, StuW 2003, 28; Meyer-Sievers, DStR 1990, 545; Wassermeyer, DStR 1987, 487.

<sup>116</sup> Bareis, BB 2005, 359; Reiß, StuW 2003, 28; Meyer-Sievers, DStR 1990, 545; Wassermeyer, FR 1989, 222; Wassermeyer, DStR 1987, 487; Otto, DB 1979, 186.

<sup>117</sup> Reiß, StuW 2003, 28.

<sup>118</sup> BFH v. 26.10.1987, GrS 2/86, BStBl. II. 1988, 348.

<sup>119</sup> Reiß, StuW 2003, 28.

<sup>120</sup> Reiß, StuW 2003, 28; Wassermeyer, FR 1989, 222.

<sup>121</sup> BFH v. 24.6.1976, IV R 101/75, BStBl. II 1976, 562; Reiß, StuW 2003, 25; Seeger, in: Festschrift Wassermeyer, 2005, S. 85; Bareis, BB 2005, 355.

<sup>122</sup> Reiß, StuW 2003, 25, 28; Bareis, BB 2005, 355 f; Meyer-Sievers, DStR 1990, 545; Wassermeyer, FR 1989, 222; Wassermeyer, DStR 1987, 487.

### 3.2.2.3. Unterscheidung von Unterschiedsbetrag und Steuerbilanzgewinn

Der I. Senat des BFH und das ihm folgende Schrifttum unterliegen einer Fehleinschätzung über den Begriff und die Zusammenhänge der Gewinnermittlung nach dem korrigierten Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG auf der einen Seite und dem Steuerbilanzgewinn auf der anderen Seite. Der Unterschiedsbetrag selbst und der Steuerbilanzgewinn werden gleichgesetzt<sup>123</sup>: „Der Unterschiedsbetrag ist notwendigerweise der Steuerbilanzgewinn. Er ist auf einer zweiten Stufe um die Entnahmen zu erhöhen und um die Einlagen zu mindern“, so *Wassermeyer*<sup>124</sup>. Offene Gewinnausschüttungen sollen dagegen nicht den Unterschiedsbetrag mindern<sup>125</sup>. Nur vGA sollen den Unterschiedsbetrag (= Steuerbilanzgewinn) mindern. Dies könnten sie aber auch nur dann, wenn sie als Betriebsausgaben aufgefasst werden<sup>126</sup>.

Diese Argumentation ist nicht haltbar. Der Unterschiedsbetrag ist die Differenz zwischen dem Betriebsvermögen (Eigenkapital) am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen (Eigenkapital) am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (§ 4 Abs. 1 S. 1 EStG). Betriebsvermögen (Eigenkapital) wiederum ist die Differenz zwischen der Summe aller aktiven Wirtschaftsgüter (Aktivseite der Bilanz) und der Summe aller passiven Wirtschaftsgüter (Schuldposten auf der Passivseite der Bilanz) zum jeweiligen Bilanzstichtag<sup>127</sup>. Der Unterschiedsbetrag ist um die Einlagen zu mindern und die Entnahmen zu erhöhen, um zum Gewinn i.S. des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG zu gelangen. Einlagen und Entnahmen sind gesellschaftlich veranlasste Betriebsvermögensänderungen, die aus dem Unterschiedsbetrag „eliminiert“ werden müssen, um zum betrieblichen Gewinn zu gelangen<sup>128</sup>. Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG wird als Bestands-/Eigenkapitalvergleich bezeichnet. Der Steuerbilanzgewinn kann zum einen unmittelbar aus der GuV abgeleitet werden. Denn in der GuV als zeitraumbezogene Erfolgsrechnung werden nur die betrieblich veranlassten Betriebsvermögensänderungen erfasst<sup>129</sup>. Der Steuerbilanzgewinn ist aufgrund der doppelten Buchführung zugleich ein Unterkonto des Eigenkapitalkontos. Er geht deshalb zum Schluss des betreffenden Wirtschaftsjahres als Bestandteil des Betriebsvermögens (Eigenkapitals) in den Bestandsvergleich ein. Da in den Steuerbilanzgewinn von vornherein nur die betrieblich veranlassten Betriebsvermögensänderungen, nicht jedoch die gesellschaftlich veranlassten Betriebsvermögensänderungen (Einlage und Entnahme) eingehen, ist der Steuerbilanzgewinn damit der Gewinn nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG, also der

<sup>123</sup> Wassermeyer, GmbHR 1998, 158; Gosch, KStG, § 8, Rz. 169, 171, 395; Frotscher, FR 2003, 230. Offensichtlich auch Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, S. 14 ff, 72 f, 260.

<sup>124</sup> Wassermeyer, in: Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997, S. 549.

<sup>125</sup> Wassermeyer, DB 2002, 2670; Wassermeyer, GmbHR 1998, 158; Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, S.14 f.

<sup>126</sup> Wassermeyer, DB 2002, 2670; Wassermeyer, IStR 2001, 635; Wassermeyer, in: Freundesgabe Haas, 1996, S. 405.

<sup>127</sup> Heinicke/Schmidt, EStG, 24. Aufl. 2005, § 4, Rz. 42.

<sup>128</sup> Bareis, BB 2005, 355 ff; Reiß, StuW 2003, 25; Reiß, StuW 1996, 339 ff; Otto, DB 1979, 186.

<sup>129</sup> Reiß, StuW 2003, 25; Bareis, BB 2005, 356; BFH v. 24.6.1976, IV R 101/75, BStBl. II 1976, 562.

Unterschiedsbetrag erhöht um die Entnahmen/vGA sowie vermindert um die Einlagen<sup>130</sup>.

Unstrittig ist, dass bei Kapitalgesellschaften die gesellschaftlich veranlassten Betriebsvermögensänderungen der Kapitalerhöhung, Kapitalherabsetzung und der offenen Gewinnausschüttungen erfolgsneutral zu buchen sind, d.h., sie berühren nicht die GuV und damit den Steuerbilanzgewinn. Sie mindern (effektive Kapitalherabsetzung und offene Ausschüttung) bzw. erhöhen (Kapitalerhöhung) jedoch den Unterschiedsbetrag<sup>131</sup>. Im bestandsorientierten Gewinnermittlungsschema des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG sind derartige Betriebsvermögensänderungen vom Unterschiedsbetrag abzurechnen bzw. - zuzurechnen<sup>132</sup>. Selbstverständlich erhöhen daher verdeckte Einlagen und Kapitalerhöhungen den Unterschiedsbetrag<sup>133</sup> und mindern vGA und offene Gewinnausschüttungen den Unterschiedsbetrag<sup>134</sup>.

Eine vGA kann deshalb auch nicht verkürzt „nur“ als Unterschiedsbetragsminderung definiert werden<sup>135</sup>, da auch die effektive Kapitalherabsetzung und offene Gewinnausschüttungen den Unterschiedsbetrag mindern und damit (zugleich) vGA wären. Von dem

<sup>130</sup> Reiß, StuW 1996, 339; Reiß, StuW 2003, 25; Bareis, BB 2005, 358 f. Auch der GrS des BFH unterscheidet in seiner Entscheidung vom 26.10.1987 (GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348) nicht sauber zwischen Unterschiedsbetrag und Gewinn/Verlust: „Die Vorschrift des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG gilt zunächst für die Verhältnisse eines Steuerpflichtigen mit einem Einzelunternehmen. Hierbei wird der Gewinn in der Weise ermittelt, dass das am Ende des Wirtschaftsjahres vorhandene Betriebsvermögen demjenigen am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres gegenübergestellt wird (§ 4 Abs. 1 S. 1 HS 1 EStG); der *Unterschied ist Gewinn oder Verlust*. Als Betriebsvermögen ist hierbei das Reinvermögen (Bruttovermögen nach Abzug der Verbindlichkeiten) zu verstehen. Das Endvermögen kann dadurch beeinflusst sein, dass der Steuerpflichtige dem Betrieb Vermögen entzogen oder ihm solches Vermögen zugeführt hat. Da diese Vermögensänderung nicht durch den Betrieb verursacht wird, ist sie durch die Hinzurechnung einer Entnahme oder den Abzug einer Einlage auszugleichen.“ (Hervorhebung durch Verf.; der Unterschiedsbetrag selbst ist gerade nicht der Gewinn/Verlust, sondern Gewinn/Verlust ist der um Einlagen/Entnahmen korrigierte Unterschiedsbetrag (=Steuerbilanzgewinn)). Zutreffend deshalb BFH v. 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307: „Einlagen müssen gem. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG von dem sich ergebenden Vermögensunterschied abgesetzt werden.“

<sup>131</sup> Jede Entnahme und vGA mindert den Unterschiedsbetrag und ist im Gewinnermittlungsschema des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG dem Unterschiedsbetrag hinzurechnen. Unzutreffend daher auch die Ansicht von Mössner (Festschrift Wassermeyer, 2005, S. 69), dass es Entnahmen gibt, die keine Eigenkapital-/Unterschiedsbetragsminderung bewirken.

<sup>132</sup> Falterbaum/Bolk/Reiß, Buchführung und Bilanz, 19. Aufl. 2003, S.1320, 1335; BFH v. 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307. Dementsprechend ist die Darstellung von Wassermeyer (IStR 2001, 634) fehlerhaft, der im Rahmen der Gewinnermittlung des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG ausgehend vom Unterschiedsbetrag beispielsweise Kapitalherabsetzungen, Kapitalerhöhungen oder offene Ausschüttungen nicht berücksichtigen will. Richtigerweise müssen diese gesellschaftlich veranlassten Betriebsvermögensänderungen vom Unterschiedsbetrag ab- bzw. zugerechnet werden.

<sup>133</sup> BFH v. 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307: „Das Endvermögen der Gesellschaft kann durch Einlagen der Gesellschafter erhöht worden sein. Solche Einlagen müssen gem. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG von dem sich ergebenden Vermögensunterschied abgesetzt werden. ... Im Falle der Kapitalgesellschaft gilt dies nicht nur für offene Einlagen, die bereits in der handelsrechtlichen Gewinnermittlung berücksichtigt sind, sondern auch für verdeckte Einlagen, die den handelsrechtlichen Gewinn der Gesellschaft erhöht haben; sie sind aufgrund von § 4 Abs. 1 S. 1 EStG zur Ermittlung des steuerrechtlichen Gewinns ebenfalls abzusetzen.“

<sup>134</sup> Unzutreffend daher: Wassermeyer, GmbHHR 1998, 158; Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, S.14.

<sup>135</sup> So BFH v. 17.10.2001, I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; Wassermeyer, GmbHHR 1998, 158; Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, S. 15, 28.

Wortlaut des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG auf eine außerbilanzielle Berücksichtigung schließen zu wollen, entbehrt der Rechtsgrundlage. Denn die Gewinnermittlung des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG selbst erfolgt zwingend außerhalb der Bilanz<sup>136</sup>. Es ist deshalb unzutreffend aus dem Wortlaut des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG auf eine Hinzurechnung der Entnahme oder vGA außerhalb der Steuerbilanz zu schließen<sup>137</sup>, wie es *Wassermeyer*<sup>138</sup> tut:

„In § 5 Abs. 6 EStG ist nicht die vGA, wohl aber die Entnahme erwähnt. Da die vGA lex specialis gegenüber der Entnahme ist, kann man das Gebot des § 5 Abs. 6 EStG, den Maßgeblichkeitsgrundsatz für steuerliche Zwecke zu durchbrechen, auch auf die vGA ausdehnen. So gesehen kann man aus der entsprechenden Anwendung des § 5 Abs. 6 EStG auf die vGA ableiten, dass die Rechtsfolge des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG innerhalb der Steuerbilanz anzusetzen ist. Andererseits gibt aber die Formulierung des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG die Vorstellung des Gesetzgebers wieder, dass Entnahmen zuvor das mit dem Anfangsvermögen zu vergleichende Endvermögen mindern, weshalb der Gewinn ohne die vorgeschriebene Hinzurechnung verfälscht wäre. Die Formulierung des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG spricht deshalb für die Erhöhung unmittelbar des Unterschiedsbetrags. Dies wäre eine Hinzurechnung außerhalb der Steuerbilanz.“

Richtigerweise gibt es keine Einlage (einschließlich verdeckter Einlage) oder Entnahme (einschließlich vGA), die außerhalb der Steuerbilanz berücksichtigt werden kann. Es ist zwischen Unterschiedsbetrag und dem bestandsorientierten, sich außerhalb der Bilanz vollziehenden Gewinnermittlungsschema nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG (Gewinn = Unterschiedsbetrag korrigiert um Einlagen und Entnahmen) auf der einen Seite sowie der Ermittlung des zeitraumbezogenen, sich (da die GuV ein Unterkonto des Eigenkapitals ist) innerhalb der Bilanz nach GoB ergebenden Steuerbilanzgewinns auf der anderen Seite systematisch zu trennen. Lediglich im Ergebnis sind beide Gewinngrößen (korrigierter Unterschiedsbetrag und Steuerbilanzgewinn) identisch<sup>139</sup>. Der Unterschiedsbetrag selbst und der Steuerbilanzgewinn dürfen nicht verwechselt werden<sup>140</sup>. Sie sind nicht

<sup>136</sup> Reiß, *StuW* 2003, 25.

<sup>137</sup> Wird diese verfehlt Interpretation des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG konsequent zu Ende gedacht, müsste jede Einlage (verdeckte Einlage oder Kapitalerhöhung) und Entnahme (Kapitalherabsetzung, offene und verdeckte Gewinnausschüttung) den Steuerbilanzgewinn (=Unterschiedsbetrag) beeinflussen und damit außerhalb der Steuerbilanz hinzu- bzw. abgerechnet werden.

<sup>138</sup> *Wassermeyer*, *DStR* 1990, 550. Ferner *Wassermeyer*, *StbJb* 1997/98, 145; *Oppenländer*, *Verdeckte Gewinnausschüttung*, 2004, S. 259 f.

<sup>139</sup> *Stobbe*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, *Einkommensteuergesetz*, § 5, Rz. 36; *Reiß*, *StuW* 2003, 25; *Bareis*, *BB* 2005, 355 ff; *Otto*, *DB* 1979, 186.

<sup>140</sup> Die unzulässige Vermengung von Unterschiedsbetrag und Steuerbilanzgewinn führt dazu, dass *Wassermeyer*, *IStR* 2001, 634 f (ebenso *Oppenländer*, *Verdeckte Gewinnausschüttung*, 2004, S. 260) weiterhin verkennt, dass bei Personenunternehmen trotz der Verbuchung von Entnahmen und Einlagen innerhalb der Bilanz gegen Eigenkapital im Rahmen der Gewinnvermittlung des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG (außerhalb der Bilanz) dem Unterschiedsbetrag grundsätzlich derartige erfolgsneutrale Faktoren hinzu- bzw. abzurechnen sind (nicht jedoch vom Steuerbilanzgewinn). Der Wortlaut und die Systematik des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG verbieten es, die Norm derart auslegen zu wollen, dass nur dann eine Hinzurechnung zum Unterschiedsbetrag erfolgen soll, wenn zuvor innerhalb der Bilanz eine erfolgswirksame Wirkung eingetreten ist. Schließlich besteht kein Wahlrecht zur Verbuchung der Entnahme innerhalb der Bilanz oder zur Berücksichtigung außerhalb der Bilanz (so jedoch die zwingende Konsequenz bei *Wassermeyer*, *IStR* 2001, 634 f und *Oppenländer*, *Verdeckte Gewinnausschüttung*, 2004, S. 260). Unzutreffend weiterhin *BFH v. 29.5.1996*, I R 118/93,

identisch. Werden die Begriffe Unterschiedsbetrag und Steuerbilanzgewinn fälschlicherweise gleichgesetzt, so werden dadurch unzutreffende Rechtsfolgen (vGA-Korrektur außerhalb der Steuerbilanz) abgeleitet. Der Steuerbilanzgewinn ist der Gewinn i.S. von § 4 Abs. 1 S. 1 EStG, also der Unterschiedsbetrag korrigiert um Entnahmen und Einlagen<sup>141</sup>. Der Wortlaut des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG spricht daher nicht für eine außerbilanzielle sondern für eine innerbilanzielle Berücksichtigung von Entnahmen/vGA. Denn richtigerweise wird nicht (nur) der Unterschiedsbetrag auf bilanzieller Basis<sup>142</sup> ermittelt, sondern der Gewinn i.S. von § 4 Abs. 1 S. 1 EStG (= Unterschiedsbetrag korrigiert um Entnahmen/Einlagen = Steuerbilanzgewinn = Gewinn lt. GuV). Damit ist klar, dass die vGA nicht „außerhalb der Steuerbilanz“ berücksichtigt werden kann und darf.

Entgegen der Ansicht des I. Senats und von *Wassermeyer* ist die vGA damit auch keine außerbilanzielle Gewinnkorrekturvorschrift<sup>143</sup>, sondern eine Gewinnermittlungsvorschrift, die innerhalb der Steuerbilanz zu beachten ist<sup>144</sup>. Damit klärt sich auch die verfehlte Auffassung auf, nur Betriebsausgaben oder nicht erzielte Betriebseinnahmen können den Unterschiedsbetrag beeinflussen und damit zur vGA führen<sup>145</sup>. Richtigerweise mindert die vGA selbst (wie die offene Gewinnausschüttung) den Unterschiedsbetrag. Dies wird an der aufgezeigten Buchung deutlich<sup>146</sup>. Das Gegenkonto der Gewinnverwendung ist ein Eigenkapitalkonto im Soll (Bilanzgewinn), wodurch sich das Betriebsvermögen (Eigenkapital) zum Bilanzstichtag und damit zugleich der Unterschiedsbetrag mindert. Der Steuerbilanzgewinn (Jahresergebnis) wird jedoch durch die Gewinnverteilung nicht beeinflusst. Deshalb ist die Einschätzung von *Wassermeyer*, dass derjenige, der für die Erfassung der vGA innerhalb der Steuerbilanz eintritt, nicht mit der Unterschiedsbetragsdefinition arbeiten kann<sup>147</sup>, nicht haltbar. Gewinnausschüttungen, ob offen oder verdeckt, sind nicht betrieblich veranlasst und dürfen nicht als Betriebsausgabe in die GuV eingehen. Verdeckte Gewinnausschüttungen in Gestalt verhinderter Vermögensmehrungen stellen sich als Verzicht auf Einnahmeerzielung dar, weshalb die Betriebseinnahmen steuerbilanzgewinnerhöhend in die GuV eingehen müssen. Die vGA ist in dieser Hinsicht ebenso wie die Entnahme Ersatzrealisationstatbestand.

---

BStBl. II 1997, 92 im Falle der Einlagen: Auch bei (richtigerweise) erfolgsneutraler Bilanzierung der Einlage innerhalb der Steuerbilanz muss im Rahmen des Gewinnermittlungsschemas nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG außerhalb der Steuerbilanz eine entsprechende Minderung des Unterschiedsbetrags erfolgen (nicht jedoch des Steuerbilanzgewinns).

<sup>141</sup> Reiß, StuW 2003, 25; Bareis, BB 2005, 355 ff.

<sup>142</sup> So *Wassermeyer*, GmbHR 2002, 1 ff; *Wassermeyer*, IStR 2001, 633; *Wassermeyer*, GmbHR 1998, 158.

<sup>143</sup> BFH v. 4.9.2002, I R 48/01, BFH/NV 2003, 247; v.13.7.1994, I R 43/94, BFH/NV 1995, 548, v. 14.7.2004, I R 111/03, DStR 2004, 1785; *Wassermeyer*, in: Festschrift Müller, 2001, S. 402; *Wassermeyer*, DB 1994, 1108; *Wassermeyer*, StVj 1993, 213. Ebenso *Gosch*, KStG, § 8, Rz. 171.

<sup>144</sup> Reiß, StuW 1996, 339; *Wassermeyer*, DStR 1987, 484. Vgl. *Maas*, StVj 1990, S. 49 zur Entnahme: „Die Erfassung der Entnahme im Rahmen der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich ist keine Korrektur; die Entnahme ist nur Rechengröße in einem Rechenwerk: der Gewinnermittlungsformel des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG.“

<sup>145</sup> So *Wassermeyer*, DB 2002, 2670; *Wassermeyer*, IStR 2001, 635; *Wassermeyer*, in: *Freundesgabe Haas*, 1996, S. 405.

<sup>146</sup> Vgl. Teil A, 3.2.2.2.

<sup>147</sup> So *Wassermeyer*, GmbHR 1998, 158.

Die steuerliche Gewinnermittlung bei Kapitalgesellschaften stellt sich damit wie folgt dar<sup>148</sup>: Nicht abziehbare Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 EStG sind Betriebsausgaben i.S. von § 4 Abs. 4 EStG, da sie betrieblich veranlasst sind<sup>149</sup>. Der Gesetzgeber hat sie jedoch als nicht abziehbare Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5 S. 1 EStG) bestimmt, die den Gewinn nicht mindern dürfen. Derartige Betriebsausgaben mindern den Steuerbilanzgewinn als betrieblich veranlasste zeitraumbezogene Erfolgsgröße (GuV) und sind daher außerhalb der Steuerbilanz dem Steuerbilanzgewinn hinzuzurechnen. Betriebsfremde Aufwendungen nach § 4 Abs. 4 EStG (Nichtbetriebsausgaben wie z.B. Fremdkapitalzinsen, die auf ein Darlehen zur Finanzierung von offenen und bestimmten verdeckten Ausschüttungen geleistet werden<sup>150</sup>, Spenden oder die Körperschaftsteuer) dürfen mangels betrieblicher Veranlassung innerhalb der Steuerbilanz (GuV) nicht als Betriebsausgabe angesetzt werden und mindern daher nicht den Steuerbilanzgewinn (§ 4 Abs. 1 S. 1 und 2 sowie Abs. 4 EStG; § 5 Abs. 6 EStG; § 8 Abs. 1 S. 1 KStG). Sie sind in der Steuerbilanz als Gewinnverwendung erfolgsneutral (gegen Bilanzgewinn oder Rücklage) zu buchen. Soweit nicht betrieblich veranlasste Aufwendungen dennoch vom Gesetzgeber als abziehbar bestimmt werden, sind sie außerhalb der Steuerbilanz in Abzug zu bringen (z.B. Spenden nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG)<sup>151</sup>. Eine Kapitalgesellschaft hat folglich eine betriebsfremde Sphäre der Entnahmen i.S. von § 4 Abs. 1 S. 1 und 2 EStG, die wiederum unterteilt werden kann: Zum einen können vGA (Gewinnverteilung, § 8 Abs. 3 S. 2 KStG), zum anderen Nichtbetriebsausgaben (Gewinnverwendung, § 4 Abs. 4 EStG, § 8 Abs. 1 S. 1 KStG) vorliegen<sup>152</sup>. Steuerrechtlich fingierte Erträge, die keine Gewinnverteilung darstellen (z.B. nach § 1 AStG<sup>153</sup> oder § 7g Abs. 5 EStG), können nicht innerhalb der Steuerbilanz erfasst werden, sondern werden außerhalb der Steuerbilanz dem Steuerbilanzgewinn hinzugerechnet. Steuerfreie Erträge (z.B. nach § 8b Abs. 1 oder 2 KStG) erhöhen als betrieblich veranlasste Betriebsvermögensmehrungen den Steuerbilanzgewinn und sind außerhalb der Steuerbilanz in Abzug zu bringen.

Diese Vorgehensweise kann als zweistufige Gewinnermittlung bezeichnet werden: zunächst erfolgt die Ermittlung des Steuerbilanzgewinns und anschließend setzen außerbilanzielle steuerliche Korrekturen ein. Es handelt sich dabei jedoch nicht um ein Spezifikum der Kapitalgesellschaften, da diese

<sup>148</sup> Reiß, StW 2003, 26 f; Briese, GmbHR 2005, 600. Die Darstellung der Finanzverwaltung in R 29 Abs. 1 KStR ist entsprechend fehlerhaft.

<sup>149</sup> Heinicke/Schmidt, EStG, 24. Aufl. 2005, § 4, Rz. 523.

<sup>150</sup> Vgl. dazu Briese, GmbHR 2005, 600, 606.

<sup>151</sup> Diese Technik beruht auf der Tatsache, dass es im KSt-Recht keine Sonderausgaben gibt und der Gewinn zugleich das Einkommen ist.

<sup>152</sup> Pezzer, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, 1986, S. 52, 59; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band II, S. 1180 f; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, S. 643 f; So wohl auch Crezelius, in: Festschrift 100 Jahre GmbH-Gesetz, 1992, S. 330, wonach die vGA den „wichtigsten Bereich der nichtbetrieblichen Sphäre der Kapitalgesellschaft“ darstellt. Ebenso wohl Becker, DB 1996, 1440, wonach eine fehlende betriebliche Veranlassung auch vorliegen kann, wenn das Gesellschaftsverhältnis nicht berührt ist: „daraus ergibt sich, dass § 4 Abs. 4 EStG breiter angelegt ist als § 8 Abs. 3 S. 2 KStG“.

<sup>153</sup> § 1 AStG ist nachrangig zu den Rechtsinstituten der vGA/Entnahme und verdeckten Einlage (vgl. den Wortlaut in § 1 Abs. 1 AStG: „unbeschadet anderer Vorschriften“; Gosch, KStG, § 8, Rz. 187). Dieses Rangfolgeverhältnis ist systematisch zwingend, denn im Gegensatz zu den Gewinnermittlungsvorschriften vGA/Entnahme und verdeckte Einlage, die allesamt innerhalb der Steuerbilanz zu berücksichtigen sind, handelt es sich bei § 1 AStG tatsächlich um eine Steuerbilanzgewinn-Korrekturvorschrift, die bilanziell nicht darstellbar ist.

Grundsätze der Gewinnermittlung auch für Einzelunternehmer und Personengesellschaften gelten<sup>154</sup>. vGA und Entnahmen sowie (verdeckte) Einlagen sind jedenfalls grundsätzlich innerhalb der Steuerbilanz zu berücksichtigen.

#### 4. Trennungsprinzip und Korrespondenzprinzip

Das der Besteuerung der Kapitalgesellschaft und ihrer Gesellschafter zugrunde liegende Trennungsprinzip gilt auch für die vGA. Die Beurteilung, ob und in welcher Höhe eine vGA vorliegt, ist jeweils auf Ebene der Kapitalgesellschaft und der des Gesellschafters getrennt vorzunehmen. Über Grund und Höhe einer vGA haben das Veranlagungs-FA der Kapitalgesellschaft und das Veranlagungs-FA des Gesellschafters selbständig im jeweiligen Besteuerungsverfahren zu entscheiden. Ob eine Vermögensverlagerung von der Kapitalgesellschaft auf den Gesellschafter auf eine betriebliche oder gesellschaftliche Veranlassung zurückzuführen ist, ist für beide Ebenen materiellrechtlich einheitlich zu entscheiden<sup>155</sup>. Zu diesem Zweck müssen die Fremdvergleichskriterien, die als Hilfsmittel der Veranlassungsprüfung dienen, bei der Kapitalgesellschaft und beim Gesellschafter einheitlich gelten und angewandt werden. Die Frage nach der Veranlassung kann nicht für die Kapitalgesellschaft und den Gesellschafter unterschiedlich ausfallen.

Eine korrespondierende vGA-Qualifikation bei der Kapitalgesellschaft und ihres Gesellschafters ist jedoch verfahrensrechtlich nicht gegeben. Dies erkennt sowohl der I. Senat<sup>156</sup> für die Ebene der Kapitalgesellschaft als auch der VIII. Senat<sup>157</sup> für die Ebene des Gesellschafters an. Bei der Kapitalgesellschaft stellt sich die vGA (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG) als Minderung des Unterschiedsbetrags nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG dar. Beim Gesellschafter liegt eine vGA (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG) vor, wenn die Kapitalgesellschaft ihm außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis hat<sup>158</sup>. Für die Annahme einer vGA beim Gesellschafter und damit die Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG ist die bilanzielle Behandlung bei der Kapitalgesellschaft und die Tatsache, ob die vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG aufgedeckt wurde oder nicht, ohne jeden Belang<sup>159</sup>. Dies folgt aus dem Trennungsprinzip.

Materiellrechtlich besteht jedoch dem Grunde nach (nicht der Höhe<sup>160</sup>, nicht tatsächlich und nicht der Zeit nach) bei der vGA ein Korrespondenzprinzip: Die vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG muss geeignet sein, dem Grunde nach einen Beteiligungsertrag beim Gesellschafter auszulösen. Der I. Senat hat diesen

<sup>154</sup> Reiß, StuW 2003, 26 f.

<sup>155</sup> Wassermeyer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 20, Rn. C 59b; Wassermeyer, DB 2001, 2466; Wassermeyer, GmbHR 1998, 161 f.

<sup>156</sup> BFH v. 21.7.1995, I B 214/94, BFH/NV 1996, 103; v. 24.3.1987, I B 117/86, BStBl. II 1987, 508.

<sup>157</sup> BFH v. 27.10.1992, VIII R 41/89, BStBl. II 1993, 569.

<sup>158</sup> BFH v. 5.10.2004, VIII R 9/03, GmbHR 2005, 176; v. 25.5.2004, VIII R 4/01, DStR 2004, 2143; v. 24.7.1990, VIII R 290/84, BFH/NV 1991, 191; v. 14.7.1998, VIII B 38/98, BFH/NV 1998, 1582.

<sup>159</sup> Wassermeyer, GmbHR 1997, 805.

<sup>160</sup> Briese, GmbHR 2005, 607 ff.

Grundsatz in seiner jüngeren Rechtsprechung erstmals explizit im Urteil vom 7.8.2002<sup>161</sup> ausgeführt. Es handelt sich jedoch nicht um eine Neuerung. Schon bisher bestand Einigkeit, dass der Vermögensnachteil der Kapitalgesellschaft potentiell geeignet sein muss, zu einem Vermögensvorteil beim Gesellschafter zu führen. Es muss „die Intention bestanden haben, im Interesse des Gesellschafters tätig zu sein und ihm außerhalb der offenen Gewinnausschüttung einen Vermögensvorteil zuzuwenden“, so Schön<sup>162</sup>. Die vGA muss damit auf Begünstigung des Gesellschafters gerichtet sein<sup>163</sup>. Um „Deckungsgleichheit“<sup>164</sup> zwischen der vGA auf Ebene der Kapitalgesellschaft und der des Gesellschafters zu erzielen, muss die vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG die Eignung haben, beim Gesellschafter Beteiligungserträge i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG auszulösen. Aus der steuerrechtlichen Gleichstellung („komplementären Zielsetzung“<sup>165</sup>) von offener und verdeckter Gewinnausschüttung in § 8 Abs. 3 S. 1 und 2 KStG ist zu folgern, dass die vGA eine Form der Gewinnverteilung, eine auf Begünstigung des Gesellschafters gerichtete Vermögensverlagerung ist<sup>166</sup>. Schließlich kann die zweckgerichtete Begünstigung des Gesellschafters als Voraussetzung für die vGA-Qualifikation nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG auch aus dem Tatbestandsmerkmal der „Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis“ abgeleitet werden<sup>167</sup>.

Der vGA beim Gesellschafter muss damit dem Grunde nach eine vGA bei der Kapitalgesellschaft „logisch vorangehen“<sup>168</sup>. Jeder Beteiligungsertrag setzt eine „vorherige oder gleichzeitige“ Unterschiedsbetragsminderung bei der Kapitalgesellschaft voraus<sup>169</sup>. Demnach kann es keine vGA beim Gesellschafter geben (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 KStG), die dem Grunde nach nicht auch als vGA bei der Kapitalgesellschaft (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG) zu beurteilen sind<sup>170</sup>. Das Korrespondenzprinzip spiegelt die rechtssystematische Bedeutung der vGA zutreffend wieder. Nur das, was als Gewinnverteilung an den Gesellschafter in Betracht kommt, kann vGA sein. Bei Pensionszusagen ist das Korrespondenzprinzip erfüllt: Die Zusage ist auf eine Begünstigung des

<sup>161</sup> BFH v. 7.8.2002, I R 2/02, DStR 2002, 2215.

<sup>162</sup> Schön, in: Festgabe Flume, 1998, S. 282. Ebenso z.B. BFH v. 2.3.1988, I R 103/86, BStBl. II 1988, 786; v. 2.12.1992, I R 54/91, BStBl. II 1993, 311; v. 23.6.1993, I R 72/92, BStBl. II 1993, 801; v. 14.7.1998, VIII B 38/98, BFH/NV 1998, 1582; v. 23.5.1984, I R 294/81, BStBl. II 1984, 673.

<sup>163</sup> Frotscher, DStJG 20 (1997), S. 218, 224 f; Frotscher, GmbHR 1998, 25. Ebenso Wassermeyer, DB 2002, 2669; Wassermeyer, StbJb 1997/98, 84 f; Wassermeyer, FR 1989, 220; Reiß, StuW 1996, 339. Unklar dagegen Wassermeyer (DStR 1990, 159): „Ob die Vermögensminderung mit einem Vermögensvorteil korrespondiert, der dem Gesellschafter zugewendet wird, ist nicht entscheidungserheblich.“ Oder Wassermeyer (StVj 1993, 210): Bei der vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG ist nicht danach zu fragen, ob auch für den Gesellschafter ein Beteiligungsertrag anzunehmen ist.

<sup>164</sup> Döllerer, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften, 2. Aufl. 1990, S. 34.

<sup>165</sup> BFH v. 14.7.1998, VIII B 38/98, BFH/NV 1998, 1582.

<sup>166</sup> Wassermeyer, FR 1997, 563; Scholtz, FR 1990, 388.

<sup>167</sup> Döllerer, BB 1990, 2031; Wassermeyer, FR 1997, 563.

<sup>168</sup> Wassermeyer, in: Festschrift Müller, 2001, S. 400.

<sup>169</sup> Wassermeyer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 20, Rz. C 56.

<sup>170</sup> BFH v. 25.5.2004, VIII R 4/01, DStR 2004, 2143 (ähnlich bereits BFH v. 14.7.1998, VIII B 38/98, BFH/NV 1998, 1582), nachdem „dem Begriff der vGA in § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG und § 8 Abs. 3 S. 2 KStG jedenfalls insoweit ein einheitlicher Begriffskern zu Grunde liege, als dem Vermögensvorteil beim Gesellschafter ein damit korrespondierender Vermögensnachteil bei der Kapitalgesellschaft entsprechen müsse“. Ob die vGA jeweils auf Ebene der Kapitalgesellschaft und der des Gesellschafters erkannt und zutreffend qualifiziert wird, ist eine davon unabhängige Frage.

Gesellschafters gerichtet. Sie bewirkt eine Vermögensverlagerung von der Kapitalgesellschaft auf den Gesellschafter. Beim Gesellschafter kann sie mit Bezug der Zahlungen Beteiligungserträge auslösen.

Versicherungsbeiträge zur Rückdeckung einer gesellschaftlich veranlassten Pensionszusage, Fremdkapitalzinsen zur Finanzierung einer vGA oder Verluste der Kapitalgesellschaft aus Risikogeschäften sind deshalb nach zutreffender Ansicht des I. Senats dem Grundsatz nach nicht als vGA anzusehen<sup>171</sup>. Allen genannten Vorgängen ist gemeinsam, dass der möglichen Vermögensminderung bei der Kapitalgesellschaft kein korrespondierender Vermögensvorteil beim Gesellschafter gegenüberstehen kann. Entgegen der Auffassung des I. Senats greift jedoch in bestimmten Fällen die Versagung des Betriebsausgabenabzugs nach § 4 Abs. 4 EStG (Nichtbetriebsausgaben). Dies gilt beispielsweise bei der Fremdfinanzierung von Spenden, der Körperschaftsteuer, von offenen oder bestimmten verdeckten Ausschüttungen. Die Darlehenszinsen sind Nichtbetriebsausgaben<sup>172</sup>. Steht der Kapitalgesellschaft aus bestimmten Risikogeschäften ein Ausgleichsanspruch gegenüber dem Gesellschafter zu und macht sie diesen nicht geltend, so liegt eine vGA vor<sup>173</sup>.

Das Korrespondenzprinzip darf nicht missverstanden werden: Es stellt darauf ab, dass die vGA bei der Kapitalgesellschaft nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG potentiell geeignet sein muss, beim Gesellschafter zu Beteiligungserträgen zu führen. Ob und wann es tatsächlich dazu kommt, ist eine andere Frage und ausschließlich auf Ebene des Gesellschafters im Rahmen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG zu beantworten. Eine tatsächliche oder zeitliche Korrespondenz in dem Sinne, dass der Vermögensvorteil auch dem Gesellschafter tatsächlich (ggf. im gleichen Zeitpunkt) zufließen muss, besteht nicht<sup>174</sup>. Es kann daher vGA bei der Kapitalgesellschaft nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG durch Bildung einer Ausschüttungsverbindlichkeit geben, die mangels Abfluss nicht zur vGA beim Gesellschafter nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG führen (z.B. bei einer gesellschaftlich veranlassten Pensionsverpflichtung ohne Hinterbliebenenversorgung, die durch sog. Aktiventod entfällt<sup>175</sup>).

Das Korrespondenzprinzip muss zum Zeitpunkt der rechtlichen Begründung der Ausschüttungsverpflichtung (Zusageerteilung) erfüllt sein. Deshalb liegt bei Pensionszusagen auch dann noch eine vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG vor, wenn der begünstigte Gesellschafter zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr Gesellschafter sein sollte. Das Korrespondenzprinzip ist auch bei der sog. mittelbaren vGA<sup>176</sup> (z.B. bei einer als vGA zu qualifizierenden Hinterbliebenenversorgung) erfüllt: Der Vorteil fließt zwar dem unmittelbar Begünstigten zu, er ist jedoch steuerlich dem Anteilseigner zuzurechnen und kann bei ihm potentiell Beteiligungserträge auslösen. Verstirbt der Gesellschafter und bezieht die Witwe als unmittelbare Begünstigte die als vGA

<sup>171</sup> BFH v. 7.8.2002, I R 2/02, DStR 2002, 2215; v. 31.3.2004, I R 83/03, DStR 2004, 1519.

<sup>172</sup> Vgl. Teil A, 3.2.1.2.

<sup>173</sup> Vgl. Teil A, 9.3.1., Teil B, 4.

<sup>174</sup> BFH v. 11.9.1968, I R 89/63, BStBl. II 1968, 809; v. 29.4.1987, I R 176/83, BStBl. II 1987, 733; v. 22.2.1989, I R 9/85, BStBl. II 1989, 631; Schön, in: Festgabe Flume, 1998, S. 282. Wassermeyer, DB 2002, 2668; Gosch, KStG, § 8, Rz. 170; Frotscher, DStJG 20 (1997), S. 225.

<sup>175</sup> Zu den Möglichkeiten des Wegfalls einer Ausschüttungsverbindlichkeit ohne Abfluss an den Gesellschafter bei Pensionszusagen vgl. Teil A, 7.

<sup>176</sup> Vgl. Teil A, 5.3.

zu qualifizierende Hinterbliebenenversorgung, erbt den Gesellschaftsanteil jedoch eine andere Person, so sind diesem als Anteilseigner die Beteiligungseinkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG zuzurechnen<sup>177</sup>. Der Erbe ist Rechtsnachfolger und tritt an die Stelle des Rechtsvorgängers<sup>178</sup>.

## 5. Verwirklichung der vGA

### 5.1. Abfluss oder Ausschüttungsverbindlichkeit bei der Kapitalgesellschaft

Die vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG „beginnt in dem Augenblick, in dem sie sich auf das Vermögen der Kapitalgesellschaft mindernd auswirkt“<sup>179</sup>. Die vGA auf Ebene der Kapitalgesellschaft verwirklicht sich mit der Minderung des Unterschiedsbetrags i.S. von § 4 Abs. 1 S. 1 EStG. Die Minderung geschieht entweder durch eine bereits im Wirtschaftsjahr vollzogene Ausschüttung ohne vorherige Passivierung oder durch Passivierung einer Ausschüttungsverbindlichkeit<sup>180</sup>. Im ersten Fall kam es bei der Kapitalgesellschaft zu einem Vermögensabfluss. Im zweiten Fall ist eine Ausschüttungsverbindlichkeit von der Kapitalgesellschaft zu bilden. Schon das Entstehen der Verbindlichkeit ist vGA bei der Kapitalgesellschaft<sup>181</sup>. Ausschüttungsverbindlichkeiten mindern das Betriebsvermögen (Eigenkapital) und damit den Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG bei der Kapitalgesellschaft. Sie stellen eine gesellschaftlich veranlasste Vermögensminderung bei der Kapitalgesellschaft und intendierte Vermögensverlagerung auf den Gesellschafter dar. Ausschüttungsverbindlichkeiten sind deshalb vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG.

In der Steuerbilanz ist somit aufgrund der (ggf. anteilig) gesellschaftlich veranlassten Verpflichtung eine Ausschüttungsverbindlichkeit zu bilden. Die Ausschüttungsverbindlichkeit stellt bilanzielles Fremdkapital dar. Ausschüttungsverbindlichkeiten sind zu passivieren. Sie können sowohl auf ordentlichen Gewinnverwendungsbeschlüssen als auch auf verdeckten Gewinnverteilungen beruhen. Bei verdeckten Gewinnverteilungen wird aufgrund der steuerrechtlichen Qualifikation als vGA in der Steuerbilanz nicht die zivilrechtliche Verpflichtung, sondern nach dem Aufdecken der vGA eine Ausschüttungsverbindlichkeit passiviert. Die Rechtsfolge der vGA besteht deshalb nicht darin, dass Fremdkapital steuerrechtlich in Eigenkapital umqualifiziert wird<sup>182</sup>. Besteht die vGA in einer zu passivierenden Verpflichtung

<sup>177</sup> M.E. zu Unrecht zweifelnd: Gosch, KStG, § 8, Rz. 228.

<sup>178</sup> Vgl. auch § 24 Nr. 2, 2. Alt. EStG, wonach Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 bis 7 EStG aus einem früheren Rechtsverhältnis (hier Gesellschaftsverhältnis) dem Steuerpflichtigen als Rechtsnachfolger zuzurechnen sind.

<sup>179</sup> BFH v. 29.4.1987, I R 176/83, BStBl. II 1987, 733.

<sup>180</sup> BFH v. 26.8.1987, I R 141/86, BStBl. II 1988, 143; Reiß, StuW 2003, 33; Wassermeyer, GmbHHR 2002, 3; Wassermeyer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 20, Rz. C 61.

<sup>181</sup> Reiß, StuW 2003, 33 f; Reiß, StuW 1996, 344 f; Wassermeyer, GmbHHR 2002, 3; Wassermeyer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 20, Rz. C 61; Wassermeyer, DB 1994, 1105.

<sup>182</sup> BFH v. 29.6.1994, I R 137/93, BStBl. II 2002, 366.

der Kapitalgesellschaft, so bleibt die Passivierung dem Grunde und der Höhe nach - nunmehr jedoch als Ausschüttungsverbindlichkeit - bestehen.

Die vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG kann nur eintreten, wenn es zu einer Minderung des Unterschiedsbetrags nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG gekommen ist. Zutreffend führt daher der I. Senat<sup>183</sup> aus:

„Die Vermögensminderung setzt einen Vorgang voraus, der zu einer Verminderung des in der Steuerbilanz zu erfassenden Betriebsvermögens der Kapitalgesellschaft führt. Denn nur unter dieser Voraussetzung wird der Unterschiedsbetrag i.S. des § 4 Abs. 1 EStG berührt. Daraus folgt, dass eine Vermögensminderung im Sinne der Definition der vGA nicht vorliegen kann, wenn der zu beurteilende Vorgang sich nach den für die Kapitalgesellschaft geltenden Bilanzierungsgrundsätzen in der Steuerbilanz der Gesellschaft nicht auswirkt.“

Bilanzierungsfehler führen nicht zur vGA, sondern zu einer Bilanzberichtigung<sup>184</sup>. Eine Pensionszusage einer Kapitalgesellschaft zugunsten ihres Geschäftsführers kann nur insoweit zu einer Vermögens- und damit Unterschiedsbetragsminderung führen, als die Voraussetzungen des § 6a EStG eingehalten sind<sup>185</sup>. Nur dann darf eine Pensionsrückstellung (bei betrieblicher Veranlassung) bzw. eine Ausschüttungsverbindlichkeit (bei gesellschaftlicher Veranlassung) gebildet werden. Andernfalls darf keine Passivierung der Verpflichtung erfolgen, weshalb keine Unterschiedsbetragsminderung und folglich keine vGA resultiert<sup>186</sup>. Ist die Pensionszusage gesellschaftlich veranlasst, erfüllt sie jedoch nicht die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 EStG, so darf in der Anwartschaftsphase keine Ausschüttungsverbindlichkeit gebildet werden. Die vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG verwirklicht sich in diesem Fall nicht in der Anwartschaftsphase, sondern erst mit Auszahlung der Pension. Die Zahlungen stellen vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG dar.

Da die vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG auch in der Bildung einer Ausschüttungsverbindlichkeit liegen kann, ist sie nicht von einem Vermögensabfluss von der Kapitalgesellschaft oder einem Vermögenszufluss an den Gesellschafter abhängig<sup>187</sup>. Bei Pensionsversprechen, bei denen es regelmäßig zu einem erheblichen zeitlichen Auseinanderfallen von Anwartschafts- und Leistungsphase kommt, ist dieser Unterscheidung besondere Bedeutung beizumessen: Die vGA auf Ebene der Kapitalgesellschaft tritt bereits mit sukzessiver Bildung der Ausschüttungsverpflichtung (Minderung des Unterschiedsbetrags) in der Anwartschaftsphase ein, während die vGA beim Gesellschafter erst in der Leistungsphase (Zufluss) eintreten kann. Auch ohne Zufluss des

<sup>183</sup> BFH v. 15.12.2004, I R 6/04, DStR 2005, 691. Vgl. auch Wassermeyer, DB 2002, 2670.

<sup>184</sup> BFH v. 18.4.2002, III R 43/00, BStBl. II 2003, 149; v. 24.3.1998, I R 88/97, BFH/NV 1998, 1374; Wassermeyer, GmbHR 1997, 805.

<sup>185</sup> BFH v. 28.1.2004, I R 21/03, DStR 2004, 816; v. 31.3.2004, I R 65/03, DStR 2004, 1209. Vgl. Teil B, 1. und 2.

<sup>186</sup> BFH v. 31.3.2004, I R 70/03, BStBl. II 2004, 937; v. 31.3.2004, I R 65/03, DStR 2004, 1209; v. 28.1.2004, I R 21/03, DStR 2004, 816. Der BFH lässt in sog. Überversorgungsfällen zu Unrecht eine Passivierung (teilweise) nicht zu, weshalb insoweit keine Unterschiedsminderung eintritt und eine vGA entsprechend ausscheidet. Vgl. Teil B, 3.

<sup>187</sup> BFH v. 29.4.1987, I R 176/83, BStBl. II 1987, 733. Vgl. Teil A, 4.

Vermögensvorteils aus dem Pensionsversprechen an den Gesellschafter liegt eine vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG vor<sup>188</sup>.

## 5.2. Zufluss an den Gesellschafter

Beim Gesellschafter verwirklicht sich die vGA nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG erst dann, wenn er über den Vermögensvorteil (Geld oder in Geld messbares Gut) verfügen kann (§ 8 Abs. 1 EStG)<sup>189</sup>. Beim Minderheitsgesellschafter wird die vGA mit Zufluss des Vermögensvorteils erfasst.

Beim beherrschenden Gesellschafter kommt es nach der Rechtsprechung des BFH zum fingierten Zufluss der vGA im Zeitpunkt der Fälligkeit, soweit die Werthaltigkeit des Anspruchs reicht<sup>190</sup>. Damit kommt es zum gleichen Zeitpunkt und in gleicher Höhe aus Sicht der Kapitalgesellschaft zum fingierten Abfluss. Die Ausschüttungsverbindlichkeit wandelt sich in eine Darlehensverbindlichkeit. Der Gesellschafter hat sodann keinen Ausschüttungsanspruch sondern einen Anspruch auf Rückzahlung seines Darlehens. Diese Zuflussregel gilt, wenn der Anspruch eindeutig, unbestritten und fällig ist und sich gegen eine zahlungsfähige Gesellschaft richtet<sup>191</sup>.

Die Rechtsprechung des BFH geht von einem fingierten Zufluss an den beherrschenden Gesellschafter bei offenen Gewinnausschüttungen mit Beschlussfassung über die Gewinnausschüttung<sup>192</sup> und bei Bezügen in anderen Einkunftsarten mit der Fälligkeit des Anspruchs aus, wenn er eindeutig, unbestritten und sich gegen eine zahlungsfähige Gesellschaft richtet<sup>193</sup>. In all den Fällen hat es der beherrschende Gesellschafter in der Hand hat, die fraglichen Beträge ab diesem Zeitpunkt stehen oder sich auszahlen zu lassen. Die Einnahmen sind dem beherrschenden Gesellschafter zugeflossen, sobald er wirtschaftlich über sie verfügen kann. Über geschuldete Vergütungen kann er bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit verfügen<sup>194</sup>. Der vorübergehende Verzicht auf die Geltendmachung der Forderung stellt sich wirtschaftlich als Gewährung eines zinslosen Darlehens durch den Gesellschafter an die Kapitalgesellschaft dar (sog. Schuldumwandlung, Novation)<sup>195</sup>.

Die Rechtsprechung zum fingierten Zufluss von Leistungsvergütungen mit Fälligkeit an den beherrschenden Gesellschafter führt zu Problemen, da im

<sup>188</sup> BFH v. 22.2.1989, I R 9/85, BStBl. II 1989, 631.

<sup>189</sup> BFH v. 25.5.2004, VIII R 4/01, DStR 2004, 2143.

<sup>190</sup> BFH v. 5.10.2004, VIII R 9/03, GmbHR 2005, 176.

<sup>191</sup> BFH v. 5.10.2004, VIII R 9/03, GmbHR 2005, 176.

<sup>192</sup> BFH v. 17.11.1998, VIII R 24/98, BStBl. II 1999, 223.

<sup>193</sup> BFH v. 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; v. 19.7.1994, VIII R 58/92, BStBl. II 1995, 362; v. 14.2.1984, VIII R 221/80, BStBl. II 1984, 480. Vgl. auch Trzaskalik, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 11, Rn. B 51, wonach die Zuflussfiktion dem Rechtsmissbrauchsgedanken entspringt: dem Schuldner wird der Betriebsausgabenabzug gewährt, währenddessen der Gläubiger seine Vergütung nicht versteuern müsste. Auch ein Gesellschafter ist jedoch grundsätzlich um eine Begleichung seiner Forderungen bemüht. Kritisch zur Zuflussfiktion: Wassermeyer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 20, Rn. B 60; Trzaskalik, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 11, Rn. B 51 f; Paus, FR 1999, 752.

<sup>194</sup> BFH v. 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307.

<sup>195</sup> BFH v. 5.10.2004, VIII R 9/03, GmbHR 2005, 176.

Rahmen der Veranlassungsprüfung das Erfordernis der tatsächlichen Durchführung der Vereinbarungen gilt. Das Erfordernis der tatsächlichen Durchführung erfasst die gesamte Vertragsdauer. Ein Anstellungsvertrag, der monatliche Gehaltszahlung für den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer vorsieht, wird nicht durchgeführt, wenn das Gehalt nicht vertragsgemäß bezahlt wird, so zutreffend der I. Senat<sup>196</sup>. Deshalb liegt aufgrund der nicht fremdvergleichsgerechten Vertragsdurchführung, welche die fehlende Ernstlichkeit der Vereinbarung indiziert, eine vGA vor. Wird die Zuflussfiktion an den beherrschenden Gesellschafter angewandt, so wäre es in dem Beispiel entweder zu einer Zwangsdurchführung gekommen, wodurch eine fehlende Ernstlichkeit durch unterbliebene Zahlung nicht mehr eintreten kann. Richtigerweise ist jedoch zunächst die Ernstlichkeit der Vereinbarung und damit ihre tatsächliche Durchführung zu prüfen, um die Veranlassungsfrage zu klären<sup>197</sup>. Ist eine fehlende Ernstlichkeit zu bejahen, so liegt eine vGA vor. Sodann kann ein Beteiligungsertrag an den Gesellschafter fließen, nicht jedoch eine betriebliche veranlasste Leistungsvergütung. Folglich muss zunächst immer geklärt werden, auf welcher Veranlassung die (fiktiv) zugeflossenen Einnahmen beruhen.

Denkbar ist deshalb, dass die fehlende Ernstlichkeit unabhängig von der Zuflussfiktion festgestellt wird und beim Gesellschafter nach Feststellung der fehlenden tatsächlichen Durchführung eine Einkunftsqualifikation in Beteiligungseinkünfte vorzunehmen ist. Es hätte sich dann im Nachhinein (nur) herausgestellt, dass die falsche Einkunftsart der zugeflossenen Einnahmen angesprochen worden ist. Dies ist im Hinblick auf die verfahrensrechtlichen Schwierigkeiten bei der Änderung des Steuerbescheids des Gesellschafters<sup>198</sup> bedenklich. Zudem muss die Ernstlichkeit der Vereinbarung, zu der die tatsächliche Vertragsdurchführung gehört, vor dem (fiktiven) Ab- und Zufluss geklärt werden, da es sich nach diesem Ergebnis richtet, welche Einkunftsart beim Gesellschafter anzusprechen ist. Richtigerweise hat das Finanzamt des Gesellschafters selbst zu prüfen<sup>199</sup>, ob eine vGA aufgrund einer nichtfremdvergleichsgerechter Vertragsdurchführung vorliegt und die fiktiv zugeflossenen Einnahmen sogleich als Beteiligungseinkünfte (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG) zu qualifizieren<sup>200</sup>. Es ist somit nicht möglich, dass dem Gesellschafter fiktiv mit Fälligkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG)<sup>201</sup> oder Zinseinnahmen (§ 20 EStG)<sup>202</sup> zugerechnet werden. Denn bei fehlender tatsächlicher Vertragsdurchführung liegt indiziell eine

<sup>196</sup> BFH v. 30.3.1994, I B 185/93, BFH/NV 1995, 164. Vgl. auch BFH v. 20.7.1988, I R 136/84, BFH/NV 1990, 64; v. 28.7.1993, I B 54/93, BFH/NV 1994, 345). Mit dem Erfordernis der tatsächlichen Durchführung ist nicht unbedingt ein Zahlungsfluss verbunden. Ausreichend ist eine Verbuchung auf Gesellschafterkonten, über die die Gesellschafter frei verfügen können (Gosch, KStG, § 8, Rz. 332).

<sup>197</sup> FG Köln v. 22.11.1994, 2 K 4025/90, EFG 1995, 419; Trzaskalik, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 11, Rn. B 51.

<sup>198</sup> Vgl. Teil A, 11.

<sup>199</sup> BFH v. 27.10.1992, VIII R 41/89, BStBl. II 1993, 569.

<sup>200</sup> Bei fehlerhafter Einkunftsqualifikation durch das Finanzamt hat der Gesellschafter im Rechtsbehelfsverfahren eine vGA-Qualifikation durchzusetzen. Ansonsten kann ihm eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung infolge verfahrensrechtlicher Probleme drohen (vgl. Teil A, 11.).

<sup>201</sup> So aber BFH v. 19.7.1994, VIII R 58/92, BStBl. II 1995, 362.

<sup>202</sup> So aber BFH v. 14.2.1984, VIII R 221/80, BStBl. II 1984, 480.

gesellschaftliche Veranlassung und damit eine vGA vor. Es fließen dem Gesellschafter Beteiligungseinkünfte zu (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG)<sup>203</sup>.

Es sind folglich sogleich Beteiligungseinkünfte beim beherrschenden Gesellschafter anzunehmen. Entsprechend ist die vGA-Qualifikation auf der Ebene der Kapitalgesellschaft wegen fehlender tatsächlicher Vertragsdurchführung vorzunehmen. Denn auch bei der Kapitalgesellschaft ist aufgrund fehlender tatsächlicher Durchführung von einer vGA auszugehen. Bis zur geplanten Auszahlung war von einer betrieblichen Veranlassung der Vereinbarung auszugehen, falls sich bis dahin keine Indizien der gesellschaftlichen Veranlassung offenbart haben. Durch die fehlende Vertragsdurchführung (keine Ernstlichkeit des Leistungsaustausches) tritt nunmehr eine gesellschaftliche Veranlassung ein. Die vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG verwirklicht sich im Zeitpunkt der unterlassenen, nicht fremdvergleichsgerechten Vertragsdurchführung und liegt in Gestalt einer verhinderten Vermögenmehrung vor. Die gesellschaftliche Veranlassung leitet sich sowohl vom Gesellschafter, der auf eine fremdvergleichsgerechte Geltendmachung seiner Forderung verzichtet, als auch von der Sichtweise der Kapitalgesellschaft, die ebenso eine fremdvergleichsgerechte Vertragsdurchführung unterlässt, ab. Eine Passivierung einer nicht ernstlichen Leistungsvergütung kommt nicht in Betracht. Vielmehr liegt eine Ausschüttungsverpflichtung vor. Die gebildete Rückstellung (z.B. für Gehalt oder Tantieme) ist bei Eintreten, d.h. erstmaliger Offenbarung, der gesellschaftlichen Veranlassung gewinnerhöhend aufzulösen, womit im Ergebnis der Betriebsausgabenabzug rückgängig gemacht wird. Anschließend ist erfolgsneutral eine Ausschüttungsverbindlichkeit einzubuchen (per Bilanzgewinn an Ausschüttungsverbindlichkeit), wenn die Vergütung einem Minderheitsgesellschafter zusteht<sup>204</sup> oder erfolgsneutral eine Darlehensverbindlichkeit (per Bilanzgewinn an Darlehensverbindlichkeit), da beim beherrschenden Gesellschaft zugleich von einer Ab-/Zuflussfiktion auszugehen ist<sup>205</sup>.

Dem Minderheitsgesellschafter fließt der Ausschüttungsanspruch mit tatsächlicher Zahlung zu. Dem beherrschenden Gesellschafter gilt die verdeckte Ausschüttung nach der Rechtsprechung des BFH<sup>206</sup> mit Fälligkeit als zugeflossen, so dass er ab diesem Zeitpunkt eine Darlehensforderung hält. Allerdings sollte daran gedacht werden, die vGA-Qualifikation infolge unterbliebener Vertragsdurchführung und den fiktiven Zufluss an den beherrschenden Gesellschafter nicht sofort mit Fälligkeit, sondern nach den Umständen des Einzelfalls mit einer gewissen „Schonfrist“ vorzunehmen. Die

<sup>203</sup> Hat ein Gesellschafter eine als (zunächst) betrieblich qualifizierte Forderung gegen seine Kapitalgesellschaft in seinem Betriebsvermögen aktiviert und stellt sich später infolge fehlender tatsächlicher Vertragsdurchführung eine gesellschaftliche Veranlassung heraus, so verwirklicht sich zu diesem Zeitpunkt die vGA beim Gesellschafter: die betriebliche Forderung ist gewinnwirksam auszubuchen und eine Ausschüttungsforderung gewinnwirksam einzubuchen, wobei außerhalb der Steuerbilanz § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. a EStG bzw. § 8b Abs. 1 KStG zu beachten sind.

<sup>204</sup> Auch dieser unterliegt dem materiellen Fremdvergleichskriterium der tatsächlichen Vertragsdurchführung; vgl. Teil A, 9.3. Jedoch kommt es zu keiner Zuflussfiktion.

<sup>205</sup> Genaugenommen handelt es sich folglich um zwei Buchungen: per Bilanzgewinn an Ausschüttungsverbindlichkeit (vGA) und per Ausschüttungsverbindlichkeit an Darlehensverbindlichkeit (Umbuchung aufgrund Ab-/Zuflussfiktion).

<sup>206</sup> BFH v. 5.10.2004, VIII R 9/03, GmbHR 2005, 176.

Rechtsfolge der vGA infolge fehlender sofortiger Vertragsdurchführung (Zahlung) könnte ansonsten eine überschießende Wirkung aufweisen<sup>207</sup>.

### 5.3. VGA an ehemalige Gesellschafter und nahestehende Personen

Mit dem Entstehen der zivilrechtlichen Verpflichtung, die aufgrund ihrer gesellschaftlichen Veranlassung steuerrechtlich als Ausschüttungsverpflichtung zu qualifizieren ist, bindet sich die Kapitalgesellschaft rechtlich. Daher bleibt eine Pensionszusage auch dann gesellschaftlich veranlasst und führt zur vGA, wenn der Gesellschafter zu einem späteren Zeitpunkt (nach der Pensionszusageerteilung) nicht mehr Gesellschafter sein sollte. Entscheidend ist, dass zu dem Zeitpunkt, zu dem die Gesellschaft die rechtlich bindende Entscheidung in Form der Zusageerteilung getroffen hat, ein Gesellschaftsverhältnis bestand. Sind auf Grund der Entscheidung Leistungen über einen längeren Zeitraum an den Gesellschafter zu erbringen, ändert dies folglich nichts an der Einordnung der Verpflichtung bzw. Leistung als vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG, wenn der Begünstigte später seine Gesellschafterstellung verlieren sollte, z.B. durch Anteilsveräußerung<sup>208</sup>. Der Zusageempfänger erhält eine die Vermögensminderung bei der Kapitalgesellschaft auslösende Rechtsposition, die ihm die verpflichtete Gesellschaft nicht ohne weiteres entziehen kann<sup>209</sup>. Aber auch beim ehemaligen Gesellschafter liegt insoweit eine vGA vor (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG). Entscheidend ist auch hier, ob der Begünstigte im Zeitpunkt der Zusageerteilung Gesellschafter war. Die späteren Pensionszahlungen sind (ggf. anteilig) vGA auf Grund der früheren Zusage<sup>210</sup>.

Es können auch sog. mittelbare vGA vorliegen. In diesen Fällen erfolgt eine Leistung der Kapitalgesellschaft an einen Dritten, der dem Gesellschafter nahe steht. Zur Begründung des Nahestehens reicht jede Beziehung zwischen einem Gesellschafter und einem Dritten aus, die den Schluss zulässt, sie habe die Vorteilszuwendung der Kapitalgesellschaft an den Dritten beeinflusst. Dies können Beziehungen familienrechtlicher (§ 15 AO), gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder tatsächlicher Art sein<sup>211</sup>. Der Bereich des Nahestehens wird somit weit gezogen. Das Kriterium des Nahestehens stellt jedoch ein widerlegbares Indiz dar<sup>212</sup>. Die Zuwendung des Vermögensvorteils erfolgt bei der mittelbaren vGA in einem Dreiecksverhältnis<sup>213</sup> Kapitalgesellschaft – Gesellschafter – Nahestehender. Mittelbare vGA stellen vGA an den Gesellschafter dar. Mittelbare vGA stellen keine Fiktion dar, sondern sind

<sup>207</sup> Als vorzugswürdige Alternative bleibt die Möglichkeit der Aufgabe der Rechtsprechung zum fiktiven Zufluss, da die vGA-Qualifikation nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG einen Betriebsausgabenabzug ausschließt und auf diesem Weg dem Rechtsmissbrauchsgedanken entsprochen werden kann (vgl. hierzu Trzaskalik, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 11, Rn. B 51).

<sup>208</sup> BFH v. 22.6.1977, I R 171/74, BStBl. II 1978, 33; v. 18.12.1996, I R 139/94, BStBl. II 1997, 301; v. 10.11.1993, I R 36/93, BFH/NV 1994, 827; Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, Anhang zu § 8, Rz. 58, 93.

<sup>209</sup> BFH v. 10.11.1993, I R 36/93, BFH/NV 1994, 827; v. 29.10.1997, I R 52/97, BStBl II 1999, 318; v. 22.10.1998, I R 29/98, BFH/NV 1999, 972; FG Baden-Württemberg v. 11. 7. 2001, 2 K 364/99, DStRE 2002, 511.

<sup>210</sup> BFH v. 24.1.1989, VIII R 74/84, BStBl. II 1989, 419.

<sup>211</sup> BFH v. 18.12.1996, I R 139/94, BStBl. II 1997, 301.

<sup>212</sup> Gosch, KStG, § 8, Rz. 227, 230.

<sup>213</sup> Gosch, DStR 1998, 1551; Fröhlich, Die verdeckte Gewinnausschüttung, 1968, S. 98.

wirtschaftliche Realität, denn die Leistung an den Dritten erfolgt im Interesse des Gesellschafters<sup>214</sup>. Dem Gesellschafter sind die Beteiligungseinkünfte zuzurechnen<sup>215</sup>, da er den Tatbestand der Einkunftserzielung erfüllt (§ 2 Abs. 1 S. 1 EStG). Eine unmittelbare persönliche Bereicherung des Gesellschafters stellt ein Indiz für die vGA dar. Sie muss jedoch nicht vorliegen<sup>216</sup>. Denn die Kapitalgesellschaft handelt in unmittelbarem Interesse des Gesellschafters, der damit über den zugewandten Vermögensvorteil verfügt hat<sup>217</sup>. Dem Zuflussprinzip des § 11 Abs. 1 EStG kommt nur die Aufgabe zu, die Einnahmen der richtigen Steuerperiode zuzuordnen. Der Zufluss an den Dritten bestimmt insoweit die Steuerperiode der Zurechnung der Beteiligungserträge für Zwecke der Besteuerung beim Gesellschafter<sup>218</sup>.

Bei Pensionszusagen liegt eine mittelbare vGA beispielsweise vor, wenn ein Angehöriger (§ 15 AO) des Gesellschafters eine Zusage von der Kapitalgesellschaft erteilt bekommt, die Fremdvergleichsgrundsätzen nicht standhält. Ein weiteres Beispiel der mittelbaren vGA liegt vor, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer zugleich Einzelunternehmer ist und er die Kapitalgesellschaft mit Pensionszusagen an die Mitarbeiter seines Einzelunternehmens belastet, die begünstigten Mitarbeiter jedoch keine (äquivalente) Arbeitsleistung für die Kapitalgesellschaft erbringen<sup>219</sup>. Die Arbeitnehmer des Einzelunternehmens sind Nahestehende des Gesellschafter-Geschäftsführers. In diesem Fall hat die Kapitalgesellschaft in der Anwartschaftsphase eine Ausschüttungsverbindlichkeit zu bilden. Zum Zufluss der vGA an den Gesellschafter kommt es bei Auszahlung der Pension an die Arbeitnehmer des Einzelunternehmens des Gesellschafter-Geschäftsführers. Im Einzelunternehmen können keine Pensionsrückstellungen gebildet werden, da die Arbeitnehmer keinen Rechtsanspruch gegen den Einzelunternehmer (§ 6a Abs. 1 Nr. 1 EStG) sondern gegen die Kapitalgesellschaft haben. Die dem Gesellschafter zuzurechnende vGA (Pensionszahlungen an die Arbeitnehmer seines Einzelunternehmens), gilt zugleich als Betriebsausgabe im Einzelunternehmen (Verbrauch der vGA durch eine sog. Aufwandseinlage).

Hält der Gesellschafter-Geschäftsführer in Abwandlung des Falles seine Beteiligung an der Kapitalgesellschaft im Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens (z.B. weil eine Betriebsaufspaltung vorliegt), so hat er den Ausschüttungsanspruch nach den Grundsätzen des § 6a EStG erfolgswirksam zu aktivieren. Die vGA verwirklicht sich somit bereits nach Bilanzierungsgrundsätzen beim Einzelunternehmer während der Anwartschaftsphase (außerhalb der Steuerbilanz ist die vGA hälftig steuerfrei zu stellen, § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. a EStG). Eine Pensionsrückstellung kann der

<sup>214</sup> Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, Anhang zu § 8, Rz. 62 f.

<sup>215</sup> BMF v. 20.5.1999, IV C 6-S 2252-8/99, BStBl. I 1999, 514.

<sup>216</sup> BFH v. 18.12.1996, I R 139/94, BStBl. II 1997, 301; v. 22.2.2005, VIII R 24/03, DStRE 2005, 764; v. 25.5.2004, VIII R 4/01, DStR 2004, 2143; Wassermeyer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 20, Rz. C 58; Gosch, DStR 1998, 1551; Frotscher, GmbHR 1998, 30; Lange/Janssen, Verdeckte Gewinnausschüttungen, 8. Aufl. 2003, Rz. 143. Kritisch: Gosch, KStG, § 8, Rz. 228; Wrede, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuergesetz, § 20, Rz. 231; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, S. 657.

<sup>217</sup> Frotscher, GmbHR 1998, 30; Schön, in: Festgabe Flume, 1998, S. 295 f; Schaden, in: Ernst/Young, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, Rz. 54.

<sup>218</sup> Wassermeyer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 20, Rz. C 58; Heinicke/Schmidt, EStG, 24. Aufl. 2005, § 11, Rz. 1; Meßmer, StbJb, 1977/78, 103 f.

<sup>219</sup> So der Fall in BFH v. 25.10.1963, I 2307/61 U, BStBl. III 1964, 33.

Einzelunternehmer aufgrund des § 6a Abs. 1 Nr. 1 EStG wiederum nicht bilden. Die Auszahlung der Pension durch die Kapitalgesellschaft an die Arbeitnehmer stellt im Betriebsvermögen des Einzelunternehmens zum einen in voller Höhe eine Betriebsausgabe dar. Zum anderen mindert sich erfolgsneutral der aktivierte Ausschüttungsanspruch und zwar in der Höhe, wie sich der Anwartschaftsbarwert nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG verringert. In Höhe des Zinsanteils verwirklicht sich erneut eine vGA als Betriebseinnahme des Einzelunternehmers<sup>220</sup>. Beträgt beispielsweise die Pensionsauszahlung 110, während die Minderung des Barwertes des Ausschüttungsanspruchs 100 beträgt, so ist zu buchen: per Aufwand 110 an Ausschüttungsanspruch 100 und an Ertrag 10. Außerhalb der Steuerbilanz ist die vGA von 10 hälftig steuerfrei zu stellen (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. a EStG).

Im Schrifttum<sup>221</sup> wird die Ansicht vertreten, dass eine unmittelbare vGA auch vorliegen kann, wenn ein Vermögensvorteil einem Begünstigten zugewandt wird, der noch nicht Gesellschafter ist, die Vorteilszuwendung jedoch aus seiner künftigen Gesellschafterstellung erklärt werden kann. Das gilt nach Auffassung des BFH<sup>222</sup> jedenfalls dann, wenn die Leistung in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Begründung des Gesellschaftsverhältnisses steht und der Empfänger dann auch tatsächlich Gesellschafter wird. Dem ist m.E. nicht zu folgen. Es kommt in diesem Fall nur eine mittelbare vGA in Betracht. Der potentielle Erwerber der Anteile und unmittelbar Begünstigte ist nahestehende Person. Dem bisherigen Anteilseigner (potentieller Veräußerer und mittelbar Begünstigter) ist dagegen die vGA nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG zuzurechnen. Zwischen potentielltem Erwerber<sup>223</sup> und Veräußerer besteht folglich eine Nahestehensbeziehung. Die Richtigkeit dieser Ansicht zeigt sich daran, dass nur die bisherigen Gesellschafter, nicht aber künftige Gesellschafter veranlassen können, dass Vermögensvorteile verdeckt ausgeschüttet werden sollen. Die bisherigen Gesellschafter verfügen über den Vermögensvorteil, der deshalb auch ihnen steuerlich im Rahmen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG zugerechnet werden kann. Im Falle des gescheiterten Anteilseignerwechsels kann dem Nicht-Gesellschafter keine vGA zugerechnet werden, wohl aber dem Anteilseigner<sup>224</sup> im Zeitpunkt der rechtlichen

<sup>220</sup> Spiegelbildlich ist der Sachverhalt bei der verdeckt ausschüttenden Kapitalgesellschaft zu betrachten: In Höhe der Barwertminderung der Ausschüttungsverbindlichkeit findet eine Tilgung statt (per Ausschüttungsverbindlichkeit an Bank). In Höhe der überschießenden Zahlung verwirklicht sich erneut eine vGA (erfolgsneutrale Buchung: per Bilanzgewinn/Rücklage an Bank).

<sup>221</sup> Wassermeyer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 20, Rz. C 59; Schwedhelm, in: Streck, Körperschaftsteuergesetz, 6. Aufl. 2003, § 8, Rz. 69.

<sup>222</sup> BFH v. 24.1.1989, VIII R 74/84, BStBl. II 1989, 419.

<sup>223</sup> Ist keine Veräußerung von Anteilen geplant, sondern die Hereinnahme eines neuen Gesellschafters über eine Kapitalerhöhung, so ist die vGA dem bisherigen Gesellschafter zuzurechnen, bei mehreren Gesellschaftern nach der Beteiligungsquote.

<sup>224</sup> Nach Oppenländer (Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, S. 27) ist § 20 Abs. 2a S. 1 EStG in Fällen der mittelbaren vGA anwendbar. Die vGA ist demnach dem „Anteilseigner“ zuzurechnen. Dem ist m.E. zu folgen (a.A.: Gosch, KStG, § 8, Rz. 227; Rupp, in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, Körperschaftsteuer, § 8, Rz. 572, wonach § 20 Abs. 2a EStG nur für ordentliche Gewinnausschüttungen nicht aber für vGA gilt). Entgegen Oppenländer (Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, S. 27) kann sich allerdings der Zeitpunkt für die Bestimmung des Anteilseigners nicht aus der Vermögensminderung bei der Kapitalgesellschaft ergeben. Vielmehr muss auf den Zeitpunkt des Rechtsgeschäftes abgestellt werden. Eine Pensionszusage beispielsweise bindet die Gesellschaft über einen längeren Zeitraum, während die Vermögensminderung sich sukzessive über die Anwartschafts- und Pensionsphase verwirklicht. In diesem Zeitraum ist es unbeachtlich, ob der mittelbar Begünstigte (noch)

Begründung der vGA. Die vGA ist nur dann eine unmittelbare an den (künftigen) Gesellschafter, wenn es bereits vor Übergang des zivilrechtlichen Eigentums zu einem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an dem Anteil gekommen ist (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Dies wäre dann der Fall, wenn dem Erwerber das Gewinnbezugsrecht und das Stimmrecht eingeräumt wird oder der zivilrechtliche Gesellschafter verpflichtet ist, bei der Ausübung des Stimmrechts die Interessen des Erwerbers wahrzunehmen<sup>225</sup>.

## 6. Keine nachholende vGA-Besteuerung

Wird die vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG im Zeitpunkt ihrer Verwirklichung, der Passivierung der (verdeckten) Ausschüttungsverbindlichkeit, nicht erkannt und ist der Steuerbescheid des betreffenden VZ bestandskräftig, so kann die vGA-Besteuerung nicht in einem späteren VZ nachgeholt werden<sup>226</sup>.

Soweit das Schrifttum davon ausgeht, dass die Berücksichtigung der vGA innerhalb der Steuerbilanz eine nachholende vGA-Besteuerung ermöglicht, ist dem nicht zu folgen. Die Vornahme der vGA-Besteuerung innerhalb der Steuerbilanz im Wege der Bilanzberichtigung bedeutet nicht, dass in späteren VZ erfolgswirksame Bilanzberichtigungen aufgrund des formellen Bilanzenzusammenhangs möglich sind<sup>227</sup>. Diese Schlussfolgerung beruht entweder auf der Annahme, dass innerhalb der Steuerbilanz keine Ausschüttungsverbindlichkeit zu passivieren ist und damit die vGA steuerrechtlich Eigenkapital darstellt<sup>228</sup>. Damit läge ein fehlerhafter Bilanzansatz vor, der sich auf das Betriebsvermögen (Eigenkapital) i.S. von § 4 Abs. 1 S. 1 EStG auswirken würde und damit im Wege des formellen Bilanzenzusammenhangs richtig zu stellen wäre (gewinnerhöhende Auflösung der Ausschüttungsverbindlichkeit). Diese Ansicht ist jedoch verfehlt: die vGA verwirklicht sich durch Bildung der Ausschüttungsverbindlichkeit nach Bilanzierungsgrundsätzen, nicht durch ihren tatsächlichen Vollzug im Sinne des Abflusses. Die vGA in Gestalt der Ausschüttungsverbindlichkeit stellt ein passives Wirtschaftsgut und kein steuerrechtliches Eigenkapital (Betriebsvermögen) dar. Andernfalls käme es gar nicht zur Unterschiedsbetragsminderung i.S. von § 4 Abs. 1 S. 1 EStG und damit zur vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG. Damit liegt kein fehlerhafter Bilanzansatz vor, der eine nachholende Korrektur aufgrund des formellen

---

Gesellschafter ist. Entscheidend ist die allgemeine Wertung des § 20 Abs. 2a EStG, dass Gewinnausschüttungen demjenigen zuzurechnen sind, der im Zeitpunkt ihrer rechtlichen Begründung (diese kann auch in der rechtlichen Verpflichtung zur Bildung von Ausschüttungsverbindlichkeiten liegen) Anteilseigner ist (vgl. auch Schaden, in: Ernst/Young, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, Rz. 40).

<sup>225</sup> Vgl. BFH v. 17.2.2004, VIII R 26/01, BStBl. II 2004, 651 zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bei Formunwirksamkeit eines Kaufvertrages.

<sup>226</sup> BFH v. 28.1.2004, I R 21/03, DStR 2004, 816; v. 31.3.2004, I R 65/03, DStR 2004, 1209; v. 22.10.2003, I R 37/02, BStBl. II 2004, 121; v. 4.9.2002, I R 48/01, BFH/NV 2003, 247; v. 16.12.1998, I R 96/95, BFH/NV 1999, 1125; v. 12.10.1995, I R 27/95, BStBl. II 2002, 367; v. 29.6.1994, I R 137/93, BStBl. II 2002, 366.

<sup>227</sup> Dies unterstellt wohl auch zu Unrecht BFH v. 22.10.2003, I R 37/02, BStBl. II 2004, 121.

<sup>228</sup> So Buciek, DStZ 2002, 115; Buciek, Stbg 2002, 1 f; Weber-Grellet, DStZ 1998, 367; Weber-Grellet, FR 2004, 216; Hauber, in: Ernst/Young, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, Rz. 189; Wassermeyer, Stbg 1996, 482; Winter, DStZ 1987, 270; Gosch, KStG, § 8, Rz. 396.

Bilanzzusammenhangs rechtfertigt. Denn das Betriebsvermögen (Eigenkapital) ist zutreffend ausgewiesen. Nur die Zusammensetzung des Fremdkapitals ist falsch ausgewiesen<sup>229</sup>. Der I. Senat<sup>230</sup> führt zutreffend aus: „Auch Ausschüttungsverbindlichkeiten sind zu passivieren. Sie sind Fremdkapital. Damit fehlt es an einem fehlerhaften Bilanzansatz als Voraussetzung für die Anwendung des § 4 Abs. 2 S. 1 EStG.“

Andererseits wird die Auffassung vertreten, dass auch bei Annahme einer Ausschüttungsverbindlichkeit eine nachholende Korrektur aufgrund des formellen Bilanzzusammenhangs möglich sei. Demnach sei die als vGA zu qualifizierende Pensionsrückstellung (verdeckte Ausschüttungsverbindlichkeit) gewinnerhöhend aufzulösen, während das Einbuchen der Ausschüttungsverbindlichkeit erfolgsneutral zu erfolgen habe<sup>231</sup>. Dabei wird jedoch übersehen, dass für eine derartige nachholende vGA-Besteuerung keine Rechtsgrundlage besteht. Entnahmen bei Personenunternehmen, die fälschlicherweise als Aufwand behandelt oder falsch bewertet wurden, können nicht in späteren VZ richtig gestellt werden<sup>232</sup>. Da die vGA die „Entnahme“ der Kapitalgesellschaft i.S. von § 4 Abs. 1 S. 1 und 2 EStG ist, muss die entsprechende Rechtsprechung zu Entnahmen zur Kenntnis genommen werden. Eine vGA kann wie eine Entnahme immer nur in dem Wirtschaftsjahr erfasst werden, indem sie verwirklicht wurde. Eine Rechtsgrundlage für eine Besteuerung in späteren VZ besteht nicht. Es kommt nicht zu einer „richtigen Besteuerung des einzelnen Geschäftsvorfalles“<sup>233</sup>. Der Bilanzansatz ist in der Anfangsbilanz der ersten noch offenen Veranlagung erfolgsneutral richtig zu stellen<sup>234</sup>. Bei unerkannt gebliebenen vGA in Form von Passivierungsverpflichtungen ist folglich in der Eröffnungsbilanz eine

<sup>229</sup> Reiß, StuW 2003, 22; Wassermeyer, in: Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997, S. 552.

<sup>230</sup> BFH v. 29.6.1994, I R 137/93, BStBl. II 2002, 366.

<sup>231</sup> So Paus, DStZ 2003, 387.

<sup>232</sup> Reiß, StuW 2003, 22.

<sup>233</sup> BFH v. 21.10.1976, IV R 222/72, BStBl. II 1977, 148; v. 3.11.1972, I R 208/70, BStBl. II 1973, 194; Falterbaum/Bolk/Reiß, Buchführung und Bilanz, 18. Aufl. 2001, S. 474 f. Zur erfolgsneutralen Ausbuchung einer zu Unrecht passivierten Privatschuld: BFH v. 26.2.1976, I R 150/74, BStBl. II 1976, 378; v. 9.9.1980, VIII R 64/79, BStBl. II 1981, 125.

<sup>234</sup> Aus diesem Grund liegt entgegen einer Auffassung im Schrifttum (Lang, DStZ 2003, 225; Frotcher, FR 2002, 865; Wassermeyer FR 2003, 235; Wassermeyer, DB 2002, 2670; Janssen, NWB Fach 4, 4843; Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, S. 255f) im Falle einer vGA durch Erwerb eines Wirtschaftsguts zu überhöhtem Preis und fälschlicher Aktivierung des Überpreises als Anschaffungskosten (Bestandskraft des betreffenden VZ) in späteren Wirtschaftsjahren auch keine vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG in Gestalt von Teilwertabschreibungen oder Betriebsausgaben vor. Vielmehr ist eine erfolgsneutrale Bilanzberichtigung über Eigenkapital (Bilanzgewinn) vorzunehmen (Briese, GmbHR 2005, 602; Reiß, StuW 2003, 32; Wassermeyer, BB 1989, 1383). Die Ausbuchung ist jedoch weder Entnahme (BFH v. 21.6.1972, I R 189/69, BStBl. II 1972, 874) noch vGA. Die Gegenansicht würde dazu führen, dass es vGA nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG beim Gesellschafter gibt (Verwirklichung mit Vereinnahmung des überhöhten Preises), die zeitlich vor der vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG bei der Kapitalgesellschaft (spätere Teilwertabschreibung bzw. Betriebsausgabe) liegen. Derartiges ist jedoch nicht möglich: der Vermögensvorteil beim Gesellschafter kann nur von der Kapitalgesellschaft stammen. Eine vGA nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG beim Gesellschafter muss eine vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG bei der Kapitalgesellschaft „logisch vorangehen“. (Wassermeyer, in: Festschrift Müller, 2001, S. 400; Wassermeyer, GmbHR 1997, 805). Die vGA beim Gesellschafter setzt eine „vorherige oder gleichzeitige Unterschiedsbetragsminderung bei der Kapitalgesellschaft voraus“ (Wassermeyer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 20, Rz. C 56). Hinzuzufügen wäre, dass die Unterschiedsbetragsminderung bei ordnungsgemäßer Bilanzierung eintreten muss. Spätere Korrekturen stellen keine vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG dar.

erfolgsneutrale Umbuchung von Pensionsrückstellung auf Ausschüttungsverbindlichkeit vorzunehmen<sup>235</sup>. Denn die Steuerbilanz ist insoweit falsch, als sie eine Pensionsrückstellung anstelle einer Ausschüttungsverbindlichkeit ausweist. Es wird ein Passivposten durch einen anderen ersetzt<sup>236</sup>. Dabei handelt es sich nicht um eine Durchbrechung des Bilanzenzusammenhangs: zum einen ändert sich das Betriebsvermögen (Eigenkapital) i.S. von § 4 Abs. 1 S. 1 EStG nicht. Zum anderen wird der Bilanzenzusammenhang begrenzt durch die fehlende Rechtsgrundlage zur nachholenden Besteuerung einer Entnahme<sup>237</sup> oder vGA.

### Beispiel

Dem Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH wird eine Pensionszusage erteilt, die vollständig gesellschaftlich veranlasst ist. In den Wirtschaftsjahren 01 bis 04 hat die GmbH aufwandswirksam Zuführungen zur Pensionsrückstellung von 25 p.a. vorgenommen. Die Veranlagungszeiträume bis einschließlich 04 sind bestandskräftig veranlagt, wobei das FA die vGA nicht erkannt hat. Nunmehr erkennt das FA die vGA. Zum 1.1.05 ist die Pensionsrückstellung, die in Wahrheit eine Ausschüttungsverbindlichkeit ist, von insgesamt 100 erfolgsneutral auf eine Ausschüttungsverbindlichkeit umzubuchen. Beide Passivposten sind Fremdkapital. Das FA darf im Veranlagungsjahr 05 keine vGA-Besteuerung aus den zuvor unerkannt gebliebenen vGA-Tatbeständen in 01 bis 04 vollziehen. Erst ab 05 kann eine entsprechende vGA-Besteuerung einsetzen und zwar in Höhe des jährlichen Dotierungsbetrags von 25.

## **7. Wegfall einer Ausschüttungsverbindlichkeit ohne Abfluss**

Besteht die vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG in einer zu passivierenden Verpflichtung wie bei der gesellschaftlich veranlassten Pensionszusage in der Anwartschaftsphase, so hat die Kapitalgesellschaft einen Passivposten „Ausschüttungsverbindlichkeit“ bilanziell auszuweisen. Wurde die vGA durch das FA nicht erkannt, liegt trotzdem eine (verdeckte) Ausschüttungsverbindlichkeit und keine Pensionsrückstellung vor. Die vGA-Besteuerung darf nicht nachgeholt werden, wenn bestandskräftige Bescheide vorliegen. In der ersten noch offenen Anfangsbilanz ist statt der Pensionsrückstellung eine Ausschüttungsverbindlichkeit auszuweisen. Wird die Ausschüttungsverbindlichkeit getilgt, so findet eine erfolgsneutrale Auflösung der Verbindlichkeit statt (per Ausschüttungsverbindlichkeit an Bank). Es ist jedoch auch möglich, dass die Ausschüttungsverpflichtung durch die

<sup>235</sup> Vgl. auch Wassermeyer, in: Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997, S. 552: „Die Bilanzberichtigung erschöpft sich darin, dass der Verbindlichkeit ein anderer Name zugeordnet wird. Eine solche `Namensänderung` vollzieht sich nicht erfolgswirksam. Die zu vollziehende Namensänderung hat `umschichtenden` Charakter im Fremdkapital.“ Vgl. auch Gosch, DStR 2002, 983, wonach die Verbindlichkeit oder Pensionsrückstellung „als solche existent [bleibt] und in der Steuerbilanz in jedem Fall auszuweisen [ist]. Die Korrektur wird außerbilanziell vollzogen, was wiederum bedingt, dass die bisherige Tantiemeverbindlichkeit zu einer Ausschüttungsverbindlichkeit mutiert.“ Ungenau BFH v. 4.9.2002, I R 48/01, BFH/NV 2003, 247: Aufgrund der außerbilanziellen vGA-Korrektur „bleibt eine in der Steuerbilanz gebildete Rückstellung, wenn und soweit die betreffende Verbindlichkeit besteht, vom Vorliegen einer vGA unberührt.“ Richtigerweise ist eine Ausschüttungsverbindlichkeit zu bilden; vgl. auch Wassermeyer, FR 2003, 235.

<sup>236</sup> Wassermeyer, FR 2003, 235.

<sup>237</sup> BFH v. 21.10.1976, IV R 222/72, BStBl. II 1977, 148.

Kapitalgesellschaft nicht erfüllt werden muss und es somit nicht zum Abfluss der vGA an den Gesellschafter kommt. Dies kann bei Pensionszusagen in der Anwartschaftsphase beispielsweise in folgenden Fällen auftreten: durch Verzicht<sup>238</sup>; durch Versterben des Pensionsberechtigten, wobei keine Hinterbliebenenversorgung besteht (sog. Aktiventod); durch den Eintritt in die reguläre Altersrentenphase bei einem gesellschaftlich veranlassten Invaliditätsbaustein<sup>239</sup>; durch einen Wandel der Veranlassung<sup>240</sup> (z.B. durch Ablauf der Probezeit oder Eintritt der Finanzierbarkeit). In diesen Fällen muss der Passivposten Ausschüttungsverbindlichkeit bei der Kapitalgesellschaft aufgelöst werden, ohne dass es zu einem Abfluss an den Gesellschafter kommt. Die entscheidende Frage geht dahin, ob die Auflösung einer Ausschüttungsverbindlichkeit ohne Abfluss grundsätzlich erfolgsneutral oder ggf. erfolgswirksam zu erfolgen hat.

### 7.1. Ansicht der Finanzverwaltung und von Wassermeyer

Nach Ansicht der Finanzverwaltung<sup>241</sup> soll beispielsweise im Falle des sog. Aktiventodes innerhalb der Steuerbilanz eine gewinnerhöhende Auflösung der Ausschüttungsverbindlichkeit erfolgen (per Ausschüttungsverbindlichkeit<sup>242</sup> an sonstige betriebliche Erträge). Außerhalb der Steuerbilanz soll es zu einer Minderung des Gewinns kommen, soweit es zuvor bei Bildung der Ausschüttungsverbindlichkeit zur einer vGA-Besteuerung gekommen ist<sup>243</sup>. Dies wird mit sog. Teilbeträgen I und II erreicht, wobei der Teilbetrag I die gesamte Ausschüttungsverbindlichkeit und der Teilbetrag II den tatsächlich besteuerten Teil darstellen<sup>244</sup>. Mit anderen Worten soll die gewinnwirksame Auflösung der Ausschüttungsverbindlichkeit dann außerhalb der Steuerbilanz rückgängig bzw. neutralisiert werden, wenn es zuvor bei ihrer Bildung tatsächlich zur vGA-Besteuerung gekommen ist. Ebenso will die Finanzverwaltung<sup>245</sup> bei Verzicht auf eine wertlose Anwartschaft vorgehen.

<sup>238</sup> Nach den Grundsätzen des Großen Senats (BFH v. 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307) allerdings nur bei wertlosen Anwartschaften. Hinsichtlich des werthaltigen Teils der Anwartschaft soll es zu einem fiktiven Zufluss an den Gesellschafter-Geschäftsführer und zur verdeckten Einlage kommen. Dem kann allerdings nicht gefolgt werden, da richtigerweise bei einem Verzicht auf eine Anwartschaft grundsätzlich kein Ab-/Zufluss und dementsprechend keine verdeckte Einlage einsetzt. Es kommt nur zum Wegfall des Passivpostens (vgl. Teil B, 8.2.).

<sup>239</sup> Die Invaliditätsabsicherung war gesellschaftlich veranlasst, weshalb nach versicherungsmathematischen Grundsätzen eine Ausschüttungsverbindlichkeit in der Anwartschaftsphase zu passivieren ist. Tritt der Invaliditätsfall in der Anwartschaftsphase nicht ein, so ist die Ausschüttungsverbindlichkeit aufzulösen.

<sup>240</sup> Vgl. Teil B, 5.2.

<sup>241</sup> BMF v. 28.5.2002, IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Rz. 38.

<sup>242</sup> Die Finanzverwaltung bezeichnet die Ausschüttungsverbindlichkeit verfehlterweise als Tantieme- oder Pensionsrückstellung (BMF v. 28.5.2002, IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Rz. 25 ff; 44). Zutreffend dagegen BMF v. 25.3.1998, IV B 7 - S 1978 - 21/98, BStBl. I 1998, 268, Tz. 2.21, wonach nicht abgeflossene vGA als „Schuldposten (Ausschüttungsverbindlichkeit)“ zu passivieren sind.

<sup>243</sup> BMF v. 28.5.2002, IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Rz. 22 f.

<sup>244</sup> BMF v. 28.5.2002, IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Rz. 7.

<sup>245</sup> BMF v. 28.5.2002, IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Rz. 23, 38.

Diese Vorgehensweise wird von *Wassermeyer*<sup>246</sup> befürwortet, der in der Auflösung der Ausschüttungsverbindlichkeit innerhalb der Steuerbilanz einen betrieblich veranlassten Vorgang und damit eine Gewinnerhöhung sieht, die nur dann außerhalb der Steuerbilanz durch einen entsprechenden Abzug im Wege der Billigkeit gegenkorrigiert werden soll, wenn es zuvor zu einer vGA-Besteuerung gekommen ist, mithin andernfalls eine Doppelbesteuerung droht. Soweit keine Doppelbesteuerung aus der Auflösung der Ausschüttungsverbindlichkeit droht, weil es zuvor nicht zur vGA-Besteuerung gekommen ist, kann oder soll der Passivposten gewinnerhöhend aufgelöst werden.

## 7.2. Erfolgsneutrale Auflösung von Ausschüttungsverbindlichkeiten

Die Ansicht der Finanzverwaltung und von *Wassermeyer* begegnet grundsätzlichen Bedenken. Richtigerweise hat die Auflösung einer Ausschüttungsverbindlichkeit grundsätzlich erfolgsneutral zu erfolgen und deshalb auch dann, wenn der Ausschüttungsverpflichtung eine zuvor nicht erkannte und damit nicht besteuerte vGA zugrunde liegt<sup>247</sup>. Die Tilgung einer Ausschüttungsverpflichtung durch die Kapitalgesellschaft ist ein erfolgsneutraler Vorgang (per Ausschüttungsverbindlichkeit an Bank). Beim Gesellschafter kommt es zum Zufluss der vGA. Fällt die Ausschüttungsverpflichtung ohne Tilgung weg, handelt es sich aus Sicht der Kapitalgesellschaft um eine nicht vollzogene Ausschüttung. Beim Gesellschafter kommt es entsprechend nicht zum Zufluss<sup>248</sup>.

Auch der Wegfall einer Ausschüttungsverpflichtung ohne Tilgung ist dem gesellschaftlichen Bereich zuzuordnen und erfolgsneutral zu verbuchen. Es gibt keine gespaltene Veranlassung zwischen einer ersten und zweiten Stufe der Gewinnermittlung (innerhalb und außerhalb der Steuerbilanz). Eine Ausschüttungsverbindlichkeit ist nicht betrieblich veranlasst. Das gilt sowohl für ihre Bildung als auch ihre Auflösung<sup>249</sup>. Denn eine Ausschüttungsverbindlichkeit kann nur gegenüber Gesellschaftern, nicht jedoch gegenüber fremden Dritten bestehen. In diesem Sinne ist sie keine betriebliche Fremdverbindlichkeit. Es

<sup>246</sup> Wassermeyer, DB 2002, 2670 f; Wassermeyer, FR 2003, 234 ff; Wassermeyer, GmbHR 2002, 618 f. Ebenso Lang, DStZ 2003, 221 f; Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, S. 256; Gosch, KStG, § 8, Rz. 438 f.

<sup>247</sup> Deswegen sind auch die von der Finanzverwaltung (BMF v. 28.5.2002, IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603) angestellten komplexen Teilbetrags- und Differenzrechnungen überflüssig. Teilbeträge müssen nicht gebildet werden. Es interessiert steuerlich nur die Höhe der (verdeckten) Ausschüttungsverbindlichkeit, unabhängig davon, ob ihr eine besteuerte oder nicht besteuerte vGA zugrunde liegt.

<sup>248</sup> Hatte der betriebliche Gesellschafter den Ausschüttungsanspruch bereits nach Bilanzierungsgrundsätzen in seinem Betriebsvermögen aktiviert, so ist eine Ausbuchung der Ausschüttungsforderung vorzunehmen. Außerhalb der Steuerbilanz sind § 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b Abs. 3 S. 3 KStG zu beachten. Der vorweggenommene Beteiligungsertrag wird somit rückgängig gemacht.

<sup>249</sup> Reiß, StuW, 1996, 345; Reiß, StuW 2003, 37 f; Briese, GmbHR 2005, 603. Vgl. auch Frotscher, FR 2002, 861, 864; Frotscher, FR 2003, 233; Schwedhelm/Olbing/Binnewies, GmbHR 2002, 1173; Schulte, in: Erle/Sauter, Körperschaftsteuergesetz, § 8, Rz. 202b; Janssen, NWB, Fach 4, 4845, die jedoch alle fälschlicherweise von Pensionsrückstellung anstatt von Ausschüttungsverbindlichkeit sprechen und verfehlterweise mit außerbilanziellen Korrekturen arbeiten. Zutreffend wird jedoch die Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis gesehen.

kann aus der Auflösung einer gesellschaftlichen Ausschüttungsverpflichtung keine steuerbare Betriebsvermögensmehrung eintreten<sup>250</sup>. Die Auflösung der Ausschüttungsverbindlichkeit lässt den Steuerbilanzgewinn unberührt<sup>251</sup>, da sich in der GuV nur betrieblich veranlasste Vorgänge niederschlagen<sup>252</sup>. Bei Wegfall einer Ausschüttungsverpflichtung ohne Tilgung handelt es sich um eine nicht vollzogene Ausschüttung, die erfolgsneutral abzubilden ist (per Ausschüttungsverbindlichkeit an Bilanzgewinn<sup>253</sup>).

Der Grundsatz der erfolgsneutralen Auflösung von Ausschüttungsverbindlichkeiten innerhalb der Steuerbilanz gilt zunächst für Ausschüttungsverpflichtungen, die auf ordentlichen Gewinnverteilungsbeschlüssen beruhen: Aufhebungen und Änderungen des Gewinnverteilungsbeschlusses führen nicht Steuerbilanzgewinnerhöhungen. Der Wegfall der Ausschüttungsverbindlichkeit erfolgt erfolgsneutral (per Ausschüttungsverbindlichkeit an Bilanzgewinn). Es handelt sich um eine nicht vollzogene Ausschüttung. Die Aufhebung eines Gewinnverteilungsbeschlusses und damit die Auflösung einer Ausschüttungsverbindlichkeit ist gesellschaftlich und nicht betrieblich veranlasst. Dementsprechend resultiert daraus kein in der GuV zu berücksichtigender Gewinn (keine Betriebseinnahme). *Wassermeyer*<sup>254</sup> formuliert dies an einem Beispiel zutreffend mit den Worten: Wird ein Gewinnverteilungsbeschluss vor seiner Durchführung wieder aufgehoben, "so hat die vorübergehend eingetretene Vermögenminderung ertragsteuerlich keine weiteren Konsequenzen".

Der Grundsatz der erfolgsneutralen Auflösung gilt auch für Ausschüttungsverpflichtungen, die auf verdeckten Gewinnverteilungen beruhen. Auch diese sind nicht betrieblich veranlasst. Ausschüttungsverbindlichkeiten dürfen steuerlich nicht danach unterschieden werden, ob sie auf einer offenen oder verdeckten Gewinnverteilung beruhen. Vielmehr sind sie gleich zu behandeln. Es besteht keine Rechtsgrundlage, den Wegfall einer Ausschüttungsverpflichtung in einen betrieblichen Vorgang umzudeuten, weil und soweit die vGA im Zeitpunkt ihrer Verwirklichung (Passivierung der verdeckten Ausschüttungsverbindlichkeit) nicht erkannt wurde. Andernfalls käme es zu einer Nachholung der Besteuerung einer zuvor unerkannt gebliebenen vGA<sup>255</sup>. Eine solche nachholende Besteuerung ist jedoch ebenfalls

<sup>250</sup> Vgl. Teil A, 3.2.1.1., wonach in der Steuerbilanz der Kapitalgesellschaft alle aktiven und passiven Wirtschaftsgüter aufzunehmen sind, Zu- und Abgänge jedoch auf einer unterschiedlichen Veranlassung beruhen können.

<sup>251</sup> Es ist keineswegs so, dass innerhalb der Steuerbilanz eine gewinnerhöhende Auflösung der Ausschüttungsverbindlichkeit und außerbilanziell grundsätzlich in gleicher Höhe eine Minderung des Gewinns (Gegenkorrektur) erfolgt (so aber Frotscher, FR 2002, 861, 864; Frotscher, FR 2003, 233; Schwedhelm/Olbing/Binnewies, GmbHR 2002, 1173; Schulte, in: Erle/Sauter, Körperschaftsteuergesetz, § 8, Rz. 202b; Janssen, NWB, Fach 4, 4845). Diese Ansicht beruht auf der fehlerhaften Annahme, gesellschaftlich veranlasste Vorgänge müssten sich zunächst grundsätzlich als betrieblicher Vorgang innerhalb der Steuerbilanz und GuV niederschlagen, wobei der potenziell gesellschaftlichen Veranlassung erst außerhalb der Bilanz Rechnung zu tragen ist.

<sup>252</sup> Ebenso wie die Bildung der Ausschüttungsverbindlichkeit nicht die GuV berührt, weil vGA keine Betriebsausgaben sind.

<sup>253</sup> Es sei nochmals an die Unterscheidung zwischen Ergebnismittlung (handelsrechtlicher Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag lt. GuV, steuerrechtlicher Steuerbilanzgewinn/-verlust) und Ergebnisverwendung (Bilanzgewinn/Bilanzverlust) erinnert. Vgl. Teil A, 3.2.2.2.

<sup>254</sup> Wassermeyer, GmbHR 1989, 300.

<sup>255</sup> Paus, DStZ 2002, 787; Paus, DStZ 2003, 386.

ohne Rechtsgrundlage<sup>256</sup>. Der Wegfall von Ausschüttungsverpflichtungen ist daher grundsätzlich körperschaftsteuerrechtlich unerheblich<sup>257</sup>. Es handelt sich um „nicht vollzogene Ausschüttungen“ oder „negative Entnahmen“<sup>258</sup>. Körperschaftsteuerliche Gewinne können daraus nicht entstehen.

## 8. Keine Rückgängigmachung der vGA

Grundsätzlich führt eine vGA dazu, dass der Gesellschafter, dem ungerechtfertigt Vorteile zugeflossen sind, Rückzahlungs- oder Schadenersatzansprüchen ausgesetzt ist<sup>259</sup>. Nach ständiger und zutreffender Rechtsprechung des I. Senats<sup>260</sup> können Rückgewähransprüche kein Rückgängigmachen der vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG bewirken. Der Rückgewähranspruch ist steuerbilanziell als Einlageforderung und damit erfolgsneutral bei der Kapitalgesellschaft anzusetzen (per Einlageforderung an Kapitalrücklage)<sup>261</sup>. Die tatsächliche Rückzahlung führt bei der Kapitalgesellschaft zum Aktivtausch (per Bank an Einlageforderung). Der Gesellschafter leistet somit seine verdeckte Einlage in die Kapitalgesellschaft. Die steuerliche Veranlassung des Rückgewähranspruchs kann keine andere sein als der der vGA zugrunde liegende Vorgang<sup>262</sup>. Dies gilt unabhängig davon, ob der Tatbestand der vGA „willentlich“ oder „versehentlich“ erfüllt wurde oder die Rückgewähr freiwillig, aufgrund von gesetzlicher Vorschriften oder Satzungsklauseln erfolgte. Der Steueranspruch ist infolge der Tatbestandsverwirklichung entstanden und kann nicht rückgängig gemacht werden<sup>263</sup>.

<sup>256</sup> Vgl. Teil A, 6.

<sup>257</sup> Vgl. auch BFH v. 9.12.1987, I R 260/83, BStBl. II 1988, 460 zum Anrechnungsverfahren.

<sup>258</sup> Reiß, StuW 2003, 38; Reiß, StuW 1996, 345.

<sup>259</sup> BGH v. 13.11.1995, II ZR 113/94, DStR 1996, 271. Vgl. z.B. Geißler, GmbHR 2003, 394; Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, S. 1140 ff; Fiedler, Verdeckte Vermögensverlagerungen bei Kapitalgesellschaften, 1994, S. 30 ff; Emmerich, in: Scholz, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 29, Rz. 105 ff.

<sup>260</sup> BFH v. 30.5.2001, I B 176/00, BFH/NV 2001, 1456; v. 29.5.1996, I R 118/93, BStBl. II 1997, 92; v. 10.3.1993, I R 51/92, BStBl. II 1993, 635; v. 29.4.1987 I R 176/83, BStBl. II 1987, 733. So auch die Finanzverwaltung (BMF v. 6.8.1981, IV B 7 – S 2813 – 23/81, BStBl. I 1981, 599).

<sup>261</sup> Der Rückforderungsanspruch ist ebenso in der Handelsbilanz nicht erfolgswirksam (über die GuV), sondern erfolgsneutral (Erhöhung Bilanzgewinn) einzubuchen. Handelsrechtlich liegt keine Einlage vor. Dementsprechend findet keine Erhöhung der Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB statt, da keine entsprechende Zweckbestimmung des Gesellschafters, „ins Kapital“ leisten zu wollen, gegeben ist. Diese Zweckbestimmung unterscheidet die handelsrechtliche Einlage von der verdeckten Einlage im Steuerrecht (vgl. Hüttemann, in: Straub, Handelsgesetzbuch, 4. Aufl. 2002, § 272, Rz. 41). Der Rückforderungsanspruch erhöht vielmehr den durch die vGA zuvor geminderten Bilanzgewinn (Reiß, StuW 1996, 349). Bei späterem Verzicht auf den Rückgewähranspruch darf sich wiederum keine Auswirkung auf das Jahresergebnis lt. GuV ergeben. Der Rückgewähranspruch ist in der Handelsbilanz nicht als Aufwand sondern erfolgsneutral (gegen Bilanzgewinn) auszubuchen.

<sup>262</sup> BFH v. 29.5.1996, I R 118/93, BStBl. II 1997, 92; v. 29.4.1987 I R 176/83, BStBl. II 1987, 733; Wassermeyer, StbJb 1995/96, 223.

<sup>263</sup> Reiß, StuW 1996, 351 f; Wassermeyer, GmbHR 1994, 30, 33; Hauber, in Ernst/Young, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, Rz. 261 f; Weber-Grellet, StuW 1999, 314. Die gegenteilige Auffassung, wonach eine erfolgswirksame Aktivierung des Rückgewähranspruchs zu erfolgen habe und damit eine vGA bei der Kapitalgesellschaft ausscheidet sowie beim Gesellschafter im Falle der Rückzahlung negative Einnahmen vorliegen (Schnorr, GmbHR 2003, 862, 869; Buyer, DB 1989, 1698; differenzierend für den Fall der vollständigen Rückabwicklung des Geschäfts für die Ebene der Kapitalgesellschaft, wonach

Hat die Kapitalgesellschaft den Rückgewährs-/Ausgleichsanspruch aus der vollzogenen vGA als Einlageforderung aktiviert (per Einlageforderung an Kapitalrücklage) und verzichtet sie später auf eine Geltendmachung, so ist der Wegfall der Einlageforderung keine Betriebsausgabe und dementsprechend nicht über die GuV, sondern aufgrund der gesellschaftlichen Veranlassung erfolgsneutral zu buchen (per Kapitalrücklage an Einlageforderung)<sup>264</sup>.

Auch für die Ebene des Gesellschafters gilt, dass die vGA nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG nicht rückgängig gemacht werden kann. Weder wird der Zufluss (§ 11 EStG) der vGA beim Gesellschafter durch eine Rückgewährspflichtung ausgeschlossen, noch stellt die tatsächliche Rückzahlung negative Einnahmen dar. Vielmehr ist die Rückzahlung Einlage und erhöht die Anschaffungskosten des Gesellschafters<sup>265</sup>. Schuldet der Gesellschafter für die Zeit zwischen der Vorteilsgewährung (vGA) und der Rückgewähr angemessene Zinsen, so stellen diese Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen dar<sup>266</sup>.

Wird steuerrechtlich das Gehalt oder die Pension als vGA gewertet, so findet beim begünstigten (ehemaligen) Gesellschafter-Geschäftsführer eine Einkünfteumqualifikation statt. Er muss die Beteiligungseinkünfte lediglich im Halbeinkünfteverfahren versteuern (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 i.V.m. § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG). Demgegenüber resultiert aus der vGA-Qualifikation auf Ebene der Kapitalgesellschaft eine zusätzliche Steuerbelastung aus KSt und GewSt, die wirtschaftlich alle an der Kapitalgesellschaft beteiligten Gesellschafter trifft. Daraus ergibt sich die Notwendigkeit von vGA-bezogenen Steuerklauseln bei Kapitalgesellschaften mit divergierenden Gesellschafterinteressen<sup>267</sup>.

## 9. Fremdvergleich

### 9.1. Mittel der Veranlassungsprüfung

Da die Frage, ob die Vermögensverlagerung von der Kapitalgesellschaft auf den Gesellschafter betrieblich oder gesellschaftlich veranlasst ist, eine innere Tatsache ist, lässt sie sich häufig nicht zweifelsfrei feststellen. Eine konkrete Veranlassungsprüfung ist deshalb regelmäßig nicht möglich<sup>268</sup>. Es ist daher gerechtfertigt, „äußerlich erkennbare Merkmale als Beweisanzeichen (Indizien) ... heranzuziehen“<sup>269</sup>. Der Fremdvergleich dient als methodisches Instrument

---

die Ertragsrealisierung bzw. die vGA aus dem Geschäft rückgängig gemacht werden soll: Fiedler, Verdeckte Vermögensverlagerungen, 1994, S. 100 ff, 114 ff) ist ohne Rechtsgrundlage.

<sup>264</sup> Auch hier zeigt sich, dass nicht jede Betriebsvermögensminderung in der Steuerbilanz der Kapitalgesellschaft Betriebsausgabe ist (vgl. Teil A, 3.2.1.1.).

<sup>265</sup> BFH v. 25.5.2004, VIII R 4/01, DStR 2004, 2143; v. 24.1.1989, VIII R 74/84, BStBl. II 1989, 419. So auch die Finanzverwaltung (BMF v. 6.8.1981, IV B 7 – S 2813 – 23/81, BStBl. I 1981, 599).

<sup>266</sup> BFH v. 25.5.1999, VIII R 59/97, BFH/NV 1999, 1542.

<sup>267</sup> Vgl. Herzig, Wpg 2001, 261 f. Dabei sollte auf den Steuerschaden der Gesellschaft (zusätzliche Belastung mit KSt und GewSt) und nicht auf den Steuervorteil aus der Einkünfteumqualifizierung beim Gesellschafter (Halbeinkünfte- statt Vollversteuerung) abgestellt werden (Schulte, in: Erle/Sauter, Körperschaftsteuergesetz, § 8, Rz. 103).

<sup>268</sup> Gosch, KStG, § 8, Rz. 277.

<sup>269</sup> BVerfG v. 7.11.1995, 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34; BFH v. 27. 11. 1989, GrS 1/88, BStBl. II 1990, 160.

(Hilfsmittel<sup>270</sup>) zur Abgrenzung der betrieblichen von der gesellschaftlichen Veranlassung<sup>271</sup>. Sein Zweck liegt in der Konkretisierung des Veranlassungszusammenhangs. Die Anwendung des Fremdvergleichs ist materielles Recht<sup>272</sup>. Rechtsgrundlage des Fremdvergleichs ist damit das im Ertragsteuerrecht geltende Veranlassungsprinzip<sup>273</sup>. Um den Fremdvergleich wiederum handhabbar zu machen, hat die Rechtsprechung eine Reihe von sog. Indizien oder Hilfskriterien<sup>274</sup> entwickelt. Sie dienen im Falle ihrer Erfüllung als widerlegbare Vermutungsregeln für eine Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis<sup>275</sup>. Die Fremdvergleichskriterien sind daher keine Tatbestandsmerkmale, sondern ihnen kommt indizieller Charakter zu. Am Ende der indiziellen Betrachtung und rechtlichen Würdigung muss die Überzeugung stehen, dass „verdeckt ausgeschüttet“ worden ist<sup>276</sup>.

Der Fremdvergleich teilt sich wiederum auf in den sog. formellen und materiellen Fremdvergleich. Beim formellen Fremdvergleich geht es um die Frage, ob der Leistungsaustausch zwischen der Kapitalgesellschaft und dem Gesellschafter auf vorherigen, klaren, eindeutigen und zivilrechtlich wirksamen Vereinbarungen beruht, die tatsächlich umgesetzt werden. Der formelle Fremdvergleich kommt bei beherrschenden Gesellschaftern zur Anwendung (sog. Sonderanforderungen)<sup>277</sup>. Einzelne Elemente des formellen Fremdvergleichs gelten jedoch auch beim materiellen Fremdvergleich, denn sie entsprechen dem Sorgfaltsmaßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters<sup>278</sup>. Beim materiellen Fremdvergleich geht es darum, ob der Leistungsaustausch sowohl aus Sicht der Kapitalgesellschaft (Maßstab der Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters) als auch aus Sicht des Vertragspartners (Verdoppelung des Fremdvergleichs) ernsthaft (angemessen) ist<sup>279</sup>. Der materielle Fremdvergleich kann sowohl im Wege des Nachdenkens (hypothetischer Fremdvergleich, Soll-Vorgabe<sup>280</sup>) als auch auf Basis von konkreten Vergleichsdaten (tatsächlicher Fremdvergleich, Ist-Vorgabe) geführt werden, wobei letzterer bei Vorhandensein von betriebseigenen Vergleichsdaten als betriebsinterner (innerbetrieblicher), bei Heranziehen von betriebsfremden Daten als betriebsexterner (außerbetrieblicher) Fremdvergleich bezeichnet wird.

<sup>270</sup> Wassermeyer, DB 2001, 2467.

<sup>271</sup> Weber-Grellet, DStZ 1998, 362; Schön, in: Festgabe Flume, 1998, S. 285.

<sup>272</sup> Wassermeyer, in: Festschrift Offerhaus, 1999, S. 407, 416; Wassermeyer, GmbHR 1998, 161; Weber-Grellet, DStZ 1998, 364; Ahmann, DStZ 1998, 502; Gosch, KStG, § 8, Rz. 289 f mit Hinweis auf die unterschiedliche Auffassung zwischen I. und IX. Senat (v. 28.6.2002, IX R 68/99, BFH/NV 2002, 1391; v. 15.10.2002, IX R 46/01, BStBl. II 2003, 243), der den Fremdvergleich als Methode der Sachverhaltsermittlung (§§ 85, 88 AO) auffasst; vgl. dazu auch Pezzer, DStZ 2002, 853 f.

<sup>273</sup> Wassermeyer, in: Festschrift Offerhaus, 1999, S. 407, 416; Wassermeyer, IStR 2001, 636; Gosch, KStG, § 8, Rz. 290.

<sup>274</sup> Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, S. 105 ff; Gosch, KStG, § 8, Rz. 290 ff.

<sup>275</sup> Gosch, KStG, § 8, Rz. 284.

<sup>276</sup> Ahmann, DStZ 1998, 502.

<sup>277</sup> Gosch, KStG, § 8, Rz. 318.

<sup>278</sup> Vgl. bei Pensionszusagen: Teil B, 5.3.

<sup>279</sup> Vgl. die Darstellung bei Gosch, DStZ 1997, 3; etwas abweichend: Gosch, KStG, § 8, Rz. 284; sowie die Systematisierung von Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, S. 215.

<sup>280</sup> Wassermeyer, in: Festschrift Offerhaus, 1999, S. 409.

In all den Fällen des (formellen und materiellen) Fremdvergleiches „indiziert das vom Fremdvergleich abweichende Verhalten der Kapitalgesellschaft und ihres Gesellschafters ... die Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis“<sup>281</sup>. Der Fremdvergleich kann zur totalen vGA (dem Grunde nach<sup>282</sup>) und zu partiellen vGA (der Höhe nach) führen. Der Fremdvergleich findet auch bei der sog. mittelbaren vGA Anwendung, wobei auch hier sowohl dem Kriterium des Nahestehens der Person als auch den Fremdvergleichskriterien indizielle Wirkung zukommt<sup>283</sup>.

Sofern die Begriffe Üblichkeit oder Ernstlichkeit verwendet werden, so ist davon auszugehen, dass sie sowohl im formellen als auch im materiellen Fremdvergleich anwendbar sind. Sie wirken als Ergebnis der jeweiligen Unterkategorien des Fremdvergleichs auf den Ausgangspunkt des Fremdvergleichs zurück und stehen mit diesem gleich. Das heißt, Üblichkeit und Ernstlichkeit sind untereinander und mit dem Begriff Fremdvergleich austauschbar<sup>284</sup>. Das Kriterium der Ernstlichkeit berührt den „Kern der vGA“ und „strahlt daher als Grundtatbestand der vGA im Prinzip auf alle zu beurteilenden Fälle aus“, so zutreffend *Ahmann*<sup>285</sup>. Eine nicht übliche oder nicht ernstliche Vereinbarung indiziert die gesellschaftliche Veranlassung.

Um dem Sinn und Zweck der vGA, der Gewinnverteilung an den Gesellschafter (Korrespondenzprinzip), gerecht zu werden, müssen die Fremdvergleichskriterien auf Ebene der Kapitalgesellschaft und der des Gesellschafters einheitlich angewandt werden. Die Frage nach der Veranlassung kann nicht für die Kapitalgesellschaft und den Gesellschafter unterschiedlich ausfallen<sup>286</sup>.

Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass sich die vGA (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG, § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG) nach steuerrechtlichen Kriterien und unabhängig von einer etwaiger gesellschaftsrechtlichen Qualifizierung als vGA bestimmt<sup>287</sup>. Ob

<sup>281</sup> BFH v. 23.2.2005, I R 70/04, DStR 2005, 735.

<sup>282</sup> BFH v. 25.10.1995, I R 9/95, BStBl. II 1997, 703; v. 6.12.1995, I R 88/94, BStBl. II 1996, 383; v. 17.5.1995, I R 147/93, BStBl. II 1996, 204.

<sup>283</sup> BFH v. 18.12.1996, I R 139/94, BStBl. II 1997, 301.

<sup>284</sup> Vgl. Gosch, DStZ 1997, 2; Gosch, KStG, § 8, Rz. 345; Hoffmann, DStR 1998, 316.

<sup>285</sup> Ahmann, DStZ 1998, 499.

<sup>286</sup> Wassermeyer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 20, Rn. C 59b; Wassermeyer, DB 2001, 2466; Wassermeyer, GmbHR 1998, 161 f.

<sup>287</sup> Nach herrschender Auffassung unterscheiden sich die Schutzobjekte im Gesellschafts- und Steuerrecht. Im Gesellschaftsrecht geht es insbesondere um die Aspekte der Kapitalerhaltung, des Gläubigerschutzes sowie der Treu- und Gleichbehandlungspflichten; vgl. Müller, DStJG (17), 1994, S. 293 ff, 301; Gosch, KStG, § 8, Rz. 8, 158; Seeger, in: Festschrift Wassermeyer, 2005, S. 89; Emmerich, in: Scholz, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 29, Rz. 103; Tries, Verdeckte Gewinnausschüttungen im GmbH-Recht, 1991, S. 2 f, 22, 25; Crezelius, in: Festschrift 100 Jahre GmbH-Gesetz, 1992, S. 331 ff; Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, Anhang zu § 8, Rz. 19, 21; Frotscher, DStJG (20), 1997, S. 220; Frotscher, GmbHR 1998, 25 f; Döllerer, JbFSt 1986/87, 43; Döllerer, in: 75 Jahre Reichsfinanzhof/Bundesfinanzhof, 1993, S. 510. Schmidt (Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, S. 1140 f) weist zu Recht auf eine Trennung der Aspekte Gläubigerschutz (§§ 30, 31 GmbHG) und vGA hin. Letztere treten aufgrund Verstoßes gegen gesellschaftsrechtliche Kompetenzgrenzen (§§ 29, 46 Nr. 1 GmbHG) oder den Gleichbehandlungsgrundsatz ein. Ähnlich auch Schulze-Osterloh (in: Festschrift Stimpel, 1985, S. 487), wonach die gesellschaftsrechtliche vGA aus der Missachtung der Kompetenzverteilung resultiert; dagegen Schulze-Osterloh, StuW 1994, 131, wonach sich sowohl die gesellschafts- als auch die steuerrechtliche vGA aus dem Trennungsprinzip ableiten. Selbstverständlich liegt steuerrechtlich eine vGA auch dann noch vor, wenn ein Gesellschafterbeschluss i.S. von § 46 Nr. 1 GmbHG gefasst wurde. Aus Gründen der möglichen sachlichen Unterschiede und der

eine vGA vorliegt, bestimmt sich nach einem objektivierten Sorgfaltsmaßstab und nicht nach subjektiven Erwägungen. Die Annahme einer vGA setzt weder die Absicht der Kapitalgesellschaft, Gewinn verdeckt verteilen zu wollen, noch eine Einigung der Parteien, dass die Zuwendung mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis erfolgen solle, voraus<sup>288</sup>.

Der Fremdvergleich ist im Grundsatz zu dem Zeitpunkt durchzuführen, in dem die schuldrechtliche Verpflichtung der Kapitalgesellschaft erfolgte<sup>289</sup>. Unerheblich ist der Zeitpunkt der Leistungserbringung<sup>290</sup>. Eine gesellschaftliche Veranlassung kann jedoch durch eine fehlende, nicht fremdvergleichsgerechte Vertragsdurchführung eintreten. Insbesondere bei Pensionszusagen kann sich die Veranlassung über die Vertragsdauer wandeln<sup>291</sup>.

## 9.2. Formeller Fremdvergleich

Für Kapitalgesellschaften und ihre beherrschenden Gesellschafter bestehen Sonderanforderungen. Bei diesem Gesellschafterkreis ist es im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung geboten, an die Verdeutlichung der betrieblichen Veranlassung erhöhte Anforderungen zu stellen. Der Grund für diese Sonderanforderung liegt darin, dass es beherrschende Gesellschafter i.d.R. in der Hand haben, Gewinne in Form verschleierte Betriebsausgaben auszuschütten und dadurch nach ihrem Belieben Gewinne absaugen können. Der fehlende Interessengegensatz zwischen der Gesellschaft und dem beherrschenden Gesellschafter gibt ihm die Möglichkeit, den Gewinn der Gesellschaft mehr oder weniger beliebig festzusetzen und ihn so zu beeinflussen, wie es in der steuerlichen Gesamtbetrachtung am günstigsten ist<sup>292</sup>. Zuwendungen der Kapitalgesellschaft an beherrschende Gesellschafter müssen deshalb auf zivilrechtlich wirksamen, klaren, eindeutigen und im Vorhinein abgeschlossenen Vereinbarungen beruhen, die dann in dieser Weise auch tatsächlich umgesetzt werden<sup>293</sup>. Andernfalls liegt ein widerlegbares Indiz für eine fehlende Ernstlichkeit<sup>294</sup> der Vereinbarung und damit eine gesellschaftliche Veranlassung vor. Die formalen Kriterien können als „äußerlich erkennbaren Merkmale“ herangezogen werden, um die

---

terminologischen Klarheit sollten deshalb die Begriffe der vGA im Gesellschafts- und Steuerrecht getrennt werden (Reiß, StuW 1992, 238).

<sup>288</sup> BFH v. 28.11.1991, I R 13/90, BStBl. II 1992, 359; v. 10.1.1973, I R 119/70, BStBl. II 1973, 322; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, S. 644 f; Fiedler, Verdeckte Vermögensverlagerungen bei Kapitalgesellschaften, 1994, S. 47; Wassermeyer, BB 1989, 1733; Wassermeyer, StbJb. 1988/89, 233.

<sup>289</sup> BFH v. 27.2.2003, I R 46/01, BStBl. II 2004, 132; v. 28.1.2004, I R 21/03, DStR 2004, 816; v. 23.7.2003, I R 80/02, BStBl. II 2003, 926; v. 8.11.2000, I R 70/99, DStR 2001, 571; v. 28.6.1989, I R 89/85, BStBl. II 1989, 854; v. 22.4.1971, I R 114/70, BStBl. II 1971, 600; v. 6.2.1980, I R 50/76, BStBl. II 1980, 477.

<sup>290</sup> BFH v. 28.6.1989, I R 89/85, BStBl. II 1989, 854; v. 22.4.1971, I R 114/70, BStBl. II 1971, 600; v. 6.2.1980, I R 50/76, BStBl. II 1980, 477.

<sup>291</sup> Vgl. Teil B, 5.2.

<sup>292</sup> BFH v. 5.10.2004, VIII R 9/03, GmbHR 2005, 176; v. 2.2.1994, I R 78/92, BStBl. II 1994, 479; v. 2.12.1992, I R 54/91, BStBl. II 1993, 311; v. 26. 4. 1989, I R 172/87, BStBl. II 1989, 673; v. 10.07.1974, I R 205/72, BStBl. II 1974, 719. Die Veranlassung fällt für die Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern einheitlich aus, weshalb die sog. Sonderanforderungen für die Ebene der Kapitalgesellschaft und für die des Gesellschafters gelten.

<sup>293</sup> R 36 Abs. 2 S. 1 KStR.

<sup>294</sup> BFH v. 6.12.1995, I R 88/94, BStBl. II 1996, 383.

Veranlassung zu beurteilen. Sie dürfen jedoch nicht als Tatbestandsmerkmale aufgefasst werden<sup>295</sup>.

Nach zutreffender Ansicht von *Gosch*<sup>296</sup> steht dieser Formstrenge § 41 Abs. 1 AO, wonach die Unwirksamkeit eines Rechtsgeschäftes steuerlich unbeachtlich ist, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis des Rechtsgeschäfts gleichwohl eintreten und bestehen lassen, nicht entgegen. Denn § 41 Abs. 1 AO sagt nichts darüber aus, ob der Vorgang auf betrieblicher oder gesellschaftlicher Veranlassung beruht.

Durch das Sondererfordernis wird es den Beteiligten somit verwehrt, eine gesellschaftlich erbrachte Leistung nachträglich in einen betrieblich veranlassten Leistungsaustausch umzufunktionieren und auf diese Weise der Gefahr der Gewinnmanipulation vorgebeugt<sup>297</sup>. Es soll von vornherein klar sein, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer der Kapitalgesellschaft gesellschaftlich veranlasst und damit unentgeltlich oder aber schuldrechtlich und damit betrieblich veranlasst gegenübertritt. Das Verbot der nachträglichen Vereinbarung über eine Vergütung an den beherrschenden Gesellschafter wird auch als Nachzahlungs- oder Rückwirkungsverbot bezeichnet. Die Vereinbarung über die Zahlung einer Vergütung muss vor der Leistungserbringung vorliegen. Andernfalls ist anzunehmen, dass die Vergütung rückwirkend für eine unentgeltliche Tätigkeit auf gesellschaftlicher Grundlage (nach-)gezahlt wird, was eine vGA darstellt.

Vereinbarungen zwischen der Kapitalgesellschaft und dem beherrschendem Gesellschafter sind grundsätzlich auslegungsfähig. Die Auslegungsbedürftigkeit macht die vertragsmäßig erbrachten Leistungen nicht automatisch zur vGA. Über den Inhalt der getroffenen Vereinbarungen kann Beweis erhoben werden<sup>298</sup>. Die Vereinbarung ist klar, wenn ein außenstehender Dritter zweifelsfrei erkennen kann, dass die Leistung der Gesellschaft auf Grund einer entgeltlichen Vereinbarung mit dem Gesellschafter erbracht wurde. Bei Dauerschuldverhältnissen kann die tatsächliche Übung Anhaltspunkte für die Vertragsauslegung geben (z.B. durch monatliche Verbuchung der Leistungsvergütung und Abführung der Lohnsteuer)<sup>299</sup>. Erst wenn sich auf diese Weise der Inhalt einer Vereinbarung nicht zweifelsfrei feststellen lässt, wird dem steuerlichen Klarheitsgebot nicht genügt und ist für die Annahme einer vGA aufgrund beherrschender Gesellschaftsverhältnisse Raum<sup>300</sup>.

Der I. Senat führt in der Entscheidung v. 17.9.1992<sup>301</sup> aus, dass die Voraussetzung der zivilrechtlichen Wirksamkeit einer Vereinbarung zwischen

<sup>295</sup> BVerfG v. 7.11.1995, 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34.

<sup>296</sup> Gosch, KStG, § 8, Rz. 326. Zu ergänzen wäre, dass es keine Rückgängigmachung der vGA gibt, sondern die Rückabwicklung eine Einlage darstellt.

<sup>297</sup> BFH v. 5.10.2004, VIII R 9/03, GmbHR 2005, 176; v. 2.2.1994, I R 78/92, BStBl. II 1994, 479; v. 2.12.1992, I R 54/91, BStBl. II 1993, 311; v. 26. 4. 1989, I R 172/87, BStBl. II 1989, 673; v. 21.7.1982, I R 56/78, BStBl. II 1982, 761; v. 10.07.1974, I R 205/72, BStBl. II 1974, 719; Reiß, StuW 1992, 236; Ahmann, DStZ 1998, 503; Gosch, KStG, § 8, Rz. 318; Becker, DB 1994, 1440.

<sup>298</sup> BFH v. 24.3.1999, I R 20/98, BFH/NV 1999, 1566; v. 11.2.1997, I R 43/96, BFH/NV 1997, 806.

<sup>299</sup> BFH v. 24.1.1990, I R 157/86, BStBl. II 1990, 645; Gosch, KStG, § 8, Rz. 324.

<sup>300</sup> BFH v. 24.3.1999, I R 20/98, BFH/NV 1999, 1566; v. 11.2.1997, I R 43/96, BFH/NV 1997, 806.

<sup>301</sup> BFH v. 17.9.1992, I R 89-98/91, BStBl. II 1993, 141.

der Gesellschaft und dem Gesellschafter auf der Überlegung beruht, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter keine Leistungen aufgrund unwirksamer Vereinbarungen erbringen würde. In der Entscheidung v. 6.12.1995<sup>302</sup> zur Nichtdurchführung einer Vereinbarung mit einem Minderheitsgesellschafter legt der I. Senat dar, dass das Erfordernis der tatsächlichen Vertragsdurchführung nicht aus dem Sorgfaltsmaßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters, sondern aus dem Verhalten seines Vertragspartners (Verdoppelung des Fremdvergleichs) abzuleiten sei<sup>303</sup>. In der Literatur wird zu Recht die Auffassung vertreten, dass ein Verstoß gegen die Sondererfordernisse auch dem gedachten Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters widersprechen würde<sup>304</sup>. Letztlich lassen (auch) die Sondererfordernisse der zivilrechtlich wirksamen, vorherigen, klaren und tatsächlich vollzogenen Vereinbarung den Rückschluss auf das Vorliegen einer ernsthaften Vereinbarung zu. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde demnach keiner Vereinbarung zustimmen, die nicht ernstlich gemeint ist<sup>305</sup>. Deshalb können formeller und materieller Fremdvergleich ineinander übergreifen. Allerdings sollte die Trennung beibehalten werden, da die Situation bei Mehrheitsgesellschaftern (Beherrschung) eine andere als bei Minderheitsgesellschaftern ist, wo die Gefahr einer Gewinnmanipulation und Gewinnabsaugung nicht besteht, da dem Minderheitsgesellschafter eine Gesellschaftermehrheit mit Interessengegensatz gegenübersteht<sup>306</sup>. Das Nachzahlungsverbot erstreckt sich daher nur auf beherrschende Gesellschafter.

Auf der anderen Seite muss hervorgehoben werden, dass das Kriterium der tatsächlichen Durchführung der Vereinbarung nicht ausschließlich auf den formellen Fremdvergleich und damit auf beherrschende Gesellschafter beschränkt ist, sondern sich auch aus dem materiellen Fremdvergleich ableitet<sup>307</sup>. Es entspricht (auch) dem Sorgfaltsmaßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters und seines gedachten Vertragspartners, dass geschlossene Verträge tatsächlich umgesetzt werden. Auch insoweit wird ersichtlich, dass die Fremdvergleichsmaßstäbe ineinander übergehen (können).

<sup>302</sup> BFH v. 6.12.1995, I R 88/94, BStBl. II 1996, 383. Vgl. auch Gosch, KStG, § 8, Rz. 284, 318, wonach die Sondererfordernisse neben dem materiellen Fremdvergleich stehen.

<sup>303</sup> BFH v. 6.12.1995, I R 88/94, BStBl. II 1996, 383: „Der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter wird jeder Vereinbarung zustimmen, die für die Kapitalgesellschaft vorteilhaft ist. Dabei kann der Vorteil auch darin liegen, dass eine an sich angemessene Verbindlichkeit bei der Kapitalgesellschaft nicht sofort erfüllt werden muss und damit Liquidität schafft.“

<sup>304</sup> Becker, DB 1996, 1439.

<sup>305</sup> Becker, DB 1996, 1439.

<sup>306</sup> Wassermeyer, DStR 1996, 743.

<sup>307</sup> BFH v. 6.12.1995, I R 88/94, BStBl. II 1996, 383: vGA auch an Minderheitsgesellschafter wegen Nichtdurchführung eines Vertrages, allerdings mit einer abgeschwächten Indizwirkung bei Nichtdurchführung des Vertrages: „Während bei einem beherrschenden Gesellschafter aus der Nichtdurchführung eines Vertrages regelmäßig auf die Tatbestandsvoraussetzungen einer vGA geschlossen werden kann ..., bedarf es bei vertraglichen Vermögensminderungen aufgrund von Vereinbarungen mit einem Minderheitsgesellschafter der positiven Überzeugungsbildung des FG im Einzelfall, dass die Leistungszusage nicht ernstlich gemeint war.“ Ferner BFH v. 13.11.1996, I R 53/95, DStR 1997, 697, wonach die Begründung der vGA bei fehlender Durchführung des Vertrages „notwendigerweise“ nicht nur auf beherrschende Gesellschafter, sondern auf den „Fremdvergleich insgesamt“ abzielt. Vgl. auch Ahmann, DStZ 1998, 500.

Von einer beherrschenden Gesellschafterstellung ist auszugehen, wenn der Gesellschafter über mehr als 50% der Stimmrechte verfügt<sup>308</sup>. Ob der Gesellschafter beherrschend ist, richtet sich nach den tatsächlichen Verhältnissen im Zeitpunkt des Abschlusses der zu beurteilenden Vereinbarung (Erteilung der Pensionszusage)<sup>309</sup>. Eine Beherrschung kann auch dann vorliegen, wenn mehrere Minderheitsgesellschafter aufgrund gleichgerichteter Interessen zusammenwirken, um eine ihren Gesellschafterinteressen entsprechende Willensbildung bei der GmbH herbeizuführen<sup>310</sup>. Es liegt dann eine „Gruppenbeherrschung“ durch gleichgelagerte Interessen vor<sup>311</sup>. Gleichgelagerte Interessen liegen beispielsweise vor, wenn Minderheitsgesellschaftern mit vergleichbaren Beteiligungsquoten und in zeitlichem Zusammenhang<sup>312</sup> identische oder vergleichbare Pensionszusagen erteilt werden<sup>313</sup>. Erforderlich ist für eine Beherrschung aufgrund gleichgerichteter Interessen, dass ohne die Zustimmung des jeweilig begünstigten Gesellschafters keinem Gesellschafter der betreffende Vermögensvorteil hätte zugewandt werden können<sup>314</sup>. In diesen Fällen greifen die Sondererfordernisse<sup>315</sup>. Die Sondererfordernisse des formellen Fremdvergleiches greifen auch dann, wenn die Zuwendung an einen Dritten getätigt wird, der einem beherrschenden Gesellschafter nahesteht<sup>316</sup> oder an einen Mitgesellschafter, der dem beherrschenden Gesellschafter nahesteht<sup>317</sup>. Sind beispielsweise der Vater zu 80% und der Sohn zu 20% beteiligt und wird dem Sohn eine Zuwendung zuteil, so liegt keine Beherrschung aufgrund gleichgerichteter Interessen vor, da der Vater schon über die erforderliche Mehrheit der Stimmrechte verfügt und nur dem Sohn ein Vermögensvorteil zugewandt werden soll<sup>318</sup>. Aufgrund der Nahestehensbeziehung greifen die Sondererfordernisse<sup>319</sup>. Die vGA nach § 20 Abs.1 Nr. 1 S. 2 EStG ist jedoch ausschließlich dem begünstigten Minderheitsgesellschafter zuzurechnen, es sei

<sup>308</sup> BFH v. 5.10.2004, VIII R 9/03, GmbHR 2005, 176; v. 25.5.1988, I R 107/84, BStBl. II 1989, 43; v. 23.10.1985, I R 247/81, BStBl. II 1986, 195; H 36 Abs. 3 KStR.

<sup>309</sup> BFH v. 11.2.1997, I R 43/96, BFH/NV 1997, 806; R 36 Abs. 2 S. 2 KStR.

<sup>310</sup> BFH v. 20.10.2004, I R 4/04, BFH/NV 2005, 723; v. 9.4.1997, I R 52/96, BFH/NV 1997, 808; v. 25.5.1988, I R 107/84, BFH/NV 1989, 195. Eine Zusammenrechnung von Gesellschaftsanteilen von Angehörigen (§ 15 AO) findet nur statt, wenn nachweislich gleichgelagerte Interessen bestehen (BFH v. 10.3.1993, I R 51/92, BStBl. II 1993, 635; Höfer, BetrAVG, Band II, Rz. 1944).

<sup>311</sup> Gosch, KStG, § 8, Rz. 221.

<sup>312</sup> Ein Abstand von 5 Monaten zwischen der Zusageerteilung an verschiedene Gesellschafter stellt keinen derartigen zeitlichen Zusammenhang da, so dass keine gleichgerichteten Interessen vorliegen (FG München v. 25.8.2004, 7 K 4780/02, EFG 2004, 1863).

<sup>313</sup> Z.B. BFH v. 23.1.1991, I R 113/88, BStBl. II 1991, 379, wo zwei Gesellschaftern mit je 49% Beteiligungsquote am gleichen Tag Pensionszusagen in gleicher Höhe und zu gleichen Bedingungen erteilt wurden. BFH v. 25.5.1988, I R 107/84, BStBl. II 1989, 43, wo zwei zu je 50% beteiligten Gesellschaftern zur gleichen Zeit Zusagen erteilt wurden, „die der Alterssicherung dienen“. Der dargestellte Sachverhalt lässt nicht auf die genaue Höhe der Zusagen schließen. Jedoch komme es lt. BFH für die Annahme gleichgerichteter Interessen nicht darauf an, ob die Zusagen „betragsmäßig gleichwertig“ sind.

<sup>314</sup> BFH v. 18.2.1999, I R 51/98, DStRE 1999, 630.

<sup>315</sup> Weichen die den Minderheitsgesellschaftern zugewandten Vorteile von den jeweiligen Beteiligungsquoten ab, so müssen weitere Anhaltspunkte für die Annahme gleichgerichteter Interessen hinzukommen (so Gosch, KStG, § 8, Rz. 223; a.A. wohl BFH v. 25.5.1988, I R 107/84, BStBl. II 1989, 43).

<sup>316</sup> BFH v. 18.12.1996, I R 139/94, BStBl. II 1997, 301.

<sup>317</sup> Wochinger, in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, Körperschaftsteuer, § 8 Abs. 3, Rz. 264.

<sup>318</sup> Vgl. auch BFH v. 18.2.1999, I R 51/98, DStRE 1999, 630.

<sup>319</sup> Wochinger, in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, Körperschaftsteuer, § 8 Abs. 3, Rz. 264.

denn, dass auch dem beherrschenden Gesellschafter ein Vorteil zuteil wurde und er diesen dem nahestehenden Mitgesellschafter zuwenden wollte<sup>320</sup>.

### 9.3. Materieller Fremdvergleich

#### 9.3.1. Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters

Der in der Praxis bedeutsamste<sup>321</sup> Anwendungsbereich des Fremdvergleichs ist der Maßstab der Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters. Wendet die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zu, der diesem Sorgfaltsmaßstab widerspricht, so wird indiziell die Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis vermutet<sup>322</sup>. Der I. Senat verweist ausdrücklich auf die gesellschaftsrechtliche Grundlage des Sorgfaltsmaßstabes des Geschäftsführers bei der GmbH hin, nämlich § 43 Abs. 1 GmbHG<sup>323</sup>. Das Gesellschaftsrecht soll jedoch „allenfalls im Ausgangspunkt“ herangezogen werden, im Übrigen sei dieser Sorgfaltsmaßstab ein „eigenständiger steuerrechtlicher (betriebswirtschaftlicher) Maßstab“, so Gosch<sup>324</sup>. Die Bezugnahme auf das Gesellschaftsrecht wird im Schrifttum kritisiert<sup>325</sup>.

Dieser Kritik ist m.E. nicht zu folgen. Der gesellschaftsrechtliche Sorgfaltsmaßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters kann als Ausgangspunkt für die steuerrechtliche Beurteilung herangezogen werden<sup>326</sup>. Es liegt auf der Hand, dass der Sorgfaltsmaßstab im Gesellschafts- und Steuerrecht verschiedenen Funktionen dient: Im Gesellschaftsrecht dient er als Anspruchsgrundlage für Schadensersatzansprüche der GmbH gegenüber ihrem Geschäftsführer, der durch Gesellschafterbeschluss (§ 46 Nr. 8 GmbHG) geltend gemacht wird<sup>327</sup>. Im Steuerrecht geht es um die Abgrenzung der

<sup>320</sup> Vgl. BFH v. 29.9.1981, VIII R 8/77, BStBl. II 1982, 248.

<sup>321</sup> Vgl. Wassermeyer, Stbg 1996, 484.

<sup>322</sup> BFH v. 23.2.2005, I R 70/04, DStR 2005, 735; v. 28.11.1991, I R 13/90, BStBl. II 1992, 359; v. 5.10.2004, VIII R 9/03, GmbHR 2005, 176; v. 24.7.1990, VIII R 290/84, BFH/NV 1991, 191. Ähnlich im Übrigen auch die Zivilrechtsprechung: vgl. BGH v. 13.11.1995, II ZR 113/94, DStR 1996, 271.

<sup>323</sup> BFH v. 6.4.2005, I R 15/04, GmbHR 2005, 1199; v. 6.4.2005, I R 27/04, GmbHR 2005, 1143; v. 6.4.2005, I R 86/04, DB 2005, 1545; v. 23.7.2003, I R 80/02, DStR 2003, 2012; v. 4.6.2003, I R 38/02, BStBl. II 2004, 139; v. 15.5.2001, I R 92/00, DStR 2002, 1660; v. 8.11.2000, I R 70/99, DStR 2001, 392; v. 16.12.1992, I R 2/92, BStBl. II 1993, 455; v. 4.9.2002, I R 7/01, DStR 2003, 113.

<sup>324</sup> Gosch, KStG, § 8, Rz. 300.

<sup>325</sup> Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, S. 150 ff; Bauschatz, Verdeckte Gewinnausschüttung und Fremdvergleich im Steuerrecht der GmbH, 2001, S. 50 ff; Pezzer, FR 1996, 379; Pezzer, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, 1986, S. 42 f.

<sup>326</sup> Vgl. Reiß (StuW 1992, 238) wonach die Frage nach einer Vermögensverlagerung von der Kapitalgesellschaft auf den Gesellschafter nicht ohne Berücksichtigung der zivilrechtlichen Güterordnung festgestellt werden kann. Deshalb kann die „Beschützergarantenpflicht des Geschäftsführers nicht ohne Rückgriff auf das Gesellschaftsrecht autonom vom Steuerrecht bestimmt werden“ (Reiß, StuW 1992, 238). Ebenso Becker, DB 1996, 1439. Ähnlich Bildorfer, INF 1996, 706.

<sup>327</sup> Eine Haftung nach § 43 Abs. 2 GmbHG tritt nicht bei Weisung oder Freistellung durch Gesellschafterbeschluss ein (vgl. Schneider, in: Scholz, GmbHG, 9. Aufl. 2002, § 43, Rz. 95 f; Zöllner, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 43, Rz. 28.). Nach Schmidt

Betriebssphäre von der durch das Gesellschaftsverhältnis geprägten Sphäre<sup>328</sup>. Andererseits gibt es auch Gemeinsamkeiten<sup>329</sup>. Zu nennen sind die Anwendung eines objektivierten, von subjektiven Erwägungen unabhängigen Maßstabes<sup>330</sup> sowie die Einräumung eines unternehmerisch-kaufmännischen Beurteilungsspielraumes<sup>331</sup>. Letztlich handelt es sich jedoch um eine „originäre steuerrechtliche Bestimmung“<sup>332</sup>, ob ein Vorgang als betrieblicher Sachverhalt oder als vGA einzustufen ist<sup>333</sup>. Dementsprechend ist der Sorgfaltsmaßstab im Steuerrecht ein eigenständiges Instrument, mit dessen Hilfe die „wahre Handlungsveranlassung“<sup>334</sup> aufgedeckt werden soll. Dies schließt es nicht aus, gesellschaftsrechtliche und ebenso betriebswirtschaftliche Vorfragen in den steuerrechtlichen Fremdvergleich einzubeziehen.

Dass zum steuerrechtlichen Sorgfaltsmaßstab des gedachten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters gesellschaftsrechtliche Vorfragen zählen, zeigt sich zum Beispiel an der Finanzierbarkeitsprüfung bei Pensionszusagen<sup>335</sup> oder dann, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer Risikogeschäfte über die GmbH tätigt und er damit gegen den Sorgfaltsmaßstab nach § 43 Abs. 1 GmbHG verstößt. Macht die GmbH keine Ausgleichsansprüche gegen den Gesellschafter-Geschäftsführer geltend (§ 46 Nr. 8 GmbHG), so liegt darin eine vGA<sup>336</sup>. Weiterhin liegt eine vGA nach materiellen Fremdvergleichsgrundsätzen und damit auch bei Minderheitsgesellschaftern vor, wenn Pensionszahlungen erfolgen, obwohl die Pensionszusage infolge Nichtbeachtung der Zuständigkeit der Gesellschafterversammlung (§ 46 Nr. 5 GmbHG) zivilrechtlich nicht wirksam zustande gekommen ist<sup>337</sup>. Denn die Pensionszahlung erfolgt dann nicht nur aufgrund einer zivilrechtlich unwirksamen Vereinbarung sondern auch unter Verstoß gegen die innergesellschaftliche Kompetenzordnung, womit der Sorgfaltsmaßstab des gedachten Handelns eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters<sup>338</sup> verletzt ist (§ 43 Abs. 1 GmbHG)<sup>339</sup>.

---

(Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, S. 1080 f) wird die Haftung durch Entlastung mittels Gesellschafterbeschluss nach § 46 Nr. 5 GmbHG oder durch Generalbereinigungsvertrag ausgeschlossen. Eine vGA im Steuerrecht bleibt von derartigen Beschlüssen der Gesellschafter selbstverständlich unberührt.

<sup>328</sup> Vgl. Zöllner, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 43, Rz. 9.

<sup>329</sup> Bemerkenswert ist beispielsweise, dass das BFH-Urteil v. 19.3.1997, I R 75/96, BStBl. II 1997, 577, wonach sich Überstundenvergütungen nicht mit dem normativen Aufgabenbild eines Geschäftsführers vereinbaren lassen, in das Gesellschaftsrecht „übernommen“ wurde (so Schneider, in: Scholz, GmbHG, 9. Aufl. 2002, § 43, Rz. 94).

<sup>330</sup> BFH v. 28.11.1991, I R 13/90, BStBl. II 1992, 359; Wassermeyer, BB 1989, 1737; BGH v. 13.11.1995, II ZR 113/94, DStR 1996, 271; Fiedler, Verdeckte Vermögensverlagerungen bei Kapitalgesellschaften, 1994, S. 47; Zöllner, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 43, Rz. 10; Schneider, in: Scholz, GmbHG, 9. Aufl. 2002, § 43, Rz. 44 ff.

<sup>331</sup> BGH v. 24.4.1997, II ZR 175/95, NJW 1997, 1926; v. 14.5.1990, II ZR 126/89, NJW 1990, 2625; Schneider, in: Scholz, GmbHG, 9. Aufl. 2002, § 43, Rz. 70; BFH v. 19.2.1999, I R 105-107/97, BStBl. II 1999, 231; v. 10.1.1973, I R 119/70, BStBl. II 1973, 322; Gosch, KStG § 8, Rz. 301.

<sup>332</sup> Reiß, StuW 1992, 238.

<sup>333</sup> Vgl. z.B. Wassermeyer, DB 1994, 1107; Weber-Grellet, StuW 1999, 313.

<sup>334</sup> Gosch, KStG, § 8, Rz. 290.

<sup>335</sup> Vgl. Teil B, 5.7.

<sup>336</sup> Die vGA liegt in Gestalt einer verhinderten Vermögensmehrung vor: der Ausgleichsanspruch gegen den Gesellschafter-Geschäftsführer ist Betriebseinnahme. Durch die Wertpapiergeschäfte der GmbH wird der Gesellschafter nicht bereichert, dagegen durch die Nichtgeltendmachung von Ersatzansprüchen.

<sup>337</sup> Vgl. Teil B, 5.3.

<sup>338</sup> Vgl. auch BFH v. 17.9.1992, I R 89-98/91, BStBl. II 1993, 141, wonach die Voraussetzung der zivilrechtlichen Wirksamkeit der Vereinbarung zwischen Gesellschafter und Gesellschafter

Dagegen sollte der Fremdvergleich bzw. Sorgfaltsmaßstab nicht ausschließlich am ebenso unbestimmten Begriff des gedachten „betriebswirtschaftlich vernünftigen Handelns“ festgemacht werden<sup>340</sup>. Dies zeigt sich beispielsweise an der steuerrechtlichen Qualifizierung einer Nur-Pension. Die Erteilung einer derartigen Pension könnte als betriebswirtschaftlich vernünftig beurteilt werden. Die Nur-Pension steht jedoch im Widerspruch zum Sorgfaltsmaßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters und seines Vertragspartners. Sie ist nicht fremdvergleichsgerecht und damit gesellschaftlich veranlasst<sup>341</sup>.

Beim materiellen Fremdvergleich dürfen die Begriffe Unüblichkeit/fehlende Ernstlichkeit der Vereinbarung nicht auf eine vGA dem Grunde nach (totale vGA) begrenzt werden<sup>342</sup>. Unübliche und damit nicht ernstliche Vereinbarungen können auch „der Höhe nach“ vorliegen: Wird mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer beispielsweise ein Gehalt für seine Geschäftsführungstätigkeit von 120 vereinbart, ist jedoch nur ein Gehalt von 100 als angemessen anzusehen, so liegt in Höhe von 20 eine vGA vor. In diesem Umfang liegt steuerrechtlich kein betrieblich veranlasster Leistungsaustausch, sondern eine gesellschaftlich veranlasste Vermögensverlagerung vor. Man kann auch sagen, das „Übergehalt“ von 20 ist im gewöhnlichen Geschäftsverkehr unüblich oder, dass in Höhe von 20 ein schuldrechtlicher Leistungsaustausch nicht ernstlich angestrebt war. Unangemessenheit, Unüblichkeit und fehlende Ernstlichkeit sind damit austauschbar<sup>343</sup>. So sieht es wohl auch der I. Senat<sup>344</sup>. Der Ansicht, dass eine „Unüblichkeit/fehlende Ernstlichkeit“ zu einer vGA dem Grunde nach (totale vGA) führt, ist deshalb m.E. nicht zu folgen<sup>345</sup>. Richtig ist vielmehr die Auffassung, dass bei Verstoß gegen den formellen Fremdvergleich eine totale vGA gegeben ist<sup>346</sup>.

Die entscheidende Frage geht dahin, welcher Fremdvergleichsmaßstab das Übliche, das „Fremdvergleichsgerechte“ konkretisiert. Eine Auffassung geht davon aus, dass dem tatsächlichen Fremdvergleich Vorrang einzuräumen ist,

---

auf der Überlegung beruht, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter dem Gesellschafter keine Leistungen aufgrund unwirksamer Vereinbarungen erbringen würde.

<sup>339</sup> Die vGA liegt in den Pensionszahlungen (Vermögensminderung), denn der Gesellschafter-Geschäftsführer wird durch diese bereichert (Korrespondenzprinzip). Die Geltendmachung eines Ausgleichsanspruchs durch die Gesellschaft würde eine Einlagenforderung darstellen (keine Rückgängigmachung der vGA).

<sup>340</sup> So Wassermeyer, StbJb, 1997/98, 90; Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, S. 148 ff; Frotscher, GmbHR 1998, 25. Auch im Gesellschaftsrecht gewinnen die betriebswirtschaftlichen Methoden keinen normativen Charakter, sondern sind „unverbindliche Handlungsanweisungen“, die aber durchaus Einfluss auf die Auslegung der gesetzlichen Generalklausel nehmen (Schneider, in: Scholz, GmbHG, 9. Aufl. 2002, § 43, Rz. 71).

<sup>341</sup> Vgl. Teil B, 5.4.1.

<sup>342</sup> So Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, S. 154 f, 215, der abgestufte Prüfungsebenen beim materiellen Fremdvergleich annehmen will.

<sup>343</sup> Vgl. Gosch, KStG, § 8, Rz. 345; Hoffmann, DStR 1998, 316; Ahmann, DStZ 1998, 499 f, wonach die nicht ernstliche schuldrechtliche Verpflichtung im Grunde ein anderer Ausdruck für vGA ist.

<sup>344</sup> Z.B. BFH v. 28.1.2004, I R 21/03, DStR 2004, 816, wo eine Pensionszusage wegen „Unüblichkeit“ der Höhe nach nicht anerkannt wurde.

<sup>345</sup> Letztlich ist dies eine Frage der Begrifflichkeiten, denn natürlich führen dem Grunde nach unübliche oder nicht ernstliche Vereinbarungen zu einer totalen vGA. Die Begriffe Unüblichkeit/fehlende Ernstlichkeit sollten jedoch nicht darauf verengt werden.

<sup>346</sup> Vgl. Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, S. 109; Gosch, DStZ 1997, 2; Ahrend/Förster/Rößler, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 6. Teil, Rz. 452.

sollte er im Wege des inner- oder außerbetrieblichen Fremdvergleichs durchführbar sein. Denn soweit aussagekräftige „Daten der Lebenswirklichkeit“ vorliegen, sollen diese jeweils die maßgeblichen Beurteilungs- und Vergleichskriterien darstellen. Dem hypothetischen Fremdvergleich (d.h. dem Nachdenken darüber, was ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter vernünftigerweise getan hätte<sup>347</sup>) soll dagegen Auffangcharakter zukommen<sup>348</sup>. Demgegenüber steht die Ansicht, es gebe kein Rangfolgeverhältnis, eher habe der hypothetische Fremdvergleich Vorrang. Dieser könne durch den tatsächlichen Fremdvergleich ergänzt werden. Verglichen wird demnach qualitativ durch Nachdenken, nicht quantitativ vermittels Umfragen oder Empirie<sup>349</sup>.

In dieser qualitativ geprägten Richtung argumentiert beispielsweise der I. Senat im Urteil v. 28.11.1991. Der Fremdvergleichsmaßstab sei „deduktiv“ aus der Aufgabenstellung des Geschäftsführers abzuleiten. Der Erforschung des tatsächlichen Verhaltens anderer Geschäftsführer kommt nur „Indizwirkung für das zu, was sein soll“<sup>350</sup>. Deutlich wird diese Argumentation insbesondere in der Entscheidung v. 19.3.1997<sup>351</sup> zur Überstundenvergütung. Demnach verträgt sich die Zahlung von Überstundenvergütungen nicht mit dem Aufgabenbild eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters. Unerheblich ist, ob die Zahlung von Überstundenvergütungen an GmbH-Geschäftsführer unüblich oder üblich ist. Der Üblichkeit oder Unüblichkeit einer Vereinbarung kommt lediglich Indizwirkung beim Fremdvergleich zu. Dem liegt die Erkenntnis zugrunde, dass ein Vergleich mit dem unter fremden Dritten üblichen Verhalten am ehesten erkennen lässt, ob die zu beurteilende Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Durch die Indizwirkung lässt die Unüblichkeit jedoch nicht stets den Schluss zu, ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter hätte die Vereinbarung mit einem Nichtgesellschafter nicht abgeschlossen. Es kann im Einzelfall überzeugende betriebliche Gründe geben, die für die unübliche Vereinbarung sprechen. Sie müssen jedoch von dem Steuerpflichtigen plausibel dargelegt werden<sup>352</sup>. Im Einzelfall müssen folglich immer überzeugende betrieblicher Gründe für gewählte Gestaltung vorliegen<sup>353</sup>.

Letztlich besteht m.E. eine wechselseitige Beziehung zwischen hypothetischem und tatsächlichem Fremdvergleich. Was dem tatsächlichen Fremdvergleich entspricht, muss im konkreten Fall auch dem hypothetischen Fremdvergleich entsprechen. Andernfalls würde sich eine richterliche Wertung (im Wege des Nachdenkens) über oder neben die Lebenswirklichkeit stellen<sup>354</sup>. Die empirisch feststellbare Realität kann jedoch nicht entgegen dem hypothetischen Fremdvergleichsmaßstab stehen. Im Gegenteil, sie ist dazu da, den

<sup>347</sup> Wassermeyer, in: Festschrift Offerhaus, 1999, S. 409; Gosch, KStG, § 8, Rz. 300.

<sup>348</sup> Wassermeyer, in: Festschrift Offerhaus, 1999, S. 416; Wassermeyer, IStR 2001, 637; Pezzer, DStZ 2002, 854; Pezzer, FR 1997, 685; Osterloh, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze, 1992, S. 417.

<sup>349</sup> Gosch, KStG, § 8, Rz. 290, 300; Gosch, DStR 1997, 1163: „keine Üblichkeiten durch Mehrheiten und Tatsachenuntersucherungen“.

<sup>350</sup> BFH v. 28.11.1991, I R 13/90, BStBl. II 1992, 359.

<sup>351</sup> BFH v. 19.3.1997, I R 75/96, BStBl. II 1997, 577. Ebenso BFH v. 27.03.2001, I R 40/00, BStBl. II 2001, 655 zur Überstundenvergütung.

<sup>352</sup> BFH v. 19.3.1997, I R 75/96, BStBl. II 1997, 577.

<sup>353</sup> So z.B. auch BFH v. 19.2.1999, I R 105-107/97, BStBl. II 1999, 231.

<sup>354</sup> Pezzer, FR 1997, 685; Pezzer, DStZ 2002, 854.

hypothetischen Fremdvergleich zu „untermauern“<sup>355</sup>. Der hypothetische Fremdvergleich bedarf der Konkretisierung anhand der Umstände des Einzelfalls<sup>356</sup>. Deshalb ist die Veranlassung anhand aller Umstände des Einzelfalls zu beurteilen. Eine im Wege des hypothetischen Fremdvergleichs gewonnene Vermutung für eine gesellschaftliche Veranlassung kann demnach durch tatsächliche betriebliche Gegebenheiten widerlegt werden. Das gedachte Verhalten des „Soll-Geschäftsleiters“ gilt deshalb nur als „grobe Richtschnur“, die in eine Veranlassungsvermutung mündet<sup>357</sup>.

Sehr deutlich wird diese Ansicht in der Entscheidung des I. Senats zur Überstundenvergütung v. 14.7.2004. Demnach indiziert eine Überstundenvergütung „regelmäßig“ eine vGA. Jedoch können die tatsächlichen innerbetrieblichen Gegebenheiten für eine betriebliche Veranlassung sprechen<sup>358</sup>. Der hypothetische ist somit am tatsächlichen Fremdvergleich zu verifizieren. Letztlich bedeutet dies aber auch, dass im konkreten Einzelfall der hypothetische Fremdvergleich (als Soll-Vorstellung im Ausgangspunkt) verfehlt war und an das Ergebnis des tatsächlichen Fremdvergleichs angepasst werden muss. In anderen Fällen kann dagegen (wieder) die gleiche Soll-Vorstellung des hypothetischen Fremdvergleichs zur vGA führen, sollten keine konkreten betrieblichen Gründe zur Widerlegung führen<sup>359</sup>. Besondere innerbetriebliche Verhältnisse können sogar eine betriebliche Veranlassung indizieren, wenn aus zwischenbetrieblicher Sicht (im allgemeinen Wirtschaftsverkehr) eine „Unüblichkeit“ vorliegt<sup>360</sup>.

Diese Beschränkung auf den betriebsinternen Fremdvergleich, d.h. zumindest die Einschränkung, dass nur der betriebsinterne Fremdvergleich die Soll-Vorstellung des hypothetischen Fremdvergleichs widerlegen kann, kann aber auch durchaus problematisch sein. Beispielsweise können Gesellschafts-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften, die keine Fremdgeschäftsführer oder vergleichbare leitende Angestellte anstellen, hinsichtlich der Überstundenvergütung benachteiligt sein. In diesen Fällen kann nämlich kein interner Fremdvergleich geführt werden, der die Soll-Vorstellung des hypothetischen Fremdvergleichs von der gesellschaftlichen Veranlassung widerlegen kann. Der Hinweis auf außerbetriebliche Gegebenheiten (Üblichkeit) reicht zur Rechtfertigung der Überstundenvergütung nicht aus<sup>361</sup>. Auch in solchen Fällen muss es der Kapitalgesellschaft jedoch offen stehen, die Vermutung für die gesellschaftliche Veranlassung zu widerlegen, was beispielsweise durch besondere betriebliche Abläufe (Schicht-/Nachtarbeit) geschehen kann<sup>362</sup>.

<sup>355</sup> A.A. wohl Gosch, KStG, § 8, Rz. 291: Der Fremdvergleich richtet sich danach, „wie sich ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter verhalten soll, nicht wie sich die Mehrzahl der Geschäftsleiter tatsächlich verhält“.

<sup>356</sup> Osterloh, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze, 1992, S. 418.

<sup>357</sup> Gosch, KStG, § 8, Rz. 302.

<sup>358</sup> BFH v. 14.7.2004, I R 111/03, DStR 2004, 1785.

<sup>359</sup> A.A. wohl Gosch, KStG, § 8, Rz. 291: was in einem „Fall (objektiviert) nicht fremdvergleichsgerecht ist, kann im anderen nicht fremdvergleichsgerecht werden“.

<sup>360</sup> Hoffmann, GmbHR 2004, 1399.

<sup>361</sup> BFH v. 14.7.2004, I R 24/04, BFH/NV 2005, 247. Kritisch deshalb Pezzer, DStZ 2002, 854 f.

<sup>362</sup> A.A. BFH v. 14.7.2004, I R 24/04, BFH/NV 2005, 247, wonach sich aus „betrieblichen Notwendigkeiten“ (hier im Gastronomiebereich) keine Rechtfertigung für eine Überstundenvergütung ableiten lässt: „Denn das Erfordernis von Arbeiten zu

Dem hypothetischen Fremdvergleich kommt eine gewisse Objektivierung zu, welche nicht nur die Anwendbarkeit des Fremdvergleichs erleichtert, sondern auch der Rechtssicherheit und Einheitlichkeit der Rechtsanwendung dient<sup>363</sup>. Dies geschieht dadurch, dass bestimmte Soll-Sätze (vor-)normiert werden, wie es z.B. im Bereich der Pensionszusagen mit der Festlegung von Probe- und Erdienenszeiträumen<sup>364</sup> geschieht oder bei Tantiemen, wo bestimmte Relationen (zum Jahresüberschuss<sup>365</sup> oder zum Gesamtgehalt<sup>366</sup>) als angemessen gelten. Es handelt sich dabei um widerlegbare Angemessenheitsvermutungen<sup>367</sup>.

### 9.3.2. Verdoppelung des Fremdvergleichs

Es ist anerkannt, dass als Beurteilungsmaßstab des Fremdvergleichs nicht nur die Sichtweise des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters maßgeblich ist, sondern auch der Vertragspartner einzubeziehen ist (sog. Verdoppelung des Fremdvergleichs)<sup>368</sup>. Dies folgt notwendig aus der Tatsache, dass Verträge von zwei Personen abgeschlossen werden<sup>369</sup> und es nur eine Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis gibt. Die Veranlassung ist für beide Ebenen, die Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschafter, einheitlich zu entscheiden<sup>370</sup>. Nur diese Einheitlichkeit kann dem Korrespondenzprinzip gerecht werden. Es macht keinen Unterschied, „ob der Anstoß zu einem entsprechenden Handeln von der Gesellschaft oder von ihrem Gesellschafter ausgeht. Beide Anstöße sind gleichermaßen geeignet, eine Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis zu begründen“, so zutreffend *Wassermeyer*<sup>371</sup>. Auch der Gesellschafter-Geschäftsführer als Vertragspartner ist dem Sorgfaltsmaßstab zu unterwerfen.

*Wassermeyer*<sup>372</sup> ist zuzustimmen, dass davon auszugehen ist, dass bereits dem Sorgfaltsmaßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters im Denkansatz der potentielle Vertragspartner und dessen wirtschaftliche Position innewohnt. Der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter hat auch auf die Bedingungen des „Marktes“ einzugehen und dazu gehört, was der andere Vertragspartner üblicherweise tut oder nicht tun würde. Beim hypothetischen Fremdvergleich geht es folglich darum, gedanklich festzustellen,

---

außergewöhnlichen Zeiten führt nicht ohne weiteres dazu, dass es gleichermaßen erforderlich wäre, hierfür besondere Zuschläge zu zahlen.“

<sup>363</sup> Vgl. Weber-Grellet, DStZ 1998, 358, 364; Weber-Grellet, StuW 1999, 314; Schwedhelm, in: Streck, Körperschaftsteuergesetz, 6. Aufl. 2003, § 8, Rz. 65i; Gosch, BB 1996, 1694.

<sup>364</sup> Vgl. Teil B, 5.5., 5.6.

<sup>365</sup> BFH v. 17.12.2003, I R 16/02, BFH/NV 2004, 817.

<sup>366</sup> BFH v. 4.6.2003, I R 24/02, BStBl. II 2004, 136.

<sup>367</sup> Gosch, KStG, § 8, Rz. 302, 1252.

<sup>368</sup> Wassermeyer, IStR 2001, 637; Wassermeyer, GmbHR 1998, 161; Wassermeyer, StbJb 1997/98, 88; Gosch, KStG, § 8, Rz. 360 ff; Weber-Grellet, DStZ 1998, 362; Becker, DB 1996, 1439 f; BFH v. 28.11.2001, I R 44/00, BFH/NV 2002, 543; v. 17.5.1995, I R 147/93, BStBl. II 1996, 204.

<sup>369</sup> Wassermeyer, StbJb 1997/98, 88.

<sup>370</sup> Wassermeyer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 20, Rn. C 59b; Wassermeyer, DB 2001, 2466; Wassermeyer, GmbHR 1998, 161 f.

<sup>371</sup> Wassermeyer, StbJb 1997/98, 88.

<sup>372</sup> Wassermeyer, GmbHR 1998, 161.

was fremde Geschäftspartner vernünftigerweise vereinbart hätten: „Die beiden tatsächlichen Geschäftspartner werden gewissermaßen durch zwei ordentliche und gewissenhaft handelnde fremde Dritte gedanklich ersetzt“<sup>373</sup>. Die Verdoppelung des Fremdvergleichs soll jedoch nicht dem Gesellschafter die Möglichkeit nehmen, ganz oder teilweise unentgeltlich für seine Kapitalgesellschaft tätig zu werden. Die Entscheidung, ob der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft auf gesellschaftlicher oder schuldrechtlicher (betrieblicher) Veranlassung gegenübertritt, steht im Belieben der Beteiligten<sup>374</sup>. Wird ein schuldrechtlicher Leistungsaustausch gewählt, muss dieser dem Fremdvergleich standhalten.

Der Fremdvergleich kann nicht dazu führen, dass der Sorgfaltsmaßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters ein vorteilhaftes Geschäft für die Kapitalgesellschaft und damit eine betriebliche Veranlassung indiziert, währenddessen aus Sicht des Vertragspartners eine unübliche und damit gesellschaftlich veranlasste Vereinbarung angenommen wird<sup>375</sup>. Richtigerweise ergänzen sich beide (Unter-)Kategorien des Fremdvergleichs. Die Sichtweise der Kapitalgesellschaft ist mit der des Vertragspartners abzustimmen. Der Fremdvergleich beim Vertragspartner kann einen möglicherweise davon abweichenden Soll-Satz als Ergebnis des hypothetischen Fremdvergleichs bei der Kapitalgesellschaft (Sorgfaltsmaßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters) korrigieren und umgekehrt. In diesem Sinne findet immer eine „Rückkopplung“ statt. Beide Maßstäbe führen letztlich und grundsätzlich zu einem einheitlichen Ergebnis. In diesem Sinne ergänzen sich der Fremdvergleich aus Sicht des Gesellschafters und der aus Sicht der Kapitalgesellschaft ebenso wie sich der hypothetische und der tatsächliche Fremdvergleich wechselseitig beeinflussen. Die Veranlassung bestimmt sich für die Ebene der Kapitalgesellschaft und die des Gesellschafters einheitlich. Damit gibt es letztlich für die Abgrenzung der betrieblichen von der gesellschaftlichen Sphäre nur einen einzigen materiellen Fremdvergleichsmaßstab<sup>376</sup>. „Fremdvergleich bedeutet daher, die Frage zu stellen, ob das Geschäft unter fremden Dritten so zustande gekommen wäre“, so *Ahmann*<sup>377</sup>.

Zu dem Sorgfaltsmaßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters auf der einen und dem Sorgfaltsmaßstab des gedachten Geschäftspartners auf der anderen Seite zählt auch die tatsächliche Durchführung der getroffenen Vereinbarung. Es gehört zum gedachten vernünftigen Handeln unabhängiger Dritter, dass sie geschlossene Verträge umsetzen. Andernfalls ist eine als widerlegbares Indiz für eine gesellschaftliche Veranlassung zu wertende fehlende Ernstlichkeit anzunehmen. Das Kriterium der tatsächlichen Durchführung, welche die Ernstlichkeit belegt, ist damit nicht

<sup>373</sup> Wassermeyer, IStR 2001, 637.

<sup>374</sup> Gosch, KStG, § 8, Rz. 316; BFH v. 15.12.2004, I R 32/04, GmbHR 2005, 940.

<sup>375</sup> So aber beispielsweise BFH v. 6.12.1995, I R 88/94, BStBl. II 1996, 383; v. 17.5.1995, I R 147/93, BStBl. II 1996, 204.

<sup>376</sup> Vgl. auch Wassermeyer, DB 1994, 1108.

<sup>377</sup> Ahmann, DSz 1998, 503, jedoch mit dem kritischen Hinweis, dass durch die Verknüpfung der Fremdvergleichskriterien die Gefahr einer „Verschleierung ihrer systematischen Unterschiede“ besteht. Die Unterschiede beschränken sich jedoch m.E. auf den formellen Fremdvergleich.

auf beherrschende Gesellschafter beschränkt sondern auch ein Kriterium des materiellen Fremdvergleichs<sup>378</sup>.

Insbesondere bei der Nur-Pension wird die Sichtweise des Empfängers herangezogen und zur Rechtfertigung der gesellschaftlichen Veranlassung genutzt. Auch in diesem Fall ist sowohl der Sorgfaltsmaßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters als auch der Sorgfaltsmaßstab des Geschäftspartners verletzt. Der Fremdvergleich führt aus Sicht der Kapitalgesellschaft und der des Gesellschafter-Geschäftsführers zu einer gesellschaftlichen Veranlassung und damit zur vGA. Die Nur-Pension führt zu einer gesellschaftlich veranlassten Vermögensverlagerung von der Kapitalgesellschaft auf den Gesellschafter. Damit ist sie nicht „vorteilhaft“ für die Kapitalgesellschaft<sup>379</sup>.

### 9.3.3. Interner und externer Fremdvergleich

Der tatsächliche Fremdvergleich kann durch inner- oder außerbetrieblichen Vergleichsdaten geführt werden. In der Praxis scheitern beide konkrete Fremdvergleiche oftmals daran, dass es an vergleichbaren Verhältnissen fehlt<sup>380</sup>. Dann kommt dem hypothetischen Fremdvergleich die entscheidende Bedeutung zu. Der tatsächliche Fremdvergleich ist zudem nicht aussagekräftig und kann dann nicht geführt werden, wenn die Kapitalgesellschaft Rechtsgeschäfte mit dem Gesellschafter nahe stehenden Personen tätigt oder aber mit einem Dritten, jedoch erkennbar in der Annahme, die gesellschaftliche Veranlassung einer Zuwendung an den Gesellschafter verdecken zu wollen<sup>381</sup>. In diesem Fall ist kein betriebsinterner Fremdvergleich möglich. Ebenso scheidet ein betriebsexterner Fremdvergleich aus, wenn die Vergleichsdaten auf Geschäftsbeziehungen beruhen, welche andere Kapitalgesellschaften wiederum mit Gesellschaftern oder diesen nahe stehenden Personen getätigt haben. In beiden Fällen fehlt der „natürliche“ Interessengegensatz zwischen voneinander unabhängigen Vertragsparteien<sup>382</sup>.

Von besonderer Bedeutung ist die Frage, ob dem innerbetrieblichen Fremdvergleich der Vorrang vor dem außerbetrieblichen einzuräumen ist. Dies ist m.E. zu bejahen<sup>383</sup>. Der innerbetriebliche Fremdvergleich ist gewissermaßen

<sup>378</sup> BFH v. 6.12.1995, I R 88/94, BStBl. II 1996, 383: vGA auch an Minderheitsgesellschafter wegen Nichtdurchführung eines Vertrages; v. 13.11.1996, I R 53/95, DStR 1997, 697, wonach die Begründung der vGA bei fehlender Durchführung des Vertrages „notwendigerweise“ nicht nur auf beherrschende Gesellschafter, sondern auf den „Fremdvergleich insgesamt“ abzielt. Vgl. auch Ahmann, DStZ 1998, 500.

<sup>379</sup> Vgl. Teil B, 5.4.1.

<sup>380</sup> Wassermeyer, IStR 2001, 637.

<sup>381</sup> In Betracht kommt in diesem Fall sogar eine (weitere) mittelbare vGA, weil der Dritte Nahestehender geworden sein kann. Vgl. auch Wassermeyer, StbJb, 1997/98, 90, wonach der Hinweis auf das Handeln eines echten fremden Dritten nicht ausreicht, wenn dieser sich erkennbar anders verhalten hat, als es ein fremder Dritter sonst tun würde.

<sup>382</sup> Vgl. BFH v.13.7.1994, I R 43/94, BFH/NV 1995, 548; Wassermeyer, DB 2001, 2467.

<sup>383</sup> So z.B. auch Wanninger/Nikolaidu, BB 2002, 2472; Buciek, Stbg 2002, 4; Bauschatz, Verdeckte Gewinnausschüttung und Fremdvergleich, 2001, S. 63; Janssen, NWB, Fach 4, 4832; Senger/Schulz, DStR 1997, 1837; Osterloh, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze, 1992, S. 414 f, 419; Doetsch, Versorgungszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer und Vorstände, 5. Aufl. 2004, S. 55.

der „Idealfall“<sup>384</sup>. Denn es wird ersichtlich, wie sich die Kapitalgesellschaft in einer vergleichbaren Situation gegenüber einem Nichtgesellschafter verhält. Soweit der betriebsinterne Fremdvergleich durchführbar ist, zeigt sich der Maßstab, an welchem die Kapitalgesellschaft ihre betrieblichen Interessen gegenüber fremden Dritten deutlich macht. Hält die Vereinbarung mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer diesem internen betrieblichen Maßstab stand, so ist auf die betriebliche Veranlassung zu schließen und zwar selbst dann, wenn die Entscheidung aus Sicht eines besser informierten Dritten den objektiven betrieblichen Interessen widersprechen sollte<sup>385</sup>. Der Große Senat führt zum Fremdvergleich bei Ehegattenarbeitsverhältnissen aus: „Dabei ist die Angemessenheit des Lohnes (oder der Tantieme oder der Pension) anhand eines betriebsinternen Fremdvergleichs, in Ausnahmefällen anhand eines betriebsexternen Vergleichs festzustellen“<sup>386</sup>.

Ein externer Fremdvergleich ist demnach erst anzuwenden, wenn kein interner möglich ist, weil es an vergleichbaren innerbetrieblichen Daten fehlt. Gegen den außerbetrieblichen Fremdvergleich werden jedoch aufgrund mangelnder Vergleichbarkeit Vorbehalte geltend gemacht. Die z.B. durch Gehaltsuntersuchungen gewonnenen empirischen Daten seien wenig aussagekräftig, so dass aus ihnen für den praktischen Einzelfall nur mit großem Aufwand und Schwierigkeiten Norm-Daten zur Beurteilung von Angemessenheit und Üblichkeit abgeleitet werden können<sup>387</sup>. Aus diesem Grund kann m.E. der innerbetriebliche Fremdvergleich größeren Einfluss auf die Veranlassungsprüfung nehmen und ggf. korrigierend in die Soll-Vorstellung des hypothetischen Fremdvergleichs eingreifen. Dagegen kommt dem reinen außerbetrieblichen Fremdvergleich ein geringeres Gewicht (auch im Verhältnis zum hypothetischen Fremdvergleich) zu. Denkbar ist auch, dass der betriebsexterne Fremdvergleich Einfluss auf die Meinungsbildung im hypothetischen Fremdvergleich nimmt, diesen jedoch nicht widerlegen kann. Ist kein betriebsinterner Fremdvergleich möglich, weil vergleichbare Personen nicht zur Verfügung stehen, müssen zusätzliche plausible betriebliche Gründe vorliegen, um die betriebliche Veranlassung zu unterlegen.

Auch der I. Senat betont in seiner Rechtsprechung die besondere Bedeutung des innerbetrieblichen Fremdvergleichs. Dies wird ersichtlich an der jüngsten Entscheidung zur Überstundenvergütung<sup>388</sup>, aber auch im Bereich der betrieblichen Altersversorgung<sup>389</sup>.

#### 9.4. Vergütungsbestandteile und Gesamtausstattung

Dem Fremdvergleich sind zunächst und zum einen die einzelnen Vergütungsbestandteile (Festgehalt, Tantiemen, Sachbezüge, Zusagen über Leistungen der betrieblichen Altersversorgung wie Pensionszusagen) zu

<sup>384</sup> Janssen, NWB, Fach 4, 4832.

<sup>385</sup> Osterloh, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze, 1992, S. 414 f.

<sup>386</sup> BFH v. 27. 11. 1989, GrS 1/88, BStBl II 1990, 160.

<sup>387</sup> Senger/Schulz, DStR 1997, 1837. Ebenso Höfer, Die Besteuerung der betrieblichen Altersversorgung von Kapitalgesellschaftern, 2. Aufl. 2000, Rz. 128.

<sup>388</sup> BFH v. 14.7.2004, I R 111/03, DStR 2004, 1785.

<sup>389</sup> Vgl. Teil B, 5.1.

unterwerfen<sup>390</sup>. Die Vergütungsbestandteile sind jeweils danach zu beurteilen, ob sie dem Grunde und der Höhe nach betrieblich oder gesellschaftlich veranlasst sind<sup>391</sup>. Für Pensionszusagen bedeutet dies, dass sie unabhängig von einer etwaigen angemessenen Gesamtausstattung dem Grunde und der Höhe nach dem Fremdvergleich standhalten müssen<sup>392</sup>. Eine insoweit dem Grunde oder der Höhe nach unübliche (nicht ernstliche oder unangemessene) Pensionszusage kann nicht durch einen verminderten anderen Vergütungsbestandteil „ausgeglichen“ werden, so dass insgesamt eine angemessene Gesamtausstattung erreicht und eine vGA vermieden würde.

In einem letzten Schritt sind alle verbliebenen, betrieblich veranlassten Vergütungsbestandteile zu einer Gesamtausstattung aufzuaddieren, wobei diese Ausstattung der im Fremdvergleich gefundenen angemessenen Gesamtausstattung gegenübergestellt wird. Soweit die tatsächliche Vergütung die Grenze der Angemessenheit nicht nur geringfügig übersteigt, führt dies zur vGA<sup>393</sup>. Die Gesamtausstattung des Gesellschafter-Geschäftsführers stellt die Summe aller Vorteile dar, die er zu Lasten der Kapitalgesellschaft bezogen hat. Gehört zu diesen Vorteilen eine Pensionszusage, so ist diese bei der Berechnung der Gesamtausstattung mit der fiktiven Jahresnettoprämie für eine entsprechende Versicherung anzusetzen<sup>394</sup>.

Die fiktive Jahresnettoprämie ist die Prämie, welche die Kapitalgesellschaft jährlich an eine Versicherung zahlen müsste, um von dieser die zugesagten Leistungen zu erhalten. Sie ist nach den Rechnungsgrundlagen zu ermitteln, die auch für die Pensionsrückstellung verwendet werden, insbesondere nach dem Rechnungszinssatz von 6% (§ 6a Abs. 3 S. 3 EStG). Etwaige Abschluss- und Verwaltungskosten der (fiktiven) Versicherung bleiben unberücksichtigt. Die fiktive Jahresnettoprämie ist rechnerisch gleichmäßig vom Zeitpunkt der Erteilung der Pensionszusage bis zum Pensionseintritt zu verteilen<sup>395</sup>. Bei Erhöhungen der Anwartschaft ist die fiktive Jahresnettoprämie für den Erhöhungsteil gesondert zu ermitteln und auf den Zeitraum der Erhöhung bis zum Pensionseintritt gleichmäßig zu verteilen<sup>396</sup>. Bei endgehaltsabhängigen Zusagen versagt das Konzept der fiktiven Jahresnettoprämie, da diese bei jeder Gehaltserhöhung überproportional steigen würde. Denn nach jeder Gehaltssteigerung müsste die erhöhte Anwartschaft in einer immer kürzeren

<sup>390</sup> BMF v. 14.10.2002, IV A 2 – S 2742 – 62/02, BStBl. I 2002, 972, Rz. 3.

<sup>391</sup> BMF v. 14.10.2002, IV A 2 – S 2742 – 62/02, BStBl. I 2002, 972, Rz. 5 f.

<sup>392</sup> Vgl. ausführlich Teil B, 5.

<sup>393</sup> BMF v. 14.10.2002, IV A 2 – S 2742 – 62/02, BStBl. I 2002, 972, Rz. 7. Eine vGA ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn die tatsächliche Vergütung die Angemessenheitsgrenze um mehr als 20% überschreitet (BFH v. 28.6.1989, I R 89/85, BStBl. II 1989, 854).

<sup>394</sup> BFH v. 11.9.1968, I R 89/63, BStBl. II 1968, 809; FG Brandenburg v. 19.9.2001, 2 K 1437/99 K, EFG 2001, 1568, jeweils mit Begründung, warum bei Prüfung der Gesamtausstattung nicht auf die Zuführungen zur Rückstellung nach dem Teilwertverfahren nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG zurückgegriffen werden kann.

<sup>395</sup> Vgl. im Einzelnen: Höfer, BetrAVG, Band II, Rz. 2028 ff. Der Ansicht, dass die fiktive Jahresnettoprämie bei Minderheitsgesellschaftern auf den Zeitpunkt des Dienst Eintritts zurückzubeziehen ist (so Heubeck/Schmauck, Die Altersversorgung der Geschäftsführer in GmbH und GmbH & Co. KG, 4. Aufl. 1998, Rz. 239), kann nicht gefolgt werden. Es ist zwar richtig, dass für Minderheitsgesellschafter das Nachzahlungsverbot nicht gilt. Die Problematik des Nachzahlungsverbotes liegt hier jedoch gar nicht vor. Vielmehr geht es darum, dass eine Anwartschaft, die bei Minderheitsgesellschaftern auch aus vor der Zusageerteilung liegenden Zeiträumen erwachsen kann, bei Rückbeziehung der fiktiven Jahresnettoprämie nicht vollständig in die Angemessenheitsprüfung der Gesamtausstattung eingehen würde.

<sup>396</sup> H 38 KStR.

Restdienstzeit finanziert werden. Die Finanzverwaltung will aus diesem Grund „laufende Anpassungen an gestiegene Lebenshaltungskosten“ bei der Ermittlung der fiktiven Jahresnettoprämie grundsätzlich unberücksichtigt lassen<sup>397</sup>. Dieses Vorgehen ist jedoch nicht ausreichend, da es auf die angemessene Steigerung des Gehalts und nicht der Lebenshaltungskosten ankommt. Solange sich folglich die Anwartschaft lediglich aufgrund fremdvergleichsgerechter prozentualer Lohnsteigerungen (insbesondere der Fremdgeschäftsführer und Arbeitnehmer im Unternehmen) erhöht, kann die erhöhte fiktive Jahresnettoprämie nicht zur vGA führen. „Was einmal angemessen war und nur dem üblichen Gehaltstrend folgt, kann nicht unangemessen werden“, so zutreffend Höfer<sup>398</sup>.

Für die Beurteilung der angemessenen Gesamtausstattung gibt es keine festen Regeln. Im Einzelfall ist eine Schätzung anzustellen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass häufig nicht nur ein bestimmtes Gehalt als "angemessen" angesehen werden kann, sondern der Bereich des Angemessenen sich auf eine gewisse Bandbreite von Beträgen erstreckt. Unangemessen im Sinne einer vGA sind dann nur diejenigen Bezüge, die den oberen Rand dieser Bandbreite übersteigen<sup>399</sup>. Zur Beurteilung der Angemessenheit der Gesamtausstattung können diejenigen Entgelte herangezogen werden, die gesellschaftsfremde Arbeitnehmer des betreffenden Unternehmens (innerbetrieblicher Fremdvergleich) oder die unter ansonsten vergleichbaren Bedingungen an Fremdgeschäftsführer anderer Unternehmen gezahlt werden (außerbetrieblicher Fremdvergleich). Beurteilungskriterien für die Angemessenheit der Gesamtausstattung sind Art und Umfang der Tätigkeit, die künftigen Ertragsaussichten des Unternehmens, das Verhältnis des Geschäftsführergehalts zum Gesamtgewinn und zur verbleibenden Kapitalverzinsung sowie Art und Höhe der Vergütungen, die gleichartige Betriebe ihren Geschäftsführern für entsprechende Leistungen gewähren. In diesem Sinne können im Rahmen der Angemessenheitsprüfung auch Gehaltsstrukturuntersuchungen berücksichtigt werden<sup>400</sup>.

Stellt sich heraus, dass die Gesamtausstattung unangemessen hoch ist, ergibt sich die Frage, welchen Gehaltsbestandteilen die vGA zuzuordnen ist. Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass bei nicht zeitgleichen Vereinbarungen über die einzelnen Vergütungsbestandteile der unangemessene Betrag dem bzw. den zuletzt vereinbarten Bestandteilen zuzuordnen ist. Sind die einzelnen Vergütungsbestandteile zeitgleich vereinbart worden, soll der die Angemessenheitsgrenze übersteigende Betrag nach sachgerechten Kriterien (z.B. quotal) auf die einzelnen Vergütungsbestandteile zu verteilen sein<sup>401</sup>. Demgegenüber wird die Ansicht vertreten, dass „einzig ein

<sup>397</sup> H 38 KStR.

<sup>398</sup> Höfer, BetrAVG, Band II, Rz. 2035.

<sup>399</sup> Ähnlich im Zivilrecht: BGH v. 14.5.1990, II ZR 126/89, NJW 1990, 2625.

<sup>400</sup> BFH v. 4.6.2003, I R 38/02, BStBl. II 2004, 139; v. 27.2.2003, I R 46/01, BStBl. II 2004, 132; v. 10.7.2002, I R 37/01, BStBl. II 2003, 418; v. 14.7.1999, I B 91/98, BFH/NV 1999, 1645; v. 28.6.1989, I R 89/85, BStBl. II 1989, 854; BMF v. 14.10.2002, IV A 2 – S 2742 – 62/02, BStBl. I 2002, 972, Rz. 10 ff.

<sup>401</sup> BMF v. 14.10.2002, IV A 2 – S 2742 – 62/02, BStBl. I 2002, 972, Rz. 8. Ebenso Wochinger, in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 8 Abs. 3, Rz. 429; Ahrend/Förster/Rößler, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 6. Teil, Rz. 595; Doetsch, Versorgungszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer und Vorstände, 5. Aufl. 2004, S. 85.

Wahlrecht sachgerecht“ sei. Insbesondere sei eine Kürzung nach einer festen (z.B. quotalen) Reihenfolge „beliebig“ und rufe praktische Erschwernisse hervor, so Gosch<sup>402</sup>. Richtigerweise ist der Finanzverwaltung soweit zu folgen, als bei zeitlich verschiedener Vereinbarung den zuletzt vereinbarten Bestandteilen die vGA zuzuordnen ist. Denn durch diese Vereinbarungen wurde die Unangemessenheit und damit gesellschaftliche Veranlassung ausgelöst, während dessen die zuvor vereinbarten Bestandteile keinen Wandel ihrer Veranlassung erfahren. Eine „Beliebigkeit“ liegt insoweit nicht vor. Bei zeitgleicher Vereinbarung sprechen systematische Gründe für eine quotale Zurechnung und Praktikabilitätsgesichtspunkte für ein Wahlrecht der Steuerpflichtigen, das im Übrigen trotz des Trennungsprinzips durch die Kapitalgesellschaft und den Gesellschafter-Geschäftsführer einheitlich ausgeübt werden müsste. Einer systematischen Aufteilung bzw. Zuordnung sollte jedoch der Vorzug gegeben und Wahlrechte abgelehnt werden.

## 10. Beweislast und Beweismaß

Bleibt nach Ausschöpfung der Amtsermittlungspflicht (§§ 88, 89 AO, § 76 Abs. 1 S. 1 FGO) und der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen (§ 90 ff AO, § 76 Abs. 1 S. 2 bis 4 FGO) ein Sachverhalt unaufgeklärt, ist eine Beweislastentscheidung zu treffen. Nach den Regeln der sog. objektiven Beweislast (Feststellungslast) hat dann entweder die Finanzbehörde oder der Steuerpflichtige die Konsequenzen aus der Unaufklärbarkeit des Falles zu tragen. Von der Frage nach der objektiven Beweislast ist das sog. Beweismaß abzugrenzen. Das Beweismaß ist ein Kriterium für das Erwiesensein eines Sachverhaltes, damit die Finanzbehörde oder das Finanzgericht den Sachverhalt einem Gesetzestatbestand zuordnen und daraus bestimmte Rechtsfolgen ableiten kann. Es geht daher beim Beweismaß um die Frage, mit welchem Grad von Gewissheit der Sachverhalt (als Ergebnis der Sachaufklärung einschließlich der Beweiswürdigung durch die Finanzbehörde oder das Finanzgericht) feststehen muss, damit der Sachverhalt einem Gesetzestatbestand zugeordnet werden kann<sup>403</sup>.

### 10.1. Ansicht des BFH

Nach Ansicht des BFH<sup>404</sup> und dem ihm folgenden Schrifttum<sup>405</sup> trägt die objektive Beweislast (Feststellungslast) für das Vorliegen einer vGA das

<sup>402</sup> Gosch, KStG, § 8, Rz. 824. Ebenso Heubeck/Schmauck, Die Altersversorgung der Geschäftsführer in GmbH und GmbH & Co. KG, 4. Aufl. 1998, Rz. 239; Höfer, Die Besteuerung der betrieblichen Altersversorgung von Kapitalgesellschaftern, 2. Aufl. 2000, Rz. 196.

<sup>403</sup> Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 96 FGO, Rz. 64; Osterloh, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze, 1992, S. 214, 221.

<sup>404</sup> BFH v. 4.4.2002, I B 140/01, BFH/NV 2002, 1179; v.13.7.1994, I R 43/94, BFH/NV 1995, 548; v. 17.10.2001, I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; v. 20.3.1974, I R 197/72, BStBl. II 1974, 481.

<sup>405</sup> Gosch, KStG, § 8, Rz. 495 ff; Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, S. 192; Lange/Janssen, Verdeckte Gewinnausschüttungen, 8. Aufl. 2003, Rz. 183 f; Wassermeyer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 20, Rz. C 59c; Janssen, DStR 1994, 315; Becker, DB 1994, 1440; Döllerer, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften, 2. Aufl. 1990, S. 96 f.

Finanzamt. Dies wird damit begründet, dass durch das Aufdecken einer vGA grundsätzlich eine steuererhöhende Wirkung ausgelöst wird<sup>406</sup>. Dies gelte auch in den Fällen der vGA durch eine Vermögensminderung, bei der die Kapitalgesellschaft Aufwendungen als Betriebsausgaben geltend macht, die in Wahrheit vGA darstellen. Denn bei der Kapitalgesellschaft seien wegen des Fehlens einer außerbetrieblichen Sphäre alle Betriebsvermögensminderungen dem Grunde nach Betriebsausgabe<sup>407</sup>.

Das Finanzamt kann jedoch in Gestalt von Indizien (Hilfskriterien) Vermutungen für eine gesellschaftliche Veranlassung anstellen. Diese Indizien fließen aus dem anzustellenden Fremdvergleich und dienen dem Finanzamt als Beleg der Fremdunüblichkeit der Gestaltung. Die aus dem Fremdvergleich abgeleiteten Indizien können durch den Steuerpflichtigen widerlegt werden. Es liegt am Steuerpflichtigen nachzuweisen, dass die Gestaltung bzw. das Verhalten dennoch „ordentlich und gewissenhaft“ war. Trägt der Steuerpflichtige nichts oder nichts Glaubhaftes vor, so richtet sich die Besteuerung nach dem Vermuteten<sup>408</sup>. Die Verletzung der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen (§ 90 AO) zur Aufklärung des Sachverhalts führt für das Finanzamt zu einer Reduzierung des Beweismaßes hinsichtlich der Tatbestandsvoraussetzungen einer vGA<sup>409</sup>. Somit kommt es zu einer Wechselwirkung von Amtsermittlungspflicht des Finanzamtes und der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen<sup>410</sup>. Der Fremdvergleich stellt dabei ein „Ersatzhilfsmittel“ dar, „um im Sinne einer Beweisrisikoverteilung dem Steuerpflichtigen Mitwirkungspflichten aufzubürden und im Falle ihrer Verletzung die steuerlich maßgebende Zuordnung nach Vermutungssätzen vornehmen zu können“, so *Wassermeyer*<sup>411</sup>.

Die „Schwelle zu der widerlegbaren Vermutung liegt nicht sehr hoch“, so *Wassermeyer*<sup>412</sup>. Das gedachte Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters beispielsweise sei eine „grobe Richtschnur“, die als Vermutung für eine gesellschaftliche Veranlassung diene, so *Gosch*<sup>413</sup>. Bei der mittelbaren vGA könne allein das Kriterium des Nahestehens der Person als Indiz der gesellschaftlichen Veranlassung ausreichen<sup>414</sup>. Trägt die Kapitalgesellschaft keine substantiierten Gründe vor, die die betriebliche Veranlassung der Gestaltung belegen, richtet sich die Besteuerung nach dem durch die Indizien konkretisierten Vermuteten. Die Indizien bzw. Hilfskriterien dienen in diesem Fall der Beweismaßreduzierung<sup>415</sup>. *Gosch* spricht davon, dass

<sup>406</sup> Gosch, KStG, § 8, Rz. 495; Wassermeyer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 20, Rz. C 59c.

<sup>407</sup> Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, S. 192; Gosch, § 8 KStG, Rz. 247; Wassermeyer, DB 1994, 1106.

<sup>408</sup> Wassermeyer, DB 2001, 2466 f.

<sup>409</sup> BFH v. 22.9.2004, III R 9/03, BStBl. II 2005, 161; v. 15.2.1989, X R 16/86, BStBl. II 1989, 462.

<sup>410</sup> Gosch, KStG, § 8, Rz. 497.

<sup>411</sup> Wassermeyer, DB 2001, 2467. Kritisch Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, S. 200, wonach die Indizien bzw. Hilfskriterien die Mitwirkungspflicht der Kapitalgesellschaft nicht begründen, da diese sowieso nach § 90 AO besteht, sondern konkretisieren.

<sup>412</sup> Wassermeyer, DB 2001, 2468.

<sup>413</sup> Gosch, KStG, § 8, Rz. 302.

<sup>414</sup> Gosch, KStG, § 8, Rz. 227.

<sup>415</sup> Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, S. 193 ff, 200 f; Wassermeyer, DB 2001, 2467.

im „Ergebnis eine gewisse Umkehrung der objektiven Beweislast“ eintritt, „zumindest aber“ eine „Beweißmaßsenkung zugunsten des FA“<sup>416</sup>.

## 10.2. Stellungnahme

### 10.2.1. Beweislast

Nach den Regeln der objektiven Beweislast (Feststellungslast) geht die Unerweislichkeit entscheidungserheblicher steuerbegründender Tatsachen zu Lasten der Finanzbehörde, diejenige steuermindernder Tatsachen zu Lasten des Steuerpflichtigen (Normbegünstigungstheorie)<sup>417</sup>. Diese Beweislastregeln sind am materiellrechtlich normierten Interesse der Beteiligten am Ausgang des Prozesses ausgerichtet. Sie greifen nur, wenn ein entscheidungserheblicher Sachverhalt trotz Ausschöpfung aller zugänglichen und zumutbaren Ermittlungsmöglichkeiten nicht aufgeklärt werden kann<sup>418</sup>. Da die These, dass alle Betriebsvermögensminderungen der Kapitalgesellschaft Betriebsausgaben darstellen und somit vGA dem Grunde nach Betriebsausgaben darstellen, nicht zu rechtfertigen ist<sup>419</sup>, ergeben sich unmittelbare Auswirkungen für die Beweislast. Richtigerweise trägt die Kapitalgesellschaft die objektive Beweislast dafür, dass die von ihr geltend gemachten Aufwendungen Betriebsausgaben darstellen (vGA in Gestalt einer Vermögensminderung), während das Finanzamt die Beweislast dafür trägt, dass Betriebseinnahmen vorliegen (vGA in Gestalt einer verhinderten Vermögenmehrung)<sup>420</sup>.

Im Falle der vGA durch eine Vermögensminderung liegen keine Betriebsausgaben vor, sondern die Kapitalgesellschaft macht „scheinbare“ Betriebsausgaben geltend. Die Kapitalgesellschaft beruft sich auf eine für sie steuerentlastende Tatsache: sie begehrt den Betriebsausgabenabzug nach § 4 Abs. 4 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 S. 1 KStG. Ebenso wie bei Nichtbetriebsausgaben hat in diesen Fällen der vGA die Folgen der Nichterweislichkeit die Kapitalgesellschaft zu tragen<sup>421</sup>. Pezzer führt zutreffend aus, dass § 8 Abs. 3 S. 2 KStG „insoweit lediglich als deklaratorische Komplementärvorschrift hinzutritt“ und „im Verhältnis zu § 4 Abs. 4 EStG systematisch eine ergänzende Funktion“ hat<sup>422</sup>. Eine Ungleichbehandlung von Nichtbetriebsausgaben und vGA im Hinblick auf die Feststellungslast wäre

<sup>416</sup> Gosch, KStG, § 8, Rz. 498.

<sup>417</sup> Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 21, Rz. 217.

<sup>418</sup> BFH v. 15.2.1989, X R 16/86, BStBl. II 1989, 462.

<sup>419</sup> Vgl. Teil A, 3.2.1.1. Welche Gefahr darin liegt, alle Betriebsvermögensminderungen als Betriebsausgaben zu qualifizieren, zeigt sich beispielsweise auch, wenn Lange/Janssen (Verdeckte Gewinnausschüttungen, 8. Aufl. 2003, Rz. 184) ausführen: Das FA hat „nachzuweisen, dass eine bestimmte Betriebsausgabe trotz betrieblicher Veranlassung das Einkommen nicht mindern darf, da sie ... unangemessen ist.“ Diese Ansicht ist nicht haltbar: Liegen Betriebsausgaben vor, so ist die Notwendigkeit, Angemessenheit, Üblichkeit oder Zweckmäßigkeit der Aufwendungen für deren Abziehbarkeit ohne jeden Belang (vgl. Heinicke/Schmidt, EStG, 24. Aufl. 2005, § 4, Rz. 483).

<sup>420</sup> Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 96, Rz. 85; Weber-Grellet, DStZ 1998, 364; Pezzer, FR 1996, 380; Pezzer, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, 1986, S. 88 f; Eppler, DStR 1983, 340 f; Wassermeyer, DStR 1987, 489; Wassermeyer, DB 1987, 1118.

<sup>421</sup> So wohl auch Seeger, in: Festschrift Wassermeyer, 2005, S. 87.

<sup>422</sup> Pezzer, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, 1986, S. 88. Vgl. auch Reiß, StuW 1996, 339.

insoweit nicht zu rechtfertigen<sup>423</sup>. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass trotz der vergleichbaren materiellrechtlichen Zielsetzung von § 4 Abs. 4 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 S. 1 KStG und § 8 Abs. 3 S. 2 KStG, nämlich der Verhinderung der Abzugsfähigkeit von nicht betrieblich veranlassten Aufwendungen als Betriebsausgaben, ein rechtssystematischer Unterschied zwischen Nichtbetriebsausgaben und vGA besteht: die vGA bezweckt eine Vermögensverlagerung auf den Gesellschafter. Die vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG hat daher Vorrang vor § 4 Abs. 4 EStG, weshalb die Rechtsgrundlage für die vGA in Gestalt von Vermögensminderungen in § 8 Abs. 3 S. 2 KStG und nicht in § 4 Abs. 4 EStG liegt.

Dagegen wirkt eine vGA in Gestalt einer sog. verhinderten Vermögensmehrung steuererhöhend, da die vGA zu Betriebseinnahmen führt. Dementsprechend hat das Finanzamt die Feststellungslast zu tragen. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG ist in diesem Fall eine steuerbegründende Norm<sup>424</sup>.

Diese Beurteilung ist auch im Hinblick mit der Vorgehensweise bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften geboten<sup>425</sup>. Dort trägt nämlich grundsätzlich der Steuerpflichtige die objektive Beweislast (Feststellungslast) dafür, dass Minderungen des Betriebsvermögens, die in der Buchführung als betrieblich veranlasst ausgewiesen sind, tatsächlich betrieblich veranlasst waren und deshalb Betriebsausgaben sind<sup>426</sup>. Dem kann nicht entgegengehalten werden, dass § 8 Abs. 3 S. 2 KStG lex specialis zu § 4 Abs. 4 EStG ist und dementsprechend die Feststellungslast bei Betriebsausgaben keinerlei Einfluss auf die Feststellungslast bei der vGA hat: wenn das Finanzamt vom „ausgewiesenen Ergebnis der Kapitalgesellschaft abweichen will“, soll es die Feststellungslast tragen, so *Becker*<sup>427</sup>. Wie bereits ausgeführt, hat § 8 Abs. 3 S. 2 KStG in diesen Fällen Komplementärfunktion und wäre eine Ungleichbehandlung zu Nichtbetriebsausgaben nicht zu rechtfertigen. Vor allem kann nicht maßgeblich sein, dass die Kapitalgesellschaft in ihrer Bilanz die Aufwendungen als Betriebsausgaben geltend macht und dementsprechend die vGA durch scheinbare Betriebsausgaben steuererhöhenden Charakter haben soll.

Zum einen können und werden auch Nichtbetriebsausgaben als (scheinbare) Betriebsausgaben durch die Kapitalgesellschaft geltend gemacht, was ohne Auswirkung auf die Beweislast bleibt. Zum anderen ist die buchmäßige Behandlung auch bei Personenunternehmen ohne jeden Belang: Der Steuerpflichtige „trägt die objektive Beweislast für die betriebliche Veranlassung geltend gemachter und in der Buchführung als solcher behandelte Minderungen des Betriebsvermögens“, so der IV. Senat<sup>428</sup>. Dies kann bei Kapitalgesellschaften nicht anders sein. Auch bei Kapitalgesellschaften kann

<sup>423</sup> A.A. Becker, DB 1994, 1440.

<sup>424</sup> Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 96, Rz. 85; Weber-Grellet, DStZ 1998, 364; Pezzer, FR 1996, 380; Pezzer, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, 1986, S. 88 f; Eppler, DStR 1983, 340 f; Wassermeyer, DStR 1987, 489; Wassermeyer, DB 1987, 1118.

<sup>425</sup> Somit wird auch ein Beitrag zur "wünschenswerten Rechtsformneutralität der Besteuerung" geleistet (Zitat nach BFH v. 15.5.2002, I R 92/00, BFH/NV 2002, 1538, dort in einem anderen Zusammenhang).

<sup>426</sup> BFH v. 24.6.1976, IV R 101/75, BStBl. II 1976, 562; Crezelius, in: Kirchhof, EStG, 5. Aufl. 2005, § 4, Rz. 6; Weber-Grellet, StuW 1981, 53.

<sup>427</sup> Becker, DB 1994, 1440.

<sup>428</sup> BFH v. 24.6.1976, IV R 101/75, BStBl. II 1976, 562.

wie bei Personenunternehmen davon ausgegangen werden, dass der Steuerpflichtige „naturgemäß ... an einer erschöpfenden Berücksichtigung aller betrieblich veranlassten Aufwendungen interessiert ist und dass der Steuerpflichtige bei Anwendung der gebotenen Sorgfalt regelmäßig auch ohne Schwierigkeiten in der Lage sein wird, die tatsächlichen Voraussetzungen, aus denen sich die betriebliche Veranlassung seiner Aufwendungen ergibt, nachzuweisen. Der Steuerpflichtige muss deshalb Nachteile in Kauf nehmen, wenn nicht mehr feststellbar ist, ob bestimmte Aufwendungen betrieblich veranlasst waren oder außerbetrieblichen Zwecken dienen“, so der IV. Senat in Bezug auf Personenunternehmen<sup>429</sup>.

### 10.2.2. Beweismaß

Von den Regeln der objektiven Beweislast ist die Frage nach einer möglichen Reduzierung des Beweismaßes zu trennen. Die Beweiswürdigung genießt grundsätzlich Vorrang vor der Beweismaßreduzierung<sup>430</sup>. Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Sachaufklärungspflicht des Finanzamtes nicht da endet, wo die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen beginnt. Ebenso mindert sich die finanzbehördliche Untersuchungspflicht nicht automatisch durch die Verletzung der Mitwirkungspflicht durch den Steuerpflichtigen<sup>431</sup>. Solange der Finanzbehörde die Beschaffung und Verwertung anderer Erkenntnismittel möglich und zumutbar ist, bleibt sie für die Sachaufklärung verantwortlich (§ 88 AO). Erst wenn diese Beweismittel sich als unergiebig erweisen oder von vornherein keine weiteren Erkenntnisse zu erwarten sind, verlagert sich das Beweisrisiko auf die Seite des Steuerpflichtigen<sup>432</sup>. Steuerpflichtiger und Finanzamt stehen somit in einem Dialog<sup>433</sup> bzw. in einer auf Sachaufklärung

<sup>429</sup> BFH v. 24.6.1976, IV R 101/75, BStBl. II 1976, 562.

<sup>430</sup> Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 96 FGO, Rz. 72. Es ist nach Seer (in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 96 FGO, Rz. 72; ähnlich Osterloh, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze, 1992, S 323 f) verfassungswidrig, wenn belastende Unterstellungen durch bloße Vermutungen erfolgen, die den erforderlichen Überzeugungsgrad nicht erreichen. Auf diese Weise darf keine grundsätzliche Beweismaßreduzierung greifen. Vor diesem Hintergrund ist die Dogmatik des I. Senats und des ihm folgenden Schrifttum (vgl. Teil A, 10.1.) kritisch zu würdigen. Danach soll die vGA dem Grunde nach Betriebsausgabe sein, die objektive Beweislast beim Finanzamt liegen und das erforderliche Beweismaß durch Indizien gemindert werden: Die „Schwelle zu der widerlegbaren Vermutung liegt nicht sehr hoch“ (Wassermeyer, DB 2001, 2468). Das gedachte Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters beispielsweise sei eine „grobe Richtschnur“, die als Vermutung für eine gesellschaftliche Veranlassung diene (Gosch, KStG, § 8, Rz. 302). Bei der mittelbaren vGA könne allein das Kriterium des Nahestehens der Person als Indiz der gesellschaftlichen Veranlassung ausreichen (Gosch, KStG, § 8, Rz. 227). Trägt die Kapitalgesellschaft keine Gründe vor, die die betriebliche Veranlassung der Gestaltung belegen, richtet sich die Besteuerung nach dem durch die Indizien konkretisierten Vermuteten. Diese Auffassung führt faktisch zu einer Umkehr der Beweislast (so denn auch ausdrücklich Gosch, KStG, § 8, Rz. 498). Es ist daher fraglich, ob die Ansicht des I. Senats und des ihm folgenden Schrifttums in sich konsistent und verfassungsgemäß ist. Diese Frage kann jedoch insoweit dahinstehen, als die vGA in Gestalt einer Vermögensminderung richtigerweise keine Betriebsausgabe ist und die Beweislast nicht beim Finanzamt sondern bei der Kapitalgesellschaft liegt (vgl. Teil A, 10.2.1.)

<sup>431</sup> Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 96 FGO, Rz. 72.

<sup>432</sup> Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 126 AO, Rz. 8.

<sup>433</sup> Osterloh, StuW 1993, 348.

bezogenen kooperativen Aufklärungs- und Verantwortungsgemeinschaft, bei der die Letztverantwortung auf Seiten des Finanzamtes liegt<sup>434</sup>.

Veranlassungsfragen zeichnen sich dadurch aus, dass sie oft nicht nach dem Regelbeweismaß als erwiesen betrachtet werden können. Unter Regelbeweismaß ist die volle Überzeugung des Finanzamtes oder des Finanzgerichts von der Wahrheit/Gewissheit eines Sachverhaltes zu verstehen. Der Sachverhalt muss nach dem Regelbeweismaß mit einem so hohen Grad der Wahrscheinlichkeit festgestellt sein, dass kein vernünftiger, die Lebensverhältnisse klar überschauender Mensch noch zweifelt<sup>435</sup>. Eine weitere Besonderheit ist, dass der maßgebliche Veranlassungszusammenhang eine innere Tatsache ist, der regelmäßig aus den im Einzelfall erkennbaren äußeren Merkmalen und Verhaltensweisen (Beweisanzeichen, Hilfstatsachen, Indizien) erschlossen werden muss<sup>436</sup>. Unstrittig ist, dass Veranlassungsfragen weder mit dem Anscheinsbeweis<sup>437</sup> noch mit tatsächlichen Vermutungen<sup>438</sup> beantwortet werden können. Vielmehr ist eine Würdigung aller Beweisanzeichen des Einzelfalls vorzunehmen. Dabei kann der Indizienbeweis herangezogen werden<sup>439</sup>. Beim Indizienbeweis schließt der Rechtsanwender von tatbestandsfremden Hilfstatsachen/Indizien, die ihrerseits selbst feststehen müssen, auf das (Nicht-)Vorliegen des Tatbestandsmerkmals. Unter Indiz kann ein einfacher Erfahrungssatz verstanden werden, der häufig aus der allgemeinen Lebenserfahrung gewonnen wird<sup>440</sup>. Aus mehreren, ggf. für sich allein unergiebigem oder unscheinbaren, Indizien kann eine Indizienkette gebildet werden<sup>441</sup>, die dann zur Überzeugung des Rechtsanwenders über die Existenz der tatbestandserheblichen Tatsache (hier die Veranlassung) führt. Der Rechtsanwender hat das Maß der durch den Erfahrungssatz übermittelten Beweiskraft im Rahmen der Bewertung jedes einzelnen Beweisanzeichens (Indiz) und einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls bei jedem Fall neu und frei zu würdigen<sup>442</sup>.

Die einzelnen Indizien fließen somit in den Fremdvergleichsmaßstab ein und konkretisieren diesen. Die Amtsermittlungspflicht des Finanzamtes (§§ 88, 89

<sup>434</sup> Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 21, Rz. 215.

<sup>435</sup> Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 96 FGO, Rz. 66.

<sup>436</sup> BFH v. 15.05.2001, I R 92/00, DStR 2002, 1660; v. 4.7.1990, GrS 2-3/88, BStBl. 1990, 817; BVerfG v. 7.11.1995, 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34; Spindler, DB 1995, 2575.

<sup>437</sup> Beim Anscheinsbeweis schließt der Rechtsanwender unmittelbar von Hilfstatsachen (Erfahrungsgrundsätzen i.S. eines typischen Geschehensablaufs) auf Tatbestandsmerkmale ohne die Umstände des Einzelfalls näher zu würdigen (Birkenfeld, Beweis und Beweiswürdigung im Steuerrecht, 1973, S. 110). Der Anscheinsbeweis scheidet bei der Veranlassungsprüfung aus: vgl. Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, S. 183 f; Pezzer, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, 1986, S. 86 f; Weber-Grellet, StuW 1999, 341; Völlmeke, DStR 1996, 1074 f; Birkenfeld, Beweis und Beweiswürdigung im Steuerrecht, 1973, S. 86, 93 ff.

<sup>438</sup> Als tatsächliche Vermutung können auf allgemeine Lebenserfahrung beruhende Schlüsse oder Beweisanzeichen gelten, die einen Beweis überflüssig machen oder bei geringer Beweiskraft neben anderen Umständen zu würdigen sind (Birkenfeld, Beweis und Beweiswürdigung im Steuerrecht, 1973, S. 104). Auch die tatsächliche Vermutung scheidet bei der Veranlassungsprüfung aus. Vgl. Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, S. 185; Pezzer, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, 1986, S. 87; Birkenfeld, Beweis und Beweiswürdigung im Steuerrecht, 1973, S. 86, 93 ff.

<sup>439</sup> Pezzer, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, 1986, S. 83.

<sup>440</sup> Birkenfeld, Beweis und Beweiswürdigung im Steuerrecht, 1973, S. 100.

<sup>441</sup> Birkenfeld, Beweis und Beweiswürdigung im Steuerrecht, 1973, S. 101 f.

<sup>442</sup> Birkenfeld, Beweis und Beweiswürdigung im Steuerrecht, 1973, S. 100.

AO) wird durch Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen (§ 90 ff AO) ergänzt, so dass das Finanzamt als Beurteiler in die Lage gesetzt wird, im Rahmen der umfassenden und freien Beweiswürdigung ggf. einzelne Indizien anhand der Umstände des Einzelfalls zu verifizieren. Die verschiedenen Indizien bzw. Fremdvergleichsmaßstäbe (insbesondere hypothetischer und betriebsinterner Fremdvergleich) beeinflussen sich wechselseitig und sind nach den Gegebenheiten des Einzelfalls aufeinander abzustimmen, so dass sie letztlich einen einheitlichen Fremdvergleichsmaßstab hervorbringen<sup>443</sup>. Beweismaßreduzierungen können eingreifen. Sie richten sich nach der für das Steuerrecht von Seer<sup>444</sup> entwickelten sphärenorientierten (flexiblen) Beweisrisikoverteilung. Die Reduzierung des Beweismaßes führt nicht zu einer Umkehr der Beweislast<sup>445</sup>.

Wird dem Gesellschafter-Geschäftsführer beispielsweise bei einem Gehalt von 100 eine Pensionszusage mit einer Anwartschaft von 80 erteilt, so kann als ein erstes, aus dem hypothetischen Fremdvergleich folgendes Indiz gelten, dass nur eine Anwartschaft von 75% des Gehaltes<sup>446</sup> (also 75) angemessen gewesen wäre. Das Finanzamt kann somit an die Kapitalgesellschaft herantreten und um Erläuterungen (insbesondere hinsichtlich der innerbetrieblichen Vergleichsdaten) bitten. Kann die Kapitalgesellschaft im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht darlegen, dass innerbetrieblich auch gegenüber fremden Arbeitnehmern ein Versorgungsniveau von 80% der Gehälter gewährt wird, hat sich der typisierende 75%-Soll-Satz (Indiz, welches aus der Denkfigur des gedachten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters resultiert) als verfehlt herausgestellt. Das Ergebnis des internen Fremdvergleichs revidiert den Soll-Satz des hypothetischen Fremdvergleichs, so dass letztlich ein Fremdvergleichsmaßstab vorliegt. Dieser belegt, dass von einer betrieblichen Veranlassung auszugehen ist. Das Regelbeweismaß ist erfüllt. Denn der betriebsinterne Fremdvergleich zeigt, wie die Kapitalgesellschaft ihre betrieblichen Interessen auch gegenüber fremden Dritten deutlich macht, so dass auf eine betriebliche Veranlassung der Vereinbarung mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer zu schließen ist und zwar selbst dann, wenn die Entscheidung aus Sicht eines besser informierten Dritten den objektiven betrieblichen Interessen widersprechen sollte<sup>447</sup>.

Kommt die Kapitalgesellschaft im Beispielsfall ihren Mitwirkungspflichten dagegen nicht nach, indem sie beispielsweise widersprüchliche Angaben macht oder die Auskunft verweigert, so kann aus diesem Grund das Finanzamt den Sachverhalt nicht hinreichend aufklären. Das Regelbeweismaß kann nicht erfüllt werden. Das Sachaufklärungsdefizit liegt innerhalb der Sphäre des nach der Normenbegünstigungstheorie Beweisbelasteten (hier der Kapitalgesellschaft)<sup>448</sup>. Das Finanzamt hat eine Beweislastentscheidung zuungunsten der Kapitalgesellschaft zu treffen und damit die Aufwendungen,

<sup>443</sup> Vgl. Teil A, 9.3..

<sup>444</sup> Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 96 FGO, Rz. 73 ff, 91 f; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 126 AO, Rz. 4 ff; Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 21, Rz. 215 ff.

<sup>445</sup> Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, S. 211 f; Osterloh, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze, 1992, S. 247 (keine Beweislastumkehr wegen mangelnder Mitwirkung des Steuerpflichtigen).

<sup>446</sup> Vgl. dazu Teil B, 5.4.2.

<sup>447</sup> Osterloh, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze, 1992, S. 414 f.

<sup>448</sup> Vgl. Teil A, 10.2.1.

die aus der überhöhten Zusage von 5 resultieren, als vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG zu qualifizieren. Im Falle der mangelhaften Mitwirkung der Kapitalgesellschaft dient der Fremdvergleich bzw. die in diesem Rahmen anzustellenden Indizien folglich dazu, den „Bereich“ abzugrenzen, für den die Beweislastentscheidung in Frage kommt.

Wirkt die Kapitalgesellschaft im Beispielsfall an der Aufklärung des Sachverhaltes mit, indem sie dem Finanzamt alle geforderten Auskünfte erteilt, gelingt es ihr in diesem Zusammenhang jedoch nicht, plausible betriebliche Gründe für die Höhe der Anwartschaft darzulegen, und kann auch das Finanzamt keine weiteren Erkenntnisse ermitteln, so kann das Regelbeweismaß zwar nicht erfüllt werden. Denn der Sachverhalt weist nicht einen so hohen Grad an Wahrscheinlichkeit auf, dass kein vernünftiger, die Lebensverhältnisse klar überschauender Mensch an der betreffenden Veranlassung zweifelt. Das Aufklärungsdefizit liegt jedoch nicht in der Sphäre des nach der Normenbegünstigungstheorie Beweisbelasteten (hier der Kapitalgesellschaft). Deshalb ist das Beweißmaß auf eine größtmögliche Wahrscheinlichkeit zu reduzieren. Die Schätzung des Finanzamtes nach § 162 Abs. 1 AO kann sich dabei sowohl auf den Grundsachverhalt (dem Grunde nach) als auch auf die Höhe beziehen<sup>449</sup>. Sie ist nach dem Indiz des 75%-Soll-Satzes vorzunehmen, da der hypothetische Fremdvergleich (Verhalten des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters) den maßgeblichen Fremdvergleichsmaßstab nach dem reduzierten Beweismaß (Beweismaß der größten Wahrscheinlichkeit) darstellt. Die Aufwendungen, die aus der überhöhten Zusage von 5 resultieren, sind als vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG zu qualifizieren.

Liegt folglich tatsächlich<sup>450</sup> eine vGA in Gestalt einer Vermögensminderung durch scheinbare Betriebsausgaben vor, so führen Beweislastentscheidung (Sachaufklärungsdefizit beruht auf Mitwirkungspflichtverletzung der Kapitalgesellschaft) und Entscheidung nach einem reduzierten Beweismaß (Sachaufklärungsdefizit beruht nicht auf Mitwirkungspflichtverletzung der Kapitalgesellschaft, so dass nach der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit besteuert wird) zum gleichen Ergebnis. Der Fremdvergleich dient in beiden Fällen als methodisches Instrument, die gesellschaftlich veranlasste Vermögensverlagerung „abzugrenzen“.

Bei einer vGA in Gestalt einer sog. verhinderten Vermögensmehrung liegt die objektive Beweislast beim Finanzamt, da es um die Berücksichtigung von Betriebseinnahmen als steuererhöhende Tatsache geht<sup>451</sup>. Durch die Verletzung von Mitwirkungspflichten kann sich das Beweismaß reduzieren. Dementsprechend reduziert sich im Falle eines Sachaufklärungsdefizites,

<sup>449</sup> Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 126 AO, Rz. 5 f; Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 21, Rz. 216 f. Die Besteuerungsgrundlagen sind nach § 162 Abs. 1 AO auch dann zu schätzen, wenn sie sich nicht oder nicht mit zumutbarem Aufwand ermitteln lassen, obwohl der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten erfüllt hat (Cöster, in: Pahlke/Koenig, Abgabenordnung, 2004, § 173, Rn. 162, Rz. 43).

<sup>450</sup> Im Gegensatz zu dem Fall, dass „tatsächlich“ keine vGA vorliegt, der Sachverhalt jedoch durch eine Mitwirkungspflichtverletzung der Kapitalgesellschaft nicht aufgeklärt werden kann, so dass durch indizielle Beweisanzeichen eine vGA ausgenommen werden kann, obwohl bei ordnungsmäßiger Erfüllung der Mitwirkungspflicht durch die Kapitalgesellschaft (insbesondere Darlegung der innerbetrieblichen Verhältnisse) von keiner vGA auszugehen wäre.

<sup>451</sup> Vgl. Teil A, 10.2.1.

welches auf einer Pflichtverletzung der Kapitalgesellschaft beruht, das Beweismaß entsprechend der Pflichtverletzung auf eine größtmögliche Wahrscheinlichkeit, die wiederum durch den mit Indizienbeweisen anzustellenden Fremdvergleichs zu bestimmen ist. Liegt dagegen keine Mitwirkungspflichtverletzung der Kapitalgesellschaft vor, so bleibt es beim Regelbeweismaß (Verbot der Besteuerung auf bloßem Verdacht)<sup>452</sup>.

Hinzuweisen ist insbesondere auf das BFH-Urteil v. 17.10.2001<sup>453</sup> zur vGA bei (unangemessenen) Verrechnungspreisen. Demnach soll zwischen der Veranlassung einer Vermögensminderung (verhinderten Vermögensmehrung) durch das Gesellschaftsverhältnis als Tatbestandsvoraussetzung (Verletzung der Mitwirkungspflicht durch den Steuerpflichtigen zieht über die Reduzierung des Beweismaßes eine Minderung der Ermittlungspflichten des FA nach sich) und der Rechtsfolge der vGA (Schätzung) zu unterscheiden sein. Diese Auffassung lehnt die Finanzverwaltung<sup>454</sup> mit der Begründung ab, dass die vorgenommene Differenzierung zwischen Mitwirkungspflichten, die sich auf die Voraussetzungen der verdeckten Gewinnausschüttung beziehen, und solchen, die sich auf Rechtsfolgen beziehen, nicht nachvollziehbar und ohne Rechtsgrundlage ist. Zu schätzen ist bei Verletzung der Mitwirkungspflichten nach einem reduzierten Beweismaß nicht nur dem Grunde nach (Grundsachverhalt) sondern auch der Höhe nach. Vor allem aber dient m.E. der Fremdvergleich nicht nur als Hilfsmittel, um die Veranlassung dem Grunde nach aufzudecken. Aus ihm leitet sich zugleich die Höhe der vGA ab. Deshalb ist es fehlerhaft, zwischen einer Veranlassung dem Grunde nach (Fremdvergleich dem Grunde nach) und einer Veranlassung der Höhe nach (Fremdvergleich der Höhe nach) unterscheiden zu wollen<sup>455</sup>. Entgegen *Gosch*<sup>456</sup> ist es nicht denkbar, dass eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) der Kapitalgesellschaft dem Grunde nach auf eine gesellschaftliche Veranlassung zurückzuführen ist, jedoch keine vGA vorliegt, weil der vereinbarte Preis der Höhe nach unbeanstandet ist. Es gibt keine gesellschaftlich veranlasste Vermögensverlagerung auf den Gesellschafter, die nicht vGA darstellt. Ist der Verrechnungspreis angemessen, liegt dagegen eine betriebliche Veranlassung vor. Nur über Indizien bzw. äußere Merkmale (hier der Verrechnungspreise und der Geschäftsbedingungen) ist ein Rückschluss auf die Veranlassung möglich. Weder lässt sich unmittelbar von einer Verletzung der Mitwirkungspflicht der Kapitalgesellschaft auf eine gesellschaftliche Veranlassung schließen, noch sind sämtliche Geschäftsführungsmaßnahmen, die auf Weisungen der Gesellschafterversammlung (§ 46 Nr. 6 GmbHG) oder auf Unternehmensverträgen<sup>457</sup> beruhen, gesellschaftlich veranlasst. Auf welche Weise der Verrechnungspreis oder die zu beurteilende Vereinbarung zustande kommt, ist unerheblich. Die innere Motivation und die subjektiven Erwägungen der Beteiligten lassen sich regelmäßig nicht erschließen. Gesellschaftlich veranlasst und damit vGA ist eine Vermögensverlagerung dann, wenn sie nicht

<sup>452</sup> Seer, FR 2002, 381; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 126 AO, Rz. 5 f; Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 21, Rz. 216 f.

<sup>453</sup> BFH v. 17.10.2001, I R 103/00, BStBl. II 2004, 171. Hierzu Wassermeyer, DB 2001, 2465 ff; Gosch, KStG, § 8, Rz. 501 ff.

<sup>454</sup> BMF v. 26.2.2004, IV B 4 - S 1300 - 12/04, BStBl. I 2004, 270. Kritisch auch Cöster, in: Pahlke/Koenig, Abgabenordnung, § 162, Rz. 52.

<sup>455</sup> So Gosch, KStG, § 8, Rz. 312.

<sup>456</sup> Gosch, KStG, § 8, Rz. 312.

<sup>457</sup> Hierzu Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, S. 948 ff, 1216 ff.

dem objektiven Fremdvergleich entspricht. Von der Höhe/Angemessenheit des Verrechnungspreises wird im Rahmen des Fremdvergleichs indiziell auf die Veranlassung geschlossen<sup>458</sup>.

## 11. Verfahrensrechtliche Probleme beim Gesellschafter

### 11.1. Das Problem

Beim Gesellschafter können durch „nachträgliches Aufdecken“ von vGA bei der Kapitalgesellschaft verfahrensrechtliche Probleme auftreten. Dies ist der Fall, wenn dem FA des Gesellschafters ein Rechtsfehler unterlaufen ist, indem es die vGA nicht erkannt hat und der Gesellschafter gegen den rechtswidrigen Steuerbescheid im Rechtsbehelfsverfahren nicht vorgegangen ist. Das FA hat somit die betreffenden Einkünfte rechtsfehlerhaft einer anderen Einkunftsart zugeordnet. Dann stellt sich regelmäßig die Frage, ob verfahrensrechtliche Möglichkeiten bestehen, den Steuerbescheid des Gesellschafters zu ändern. Andernfalls kommt es im Halbeinkünfteverfahren zu steuersystematisch nicht zu rechtfertigenden wirtschaftlichen Doppelbesteuerungen<sup>459</sup>. Dieses Problem kann auch bei Pensionszusagen auftreten<sup>460</sup>.

#### Beispiel

Der Gesellschafter plant eine Veräußerung seiner GmbH-Anteile. Um die Verkäuflichkeit seiner GmbH zu verbessern, lässt er sich vor konkreten Verkaufsverhandlungen mit potenziellen Erwerbern und noch während seiner Geschäftsführertätigkeit seinen Pensionsanspruch mit einem Kapitalbetrag abfinden. Die Pensionszusage selbst war nicht gesellschaftlich veranlasst. Bei der GmbH wird die Pensionsrückstellung gewinnerhöhend aufgelöst und die Abfindung als Betriebsausgabe berücksichtigt. Der KSt-Bescheid der GmbH enthält einen Vorbehalt der Nachprüfung, womit eine umfassende Änderungsmöglichkeit innerhalb der Festsetzungsfrist besteht (§ 164 Abs. 2 S. 1 AO). Beim Gesellschafter-Geschäftsführer wird die Abfindung als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) behandelt, wobei die sog. Fünftel-

<sup>458</sup> Vgl. auch zur Reduzierung des Beweismaßes bei Verletzung der Mitwirkungspflichten: BMF v. 12.4.2005, IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl. I 2005, 570, Tz. 4.4.

<sup>459</sup> Briese, GmbHR 2005, 607; Briese, DStR 2005, 999; Bareis, BB 2005, 361; Korn, KÖSDI 2001, 12813.

<sup>460</sup> Bei Pensionszusagen wird sich die vGA i.d.R. durch überhöhte Versorgungszusagen und damit sukzessive in der Anwartschaftsphase verwirklichen. In diesen Fällen kann die vGA von Anfang an oder zumindest frühzeitig durch das KSt-FA erkannt werden, woraus sich über die jahre- oder jahrzehntelange Anwartschaftsphase eine vGA-Besteuerung bei der Kapitalgesellschaft ergibt. Der Gesellschafter dürfte in derartigen Fällen über den vGA-Sachverhalt Kenntnis haben. Da die Auszahlungsphase zeitlich der Anwartschaftsphase folgt, kann der Gesellschafter entsprechend die halbeinkünftebegünstigten Beteiligungseinkünfte in seiner ESt-Erklärung deklarieren. Verfahrensrechtliche Probleme aufgrund der notwendigen Umqualifizierung von Einkünften bestehen in solchen Fällen nicht. Hat dagegen das KSt-FA die vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG nicht erkannt, so kommt es in nicht zur vGA-Besteuerung bei der GmbH (Anwartschaftsphase). Die Beteiligungseinkünfte beim Gesellschafter müssen trotzdem als solche qualifiziert und dem Halbeinkünfteverfahren unterworfen werden (§§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2, § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG). Werden die Einkünfte fälschlicherweise als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) qualifiziert, so liegt ein rechtswidriger Steuerbescheid des Gesellschafters vor. Dass die vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG bei der Kapitalgesellschaft nicht erkannt und besteuert wurde, ist nach dem Trennungsprinzip unerheblich.

Regelung (§ 34 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 4 EStG) zur Anwendung gelangt. Der ESt-Bescheid des Gesellschafters enthält keinen Vorläufigkeitsvermerk (§ 165 Abs. 1 S. 1 AO) oder Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 S. 1 AO).

Bei der GmbH findet eine Außenprüfung statt, in deren Rahmen die Abfindung zutreffend als vGA qualifiziert wird<sup>461</sup>. Der KSt-Bescheid wird entsprechend geändert. Die vGA wird auf Ebene der GmbH besteuert. Da die vGA einen Sachverhalt darstellt, der bisher schon in einer rechtlich unzutreffenden Würdigung der Einkommensbesteuerung des Gesellschafters unterlag und zwar als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG), ist eine Umqualifikation in Beteiligungseinkünfte (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG) notwendig, um den Anwendungsbereich des Halbeinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG) eröffnen zu können. Das Halbeinkünfteverfahren wird sich regelmäßig steuergünstiger darstellen als die Tarifglättung mittels Fünftel-Regelung. Es müsste folglich eine Änderung des ESt-Bescheids zugunsten des Steuerpflichtigen erfolgen.

Das der Besteuerung der Kapitalgesellschaft und ihrer Gesellschafter zugrunde liegende Trennungsprinzip gilt auch für vGA: Über Grund und Höhe einer vGA haben das Veranlagungs-FA der Kapitalgesellschaft und das Veranlagungs-FA des Gesellschafters selbständig im jeweiligen Besteuerungsverfahren zu entscheiden. Eine korrespondierende vGA-Qualifikation bei der Kapitalgesellschaft und ihres Gesellschafters ist verfahrensrechtlich nicht gegeben<sup>462</sup>. Dies erkennt sowohl der I. Senat<sup>463</sup> für die Ebene der Kapitalgesellschaft als auch der VIII. Senat<sup>464</sup> für die Ebene des Gesellschafters an. Beim Gesellschafter sind daher die verfahrensrechtlichen Änderungsmöglichkeiten zu prüfen.

## 11.2. Offenhalten der Veranlagung?

Es stellt sich zunächst die Frage, ob die Steuerbescheide der Gesellschafter von Anfang an offen zu halten sind (§§ 164, 165 AO). Das FG Baden-Württemberg<sup>465</sup> vertritt die Ansicht, dass es ein „berechtigtes Anliegen des potenziell betroffenen Anteilseigners“ ist, ein „materiellrechtlich unrichtiges Besteuerungsergebnis“ zu vermeiden. Es sieht auch den „Auftrag der Finanzbehörden auf dieses Ziel gerichtet (§ 85 AO). Sofern infolge der gesetzlichen Regelungen der Bestandskraft die Gefahr ... divergierender

<sup>461</sup> Vgl. Teil B, 7.2.2.

<sup>462</sup> Das FA des Gesellschafters ist in keiner Weise an die rechtliche Beurteilung durch das KSt-FA der Kapitalgesellschaft gebunden. Insbesondere hat das FA des Gesellschafters nicht deshalb eine vGA anzunehmen, weil dies das FA der Kapitalgesellschaft tut. Ist die vGA-Qualifikation auf Ebene der Kapitalgesellschaft rechtsfehlerhaft, so liegt ein materiell rechtswidriger KSt-Bescheid vor. Das FA des Gesellschafters prüft eigenständig das Vorliegen einer vGA. Liegt materiellrechtlich keine vGA vor, so darf das FA des Gesellschafters auch keine vGA der Besteuerung zugrunde legen. Ein Rechtsfehler in einem Steuerbescheid bei einem Steuerpflichtigen (der Kapitalgesellschaft) kann nicht mit einem zweiten Rechtsfehler bei einem anderen Steuerpflichtigen (dem Gesellschafter) begegnet werden. Dies verkennt Hauber (in: Ernst & Young, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, Rz. 284 f; zur Kritik an dieser Auffassung vgl. auch Gosch, KStG, § 8, Rz. 532).

<sup>463</sup> BFH v. 21.7.1995, I B 214/94, BFH/NV 1996, 103; v. 24.3.1987, I B 117/86, BStBl. II 1987, 508.

<sup>464</sup> BFH v. 27.10.1992, VIII R 41/89, BStBl. II 1993, 569.

<sup>465</sup> FG Baden-Württemberg v. 9.12.2004, 3 K 61/03, EFG 2005, 497.

Steuerfestsetzungen besteht, hat die Behörde ihre verfahrensrechtlichen Möglichkeiten zur Vermeidung einer solchen Überbesteuerung auszuschöpfen; das gilt namentlich, wenn der Steuerpflichtige sein dahin gehendes Interesse durch einen Antrag auf Erlass eines in dieser Hinsicht vorläufigen Bescheids ausdrücklich kund tut“, so das FG Baden-Württemberg.

Dem kann dem Grundsatz nach nicht gefolgt werden. Es besteht für den Steuerpflichtigen in potenziellen vGA-Fällen kein Anspruch auf Vorbehalt der Nachprüfung<sup>466</sup>. Eine Vorbehaltsfestsetzung i.S. von § 164 Abs. 1 S. 1 AO steht im Ermessen des FA und bedarf keiner Begründung. Die Vorbehaltsfestsetzung dient der Beschleunigung der ersten Steuerfestsetzung, die allein aufgrund der Angaben des Steuerpflichtigen erfolgt. Eine spätere Prüfung hat insbesondere bei den Steuerpflichtigen zu erfolgen, bei denen ein erhöhtes Kontrollbedürfnis besteht<sup>467</sup>. Eine Vorbehaltsfestsetzung kann angezeigt sein, wenn der Steuerpflichtige erklärt, seine Steuererklärung sei nur eine vorläufige, weil er entscheidende Fragen noch nicht abschließend klären konnte<sup>468</sup>. Es steht jedoch im Ermessen des Finanzamtes, ob es den Fall sofort abschließend prüft (§ 88 AO) oder ob es aus verfahrensökonomischen Gründen zunächst darauf verzichtet<sup>469</sup>. Jedenfalls kann keine grundsätzliche Bindung an ein anderes Steuerfestsetzungsverfahren, nämlich bei der Kapitalgesellschaft, hergestellt werden. Ob der Steuerbescheid des Gesellschafters nach § 164 AO offengehalten wird, hat sich nach den dortigen Verhältnissen zu richten. Die vGA-Qualifikation hat das FA des Gesellschafters unabhängig von der Entscheidung des FA der Kapitalgesellschaft zu fällen. Es besteht weder eine zeitliche noch inhaltliche Bindung zwischen beiden Festsetzungsverfahren<sup>470</sup>, unabhängig davon, dass in Einzelfragen eine inhaltliche Abstimmung unter den beteiligten Finanzämtern erfolgen kann.

Ein Anspruch auf vorläufige Steuerfestsetzung nach § 165 AO scheidet im Regelfall ebenso aus. Eine Steuerfestsetzung kann im Einzelfall vorläufig sein, wenn eine tatsächliche Ungewissheit besteht, ob die Voraussetzungen für die Entstehung einer Steuer eingetreten sind. Umfang und Grund der Vorläufigkeit sind im Bescheid aufzuführen (Vorläufigkeitsvermerk nach § 165 Abs. 1 S. 3 AO). § 165 AO erfasst damit vorübergehende Aufklärungshindernisse. Ein ohne weiteres aufklärbarer Sachverhalt ist nicht ungewiss i.S. des § 165 Abs. 1 S. 1 AO. Das FA muss etwaige tatsächliche Ungewissheiten durch Sachaufklärung überwinden<sup>471</sup> oder § 164 AO anwenden<sup>472</sup>. Eine Unsicherheit in der

<sup>466</sup> Brandis, EFG 2005, 503.

<sup>467</sup> Tipke, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 164 AO, Rz. 2, 17.

<sup>468</sup> Tipke, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 164 AO, Rz. 2, 20; Cöster, in: Pahlke/Koenig, Abgabenordnung, 2004, § 164, Rn. 29.

<sup>469</sup> Nach OFD Magdeburg (v. 10.9.2004, S 0350 - 8 - St 251, DStR 2004, 1922) „sollten“ die ESt-Bescheide des Gesellschafters unter Vorbehalt der Nachprüfung erlassen werden, wenn dem für Veranlagung des Gesellschafters zuständigen FA bekannt ist, dass bei der Kapitalgesellschaft eine Außenprüfung durchgeführt wird oder werden soll. Einen Rechtsanspruch hat der Anteilseigner hierauf indes nicht.

<sup>470</sup> BFH v. 27.10.1992, VIII R 41/89, BStBl. II 1993, 569; OFD München v. 21.8.2002, S 0352 - 30 St 312, DStR 2002, 1864; OFD Frankfurt/Main v. 18.3.1994, S - 0351 A - 7 - St II 40, GmbHR 1994, 499.

<sup>471</sup> Das FA des Gesellschafters muss sich deshalb beispielsweise Geschäftsführerverträge, Pensionszusagen, Kontoauszüge etc. vorlegen lassen und eine eigene rechtliche Bewertung vornehmen.

steuerrechtlichen Beurteilung eines feststehenden Sachverhaltes liefert keinen Grund für einen vorläufigen Steuerbescheid. Sollte dennoch der Bescheid vorläufig ergehen, so kann die vorläufige Steuerfestsetzung nicht im Hinblick auf eine veränderte steuerrechtliche Würdigung geändert werden<sup>473</sup>. Eine fehlerhafte steuerrechtliche Bewertung des feststehenden Sachverhaltes durch das FA des Gesellschafters ist jedoch der Regelfall der auftretenden verfahrensrechtlichen vGA-Probleme. Das FA des Gesellschafters kann sich der notwendigen rechtlichen Bewertung<sup>474</sup> nicht dadurch entziehen, dass es Steuerbescheide vorläufig erlässt oder entsprechenden Anträgen des Steuerpflichtigen auf Vorläufigkeit der Steuerfestsetzung stattgibt, um damit die endgültige (bestandskräftige) Steuerfestsetzung bei der Kapitalgesellschaft abzuwarten<sup>475</sup>.

### 11.3. Änderungsmöglichkeiten nach der AO

Um den nicht unter Vorbehalt der Nachprüfung gestellten bzw. nicht vorläufigen Steuerbescheid des Gesellschafters zu dessen Gunsten zu ändern, sind die einschlägigen Änderungsmöglichkeiten nach §§ 172 ff AO zu prüfen. Dies soll anhand des obigen Beispiels kurz geschehen. Zwischen KSt-Bescheid der Kapitalgesellschaft und ESt-Bescheid des Gesellschafters liegt kein Verhältnis von Grundlagen- zu Folgebescheid vor, so dass § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO ausscheidet. Ebenso kann nicht § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO zur Anwendung gelangen. Das Ereignis i.S. von § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO muss stattfinden, nachdem der Steuerbescheid ergangen ist. Es muss den Sachverhalt verändern und damit steuerrechtlich derart in die Vergangenheit zurückwirken, dass ein Bedürfnis besteht, den Steuerbescheid an die Sachverhaltsänderung anzupassen. Diese Voraussetzungen liegen nicht vor, wenn das FA lediglich nachträglich Kenntnis von einem bereits gegebenen Sachverhalt erlangt<sup>476</sup>. Das Ereignis (die Abfindung) ist bereits eingetreten und im Steuerbescheid des Gesellschafters berücksichtigt worden. Allerdings war dieser Steuerbescheid von Anfang an rechtswidrig. Weder in der Außenprüfung bei der Kapitalgesellschaft noch in dem geänderten KSt-Bescheid ist ein rückwirkendes Ereignis im Rahmen der Steuerfestsetzung des Gesellschafters zu erblicken, welches den Sachverhalt der Abfindung rückwirkend verändert.

Eine widerstreitende Steuerfestsetzung i.S. des § 174 Abs. 1 AO liegt auch nicht vor<sup>477</sup>. Demnach wäre erforderlich, dass ein bestimmter Sachverhalt in

<sup>472</sup> BFH v. 26.9.1990, II R 99/88, BStBl. II 1990, 1043, wonach der Sachverhalt entweder zurzeit gar nicht oder nur unter unverhältnismäßig großen Schwierigkeiten aufgeklärt werden kann. Vgl. auch Tipke, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 165 AO, Rz. 7.

<sup>473</sup> BFH v. 25.4.1985, IV R 64/83, BStBl. II 1985, 648; Tipke, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 165 AO, Rz. 8; Brandis, EFG 2005, 503.

<sup>474</sup> BFH v. 27.10.1992, VIII R 41/89, BStBl. II 1993, 569.

<sup>475</sup> Zutreffend OFD Magdeburg (v. 10.9.2004, S 0350 - 8 - St 251, DStR 2004, 1922): „Hat das FA Zweifel, welcher Einkunftsart die vom Anteilseigner erklärten Besteuerungsgrundlagen zuzuordnen sind, kann es den ESt-Bescheid deswegen nicht gemäß § 165 Abs. 1 S. 1 AO vorläufig ergehen lassen. Denn eine Steuerfestsetzung kann nur im Hinblick auf ungewisse Tatsachen, nicht aber hinsichtlich der steuerrechtlichen Beurteilung von Tatsachen für vorläufig erklärt werden.“

<sup>476</sup> BFH v. 19.7.1993, GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897.

<sup>477</sup> Gosch, KStG, § 8, Rz. 530; Schlagheck, StBp 2004, 22; Meyer/Ball, DStR 2001, 1287; Bippus, GmbHR 2002, 954; Bock, StB 2001, 285; Ax/Harle, GmbHR 2001, 766; Loose, in:

mehreren Steuerbescheiden zuungunsten eines oder mehreren Steuerpflichtigen berücksichtigt worden ist, obwohl er nur einmal hätte berücksichtigt werden dürfen (§ 174 Abs. 1 S. 1 AO). Im vGA-Fall liegt jedoch keine doppelte Berücksichtigung eines bestimmten Sachverhaltes vor, sondern es wird derselbe Sachverhalt bei verschiedenen Steuerrechtssubjekten (Kapitalgesellschaft einerseits und Gesellschafter andererseits) unterschiedlich rechtlich gewürdigt. Beim Gesellschafter wurde der Sachverhalt fehlerhaft gewürdigt, bei der Kapitalgesellschaft dagegen zutreffend als vGA.

Es bleibt damit in der Praxis allein die Änderungsmöglichkeit aufgrund neuer Tatsachen oder Beweismittel nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO<sup>478</sup>. Die Tatsachen müssen bereits eingetreten sein, jedoch nachträglich bekannt werden. Die steuerrechtliche Würdigung von Tatsachen und die juristische Subsumtion unter den Tatbestand einer Steuerrechtsnorm durch das FA ist keine Tatsache i.S. von § 173 AO<sup>479</sup>. Dagegen werden vorgegreifliche Rechtsverhältnisse aus einem anderen Rechtsgebiet, die Tatbestandsmerkmale einer steuerlichen Vorschrift sind, als Tatsachen gewertet. Nach der Rechtsprechung des BFH handelt es sich um Tatsachen, wenn ein Steuerpflichtiger z.B. unter der Bezeichnung „Kauf“, „Vermietung“ oder „Geschäftsführergehalt“ in der Steuererklärung vorgegreifliche Rechtsverhältnisse geltend macht. Derartige Begriffe stellen eine Zusammenfassung von Tatsachen dar, die eine bestimmte rechtliche Wertung auslösen. Der Steuerbescheid kann nach § 173 AO geändert werden, wenn sich aufgrund nachträglich bekannt gewordener Tatsachen oder Beweismittel herausstellt, dass die aus den Angaben des Steuerpflichtigen insoweit übernommene Wertung nicht zutrifft<sup>480</sup>. Die als Tatsache i.S. von § 173 AO geltende rechtliche Wertung erstreckt sich jedoch nur auf andere Rechtsgebiete, nicht dagegen auf die steuerrechtliche Würdigung. Sind daher z.B. die als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit deklarierten Geschäftsführerbezüge tatsächlich zivilrechtlich als Gehalt einzuordnen, so folgt danach allein die Subsumtion dieser zutreffenden Tatsache unter steuerrechtliche Tatbestände<sup>481</sup>. Diese juristische Subsumtion ist jedoch keine Tatsache i.S. von § 173 AO. Die steuerrechtliche Umqualifikation eines bestimmten, feststehenden schuldrechtlichen Verhältnisses in eine vGA stellt

---

Tipke/Kruse, Abgabenordnung, § 174, Rz. 6; FG Baden-Württemberg v. 9.12.2004, 3 K 61/03, EFG 2005, 497. Die gegenteilige Ansicht von Marx (StuB 2003, 340), dass § 174 Abs. 1 AO aufgrund eines „intersubjektiven Korrespondenzprinzip“ anwendbar ist, verstößt gegen das Subjektsteuerprinzip und ist ohne Rechtsgrundlage (vgl. Institut „Finanzen und Steuern“, Verdeckte Gewinnausschüttung und Halbeinkünfteverfahren, 2004, S. 13; Schlagheck, StBp 2004, 22; Loose, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 174 AO, Rz. 6; BFH v. 26.1.1994, X R 57/89, BStBl. II 1994, 597; v. 11.7.1991, IV R 52/90, BStBl. II 1992, 126; v. 2.8.1994, VIII R 65/93, BStBl. II 1995, 264). Eine solche Regelung wäre dem Gesetzgeber vorbehalten (so der Vorschlag des Wissenschaftlichen Arbeitskreises des Deutschen Wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater, DStR 2005, 991; Zur Kritik: Briese, DStR 2005, 1001).

<sup>478</sup> So auch die Finanzverwaltung: OFD München v. 21.8.2002, S 0352 - 30 St 312, DStR 2002, 1864; OFD Magdeburg v. 10.9.2004, S 0350 - 8 - St 251, DStR 2004, 1922; OFD Frankfurt/Main v. 18.3.1994, S - 0351 A - 7 - St II 40, GmbHR 1994, 499.

<sup>479</sup> BFH v. 14.5.2003, X R 60/01, BFH/NV 2003, 1144; Loose, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 AO, Rz. 3.

<sup>480</sup> BFH v. 3.5.1991, V R 36/90, BFH/NV 1992, 221; v. Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, § 173, Rz. 81. Eine auf tatsächlichem Gebiet liegende neue Schlussfolgerung, z.B. eine andere Schätzung, stellt keine neue Tatsache dar (Rüsken, in: Klein, Abgabenordnung, 8. Aufl. 2003, § 173, Rz. 22).

<sup>481</sup> Vgl. Ahmann, DStZ 1998, 502; Weber-Grellet, DStR 1998, 364; OFD Magdeburg v. 10.9.2004, S 0350 - 8 - St 251, DStR 2004, 1922.

eine geänderte Rechtsauffassung des Finanzamtes, jedoch keine neue Tatsache dar<sup>482</sup>.

Eine Änderungsmöglichkeit nach § 173 AO ist daher nur gegeben, wenn neue Tatsachen oder Beweismittel ermittelt worden sind, die eine geänderte rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes notwendig werden lassen. Mitteilungen über Prüfungsergebnisse bei der Kapitalgesellschaft sind für das FA des Gesellschafters keine neuen Tatsachen. Das gleiche gilt für Gutachten, die lediglich neue Schlussfolgerungen enthalten, nicht jedoch die Erkenntnis neuer Tatsachen vermitteln<sup>483</sup>. Als Tatsachen können damit nur die Grundlagen gelten, aus denen die vGA abgeleitet wird: es muss ein „geändertes Faktenbild vorliegen, aus dem sich die vGA ableitet“<sup>484</sup>. Die neuen Tatsachen müssen kausal für die geänderte steuerrechtliche Würdigung sein. Eine derartige Rechtserheblichkeit liegt vor, wenn das FA im Falle rechtzeitiger Kenntnis der Tatsachen schon bei der ursprünglichen Veranlagung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu einem anderen steuerlichen Ergebnis gelangt wäre<sup>485</sup>. Die nachträglich bekannt gewordene Tatsache darf somit nicht einen dem FA unterlaufenen Rechtsfehler aufdecken, sondern muss für sich genommen so bedeutsam sein, dass dem FA bei Tatsachenkenntnis der Rechtsfehler nicht unterlaufen wäre<sup>486</sup>. Im Beispielfall liegen keine derartigen Ereignisse vor, die als neue Tatsachen oder Beweismittel gewürdigt werden können. Vielmehr ist dem FA des Gesellschafters eine fehlerhafte rechtliche Würdigung unterlaufen. Eine Abfindung der Pensionsanwartschaft während der Geschäftsführertätigkeit und ohne Ausübung eines ersichtlichen Zwangs durch einen potenziellen Erwerber der Anteile stellt regelmäßig vGA dar<sup>487</sup>. Der Gesellschafter hätte folglich den Steuerbescheid anfechten müssen (§ 347 AO). Es besteht keine verfahrensrechtliche Möglichkeit, den Steuerbescheid des Gesellschafters zu ändern.

Es kann jedoch auch bestimmte Fälle geben, in denen ein nachträgliches Bekanntwerden von Tatsachen oder Beweismitteln gegeben ist, welche zu einer geänderten steuerrechtlichen Beurteilung führen. Denkbar wäre z.B. die Situation, dass eine Lebensgefährtin und Erbin des verstorbenen Gesellschafter-Geschäftsführers Hinterbliebenenversorgung bezieht, die diese nach § 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG deklariert, die jedoch als vGA zu werten ist. Dem FA der Lebensgefährtin werden regelmäßig die Pensionszusage und die Umstände ihrer Erteilung nicht bekannt sein. Durch das nachträgliche Bekanntwerden von steuerentlastenden Tatsachen (Halbeinkünfteverfahren) stellt sich die Verschuldensfrage<sup>488</sup>. Nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO darf dem Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden

<sup>482</sup> BFH v. 27.10.1992, VIII R 41/89, BStBl. II 1993, 569; v. Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, § 173, Rz. 82.

<sup>483</sup> BFH v. 27.10.1992, VIII R 41/89, BStBl. II 1993, 569.

<sup>484</sup> Institut „Finanzen und Steuern“, Verdeckte Gewinnausschüttung und Halbeinkünfteverfahren, 2004, S. 11.

<sup>485</sup> BFH v. 23.11.1987, GrS 1/86, BStBl. II 1988, 180.

<sup>486</sup> Rüsken, in: Klein, Abgabenordnung, 8. Aufl. 2003, § 173, Rz. 73.

<sup>487</sup> Vgl. Teil B, 7.2.2.

<sup>488</sup> § 173 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 AO ist in vGA-Fällen nicht einschlägig, da die Konnexität von zugleich steuererhöhenden und steuermindernden Tatsachen bei ein und demselben Steuerpflichtigen bestehen muss. Das Trennungsprinzip darf nicht negiert werden (vgl. Gosch, KStG, § 8, Rz. 531; Meyer/Ball, DStR 2001, 1288; Schlagheck, StBp 2004, 24; A.A.: Bippus, GmbHR 2002, 956 f; Marx, StuB 2003, 341).

der Tatsachen oder Beweismittel treffen. Ob grobes Verschulden im Sinne von Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit<sup>489</sup> vorliegt, ist individuell zu prüfen<sup>490</sup> und dürfte vorliegend zu verneinen sein, so dass eine Änderungsmöglichkeit besteht. Hinzuweisen bleibt auf die Besonderheit, dass materiellrechtlich ausschließlich nach objektiven Kriterien zu bestimmen ist, ob eine vGA vorliegt. Subjektive Erwägungen sind unbeachtlich<sup>491</sup>. Demgegenüber gilt bei der Frage nach dem Verschulden des nachträglichen Bekanntwerdens von Tatsachen oder Beweismitteln nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO ein subjektiver Verschuldensbegriff. Der Sorgfaltsmaßstab bestimmt sich demnach nach den persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten des Steuerpflichtigen<sup>492</sup>.

<sup>489</sup> BFH v. 22.5.1992, VI R 17/91, BStBl. II 1993, 80.

<sup>490</sup> Es besteht keine pauschalierende Annahme dergestalt, dass in „zentralen Bereichen des Steuerrechts“ wie der vGA „stets“ der Verschuldensvorwurf nahe liegt (so FG Baden-Württemberg v. 9.12.2004, 3 K 61/03, EFG 2005, 497). Auf der anderen Seite ist es auch nicht möglich, wegen Kompliziertheit des Rechtsgebietes der vGA grobes Verschulden grundsätzlich auszuschließen (so Marx, StuB 2003, 341). Rüsken führt zu Recht aus: „Die Änderungsvorschriften sind keinesfalls dazu bestimmt, die Kompliziertheit des Steuerrechts zu kompensieren!“ (Rüsken, in: Klein, Abgabenordnung, 8. Aufl. 2003, § 173, Rz. 114; vgl. aber auch Loose, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 174 AO, Rz. 77; Kottke, FR 1998, 9 und BFH v. 23.1.2001, XI R 42/00, BStBl. II 2001, 379, wonach subjektiv entschuld bare Rechtsirrtümer, die zu einem nachträglichen Bekanntwerden der Tatsachen oder Beweismittel geführt haben, grobes Verschulden ausschließen und deshalb mangelnde steuerrechtliche Kenntnisse eines Steuerpflichtigen ohne einschlägige Ausbildung allein kein grobes Verschulden begründen). Zur individuellen Abwägung der Verschuldensfrage insbesondere bei vGA: vgl. Schlagheck, StBp 2004, 24; Bippus, GmbHR 2002, 956; Meyer/Ball, DStR 2001, 1288; Bock, StB 2001, 285; ferner in anderen Zusammenhängen: vgl. BFH v. 23.1.2001, XI R 42/00, BStBl. II 2001, 379; v. 1.10.1993, III R 58/92, BStBl. II 1994, 346; v. 13.6.1989, VIII R 174/85, BStBl. II 1989, 789). Grobes Verschulden kann im Übrigen auch in der Versäumung der Einspruchsfrist liegen, wenn das FA Tatsachen erkennbar übersehen hat und sich die Geltendmachung der Tatsachen in der Einspruchsfrist hätte aufdrängen müssen. Der Steuerpflichtige hat den Steuerbescheid nach seinen Kräften zu prüfen und ggf. steuerlichen Rat in Anspruch zu nehmen (BFH v. 9.3.1990, VI R 19/85, BFH/NV 1990, 619; v. 29.3.1988, X B 118/87, BFH/NV 1989, 567; Rüsken, in: Klein, Abgabenordnung, 8. Aufl. 2003, § 173, Rz. 132). Ggf. können Pflichtverletzungen des FA (Hinweis- und Fürsorgepflichten) den an den Steuerpflichtigen anzulegenden Verschuldensmaßstab begrenzen (v. Groll, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, § 173, Rz. 297). Die Feststellungslast für eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO liegt beim Steuerpflichtigen (Koenig, in: Pahlke/Koenig, Abgabenordnung, 2004, § 173, Rn. 171).

<sup>491</sup> BFH v. 28.11.1991, I R 13/90, BStBl. II 1992, 359; v. 10.1.1973, I R 119/70, BStBl. II 1973, 322; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, S. 644 f; Fiedler, Verdeckte Vermögensverlagerungen bei Kapitalgesellschaften, 1994, S. 47; Wassermeyer, BB 1989, 1733; Wassermeyer, StbJb. 1988/89, 233.

<sup>492</sup> BFH v. 23.1.2001, XI R 42/00, BStBl. II 2001, 379; v. 22.5.1992, VI R 17/91, BStBl. II 1993, 80; v. Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, § 173, Rz. 275; Loose, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 174 AO, Rz. 77; Rüsken, in: Klein, Abgabenordnung, 8. Aufl. 2003, § 173, Rz. 112.

## Teil B Spezielle Fragen bei Pensionszusagen

### 1. Bildung und Auflösung von Pensionsrückstellungen

In der Handelsbilanz müssen nach § 249 Abs. 1 S. 1 HGB Rückstellungen für Pensionszusagen gebildet werden. Die Pensionsrückstellung ist eine ungewisse Verbindlichkeit, die mit ihrer Entstehung (der Erteilung der Pensionszusage) auszuweisen ist. Die Ungewissheit besteht hinsichtlich des Anfalls und der Höhe der Pensionsleistungen. Es besteht Passivierungspflicht<sup>1</sup>. Die Pensionsrückstellung ist der bilanzielle Ausweis der Pensionsverpflichtung. Durch die Bildung von Pensionsrückstellungen soll der Aufwand aus den später zu erbringenden Pensionsleistungen auf die Zeit der aktiven Tätigkeit des Arbeitnehmers verteilt und dadurch mit dem Ertrag seiner entsprechenden Arbeitsleistung verrechnet werden. Es kommt zur periodengerechten Abgrenzung des Gewinns der Unternehmung<sup>2</sup>. Entsprechend dem Grundsatz der Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 EStG) hat die handelsrechtliche Passivierungspflicht die Passivierungspflicht in der Steuerbilanz zur Folge, jedoch nur dann, wenn die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 und 2 EStG vorliegen<sup>3</sup>. Der Ansatz der Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz ergibt sich demnach dem Grunde (§ 6a Abs. 1 und 2 EStG) und der Höhe nach (§ 6a Abs. 3 und 4 EStG) vorrangig aus dem Bilanzsteuerrecht. § 6a EStG ist damit eine „eigenständige bilanzielle Ansatzvorschrift“<sup>4</sup>.

§ 6a Abs. 1 EStG normiert bestimmte Voraussetzungen, damit in der Steuerbilanz eine Pensionsrückstellung für eine Pensionsverpflichtung<sup>5</sup> gebildet werden kann. Demnach muss eine rechtsverbindliche Verpflichtung<sup>6</sup> (Nr. 1) vorliegen, die keine Pensionsleistungen in Abhängigkeit von künftigen gewinnabhängigen Bezügen vorsieht und keinen schädlichen Vorbehalt<sup>7</sup> enthält

<sup>1</sup> Die Passivierungspflicht ist nach Art. 28 Abs. 1 S. 1 EGHGB auf sog. Neuzusagen (Erteilung nach dem 31.12.1986) beschränkt. Für Altzusagen (Erteilung vor dem 1.1.1987) besteht ein Passivierungswahlrecht.

<sup>2</sup> Förster, in: Blümlich, Einkommensteuergesetz, § 6a, Rz. 1.

<sup>3</sup> R 41 Abs. 1 S. 2 EStR.

<sup>4</sup> Gosch, in: Kirchhof, EStG, 5. Aufl. 2005, § 6a, Rz. 5.

<sup>5</sup> Zu dem Begriff und das Entstehen von Pensionsverpflichtungen, vgl. z.B. Förster, in: Blümlich, Einkommensteuergesetz, § 6a, Rz. 51 ff; 65 ff; Ahrend/Förster/Rößler, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 6. Teil, Rz. 316 ff.

<sup>6</sup> Vgl. R 41 Abs. 2 EStR.

<sup>7</sup> Vgl. R 41 Abs. 3 und 6 EStR. Zu unschädlichen Vorbehalten: R 41 Abs. 4 und 5 EStR. Gosch (in: Kirchhof, EStG, 5. Aufl. 2005, § 6a, Rz. 20) weist auf die Konsequenz aus der Tatsache hin, dass seit der Neufassung der Regeln über den gesetzlichen Insolvenzschutz in § 7 Abs. 1 BetrAVG ab dem 1.1.1999 ein einseitiger Widerruf von insolvenzgeschützten Versorgungsansprüchen und unverfallbaren Anwartschaften wegen wirtschaftlicher Notlage arbeitsrechtlich nicht mehr zulässig ist (vgl. BAG v. 17.6.2003, 3 AZR 396/02, AP Nr. 24 zu § 7 BetrAVG). Da der Arbeitgeber sich nunmehr nicht mehr einseitig unter Hinweis auf eine wirtschaftliche Notlage von seinem Versorgungsversprechen lösen kann, sollen die „beliebigen Widerrufsvorbehalte“ nach R 41 Abs. 3 EStR ihre Rückstellungsschädlichkeit verlieren; allerdings nur, wenn die Anwartschaft insolvenzgeschützt ist. Praktisch bedeutet dies m.E. Folgendes: Bei Entgeltumwandlungszusagen an Arbeitnehmer besteht sofortiger Insolvenzschutz (§ 1b Abs. 5 BetrAVG), so dass eine Pensionsrückstellung ab dem Zeitpunkt ihrer Erteilung unabhängig von der Vereinbarung von beliebigen, rechtlich unbeachtlichen Widerrufsvorbehalten vorzunehmen ist. Wird eine anderweitige Pensionszusage an einen

(Nr. 2) sowie schriftlich erteilt ist<sup>8</sup>, wobei eindeutige Angaben zu Art, Form, Voraussetzung und Höhe der in Aussicht gestellten Pensionsleistungen festgehalten werden müssen (Nr. 3). § 6a Abs. 2 EStG bestimmt, wann erstmals in der Steuerbilanz eine Pensionsrückstellung gebildet werden darf. Dies ist vor Eintritt des Versorgungsfalls in dem Wirtschaftsjahr der Fall, in dem die Pensionszusage erteilt wird, jedoch frühestens für das Wirtschaftsjahr, bis zu dessen Mitte der Berechtigte das 28. Lebensjahr vollendet hat (§ 6a Abs. 2 Nr. 1, 1. Alt. EStG) oder unabhängig vom Alter des Berechtigten in dem Wirtschaftsjahr, in dessen Verlauf die Pensionsanwartschaft gemäß den Vorschriften des Betriebsrentengesetzes unverfallbar wird (§ 6a Abs. 2 Nr. 1, 1. Alt. EStG)<sup>9</sup>. Nach Eintritt des Versorgungsfalls darf eine Pensionsrückstellung altersunabhängig erstmals für das Wirtschaftsjahr gebildet werden, in dem der Versorgungsfall eintritt (§ 6a Abs. 2 Nr. 2 EStG).

Pensionsrückstellungen sind mit dem Teilwert der Pensionsverpflichtung anzusetzen (§ 6a Abs. 3 S. 1 EStG). Bei der Berechnung des Teilwertes ist von einem Kalkulationszinssatz von 6% auszugehen (§ 6a Abs. 3 S. 3 EStG). Als Teilwert ist vor Beendigung des Dienstverhältnisses des Pensionsberechtigten der Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahres abzüglich des sich auf denselben Zeitpunkt ergebenden Barwertes betragsmäßig gleich bleibender Jahresbeträge anzusetzen. Die Jahresbeträge sind so zu bemessen, dass am Beginn des Wirtschaftsjahrs, in dem das Dienstverhältnis begonnen hat, ihr Barwert gleich dem Barwert der künftigen Pensionsleistungen ist. Es sind dabei die Jahresbeträge zugrunde zu legen, die vom Beginn des Wirtschaftsjahres, in dem das Dienstverhältnis begonnen hat (frühestens mit Erreichen des versicherungstechnischen Alters von 28. Lebensjahren), bis zu dem vorgesehenen Leistungsbeginn rechnermäßig aufzubringen sind (§ 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 2 und 3 EStG). Bei Entgeltumwandlungen nach § 1 Abs. 2 Nr. 3 BetrAVG<sup>10</sup> ist mindestens der Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahres anzusetzen (§ 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1, 2. HS EStG)<sup>11</sup>.

---

Arbeitnehmer erteilt (Unverfallbarkeit und damit Insolvenzschutz nach Vollendung des 30. Lebensjahres des Berechtigten und Bestand der Zusage von 5 Jahren, § 1b Abs. 1 S. 1 BetrAVG), so führt ein beliebiger Widerrufsvorbehalt (R 41 Abs. 3 EStR) zur Versagung der Rückstellungsbildung, jedoch nur solange bis Unverfallbarkeit eintritt. Ab diesem Zeitpunkt kann die Rückstellung gebildet werden, allerdings nicht auf Basis des zugesagten, sondern nur auf Basis des jeweiligen zum Bilanzstichtag unverfallbaren und damit insolvenzgeschützten Anspruchs. Bei Gesellschafter-Geschäftsführern, die nicht unter das Betriebsrentengesetz fallen (§ 17 Abs. 1 S. 2 BetrAVG), kommt es grundsätzlich zur Versagung der Rückstellungsbildung, falls ein beliebiger Widerrufsvorbehalt nach R 41 Abs. 3 EStR vereinbart wird. Die neue Arbeitsrechtslage bewirkt schließlich, dass die steuerunschädlichen Vorbehaltsklauseln (vgl. R 41 Abs. 4 EStR) keinerlei arbeitsrechtliche Wirkung bei Zusagen an Arbeitnehmern entfalten.

<sup>8</sup> Vgl. R 41 Abs. 7 EStR.

<sup>9</sup> Mit dieser Regelung wird steuerbilanziell die Möglichkeit der Entgeltumwandlung flankiert (§§ 1 Abs. 2 Nr. 3, 1b Abs. 5 S. 1 BetrAVG). Vgl. BT-Drs. 14/5150, S. 34; R 41 Abs. 12a EStR. Sie gilt damit nur für Zusagen an Arbeitnehmer und Gesellschafter-Geschäftsführer (§ 17 Abs. 1 S. 2 BetrAVG), die dem Betriebsrentengesetz unterliegen. Eine vertragliche Unverfallbarkeit ist nicht ausreichend (vgl. Gosch, in: Kirchhof, EStG, 5. Aufl. 2005, § 6a, Rz. 31).

<sup>10</sup> Damit gilt die Regelung nicht für Entgeltumwandlungszusagen an diejenigen Gesellschafter-Geschäftsführer, die nicht dem Schutzbereich des Betriebsrentengesetzes unterliegen (§ 17 Abs. 1 S. 2 BetrAVG).

<sup>11</sup> Bei Entgeltumwandlung ist zunächst sowohl der Teilwert als auch der Barwert zu berechnen und sonach der höhere von beiden anzusetzen (R 41 Abs. 12a S. 2 EStR). Mit dieser Regelung

Das Teilwertverfahren führt dazu, dass die jeweiligen Rückstellungsbeträge unabhängig vom Zeitpunkt der Erteilung der Pensionszusage stets so zu errechnen sind, als wäre die Pensionszusage mit dem Eintritt des Versorgungsberechtigten in das Unternehmen erteilt und gleichzeitig mit der Rückstellungsbildung begonnen worden<sup>12</sup>. Dadurch soll erreicht werden, dass sich für Versorgungsberechtigte mit gleichem Alter und gleichem Versorgungsumfang unabhängig vom Zeitpunkt der Zusageerteilung gleich hohe Teilwerte für die Pensionsrückstellung ergeben<sup>13</sup>. Durch die rechnerische Rückbeziehung bei der Berechnung der Pensionsrückstellung auf den Beginn des Dienstverhältnisses muss im Falle einer nach dem Dienstbeginn erfolgenden Pensionszusageerteilung eine Einmalrückstellung gebildet werden (§ 6a Abs. 4 S. 3 EStG). Diese stellt wirtschaftlich die Nachholung der Zuführungen zur Rückstellung dar, die in der Zeit vom Dienstbeginn bis zur Erteilung der Pensionszusage möglich gewesen wären, wenn die Pensionszusage bei Dienstbeginn erteilt worden wäre. Sie soll die Pensionslast abdecken, die auf die bei Erteilung der Pensionszusage vom Pensionsberechtigten bereits abgeleistete Dienstzeit entfällt<sup>14</sup>. Bei einer späteren Erhöhung der Pensionsanwartschaft ist die betreffende Steigerung rechnerisch auf den Beginn des Dienstverhältnisses zurückzubeziehen. Die Pensionsrückstellung kann im Zeitpunkt der Erhöhung des Pensionsanspruchs auf den Rückstellungsbetrag aufgefüllt werden, der sich ergeben hätte, wenn die Rückstellung von Anfang an für den erhöhten Pensionsanspruch gebildet worden wäre, also auf den Teilwert der erhöhten Pensionsverpflichtung. Auch hier wird im Wirtschaftsjahr der Erhöhung der Pensionsanwartschaft eine Einmalrückstellung notwendig, welche rechnerisch die Verteilung der erhöhten Anwartschaft auf die bis zur Anspruchserhöhung abgeleistete Dienstzeit darstellt<sup>15</sup>.

Wertpapiergebundene Pensionszusagen<sup>16</sup>, d.h. Zusagen, die ausschließlich oder neben einer Mindestversorgung Rentenleistungen in Abhängigkeit von der Entwicklung bestimmter Wertpapiere oder Indizes garantieren, dürfen in der

---

wird steuerbilanziell die Möglichkeit der Entgeltumwandlung flankiert (§§ 1 Abs. 2 Nr. 3, 1b Abs. 5 S. 1 BetrAVG). Vgl. BT-Drs. 14/5150, S. 34.

<sup>12</sup> Förster, in: Blümlich, Einkommensteuergesetz, § 6a, Rz. 348.

<sup>13</sup> Seeger, in: Schmidt, EStG, 24. Aufl. 2005, § 6a, Rz. 53.

<sup>14</sup> Förster, in: Blümlich, Einkommensteuergesetz, § 6a, Rz. 349; Ellrott/Rhiel, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 5. Aufl. 2003, § 249, Rz. 209, 213. Die Einmalrückstellung darf nach § 6a Abs. 4 S. 3 EStG auf das Wirtschaftsjahr der frühestens möglichen Rückstellungsbildung (Erstjahr) und die beiden folgenden Wirtschaftsjahre gleichmäßig verteilt werden.

<sup>15</sup> Gosch, in: Kirchhof, EStG, 5. Aufl. 2005, § 6a, Rz. 46; Förster, in: Blümlich, Einkommensteuergesetz, § 6a, Rz. 350; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, § 253 HGB, Rz. 330. Die Einmalrückstellung darf, wenn sich der Barwert der künftigen Pensionsleistungen aus der Erhöhung des Pensionsanspruchs um mehr als 25% erhöht hat, auf das betreffende und die beiden folgenden Wirtschaftsjahre verteilt werden (§ 6a Abs. 4 S. 4 EStG).

<sup>16</sup> Kiesewetter (BB 2003, 1220) verkennt, dass die Steuerfreistellungen für Dividenden und Beteiligungsgewinne (§ 8b Abs. 1 und 2 KStG, §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG) auch im Zusammenhang mit der Bildung von Pensionsrückstellungen bei wertpapiergebundenen Pensionszusagen keine „steuerliche Subventionen“ darstellen. Das neue KSt-System führt auch in diesen Fällen nicht zu ungerechtfertigten Steuervorteilen, sondern dient nur der Vermeidung von Doppelbesteuerungen der Erträge aus Kapitalgesellschaftsanteilen. Die Erträge sind jedoch nicht unbesteuert; sie werden bei der Beteiligungsgesellschaft besteuert (vgl. Teil A, 2.). Die Zuführung zur Pensionsrückstellung unterliegt nicht der Abzugsbeschränkung des § 3c Abs. 2 EStG (Wellisch/Bartlitz, DStR 2003, 1642).

Anwartschaftsphase nur mit ihrer garantierten und damit gewissen (Mindest-)Leistung dem Teilwertverfahren zugeführt werden (§ 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 4 EStG)<sup>17</sup>. Die Wertpapiere werden nach fortgeführten Anschaffungskosten (§§ 253 Abs. 1 S. 1, 255 Abs. 1 HGB, §§ 5 Abs. 1, 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG) und die Rückstellung nach den Regelungen des § 6a EStG getrennt ausgewiesen (Grundsatz der Einzelbewertung, § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB; Saldierungsverbot, § 246 Abs. 2 HGB)<sup>18</sup>. Eine korrespondierende Bewertung der Wertpapiere und der Pensionsrückstellung findet im Steuerbilanzrecht keine Rechtsgrundlage<sup>19</sup>.

Nach Beendigung des Dienstverhältnisses des Pensionsberechtigten unter Aufrechterhaltung seiner Pensionsanwartschaft oder nach Eintritt des Versorgungsfalls ist als Teilwert der Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahres anzusetzen (Anwartschaftsbarwert, § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG).

Aufgrund der zwingenden gesetzlichen Regelung der Bildung der Pensionsrückstellung nach dem Teilwertverfahren nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG ist auch bei Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer für die Berechnung der Zuführungen auf den Beginn des Dienstverhältnisses abzustellen<sup>20</sup>. Darin liegt kein Verstoß gegen das Nachzahlungsverbot. Das Nachzahlungsverbot führt bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern zur vGA, wenn und soweit sich der Pensionsanspruch aus Vordienstzeiten berechnet. Davon zu trennen ist jedoch die Frage der Rückstellungsbildung nach dem Teilwertverfahren nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG. Insoweit ist es nämlich steuerunschädlich, wenn der Aufwand aus dem angemessenen, ohne Verstoß gegen das Nachzahlungsverbot sich ergebenden Pensionsanspruch fiktiv auf den Zeitraum vom Beginn Betriebszugehörigkeit (und nicht der Erteilung der Zusage) bis zum geplanten Pensionseintritt verteilt wird. Es geht folglich lediglich darum, wie sich der Aufwand durch die Rückstellungsbildung auf die Anwartschaftsphase

<sup>17</sup> Zutreffend BMF v. 17.12.2002, IV A 6 - S 2176 - 47/02, BStBl. II 2002, 1397. Ebenso Gosch, in: Kirchhof, EStG, 5. Aufl. 2005, § 6a, Rz. 39; a.A. Wellisch/Schwinger/Mühlberger, DB 2003, S. 628. Nach zutreffender Ansicht der OFD Koblenz (v. 15.10.2003, S 2176 A – St 412, DStR 03, 2119) kann einer wertpapiergebundenen Versorgungszusage ohne garantierte Mindestleistung kein Versorgungscharakter zugesprochen werden. Im Extremfall sind bei einem Wertverfall keine Leistungen zu erbringen. Derartige Zusagen stellen arbeitsrechtlich keine betriebliche Altersversorgung dar. Es handelt sich vielmehr um reine Kapitalanlagen zu Gunsten des Arbeitnehmers, bei denen der Arbeitnehmer das alleinige Anlagerisiko trägt. Vgl. allgemein BAG v. 8.5.1990, 3 AZR 121/89, AP Nr. 58 zu § 7 BetrAVG, wonach die Betriebsrente der Versorgung des Arbeitnehmers im Alter, also der Sicherung des Lebensstandards, dienen soll und sich von Leistungen zur Vermögensbildung unterscheidet.

<sup>18</sup> Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, § 253 HGB, Rz. 334

<sup>19</sup> Es liegen keine sog. Bewertungseinheiten vor (BMF v. 17.12.2002, IV A 6 - S 2176 - 47/02, BStBl. II 2002, 1397; grundsätzlich zu Bewertungseinheiten in der Steuerbilanz: Christiansen, DStR 2003, 264; a.A. für akzessorische Zusagen mit Kapitaldeckung: Wellisch/Schwinger, NWB, Fach 17, 1833). Zur Rückdeckungsversicherung: vgl. BFH v. 25.2.2004, I R 54/02, DStR 2004, 1118; v. 28.6.2001, IV R 41/00, BStBl. II 2002, 724.

<sup>20</sup> R 41 Abs. 9 EStR. Undeutlich daher BFH v. 5.6.1996, I B 105/95, BFH/NV 1996, 932, wo ausgeführt wird: „Soweit in die Bemessung der Pensionsrückstellung nach § 6a Abs. 3 EStG vor dem Zusagezeitpunkt liegende Zeiträume eingegangen sind, sind diese ... nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG zu korrigieren.“ Richtigerweise ist zwischen der Bemessung des Pensionsanspruchs und der sich daran anschließenden Teilwertberechnung (Rückstellungsbildung) zu unterscheiden. Nur im ersten Punkt kommt eine vGA aufgrund Verstoßes gegen das Nachzahlungsverbot in Betracht.

verteilt. Zum Ende der Anwartschaftsphase und damit zu Beginn des Pensionseintritts führen Teilwertverfahren und Gegenwartsverfahren (welches den Aufwand in der Anwartschaftsphase nach dem Prinzip der Gleichverteilung vom Zeitpunkt der Erteilung der Zusage bis zum Pensionseintritt verteilt) zum gleichen Ergebnis. Für die Teilwertberechnung der Pensionsrückstellung bei Zusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer ist schließlich unabhängig von den vertraglichen Vereinbarungen von einem Pensionsalter von 65. Lebensjahren auszugehen<sup>21</sup>.

Nach § 6a Abs. 4 S. 1 EStG darf eine Pensionsrückstellung in einem Wirtschaftsjahr nur um den Unterschied zwischen dem Teilwert der Pensionsverpflichtung am Schluss des Wirtschaftsjahres und am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres erhöht werden. Aus dieser Begrenzung des Zuführungsbetrages auf die Teilwertdifferenz zwischen zwei Bilanzstichtagen ergibt sich das Nachholverbot. Es greift bei Nichterfüllen der handelsrechtlichen Passivierungspflicht, bei Rechtsirrtümern oder Berechnungsfehlern und unabhängig davon ein, ob nach den Umständen des Einzelfalles eine willkürliche Gewinnverschiebung anzunehmen ist oder nicht<sup>22</sup>. Der Gesetzgeber wollte zwar mit dem Nachholverbot willkürliche Rückstellungsbildungen und die damit verbundenen Verzerrungen der Periodengewinne vermeiden<sup>23</sup>. Jedoch kommt dieser Zweck im Gesetz allenfalls typisierend zum Ausdruck. Das Nachholverbot ist aufgrund des eindeutigen Regelungswortlauts unabhängig von subjektiven Voraussetzungen<sup>24</sup>. Ausnahmen vom Nachholverbot sind auf besondere Sachverhalte beschränkt, in denen die eingeschränkte Zuführung zur Pensionsrückstellung nicht dem Verantwortungsbereich des Steuerpflichtigen zuzurechnen ist. Dies ist dann der Fall, wenn die Bildung einer zulässigen Pensionsrückstellung auf Veranlassung des Finanzamtes unterblieben ist<sup>25</sup> oder die Rückstellungsbildung infolge einer entgegenstehenden Rechtsprechung nicht zugelassen wurde, diese Rechtsprechung jedoch inzwischen geändert wurde<sup>26</sup>. Aufgrund des Nachholverbots nicht passivierungsfähige Beträge können erst im Wirtschaftsjahr der Beendigung des Dienstverhältnisses oder mit Eintritt des Versorgungsfalles der Rückstellung zugeführt werden (§ 6a Abs. 4 S. 5 EStG)<sup>27</sup>.

Wird unter Verstoß gegen die bilanzsteuerrechtlichen Vorschriften des § 6a EStG eine Pensionsrückstellung entweder dem Grunde oder der Höhe nach fehlerhaft passiviert, so ist die Pensionsrückstellung erfolgswirksam in der Schlussbilanz der ersten noch offenen Veranlagung aufzulösen und damit richtig zu stellen. Es erfolgt eine Bilanzberichtigung nach den Grundsätzen des

<sup>21</sup> BFH v. 23.1.1991, I R 113/88, BStBl. II 1991, 379; Stuhmann, BB 1983, 49. Bei anerkannt behinderten Menschen kann eine vertragliche Altersgrenze von mindestens 60 Jahren zugrunde gelegt werden (R 41 Abs. 9 S. 5 EStR).

<sup>22</sup> BFH v. 10.7.2002, I R 88/01, BStBl. II 2003, 936; BMF v. 11.12.2003, IV A 6 - S 2176 - 70/03, BStBl. I 2003, 746; Seeger, in: Schmidt, EStG, 24. Aufl. 2005, § 6a, Rz. 61.

<sup>23</sup> BT-Drs. 7/1281, S. 40.

<sup>24</sup> BFH v. 10.7.2002, I R 88/01, BStBl. II 2003, 936; BMF v. 11.12.2003, IV A 6 - S 2176 - 70/03, BStBl. I 2003, 746.

<sup>25</sup> BFH v. 9.11.1995, IV R 2/93, BStBl. II 1996, 589; v. 24.7.1990, VIII R 39/84, BStBl. II 1992, 229.

<sup>26</sup> BFH v. 7.4.1994, IV R 56/92, BStBl. II 1994, 740.

<sup>27</sup> Die sich ergebende Einmalrückstellung darf auf das betreffende und die beiden folgenden Wirtschaftsjahre verteilt werden (§ 6a Abs. 4 S. 5, 2 HS. EStG).

formellen Bilanzenzusammenhangs<sup>28</sup>. Unterbleibt die Passivierung der Pensionsrückstellung dem Grunde (z.B. aufgrund Missachtung des handelsrechtlichen Passivierungsgebots oder bei fehlender Schriftform der Zusage) oder der Höhe nach (z.B. aufgrund von Rechts- oder Berechnungsfehlern der Kapitalgesellschaft), so ist das Nachholverbot des § 6a Abs. 4 S. 1 EStG zu beachten.

Entfällt die Pensionsverpflichtung für das Unternehmen, beispielsweise bei einem Arbeitgeberwechsel des Arbeitnehmers im Stadium der Verfallbarkeit der Anwartschaft oder bei Übertragung der Verpflichtung auf einen externen Versorgungsträger gegen Einmalbetrag, so ist die Pensionsrückstellung vollständig gewinnerhöhend aufzulösen. Bei einer Minderung der Anwartschaft kommt es zur anteiligen Rückstellungsauflösung. Ansonsten ist die Pensionsrückstellung nach Eintritt des Versorgungsfalls rätierlich gewinnerhöhend aufzulösen und zwar in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem Anwartschaftsbarwert am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Barwert am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Denn in der Leistungsphase ist der Barwert der Pensionsverpflichtung zum jeweiligen Bilanzstichtag anzusetzen (§ 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG). Dieser mindert sich in dem Maße, wie Lebenserwartung des Pensionsberechtigten abnimmt. Die laufenden Pensionsleistungen sind als Betriebsausgaben zu buchen<sup>29</sup>. Diese Vorgehensweise wird als versicherungsmathematische Auflösungsmethode bezeichnet<sup>30</sup>.

## 2. Bildung und Auflösung der Ausschüttungsverbindlichkeit

Für den bilanziellen Ausweis der Ausschüttungsverbindlichkeit gelten im Wesentlichen die soeben gemachten Ausführungen. Aufgrund der zwingenden steuerbilanziellen Ansatz- und Bewertungsvorschrift des § 6a EStG ist die auf einer Pensionszusage beruhende Ausschüttungsverpflichtung entsprechend zu behandeln. Das heißt insbesondere, dass das Teilwertverfahren, der Rechnungszinssatz von 6% sowie das Nachholverbot greifen. Eine vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG und damit eine Passivierung einer Ausschüttungsverbindlichkeit kann weiterhin nur eintreten, wenn die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 und 2 EStG erfüllt sind. Unabhängig von der unterbliebenen Passivierung in der Anwartschaftsphase ist die Frage, ob eine vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG später in der Leistungsphase vorliegt, wenn Pensionszahlungen geleistet werden, die nicht auf einer zivilrechtlich wirksamen oder nicht schriftlich erteilten Pensionszusage beruhen (§ 6a Abs. 1 Nr. 1 und 3 EStG)<sup>31</sup>.

Pensionsrückstellung und Ausschüttungsverbindlichkeit unterscheiden sich jedoch zum einen in der Veranlassung: die Pensionsrückstellung ist betrieblich,

<sup>28</sup> Zur Bilanzberichtigung nach dem formellen Bilanzenzusammenhang vgl. z.B. BFH v. 22.10.2003, I R 37/02, BStBl. II 2004, 121; v. 28.4.1998, VIII R 46/96, BStBl. II 1998, 443; v. 29.11.1965, GrS 1/65 S, BStBl. III 1966, 142.

<sup>29</sup> R 41 Abs. 23 S. 1 und 2 EStR.

<sup>30</sup> Ellrott/Rhiel, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 5. Aufl. 2003, § 249, Rz. 235.

<sup>31</sup> Vgl. Teil B, 5.3.

während die Ausschüttungsverbindlichkeit gesellschaftlich veranlasst ist<sup>32</sup>. Zum anderen differiert die buchmäßige Bildung und Auflösung von Ausschüttungsverbindlichkeiten gegenüber der Behandlung von Pensionsrückstellungen. Die Bildung der Ausschüttungsverbindlichkeit darf keine Auswirkung auf den Steuerbilanzgewinn haben. Denn die Zuführung zur Ausschüttungsverbindlichkeit ist im Gegensatz zur Zuführung zur Pensionsrückstellung keine Betriebsausgabe. Wird die Zuführung als Betriebsausgabe gebucht, ist eine neutralisierende Korrekturbuchung notwendig (per Bilanzgewinn an betrieblicher Aufwand)<sup>33</sup>. Eine nachholende Besteuerung bei unerkannt gebliebenen und damit nicht besteuerten vGA aus bestandskräftigen Veranlagungszeiträumen ist nicht möglich<sup>34</sup>. Die Auflösung einer Ausschüttungsverbindlichkeit infolge des Wegfalls oder der Minderung der Ausschüttungsverpflichtung ohne Zahlungsabfluss ist erfolgsneutral zu verbuchen (per Ausschüttungsverbindlichkeit an Bilanzgewinn)<sup>35</sup>.

Tritt der Versorgungsfall ein und leistet die Kapitalgesellschaft Zahlungen zur Tilgung der Ausschüttungsverpflichtung, so darf sich wiederum keine Auswirkung auf den Steuerbilanzgewinn ergeben. In Höhe der Barwertminderung der passivierten Ausschüttungsverbindlichkeit (§ 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG) ist die Zahlung erfolgsneutral gegen Ausschüttungsverbindlichkeit zu verbuchen (per Ausschüttungsverbindlichkeit an Bank). Die Zahlung, die über die Barwertminderung hinausgeht, stellt wirtschaftlich (unter Berücksichtigung von biometrischen Risiken) die Aufzinsung der in Zukunft noch zu erbringenden Ausschüttungsleistungen nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG dar. Dieser Teil der Zahlung darf ebenso nicht den Steuerbilanzgewinn mindern. Er ist vGA und nicht Betriebsausgabe. Zu buchen ist: per Bilanzgewinn an Bank.

Wird unter Verstoß gegen die bilanzsteuerrechtlichen Vorschriften des § 6a EStG eine Ausschüttungsverbindlichkeit entweder dem Grunde oder der Höhe nach fehlerhaft passiviert und lag ihrer Bildung ein besteuertes Gewinn zugrunde, so darf ihre Auflösung nicht den Steuerbilanzgewinn erhöhen. Die erfolgsneutrale Korrekturbuchung in der Schlussbilanz der ersten noch offenen Veranlagung lautet: per Ausschüttungsverbindlichkeit an Bilanzgewinn/Rücklage. So wie die Bildung der Ausschüttungsverbindlichkeit nicht den Steuerbilanzgewinn gemindert hat, so darf ihre Auflösung ihn auch nicht erhöhen. Andernfalls käme es zur Doppelbesteuerung. Es hätte von Anfang an keine Ausschüttungsverbindlichkeit bilanziert werden dürfen. Der Gewinn i.S. von § 4 Abs. 1 S. 1 EStG wurde jedoch durch die fehlerhafte Passivierung nicht beeinflusst.

Fehlerhaft ausgewiesene Ausschüttungsverbindlichkeiten, die auf einer nicht besteuerten vGA beruhen, sind erfolgswirksam auszulösen. Es handelt sich nicht um eine Ausschüttungsverbindlichkeit, sondern um einen sonstigen fehlerhaft ausgewiesenen Passivposten. Eine Passivierung als (verdeckte) Ausschüttungsverbindlichkeit hätte gar nicht erfolgen dürfen. Eine vGA kann nicht vorliegen. Denn eine vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG und damit die Bildung einer Ausschüttungsverbindlichkeit setzt voraus, dass der

---

<sup>32</sup> Vgl. Teil A, 3.2.1.1.

<sup>33</sup> Vgl. Teil A, 3.2.2.2.

<sup>34</sup> Vgl. Teil A, 6.

<sup>35</sup> Vgl. Teil A, 7.2.

Unterschiedsbetrag i.S. von § 4 Abs. 1 S. 1 EStG bei Einhaltung der Bilanzierungsgrundsätze gemindert wurde. Mangels Vorliegen einer vGA kann das Verbot einer nachholenden vGA-Besteuerung<sup>36</sup> nicht greifen. Der dem Grunde oder der Höhe nach unzulässig gebildete Passivposten gilt demnach nicht als Ausschüttungsverbindlichkeit. Es erfolgt eine erfolgswirksame Bilanzberichtigung nach den Grundsätzen des formellen Bilanzenzusammenhangs. Wird beispielsweise eine Pensionsrückstellung passiviert, obwohl die Zusage an den Gesellschafter-Geschäftsführer zivilrechtlich nicht wirksam ist<sup>37</sup>, so hätte richtigerweise wegen Verstoßes gegen § 6a Abs. 1 Nr. 1 EStG eine Passivierung unterbleiben müssen. Wurde der Passivposten nicht aufgelöst, die Zuführung als Betriebsausgabe behandelt und ist die Veranlagung bestandskräftig, so kann sich die Kapitalgesellschaft im Zuge der Auflösung des Passivpostens in der Schlussbilanz der ersten offenen Veranlagung nicht darauf berufen, es handele sich in Wahrheit um eine vGA und (verdeckte) Ausschüttungsverbindlichkeit, die deshalb erfolgsneutral aufzulösen sei. Die Frage nach der vGA stellt sich nämlich im Beispiel noch gar nicht, sondern erst mit der etwaigen Auszahlung der Pension. In diesem Zeitpunkt wird der Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG gemindert. Bei dem Passivposten handelt es sich nicht um eine Ausschüttungsverbindlichkeit, so dass eine erfolgswirksame Auflösung zu erfolgen hat.

Unterbleibt die Passivierung der Ausschüttungsverbindlichkeit dem Grunde (z.B. aufgrund Missachtung des handelsrechtlichen Passivierungsgebots) oder der Höhe nach (z.B. aufgrund von Rechts- oder Berechnungsfehlern der Kapitalgesellschaft), so ist das Nachholverbot des § 6a Abs. 4 S. 1 EStG zu beachten<sup>38</sup>. Aufgrund des Nachholverbots nicht passivierungsfähige Beträge können erst im Wirtschaftsjahr der Beendigung des Dienstverhältnisses oder mit Eintritt des Versorgungsfalls der Ausschüttungsverbindlichkeit zugeführt werden (§ 6a Abs. 4 S. 5 EStG)<sup>39</sup>. Die Zuführung ist nicht Betriebsausgabe, sondern vGA (Buchung: per Bilanzgewinn an Ausschüttungsverbindlichkeit).

Der I. Senat hat im Urteil v. 3.2.1993<sup>40</sup> ausgeführt, dass die durch eine Pensionsverpflichtung eingeräumte Anwartschaft auf Alters-, Invaliden- und Hinterbliebenenversorgung als einheitlicher Anspruch gilt und die Pensionsrückstellung dementsprechend als einheitliches Wirtschaftsgut aufzufassen ist. Im Streitfall war die Pensionszusage aufgrund mangelnder Erdienbarkeit und damit fehlender Ernstlichkeit dem Grunde nach als vGA zu qualifizieren. Im Urteil v. 15.10.1997<sup>41</sup> führt der I. Senat aus: „Zu unterscheiden ist zwischen der ungewissen Verbindlichkeit aufgrund der Pensionszusage ... und der ungewissen Verbindlichkeit aufgrund der Witwenklausel. Es ist durchaus denkbar, dass die Veranlassung beider Verbindlichkeiten unterschiedlich zu beurteilen ist.“ Die Veranlassungsfrage muss folglich für jeden Vertragsbestandteil gesondert beantwortet werden, so dass jeweils die Anwartschaft auf Alters-, Invaliden- und Hinterbliebenenversorgung auf einer

<sup>36</sup> Vgl. Teil A, 6.

<sup>37</sup> Vgl. Teil B, 5.3.

<sup>38</sup> Vgl. Teil B, 1.

<sup>39</sup> Der Einmalbetrag darf auf das betreffende und die beiden folgenden Wirtschaftsjahre verteilt werden (§ 6a Abs. 4 S. 5, 2 HS EStG).

<sup>40</sup> BFH v. 3.2.1993, I B 50/92, BFH/NV 1993, 541.

<sup>41</sup> BFH v. 15.10.1997, I R 42/97, BStBl. II 1999, 316.

unterschiedlichen Veranlassung beruhen kann, was auch bei der vGA-Korrektur nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG zu berücksichtigen sei.

*Wassermeyer*<sup>42</sup> führt zu dem Verhältnis der Pensionsverpflichtung als einheitliches Wirtschaftsgut zur vGA aus, dass die Pensionsverpflichtung zwar als ein einheitliches Wirtschaftsgut zu passivieren sei. Der möglichen gesellschaftlichen Veranlassung würde jedoch außerhalb der Steuerbilanz Rechnung getragen. Auf der 2. Stufe der Gewinnermittlung sei „nicht mehr bilanziell zu denken“. Die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis bestimme sich nach Fremdvergleichsgrundsätzen. Auch dann, wenn die Pensionsverpflichtung einheitlich zu bilanzieren sei, würde der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter darüber nachdenken, ob er eine niedrigere, angemessene Altersrente oder ggf. zusätzlich eine Invaliden-/Witwenrente versprechen kann. Dieser Ansicht kann nicht vollständig gefolgt werden, denn *Wassermeyer*<sup>43</sup> tritt auch bei der (fehlerhaften<sup>44</sup>) Dogmatik der außerbilanziellen vGA-Hinzurechnung für eine Umqualifizierung und Umbuchung der (teilweisen) Pensionsrückstellung auf eine Ausschüttungsverbindlichkeit ein. Somit liegen bei teilweiser gesellschaftlicher Veranlassung der Zusage mit der Pensionsrückstellung und der Ausschüttungsverbindlichkeit zwei Wirtschaftsgüter vor.

Es ist deshalb davon auszugehen, dass die Pensionszusage mit der Alters-, Invaliden- und Hinterbliebenenversorgung verschiedene Vertragsbestandteile enthält und der Vertragscharakter der Zusage unter Veranlassungsgesichtspunkten nicht zur Annahme eines einheitlichen Wirtschaftsguts zwingt<sup>45</sup>. Das Wirtschaftsgut Pensionsrückstellung in der Bilanz weist nur die Summe aller eingegangenen Verpflichtungen aus<sup>46</sup>. Unter Veranlassungsgesichtspunkten ist jeder Vertragsbestandteil (Alters-, Invaliden- und Hinterbliebenenversorgung) gesondert zu prüfen, wobei die Veranlassung unterschiedlich ausfallen kann. Denn *Wassermeyer*<sup>47</sup> ist zuzustimmen, dass die im Rahmen des Fremdvergleichs anzustellende Fragestellung dahingeht, welche angemessene Zusage hinsichtlich der Höhe und der einzelnen Vertragsbestandteile der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter erteilt hätte<sup>48</sup>. Versicherungsmathematisch lässt sich sodann problemlos der betrieblich bzw. gesellschaftlich veranlasste Teil der zu passivierenden Pensionsrückstellung bzw. Ausschüttungsverbindlichkeit errechnen. Mit der

<sup>42</sup> *Wassermeyer*, GmbHR 2002, 3.

<sup>43</sup> *Wassermeyer*, FR 2003, 235; *Wassermeyer*, in: Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997, S. 552. Ebenso Gosch, DStR 2002, 983; Gosch, DStR 2001, 885. Unklar BFH v. 4.9.2002, I R 48/01, BFH/NV 2003, 247: Aufgrund der außerbilanziellen vGA-Korrektur „bleibt eine in der Steuerbilanz gebildete Rückstellung, wenn und soweit die betreffende Verbindlichkeit besteht, vom Vorliegen einer vGA unberührt.“ Ebenso Buciek, Stbg 2002, 2, wonach die Pensionsrückstellung „als solche“ bestehen bleibt. Richtigerweise ist eine Ausschüttungsverbindlichkeit zu bilden.

<sup>44</sup> Vgl. Teil A, 3.1. und 3.2.

<sup>45</sup> Seeger, in: Schmidt, EStG, 24. Aufl. 2005, § 6a, Rz. 2; Gosch, DStR 2001, 884 f; Janssen, BetrAV 2001, 636.

<sup>46</sup> Gosch, in: Kirchhof, EStG, 5. Aufl. 2005, § 6a, Rz. 4.

<sup>47</sup> *Wassermeyer*, GmbHR 2002, 3.

<sup>48</sup> Vgl. auch BFH v. 21.12.1994, I R 98/93, BStBl. II 1995, 419; v. 24.1.1996, I R 41/95, BStBl. II 1997, 440: Einem Geschäftsleiter stellen sich bei Gewährung einer Pensionszusage die Grundsatzfragen, ob er unter den gegebenen Umständen eine Altersversorgung zusagen ("ob"), und bejahendenfalls welchen Inhalt sie haben kann ("wie").

Pensionsrückstellung und der Ausschüttungsverbindlichkeit liegen zwei Wirtschaftsgüter vor.

Liegt in der Zusage eine vGA dem Grunde nach (z.B. wegen fehlender Ernstlichkeit infolge mangelnder Erdienbarkeit oder fehlender Probezeit, wie in dem Urteil v. 3.2.1993<sup>49</sup> und dem darin erwähnten Urteil v. 30.9.1992<sup>50</sup>), so liegt in der Tat ein einheitlicher Ausschüttungsanspruch und ein einheitliches Wirtschaftsgut (Ausschüttungsverbindlichkeit) vor. Unter Veranlassungsgesichtspunkten sind daher die Ausführungen im Urteil v. 3.2.1993<sup>51</sup> zu einem einheitlichen Wirtschaftsgut, sollten sie generell gemeint gewesen sein, kritisch zu betrachten.

### **3. Einschränkung des Bilanzausweises von Pensionsrückstellungen bzw. Ausschüttungsverbindlichkeiten durch das Rechtsinstitut der „Übersorgung“**

#### **3.1. BFH-Rechtsprechung zur „Übersorgung“**

##### **3.1.1. Hintergrund und sachlicher Anwendungsbereich**

Der BFH schränkt durch seine sog. Übersorgungsrechtsprechung den bilanziellen Ausweis von Pensionsrückstellungen und damit im Falle einer (teilweisen) gesellschaftlichen Veranlassung entsprechend einer Ausschüttungsverbindlichkeit ein. Die Rechtsgrundlage für diesen Vorgehen wird in § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 4 EStG erblickt. § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 4 EStG bestimmt, dass Erhöhungen oder Verminderungen der Pensionsleistungen nach dem Schluss des Wirtschaftsjahres, die hinsichtlich des Zeitpunktes ihres Wirksamwerdens oder ihres Umfangs ungewiss sind, bei der Berechnung der Rückstellung erst zu berücksichtigen sind, wenn sie tatsächlich eingetreten sind. Zweck der Regelung ist, dass sich künftige Entwicklungen der Pensionsleistungen in der Steuerbilanz erst aufwandswirksam niederschlagen, wenn sie gewiss und damit rechtsverbindlich sind.

Prognosen über die künftige Entwicklung der Pensionsanwartschaft sind für die Rückstellung zum Bilanzstichtag in der Steuerbilanz unbeachtlich<sup>52</sup>. Ungewisse künftige Änderungen der Pensionsleistungen i.S. von § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 4 EStG sind Änderungen, deren Zeitpunkt ihres Eintrittes oder ihres Umfangs zum Bilanzstichtag noch nicht feststehen<sup>53</sup>. Dazu zählen insbesondere die Kopplung der Pensionsleistungen an die künftige Steigerung der Löhne, die am Bilanzstichtag noch nicht vereinbart wurden, oder die Entwicklung von Preisindizes<sup>54</sup>. Bei der Rückstellungsberechnung ist in derartigen Fällen jeweils von dem Pensionsanspruch auszugehen, der sich aus den am Bilanzstichtag feststehenden Verhältnissen (z.B. erreichter Lohn) ergibt. Ein allgemeiner Trend

<sup>49</sup> BFH v. 3.2.1993, I B 50/92, BFH/NV 1993, 541.

<sup>50</sup> BFH v. 30.9.1992, I R 75/91, BFH/NV 1993, 330.

<sup>51</sup> BFH v. 3.2.1993, I B 50/92, BFH/NV 1993, 541.

<sup>52</sup> Briese, DStR 2005, 272; Paus, FR 2005, 409 f.

<sup>53</sup> R 41 Abs. 17 Satz 3 EStR.

<sup>54</sup> Höfer, in: Littmann/Bitz/Pust, Einkommensteuerrecht, § 6a, Rz. 172.

zur Lohnsteigerung darf in die Rückstellungsberechnung nicht von vornherein einkalkuliert werden<sup>55</sup>.

§ 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 4 EStG ist dem Wortlaut nach nicht auf Festbetragszusagen sowie Zusagen mit einer garantierten Anwartschaftsdynamik (Zusagen mit im Voraus verbindlich festgelegten prozentualen oder alters- bzw. dienstzeitabhängigen Steigerungen der Anwartschaft) anwendbar. Bei vertraglich vereinbarten Anwartschaftsdynamiken handelt es sich um zum Bilanzstichtag feststehende und damit um gewisse künftige Änderungen der Pensionsleistungen. Festbetragszusagen und Zusagen mit garantierter Anwartschaftsdynamik sind deshalb dem Wortlaut nach vollumfänglich in die Bewertung nach § 6a EStG einzubeziehen. Nach Ansicht des BFH gilt dies jedoch nicht uneingeschränkt. Der BFH will verhindern, dass § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 4 EStG dadurch umgangen wird, dass hohe Festbetragszusagen oder hohe Zusagen mit garantierter Anwartschaftsdynamik erteilt werden, die implizit künftige Lohnrends berücksichtigen. Denn dadurch kann es nach Ansicht des BFH zu Überversorgungen zum Bilanzstichtag kommen (sog. Übermaßrente). Zum Bilanzstichtag könnten in diesen Fällen bei der Rückstellungsbildung künftige ungewisse Lohnrends aufwandswirksam vorweggenommen werden. Die anfängliche nominale Überversorgung würde sich wegen der Lohnerhöhungen im Zeitablauf abbauen<sup>56</sup>.

Deshalb ist nach Ansicht des BFH<sup>57</sup> der Teilwert der Pensionsrückstellung nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG so zu bemessen, als wenn lediglich Pensionsleistungen in Höhe eines angemessenen Prozentsatzes der jeweils letzten Aktivbezüge zugesagt worden wären. Dies ist dann der Fall, wenn die betriebliche Versorgungsanwartschaft zusammen mit der Rentenanwartschaft aus der gesetzlichen Rentenversicherung<sup>58</sup> 75% der am Bilanzstichtag bezogenen Aktivbezüge beträgt. Eine darüber hinausgehende Pensionszusage führt zu einer Überversorgung und darf bilanziell nicht abgebildet werden. Von der Prüfung einer möglichen Überversorgung kann abgesehen werden, wenn die laufenden Aufwendungen für die Altersversorgung (Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteil zur gesetzlichen Sozialversicherung, Zuführungen zu einer

<sup>55</sup> Förster, in: Blümlich, Einkommensteuergesetz, § 6a, Rz. 361.

<sup>56</sup> Höfer, in: Littmann/Bitz/Pust, Einkommensteuerrecht, § 6a, Rz. 176; Förster, in: Blümlich, Einkommensteuergesetz, § 6a, Rz. 363.

<sup>57</sup> BFH v. 31.3.2004, I R 79/03, BStBl. II 2004, 940; v. 15.9.2004, I R 62/03, BStBl. II 2005, 176; v. 31.3.2004, I R 70/03, BStBl. II 2004, 937; v. 17.5.1995, I R 16/94, BStBl. II 1996, 420; v. 17.5.1995, I R 105/94, BStBl. II 1996, 423.

<sup>58</sup> Gosch (StBp 2004, 279) führt im Gegensatz zum BFH aus, dass bei der 75%-Grenze nur die Ansprüche aus der gesetzlichen Rentenversicherung zu berücksichtigen sind, die auf den geleisteten Arbeitgeberbeiträgen beruhen, mithin aufgrund der paritätischen Finanzierung der Sozialversicherungsrenten nur die Hälfte des Rentenanspruchs. Worauf diese Überlegung beruht, ist unklar. Sie steht zudem in Widerspruch zur 30%-Vereinfachungsregel des BFH, wo auch die Arbeitnehmerbeiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung zu berücksichtigen sind. Vgl. zum Näherungsverfahren der Finanzverwaltung zur Berücksichtigung von Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung (BMF v. 16.8.2004, IV A 6 - S 2176 - 28/04, BStBl. I 2004, 849; v. 10.1.2003, IV A 6 - S 2176 - 1/03, BStBl. I 2003, 76; v. 5.10.2001, IV A 6-S 2176-42/01, BStBl. I 2001, 661; Ahrend/Förster/Rößler, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 2. Teil, Rz. 1051 ff). Anwartschaften aufgrund geleisteter Zuschüsse des Arbeitgebers für die Rentenversicherung in einem berufsständischen Versorgungswerk sind ebenso bei der Bemessung der 75%-Grenze zu berücksichtigen. Für derartige Anwartschaften besteht jedoch keine Verwaltungsanweisung zur Quantifizierung. Eine einheitliche Anweisung scheidet hier angesichts der Vielzahl und Verschiedenheit der Versorgungssysteme.

Pensionsrückstellung und sonstige Leistungen des Arbeitgebers für Zwecke der Altersversorgung) 30% des steuerpflichtigen Arbeitslohns nicht übersteigen<sup>59</sup>.

Als maßgeblicher Aktivbezug zum Bilanzstichtag gilt das Jahresgehalt als steuerpflichtiger Arbeitslohn<sup>60</sup> (Grundgehalt plus variable Bestandteile). Die fiktive Jahresnettoprämie der Pensionszusage ist bei der Prüfung der Überversorgung mangels Zufluss nicht als Gehaltsbestandteil einzubeziehen, sondern nur bei der vGA-Prüfung der Gesamtausstattung des Gesellschafter-Geschäftsführers zu berücksichtigen<sup>61</sup>. Gehaltsbestandteile, die vGA darstellen, zählen nicht zum Aktivlohn<sup>62</sup>. Bei den variablen Gehaltsbestandteilen (z.B. Tantieme, Boni, Sachzuwendungen) ist nach Ansicht der Finanzverwaltung zum jeweiligen Stichtag der Durchschnitt dieser Bezüge aus den jeweils letzten fünf Jahren heranzuziehen<sup>63</sup>.

Rechtsgrundlage der Einschränkung der bilanziellen Abbildung von Pensionszusagen ist nach Ansicht des BFH § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 4 EStG, der nicht durch Übermaßzusagen umgangen werden soll. Die Überversorgungsgrundsätze sind damit nicht bei sog. endgehaltsabhängigen Zusagen anwendbar<sup>64</sup>. Bei endgehaltsabhängigen (teildynamisierten) Zusagen wird dem Versorgungsempfänger ein bestimmter Prozentsatz vom letzten Gehalt oder vom Durchschnitt der Gehälter der letzten Jahre (Endgehaltsplan) zuerkannt. Lohn- und damit Anwartschaftssteigerungen werden bei der Rückstellungsbildung erst berücksichtigt, wenn sie tatsächlich eingetreten oder zum Bilanzstichtag vertraglich vereinbart<sup>65</sup> sind. Zum Bilanzstichtag fließen damit nur die gewissen, feststehenden Gehälter in die Anwartschafts- und damit Rückstellungsberechnung ein. § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 4 EStG kann deshalb bei endgehaltsabhängigen Zusagen nicht umgangen werden<sup>66</sup>. Endgehaltsabhängige Zusagen, die ein Versorgungsniveau von 75% oder mehr versprechen, dürfen damit grundsätzlich bilanziell nach § 6a EStG abgebildet werden.

Ebenso finden die Überversorgungsgrundsätze keine Anwendung auf beitragsorientierte Versorgungszusagen<sup>67</sup> sowie auf Zusagen, die auf Entgeltumwandlung<sup>68</sup> beruhen. Bei beitragsorientierten Zusagen verpflichtet

<sup>59</sup> BFH v. 31.3.2004, I R 70/03, BStBl. II 2004, 937; v. 15.9.2004, I R 62/03, BStBl. II 2005, 176. Die Finanzverwaltung wendet diese Vereinfachungsregel nicht mehr an (BMF v. 3.11.2004, IV B 2 - S 2176 - 13/04, BStBl. I 2004, 1045, Rz. 23).

<sup>60</sup> Vgl. § 2 Abs. 1 S. 1 LStR.

<sup>61</sup> BFH v. 31.3.2004, I R 70/03, BStBl. II 2004, 937.

<sup>62</sup> BFH v. 15.9.2004, I R 62/03, BStBl. II 2005, 176.

<sup>63</sup> BMF v. 3.11.2004, IV B 2 - S 2176 - 13/04, BStBl. I 2004, 1045, Rz. 11.

<sup>64</sup> BFH v. 17.5.1995, I R 105/94, BStBl. II 1996, 423; BMF v. 3.11.2004, IV B 2 - S 2176 - 13/04, BStBl. I 2004, 1045, Rz. 16; Höfer, BB 1996, 43; Höfer, BetrAVG, Band II, Rz. 329.

<sup>65</sup> Vgl. das Beispiel in H 41 Abs. 17 EStH.

<sup>66</sup> BFH v. 17.5.1995, I R 105/94, BStBl. II 1996, 423.

<sup>67</sup> BMF v. 3.11.2004, IV B 2 - S 2176 - 13/04, BStBl. I 2004, 1045, Rz. 16.

<sup>68</sup> BMF v. 3.11.2004, IV B 2 - S 2176 - 13/04, BStBl. I 2004, 1045, Rz. 18; Blomeyer/Otto, BetrAVG, 2004, StR F 24; Höfer, BetrAVG, Band II, Rz. 330; Höfer, BB 1996, 44; Gosch, StBp 2004, 278; Gosch, BB 1996, 1689; Otto, DStR 1996, 770; Schuler, DStR 2001, 2129. Für die Anwendung der Überversorgungsgrundsätze auch im Falle von Entgeltumwandlungen: BFH v. 16.5.1995, XI R 87/93, BStBl. II 1995, 873. Offen gelassen: BFH v. 15.9.2004, I R 62/03, BStBl. II 2005, 176. Kritisch zu BMF v. 3.11.2004, IV B 2 - S 2176 - 13/04, BStBl. I 2004, 1045, Rz. 18 äußert sich Höfer (DB 2005, 133). Demnach können auch durch Entgeltumwandlungen „Überversorgungen“ auftreten. Dieses Ergebnis ist möglich, wenn sich (wie in den Beispielen vom BMF und von Höfer angenommen) gehaltsabhängige Pensionsansprüche

sich der Arbeitgeber, bestimmte Beträge in eine Anwartschaft auf Versorgungsleistungen umzuwandeln (§ 1 Abs. 2 Nr. 2 BetrAVG). Bei Entgeltumwandlung werden künftige Entgeltansprüche in eine wertgleiche Anwartschaft auf Versorgungsleistungen umgewandelt (§ 1 Abs. 2 Nr. 3 BetrAVG). In beiden Fällen liegt die Problematik der Vorwegnahme von Lohn- und Einkommenstrends nicht vor, weshalb § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 4 EStG nicht umgangen werden kann.

Bei Zusagen mit im Voraus verbindlich eingeräumten prozentualen Rentensteigerungen (garantierte Rentendynamik) ist § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 4 i.V.m. § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2, 2. HS EStG dem Wortlaut nach nicht anwendbar. Denn fest zugesagte prozentuale Rentenerhöhungen stellen keine ungewissen Erhöhungen der Pensionsanwartschaft dar<sup>69</sup>. Sie sind dem Wortlaut nach vollständig in die Bewertung der Pensionsrückstellung nach § 6a EStG einzubeziehen. Allerdings gilt dies nach Ansicht des BFH wiederum nicht uneingeschränkt. Denn mit einer Rentendynamik können Einkommens- und Inflationstrends und damit ungewisse Ereignisse vorweggenommen werden. Eine Rentendynamik nimmt nach Ansicht des BFH solange keinen Einfluss auf eine Überversorgung, wie sie sich im Rahmen angemessener jährlicher Steigerungsraten von maximal 3% bewegt. Der BFH führt aus, dass sich diese Einschränkung der Rentendynamik nicht aus § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 4 EStG ergibt, sondern aus dem „Fremdvergleich“ und der Tatsache, dass sich kein wesentlicher rechnerischer Einfluss auf eine Überversorgung ergeben soll<sup>70</sup>. Folglich bleibt eine Rentendynamik von mehr als 3% für die Rückstellungsberechnung nach § 6a EStG unberücksichtigt.

Die steuerrechtlich unzulässige Vorwegnahme von Einkommenstrends durch Übermaßzusagen kann nach Ansicht der Finanzverwaltung nur in der Anwartschaftsphase erfolgen, so dass die Überversorgungsgrundsätze und die daraus folgende Einschränkung der Bildung der Rückstellung in der Leistungsphase nicht (mehr) zur Anwendung kommen<sup>71</sup>. Der BFH hat sich zu dieser Frage bisher nicht geäußert.

### 3.1.2. Persönlicher Anwendungsbereich und Rechtsfolge

Der persönliche Anwendungsbereich der Überversorgungsgrundsätze erstreckt sich auf sämtliche Arbeitnehmer und damit nicht nur auf Gesellschafter-Geschäftsführer. Denn Rechtsgrundlage der Überversorgungsgrundsätze ist nach Ansicht des I. Senats § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 4 EStG. Unbeachtlich ist, ob eine betriebliche oder gesellschaftliche Veranlassung der Erteilung einer

---

(endgehaltsabhängige Zusagen) nicht nach dem durch Entgeltumwandlung herabgesetzten Bruttolohn (Aktivbezug) berechnen, sondern nach dem Bruttogehalt vor Entgeltumwandlung (sog. versorgungsfähiges Entgelt oder „Schattengehalt“; das BMF (v. 17.11.2004, IV C 4-S 2222-177/04, BStBl. I 2004, 1065, Rz. 164) billigt diese Vorgehensweise). Ansonsten mindern sich durch Entgeltumwandlung sowohl die Ansprüche auf Sozialversicherungsrente als auch auf die endgehaltsabhängige Betriebsrente, so dass keine Überversorgung durch Entgeltumwandlung eintreten kann.

<sup>69</sup> BFH v. 15.9.2004, I R 62/03, BStBl. II 2005, 176; v. 31.3.2004, I R 79/03, BStBl. II 2004, 940; v. 25.10.1995, I R 34/95, BStBl. II 1996, 403; v. 17.5.1995, I R 105/94, BStBl. II 1996, 423.

<sup>70</sup> BFH v. 31.3.2004, I R 79/03, BStBl. II 2004, 940.

<sup>71</sup> BMF v. 3.11.2004, IV B 2 - S 2176 - 13/04, BStBl. I 2004, 1045, Rz. 6.

Übermaßzusage gegeben ist. Die Fragen nach dem Vorliegen einer Überversorgung und einer vGA fallen auseinander<sup>72</sup>. Rechtsfolge einer überhöhten Pensionsrückstellung auf Grund einer Übermaßrente ist eine Bilanzkorrektur. Eine nach den Überversorgungsgrundsätzen überhöhte Pensionsrückstellung ist im Wege des formellen Bilanzenzusammenhangs in der ersten noch offenen Schlussbilanz anteilig aufzulösen, womit die Gewinnerhöhung im Jahr des ersten verfahrensrechtlich noch änderbaren Steuerbescheids nachgeholt wird<sup>73</sup>. Anders als bei der nachträglichen Aufdeckung einer vGA, die nicht zu einer nachholenden Besteuerung führt<sup>74</sup>, tritt damit bei einer nachträglichen Aufdeckung einer Überversorgung zunächst eine nachholende gewinnerhöhende Bilanzkorrektur ein. Es handelt sich dabei jedoch nicht um eine endgültige Gewinnerhöhung bzw. Steuerbelastung bei der Kapitalgesellschaft. Denn die Überversorgungsrechtsprechung verschiebt lediglich den steuerbilanziellen Aufwandsausweis auf der Zeitachse. Zu einer endgültigen Besteuerung kann nur eine vGA-Korrektur nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG führen.

Soweit die Pensionsrückstellung bzw. Ausschüttungsverbindlichkeit nicht gebildet werden darf, wird der Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG nicht gemindert. Insoweit liegt keine vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG vor. Das Rechtsinstitut der Überversorgung hat Vorrang vor dem der vGA<sup>75</sup>. Vor der Veranlassungsprüfung durch den Fremdvergleich ist folglich zunächst zu klären, ob eine Überversorgung vorliegt und bejahendenfalls eine Bilanzkorrektur durch (anteilige) gewinnerhöhende Auflösung der Pensionsrückstellung vorzunehmen. Danach ist zu prüfen, ob die auf eine 75%-Anwartschaft reduzierte (also nicht die zivilrechtliche) Zusage bei Gesellschafter-Geschäftsführern dem Fremdvergleich standhält. Nur für diese fiktive, an den 75%-Maßstab angepasste Zusage darf eine Pensionsrückstellung bzw. Ausschüttungsverbindlichkeit gebildet werden. Nur insoweit tritt eine Minderung des Unterschiedsbetrags i.S. von § 4 Abs. 1 S. 1 EStG ein. Diese fiktive Zusage muss dem Grunde und der Höhe nach dem Fremdvergleich standhalten. Zudem geht diese fiktive Zusage mit ihrer fiktiven Jahresnettoprämie in die Angemessenheitsprüfung der Gesamtausstattung des Gesellschafter-Geschäftsführers ein. Hält die fiktive, am 75%-Maßstab angepasste Zusage einen sonach anzustellenden Fremdvergleich nicht stand, liegt neben der Überversorgung nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 4 EStG (Rechtsfolge nach Ansicht des BFH: gewinnerhöhende Rückstellungsauflösung durch Bilanzberichtigung) zusätzlich eine vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG (Rechtsfolge nach Ansicht des BFH: außerbilanzielle Gewinnhinzurechnung<sup>76</sup>) vor.

Die Rechtsinstitute der Überversorgung i.S. von § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 4 EStG und der vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG können damit gleichzeitig oder

<sup>72</sup> Vgl. Gosch, StBp 2005, 94; Gosch, StBp 2004, 278; Gosch, StBp 2004, 181.

<sup>73</sup> BFH v. 31.3.2004, I R 70/03, BStBl. II 2004, 937; v. 15.9.2004, I R 62/03, BStBl. II 2005, 176.

<sup>74</sup> Vgl. Teil A, 6.

<sup>75</sup> Dies ergibt sich unmittelbar aus der vGA-Definition, wonach Voraussetzung einer vGA ein geminderter Unterschiedsbetrag ist. Nach der vGA-Dogmatik des I. Senats (zweistufige Gewinnermittlungskonzeption mit außerbilanzieller Hinzurechnung der vGA) hat das Rechtsinstitut der Überversorgung Vorrang vor dem der vGA (BFH v. 31.3.2004, I R 70/03, BStBl. II 2004, 937; v. 15.9.2004, I R 62/03, BStBl. II 2005, 176; Gosch, StBp 2005, 94; Gosch, StBp 2004, 278; Gosch, StBp 2004, 181).

<sup>76</sup> Zur Kritik hierzu vgl. Teil A. 3.2.2.

jeweils ausschließlich zur Anwendung kommen<sup>77</sup>. Hinsichtlich der Angemessenheitsprüfung der Höhe nach bedeutet dies: Eine Pensionszusage an einen Gesellschafter-Geschäftsführer kann aufgrund des Überschreitens der 75%-Grenze eine Übermaßrente sein, die auf Grund einer die konkrete Zusage übersteigenden Fremdvergleichspension keine vGA darstellt. Umgekehrt kann eine vGA ohne Übermaßrente vorliegen. Dies ist dann der Fall, wenn die konkrete Zusage kleiner als 75% des Aktivbezugs ist, jedoch die Fremdvergleichspension überschreitet. Eine Übermaßrente und eine vGA liegen vor, wenn die konkrete Zusage sowohl die 75%-Grenze als auch die Fremdvergleichspension übersteigt<sup>78</sup>.

## 3.2. Stellungnahme

### 3.2.1. Arbeitsrechtlicher Hintergrund

Die Überversorgungsrechtsprechung geht zurück auf BFH-Urteile der Jahre 1975/76. Dort wurde die bilanziell eingeschränkte Abbildung von hohen Festbetragszusagen mit ihrer leichten arbeitsrechtlichen Entziehbarkeit gerechtfertigt. Der BFH argumentierte damals im Falle von Pensionszusagen an Arbeitnehmer (nicht Gesellschafter-Geschäftsführer) wie folgt<sup>79</sup>: Eine Pensionszahlung könne unter erheblich leichteren Voraussetzungen als jede andere Schuld nach § 242 BGB auf das tragbare Maß zurückgeführt werden. Auch ein Wegfall der Geschäftsgrundlage könne zu einer entsprechenden Anpassung führen. Eine „hohe“ Festbetragszusage würde implizit Annahmen über die künftige Einkommensentwicklung enthalten. Bestätigen sich diese Annahmen nicht, weil die Einkommensentwicklung tatsächlich hinter der impliziten Prognose zum Zusagezeitpunkt zurückbleibt, stelle sich die Frage, ob die Divergenz zwischen erwartetem und tatsächlichem Verlauf den Arbeitgeber zu einer Reduzierung der zugesagten Versorgungsbezüge berechtigt. Diese Frage ließe sich arbeitsrechtlich bejahen. Damit fehle es an einer rechtlich unangreifbaren Verpflichtung als Voraussetzung für die Bildung einer Pensionsrückstellung, soweit die zugesagten Versorgungsbezüge diejenigen Beträge übersteigen, die sich aus einem angemessenen Versorgungsniveau ergeben hätten. Die betriebliche Altersversorgung sei grundsätzlich nur dazu bestimmt, eine nach der gesetzlichen Rentenversicherung verbleibende Versorgungslücke von etwa 20 bis 30% der letzten Aktivbezüge zu schließen.

Diese Einschätzung des BFH ist mittlerweile überholt. Der BFH kann sich nicht (mehr) auf eine leichte arbeitsrechtliche Entziehbarkeit von Anwartschaften und auf eine angemessene Beschränkung der betrieblichen Altersversorgung (einschließlich einer eventuellen Anwartschaft aus der gesetzlichen Rentenversicherung) auf 75% der Aktivbezüge berufen. Arbeitsrechtlich steht es dem privaten Arbeitgeber grundsätzlich frei, Leistungen der betrieblichen Altersversorgung „in beliebiger Höhe“ seinen Arbeitnehmern zuzusagen<sup>80</sup>. Ausdrücklich oder konkludent kann auch eine Überversorgung zugesagt

<sup>77</sup> Vgl. Gosch, StBp 2004, 278.

<sup>78</sup> Briese, DStR 2005, 280; Briese, GmbHR 2004, 1138.

<sup>79</sup> BFH v. 13.11.1975, IV R 170/73, BStBl. II 1976, 142; v. 15.7.1976, I R 124/73, BStBl. II. 1977, 112.

<sup>80</sup> BAG v. 3.9.1991, 3 AZR 369/90, AP Nr. 3 zu § 1 BetrAVG.

werden<sup>81</sup>. Eine Überversorgung liegt vor, wenn dem Anspruchsberechtigten dauerhaft eine Gesamtversorgung von mehr als 100% der letzten versorgungsfähigen Aktivbezüge versprochen wird<sup>82</sup>. Betriebliche Versorgungssysteme können demnach auf „Erhaltung des im aktiven Dienst erreichten Lebensstandards oder eine darüber hinausgehende Versorgung ausgerichtet sein. Wenn der Arbeitgeber eine Überversorgung verspricht, muss er sie erbringen, ohne sich auf veränderte Gerechtigkeitsvorstellungen berufen zu können.“, so das BAG<sup>83</sup>. Die Rechtsverbindlichkeit ist unabhängig von der wirtschaftlichen Lage des Arbeitgebers<sup>84</sup> und einer eventuellen Äquivalenzstörung (unverhältnismäßiges Auseinanderklaffen von Leistung und Gegenleistung)<sup>85</sup>. Ein Arbeitgeber hat demnach arbeitsrechtlich keine Handhabe, sich von hohen Versorgungsversprechen zu lösen<sup>86</sup>.

Etwas anderes gilt nur in den Fällen der sog. „planwidrigen Überversorgung“. In individuellen Vereinbarungen mit Arbeitnehmern oder der allgemeinen Versorgungsordnung des Unternehmens über die betriebliche Altersversorgung kann ein Versorgungsziel festgelegt werden. Derartige Gesamtversorgungsobergrenzen können bestimmen, dass die betriebliche Altersversorgung zusammen mit den Bezügen aus der gesetzlichen Rentenversicherung nur einen bestimmten Prozentsatz des letzten Grundgehalts erreichen soll. Die Gesamtversorgungsobergrenzen haben zum Ziel, dass die Leistungen der betrieblichen Altersversorgung lediglich die „Sozialversicherungsrenten ergänzen und den bisherigen Lebensstandard ... gewährleisten sollen.“<sup>87</sup>

Gegenüber dem Zeitpunkt der individuellen Vereinbarung bzw. Errichtung der allgemeinen Versorgungsordnung kann die weitere Entwicklung jedoch zu einem Wegfall der Geschäftsgrundlage führen. Dies ist dann der Fall, wenn sich die Abzüge aus Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen der aktiven Arbeitnehmer laufend und stärker erhöhen als die entsprechenden Abzüge der Betriebsrentner. Eine signifikante unterschiedliche Entwicklung der Steuer- und Sozialversicherungsbelastung der aktiven Arbeitnehmer auf der einen Seite und der Betriebsrentner auf der anderen Seite kann somit zu einem Wegfall der Geschäftsgrundlage führen. Da bruttoentgeltsbezogene Versorgungssysteme mit Gesamtversorgungsobergrenzen auf einer Schätzung beruhen und die Sicherstellung eines gewissen Versorgungsziels anstreben sollen, kann es zu einer Zweckverfehlung kommen. Ein schutzwürdiges Vertrauen der Anspruchsberechtigten auf eine Gesamtversorgung von mehr als 100% des Nettoeinkommens besteht im Falle der Geltung von

<sup>81</sup> BAG v. 22.10.2002, 3 AZR 496/01, AP Nr. 10 zu § 1 BetrAVG.

<sup>82</sup> BAG v. 22.10.2002, 3 AZR 496/01, AP Nr. 10 zu § 1 BetrAVG; v. 9.4.1991, 3 AZR 598/89, AP Nr. 15 zu § 1 BetrAVG; v. 3.9.1991, 3 AZR 369/90, AP Nr. 3 zu § 1 BetrAVG.

<sup>83</sup> BAG v. 28.7.1998, 3 AZR 100/98, AP Nr. 4 zu § 1 BetrAVG.

<sup>84</sup> Seit der Neufassung der Regeln über den gesetzlichen Insolvenzschutz in § 7 Abs. 1 BetrAVG zum 1.1.1999 ist ein einseitiger Widerruf von insolvenzgeschützten Versorgungsansprüchen und unverfallbaren Anwartschaften wegen wirtschaftlicher Notlage arbeitsrechtlich nicht mehr zulässig (vgl. BAG v. 17.6.2003, 3 AZR 396/02, AP Nr. 24 zu § 7 BetrAVG). Der Arbeitgeber kann sich nicht mehr einseitig unter Hinweis auf eine wirtschaftliche Notlage von seinem Versorgungsversprechen lösen.

<sup>85</sup> BAG v. 28.7.1998, 3 AZR 100/98, AP Nr. 4 zu § 1 BetrAVG.

<sup>86</sup> Langohr-Plato, INF 2005, 135 f; Höfer, BB 1996, 42; Förster/Heger, DStR 1996, 411.

<sup>87</sup> BAG v. 28.7.1998, 3 AZR 100/98, AP Nr. 4 zu § 1 BetrAVG.

Gesamtversorgungsobergrenzen nicht<sup>88</sup>. Das durch die Störung der Geschäftsgrundlage ausgelöste Anpassungsrecht ermächtigt den Arbeitgeber zu einer einseitigen Leistungsbestimmung i.S. des § 315 BGB. Die betriebliche Altersversorgung wird auf den ursprünglich angestrebten Versorgungsgrad zurückgeführt<sup>89</sup>. Arbeitsrechtlich ist folglich zwischen (ausdrücklich oder konkludent) zugesagter Überversorgung und planwidriger Überversorgung zu unterscheiden.

### 3.2.2. Keine steuerrechtliche Einschränkung durch § 6a EStG

Aus dem Vorstehenden folgt, dass eine steuerrechtliche Begrenzung von Pensionszusagen durch das Rechtsinstitut der Überversorgung unter Berufung auf das Arbeitsrecht ausscheidet. Arbeitsrechtlich können nur im Falle von „planwidrigen Überversorgungen“ Eingriffe in das betriebliche Altersvorsorgesystem erfolgen. Planwidrige Überversorgungen liegen jedoch nur vor, wenn Gesamtversorgungsobergrenzen vereinbart werden. Den vom BAG entschiedenen Fällen lagen zudem endgehaltsabhängige Zusagen zugrunde<sup>90</sup>. Die BAG-Rechtsprechung zu planwidrigen Überversorgungen bei endgehaltsabhängigen Zusagen und die BFH-Rechtsprechung zu Überversorgungen bei Festbetragszusagen sind daher nicht vergleichbar. Die arbeitsrechtliche Rechtsprechung wurde vom BFH in der Folgezeit nicht beachtet: In der Entscheidung v. 31.3.2004<sup>91</sup> verweist der I. Senat auf die Entscheidung des IV. Senats v. 13.11.1975<sup>92</sup>, ohne zu erkennen, dass dem Urteil des Jahres 1975 eine mittlerweile überholte arbeitsrechtliche Wertung zugrunde lag.

Im steuerrechtlichen Sinn liegt eine Überversorgung auch dann vor, wenn keine Gesamtversorgungsobergrenzen gelten, mithin auch keine (arbeitsrechtliche) planwidrige Überversorgung vorliegt. Zudem kann (im Gegensatz zur arbeitsrechtlichen Betrachtungsweise) steuerrechtlich keine Überversorgung bei endgehaltsabhängigen Zusagen eintreten, da ungewisse Lohnrends nicht vorweggenommen werden können<sup>93</sup>. Der I. Senat nimmt eine Unterscheidung vor zwischen hohen Festbetragszusagen sowie Zusagen mit garantierter Anwartschafts- oder Rentendynamik, bei denen eine Korrektur Pensionsrückstellung nach Maßgabe der 75%-Grenze zu erfolgen hat (Überversorgung) und endgehaltsabhängigen Zusagen, bei denen ein

<sup>88</sup> BAG v. 22.10.2002 - 3 AZR 496/01, AP Nr. 10 zu § 1 BetrAVG; v. 9.4.1991, 3 AZR 598/89, AP Nr. 15 zu § 1 BetrAVG; v. 3.9.1991, 3 AZR 369/90, AP Nr. 3 zu § 1 BetrAVG.

<sup>89</sup> BAG v. 22.10.2002 - 3 AZR 496/01, AP Nr. 10 zu § 1 BetrAVG; v. 9.4.1991, 3 AZR 598/89, AP Nr. 15 zu § 1 BetrAVG; v. 3.9.1991, 3 AZR 369/90, AP Nr. 3 zu § 1 BetrAVG; Langohr-Plato, INF 2005, 135 f.

<sup>90</sup> BAG v. 22.10.2002 - 3 AZR 496/01, AP Nr. 10 zu § 1 BetrAVG; v. 28.7.1998, 3 AZR 100/98, AP Nr. 4 zu § 1 BetrAVG; v. 3.9.1991, 3 AZR 369/90, AP Nr. 3 zu § 1 BetrAVG.

<sup>91</sup> BFH v. 31.3.2004, I R 70/03, BStBl. II 2004, 937.

<sup>92</sup> BFH v. 13.11.1975, IV R 170/73, BStBl. II 1976, 142: „Eine Rückstellung für eine Pensionsanwartschaft kann nach § 6a EStG nur gebildet werden, wenn und soweit eine rechtliche Verpflichtung des Arbeitgebers besteht, bei Eintritt des Versorgungsfalles Versorgungsbezüge zu gewähren.“

<sup>93</sup> BFH v. 17.5.1995, I R 105/94, BStBl. II 1996, 423; BMF v. 3.11.2004, IV B 2 - S 2176 - 13/04, BStBl. I 2004, 1045, Rz. 16; Höfer, BB 1996, 43; Höfer, BetrAVG, Band II, Rz. 329. Gewisse künftige Lohnsteigerungen sind dagegen sehr wohl auch bei endgehaltsabhängigen Zusagen zum Bilanzstichtag zu berücksichtigen (vgl. das Beispiel in H 41 Abs. 17 EStH).

Versorgungsniveau von mehr als 75% im Rahmen des § 6a EStG akzeptiert wird. Zudem haben die Rechtsinstitute der Überversorgung und der vGA unterschiedliche Voraussetzungen und Rechtsfolgen<sup>94</sup>. Obwohl mit Festbetragszusagen und endgehaltsabhängigen Zusagen vergleichbare wirtschaftliche Ergebnisse erzielt werden können, resultieren aus der Rechtsprechung und Dogmatik des I. Senats nicht zu rechtfertigende unterschiedliche Steuerwirkungen<sup>95</sup>. Eine Rechtsgrundlage für dieses unterschiedliche Vorgehen ist nicht ersichtlich.

Zunächst ist klarzustellen, dass auch bei Vorliegen einer arbeitsrechtlichen planwidrigen Überversorgung steuerbilanziell keine Rückstellungskorrektur bzw. -auflösung erfolgen darf. Für die Handelsbilanz und über die Maßgeblichkeit auch für die Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1 EStG) gilt, dass die Möglichkeit eines Widerrufs oder der Anpassung der Zusage den Verpflichtungscharakter zum Bilanzstichtag grundsätzlich unberührt lässt. Erst in dem Zeitpunkt, in dem die Rentenverpflichtung rechtswirksam herabgesetzt wird, darf der gekürzte Pensionsanspruch der Bewertung zugrunde gelegt werden. Ansonsten entspricht es dem Gebot vollständiger und vorsichtiger Bilanzierung, die Pensionsrückstellung nach dem bestehenden (ungekürzten) Pensionsanspruch zu bewerten (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, § 5 Abs. 1 EStG)<sup>96</sup>. Ein späteres, nach dem Bilanzstichtag stattfindendes Entgegenkommen des Pensionsberechtigten<sup>97</sup> oder eine später ergangene Gerichtsentscheidung<sup>98</sup> gelten nicht als zum Bilanzstichtag zu berücksichtigende werterhellende Umstände, sondern als wertbegründende Ereignisse, die im Wirtschaftsjahr ihres Eintritts zu berücksichtigen sind.

Auch die Finanzverwaltung geht im Übrigen davon aus, dass (Teil-)Auflösungen der Pensionsrückstellung nur insoweit zulässig sind, als sich die Höhe der Pensionsverpflichtung gemindert hat<sup>99</sup>. Es besteht folglich auch in den Fällen der arbeitsrechtlichen planwidrigen Überversorgung handelsrechtlich und nach dem Maßgeblichkeitsprinzip auch steuerbilanziell uneingeschränkte Passivierungspflicht zu den am Bilanzstichtag (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) vorliegenden Verhältnissen<sup>100</sup>. Erst bei tatsächlicher und rechtswirksamer Kürzung der Pensionszusage ist die Pensionsrückstellung anteilig gewinnerhöhend aufzulösen.

---

<sup>94</sup> Vgl. Teil B, 3.1.

<sup>95</sup> Vgl. Briese, DStR 2005, 274 f, wonach das Rechtsinstitut der Überversorgung im Zusammenwirken mit der Dogmatik des I. Senats von der außerbilanziellen vGA-Korrektur zur unzureichenden vGA-Besteuerung und damit zu Besteuerungslücken über die gesamte Anwartschafts- und Leistungsphase bei der Kapitalgesellschaft führt.

<sup>96</sup> BFH v. 7.4.1994, IV R 56/92, BStBl. II 1994, 740; v. 2.12.1997, VIII R 42/96, DStR 1998, 560; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, § 249 HGB, Rz. 94; Ahrend/Förster/Rößler, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 6. Teil, Rz. 417.

<sup>97</sup> BFH v. 7.4.1994, IV R 56/92, BStBl. II 1994, 740.

<sup>98</sup> BFH v. 27.11.1997, IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375.

<sup>99</sup> R 41 Abs. 22 EStR.

<sup>100</sup> Grundsätzlich: BFH v. 3.2.1969, GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291; v. 20.3.1980, IV R 89/79, BStBl. II 1980, 297; v. 2.10.1992, III R 54/91, BStBl. II 1993, 153. Die Passivierungspflicht von planwidrigen Überversorgungszusagen verkennt die Finanzverwaltung (BMF v. 3.11.2004, IV B 2 - S 2176 - 13/04, BStBl. I 2004, 1045, Rz. 1). Es ist davon auszugehen, dass das genannte BMF-Schreiben die arbeitsrechtliche Rechtsprechung grundsätzlich unzutreffend (aus-)gewertet hat (Langohr-Plato, INF 2005, 135).

Die Rechtsprechung des I. Senats zur Überversorgung kann auch nicht steuerrechtlich originär aus § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 4 EStG abgeleitet werden. Weder der Wortlaut<sup>101</sup> noch die Entstehungsgeschichte<sup>102</sup> sprechen für diese Ansicht. Die Norm bezweckt vielmehr allein, dass keine unsicherheitsbehafteten Annahmen über die künftige Entwicklung der Pensionsleistungen notwendig werden, die ansonsten in die Pensionsrückstellung zum Bilanzstichtag einfließen würden<sup>103</sup>. Derartige Prognosen sollen zumindest für die Steuerbilanz entbehrlich gemacht werden<sup>104</sup>. Zum Bilanzstichtag feststehende, rechtsverbindliche Zusagen sind jedoch vollständig für die Teilwertermittlung nach § 6a Abs. 3 EStG zu berücksichtigen.

Wenn der I. Senat entgegen dem Wortlaut von § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 4 EStG und unter Missachtung der zivilrechtlichen Vorgabe steuerrechtlich eine aufwandswirksame Vorwegnahme von fiktiven Einkommenstrends verhindern möchte, so wäre theoretisch nur folgende Vorgehensweise konsequent: Bei Festbetragszusagen und bei Zusagen mit garantierter Anwartschafts-/Rentendynamik können generell und unabhängig vom zugesagten Versorgungsniveau implizit Einkommenstrends vorweggenommen werden. Deshalb müssten sämtliche derartige Zusagen zum Bilanzstichtag um die erwarteten Einkommenssteigerungen (Quantifizierung erforderlich!) abgezinst und anschließend der Bewertung nach § 6a EStG zugeführt werden<sup>105</sup>. Für eine derartige Handhabung fehlt jedoch die Rechtsgrundlage<sup>106</sup>. Die Höhe der Pensionszusage lässt grundsätzlich keinerlei Rückschlüsse darauf zu, ob Arbeitgeber künftige Lohnrends einkalkulieren oder nicht<sup>107</sup>.

Zudem ist zu bedenken, dass eine hohe Festbetragszusage oder Zusage mit garantierter Anwartschaftsdynamik zwar auf der Annahme künftiger Gehaltssteigerungen beruhen *kann*, jedoch nicht zwingend beruhen *muss*. Es kann genauso gut sein, dass der Arbeitgeber schlicht ein verhältnismäßig hohes betriebliches Altersvorsorgeniveau versprechen möchte und der Arbeitnehmer dies auch präferiert. Für den Arbeitgeber kann auch das Argument von Bedeutung sein, dass er mit den genannten Zusagearten berechenbare Versorgungslasten hat und sich nicht von künftigen Gehaltstrends abhängig macht (wie es sich bei endgehaltsabhängigen Zusagen verhält)<sup>108</sup>. Auf welchen Motiven die Pensionsversprechen an Arbeitnehmer oder Fremdgeschäftsführer als fremde Dritte beruhen, kann für das Steuerrecht dahinstehen<sup>109</sup>. Das Steuerrecht hat insoweit die Vertragsfreiheit zu akzeptieren

<sup>101</sup> Briese, DStR 2005, 274; Paus, FR 2005, 409 f.

<sup>102</sup> BT-Drs 7/1281, S. 39.

<sup>103</sup> Briese, DStR 2005, 274; Paus, FR 2005, 409 f.

<sup>104</sup> Anders ist dagegen das Vorgehen z. B. nach IAS 19, wo bei endgehaltsabhängigen Zusagen zum Bilanzstichtag eine Prognose der künftigen Entwicklung des Gehalts und damit der Pensionsleistung notwendig ist.

<sup>105</sup> Wenn Gosch (in: Kirchhof, EStG, 5. Aufl. 2005, § 6a, Rz. 42) die Überversorgungsrechtsprechung mit einem Verstoß gegen das Nominalwertprinzip rechtfertigt, so wäre nur diese Vorgehensweise konsequent. Sie ist jedoch ohne Rechtsgrundlage.

<sup>106</sup> Briese, DStR 2005, 274.

<sup>107</sup> Paus, FR 2005, 409 f.

<sup>108</sup> Briese, GmbHR 2004, 1134.

<sup>109</sup> Eine Unterscheidung nach den zugrunde liegenden Motiven ist zudem praktisch kaum möglich. Die Anweisung der Finanzverwaltung, dass das Vorliegen von Übermaßzusagen sich nach den jeweiligen Umständen des Einzelfalls richten soll: „Maßgebend ist, ob unter Heranziehung objektiver Merkmale das überdurchschnittlich hohe Versorgungsniveau von vornherein beabsichtigt wurde oder eine Vorwegnahme künftiger Einkommens- und

und darf nicht die Entscheidung des Arbeitgebers und des Arbeitnehmers als fremden Dritten positiv oder negativ sanktionieren.

Eine betriebliche Veranlassung ist bei Zusagen an Arbeitnehmer als fremde Dritte regelmäßig gegeben. Eine Veranlassungsprüfung kommt nur zur Anwendung, wo neben der betrieblichen noch eine andere, nämlich die gesellschaftliche Veranlassung in Betracht kommt<sup>110</sup>. § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 4 EStG bietet keine Rechtsgrundlage, allgemein (d.h. auch gegenüber fremden Dritten) eine Angemessenheits- oder Üblichkeitsprüfung vorzunehmen<sup>111</sup>. Eine generelle steuerliche Angemessenheitsgrenze in der betrieblichen Altersversorgung kann nicht vom BFH bestimmt werden, sondern wäre dem Gesetzgeber vorbehalten<sup>112</sup>. Eine andere Beurteilung gilt nur für Zusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer. Es ist deshalb im konkreten Einzelfall danach zu fragen, ob die Pensionszusage zugunsten des Gesellschafter-Geschäftsführers ihre Veranlassung im betrieblichen oder gesellschaftlichen Bereich hat. Im letzteren Fall hat eine steuerrechtliche Korrektur ausschließlich über das Rechtsinstitut der vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG zu erfolgen.

Die normativen Schwierigkeiten des BFH hinsichtlich der Rechtsgrundlage<sup>113</sup> der Überversorgung zeigen sich auch an der Argumentation bei der (Nicht-)Berücksichtigung der Rentendynamik. Garantierte Rentendynamiken führen nach Ansicht des I. Senats dann zu einer Überversorgung und dürfen nicht im Rahmen der Rückstellungsberechnung des § 6a EStG berücksichtigt werden, wenn sie eine jährliche Steigerungsrate von 3% überschreiten. Der BFH führt aus, dass sich diese Einschränkung der Rentendynamik nicht aus § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 4 EStG ergibt, sondern aus einem „Fremdvergleich“ und der

---

Lohnentwicklungen anzunehmen ist.“ (BMF v. 3.11.2004, IV B 2 - S 2176 - 13/04, BStBl. I 2004, 1045, Rz. 6), ist angesichts der vielfältigen, objektiv nicht zu Tage tretenden und steuerlich zu akzeptierenden Motivation zur Erteilung von Pensionszusagen und der Unwägbarkeiten hinsichtlich der künftigen Lohnentwicklung nicht vollziehbar. Vielleicht aus diesem Grund wird eine Einzelfallprüfung anschließend auch gleich wieder obsolet gemacht, indem die Finanzämter davon ausgehen sollen, dass von einer „möglichen Vorwegnahme künftiger Einkommensentwicklungen regelmäßig ausgegangen werden [kann], wenn die sog. 75 %-Grenze ... überschritten wird.“ (BMF v. 3.11.2004, IV B 2 - S 2176 - 13/04, BStBl. I 2004, 1045, Rz. 7).

<sup>110</sup> Langohr-Plato, INF 2005, 135.

<sup>111</sup> Vgl. Briese, DStR 2005, 273 f; Finsterwalder, DB 2005, 1193

<sup>112</sup> Briese, GmbHR, 2004, 1134; Förster/Heger, DStR 1996, 413. Wie der BFH die von ihm aufgestellte Angemessenheitsgrenze abgeleitet hat, ist unklar. Es wird vermutet, dass die 75%-Grenze der Beamtenversorgung entlehnt ist (Höfer, BetrAV, Band II, Rz. 328). Der BFH lehnt jedoch im Übrigen eine Übernahme von beamtenrechtlichen Grundsätzen in das Steuerrecht ab (vgl. BFH v. 29.11.2000, I R 90/99, BStBl. II 2001, 204; Hoffmann, DStR 2001, 394). Auf jeden Fall ist der BFH der Ansicht, eine darüber hinausgehende Zusage decke nicht die „üblicherweise durch Betriebsrenten abgedeckten Einkommensausfälle ab“ (BFH vom 17.5.1995, I R 16/94, BStBl. II, 1996, 420).

<sup>113</sup> Gosch beschreibt den „Weg“ des I. Senats zur angeblichen Rechtsgrundlage der Überversorgung in § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 4 EStG wie folgt: „Bislang war allerdings nicht gänzlich zweifelsfrei, wo diese Überversorgungsgrundsätze normativ `anzusiedeln´ sind. ... Diese Manko ist nunmehr behoben.“ (Gosch, StBp 2004, 277). Widersprüchlich beispielsweise Gosch (DStZ 1997, 5), wonach die Rechtsgrundlage der Überversorgung in § 6a EStG zu erblicken ist und es demnach „auf die Gesichtspunkte der vGA und des Fremdvergleichs nicht mehr ankommt“, jedoch anschließend die Nur-Pension als „Überversorgung zu 100%“ mit Fremdvergleichsgrundsätzen als vGA gewertet wird (Gosch, DStZ 1997, 5; Gosch, BB 1996, 1692; ebenso BFH v. 17.5.1995, I R 117/93, BStBl. II 1996, 204). Bei einer Überversorgung würde nämlich eine Passivierung ausscheiden, wodurch es in der Anwartschaftsphase nicht zur vGA infolge Bildung einer Ausschüttungsverbindlichkeit kommen kann.

Tatsache, dass sich kein wesentlicher Einfluss auf eine Überversorgung ergeben soll<sup>114</sup>.

Diese Aussage des I. Senates zur Rentendynamik ist bedenklich, können doch fest zugesagte Rentensteigerungen gerade eine Umgehung von § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 4 EStG bewirken. Wird z. B. in der Zusage festgelegt, dass sich die Pension nach Renteneintritt jährlich um die Inflationsrate oder die Steigerung der Löhne erhöhen soll, so handelt es sich um ungewisse Ereignisse, die nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 4; Nr. 2, 2. HS EStG nicht zum Bilanzstichtag, sondern erst bei ihrem Eintritt berücksichtigt werden dürfen. Wird dagegen die Rentendynamik im Voraus quantitativ verbindlich festgelegt, ist sie zum Bilanzstichtag zu berücksichtigen. Damit können Inflations-/Einkommenstrends als ungewisse Ereignisse i. S. von § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 4 EStG implizit vorweggenommen werden<sup>115</sup>. Die Rentenerhöhung ist die Lohnerhöhung der Rentner<sup>116</sup>. Damit stellt sich ausweislich des klaren Wortlauts von § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 4; Nr. 2, 2. HS EStG auch in der Leistungsphase die Problematik der Vorwegnahme von ungewissen Ereignissen, also insbesondere von Einkommenstrends. Der I. Senat ist dagegen der Auffassung, dass eine Vorwegnahme von Einkommenstrends und die Problematik des § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 4 EStG bei Rentendynamiken nicht vorliegt<sup>117</sup>. Es stellt sich jedoch die Frage, was denn dann die Rechtsgrundlage für die vorzunehmende Einschränkung der steuerlichen Anerkennung der Rentendynamik auf eine „angemessene“ von max. 3% darstellen soll<sup>118</sup>. Richtigerweise ist (nur) bei Gesellschafter-Geschäftsführern eine Veranlassungsprüfung vorzunehmen und findet sich damit die Rechtsgrundlage für eine steuerrechtliche Korrektur in der vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG.

Zwar geht der BFH davon aus, dass es bei dem Rechtsinstitut der Überversorgung nicht um die Trennung der betrieblichen von der gesellschaftlichen Veranlassung von Zusagen geht, mithin auch betrieblich veranlasste Pensionszusagen Übermaßrenten i.S. von § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 4 EStG darstellen können<sup>119</sup>. Diese Sichtweise ist jedoch unzutreffend. Dass es letztlich bei der Zusage von Übermaßrenten um die Frage nach der betrieblichen oder gesellschaftlichen Veranlassung geht, zeigt sich auch daran, dass in Rechtsprechung und Literatur die Überversorgung zwar durchaus in § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 4 EStG verortet wird, jedoch eine Fremdvergleichsargumentation (Maßstab des Handelns eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters) angestellt wird und bei Überschreiten der 75%-Grenze keine betriebliche Veranlassung der Übermaßzusage gesehen wird<sup>120</sup>. Nicht beachtet wird dabei, dass es zum einen in § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1

<sup>114</sup> BFH v. 15.9.2004, I R 62/03, BStBl. II 2005, 176; v. 31.3.2004, I R 79/03, BStBl. II 2004, 940.

<sup>115</sup> Vgl. auch Paus, FR, 2005, 411, wonach es nicht einzusehen ist, wieso die normativen Grundsätze der Überversorgung nach Pensionseintritt nicht mehr gelten sollen.

<sup>116</sup> Cramer, DStR 1997, 191.

<sup>117</sup> BFH v. 31.3.2004, I R 79/03, BStBl. II 2004, 940.

<sup>118</sup> Briese, DStR 2005, 273.

<sup>119</sup> BFH v. 31.3.2004, I R 70/03, BStBl. II 2004, 937; v. 15.9.2004, I R 62/03, BStBl. II 2005, 176; Gosch, StBp 2004, 278.

<sup>120</sup> So FG Baden-Württemberg v. 18.2.1998, 5 K 255/97, EFG 1998, 898; FG Düsseldorf v. 10.9.2002, 6 K 6493/98 K, G, F, DStRE 2003, 671; BFH v. 29.10.1997, I R 52/97, BFH/NV, 796; Seeger, in: Schmidt, EStG, 24. Aufl. 2005, § 6a, Rz. 20 f; Schuler, DStR 2001, 2130. Zutreffend insoweit dagegen: FG München vom 11.2.2003, 6 K 2086/01, EFG 2003, 1729 (jedoch aufgehoben durch Revisionsentscheidung des BFH v. 31.3.2004, I R 70/03, BStBl. II 2004, 937), wonach bei Pensionszusagen unter der Voraussetzung des Überschreitens der

S. 4 EStG nicht um die Frage nach einer potentiellen gesellschaftlichen Veranlassung geht und zum anderen sich die Rechtsfolgen einer Korrektur nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 4 EStG und einer vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG grundlegend unterscheiden<sup>121</sup>. § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 4 EStG bietet keine Rechtsgrundlage für eine Veranlassungsprüfung<sup>122</sup>.

## 4. Rückdeckungsversicherung

### 4.1. Bei betrieblicher Veranlassung der Pensionszusage

Die Kapitalgesellschaft kann eine sog. Rückdeckungsversicherung abschließen. Dies geschieht in der Praxis überwiegend in der Form, dass die Kapitalgesellschaft eine Versicherung auf das Leben oder den Tod ihres Gesellschafter-Geschäftsführers abschließt. Versicherte Person ist der Gesellschafter-Geschäftsführer. Versicherungsnehmer und damit Bezugsberechtigter der Versicherungsleistung ist die Kapitalgesellschaft. Die Rückdeckungsversicherung dient der Kapitalgesellschaft als Finanzierungs- und Risikovorsorgeinstrument. Sie sichert die Erfüllbarkeit der Pensionsverpflichtung bei Eintritt des Versorgungsfalls (Erreichen des Pensionsalters sowie ggf. Invaliditäts- und Hinterbliebenenschutz). Die Versicherung kann eine kapitalbildende Versicherung, eine Risikoversicherung oder eine Kombination aus beidem sein.

---

Überversorgungsgrenzen eine gesellschaftliche Veranlassung gegeben ist und damit eine vGA vorliegt. Bei dem Durchführungsweg der Direktversicherung hat der BFH (v. 22.11.1995, I R 37/95, BFH/NV 1996, 596) zutreffend eine vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG aufgrund gesellschaftlicher Veranlassung (diese wiederum abgeleitet aus den quantitativen Überversorgungsgrenzen) angenommen. Auch die Nur-Pension wird unter Fremdvergleichsgesichtspunkten im Ergebnis als vGA und nicht als Überversorgung gewertet (BFH v. 17.5.1995, I R 117/93, BStBl. II 1996, 204; Gosch, DStZ 1997, 5; Gosch, BB 1996, 1692).

<sup>121</sup> Vgl. Teil B, 3.1.

<sup>122</sup> Das Rechtsinstitut der Überversorgung führt im Zusammenwirken mit der Dogmatik von der außerbilanziellen vGA-Korrektur nicht nur zur Besteuerungslücken (Briese, DStR 2005, 274 f). Es führt auch zu unerklärlichen praktischen Ergebnissen, beispielsweise im BFH-Urteil v. 15.9.2004, I R 62/03, BStBl. II 2005, 176 zur Entgeltumwandlungszusage nach einer außergewöhnlichen Lohnerhöhung. Der BFH geht in diesem Urteil (ebenso Gosch, StBp 2005, 94) davon aus, dass für die überzogene Lohnerhöhung, die im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Entgeltumwandlungszusage stand, keine betrieblichen Gründe vorlagen, weshalb die „Gehaltsaufbesserung“ (Gosch, StBp 2005, 94) vGA sei. Dies habe wiederum zur Folge, dass es sich bei den umgewandelten Geldansprüchen nicht um Arbeitslohn, sondern um vGA handelte. Da für die Überversorgung der Arbeitslohn maßgeblich ist, stelle die Zusage eine Übermaßrente dar, die nach den Überversorgungsgrundsätzen innerhalb der Bilanz zu korrigieren sei. Die Überversorgungsgrundsätze gehen wiederum dem Rechtsinstitut der vGA gemäß der „zweistufigen“ Gewinnermittlungskonzeption vor. Die angestellte Argumentation im Streitfall nach BFH v. 15.9.2004, I R 62/03, BStBl. II 2005, 176 ist nicht haltbar: Denn wenn die Lohnerhöhung als vGA gewertet wird, so muss die darauf beruhende zivilrechtliche Entgeltumwandlungszusage ebenso zu einer vGA führen. Folglich wird steuerrechtlich eine Ausschüttungsverpflichtung (Lohn) unmittelbar in eine andere Ausschüttungsverpflichtung (Pensionszusage) „umgewandelt“. Da die „Lohnerhöhung“ jedoch unmittelbar in eine Pensionszusage umgewandelt wurde, erscheint es zweifelhaft, ob die „Lohnerhöhung“ überhaupt zu einer Unterschiedsbetragsminderung nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG führen und damit vGA darstellen kann oder ob nicht vielmehr erst die Passivierung infolge der Pensionszusage zur vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG führt.

Ist die Pensionszusage betrieblich veranlasst, so steht der betriebliche Charakter der Rückdeckungsversicherung außer Frage. Die von der Kapitalgesellschaft geleisteten Prämien beinhalten einen Sparanteil, einen Anteil zur Deckung der Verwaltungskosten des Versicherers sowie einen Anteil zur Abdeckung der vorzeitigen Versorgungsfälle im Versichertenkollektiv (Risikoprämie). Der Verwaltungskostenanteil sowie die Risikoprämie stellen Betriebsausgaben dar. Dagegen stellt die Sparkomponente der Versicherungsprämie Anschaffungskosten dar (§§ 253 Abs. 1 S. 1, 255 Abs. 1 HGB, §§ 5 Abs. 1, 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Der Anspruch gegen den Versicherer ist unter den sonstigen Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens zu bilanzieren<sup>123</sup>. Zu den Anschaffungskosten zählt weiterhin die fortlaufende rechnungsmäßige Verzinsung der Sparbeiträge. Sie stellt Betriebseinnahme dar und ist ebenso zu aktivieren, so dass der Rückdeckungsanspruch mit den fortgeführten Anschaffungskosten zu bewerten ist<sup>124</sup>. Der zu aktivierende Versicherungsanspruch des Versicherungsnehmers entspricht begrifflich und betragsmäßig der Deckungsrückstellung des Versicherungsunternehmens (§ 66 Abs. 1a Nr. 2 VAG, § 341f HGB)<sup>125</sup>.

In der Praxis wird die gesamte Prämie als Betriebsausgabe gebucht, während der Sparanteil und die fortlaufende Verzinsung erfolgswirksam aktiviert werden<sup>126</sup>. Dadurch wirken sich im Ergebnis lediglich der Verwaltungskostenanteil und die Risikoprämie aufwandswirksam aus. Ein Aufwandsüberschuss tritt allerdings bei kapitalbildenden Lebensversicherungen lediglich zu Beginn der Versicherungslaufzeit auf. Mit zunehmender Vertragsdauer übersteigen Garantieverzinsung und Überschussbeteiligung (Betriebseinnahmen) die Kostenbestandteile, so dass schließlich ein Totalüberschuss eintritt.

Die von der Kapitalgesellschaft an den Versicherer geleisteten Prämien stellen keinen lohnsteuerlichen Zufluss an den Gesellschafter-Geschäftsführer dar<sup>127</sup>. Denn Versicherungsnehmer und Bezugsberechtigter ist die Kapitalgesellschaft. Dies gilt auch im Falle der Verpfändung des Anspruchs oder der bedingten Abtretung<sup>128</sup>. Mit Eintritt der Bedingung und damit der Abtretung des Versicherungsanspruchs an den Gesellschafter-Geschäftsführer (dieser wird dadurch neben der versicherten Person zugleich zum Versicherungsnehmer und damit Bezugsberechtigten) wandelt sich die Rückdeckungsversicherung jedoch zur Direktversicherung; es kommt zum Zufluss des Zeitwertes der Versicherung und etwaiger danach von der Kapitalgesellschaft geleisteter Prämien<sup>129</sup>.

Der Rückdeckungsanspruch und die Pensionsrückstellung stellen bei der Kapitalgesellschaft unabhängig voneinander zu bilanzierende Wirtschaftsgüter dar. Weder ist eine Saldierung (§ 246 Abs. 2 HGB) beider Bilanzposten noch

<sup>123</sup> BFH v. 25.2.2004, I R 54/02, DStR 2004, 1118.

<sup>124</sup> BFH v. 25.2.2004, I R 54/02, DStR 2004, 1118; v. 28.6.2001, IV R 41/00, BStBl. II 2002, 724.

<sup>125</sup> BFH v. 25.2.2004, I R 54/02, DStR 2004, 1118.

<sup>126</sup> So auch BFH v. 28.6.2001, IV R 41/00, BStBl. II 2002, 724; Reuter, GmbHR 1997, 1125 f.

<sup>127</sup> BFH v. 5.6.1962, I 221/60 U, BStBl. III 1962, 416; v. 19.5.1993, I R 34/92, BStBl. II 1993, 804.

<sup>128</sup> Hildesheim, DStZ 2002, 748 f; Reuter, GmbHR 1997, 1125; BMF v. 15.9.1995, IV B 2-S 2176-54/95, DStR 1995, 1633.

<sup>129</sup> R 41 Abs. 24 S. 5 EStR.

eine korrespondierende Bewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) zulässig<sup>130</sup>. Dies gilt auch dann, wenn es sich um eine kongruente Rückdeckung handelt, die Rückdeckungsversicherung also weder unter- noch überdotiert ist, sondern exakt die Pensionsverpflichtung abdeckt. Bewertungsdifferenzen resultieren selbst bei kongruenter Deckung aus den unterschiedlichen Rechnungsgrundlagen. Während der Pensionsrückstellung ein Kalkulationszinssatz von 6% (§ 6a Abs. 3 S. 3 EStG) zugrunde zulegen ist, beträgt dieser für Versicherungsunternehmen derzeit 2,75% (§ 2 Abs. 1 DeckRV). Der I. Senat führt zutreffend aus, dass diese Bewertungsdifferenzen auf „zwingenden normierten Besonderheiten“ beruhen, nämlich der „sich aus § 6a EStG ergebenden gesetzgeberischen Absicht, den bilanziellen Ausweis von Pensionsverpflichtungen bestimmten Maßgaben --etwa der Anwendung eines Zinsfußes von 6%-- zu unterwerfen und damit wertmäßig bewusst nur in einer Höhe zuzulassen, der jedenfalls unter dem bei dem Versicherungsunternehmen angesparten Deckungskapital liegt; ... diese vom Gesetzgeber beabsichtigte Konsequenz darf nicht durch Bildung von Bewertungseinheiten ausgeglichen werden“<sup>131</sup>.

#### 4.2. Bei gesellschaftlicher Veranlassung der Pensionszusage

Fraglich ist, wie zu verfahren ist, wenn es sich um eine Rückdeckungsversicherung einer gesellschaftlich veranlassten Pensionszusage handelt. In diesem Fall dient die Rückdeckungsversicherung nämlich zur Finanzierung eines Ausschüttungsanspruchs. Soweit es sich um eine kapitalbildende Rückdeckungsversicherung handelt, erzielt die Kapitalgesellschaft regelmäßig einen Totalüberschuss. Denn die Garantieverzinsung der Sparanteile und die Überschussbeteiligung (Betriebseinnahmen) übersteigen die Verwaltungskosten (Betriebsausgaben). Die Kapitalgesellschaft erhält im Gegenzug zur Leistung der Prämien eine marktübliche Gegenleistung<sup>132</sup>. Allenfalls in Ausnahmefällen, insbesondere bei vorzeitiger Kündigung, kann ein Aufwandsüberschuss verbleiben. Die Veranlassung bestimmt sich jedoch mit Vertragsabschluss und zu diesem Zeitpunkt ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Kapitalgesellschaft das Versicherungsgeschäft zur Erzielung von betrieblichen Erträgen abgeschlossen hat<sup>133</sup>. Die Kapitalgesellschaft wählt eine gewinnbringende Form der Kapitalanlage. Ein Aufwandsüberschuss im Erstjahr aufgrund der Verwaltungskosten ist nicht gesellschaftlich veranlasst<sup>134</sup>. Denn es ist ein periodenübergreifender Fremdvergleich anzustellen<sup>135</sup> und in diesem Rahmen wird grundsätzlich ein Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben prognostiziert. Dass die besteuerten Erträge letztlich zur Finanzierung von Ausschüttungen verwendet werden, ist unerheblich.

<sup>130</sup> BFH v. 25.2.2004, I R 54/02, DStR 2004, 1118; v. 28.6.2001, IV R 41/00, BStBl. II 2002, 724; R 41 Abs. 24 S. 1 EStR.

<sup>131</sup> BFH v. 25.2.2004, I R 54/02, DStR 2004, 1118.

<sup>132</sup> Janssen, NWB, Fach 4, 4827, 4840; Paus, GmbHR 2001, 608.

<sup>133</sup> Briese, GmbHR 2005, 604.

<sup>134</sup> A.A. Wassermeyer, DB 2002, 2669; FG Düsseldorf v. 15.3.2001, 13 K 6733/03, EFG 2002, 712; wohl auch BFH v. 7.8.2002, I R 2/02, DStR 2002, 2215.

<sup>135</sup> BFH v. 3.3.2004, X R 12/02, DStRE 2004, 874; v. 16.2.2005, I B 154/04, GmbHR 2005, 1003; v. 15.5.2002, I R 92/00, BFH/NV 2002, 1538.

Eine gesellschaftliche Veranlassung scheidet im Übrigen schon deshalb aus, weil sonst die Kapitalgesellschaft aus der Versicherung Einnahmen erzielen würde, die weder Betriebseinnahmen (also betrieblich veranlasste Betriebsvermögensmehrungen) noch Einlage, sondern „neutrale“ Einnahmen (Nichtbetriebseinnahmen) wären. Derartige Einnahmen gibt es jedoch bei der Kapitalgesellschaft nicht. Die Kapitalgesellschaft erzielt entweder Betriebseinnahmen oder Einnahmen, die im Falle der gesellschaftlichen Veranlassung als verdeckte Einlage zu qualifizieren sind. Letzteres scheidet jedoch im Falle des Abschlusses einer Rückdeckungsversicherung durch die Kapitalgesellschaft aus. Denn aus dem Vermögen des Gesellschafters wird der Kapitalgesellschaft kein bilanzierungsfähiger Vorteil zugewandt. Die Kapitalgesellschaft verfügt rechtsformbedingt nur über Betriebsvermögen. Sie kann keine Nichtbetriebseinnahmen in einer außerbetrieblicher Vermögenssphäre erzielen, welche sie dann ggf. in das betriebliche Vermögen einlegen kann (und umgekehrt). Es ist der Kapitalgesellschaft nicht möglich, „Betriebsvermögensänderungen durch die wechselhafte Zuordnung (Einlage oder Entnahme) zwischen außerbetrieblichen und betrieblichen Vermögen zu erreichen“<sup>136</sup>.

Der Rückdeckungsanspruch stellt Betriebsvermögen, die aus dem Versicherungsvertrag erzielten Betriebsvermögensmehrungen stellen Betriebseinnahmen dar. Es liegt eine betriebliche Veranlassung vor. Dass die Rückdeckungsversicherung (anders als bei Personenunternehmen<sup>137</sup> und auch dann, wenn sie zur Finanzierung von Ausschüttungen der Kapitalgesellschaft dienen) dem betrieblichen Bereich der Kapitalgesellschaft zuzurechnen ist, liegt im Trennungsprinzip begründet. Die Kapitalgesellschaft verfügt vermögensmäßig über keine außerbetriebliche Sphäre. In dieser Hinsicht müssen sich deshalb auch die Betriebsausgabenqualifikationen bei der Kapitalgesellschaft und der Personenunternehmen unterscheiden<sup>138</sup>.

Der I. Senat weist zwar zutreffend daraufhin, dass eine vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG der Prämien bzw. ihrer Kostenbestandteile ausscheidet, da den Aufwendungen die Eignung fehlt, beim Gesellschafter einen Beteiligungsertrag auszulösen (Korrespondenzprinzip)<sup>139</sup>. Richtigerweise stellt sich jedoch diese Frage aufgrund der betrieblichen Veranlassung des Versicherungsgeschäfts gar nicht erst. Das Korrespondenzprinzip dient bei fehlender betrieblicher Veranlassung der Abgrenzung der vGA (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG) von der Nichtbetriebsausgabe (§ 4 Abs. 4 EStG)<sup>140</sup>. Das Korrespondenzprinzip kann jedoch (auch) durch die Rückdeckungsversicherung nicht erfüllt werden. Denn die Kapitalgesellschaft ist Versicherungsnehmer und alleiniger Bezugsberechtigter der Versicherungsleistung. Der Gesellschafter-Geschäftsführer hat lediglich einen Ausschüttungsanspruch gegen die Kapitalgesellschaft. Die an die Kapitalgesellschaft ausbezahlte Versicherungsleistung selbst kann jedoch nicht zu Beteiligungserträgen beim

<sup>136</sup> Otto, DB 1979, 132. Vgl. auch Döllerer, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften, 2. Aufl. 1990, S. 43.

<sup>137</sup> Zur fehlenden Betriebsvermögenseigenschaft von Rückdeckungsversicherungen, die das Leben oder den Tod von Einzel- oder Mitunternehmern versichern vgl. Teil B, 9.3.; BFH v. 28.6.2001, IV R 41/00, BStBl. II 2002, 724; v. 14.3.1996, IV R 14/95, BStBl. II 1997, 343; v. 6.2.1992, IV R 30/91, BStBl. II 1992, 653.

<sup>138</sup> Vgl. Teil A, 3.2.1.2.

<sup>139</sup> BFH v. 7.8.2002, I R 2/02, DStR 2002, 2215. Vgl. Teil A, 4.

<sup>140</sup> Vgl. Teil A, 3.2.1.1. und 4.

Gesellschafter führen. Dies gilt auch dann, wenn der Versicherungsanspruch an den Gesellschafter verpfändet oder bedingt abgetreten wird<sup>141</sup>. Im Verpfändungsmodell hat der ehemalige Gesellschafter-Geschäftsführer lediglich das Recht, sich im Zeitpunkt der späteren Fälligkeit seiner Forderung aus der Pensionszusage aus dem Versicherungsanspruch zu befriedigen (zu diesem Zweck wird der Verwertungserlös aus der Versicherung nach §§ 191, 198 InsO im Insolvenzfall hinterlegt). Darüber hinaus kann der Gesellschafter nichts verlangen und nicht bereichert werden.

Bei der bedingten Abtretung des Versicherungsanspruchs zur Sicherung einer Ausschüttungsverpflichtung kommt es durch Eintritt der Bedingung (§ 158 Abs. 1 BGB) zum steuerlichen Zufluss an den Gesellschafter-Geschäftsführer. Bis zum Eintritt der Bedingung behält die Rückdeckungsversicherung ihren bisherigen, betrieblichen Charakter<sup>142</sup>. Die Kapitalgesellschaft hat mit Eintritt der Bedingung den Rückdeckungsanspruch erfolgsneutral gegen die Ausschüttungsverbindlichkeit auszubuchen. Geht der Rückdeckungsanspruch betragsmäßig darüber hinaus, liegt eine weitere vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG vor, die den Steuerbilanzgewinn nicht mindern darf, sondern erfolgsneutral gegen Bilanzgewinn zu buchen ist. Der Gesellschafter hat in Höhe des Zeitwertes des Versicherungsanspruchs halbeinkünftebegünstigte Beteiligungseinkünfte (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG i. V. m. § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG).

Schließt die Kapitalgesellschaft zur Abdeckung der Risiken aus der gesellschaftlich veranlassten Zusage ausschließlich Risikoversicherungen ab, so kommt es mangels Sparanteilen und ihrer rechnungsmäßigen Verzinsung nicht zur fortlaufenden Aktivierung. Die Versicherungsprämie stellt ausschließlich Aufwand dar. Fraglich ist, ob dieser Betriebsausgabe oder Nichtbetriebsausgabe darstellt. Eine vGA scheidet aus, da das Korrespondenzprinzip aus den soeben dargelegten Gründen nicht erfüllt werden kann.

Es liegt jedoch auch keine Nichtbetriebsausgabe vor. Nichtbetriebsausgaben sind betriebsfremde Aufwendungen der Kapitalgesellschaft, bei denen keine betriebliche Veranlassung hergestellt werden kann. Die betriebliche Veranlassung fehlt, wenn die Aufwendungen in keinem Zusammenhang mit dem Betriebsgeschehen stehen, welches bei der Kapitalgesellschaft rechtsformbedingt und aus dem Trennungsprinzip folgend umfassend zu

---

<sup>141</sup> Zur Insolvenzsicherung des Pensionsanspruchs des nicht dem Betriebsrentengesetz unterliegenden Gesellschafter-Geschäftsführers kann eine aufschiebend bedingte Abtretung des Versicherungsanspruchs nicht dienen, da darin der Tatbestand der Gläubigerbenachteiligung liegt (BGH v. 10.7.1997, IX ZR 161/96, BB 1997, 2656 zum alten Recht der Konkursordnung). Mit dem Verpfändungsmodell wird dagegen der Pensionsanspruch für den Gesellschafter-Geschäftsführer insolvenzfest (BGH v. 10.7.1997, IX ZR 161/96, BB 1997, 2656; Neumann, BB 1997, 2659). Nach OLG Brandenburg (v. 13.2.2002, 7 U 152/01, GmbHR 2002, 432) kann im Verpfändungsfalle allenfalls dann eine Gläubigerbenachteiligung vorliegen, wenn die Pension zu einer „insgesamt unangemessenen Vergütung“ für die Geschäftsführertätigkeit geführt hat. Denn dann könne man „möglicherweise eine teilweise unentgeltliche Leistung an den Gesellschafter-Geschäftsführer annehmen, die die Gläubiger benachteiligen und damit möglicherweise nach §§ 134 InsO oder auch nach § 133 Abs. 1 InsO anfechtbar wäre“. Demnach wären Ausschüttungsansprüche aus gesellschaftlich veranlassten Pensionszusagen nicht durch Rückdeckungsversicherungen insolvenzgeschützt.

<sup>142</sup> Vgl. auch R 41 Abs. 24 S. 3 bis 5 EStR.

verstehen ist, und objektiv keine Gegenleistung zu erwarten ist<sup>143</sup>. Während die Auffassung vertreten werden kann, dass Risikoversicherungen im keinem Zusammenhang mit dem Betriebsgeschehen stehen, so sind sie jedoch geeignet, Betriebseinnahmen zu generieren. Die Versicherungsleistung kann keine Nichtbetriebseinnahme darstellen. Damit handelt es sich bei den Risikoprämien um Betriebsausgaben, die zur Erzielung von Betriebseinnahmen verwendet werden<sup>144</sup>. Die Kapitalgesellschaft hat mit einem Versicherungsunternehmen ein Versicherungsgeschäft abgeschlossen, welches objektiv geeignet ist, Betriebseinnahmen hervorzurufen. Das Versicherungsgeschäft ist zum Zeitpunkt des Vertragsabschluss betrieblich veranlasst. Denn ob es zum Versicherungsfall (z.B. Invalidität) kommt und ob die Kapitalgesellschaft oder der Versicherer während der Versicherungslaufzeit einen positiven Zahlungsüberschuss erzielt, hängt von ungewissen Ereignissen ab. Im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ist von einem objektiv ausgeglichen Rechtsgeschäft auszugehen. Auch bei Risikoversicherungen ist deshalb davon auszugehen, dass die Kapitalgesellschaft eine marktübliche Gegenleistung erhält<sup>145</sup>. Bis zum Eintritt des Versicherungsfalls hat daher die Kapitalgesellschaft ausschließlich Betriebsausgaben (Risikoprämien). Mit Eintritt des Versicherungsfalls fallen Betriebseinnahmen an.

Rückdeckungsversicherungen sind deshalb grundsätzlich dem betrieblichen Bereich der Kapitalgesellschaft zuzuordnen<sup>146</sup>. Dass sie zur Begleichung von Ausschüttungsverpflichtungen verwendet werden, ändert daran nichts. Aufgrund der objektiven Geeignetheit zur Erzielung von Betriebseinnahmen unterscheiden sich die Prämien bei Rückdeckungsversicherungen beispielsweise von Zinsen, die auf ein Darlehen geleistet werden, welches zur Finanzierung von offenen Ausschüttungen aufgenommen wird. Die Zinsen

---

<sup>143</sup> Vgl. Teil A, 3.2.1.2.

<sup>144</sup> Aus dem gleichen Grund zählen Wertpapierrisikogeschäfte grundsätzlich zum betrieblichen Bereich der Kapitalgesellschaft. Optionsprämien stellen beispielsweise Betriebsausgaben dar, da objektiv die Möglichkeit zur Erzielung von Betriebseinnahmen besteht. Eine vGA liegt dann vor, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer durch diese Art von Geschäften pflichtwidrig (§ 43 Abs. 1 GmbHG) das Vermögen der Gesellschaft schädigt und die Gesellschafterversammlung auf eine Geltendmachung von Ersatzansprüchen (§ 46 Nr. 8 GmbHG) verzichtet. In diesem Verzicht auf die Erzielung von Betriebseinnahmen liegt die Vermögensschädigung der Kapitalgesellschaft und der korrespondierende Vorteil für den Gesellschafter-Geschäftsführer – mithin die vGA. Die Wertpapierrisikogeschäfte selbst sind betrieblich veranlasst und können daher weder Nichtbetriebsausgabe noch vGA darstellen, wobei eine vGA (auch) aufgrund fehlender Erfüllung des Korrespondenzprinzips ausscheidet. Vgl. zu Risikogeschäften: Schneider, in: Scholz, GmbHG, 9. Aufl. 2002, § 43, Rz. 980 f; Wassermeyer, FR 1997, 563; Schulze-Osterloh, FR 1993, 73; zu Unrecht zweifelnd: Gosch, KStG, § 8, Rz. 246; nach BFH v. 16.2.2005, I B 154/04, GmbHR 2005, 1003 ist eine vGA dann anzunehmen, wenn durch die Risikogeschäfte in erster Linie private Interessen und Neigungen der Gesellschafter abgedeckt werden, beispielsweise dann, wenn die Gesellschaft sich verpflichtet, Spekulationsverluste zu tragen, Spekulationsgewinne aber an den Gesellschafter abzuführen, oder wenn sie sich erst zu einem Zeitpunkt zur Übernahme der in Rede stehenden Geschäfte entschließt, in dem sich die dauerhafte Verlustsituation bereits konkret abzeichnet). Wiederum stellt sich die Rechtslage bei Personenunternehmen anders dar: Branchenuntypische Termin- und Optionsgeschäfte sind dem betrieblichen Bereich regelmäßig auch dann nicht zuzuordnen, wenn generell die Möglichkeit besteht, damit Gewinne zu erzielen. Sie sind aufgrund ihres spekulativen Charakters in die Nähe von Spiel und Wette zu rücken und zählen zum notwendigen Privatvermögen (BFH v. 19.2.1997, XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399). Die Kapitalgesellschaft verfügt dagegen vermögensmäßig über keine außerbetriebliche Sphäre.

<sup>145</sup> Vgl. auch Janssen, NWB, Fach 4, 4827, 4840; Paus, GmbHR 2001, 608.

<sup>146</sup> Vgl. auch Hildesheim, DStZ 2002, 748; Janssen, NWB, Fach 4, 4827, 4840; Reuter, GmbHR 1997, 1127; OFD Chemnitz v. 9.8.1999, S 2742 – 68/4 – St 33, DStR 1999, 1696.

stellen mangels betrieblicher Veranlassung Nichtbetriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG, § 8 Abs. 1 KStG) dar<sup>147</sup>.

## 5. Wichtige Fremdvergleichskriterien bei Pensionszusagen

Der I. Senat hat speziell in Bezug auf Pensionszusagen eine Reihe von Fremdvergleichskriterien entwickelt, die den Sorgfaltsmaßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters konkretisieren sollen. Die Kriterien sind nicht im Sinne von Tatbestandsmerkmalen zu verstehen, die unabdingbar sein bzw. fehlen müssen, damit die Pensionszusage als betrieblich oder gesellschaftlich veranlasst zu qualifizieren ist. Ihnen kommt vielmehr im Rahmen einer einzelfallbezogenen Gesamtbetrachtung indizielle Bedeutung für die Beurteilung der Veranlassung zu<sup>148</sup>. *Herlinghaus* hat in diesem Zusammenhang treffend angemerkt: „Alles hängt von den Umständen des Einzelfalls ab“<sup>149</sup>. Als Fremdvergleichskriterien sind insbesondere das Probezeiterfordernis, die Erdienbarkeit, die Finanzierbarkeit sowie die innerbetriebliche Gleichbehandlung zu nennen<sup>150</sup>. Allen Fremdvergleichskriterien gemeinsam ist, dass sie den Sorgfaltsmaßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters konkretisieren und damit die Ernsthaftigkeit und Angemessenheit der Pensionszusage unter- oder widerlegen können.

Eine fehlende Ernsthaftigkeit kann darüber hinaus aus vielerlei Gründen anzunehmen sein. In Betracht kommt beispielsweise die Erteilung der Pensionszusage zu einem Zeitpunkt, in dem eine lebensbedrohliche Erkrankung des Pensionsberechtigten bereits bekannt war<sup>151</sup>. Insbesondere hätte in diesem Fall ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter keine Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung zugesagt. Unbedenklich ist es jedoch, wenn sich durch die Pensionszusage keinerlei zusätzliche finanzielle Belastungen ergeben, insbesondere wenn eine Altersrente durch eine (angemessene) Entgeltumwandlung finanziert wird<sup>152</sup>. Hinsichtlich der Hinterbliebenenversorgung stellt die gleichzeitige Begünstigung der geschiedenen und der jetzigen Ehefrau des Gesellschafter-Geschäftsführers eine vGA dar, während eine Begünstigung nichtehelicher Lebensgefährten nicht grundsätzlich zur vGA führt. Maßgebend sind diesbezüglich die Umstände des Einzelfalls und die innerbetriebliche Praxis<sup>153</sup>.

Während eine Rückdeckungsversicherung ein Indiz für die Ernsthaftigkeit der Pensionszusage sein kann, ist das Fehlen einer solchen Versicherung

<sup>147</sup> Vgl. Teil A, 3.2.1.2.

<sup>148</sup> Z.B. BFH v. 28.1.2004, I R 21/03, DStR 2004, 816; v. 4.9.2002, I R 48/01, BFH/NV 2003, 247; v. 29.10.1997, I R 52/97, BStBl. II 1999, 318.

<sup>149</sup> *Herlinghaus*, GmbHHR 2003, 377.

<sup>150</sup> Vgl. BFH v. 29.10.1997, I R 52/97, BStBl. II 1999, 318.

<sup>151</sup> BFH v. 11.8.2004, I R 108/03, GmbHHR 2005, 184; v. 24.4.2002, I R 43/01, BStBl. II 2003, 416.

<sup>152</sup> Weitergehend Paus, FR 2005, 539.

<sup>153</sup> Vgl. BFH v. 29.11.2000, I R 90/99, BStBl. II 2001, 204; v. 6.2.1985, I R 80/81, BStBl. II 1985, 420; v. 16.2.1977, I R 132/75, BStBl. II 1977, 444; BMF v. 17.11.2004, IV C 4-S 2222-177/04, BStBl. I 2004, 1065, Rz. 157; v. 25.7.2002, IV A 6 - S 2176 - 28/02, BStBl. I 2002, 706; *Herlinghaus*, GmbHHR 2002, 399.

unbeachtlich. Denn es obliegt grundsätzlich der eigenverantwortlichen Entscheidung des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters, ob er eine Pensionszusage durch eine Rückstellung „anspart“ oder künftig aus laufenden Erträgen zahlt, oder ob er sie ggf. teilweise durch eine Versicherung rückdeckt<sup>154</sup>.

Bei Zusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer muss das Nachzahlungsverbot beachtet werden<sup>155</sup>. Im Bereich der Pensionszusagen kommt diesem Erfordernis insbesondere bei der Erdienbarkeit<sup>156</sup>, beim vorzeitigen Ausscheiden<sup>157</sup>, bei der Abfindung<sup>158</sup> und bei der Umwandlung der Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft<sup>159</sup> Bedeutung zu. Ist in der Pensionszusage keine Erhöhung der laufenden Pensionszahlungen des (ehemals) beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers vereinbart worden, so ist eine nachträgliche Erhöhung in der Leistungsphase nur dann unter dem Gesichtspunkt des Nachzahlungsverbots unbeachtlich, wenn auch die Pensionen der Arbeitnehmer des Unternehmens an die gestiegenen Lebenshaltungskosten angepasst werden<sup>160</sup> oder wenn nach den allgemeinen Grundsätzen des Zivilrechts eine Verpflichtung zur Pensionsanpassung erfüllt wird<sup>161</sup>.

## 5.1. Priorität des innerbetrieblichen Fremdvergleichs

Im Bereich der betrieblichen Altersversorgung kommt dem innerbetrieblichen Fremdvergleich eine besondere Bedeutung zu<sup>162</sup>. Einer Pensionszusage kommt zwar Entgeltcharakter zu. Sie verdeutlicht jedoch auch den Willen des Arbeitgebers zur Sicherstellung einer angemessenen Altersversorgung seiner Belegschaft (Versorgungscharakter), dient der Honorierung der Betriebstreue und der Bindung der Arbeitnehmer an das Unternehmen<sup>163</sup>. *Gosch*<sup>164</sup> weist darauf hin, dass arbeits- und steuerrechtlich ein Grundsatz der prinzipiellen Gleichbehandlung in der betrieblichen Altersversorgung existiert. Die betriebliche Altersversorgung ist damit nicht (beliebig) durch einen anderen

<sup>154</sup> BFH v. 31.3.2004, I R 65/03, DStR 2004, 1209; v. 20.12.2000, I R 15/00, BFH/NV 2001, 980; v. 8.11.2000, I R 70/99, DStR 2001, 571; v. 29.10.1997, I R 52/97, BStBl. II 1999, 318; v. 15.10.1997, I R 42/97, BStBl. II 1999, 316.

<sup>155</sup> Vgl. Teil A, 9.2.

<sup>156</sup> Vgl. Teil B, 5.6.

<sup>157</sup> Vgl. Teil B, 6.2.2.

<sup>158</sup> Vgl. Teil B, 7.2.3.

<sup>159</sup> Vgl. Teil B, 9.1.

<sup>160</sup> BFH v. 27.7.1988, I R 68/84, BStBl. II 1989, 57; v. 22.3.1972, I R 117/70, BStBl. II 1972, 501.

<sup>161</sup> BFH v. 28.4.1982, I R 51/76, BStBl. II 1982, 612 (zur Zivilrechtslage vgl. BGH v. 23.5.1977, II ZR 44/76, AP Nr. 10 zu § 242 BGB; v. 20.06.1977, II ZR 5/76, AP Nr. 10 zu § 242 BGB). Ohne strikte Bindung an das Zivilrecht noch BFH v. 6.4.1979, I R 39/76, BStBl. II 1979, 687, wo eine Anpassung der Pension an die erhebliche Steigerung der Lebenshaltungskosten dann gerechtfertigt sei, wenn eine Teuerung von 20% seit der Pensionszusage oder seit der letzten Anpassung eingetreten ist.

<sup>162</sup> Vgl. bereits Teil A, Teil 9.3.3., wonach allgemein dem betriebsinternen Fremdvergleich ein hoher Stellenwert gebührt.

<sup>163</sup> BFH v. 20.3.1980, IV R 53/77, BStBl. II 1980, 450; v. 21.12.1994, I R 98/93, BStBl. II 1995, 419. Hinzuweisen ist auf den ab dem 1.1.2002 bestehenden und der Höhe nach begrenzten Rechtsanspruch für in der gesetzlichen Rentenversicherung pflichtversicherte Arbeitnehmer auf betriebliche Altersversorgung durch Entgeltumwandlung (§§ 1a, 17 Abs. 1 S. 3 BetrAVG).

<sup>164</sup> Gosch, KStG, § 8, Rz. 1120.

Entgeltbestandteil „austauschbar“. Ihr kommt ein besonderes personales und betriebsbezogenes Element zu.

Im Rahmen der Veranlassungsprüfung von Zusagen der betrieblichen Altersvorsorge an Ehegatten-Arbeitnehmer bei Personenunternehmen legt die Rechtsprechung die Priorität auf den betriebsinternen Fremdvergleich<sup>165</sup>. Eine Pensionszusage kann demnach steuerlich nicht anerkannt werden, wenn der Arbeitgeber-Ehegatte vergleichbaren anderen Angestellten seines Betriebs keine vergleichbaren Versorgungszusagen erteilt<sup>166</sup>. Zumindest müsse den anderen Angestellten eine betriebliche Altersvorsorge in Aussicht gestellt werden<sup>167</sup>. Der betriebsexterne Fremdvergleich komme demgegenüber nur hilfsweise zur Anwendung<sup>168</sup>. Sind betriebsintern vergleichbare Verhältnisse gegeben, kann auf eine etwaige Branchenüblichkeit der Altersvorsorge (externer Betriebsvergleich) nicht abgestellt werden<sup>169</sup>. Eine betriebliche Vergleichbarkeit ist jedoch nur dann gegeben, wenn Aufgabenbereich (Stellung und Tätigkeit), Gesamtgehalt und Dauer der Beschäftigung der betreffenden Arbeitnehmer weitgehend gleichwertig sind. Ist sonach keine betriebsinterne Vergleichbarkeit gegeben, ist es unschädlich, wenn eine betriebliche Altersvorsorge nur einem bestimmten Kreis von Arbeitnehmern versprochen wird. Sind vergleichbare andere Arbeitnehmer nicht beschäftigt, müssen andere „betriebliche Erwägungen“ herangezogen werden<sup>170</sup>. Es ist deshalb grundsätzlich „Sache der unternehmerischen Entscheidung, wie weit der Kreis der in Betracht kommenden Personen gezogen werden soll. Nur muss innerhalb dieses Kreises hinsichtlich der betrieblichen Altersvorsorge der Grundsatz der Gleichbehandlung beachtet werden. Der Unternehmer kann somit den Kreis der Pensionsberechtigten eng ziehen und ihn beispielsweise auf die Mitglieder der Geschäftsleitung beschränken.“, so der BFH in der Entscheidung v. 30.3.1983<sup>171</sup>.

Diese Fremdvergleichsgrundsätze gelten auch für die Veranlassungsprüfung von Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft<sup>172</sup>. Der I. Senat<sup>173</sup> hat den Gleichbehandlungsgedanken dahingehend formuliert, dass der „soziale Frieden“ im Unternehmen verletzt sein kann, wenn ohne sachliche Rechtfertigung nur dem Gesellschafter-Geschäftsführer, nicht aber anderen vergleichbaren Arbeitnehmern eine Pension zugesagt wird. Diese Formulierung kann insofern als bedenklich beurteilt werden, als der „soziale Frieden“ kein steuerrechtlicher Maßstab ist<sup>174</sup>. Stattdessen gebietet die Priorität des betriebsinternen Fremdvergleichs, bei Vorliegen vergleichbarer innerbetrieblicher Verhältnisse auf eine gesellschaftliche Veranlassung einer einseitigen Begünstigung des

<sup>165</sup> BFH v. 18.12.2001, VIII R 69/98, BStBl. II 2002, 353; v. 16.5.1995, XI R 87/93, DStR 1995, 1789; v. 8.10.1986, I R 220/82, BStBl. II 1987, 205; v. 10.11.1982, I R 135/80, BStBl. II 1983, 173.

<sup>166</sup> BFH v. 10.3.1993, I R 118/91, BStBl. II 1993, 604.

<sup>167</sup> BFH v. 30.3.1983, I R 162/80, BStBl. II 1983, 500; v. 20.3.1980, IV R 53/77, BStBl. II 1980, 450.

<sup>168</sup> BFH v. 20.3.1980, IV R 53/77, BStBl. II 1980, 450.

<sup>169</sup> BFH v. 8.10.1986, I R 220/82, BStBl. II 1987, 205.

<sup>170</sup> BFH v. 29.4.1987, I R 118/83, BFH/NV 1988, 122.

<sup>171</sup> BFH v. 30.3.1983, I R 162/80, BStBl. II 1983, 500.

<sup>172</sup> Vgl. auch BVerfG v. 27.3.1985, 1 BvR 1415/84, HFR 1987, 92 zur Einheitlichkeit des Fremdvergleichs.

<sup>173</sup> BFH v. 29.10.1997, I R 52/97, BStBl. II 1999, 318.

<sup>174</sup> Briese, DStR 2005, 278 f.

Gesellschafter-Geschäftsführers zu schließen. Auch für Zusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer gilt, dass eine betriebsinterne Vergleichbarkeit nur bei Vorhandensein von der Stellung, der Tätigkeit und der Vergütung nach vergleichbaren Beschäftigten gegeben ist<sup>175</sup>. Insbesondere bei kleineren Gesellschaften, bei denen der Gesellschafter-Geschäftsführer hinsichtlich Stellung, Tätigkeit, Höhe und Art der Vergütung nicht mit anderen Arbeitnehmern verglichen werden kann, scheidet daher oftmals der betriebsinterne Fremdvergleich, so dass auf andere betriebliche und betriebsexterne Erwägungen zurückgegriffen werden muss<sup>176</sup>.

Eine vGA liegt jedoch im Allgemeinen vor, wenn einem vergleichbaren Fremdgeschäftsführer oder leitenden Angestellten eine Pensionszusage nicht einmal angeboten wurde<sup>177</sup>. Wird die betriebliche Altersversorgung durch den Fremdgeschäftsführer abgelehnt, weil dieser andere Vergütungsbestandteile präferiert, hindert dies nicht die steuerliche Anerkennung der Zusage an den Gesellschafter-Geschäftsführer. Wird vergleichbaren Arbeitnehmern eine betriebliche Altersversorgung eingeräumt, so stellt das betriebsinterne Versorgungsniveau den steuerrechtlichen Maßstab dar, an dem sich die Zusage an den Gesellschafter-Geschäftsführer messen lassen muss. Hält sich die Pensionszusage an den Gesellschafter-Geschäftsführer in diesem betriebsinternen vorgegebenen Rahmen, so werden die Ernsthaftigkeit des Versorgungsversprechens und damit die betriebliche Veranlassung der Zusage belegt. Steuerlich besteht damit ein Grundsatz der „innerbetrieblichen Gleichbehandlung“<sup>178</sup>.

Aus der Priorität des betriebsinternen Fremdvergleichs folgt jedoch auch, dass bei Einhalten der betriebsinternen „Maßstäbe“ keine gesellschaftliche Veranlassung der Zusage infolge bestimmter Soll-Vorstellungen des gedachten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters unterstellt werden kann (beispielsweise hinsichtlich dem Erfordernis einer besonderen Probe-/Wartezeit oder der Erdienbarkeit). Diese Soll-Vorstellungen können nur dann greifen, wenn kein betriebsinterner Fremdvergleich durchführbar ist<sup>179</sup>.

## 5.2. Zeitpunkt der Bestimmung der Veranlassung bei Pensionszusagen

Die Beurteilung, ob eine Pensionszusage betrieblich oder gesellschaftlich veranlasst ist, wird grundsätzlich nach den Verhältnissen zum Zeitpunkt der Zusageerteilung angestellt<sup>180</sup>. Der Begünstigte erhält eine Rechtsposition, die

<sup>175</sup> BFH v. 29.10.1997, I R 52/97, BStBl. II 1999, 318.

<sup>176</sup> BFH v. 17.5.1995, I R 105/94, BStBl. II 1996, 423.

<sup>177</sup> Janssen, NWB, Fach 4, 4832.

<sup>178</sup> BFH v. 28.1.2004, I R 21/03, DStR 2004, 816; v. 29.10.1997, I R 52/97, BStBl. II 1999, 318. Vgl. auch zur Bedeutung des betriebsinternen Fremdvergleichs bei nachträglicher Erhöhung von laufenden Pensionen des (ehemals) beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers: BFH v. 27.7.1988, I R 68/84, BStBl. II 1989, 57; v. 22.3.1972, I R 117/70, BStBl. II 1972, 501.

<sup>179</sup> Vgl. BFH v. 14.7.2004, I R 111/03, DStR 2004, 1785 (Überstundenvergütung); v. 28.1.2004, I R 21/03, DStR 2004, 816 und v. 27.4.2005, I R 75/04, DStR 2005, 1524 (betriebliche Altersvorsorge).

<sup>180</sup> BFH v. 28.1.2004, I R 21/03, DStR 2004, 816; v. 23.7.2003, I R 80/02, BStBl. II 2003, 926; v. 8.11.2000, I R 70/99, DStR 2001, 571.

ihm die Kapitalgesellschaft nicht ohne weiteres entziehen kann. Kann die betriebliche Veranlassung zum Zusagezeitpunkt bejaht werden, so behält die Zusage ihre betriebliche Veranlassung über die gesamte Vertragsdauer bei, es sei denn, der Kapitalgesellschaft kommt zivilrechtlich die Möglichkeit zu, die Zusage anzupassen oder zu widerrufen und sie kommt dem nicht nach<sup>181</sup>. In diesem Fall ist zum Zeitpunkt der unterlassenen Vertragsanpassung von einer (teilweisen) gesellschaftlichen Veranlassung und damit einer vGA auszugehen. Ansonsten sind die Umstände im Zusagezeitpunkt maßgeblich für die Veranlassungsbestimmung. Der I. Senat<sup>182</sup> führt aus, dass der Veranlassungszusammenhang einer Pensionszusage „nicht allein daraus abgeleitet werden [kann], wie sich die eingegangene Verpflichtung bei rückschauender Betrachtung ausgewirkt hat. Er ist vielmehr im Grundsatz anhand derjenigen Umstände und Erwägungen zu beurteilen, die im Zeitpunkt der Zusage vorlagen bzw. angestellt wurden.“

Der Grundsatz der Veranlassungsbestimmung im Zusagezeitpunkt bedarf jedoch Einschränkungen. Es wird anerkannt, dass sich beispielsweise hinsichtlich des Kriteriums der Probezeit die Veranlassung nach Ablauf der Probezeit wandelt<sup>183</sup>. Dementsprechend ist die Ausschüttungsverbindlichkeit bei der Kapitalgesellschaft erfolgsneutral aufzulösen, da es sich um eine nicht vollzogene Ausschüttungsverpflichtung handelte. Der Gesellschafter bezieht keine Beteiligungseinkünfte (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG), sondern mit Bezug der Pension Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG). Gleiches gilt konsequenterweise für den Fall, dass zum Zusagezeitpunkt von einer fehlenden Finanzierbarkeit<sup>184</sup> und damit einer gesellschaftlichen Veranlassung auszugehen sein sollte und nachträglich die Finanzierbarkeit eintritt. Mit Eintritt der Finanzierbarkeit liegt eine betriebliche Veranlassung vor, so dass die Ausschüttungsverbindlichkeit erfolgsneutral aufzulösen ist und der Gesellschafter-Geschäftsführer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht (§ 19 EStG)<sup>185</sup>. Nach zutreffender Ansicht des FG Düsseldorf<sup>186</sup> dürfen derart geänderte Umstände in der Folgezeit nicht unberücksichtigt bleiben.

Von einem Wandel zur betrieblichen Veranlassung sollte auch dann ausgegangen werden, wenn die Zusage im Zusagezeitpunkt als überhöht betrachtet werden muss, mit der vGA-Folge der (anteiligen) Bildung einer Ausschüttungsverbindlichkeit, jedoch über die Anwartschaftsphase das Versorgungsniveau der übrigen Belegschaft im Betrieb angehoben wird, so dass ab einem bestimmten Zeitpunkt von einem innerbetrieblich angemessenem Versorgungsniveau des Gesellschafter-Geschäftsführers

<sup>181</sup> BFH v. 8.11.2000, I R 70/99, DStR 2001, 571. Auch das Unterlassen der Aufnahme eines Widerrufs-/Anpassungsvorbehalts in der Zusage kann gesellschaftlich veranlasst sein, so dass bei Fehlen einer zivilrechtlichen Anpassungsmöglichkeit trotzdem eine vGA anzunehmen ist (vgl. Teil B, 5.7.2.2.).

<sup>182</sup> BFH v. 28.1.2004, I R 21/03, DStR 2004, 816.

<sup>183</sup> Vgl. Teil B, 5.5.2.

<sup>184</sup> Zur fehlenden Rechtfertigung der Finanzierbarkeitsprüfung zum Zusagezeitpunkt vgl. Teil B, 5.7.2.1.

<sup>185</sup> Vgl. Teil B, 5.7.2.3.

<sup>186</sup> FG Düsseldorf v. 10.9.2002, 6 K 6493/98 K, G, F, DStRE 2003, 671. Der BFH (v. 20.8.2003, I R 99/02, DStRE 2004, 273) teilt hinsichtlich des Kriteriums der Finanzierbarkeit zu Unrecht nicht die Auffassung, dass mit späterem Abschluss der Rückdeckungsversicherung von einer betrieblichen Veranlassung auszugehen ist. Er hat das Urteil des FG Düsseldorf aufgehoben und daraufhin gewiesen, dass die Finanzierbarkeit im Zeitpunkt der Zusageerteilung zu prüfen ist.

gesprochen werden kann. Zu diesem Zeitpunkt ist die Ausschüttungsverbindlichkeit aufgrund des Eintritts der betrieblichen Veranlassung erfolgsneutral aufzulösen. Der Gesellschafter-Geschäftsführer bezieht seine angemessene Pension als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG).

Wird die Ansicht vom Wandel der Veranlassung nicht geteilt, wären die Beteiligten in all den aufgezeigten Fällen gezwungen, die Zusage aufzuheben, und dies nach der (im Übrigen unzutreffenden) Rechtsprechung des BFH um den Preis des Zuflusses der vGA an den Gesellschafter-Geschäftsführer und der verdeckten Einlage<sup>187</sup>, und eine inhaltsgleiche Neuerteilung der Zusage vorzunehmen. Dies zu fordern, wäre „überflüssige Förmerei“<sup>188</sup>.

Dass sich die Veranlassung über die Vertragsdauer wandeln kann, zeigt sich schließlich beim Verzicht auf Pensionsanwartschaften. Der Verzicht auf Pensionsanwartschaften muss als Ausdruck fehlender Ernsthaftigkeit interpretiert werden<sup>189</sup>. Eine ernstlich gemeinte Pensionszusage erfordert, dass sie tatsächlich durchgeführt wird. Die tatsächliche Vertragsdurchführung ist ein Kriterium des materiellen Fremdvergleichs und gilt für Minderheits- wie für Mehrheitsgesellschafter<sup>190</sup>. Der I. Senat führt aus: „Das Erfordernis der tatsächlichen Durchführung erfasst die gesamte Vertragsdauer. Ein Anstellungsvertrag, der monatliche Gehaltszahlung für den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer vorsieht, wird nicht durchgeführt, wenn das Gehalt nicht vertragsgemäß bezahlt wird.“<sup>191</sup> Das Kriterium der tatsächlichen Vertragsdurchführung als Beleg der Ernsthaftigkeit gilt auch für Pensionszusagen, auch wenn zwischen Zusage und ihrem Vollzug Jahrzehnte liegen können. Die (nicht dem Fremdvergleich entsprechende) Nichtdurchführung der Pensionsvereinbarung lässt auf die Nichternsthaftigkeit schließen. Die Ernsthaftigkeit wird nicht nur bei Vertragsabschluss der Pensionszusage, sondern auch bei deren Vollzug geprüft<sup>192</sup>. Die Ernsthaftigkeit lässt sich regelmäßig erst dann überprüfen, wenn die Pensionszusage vollzogen werden soll. Die spätere tatsächliche Erfüllung der Zusage ist im Zusagezeitpunkt nicht abzuschätzen<sup>193</sup>. Dementsprechend kann im Zusagezeitpunkt und über einen Teil der Anwartschaftsphase von einer betrieblichen Veranlassung auszugehen sein. Erfolgt später ein Verzicht auf die Anwartschaft, so stellt sich mit Verzicht die fehlende Ernsthaftigkeit des Pensionsversprechens heraus. Es kommt nicht zur tatsächlichen Vertragsdurchführung, die (letztlich) Voraussetzung für eine betriebliche Veranlassung ist. Die Pensionsrückstellung ist bei Verzicht auf eine bisher als betrieblich veranlasst geltende Pensionsanwartschaft erfolgswirksam aufzulösen<sup>194</sup>.

<sup>187</sup> BFH v. 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307. Zur fehlenden Rechtfertigung vgl. Teil B, 8.2.

<sup>188</sup> FG Düsseldorf v. 10.9.2002, 6 K 6493/98 K, G, F, DStRE 2003, 671; Janssen, BetrAV 2001, 638.

<sup>189</sup> Vgl. Teil B, 8.2.3.

<sup>190</sup> Vgl. Teil A, 9.3.

<sup>191</sup> BFH v. 30.3.1994, I B 185/93, BFH/NV 1995, 164.

<sup>192</sup> Vgl. Teil B, 8.2.3.

<sup>193</sup> Haßelberg, GmbHR 2003, 993; Cramer, BB 1995, 919.

<sup>194</sup> Bei Verzicht auf einen Ausschüttungsanspruch (Pensionszusage war mit ihrer Erteilung gesellschaftlich veranlasst) erfolgt eine erfolgsneutrale Auflösung der bisher gebildeten Ausschüttungsverbindlichkeit (vgl. Teil B, 8.2.5.).

Da zwischen Zusagezeitpunkt und späterer Erfüllung der Pensionsverpflichtung Jahre und Jahrzehnte liegen können, ist es nicht möglich, eine sich später herausstellende fehlende Ernstlichkeit auf den Zusagezeitpunkt zurück zu projizieren. Bis zum Zeitpunkt, zu dem sich die fehlende Ernstlichkeit herausstellt, kann und muss folglich (bei Einhalten der übrigen Fremdvergleichskriterien) von einer betrieblichen Veranlassung ausgegangen werden. Beispielsweise kann sich durch die unterlassene Auszahlung einer fälligen Kapitalleistung, ohne dass dafür besondere wirtschaftliche Gründe vorliegen, die mangelnde Ernstlichkeit der Pensionszusage infolge fehlender tatsächlicher Vertragsdurchführung herausstellen. Die gesellschaftliche Veranlassung tritt zu Tage, weshalb die bisher gebildete Pensionsrückstellung erfolgswirksam aufzulösen (per Pensionsrückstellung an sonstige betriebliche Erträge) und erfolgsneutral eine Ausschüttungsverpflichtung einzubuchen ist (per Bilanzgewinn an Ausschüttungsverbindlichkeit)<sup>195</sup>.

### 5.3. Zivilrechtliche Wirksamkeit und Schriftformerfordernis

Nach der Rechtsprechung des BGH<sup>196</sup> ist für den Abschluss, jede Änderung sowie die Aufhebung eines Dienstvertrages mit einem Geschäftsführer die Gesellschafterversammlung der GmbH zuständig, soweit nach Gesetz oder Satzung keine anderweitige Zuständigkeit bestimmt ist. Der BGH<sup>197</sup> leitet die fehlende Vertretungsberechtigung der (Mit-)Geschäftsführer und die Zuständigkeit der Gesellschafterversammlung aus § 46 Nr. 5 GmbHG ab. Der betroffene Gesellschafter-Geschäftsführer unterliegt keinem Stimmverbot gem. § 47 Abs. 4 S. 2 GmbHG<sup>198</sup>. Wird diese Zuständigkeitsverteilung nicht beachtet, ist die Gehaltsvereinbarung bzw. die Pensionszusage zivilrechtlich nicht wirksam zustande gekommen. Eine zivilrechtlich unwirksame und damit nicht entstandene Verpflichtung darf nicht passiviert werden<sup>199</sup>. Für Pensionszusagen wird das Passivierungsverbot für zivilrechtlich unwirksame Vereinbarungen explizit in § 6a Abs. 1 Nr. 1 EStG klargestellt. Da die Bildung einer Ausschüttungsverbindlichkeit aufgrund einer zivilrechtlich unwirksamen Pensionszusage ausscheidet, stellt sich die Frage der vGA in der Anwartschaftsphase nicht. Die Gesellschafterversammlung kann der schwebend unwirksamen Verpflichtung (§ 177 Abs. 1 BGB) nachträglich ihre Zustimmung erteilen, wodurch die Vereinbarung als nachträglich genehmigt gilt (§ 184 Abs. 1 BGB)<sup>200</sup>. Beim Alleingeschäftsführer einer Einmann-GmbH ist das Verbot des Selbstkontrahierens zu beachten (§ 35 Abs. 4 S. 1 GmbHG, § 181 BGB). Eine Vereinbarung ohne Befreiung vom Verbot des Selbstkontrahierens

<sup>195</sup> Bei beherrschenden Gesellschaftern greift nach der Rechtsprechung des BFH (zusätzlich) die Zuflussfiktion (vgl. Teil A, 5.2.).

<sup>196</sup> BGH v. 25.3.1991, II ZR 169/90, NJW 1991, 1680.

<sup>197</sup> BGH v. 25.3.1991, II ZR 169/90, NJW 1991, 1680.

<sup>198</sup> Zöllner, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 47, Rz. 54.

<sup>199</sup> Reiß, StuW 1996, 348; Hambitzer, StBp 2001, 125.

<sup>200</sup> Höfer, Die Besteuerung der betrieblichen Altersversorgung von Kapitalgesellschaften, 2. Aufl. 2000, Rz. 37; Grönwoldt, DB 1996, 754. Wurde die Zuständigkeit der Gesellschafterversammlung beim Abschluss des Dienstvertrags nicht beachtet, so hat das jedoch nicht zur Folge, dass der Geschäftsführer sein bezogenes Gehalt wieder herausgeben muss. Es gelten die Grundsätze zu einem fehlerhaften Arbeitsverhältnis (faktisches Dienstverhältnis). Der Dienstvertrag ist für die Dauer der Tätigkeit des Geschäftsführers so zu behandeln, als wäre er wirksam zu Stande gekommen. Er kann jedoch für die Zukunft jederzeit aufgelöst werden (BGH v. 3.7.2000, II ZR 282/98, NJW 2000, 2983).

ist schwebend unwirksam (§ 177 Abs. 1 BGB). Eine Befreiung kann durch Satzungsklausel und Eintragung ins Handelsregister erfolgen<sup>201</sup>. Geschieht dies, gilt die Vereinbarung zivilrechtlich als nachträglich genehmigt (§ 184 Abs. 1 BGB).

Der rückwirkenden zivilrechtlichen Wirksamkeit der Vereinbarung folgt das Steuerrecht. Auch steuerlich wird „der Schwebezustand im Einklang mit den zivilrechtlichen Vorgaben rückwirkend beendet“, so der I. Senat in der Entscheidung v. 23.10.1996 im Falle der nachträglichen Befreiung vom Selbstkontrahierungsverbot<sup>202</sup>. Die schwebende zivilrechtliche Unwirksamkeit sei „steuerlich unbeachtlich“, so *Gosch*<sup>203</sup>. Die steuerliche Rückwirkung hat nicht nur Folge, dass eine vGA-Qualifikation aufgrund zivilrechtlicher Unwirksamkeit ausscheidet, sondern auch, dass für die Wirtschaftsjahre, in denen zunächst von einer zivilrechtlich unwirksamen Verpflichtung auszugehen war, Pensionsrückstellungen zu bilden sind<sup>204</sup>. Der I. Senat erwähnt dabei § 6a Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht, geht aber offenbar davon aus, dass auch insoweit von einer (rückwirkenden) zivilrechtlich wirksamen Verpflichtung auszugehen ist. Der I. Senat musste auch keinerlei Ausführungen zu der Frage machen, ob in dem nachträglichen Gesellschafterbeschluss und der Eintragung ins Handelsregister ein Ereignis i.S. von § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO erblickt werden kann. Die Entscheidung des I. Senats gewinnt an zusätzlicher Problematik, wenn der Sachverhalt berücksichtigt wird, indem zwischen dem Abschluss der Gehalts- und Pensionsvereinbarungen und dem Gesellschafterbeschluss bzw. der Handelsregistereintragung über die Befreiung vom Selbstkontrahierungsverbot fünfeinhalb Jahre lagen<sup>205</sup>. In diesem Zeitraum musste folglich mangels zivilrechtlicher Wirksamkeit beim Gesellschafter-Geschäftsführer mit Bezug des „Gehalts“ nicht von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG), sondern von Beteiligungseinkünften (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG) ausgegangen werden.

Sind die betreffenden Steuerbescheide des Gesellschafters bestandskräftig, stellt sich die Frage, ob in dem Gesellschafterbeschluss und seiner Eintragung ins Handelsregister ein Ereignis i.S. von § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO liegt. Nach der Rechtsprechung des BFH<sup>206</sup> muss das Ereignis i.S. von § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO stattfinden, nachdem der Steuerbescheid ergangen ist. Es muss den Sachverhalt verändern und damit steuerrechtlich derart in die Vergangenheit zurückwirken, dass ein Bedürfnis besteht, den Steuerbescheid an die Sachverhaltsänderung anzupassen. Das rückwirkende Ereignis führt dazu, dass der bisher gegebene im Vergleich zum nunmehr materiellrechtlich gebotenen Regelungszustand rechtswidrig und daher korrekturbedürftig ist<sup>207</sup>.

<sup>201</sup> Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, S. 1253.

<sup>202</sup> BFH v. 23.10.1996, I R 71/95, BStBl. II 1999, 35. Das steuerliche Nachzahlungsverbot für beherrschende Gesellschafter greift nicht, wenn die zunächst zivilrechtlich unwirksame Vereinbarung klar und eindeutig war. Zur nachträglichen Herbeiführung der zivilrechtlichen Wirksamkeit vgl. Blomeyer/Otto, BetrAVG, 3. Aufl. 2004, StR F 159 f.

<sup>203</sup> Gosch, KStG, § 8, Rz. 328.

<sup>204</sup> BFH v. 23.10.1996, I R 71/95, BStBl. II 1999, 35.

<sup>205</sup> Vgl. dagegen BFH v. 1.2.1973, IV R 49/68, BStBl. II 1973, 307 und v. 5.3.1981, IV R 150/76, BStBl. II 1981, 435 im Falle der vormundschaftlichen Genehmigung eines Vertrages mit einem minderjährigen Kind, wonach eine zivilrechtlich rückwirkende Genehmigung allenfalls dann mit steuerlicher Rückwirkung anerkannt werden kann, wenn die vormundschaftliche Genehmigung unverzüglich nach Abschluss des Vertrages beantragt und in angemessener Form erteilt wird.

<sup>206</sup> BFH v. 19.7.1993, GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897.

<sup>207</sup> V. Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, § 175, Rz. 281.

In der Literatur wird die Auffassung vertreten, dass die zivilrechtlich rückwirkende Genehmigung eines Rechtsgeschäfts kein Ereignis i.S. von § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO darstellt<sup>208</sup>. Dem kann gefolgt werden. Denn der Große Senat geht davon aus, dass bei laufend veranlagten Ertragsteuern und auch bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich der Eintritt neuer Ereignisse materiellrechtlich regelmäßig nicht rückwirkend, sondern in dem Besteuerungszeitraum zu berücksichtigen ist, in dem sich der maßgebende Sachverhalt ändert<sup>209</sup>. Es sollte daher sowohl für die Kapitalgesellschaft als auch für den Gesellschafter keine steuerliche Rückwirkung eintreten. Vielmehr ist steuerrechtlich von einer zivilrechtlichen Wirksamkeit und damit betrieblichen Veranlassung für die Zukunft auszugehen. Bei Pensionszusagen hat dies allerdings in der Anwartschaftsphase keine wesentlichen Auswirkungen: es kann zwar mit der Rückstellungsbildung erst in dem Besteuerungszeitraum begonnen werden, indem die zivilrechtliche Wirksamkeit der Zusage bewirkt wird. Jedoch greift das Nachholverbot des § 6a Abs. 4 S. 1 EStG nicht, so dass eine entsprechende Einmalrückstellung für den Zeitraum zwischen Beginn der Betriebszugehörigkeit und zivilrechtlicher Wirksamkeit i.S. von § 6a Abs. 1 Nr. 1 EStG zu bilden ist (§ 6a Abs. 4 S. 3 EStG).

Wird die Zuständigkeit der Gesellschafterversammlung nicht beachtet, so darf aufgrund der zivilrechtlichen Unwirksamkeit der Verpflichtung in der Anwartschaftsphase keine Passivierung erfolgen. Werden in der Leistungsphase Pensionszahlungen an den ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführer geleistet, so liegt in der Vermögens-/Unterschiedsbetragsminderung eine vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG und entsprechend mit Zufluss eine vGA nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG beim Gesellschafter vor<sup>210</sup>. Dies gilt unabhängig davon, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer eine beherrschende Stellung innehatte oder nicht. Denn zu diesem Ergebnis führt nicht nur der formelle sondern auch der materielle Fremdvergleich. Denn die Pensionszahlung erfolgte nicht nur aufgrund einer zivilrechtlich unwirksamen Vereinbarung sondern unter Verstoß gegen die innergesellschaftliche Kompetenzordnung, womit der Sorgfaltsmaßstab des gedachten Handelns eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters<sup>211</sup> verletzt ist (§ 43 Abs. 1 GmbHG)<sup>212</sup>. Die Erteilung einer Pensionszusage stellt keinen gewöhnlichen Geschäftsvorfall dar, so dass erwartet werden kann, dass der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter zumindest die gesetzlichen Vorgaben beachtet.

<sup>208</sup> Loose, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 175 AO, Rz. 36.

<sup>209</sup> Eine andere Beurteilung ist insbesondere bei Steuertatbeständen notwendig, die an einen einmaligen Vorgang anknüpfen (punktuelle Ereignisse): BFH v. 19.7.1993, GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897.

<sup>210</sup> Ebenso BMF v. 16.5.1994, IV B 7-S 2742-14/94, BStBl. I 1995, 868; Hambitzer, StBp 2001, 125; Langohr-Plato, Stbg 2000, 458. Ahrend/Förster/Rößler, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 6. Teil, Rz. 438, wonach schwere zivilrechtliche Formverstöße auch bei Minderheitsgesellschaftern zur vGA führen.

<sup>211</sup> Vgl. auch BFH v. 17.9.1992, I R 89-98/91, BStBl. II 1993, 141, wonach die Voraussetzung der zivilrechtlichen Wirksamkeit der Vereinbarung zwischen Gesellschafter und Gesellschafter auf der Überlegung beruht, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter dem Gesellschafter keine Leistungen aufgrund unwirksamer Vereinbarungen erbringen würde.

<sup>212</sup> Das BGH-Urteil v. 3.7.2000 (II ZR 282/98, NJW 2000, 2983) ändert an dieser gesellschaftsrechtlichen Beurteilung nichts, da die Grundsätze zum faktischen Dienstverhältnis allein dem Schutz des Geschäftsführers dienen. Dieser solle erhaltene Entgelte für abgeleistete Dienste nicht an die Gesellschaft zurückzahlen. Für die Zukunft kann sich dagegen die Gesellschaft jederzeit von dem Vertrag lösen.

Wird die Zuständigkeit der Gesellschafterversammlung beachtet, so gilt für die Passivierung in der Steuerbilanz das Schriftformgebot des § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG. Dem Schriftformgebot des § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG wird durch jede schriftliche Fixierung genügt, in welcher der Pensionsanspruch nach Art und Höhe festgelegt wird<sup>213</sup>. Zweifel daran, ob Schriftstücke eine bindende Zusage einer betragsmäßig fixierten Altersversorgung enthalten, gehen zu Lasten der Kapitalgesellschaft<sup>214</sup>. Die schriftliche Vereinbarung muss nach Ansicht der Finanzverwaltung neben dem Zusagezeitpunkt eindeutige und präzise Angaben zu Art, Form, Voraussetzungen und Höhe der in Aussicht gestellten künftigen Vorsorgeleistungen enthalten<sup>215</sup>. Dagegen hält es der I. Senat<sup>216</sup> zu Recht für möglich, dass eine schriftliche Zusage auslegungsfähig ist. Erst wenn sich sonach der Inhalt der Zusage nicht zweifelsfrei ermitteln lässt, scheidet eine Passivierung aufgrund des Schriftformgebots aus. Der I. Senat<sup>217</sup> deutet zutreffend darauf hin, dass das Schriftformerfordernis des § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG und das Sondererfordernis des formellen Fremdvergleichs bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern (hier das Vorliegen einer klaren und eindeutigen Vereinbarung) identisch auszulegen ist<sup>218</sup>. Es sollte nicht davon ausgegangen werden, dass der gesetzgeberischen Entscheidung über das Formerfordernis in § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG ein eigenständiges Klarheitsgebot für beherrschende Gesellschafter durch die Rechtsprechung entgegengesetzt werden kann.

*Wassermeyer* ist der Ansicht, dass die Verletzung des Schriftformgebots betrieblich veranlasste nichtabziehbare Betriebsausgaben auslöst<sup>219</sup>. Offensichtlich liegt dem die Vorstellung zugrunde, dass in der Anwartschaftsphase die in der Handelsbilanz gebildete Pensionsrückstellung auch in der Steuerbilanz auszuweisen ist, jedoch durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung als nichtabziehbare Betriebsausgabe die in der Rückstellungsbildung liegende Gewinnminderung steuerlich ausgeglichen wird. Dem ist jedoch nicht so. Denn bei Verstoß gegen das Schriftformerfordernis erfolgt in der Steuerbilanz keine Passivierung (sei es als Pensionsrückstellung bei betrieblicher Veranlassung oder als Ausschüttungsverbindlichkeit bei gesellschaftlicher Veranlassung). Das Maßgeblichkeitsprinzip ist durchbrochen (§ 5 Abs. 6 EStG). Aufgrund der unterbliebenen Passivierung während der Anwartschaftsphase in der Steuerbilanz tritt keine Vermögens- und Unterschiedsbetragsminderung ein, so dass sich die Frage einer vGA oder dem Vorliegen von Betriebsausgaben nicht stellt<sup>220</sup>.

<sup>213</sup> Hierzu BFH v. 8.12.2004, I B 125/04, GmbHR 2005, 942; v. 22.10.2003, I R 37/02, BStBl. II 2004, 121. Eine schriftliche Erklärung des Pensionsberechtigten ist nicht notwendig (BFH v. 27.4.2005, I R 75/04, DStR 2005, 1524).

<sup>214</sup> BFH v. 22.10.2003, I R 37/02, BStBl. II 2004, 121.

<sup>215</sup> BMF v. 28.8.2001, IV A 6 – S 2176 – 27/01, BStBl. I 2001, 594.

<sup>216</sup> BFH v. 8.12.2004, I B 125/04, GmbHR 2005, 942; v. 24.3.1999, I R 20/98, BStBl. II 2001, 612; v. 22.10.1998, I R 29/98, BFH/NV 1999, 972.

<sup>217</sup> BFH v. 8.12.2004, I B 125/04, GmbHR 2005, 942; v. 24.3.1999, I R 20/98, BStBl. II 2001, 612; v. 22.10.1998, I R 29/98, BFH/NV 1999, 972. Andernfalls hätte sich der I. Senat mit der Rechtsfrage der vGA in der Anwartschaftsphase gar nicht befassen dürfen, da eine Passivierung nach § 6a EStG bei Verstoß gegen das Schriftformgebot ausscheidet. Mangels Unterschiedsbetragsminderung kann keine vGA vorliegen.

<sup>218</sup> A.A. Höfer, in: Littmann/Bitz/Pust, ESt, § 6a, Rz. 291; Höfer, BetrAVG, Band II, Rz. 1960.

<sup>219</sup> Wassermeyer, GmbHR 2002, 3.

<sup>220</sup> Vgl. BFH v. 8.12.2004, I B 125/04, GmbHR 2005, 942.

Wird eine Pensionszusage einem Gesellschafter-Geschäftsführer erteilt, welche nicht dem Schriftformerfordernis gerecht wird, so findet in der Anwartschaftsphase keine Passivierung statt. Werden aufgrund einer solchen Zusage in der Leistungsphase Zahlungen geleistet, so tritt eine Vermögens-/Unterschiedsbetragsminderung bei der Kapitalgesellschaft ein. Es stellt sich die Frage, ob diese betrieblich veranlasst ist und damit Betriebsausgabe oder gesellschaftlich veranlasst ist und damit vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG darstellt. Diese Frage ist unter Fremdvergleichsgesichtspunkten zu beantworten. Bei Zahlungen an einen beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer liegt eine vGA vor, da das Sondererfordernis des formellen Fremdvergleichs (Vorliegen einer im Voraus getroffenen, klaren und eindeutigen Vereinbarung als Folge des Nachzahlungsverbots) nicht erfüllt werden kann. Das Sondererfordernis der vorherigen klaren und eindeutigen Vereinbarung (formeller Fremdvergleich) sollte bei Pensionszusagen dem Schriftformerfordernis des § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG entsprechen.

Bei einer Zusage zugunsten eines (Minderheits-)Gesellschafter-Geschäftsführers, die nicht dem Schriftformgebot des § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG gerecht wird, kann eine betriebliche Veranlassung der Zahlungen bejaht werden, wenn solche (nicht schriftformgerechten) Zusagen innerbetrieblich auch fremden Arbeitnehmern erteilt worden sind (was allerdings in der Praxis kaum vorkommen dürfte) und die Zusage dem materiellen Fremdvergleich standhält. Denn die Schriftform i.S. von § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG, die der Gesetzgeber als Passivierungsvoraussetzung normiert hat, sollte auch dem Sorgfaltsmaßstab des Handelns des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters entsprechen. Die Erteilung einer Pensionszusage ist kein gewöhnlicher Geschäftsvorfall, so dass es dem Sorgfaltsmaßstab entsprechend sollte, die vom Steuergesetzgeber normierten Passivierungsvoraussetzungen einzuhalten. Nur aufgrund der Priorität des innerbetrieblichen Fremdvergleichs kann von diesem Soll-Maßstab zugunsten einer betrieblichen Veranlassung abgewichen werden<sup>221</sup>.

#### 5.4. Angemessenheit der Höhe nach

In der Literatur<sup>222</sup> wird die Ansicht vertreten, Pensionszusagen seien ein (austauschbarer) Gehaltsbestandteil und könnten dementsprechend beliebig zugesagt werden, solange die Gesamtausstattung des Gesellschafter-Geschäftsführers angemessen ist. Dem kann nicht gefolgt werden. Zutreffend geht der I. Senat davon aus, dass die Pensionszusage isoliert gesehen nicht ernstlich oder unangemessen und damit gesellschaftlich veranlasst sein kann<sup>223</sup>. Darauf, dass die Gesamtausstattung ggf. noch als angemessen beurteilt werden kann, kommt es nicht an. Denn Versorgungsversprechen werden zwar Barbezügen gleichgestellt. Dies gilt jedoch nur für

<sup>221</sup> Vgl. Teil A, 9.3.1. und Teil B, 5.1.

<sup>222</sup> Paus, FR 2005, 540; Paus, FR 2005, 412; Paus, GmbHR 2001, 608; Cramer, DStR 2002, 390; Cramer, BB 1995, 922; Wichmann, BB 1999, 2437. So auch noch BFH v. 21.2.1974, I R 160/71, BStBl. II 1974, 363; v. 28.10.1987, I R 22/84, BFH/NV 1989, 131.

<sup>223</sup> BFH v. 15.10.1997, I R 42/97, BStBl. II 1999, 316; v. 31.3.2004, I R 70/03, BStBl. II 2004, 937; v. 2.12.1992, I R 54/91, BStBl. II 1993, 311. Ebenso BFH v. 14.7.1989, III R 97/86, BStBl. II 1989, 969.

Pensionsversprechen, die ihrer Art nach üblich sind<sup>224</sup>. Dieser Einschätzung des I. Senats ist zu folgen. Auch die Finanzverwaltung prüft bei Leistungen der betrieblichen Altersvorsorge die Ernsthaftigkeit und Angemessenheit dem Grunde und der Höhe nach unabhängig von der Gesamtausstattung<sup>225</sup>. Die Gegenmeinung würde die besonderen betriebsinternen Fremdvergleichserfordernisse aufgrund des Gleichbehandlungsgrundsatzes in der betrieblichen Altersversorgung<sup>226</sup> erübrigen und damit die Pensionszusage an den Gesellschafter-Geschäftsführer in die weitgehende Beliebigkeit der Kapitalgesellschaft und des Gesellschafter-Geschäftsführers stellen. Die betriebliche Altersversorgung hat jedoch einen besonderen personalen und betriebspezifischen Bezug.

Insbesondere übt die betriebliche Altersvorsorge (wie im Übrigen die gesetzliche Rentenversicherung auch) eine Einkommensersatzfunktion aus. Der betrieblichen Altersversorgung des nicht in der gesetzlichen Rentenversicherung versicherten Gesellschafter-Geschäftsführers kommt daher zunächst eine Ersetzungsfunktion der gesetzlichen Rentenversicherung zu<sup>227</sup>. Die gesetzliche Rentenversicherung ist entgeltbezogen. Geht die betriebliche Altersvorsorge über das Versorgungsniveau der gesetzlichen Rentenversicherung hinaus, so hat sie Ergänzungsfunktion und übt auch insoweit eine Einkommensersatzfunktion aus. Daraus folgt, dass das Verhältnis zwischen Aktivbezügen und Versorgungsanspruch angemessen sein muss. Auch für die betriebliche Altersversorgung ist es charakteristisch, dass die Anwartschaft in einem bestimmten Verhältnis zum Aktivlohn steht<sup>228</sup>.

#### 5.4.1. Nur-Pension

Wird dem Gesellschafter-Geschäftsführer kein laufendes Gehalt, sondern nur eine Pensionszusage eingeräumt (Nur-Pension), so stellt die Zusage dem Grunde nach eine vGA dar<sup>229</sup>. Im Bereich der Ehegatten-Arbeitsverhältnisse bei

<sup>224</sup> BFH v. 16.2.1977, I R 132/75, BStBl. II 1977, 444; v. 31.3.2004, I R 70/03, BStBl. II 2004, 937.

<sup>225</sup> Vgl. BMF v. 14.10.2002, IV A 2 – S 2742 – 62/02, BStBl. I 2002, 972, Rz. 3, 5. Teil A, 9.4.

<sup>226</sup> Vgl. Teil B, 5.1.

<sup>227</sup> Briese, DStR 2005, 276; Finsterwalder, DB 2005, 1192; BFH v. 31.3.2004, I R 70/03, BStBl. II 2004, 937.

<sup>228</sup> Briese, DStR 2005, 276; Finsterwalder, DB 2005, 1192; BFH v. 31.3.2004, I R 70/03, BStBl. II 2004, 937; v. 4.9.2002, I R 7/01, DStR 2003, 113; v. 29.10.1997, I R 52/97, BStBl. II 1999, 318; v. 10.12.1992, IV R 118/90, BStBl. II 1994, 381; v. 8.10.1986, I R 220/82, BStBl. II 1987, 205; v. 23.2.1984, IV R 148/81, BStBl. II 1984, 551; v. 28.7.1983, IV R 103/82, BStBl. II 1984, 60; v. 18.12.1962, I 158/61 U, BStBl. III 1963, 99. A.A. BFH v. 21.2.1974, I R 160/71, BStBl. II 1974, 363; v. 28.10.1987, I R 22/84, BFH/NV 1989, 131.

<sup>229</sup> Verkompliziert wird die steuerrechtliche Beurteilung der Nur-Pension, wenn man das (nicht zu rechtfertigende, vgl. Teil B, 3.2.) Rechtsinstitut der Überversorgung mitberücksichtigt. Denn eine Nur-Pension stellt, da ihr keinerlei Aktivbezüge gegenüber stehen, eine Überversorgung zu 100% dar (Seeger, in: Schmidt, EStG, 24. Aufl. 2005, § 6a, Rz. 21; Langohr-Plato, INF 2005, 134; Gosch, DStZ 1997, 5; Gosch, BB 1996, 1692; BFH v. 17.5.1995, I R 147/93, BStBl. II 1996, 204). Letztlich wird die Nur-Pension durch den BFH (v. 17.5.1995, I R 117/93, BStBl. II 1996, 204) und die Literatur (Gosch, DStZ 1997, 5; Gosch, BB 1996, 1692; Gosch, KStG, § 8, Rz. 1131) jedoch mit Fremdvergleichsgrundsätzen als vGA qualifiziert. Unter (unzutreffender) Berücksichtigung der Überversorgungsgrundsätze hieße dies eigentlich, dass in der Anwartschaftsphase keine Pensionsrückstellung bzw. Ausschüttungsverbindlichkeit für die Nur-Pension gebildet werden kann. Mangels Unterschiedsbetragsminderung (§ 4 Abs. 1 S. 1 EStG)

Personenunternehmen gelten Nur-Pensionszusagen ebenfalls als nicht betrieblich veranlasst<sup>230</sup>. Die Veranlassungsprüfung und damit der Fremdvergleich sind im Interesse einer rechtsformneutralen Besteuerung für Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften soweit wie möglich einheitlich vorzunehmen<sup>231</sup>.

Problematisch ist die Argumentation, die Nur-Pension stelle für die Kapitalgesellschaft eine günstige Vereinbarung dar, da sie ihr (liquiditätsmäßige) Vorteile bringe, währenddessen für den Gesellschafter-Geschäftsführer von einer nachteiligen und risikobehafteten Vereinbarung auszugehen ist<sup>232</sup>. Dementsprechend ist der I. Senat der Ansicht, dass der Sorgfaltsmaßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters, der den Fremdvergleich nur aus der Sicht der Kapitalgesellschaft konkretisiert, nicht als Beurteilungsmaßstab geeignet ist, sondern der Fremdvergleich durch die Einbeziehung des Vertragspartners ergänzt werden muss. Dieser wiederum hätte einer Nur-Pension als Vergütung nicht zugestimmt, da ihm das gesamte Vergütungsrisiko zustand<sup>233</sup>. Der BFH leitet die gesellschaftliche Veranlassung somit aus einer Verdoppelung des Fremdvergleichs ab. *Wassermeyer* drückt dies so aus, dass ein fremder Dritter einer Nur-Pension nicht zustimmen würde, „weil ihm das Risiko zu groß wäre, umsonst zu arbeiten“<sup>234</sup>.

Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden. Die Erteilung einer Nur-Pension stellt für die Kapitalgesellschaft vielmehr eine nachteilige und für den Gesellschafter-Geschäftsführer eine vorteilhafte Vereinbarung dar. Andernfalls ließe sich die Annahme einer vGA als Vermögensverlagerung von der Kapitalgesellschaft auf den Gesellschafter nicht ableiten. Die Vermögensminderung liegt bei der Kapitalgesellschaft in der Bildung einer Ausschüttungsverbindlichkeit. Der Gesellschafter wird durch die Zusage begünstigt. Eine Nur-Pension wird nicht der Einkommensersatzfunktion der

---

würde sich nicht die Frage nach einer vGA stellen. Die Entscheidung des BFH (v. 17.5.1995, I R 147/93, BStBl. II 1996, 204) über eine vGA in der Anwartschaftsphase ist also unter Berücksichtigung der Überversorgungsrechtsprechung, auf die im Urteil ausdrücklich Bezug genommen wird, verfehlt. Erst in der Leistungsphase würden die Auszahlungen vGA darstellen. Richtigerweise ist das Rechtsinstitut der Überversorgung jedoch abzulehnen und verwirklicht sich die vGA (schon) rätierlich in der Anwartschaftsphase durch Bildung einer Ausschüttungsverbindlichkeit. Auch die Finanzverwaltung ist der Ansicht, dass eine Nur-Pension in der Anwartschaftsphase zu passivieren ist, allerdings verfehlt als Pensionsrückstellung mit außerbilanzieller vGA-Korrektur (BMF v. 28.1.2005, IV B 7- S 2742-9/05, DStR 2005, 248 mit Übergangsregelung).

<sup>230</sup> BFH v. 25.7.1995, VIII R 38/93, BStBl. II 1996, 153; v. 23.2.1984, IV R 148/81, BStBl. II 1984, 551.

<sup>231</sup> BVerfG v. 27.3.1985, 1 BvR 1415/84, HFR 1987, 92; BFH v. 6.4.2005, I R 86/04, DStR 2005, 1270.

<sup>232</sup> So BFH v. 17.5.1995, I R 147/93, BStBl. II 1996, 204; Finsterwalder, DB 2005, 1190; Hoffmann, DStZ 2005, 100; Hoffmann, DStR 1998, 1626; Hoffmann, DStR 1996, 730; Ahmann, DStZ 1999, 234; Ahmann, DStZ 1998, 501; Wassermeyer, DB 1994, 1107; Brenner, DStZ 1996, 67; Schön, in: Festgabe Flume, 1998, S. 287; Frotscher, GmbHR 1998, 27; Doetsch, Versorgungszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer und Vorstände, 5. Aufl. 2004, S. 70.

<sup>233</sup> BFH v. 17.5.1995, I R 147/93, BStBl. II 1996, 204. Relativierend wiederum BFH v. 19.5.1998, I R 36/97, BStBl. II 1998, 689, wonach eine vGA vorliegen „kann“, wenn „ein Nicht-Gesellschafter der für die Kapitalgesellschaft günstigen Vereinbarung nicht zugestimmt hätte. Zwingend ist dieser Schluss ... nicht. Es sind vielmehr die Gesamtumstände des Einzelfalles zu berücksichtigen, die zu der für den Geschäftsführer nachteiligen Vereinbarung geführt haben“.

<sup>234</sup> Wassermeyer, DB 1994, 1107.

betrieblichen Altersvorsorge gerecht<sup>235</sup>. Der Gesellschafter-Geschäftsführer tritt der Kapitalgesellschaft vielmehr auf gesellschaftlicher und damit unentgeltlicher Basis gegenüber<sup>236</sup>. Dementsprechend geht der BFH<sup>237</sup> zutreffend davon aus, dass die vom Gesellschafter-Geschäftsführer erbrachte Gegenleistung für sich allein kein relevantes Unterscheidungskriterium sein kann, da diese sowohl aufgrund gesellschaftlicher als auch auf betrieblicher Grundlage erfolgen kann.

Der Nur-Pension kommt nicht die notwendige Einkommensersatzfunktion der betrieblichen Altersvorsorge zu. Ihr fehlt damit die Ernstlichkeit eines betrieblichen Leistungsaustausches<sup>238</sup>. Die Schlussfolgerung der gesellschaftlichen Veranlassung einer Nur-Pension lässt sich aus dem Sorgfaltsmaßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters ableiten. Denn dieser würde bei der Zusage von betrieblichen Alterssicherungsleistungen ein bestimmtes, angemessenes Verhältnis zwischen Aktivbezügen und Versorgungsanspruch einhalten<sup>239</sup>. Verzichtet der Gesellschafter-Geschäftsführer auf jeglichen Aktivbezug, so wird er auf unentgeltlicher und damit gesellschaftlicher Grundlage tätig<sup>240</sup>. Eine gesellschaftliche Tätigkeit des Gesellschafters darf nicht mit einer Leistungsvergütung (Pensionszusage) abgegolten werden. Eine vGA liegt deshalb auch dann in einer Nur-Pension, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer kein „Vergütungsrisiko“ trägt, weil die Pensionsanwartschaft, die in Wahrheit ein Ausschüttungsanspruch ist, über eine an ihn verpfändete Rückdeckungsversicherung bei der Kapitalgesellschaft abgesichert ist<sup>241</sup>. Die Rückdeckungsversicherung ändert nichts an der Einschätzung, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer ohne Aktivlohn der Gesellschaft auf gesellschaftlicher (unentgeltlicher) Grundlage gegenüber tritt.

<sup>235</sup> Zutreffend Bauschatz, Verdeckte Gewinnausschüttung und Fremdvergleich, 2001, S. 66 f insoweit, als es nicht vordergründig um die Höhe der Zuwendung, sondern um ihre Modalität geht. Ebenso findet bei der arbeitsrechtlichen Rechtsfrage, ob Unternehmerlohn oder eine dem Schutzbereich des BetrAVG unterliegende Anwartschaft des Gesellschafter-Geschäftsführers vorliegt, eine Kausalitäts-/Veranlassungsprüfung hinsichtlich „Art und Höhe“ der Pensionszusage statt (BAG v. 25.1.2000, 3 AZR 769/98, AP Nr. 38 zu § 1 BetrAVG).

<sup>236</sup> Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, S. 155. Zutreffend daher Wassermeyer, GmbHR 1998 163: „Will ein Gesellschafter an sich unentgeltlich für die Gesellschaft tätig werden und vereinbart er nur deshalb ein Entgelt, damit die Gesellschaft dasselbe gewinnmindernd passivieren kann, so ist unbeschadet des für die Gesellschaft ‚günstigen Geschäfts‘ eine vGA anzunehmen.“

<sup>237</sup> BFH v. 2.12.1992, I R 54/91, BStBl. II 1993, 311.

<sup>238</sup> Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, S. 155.

<sup>239</sup> BFH v. 31.3.2004, I R 70/03, BStBl. II 2004, 937; v. 4.9.2002, I R 7/01, DStR 2003, 113; v. 29.10.1997, I R 52/97, BStBl. II 1999, 318; v. 8.10.1986, I R 220/82, BStBl. II 1987, 205; v. 18.12.1962, I 158/61 U, BStBl. III 1963, 99. A.A. BFH v. 21.2.1974, I R 160/71, BStBl. II 1974, 363; v. 28.10.1987, I R 22/84, BFH/NV 1989, 131.

<sup>240</sup> Vgl. zum Fremdvergleich bei Ehegattenarbeitsverträgen bei Personenunternehmen: BFH v. 25.7.1995, VIII R 38/93, BStBl. II 1996, 153; v. 23.2.1984, IV R 148/81, BStBl. II 1984, 551; v. 28.7.1983, IV R 103/82, BStBl. II 1984, 60. Es kann nicht fiktiv ein angemessenes Aktivgehalt unterstellt werden, da der Gesellschafter gerade auf gesellschaftlicher Grundlage tätig wird. Dies verkennt FG Nürnberg v. 9.12.2003, I 226/2000, n.v. (Rev. beim BHF unter I R 89/04). Zudem erschließt sich nicht, wieso das FG ausführt, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einem fremden Dritten nur eine Altersversorgung zusagen würde, wenn sie in einem üblichen Verhältnis zu angemessenen Aktivbezügen steht und anschließend eine Nur-Pension als mit diesem Grundsatz vereinbar und damit als betrieblich veranlasst beurteilt.

<sup>241</sup> A.A. Höfer, BetrAVG, Band II, Rz. 2014.

Eine Nur-Pension zugunsten des Gesellschafter-Geschäftsführers ist aufgrund der Priorität des betriebsinternen Fremdvergleichs<sup>242</sup> steuerlich dann anzuerkennen, wenn vergleichbare Arbeitnehmer im Betrieb eine Nur-Pension erhalten. Allerdings ist derartige weder üblich, noch ist anzunehmen, dass sich ein fremder Arbeitnehmer auf eine Vergütung mittels Nur-Pensionszusage einlassen wird<sup>243</sup>.

Eine Nur-Pension kann dagegen keine Anerkennung finden, wenn beispielsweise der Gesellschafter-Geschäftsführer aus anderweitigen Tätigkeiten (z.B. bei einer Schwestergesellschaft der Kapitalgesellschaft) oder Einkünften aus Kapitalvermögen oder Vermietung und Verpachtung seinen Lebensunterhalt bestreitet und ihm die Nur-Pension eine angemessene Altersvorsorge bieten sollte<sup>244</sup>. Denn der Nur-Pension kommt nicht die notwendige betriebs- und personenbezogene Einkommensersatzfunktion zu. In den erwähnten Fällen ist es folglich entweder Sache der Schwestergesellschaft, Leistungen der betrieblichen Altersvorsorge einzuräumen oder der Gesellschafter-Geschäftsführer muss bei Bestreitung seines Lebensunterhalts aus anderweitigen Einkünften für seine Altersvorsorge privat aufkommen. Eine als unüblich und nicht ernsthaft zu betrachtende Pensionszusage stellt vGA dar. Der Gesellschafter-Geschäftsführer wird insoweit auf gesellschaftlicher Basis und damit unentgeltlich für seine Gesellschaft tätig.

#### 5.4.2. Angemessenes Versorgungsniveau

Der Gesellschafter-Geschäftsführer kann seiner Kapitalgesellschaft auf gesellschaftlicher und damit unentgeltlicher Grundlage oder auf Basis eines betrieblich veranlassten Leistungsaustausches gegenüberreten. Es ist ihm unbenommen, für ein vergleichsweise niedriges, marktunübliches Gehalt tätig zu sein<sup>245</sup>. Begnügt sich der Gesellschafter-Geschäftsführer mit einem unangemessen niedrigen Gehalt, so wird er folglich teilweise gesellschaftlich (unentgeltlich) und teilweise betrieblich (entgeltlich) für die Gesellschaft tätig<sup>246</sup>. Für die betriebliche Altersvorsorge bedeutet dies, dass sie auch nur hinsichtlich des betrieblichen Teils und nicht hinsichtlich des gesellschaftlich veranlassten und damit unentgeltlichen Tätigwerdens eine Versorgungsfunktion (Einkommensersatzfunktion) ausüben kann. Durch das gesellschaftlich veranlasste Tätigwerden wird keine Gegenleistung erbracht, die durch eine steuerwirksame Leistungsvergütung (Pensionszusage) abgegolten werden kann<sup>247</sup>.

<sup>242</sup> Vgl. Teil A, 9.3.1. und Teil B, 5.1.

<sup>243</sup> Vgl. auch Janssen, NWB, Fach 4, 4834. A.A. Otto, DStR 1996, 773; Cramer, BB 1996, 2241.

<sup>244</sup> Für eine Anerkennung der Nur-Pension in diesen Fällen: Gosch, KStG, § 8, Rz. 1132.

<sup>245</sup> BFH v. 26.10.1987, GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; v. 15.12.2004, I R 32/04, GmbHR 2005, 940.

<sup>246</sup> Für Ehegattenarbeitsverhältnisse bei Personenunternehmen: BFH v. 25.7.1995, VIII R 38/93, BStBl. II 1996, 153; v. 10.12.1992, IV R 118/90, BStBl. II 1994, 381; v. 23.2.1984, IV R 148/81, BStBl. II 1984, 551; v. 28.7.1983, IV R 103/82, BStBl. II 1984, 60.

<sup>247</sup> Ebenso: BFH v. 25.7.1995, VIII R 38/93, BStBl. II 1996, 153; v. 10.12.1992, IV R 118/90, BStBl. II 1994, 381; v. 23.2.1984, IV R 148/81, BStBl. II 1984, 551; v. 28.7.1983, IV R 103/82, BStBl. II 1984, 60.

Denkbar wäre, ein Angemessenheitsindiz der Zusage von betrieblichen Alterssicherungsleistungen von 75% der Aktivbezüge anzunehmen, dass durch die innerbetrieblichen Verhältnisse widerlegt werden kann<sup>248</sup>. Die 75%-Grenze wäre dementsprechend ein widerlegbarer Soll-Satz, der sich aus dem gedachten Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters ableitet. Denn dieser würde bei der Zusage von betrieblichen Alterssicherungsleistungen ein bestimmtes, angemessenes Verhältnis zwischen Aktivbezügen und Versorgungsanspruch einhalten<sup>249</sup>. Die 75%-Grenze bietet sich an, da sie der BFH im Rahmen der Überversorgungsrechtsprechung<sup>250</sup>, der Veranlassungsprüfung bei Ehegatten-Arbeitsverhältnissen bei Personenunternehmen<sup>251</sup> und auch beim Fremdvergleich der vGA<sup>252</sup> verwendet. Eine betriebliche Veranlassung einer Zusage zugunsten des Gesellschafter-Geschäftsführers mit einem Versorgungsniveau von über 75% liegt demnach nur dann vor, wenn generell innerbetrieblich ein solch höheres Versorgungsniveau gewährt wird.

Fraglich ist, welche Bedeutung dem Instrument der Entgeltumwandlung bei der Angemessenheitsbetrachtung zukommt. Um durch Entgeltumwandlung finanzierte betriebliche Altersversorgung handelt es sich, wenn Arbeitgeber und Arbeitnehmer vereinbaren, künftige Arbeitslohnansprüche zugunsten einer betrieblichen Altersversorgung herabzusetzen (Umwandlung in eine wertgleiche Anwartschaft auf Versorgungsleistungen, vgl. § 1 Abs. 2 Nr. 3 BetrAVG)<sup>253</sup>. Der Entgeltverzicht wird nach versicherungsmathematischen Regeln in eine entsprechende Versorgungsanwartschaft umgerechnet, wobei eine zugesagte Altersrente umso höher ausfallen kann, je weniger Invaliditäts- und Hinterbliebenenschutz gewährt wird<sup>254</sup>.

Im Schrifttum wird die Auffassung vertreten, Bar- und Rentenlohn seien gleichwertig und austauschbar; es müsse nur eine Angemessenheitsprüfung der Gesamtausstattung stattfinden. Dementsprechend müsse auch eine Nur-Pension, die sich aus einer Entgeltumwandlung finanziert, steuerlich anerkannt werden<sup>255</sup> – jüngst u.a. unterlegt mit dem Hinweis auf den Rechtsanspruch auf

<sup>248</sup> Vergleichbar der Beurteilung der Angemessenheit einer Gewinnbeteiligung, wo als Angemessenheitsindiz die Jahresgesamtbezüge in ein Festgehalt (mindestens 75%) und in einen Beteiligungsanteil (höchstens 25%) aufzuteilen sind (BFH v. 5.10.1994, I R 50/94, BStBl. II 1995, 549). Das Angemessenheitsindiz kann im Einzelfall durch besondere betriebliche Gründe widerlegt werden (BFH v. 4.6.2003, I R 24/02, BStBl. II 2004, 136; v. 27.2.2003, I R 46/01, BStBl. II 2004, 132).

<sup>249</sup> BFH v. 4.9.2002, I R 7/01, DStR 2003, 113; v. 29.10.1997, I R 52/97, BStBl. II 1999, 318.

<sup>250</sup> Vgl. Teil B, 3. Unzutreffend ist die unter dem Eindruck der Überversorgungsrechtsprechung gemachte Aussage, dass zu jedem Bilanzstichtag das 75%-vGA-Kriterium zu prüfen ist (Briese, GmbHR 2004, 1137). Ist die Pensionszusage im Zusagezeitpunkt der Höhe nach angemessen und bieten sich über die Anwartschaftsphase keine zivilrechtlichen Möglichkeiten zur Anpassung/Kürzung der Zusage, welche die Beteiligten ungenutzt lassen, so ist die Zusage über den gesamten Vertragszeitraum betrieblich veranlasst.

<sup>251</sup> BFH v. 16.5.1995, XI R 87/93, BStBl. II 1995, 873; v. 11.9.1987, III R 267/83, BStBl. II 1988, 225; v. 8.10.1986, I R 220/82, BStBl. II 1987, 205; v. 10.11.1982, I R 135/80, BStBl. II 1983, 173.

<sup>252</sup> So BFH v. 22.11.1995, I R 37/95, BFH/NV 1996, 596 beim Durchführungsweg einer Direktversicherung. Zum angemessenen Versorgungsniveau von 75% im Fremdvergleich vgl. auch Höfer, BetrAVG, Band II, Rz. 2008.

<sup>253</sup> BMF v. 17.11.2004, IV C 4-S 2222-177/04, BStBl. I 2004, 1065, Tz. 161 ff.

<sup>254</sup> Höfer/Meier, BB 1998, 1894 ff; Höfer, DB 1998, 2266 f.

<sup>255</sup> Cramer, DStR 2002, 389 f; Paus, FR 2005, 412; Paus, GmbHR 2001, 609.

Entgeltumwandlung nach § 1b BetrAVG<sup>256</sup>. Dem kann nicht gefolgt werden<sup>257</sup>. Zum einen steht der Rechtsanspruch auf Entgeltumwandlung i.H. von 4% des Bruttoentgelts nur den in der gesetzlichen Rentenversicherung pflichtversicherten Arbeitnehmern zu (§ 17 Abs. 1 S. 3 BetrAVG). Er hat deshalb (und weil seine Geltendmachung im freien Belieben des Arbeitnehmers steht) keine unmittelbare Bedeutung für den Fremdvergleich des nicht dem Betriebsrentengesetz unterliegenden Gesellschafter-Geschäftsführers<sup>258</sup>. Bedeutung kommt ihm nur insoweit zu, wie das innerbetriebliche Versorgungsniveau durch die Entgeltumwandlung angehoben wird. Dies kommt mittelbar auch dem Gesellschafter-Geschäftsführer zugute. Im Übrigen war es dem Gesellschafter-Geschäftsführer auch schon bisher (vor der Novellierung des - für im arbeitsrechtlichen Sinn als beherrschend geltenden Gesellschafter-Geschäftsführer ohnehin unmaßgeblichen - BetrAVG) möglich, Entgeltumwandlung zu betreiben. Arbeitnehmer haben nur den begrenzten Rechtsanspruch nach § 1b BetrAVG auf Entgeltumwandlung. Darüber hinaus bei Arbeitnehmern und bei nicht dem Betriebsrentengesetz unterliegenden Gesellschafter-Geschäftsführer grundsätzlich steht es im Belieben des Arbeitgebers (der Kapitalgesellschaft), Entgeltumwandlungszusagen einzuräumen.

Das Verhältnis zwischen laufendem Gehalt und der Leistungen aus der betrieblichen Altersvorsorge muss auch bei Entgeltumwandlung dem zwischen fremden Dritten Üblichen entsprechen<sup>259</sup>. Das Instrument der Entgeltumwandlung ändert nichts an dem Grundsatz, dass der betrieblichen Altersvorsorge eine Einkommensersatzfunktion zukommt<sup>260</sup>. Durch Entgeltumwandlung wird bei entsprechender innerbetrieblicher Inanspruchnahme das Versorgungsniveau (als Verhältnis von betrieblicher Altersvorsorgeleistung zu Aktivbezug) angehoben. Dies kommt mittelbar dem Gesellschafter-Geschäftsführer zugute, da das innerbetriebliche Versorgungsniveau den maßgeblichen Fremdvergleichsmaßstab darstellt.

Der Einschätzung, es könne durch Entgeltumwandlung eine steuerliche Anerkennung der Pensionszusage erreicht werden, wenn die „normale“ Pensionszusage nicht anerkannt würde<sup>261</sup>, kann nur eingeschränkt gefolgt werden<sup>262</sup>. Die Pensionszusage selbst muss dem Fremdvergleich standhalten,

<sup>256</sup> Gosch, KStG, § 8, Rz. 363, 1132.

<sup>257</sup> Ebenso BFH v. 25.7.1995, VIII R 38/93, BStBl. II 1996, 153.

<sup>258</sup> Vgl. z.B. BFH v. 25.7.1995, VIII R 38/93, BStBl. II 1996, 153; v. 30.1.2002, I R 56/01, BStBl. II 2002, 1055; v. 14.7.2004, I R 14/04, DStRE 2004, 1287, wonach keine sachliche Verknüpfung zwischen dem BetrAVG und dem Steuerrecht besteht.

<sup>259</sup> Vgl. FG Hessen v. 17.9.2002, 4 K 2429/01, EFG 2003, 640. In dem etwas extrem gelagerten Streitfall wurde das Gehalt um mehr als das Doppelte erhöht und sofort mittels Entgeltumwandlung in eine Pensionszusage umgewandelt. Damit wollten die Beteiligten erkennbar nur die Bemessungsgrundlage der Pension „künstlich aufblähen“. Im Grunde sei es nur darum gegangen, auf der Grundlage der bisherigen Aktivbezüge eine höhere Pension zu gewähren. Vgl. auch BFH v. 16.5.1995, XI R 87/93, BStBl. II 1995, 873 zur Anwendung der „Überversorgungsgrundsätze“ bei Entgeltumwandlung.

<sup>260</sup> Vgl. auch Höfer, BetrAVG, Band II, Rz. 2016, wonach Entgeltumwandlungszusagen „zumindest“ dann anzuerkennen seien, wenn ein „erheblicher“ Barlohnanteil verbleibt.

<sup>261</sup> So Paus, GmbHR 2001, 609.

<sup>262</sup> Kritisch ebenso Ahrend/Förster/Rößler, Steuerrecht der betrieblichen Altersvorsorge, 6. Teil, Rz. 741 f, wonach auch bei Entgeltumwandlungszusagen die vGA-Kriterien vollständig zu beachten sind. Insbesondere der Mehrheitsgesellschafter habe es in der Hand, seine Vergütung frei zu regeln, weshalb es keinen Unterschied macht, ob er die Finanzierungsbeiträge für seine betriebliche Altersvorsorge aus seinem Gehalt oder ob sie das

wozu aufgrund der Einkommensersatzfunktion der betrieblichen Altersvorsorge ein angemessenes Verhältnis zum Aktivbezug gehört. Bei fremden Arbeitnehmern besteht ein natürlicher Interessengegensatz zum Arbeitgeber, weshalb sowohl das Gehalt als auch die betriebliche Altersversorgung nach Marktgrundsätzen bestimmt werden. Bei Gesellschafter-Geschäftsführern fehlt es an einem derartigen Interessengegensatz zur Kapitalgesellschaft. Sollte eine Pensionszusage dem Grunde nach keine steuerliche Anerkennung finden, so kann es beispielsweise den Beteiligten nicht frei stehen, schlicht das Entgelt zu erhöhen, um dieses sogleich wieder durch Entgeltumwandlung in eine Pensionszusage umzuwandeln, womit im Ergebnis das gleiche Bargehalt und die gleiche Pensionszusage resultieren, welcher zuvor die steuerliche Anerkennung versagt wurde.

Dagegen kann der arbeitnehmerfinanzierten Entgeltumwandlung dann nicht die steuerliche Anerkennung abgesprochen werden, wenn das Bargehalt zuvor über eine längere Periode gezahlt wurde und anschließend eine der Höhe nach angemessene Entgeltumwandlungszusage erteilt wird. Die Tatsache, dass zuvor über einen gewissen Zeitraum das Festgehalt ausbezahlt wurde und nunmehr eine nach den betrieblichen Umständen angemessene Entgeltumwandlung stattfindet, belegt die Ernsthaftigkeit des Versorgungsversprechens. Der Zusage selbst muss jedoch auch nach der Entgeltumwandlung eine Einkommensersatzfunktion zukommen. Bei einer Nur-Pension, die auf einer Entgeltumwandlung beruht, sollte jedenfalls davon ausgegangen werden, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer ab dem Zeitpunkt der Entgeltumwandlung der Kapitalgesellschaft auf gesellschaftlicher und damit unentgeltlicher Basis gegenüber tritt.

#### 5.4.3. Fiktive Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung

Der I. Senat<sup>263</sup> ist der Ansicht, dass die betriebliche Altersversorgung des Gesellschafter-Geschäftsführers, welche den Wert einer fehlenden Anwartschaft auf gesetzliche Rentenleistungen ersetzt, steuerlich nur in jenem Umfang anzuerkennen ist, in welchem sie aus anderweitig ersparten gesetzlichen Arbeitgeberbeiträgen zur gesetzlichen Rentenversicherung gespeist wird. Jener Teil des Aufwands der betrieblichen Altersvorsorge, der die ersparten (fiktiven) Arbeitgeberbeiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung übersteigt, stelle vGA dar. Der I. Senat<sup>264</sup> führt weiter aus: „Zumindest in Höhe der Arbeitgeberbeiträge, bei weiter gehender Gewährung einer betrieblichen Altersversorgung im Rahmen der innerbetrieblichen Gleichbehandlung mit anderen Arbeitnehmern der Klägerin auch darüber hinaus, lag hingegen keine vGA vor.“ Nach Gosch<sup>265</sup> ist die Bezugnahme auf die fiktiven Arbeitgeberbeiträge an die gesetzliche Rentenversicherung ein „eigenständiges vGA-Kriterium für den Fall, dass betriebliche die gesetzliche Versorgung

---

Unternehmen als Zusatzleistung erbringt. Ähnlich Blomeyer/Otto, BetrAVG, 3. Aufl. 2004, StR F 150. Vgl. ferner Gosch, StBp 2005, 94, wonach auch bei Entgeltumwandlungszusagen die vGA-Kriterien Erdienbarkeit, Finanzierbarkeit und Probezeit einzuhalten sind.

<sup>263</sup> BFH v. 28.1.2004, I R 21/03, DStR 2004, 816; v. 31.3.2004, I R 70/03, BStBl. II 2004, 937; v. 15.9.2004, I R 62/03, BStBl. II 2005, 176; v. 31.3.2004, I R 65/03, BFH/NV 2004, 1191.

<sup>264</sup> BFH v. 28.1.2004, I R 21/03, DStR 2004, 816.

<sup>265</sup> Gosch, StBp 2004, 180.

ersetzt“. Das Konzept der eingesparten Arbeitgeberbeiträge sei aus „allgemeinen Erwägungen des Fremdvergleichs abgeleitet“<sup>266</sup>. Es beruht auf dem Gedanken, dass nur Arbeitgeberbeiträge, nicht jedoch die Arbeitnehmerbeiträge an die gesetzliche Rentenversicherung den betrieblichen Gewinn mindern. In der Grundsatzentscheidung aus dem Jahr 1976 führt der BFH aus, dass der Altersvorsorgeaufwand

„nicht in voller Höhe zu Lasten des Betriebes gehen soll. Denn gegenüber einem fremden Arbeitnehmer ist der Arbeitgeber hinsichtlich der Sozialversicherung nur verpflichtet, die Arbeitgeber-Beiträge zu erbringen. In gleicher Höhe wie der Arbeitgeber hat auch der Arbeitnehmer (im Wege des Lohnabzugs) zu seiner Altersversorgung beizutragen. Soweit die Betriebsrente die Sozialversicherungsrente ersetzen soll, können somit die Leistungen des Arbeitgebers für die Altersversorgung des Arbeitnehmers den betrieblichen Gewinn im Ergebnis nur in der Höhe mindern, wie dies bei Entrichtung der gesetzlichen Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung der Fall gewesen wäre. Soweit der Arbeitnehmer selbst für seine Altersversorgung aufzukommen hat, kann die Übernahme dieser Leistungen nicht zu Lasten des steuerlichen Gewinns gehen.“<sup>267</sup>

Diese Argumentation kann nicht aufrechterhalten werden, da der Arbeitnehmeranteil zur gesetzlichen Rentenversicherung als Bestandteil des Bruttolohns des Arbeitnehmers den betrieblichen Gewinn mindert (Buchung: per Bruttolohnaufwand an Bank/Lohnsteuer/Sozialversicherung-Arbeitnehmer)<sup>268</sup>. Eine betriebliche Altersvorsorge zugunsten des nicht in der gesetzlichen Rentenversicherung versicherten Gesellschafter-Geschäftsführers stellt zunächst grundsätzlich eine Ersetzung der gesetzlichen Rentenversicherung dar. Die These von der vGA durch die Übernahme der fiktiven Arbeitnehmerbeiträge an die gesetzliche Rentenversicherung verkennt jedoch, dass der Arbeitgeber- und der Arbeitnehmeranteil an die gesetzliche Rentenversicherung ein Kostenbestandteil der Kapitalgesellschaft ist. Dem nicht in der gesetzlichen Rentenversicherung versicherten Gesellschafter-Geschäftsführer, dem keine betriebliche Altersversorgung eingeräumt wird, muss nicht (nur) der Bruttolohn des vergleichbaren Fremdgeschäftsführers oder leitenden Angestellten ausbezahlt werden können, sondern (zusätzlich) der eingesparte Arbeitgeberanteil zur gesetzlichen Rentenversicherung. Aus Sicht der Kapitalgesellschaft tritt damit der gleiche Aufwand für die Anstellung eines Fremdgeschäftsführers oder leitenden Angestellten wie für den Gesellschafter-Geschäftsführer ein. Der Gesellschafter-Geschäftsführer wiederum muss aus diesem (um die fiktiven Arbeitgeberbeiträge erhöhten) angemessenen Gehalt ausschließlich privat für sein Alter vorsorgen.

Wird dem Gesellschafter-Geschäftsführer sodann eine Pensionszusage eingeräumt, so geht diese über ihre fiktive Jahresnettoprämie in die Gesamtausstattung ein und das (vormalig als angemessen beurteilte) Gehalt muss entsprechend abgesenkt werden, um eine vGA durch eine unangemessene Gesamtausstattung zu verhindern. Wirtschaftlich betrachtet verringert sich so das Bargehalt (auch) um die fiktiven Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung, da die fiktive

<sup>266</sup> Gosch, StBp 2004, 276.

<sup>267</sup> BFH vom 15.7.1976, I R 124/73, BStBl II 1977, 112. Ähnlich BFH v. 14.7.1989, III R 97/86, BStBl. II 1989, 969.

<sup>268</sup> Ausführlich Briese, DStR 2005, 276 f; Briese, GmbHR 2004, 1140.

Jahresnettoprämie einen ökonomischen Ersatz und eine Ergänzung der Beiträge an die gesetzlichen Rentenversicherung darstellt. Zur vGA in Höhe der fiktiven Arbeitnehmeranteile zur gesetzlichen Rentenversicherung kommt es hingegen nicht und zwar selbst dann nicht, wenn die betriebliche Altersvorsorge ausdrücklich die gesetzliche Rentenversicherung ersetzen soll<sup>269</sup>. Die Annahme, es komme bei der betrieblichen Altersvorsorge zugunsten des nicht in der gesetzlichen Rentenversicherung versicherten Gesellschafter-Geschäftsführer zur vGA in Höhe der fiktiven Arbeitnehmerbeiträge an die gesetzliche Rentenversicherung kann somit nicht aufrechterhalten werden.

Vielmehr sollte davon ausgegangen werden, dass bei fehlender gesetzlicher Rentenversicherungspflicht dem Gesellschafter-Geschäftsführer in Höhe der eingesparten Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge an die gesetzliche Rentenversicherung stets eine Art Grund-/Basisversorgung zuerkannt werden kann. Dem Gesellschafter-Geschäftsführer könnte demnach steuerlich unbedenklich grundsätzlich eine betriebliche Altersvorsorge eingeräumt werden, die sich aus den eingesparten Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträgen zur gesetzlichen Rentenversicherung speist (wertgleiche Direktzusage mittels Entgeltumwandlung oder beitragsorientierter Leistungszusage). Die fiktiven Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung können somit einen Fremdvergleichsmaßstab darstellen. Denn der mit Fremdgeschäftsführern und Angestellten anzustellende Fremdvergleich zeigt, dass ein Dienstverhältnis ohne Aufwand für Alterssicherungsleistungen (Beiträge für gesetzliche Rentenversicherung und betriebliche Altersvorsorge) nicht denkbar ist. Dementsprechend anerkennt auch der BFH, dass die Tatsache der Befreiung von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht ein Indiz für das Vorliegen einer betrieblichen Veranlassung der betrieblichen Altersvorsorge sein kann<sup>270</sup>. Denn wenn der Arbeitgeber keine Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung entrichtet, kann dies durch eine Pensionszusage ausgeglichen werden<sup>271</sup>. Für die Kapitalgesellschaft tritt eine fremdvergleichsgerechte Belastung mit Altersvorsorgeaufwand ein.

## 5.5. Probezeit und Wartezeit

### 5.5.1. Rechtsprechung des BFH

Der BFH fordert, dass vor der Erteilung von Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer bestimmte Fristen eingehalten werden. Diese beziehen sich zum einen auf die Erteilung von Zusagen nach der Neueinstellung (Probezeit) und zum anderen auf Zusagen, die eine neu gegründete Kapitalgesellschaft erteilt (Wartezeit). Es handelt sich um eine zusagefreie Zeit<sup>272</sup>.

<sup>269</sup> Vgl. Briese, DStR 2005, 276 f.

<sup>270</sup> BFH v. 8.10.1986, I R 220/82, BStBl. II 1987, 205.

<sup>271</sup> BFH v. 20.3.1980, IV R 53/77, BStBl. II 1980, 450.

<sup>272</sup> Es sollen hier für die *zusagefreie* Zeit die Begriffe Probezeit und Wartezeit zur Unterscheidung der Perspektive Geschäftsführer (Probezeiterfordernis) und Kapitalgesellschaft (Wartezeit, bis sich die Ertragslage der Gesellschaft als gesichert herausstellt) Verwendung finden. Als sog. Wartezeit (=versorgungsfreie Zeit *nach* Erteilung der Zusage) kann auch der vertraglich vereinbarten Zeitraum verstanden werden, in dem die Kapitalgesellschaft bei Eintritt des Versorgungsfall keine Leistungen zu erbringen hat (vgl. Gosch, KStG, § 8, Rz. 1081).

Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde demnach nach der Neueinstellung des Geschäftsführers eine Probezeit abwarten, um sich der „Leistungsfähigkeit und Qualifikation des neu eingestellten Gesellschafter-Geschäftsführers zu versichern“<sup>273</sup>. Eine Zeitspanne von zwei Jahren und drei Monate zwischen Neuanstellung und Zusageerteilung sieht der BFH als geeignet an, um sich ein „abschließendes Bild über Leistungsfähigkeit und Qualifikation eines neu eingestellten Geschäftsführers - wie jedes anderen Arbeitnehmers auch - zu ermöglichen“<sup>274</sup>. Die Finanzverwaltung hält eine Probezeit von zwei bis drei Jahren für angemessen<sup>275</sup>.

Auf das Erfordernis einer Probezeit könne verzichtet werden, wenn infolge einer vorangegangenen Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers Gewissheit über dessen Leistungsfähigkeit und Qualifikation besteht. Dies sei beispielsweise dann der Fall, wenn das Unternehmen lediglich sein „Rechtskleid“ ändert und den bisherigen Betrieb im Wesentlichen unverändert fortführt (z.B. durch Umwandlung, echte Betriebsaufspaltung) und an der Erprobung des bisherigen Geschäftsleiters keine Zweifel bestehen<sup>276</sup>. Ein Verzicht oder eine Verkürzung der Probezeit könne auch in sog. Management-buy-out-Fällen eintreten, bei denen bisherige und erprobte leitende Angestellte eines Unternehmens dieses „aufkaufen“ und sodann in der gleichen Rechtsform (Kapitalgesellschaft) oder aber nach einer Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft fortführen oder bei der Neugründung einer Kapitalgesellschaft nach einem gescheiterten Management-buy-out. In derartigen Fällen kann das Leistungs- und Erfahrungspotenzial der neuen Geschäftsführer mit einer Gewissheit abschätzbar sein, die eine Verkürzung (im vom BFH entschiedenen Fall auf 13 Monate<sup>277</sup>) oder einen Verzicht auf die Probezeit rechtfertigen können. Unschädlich ist es dabei, wenn die Personen nicht als Geschäftsführer sondern als leitende Angestellte für den vormaligen Arbeitgeber tätig waren. Maßgeblich ist ihre Berufserfahrung als leitende Angestellte in der betreffenden Branche und ihre Weiterbeschäftigung in im Wesentlichen unveränderten Tätigkeitsbereichen<sup>278</sup>.

Handelt es sich um eine neu gegründete Kapitalgesellschaft, so geht der BFH davon aus, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter eine Pension erst dann zusagen wird, „wenn er die künftige wirtschaftliche Entwicklung und damit die künftige wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft ... zuverlässig abzuschätzen vermag“<sup>279</sup>. Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass ein noch junges Unternehmen sich erst am Markt bewähren und ein langfristiges finanzielles Engagement zu Gunsten des Geschäftsführers wie eine betriebliche Altersversorgung deshalb sorgfältig

<sup>273</sup> BFH v. 9.4.1997, I R 124/95, BStBl. II 1997, 799; v. 30.9.1992, I R 75/91, BFH/NV 1993, 330.

<sup>274</sup> BFH v. 20.8.2003, I R 99/02, DStRE 2004, 273. Vgl. auch BFH v. 15.10.1997, I R 42/97, BStBl. II 1999, 316, wo ein Probezeitraum von 5 Jahren als ausreichend angesehen wurde.

<sup>275</sup> BMF v. 14.5.1999, IV C 6 - S 2742 - 9/99, BStBl. I 1999, 512, Tz. 1.1.

<sup>276</sup> BFH v. 29.10.1997, I R 52/97, BStBl. II 1999, 318.

<sup>277</sup> BFH v. 24.4.2002, I R 18/01, BStBl. II 2002, 670.

<sup>278</sup> BFH v. 24.4.2002, I R 18/01, BStBl. II 2002, 670.

<sup>279</sup> BFH v. 23.2.2005, I R 70/03, BStBl. II 2004, 937; v. 24.4.2002, I R 18/01, BStBl. II 2002, 670; v. 20.12.2000, I R 15/00, BFH/NV 2001, 980; v. 30.9.1992, I R 75/91, BFH/NV 1993, 330; Niedersächsisches FG v. 9.12.2003, 6 K 138/02, DStRE 2005, 161.

bedacht sein muss<sup>280</sup>. Nach Ansicht des BFH liegen „gemeinhin erst einige Jahre nach Gründung eines Unternehmens gesicherte Erkenntnisse über die künftige Ertragsentwicklung vor. Für den Regelfall ist davon auszugehen, dass 13 Monate nach Gründung derartige Kenntnisse noch nicht vorhanden sind.“<sup>281</sup> Erzielt die Kapitalgesellschaft seit ihrer Gründung zunächst im Wesentlichen nur Verluste und wird sodann im ersten Jahr der „nennenswerten“ Gewinnerzielung (vor Pensionsrückstellung) eine Pensionszusage erteilt, so kann dies der „Erzielung steuerlicher Effekte“ dienen und auf eine gesellschaftliche Veranlassung hindeuten, so der BFH in der Entscheidung v. 27.4.2005<sup>282</sup>. Die Finanzverwaltung fordert einen Zeitraum von „wenigstens“ fünf Jahren<sup>283</sup>. Wiederum kann jedoch ein Verzicht oder eine Verkürzung der Wartezeit in Umwandlungs- oder Betriebsaufspaltungsfällen oder bei Neugründungen nach gescheitertem Management-buy-out möglich sein, wenn die Ertragsfähigkeit der Kapitalgesellschaft zuverlässig abgeschätzt werden kann. Schließlich ist der Abschluss einer Rückdeckungsversicherung ohne Bedeutung für die Probe- und Wartezeiterfordernisse<sup>284</sup>.

### 5.5.2. Stellungnahme

Wird eine Zusage unter Verstoß der Probe- oder Wartezeit erteilt, so gilt sie als nichternstlich gemeint. Die gesellschaftlich veranlasste Zusage führt zur vGA in voller Höhe (dem Grunde nach). Literatur und Finanzverwaltung<sup>285</sup> gehen davon aus, dass bei Verstoß gegen das Probezeiterfordernis die Zuführungen während der Probezeit vGA darstellen, währenddessen nach Ablauf der Probezeit eine betriebliche Veranlassung und steuerwirksame Pensionsrückstellungsbildung unter Beachtung des Nachholverbots (§ 6a Abs. 4 S. 1 EStG) anzuerkennen sei<sup>286</sup>. Tritt der Versorgungsfall (Invalidität) während der Probezeit ein, so soll es bei der vGA-Qualifikation bleiben. Dem kann zugestimmt werden<sup>287</sup>. Konsequenterweise gilt diese Einschätzung auch in

<sup>280</sup> BFH v. 24.4.2002, I R 18/01, BStBl. II 2002, 670.

<sup>281</sup> BFH v. 24.4.2002, I R 18/01, BStBl. II 2002, 670.

<sup>282</sup> BFH v. 27.4.2005, I R 75/04, DStR 2005, 1524.

<sup>283</sup> BMF v. 14.5.1999, IV C 6 - S 2742 - 9/99, BStBl. I 1999, 512, Tz. 1.1.

<sup>284</sup> BFH v. 24.4.2002, I R 18/01, BStBl. II 2002, 670.

<sup>285</sup> Wellkamp, DStZ 2003, 292; Alber, GStB 2001, 374; Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, Anhang zu § 8, Rz. 211; Doetsch, Versorgungszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer und Vorstände, 5. Aufl. 2004, S. 83; Hambitzer, StBp 2001, 126; BMF v. 14.5.1999, IV C 6 - S 2742 - 9/99, BStBl. I 1999, 512, Tz. 1.2. Ebenso FG Düsseldorf v. 10.9.2002, 6 K 6493/98 K, G, F, DStRE 2003, 671. Kritisch Rupp, in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, KSt, § 8 Abs. 3, Rz. 587, der einen Wandel der Veranlassung ablehnt und eine Aufhebung und Neuerteilung der Zusage fordert – dies um den Preis des Zuflusses und der verdeckten Einlage nach den Grundsätzen des Großen Senats (BFH v. 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307). Ebenso lässt die Finanzverwaltung den Weg der Aufhebung der Zusage und den Abschluss einer neuen Zusage nach Ablauf der Probezeit zu (BMF v. 14.5.1999, IV C 6 - S 2742 - 9/99, BStBl. I 1999, 512, Tz. 1.2.).

<sup>286</sup> Damit erschöpft sich die materielle Wirkung des Probezeiterfordernisses (abgesehen von den seltenen Fällen der Invalidität während der Probezeit) auf das Nachholverbot. Die während der Probezeit unterbliebenen Zuführungen zur Pensionsrückstellung werden mit Ausscheiden des Berechtigten oder mit Beginn der Leistungsphase nachgeholt (§ 6a Abs. 4 S. 5 EStG). Wird dagegen das Probezeiterfordernis beachtet, so ist zum ersten Bilanzstichtag eine Einmalrückstellung zu bilden, die im Teilwertverfahren wirtschaftlich die Zuführungen während der Probezeit darstellt bzw. nachholt (§ 6a Abs. 4 S. 3 EStG).

<sup>287</sup> Vgl. Teil B, 5.2.

Fällen, in denen die Wartezeit bei Neugründung der Kapitalgesellschaft nicht eingehalten wurde.

Zum Bilanzstichtag, zu dem mit Ablauf der Probezeit von einer betrieblichen Veranlassung auszugehen ist, ist die bisher gebildete Ausschüttungsverbindlichkeit erfolgsneutral aufzulösen (per Ausschüttungsverbindlichkeit an Bilanzgewinn)<sup>288</sup>. Es handelt sich aufgrund des Eintritts der betrieblichen Veranlassung um eine nicht vollzogene Ausschüttung. Aufgrund des Nachholverbots (§ 6a Abs. 4 S. 1 EStG) kann dieser Betrag jedoch zum Bilanzstichtag nicht als Einmalbetrag der Pensionsrückstellung zugeführt werden. Vielmehr kann die bisher unterbliebene Pensionsrückstellung erst bei vorzeitigem Ausscheiden oder Eintritt des Versorgungsfalls als Einmalzuführung aufwandswirksam nachgeholt werden (§ 6a Abs. 4 S. 5 EStG). Da es (entgegen der Rechtsprechung des BFH<sup>289</sup>) richtigerweise nicht zum Zufluss und zur verdeckten Einlage beim Verzicht auf Pensionsanswartschaften kommt<sup>290</sup>, ist es steuerlich vorteilhafter, die Pensionszusage aufzuheben, wodurch die bisher gebildete Pensionsrückstellung gewinnerhöhend aufzulösen ist, und eine Neuerteilung der Zusage vorzunehmen. Denn mit Neuerteilung der Zusage wird die Bildung einer Einmalzuführung zugelassen (§ 6a Abs. 4 S. 3 EStG), die wirtschaftlich die Nachholung der Zuführungen zur Pensionsrückstellung darstellt, die in der Zeit vom Dienstbeginn bis zur Erteilung der Pensionszusage möglich gewesen wären, wenn die Pensionszusage beim Dienstbeginn erteilt worden wäre<sup>291</sup>. Im Saldo wirkt sich folglich bei Aufhebung und Neuerteilung zum Bilanzstichtag die Einmalrückstellung aufwandswirksam aus.

Die Rechtsprechung zum Probe- und Wartezeiterfordernis stößt allerdings auch auf grundsätzliche Kritik. Demnach seien Zusagen am Tag des Dienst Eintritts üblich und steuerlich anzuerkennen. Stelle sich später die unzureichende Leistungsfähigkeit des Geschäftsführers heraus, so würde er entlassen<sup>292</sup>. Ist er dagegen geeignet, so bestehe Grund zur Annahme, dass er die Stelle ohne Erteilung einer Pensionszusage gar nicht erst antreten würde. Somit liege das eigentliche Risiko nicht in der (Art der) Vergütung, sondern in Einstellung des Geschäftsführers überhaupt<sup>293</sup>. Die Ertragskraft der Kapitalgesellschaft sei durch den ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter über die Anwartschaftsphase einer Pensionszusage nicht abschätzbar. Die Kenntnis über die künftige Ertragskraft sei nach mehreren Jahren nicht unbedingt größer als im Zeitpunkt der Neugründung der Gesellschaft<sup>294</sup>. Schließlich verbiete der Fremdvergleich eine Ungleichbehandlung mit Fremdgeschäftsführern. Wird diesen eine Zusage ohne Probezeit erteilt, was als üblich gilt, so müsse dies auch bei Gesellschafter-Geschäftsführern möglich sein. Auf die Probe- und Wartezeiterfordernisse könne deshalb verzichtet werden, womit Zusagen mit Dienstantritt steuerliche Anerkennung finden sollen<sup>295</sup>.

<sup>288</sup> Vgl. Teil A, 7.2.

<sup>289</sup> BFH v. 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307.

<sup>290</sup> Vgl. Teil B, 8.2.

<sup>291</sup> Vgl. Teil B, 1.

<sup>292</sup> Cramer, BB 1996, 2240.

<sup>293</sup> Cramer, DStR 1998, 1659.

<sup>294</sup> Cramer, BB 1995, 922.

<sup>295</sup> Cramer, BB 1995, 92; Cramer, DStR 1998, 1658; Höfer/Kaiser, DStR 2003, 274; Höfer, BetrAVG, Band II, Rz. 2002.2; Gosch, KStG, § 8, Rz. 1098; Doetsch, Versorgungszusagen an

Dieser Kritik kann im Wesentlichen gefolgt werden. Bei Gesellschafter-Geschäftsführern, die in der gesetzlichen Rentenversicherung versichert sind, muss ein konkreter betriebsinterner Fremdvergleich möglich sein, der die Soll-Vorstellung des gedachten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters über die Probe- und Wartezeiterfordernisse entkräften kann<sup>296</sup>. Denn wenn tatsächlich im Betrieb ein Fremdgeschäftsführer oder vergleichbarer leitender Angestellter sofort eine Zusage erteilt bekommt, die der Aufstockung seiner gesetzlichen Rente dient, so kann Gleiches nicht dem in der gesetzlichen Rentenversicherung versicherten Gesellschafter-Geschäftsführer verwehrt werden. Dem konkreten Fremdvergleich muss insoweit Priorität zukommen. Andernfalls wird der Gesellschafter-Geschäftsführer steuerlich schlechter gestellt als der Fremdgeschäftsführer oder der leitende Angestellte.

Bei Gesellschafter-Geschäftsführern, die nicht in der gesetzlichen Rentenversicherung versichert sind, scheidet auf dem ersten Blick ein konkreter betriebsinterner Fremdvergleich insoweit, als Fremdgeschäftsführer und leitende Angestellte regelmäßig in der gesetzlichen Rentenversicherung versichert sind, und folglich das Gewicht der betrieblichen Altersversorgung beider Personengruppen unterschiedlich ausfällt. Beim nicht in der gesetzlichen Rentenversicherung versicherten Gesellschafter-Geschäftsführer nimmt die Pensionszusage nicht nur eine Komplementärfunktion war, sondern sie ersetzt auch die gesetzliche Rentenversicherung. Bei diesen Gesellschafter-Geschäftsführern muss jedoch zunächst eine betriebliche Altersversorgung ohne Probe- und Wartezeiterfordernisse mindestens insoweit möglich sein, wie sie sich quantitativ aus den eingesparten Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträgen zur gesetzlichen Rentenversicherung speist (wertgleiche Direktzusage mittels Entgeltumwandlung oder beitragsorientierter Leistungszusage)<sup>297</sup>.

*Doetsch*<sup>298</sup> ist der Ansicht, dass sich der steuerlich mögliche Rahmen der betrieblichen Altersversorgung insoweit auf 25% des Gehalts (max. der Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung) belaufen muss. Dieser Betrag setzt sich aus dem Beitragssatz zur gesetzlichen Rentenversicherung sowie dem Anspruch der Arbeitnehmer auf Entgeltumwandlung nach § 1a Abs. 1 BetrAVG i.H. von 4% zusammen. Hinsichtlich des Rechtsanspruchs auf Entgeltumwandlung nach § 1a Abs. 1 BetrAVG, der nach § 17 Abs. 1 S. 3 BetrAVG nur für in der gesetzlichen Rentenversicherung pflichtversicherte Arbeitnehmer gilt, muss jedoch beachtet werden, dass er nur insoweit für den Gesellschafter-Geschäftsführer fremdvergleichsrelevant werden kann, als er vom Fremdgeschäftsführer oder vergleichbaren leitenden Angestellten wahrgenommen wird. Damit zeigt sich, dass es letztlich bei der betrieblichen Altersvorsorge, die über die eingesparten Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung hinausgeht, auf das betriebliche Versorgungsniveau und damit auf den betriebsinternen Fremdvergleich

---

Gesellschafter-Geschäftsführer und Vorstände, 5. Aufl. 2004, S. 58; Höfer, in: Littmann/Bitz/Pust, ESt, § 6a, Rz. 295.

<sup>296</sup> BFH v. 27.4.2005, I R 75/04, DStR 2005, 1524. Zur Priorität des betriebsinternen Fremdvergleichs im Vergleich zu den Soll-Vorstellungen des gedachten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters vgl. Teil A, 9.3.1. sowie B, 5.1.

<sup>297</sup> Zutreffend Doetsch, BetrAV 2005, 35; Doetsch, Versorgungszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer und Vorstände, 5. Aufl. 2004, S. 59, 61.

<sup>298</sup> Doetsch, BetrAV 2005, 36.

ankommt. Wie bei Gesellschafter-Geschäftsführern, die der gesetzlichen Rentenversicherung unterliegen, muss somit den Gesellschafter-Geschäftsführern, die nicht derart versichert sind, auch der betriebsinterne Fremdvergleich eröffnet werden.

Werden betriebliche Alterssicherungsleistungen für Fremdgeschäftsführer und leitende Angestellte mit Dienstantritt im Unternehmen eingeräumt, so kann der Fremdvergleich nicht zu dem Ergebnis führen, dass ein entsprechendes Versorgungsniveau dem Gesellschafter-Geschäftsführer verwehrt wird. Zusagen mit Dienstantritt können somit zu einer fremdvergleichsgerechten wirtschaftlichen Belastung der Kapitalgesellschaft führen. Der Fremdvergleich dient insoweit dazu, die gesellschaftliche Veranlassung überhöhter Zusagen aufzudecken, nicht den Gesellschafter-Geschäftsführer steuerlich mit Probe- und Wartezeitfristen zu diskriminieren. Deshalb können allgemein Leistungszusagen anerkannt werden, die ein im betriebsinternen Fremdvergleich gefundenes angemessenes Versorgungsniveau nicht überschreiten. Die Kapitalgesellschaft hat insoweit grundsätzlich eine fremdvergleichsgerechte wirtschaftliche Belastung zu tragen. Die Vertragspartner wären damit nicht gezwungen, ausschließlich Direktzusagen mittels Entgeltumwandlung oder Beitragsorientierung abzuschließen, die sich auf die fiktiven Beiträge an die gesetzliche Rentenversicherung beziehen.

Sollten im Unternehmen die betrieblichen Alterssicherungsleistungen den Fremdgeschäftsführern und vergleichbaren Angestellten tatsächlich erst nach einer gewissen Probezeit eingeräumt werden, so muss dies selbstverständlich auch für den Gesellschafter-Geschäftsführer gelten. Zu diesem Ergebnis führt der betriebsinterne Fremdvergleich und die Soll-Vorstellung von Probe- und Wartezeitfristen<sup>299</sup>.

Ist es aufgrund fehlender innerbetrieblicher Vergleichspersonen nicht möglich, einen betriebsinternen Fremdvergleich zu führen, kann dem Gesellschafter-Geschäftsführer eine Zusage ohne Probe- und Wartezeiterfordernis mindestens insoweit erteilt werden, wie sie sich aus den eingesparten Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträgen zur gesetzlichen Rentenversicherung speist (wertgleiche Direktzusage mittels Entgeltumwandlung oder beitragsorientierter Leistungszusage)<sup>300</sup>. Die fiktiven Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung stellen damit aufgrund fehlender innerbetrieblicher Vergleichbarkeit den gebotenen Fremdvergleichsmaßstab dar. Dem Gesellschafter-Geschäftsführer wird dadurch eine Mindest- bzw. Basisversorgung zuteil, die nach Ablauf einer beispielsweise zweijährigen Probezeit aufgestockt werden kann. Aufgrund der Priorität des betriebsinternen Fremdvergleichs<sup>301</sup> kann der Soll-Satz der Probezeit nicht widerlegt werden, so dass ein zeitbezogenes Aufstocken der betrieblichen Alterssicherungsleistungen unter Wahrung einer Probezeit zu empfehlen ist.

---

<sup>299</sup> Das Probezeiterfordernis kann in der Praxis durch die vertragliche Vereinbarung einer leistungsfreien Zeit verkürzt oder erübrigt werden. Demnach kann eine Zusage unmittelbar nach Anstellung erteilt werden, wenn diese mit einer leistungsausschließenden Wartezeit ausgestattet ist (Gosch, KStG, § 8, Rz. 1081).

<sup>300</sup> Vgl. Teil B, 5.4.3.

<sup>301</sup> Vgl. Teil A, 9.3.1, Teil B, 5.1.

Eine Anstellung von Gesellschafter-Geschäftsführern ohne das Tragen von Altersvorsorgeaufwendungen durch die Kapitalgesellschaft, wie sie durch die Probe- und Wartezeiterfordernisse des BFH statuiert wird, ist jedoch durch den Fremdvergleich nicht zu rechtfertigen. Der mit Fremdgeschäftsführern und Angestellten anzustellende Fremdvergleich zeigt vielmehr, dass ein Dienstverhältnis ohne Aufwand für Alterssicherungsleistungen (Beiträge für gesetzliche Rentenversicherung und betriebliche Altersvorsorge) nicht denkbar ist. Die Ausführungen, die der I. Senat<sup>302</sup> im Zusammenhang mit dem Kriterium der Finanzierbarkeit macht, gelten auch hinsichtlich der Probe- und Wartezeiterfordernisse: „Richtig ist vielmehr, dass es ... vor allem die Pflicht des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters ist, für die Bestellung eines hinreichend befähigten und einsatzbereiten Geschäftsführers Sorge zu tragen. Dazu wird in der Regel u.a. die Erteilung einer Pensionszusage erforderlich sein, sofern die in Frage kommende Person - was bei Gesellschafter-Geschäftsführern der Normalfall ist - über keine anderweitige Alterssicherung verfügt.“

## 5.6. Erdienbarkeit

### 5.6.1. Rechtsprechung des BFH

Der BFH geht davon aus, dass eine erteilte Pensionszusage durch den Begünstigten erdient werden muss: „Die betriebliche Altersversorgung ist eine (freiwillige) Maßnahme des Arbeitgebers in Anerkennung längerer Betriebszugehörigkeit und in Erwartung weiterer Betriebstreue.“, so der I. Senat in der Entscheidung v. 21.12.1994<sup>303</sup>. Der Pension kommt Entgeltcharakter zu; sie ist Lohn für erbrachte bzw. zu erbringende Dienste<sup>304</sup>. Auch den Unverfallbarkeitsvorschriften des Betriebsrentengesetzes liege die Vorstellung zugrunde, dass eine Altersversorgung erdient werden muss<sup>305</sup>. Beim beherrschenden Gesellschafter muss allerdings aufgrund des Nachzahlungsverbots die aktive Tätigkeit vor Erteilung der Pensionszusage unberücksichtigt bleiben<sup>306</sup>. Der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer erdient seine Pension vom Zeitpunkt der Erteilung der Zusage an bis zum geplanten Pensionseintritt. Den Erdienenszeitraum hat der I. Senat<sup>307</sup> aus den Unverfallbarkeitsfristen des § 1 Abs. 1 BetrAVG a.F. abgeleitet. Dem folgt die Finanzverwaltung<sup>308</sup>.

Für den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer gilt ein Erdienenszeitraum (Zeitraum von der Erteilung der Zusage bis zum geplanten Pensionseintritt) von 10 Jahren (§ 1 Abs. 1, 1. Gedankenstrich BetrAVG a.F.).

<sup>302</sup> BFH v. 4.9.2002, I R 7/01, DStR 2003, 113.

<sup>303</sup> BFH v. 21.12.1994, I R 98/93, BStBl. II 1995, 419.

<sup>304</sup> BFH v. 30.1.2002, I R 56/01, BStBl. II 2002, 1055; v. 21.12.1994, I R 98/93, BStBl. II 1995, 419.

<sup>305</sup> BFH v. 21.12.1994, I R 98/93, BStBl. II 1995, 419.

<sup>306</sup> BFH v. 23.7.2003, I R 80/02, DStR 2003, 2012; v. 15.3.2000, I R 40/99, BStBl. II 2000, 504; v. 21.12.1994, I R 98/93, BStBl. II 1995, 419; v. 25.5.1988, I R 107/84, BStBl. II 1989, 43.

<sup>307</sup> BFH v. 21.12.1994, I R 98/93, BStBl. II 1995, 419; v. 24.1.1996, I R 41/95, BStBl. II 1997, 440.

<sup>308</sup> BMF v. 1.8.1996, IV B 7 - S 2742 - 88/96, BStBl. I 1996, 1138; v. 7.3.1997, IV B 7 - S 2742 - 20/97, BStBl. I 1997, 637.

Bei Minderheitsgesellschaftern ist alternativ von einem ausreichenden Erdienenszeitraum auszugehen, wenn der Begünstigte bis zum Pensionseintritt insgesamt 12 Jahre dem Betrieb angehörte und die Pensionszusage bis dahin für mindestens drei Jahre besteht (§ 1 Abs. 1, 2. Gedankenstrich BetrAVG a.F.). Diese Alternative bezieht sich auf die gesamte Betriebszugehörigkeit des Begünstigten<sup>309</sup> und damit (auch) auf einen Zeitraum vor Erteilung der Zusage und scheidet daher aufgrund des Nachzahlungsverbots für beherrschende Gesellschafter aus. Rechtsfolge der fehlenden Erdienbarkeit ist eine vGA in voller Höhe (dem Grunde nach). Die Zusage gilt als nichternstlich.

Die Erdienbarkeit wird bei beherrschenden Gesellschaftern verneint, wenn bei Erteilung der Zusage das 60. Lebensjahr überschritten ist. Denn nach Ansicht des I. Senats<sup>310</sup> steigt mit zunehmendem Alter und spätestens mit Überschreiten des 70. Lebensjahres das Risiko einer Inanspruchnahme der Pension vor Ablauf des zehnjährigen Erdienenszeitraumes „in nicht mehr kalkulierbarer Weise“ an. Unschädlich ist es, wenn eine ursprünglich vereinbarte Zusage mit einem unter 10 Jahre liegenden Erdienenszeitraum verlängert wird<sup>311</sup>, wobei es jedoch für die Zeit bis zum Wirksamwerden der Änderung bei der gesellschaftlichen Veranlassung nach Maßgabe der ursprünglichen Zusage bleibt<sup>312</sup>. Für die Zukunft ist von einer betrieblichen Veranlassung auszugehen.

Die genannten Erdienbarkeitsfristen sind jedoch keine unabdingbaren Tatbestandsmerkmale sondern Indizien im Rahmen der individuellen Veranlassungsprüfung<sup>313</sup>. Denn die Regelungen zur Unverfallbarkeit des Betriebsrentengesetzes gelten zum einen nicht für Gesellschafter-Geschäftsführer, die nicht dem Betriebsrentengesetz unterliegen (§ 17 Abs. 1 S. 2 BetrAVG). Zum anderen geht es nicht um Fragen der Unverfallbarkeit, sondern um die fremdvergleichsgerechte Bestimmung des künftigen Erdienenszeitraums. Die Zeitgrößen des § 1 Abs. 1 BetrAVG a.F. sind „lediglich herangezogen worden, um eine einigermaßen verlässliche praktische Handhabung für den unbestimmten Begriff der Erdienensdauer zu ermöglichen“. Eine „schematische Anwendung“ der Unverfallbarkeitsfristen des Betriebsrentengesetzes scheidet daher aus, so der I. Senat<sup>314</sup>. Der BFH hat deshalb Ausnahmen vom Erdienenszeitraum zugelassen, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer „wegen der Besonderheiten des Wirtschaftssystems in der DDR“ keine angemessene eigene Altersversorgung aufbauen konnte, so dass die Zusage vornehmlich eine „Lücke in der

<sup>309</sup> Bei Minderheitsgesellschaftern sind Vordienstzeiten bei einem anderen Unternehmen einzubeziehen, wenn es zu einem Betriebsübergang nach § 613a BGB (z.B. durch Umwandlung) gekommen ist (BFH v. 15.3.2000, I R 40/99, BStBl. II 2000, 504). FG München v. 25.8.2004, 7 K 4780/02, EFG 2004, 1863 für die Einbeziehung von Vordienstzeiten bei Minderheitsgesellschaftern auch ohne die Voraussetzungen des § 613a BGB, wenn eine GmbH nach einem gescheiterten Management-buy-out gegründet wird und die Geschäfte (zum Teil) übernommen werden. Bei beherrschenden Gesellschaftern scheidet eine derartige Einbeziehung von Vordienstzeiten aufgrund des Nachzahlungsverbots aus (BFH v. 23.7.2003, I R 80/02, DStR 2003, 2012; v. 25.5.1988, I R 107/84, BStBl. II 1989, 43).

<sup>310</sup> BFH v. 21.12.1994, I R 98/93, BStBl. II 1995, 419; v. 16.12.1998, I R 96/95, BFH/NV 1999, 1125; v. 23.7.2003, I R 80/02, DStR 2003, 2012; v. 14.7.2004, I R 14/04, DStRE 2004, 1287.

<sup>311</sup> BFH v. 19.5.1998, I R 36/97, BStBl. II 1998, 689.

<sup>312</sup> BFH v. 23.7.2003, I R 80/02, DStR 2003, 2012.

<sup>313</sup> BFH v. 14.7.2004, I R 14/04, DStRE 2004, 1287; v. 24.2.2002, I R 43/01, BStBl. II 2003, 416.

<sup>314</sup> BFH v. 30.1.2002, I R 56/01, BStBl. II 2002, 1055; v. 14.7.2004, I R 14/04, DStRE 2004, 1287.

Altersversorgung“ schließen sollte und zudem die Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers für die Gesellschaft „von essentieller Bedeutung“ war<sup>315</sup>. In einem anderen Fall hielt er eine kurze (einjährige) betriebsbedingte Unterbrechung des Anstellungsverhältnisses für unschädlich<sup>316</sup>. Die Erdienbarkeitsfristen stellen somit keine starren Fristen sondern ein Indiz im Rahmen des die Gesamtumstände des Einzelfalls zu berücksichtigenden Fremdvergleichs dar.

### 5.6.2. Stellungnahme

Die Unverfallbarkeitsfrist nach dem Betriebsrentengesetz beträgt für erstmals nach dem 31.12.2000 erteilte Pensionszusagen einheitlich fünf Jahre (§ 1b Abs. 1 S. 1 BetrAVG)<sup>317</sup>. Die Gesetzesänderung hat nach Ansicht der Finanzverwaltung<sup>318</sup> keine Auswirkung auf die Erdienensfristen durch Gesellschafter-Geschäftsführer. Der BFH hat es offen gelassen, ob er der gesetzgeberischen Entscheidung zur Absenkung der Unverfallbarkeitsfristen für die Beurteilung der Erdienbarkeit folgt. Er hat jedoch darauf hingewiesen, dass den arbeitsrechtlichen Fristbestimmungen nur eine „Leitlinie für die rein steuerrechtliche Beurteilung der Erdienbarkeit zu entnehmen ist“<sup>319</sup>.

Die Haltung der Finanzverwaltung ist nicht zu rechtfertigen<sup>320</sup>. Sowohl die Finanzverwaltung als auch der BFH beziehen sich beim Erdienenszeitraum auf die Vorschriften des Betriebsrentengesetzes. Die Haltung der Finanzverwaltung führt beispielsweise zu folgendem Paradoxon: Ist der Rechtsanwender an dem Erdienenszeitraum für einen Minderheitsgesellschafter interessiert, so verweist ihn das BMF-Schreiben v. 9.12.2002<sup>321</sup> auf das BMF-Schreiben v. 7.3.1997<sup>322</sup>. In diesem Schreiben sind jedoch keine konkreten Fristen genannt, sondern es wird auf die (damalige) Vorschrift des Betriebsrentengesetz verwiesen (§ 1 Abs. 1, 2. Gedankenstrich BetrAVG a.F.). Der Rechtsanwender ist sodann gezwungen, sich die alte Fassung des Betriebsrentengesetzes zu besorgen und daraus die zu beachtenden Fristen (10 Jahre oder alternativ 12 Jahre Betriebszugehörigkeit und 3 Jahre Zusagezeit) abzulesen. Ob eine derartige Besteuerungspraxis als „einigermaßen verlässliche praktische Handhabung“

<sup>315</sup> BFH v. 24.4.2002, I R 43/01, BStBl. II 2003, 416. Die Finanzverwaltung folgt in derartigen „Ausnahmesachverhalten“ der Einschätzung des BFH (BMF 13.5.2003, IV A 2 – S 2742 – 27/03, BStBl. I 2003, 300). Nach BFH v. 23.7.2003 (I R 80/02, DStR 2003, 2012) liegt in der Erteilung einer Zusage an den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer kurz vor Vollendung seines 64. Lebensjahres und Festlegung des Versorgungsfalls auf die Vollendung des 70. Lebensjahres regelmäßig eine vGA und zwar auch dann, wenn die Gesellschaft in den neuen Ländern ansässig ist und die Zusage im Jahr 1991 erteilt wurde. Letztlich kommt es auch bei Zusagen in den neuen Ländern immer auf eine einzelfallbezogene Prüfung des Veranlassungszusammenhangs an (BFH v. 7.1.2004, I B 91/03, BFH/NV 2004, 652).

<sup>316</sup> BFH v. 30.1.2002, I R 56/01, BStBl. II 2002, 1055.

<sup>317</sup> I.d.F. des Altersvermögensgesetzes v. 26.6.2001, BGBl. I 2001, 1310.

<sup>318</sup> BMF v. 9.12.2002, IV A 2 – S 2742 – 68/02, BStBl. I 2002, 1393.

<sup>319</sup> BFH v. 14.7.2004, I R 14/04, DStRE 2004, 1287.

<sup>320</sup> Ebenso Doetsch, Versorgungszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer und Vorstände, 5. Aufl. 2004, S. 52; Höfer/Kaiser, DStR 2003, 276; Langohr-Plato, INF 2003, 259; Ahrend/Förster/Rößler, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 6. Teil, Rz. 702.

<sup>321</sup> BMF v. 9.12.2002, IV A 2 – S 2742 – 68/02, BStBl. I 2002, 1393.

<sup>322</sup> BMF v. 7.3.1997, IV B 7 – S 2742 – 20/97, BStBl. I 1997, 637.

der Erdienensfristen<sup>323</sup> gewertet werden kann, ist äußerst zweifelhaft. Der BFH<sup>324</sup> hat hinsichtlich des Erdienens im „Interesse der Rechtssicherheit“ auf die Fristen des Betriebsrentengesetzes abgestellt. Er ist der Ansicht, dass die „Zeitvorstellungen des Gesetzgebers eine ausreichende Grundlage“ für den angemessenen Erdienenszeitraum darstellen<sup>325</sup>. Das Betriebsrentengesetz gilt als Maßstab, „an dem sich dann auch die steuerlich relevante Frage der Erdienbarkeit der zugesagten Pensionen zu orientieren hat.“<sup>326</sup> Das Betriebsrentengesetz ist insoweit „eine Leitlinie für die rein steuerrechtliche Beurteilung der Erdienbarkeit“<sup>327</sup>.

Die Entscheidung des Gesetzgebers, die Unverfallbarkeitsfristen zu verkürzen, kann vor diesem Hintergrund nicht ohne Auswirkung auf die Bestimmung der Erdienensdauer bleiben. Zwischen Unverfallbarkeitsfrist und Erdienenszeitraum besteht insoweit ein mittelbarer Zusammenhang, als auch den Unverfallbarkeitsvorschriften des Betriebsrentengesetzes die Vorstellung zugrunde liegt, dass eine Altersversorgung erdient werden muss<sup>328</sup>. Die gesetzgeberische Grundentscheidung zur Verkürzung der Unverfallbarkeit ist im Interesse der Rechtssicherheit auch auf die steuerrechtliche Verteilung des Erdienenszeitraums zu übertragen. Es ist nicht erkennbar, dass die Finanzverwaltung oder die Rechtsprechung dem einen anderweitigen Maßstab entgegensetzen können. Denn dies würde bedeuten, dass der gesetzgeberischen Willensäußerung nunmehr ihre zuvor anerkannte Grundlagenwirkung entzogen würde<sup>329</sup>. Richtigerweise ist daher der Erdienenszeitraum für Mehrheits- und Minderheitsgesellschafter einheitlich auf fünf Jahre zu verkürzen (entsprechend § 1b Abs. 1 S. 1 BetrAVG).

Eine Pensionszusage, deren Erdienbarkeit in fünf Jahren nicht sichergestellt ist, sollte jedoch keine vGA dem Grunde nach darstellen. Zunächst führt die Priorität des konkreten betriebsinternen Fremdvergleichs dazu, dass die Soll-Vorstellung der Erdienensfrist nicht eingreift, wenn ein Fremdgeschäftsführer oder leitender Angestellter eine Pensionszusage mit einer kürzeren

<sup>323</sup> BFH v. 30.1.2002, I R 56/01, BStBl. II 2002, 1055.

<sup>324</sup> BFH v. 21.12.1994, I R 98/93, BStBl. II 1995, 419.

<sup>325</sup> BFH v. 21.12.1994, I R 98/93, BStBl. II 1995, 419.

<sup>326</sup> BFH v. 24.1.1996, I R 41/95, BStBl. II 1997, 440

<sup>327</sup> BFH v. 14.7.2004, I R 14/04, DStRE 2004, 1287; v. 23.7.2003, I R 80/02, DStR 2003, 2012.

<sup>328</sup> M.E. zu Recht BFH v. 21.12.1994, I R 98/93, BStBl. II 1995, 419. Kritisch Langohr-Plato (INF 2003, 259) der von einer „rechtsdogmatisch höchst fragwürdigen Verknüpfung“ von Unverfallbarkeitsfrist und Erdienenszeitraum spricht: Denn bei der Unverfallbarkeitsfrist gehe es darum, welcher Anspruch einem Arbeitnehmer bei vorzeitigem Ausscheiden zusteht. Dagegen gehe es nicht um arbeitsrechtliche Erdienbarkeitsbestimmungen. Diese Kritik ist insofern überzogen, als auch den Unverfallbarkeitsfristen ein notwendiges Erdienen der Anwartschaft durch den Arbeitnehmer innewohnt. „Der Leistung des Versorgungsschuldners steht als Gegenleistung die vom anderen Teil erbrachte und weiterhin erwartete Betriebstreue gegenüber“, so der BGH (v. 28.9.1981, II ZR 181/80, AP Nr. 12 zu § 7 BetrAVG; nach BAG v. 8.5.1990, 3 AZR 121/89, AP Nr. 58 zu § 7 BetrAVG mag es zwar im Regelfall zutreffen, gehört es aber nicht zu den Merkmalen der betrieblichen Altersversorgung, dass diese in Erwartung „erst künftig zu erbringender Betriebstreue“ versprochen wird). Die Kritik hilft auf der anderen Seite nicht weiter, als sie nichts daran zu ändern vermag, dass Zusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer durch die Diensttätigkeit erdient werden müssen und für diesen Zeitraum des Erdienens eine einigermaßen verlässliche und objektive Zeitbestimmung als Soll-Vorstellung gewonnen werden muss.

<sup>329</sup> Kritisch auch: Gosch, KStG, § 8, Rz. 1096.

Restarbeitsdauer erteilt bekommt<sup>330</sup>. Der Fremdvergleich führt hier zu dem Ergebnis, dass die betriebliche Altersversorgung im Unternehmen in einer kürzeren Frist auch durch den Gesellschafter-Geschäftsführer erdient wird<sup>331</sup>. Wird dem Gesellschafter-Geschäftsführer der betriebsinterne Fremdvergleich versagt, wird er steuerlich diskriminiert.

Selbst bei Scheitern oder (mangels fehlender Vergleichspersonen) Undurchführbarkeit des betriebsinternen Fremdvergleichs, sollte dem Gesellschafter-Geschäftsführer eine Zusage ohne Einhaltung der Erdienensfrist insoweit erteilt werden können, wie sie sich aus den eingesparten Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträgen zur gesetzlichen Rentenversicherung speist (wertgleiche Direktzusage mittels Entgeltumwandlung oder beitragsorientierter Leistungszusage)<sup>332</sup>. Die fiktiven Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung stellen damit den gebotenen Fremdvergleichsmaßstab dar. Eine Anstellung von Gesellschafter-Geschäftsführern ohne das Tragen von Altersvorsorgeaufwendungen durch die Kapitalgesellschaft ist durch den Fremdvergleich nicht zu rechtfertigen. Der mit Fremdgeschäftsführern und Angestellten anzustellende Fremdvergleich zeigt vielmehr, dass ein Dienstverhältnis ohne Aufwand für Alterssicherungsleistungen nicht denkbar ist. Der Ersatz für die Beitragsleistung zur gesetzlichen Rentenversicherung stellt für die Kapitalgesellschaft eine fremdvergleichsgerechte wirtschaftliche Belastung und für den Gesellschafter-Geschäftsführer eine steuerunschädliche Basisversorgung dar<sup>333</sup>.

Andernfalls wird der Geschäftsführer einzig dazu gedrängt, sich eine höhere Barvergütung auszahlen zu lassen und ausschließlich privat für seine Alterssicherung vorzusorgen, um keine Versorgungslücke entstehen zu lassen. Dafür besteht jedoch aus steuerlicher Sicht kein Anlass. Wiederum gelten auch hinsichtlich der Erdienbarkeitsfristen die Ausführungen, die der I. Senat<sup>334</sup> im Zusammenhang mit dem Kriterium der Finanzierbarkeit macht: „Richtig ist vielmehr, dass es ... vor allem die Pflicht des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters ist, für die Bestellung eines hinreichend befähigten und einsatzbereiten Geschäftsführers Sorge zu tragen. Dazu wird in der Regel u.a. die Erteilung einer Pensionszusage erforderlich sein, sofern die in Frage kommende Person - was bei Gesellschafter-Geschäftsführern der Normalfall ist - über keine anderweitige Alterssicherung verfügt.“

<sup>330</sup> Vgl. auch Teil A, 9.3.1, Teil B, 5.1. sowie Höfer, BetrAVG, Band II, Rz. 2018; Hoffmann, DStR 2001, S. 394 f, wonach ein Topmanager im „vorgerücktem Alter“ mit Sicherheit eine Pensionszusage aushandeln wird, auch wenn er diese nach den Maßstäben des BFH „nicht mehr erdienen“ kann. Der betreffende Manager „erdient“ sich seine Pensionsanwartschaft eben in einem kürzeren Zeitraum.

<sup>331</sup> Bei Zusagenerhöhungen soll das Kriterium der Erdienbarkeit nicht nochmals geprüft werden. Vielmehr ist eine ungewöhnliche Erhöhungen im Wege des Fremdvergleichs auf ihre gesellschaftliche Veranlassung hin zu untersuchen (Langohr-Plato, Stbg 2000, 467; Riemer, BetrAV 2000, 426).

<sup>332</sup> Nach Gosch, KStG, § 8, Rz. 1098; Otto, DStR 1996, 773; Paus, GmbHR 2001, 608; Höfer/Kaiser, DStR 2003, 276; Höfer, BetrAVG, Band II, Rz. 2020.1 sowie Höfer/Eichholz, DB 1995, 1247 soll bei Entgeltumwandlungszusagen kein Erdienbarkeitserfordernis bestehen (a.A. Gosch, StBp 2005, 94). Dem kann allerdings nur insoweit gefolgt werden, als wiederum die Entgeltumwandlung fremdvergleichsgerecht ist. Die Höhe der betrieblichen Altersversorgung muss auch bei Entgeltumwandlungszusagen dem Fremdvergleich entsprechen (vgl. Teil B, 5.4.2.).

<sup>333</sup> Vgl. Teil B, 5.4.3.

<sup>334</sup> BFH v. 4.9.2002, I R 7/01, DStR 2003, 113.

## 5.7. Finanzierbarkeit

### 5.7.1. Rechtsprechung des BFH

Nach der Rechtsprechung des BFH ist eine betriebliche Veranlassung einer erteilten Pensionszusage nur dann gegeben, wenn sie von der verpflichteten Kapitalgesellschaft wirtschaftlich getragen werden kann (Kriterium der Finanzierbarkeit). Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde keine Pensionsverpflichtung eingehen, wenn es dadurch zur (hypothetischen) insolvenzrechtlichen Überschuldung der Gesellschaft kommt. Die fiktive Überschuldungsprüfung ist zum Zeitpunkt der Zusageerteilung anzustellen, wobei die Beweislast beim Finanzamt liegt<sup>335</sup>. Die Pensionsverpflichtung ist dafür mit ihrem Anwartschaftsbarwert (nach Maßgabe des § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG) anzusetzen. Dieser Barwert enthält die zum Zeitpunkt der Zusageerteilung abgezinste Summe aller in Aussicht gestellten Vorsorgeleistungen (Altersrente, Invaliden- sowie Hinterbliebenenschutz), wobei diese wiederum (nur) mit ihren mit Hilfe der sog. Richttafeln biometrisch ermittelten Wahrscheinlichkeiten der Inanspruchnahme einfließen<sup>336</sup>. Insbesondere muss damit nicht mit dem Risiko einer sofortigen Invalidität sondern nur mit einer bestimmten Wahrscheinlichkeit ihres Eintretens kalkuliert werden. In dem Anwartschaftsbarwert spiegelt sich nach Ansicht des BFH die tatsächliche wirtschaftliche Belastung des Unternehmens durch die Pensionszusage wider. Mit einem größeren Risiko muss ein ordentlicher Kaufmann nicht rechnen<sup>337</sup>.

Weist die Kapitalgesellschaft nach, dass der „handelsrechtliche Teilwert“ der Pensionsverpflichtung niedriger als der steuerliche Anwartschaftsbarwert ist, so ist der handelsrechtliche Wert in Ansatz zu bringen<sup>338</sup>. Während der Anwartschaftsbarwert die gesamte Versorgungsanwartschaft abbildet, stellt der Teilwert nur den durch die bisherige Betriebszugehörigkeit erdienten Teil der Anwartschaft dar<sup>339</sup>. Dem steuerlichen Anwartschaftsbarwert bzw. dem niedrigeren handelsrechtlichen Teilwert sowie den übrigen Passivposten sind die aktiven Wirtschaftsgüter mit ihren für eine Überschuldungsbilanz maßgeblichen Werten gegenüberzustellen. Bei positiver Fortführungsprognose (§ 19 Abs. 2 S. 2 InsO) sind die aktiven Wirtschaftsgüter mit ihren

<sup>335</sup> BFH v. 24.1.2001, I R 14/00, BFH/NV 2001, 1147; v. 7.11.2001, I R 79/00, BFH/NV 2002, 287; v. 8.11.2000, I R 70/99, DStR 2001, 571.

<sup>336</sup> BFH v. 20.12.2000, I R 15/00, BFH/NV 2001, 980; v. 24.1.2001, I R 14/00, BFH/NV 2001, 1147; v. 7.11.2001, I R 79/00, BFH/NV 2002, 287; v. 8.11.2000, I R 70/99, DStR 2001, 571. Vgl. auch Buciek, Stbg 20002, 6; Gosch, KStG, § 8, Rz. 1111; Gosch, DStR 2001, 886. Die Finanzverwaltung hatte bisher einen fiktiven vorzeitigen Versorgungsfall (z.B. Invalidität oder Witwenversorgung) zum Bilanzstichtag angenommen und den daraus resultierenden Barwert der Versorgungsverpflichtung zur Finanzierbarkeitsprüfung angesetzt, womit das sog. Bilanzsprungrisiko voll (und nicht nur mit seiner versicherungsmathematischen Wahrscheinlichkeit) berücksichtigt wurde (BMF v. 14.5.1999, IV C 6 - S 2742 - 9/99, BStBl. I 1999, 512, Tz. 2.2.). Diese Auffassung hat die Finanzverwaltung aufgegeben. Sie folgt nunmehr dem BFH (BMF v. 6.9.2005, IV B 7 - S 2742 - 69/05, DStR 2005, 1691).

<sup>337</sup> BFH v. 20.12.2000, I R 15/00, BFH/NV 2001, 980; v. 24.1.2001, I R 14/00, BFH/NV 2001, 1147; v. 7.11.2001, I R 79/00, BFH/NV 2002, 287; v. 8.11.2000, I R 70/99, DStR 2001, 571.

<sup>338</sup> BFH v. 4.9.2002, I R 7/01, DStR 2003, 113.

<sup>339</sup> Buciek, Stbg 20002, 6; Gosch, KStG, § 8, Rz. 1111; Gosch, DStR 2001, 886.

Fortführungswerten<sup>340</sup>, ansonsten mit ihren Liquidationswerten<sup>341</sup> anzusetzen<sup>342</sup>. Immaterielle Vermögensgegenstände und damit auch der originäre Geschäftswert sind nur dann zu erfassen, wenn das Unternehmen fortgeführt werden soll oder wenn konkrete Aussichten dafür bestehen, dass das Unternehmen als Ganzes veräußert werden kann<sup>343</sup>.

Ein Überschuldung liegt vor, wenn das sonach ermittelte Vermögen die anzusetzenden Verbindlichkeiten nicht mehr deckt (§ 19 Abs. 2 S. 1 InsO). Hinsichtlich der daraus folgenden Rechtsfolge der vGA ist zu beachten, dass die einzelnen Risiken der Zusage (Altersversorgung, Invalidität, Hinterbliebenenversorgung) und ihre Ausgestaltung getrennt voneinander zu betrachten sind. Denn gegenüber einem fremden Arbeitnehmer würde ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nicht allein deshalb von einer Zusage absehen, weil die Gesellschaft beispielsweise das Invaliditätsrisiko oder die gesamte Altersrente nicht tragen kann. Vielmehr ist davon auszugehen, dass in einem solchen Falle eine weniger belastende Zusage erteilt würde. Dementsprechend liegt eine vGA nur in jenem Umfang vor, wie die Pensionsverpflichtung nicht finanzierbar ist. Damit gelten im Ergebnis die gleichen Grundsätze wie bei der Gewährung eines überhöhten Festgehalts, wo es ebenfalls nur insoweit zur vGA kommt, als das vereinbarte Gehalt den angemessenen Betrag übersteigt<sup>344</sup>.

Aus dem Fehlen einer Versicherung zur Rückdeckung einer Pensionsverpflichtung kann nicht ohne weiteres die fehlende Finanzierbarkeit geschlossen werden<sup>345</sup>. Ob eine Rückdeckungsversicherung abgeschlossen wird, obliegt der alleinigen unternehmerischen Entscheidung der Kapitalgesellschaft. Vielmehr ist bei fehlender Rückdeckungsversicherung die

---

<sup>340</sup> Fortführungswert eines Vermögensgegenstandes ist der Wert, den er in Zukunft zum Unternehmensertrag beitragen kann. Anhaltspunkt kann auch die Überlegung sein, welcher Anteil des Gesamtkaufpreises bei einer Veräußerung des Unternehmens auf den einzelnen Vermögensgegenstand entfallen würde (Schulze-Osterloh, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 64, Rz. 24.)

<sup>341</sup> Liquidationswert eines Vermögensgegenstandes ist der Veräußerungserlös nach Abzug der Umsatzsteuer, der voraussichtlich bei einer Liquidation zu erzielen wäre. Dabei ist von Einzelveräußerung auszugehen. Der anteilige Erlös aus der Gesamtveräußerung des Unternehmens oder von Unternehmensteilen darf nur angesetzt werden, wenn begründete Aussichten für diese Form der Liquidation bestehen (Schulze-Osterloh, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 64, Rz. 24.)

<sup>342</sup> Buciek, Stbg 2002, 8; Buciek, DStZ 2002, 115; Gosch, KStG, § 8, Rz. 1113; Düll/Fuhrmann/Eberhard, DStR 2002, 1034; Hüffer, AktG, § 92, Rz. 12; Schulze-Osterloh, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 64, Rz. 24; Drukarczyk/Schüler, in: Kirchhof/Lwowski, Münchner Kommentar zur Insolvenzordnung, § 19, Rz. 84.

<sup>343</sup> BFH v. 18.12.2002, I R 44/01, DStRE 2003, 669; v. 31.3.2004, I R 65/03, DStR 2004, 1209. Nach Ansicht von Schulze-Osterloh (in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 64, Rz. 12) kann der Ansatz des originären Geschäftswertes in der insolvenzrechtlichen Überschuldungsbilanz „nur ganz ausnahmsweise“ in Betracht kommen, wenn „greifbare Aussichten“ bestehen, das Unternehmen oder Unternehmensteile zu veräußern und dabei ein über den Substanzwert hinausgehender Mehrerlös erzielt werden kann.

<sup>344</sup> BFH v. 24.1.2001, I R 14/00, BFH/NV 2001, 1147; v. 7.11.2001, I R 79/00, BFH/NV 2002, 287; v. 8.11.2000, I R 70/99, DStR 2001, 571; v. 20.12.2000, I R 15/00, BFH/NV 2001, 980. Nunmehr in diesem Sinne auch die Finanzverwaltung (BMF v. 6.9.2005, IV B 7 – S 2742 – 69/05, DStR 2005, 1691), nachdem sie zuvor davon ausging, dass eine Aufteilung in einen finanzierbaren und einen nicht finanzierbaren Teil aufgrund der Einheitlichkeit der Verpflichtung nicht Betracht kommt (BMF v. 14.5.1999, IV C 6 - S 2742 - 9/99, BStBl. I 1999, 512, Tz. 2.3.).

<sup>345</sup> BFH v. 31.3.2004, I R 65/03, DStR 2004, 1209; v. 20.12.2000, I R 15/00, BFH/NV 2001, 980; v. 8.11.2000, I R 70/99, DStR 2001, 571.

dargestellte fiktive Überschuldungsprüfung anzustellen. Ist eine Versicherung zur Rückdeckung der Pensionsverpflichtung abgeschlossen worden, so ist zur Prüfung der Finanzierbarkeit zunächst der Frage nachzugehen, ob die jährlichen Versicherungsbeiträge von der Kapitalgesellschaft aufgrund der wirtschaftlichen Situation und aus Sicht des Zusagezeitpunktes aufgebracht werden können<sup>346</sup>. Ob damit bei kongruenter Rückdeckung der Zusage die Prüfung der Finanzierbarkeit mittels Aufstellen einer fiktiven Überschuldungsbilanz entbehrlich ist, hat der BFH nicht ausgeführt. Dies ist jedoch anzunehmen, da bei gesichertem Aufbringen der Versicherungsbeiträge bei kongruenter Deckung keinerlei weitere Finanzierungsrisiken für die Kapitalgesellschaft bestehen. Kann die Kapitalgesellschaft die Versicherungsbeiträge jedoch (teilweise) nicht aufbringen oder besteht eine lediglich teilkongruente Deckung der Pensionsverpflichtung ist eine fiktive Überschuldungsbilanz aufzustellen, in welcher der zu aktivierende Anspruch aus der Versicherung berücksichtigt wird. Kann die Kapitalgesellschaft die nicht durch die Versicherung abgedeckten finanziellen Risiken nicht selbst abdecken, weil eine (teilweise) Überschuldung vorliegt, so ist von einer (teilweisen) vGA infolge fehlender Finanzierbarkeit auszugehen<sup>347</sup>.

Da die Finanzierbarkeit im Zeitpunkt der Zusageerteilung zu prüfen ist, ist die spätere Entwicklung im Grundsatz unerheblich. Denn eine einmal erteilte Zusage räumt für den Begünstigten eine Rechtsposition ein, die ihm die verpflichtete Kapitalgesellschaft nicht ohne weiteres entziehen kann. Verschlechtert sich die Finanzlage der Gesellschaft, so kann nach Ansicht des BFH<sup>348</sup> zunächst abgewartet werden, ob sich die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft im weiteren Verlauf bessert, es sei denn, es liegt bereits eine insolvenzrechtliche Überschuldung vor. Zu einer vGA kommt es dann, wenn davon ausgegangen werden kann, dass zwischen fremden Dritten die Zusage an die veränderten wirtschaftlichen Verhältnisse angepasst worden wäre. Das setzt voraus, dass die Gesellschaft zivilrechtlich in der Lage war, eine solche Anpassung einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer gegenüber durchzusetzen. Nur wenn diese Möglichkeit bestand und aus im Gesellschaftsverhältnis liegenden Gründen nicht genutzt worden ist, liegt in der Fortführung einer zunächst betrieblich veranlassten Pensionszusage nunmehr eine (teilweise) gesellschaftlich veranlasste Ausschüttungsverpflichtung (vGA). Andernfalls besteht der ursprüngliche betriebliche Veranlassungszusammenhang fort<sup>349</sup>.

Fraglich ist, ob bei einer zunächst fehlenden Finanzierbarkeit und damit gesellschaftlichen Veranlassung der Zusage mit nachträglichem Eintritt der Finanzierbarkeit von einer nunmehrigen betrieblichen Veranlassung auszugehen ist. *Gosch*<sup>350</sup> lehnt dies ab. Der BFH führt in der Entscheidung v. 20.12.2000<sup>351</sup> aus, dass durch den nachträglichen Eintritt der Finanzierbarkeit keine rückwirkende Heilung der zunächst fehlenden Finanzierbarkeit bewirkt wird und führt dementsprechend weiter aus: „Es müsste dann zumindest für die

<sup>346</sup> BFH v. 31.3.2004, I R 65/03, DStR 2004, 1209.

<sup>347</sup> BFH v. 31.3.2004, I R 65/03, DStR 2004, 1209.

<sup>348</sup> BFH v. 8.11.2000, I R 70/99, DStR 2001, 571.

<sup>349</sup> BFH v. 8.11.2000, I R 70/99, DStR 2001, 571. Nunmehr in diesem Sinne auch die Finanzverwaltung (BMF v. 6.9.2005, IV B 7 – S 2742 – 69/05, DStR 2005, 1691).

<sup>350</sup> Gosch, KStG, § 8, Rz. 1109. Ebenso Wellkamp, DStZ 2003, 293.

<sup>351</sup> BFH v. 20.12.2000, I R 15/00, BFH/NV 2001, 980.

Streitjahre dabei bleiben, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer unter den gegebenen Verhältnissen die Zusage nicht erteilt hätte und dass die Zuführungen ... vGA darstellen.“ Ob aus diesem „zumindest“ auf die Notwendigkeit einer kontinuierlichen Prüfung der Finanzierbarkeit zu jedem Bilanzstichtag und mit nachträglichem Eintritt der Finanzierbarkeit auf eine nunmehrige betriebliche Veranlassung geschlossen werden kann, lässt sich nicht abschätzen und ist fraglich. Denn in der Entscheidung v. 20.8.2003<sup>352</sup> weist der BFH daraufhin, dass die Finanzierbarkeit im Zeitpunkt der Zusageerteilung zu prüfen ist und teilt daher nicht die Ansicht der Vorinstanz<sup>353</sup>, dass mit späterem Abschluss der Rückdeckungsversicherung von einer betrieblichen Veranlassung auszugehen ist.

### 5.7.2. Stellungnahme

Dem BFH ist in der Ausgangsfragestellung zu folgen, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter keine Pensionszusage erteilen würde, welche die Kapitalgesellschaft derart belasten würde, dass nach den insolvenzrechtlichen Vorschriften ein Insolvenzantrag gestellt werden müsste. Fraglich ist jedoch, ob die Überschuldungsprüfung durch den BFH richtig angestellt wird und ob vor diesem Hintergrund das Kriterium der Finanzierbarkeit im Zusagezeitpunkt noch aufrechterhalten werden kann.

#### 5.7.2.1. Keine Finanzierbarkeitsprüfung im Zusagezeitpunkt

Denn zum einen ist zum Zusagezeitpunkt nicht der Anwartschaftsbarwert der gesamten (nach statistischen Wahrscheinlichkeiten zu erwartenden) Versorgungsleistungen anzusetzen (§ 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG). Weder muss ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter mit einer derartigen Belastung zum Zeitpunkt der Zusageerteilung rechnen, noch ist dieser Wert in einer fiktiven Überschuldungsbilanz zum gleichen Zeitpunkt anzusetzen. Denn der Barwert der gesamten Versorgungsverpflichtung erfasst gerade nicht das „aktuell bestehende Versorgungsrisiko des Unternehmens“<sup>354</sup>. Vielmehr nimmt der Anwartschaftsbarwert der gesamten Verpflichtung Belastungen vorweg, die erst in den kommenden Wirtschaftsjahren bis hin zum Ende der Anwartschaftsphase tatsächlich eintreten. Durch die Bildung von Pensionsrückstellungen soll der Aufwand aus den später zu erbringenden Pensionsleistungen auf die gesamte Zeit der aktiven Tätigkeit des Arbeitnehmers verteilt und nicht in einem Einmalbetrag vorweggenommen werden. Dementsprechend erdiene der Gesellschafter-Geschäftsführer die

<sup>352</sup> BFH v. 20.8.2003, I R 99/02, DStRE 2004, 273.

<sup>353</sup> FG Düsseldorf v. 10.9.2002, 6 K 6493/98 K, G, F, DStRE 2003, 671.

<sup>354</sup> So aber Buciek, Stbg 2002, 6, der im Einklang mit dem BFH als Anwartschaftsbarwert die gesamte Versorgungsverpflichtung (also einschließlich der künftig zu erwartenden und zu erdienenden Versorgungsleistungen) passivieren möchte, während er zugleich ausführt, dass der Anwartschaftsbarwert den Wert darstellen soll, der „anzusetzen wäre, wenn das Dienstverhältnis sogleich – ohne Eintritt des Versorgungsfalls – enden würde und die Pensionsverpflichtung bestehen bliebe“ (Buciek, Stbg 2002, 6). Letzteres ist zutreffend, jedoch ist dieser Barwert des quotierten Anspruchs im Falle vorzeitigen Ausscheidens nicht identisch mit dem Anwartschaftsbarwert der gesamten zugesagten Vorsorgeleistungen.

Pensionszusage ratierlich und steht ihm (wie fremden Arbeitnehmern auch) im Insolvenzfall oder bei vorzeitigem Ausscheiden auch nur ein quotierter Anspruch auf Vorsorgeleistungen zu<sup>355</sup>. Nur mit dem Barwert des quotierten Anspruchs wird das Unternehmen im Insolvenzfall belastet. Wird zum Zusagezeitpunkt der gesamte Versorgungsanspruch zugrunde gelegt, wird der Kapitalgesellschaft eine fiktive künftige Belastung auferlegt.

Entgegen dem BFH besteht auch nicht eine „Art Bewertungswahlrecht“<sup>356</sup>, alternativ einen den niedrigeren „handelsrechtlichen Teilwert“ anzusetzen, wobei unklar bleibt, welchen Wert der BFH meint<sup>357</sup>. Gosch führt aus, dass nicht der steuerliche Teilwert nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG, sondern der Anwartschaftsbarwert zu passivieren ist, da der Teilwert die noch zu erdienenden, ausstehenden Teilwertprämien unberücksichtigt lässt. Der Anwartschaftsbarwert wiederum „deckt sich mit dem handelsrechtlichen Wert, für den der Steuer-Teilwert gemäß § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG gemeinhin als bloßer Mindestwert verstanden wird“<sup>358</sup>. Diese Ausführungen bringen ebenso keine Klarheit. In der Handelsbilanz können Pensionsanwartschaften, für die die volle Gegenleistung noch nicht erbracht ist (also in der Anwartschaftsphase des aktiven Arbeitnehmers) nach dem Teilwertverfahren oder nach dem Gegenwertsverfahren passiviert werden<sup>359</sup>. Beim Teilwertverfahren findet eine versicherungsmathematische Gleichverteilung des Pensionsaufwands vom Zeitpunkt des Dienst Eintritts bis zum Pensionseintritt statt, während im Gegenwertsverfahren der Aufwand in der Anwartschaftsphase nach dem Prinzip der Gleichverteilung vom Zeitpunkt der Erteilung der Zusage bis zum Pensionseintritt verteilt wird. Teilwert oder Gegenwert können in der Anwartschaftsphase für den aktiven Anwärter in der Handelsbilanz passiviert werden. Beide Werte sind jedoch nicht maßgeblich für die Überschuldungsbilanz. Denn in dieser ist von einem vorzeitigem Ausscheiden des Arbeitnehmers auszugehen und der Anwartschaftsbarwert des unverfallbaren Pensionsanspruchs (sog. Einmalprämie) zu passivieren<sup>360</sup>. In der Handelsbilanz (wie auch in der Steuerbilanz nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG) ist der Anwartschaftsbarwert bei vorzeitigem Ausscheiden des Arbeitnehmers und in der Leistungsphase anzusetzen. Ein „handelsrechtlicher Teilwert“ ist in der Überschuldungsbilanz nicht anzusetzen.

Aus insolvenzrechtlicher Sicht ist zunächst zu unterscheiden, ob eine positive oder negative Fortführungsprognose besteht. Im Falle einer negativen Fortführungsprognose sind Liquidationswerte anzusetzen und damit verfallbare Anwartschaften in der Überschuldungsbilanz<sup>361</sup> nicht zu passivieren<sup>362</sup>. Denn

<sup>355</sup> Für Arbeitnehmer, die dem Betriebsrentengesetz unterliegen, nach §§ 2 Abs. 1 S. 1, 7 Abs. 2 S. 3 BetrAVG oder für Gesellschafter-Geschäftsführer nach vertraglicher Vereinbarung. Vgl. hierzu auch Teil B, 6.1.

<sup>356</sup> So Gosch, KStG, § 8, Rz. 1111.

<sup>357</sup> Krit. auch Hommel, BB 2003, 469.

<sup>358</sup> Gosch, DStR 2001, 886.

<sup>359</sup> Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, § 253 HGB, Rz. 323 ff; Ellrott/Rhiel, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 5. Aufl. 2003, § 249, Rz. 204 f.

<sup>360</sup> Gegenwert im Gegenwertsverfahren, Teilwert im Teilwertverfahren und Anwartschaftsbarwert der unverfallbaren Anwartschaft sind dann gleich hoch, wenn Dienst Eintritt und Zusagezeitpunkt identisch sind und sich der unverfallbare Pensionsanspruch ratierlich und ohne leistungsausschließende Wartezeit bemisst.

<sup>361</sup> Eine Bindung hinsichtlich Ansatz und Bewertung in der Überschuldungsbilanz an die Handels- oder Steuerbilanz besteht nicht (Drukarczyk/Schüler, in: Kirchhof/Lwowski, Münchner

sie würden durch ein Insolvenzverfahren ohne Belastung für die Kapitalgesellschaft entfallen<sup>363</sup>. Fällt die Fortführungsprognose positiv aus, sind Fortführungswerte anzusetzen und damit auch verfallbare Pensionsanwartschaften mit ihrem Barwert zu passivieren. Unverfallbare Anwartschaften sind grundsätzlich mit ihrem Barwert in der Überschuldungsbilanz zu passivieren<sup>364</sup> und zwar nicht mit dem Barwert der vollen, zugesagten Anwartschaft<sup>365</sup>, sondern mit dem Barwert des zum Stichtag (erdienten) quotierten Teils der Anwartschaft. Nur in dieser Höhe ist die Kapitalgesellschaft belastet und stehen dem Arbeitnehmer Ansprüche zu (§§ 2 Abs. 1 S. 1, 7 Abs. 2 S. 3 BetrAVG).

Das Steuerrecht kann dem nur eingeschränkt folgen. Es ist nicht nur eine fiktive, sondern auch eine modifiziert insolvenzrechtliche Überschuldungsbilanz für steuerliche Zwecke aufzustellen. Ob eine fehlende Finanzierbarkeit vorliegt, ist eine steuerrechtliche Entscheidung. Eine vGA kann zum einen nur dann und insoweit vorliegen, wie es zu einer fiktiven Überschuldung durch die nicht bereits aus anderen Gründen als gesellschaftlich veranlasst qualifizierten Zusagebestandteile kommt. Ist beispielsweise eine Pensionszusage zu 50% überhöht und daher aus diesem Grund zur Hälfte gesellschaftlich veranlasst, so hat die Kapitalgesellschaft zu je 50% eine Ausschüttungsverbindlichkeit bzw. Pensionsrückstellung mit ihrem Barwert in der fiktiven Überschuldungsbilanz auszuweisen. Der Barwert der Ausschüttungsverpflichtung ist zwar in einer insolvenzrechtlichen und fiktiven steuerrechtlichen Überschuldungsbilanz zu passivieren. Er kann jedoch aus steuerlicher Sicht nicht zu einer vGA aufgrund fehlender Finanzierbarkeit führen. Ob (gesellschaftliche) Ausschüttungsverpflichtungen zu einer Überschuldung führen, interessiert aus steuerlicher Sicht nicht. Denn ihnen wird bereits aus anderen Gründen die betriebliche Veranlassung abgesprochen. Nur insoweit, wie die Überschuldung die Ausschüttungsverpflichtung übersteigt und damit auf die (zunächst) als betrieblich geltende Pensionsrückstellung „übergreift“, kann eine fehlende Finanzierbarkeit und damit vGA des (zunächst) unbeanstandet gebliebenen Zusageteils vorliegen.

Weiterhin sind zur steuerrechtlichen Prüfung der Finanzierbarkeit auch verfallbare Anwartschaften grundsätzlich zu passivieren. Denn es muss der Frage nachgegangen werden, ob aufgrund einer fiktiven Überschuldungssituation ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter eine geminderte Zusage erteilt oder eine Kürzung der Zusage vorgenommen hätte. Steuerlich unbeachtlich ist dagegen, ob die Anwartschaft im fiktiven Insolvenzstadium entfallen würde oder nicht.

---

Kommentar zur Insolvenzordnung, § 19, Rz. 87; Schulze-Osterloh, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 64, Rz. 13, 18, 25).

<sup>362</sup> Drukarczyk/Schüler, in: Kirchhof/Lwowski, Münchner Kommentar zur Insolvenzordnung, § 19, Rz. 102.

<sup>363</sup> Vgl. auch Schulze-Osterloh, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 64, Rz. 20.

<sup>364</sup> Drukarczyk/Schüler, in: Kirchhof/Lwowski, Münchner Kommentar zur Insolvenzordnung, § 19, Rz. 102; Uhlenbrock, Insolvenzordnung, 12. Aufl. 2003, § 19, Rz. 59; Schmidt, in: Scholz, GmbHG, 9. Aufl. 2002, Vor § 64, Rz. 30, der jedoch nur unverfallbare Anwartschaften passivieren möchte.

<sup>365</sup> Es sei denn, die Anwartschaft wird sofort unverfallbar gestellt, was jedoch in steuerlicher Hinsicht eine vGA bedeutet (vgl. Teil B, 6.2.).

In der fiktiven Überschuldungsbilanz sind damit für steuerliche Zwecke die Barwerte der verfallbaren oder unverfallbaren Anwartschaften zu passivieren. Die Ansprüche sind zum Stichtag zu quotieren. Bei Minderheitsgesellschaftern wird es steuerlich akzeptiert, wenn sich der Anspruch im Falle des vorzeitigen Ausscheidens (wozu der Insolvenzfall gehört) gesetzlich (§ 2 Abs. 1 S. 1 BetrAVG) oder vertraglich unter Berücksichtigung des Dienstetrtritts bestimmt<sup>366</sup>. Damit ist in der fiktiven Überschuldungsbilanz der Barwert des unter Berücksichtigung des Dienstetrtritts errechneten (quotierten) Anspruchs anzusetzen. Beim beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer ist dagegen aufgrund des Nachzahlungsverbots der quotierte Anspruch unter Berücksichtigung des Zusagezeitpunktes zu errechnen und der Barwert des danach ermittelten Anspruchs in der fiktiven Überschuldungsbilanz zu passivieren. Steht dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer im Falle des vorzeitigen Ausscheidens vertraglich ein Anspruch unter Berücksichtigung des Dienstetrtritts zu (analog § 2 Abs. 1 S. 1 BetrAVG), so liegt zum Zeitpunkt des Ausscheidens anteilig eine vGA vor<sup>367</sup>. Diese vGA-Qualifikation stellt sich jedoch erst dann ein, wenn es zum vorzeitigen Ausscheiden kommt. Ob die zu diesem Zeitpunkt zu bildende Ausschüttungsverbindlichkeit zu einer insolvenzrechtlichen Überschuldung führt, ist steuerlich unbeachtlich. Bis zum vorzeitigen Ausscheiden ist von einer betrieblichen Veranlassung auszugehen. In der insolvenzrechtlichen Überschuldungsbilanz ist zwar der (höhere) Barwert unter Berücksichtigung des Dienstetrtritts zu passivieren. Jedoch ist steuerrechtlich eine modifiziert insolvenzrechtliche Beurteilung notwendig.

Bei einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer belaufen sich Anwartschaft und damit auch Barwert im Zusagezeitpunkt grundsätzlich auf 0 €. Bei der Anwartschaft auf Altersrente ist dies offensichtlich, da am Zusagetag noch keinerlei verfallbare oder unverfallbare Anwartschaft besteht. Geht man davon aus, dass das Invaliditäts- und Todesfallrisiko (nur) am Zusagetag gegen Null tendiert und praktisch nicht ermittelt werden kann, so können die Vorsorgeleistungen Invalidität und Hinterbliebenenschutz vernachlässigt werden. Es kommt nämlich bei der Finanzierbarkeitsprüfung zum Zusagezeitpunkt zu dem Paradoxon, dass am Zusagetag zugleich vom Ausscheiden des Gesellschafter-Geschäftsführers auszugehen ist und zu prüfen ist, ob die fiktiv an diesem Tag eingetretene Anwartschaft durch die Kapitalgesellschaft finanzierbar sei<sup>368</sup>. Teilt man die Ansicht einer Vernachlässigung des Invaliditäts- und Todesfallrisikos am Zusagetag nicht, so kann beispielsweise eine einmonatige leistungsausschließende Wartezeit hinsichtlich der Abdeckung des Invaliditäts- und Hinterbliebenenschutzes vereinbart werden, womit die Risiken zum Zusagezeitpunkt gänzlich entfällt. Der Barwert der Anwartschaft beträgt damit 0 €. Eine fehlende Finanzierbarkeit scheidet somit im Zeitpunkt der Zusageerteilung aus.

Sind Zeitpunkt des Dienstetrtritts und der Zusageerteilung beim Minderheitsgesellschafter identisch, so beträgt der Barwert zum Zusagezeitpunkt ebenfalls 0 €. Liegt der Dienstetrtritt vor der Zusageerteilung kommt dem Minderheitsgesellschafter ein i.d.R. verfallbarer Anspruch für die zurückliegende Zeit zu, dessen Barwert in der fiktiven Überschuldungsbilanz zu

<sup>366</sup> Vgl. Teil B, 6.2.1.

<sup>367</sup> Vgl. Teil B, 6.2.2.

<sup>368</sup> Vgl. auch Buciek, Stbg 2002, 6.

passivieren ist und zur Überschuldung und damit vGA führen kann. Andernfalls kann eine vGA wegen fehlender Finanzierbarkeit im Zusagezeitpunkt nicht eintreten. Das vGA-Kriterium der Finanzierbarkeit zum Zeitpunkt der Zusageerteilung sollte daher entfallen<sup>369</sup>. Weder kann das Konzept des BFH theoretisch gerechtfertigt werden, noch kommt es bei zutreffender Anwendung der Finanzierbarkeitsprüfung im Zusagezeitpunkt zu wesentlichen praktischen Anwendungsfällen. Ansonsten könnte das Kriterium der Finanzierbarkeit im Zusagezeitpunkt stets durch die Vereinbarung einer minimalen, wirtschaftlich zu vernachlässigenden leistungsausschließenden Wartezeit hinsichtlich der Hinterbliebenen- und Invaliditätsversorgung erfüllt werden, womit letztlich ein Dummenerfordernis aufgestellt würde.

Für den Wegfall der vom BFH und Finanzverwaltung im Zusagezeitpunkt angestellten Finanzierbarkeitsprüfung spricht noch eine weitere Überlegung. Der BFH und die Finanzverwaltung unterliegen einer Fehlvorstellung hinsichtlich der Bedeutung und Wirkungsweise der Vorbehalts-/Anpassungsklauseln. Die Pensionszusage an den nicht dem Betriebsrentengesetz unterliegenden Gesellschafter-Geschäftsführer kann einen zivilrechtlich wirksamen steuerunschädlichen Vorbehalt enthalten. Ein allgemeiner Vorbehalt kann demnach folgendermaßen lauten: „Die Firma behält sich vor, die Leistungen zu kürzen oder einzustellen, wenn die bei Erteilung der Pensionszusage maßgebenden Verhältnisse sich nachhaltig so wesentlich geändert haben, dass der Firma die Aufrechterhaltung der zugesagten Leistungen auch unter objektiver Beachtung der Belange des Pensionsberechtigten nicht mehr zugemutet werden kann“. Ein spezieller Vorbehalt kann folgenden Inhalt haben: „Die Firma behält sich vor, die zugesagten Leistungen zu kürzen oder einzustellen, wenn die wirtschaftliche Lage des Unternehmens sich nachhaltig so wesentlich verschlechtert hat, dass ihm eine Aufrechterhaltung der zugesagten Leistungen nicht mehr zugemutet werden kann.“<sup>370</sup>

Derartige Vorbehalts-/Anpassungsklauseln werden vom BFH und der Finanzverwaltung<sup>371</sup> im Rahmen der Finanzierbarkeitsprüfung nicht berücksichtigt. Stattdessen soll der Barwert der gesamten Verpflichtung nach statistisch ermittelten Eintrittswahrscheinlichkeiten passiviert werden<sup>372</sup>. Damit wird jedoch unzulässigerweise die Möglichkeit außer Acht gelassen, dass die

<sup>369</sup> So auch Janssen, BetrAV 2001, 638. Mit dem Entfallen des Finanzierbarkeitsanfordernisses im Zusagezeitpunkt erübrigt sich auch die fragwürdige These des BFH (v. 4.9.2002, I R 7/01, DStR 2003, 113), ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter könne die Gesellschaft bis an die Grenze der Insolvenzreife mit Pensionsverpflichtungen belasten. Es ist zweifelhaft, ob ein derartiges Vorgehen, welches dazu führt, dass die Gesellschaft zu jedem nachfolgenden Zeitpunkt unmittelbar den Eintritt der Insolvenz fürchten müsste, mit dem Leitbild der angemessenen und zweckfördernden Führung der Geschäfte der Gesellschaft zu vereinbaren ist (vgl. Zöllner, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 35, Rz. 18) oder ob der Geschäftsführer die Risikobereitschaft dadurch nicht unzulässig überspannt (vgl. Schneider, in: Scholz, GmbHG, 9. Aufl. 2002, § 43, Rz. 46a). Plausibler erscheint eher die These, dass einem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter bei der Erteilung der Pensionszusage ein größerer Ermessenspielraum zukommt, den er aus Vorsichts- und Risikogründen nicht vollständig auszuschöpfen hat, während er bei einer möglichen Anpassung/Kürzung der Zusage an die strengen zivilrechtlichen Vorgaben gebunden ist.

<sup>370</sup> Jeweils aus R 41 Abs. 4 EStR.

<sup>371</sup> Ausdrücklich BMF v. 14.5.1999, IV C 6 - S 2742 - 9/99, BStBl. I 1999, 512, Tz. 2.2.

<sup>372</sup> BFH v. 20.12.2000, I R 15/00, BFH/NV 2001, 980; v. 24.1.2001, I R 14/00, BFH/NV 2001, 1147; v. 7.11.2001, I R 79/00, BFH/NV 2002, 287; v. 8.11.2000, I R 70/99, DStR 2001, 571.

Kapitalgesellschaft aufgrund der Klauseln die zivilrechtliche Möglichkeit zur Vertragsanpassung vornimmt. BFH und Finanzverwaltung lehnen sich an fiktive Wahrscheinlichkeiten über das künftige Entstehen der vollen Anwartschaft und ihrer Passivierung an und ziehen diese künftige wirtschaftliche Last auf den Zeitpunkt der Zusageerteilung vor. Dem kann nicht nur hinsichtlich der Bewertung nicht gefolgt werden, wonach richtigerweise der Überschuldungsprüfung nur der quotierte Anspruch zugrunde zu legen ist. Vielmehr können die Klauseln gerade das künftige Eintreten einer derart konstruierten Überschuldung verhindern. Bis zum tatsächlichen Eintritt einer derartigen wirtschaftlichen Notlage in der Zukunft liegt jedoch keine vGA vor. Am Zusagetag ist keine Prognose über die künftige Finanzierbarkeit der Pension möglich<sup>373</sup>.

### 5.7.2.2. Späterer Eintritt der fehlenden Finanzierbarkeit

Eine vGA kommt in Betracht, wenn sich die wirtschaftlichen und finanziellen Verhältnisse der Gesellschaft wesentlich verschlechtern, und eine Kürzung/Anpassung der Pensionszusage aus Sicht des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters angezeigt wäre. Zur Beantwortung der Frage, wann eine solche wirtschaftliche Notlage vorliegt, ist eine fiktive Überschuldungsbilanz nach den dargestellten Grundsätzen aufzustellen, in der die Barwerte der Pensionsanwartschaften zum jeweiligen Stichtag zu passivieren sind. Liegt eine Überschuldung vor, ist der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter gehalten, eine Kürzung der Zusage vorzunehmen, um die Überschuldung abzubauen. Im Falle einer Unterlassung liegt eine vGA in Form einer verhinderten Vermögensmehrung vor, da es nicht zum (anteiligen) Wegfall eines Passivpostens kommt.

Fraglich ist, welche Rolle die zivilrechtlichen Möglichkeiten zur Vertragsanpassung spielen. Der BGH<sup>374</sup> hat entschieden, dass bei wesentlicher Verschlechterung der wirtschaftlichen Verhältnisse der Gesellschaft der Geschäftsführer als Organmitglied (und damit sowohl der Fremdgeschäftsführer wie auch der Gesellschafter-Geschäftsführer) infolge seiner Treuepflicht gehalten ist, einer Herabsetzung seiner Bezüge (Gehalt, Tantieme) für die Zukunft zuzustimmen. Diese Rechtsprechung kann jedoch nicht als Grundlage für notwendige Zusageanpassungen herangezogen werden, um eine Überschuldung abzubauen<sup>375</sup>. Denn sie bezieht sich nur auf künftige Entgeltansprüche und nicht auf bereits erdiente Anwartschaften. In der Überschuldungsbilanz ist jedoch der Barwert der (quotierten) erdienten Anwartschaft zu passivieren, so dass die Höhe dieses Passivpostens durch die

<sup>373</sup> Zutreffend Hoffmann, DStR 1999, 1346 f.

<sup>374</sup> BGH v. 15.6.1992, II ZR 88/91, DStR 1992, 1443.

<sup>375</sup> So aber Gosch, DStR 2001, 884. Dagegen liegt eine vGA des Gehaltsbestandteils vor, welcher trotz bestehender Treuepflicht nach Feststellung der wirtschaftlichen Notlage nicht gekürzt wurde. Diese Beurteilung kann sich selbstverständlich auch auf künftige Pensionsansprüche beziehen. In unverfallbare Pensionsansprüche kann dagegen aufgrund von Treuepflichten (gem. BGH v. 15.6.1992, II ZR 88/91, DStR 1992, 1443) nicht eingegriffen werden. Dementsprechend ist zu unterscheiden zwischen einer vGA aufgrund unterlassener Vertragsanpassung hinsichtlich künftiger Vergütungsansprüche (Treuepflicht) und unterlassener Vertragsanpassung hinsichtlich bereits erdienter Ansprüche (Beseitigung einer Überschuldungssituation).

Anpassung künftiger Entgelte unbeeinflusst bleibt und eine Überschuldung nicht abgebaut werden kann. Ebenso ist nicht ersichtlich, wie die Reduzierung des (künftigen) Gehalts zum Abbau einer Überschuldung führen kann<sup>376</sup>. Ein derartiger Schritt kann allenfalls die Fortführungsprognose positiv beeinflussen.

Nach dem Betriebsrentengesetz oder vertraglich gestellte unverfallbare Anwartschaften können nur unter besonderen, eng umrissenen Voraussetzungen einseitig durch die Kapitalgesellschaft „widerrufen“ werden. Derartige Ausnahmefälle liegen nach der Rechtsprechung des BGH<sup>377</sup> vor, wenn der Geschäftsführer das Unternehmen durch ein grob pflichtwidriges Handeln in eine seine Existenz bedrohende Lage gebracht hat. Denn dann hat sich die in der Vergangenheit bewiesene Betriebstreue des Geschäftsführers nachträglich als wertlos oder erheblich entwertet herausgestellt. Ansonsten können Vergütungsansprüche nicht rückwirkend beseitigt werden.

Dagegen eröffnen die steuerunschädlichen Vorbehalte (vgl. R 41 Abs. 4 EStR) eine zivilrechtlich wirksame Widerrufsmöglichkeit gegenüber dem nicht dem Betriebsrentengesetz unterliegenden Gesellschafter-Geschäftsführer. In der Gestaltungspraxis wird deshalb geraten, auf derartige Widerrufsvorbehalte zu verzichten, da die Klauseln die zivilrechtliche Grundlage schaffen, um im Falle einer wirtschaftlichen Notlage zur Vertragsanpassung zu gelangen<sup>378</sup>. Unterbleibt die Vertragsanpassung in einer wirtschaftlichen Notlage, liegt nämlich eine vGA vor. Dagegen ist anzuführen, dass es üblich ist und dem Verhalten des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters entspricht, die Zusage mit einer derartigen Vorbehaltsklausel auszustatten. Wird die Aufnahme einer Vorbehaltsklausel unterlassen, so ist ein derartiges Vorgehen gesellschaftlich veranlasst. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde von der zivilrechtlichen Möglichkeit der Verankerung der „Standardklauseln“ (vgl. R 41 Abs. 4 EStR) Gebrauch machen. Sie sind in der Vertragspraxis üblich. Bei einer späteren wirtschaftlichen Notlage liegt daher auch dann eine vGA aufgrund unterlassener Kürzung der Zusage vor, wenn keine Vorbehaltsklausel vereinbart wurde<sup>379</sup>. Denn die unterlassene Kürzung hat letztlich ihre Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis.

Bei Zusagen an dem Betriebsrentengesetz unterliegenden Gesellschafter-Geschäftsführern (§ 17 Abs. 1 S. 2 BetrAVG) ist seit der Neufassung der Regeln über den gesetzlichen Insolvenzschutz in § 7 Abs. 1 BetrAVG ab dem 1.1.1999 ein einseitiger Widerruf von insolvenzgeschützten Versorgungsansprüchen und unverfallbaren Anwartschaften wegen wirtschaftlicher Notlage arbeitsrechtlich nicht mehr zulässig ist, weshalb den Vorbehalten nach R 41 Abs. 4 EStR keine rechtliche Wirkung mehr zukommt<sup>380</sup>. Mangels zivilrechtlicher Möglichkeit zur Vertragsanpassung, kann von dem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter dementsprechend keine

<sup>376</sup> So jedoch als Alternative vorgeschlagen von Gosch, DStR 2001, 884.

<sup>377</sup> BGH vom 11.3.2002, II ZR 5/00, DStR 2002, 1362; v. 17.12.2001, II ZR 222/99, DStR 2002, 412; v. 13.12.1999, II ZR 152/98, DStR 2000, 255.

<sup>378</sup> Pradl, GStB 2005, 182 f.

<sup>379</sup> Widersprüchlich insoweit Gosch, der zum einen ebenso im Unterlassen einer vertraglichen Abrede, welche die Option zur Vertragsanpassung ermöglichen würde, eine gesellschaftlich veranlasste Vermögensverfügung sieht (Gosch, KStG, § 8, Rz. 370 f), zum anderen jedoch fordert, dass ein Widerrufsvorbehalt ausdrücklich vereinbart sein muss (Gosch, DStR 2001, 884).

<sup>380</sup> BAG v. 17.6.2003, 3 AZR 396/02, AP Nr. 24 zu § 7 BetrAVG.

Kürzung/Anpassung einer unverfallbaren Anwartschaft verlangt werden. Eine vGA liegt allerdings dann vor, wenn die fremden Arbeitnehmer im Betrieb auf Anwartschaften verzichten<sup>381</sup> und der Gesellschafter-Geschäftsführer eine derartige Kürzung hinsichtlich seiner Anwartschaft verweigert.

### 5.7.2.3. Weitere Aspekte

Sollte dem Vorschlag zum Verzicht auf das Kriterium der Finanzierbarkeit im Zeitpunkt der Zusageerteilung nicht gefolgt werden, so kann das Risiko einer fehlenden Finanzierbarkeit durch den Abschluss einer (weitgehend) kongruenten Rückdeckungsversicherung, durch den Verzicht auf die Bestandteile der Invaliditäts- und/oder Hinterbliebenenversorgung, durch eine Minderung dieser Risikobestandteile oder durch die diesbezügliche Vereinbarung leistungsfreier Wartezeiten vermieden werden<sup>382</sup>.

Schließlich ist anzumerken, dass bei Aufrechterhaltung des Finanzierbarkeitserfordernisses im Zusagezeitpunkt eine Zusage aufgrund (anteilig) fehlender Finanzierbarkeit im Zusagezeitpunkt zwar als (anteilig) gesellschaftlich veranlasst zu qualifizieren ist. Tritt jedoch in nachfolgenden Besteuerungszeiträumen eine Finanzierbarkeit ein, so ist kein Grund ersichtlich, wieso von diesem Zeitpunkt an nicht von einer nunmehrigen betrieblichen Veranlassung ausgegangen werden kann. Wenn die Literatur und Finanzverwaltung zutreffend mit Ablauf des Probezeiterfordernisses des Geschäftsführers von einer betrieblichen Veranlassung ausgehen<sup>383</sup>, so ist ein derartiger Wandel der Veranlassung auch hinsichtlich der Frage der Finanzierbarkeit zu unterstellen<sup>384</sup>. Ein Grund für ein unterschiedliches Vorgehen ist nicht ersichtlich. Andernfalls sind die Beteiligten gezwungen, die Zusage aufzuheben, und dies auf Grundlage der (im Übrigen unzutreffenden) Rechtsprechung des BFH um den Preis des Zuflusses der vGA an den Gesellschafter-Geschäftsführer und der verdeckten Einlage<sup>385</sup>, und eine Neuerteilung der Zusage vorzunehmen. Dies jedoch wäre „überflüssige Förmelerei“<sup>386</sup>. Zutreffend geht daher das FG Düsseldorf<sup>387</sup> mit Eintritt der Finanzierbarkeit von einer betrieblichen Veranlassung aus. Der BFH<sup>388</sup> hat dieses Urteil aufgehoben und unzutreffend darauf hingewiesen, dass die Finanzierbarkeit auch bei späterem Abschluss der Rückdeckungsversicherung im Zeitpunkt der Zusageerteilung zu prüfen ist. Richtigerweise ist ab dem Eintritt der Finanzierbarkeit von einer betrieblichen Veranlassung auszugehen.

<sup>381</sup> Dies ist im laufenden Arbeitsverhältnis zivilrechtlich zulässig (BAG v. 11.12.2001, 3 AZR 334/00 AP Nr. 11 zu § 1 BetrAVG; v. 14.8.1990, 3 AZR 301/89, AP Nr. 4 zu § 3 BetrAVG).

<sup>382</sup> Cramer, BB 1995, 921; Otto, DStR 1999, 746; Heubeck/Schmauck, Die Altersversorgung der Geschäftsführer in GmbH und GmbH & Co. KG, 4. Aufl. 1998, Rz. 167.

<sup>383</sup> Wellkamp, DStZ 2003, 292; Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, Anhang zu § 8, Rz. 211; Hambitzer, StBp 2001, 126; BMF v. 14.5.1999, IV C 6 - S 2742 - 9/99, BStBl. I 1999, 512, Tz. 1.2. Ebenso FG Düsseldorf v. 10.9.2002, 6 K 6493/98 K, G, F, DStRE 2003, 671.

<sup>384</sup> Anders jedoch Gosch, KStG, § 8, Rz. 1109; Wellkamp, DStZ 2003, 293; BMF v. 14.5.1999, IV C 6 - S 2742 - 9/99, BStBl. I 1999, 512, Tz. 2.3.

<sup>385</sup> BFH v. 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307. Vgl. zur fehlenden Rechtfertigung Teil B, 8.2.

<sup>386</sup> FG Düsseldorf v. 10.9.2002, 6 K 6493/98 K, G, F, DStRE 2003, 671; Janssen, BetrAV 2001, 638.

<sup>387</sup> FG Düsseldorf v. 10.9.2002, 6 K 6493/98 K, G, F, DStRE 2003, 671.

<sup>388</sup> BFH v. 20.8.2003, I R 99/02, DStRE 2004, 273.

Die Rechtsprechung des BFH<sup>389</sup> zum Zufluss und zur verdeckten Einlage beim Verzicht auf Pensionsanswartschaften ist jedoch verfehlt. Es kommt grundsätzlich nicht zum Zufluss und zur verdeckten Einlage<sup>390</sup>. Tritt die Finanzierbarkeit nachträglich ein, so ist zwar von diesem Zeitpunkt von einer betrieblichen Veranlassung auszugehen. Die bisher gebildete Ausschüttungsverbindlichkeit ist erfolgsneutral aufzulösen (per Ausschüttungsverbindlichkeit an Bilanzgewinn)<sup>391</sup>. Aufgrund des Eintritts der betrieblichen Veranlassung liegt eine nicht vollzogene Ausschüttung vor. Aufgrund des Nachholverbots (§ 6a Abs. 4 S. 1 EStG) kann dieser Betrag jedoch zum Bilanzstichtag, zu dem von einer betrieblichen Veranlassung auszugehen ist, nicht als Einmalbetrag der Pensionsrückstellung zugeführt werden. Vielmehr kann die bisher unterbliebene Pensionsrückstellung erst beim vorzeitigen Ausscheiden oder Eintritt des Versorgungsfalls als Einmalzuführung aufwandswirksam nachgeholt werden (§ 6a Abs. 4 S. 5 EStG). Vor diesem Hintergrund kann es steuerlich vorteilhafter sein, die Pensionszusage aufzuheben, wodurch die bisher gebildete Pensionsrückstellung gewinnerhöhend aufzulösen ist<sup>392</sup>, und eine Neuerteilung der Zusage vorzunehmen. Denn mit der Neuerteilung wird die Bildung einer Einmalzuführung zugelassen (§ 6a Abs. 4 S. 3 EStG), die wirtschaftlich die Nachholung der Zuführungen zur Pensionsrückstellung darstellt, die in der Zeit vom Dienstbeginn bis zur Erteilung der Pensionszusage möglich gewesen wären, wenn die Pensionszusage beim Dienstbeginn erteilt worden wäre<sup>393</sup>. Im Saldo wirkt sich folglich bei Aufhebung und Neuerteilung zum Bilanzstichtag die Einmalrückstellung aufwandswirksam aus.

## 6. Vorzeitiges Ausscheiden unter Beibehaltung der Pensionsanswartschaft

Der Gesellschafter-Geschäftsführer kann seine Geschäftsführungstätigkeit vorzeitig beenden<sup>394</sup>. In Betracht kommen beispielsweise die Fälle der Anteilsveräußerung, wobei der Erwerber kein Interesse an einer Weiterbeschäftigung des bisherigen Gesellschafter-Geschäftsführers hat, oder die Übergabe der Geschäftsführung an einen Nachfolger im Familienverbund unter Beibehaltung der Gesellschafterstellung. Bei Aufrechterhaltung der Pensionsanswartschaft können vGA auftreten. Bei der steuerlichen Betrachtung spielt es keine Rolle, ob der bisherige Gesellschafter-Geschäftsführer nach Aufgabe der Geschäftsführertätigkeit weiterhin Gesellschafter bleibt oder nicht. Ein späterer Verlust der Gesellschafterstellung hindert weder eine vGA-Qualifikation bei der Kapitalgesellschaft noch beim Gesellschafter<sup>395</sup>.

<sup>389</sup> BFH v. 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307.

<sup>390</sup> Vgl. Teil B, 8.2.

<sup>391</sup> Vgl. Teil A, 7.2.

<sup>392</sup> Vgl. Teil B, 8.2.5.

<sup>393</sup> Vgl. Teil B, 1.

<sup>394</sup> Im Invaliditätsfalle kommt es zur Leistung der Gesellschaft, falls das Risiko Berufsunfähigkeit in der Zusage abgedeckt wurde. Diese Situation ist jedoch hier nicht gemeint.

<sup>395</sup> Vgl. Teil A, 5.3.

## 6.1. Unverfallbarkeit dem Grunde nach

Scheidet der Gesellschafter-Geschäftsführer, sei er beherrschend oder auch nicht, als Geschäftsführer zu einem Zeitpunkt aus, zu dem die Pensionsanwartschaft noch verfallbar war, so kann die Anwartschaft nicht aufrecht gehalten werden. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde die Anwartschaft verfallen lassen. Geschieht dies nicht, sondern wird die Pensionsanwartschaft aufrechterhalten, so liegt im vollen Umfang eine vGA vor.

Ob und inwieweit eine Unverfallbarkeit gegeben ist, richtet sich nach den gesetzlichen und vertraglichen Bestimmungen. Von Bedeutung ist zunächst, ob das Betriebsrentengesetz auf den Gesellschafter-Geschäftsführer anzuwenden ist. Nach § 17 Abs. 1 S. 2 BetrAVG findet das Betriebsrentengesetz Anwendung auf Personen, die nicht Arbeitnehmer sind, ihnen jedoch „aus Anlass ihrer Tätigkeit für ein Unternehmen“ Alterssicherungsleistungen zugesagt worden sind. Geschäftsführer sind aufgrund ihrer Organstellung keine Arbeitnehmer. Ihnen kann jedoch „aus Anlass ihrer Tätigkeit“ eine Versorgungszusage erteilt werden. Allein- und Mehrheitsgesellschafter einer Kapitalgesellschaft können aufgrund ihrer unternehmergleichen Stellung keine Zusagen „aus Anlass ihrer Tätigkeit“ erteilt werden. Die Zusage gilt als Unternehmerlohn, weshalb beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer nicht in den Anwendungsbereich des Betriebsrentengesetzes fallen.

Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführer werden dann als nicht unter das Betriebsrentengesetz fallende Unternehmer angesehen, wenn ihre Beteiligung an der Gesellschaft nicht ganz unbedeutend ist (mindestens 10%) und sie zusammen mit anderen geschäftsführenden Gesellschaftern über die Stimmenmehrheit verfügen<sup>396</sup>. Die geschäftsführenden Minderheitsgesellschafter gelten dann in ihrer Gesamtheit als Unternehmer. An der Abgrenzung der Minderheitsgesellschafter zeigt sich, dass der Begriff der Beherrschung im Steuerrecht und im Betriebsrentenrecht nicht identisch ist. Im Betriebsrentenrecht ist es ausreichend, wenn der Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführer (dem Grunde nach) zusammen mit anderen Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführern über die Stimmenmehrheit verfügt. Nicht notwendig ist es, dass vergleichbare Zusagen in zeitlichem Zusammenhang an die Minderheitsgesellschafter erteilt werden, wie es die Annahme gleichgerichteter Interessen im Steuerrecht erfordert<sup>397</sup>. Das Kriterium der Beherrschung wird folglich im Betriebsrentenrecht weiter als im Steuerrecht gezogen. Weiterhin liegt betriebsrentenrechtlich nur dann eine „aus Anlass der Tätigkeit“ an den Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführer erteilte Zusage vor, wenn zwischen der Zusage und dem maßgeblichen Beschäftigungsverhältnis ein ursächlicher Zusammenhang besteht: „Es muss eine „betriebliche Veranlassung für die Versorgungszusage gegeben sein“, so der BGH<sup>398</sup>. Bei der erforderlichen Kausalitätsprüfung sind alle Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen. In diesem Zusammenhang kommt es darauf an, ob die

<sup>396</sup> Eine Minderheitsgesellschafter, der zusammen mit einem Mehrheitsgesellschafter die Geschäfte der Kapitalgesellschaft führt, fällt unter den Schutzbereich des § 17 Abs. 1 S. 2 BetrAVG, da der Mehrheitsgesellschaft auch ohne den Minderheitsgesellschafter seinen Willen in der Gesellschaft durchsetzen kann (BGH v. 25.9.1989, II ZR 259/88, AP Nr. 19 zu § 17 BetrAVG).

<sup>397</sup> Vgl. Teil A, 9.2.

<sup>398</sup> BGH v. 28.9.1981, II ZR 181/80, AP Nr. 12 zu § 7 BetrAVG.

zugesagte Versorgung bei objektiver Betrachtung nach Art und Höhe auch bei Fremdkräften wirtschaftlich vernünftig und üblich gewesen wäre. Die „Kausalitätsprüfung“ stellt damit den Fremdvergleich dar, der parallel im Steuerrecht zur Bestimmung der Veranlassung dient. Liegt keine „Üblichkeit“ bzw. „Angemessenheit“ vor, gilt die Zusage als Unternehmerlohn und der Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführer fällt nicht nach § 17 Abs. 1 S. 2 BetrAVG unter das Betriebsrentengesetz<sup>399</sup>.

Unterliegt der Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführer dem Betriebsrentengesetz, so bestimmt sich die gesetzliche Unverfallbarkeit nach § 1b BetrAVG. Demnach besteht eine unverfallbare Anwartschaft, wenn das Dienstverhältnis nach Vollendung des 30. Lebensjahres endet und die Zusage mindestens fünf Jahre bestanden hat (§ 1b Abs. 1 S. 1 BetrAVG). Soweit die Versorgungszusage auf Entgeltumwandlung beruht, besteht sofortige Unverfallbarkeit (§ 1b Abs. 5 BetrAVG). Unbenommen bleibt es den Beteiligten, vertraglich zugunsten des Berechtigten eine kürzere Verfallbarkeitsfrist zu vereinbaren (vertragliche Unverfallbarkeit). Bei Gesellschaftern, die nicht dem Betriebsrentengesetz unterliegen, kommen die gesetzlichen Regelungen zur Unverfallbarkeit nicht zur Anwendung, so dass bei Fehlen einer vertraglichen Bestimmung im Falle des vorzeitigen Ausscheidens eine verfallbare Anwartschaft vorliegt<sup>400</sup>. Die Finanzverwaltung<sup>401</sup> und der BFH<sup>402</sup> gehen davon aus, dass Zusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer eine sofortige Unverfallbarkeit der zugesagten Ansprüche vorsehen dürfen. Allerdings muss sich die Höhe des Anspruchs ratierlich errechnen (sofortige ratierliche/zeitanteilige Unverfallbarkeit)<sup>403</sup>.

## 6.2. Höhe des unverfallbaren Anspruchs

### 6.2.1. Minderheitsgesellschafter

Aus steuerlicher Sicht als Minderheitsgesellschafter geltende Gesellschafter-Geschäftsführer können in den Anwendungsbereich des Betriebsrentengesetzes fallen oder nicht<sup>404</sup>. Bei Minderheitsgesellschaftern, die unter das Betriebsrentengesetz fallen (§ 17 Abs. 1 S. 2 BetrAVG), bestimmt sich die Höhe der unverfallbaren Anwartschaft bei Leistungszusagen nach § 2

<sup>399</sup> Die Zusage kann auch betriebsrentenrechtlich entsprechend ihrer Veranlassung (Kausalität) teilweise als Unternehmerlohn und teilweise als dem Schutzbereich des BetrAVG unterfallend gelten (z.B. bei Unangemessenheit der Höhe nach). Zur Abgrenzung der Beherrschung im Betriebsrentengesetz: BAG v. 25.1.2000, 3 AZR 769/98, AP Nr. 38 zu § 1 BetrAVG; v. 21.8.1990, 3 AZR 429/89, AP Nr. 1 zu § 1 BetrAVG; v. 8.5.1990, 3 AZR 121/89, AP Nr. 58 zu § 7 BetrAVG; BGH v. 28.9.1981, II ZR 181/80, AP Nr. 12 zu § 7 BetrAVG; v. 28.4.1980, II ZR 254/78, AP Nr. 1 zu § 17 BetrAVG; v. 9.6.1980, II ZR 255/78, AP Nr. 13 zu § 17 BetrAVG; Steinmeyer, in: Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, 5. Aufl. 2005, § 17 BetrAVG, Rz. 11 ff; Doetsch, Versorgungszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer und Vorstände, 5. Aufl. 2004, S. 17 f.

<sup>400</sup> Vgl. Doetsch, BetrAV 2005, 33; Langohr-Plato, INF 2003, 257; Ahrend/Förster/Rößler, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 6. Teil, Rz. 841.

<sup>401</sup> BMF v. 9.12.2002, IV A 2 - S 2742 - 68/02, BStBl. I 2002, 1393.

<sup>402</sup> BFH v. 20.8.2003, I R 99/02, DStRE 2004, 273. Unklar dagegen noch BFH v. 22.1.2002, I B 75/01, BFH/NV 2002, 952.

<sup>403</sup> Vgl. Teil B, 6.2.

<sup>404</sup> Vgl. Teil B, 6.1.

Abs. 1 BetrAVG. Nach § 2 Abs. 1 S. 1 BetrAVG besteht die Höhe des unverfallbaren Anspruchs mindestens in Höhe des Teils, der dem Verhältnis der Dauer der gesamten Betriebszugehörigkeit zu dem Zeitraum vom Beginn der Betriebszugehörigkeit bis zur Vollendung des 65. Lebensjahres entspricht (m/n-tel Verfahren). Soweit die Zusage auf Entgeltumwandlung (§ 1 Abs. 2 Nr. 3 BetrAVG) oder umgewandelten Beiträgen (beitragsorientierte Leistungszusage (§1 Abs. 2 Nr. 1 BetrAVG) beruht, gilt die Anwartschaft aus den bis zum Ausscheiden umgewandelten Entgeltbestandteilen bzw. Beiträgen als unverfallbar (§ 2 Abs. 5a BetrAVG). Den Beteiligten bleibt es zivilrechtlich unbenommen, eine höhere vertragliche unverfallbare Anwartschaft einzuräumen.

Steuerlich werden die Regelungen zur Bestimmung der Höhe des unverfallbaren Anspruchs nach dem Betriebsrentengesetz akzeptiert<sup>405</sup>. Bis auf eine Ausnahme: Die Finanzverwaltung will die Regelung des § 2 Abs. 5a BetrAVG nur bei Entgeltumwandlungszusagen, nicht jedoch bei beitragsorientierten Leistungszusagen anwenden, so dass bei beitragsorientierten Leistungszusagen für steuerliche Zwecke und entgegen der Arbeitsrechtslage eine Quotierung nach § 2 Abs. 1 S. 1 BetrAVG (m/n-tel Verfahren) vorzunehmen sein soll<sup>406</sup>. Diese Unterscheidung wird kritisiert<sup>407</sup>. Sie ist in der Tat zumindest für Minderheitsgesellschafter problematisch.

Es stellt sich zwar zunächst so dar, dass eine Pensionszusage erdient werden muss und sich eine unverfallbare Anwartschaft dem Grundsatz nach auf den erdienten Teil erstreckt. Dies ist bei fremdvergleichsgerechten Zusagen, die auf Entgeltumwandlung beruhen, offensichtlich und ergibt sich bei Leistungszusagen aus der Quotierung nach § 2 Abs. 1 S. 1 BetrAVG. Bei beitragsorientierten Leistungszusagen ergibt sich das Sonderproblem, dass die Kapitalgesellschaft Beträge (z.B. einen hohen Einmalbetrag) in eine Pensionsanwartschaft umwandeln kann, die somit in die Unverfallbarkeit nach § 2 Abs. 5a BetrAVG eingehen, während die Anwartschaft aber noch bis zum ursprünglich geplanten Beginn des Pensionseintritts vom Berechtigten wirtschaftlich erdient werden muss. Bei der steuerlichen Beurteilung ist aber zum einen zu beachten, dass beim Minderheitsgesellschafter das Nachzahlungsverbot nicht gilt und die umgewandelten Beträge damit steuerunschädlich auch als Vergütung für bereits geleistete Dienste interpretiert werden können. Zum anderen ist in der Rechtsprechung anerkannt, dass sich das Steuerrecht soweit wie möglich an die Wertungen des Betriebsrentengesetzes anzupassen hat<sup>408</sup>. Ein Verzicht (entschädigungsloser Erlass) auf gesetzlich unverfallbare Anwartschaften im Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses durch einen dem Betriebsrentengesetz unterliegenden Gesellschafter-Geschäftsführer (§ 17 Abs. 1 S. 2 BetrAVG) ist

<sup>405</sup> BMF v. 9.12.2002, IV A 2 - S 2742 - 68/02, BStBl. I 2002, 1393; BFH v. 20.8.2003, I R 99/02, DStRE 2004, 273; Langohr-Plato, INF 2003, 258 f, wonach bei Ansprüchen, die über die Quotierung des § 2 Abs. 1 S. 1 BetrAVG hinausgehen, ein gesellschaftlich veranlasster „Mehrwert“ vorliegt.

<sup>406</sup> BMF v. 9.12.2002, IV A 2 - S 2742 - 68/02, BStBl. I 2002, 1393.

<sup>407</sup> Gosch, KStG, § 8, Rz. 1083; Höfer/Kaiser, DStR 2003, 275, wonach eine Gleichbehandlung „konsequent“ wäre, jedoch ohne nähere Begründung.

<sup>408</sup> BFH v. 14.12.1988, I R 44/83, BStBl. II 1989, 323. Vgl. auch FG Baden-Württemberg v. 11.7.2001, 2 K 364/99, DStRE 2002, 511; FG Münster v. 15.6.2000, 13 K 4051/98, EFG 2000, 1303.

zivilrechtlich nichtig (§ 134 BGB)<sup>409</sup>. Die Beteiligten hätten folglich, selbst wenn sie wollten, keinerlei Möglichkeit, die vGA „zu verhindern“. Damit ist klar, dass sich auch im Falle der beitragsorientierten Leistungszusage die steuerlich angemessene Höhe der unverfallbaren Anwartschaft nach § 2 Abs. 5a BetrAVG bemisst.

Bei Minderheitsgesellschaftern, die nicht unter das Betriebsrentengesetz fallen, bedarf es einer vertraglichen Regelung zur Bestimmung der Höhe des unverfallbaren Anspruchs. Der Gleichbehandlungsgrundsatz gebietet es insofern, Vertragsklauseln, die sich an die dargestellten Regelungen des Betriebsrentengesetzes orientierten, steuerlich zu akzeptieren<sup>410</sup>.

Unverfallbare Anwartschaften, die auf über die Regelungen des Betriebsrentengesetzes hinausgehenden Vertragsklauseln beruhen, stellen vGA dar, es sei denn, es findet sich innerbetrieblich eine vergleichbare Besserstellung zugunsten von Fremdgeschäftsführern oder leitenden Angestellten (Priorität des innerbetrieblichen Fremdvergleichs).

### 6.2.2. Beherrschende Gesellschafter

Beherrschende Gesellschafter fallen nicht unter das Betriebsrentengesetz. Bei ihnen bestimmt sich die Höhe des unverfallbaren Anspruchs nach den vertraglichen Regelungen. Es entsprach der bisherigen Auffassung des Schrifttums<sup>411</sup>, dass sich die Höhe des unverfallbaren Anspruchs auch bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern analog § 2 Abs. 1 S. 1 BetrAVG bemessen darf. Dem folgt jedoch die Finanzverwaltung<sup>412</sup> und der BFH<sup>413</sup> nicht. Denn bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern kann aufgrund des Nachzahlungsverbot nicht auf den Beginn der Betriebszugehörigkeit, sondern muss auf den Zeitpunkt der Zusageerteilung abgestellt werden. Erst nach Erteilung der Zusage wird die Anwartschaft durch die Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers verdient. Die steuerlich angemessene unverfallbare Anwartschaft des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers bemisst sich daher aus dem Verhältnis der seit der Zusageerteilung geleisteten Tätigkeit zum Zeitraum von der Zusageerteilung bis zur Vollendung des 65. Lebensjahres.

Die aus dem Nachzahlungsverbot resultierende Schlussfolgerung für die Berechnung der Höhe des unverfallbaren Anspruchs leitet sich konsequent aus der Rechtsprechung des I. Senats zur Erdienbarkeit und zum

<sup>409</sup> BAG v. 14. 8.1990, 3 AZR 301/89, AP Nr. 4 zu § 3 BetrAVG; v. 22.9.1987, 3 AZR 194/86, AP Nr. 13 zu § 17 BetrAVG.

<sup>410</sup> Dies gilt auch für die aus § 2 Abs. 5a BetrAVG abgeleitete Unverfallbarkeit bei beitragsorientierten Leistungszusagen, da das Nachzahlungsverbot für Minderheitsgesellschafter nicht gilt.

<sup>411</sup> Ahrend/Förster/Rößler, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 6. Teil, Rz. 826; Cramer, DStR 1998, 1083; Heubeck/Schmauck, Die Altersversorgung der Geschäftsführer in GmbH und GmbH & Co. KG, 4. Aufl. 1998, S. 182.

<sup>412</sup> BMF v. 9.12.2002, IV A 2 - S 2742 - 68/02, BStBl. I 2002, 1393.

<sup>413</sup> BFH v. 20.8.2003, I R 99/02, DStRE 2004, 273.

Nachzahlungsverbot ab<sup>414</sup>. Der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer verdient seine Pension grundsätzlich erst durch seine aktive Tätigkeit im Zeitraum von der Zusageerteilung bis zum geplanten Pensionseintritt. Die Tätigkeit des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers vor Zusage der Pension muss unberücksichtigt bleiben. Andernfalls würde sich die Höhe des unverfallbaren Anspruchs einschließlich der Dienstzeit bemessen, in der dem Gesellschafter-Geschäftsführer (noch) gar keine Zusage erteilt worden ist und damit eine rückwirkende Vergütung vorliegen. Ein möglicher tatsächlicher Fremdvergleich hinsichtlich der Unverfallbarkeit kann an diesem Ergebnis nichts ändern<sup>415</sup>. Denn zum einen sind auf Fremdgeschäftsführer die Vorschriften des Betriebsrentengesetzes anwendbar, welche für den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer unbeachtlich sind. Zum anderen ist der beherrschende Gesellschafter gehalten, vor der Leistungserbringung und Vergütung eine Vereinbarung abzuschließen. Das Nachzahlungsverbot soll Gewinnmanipulationen vermeiden. Dieses Sondererfordernis des formellen Fremdvergleichs steht neben dem materiellen Fremdvergleich<sup>416</sup>.

Die Quotierung nach der Zusageerteilung ist bei Leistungszusagen und bei beitragsorientierten Zusagen vorzunehmen. Bei Entgeltumwandlungszusagen kann sich die Höhe des unverfallbaren Anspruchs nach § 2 Abs. 5a BetrAVG bemessen, da das Nachzahlungsverbot nicht verletzt wird. Die unverfallbare Anwartschaft erstreckt sich bei fremdvergleichsgerechten Entgeltumwandlungen grundsätzlich nur auf erdiente Teile.

#### Beispiel<sup>417</sup>

A (Jahrgang 1945) ist seit 1980 bei der A-GmbH angestellt. 1983 wird er beherrschender Gesellschafter und Geschäftsführer. Ihm wird 1990 eine Pensionszusage (Leistungszusage) erteilt. Diese sieht vor, dass A nach Vollendung des 65. Lebensjahres eine angemessene und damit betrieblich veranlasste jährliche Pension von 75.000 € erhalten soll. Weiterhin beinhaltet die Zusage eine Unverfallbarkeitsklausel mit dem Wortlaut: „Es finden die Bestimmungen des Betriebsrentengesetzes Anwendung.“ Im Jahr 2000 scheidet A als Geschäftsführer unter Aufrechterhaltung der Anwartschaft aus der Gesellschaft aus.

A hat einen unverfallbaren Pensionsanspruch, der sich analog § 2 Abs. 1 S. 1 BetrAVG nach dem Verhältnis der Dauer seiner gesamten Betriebszugehörigkeit (1980-2000 = 20 Jahre) zu dem Zeitraum vom Beginn der Betriebszugehörigkeit bis zur Vollendung des 65. Lebensjahres (1980-2010 = 30 Jahre) errechnet, folglich  $\frac{2}{3}$  von 75.000 € = 50.000 €.

Unter Beachtung des Nachzahlungsverbotes ergibt sich jedoch nur eine steuerlich angemessene unverfallbare Anwartschaft, die sich nach dem Verhältnis der seit der Zusageerteilung geleisteten Tätigkeit (1990-2000 = 10 Jahre) zum Zeitraum von der Zusageerteilung bis zur Vollendung des 65.

<sup>414</sup> BFH v. 24.1.1996, I R 41/95, BStBl. II 1997, 440; v. 21.12.1994, I R 98/93, BStBl. II 1995, 419.

<sup>415</sup> A.A. Höfer/Kaiser, DStR 2003, 275.

<sup>416</sup> Vgl. Teil A, 9.2.

<sup>417</sup> Vgl. auch Briese, DStR 2004, 1234 ff; Prost, BetrAV 2004, 524.

Lebensjahres (1990-2010 = 20 Jahre) bestimmt, folglich  $1/2$  von 75.000 € = 37.500 €. Es liegt eine vGA von 33,3% vor.

Die A-GmbH hat zum Bilanzstichtag nach dem Ausscheiden des A den Anwartschaftsbarwert des steuerlich angemessenen unverfallbaren Anspruchs von 37.500 € als Pensionsrückstellung zu passivieren (§ 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG). Der Anwartschaftsbarwert der Differenz von 12.500 € (zu dem zivilrechtlichen Anspruch von 50.000 €) stellt eine Ausschüttungsverpflichtung dar, deren Barwert ebenso nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG zu passivieren ist, jedoch als Ausschüttungsverbindlichkeit. Soweit die künftigen Zuführungen in der Anwartschaftsphase bzw. Zahlungen in der Leistungsphase auf den steuerlich angemessenen Teil und damit der Pensionsanwartschaft beruhen, stellen sie Betriebsausgaben dar (zu 66,7%). Soweit sie auf den unangemessenen Teil und damit auf die Ausschüttungsverpflichtung zurückzuführen sind, dürfen die Aufwendungen (bei Aufstockung der Ausschüttungsverbindlichkeit bzw. späterer Zahlung) nicht als Betriebsausgaben gebucht werden. Die Zahlungen stellen Tilgung der Ausschüttungsverbindlichkeit in Höhe der Barwertminderung und soweit sie darüber hinausgehen eine erneute vGA dar und mindern daher nicht den Steuerbilanzgewinn<sup>418</sup>.

A hat bei Bezug seiner Pension Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von 37.500 € (§ 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG) und Einkünfte aus Kapitalvermögen im Halbeinkünfteverfahren von 12.500 € (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 i. V. m. § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG).

Möchten die Kapitalgesellschaft und der Gesellschafter-Geschäftsführer das Ergebnis der vGA vermeiden, so müssen sie eine Vertragsanpassung vornehmen und den unverfallbaren Anspruch bei Ausscheiden auf die dargestellte Höhe (Berechnung ab Zeitpunkt Zusageerteilung) begrenzen. Darin ist ein Verzicht des Gesellschafters zu erblicken, der nach der unzutreffenden Rechtsprechung des BFH zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und zur verdeckten Einlage in die Kapitalgesellschaft führt<sup>419</sup>. Richtigerweise wird bei einem Verzicht nur die Pensionsrückstellung anteilig bei der Kapitalgesellschaft aufgelöst und treten beim Gesellschafter keinerlei Steuerfolgen ein.

Denkbar sind ebenso Fälle des vorzeitigen Ausscheidens unter Aufrechterhaltung der Anwartschaft, die aus einer Zusage resultiert, welche bereits bei ihrer Erteilung (teilweise) gesellschaftlich veranlasst war. In diesem Fall hat die Kapitalgesellschaft bereits in der zurückliegenden Anwartschaftsphase eine Ausschüttungsverbindlichkeit passiviert. Kommt es nun zum vorzeitigen Ausscheiden des Gesellschafter-Geschäftsführers, ist der Barwert der Ausschüttungsverpflichtung zu passivieren (§ 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG). Es kann dabei zum Zusammentreffen einer Ausschüttungsverpflichtung aufgrund einer überhöhten Zusage und einer solchen aufgrund Verstoßes gegen das Nachzahlungsverbot kommen. Liegt kein Verstoß gegen das Nachzahlungsverbot vor, weil die erdiente Anwartschaft zutreffend ab dem Zeitpunkt der Erteilung der Zusage errechnet wurde, ist aber eine Ausschüttungsverpflichtung aufgrund einer überhöhten Zusage gegeben, so kommt es aufgrund des vorzeitigen Ausscheidens zur anteiligen Auflösung der Ausschüttungsverbindlichkeit. Denn der während der Anwartschaftsphase zu passivierende Teilwert der Ausschüttungsverpflichtung nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG ist regelmäßig höher als der beim Ausscheiden zu passivierende

<sup>418</sup> Vgl. Teil B. 2.

<sup>419</sup> BFH v. 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307 und zur Kritik vgl. Teil B, 8.2.

Barwert der Verpflichtung nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG. Die überhöhte Ausschüttungsverbindlichkeit ist erfolgsneutral gegen Bilanzgewinn/Rücklage aufzulösen. Sie erhöht nicht den Steuerbilanzgewinn<sup>420</sup>.

#### Abwandlung des Beispiels

Die Zusage an A in Höhe von 75.000 € ist unangemessen hoch. Betrieblich veranlasst war lediglich eine Zusage von 50.000 €. In der Anwartschaftsphase war bis zum Ausscheiden des A der Teilwert nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG aus der überhöhten und damit gesellschaftlich veranlassten Zusage von 25.000 € als Ausschüttungsverbindlichkeit zu passivieren. Der betrieblich veranlasste Teil von 50.000 € floss entsprechend in die Pensionsrückstellung ein (Teilwert nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG).

Kommt es nun zum Ausscheiden des A, wobei die Anwartschaft unter Berücksichtigung des Beginns der Betriebszugehörigkeit (analog § 2 Abs. 1 S. 1 BetrAVG, erdienter Teil: 2/3) und nicht des Zeitpunktes der Erteilung der Zusage (erdienter Teil: 1/2) errechnet wurde, so liegt eine weitere vGA vor. Betrieblich veranlasst ist der Anwartschaftsbarwert (§ 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG) einer Zusage von 50.000 € x 1/2 = 25.000 €. Als Pensionsrückstellung ist folglich bei vorzeitigem Ausscheiden der Barwert dieser Anwartschaft von 25.000 € zu passivieren. Zivilrechtlich steht dem A jedoch bei vorzeitigem Ausscheiden ein Anspruch von 75.000 x 2/3 = 50.000 € zu. Der Barwert nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG aus der Differenz (= 25.000 €) ist als Ausschüttungsverbindlichkeit zu passivieren. Die vGA-Quote beträgt folglich 50%. Bei Bezug der Pension hat A zur Hälfte (25.000 €) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG (25.000 €) und zur anderen Hälfte (25.000 €) Beteiligungseinkünfte im Halbeinkünfteverfahren (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 i. V. m. § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG).

## 7. Abfindung

### 7.1. Die Bedeutung des BetrAVG

Unterliegt der Gesellschafter-Geschäftsführer dem Betriebsrentengesetz (§ 17 Abs. 1 S. 2 BetrAVG)<sup>421</sup>, so ist das Abfindungsverbot für gesetzlich unverfallbare Anwartschaften in § 3 BetrAVG zu beachten. Demnach darf keine Abfindung im Falle der Beendigung des Arbeitsverhältnisses und keine Abfindung laufender Leistungen erfolgen (§ 3 Abs. 1 BetrAVG)<sup>422</sup>. Eine gegen § 3 BetrAVG verstoßende Abfindung ist nichtig (§ 134 BGB). Der Abfindungszahlung kommt kein Erfüllungscharakter (§ 362 Abs. 1 BGB) zu<sup>423</sup>. Damit kann der Gesellschafter-Geschäftsführer bei Eintritt des Versorgungsfalles weiterhin Ansprüche aus seiner unverfallbaren Anwartschaft gegen die Kapitalgesellschaft herleiten. Eine Rückforderung der Abfindungszahlung durch die Kapitalgesellschaft aus ungerechtfertigter Bereicherung scheidet nach § 817

<sup>420</sup> Vgl. Teil A, 7.2. zur grundsätzlich erfolgsneutralen Auflösung von Ausschüttungsverbindlichkeiten.

<sup>421</sup> Vgl. Teil B, 6.1.

<sup>422</sup> Eine Ausnahme stellt die Kleinbetragsregel des § 3 Abs. 2 BetrAVG dar.

<sup>423</sup> BAG v. 22.3.1983, 3 AZR 499/80, AP Nr. 1 zu § 3 BetrAVG.

S. 2 BGB aus<sup>424</sup>. Da der Gesellschafter-Geschäftsführer weiterhin einen rechtlichen Anspruch gegen die Kapitalgesellschaft hat, darf die Pensionsrückstellung nicht aufgelöst werden. Eine Auflösung der Pensionsrückstellung hat erst dann erfolgen, wenn die Verpflichtung nicht mehr existiert (§ 249 Abs. 3 S. 2 HGB, § 5 Abs. 1 EStG)<sup>425</sup>. Damit wird auch dem Vorsichtsprinzip Rechnung getragen (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, § 5 Abs. 1 EStG). Die Abfindungszahlung stellt vGA dar (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG, § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG). Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde keine gegen ein gesetzliches Verbot verstoßende Abfindung vornehmen, der aufgrund Nichtigkeit keine Erfüllungswirkung zukommt. Die Abfindung ist keine Betriebsausgabe und mindert nicht den Steuerbilanzgewinn. Sie ist erfolgsneutral gegen Bilanzgewinn zu buchen (per Bilanzgewinn an Bank).

§ 3 BetrAVG erfasst nur gesetzlich unverfallbare Anwartschaften. In der Literatur<sup>426</sup> wird die Auffassung vertreten, dass § 3 BetrAVG analog auf Gesellschafter-Geschäftsführer anzuwenden sei, die nicht dem Betriebsrentengesetz unterliegen. Demnach stelle § 3 BetrAVG den Fremdvergleichsmaßstab dar. Eine Abfindung, die gegen § 3 BetrAVG verstoßen würde, wenn denn der Gesellschafter-Geschäftsführer dem Betriebsrentengesetz unterliegen würde, solle demnach eine vGA darstellen. Dem wird zu Recht entgegengehalten, dass § 3 BetrAVG ein Arbeitnehmerschutzrecht<sup>427</sup> ist und weder unmittelbar noch analog auf Gesellschafter-Geschäftsführer angewandt werden kann, die nicht in den Schutzbereich des Betriebsrentengesetz einbezogen werden (§ 17 Abs. 1 S. 2 BetrAVG)<sup>428</sup>. Vertraglich unverfallbare Anwartschaften können deshalb abgefunden werden. § 3 Abs. 1 BetrAVG kann kein Maßstab für einen Fremdvergleich sein. Das FG Köln hat in seiner Entscheidung v. 17.3.2005 zutreffend ausgeführt: „Eine analoge Anwendung des Abfindungsverbots im Steuerrecht über die Figur des Fremdvergleichs würde die zivilrechtliche Rechtslage auf den Kopf stellen, indem statt der unzweifelhaft gegebenen Wirksamkeit einer entsprechenden Vereinbarung mit einem beherrschenden Gesellschafter nunmehr deren Nichtigkeit fingiert würde“.<sup>429</sup>

Die Regelungen des Betriebsrentengesetzes können deshalb nicht unbesehen auf das Steuerrecht übertragen werden. Ansonsten müssten beispielsweise bei analoger Anwendung von § 3 Abs. 1 BetrAVG Abfindungen verfallbarer Anwartschaften an Gesellschafter-Geschäftsführer betrieblich veranlasst sein, da gesetzlich (noch) verfallbare Anwartschaften an Arbeitnehmer abgefunden werden dürfen. Richtigerweise liegt bei der Abfindung von verfallbaren Anwartschaften an Gesellschafter-Geschäftsführer jedoch eine vGA vor<sup>430</sup>.

<sup>424</sup> Ahrend/Förster/Rößler, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 1. Teil, Rz. 480; Steinmeyer, in: Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, 2005, BetrAVG, § 3 Rz. 13; Langohr-Plato, BetrAV 2004, 134.

<sup>425</sup> Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, § 249 HGB, Rz. 97.

<sup>426</sup> Neumann, GmbHR 1997, 294; Haßelberg, DStR 2002, 1803; Haßelberg, GmbHR 2003, 994 f.

<sup>427</sup> Vgl. zum Arbeitnehmerschutzgedanke z.B. BAG v. 25.1.2000, 3 AZR 769/98, AP Nr. 38 zu § 1 BetrAVG; BGH v. 28.4.1980, II ZR 254/78, AP Nr. 1 zu § 17 BetrAVG.

<sup>428</sup> Hoffmann, DStR 2002, 2211; Beck, DStR 2002, 473 f; Seeger, in Schmidt, EStG, 24. Aufl. 2005, § 6a, Rz. 17; Gosch, FR 1997, 443.

<sup>429</sup> FG Köln v. 17.3.2005, 13 K 1531/03, DStRE 2005, 708. Ebenso Hoffmann, DStR 2002, 2211.

<sup>430</sup> Vgl. Teil B, 7.2.1.

Weiterhin sind arbeitsrechtlich Abfindungen gesetzlich unverfallbarer Anwartschaften im laufenden Arbeitsverhältnis und ohne Zusammenhang mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses möglich<sup>431</sup>. Bei Gesellschafter-Geschäftsführern liegt aber in einer Abfindung während des Dienstverhältnisses und ohne Vorliegen eines außergewöhnlichen Umstandes eine vGA vor<sup>432</sup>. Ebenso kann bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern in Fällen des vorzeitigen Ausscheidens<sup>433</sup>, der Abfindung<sup>434</sup> sowie der Umwandlung der Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft<sup>435</sup> zur Bemessung der erdienten, unverfallbaren Anwartschaft die Regelung des § 2 Abs. 1 BetrAVG nicht analog angewandt werden, da das Nachzahlungsverbot verletzt wird und insoweit eine vGA vorliegt. Schließlich ist nicht erkennbar, dass der I. Senat in einer Abfindung an einen nicht dem Betriebsrentengesetz unterliegenden Gesellschafter-Geschäftsführer dem Grunde nach eine vGA erblickt<sup>436</sup>.

## 7.2. Nicht unter das BetrAVG fallende Gesellschafter-Geschäftsführer

Abfindungen von Pensionsanwartschaften, die an nicht dem Betriebsrentengesetz unterliegende Gesellschafter-Geschäftsführer geleistet werden, führen nicht zur vGA, wenn die Pensionsansprüche unverfallbar sind, außergewöhnliche Umstände vorliegen sowie die Abfindung der Höhe nach angemessen ist. Das Erfordernis des Vorliegens von außergewöhnlichen Umständen schließt aus, dass die Abfindung dem Grunde nach durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Das Erfordernis der Angemessenheit der Höhe nach schließt eine gesellschaftliche Veranlassung der Abfindung der Höhe nach aus. Die Abfindung erfolgt regelmäßig in Gestalt einer Barzahlung oder der Abtretung des Anspruches aus einer von der Kapitalgesellschaft abgeschlossenen Rückdeckungsversicherung. Im letzteren Fall fließt mit der vollzogenen Abtretung steuerlich der Zeitwert des Versicherungsanspruches dem Gesellschafter-Geschäftsführer zu<sup>437</sup>.

### 7.2.1. Unverfallbarkeit

Voraussetzung für die betrieblich veranlasste Abfindung einer Pensionsanwartschaft eines Gesellschafter-Geschäftsführers ist zunächst, dass die Anwartschaft unverfallbar ist. Denn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde einen verfallbaren Pensionsanspruch nicht entgeltlich abfinden, sondern verfallen lassen. Die Kapitalgesellschaft kann sich durch Kündigung des Anstellungsvertrages von der Pensionszusage lösen, ohne eine

<sup>431</sup> BAG v. 11.12.2001, 3 AZR 334/00 AP Nr. 11 zu § 1 BetrAVG; v. 14.8.1990, 3 AZR 301/89, AP Nr. 4 zu § 3 BetrAVG.

<sup>432</sup> Vgl. Teil B, 7.2.2.

<sup>433</sup> Vgl. Teil B, 6.2.2.

<sup>434</sup> Vgl. Teil B, 7.2.3.

<sup>435</sup> Vgl. Teil B, 9.1.

<sup>436</sup> Vgl. BFH v. 10.11.1998, I R 49/97, BFH/NV 1999, 707; v. 15.10.1997, I R 42/97, BStBl. II 1999, 316.

<sup>437</sup> R 41 Abs. 24 S. 5 EStR.

Abfindung leisten zu müssen<sup>438</sup>. Verfallbare Anwartschaften stellen weder rechtlich noch wirtschaftlich entstandene Ansprüche dar<sup>439</sup>. Erst mit Eintritt der Unverfallbarkeit ist die Anwartschaft (ratierlich) erdient. Bei Gesellschafter-Geschäftsführern, die nicht dem Betriebsrentengesetz unterliegen (§ 17 Abs. 1 S. 2 BetrAVG), bedarf es einer vertraglichen Regelung zur Unverfallbarkeit der Pensionsansprüche<sup>440</sup>.

Fehlt es an einer vertraglichen Regelung zur Unverfallbarkeit oder ist die Unverfallbarkeit (noch) nicht eingetreten, so stellt die geleistete Abfindung vGA dar. Die bisher von der Kapitalgesellschaft gebildete Pensionsrückstellung ist in diesem Fall gewinnerhöhend aufzulösen. Auf diese Weise wird der durch das Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, § 5 Abs. 1 EStG) vorweggenommene und in der Rückstellungsbildung liegende Betriebsausgabenabzug rückgängig gemacht. Die Auszahlung selbst stellt vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG dar, so dass sie nicht als Betriebsausgabe behandelt werden darf, sondern erfolgsneutral zu verbuchen ist (per Bilanzgewinn an Bank).

### 7.2.2. Außergewöhnlicher Umstand

Weitere Voraussetzung zur steuerlichen Anerkennung einer Abfindung ist, dass ihr ein außergewöhnlicher Umstand zugrunde liegt. Denn die Pensionsverpflichtung dient grundsätzlich der Altersvorsorgung und soll nicht Finanzmittel vor Eintritt des Versorgungsfalls dem Begünstigten zur Verfügung stellen. Der Zweck der betrieblichen Altersversorgung würde ansonsten konterkariert. Eine Abfindung ohne Vorliegen eines außergewöhnlichen Umstandes belegt die fehlende Ernsthaftigkeit des eingegangenen Pensionsversprechens und damit die gesellschaftliche Veranlassung der durch die Abfindung eingetretenen Vermögensverlagerung von der Kapitalgesellschaft auf den Gesellschafter<sup>441</sup>. Durch das Eintreten außergewöhnlicher Umstände kann der ursprünglich vertraglich vorgesehene Verlauf der Alterssicherung jedoch geändert werden, ohne dass Zweifel an der Ernsthaftigkeit der Pensionszusage entstehen. Die (vorzeitige) Abfindung geschieht dann nicht auf Veranlassung des Gesellschafters, sondern aufgrund anderer gewichtiger Gründe, der sich der Gesellschafter nicht entziehen kann<sup>442</sup>. Eine Abfindung der Pensionsansprüche ist bei Eintritt außergewöhnlicher Umstände kein Beleg für eine fehlende Ernsthaftigkeit der Pensionszusage. Im Gegenteil, die Abfindung verdeutlicht in diesem Fall, dass dem Gesellschafter-Geschäftsführer aus der Pensionszusage eine „ernstlich gemeinte vermögenswerte Position

<sup>438</sup> Höfer, Die Besteuerung der betrieblichen Altersversorgung von Kapitalgesellschaftern, 2. Aufl. 2000, Rz. 220; Langohr-Plato, INF 2001, 259; Wrede, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuergesetz, § 20, Rz. 300; Hambitzer, StBp 2001, 130; Neumann, GmbHR 1997, 293; Frotscher, in Frotscher/Maas, KStG, Anhang zu § 8, Rz. 211, ABC der vGA „Abfindung“.

<sup>439</sup> Gramich, BB 1993, 1998 f.

<sup>440</sup> Vgl. Teil B, 6.1.

<sup>441</sup> Ebenso Gosch, KStG, § 8, Rz. 1075, wonach eine Kapitalabfindung nach „freier Wahl“ des Begünstigten zur vGA führt. Rupp, in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, KSt, § 8 Abs. 3, Rz. 707: vGA bei Abfindung „ohne betriebliche Notwendigkeit und allein auf Wunsch des Gesellschafter-Geschäftsführers“.

<sup>442</sup> Durch das Erfordernis eines außergewöhnlichen Umstandes lässt sich der beherrschende Gesellschafter gerade nicht die „Auskehrung des Kapitalbetrages im Ergebnis allein deshalb zukommen, weil dies seinem - privat motivierten - Wunsch entspricht“ (so jedoch Haßelberg, DStR 2002, 1803).

zugewachsen ist<sup>443</sup>. Außergewöhnliche Umstände müssen folglich vorliegen, damit in der (vorzeitigen) Abfindung keine fehlende Ernsthaftigkeit der Pensionsverpflichtung gesehen wird.

Was außergewöhnliche Umstände sind, muss in jeweiligen Einzelfall geklärt werden. In Betracht kommen die Aufgabe der Geschäftsführertätigkeit infolge Liquidation der Gesellschaft oder vollständiger Veräußerung der Anteile durch den Gesellschafter-Geschäftsführer oder die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft.

Vom Vorliegen eines außergewöhnlichen Umstandes kann dann gesprochen werden, wenn eine sog. Zwangslage vorliegt, die der XI. Senat im Zusammenhang mit der Entschädigung i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG definiert hat. Diese Rechtsprechung kann herangezogen werden, da sie in Veräußerungs- und Liquidationsfällen die gesellschaftliche von der nichtgesellschaftlichen Veranlassung abgrenzt. Eine Entschädigung i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG setzt demnach voraus, dass die Ablösung der Pensionsansprüche unter Zahlung einer Abfindung entweder von dritter Seite veranlasst wurde oder, wenn sie vom Gesellschafter-Geschäftsführer selbst oder mit dessen Zustimmung herbeigeführt worden ist, dieser unter rechtlichem, wirtschaftlichem oder tatsächlichem Druck stand (Zwangslage). Der Gesellschafter-Geschäftsführer darf das Ereignis nicht aus eigenem Antrieb herbeigeführt haben. An einer Zwangslage fehlt es dann, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer in seiner Sphäre freiwillig eine Ursachenkette in Gang gesetzt hat, die ihm später keinen Entscheidungsraum mehr belässt. Die Entwicklung der Ursachenkette muss sich allerdings in einem überschaubaren Rahmen halten. Ereignisse, mit denen der Gesellschafter-Geschäftsführer nicht rechnen konnte, unterbrechen den Ursachenzusammenhang und können eine relevante Zwangslage herbeiführen.

Aus einem in der Sphäre des Gesellschafters liegenden freiwilligen Entschluss zum Anteilsverkauf kann eine Zwangslage zur Ablösung der Versorgungsansprüche unter Abfindung entstehen. Dies ist dann der Fall, wenn der Erwerber nicht bereit ist, die Versorgungsverpflichtungen zu übernehmen<sup>444</sup>. Der Gesellschafter veranlasst zwar die Anteilsveräußerung, nicht jedoch die Abfindung der Pensionsansprüche. Denn die Abfindung ist nicht die zwangsläufige Folge der Anteilsveräußerung, sondern wird auf Druck des Erwerbers vollzogen<sup>445</sup>. Beide Ereignisse stehen in keinem steuerrelevanten Zusammenhang<sup>446</sup>. Während die Anteilsveräußerung in den gesellschaftlichen Bereich fällt, kann folglich die Abfindung nicht durch das Gesellschaftsverhältnis und damit betrieblich veranlasst sein.

Das Vorliegen einer Zwangslage für die Abfindung der Pensionsansprüche als außergewöhnlicher Umstand muss jedoch eindeutig belegt werden. Nicht ausreichend ist, wenn die Abfindung im zeitlichen Vorlauf zur

<sup>443</sup> Vgl. BFH v. 15.10.1997, I R 42/97, BStBl. II 1999, 316. Ebenso Doetsch, Versorgungszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer und Vorstände, 5. Aufl. 2004, S. 45.

<sup>444</sup> BFH v. 13.8.2003, XI R 18/02, BStBl. II 2004, 106; v. 10.4.2003, XI R 4/02, BStBl. II 2003, 748; v. 12.12.2001, XI R 38/00, BFH/NV 2001, 638.

<sup>445</sup> So auch Rund, GmbHR, 2001, 420; Gosch, FR 1997, 443 und FG Köln v. 17.3.2005, 13 K 1531/03, DStRE 2005, 708, wonach eine Abfindung auf betrieblicher Veranlassung erfolgt, wenn sie letztlich auf eine (Mit-)Veranlassung des Erwerbers zurückzuführen ist.

<sup>446</sup> BFH v. 13.8.2003, XI R 18/02, BStBl. II 2004, 106.

Anteilsveräußerung und ohne erkennbaren Druck des Erwerbers vollzogen wird. Ausreichend ist dagegen, wenn in einer Vorbemerkung<sup>447</sup> zum oder im notariellen Vertrag<sup>448</sup> selbst über die Anteilsveräußerung klargestellt wird, dass der Erwerber kein Interesse an der Weiterbeschäftigung des bisherigen (Gesellschafter-)Geschäftsführers hat und die Ablösung der Pensionsansprüche aus Sicht des Erwerbers Voraussetzung für den Anteilskauf ist. In diesem Fall ist offensichtlich, dass die Abfindung nicht gesellschaftlich veranlasst ist. Die Abfindung im Zuge des Ausscheidens des Gesellschafter-Geschäftsführers wird steuerrechtlich so behandelt (nämlich als betrieblicher Vorgang bei der Gesellschaft und als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit beim Gesellschafter-Geschäftsführer), wie wenn die Kapitalgesellschaft unter ihrem neuen Gesellschafter-Geschäftsführer die Pensionsanwartschaft des ausgeschiedenen, ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführers abfinden würde.

Ein außergewöhnlicher Umstand kann nicht in dem Eintritt eines neuen Mehrheitsgesellschafters gesehen werden<sup>449</sup>, selbst dann nicht, wenn dieser nur dann zum Beitritt bereit ist, wenn der bisherige Gesellschafter-Geschäftsführer seine Pensionsanwartschaft ablöst. Denn zum einen kann der betreffende Gesellschafter-Geschäftsführer neben seiner Gesellschafterstellung auch seine Geschäftsführertätigkeit weiterführen, so dass es weder zu einem tatsächlichen (Aufgabe der Geschäftsführertätigkeit im Zuge einer Anteilsveräußerung oder Liquidation) noch zu einem fiktiven (Umwandlungsfall) Ausscheiden als Geschäftsführer kommt. Insbesondere behält der bisherige Gesellschafter seine Gesellschafterstellung bei, so dass insofern eine gesellschaftliche (Mit-)Veranlassung nicht ausgeschlossen werden kann. Eine Abfindung der Anwartschaft vor Eintritt des Pensionsalters, aber nach Aufgabe der Geschäftsführertätigkeit und unter Beibehaltung der Gesellschafterstellung stellt mangels Vorliegen eines außergewöhnlichen Umstandes vGA dar. Voraussetzung eines außergewöhnlichen Umstandes ist im Veräußerungsfall die vollständige Veräußerung der Anteile durch den bisherigen Gesellschafter-Geschäftsführer. Nur ein Ausscheiden als Gesellschafter und Geschäftsführer schließt eine gesellschaftliche Veranlassung der Abfindung aus.

Ein außergewöhnlicher Umstand (Zwangslage) liegt bei einer Ablösung der Pensionsansprüche durch eine Abfindung im Zuge einer Liquidation dann vor, wenn auch ein gesellschaftsfremder Unternehmer im Hinblick auf die wirtschaftliche Situation der Gesellschaft die Liquidation beschlossen hätte<sup>450</sup>. Auch hier setzt der Gesellschafter-Geschäftsführer zwar mit der Liquidation die Ursachenkette für die Auflösung seines Dienstverhältnisses und die Abfindung der Anwartschaft freiwillig in Gang. Eine gesellschaftliche Veranlassung der Abfindung scheidet jedoch aus, wenn aufgrund der wirtschaftlichen Situation der Gesellschaft ein Zwang zu deren Liquidation bestand. Ob ein solcher Zwang bestand, ist insbesondere anhand der Vermögenslage, der Liquidität und der Auftragslage der Kapitalgesellschaft sowie der Marktsituation zu

<sup>447</sup> So in BFH v. 13.8.2003, XI R 18/02, BStBl. II 2004, 106.

<sup>448</sup> So in BFH v. 10.4.2003, XI R 4/02, BStBl. II 2003, 748.

<sup>449</sup> Alber (BetrAV 1996, 308 sowie GStB 2001, 374) sowie Rupp (in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, KSt, § 8 Abs. 3, Rz. 707) sehen dagegen in dem Eintritt eines neuen Mehrheitsgesellschafters eine ausreichende Grundlage, um eine gesellschaftliche Veranlassung der Abfindung zu verneinen.

<sup>450</sup> BFH v. 4.9.2002, XI 53/01, BStBl. II 2003, 177.

klären<sup>451</sup>. Die Abfindung muss (auch) im Liquidationsfall der Höhe nach angemessen sein. Insbesondere liegt eine vGA vor, wenn eine nicht mehr werthaltige Anwartschaft abgefunden wird<sup>452</sup>.

Der XI. Senat hat zwar im Zusammenhang mit der Liquidation die Prüffrage aufgeworfen, ob eine Weiterführung der Kapitalgesellschaft mit ruhendem Geschäftsbetrieb zur Abwicklung der zugesagten Versorgungsansprüche oder etwa eine Verschmelzung auf eine Muttergesellschaft „unter Berücksichtigung der damit verbundenen Nachteile von einem fremden Dritten zur Vermeidung der Abfindungszahlung bevorzugt worden wäre“<sup>453</sup>. Ebenso hat er im Falle der Abfindung infolge einer Zwangslage durch Anteilseignerwechsel darauf hingewiesen, dass die Gesellschaft in ihrer Liquidität durch laufende Zahlungen weniger beeinträchtigt wird als durch eine einmalige Abfindung<sup>454</sup>. Darauf kommt es jedoch nicht an. Denn die (angemessene) Abfindung stellt lediglich den Barwert der künftigen Pensionsansprüche dar. Durch die Diskontierung der Pensionsansprüche wird die Abfindung mit den späteren laufenden Zahlungen wirtschaftlich vergleichbar gemacht: der Gesellschafter bekommt nicht mehr als ihm zusteht; die Kapitalgesellschaft muss entsprechend nicht mehr leisten als das, zu was sie verpflichtet ist. Durch die Diskontierung ist jeweils für die Kapitalgesellschaft und für den Gesellschafter von einer ökonomischen Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung (Abfindung bzw. Wegfall der Pensionsverpflichtung) auszugehen.

Die Abfindung anlässlich einer Umwandlung wird als nicht gesellschaftlich veranlasst angesehen<sup>455</sup>. Dem kann unter Vorbehalt zugestimmt werden. Denn die Umwandlung kann als außergewöhnlicher Umstand qualifiziert werden. Anlässlich der Umwandlung kommt es zum steuerlichen Statuswechsel des bisherigen Gesellschafter-Geschäftsführers und etwaiger (Mit-)Gesellschafter zum Mitunternehmer. Bei der Kapitalgesellschaft ist im Falle der Aufrechterhaltung der Pensionszusage in der Schlussbilanz von einem fiktiven Ausscheiden des pensionszusagebegünstigten Gesellschafter-Geschäftsführers auszugehen und der Anwartschaftsbarwert der Pensionsverpflichtung anzusetzen (§ 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG). Die Personengesellschaft tritt als Gesamtrechtsnachfolgerin in die bestehende Pensionsverpflichtung ein und übernimmt den Schuldposten bilanziell (§ 4 Abs. 1 UmwStG)<sup>456</sup>. Unter dem Gesichtspunkt, dass die Zusage aufrechterhalten werden kann und die Personengesellschaft als Gesamtrechtsnachfolgerin die Verpflichtung erfüllen muss, könnte ein außergewöhnlicher Umstand verneint werden<sup>457</sup>. Es muss jedoch beachtet werden, dass es durch den Rechtsformwechsel sowohl zum steuerlichen als auch zum gesellschaftsrechtlichen (insbesondere hinsichtlich der Haftung, §§ 128, 171

<sup>451</sup> BFH v. 4.9.2002, XI 53/01, BStBl. II 2003, 177.

<sup>452</sup> Vgl. Teil B, 7.2.3.

<sup>453</sup> BFH v. 4.9.2002, XI 53/01, BStBl. II 2003, 177.

<sup>454</sup> BFH v. 12.12.2001, XI R 38/00, BFH/NV 2001, 638. Ebenso Haßelberg, GmbHR 2003, 995; Haßelberg, DStR 2002, 1804.

<sup>455</sup> Alber, BetrAV 1996, 308; Rupp, in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, KSt, § 8 Abs. 3, Rz. 707; Widmann, in: Widmann/Mayer, UmwStG, § 3, Rz. 215 ff; BFH v. 12.10.1965, I 140/43 U, BStBl. III 1966, 23, allerdings noch unter der (mittlerweile überholten, vgl. Teil B, 9.2.) Annahme, dass die Pensionsverpflichtung durch die Umwandlung „untergeht“ und die Pensionsrückstellung von der Personengesellschaft aufzulösen sei.

<sup>456</sup> Vgl. ausführlich Teil B, 9.1. und 9.2.

<sup>457</sup> So denn auch für eine vGA bei Umwandlung: Neumann, GmbHR 1997, 297.

HGB) Statuswechsel kommt. Sollten die künftigen Mitunternehmer vor diesem Hintergrund kein Interesse an der Aufrechterhaltung und Fortführung der von der Kapitalgesellschaft eingegangenen Pensionsverpflichtung haben, so liegt in der Abfindung der Anwartschaft durch die Kapitalgesellschaft vor der Umwandlung keine vGA. Zum Nachweis gegenüber dem Finanzamt sollte eine entsprechende Vereinbarung der bisherigen Gesellschafter und künftigen Mitunternehmer geschlossen werden.

Wird die Anwartschaft des Gesellschafter-Geschäftsführers abgefunden, ohne dass dem ein außergewöhnlicher Umstand zugrunde liegt, so stellt die Abfindung eine vGA dar. Die Abfindung ist dann Beleg für die mangelnde Ernstlichkeit der Pensionszusage. Ein außergewöhnlicher Umstand zur Abfindung der Pensionsansprüche besteht insbesondere nicht, wenn der Verzicht vor der Anteilsübertragung ausgesprochen wird und keine Anhaltspunkte bestehen, dass der Gesellschafter im Hinblick auf die Anteilsveräußerung bei der Aufgabe und Abfindung seiner Pensionsansprüche unter Druck gestanden hat. Die Erwartung, dass die Ablösung des Pensionsanspruchs im Rahmen einer Anteilsveräußerung notwendig werden könnte, genügt nicht, um einen außergewöhnlichen Umstand zu begründen<sup>458</sup>. Erfolgt demnach die Abfindung ohne jegliche sachliche Rechtfertigung (also während der fortbestehenden Gesellschafterstellung und Geschäftsführertätigkeit) oder lediglich im Hinblick auf eine potenzielle Veräußerung (um die Kapitalgesellschaft „verkaufsfähiger“ zu machen), so liegt eine vGA vor. In diesen Fällen dokumentiert die Abfindung die fehlende Ernsthaftigkeit der eingegangenen Pensionsverpflichtung und damit die gesellschaftliche Veranlassung der Abfindung.

Die Pensionsrückstellung ist im Falle des Verzichts der Pensionsanwartschaft gegen Abfindung ohne Vorliegen eines außergewöhnlichen Umstandes gewinnerhöhend aufzulösen. Auf diese Weise wird der durch das Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, § 5 Abs. 1 EStG) vorweggenommene und in der Rückstellungsbildung liegende Betriebsausgabenabzug rückgängig gemacht. Die Auszahlung selbst stellt vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG dar, so dass sie nicht als Betriebsausgabe behandelt werden darf, sondern erfolgsneutral zu verbuchen ist (per Bilanzgewinn an Bank).

War bereits die Zusage gesellschaftlich veranlasst, so hat die Kapitalgesellschaft eine Ausschüttungsverbindlichkeit passiviert. Wird eine Ausschüttungsverpflichtung abgefunden (wobei es unbedeutend ist, ob eine Unverfallbarkeit oder ein außergewöhnlicher Umstand vorliegt oder nicht), so ist die Tilgung der Ausschüttungsverbindlichkeit erfolgsneutral zu buchen (per Ausschüttungsverbindlichkeit an Bank). Übersteigt die Abfindung die Ausschüttungsverbindlichkeit, so ist der Überbetrag vGA und erfolgsneutral gegen Bilanzgewinn zu buchen (per Bilanzgewinn an Bank). Ist die Abfindung betragsmäßig kleiner als die Ausschüttungsverbindlichkeit, findet in Höhe des Unterschiedsbetrags eine erfolgsneutrale Auflösung der Ausschüttungsverbindlichkeit statt. Es handelt sich um eine nicht vollzogene Ausschüttung (per Ausschüttungsverbindlichkeit an Bilanzgewinn)<sup>459</sup>.

<sup>458</sup> Vgl. BFH v. 3.12.2003, XI R 30/02, DStRE 2004, 811; v. 3.12.2003, XI R 31/02, DStRE 2004, 812 entsprechend zur fehlenden Zwangslage als Voraussetzung einer Entschädigung i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG.

<sup>459</sup> Vgl. Teil A, 7.2.

### 7.2.3. Angemessenheit der Höhe nach

Wird eine unverfallbare Pensionsanwartschaft abgefunden und liegt der Abfindung ein außergewöhnlicher Umstand zugrunde, so muss die Abfindung schließlich der Höhe nach angemessen sein, um eine vGA auszuschließen. Denn bei einer überhöhten Abfindung liegt in Höhe des unangemessenen Betrages eine vGA vor (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG, § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG).

Zur Bemessung der Abfindung muss zunächst die Höhe des unverfallbaren Pensionsanspruchs beziffert werden. Dies richtet sich nach den vertraglichen Vereinbarungen. Bei Gesellschafter-Geschäftsführern, die aus steuerlicher Sicht als Minderheitsgesellschafter gelten und nicht dem Betriebsrentengesetz unterliegen<sup>460</sup>, greift nicht das Nachzahlungsverbot, so dass sich der unverfallbare Anspruch analog § 2 Abs. 1 BetrAVG (m/n-tel Verfahren) bemessen kann. Nach § 2 Abs. 1 S. 1 BetrAVG besteht die Höhe der unverfallbaren Anwartschaft für Arbeitnehmer mindestens in Höhe des Teils, der dem Verhältnis der Dauer der gesamten abgeleiteten Betriebszugehörigkeit zu dem Zeitraum vom Beginn der Betriebszugehörigkeit bis zur Vollendung des 65. Lebensjahres entspricht.

Bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern ist dagegen aufgrund des Nachzahlungsverbotes nicht auf den Beginn der Betriebszugehörigkeit abzustellen, sondern auf den Zeitpunkt der Zusageerteilung<sup>461</sup>. Erst nach Erteilung der Zusage wird die Anwartschaft durch die Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers erdient. Die Tätigkeit des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers vor der Erteilung der Zusage im Betrieb muss unberücksichtigt bleiben. Die Anwartschaft des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers bemisst sich daher aus dem Verhältnis der seit der Zusageerteilung geleisteten Tätigkeit zum Zeitraum von der Zusageerteilung bis zur Vollendung des 65. Lebensjahres. Es findet insoweit eine Gleichbehandlung mit den Fällen des vorzeitigen Ausscheidens<sup>462</sup> und der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft<sup>463</sup> statt.

Im zweiten und nächsten Schritt ist nach der Werthaltigkeit des unverfallbaren Anspruchs zu fragen. Nur werthaltige Teile der Pensionsansprüche können abgefunden werden. Liegt beispielsweise eine vollständige Wertlosigkeit des Pensionsanspruchs vor und wird trotzdem eine Abfindung gezahlt, so verstößt dieses Vorgehen gegen den Sorgfaltsmaßstab eines gedachten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters. Der (teilweisen) Wertlosigkeit sollte durch prozentuale Abschläge von dem erdienten, unverfallbaren Anspruch Rechnung getragen werden<sup>464</sup>. Ist beispielsweise der Anspruch zu 40% werthaltig, so sind

<sup>460</sup> Vgl. Teil B, 6.1.

<sup>461</sup> Vgl. BFH vom 20.8.2003, I R 99/02, DStRE 2004, S. 273; Beck, DStR 2002, 474; Briese, DStR 2004, 1276 ff.

<sup>462</sup> Vgl. Teil B, 6.2.2.

<sup>463</sup> Vgl. Teil B, 9.1.

<sup>464</sup> Einen Anhaltspunkt zur Quantifizierung der Werthaltigkeit kann die fiktive Quote liefern, zu der der Gläubiger in einem Insolvenzverfahren befriedigt worden wäre.

40% des Anspruchs dem versicherungsmathematischen Verfahren zur Bestimmung der angemessenen Höhe der Abfindung zuzuführen.

Im dritten und letzten Schritt muss der Barwert dieses werthaltigen unverfallbaren Pensionsanspruchs berechnet werden. Dabei kommt es entscheidend auf die Wahl (Höhe) des Diskontierungssatzes an. Dabei ist anerkannt, dass das Bewertungsverfahren nach § 6a EStG letztlich ein „willkürliches Verfahren“ ist, welches nicht zu „betriebswirtschaftlich korrekten Ergebnissen führt“<sup>465</sup>. Es kann nicht auf den Anwartschaftsbarwert nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG abgestellt werden<sup>466</sup>. Denn dieser ist Ausfluss eines (bewusst) überhöhten gesetzlichen Rechnungszinsfußes von 6% (§ 6a Abs. 3 Satz 3 EStG)<sup>467</sup>. Maßgeblich müssen vielmehr die Wiederbeschaffungskosten sein. Die Wiederbeschaffungskosten stellen nach Ansicht des I. Senats den Teilwert der Pensionsanwartschaft aus Sicht des Pensionsberechtigten dar<sup>468</sup>. Sie stellen darüber hinaus auch den „Fremdvergleichspreis“ für die Kapitalgesellschaft dar, so dass es nur einen Maßstab gibt, der die Gleichwertigkeit von Pensionsverpflichtung/-anspruch und Abfindung normiert. Es kommt deshalb darauf an, welchen Betrag der Gesellschafter-Geschäftsführer zum Zeitpunkt des Verzichts gegen eine Abfindung hätte aufwenden müssen, um eine gleich hohe Pensionsanwartschaft gegen einen vergleichbaren Schuldner zu erwerben<sup>469</sup>. Alternativ und zum gleichen Ergebnis führt die Frage, welchen Betrag die Kapitalgesellschaft hätte aufbringen müssen, damit ein Dritter bereit gewesen wäre, ihr die Pensionsverpflichtung abzunehmen. Abzustellen ist demnach auf die fiktive Einmalprämie, die beispielsweise eine andere Kapitalgesellschaft, ein Versicherungsunternehmen oder ein Pensionsfonds verlangen würde, um die Anwartschaft zu übernehmen<sup>470</sup>.

Damit wird deutlich, dass die Bestimmung der Wiederbeschaffungskosten vor allem ein Problem der Quantifizierung des „richtigen“ Rechnungszinssfußes ist. Eine (dritte) Kapitalgesellschaft wird nur dann bereit sein, eine Pensionsanwartschaft zu übernehmen, wenn ihr zugleich ausreichend Finanzmittel für die Übernahme der Verpflichtung übertragen werden. Zur Ableitung des notwendigen Übertragungskapitals wird die übernehmende Kapitalgesellschaft nicht auf den Rechnungszinsfuß von 6% nach § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG abstellen, sondern einen marktgerechten Zinssatz zugrunde legen. Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds müssen dagegen mit einem Rechnungszinsfuß (Diskontierungszinssatz) von 2,75% kalkulieren (§ 2 Abs. 1 DeckRV, § 1 Abs. 1 PFDeckRV)<sup>471</sup>, wobei dieser Zinssatz eher vorsichtig und

<sup>465</sup> Langohr-Plato, INF 2001, 259.

<sup>466</sup> In der Praxis wird häufig die Abfindung zum Teilwert nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG vereinbart (so beispielsweise in BFH v. 4.9.2002, XI 53/01, BStBl. II 2003, 177). Der Teilwert nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG als die aus der Bilanz entnommene Soll- bzw. Ist-Pensionsrückstellung während der Anwartschaftsphase entspricht jedoch aufgrund der vorzunehmenden Quotierung auf einen unverfallbaren Pensionsanspruch unter Beachtung des Nachzahlungsverbots bei beherrschenden Gesellschaftern und den unrealistischen Rechnungsgrundlagen (§ 6a Abs. 3 S. 3 EStG) praktisch nie den angemessenen Wiederbeschaffungskosten (dies verkennt Lederle, GmbHR 2004, 273, Fn. 40).

<sup>467</sup> Vgl. BFH v. 25. 2. 2004, I R 54/02, DStR 2004, 1118; Paus, FR 2005, 85 f.

<sup>468</sup> BFH v. 15.10.1997, I R 58/93, BStBl. II 1998, 305.

<sup>469</sup> BFH v. 15.10.1997, I R 58/93, BStBl. II 1998, 305.

<sup>470</sup> Briese, DStR 2004, 1277; Beck, DStR 2002, 473 f.

<sup>471</sup> Übernimmt der Pensionsfonds eine versicherungsförmige Garantie für die Pensionszusage, so hat er seine Deckungsrückstellung unter Berücksichtigung des Rechnungszinssatzes von

im Vergleich zum Marktzins zu niedrig bemessen ist. Denkbar wäre deshalb, entweder den Zinssatz vorsichtig nach den tatsächlichen Gegebenheiten des Kapitalmarktes zu bemessen oder das Mittel zwischen 2,75% und 6% zu wählen (= 4,375%)<sup>472</sup>. Der letztere Weg hat den Vorteil, dass zwei objektive Werte zur Verfügung stehen, deren Mittel zudem annähernd die Verhältnisse am Kapitalmarkt widerspiegelt.

Die auf diese Weise ermittelte angemessene Abfindung stellt Betriebsausgabe dar, während die Pensionsrückstellung gewinnerhöhend aufzulösen ist. Da die steuerlich angemessenen Wiederbeschaffungskosten regelmäßig höher als der Teilwert (§ 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG) oder der Barwert (§ 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 EStG) der entsprechenden Anwartschaft sind, tritt zwar durch die Abfindung eine Gewinn- und Vermögensminderung ein. Diese ist jedoch nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, da sie lediglich Ausfluss eines insoweit bewusst überhöhten gesetzlichen Rechnungszinsfußes von 6% nach § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG ist. Entsprechend spart die Kapitalgesellschaft durch den Wegfall der Pensionsverpflichtung in Zukunft äquivalente Pensionszuführungen bzw. aufwandswirksame Teile der Pensionszahlungen ein. Aus der Sicht des Gesellschafter-Geschäftsführers und der Kapitalgesellschaft stellen Pensionsverpflichtung-/anspruch und Abfindung ein ökonomisches Äquivalent dar. Durch die Diskontierung der Pensionsansprüche zu einem Barwert ist von einer Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung auszugehen. Mit den Wiederbeschaffungskosten wird der maßgebliche Fremdvergleichswert herangezogen.

Übersteigt die tatsächlich geleistete Abfindung die nach den obigen Grundsätzen ermittelte angemessene Abfindung, so ist die Pensionsrückstellung gewinnerhöhend aufzulösen, der angemessene Teil der Abfindung als Betriebsausgabe zu buchen und der überhöhte Teil der Abfindung als vGA erfolgsneutral gegen Bilanzgewinn zu verbuchen (per Bilanzgewinn an Bank).

Hat der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer laut Pensionszusage im Falle des vorzeitigen Ausscheidens einen unverfallbaren Anspruch, der sich unter Verstoß gegen das Nachzahlungsverbot analog § 2 Abs. 1 BetrAVG errechnen soll und verzichtet der Gesellschafter-Geschäftsführer im Abfindungsfalle zur Vermeidung einer vGA auf den insoweit überhöhten Anspruch, so liegt nach den Grundsätzen des Großen Senats<sup>473</sup> in der Differenz zwischen vorgenommener und ursprünglich vertraglich zustehender Abfindung der Anwartschaft ein Verzicht, der zu Einkünften aus

---

2,75% zu bilden (§ 1 Abs. 1 PFDeckRV). Mit dem Siebten Gesetz zur Änderung des VAG (v. 7.4.2005, BT-Drs. 15/5221, i.d.F. BT-Drs. 15/5618) besteht nunmehr alternativ die Möglichkeit, dass der Pensionsfonds von der versicherungsförmigen Durchführung abweicht, wenn und soweit der Arbeitgeber sich zur Nachschusspflicht in der Rentenbezugszeit bereiterklärt (§ 112 Abs. 1a VAG, § 3 PFDeckRV). In diesem Falle kann der Pensionsfonds mit einem vorsichtigen, an internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen orientierten Rechnungszinssatz kalkulieren (BT-Drs. 15/5618, S. 16). Da dieser Rechnungszinssatz über dem Satz von 2,75% liegt, sind entsprechend weniger Finanzmittel notwendig, die der Arbeitgeber dem Pensionsfonds zur Übernahme der Anwartschaft übertragen muss (Übertragungskapital).

<sup>472</sup> Der Zinssatz von 5,5% nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG, § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG sollte dagegen nicht zur Anwendung kommen, da auch er insoweit eine objektive Grundlage vermissen lässt (a.A. Ahrend/Förster/Rößler, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 6. Teil, Rz. 826 zur Bestimmung der Wiederbeschaffungskosten im Falle des Verzichtes).

<sup>473</sup> BFH v. 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307.

nichtselbständiger Arbeit beim Gesellschafter-Geschäftsführer und zugleich zur verdeckten Einlage in die Kapitalgesellschaft führen soll<sup>474</sup>. Gleiches gilt, wenn die tatsächlich geleistete Abfindung die nach den obigen Grundsätzen ermittelte angemessene Abfindung unterschreitet. Auch hierin ist nach den Grundsätzen des Großen Senats<sup>475</sup> ein Verzicht des Gesellschafter-Geschäftsführers zu erblicken, der zum Zufluss von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und zur verdeckten Einlage führt<sup>476</sup>. Diese Grundsätze und die daraus folgende steuerliche Behandlung begegnen jedoch erheblichen Bedenken<sup>477</sup>. Richtigerweise wird bei einem (Teil-)Verzicht nur die Pensionsrückstellung (anteilig) gewinnerhöhend bei der Kapitalgesellschaft aufgelöst und treten beim Gesellschafter keinerlei Steuerfolgen ein. In den dargestellten Fällen kommt es folglich nicht zum Zufluss an den Gesellschafter-Geschäftsführer und somit auch nicht zur verdeckten Einlage<sup>478</sup>.

#### 7.2.4. Nachzahlungsverbot

In der Literatur wird die Auffassung vertreten, dass beim beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer die Möglichkeit einer Abfindung in der ursprünglichen Pensionszusage selbst vereinbart sein muss. Ansonsten sei bei späterer Zahlung der Abfindung das Nachzahlungsverbot verletzt<sup>479</sup>. Enthält die Pensionszusage keine Option zur Ablösung gegen eine Abfindung und wird dennoch eine solche geleistet, nehme der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer eine Behandlung vor, die nicht im Voraus klar und eindeutig vereinbart war und deshalb aufgrund des Sondererfordernisses des formellen Fremdvergleichs zur vGA führe<sup>480</sup>. Eröffnet die Pensionszusage jedoch eine Option zur Abfindung, so liege darin entweder ein unzulässiger Ermessensspielraum und ein Verstoß gegen das Nachzahlungsverbot und damit ebenfalls eine vGA vor<sup>481</sup> oder aber die Option sei als steuerschädlicher Vorbehalt i.S. von § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG zu interpretieren, so dass eine Pensionsrückstellung gar nicht erst gebildet werden könne<sup>482</sup>.

Dem kann nicht gefolgt werden<sup>483</sup>. Denn das Nachzahlungsverbot spielt nur eine Rolle bei der Bemessung der erdienten Anwartschaft, die der Abfindung zugrunde liegt. Die Anwartschaft und damit die Abfindung darf sich nicht auf Zeiträume beziehen, die der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer vor Erteilung der Zusage abgeleistet hat. Ansonsten wäre (insoweit) das

<sup>474</sup> Beck, DStR 2002, 474.

<sup>475</sup> BFH v. 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307.

<sup>476</sup> Briese, DStR 2004, 1277; Lederle, GmbHR 2004, 273; Beck, DStR 2002, 474.

<sup>477</sup> Vgl. Teil B, 8.2.

<sup>478</sup> Vgl. Teil B, 8.2.

<sup>479</sup> Wrede, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuergesetz, § 20, Rz. 300; Neumann, GmbHR 1997, 292.

<sup>480</sup> Neumann, GmbHR 1997, 294; Haßelberg, GmbHR 2003, 994.

<sup>481</sup> Neumann, GmbHR 1997, 294.

<sup>482</sup> Haßelberg, GmbHR 2003, 994.

<sup>483</sup> Ebenso Alber, GSTB 2001, 385; Höfer, Die Besteuerung der betrieblichen Altersversorgung von Kapitalgesellschaftern, 2. Aufl. 2000, Rz. 219; Wochinger, in: Ernst & Young, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, Rz. 135; Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, Anhang zu § 8, Rz. 211, ABC der vGA „Abfindung“; Rupp, in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 8 Abs. 3, Rz. 707.

Nachzahlungsverbot verletzt<sup>484</sup>. Wird eine (zivilrechtlich zulässige) Abfindung an einen nicht dem Betriebsrentengesetz unterliegenden Gesellschafter-Geschäftsführer vorgenommen, ohne dass ein außergewöhnlicher Umstand vorliegt, so stellt die Abfindung dem Grunde nach eine vGA dar<sup>485</sup>. Dies gilt unabhängig davon, ob steuerlich von einer beherrschenden Stellung auszugehen ist oder nicht. Denn die Tatsache, dass eine Pensionszusage nicht beliebig vorzeitig abgefunden werden darf, folgt aus dem materiellen Fremdvergleich. Das Erfordernis des Vorliegens eines außergewöhnlichen Umstandes zur Vornahme einer Abfindung verhindert eine nicht fremdvergleichsgerechte beliebige Verfügung über die Pensionsanswartschaften. Liegt ein außergewöhnlicher Umstand vor, so rechtfertigt dieser ein Abweichen von den ursprünglich vorgesehenen vertraglichen Regelungen, ohne einen Mangel an der Ernstlichkeit der Zusage sowie der Abfindung und damit eine vGA zu begründen.

Deshalb findet die Rechtsprechung zum Erfordernis einer klaren und eindeutigen vertraglichen Vereinbarung und ihres Vollzuges bei beherrschender Gesellschafterstellung keine Anwendung, wenn ein außergewöhnlicher Umstand eintritt. Die Pensionszusage war von Anfang an ernstlich gewollt. Durch das Erfordernis des Vorliegens eines außergewöhnlichen Umstandes kann die besondere Problematik der Gefahr der „beliebigen Absaugung“ von Gewinnen „in der verschleierte Form der Betriebsausgaben“ nicht eintreten, die ansonsten durch das Sondererfordernis einer vorherigen, klaren und eindeutigen Vereinbarung bei beherrschender Gesellschafterstellung verhindert werden soll<sup>486</sup>. Das Erfordernis der im Vorhinein abgeschlossenen klaren Vereinbarung stellt im Übrigen ein widerlegbares vGA-Indiz dar. Im Einzelfall kann es unmöglich oder unzumutbar sein, Vereinbarungen im Voraus klar festzulegen<sup>487</sup>. Eine solche Problematik liegt bei der Abfindung von Pensionszusagen vor. Denn bei der Abfassung der Zusage können nicht sämtliche mögliche außergewöhnliche Umstände, die in der Zukunft eintreten können (wie die Umwandlung in eine Personengesellschaft oder der Anteilsverkauf, wobei der Erwerber nicht bereit ist, die Zusage zu übernehmen), vertraglich vorweggenommen und vereinbart werden. Dies zu fordern, wäre unzumutbar. Der tatsächliche Eintritt eines außergewöhnlichen Umstandes belegt vielmehr, dass die Abfindung nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist.

Unter formalen Gesichtspunkten ist es ausreichend, wenn vor der Abfindungszahlung (beispielsweise im Zusammenhang mit der Auflösung des Dienstverhältnisses bzw. der Anteilsveräußerung) eine zivilrechtlich wirksame und klare Vereinbarung über die Ablösung und Abfindung der Pensionsanswartschaften getroffen wird. Diese Vereinbarung verändert die ursprüngliche Zusage. In diesem Sinne hat das FG Köln in seiner Entscheidung v. 17.3.2005<sup>488</sup> entschieden und zutreffend ausgeführt:

„Der Regelungsgehalt der Abfindungsvereinbarung bezieht sich dann allein auf den Zahlungsmodus für die Erfüllung der in der Vergangenheit erworbenen

<sup>484</sup> Vgl. Teil B, 7.2.3.

<sup>485</sup> Vgl. Teil B, 8.2.2.

<sup>486</sup> Vgl. BFH v. 21.7.1982, I R 56/78, BStBl. II 1982, 761.

<sup>487</sup> BFH v. 21.7.1982, I R 56/78, BStBl. II 1982, 761.

<sup>488</sup> FG Köln v. 17.3.2005, 13 K 1531/03, DStRE 2005, 708.

Anwartschaft, ohne wertmäßig in den abgeschlossenen Sachverhalt einzugreifen. Die Abfindung wirkt nicht auf den Zeitpunkt der Erteilung der Pensionszusage zurück, sondern stellt einen punktuellen Vorgang dar, mit dem das Dauerschuldverhältnis der Pensionszusage für die Zukunft an die durch die Veräußerung der Anteile und den Eintritt eines neuen Gesellschafters veränderten wirtschaftlichen Rahmenbedingungen angepasst wird. Dem Gesellschafter X wurde hierbei nicht mehr gewährt, als er auf Grund der erworbenen Pensionsanwartschaft beanspruchen konnte. Wird aber ein solcher erfolgsneutraler Austausch von Gegenleistungen *uno actu* vereinbart und entsprechend durchgeführt, so kann das Nachzahlungs- und Rückwirkungsverbot bereits von seinem Sinn und Zweck her nicht einschlägig sein.“

### 7.2.5. Steuerschädlicher Vorbehalt

Soll die Abfindung dennoch als Option in der Pensionszusage festgehalten werden, so ist darauf zu achten, dass sie keine Minderung der Pensionsanwartschaft hervorrufen kann, womit sie einen steuerschädlichen Vorbehalt i.S. von § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG darstellen würde. In diesem Fall dürfte für die Zusage in der Anwartschaftsphase keine Pensionsrückstellung gebildet werden. Ein steuerschädlicher Vorbehalt liegt nach dem Urteil des I. Senates v. 10.11.1998<sup>489</sup> dann vor, wenn die Zusage den Vorbehalt einer (jederzeitigen) Abfindung durch eine einmalige Kapitaleistung in Höhe des Teilwertes gemäß § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG („Soll-Pensionsrückstellung“) oder in Höhe der vom Arbeitgeber gebildeten Pensionsrückstellung („Ist-Pensionsrückstellung“<sup>490</sup>) enthält. Vielmehr müsse nach Ansicht des I. Senats der Abfindungsbetrag dem „Wert des (gesamten) Versorgungsversprechens“ äquivalent sein. Abzustellen sei damit auf den „Barwert der Versorgungsleistungen, die der Arbeitgeber künftig ohne die Abfindung aufzubringen hätte. Dies steht zugleich in Einklang mit der arbeitsrechtlichen Lage (vgl. § 3 Abs. 2 S. 1 BetrAVG a.F.<sup>491</sup>), auch wenn diese allerdings für Gesellschafter-Geschäftsführer grundsätzlich unbeachtlich ist“, so der I. Senat<sup>492</sup>.

Mit der Bezugnahme auf die arbeitsrechtlichen Regelungen ist gemeint, dass sich der Pensionsanspruch bei vorzeitiger Beendigung des Dienstverhältnisses analog § 2 Abs. 1 BetrAVG quotiert errechnet. Der BFH hält damit die Bildung von Pensionsrückstellungen für zulässig, wenn die Zusage eine Abfindung zur Abgeltung der Pensionsverpflichtung vorsieht, solange der Abfindungsbetrag dem Wert des Versorgungsversprechens entspricht. Der im Vertrag zugunsten des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer zugesagte Abfindungsbetrag darf sich sogar auf eine Anwartschaft beziehen, die sich nach § 2 Abs. 1 i. V. m. § 3 Abs. 5 und § 4 Abs. 5 BetrAVG errechnet (Zeitpunkt ab Diensteintritt). Es liegt dann kein steuerschädlicher Vorbehalt i. S. von § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG vor. Wird jedoch

<sup>489</sup> BFH v. 10.11.1998, I R 49/97, BFH/NV 1999, 707.

<sup>490</sup> Die Ist-Pensionsrückstellung entspricht der Soll-Pensionsrückstellung, solange keine unterlassenen Zuführungen vorliegen, die nach dem Nachholverbot (§ 6a Abs. 4 S. 1 EStG) in der Anwartschaftsphase nicht mehr berücksichtigt werden können.

<sup>491</sup> Nunmehr § 3 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 und § 2 Abs. 1 BetrAVG.

<sup>492</sup> BFH v. 10.11.1998, I R 49/97, BFH/NV 1999, 707.

die Abfindung später tatsächlich danach bemessen, so liegt ein Verstoß gegen das Nachzahlungsverbot und damit eine vGA vor<sup>493</sup>. Wie der Wert des Versorgungsversprechens zu bemessen ist, hat der I. Senat in der Entscheidung v. 10.11.1998<sup>494</sup> nicht ausgeführt.

Die Entscheidung v. 10.11.1998<sup>495</sup> ist problematisch und widersprüchlich. Denn der I. Senat fordert, dass die Abfindung dem „Wert des (gesamten) Versorgungsversprechens“ entsprechen muss. Dies schließt es jedoch aus, einen nach § 2 Abs. 1 BetrAVG quotierten Anspruch abzufinden. Offensichtlich will der I. Senat den Barwert des nach § 2 Abs. 1 BetrAVG quotierten Pensionsanspruchs als Abfindungsbetrag anerkennen. Dieser liegt jedoch grundsätzlich unter dem Teilwert gemäß § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG („Soll-Pensionsrückstellung“), so dass die entsprechende im Streitfall beanstandete Klausel keinen Entzug einer Anwartschaft sondern eine übermäßige Begünstigung bewirkt hätte. Dieser Schlussfolgerung kann nur dadurch ausgewichen werden, dass der Barwert nicht mit dem Rechnungszinsfuß von 6% (§ 6a Abs. 3 S. 3 EStG), sondern (zutreffend<sup>496</sup>) unter Anwendung eines realistischeren Diskontierungszinssatz errechnet werden soll, wozu der I. Senat jedoch nichts ausgeführt hat.

Die Entscheidung v. 10.11.1998<sup>497</sup> gewinnt weiter an Bedenklichkeit, wenn die Entscheidung der Vorinstanz, die vom I. Senat gebilligt wurde, berücksichtigt wird. Denn dem FG Berlin<sup>498</sup> ging es nicht um die Höhe einer angemessenen Abfindung, sondern um die jederzeitige Möglichkeit des Arbeitgebers, sich einseitig und ohne entsprechende Gründe von der Pensionsverpflichtung zu entziehen, womit dem Versorgungsempfänger die Möglichkeit genommen wird, weitere Ansprüche zu verdienen. Darin sah das FG einen steuerschädlichen Widerrufsvorbehalt i.S. von § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG. In diesem Sinne hat die Finanzverwaltung nunmehr auch eine Anweisung erlassen, nachdem dem jederzeitigen, im Belieben des Arbeitgebers stehenden Abfindungsrecht für aktive Anwärter der volle, unquotierte und nicht nur der analog § 2 Abs. 1 BetrAVG quotierte Anspruch zugrunde liegen muss, um von einem steuerunschädlichen Vorbehalt auszugehen<sup>499</sup>.

<sup>493</sup> Vgl. Teil B, 7.2.3.

<sup>494</sup> BFH v. 10.11.1998, I R 49/97, BFH/NV 1999, 707.

<sup>495</sup> BFH v. 10.11.1998, I R 49/97, BFH/NV 1999, 707.

<sup>496</sup> Vgl. Teil B, 7.2.3.

<sup>497</sup> BFH v. 10.11.1998, I R 49/97, BFH/NV 1999, 707.

<sup>498</sup> FG Berlin v. 10.2.1997, VIII 23/94, DStRE 1997, 706.

<sup>499</sup> BMF v. 6.4.2005, IV B 2 – S 2176 – 10/05, DStR 2005, 695. Kritisch hierzu Heger, BB 2005, 1378; Paus, GmbHR 2005, 975. Die Ansicht von Paus (GmbHR 2005, 976), mit der durch das Jahressteuergesetz 1997 eingeführten Passage „wenn und soweit“ in § 6a Abs. 1 S. 1 EStG wollte der Gesetzgeber eine anteilige Rückstellungsbildung zulassen, wenn die Pensionsleistung nur teilweise steuerschädlich entzogen bzw. gemindert wird, ist unzutreffend. Nach der Gesetzesbegründung (BT-Drs. 13/5952, S. 45) sollte mit der Änderung in Reaktion auf BFH v. 9.11.1995, IV R 2/93, BStBl. II 1996, 589 einzig erreicht werden, dass künftige gewinnabhängige und aufgrund von vertraglichen Nebenabreden freiwillig gezahlte Gehaltsbestandteile nicht in die Bewertung einbezogen werden sollen. Die Änderung des § 6a Abs. 1 S. 1 EStG ist deshalb ausschließlich im Zusammenhang mit der Änderung des § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG zu sehen, wonach die Zusage keine Pensionsleistungen in Abhängigkeit von künftigen gewinnabhängigen Bezügen vorsehen darf. „Insoweit“ dies dennoch der Fall ist, darf keine Pensionsrückstellung gebildet werden.

Richtigerweise gilt es zu unterscheiden. Eine Abfindungsklausel, mit Hilfe derer sich der Arbeitgeber jederzeit und ohne Vorliegen von Gründen von der Pensionszusage lösen kann, stellt nur dann einen steuerunschädlichen Vorbehalt dar (§ 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG), wenn das gesamte Versorgungsversprechen abgefunden werden soll. Ansonsten ist die Klausel als steuerschädlicher (Teil-)Widerruf von der Zusage zu interpretieren, wobei davon ausgegangen wird, dass der Anwärter weiter für das Unternehmen tätig ist und ihm somit die Möglichkeit genommen wird, seine volle Anwartschaft zu verdienen. Zivilrechtlich ist eine solche Klausel ohnehin nur wirksam, wenn sie in einer Zusage an einen nicht dem Betriebsrentengesetz unterliegenden Gesellschafter-Geschäftsführer aufgenommen wird. In Pensionszusagen an Arbeitnehmer und Gesellschafter-Geschäftsführer, die dem Betriebsrentengesetz nach § 17 Abs. 1 S. 2 BetrAVG unterliegen, ist sie unwirksam<sup>500</sup>. Daher können derartige Klauseln bei Zusagen an diesen Personenkreis auch keinen steuerschädlichen Vorbehalt nach § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG darstellen; sie sind insoweit als nicht existent zu betrachten<sup>501</sup>.

Soll dagegen die Abfindung bei vorzeitigem Ausscheiden geregelt werden, so ist eine Abfindung arbeitsrechtlich (§ 3 Abs. 1 BetrAVG) nur an Gesellschafter-Geschäftsführer zulässig, die nicht dem Betriebsrentengesetz unterliegen. Bei Arbeitnehmern und Gesellschafter-Geschäftsführern, die dem Betriebsrentengesetz unterliegen (§ 17 Abs. 1 S. 2 BetrAVG), ist sie zivilrechtlich unwirksam und entfaltet auch im Hinblick auf § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG keine Wirkung. In Zusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer, die nicht dem Betriebsrentengesetz unterliegen, ist darauf zu achten, dass in der Abfindungsmöglichkeit bei vorzeitigem Ausscheiden keine Minderung der Anwartschaft i.S. von § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG zu erblickt ist. Zunächst ist der Pensionsanspruch bei vorzeitigem Ausscheiden zu quotieren. Der I. Senat<sup>502</sup> geht offenbar davon aus, dass beim nicht dem Betriebsrentengesetz unterliegenden Gesellschafter-Geschäftsführer eine Quotierung des Pensionsanspruchs nach § 2 Abs. 1 BetrAVG zu erfolgen habe. Dies ist möglich, führt allerdings beim beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer (anteilig) zur vGA<sup>503</sup>. Richtigerweise sollte deshalb bei Minderheitsgesellschaftern, die nicht dem Betriebsrentengesetz unterliegen (womit eine Abfindung zivilrechtlich wirksam ist), auf einen nach § 2 Abs. 1 BetrAVG quotierten Anspruch abgestellt werden. Beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer, die im Abfindungsfalle eine vGA vermeiden wollen und deshalb abweichend von § 2 Abs. 1 BetrAVG bei der Berechnung des verdienten Anspruchs nicht auf den Beginn der Betriebszugehörigkeit sondern auf die Erteilung der Zusage abstellen, sollten damit jedoch nicht in einen steuerschädlichen Vorbehalt nach § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG gedrängt werden. Deshalb ist bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern (abweichend von der für sie ohnehin unmaßgeblichen Arbeitsrechtslage nach § 2 Abs. 1 BetrAVG) eine Bezugnahme auf den Zeitpunkt der Erteilung der Zusage für die Berechnung der abzufindenden Anwartschaft steuerlich zu akzeptieren.

<sup>500</sup> Ahrend/Förster/Rößler, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 1. Teil, Rz. 472; Paus, GmbHR 2005, 977.

<sup>501</sup> Zutreffend Paus, GmbHR 2005, 977.

<sup>502</sup> BFH v. 10.11.1998, I R 49/97, BFH/NV 1999, 707.

<sup>503</sup> Vgl. Teil B, 7.2.3.

Bei Abfindungsklauseln im Falle des vorzeitigen Ausscheidens von nicht dem Betriebsrentengesetz unterliegenden Gesellschafter-Geschäftsführern stellt sich jedoch anschließend die Frage, wie die Höhe der Abfindung zu bemessen ist. Denn auch in einer unangemessen niedrigen Abfindung kann eine unzulässige Minderung der Pensionsleistungen und damit ein steuerschädlicher Vorbehalt i.S. von § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG zu erblicken sein. Um dem Schriftformerfordernis des § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG wiederum gerecht zu werden, muss das Berechnungsverfahren zur Ermittlung der Abfindungshöhe eindeutig und präzise schriftlich fixiert sein; ansonsten scheidet die Bildung einer Pensionsrückstellung insgesamt aus<sup>504</sup>. Die schriftliche Fixierung in der Pensionszusage dürfte allerdings praktisch schwierig sein. Insbesondere geht es bei der Höhe der angemessenen Abfindung um den anzuwendenden Diskontierungszinssatz. Insoweit sollte eine Äquivalenz von quotiertem Versorgungsversprechen und Abfindung dann gegeben sein, wenn die Abfindung die Wiederbeschaffungskosten<sup>505</sup> erreicht. Dementsprechend wäre eine Bezugnahme der Abfindung auf diesen Wert in der Zusage steuerlich anzuerkennen. Da eine Abfindung bei Vorliegen von außergewöhnlichen Umständen<sup>506</sup> auch ohne Abfindungsklausel in der ursprünglichen Zusage steuerlich anzuerkennen ist<sup>507</sup>, kann vor dem Hintergrund der eventuell bestehenden praktischen Schwierigkeiten zur Erfüllung der Passivierungsvoraussetzungen nach § 6a Abs. 1 Nr. 2 und 3 EStG auf die Verankerung einer Abfindungsklausel in der Zusage verzichtet werden.

## 8. Verzicht

Der Gesellschafter-Geschäftsführer kann aus gesellschaftlichen Gründen ganz oder teilweise auf seine Pensionsanwartschaft verzichten. Der Verzicht ist gesellschaftlich veranlasst, wenn der Gesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns den Verzicht nicht ausgesprochen hätte<sup>508</sup>. Die daraus resultierenden Rechtsfragen hat der Große Senat des BFH in seinem Beschluss vom 9.6.1997<sup>509</sup> bei Verzicht auf eine betrieblich veranlasste Versorgungsanwartschaft grundsätzlich geklärt. Sie gelten entsprechend bei Verzicht auf eine gesellschaftlich veranlasste Anwartschaft. Die Steuerfolgen unterscheiden sich für den Gesellschafter-Geschäftsführer und die Kapitalgesellschaft danach, ob die Anwartschaft werthaltig oder wertlos ist. Fraglich ist jedoch, ob die vom Großen Senat aufgestellten Grundsätze aufrechterhalten werden können.

<sup>504</sup> BMF v. 6.4.2005, IV B 2 – S 2176 – 10/05, DStR 2005, 695.

<sup>505</sup> Vgl. hierzu ausführlich Teil B, 7.2.3.

<sup>506</sup> Vgl. Zeil B, 7.2.2.

<sup>507</sup> Vgl. Teil B, 7.2.4.

<sup>508</sup> Eine gesellschaftliche Veranlassung eines Verzichts liegt im Sanierungsfall insbesondere dann vor, wenn sich fremde Gläubiger nicht an der Sanierung beteiligen. Vgl. BFH v. 29.7.1997, VIII R 57/94, BStBl. II 1998, 652.

<sup>509</sup> BFH v. 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307.

## 8.1. Verzicht nach den Grundsätzen des Großen Senats

### 8.1.1. Wertlosigkeit

Verzichtet der Gesellschafter-Geschäftsführer auf seine betrieblich veranlasste Versorgungszusage, kommt der Anwartschaft jedoch im Zeitpunkt des Verzichtes kein Wert (mehr) zu, beispielsweise weil die Kapitalgesellschaft insolvenzgefährdet ist, so kommt es durch den Verzicht nicht zum Zufluss (§§ 11, 19 EStG) an den Gesellschafter-Geschäftsführer. Die Anwartschaft ist im Hinblick auf die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft für den Gesellschafter-Geschäftsführer uneinbringlich<sup>510</sup>. Der Gesellschafter-Geschäftsführer kann insofern nicht mehr über vermögenswerte Ansprüche verfügen<sup>511</sup>. Dem Gesellschafter-Geschäftsführer ist die Versorgungsanwartschaft nicht zugeflossen und damit steuerlich nicht zuzurechnen. Deshalb kann er durch den Verzicht auch keine Einlage bei der Kapitalgesellschaft tätigen. Nur das, was steuerlich dem „Vermögen“ des Gesellschafter-Geschäftsführers zuzurechnen ist, kann Gegenstand einer Einlage durch ihn sein. Der Wegfall der Pensionsrückstellung erfolgt damit bei der Kapitalgesellschaft über die GuV gewinnerhöhend (Buchung: per Pensionsrückstellung an sonstige betriebliche Erträge). Aufgrund der Wertlosigkeit des Anspruchs liegt keine Einlage bei der Kapitalgesellschaft vor<sup>512</sup>.

War die Pensionszusage (teilweise) gesellschaftlich veranlasst, so hat die Kapitalgesellschaft insoweit eine Ausschüttungsverbindlichkeit passiviert. Der Gesellschafter-Geschäftsführer verzichtet in diesem Fall nicht auf seine betriebliche Versorgungsanwartschaft sondern auf seinen gesellschaftlichen Ausschüttungsanspruch. Zum Abfluss von der Kapitalgesellschaft und Zufluss zum Gesellschafter-Geschäftsführer kommt es aufgrund der Wertlosigkeit ebenfalls nicht. Beim Gesellschafter-Geschäftsführer treten damit keine Steuerfolgen ein. Der Wegfall der Ausschüttungsverbindlichkeit ist bei der Kapitalgesellschaft nicht gewinnerhöhend über die GuV zu buchen, sondern erfolgsneutral. Es handelt sich um eine nicht vollzogene Ausschüttung, nicht um einen betrieblichen Ertrag (Buchung: per Ausschüttungsverbindlichkeit an Bilanzgewinn). Ebenso wie die Bildung der Ausschüttungsverbindlichkeit grundsätzlich nicht zu einem gewinnmindernden Aufwand bei der Kapitalgesellschaft führt, darf entsprechend keine gewinnerhöhende Auflösung der Ausschüttungsverbindlichkeit erfolgen<sup>513</sup>.

<sup>510</sup> Dies gilt nicht, wenn für den Gesellschafter-Geschäftsführer eine Rückdeckungsversicherung abgeschlossen ist und diese an ihn verpfändet wurde. In diesem Fall beläuft sich die Werthaltigkeit der Anwartschaft auf den Wert der Rückdeckungsversicherung, es sei denn, diese ist „überdotiert“.

<sup>511</sup> Vgl. Paus, DStZ 1993, 658 f.

<sup>512</sup> BFH v. 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307.

<sup>513</sup> Vgl. ausführlich Teil A, 7.2.

## 8.1.2. Werthaltigkeit

### 8.1.2.1. Betrieblich veranlasste Zusage

Verzichtet der Gesellschafter-Geschäftsführer aus gesellschaftlichen Gründen auf seine betrieblich veranlasste Versorgungsanwartschaft, so kommt es in Höhe des werthaltigen Teils des Anspruchs zum Zufluss (§ 11 EStG) an den Gesellschafter-Geschäftsführer<sup>514</sup>. Der durch den Verzicht induzierte Zufluss führt zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG), die nach § 34 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 4 EStG der Tarifiermäßigung der sog. Fünftelregelung unterliegen. Durch den Verzicht auf sein Anwartschaftsrecht aus der Pensionszusage hat der Gesellschafter-Geschäftsführer „zugunsten seiner Beteiligung den Pensionsanspruch für eigene Zwecke verwendet und damit den Wert der Anwartschaft realisiert“<sup>515</sup>. Der Gesellschafter-Geschäftsführer hat über den Teilwert (Barwert) der Versorgungsanwartschaft verfügt<sup>516</sup>.

Ein Nichtgesellschafter würde nicht ohne Gegenleistung auf seinen werthaltigen Pensionsanspruch verzichten. Der Gesellschafter-Geschäftsführer wendet durch den Verzicht der Kapitalgesellschaft aus gesellschaftlichen Gründen einen bilanzierungsfähigen Vermögensvorteil zu, nämlich den Wegfall des Passivpostens Pensionsrückstellung<sup>517</sup>. Durch den Verzicht tätigt der Gesellschafter-Geschäftsführer daher zugleich eine verdeckte Einlage in die Kapitalgesellschaft<sup>518</sup>. Zufluss und Einlage korrespondieren miteinander und beschränken sich auf den werthaltigen Teil der Anwartschaft<sup>519</sup>.

Einlagen sind mit dem Teilwert anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG)<sup>520</sup>. Der Teilwert der Pensionsanwartschaft ist nicht der Teilwert nach § 6a Abs. 3 S. 1

<sup>514</sup> BFH v. 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307. Beruht der Verzicht auf betrieblichen Erwägungen, was insbesondere dann der Fall ist, wenn sich auch fremde Gläubiger an der Sanierung der Gesellschaft beteiligen, so kommt es nicht zur Zuflussfiktion an den Gesellschafter-Geschäftsführer, sondern lediglich zur Auflösung der Pensionsrückstellung. In der Praxis werden jedoch fremde Dritte kaum auf werthaltige, sondern vornehmlich auf wertlose Ansprüche verzichten, so dass bei Verzicht auf einen werthaltigen Anspruch durch den Gesellschafter-Geschäftsführer eine gesellschaftliche Veranlassung vermutet werden kann. Bei teilweiser Werthaltigkeit kann der Verzicht somit hinsichtlich des wertlosen Teils betrieblich und hinsichtlich des werthaltigen Teils gesellschaftlich veranlasst sein, denn ein ordentlicher Kaufmann würde entsprechend lediglich einen Teilverzicht aussprechen.

<sup>515</sup> BFH v. 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307.

<sup>516</sup> Der Verzicht auf eine Versorgungsanwartschaft und der Verzicht auf fällige Versorgungsansprüche (Pensionszahlungen) sind damit steuerlich gleich zu behandeln (BFH v. 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; Arteaga, BB 1998, 978).

<sup>517</sup> BFH v. 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; Beiser, StuW 1996, 65.

<sup>518</sup> Die dargestellten Steuerfolgen gelten grundsätzlich auch beim Verzicht durch eine nahestehende Person. Liegen dem Verzicht betriebliche bzw. eigenwirtschaftliche Gründe des Dritten zugrunde, so dass er damit einen eigenmotivierten Beitrag zur Gesundung der Kapitalgesellschaft leistet, so liegt keine Einlage vor, sondern resultiert aus der Auflösung des Passivpostens ein betrieblicher Ertrag für die Kapitalgesellschaft. Verzichtet der Dritte auf seine Forderung/Anwartschaft, um damit eine Zuwendung gegenüber dem Gesellschafter zu machen, der seinerseits die verdeckte Einlage in die Kapitalgesellschaft erbringt, so ist der Vorgang erfolgsneutral bei der Kapitalgesellschaft als Einlage zu buchen (BFH v. 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307). Die Abgrenzung der mittelbaren verdeckten Einlage von dem betrieblich veranlassten Verzicht ist mit Hilfe von Fremdvergleichserwägungen vorzunehmen.

<sup>519</sup> BFH v. 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; v. 15.10.1997, I R 58/93, BStBl. II 1998, 305; Beiser, StuW 1996, 65 f; Arteaga, BB 1998, 978; Paus, DStZ 1993, 658 f; Weber-Grellet, DB 1998, 1532.

<sup>520</sup> BFH v. 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307.

Nr. 1 EStG (Sollrückstellung)<sup>521</sup>. Der Teilwert bestimmt sich vielmehr nach den Wiederbeschaffungskosten. Die Wiederbeschaffungskosten stellen den Teilwert der Pensionsanwartschaft aus Sicht des Pensionsberechtigten dar. Es kommt deshalb darauf an, welchen Betrag der Gesellschafter-Geschäftsführer zum Zeitpunkt des Verzichts hätte aufwenden müssen, um eine gleich hohe Pensionsanwartschaft gegen einen vergleichbaren Schuldner zu erwerben<sup>522</sup>. Alternativ und zum gleichen Ergebnis führt die Frage, welchen Betrag die Kapitalgesellschaft hätte aufbringen müssen, damit ein Dritter bereit gewesen wäre, ihr die Pensionsverpflichtung abzunehmen. Die Wiederbeschaffungskosten stellen deshalb m.E. den Betrag dar, der im Falle einer Abfindung der Anwartschaft als angemessen zu betrachten ist<sup>523</sup>. Zur Bestimmung der Wiederbeschaffungskosten ist folgende Reihenfolge notwendig.

Zunächst ist die Höhe des erdienten Anspruchs zu errechnen. Bei Minderheitsgesellschaftern erfolgt dies analog § 2 Abs. 1 S. 1 BetrAVG (m/n-tel Verfahren) nach dem Verhältnis der tatsächlichen zur geplanten Betriebszugehörigkeit. Nach § 2 Abs. 1 S. 1 BetrAVG besteht nämlich die Höhe der unverfallbaren Anwartschaft für Arbeitnehmer mindestens in Höhe des Teils, der dem Verhältnis der Dauer der gesamten Betriebszugehörigkeit zu dem Zeitraum vom Beginn der Betriebszugehörigkeit bis zur Vollendung des 65. Lebensjahres entspricht. Bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern ist dagegen aufgrund des Nachzahlungsverbot es nicht auf den Beginn der Betriebszugehörigkeit, sondern auf den Zeitpunkt der Zusageerteilung abzustellen<sup>524</sup>. Erst nach Erteilung der Zusage wird die Anwartschaft durch die Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers erdient. Die Tätigkeit des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers vor der Erteilung der Zusage im Betrieb muss unberücksichtigt bleiben. Die Anwartschaft des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers bemisst sich daher aus dem Verhältnis der seit der Zusageerteilung geleisteten Tätigkeit zum Zeitraum von der Zusageerteilung bis zur Vollendung des 65. Lebensjahres.

Anschließend ist nach der Werthaltigkeit des Anspruchs zu fragen. Der (teilweisen) Wertlosigkeit sollte durch prozentuale Abschläge von dem erdienten Anspruch Rechnung getragen werden<sup>525</sup>. Ist beispielsweise der Anspruch zu 40% werthaltig, so sind 40% des erdienten Anspruchs dem versicherungsmathematischen Verfahren zur Bestimmung der Wiederbeschaffungskosten zuzuführen.

Der dazu im versicherungsmathematischen Verfahren anzuwendende Rechnungszinsfuß kann nicht aus § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG abgeleitet werden, da der Zinssatz von 6% (gesetzgeberisch bewusst) überhöht ist<sup>526</sup>. Vielmehr ist ein marktgerechter Zinssatz zugrunde legen. Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds müssen beispielsweise mit einem Rechnungszinsfuß (Diskontierungszinssatz) von 2,75% kalkulieren (§ 2 Abs. 1 DeckRV, § 1 Abs. 1

<sup>521</sup> Vgl. zum Teilwert Teil B, 1.

<sup>522</sup> BFH v. 15.10.1997, I R 58/93, BStBl. II 1998, 305.

<sup>523</sup> Vgl. ausführlich zur Wertbestimmung Teil B, 7.2.3.

<sup>524</sup> Vgl. BFH vom 20.8.2003, I R 99/02, DStRE 2004, S. 273.

<sup>525</sup> Einen Anhaltspunkt zur Quantifizierung der Werthaltigkeit kann die fiktive Quote liefern, zu der der Gläubiger in einem Insolvenzverfahren befriedigt worden wäre.

<sup>526</sup> Vgl. ausführlich Teil B, 7.2.3.

PFDeckRV), wobei dieser Zinssatz eher vorsichtig und im Vergleich zum Marktzins zu niedrig bemessen ist. Denkbar wäre deshalb, entweder den Zinssatz vorsichtig nach den tatsächlichen Gegebenheiten des Kapitalmarktes zu bemessen oder das Mittel zwischen 2,75% und 6% zu wählen (= 4,375%)<sup>527</sup>. Der letztere Weg hat den Vorteil, dass zwei objektive Werte zur Verfügung stehen, deren Mittel zudem annähernd die Verhältnisse am Kapitalmarkt widerspiegelt<sup>528</sup>.

Die in der Steuerbilanz zum Zeitpunkt des Verzichtes ausgewiesenen Pensionsrückstellung (Teilwert nach § 6a Abs. 3 S. 1 Nr. 1 EStG) wird praktisch nie mit den maßgeblichen Wiederbeschaffungskosten (Teilwert aus Sicht des Pensionsberechtigten) übereinstimmen. Beträgt die Pensionsrückstellung beispielsweise 100 und der Teilwert/Wiederbeschaffungskosten (die den Zuflussbetrag an den Gesellschafter-Geschäftsführer und die Höhe der Einlage bestimmen) entweder a) 90 oder b) 120, so ist folgendermaßen vorzugehen: Im Fall a) erfolgt die Buchung: per Pensionsrückstellung 100 an Kapitalrücklage 90 und an sonstige betriebliche Erträge 10. Im Fall b) per Pensionsrückstellung 100 und per sonstiger betrieblicher Aufwand 20 an Kapitalrücklage 120. Im Fall a) führt folglich die Differenz zwischen dem Teilwert und dem Buchwert der Pensionsrückstellung zu einem laufenden betrieblichen Gewinn (10)<sup>529</sup>. Im Fall b) kommt es zu einem zusätzlichen betrieblichen Aufwand (20)<sup>530</sup>, der daraus resultiert, dass die Pensionsrückstellung unterbewertet ist. Es kommt nämlich im Fall b) zum Abfluss an den Gesellschafter-Geschäftsführer von 120 und entsprechend zur Einlage von 120. Im Höhe von 90 (Fall a) bzw. 120 (Fall b) hat der Gesellschafter nachträgliche Anschaffungskosten auf seine Anteile.

Im Schrifttum wird schließlich die Auffassung vertreten, dass auch der Verzicht auf eine verfallbare Anwartschaft nach den Grundsätzen des Beschlusses des Großen Senats<sup>531</sup> zu behandeln ist. Es komme zum Zufluss an den Gesellschafter und dementsprechend zur Einlage in die Kapitalgesellschaft, wobei der Tatsache der Verfallbarkeit durch Abschläge Rechnung zu tragen ist. Diese Abschläge werden entweder als verminderte Werthaltigkeit

<sup>527</sup> Der Zinssatz von 5,5% nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG, § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG sollte dagegen nicht zur Anwendung kommen, da auch er insoweit eine objektive Grundlage vermissen lässt (a.A. Ahrend/Förster/Rößler, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 6. Teil, Rz. 826).

<sup>528</sup> Vgl. Teil B, 7.2.3.

<sup>529</sup> Vgl. BFH v. 15.10.1997, I R 58/93, BStBl. II 1998, 305.

<sup>530</sup> Vgl. BFH v. 15.10.1997, I R 58/93, BStBl. II 1998, 305. Verfehlt ist m.E. die Annahme der Finanzverwaltung (BMF v. 28.5.2002, IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Rz. 20), dass es steuerbilanziell zu einer "gewinnwirksamen Auflösung" der Tantieme- oder Pensionsrückstellung kommt, die in gleicher Höhe durch eine Einlage "neutralisiert" wird. Weder ist die Pensionsrückstellung über die GuV gewinnerhöhend aufzulösen, so dass kein sonstiger betrieblicher Ertrag eintritt, noch stellt die Einlage Betriebsausgabe dar, die in der GuV als sonstiger betrieblicher Aufwand gebucht werden kann. Schließlich kann die verdeckte Einlage nicht außerhalb der Steuerbilanz berücksichtigt werden. Vielmehr wird die verdeckte Einlage in der Steuerbilanz ohne Berührung der GuV unmittelbar gegen „Kapital“ gebucht (§ 4 Abs. 1 S. 1 EStG, § 5 Abs. 1 und 6 EStG; vgl. Teil A, 3.2.1.1., 3.2.2 sowie Beiser, StuW 1996, 65; BFH v. 20.4.2005, X R 2/03, GmbHR 2005, 1193). Die Buchung lautet somit: per Rückstellung/Verbindlichkeit an Kapitalrücklage oder in zwei Schritten, wenn man gedanklich von der Einlage der Forderung durch den Gesellschafter ins Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft und der unmittelbar nachfolgenden Konfusion von Forderung und Verbindlichkeit bei der Kapitalgesellschaft ausgeht: per Forderung an Kapitalrücklage und per Rückstellung/Verbindlichkeit an Forderung.

<sup>531</sup> BFH v. 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307.

interpretiert<sup>532</sup>, oder sie sollen die Wahrscheinlichkeit der Realisierung des Verfallbarkeitsrisikos darstellen (je kürzer der Zeitraum bis zur Vollendung der Unverfallbarkeitsfrist ist, umso kleiner wäre der Abschlag)<sup>533</sup>. Der Große Senat hat dazu keinerlei Ausführung gemacht.

### 8.1.2.2. Gesellschaftlich veranlasste Zusage

War die Pensionszusage (teilweise) gesellschaftlich veranlasst, liegt insoweit eine Ausschüttungsverbindlichkeit bei der Kapitalgesellschaft vor. Im Grundsatz gilt das soeben Ausgeführte<sup>534</sup>. Der Verzicht auf einen wertlosen Ausschüttungsanspruch führt nicht zum Zufluss bzw. zur Einlage. Es entfällt lediglich der Passivposten Ausschüttungsverbindlichkeit erfolgsneutral (per Ausschüttungsverbindlichkeit an Bilanzgewinn). Es handelt sich um eine nicht vollzogene Ausschüttung. Soweit der Ausschüttungsanspruch bei Verzicht werthaltig ist, liegt eine Einlage vor<sup>535</sup>. Beim Gesellschafter kommt es durch den Verzicht zum Zufluss der vGA (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 i.V.m. § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG). Er hat in entsprechender Höhe nachträgliche Anschaffungskosten<sup>536</sup>. Abfluss von der Kapitalgesellschaft, Zufluss zum Gesellschafter und Einlage des Gesellschafter in die Kapitalgesellschaft korrespondieren auch bei Verzicht auf einen Ausschüttungsanspruch. Die Einlage wird bilanziell erfolgsneutral dargestellt (per Ausschüttungsverbindlichkeit an Kapitalrücklage).

Es gelten die Ausführungen zur Unterbewertung der Pensionsrückstellung nach § 6a EStG analog bei der Ausschüttungsverbindlichkeit, da auch diese nach § 6a EStG bilanziert werden. Die Bestimmung des Teilwertes des Ausschüttungsanspruches (Wiederbeschaffungskosten des Gesellschafter) erfolgt analog den obigen Ausführungen<sup>537</sup>. Der Unterschied liegt allein darin, dass steuerlich kein Anspruch auf Alterssicherungsleistungen sondern auf Ausschüttungen besteht. Zunächst ist die Höhe des dem Gesellschafter zustehenden Ausschüttungsanspruches zu bemessen („erdienter Anspruch“). Dies folgt gemäß den obigen Ausführungen: beim Minderheitsgesellschafter analog § 2 Abs. 1 S. 1 BetrAVG, bei beherrschenden Gesellschafter ist auf den Zeitpunkt der Zusageerteilung abzustellen. Anschließend ist nach der Werthaltigkeit des Anspruchs zu fragen. Der (teilweisen) Wertlosigkeit ist durch prozentuale Abschläge Rechnung zu tragen. Schließlich ist der Barwert des werthaltigen Ausschüttungsanspruches versicherungsmathematisch zu

<sup>532</sup> Ahrend/Förster/Rößler, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 6. Teil, Rz. 828.

<sup>533</sup> Höfer, Die Besteuerung der betrieblichen Altersversorgung von Kapitalgesellschaftern, 2. Aufl. 2000, Rz. 211.

<sup>534</sup> Vgl. auch OFD Koblenz v. 11.11.1999, S 2742 A – St 34 2, FR 2000, 109.

<sup>535</sup> BFH v. 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; BMF v. 28.5.2002, IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Rz. 20. Die Finanzverwaltung bezeichnet die Ausschüttungsverbindlichkeit verfehlterweise als Tantieme- oder Pensionsrückstellung (BMF v. 28.5.2002, IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Rz. 25 ff; 44). Vgl. jedoch BMF v. 25.3.1998, IV B 7 - S 1978 - 21/98; BStBl. I 1998, 268, Tz. 2.21, wo in Umwandlungsfällen noch nicht abgeflossene vGA als „Schuldposten (Ausschüttungsverbindlichkeit)“ zu passivieren sind.

<sup>536</sup> BFH v. 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; BMF v. 28.5.2002, IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Rz. 21.

<sup>537</sup> Teil B, 7.2.3. sowie 8.1.2.1.

errechnen, wobei auch insoweit die obigen Ausführungen zur Höhe des marktgerechten Diskontierungssatzes gelten.

Es ist darauf zu achten, dass sich der Wegfall des wertlosen Teils der Ausschüttungsverbindlichkeit erfolgsneutral vollzieht, ebenso wie der Abfluss des den Buchwert der Ausschüttungsverbindlichkeit übersteigenden Teilwertes des Ausschüttungsanspruchs keine Betriebsausgabe, sondern vGA bei der Kapitalgesellschaft darstellt. Hierin liegt der Unterschied des Verzichts auf eine gesellschaftlich veranlasste Zusage im Vergleich zum Verzicht auf eine betriebliche Anwartschaft. In Abwandlung des obigen Beispiels<sup>538</sup> soll dies buchmäßig dargestellt werden. Beträgt die Ausschüttungsverbindlichkeit buchmäßig 100 (§ 6a EStG) zum Zeitpunkt des Verzichtes, beläuft sich dagegen der Teilwert/Wiederbeschaffungskosten (der den Zufluss an den Gesellschafter-Geschäftsführer und die Höhe der Einlage bestimmt) entweder auf a) 90 oder auf b) 120, so erfolgt im Fall a) die Buchung: per Ausschüttungsverbindlichkeit 100 an Kapitalrücklage 90 und an Bilanzgewinn 10. In Höhe von 10 liegt eine nicht vollzogene Ausschüttung vor, die erfolgsneutral dargestellt werden muss und den Bilanzgewinn erhöht<sup>539</sup>. Dem Gesellschafter fließt durch den Verzicht die vGA von 90 zu. Damit tätigt er die verdeckte Einlage und hat deshalb insoweit nachträgliche Anschaffungskosten.

Im Fall b) lautet die Buchung: per Ausschüttungsverbindlichkeit 100 und per Bilanzgewinn 20 an Kapitalrücklage 120. Es kommt somit zu einem Abfluss von der Kapitalgesellschaft und Zufluss an den Gesellschafter, der den Buchwert der Ausschüttungsverbindlichkeit um 20 übersteigt. Diese Differenz stellt keine Betriebsausgabe dar, sondern mindert als weitere vGA den Bilanzgewinn. Wurde die Differenz als Betriebsausgabe gebucht, ist eine Korrekturbuchung notwendig, welche die Betriebsausgabenbuchung neutralisiert (per Bilanzgewinn 20 an sonstiger betrieblicher Aufwand 20). Es kommt im Fall b) zum Abfluss an den Gesellschafter-Geschäftsführer von 120 und entsprechend zur Einlage (nachträgliche Anschaffungskosten beim Gesellschafter).

## 8.2. Stellungnahme

Die Zuflussfiktion bei Verzicht auf werthaltige Anwartschaften begegnet erheblichen Bedenken, die nachfolgend dargestellt werden.

### 8.2.1. Bedeutung des BetrAVG

Der Große Senat hat in seinem Beschluss<sup>540</sup> keinerlei Ausführungen zu der Frage getätigt, wie steuerrechtlich zu verfahren ist, wenn der Verzicht durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer erfolgt, der dem Betriebsrentengesetz unterliegt. Gesellschafter-Geschäftsführer können nach § 17 Abs. 1 S. 2

<sup>538</sup> Vgl. Teil B, 8.1.2.1.

<sup>539</sup> Vgl. Teil A, 7.2. Vgl. auch Teil A, 3.2.2.2. zur Unterscheidung zwischen Jahresergebnis/Steuerbilanzgewinn lt. GuV (Ergebnisermittlung) und Bilanzgewinn (Ergebnisverwendung).

<sup>540</sup> BFH v. 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307.

BetrAVG dem Betriebsrentengesetz unterliegen<sup>541</sup>. Sie gelten somit betriebsrentenrechtlich als Arbeitnehmer und kommen wie fremde Arbeitnehmer in den Schutzbereich der Vorschriften des Betriebsrentengesetzes.

§ 3 Abs. 1 BetrAVG verbietet nicht nur die (Teil-)Abfindung einer gesetzlich unverfallbaren Pensionsanwartschaft, sondern auch den Verzicht auf solche Anwartschaften, wenn sie im Zusammenhang mit dem vorzeitigen Ausscheiden (Beendigung des Dienstverhältnisses) stehen<sup>542</sup>. Lediglich ein im laufenden Arbeitsverhältnis und ohne Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses erklärter (Teil-)Verzicht auf unverfallbare Anwartschaften oder ein (Teil-)Verzicht auf verfallbare Anwartschaften verstößt nicht gegen § 3 Abs. 1 BetrAVG<sup>543</sup>. Ein gegen § 3 BetrAVG verstoßender Verzicht ist nichtig (§ 134 BGB). Dem Verzicht kommt keine zivilrechtliche Wirksamkeit zu. Steuerrechtlich kann ein nichtiges Rechtsgeschäft (der Verzicht) nicht Grundlage einer Zuflussfiktion sein. Der Gesellschafter-Geschäftsführer kann bei Eintritt des Versorgungsfalls weiterhin Ansprüche aus seiner unverfallbaren Anwartschaft gegen die Kapitalgesellschaft herleiten. Da der rechtliche Anspruch gegen die Kapitalgesellschaft auf Zahlung der unverfallbaren Pension weiterhin besteht, darf die Pensionsrückstellung nicht aufgelöst werden. Eine Auflösung der Pensionsrückstellung darf erst dann erfolgen, wenn die Verpflichtung nicht mehr existiert (§ 249 Abs. 3 S. 2 HGB, § 5 Abs. 1 EStG)<sup>544</sup>. Damit wird dem Vorsichtsprinzip Rechnung getragen (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, § 5 Abs. 1 EStG).

Ist die Zusage (teilweise) gesellschaftlich veranlasst, so hat die Kapitalgesellschaft eine Ausschüttungsverpflichtung zu erfüllen und dafür eine Ausschüttungsverbindlichkeit zu bilden. Nach der Rechtsprechung des BAG ist bei der Prüfung der Rechtsfrage, ob ein Gesellschafter-Geschäftsführer mit seiner Pensionszusage dem Betriebsrentengesetz unterliegt, eine „Kausalitätsprüfung“ anzustellen. Es wird danach gefragt, ob die zugesagte Versorgung nach Art und Höhe auch bei Fremdkräften wirtschaftlich vernünftig und üblich gewesen wäre. Bejahendenfalls liegt eine betriebliche Veranlassung im betriebsrentenrechtlichen Sinne vor. Die „Kausalitätsprüfung“ stellt damit den Fremdvergleich dar, der parallel im Steuerrecht zur Bestimmung der Veranlassung dient. Liegt keine „Üblichkeit“ vor, gilt die Zusage als Unternehmerlohn und der Minderheitsgesellschafter fällt nicht nach § 17 Abs. 1 S. 2 BetrAVG unter das Betriebsrentengesetz<sup>545</sup>. Somit unterliegt ein Gesellschafter-Geschäftsführer, dem eine vollständig gesellschaftlich veranlasste Zusage erteilt wurde, nicht dem Betriebsrentengesetz. Ein Verzicht auf eine derartige Anwartschaft ist zivilrechtlich wirksam. Zum fingierten Zufluss kommt es dennoch nicht<sup>546</sup>. Fraglich ist, ob bei einer teilweise gesellschaftlich veranlassten Zusage ein Verzicht (nur) hinsichtlich des gesellschaftlich veranlassten Teils der Zusage rechtswirksam ist und somit nur der Verzicht auf

<sup>541</sup> Vgl. dazu Teil B, 6.1.

<sup>542</sup> BAG v. 22. 9. 1987, 3 AZR 194/86, AP Nr. 13 zu § 17 BetrAVG; Ahrend/Förster/Rößler, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 1. Teil, Rz. 291a, 464.

<sup>543</sup> BAG v. 21.1.2003, 3 AZR 30/02, AP Nr. 13 zu § 3 BetrAVG; v. 11.12.2001, 3 AZR 334/00 AP Nr. 11 zu § 1 BetrAVG; v. 14.8.1990, 3 AZR 301/89, AP Nr. 4 zu § 3 BetrAVG.

<sup>544</sup> Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, § 249 HGB, Rz. 97.

<sup>545</sup> Vgl. ausführlich Teil B, 6.1.

<sup>546</sup> Vgl. Teil B, 8.2.2. sowie 8.2.3.

den betrieblich veranlassten Teil nichtig (§ 134 BGB) ist<sup>547</sup>. Da dem Gesellschafter-Geschäftsführer ein einheitlicher Rechtsanspruch zusteht, kann er über diesen nur einheitlich verfügen, so dass eine Aufspaltung des Verzichts in einen zivilrechtlich wirksamen und unwirksamen Teil nicht möglich sein dürfte. Letztlich kann diese Frage jedoch dahingestellt bleiben, da eine Zuflussfiktion auch hinsichtlich der Ausschüttungsverpflichtung ausscheidet<sup>548</sup>.

Ist folglich die Zusage vollständig gesellschaftlich veranlasst, so erlangt ein Verzicht grundsätzlich zivilrechtliche Wirksamkeit. Zu einem fingierten Zufluss an den Gesellschafter-Geschäftsführer kommt es jedoch nicht. Die Kapitalgesellschaft hat die Ausschüttungsverbindlichkeit erfolgsneutral aufzulösen, da sie aus dem Verzicht auf eine gesellschaftlich veranlasste Ausschüttungsverpflichtung keine steuerbare Betriebsvermögensmehrung generiert (Buchung: per Ausschüttungsverbindlichkeit an Bilanzgewinn). Es handelt sich aus Sicht der Kapitalgesellschaft um eine nicht vollzogene Ausschüttung<sup>549</sup>. Ist die Zusage teilweise gesellschaftlich veranlasst und ist der Verzicht aufgrund § 3 Abs. 1 BetrAVG nichtig, so sollte aufgrund der zivilrechtlichen Einheitlichkeit des Anspruchs auf Pensionsleistungen davon ausgegangen werden, dass auch der Verzicht auf den gesellschaftlich veranlassten Teil der Zusage keine Rechtswirksamkeit erlangt und somit die Ausschüttungsverbindlichkeit weiterhin zu passivieren ist.

Verzichtet der Gesellschafter-Geschäftsführer auf eine verfallbare Anwartschaft oder auf eine unverfallbare Anwartschaft im laufenden Arbeitsverhältnis und ohne Zusammenhang mit der Beendigung seines Dienstverhältnisses, so greift § 3 Abs. 1 BetrAVG nicht ein. Die Kapitalgesellschaft wird zivilrechtlich wirksam von ihrer Pensionsverpflichtung befreit. Zur Zuflussfiktion an den Gesellschafter-Geschäftsführer infolge des Verzichtes kommt es dennoch nicht<sup>550</sup>. Die Kapitalgesellschaft hat die Pensionsrückstellung im Falle der betrieblichen Veranlassung der Zusage gewinnerhöhend aufzulösen. Bei einer (teilweisen) gesellschaftlichen Veranlassung der Zusage ist die passivierte Ausschüttungsverbindlichkeit als nicht vollzogene Ausschüttung erfolgsneutral aufzulösen (per Ausschüttungsverbindlichkeit an Bilanzgewinn).

### 8.2.2. Unzulässiger Rechtsfolgenvergleich mit Abfindung

Der vom Großen Senat<sup>551</sup> zu entscheidenden Rechtsfrage<sup>552</sup> lag ein Verzicht auf Pensionsanwartschaften anlässlich der Veräußerung der Anteile und der Aufgabe der Geschäftsführung durch den bisherigen Gesellschafter-Geschäftsführer zugrunde. Im Kaufvertrag über die Anteile wurde vereinbart, dass der bisherige Gesellschafter-Geschäftsführer die Geschäftsführung

<sup>547</sup> Eine derartige betriebsrentenrechtliche Aufspaltung der Zusage in einen Unternehmerlohn und eine Anwartschaft, die „insoweit“ dem Schutzbereich der BetrAVG unterliegt, hat bei Vorliegen einer Teilveranlassung (z.B. bei Unangemessenheit der Höhe nach) zu erfolgen (BGH v. 28.9.1981, II ZR 181/80, AP Nr. 12 zu § 7 BetrAVG; BAG v. 25.1.2000, 3 AZR 769/98, AP Nr. 38 zu § 1 BetrAVG).

<sup>548</sup> Vgl. Teil B, 8.2.2. sowie 8.2.3.

<sup>549</sup> Vgl. Teil A, 7.2.

<sup>550</sup> Vgl. Teil B, 8.2.2. sowie 8.2.3.

<sup>551</sup> BFH v. 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307.

<sup>552</sup> In dem Revisionsverfahren I R 58/93.

niederlegt und auf seinen Pensionsanspruch verzichtet. Der Große Senat argumentiert nun folgendermaßen hinsichtlich des Verzichtes durch den Gesellschafter-Geschäftsführer: „Hätte er den Verzicht erst nach der Veräußerung seiner Beteiligung gegen eine Abfindungssumme erklärt, so wäre der erhaltene Betrag ohne weiteres als steuerpflichtiges Arbeitseinkommen zu betrachten.“<sup>553</sup> Der Verzicht vor der Anteilsveräußerung wird folglich der Abfindung nach dieser gedanklich gleichgestellt und daraus ein fiktiver Zufluss von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abgeleitet.

Dabei handelt es sich jedoch um eine im Steuerrecht unzulässige Sachverhaltsfiktion. Der wirkliche Sachverhalt wird umgedacht, um eine gewünschte steuerrechtliche Rechtsfolge ableiten zu können, was *Meßmer*<sup>554</sup> wie folgt beschreibt:

„Wenn der Richter im Zuge der Rechtsanwendung einen Geschehensablauf, der gesetzliche Tatbestandsmerkmale nicht erfüllt, der Lebenswirklichkeit zuwider in einen Sachverhalt umdenkt, der diese Merkmale erfüllt, dann wird eine Rechtsfolge an einen irrealen, an einen fingierten Sachverhalt geknüpft.“

Es ist zwar möglich, eine tatsächlich unmittelbar vor der Anteilsveräußerung und der Aufgabe der Geschäftsführungstätigkeit erfolgende Abfindung im Rahmen der Veranlassungsprüfung mit einer Abfindung zu vergleichen, die nach dem Anteilseignerwechsel und der Aufgabe der Geschäftsführertätigkeit erfolgt<sup>555</sup>. Bei einem Vergleich und der Gleichsetzung von entschädigungslosem Verzicht und Abfindung handelt es sich jedoch um eine unzulässige Sachverhaltsfiktion.

Der Rechtsfolgenvergleich mit der Abfindung scheitert, weil eine Abfindung nur in besonderen, eng umgrenzten Ausnahmesachverhalten nicht als vGA gilt. Eine Abfindung einer verfallbaren Anwartschaft stellt ebenso eine vGA dem Grunde nach dar wie eine Abfindung, die im laufenden Gesellschafts- und Geschäftsführungsverhältnis ohne besondere sachliche Gründe (außergewöhnliche Umstände) erfolgt<sup>556</sup>. Eine derart vorgenommene Abfindung stellt folglich eine gesellschaftlich veranlasste Vermögensverlagerung dar, die bei der Kapitalgesellschaft keine Betriebsausgabe, sondern vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG und beim Gesellschafter-Geschäftsführer korrespondierend vGA nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG darstellt. Aus diesem Grund kann ein Verzicht im laufenden Dienstverhältnis nicht rechtsfolgenmäßig mit einer Abfindung verglichen und gleichgestellt werden. Es kann nicht erklärt werden, dass die Abfindung im laufenden Dienstverhältnis eine vGA darstellt, während der Verzicht bei der Kapitalgesellschaft zu einer betrieblich veranlassten Vermögensminderung führen und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit generieren soll. Denn im Verzichtsfall wird der Kapitalgesellschaft durch die Pensionsrückstellung (und darüber hinaus, wenn die Pensionsrückstellung die Wiederbeschaffungskosten unterschreitet<sup>557</sup>) eine Gewinnminderung zugefügt, die nur dann Bestand haben kann, wenn in dem Verzicht eine betriebliche Veranlassung liegt.

<sup>553</sup> BFH v. 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307.

<sup>554</sup> Meßmer, StbJb 1977/78, 114.

<sup>555</sup> Vgl. Teil B, 7.2.2.

<sup>556</sup> Vgl. Teil B, 7.2.2.

<sup>557</sup> Vgl. Teil B, 8.1.2.1.

Diese Gewinnminderung bei der Kapitalgesellschaft kann nicht mit Hilfe von Kohärenzgesichtspunkten dahingehend gerechtfertigt werden, dass dem ein zu besteuender Zufluss als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beim Gesellschafter gegenübersteht. Diese Argumentation liegt zwar dem Beschluss des Großen Senats zugrunde<sup>558</sup>. Sie greift jedoch nicht durch, da ihr das Trennungsprinzip entgegensteht. Eine Gewinnminderung bei der Kapitalgesellschaft kann nicht durch eine Besteuerung beim Gesellschafter-Geschäftsführer „ausgeglichen“ werden. Ansonsten kämen vGA beispielsweise in Fällen eines überhöhten Gehalts oder auch bei Pensionszusagen gar nicht mehr vor, da ihnen bei Nichtaufdeckung entsprechende zu besteuernde Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beim Gesellschafter-Geschäftsführer gegenüberstehen würden. Die Gewinnminderung bei der Kapitalgesellschaft (Pensionsrückstellung) kann auch nicht durch eine verdeckte Einlage ausgeglichen werden, da erstere dem betrieblichen Bereich zuzuordnen ist und damit eine Gewinnminderung bewirken kann, während letztere dem gesellschaftlichen Bereich zuzuordnen ist und damit eine nichtsteuerbare Betriebsvermögensmehrung bewirkt.

Dem Steuerpflichtigen wird durch die Entscheidung des Großen Senats auf der einen Seite ein unzulässiger Ermessenspielraum eingeräumt. Stellt sich nämlich während der Anwartschaftsphase und ohne erkennbaren äußeren Zwang für den Gesellschafter-Geschäftsführer heraus, dass er kein Interesse (mehr) an der Pensionsverpflichtung hat und sich dieser entledigen möchte, so stehen ihm zwei Wege zur Verfügung: die Ablösung der Anwartschaft durch Abfindung (Alternative 1), die im Beispielsfall eine vGA darstellt<sup>559</sup>. Besteht eine Rückgewährspflicht, so stellt die Rückzahlung (verdeckte) Einlage dar<sup>560</sup>. Der entschädigungslose Verzicht (Alternative 2) soll dagegen bei der Kapitalgesellschaft zu einer steuerlichen Gewinnminderung und beim Gesellschafter-Geschäftsführer zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) sowie zur verdeckten Einlage führen. Die unterschiedlichen Steuerfolgen sind unerklärlich.

Unerklärlich ist es weiterhin, wenn in einem Verzicht auf Pensionsanwartschaften, der zur Vermeidung einer vGA vorgenommen wird, ein Zufluss aus Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gesehen wird. Steht dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer beispielsweise vertraglich bei vorzeitigem Ausscheiden unter Aufrechterhaltung der Pensionsverpflichtung oder bei einer Abfindung eine Anwartschaft zu, die sich nach § 2 Abs. 1 BetrAVG und damit unter Verstoß gegen das Nachzahlungsverbot ab dem Beginn der Betriebszugehörigkeit und nicht ab der Erteilung der Zusage errechnet, so liegt insofern eine vGA vor<sup>561</sup>. Verzichtet der Gesellschafter zur Vermeidung einer vGA auf diese Vertragsklausel und wird der Anspruch zutreffend erst ab Erteilung der Zusage errechnet, so soll darin eine betriebliche Gewinnminderung bei der Kapitalgesellschaft und ein fingierter Zufluss aus Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit beim Gesellschafter-Geschäftsführer liegen. Ebenso nicht zu rechtfertigen ist es, wenn im Falle des Verzichts auf eine Alt-Pensionszusage unter zeit- und inhaltsgleicher Neuerteilung der

<sup>558</sup> Vgl. hierzu Reiß, StuW 2003, 37; Weber-Grellet, DB 1995, 245; Wassermeyer, DB 1990, 2288.

<sup>559</sup> Vgl. Teil B, 7.2.2.

<sup>560</sup> Vgl. Teil A, 8.

<sup>561</sup> Vgl. Teil B, 6.2.2.

Zusage (z.B. bei Ablauf der Probezeit<sup>562</sup> oder Erfüllen des Finanzierbarkeitserfordernisses<sup>563</sup>) aus dem Verzicht auf die Alt-Zusage ein Zufluss und eine verdeckte Einlage resultieren soll.

Den hier dargestellten Steuerfolgen kann nicht entgegengehalten werden, dass der Verzicht auf eine vGA nicht zur betrieblichen Gewinnminderung bei der Kapitalgesellschaft und nicht zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit beim Gesellschafter-Geschäftsführer, sondern zur vGA führen soll<sup>564</sup>. Demnach könnte daran gedacht werden, dass bei Verzicht auf eine vGA die Pensionsrückstellung gewinnerhöhend aufzulösen ist und zugleich in Höhe des Zeitwertes des Anspruchs, auf den verzichtet wird, eine vGA liegt. Diese könne dann nicht den betrieblichen Gewinn der Kapitalgesellschaft mindern (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG) und stelle beim Gesellschafter-Geschäftsführer eine vGA nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG dar, die sogleich zur verdeckten Einlage verwendet wird. Bei diesem Gedankengang würden der entschädigungslose Verzicht und die Abfindung der Anwartschaft steuerlich vollständig gleichbehandelt und der Verzicht auf eine vGA selbst als vGA zu werten sein, was allerdings dem wirklichen Sachverhalt, an den sich die richterliche Wertung zu orientieren hat, vollends widersprechen und damit eine unzulässige steuerrechtliche Fiktion darstellen würde. Auch der I. Senat anerkennt, dass der Verzicht auf eine vGA nicht selbst vGA darstellen kann<sup>565</sup>.

Richtigerweise unterscheiden sich die Steuerwirkungen der Abfindung der Anwartschaft nach der Anteilsveräußerung und nach dem Ausscheiden als Geschäftsführer auf der einen Seite grundlegend von denen des Verzichts vor den genannten Ereignissen auf der anderen Seite. Der Große Senat<sup>566</sup> hat insoweit einen unzulässigen Rechtsfolgenvergleich angestellt. Denn während die Abfindung im aufgezeigten Fall betrieblich veranlasst ist und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit hervorruft, ist der Verzicht gesellschaftlich veranlasst. Aus ihm lassen sich keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit induzieren. Der Verzicht vor der Anteilsveräußerung ist gesellschaftlich veranlasst<sup>567</sup>. Er belegt die fehlende Ernsthaftigkeit der Pensionszusage<sup>568</sup>. Deshalb ist die Pensionsrückstellung gewinnerhöhend aufzulösen, wodurch der Betriebsausgabenabzug rückgängig gemacht wird und eine Körperschaftsbesteuerung einsetzt. Ein rationaler Veräußerer wird sodann als Gegenleistung für seinen Verzicht auf die werthaltige Anwartschaft und damit den Wegfall der Pensionsverpflichtung bei der Kapitalgesellschaft einen höheren Veräußerungspreis für seine Anteile vom Erwerber verlangen. Dieser schlägt sich sodann in einem höheren, im Halbeinkünfteverfahren zu steuernden Veräußerungsgewinn des Gesellschafters nieder (§§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. a) oder c), 3c Abs. 2 EStG). Damit führt der gesellschaftlich

<sup>562</sup> Vgl. Teil B, 5.5.2.

<sup>563</sup> Vgl. Teil B, 5.7.2.3.

<sup>564</sup> Die Grundsätze des Großen Senats (BFH v. 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307) können in derartigen Fällen nicht außer Kraft gesetzt werden. Denn der Gesellschafter verzichtet auf einen „Vermögensvorteil“, verfügt damit über diesen mit Realisationswirkung und wendet der Kapitalgesellschaft zugleich einen „bilanzierungsfähigen Vermögensvorteil“ zu. Zweifelhaft daher z.B. BMF v. 28.1.2005, IV B 7- S 2742- 9/05, DStR 2005, 248, wo der Verzicht auf eine sog. Nur-Pension nicht zum Zufluss und zur verdeckten Einlage führen soll.

<sup>565</sup> BFH v. 19.5.1998, I R 36/97, DStR 1998, 1381.

<sup>566</sup> BFH v. 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307.

<sup>567</sup> Insoweit zutreffend BFH v. 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307.

<sup>568</sup> Vgl. Teil B, 8.2.4.

veranlasste Vorgang des Verzichts auf die Anwartschaft zutreffend zu einer Körperschafts- und Halbeinkünftebesteuerung, nicht jedoch zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG).

### 8.2.3. Kein fiktiver Zufluss von (un-)verfallbaren Anwartschaften

Durch einen (aufgrund der Nichtanwendbarkeit von §§ 3 Abs. 1, 17 Abs. 1 S. 2 BetrAVG) zivilrechtlich wirksamen Verzicht kann kein Zufluss von Pensionsanwartschaften an den Gesellschafter-Geschäftsführer fingiert werden. Dies wird zunächst deutlich bei verfallbaren Anwartschaften<sup>569</sup>. Diese sind lediglich bedingt entstanden, so dass der Gesellschafter-Geschäftsführer darüber noch nicht verfügen kann. Entsprechend stellt die Abfindung derartiger Anwartschaften vGA dar<sup>570</sup>. Der Große Senat geht davon aus, dass das Anwartschaftsrecht ein „Bestandteil des Vermögens“ des Gesellschafter-Geschäftsführers bildet und „der Gesellschafter durch den Forderungsverzicht zugunsten seiner Beteiligung den Pensionsanspruch für eigene Zwecke verwendet und damit den Wert der Anwartschaft realisiert hat“, somit „der verzichtende Gesellschafter [eine] Umschichtung seines Vermögens [erreicht hat]“<sup>571</sup>. Die Vermögenszugehörigkeit der Anwartschaft und ihre Umschichtung beim Gesellschafter-Geschäftsführer durch Verzicht scheiden bei verfallbaren Anwartschaften aus, denn verfallbare Anwartschaften können außer im Wege der vGA nicht in das Vermögen des Gesellschafters gelangen.

In dem Verzicht auf unverfallbare Anwartschaften kann zwar eine wirtschaftliche Verfügung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer erblickt werden. Jedoch scheidet ein fiktiver Zufluss an den Gesellschafter-Geschäftsführer und eine anschließende Einlage aus. Denn eine derartige Fiktion ist unzulässig<sup>572</sup>, da sie (wie es der Große Senat<sup>573</sup> tut) in den entschädigungslosen Verzicht eine Abfindung hineininterpretiert. Der Abfluss und Zufluss an den Gesellschafter infolge des Verzichts kann selbst bei Annahme einer Realisation der Anwartschaft nach den Grundsätzen des Großen Senats nicht auf eine betriebliche Veranlassung zurückgeführt werden<sup>574</sup>. Dies ist jedoch Voraussetzung für eine Gewinnminderung bei der Kapitalgesellschaft und für die Annahme von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit beim Gesellschafter-Geschäftsführer. Die Prüfung der betrieblichen Veranlassung (Ernsthaftigkeit) der Pensionszusage muss einem möglichen Ab- und Zufluss der Pensionsanwartschaft und ihrer anschließenden Einlage vorausgehen. Eine Zuflussfiktion kann das Kriterium der Ernsthaftigkeit der Pensionszusage als Voraussetzung ihrer betrieblichen Veranlassung nicht ersetzen<sup>575</sup>.

Ein Zufluss ist jedoch Voraussetzung für eine verdeckte Einlage. Das Wirtschaftsgut, welches (verdeckt) eingelegt wird, muss zuvor dem Vermögen

<sup>569</sup> Zutreffend Gramich, BB 1993, 1998 f.

<sup>570</sup> Vgl. Teil B, 7.2.1.

<sup>571</sup> BFH v. 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307.

<sup>572</sup> Meßmer, StbJb 1977/78, 114.

<sup>573</sup> BFH v. 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307.

<sup>574</sup> Vgl. Teil B, 8.2.2. und 8.2.4.

<sup>575</sup> Vgl. Teil A, 5.2. FG Köln v. 22.11.1994, 2 K 4025/90, EFG 1995, 419; Trzaskalik, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 11, Rn. B 51.

des Gesellschafters angehört haben. Der I. Senat<sup>576</sup> führt aus: „Diese Interpretation folgt aus dem Wortlaut des für Kapitalgesellschaften entsprechend anzuwendenden § 4 Abs. 1 S. 5 EStG, wonach der Gesellschafter das Wirtschaftsgut ‚zuführen‘ muss. Dies setzt begrifflich voraus, dass der Gesellschafter einen Vermögenswert, den er der Gesellschaft überträgt, zuvor innehat.“ Insoweit kann auch bei der verdeckten Einlage von einem Korrespondenzprinzip gesprochen werden<sup>577</sup>. Nur das, was aus dem Vermögen des Gesellschafters in das Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft gelangen kann, stellt eine verdeckte Einlage dar. Dementsprechend entstehen dem Gesellschafter aus der verdeckten Einlage nachträgliche Anschaffungskosten. Ohne Zuflussfiktion kann folglich keine verdeckte Einlage beim Verzicht auf Pensionsanwartschaften erfolgen. In der Definition der verdeckten Einlage durch den VIII. Senat vor dem Beschluss des Großen Senats<sup>578</sup> wird dies deutlich. Denn der VIII. Senat ging für den Gesellschafter zutreffend davon aus, dass eine verdeckte Einlage vorliegt, wenn ein Gesellschafter seiner Kapitalgesellschaft außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Einlagen Vermögensgegenstände zuwendet und die Zuwendung ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat<sup>579</sup>. Es kann deshalb nicht allein darauf abgestellt werden, ob sich bei der Kapitalgesellschaft ein „bilanzierungsfähiger Vorteil“ einstellt<sup>580</sup>. Der formale Wegfall des Passivpostens Pensionsrückstellung kann nicht zur verdeckten Einlage führen<sup>581</sup>. Dies gilt auch bei Verzicht auf werthaltige Anwartschaften. Der verdeckten Einlage müssen der Abfluss von der Kapitalgesellschaft und der Zufluss an den Gesellschafter-Geschäftsführer vorausgehen, so dass steuerlich aus dem Vermögen des Gesellschafter-Geschäftsführers eine Einlage vorgenommen werden kann. Zu diesem Abfluss von der Kapitalgesellschaft und Zufluss an den Gesellschafter kommt es jedoch beim Verzicht auf Pensionsanwartschaften nicht, da der Verzicht die fehlende Ernstlichkeit des Pensionsversprechens dokumentiert. Fehlt der Vereinbarung die Ernstlichkeit, so kann sie keine Grundlage für eine betriebliche Gewinnminderung sein<sup>582</sup>.

Dass unverfallbare Anwartschaften durch Verzicht nicht zufließen und Gegenstand einer Einlage sein können, zeigt sich auch an dem Fall des Verzichtes auf eine Zusage, die dem Schriftformerfordernis des § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG nicht gerecht wird und dementsprechend bei der Kapitalgesellschaft nicht passiviert werden darf. Nach der Auffassung des Großen Senats<sup>583</sup> räumt die Pensionszusage dem Begünstigten eine vermögenswerte Position ein, über die er durch den nicht fremdvergleichsgerechten Verzicht mit Zuflusswirkung verfügt. Ein solcher Zufluss an den Gesellschafter-Geschäftsführer kann infolge des Trennungsprinzips nicht von der Bilanzierungsweise bei der Kapitalgesellschaft abhängig gemacht werden. Da bei dieser jedoch durch den Verzicht kein Passivposten entfällt, kann keine verdeckte Einlage dargestellt werden.

<sup>576</sup> BFH v. 19.5.1993, I R 34/92, BStBl. II 1993, 804.

<sup>577</sup> Zum Korrespondenzprinzip bei der vGA vgl. Teil A, 4.

<sup>578</sup> BFH v. 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307.

<sup>579</sup> BFH v. 16.4.1991, VIII R 100/87, BStBl. II 1992, 234.

<sup>580</sup> Vgl. BFH v. 15.10.1997, I R 80/96, BFH/NV 1998, 624.

<sup>581</sup> So aber z.B. Thiel, DStR 1992, 3: verdeckte Einlage auch bei wertlosem Anspruch.

<sup>582</sup> Vgl. Teil A, 5.2. sowie Teil B, 8.2.4.

<sup>583</sup> BFH v. 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307.

Während der Verzicht auf eine Pensionsanwartschaft nicht zu ihrer Realisation und zum Zufluss an den Gesellschafter-Geschäftsführer führen, liegen dagegen ein Zufluss und eine verdeckte Einlage dann vor, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer auf unbedingt entstandene und fällige Forderungen verzichtet. Dem Erlass der Forderung steht unter dem Gesichtspunkt der Einlage der Verzicht auf die (Rück-)Zahlung der Forderung gleich<sup>584</sup>. Durch den Erlass verzichtet der Gläubiger mit verfügender Wirkung über seinen schuldrechtlichen Anspruch. Zufluss und Einlage beschränken sich auf die Werthaltigkeit der Forderung (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG)<sup>585</sup>. Wertlose Anwartschaften können weder ab-/zufliessen, noch Gegenstand einer Einlage sein. Eine unzulässige Sachverhaltsfiktion, wie eine Abfindung von dem Grunde nach bedingten oder der Höhe nach ungewissen künftigen Ansprüchen, wird dabei nicht angestellt. Ein Verzicht auf Anwartschaftsrechte jedoch verhindert das Entstehen einer unbedingten und der Höhe nach gewissen Forderung als Voraussetzung eines Zuflusses. Dem Gesellschafter-Geschäftsführer steht aus der Pensionszusage noch keine Forderung, sondern lediglich eine Anwartschaft darauf zu. Das Entstehen der Pensionsforderung hängt vom zukünftigen und ungewissen Eintreten des Versorgungsfalles ab<sup>586</sup>.

Zu beachten ist allerdings, dass dem Verzicht auf die fällige Forderung möglicherweise ein nichternstliches und damit als vGA zu qualifizierendes Rechtsgeschäft (Pensionszusage) zugrunde liegen kann. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der fällige Anspruch durch den Gesellschafter-Geschäftsführer über einen gewissen Zeitraum ohne sachlichen Grund nicht geltend gemacht wird. Dann wird gegen das vGA-Kriterium der notwendigen tatsächlichen Durchführung der Vereinbarung verstoßen. Die tatsächliche Durchführung erfasst die gesamte Vertragsdauer – bis hin zur vertragsmäßigen Auszahlung<sup>587</sup>. Erfolgt diese nicht, so kann bereits vor dem Forderungsverzicht auf die fehlende Ernstlichkeit des Rechtsgeschäfts geschlossen werden<sup>588</sup>. Die Pensionsrückstellung wäre deshalb bei zu Tage treten der fehlenden Ernsthaftigkeit (gesellschaftlichen Veranlassung) des Pensionsversprechens gewinnerhöhend aufzulösen und eine Ausschüttungsverbindlichkeit erfolgsneutral einzubuchen. Der Minderheitsgesellschafter verzichtet dann auf eine unbedingte und fällige Ausschüttungsforderung, über die er durch Verzicht mit Zuflusswirkung (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG) verfügt. Dem beherrschenden

<sup>584</sup> BFH v. 16.4.1991, VIII R 100/87, BStBl. II 1992, 234; v. 19.5.1993, I R 34/92, BStBl. II 1993, 804 vor dem Beschluss des Großen Senats.

<sup>585</sup> BFH v. 16.4.1991, VIII R 100/87, BStBl. II 1992, 234.

<sup>586</sup> BFH v. 19.5.1993, I R 34/92, BStBl. II 1993, 804 vor dem Beschluss des Großen Senats.

<sup>587</sup> BFH v. 30.3.1994, I B 185/93, BFH/NV 1995, 164.

<sup>588</sup> Der I. Senat (v. 29.6.1994, I R 11/94, BStBl. II 1994, 952) führt im Falle eines (Tantiemen-)Forderungsverzichts aus, dass nur dann auf einen nichtdurchgeführten Vertrag rückgeschlossen werden kann, wenn die äußeren Umstände des Verzichtes den Rückschluss auf das Fehlen einer von Anfang an ernstlich gewollten Verbindlichkeit der Kapitalgesellschaft erlauben. Dem Streitfall lässt sich Näheres nicht entnehmen, jedoch wurde die Tantieme als ernstlich vereinbart und der Forderungsverzicht als auf wirtschaftlichen Gründen beruhend beurteilt, so dass ein Verzicht auf eine ernstlich entstandene Forderung vorlag. Bei Pensionszusagen kann sich die fehlende Ernsthaftigkeit ebenso aus der fehlenden Vertragsdurchführung ergeben. Liegt zwischen Fälligkeit der werthaltigen Anwartschaft und Forderungsverzicht beispielsweise ohne sachliche Gründe ein unangemessen langer Zeitraum, so ist die Pensionsrückstellung aufgrund der nunmehr sichtbar werdenden fehlenden Ernsthaftigkeit (gesellschaftlichen Veranlassung) der Pensionszusage gewinnerhöhend aufzulösen und eine Ausschüttungsverbindlichkeit einzubuchen. Die gesellschaftliche Veranlassung lässt sich jedoch nicht auf den Zusagezeitpunkt zurückprojizieren (Teil B, 5.2.).

Gesellschafter ist die vGA aufgrund der Zuflussfiktion bereits zugeflossen<sup>589</sup>, er verzichtet auf eine Darlehensforderung.

#### 8.2.4. Verzicht als Ausdruck fehlender Ernstlichkeit

Der Verzicht auf die Pensionsanwartschaft muss richtigerweise als Ausdruck fehlender Ernsthaftigkeit der Pensionsvereinbarung interpretiert werden. *Ahmann* argumentiert beispielsweise, dass in dem Verzicht eine „mangelnde Ernsthaftigkeit“ liegen kann. Dies betrifft die „Frage, ob sie [die Zusage] in Zukunft tatsächlich durchgeführt wird“. Denn die Erfahrung zeigt, „dass mit Pensionszusagen ... recht willkürlich verfahren und bei einer Veräußerung des Betriebes häufig auf die Zusage verzichtet wird“<sup>590</sup>. Ein Verzicht indiziert die fehlende Ernstlichkeit des Versorgungsversprechens<sup>591</sup>. Eine ernstlich gemeinte Pensionszusage erfordert, dass sie tatsächlich durchgeführt wird. Die tatsächliche Vertragsdurchführung ist ein Kriterium des materiellen Fremdvergleichs und gilt für Minderheits- wie für Mehrheitsgesellschafter<sup>592</sup>. Der I. Senat führt aus: „Das Erfordernis der tatsächlichen Durchführung erfasst die gesamte Vertragsdauer. Ein Anstellungsvertrag, der monatliche Gehaltszahlung für den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer vorsieht, wird nicht durchgeführt, wenn das Gehalt nicht vertragsgemäß bezahlt wird.“<sup>593</sup> Das Kriterium der tatsächlichen Vertragsdurchführung als Beleg der Ernsthaftigkeit gilt auch bei Pensionszusagen, auch wenn zwischen Zusage und ihrem Vollzug Jahrzehnte liegen können. Die (nicht dem Fremdvergleich entsprechende) Nichtdurchführung der Pensionsvereinbarung lässt auf die Nichternsthaftigkeit schließen. Die Ernsthaftigkeit wird nicht nur bei Vertragsabschluss der Pensionszusage, sondern auch bei deren Vollzug geprüft<sup>594</sup>. Die Ernsthaftigkeit lässt sich regelmäßig erst dann abschließend überprüfen, wenn die Pensionszusage vollzogen werden soll. Die spätere tatsächliche Erfüllung der Zusage ist im Zusagezeitpunkt nicht abzuschätzen<sup>595</sup>. Die Ernsthaftigkeit der Zusage wird letztlich erst mit ihrer Durchführung sichtbar und bestätigt. Die durch eine fehlende Vertragsdurchführung/Ernsthaftigkeit zu Tage tretende gesellschaftliche Veranlassung kann nicht auf den Zusagezeitpunkt zurückprojiziert werden<sup>596</sup>.

Eine Abfindung im Falle des vorzeitigen Ausscheidens belegt nicht die fehlende Ernsthaftigkeit der Zusage, wenn sie unter außergewöhnlichen Umständen

<sup>589</sup> Vgl. Teil A, 5.2.

<sup>590</sup> *Ahmann*, DStZ 1998, 501. Ebenso *Wassermeyer*, DStR 1996, 734; *Wassermeyer*, DB 2001, 2468.

<sup>591</sup> So beispielsweise auch *Höfer*, Die Besteuerung der betrieblichen Altersversorgung von Kapitalgesellschaften, 2. Aufl. 2000, Rz. 207; *Doetsch*, BetrAV 2005, 37; *Doetsch*, Versorgungszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer und Vorstände, 5. Aufl. 2004, S. 45; *Langohr-Plato*, Stbg. 2000, 460; *Heubeck/Schmauck*, Die Altersversorgung der Geschäftsführer in GmbH und GmbH & Co. KG, 4. Aufl. 1998, Rz. 159. BFH v. 30.3.1994, I B 185/93, BFH/NV 1995, 164 schlussfolgert beispielsweise aus dem Verzicht des beherrschenden Gesellschafters auf das vereinbarte Gehalt wegen Verschlechterung der Gewinnsituation ebenfalls auf die fehlende Ernsthaftigkeit der Gehaltsvereinbarung.

<sup>592</sup> Vgl. Teil A, 9.2., 9.3.

<sup>593</sup> BFH v. 30.3.1994, I B 185/93, BFH/NV 1995, 164.

<sup>594</sup> Vgl. Teil B, 5.2.

<sup>595</sup> *Haßelberg*, GmbHHR 2003, 993; *Cramer*, BB 1995, 919.

<sup>596</sup> Vgl. Teil B, 5.2. und Kritik.

erfolgt<sup>597</sup>. Im Gegenteil, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer eine Abfindung verlangt, wird nach Ansicht des I. Senats<sup>598</sup> deutlich, dass ihm „aufgrund der Pensionszusage eine ernstlich gemeinte vermögenswerte Position zugewachsen ist“. Dies bedeutet aber im Umkehrschluss, dass in einem entschädigungslosen Verzicht auf eine werthaltige Anwartschaft eine fehlende Ernsthaftigkeit der Zusage zu erblicken ist. Es ging dann nur darum, mit der Pensionszusage die Bildung einer Pensionsrückstellung und damit eine Steuerersparnis zu ermöglichen, was als ein im Gesellschaftsverhältnis liegender Beweggrund angesehen werden muss<sup>599</sup>. Durch den Verzicht kann dem Gesellschafter-Geschäftsführer keine vermögenswerte Position zugewachsen sein. Sie kann ihm auch nicht durch einen fingierten Zufluss unterstellt werden. Denn abgesehen davon, dass dies eine unzulässige Sachverhaltsfiktion wäre, kommt ein Zufluss an Einkünften aus nichtselbständiger an den Gesellschafter-Geschäftsführer nur aufgrund einer ernsthaften und nicht aufgrund einer nichternstlichen Zusage in Betracht. Eine nicht ernsthafte Vereinbarung darf nicht zur Minderung des betrieblichen Gewinns führen, da ihr keine Betriebsausgaben zugrunde liegen. Dem Passivposten Pensionsrückstellung liegen Betriebsausgaben zugrunde. Eine Passivierung der Pensionsverpflichtung hat durch die Kapitalgesellschaft jedoch nur aufgrund des Vorsichts- und Imparitätsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, § 5 Abs. 1 EStG) zu erfolgen. Der dadurch vorweggenommene und später tatsächlich nicht eingetretene Aufwand ist bei späterem Herausstellen der fehlenden Ernstlichkeit durch den Verzicht auf eine Pensionsanwartschaft wieder rückgängig zu machen. *Brenner* führt deshalb zutreffend aus: „Entfallen diese Betriebsausgaben nachträglich durch einen Anspruchsverzicht des Gesellschafters, so liegt es näher, die Besteuerung bei der GmbH nachzuholen als beim Gesellschafter, dem nichts zugeflossen ist.“<sup>600</sup>

### 8.2.5. Zutreffende Behandlung

Erfolgt der Verzicht auf eine betriebliche Pensionsanwartschaft entweder durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer, der nicht dem Betriebsrentengesetz unterliegt bzw. bei Nichteingreifen des § 3 Abs. 1 BetrAVG auch im Falle des Verzichtes durch einen dem Betriebsrentengesetz unterliegenden Gesellschafter-Geschäftsführer, so ist der Verzicht zivilrechtlich wirksam. Der Verzicht dokumentiert die fehlende Ernstlichkeit der eingegangenen Pensionsverpflichtung und führt zur gewinnerhöhenden Auflösung der Pensionsrückstellung (per Pensionsrückstellung an sonstige betriebliche Erträge).

Wird durch den Gesellschafter-Geschäftsführer auf eine Anwartschaft aus einer Pensionszusage verzichtet, die vollständig gesellschaftlich veranlasst ist, so ist der Verzicht zivilrechtlich wirksam, da die Pensionszusage nicht dem

<sup>597</sup> Vgl. Teil B, 7.2.2.

<sup>598</sup> BFH v. 15.10.1997, I R 42/97, BStBl. II 1999, 316.

<sup>599</sup> BFH v. 24.4.2002, I R 43/01, BStBl. II 2003, 416.

<sup>600</sup> Brenner, DStZ 1996, 72. Ebenso Höfer, Die Besteuerung der betrieblichen Altersversorgung von Kapitalgesellschaftern, 2. Aufl. 2000, Rz. 209; Lange, GmbHHR 1993, 278; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, S. 581; Welp, BB 1997, 1721; BFH v. 19.5.1993, I R 34/92, BStBl. II 1993, 804 vor dem Beschluss des Großen Senats.

Schutzbereich des Betriebsrentengesetzes unterliegt. Der Passivposten Ausschüttungsverbindlichkeit ist erfolgsneutral aufzulösen, da sich der Verzicht im gesellschaftlichen Bereich abspielt (nicht vollzogene Ausschüttung). Die Buchung lautet bei der Kapitalgesellschaft: per Ausschüttungsverbindlichkeit an Bilanzgewinn. Unterliegt der Gesellschafter-Geschäftsführer nicht dem Betriebsrentengesetz und ist die Zusage teilweise gesellschaftlich veranlasst, so ist der Verzicht ebenso zivilrechtlich wirksam. Die Pensionsrückstellung (betrieblicher Teil) ist gewinnerhöhend, die Ausschüttungsverbindlichkeit (gesellschaftlicher Teil) erfolgsneutral aufzulösen.

Zum Zufluss an den Gesellschafter-Geschäftsführer und dementsprechend zur Einlage in die Kapitalgesellschaft kommt es grundsätzlich nicht (Verzicht auf betrieblich oder gesellschaftlich veranlasste verfallbare Anwartschaft).

Verzicht der Gesellschafter-Geschäftsführer, der dem Betriebsrentengesetz unterliegt, auf eine teilweise gesellschaftlich veranlasste Zusage, so ist wegen § 3 Abs. 1 BetrAVG der Verzicht auf die betrieblich veranlasste Anwartschaft nichtig. Aufgrund der zivilrechtlichen Einheitlichkeit des Anspruchs auf Pensionsleistungen sollte davon ausgegangen werden, dass auch der Verzicht auf den gesellschaftlich veranlassten Teil der Zusage keine Rechtswirksamkeit erlangt. Sowohl die Pensionsrückstellung als auch die Ausschüttungsverbindlichkeit sind damit weiterhin zu passivieren. Beide Passivposten dürfen nicht aufgelöst werden.

Unterliegt der Gesellschafter-Geschäftsführer mit seiner Pensionszusage aufgrund vollständiger betrieblicher Veranlassung dem Betriebsrentengesetz, so ist ein gegen § 3 BetrAVG verstoßender Verzicht nichtig (§ 134 BGB). Ihm kommt weder eine zivil- noch steuerrechtliche Wirkung zu. Pensionsrückstellung und Ausschüttungsverbindlichkeit sind weiterhin zu passivieren.

## **9. Umwandlung der Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft**

### **9.1. Behandlung der Pensionsrückstellung und der Ausschüttungsverbindlichkeit**

Im Falle der Umwandlung der Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft gelten die §§ 3 ff UmwStG. Gemäß § 3 Abs. 1 UmwStG kann die Kapitalgesellschaft in ihrer letzten Schlussbilanz die Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert, dem Teilwert oder einem Zwischenwert ansetzen. Die Personengesellschaft hat die übernommenen Wirtschaftsgüter mit den in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft ausgewiesenen Werten zu übernehmen (Wertverknüpfung durch § 4 Abs. 1 UmwStG). Der sich infolge des Vermögensübergangs ergebende Unterschiedsbetrag zwischen dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, und dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft ist der Übernahmegewinn/-verlust (§ 4 Abs. 4 UmwStG). Ein Übernahmefolgegewinn tritt bei der Personengesellschaft dann ein, wenn es durch den Vermögensübergang zum Erlöschen von Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen der übertragenden Kapitalgesellschaft und der

Personengesellschaft oder zur Auflösung von Rückstellungen kommt (§ 6 Abs. 1 S. 1 UmwStG).

Wird die Pensionszusage gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer aufrechterhalten, geht die Verbindlichkeit der Kapitalgesellschaft im Zuge der Gesamtrechtsnachfolge ohne Veränderung des Schuldinhalts auf die Personengesellschaft über. Fraglich ist zunächst, wie mit der bisher von der Kapitalgesellschaft gebildeten Pensionsrückstellung zu verfahren ist. Die herrschende Ansicht<sup>601</sup> geht davon aus, dass die Kapitalgesellschaft in der Schlussbilanz die bisher gebildete Rückstellung (Teilwert nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG) beibehalten müsse. Die Personengesellschaft habe zwar im Grundsatz die Pensionsrückstellung fortzuführen. Bei ihr komme es jedoch eine logische Sekunde nach dem Übertragungstichtag zur anteiligen Auflösung der Pensionsrückstellung. Denn die Personengesellschaft habe den Anwartschaftsbarwert (§ 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG) des Anspruches, der auf die Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers bei der Kapitalgesellschaft entfällt, zu passivieren. Der Anwartschaftsbarwert wiederum leite sich aus dem nach § 2 Abs. 1 BetrAVG errechneten Anspruch des Gesellschafter-Geschäftsführers ab (m/n-tel Verfahren). Die Differenz zwischen dem regelmäßig höheren Teilwert der übernommenen Pensionsrückstellung (§ 4 Abs. 1 UmwStG) und dem Anwartschaftsbarwert stelle eine Übernahmefolgegewinn bei der Personengesellschaft dar (§ 6 Abs. 1 S. 1 UmwStG). Der Übernahmefolgegewinn sei nach der allgemeinen Gewinnverteilungsabrede oder nach einer besonders getroffenen Vereinbarung auf den/die Mitunternehmer zu verteilen.

Es ist fraglich, ob diese Ansicht eine ausreichende Rechtsgrundlage hat. Systematischer ist es, wenn bereits die Kapitalgesellschaft den Anwartschaftsbarwert nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG in ihrer Schlussbilanz ansetzt. Durch die anteilige Rückstellungsauflösung bei der Kapitalgesellschaft resultiert ein Übertragungsgewinn, welcher der KSt und GewSt unterliegt. Diese Vorgehensweise lässt sich damit rechtfertigen, dass es durch die Umwandlung zu einem „steuerlichen Statuswechsel“<sup>602</sup> vom Arbeitnehmer zum Mitunternehmer kommt. Der steuerliche Arbeitnehmerstatus des Pensionsberechtigten endet zum Übertragungstichtag. Es wird eine Mitunternehmerstellung begründet. Aus Sicht der Kapitalgesellschaft bedeutet dies, dass eine logische Sekunde vor dem Übertragungstichtag und damit in der Schlussbilanz von einem Ausscheiden des Gesellschafter-Geschäftsführers auszugehen ist<sup>603</sup>. Der Barwert der in der Dienstzeit für die Kapitalgesellschaft erdienten Anwartschaft muss deshalb in der Schlussbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft passiviert werden (§ 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG). Der bewertungstechnische Unterschied zwischen Teilwert nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG (Soll-Rückstellung auf Basis der zugesagten Pension) und Barwert der

<sup>601</sup> BMF v. 25.3.1998, IV B 7 - S 1978 - 21/98; BStBl. I 1998, 268, Tz. 6.03; Weber, GmbHR 1996, 275; Schulze zur Wiesche, DStR 1996, 2003; Widmann, in: Widmann/Mayer, UmwStG, § 6, Rz. 92 ff; Neumann, GmbHR 2002, 996; Schmitt, in: Dehmer, UmwStG, 3. Aufl. 2001, § 6, Rz. 20; Höfer, BetrAVG, Band II, Rz. 2168; Ahrend/Förster/Rößler, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 6. Teil, Rz. 282; FG Nürnberg v. 26.6.2002, V 229/98, DStRE 2002, 1292.

<sup>602</sup> Ahrend/Förster/Rößler, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 6. Teil, Rz. 242.

<sup>603</sup> „Fiktion eines Ausscheidens“, so Ahrend/Förster/Rößler, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 6. Teil, Rz. 283.

erdienten Anwartschaft nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG ist bereits bei der Kapitalgesellschaft aufzulösen<sup>604</sup>.

Diese Ansicht lässt sich ohne weiteres in Einklang mit den steuerlichen Normen bringen. Denn § 3 Abs. 1 S. 3 UmwStG besagt, dass der Buchwert bei der übertragenden Kapitalgesellschaft der Wert ist, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt. Da steuerlich von einem Ausscheiden des Gesellschafter-Geschäftsführers auszugehen ist, ergibt sich zwangsläufig der Ansatz des Anwartschaftsbarwertes nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG in der Schlussbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft. Nach § 4 Abs. 1 UmwStG hat die Personengesellschaft diesen Wert zu übernehmen. Sie tritt bezüglich der Bewertung der übernommenen Wirtschaftsgüter in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein (§ 4 Abs. 2 S. 1 UmwStG). Zu einem Übernahmefolgegewinn nach § 6 Abs. 1 S. 1 UmwStG kommt es nicht, da die Pensionsrückstellung nicht aufzulösen, sondern von der Personengesellschaft fortzuführen ist<sup>605</sup>.

Die zweite Problematik resultiert daraus, dass sich auch für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer der bei der Kapitalgesellschaft erdiente Teil der Pensionsanwartschaft analog § 2 Abs. 1 S. 1 BetrAVG errechnen soll<sup>606</sup>. Dem kann nicht gefolgt werden, da dadurch das Nachzahlungsverbot verletzt wird. Der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer erdient seine Anwartschaft erst ab dem Zeitpunkt der Erteilung der Zusage. Der ehemalige Gesellschafter-Geschäftsführer könnte bei analoger Anwendung des § 2 Abs. 1 S. 1 BetrAVG eine Pension als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen, die auf die Tätigkeit bei der Kapitalgesellschaft zurückzuführen ist, die vor Zusageerteilung geleistet wurde. Bei der Kapitalgesellschaft tritt entsprechend eine verhinderte Vermögensmehrung (unterlassene anteilige Auflösung der Pensionsrückstellung) in der Schlussbilanz vor der Umwandlung ein.

Es kommt somit zur gleichen Problematik wie im Falle des vorzeitigen Ausscheidens unter Aufrechterhaltung der Pensionsanwartschaft. Dort errechnet sich die steuerlich angemessene, anteilig erdiente Anwartschaft eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers nicht analog § 2 Abs. 1 BetrAVG mit Beginn der Betriebszugehörigkeit, sondern erst ab dem Zeitpunkt

<sup>604</sup> Durch den Ansatz des Anwartschaftsbarwertes kann die Kapitalgesellschaft unterlassene und aufgrund des Nachholverbots nach § 6a Abs. 4 S. 1 EStG bisher nicht passivierungsfähige Beträge nachholen (§ 6a Abs. 4 S. 5 EStG). Auch Gosch (KStG, § 8, Rz. 470) spricht sich dafür aus, dass die Kapitalgesellschaft bisher unterlassene Passivierungen nachholen kann. Dies ist aber nur möglich, wenn (bereits) die Kapitalgesellschaft den Anwartschaftsbarwert in ihrer Schlussbilanz passiviert. Schließlich fügt sich die hier dargestellte Vorgehensweise in das System des Halbeinkünfteverfahrens ein, indem nach erfolgter KSt- und GewSt-Belastung des Übertragungsgewinns sonach der (erhöhte) Übernahmefolgegewinn der Halbeinkünftebesteuerung unterliegt, während bei einer anteiligen Auflösung der Rückstellung bei der Personengesellschaft eine transparente Besteuerung des Übernahmefolgegewinns bei den Mitunternehmern erfolgt.

<sup>605</sup> Die Grundsatzentscheidung, dass die Pensionsverpflichtung durch die Umwandlung nicht erlischt und damit die Pensionsrückstellung nicht durch die Personengesellschaft aufgelöst werden darf, traf der BFH mit der Entscheidung v. 22.6.1977, I R 8/75, BStBl. II 1977, 798.

<sup>606</sup> Widmann, in: Widmann/Mayer, UmwStG, § 6, Rz. 92 ff; Neumann, GmbHR 2002, 996; Höfer, BetrAVG, Band II, Rz. 2168; Ahrend/Förster/Rößler, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 6. Teil, Rz. 282.

der Zusageerteilung<sup>607</sup>. Dem ist auch im Umwandlungsfällen Rechnung zu tragen. Fraglich ist, ob bei Bezugnahme auf den Beginn der Betriebszugehörigkeit bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern (analog § 2 Abs. 1 S. 1 BetrAVG) von einem Bilanzierungsfehler, der nicht zur vGA führt, oder von einer vGA auszugehen ist. Für die Annahme einer vGA spricht, dass eine Begünstigung des bisherigen Gesellschafters nach dem Korrespondenzprinzip gegeben ist. Weiterhin besteht für die Berechnung der bei der Kapitalgesellschaft erdienten Anwartschaft keine zwingende gesetzliche Norm, so dass es den Beteiligten freisteht, wie sie die Anwartschaft(en) aufteilen. Schließlich wird eine Gleichbehandlung mit dem Fall des vorzeitigen Ausscheidens erreicht, wo ebenso eine vGA wegen Verstoßes gegen das Nachzahlungsverbot vorliegt<sup>608</sup>.

Wird folglich bei der Berechnung des Anwartschaftsbarwertes beim beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern auf den Beginn der Betriebszugehörigkeit abgestellt und damit gegen das Nachzahlungsverbot verstoßen, so liegt in Höhe der Differenz zum Anwartschaftsbarwert, der sich bei Bezugnahme auf den Zeitraum ab Erteilung der Zusage ergibt, eine vGA vor. Die Differenz der Barwerte ist als Ausschüttungsverpflichtung der Kapitalgesellschaft zu passivieren. Bei Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführern ist der bei der Kapitalgesellschaft erdiente Teil der Anwartschaft aus § 2 Abs. 1 S. 1 BetrAVG analog und damit ab Beginn der Betriebszugehörigkeit zu errechnen.

Liegt kein Verstoß gegen das Nachzahlungsverbot vor, weil die erdiente Anwartschaft bei der Kapitalgesellschaft zutreffend ab dem Zeitpunkt der Erteilung der Zusage errechnet wurde, ist aber eine Ausschüttungsverpflichtung aufgrund einer überhöhten und damit der Höhe nach gesellschaftlich veranlassten Zusage gegeben, so kommt es in der Schlussbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft zur anteiligen Auflösung der Ausschüttungsverbindlichkeit. Denn der während der Anwartschaftsphase zu passivierende Teilwert der Ausschüttungsverpflichtung nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG ist regelmäßig höher als der Barwert der Verpflichtung nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG. In diesem Fall liegt zum Umwandlungsstichtag eine nicht vollzogene Ausschüttung vor. Die überhöhte Ausschüttungsverbindlichkeit ist erfolgsneutral<sup>609</sup> gegen Bilanzgewinn/Rücklage aufzulösen. Sie führt nicht zu einem Übertragungsgewinn bei der Kapitalgesellschaft. Vielmehr führt die anteilige Auflösung der Ausschüttungsverbindlichkeit zu einer Erhöhung des Übernahmegewinns der Gesellschafter (§ 4 Abs. 4 UmwStG).

---

<sup>607</sup> Vgl. Teil B, 6.2.2.

<sup>608</sup> Tatsächliches und fiktives (Umwandlungsfall) vorzeitiges Ausscheiden werden somit gleichbehandelt. Aus Sicht des Gesellschafters und damit der vGA-Qualifikation nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG kann es nicht darauf ankommen, ob im Zuge des vorzeitigen Ausscheidens oder einer Umwandlung eine rückwirkende Vergütung vorliegt und damit gegen das Nachzahlungsverbot verstoßen wird. Gleiches muss aufgrund des Korrespondenzprinzips auch für die vGA auf Ebene der Kapitalgesellschaft nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG gelten. Es kann keine vGA geben, die dem Grunde nach nur die Rechtsfolge des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG oder nur die Rechtsfolge des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG auszulösen vermag. Vgl. dazu Teil A, 4.

<sup>609</sup> Vgl. Teil A, 7.2. zur grundsätzlich erfolgsneutralen Auflösung von Ausschüttungsverbindlichkeiten.

## 9.2. Behandlung bei der übernehmenden Personengesellschaft

In der Schlussbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft kann folglich die Pensionszusage als Pensionsrückstellung (Barwert nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG des betrieblich veranlassten Teils) und als Ausschüttungsverbindlichkeit<sup>610</sup> (Barwert nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG des gesellschaftlich veranlassten Teils) passiviert sein<sup>611</sup>. Die Personengesellschaft hat beide Schuldposten gemäß § 4 Abs. 1 UmwStG zu übernehmen<sup>612</sup>. Sie berühren nicht den Übernahmegewinn nach § 4 Abs. 4 UmwStG.

Der Posten Pensionsrückstellung ist bei der Personengesellschaft fortzuentwickeln. Die Zuführungen stellen Betriebsausgaben dar. Soweit sie auf der bei der Kapitalgesellschaft erdienten Anwartschaft beruhen und damit die Fortschreibung des Anwartschaftsbarwertes nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG (Aufzinsung und Veränderungen der biometrischen Grundlagen) darstellen, stellen sie ausschließlich Betriebsausgaben in der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft dar<sup>613</sup>. Soweit die Zuführung zur Pensionsrückstellung auf das weitere Erdienen der Anwartschaft während der Mitunternehmerstellung zurückzuführen ist<sup>614</sup>, stellen sie zwar in der Gesamthandsbilanz Betriebsausgaben dar. Jedoch findet in zeitlicher und betragsmäßiger Korrespondenz in der Sonderbilanz des begünstigten Mitunternehmers eine gewinnerhöhende Aktivierung der während der Mitunternehmerstellung erdienten Anwartschaft statt (Sonderbetriebseinnahme nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, 2 HS EStG), wodurch sich der Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft insoweit nicht ändert (additive Gewinnermittlung)<sup>615</sup>. Für die

<sup>610</sup> So ausdrücklich und zutreffend BMF v. 25.3.1998, IV B 7 - S 1978 - 21/98; BStBl. I 1998, 268, Tz. 2.21, wonach nicht abgeflossene vGA als „Schuldposten (Ausschüttungsverbindlichkeit)“ zu passivieren sind. Es fragt sich jedoch, warum das BMF an anderer Stelle (BMF v. 28.5.2002, IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Rz. 25 ff; 44) Ausschüttungsverbindlichkeiten nicht als solche, sondern entsprechend ihrer zugrundeliegenden zivilrechtlichen Grundlage (z.B. als Pensions-, Tantiemerückstellung) bezeichnet.

<sup>611</sup> Zum Übertragungstichtag gelten die Ausschüttungsverbindlichkeiten hinsichtlich der Übergangsvorschriften vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren als verwendet, so dass es zu einer KSt-Erhöhung oder KSt-Minderung kommen kann (§ 10 UmwStG i.V.m. §§ 37, 38 KStG).

<sup>612</sup> Wird die vGA bei der Kapitalgesellschaft nicht erkannt und somit statt der Ausschüttungsverbindlichkeit eine Pensionsrückstellung passiviert, so liegt eine verdeckte Ausschüttungsverbindlichkeit vor. In der ersten noch offenen Anfangsbilanz der Personengesellschaft ist die Pensionsrückstellung im Zuge einer Bilanzberichtigung erfolgsneutral auf eine Ausschüttungsverbindlichkeit umzubuchen (vgl. Teil A, 6. zur erfolgsneutralen vGA-/Entnahme-Korrekturbuchung im Falle einer nachträglichen Aufdeckung).

<sup>613</sup> Götz, DStR 1998, 1948; Neumann, GmbHR 2002, 997; Widmann, in: Widmann/Mayer, UmwStG, § 6, Rz. 98; Weber, GmbHR 1996, 275; Gosch, BetrAV 2001, 140; Schulze zur Wiesche, DStR 1996, 2003.

<sup>614</sup> Erhöhungen der Zusage während der Mitunternehmerstellung, also nach dem Zeitpunkt des steuerlichen Statuswechsels, sind in vollem Umfang dem mitunternehmerischen Bereich zuzuordnen (Widmann, in: Widmann/Mayer, UmwStG, § 6, Rz. 103; Ahrend/Förster/Rößler, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 6. Teil, Rz. 286).

<sup>615</sup> So zutreffend die h.M.: BMF v. 25.3.1998, IV B 7 - S 1978 - 21/98; BStBl. I, 268, Tz. 6.03; FG Nürnberg v. 26.6.2002, V 229/98, DStRE 2002, 1292; Götz, DStR 1998, 1948; Neumann, GmbHR 2002, 998; Weber, GmbHR 1996, 275; Gosch, BetrAV 2001, 140; Schulze zur Wiesche, DStR 1996, 2003; Höfer, BetrAVG, Band II, Rz. 2168; Ahrend/Förster/Rößler, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 6. Teil, Rz. 284; Schmidt, EStG, 24. Aufl. 2005, § 15, Rz. 587; Leitsatz BFH v. 2.12.1997, VIII R 15/96, DStR 1998, 482, während in der Begründung ungenau von der „Sonderbilanz der begünstigten oder aller Gesellschafter“

Pensionsrückstellung aus der bei der Mitunternehmerschaft zu erdienenden Anwartschaft findet in der Gesamthandsbilanz (und korrespondierend in der Sonderbilanz des begünstigten Mitunternehmers) das Teilwertverfahren nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG Anwendung. Dabei sind in Umwandlungsfällen sog. Vordienstzeiten einzubeziehen und folglich als Beginn der Diensttätigkeit (§ 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 2, 3 EStG) der Beginn der Betriebszugehörigkeit bei der umgewandelten Kapitalgesellschaft anzunehmen<sup>616</sup>. Folge dieser Vorgehensweise ist, dass in der ersten Schlussbilanz nach der Umwandlung eine Einmalrückstellung von der Personengesellschaft zu bilden ist, wobei korrespondierend in der Sonderbilanz des begünstigten Mitunternehmers eine Aktivierung zu erfolgen hat. Die Einmalrückstellung (§ 6a Abs. 4 S. 3 EStG) stellt den (anteiligen) Teilwert des bei der Personengesellschaft noch zu erdienenden Pensionsanspruches dar, der nach dem Gesetzeswille jedoch ab dem Beginn der Betriebszugehörigkeit zu errechnen ist und damit rechnerisch (auch) auf die Dienstzeit bei der Kapitalgesellschaft entfällt.

Fraglich ist allerdings, wie in vGA-Fällen vorzugehen ist bzw. wie das weitere Schicksal der Ausschüttungsverbindlichkeit bei der Personengesellschaft aussieht. Richtigerweise kann nur eine Lösung in Betracht kommen: Die Personengesellschaft hat den aus der Schlussbilanz der Kapitalgesellschaft übernommenen Barwert (§ 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG) der Ausschüttungsverpflichtung zu übernehmen (§ 4 Abs. 1 UmwStG) und in dieser Höhe fortzuführen. Eine Aufstockung aufgrund von Zinseffekten oder biometrischen Risiken ist nicht möglich. Denn bei der Personengesellschaft kann sich keine weitere vGA und damit Ausschüttungsverbindlichkeit verwirklichen<sup>617</sup>. Eine bilanzielle Aufstockung der Ausschüttungsverbindlichkeit kommt nicht in Betracht, denn sie kann weder Betriebsausgabe bei der Personengesellschaft noch Gewinnverteilung (Minderung der Kapitalkonten der Mitunternehmer) sein. Eine vGA setzt eine Körperschaftsbesteuerung voraus. Entsprechend bezieht auch der bisherige Gesellschafter nur bis zur Höhe des konstant bleibenden Barwertes der Ausschüttungsverpflichtung halbeinkünftebegünstigte Beteiligungseinkünfte.

Mit der Umwandlung der Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft endet insofern die Verwirklichung der vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG. Der Rechtsformwechsel markiert einen Schnitt. Die Personengesellschaft hat lediglich die im Zuge der Gesamtrechtsnachfolge bei der Kapitalgesellschaft als Ausschüttungsverpflichtung qualifizierten Verbindlichkeiten zu erfüllen<sup>618</sup>. Darüber hinaus kommt bei der Personengesellschaft lediglich das Rechtsinstitut der Entnahme in Betracht, welches allerdings erst im Falle der Zahlung der

---

gesprochen wird. Kritisch zur Aktivierung der Anwartschaft in der Sonderbilanz des begünstigten Mitunternehmers und für das Zuflussprinzip: Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, S. 474.

<sup>616</sup> Wurde die Pensionszusage bereits durch die Kapitalgesellschaft erteilt, so ist die Einbeziehung der Vordienstzeit im Umwandlungsfall m.E. zwingend (vgl. zur Problematik der rechnerischen Einbeziehung von Vordienstzeiten: BFH v. 7.2.2002, IV R 62/00, BStBl. II 2005, 88; v. 17.5.2000, I R 25/98, BFH/NV 2001, 154; v. 9.4.1997, I R 124/95, BStBl. II 1997, 799; v. 17.5.2000, I R 25/98, BFH/NV 2001, 154). Von der bewertungstechnischen Frage der Einbeziehung etwaiger Vordienstzeiten für die Teilwertberechnung nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG ist die Problematik der Aufteilung der Anwartschaften auf die Zeit der Tätigkeit für die Kapitalgesellschaft bzw. für die Personengesellschaft (Nachzahlungsverbot bei der Kapitalgesellschaft) zu trennen. Beide Rechtsfragen sind nicht miteinander verbunden.

<sup>617</sup> Unklar deshalb: Gosch, KStG, § 8, Rz. 472.

<sup>618</sup> Vgl. Neumann, GmbHR 2002, 1001.

Pension und nach dem Verbrauch durch Tilgung der Ausschüttungsverbindlichkeit eingreift. Die im Zuge der Gesamtrechtsnachfolge von der Kapitalgesellschaft übernommene Zahlungsverpflichtung führt insoweit, wie die Auflösung der Ausschüttungsverbindlichkeit in der Leistungsphase nicht zur Tilgung der Ausschüttungsverpflichtung ausreicht, zur Entnahme bei der Personengesellschaft (§ 4 Abs. 1 S. 2 EStG). Sollte keine besondere Vereinbarung getroffen werden, in der festgelegt wird, dass das Kapitalkonto des begünstigten Mitunternehmers zu mindern ist, sind die Kapitalkonten aller Gesellschafter entsprechend der allgemeinen Gewinnverteilungsabrede durch die Entnahme zu mindern.

### Beispiel

A (Jahrgang 1945) ist seit 1980 Arbeitnehmer bei der G-GmbH. Er wird 1983 beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer der G-GmbH. 1990 wird ihm eine Pensionszusage in Höhe von 75.000 € erteilt, wobei lediglich 50.000 € angemessen gewesen wären. In der überhöhten Zusage von 25.000 € liegt folglich eine gesellschaftliche Veranlassung und damit eine vGA. Im Jahr 2000 wird die Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft umgewandelt. Die Pensionszusage wird aufrechterhalten. Die bei der Kapitalgesellschaft erdiente Anwartschaft wird analog § 2 Abs. 1 S. 1 BetrAVG ab dem Zeitpunkt des Beginns der Betriebszugehörigkeit errechnet. Infolge Verstoßes gegen das Nachzahlungsverbot liegt eine (weitere) vGA vor.

Da die Kapitalgesellschaft den von A erdienten Teil der Anwartschaft unter Berücksichtigung des Beginns der Betriebszugehörigkeit (analog § 2 Abs. 1 S. 1 BetrAVG, 20 geleistete von 30 möglichen Dienstjahren) errechnet hat, liegt ein Verstoß gegen das Nachzahlungsverbot vor. Es stellt vGA dar, wenn der Barwert nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG einer Anwartschaft i.H. von 2/3 bezüglich der Höhe nach angemessenen Pension von 50.000 € (= 33.333 €) als Pensionsrückstellung in der Schlussbilanz passiviert wird. Wird dennoch eine solche Buchung vorgenommen, ist eine Bilanzberichtigung vorzunehmen. Die Korrekturbuchung in der Schlussbilanz erhöht den Übertragungsgewinn (die vGA in Gestalt einer verhinderten Vermögensmehrung fließt somit in den Übertragungsgewinn) und stellt zugleich Gewinnverteilung dar (per Bilanzgewinn/Rücklage an Ertrag). Der Schuldposten wandelt sich insoweit in eine Ausschüttungsverbindlichkeit (per Pensionsrückstellung an Ausschüttungsverbindlichkeit).

In der Schlussbilanz der G-GmbH ist die betrieblich veranlasste Anwartschaft mit ihrem Barwert als Pensionsrückstellung zu passivieren. Betrieblich erdient und damit betrieblich veranlasst ist eine Anwartschaft, die sich unter Berücksichtigung des Zeitpunktes der Zusageerteilung (10 Jahre tatsächliche Diensttätigkeit in Relation zu 20 möglichen Dienstjahren) und bezogen auf die angemessene Höhe der Zusage von 50.000 € errechnet, folglich (1/2 von 50.000 € = 25.000 €). Der Barwert dieser Anwartschaft ist als Pensionsrückstellung zu passivieren. Der Barwert aus der Differenz zwischen zivilrechtlicher Zusage (2/3 von 75.000 € = 50.000 €) und betrieblich veranlasster Zusage von 25.000 € ist als Ausschüttungsverbindlichkeit zu passivieren (Ausschüttungsverpflichtung i.H. des Barwertes nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG einer Anwartschaft von 25.000 €). Sie entfällt zu 8.333 € auf den Verstoß gegen das Nachzahlungsverbot und zu 16.667 € auf die überhöhte Zusage.

Die Personengesellschaft hat die Barwerte der Pensionsrückstellung und der Ausschüttungsverbindlichkeit zu übernehmen (§ 4 Abs. 1 UmwStG). Die Ausschüttungsverpflichtung verbleibt in der Höhe des übernommenen Barwertes

in der Bilanz der Personengesellschaft. Sie wird nicht aufgestockt. Hinsichtlich der der Kapitalgesellschaft zuzuordnenden betrieblichen Anwartschaft von 25.000 € findet eine Weiterentwicklung des Anwartschaftsbarwertes in der Gesamthandsbilanz statt (§ 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG). Die Zuführungen stellen Betriebsausgaben dar. Hinsichtlich der auf die Mitunternehmerschaft entfallenden und zu erdienenden Anwartschaft findet eine Bildung der Pensionsrückstellung nach dem Teilwertverfahren nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG statt.

Auf die Mitunternehmerschaft entfällt eine zu erdienende Anwartschaft von 25.000 €. Sie errechnet sich aus der zivilrechtlichen Anwartschaft abzüglich der auf die Kapitalgesellschaft entfallenden betrieblichen Anwartschaft und abzüglich der auf die Kapitalgesellschaft entfallenden Ausschüttungsverpflichtung (= 75.000 – 25.000 – 25.000). Von der zivilrechtliche Gesamtzusage von 75.000 € wird folglich die auf die Kapitalgesellschaft entfallende Verpflichtung von 50.000 €, die zu je 50% betrieblich und gesellschaftlich veranlasst ist, abgezogen, um zur zu erdienenden Anwartschaft bei der Personengesellschaft zu gelangen. Die Personengesellschaft kann in ihrer ersten Schlussbilanz eine Einmalrückstellung bilden (§ 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 2 u. 3; Abs. 4 S. 3 EStG), die sich daraus ergibt, dass sie die Vordienstzeiten des A bei der Kapitalgesellschaft in die Teilwertberechnung des Anspruchs von 25.000 € einbeziehen darf. In der Gesamthandsbilanz stellen die Zuführungen, die auf die Anwartschaft während der Mitunternehmerschaft entfallen, Betriebsausgaben dar, jedoch findet in zeitlicher und betragsmäßiger Korrespondenz eine gewinnerhöhende Aktivierung in der Sonderbilanz des zusagebegünstigten Mitunternehmers statt (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, 2 HS EStG).

In der Leistungsphase hat die Personengesellschaft die Pension von 75.000 € zu zahlen. Es entfallen jeweils 25.000 € Anwartschaft auf den betrieblich erdienten Teil bei der Kapitalgesellschaft, den bei der Mitunternehmerschaft erdienten Teil und auf den Ausschüttungs-/Entnahmeanspruch. In der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft führt die Zahlung der betrieblichen (auf die Kapitalgesellschaft und auf die Personengesellschaft entfallenden) Pension von 50.000 € zu Betriebsausgaben. Anteilig ist die Pensionsrückstellung gewinnerhöhend aufzulösen (Minderung des Barwertes nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG). Die Begleichung des Ausschüttungsanspruchs wird erfolgsneutral gegen Ausschüttungsverbindlichkeit gebucht und zwar solange bis der Passivposten Ausschüttungsverbindlichkeit verbraucht ist. Reicht aufgrund der Lebenszeit des Begünstigten die Ausschüttungsverbindlichkeit nicht aus, führen die weiteren Zahlungen zur Entnahme (erfolgsneutrale Minderung der Kapitalkonten nach der allgemeinen Gewinnverteilungsabrede oder des Kapitalkontos des Begünstigten bei entsprechender Vereinbarung).

Der ehemalige Gesellschafter und Mitunternehmer hat 25.000 € Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§§ 19 Abs. 1 Nr. 2, 24 Nr. 2 EStG). Weiterhin erzielt er 25.000 € halbeinkünftebegünstigte Beteiligungseinkünfte (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 i.V.m. § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG, § 24 Nr. 2 EStG)<sup>619</sup>, jedoch nur solange bis

<sup>619</sup> Wie hier wird von einem Zufluss der vGA an den ehemaligen Gesellschafter mit Zahlung durch die Personengesellschaft ausgegangen: Neumann, GmbHR 2002, 1001; Gosch, KStG, § 8, Rz. 475; Gosch, BetrAV 2001, 142. Demgegenüber möchte die Finanzverwaltung (BMF v. 25.3.1998, IV B 7 - S 1978 - 21/98; BStBl. I 1998, 268, Tz. 2.21, 2.24; ebenso Widmann, in: Widmann/Mayer, UmwStG, § 2, Rz. 163) einen Zufluss an den Gesellschafter im Übertragungstichtag fingieren. Die spätere Auszahlung der Pension durch die Personengesellschaft solle nach Widmann (in: Widmann/Mayer, UmwStG, § 2, Rz. 163) nur in Höhe der auf die vGA entfallenden Aufzinsung zu Einkünften aus Kapitalvermögen führen, wobei unklar ist, ob damit halbeinkünftebegünstigte Beteiligungserträge (ohne KSt-Vorbelastung!) oder Zinseinnahmen gemeint sind. Richtigerweise würde bei der

die Ausschüttungsverbindlichkeit bei der Personengesellschaft getilgt ist. Erfolgen darüber hinaus Zahlungen, liegt eine Entnahme (von jeweils 25.000 €) aus der Personengesellschaft vor. Schließlich ist die Zahlung des bei der Personengesellschaft verdienten Teils der Anwartschaft von 25.000 € im Sonderbetriebsvermögen des begünstigten Mitunternehmers als Sonderbetriebseinnahme gewinnerhöhend zu erfassen, während die Barwertminderung der aktivierten Anwartschaft (§ 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG) als Sonderbetriebsausgabe zu buchen ist, so dass im Ergebnis der Zinsanteil als steuerpflichtige Sonderbetriebseinnahme (§§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, 2. HS; 24 Nr. 2 EStG) verbleibt und der Rest der Zahlung von 25.000 € eine erfolgsneutrale Entnahme aus dem Sonderbetriebsvermögen darstellt.

### 9.3. Rückdeckungsversicherung

Bestand bei der Kapitalgesellschaft eine Rückdeckungsversicherung auf das Leben oder den Tod des Gesellschafter-Geschäftsführers, so zählte der Versicherungsanspruch zum Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft<sup>620</sup> und ist daher in der Schlussbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft auszuweisen. Die Personengesellschaft tritt aufgrund der Gesamtrechtsnachfolge in den bestehenden Vertrag mit dem Versicherer ein. Fraglich ist, ob der Versicherungsanspruch zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft zählt oder nicht.

Nach der Rechtsprechung des BFH<sup>621</sup> zählt der Versicherungsanspruch dann nicht zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft oder des Einzelunternehmers, wenn das versicherte Risiko privater Natur ist und damit außerbetrieblichen Charakter trägt. Dies trifft auf eine Versicherung auf das Leben oder den Todesfall des Mitunternehmers oder naher Angehöriger zu. Geleistete Prämien für die Rückdeckungsversicherung stellen keine Betriebsausgaben dar und zwar auch dann nicht, wenn die Versicherungssumme für betriebliche Zwecke verwendet werden soll. Die von der Personengesellschaft geleisteten Prämien stellen vielmehr Entnahmen dar, die allen Gesellschaftern nach Maßgabe ihrer Beteiligungsquote zuzurechnen sind. Der Versicherungsanspruch gehört nicht zum Betriebsvermögen der

---

Personengesellschaft in diesem Fall nur eine Entnahme in Betracht kommen. Es ist jedoch eine Zuflussfiktion infolge der Umwandlung zu verneinen. Denn die zivilrechtliche Verpflichtung geht ohne Veränderung des Schuldinhalts im Zuge der Gesamtrechtsnachfolge von der Kapitalgesellschaft auf die Personengesellschaft über. Der Anspruch des Gesellschafter ist nicht fällig, sondern nur bedingt entstanden. Ein Zufluss kann steuerlich nicht fingiert werden (vgl. Meßmer, StbJb 1977/78, 114 zur unzulässigen Umdeutung eines Sachverhaltes im Steuerrecht). Die Personengesellschaft hat folglich die bei der Kapitalgesellschaft als Ausschüttungsverpflichtung qualifizierten Verbindlichkeiten im Zeitpunkt der Fälligkeit zu erfüllen, wodurch es zum Zufluss beim Gesellschafter kommt. Die Gegenansicht müsste im Übrigen und konsequenterweise auch zum fingierten Zufluss der betrieblichen Anwartschaft aus der Tätigkeit für die Kapitalgesellschaft im Übertragungsstichtag an den Gesellschafter-Geschäftsführer führen (was Widmann, in: Widmann/Mayer, UmwStG, § 6, Rz. 98 ff zutreffend verneint). Richtigerweise kann jedoch auch diesbezüglich die Erfüllung der Verpflichtung durch die Personengesellschaft zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit beim ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführer führen.

<sup>620</sup> Vgl. Teil B, 4.

<sup>621</sup> BFH v. 28.6.2001, IV R 41/00, BStBl. II 2002, 724; v. 14.3.1996, IV R 14/95, BStBl. II 1997, 343; v. 6.2.1992, IV R 30/91, BStBl. II 1992, 653.

Personengesellschaft, sondern ist gesamthänderisch gebundenes Privatvermögen.

Aufgrund der Versicherung eines privaten Risikos des nunmehrigen Mitunternehmers stellt die Rückdeckungsversicherung kein Betriebsvermögen bei der Personengesellschaft dar. Durch den Rechtsformwechsel verliert die Rückdeckungsversicherung ihre Betriebsvermögenseigenschaft. Bei der Kapitalgesellschaft musste der Anspruch als Wirtschaftsgut aktiviert werden, da die Kapitalgesellschaft kraft Rechtsform über kein außerbetriebliches Vermögen verfügt (Trennungsprinzip). Bei der Personengesellschaft ist dies jedoch anders. Der Rückdeckungsanspruch ist in der Eröffnungsbilanz der Personengesellschaft zu entnehmen<sup>622</sup>. Er wird gesamthänderisch gebundenes Privatvermögen. Ist eine Kapitalgesellschaft als Mitunternehmer an der Personengesellschaft beteiligt, so handelt es sich in steuerrechtlicher Hinsicht bei der den Versicherungsanspruch verwaltenden (zweiten) Personengesellschaft um eine sog. Zebragesellschaft. Die Kapitalgesellschaft hat in ihrer Steuerbilanz ihren Anteil an der Zebragesellschaft als Beteiligung (die wirtschaftlich dem anteiligen Versicherungsanspruch entspricht) zu aktivieren. Es handelt sich um Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft. Die Kapitalgesellschaft erzielt aus der Zebragesellschaft betriebliche Beteiligungserträge, in die wirtschaftlich betrachtet die anteiligen Verwaltungskosten und Risikoanteile der Versicherungsprämie sowie die anteiligen rechnungsmäßigen Zinsen bei der Zebragesellschaft einfließen<sup>623</sup>.

#### 9.4. Verzicht und Abfindung bei der Personengesellschaft

Verzichtet der Mitunternehmer gegenüber der Personengesellschaft auf seine Pensionszusage, so ist bilanziell nach den unterschiedlichen Verpflichtungen zu

<sup>622</sup> Ebenso Ahrend/Förster/Rößler, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 6. Teil, Rz. 302. Allerdings wird verkannt, dass der Anspruch wegen fehlender Betriebsvermögenseigenschaft nicht alternativ in der Gesamthandsbilanz aktiviert und durch einen gleich hohen passiven Korrekturposten in einer steuerlichen Sonderbilanz „neutralisiert“ werden kann (so aber Ahrend/Förster/Rößler, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 6. Teil, Rz. 303; Götz, DStR 1998, 1948 f; Gosch, BetrAV 2001, 141). Weder ist der Versicherungsanspruch Betriebsvermögen der Personengesellschaft, noch ist er negatives Sonderbetriebsvermögen (Schuld) der Gesellschafter. Unzutreffend ist weiterhin die Ansicht von Götz (DStR 1998, 1948 f); Neumann (GmbHR 2002, 998) und Gosch (BetrAV 2001, 141), dass der Versicherungsanspruch aufzuteilen ist und zwar auf einen Teil, der die erdienten Ansprüche bei der Kapitalgesellschaft, und einen anderen Teil, der die nach dem Umwandlungsstichtag erdienten Ansprüche abdecken soll. Bei Personenunternehmen kommt es auf die Natur des Versicherungsrisikos an und ist damit der beabsichtigte betriebliche Zweck, auch wenn er in der Bedienung der bei der Kapitalgesellschaft erdienten Anwartschaft liegt, unbeachtlich. Aufgrund des versicherten Risikos (Tod, Leben), welches in der Privatsphäre des Mitunternehmers liegt, kann kein Betriebsvermögen vorliegen.

<sup>623</sup> Die dazu notwendigen betragsmäßigen Feststellungen sind in einer (zweiten) einheitlichen und gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO bei der Personengesellschaft (Zebragesellschaft) zu treffen. Die Kapitalgesellschaft erzielt kraft Rechtsform Gewinneinkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 8 Abs. 2 KStG), die natürlichen Personen Überschusseinkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG). Vgl. zur verfahrensrechtlichen Handhabung: BFH v. 11.4.2005, GrS 2/02, DStR 2005, 1274. Ein Abzug der Prämien als Sonderausgaben i.S. von § 10 EStG scheidet m.E. aus, da die Prämien nicht von den natürlichen Personen sondern von der Personengesellschaft als Versicherungsnehmer vertraglich geschuldet werden (vgl. BFH v. 9.5.1974, VI 147/71, BStBl. II 1974, 545; v. 9.5.1974, VI R 137/72, BStBl. II 1974, 633).

unterscheiden. Die von der Personengesellschaft übernommene Verpflichtung aus der betrieblichen Anwartschaft der Tätigkeit des früheren Gesellschafter-Geschäftsführers bei der Kapitalgesellschaft<sup>624</sup> ist ebenso wie eine sich schon aufgebaute Pensionsrückstellung aus der Tätigkeit des nunmehrigen Mitunternehmers für die Personengesellschaft in der Gesamthandsbilanz gewinnerhöhend aufzulösen (Buchung: per Pensionsrückstellung an betrieblicher Ertrag). Auf diese Weise wird der durch das Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, § 5 Abs. 1 EStG) vorweggenommene und in der Rückstellungsbildung liegende Betriebsausgabenabzug rückgängig gemacht. Der in der Sonderbilanz des begünstigten Mitunternehmers aktivierte Anspruch ist aufwandswirksam auszubuchen (Sonderbetriebsverlust), wodurch die bilanzielle Vorwegnahme und damit steuerliche Erfassung von Ertrag beim Mitunternehmer rückgängig gemacht wird. Die Aktivierung in der Sonderbilanz erfolgte aufgrund des Korrespondenzprinzips im Rahmen der additiven Gewinnermittlung bei Mitunternehmerschaften. Es handelte sich jedoch nicht um fällige, sondern nur um bedingt entstandene und der Höhe nach ungewisse Forderungen. Durch einen Verzicht auf Anwartschaften kann es nicht zur Einlage ins Gesamthandsvermögen kommen. Vielmehr ist die steuerliche Vorwegnahme von Ertrag in der Sonderbilanz rückgängig zu machen, was durch aufwandswirksame Ausbuchung des Anspruchs geschieht. Nur reflexartig über den (höheren) Gewinnanteil am Gesamthandsergebnis infolge der Auflösung der Pensionsrückstellung erhöht sich das Vermögen des verzichtenden Mitunternehmers.

Die von der Kapitalgesellschaft übernommene Ausschüttungsverbindlichkeit ist bei Verzicht aufzulösen<sup>625</sup>. Sie erhöht nicht den Steuerbilanzgewinn<sup>626</sup>, sondern ist entweder entsprechend der allgemeinen Gewinnverteilungsabrede den Kapitalkonten der Mitunternehmer gut zubringen oder bei besonderer Vereinbarung dem Kapitalkonto des pensionszusagebegünstigten Mitunternehmers. Diese Behandlung ist rechtssystematisch zwingend. Denn weder ist die Auflösung des Passivpostens betrieblich bedingt und stellt Betriebseinnahme dar<sup>627</sup>, noch kann eine Zuflussfiktion an den Mitunternehmer und ehemaligen Gesellschafter aufgestellt werden. Die Auflösung des Passivpostens stellt rechtssystematisch keine Einlage, sondern eine „negative

<sup>624</sup> Zum fingierten Zufluss von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit an den früheren Gesellschafter-Geschäftsführer und einer anschließenden Einlage in die Personengesellschaft kommt es nicht. Den Grundsätzen des BFH-Beschlusses v. 9.6.1997 (GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307) ist nicht zu folgen (vgl. Teil B, 8.2.). A.A. Neumann, GmbHR 2002, 998. Offengelassen für den Fall des Verzichtes nach der Umwandlung in eine Personengesellschaft: Gosch, BetrAV 2001, 141.

<sup>625</sup> Die Ausschüttungsverpflichtung ist im Übrigen nicht nur bei Verzicht aufzulösen, sondern z.B. auch bei Versterben des pensionsberechtigten Mitunternehmers, wenn kein Hinterbliebenenschutz besteht.

<sup>626</sup> Vgl. Teil A, 7.2. zur grundsätzlich erfolgsneutralen Auflösung von Ausschüttungsverbindlichkeiten bei Kapitalgesellschaften. Für von der Personengesellschaft im Zuge der Gesamtrechtsnachfolge übernommene Ausschüttungsverpflichtungen kann nichts anderes gelten.

<sup>627</sup> Für die in der Literatur (Neumann, GmbHR 2002, 1000; Gosch, KStG, § 8, Rz. 476) vorgeschlagenen und an die (verfehlte) Behandlung bei der Kapitalgesellschaft (vgl. Teil A, 3.2., 7.2.) angelehnte Vorgehensweise der Auflösung der Ausschüttungsverpflichtung bei der Personengesellschaft über eine betriebliche Gewinnerhöhung und außerbilanzielle Kürzung in Höhe des zuvor bei der Kapitalgesellschaft besteuerten Teils (sog. Teilbetrag II) fehlt die Rechtsgrundlage. Die Ausschüttungsverpflichtung ist nicht betrieblich veranlasst. Aus ihrer Auflösung kann keine zu einer transparenten Mitunternehmerbesteuerung führende Betriebseinnahme resultieren.

Entnahme“ dar<sup>628</sup>. Die von der Kapitalgesellschaft übernommene Ausschüttungsverpflichtung muss durch die Personengesellschaft nicht erfüllt werden.

Diese Behandlung konnte sich steuersystematisch problemlos in das Anrechnungsverfahren einfügen, da der Ausschüttungsverpflichtung eine „volle“ Körperschaftsbesteuerung zugrunde lag. Im Halbeinkünfteverfahren kommt es jedoch zu Verwerfungen. Denn durch die Auflösung der Ausschüttungsverpflichtung wird die im neuen System notwendige Halbeinkünftebesteuerung beim Gesellschafter (als zweiter Bestandteil der Besteuerung der Gewinne aus Kapitalgesellschaften) unterlaufen. Diese Steuerwirkung liegt jedoch nicht in der hier dargestellten Behandlung sondern im neuen KSt-System an sich begründet, welches auf der KSt-Vorbelastung im Zusammenwirken mit der partiellen nachgelagerten Einkommensbesteuerung beim Gesellschafter aufbaut. Gosch führt dazu aus, dass das „Regelungskonzept“ insoweit nicht auf ein „systematisches Ineinandergreifen angelegt“ ist<sup>629</sup>. Für Gesellschafter ist es deshalb steuerlich vorteilhafter, auf ihren Pensions-/Ausschüttungsanspruch erst nach Umwandlung in eine Personengesellschaft zu verzichten. Erfolgt der Verzicht bei der Kapitalgesellschaft, so führt die Auflösung der Ausschüttungsverbindlichkeit zu einem erhöhten Eigenkapital, wodurch sich der Übernahmegewinn der Gesellschafter erhöht (§ 4 Abs. 4 UmwStG). Bei einem Verzicht nach der Umwandlung wird die Halbeinkünftebesteuerung aus der Ausschüttungsverpflichtung vermieden, da die Ausschüttungsverbindlichkeit den Übernahmegewinn bei der Umwandlung nicht erhöht und stattdessen das Kapitalkonto bei der Personengesellschaft erfolgsneutral zu erhöhen ist.

Wird der Pensions- und Ausschüttungsanspruch von der Personengesellschaft abgefunden<sup>630</sup>, so ist die Abfindung anteilig den jeweiligen Anwartschaften zuzuordnen: dem bei der Kapitalgesellschaft betrieblich erdienten Teil, dem bei der Personengesellschaft betrieblich erdienten Teil und dem Teil des Ausschüttungsanspruchs. Voraussetzung ist, dass die Abfindung angemessen ist. Ist die Abfindung unangemessen hoch, so sind nur die angemessenen Teile der Abfindung wie nachstehend buchmäßig zu behandeln. Der unangemessene Teil stellt Entnahme (§ 4 Abs. 1 S. 2 EStG) dar.

Soweit die Abfindung auf die betrieblich bei der Kapitalgesellschaft und bei der Personengesellschaft erdienten Anwartschaften<sup>631</sup> entfällt, ist sie Betriebsausgabe bei der Personengesellschaft. Die Pensionsrückstellung ist in

<sup>628</sup> Reiß, StuW 2003, 38; Reiß, StuW 1996, 345.

<sup>629</sup> Gosch, KStG, § 8, KStG, Rz. 476.

<sup>630</sup> Die Abfindung kann durch eine Abtretung einer Rückdeckungsversicherung an den vormaligen Gesellschafter und nunmehrigen Mitunternehmer geschehen. In diesem Fall wird der Zeitwert (Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 EStG) der Rückdeckungsversicherung eine logische Sekunde vor der Abfindung ins betriebliche Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft eingelegt und den Kapitalkonten der Gesellschafter nach Maßgabe ihrer Beteiligungsquote gutgebracht, da er zuvor gesamthänderisch gebundenes Privatvermögen darstellte. Die Abfindung der Pensionsanwartschaft durch Abtretung des Versicherungsanspruchs stellt einen betrieblichen Vorgang dar.

<sup>631</sup> Die bei der Personengesellschaft rätierlich erdiente Anwartschaft errechnet sich bei vorzeitigem Ausscheiden oder vorzeitiger Abfindung aus dem Verhältnis des Zeitraums der tatsächlich für die Personengesellschaft abgeleisteten Tätigkeit zum Zeitraum der sich vom Beginn der Tätigkeit für die Personengesellschaft bis zur Vollendung des 65. Lebensjahres erstreckt.

der Gesamthandsbilanz gewinnerhöhend aufzulösen. Ist die angemessene, betriebliche Abfindung höher als der Buchwert der Pensionsrückstellung verbleibt ein Aufwandsüberschuss in der Gesamthandsbilanz, im umgekehrten Fall ein betrieblicher Ertrag<sup>632</sup>. Der Teil der Abfindung, der auf die während der Mitunternehmerstellung erdienten Anwartschaft beruht, stellt sogleich Sonderbetriebseinnahme beim begünstigten Mitunternehmer dar, während die aktivierte Anwartschaft als Sonderbetriebsausgabe auszubuchen ist. Die Differenz führt insoweit in Abhängigkeit von der Höhe der anteiligen Abfindung und der Höhe des aktivierten Anspruchs zu positiven oder negativen Sonderbetriebseinnahmen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, 2. HS EStG). Der Teil der Abfindung, der auf die betriebliche Anwartschaft aus der Tätigkeit für die Kapitalgesellschaft entfällt, stellt Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit dar (§§ 19 Abs. 1 Nr. 2, 24 Nr. 2 EStG)<sup>633</sup>, die nach der sog. Fünftel-Regelung tarifbegünstigt begünstigt sind (§ 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 4 EStG). Die Abfindung, die auf den Ausschüttungsanspruch entfällt, stellt für den ehemaligen Gesellschafter bis zur Höhe der Ausschüttungsverbindlichkeit bei der Personengesellschaft halbeinkünftebegünstigte Beteiligungseinkünfte (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 i. V. m. § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG, § 24 Nr. 2 EStG) dar. Die Personengesellschaft hat die Zahlung insoweit erfolgsneutral gegen die Ausschüttungsverbindlichkeit zu verbuchen. Die Abfindung des Ausschüttungsanspruchs, die darüber hinausgeht, stellt eine Entnahme aus der Personengesellschaft dar (§ 4 Abs. 1 S. 2 EStG).

Erfolgt die Abfindung unter teilweisem Verzicht auf die Ansprüche, so ist die aufgezeigte Vorgehensweise der quotalen Zuordnung der Abfindung zu den verschiedenen Anwartschaftsarten zwingend. Denn aufgrund des einheitlichen zivilrechtlichen Anspruchs besteht kein Wahlrecht der Beteiligten hinsichtlich der Zuordnung der Abfindung zu den steuerlichen „Unterteilungen“ der Anwartschaft. Es sind die aufgezeigten Buchungen des Verzichtes bzw. der Abfindung entsprechend bei Abfindung unter teilweisem Verzicht vorzunehmen.

---

<sup>632</sup> Nach den Grundsätzen des BFH-Urteils v. 20.1.2005, IV R 22/03, DStR 2005, 822 führt der Aufwandsüberschuss (Ertragsüberschuss) aus einer anlässlich der Aufgabe des Betriebs der Personengesellschaft erfolgenden Abfindung der während der Mitunternehmerstellung erdienten Pensionsanwartschaft bei der Personengesellschaft zu Aufgabekosten (Aufgabegewinn). Scheidet lediglich der begünstigte Mitunternehmer unter Ablösung seiner Pensionsanwartschaft gegen Abfindung aus der fortbestehenden Personengesellschaft aus, so führt die über (unter) die im Sonderbetriebsvermögen aktivierte Anwartschaft hinausgehende Abfindung zu einem höheren (niedrigeren) Aufgabegewinn i.S. von § 16 EStG des ausscheidenden Mitunternehmers.

<sup>633</sup> BFH v. 11.12.1980, IV 97/77, BStBl. II 1981, 422.

## Zusammenfassung

Verdeckte Gewinnausschüttungen nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG sind weder betrieblich veranlasst noch Betriebsausgaben. Sie sind ebenso wie offene Gewinnausschüttungen gesellschaftlich veranlasste Ausschüttungen, also Entnahmen i.S. von § 4 Abs. 1 S. 1 und 2 EStG. Die Berücksichtigung der vGA bei der Besteuerung der Kapitalgesellschaft ist im Wege der Bilanzberichtigung innerhalb der Steuerbilanz vorzunehmen. Wurde die vGA als Betriebsausgabe gebucht, so muss eine neutralisierende Korrekturbuchung erfolgen. Die vGA mindert damit nicht den Steuerbilanzgewinn. Der Maßgeblichkeitsgrundsatz steht dem nicht entgegen (§ 5 Abs. 6 EStG).

Die vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG verwirklicht sich entweder mit dem Abfluss der Ausschüttung ohne vorherige Passivierung oder durch Passivierung einer Ausschüttungsverbindlichkeit. In beiden Fällen wird der Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG gemindert, was Voraussetzung einer vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG ist. Die Ausschüttungsverbindlichkeit ist steuerrechtlich kein Eigenkapital sondern ein Schuldposten (negatives Wirtschaftsgut). Deshalb mindert die Ausschüttungsverbindlichkeit den Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG und ist vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG. Ist eine Pensionszusage (teilweise) gesellschaftlich veranlasst, so verwirklicht sich die vGA bereits in der Anwartschaftsphase und zwar durch die Bildung einer Ausschüttungsverbindlichkeit nach den Grundsätzen des § 6a EStG.

So wie die Bildung der Ausschüttungsverbindlichkeit nicht den Steuerbilanzgewinn mindern darf, muss die Auflösung einer Ausschüttungsverbindlichkeit grundsätzlich erfolgsneutral erfolgen, da Ausschüttungsverbindlichkeiten dem gesellschaftlichen Binnenbereich der Kapitalgesellschaft und ihrer Gesellschafter zuzuordnen sind.

Wurde eine vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG durch das Finanzamt nicht aufgedeckt und ist die entsprechende Veranlagung bestandskräftig, so darf keine nachholende Besteuerung der unerkannt gebliebenen vGA in einem späteren Veranlagungszeitraum erfolgen. Es findet im Grundsatz eine Gleichbehandlung mit der Entnahme bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften statt. Die Korrektur geschieht durch eine erfolgsneutrale Richtigstellung des Bilanzansatzes in der ersten offenen Bilanz. Bei Pensionszusagen bedeutet dies, dass der gesellschaftlich veranlasste Teil von der Pensionsrückstellung erfolgsneutral auf eine Ausschüttungsverbindlichkeit umzubuchen ist.

Weder können verwirklichte vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG bei der Kapitalgesellschaft noch vGA nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG beim Gesellschafter rückgängig gemacht werden. Rückgewähransprüche und ihre Erfüllung stellen steuerrechtlich eine Einlage dar.

Durch das für die Besteuerung der Kapitalgesellschaft und ihrer Gesellschafter geltende Trennungsprinzip können verfahrensrechtliche Schwierigkeiten und wirtschaftliche Doppelbesteuerung auftreten, wenn eine vGA „nachträglich“ bei der Kapitalgesellschaft auftritt und damit beim Gesellschafter eine Umqualifizierung von Einkünften im Rahmen einer Änderung seines Steuerbescheides erfolgen muss, um das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden zu

können. Die vGA-Qualifikation erfolgt aufgrund des Trennungsprinzips auf Ebene des Gesellschafters ohne Bindung an das Steuerfestsetzungsverfahren bei der Kapitalgesellschaft (und umgekehrt). Der Gesellschafter ist im Grundsatz gehalten, gegen einen rechtswidrigen Steuerbescheid Rechtsmittel einzulegen. Versäumt er dies und ist der Bescheid mangels Änderungsmöglichkeiten der AO nicht mehr änderbar, so ist eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung hinzunehmen. Das Subjektsteuerprinzip kann (auch) für die Besteuerung der Kapitalgesellschaft und ihrer Gesellschafter nicht aufgehoben werden.

Die Überversorgungsrechtsprechung des I. Senats bei Pensionszusagen findet in § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 4 EStG keine Rechtsgrundlage. Sie sollte daher aufgegeben werden. Einer möglichen gesellschaftlichen Veranlassung von Pensionszusagen ist mit dem Rechtsinstitut der vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG zu begegnen.

Die Rechtsprechung des I. Senats zu dem vGA-Kriterium der Finanzierbarkeit im Zusagezeitpunkt sollte aufgegeben werden. Der Erdienenszeitraum sollte von 10 Jahren an die vom Gesetzgeber getroffene Grundsatzentscheidung in § 1b Abs. 1 S. 1 BetrAVG angepasst und damit auf 5 Jahre verkürzt werden. Bei der betrieblichen Altersversorgung kommt dem innerbetrieblichen Fremdvergleich ein erhöhtes Gewicht zu. In Höhe der eingesparten Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteile an die gesetzliche Rentenversicherung sollte dem Gesellschafter-Geschäftsführer grundsätzlich eine Art Basisversorgung als betriebliche Altersvorsorge steuerlich zuerkannt werden. Dagegen liegt keine vGA durch die Übernahme von fiktiven Arbeitnehmerbeiträgen an die gesetzliche Rentenversicherung vor.

Eine Abfindung von Pensionsanswartschaften an Gesellschafter-Geschäftsführer, die nicht dem Betriebsrentengesetz unterliegen, führt unter bestimmten Voraussetzungen nicht zur vGA. Anlass der Abfindung muss ein außergewöhnlicher Umstand sein. Schließlich muss der Pensionsanspruch unverfallbar und die Abfindung der Höhe nach angemessen sein, um eine vGA zu vermeiden.

Sowohl beim vorzeitigen Ausscheiden eines Gesellschafter-Geschäftsführers unter Aufrechterhaltung der Pensionsanswartschaft, als auch bei der Abfindung eines Pensionsanspruchs sowie bei der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft darf sich der Pensionsanspruch für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer nicht analog § 2 Abs. 1 S. 1 BetrAVG errechnen, soll eine vGA vermieden werden. Der rätierlich vom beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer erdiente Pensionsanspruch darf sich aufgrund des Nachzahlungsverbot es erst ab dem Zeitpunkt der Erteilung der Zusage errechnen.

Die vom Großen Senat entwickelte Rechtsprechung zum fingierten Zufluss von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) und zur verdeckten Einlage infolge Verzichts auf werthaltige Pensionsanswartschaften sollte aufgegeben werden. Bei der Kapitalgesellschaft findet vielmehr eine erfolgswirksame Auflösung der Pensionsrückstellung statt, wodurch der zuvor in der Rückstellungsbildung liegende Betriebsausgabenabzug rückgängig gemacht wird.

## Literaturverzeichnis

Adler, Hans / Düring, Walther / Schmaltz, Kurt: Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Kommentar, 6. Aufl., Teilband 1 (1995), Teilband 5 (1997), Teilband 6 (1998), Stuttgart

Ahmann, Karin-Renate: Ist eine verdeckte Gewinnausschüttung eine verdeckte Gewinnausschüttung? DStZ 1999, S. 233-237

Dies.: Zehn Jahre „neue“ vGA: Quo vadis?, DStZ 1998, S. 495-503

Ahrend, Peter / Förster, Wolfgang / Rühmann, Jochen: Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung, 9. Aufl., München 2003

Ahrend, Peter / Förster, Wolfgang / Rößler: Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, Band I und II, 4. Aufl., Bonn, Kommentar, Loseblatt

Alber, Matthias: Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer – Regeln und Fehler, GStB 2001, S. 372-386

Ders.: Abschn. 32 KStR 1995 und neue BFH-Rechtsprechung: Verwaltungspraxis zu Pensionsverpflichtungen gegenüber Gesellschafter-Geschäftsführern, BetrAV 1996, S. 304-308

Arteaga, Marco S.: Steuerliche Auswirkungen des Verzichts auf eine Pensionszusage durch einen GmbH-Gesellschafter, BB 1998, S. 977-980

Ax, Rolf / Harle, Georg: Die „unangemessene“ Gesellschafter-Geschäftsführer-Vergütung – Hat die verdeckte Gewinnausschüttung im neuen Besteuerungssystem ihren Schrecken verloren?, GmbHR 2001, S. 763-767

Ballerstedt, Kurt: Kapital, Gewinn und Ausschüttung bei Kapitalgesellschaften, Tübingen 1949

Bareis, Peter: Außerhalb der Steuerbilanz? Vom unklaren Denken zur Besteuerung nach Gutdünken, BB 2005, S. 354-361

Ders.: Zur Systematik der Steuerreform, in: List Forum für Wirtschafts- und Finanzpolitik, Bd. 27, 2001, S. 44-56

Ders.: Das Halbeinkünfteverfahren im Systemvergleich, StuW 2000, S. 133-143

Baumbach, Adolf / Hueck, Alfred: GmbH-Gesetz, 17. Aufl., München 2000

Beck, Hans-Joachim: Steuerliche Überlegungen zur Pensionszusage des Gesellschafter-Geschäftsführers bei Veräußerung der GmbH, DStR 2002, S. 473-480

Beck'scher Bilanz-Kommentar, 5. Aufl., München 2003

Baumeister, Frank: Neuregelungen in der betrieblichen Altersversorgung durch das Alterseinkünftegesetz, BetrAV 2004, S. 606-611

Bauschatz, Peter: Verdeckte Gewinnausschüttung und Fremdvergleich im Steuerrecht der GmbH: §§ 8 Abs. 3 S. 2; 8a KStG, Berlin 2001

Becker, Helmut: Der ordentliche Geschäftsleiter – Ist sein Grab schon geschaufelt?, DB 1996, S. 1439-1440

Beiser, Reinhold: Gesellschaftereinlage oder Leistungsaustausch?, StuW 1996, S. 62-66

Bick, Friedhelm / Strohner, Klaus: Grundzüge der betrieblichen Altersversorgung nach den Änderungen durch das Alterseinkünftegesetz, DStR 2005, S. 1033-1040

Bilsdorfer, Peter: Die Üblichkeit als Kriterium zur steuerlichen Anerkennung einer Direktversicherung und einer Pensionszusage im Rahmen eines Ehegattenarbeitsvertrages, BB 1996, S. 2381-2388

Ders.: Der Fremdvergleich im Bereich der Körperschaftsteuer: Mittel zur Annahme bzw. Vermeidung einer verdeckten Gewinnausschüttung, INF 1996, S. 705-708 (Teil I), S. 745-749 (Teil II)

Binz, Mark / Sorg, Martin H.: Die verdeckte Gewinnausschüttung nach der Unternehmenssteuerreform, DStR 2001, S. 1457-1462

Bippus, Birgit Elsa: Neuer Ärger mit verdeckten Gewinnausschüttungen – Störfall Verfahrensrecht, GmbHR 2002, S. 951-957

Birkenfeld, Wolfram: Beweis und Beweiswürdigung im Steuerrecht, Köln 1973

Bloymeyer, Wolfgang / Otto, Klaus: Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung, 3. Aufl., München 2004

Bock, Klaus H.: StSenkG – Das Ende der verdeckten Gewinnausschüttung?, StB 2001, S. 282-286

Brandis, Peter: Anmerkung zu FG Baden-Württemberg v. 9.12.2004, 3 K 61/03, EFG 2005, S. 503

Brenner, Dieter: Neue Rechtsprechung zu Vergütungen für den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH (Pensionszusagen, Tantiemen, Forderungsverzicht), DStZ 1996, S. 65-72

Ders.: Neuere Rechtsprechung zu Einlagen in Kapitalgesellschaften, zu Tantiemen als verdeckte Gewinnausschüttung und zur Anrechnung ausländischer Steuern, DStZ 1995, S. 97-104

Briese, André: Wider die verfahrensrechtliche Gleichschaltung der vGA, DStR 2005, S. 999-1001

Ders.: Verständnis und grundlegende Rechtsfragen der verdeckten Gewinnausschüttung – Analyse der Steuerfolgen und Versuch einer Neu-Definition, GmbHR 2005, S. 597-608

Ders.: Überversorgung und vGA bei Pensionszusagen - Anmerkungen zur jüngsten Rechtsprechung des I. Senats, DStR 2005, S. 272-280

Ders.: Verdeckte Gewinnausschüttung und ihr Verhältnis zu den steuerlichen Bewertungsvorbehalten in Einbringungsfällen - Gleichzeitig Anmerkungen zu BFH v. 15.9.2004, I R 7/02, GmbHR 2005, S. 207-213

Ders.: vGA-Probleme bei Pensionszusagen im Falle vorzeitigen Ausscheidens des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers, DStR 2004, S. 1233-1238 (Teil I), S. 1276-1280 (Teil II)

Ders.: Pensionszusagen: Überversorgung nach § 6a EStG und/oder verdeckte Gewinnausschüttung?, GmbHR 2004, S. 1132-1141

Ders.: Zur steuersystematisch gebotenen Behandlung von Veräußerungsgewinnen und -verlusten nach § 8b Abs. 2 und 3 KStG, StuB 2003, S. 440-448

Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Schriftenreihe des BMF, Heft 66, Berlin 1999

Buciek, Klaus: Anmerkung zu BFH v. 7.11.2001, I R 79/00, DStZ 2002, S. 115-116

Ders.: Pensionsrückstellungen in der neueren BFH-Rechtsprechung, Stbg 2002, S. 1-8

Bundesministerium der Finanzen: Volks- und Finanzwirtschaftliche Berichte: Steuerpolitik der Bundesregierung, Berlin 2001

Buyer, Christoph: Das Ende der Einlagefiktion in den Fällen der Rückgewähr verdeckter Gewinnausschüttungen, DB 1989, S. 1697-1699

Christiansen, Alfred: Zum Grundsatz der Einzelbewertung – insbesondere zur Bildung sogenannter Bewertungseinheiten, DStR 2003, S. 264-268

Coenenberg, Adolf G.: Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse: Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerrechtliche und internationale Grundlagen, 17. Aufl., Landsberg/Lech 2000

Cramer, Konrad: Barlohn und Rentenlohn – Divergenz zwischen Arbeits- und Steuerrecht in der betrieblichen Altersversorgung, DStR 2002, S. 387-390

Ders.: Steuerliche Anerkennung von Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer am Tage des Dienstantritts, DStR 1998, S. 1657-1660

Ders.: Rentenanpassung und Überversorgung im Hinblick auf die steuerliche Anerkennung von Pensionsrückstellungen, DStR 1997, S. 190-191

Ders.: Ist die Üblichkeit ein Kriterium für Pensionszusagen, BB 1996, S. 2239-2242

Ders.: Ernsthaftigkeit von Pensionszusagen, BB 1995, S. 919-923

Crezelius, Georg: Dogmatische Grundstrukturen der Unternehmenssteuerreform, DB 2001, S. 221-229

Ders.: Gewinnermittlung vs. Gewinnverwendung, in: Lutter/Ulmer/Zöllner (Hrsg.): Festschrift 100 Jahre GmbH-Gesetz, Köln 1992, S. 315-333

Christiansen, Alfred: Zum Grundsatz der Einzelbewertung – insbesondere zur Bildung sogenannter Bewertungseinheiten, DStR 2003, S. 264-268

Dehmer, Hans: Umwandlungsgesetz und Umwandlungssteuergesetz, 3. Aufl., München 2001

Dieterich, Thomas / Müller-Glöge, Rudi / Preis, Ulrich / Schaub, Günter (Hrsg.): Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, 5. Aufl., München 2005

Doetsch, Peter A.: Besonderheiten der Versorgung von Gesellschafter-Geschäftsführern und Vorständen, BetrAV 2005, S. 33-38

Ders.: Versorgungszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer und –Vorstände, 5. Aufl., Karlsruhe 2004

Döllerer, Georg: Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften, 2. Aufl., Heidelberg 1990

Ders.: Das Verhältnis des Steuerrechts zum Zivilrecht in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, in: Der Präsident des BFH (Hrsg.): 75 Jahre Reichsfinanzhof/Bundesfinanzhof, Bonn 1993, S. 497-517

Ders.: Anmerkungen zu BFH v. 24.7.1990, VIII R 304/84, BB 1990, S. 2020-2032

Ders.: Die Maßgeblichkeit des Zivilrechts für das Ertragsteuerrecht in der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, JbFSt 1986/87, S. 37-55

Ders.: Die Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter in der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, DStR 1984, S. 383-390

Dötsch, Ewald / Eversberg, Horst / Jost, Werner F. / Witt, Georg: Die Körperschaftsteuer, Stuttgart, Kommentar, Loseblatt

Dötsch, Ewald / Pung, Alexandra: Die geplante Reform der Unternehmensbesteuerung, DB 2000, Beilage Nr. 4 zu Heft Nr. 11

Düll, Alexander / Fuhrmann, Gerd / Eberhard, Martin: Aktuelles Beratungs-Know-how mittelständische Kapitalgesellschaften, DStR 2002, S. 1030-1035

Elser, Thomas: Asset deal versus share deal - Steuerlicher Vorteilhaftigkeitsvergleich und Preiswirkungen - Dargestellt am Beispiel der beabsichtigten Veräußerung einer 100%igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft durch eine natürliche Person, DStR 2002, S. 1827-1832

Engbroks, Hartmut: Die beitragsorientierte Festbetragszusage, BetrAV 2004, S. 424-426

Eppler, Gerold: Die Beweislast (Feststellungslast) bei der verdeckten Gewinnausschüttung, DStR 1988, S. 339-341

Erle, Bernd / Sauter, Thomas (Hrsg.): Heidelberger Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz – Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft und ihrer Anteilseigner, Heidelberg 2003

Ernst & Young (Hrsg.): Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, Loseblatt-Kommentar

Ernst & Young / BDI: Die Unternehmenssteuerreform, 2. Auflage, Berlin 2000

Falterbaum, Hermann /Bolk, Wolfgang / Reiß, Wolfram: Buchführung und Bilanz, 19. Aufl., Achim 2003

Fiedler, Stefan: Verdeckte Vermögensverlagerungen bei Kapitalgesellschaften, Köln 1994

Ders.: Verdeckte Gewinnausschüttung – Aufwand oder Ergebnisverwendung?, BB 1995, S. 1341-1343

Finsterwalder, Oliver: Angemessenheitsprüfung und Überversorgung bei Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer im Lichte unangemessener Rechtsfolgen, DB 2005, S. 1189-1193

Förster, Wolfgang / Heger, Heinz-Josef: Zum Versorgungsniveau bei Gesellschafter-Geschäftsführern von Kapitalgesellschaften, DStR 1996, S. 408-414

Friauf, Karl Heinrich: Konsequenzen der verdeckten Gewinnausschüttung im neuen Körperschaftsteuerrecht, StbJb. 1979/80, S. 545-564

Fröhlich, Eberhard: Die verdeckte Gewinnausschüttung, München 1968

Frotscher, Gerrit / Maas, Ernst: Kommentar zum KStG und UmwStG, Freiburg, Kommentar, Loseblatt

Frotscher, Gerrit: Zweistufige Gewinnermittlung“ und Korrektur der verdeckten Gewinnausschüttung, FR 2003, S. 230-234

Ders.: Korrektur der verdeckten Gewinnausschüttung außerhalb der Steuerbilanz, FR 2002, S. 859-866

Ders.: Tendenzen im Recht der verdeckten Gewinnausschüttung, GmbHR 1998, S. 23-33

Ders.: Verdeckte Gewinnausschüttung, DStJG, Bd. 20, 1997, S. 205-249

Gebhardt, Thomas: Besteuerungsfolgen für den GmbH-Gesellschafter nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH zum Forderungsverzicht, DStR 1998, S. 225-229

- Geißler, Markus: Verdeckte Gewinnausschüttungen und Rückforderungsansprüche der GmbH, GmbHR 2003, S. 394-404
- Gosch, Dietmar (Hrsg.): Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, München 2005
- Ders.: Anmerkung zu BFH v. 15.9.2004, I R 62/03, StBp 2005, S. 92-95
- Ders.: Rechtsprechung im besonderen Blickpunkt der Außenprüfung, StBp 2004, S. 275-279
- Ders.: Anmerkung zu BFH v. 28.1.2004, I R 21/03, StBp 2004, S. 179-181
- Ders.: Finanzierbarkeit einer teilkongruent rückgedeckten Pensionszusage an den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, BFH-PR 2004, S. 357-358
- Ders.: Neue Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu den Gesellschafter-Geschäftsführern, BetrAV 2002, S. 754-760
- Ders.: Pensionszusage bei Umwandlung der Gesellschaftsform, BetrAV 2001, S. 137-143
- Ders.: Die Finanzierbarkeit der Pensionszusage im Widerstreit von BMF und BFH, DStR 2001, S. 882-888
- Ders.: Anmerkung zu BFH v. 14.7.1998, VIII B 38/98, DStR 1998, S. 1550-1552
- Ders.: Der BFH und der Fremdvergleich, DStZ 1997, S. 1-10
- Ders.: Über das Rückwirkungsverbot beim beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer, FR 1997, S. 438-443
- Ders.: Anmerkung zu BFH v. 19.3.1997, I R 75/96, DStR 1997, S. 1163
- Ders.: Wettbewerbsverbot, Geschäftschancenlehre und verdeckte Gewinnausschüttung, DStR 1997, S. 442-444
- Ders.: Neuere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu Sonderzusagen der betrieblichen Altersversorgung, BB 1996, S. 1689-1694
- Ders.: Anmerkung zu BFH v. 6.12.1995, I R 88/94, DStR 1996, S. 703-704
- Ders.: Neuere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu Sonderzusagen der betrieblichen Altersversorgung, BB 1996, S. 1689-1695
- Götz, Hellmut: Rückgedeckte Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer bei Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, DStR 1998, S. 1946-1950
- Gramich, Paul-Guido: Zur Einlagefähigkeit von Pensionsanwartschaften, BB 1993, S. 1696-1699
- Grönwoldt, Jens: GmbH-Geschäftsführervergütung und BMF-Übergangsregelungen 1994/96, DB 1996, S. 752-754
- Grotherr, Siegfried: Das neue Körperschaftsteuersystem mit Anteilseignerentlastung bei der Besteuerung von Einkünften aus Beteiligungen, BB 2000, S. 849-861
- Gschwendter, Hubertus: Die „Nur-Pensionszusage“ in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, DStZ 1996, S. 7-9
- Habammer, Christoph: Die verdeckte Gewinnausschüttung: Tatbestandsermittlung, Rechtsfolgenprobleme und Rückgewähr, Regensburg 1995
- Hambitzer, Rolf: Die steuerliche Beurteilung von Pensionszusagen an den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer als verdeckte Gewinnausschüttung, StBp 2001, S. 123-131
- Haßelberg, Martin: Angemessenheit von Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer aufgrund der BFH-Rechtsprechung zu Invalidenrentenanwartschaften, GmbHR 2004, S. 1056-1058

- Ders.: Abfindungen oder Übertragungen von Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter vor Erreichen der Altersgrenze, GmbHR 2003, S. 992-996
- Ders.: Steuerliche Überlegungen zur Pensionszusage des Gesellschafter-Geschäftsführers bei Veräußerung der GmbH, DStR 2002, S. 1803-1804
- Heger, Heinz-Josef: Abfindungs- oder Kapitalisierungsklauseln in Versorgungszusagen, BB 2005, S. 1378-1380
- Herrmann, Gerhard / Heuer, Carl / Raupach, Arndt: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Bonn, Kommentar, Loseblatt
- Herzig, Norbert: Aspekte der Rechtsformwahl für mittelständische Unternehmen nach der Steuerreform, WPg. 2001, S. 253-270
- Hey, Johanna: Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Rechtsformneutralität, DStJG, Bd. 24, 2001, S. 155-223
- Dies.: Perspektiven der Unternehmensbesteuerung in Europa, StuW 2004, S. 193-211
- Dies.: Bedeutung und Besteuerungsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung nach der Unternehmenssteuerreform, GmbHR 2001, S. 1-7
- Henrichs, Joachim: Dualismus der Unternehmensbesteuerung aus gesellschaftsrechtlicher und steuersystematischer Sicht, StuW 2002, S. 201-216
- Herlinghaus, Andreas: BFH-Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung im Jahr 2002, GmbHR 2003, S. 373-388
- Ders.: BFH-Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung im Jahr 2001, Teil I, GmbHR 2002, S. 397-406
- Heubeck, Klaus / Schmauck, Ursula: Die Altersversorgung der Geschäftsführer in GmbH und GmbH & Co. KG, 4. Aufl., Köln 1998
- Hildesheim, Carl-Ulrich: Zur Absicherung von Pensionsansprüchen eines beherrschenden Gesellschafters-Geschäftsführers, DStZ 2002, S. 747-750
- Höfer, Hugues: Entgeltumwandlung, Überversorgung und Pensionsrückstellungen, DB 2005, 132-133
- Höfer, Reinhold / Eichholz, Brigitte: Zehnjährige Mindestzusagedauer bei Versorgungszusagen für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, DB 1995, S. 1246-1249
- Höfer, Reinhold / Kaiser, Joachim: Zur Angemessenheit von Versorgungszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer, DStR 2004, S. 2136-2138
- Höfer, Reinhold / Kaiser, Joachim: Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH – Neues von der Finanzverwaltung und aus der Praxis, DStR 2003, S. 274-277
- Höfer, Reinhold / Meier, Karin: Tarifvertragliche Altersversorgung und Entgeltumwandlung, BB 1998, S. 1894-1898
- Höfer, Reinhold: Die Neuregelung des Betriebsrentengesetzes durch das Alterseinkünftegesetz, BetrAV 2004, S. 502-506
- Ders.: BetrAVG, Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung, Band II, Steuerrecht, 3. Aufl., München, Kommentar, Loseblatt
- Ders.: Entgeltumwandlungszusagen im novellierten Betriebsrentengesetz, DB 1998, S. 2266-2269

- Ders.: Pensionsrückstellungen und angemessenes Versorgungsniveau, BB 1996, S. 41-45
- Hoffmann, Wolf-Dieter: Der Gesellschafter-Geschäftsführer und die verdeckte Gewinnausschüttung vor dem Richterstuhl Franz Wassermeyers, DStZ 2005, S. 97-102
- Ders.: Anmerkung zu BFH v. 14.7.2004, I R 111/03, GmbHR 2004, S. 1399-1400
- Ders.: Nochmals: Pensionsverzicht des Gesellschafter-Geschäftsführers bei Veräußerung der GmbH – Zum Beitrag von Martin Haßelberg, DStR 2002, S. 2211-2212
- Ders.: Anmerkung zu BFH v. 29.11.2000, I R 90/99, DStR 2001, S. 394-395
- Ders.: Neue Gestaltungsmöglichkeiten mit Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer, DStR 1999, S. 1346-1348
- Ders.: Das Teleos der verdeckten Gewinnausschüttung und die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, DStR 1998, S. 313-319
- Ders.: Frischer Wind vom BFH zur verdeckten Gewinnausschüttung, DStR 1998, S. 1625-1627
- Ders.: Fragen und Gestaltungshinweise zur BFH-Entscheidung über den Forderungsverzicht des Gesellschafters, DStR 1997, S. 1625-1631
- Ders.: Der wirtschaftliche Vorteil für die Kapitalgesellschaft als verdeckte Gewinnausschüttung, DStR 1996, S. 729-733
- Ders.: Duplik zu Wassermeyer, DStR 1996, S. 735
- Hohaus, Benedikt / Mittelsten-Scheid, Stephan: Steuerliche Behandlung der betrieblichen Altersvorsorge, DStZ 2002, S. 627-632
- Hommel, Michael: Anmerkungen zu BFH v. 4.9.2002, I R 7/01, BB 2003, S. 469
- Hübschmann, Walter / Hepp, Ernst / Spitaler, Armin: Abgabenordnung, Köln, Kommentar, Loseblatt
- Hüffer, Uwe: Aktiengesetz, Kommentar, 6. Aufl., München 2004
- Institut „Finanzen und Steuern“: Verdeckte Gewinnausschüttung und Halbeinkünfteverfahren, IFSt-Schrift Nr. 414, 2004
- Jacobs, Otto H.: Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 3. Aufl., München 2002
- Janssen, Bernhard: Die verdeckte Gewinnausschüttung, NWB, Fach 4, S. 4825-4852
- Ders.: Finanzierbarkeit einer Pensionszusage als Kriterium einer verdeckten Gewinnausschüttung verzichtbar?, BetrAV 2001, S. 635-638
- Ders.: Beweislast bei der verdeckten Gewinnausschüttung, DStR 1994, S. 314-315
- Kiesewetter, Dirk: Welche Rückstellungsbildung für wertpapiergebundene Pensionszusagen ist im Halbeinkünfteverfahren begründet?, BB 2003, S. 1220-1223
- Kirchhof, Hans-Peter / Lwowski, Hans-Jürgen (Hrsg.): Münchner Kommentar zur Insolvenzordnung, Band 1, München 2001
- Kirchhof, Paul (Hrsg.): EStG, KompaktKommentar, 5. Aufl., Heidelberg 2005
- Kirchhof, Paul / Söhn, Hartmut / Mellinghoff, Rudolf (Hrsg.): Einkommensteuergesetz, Heidelberg, Kommentar, Loseblatt
- Klein, Franz: Abgabenordnung, Kommentar, 8. Aufl., München 2003
- Knobbe-Keuk, Brigitte: Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., Köln 1993

- Kolvenbach, Paulgerd / Langohr-Plato, Uwe: Deferred Compensation: Altersversorgung gegen Verzicht auf Bezüge, INF 1995, S. 651-657
- Korn, Klaus: Neue Beratungsaspekte zur verdeckten Gewinnausschüttung, KÖSDI 2001, S. 12811-12823
- Kottke, Klaus: Zur Berücksichtigung der Kompliziertheit des Steuerrechts bei Änderung von Steuerbescheiden wegen neuer Tatsachen, FR 1998, S. 9-13
- Lang, Bianca: Die Korrektur der verdeckten Gewinnausschüttung außerhalb der Bilanz, DStZ 2003, S. 219-227
- Lang, Joachim: Die Unternehmenssteuerreform – eine Reform pro GmbH, GmbHR 2000, S. 453-462
- Ders.: Steuermindernde Parteienfinanzierung, StuW 1984, S. 15-31
- Lange, Joachim / Janssen, Bernhard: Verdeckte Gewinnausschüttungen, 8. Aufl., Berlin 2003
- Lange, Joachim: Verzicht des Gesellschafter-Geschäftsführers auf Pensionsrückstellung, GmbHR 1993, S. 277-278
- Langohr-Plato, Uwe: Bilanzsteuerrechtliche Berücksichtigung überhöhter Versorgungsanswartschaften – nicht nur ein Problem von Gesellschafter-Geschäftsführern, INF 2005, S. 134-139
- Ders.: Steuerrechtliche Konsequenzen des Verzichts eines GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführers auf seine Pensionszusage, BetrAV 2004, S. 130-139
- Ders.: Die Regelung der Unverfallbarkeit in Pensionszusagen gegenüber Gesellschafter-Geschäftsführern von Kapitalgesellschaften, INF 2003, S. 256-260
- Ders.: Rechtshandbuch Betriebliche Altersversorgung, 2. Aufl., Recklinghausen 2002
- Ders.: Die Beitragszusage mit Mindestleistung – Die neue große Unbekannte in der betrieblichen Altersversorgung, BetrAV 2003, S. 523-531
- Ders.: Die Abfindung betrieblicher Versorgungsansprüche unter besonderer Berücksichtigung von GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführern, INF 2001, S. 257-263
- Ders.: Die Versorgung geschäftsführender Gesellschafter von Kapitalgesellschaften, Stbg. 2000, S. 458-471
- Lederle, Frank: Die Behandlung der passivierten Pensionszusage an den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer im Rahmen des Anteilsverkaufs einer GmbH, GmbHR 2004, S. 269-276
- Littmann, Eberhard: Zur Tragweite der neugefaßten §§ 5,6 EStG, DStR 1969, S. 321-325
- Littmann, Eberhard / Bitz, Horst / Pust, Hartmut: Einkommensteuerrecht, Stuttgart, Kommentar, Loseblatt
- Maas, Ernst: Die neue Rechtsprechung des BFH zur verdeckten Gewinnausschüttung, StVj 1990, S. 42-64
- Marx, Franz Jürgen: Möglichkeiten und Grenzen der Korrektur von Steuerbescheiden bei verdeckten Gewinnausschüttungen, StuB 2003, S. 337-342
- Meßmer, Kurt: Die Fiktion im Steuerrecht – Bräuche und Mißbräuche, StbJb 1977/78, S. 65-127
- Meyer, Bernd / Ball, Jochen: Verfahrensrechtliche Fallstricke bei der verdeckten Gewinnausschüttung nach neuem Recht, DStR 2002, S. 1285-1289

- Meyer-Sievers, Jürgen: Der „neue“ Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung im Verhältnis zum Betriebsvermögensbegriff des § 4 Abs. 1 EStG und zum Bestandsvergleich, DStR 1990, S. 543-549
- Mössner, Jörg M.: Entnahmen und Betriebsausgaben, in: Gocke/Gosch/Lang (Hrsg.): Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung – Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, München 2005, S. 63-80
- Müller, Welf: Verdeckte Gewinnausschüttungen im Zivil- und Steuerrecht, DStJG, Bd. 17, 1994, S. 289-319
- Müller-Gatermann, Gert: Grundentscheidungen der Unternehmenssteuerreform, Entlastungswirkungen und Gegenfinanzierungsmaßnahmen, GmbHR 2000, S. 650- 657
- Müller, Heiko / Semmler, Birk: Zur Berechtigung der Sperrfrist für Anteile an einer Körperschaft nach § 3 Nr. 40 Sätze 3 und 4 EStG sowie nach § 8b Abs. 4 KStG aus steuersystematischer Sicht, StuB 2002, S. 842–848
- Musil, Andreas: Neue Entwicklungen in der Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung, DStZ 2003, S. 649-653
- Neumann, Barbara: Anmerkung zu BGH v. 10.7.1997, IX ZR 161/96, BB 1997, S. 2658-2659
- Neumann, Ralf: Behandlung von Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer bei Umwandlung einer GmbH auf eine Pensionszusage, GmbHR 2002, S. 996-1001
- Ders.: Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Pensionsabfindungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, GmbHR 1997, S. 292-300
- Niermann, Walter: Alterseinkünftegesetz – Die steuerlichen Änderungen in der betrieblichen Altersversorgung, BetrAV 2004, S. 506-518
- Oppenländer, Steffen: Verdeckte Gewinnausschüttung: Systematik und Stellung des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG bei der Gewinnermittlung von Kapitalgesellschaften, Köln 2004
- Osterloh, Lerke: Aktuelle Fragen zur „offensichtlich unzutreffenden Besteuerung“ durch typisierende Verwaltung und Gesetzgebung, StuW 1993, S. 342-353
- Dies.: Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze, Baden-Baden 1992
- Otto, Bertram: Der Einlage- und Entnahme-Begriff in der bei Kapitalgesellschaften anzuwendenden Gewinnermittlungsvorschrift, DB 1979, S. 30-32 (Teil I), 131-133 (Teil II), 183-187 (Teil III)
- Otto, Klaus: Zur steuerlichen Behandlung von Direktzusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, DStR 1999, S. 743-747
- Ders.: Pensionsrückstellungen für Direktzusagen aufgrund wertgleichen Gehaltsverzichts insbesondere an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer, DStR 1996, S. 770-774
- Pahlke, Armin / /Koenig, Ulrich: Abgabenordnung, Kommentar, München 2004
- Paus, Bernhard: Pensionszusagen und Abfindungsklauseln, GmbHR 2995, S. 975-978
- Ders.: Der Gesundheitszustand als neue Einschränkung für Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer, FR 2005, S. 538-540
- Ders.: Die 75%-Grenze als Maßstab einer unzulässigen Überversorgung bei Pensionszusagen, FR 2005, S. 409-415

- Ders.: Besteuerung fiktiver Gewinne bei kongruenter Rückdeckung von Pensionszusagen, FR 2005, S. 83-86
- Ders.: Nochmals: Auswirkungen einer nicht erkannten vGA bei Pensionszusagen, DStZ 2003, S. 386-387
- Ders.: Nachträgliche Gewinnerhöhung wegen nicht erkannter vGA?, DStZ 2002, S. 787-789
- Ders.: Rückdeckungsversicherung für Pensionszusagen an den Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft, FR 2002, S. 75-79
- Ders.: Arbeitnehmerfinanzierte Pensionszusage für den Gesellschafter-Geschäftsführer: Ein neues Gestaltungsmodell?, GmbHR 2001, S. 607-609
- Ders.: Zufluss von Dividenden bei dem beherrschenden Gesellschafter: Zivilrechtliche Betrachtungsweise statt Durchgriff durch die GmbH, FR 1999, S. 751-752
- Ders.: Verzicht des Gesellschafter-Geschäftsführers auf eine zugesagte Pension, DStZ 1993, S. 657-659
- Pezzer, Heinz-Jürgen: Der Fremdvergleich als Prüfmaßstab für Verträge zwischen nahestehenden Personen – Sachverhaltswürdigung oder rechtliche Subsumtion?, DStZ 2002, S. 850-855
- Ders.: Kritik des Halbeinkünfteverfahrens, StuW 2000, S. 144-150
- Ders.: Rechtfertigung und Rechtsnatur der Körperschaftsteuer, DStJG, Bd. 20, 1997, S. 5-20
- Ders.: Anmerkung zu BFH v. 19.3.1997, I R 75/96, FR 1997, S. 684-685
- Ders.: Anmerkung zu BFH v. 24.1.1996, I R 41/95, FR 1997, S. 638
- Ders.: Zur Dogmatik der verdeckten Gewinnausschüttung - Anmerkung zu BFH v. 6.12.1995, I R 88/94, FR 1996, S. 379-380
- Ders.: Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, Köln 1986
- Pitzke, Jürgen: Aktuelle Entwicklungen im Bilanzsteuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, BetrAV 2005, S. 30-32
- Pradl, Jürgen: „Betriebsprüfungsfälle“ Pensionszusage: Die Krise eröffnet Gestaltungspotenzial, GStB 2005, S. 179-185
- Prinz, Ulrich: Gewinnlosigkeit, Liebhaberei und verdeckte Gewinnausschüttung bei Kapitalgesellschaften, StbJb. 1997/98, S. 97-113
- Ders.: Grundfragen und Anwendungsbereiche des Veranlassungsprinzips im Ertragsteuerrecht, StuW 1996, S. 267-274
- Prost, Jochen: Dringender Handlungsbedarf bei Versorgungszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften, BetrAV 2004, S. 524-527
- Reiß, Wolfram: Verdeckte Gewinnausschüttung und Steuerbilanzgewinn, StuW 2003, S. 21-38
- Ders.: Kritische Anmerkungen zu den Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, DStR 1999, S. 2011-2019
- Ders.: Gesellschaftsrechtlich unzulässige Gewinnausschüttungen und ihre Rückabwicklung, StuW 1996, S. 337-355
- Ders.: Das Steuerrecht als Erkenntnisquelle des Gesellschaftsrechts und des Untreuestrafrechts am Beispiel der verdeckten Gewinnausschüttung, StuW 1992, S. 233-241
- Ders.: Verdeckte Gewinnausschüttung und Umsatzsteuer, DB 1990, S. 1936-1940

Reuter, Hans-Peter: Rückdeckungsversicherung für den Geschäftsführer der GmbH und der GmbH & Co. KG, GmbHR 1997, S. 1125-1128

Riemer, Dieter: Fragen zur steuerlichen Praxis der betrieblichen Altersversorgung, BetrAV 2000, S. 425-429

Rund, Thomas: Die Abfindung der Pensionsanwartschaft des Gesellschafter-Geschäftsführers im Zusammenhang mit der Unternehmensveräußerung – Arbeitslohn oder verdeckte Gewinnausschüttung, GmbHR 2001, S. 417-420

Schäfer, Alfred: Zur sach- und zeitkongruenten Verwirklichung der Tatbestandsvoraussetzungen der vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 und § 27 Abs. 3 S. 2 KStG bei der Kapitalgesellschaft und zur Zuflußbesteuerung bei den Gesellschaftern im Licht der neuesten Steuerrechtsprechung, DStZ 1995, S. 364-373

Scheffler, Wolfram: Beteiligungsveräußerungen durch Kapitalgesellschaften: Die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 2 KStG ist gerechtfertigt, DB 2003, S. 680-685

Ders.: Veräußerung von Kapitalgesellschaften aus steuerlicher Sicht - share deal oder asset deal?, StuW 2001, S. 293-307

Scheunemann, Marc P.: Einschränkung des § 8a KStG nach dem Korrespondenzprinzip bei Darlehen durch rückgriffsberechtigte Dritte, BB 2004, S. 911-913

Schiffers, Joachim: Konsequenzen verdeckter Gewinnausschüttungen nach dem Systemwechsel bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften, GmbHR 2001, S. 885-892

Schlagheck, Markus: Formalrechtliche Aspekte der verdeckten Gewinnausschüttung nach neuem Recht, StBp 2004, S. 21-24

Schmidt, Karsten: Gesellschaftsrecht, 4. Aufl., Köln 2002

Schmidt, Ludwig (Hrsg.): Einkommensteuergesetz, 24. Aufl., München 2005

Schneider, Dieter: Steuerlast und Steuerwirkung, München 2002

Schnorr, Randolf: Die Rückabwicklung verdeckter Gewinnausschüttungen nach Einführung des Halbeinkünfteverfahrens, GmbHR 2003, S. 861-871

Scholtz, Rolf-Detlev: Die neue Definition der verdeckten Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht – kein Beitrag zur Vereinfachung des Steuerrechts, FR 1990, S. 386-389

Ders.: Zur verdeckte Gewinnausschüttung – eine oder vier Definitionen?, FR 1990, S. 321-324

Ders.: Der Tigerfall – ein Beitrag zur verdeckten Gewinnausschüttung, FR 1990, S. 350-353

Scholz, Franz (Hrsg.): Kommentar zum GmbH-Gesetz, II. Band, 9. Aufl., Köln 2002

Schön, Wolfgang: Die verdeckte Gewinnausschüttung – eine Bestandsaufnahme, in: Jakobs u.a. (Hrsg.): Festgabe für Werner Flume zum 90. Geburtstag, Heidelberg 1998, S. 265-299

Ders.: Zum Entwurf eines Steuersenkungsgesetzes, StuW 2000, S. 151-159

Schreiber, Ulrich / Rogall, Matthias: Die Besteuerung der Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, BB 2003, S. 497-503

Schuck, Stephan: Veranlassung und Privatsphäre im Körperschaftsteuerrecht, FR 1992, S. 537-541

Ders.: Der Veranlassungszusammenhang als die Frage nach der im Ertragsteuerrecht geltenden Kausalitätstheorie, Bonn 1991

Schuler, Roland: Gehaltsumwandlung in betriebliche Altersversorgungsleistungen – ein Problem der Überversorgung bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen?, DStR 2001, S. 2129-2132

Schulze-Osterloh, Joachim: Verdeckte Gewinnausschüttungen im Grenzgebiet zwischen Handels- und Steuerrecht, StuW 1994, S. 131-137

Ders.: Ersatzansprüche gegen Gesellschafter und verdeckte Gewinnausschüttung unter besonderer Berücksichtigung von Verstößen gegen Wettbewerbsverbote, FR 1993, S. 73-83

Ders.: Die verdeckte Gewinnausschüttung bei der GmbH als kompetenzrechtliches Problem, in: Lutter/Mertens/Ulmer (Hrsg.): Festschrift für Walter Stimpel zum 68. Geburtstag, Berlin 1985, S. 487-506

Schulze zur Wiesche, Dieter: Die ertragsteuerliche Behandlung von Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer bei Umwandlung von Gesellschaften, DStR 1996, S. 2000-2003

Schwedhelm, Rolf / Olbing, Klaus / Binnewies, Burkhard: Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel 2002/2003 rund um die GmbH, GmbHR 2002, S. 1157-1175

Schwedhelm, Rolf: Aktuelle Probleme der verdeckten Gewinnausschüttung, BB 2000, S. 693-701

Seeger, Siegbert F.: Betriebssphäre, Betriebsausgabe und verdeckte Gewinnausschüttung, in: Gocke/Gosch/Lang (Hrsg.): Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung – Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, München 2005, S. 81-93

Ders.: Die verdeckte Gewinnausschüttung und das Halbeinkünfteverfahren, StuB 2000, S. 667-669

Seer, Roman: Kodifikation von Dokumentationspflichten über die Verrechnungspreise im multinationalen Konzern?, FR 2002, S. 380-384

Senger, Hans Günter / Schulz, Katrin: Das Rechtsinstitut der verdeckten Gewinnausschüttung – Notwendigkeit einer grundlegenden Reform, DStR 1997, S. 1830-1841

Siegel, Theodor: Verwandlung von Gewinn in Aufwand, BB 1995, 2207-2008

Spengel, Christoph / Schaden, Michael: Besteuerung von Erfolgen aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften durch Kapitalgesellschaften - Eine ökonomische und verfassungsrechtliche Analyse, DStR 2003, S. 2192-2201

Spindler, Wolfgang: Anmerkung zu BVerfG v. 7.11.1995, 2 BvR 802/90, DB 1995, S. 2574-2575

Staiger, Jürgen / Scholz, Annette: Belastungswirkungen verdeckter Gewinnausschüttungen nach Einführung des Halbeinkünfteverfahrens, BB 2002, S. 2633-2649

Staub, Herrmann (Begr.): Handelsgesetzbuch, Großkommentar, 4. Aufl., Berlin 2002

Stolterfoth, Joachim N.: Die "Privatsphäre" der Körperschaftsteuersubjekte, in: Dreneck/Seer (Hrsg.): Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag, Köln 2001, S. 485-520

- Streck, Michael (Hrsg.): Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, 6. Aufl., München 2003
- Ders.: Liebhaberei – Spenden – Gemeinnützigkeit – öffentliches Interesse – Non-Profit-GmbH, in: Gocke/Gosch/Lang (Hrsg.): Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung – Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, München 2005, S. 103-111
- Stuhrmann, Gerd: Pensionsrückstellungen für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften, BB 1983, S. 48-50
- Tanzer, Michael: Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Bewertung in der Steuerbilanz, DStJG, Bd. 4, 1984, S. 55-96
- Thiel, Jochen: Die verdeckte Gewinnausschüttung im Spannungsfeld zwischen Zivil- und Steuerrecht, DStR 1993, S. 1801-1808
- Ders.: Die Privatsphäre der Kapitalgesellschaft – Das Atlantis des Körperschaftsteuerrechts, DStR 1993, S. 1881-1887
- Ders.: Einlagen in Kapitalgesellschaften - Aktuelle Steuerfragen bei der Gesellschaft und beim Gesellschafter, DStR 1992, S. 1-6
- Tipke, Klaus / Kruse, Heinrich Wilhelm: Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Köln, Kommentar, Loseblatt
- Tipke, Klaus / Lang, Joachim: Steuerrecht, 17. Aufl., Köln 2002
- Tipke, Klaus: Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2. Aufl., Köln 2003
- Tries, Hermann-Josef: Verdeckte Gewinnausschüttungen im GmbH-Recht, Köln 1991
- Uhlenbrock, Wilhelm (Hrsg.): Insolvenzordnung, 12. Aufl., München 2003
- Van Lishaut, Ingo: Die Reform der Unternehmensbesteuerung aus Gesellschaftersicht, StuW 2000, S. 182-196
- Völlmeke, Monika: Überlegungen zur tatsächlichen Vermutung und zum Anscheinsbeweis im finanzgerichtlichen Verfahren, DStR 1996, S. 1070-1078
- Vonnemann, Wolfgang: Ausschüttungen an die Gesellschafter einer GmbH, GmbHR 1992, S. 637-640
- Wassermeyer, Franz: Korrektur der verdeckten Gewinnausschüttung, FR 2003, S. 234-236
- Ders.: Neues zur Definition der verdeckten Gewinnausschüttung, DB 2002, S. 2668-2671
- Ders.: Korrektur verdeckter Gewinnausschüttungen außerhalb der Steuerbilanz, GmbHR 2002, S. 617-619
- Ders.: Verdeckte Gewinnausschüttung – Bundesfinanzhof versus Finanzverwaltung, GmbHR 2002, S. 1-5
- Ders.: Verdeckte Gewinnausschüttung: Veranlassung, Fremdvergleich und Beweisrisikoverteilung, DB 2001, S. 2465-2469
- Ders.: Einkünftekorrekturnormen im Steuersystem, IStR 2001, S. 633-638
- Ders.: Verdeckte Gewinnausschüttungen in der Form von verhinderten Vermögensmehrungen, in: Hommelhoff/Zätzsch/Erle (Hrsg.): Gesellschaftsrecht, Rechnungslegung, Steuerrecht – Festschrift für Welf Müller zum 65. Geburtstag, München 2001, S. 397-408
- Ders.: Veranlassung und Fremdvergleich, in: Kirchhof u.a. (Hrsg.): Festschrift für Klaus Offerhaus zum 65. Geburtstag, Köln 1999, S. 405-418

- Ders.: Einige Grundsatzüberlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttungen, GmbHR 1998, S. 157-163
- Ders.: Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis, StbJb 1997/98, S. 79-95
- Ders.: Die neuere BFH-Rechtsprechung zu Verstößen gegen ein Wettbewerbsverbot durch den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, DStR 1997, S. 681-685
- Ders.: Anmerkung zu FG Köln v. 19.2.1997, 12 K 4819/91, GmbHR 1997, S. 804-805
- Ders.: Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis – Grundproblem der verdeckten Gewinnausschüttung, StbJb 1997/98, S. 79-95
- Ders.: Streitfragen bei der Bilanzierung verdeckter Gewinnausschüttungen, in: Schön (Hrsg.): Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997, S. 541-548
- Ders.: Risikogeschäfte durch den Gesellschafter-Geschäftsführer für Rechnung der Kapitalgesellschaft, FR 1997, S. 563-564
- Ders.: Replik zu Hoffmann, DStR 1996, S. 733-734
- Ders.: Stand der Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung, Stbg 1996, S. 481-486
- Ders.: Liebhaberei bei Kapitalgesellschaften, in: Crezelius u.a. (Hrsg.): Freundesgabe für Franz Josef Haas zur Vollendung des 70. Lebensjahres, Herne/Berlin 1996, S. 401-408
- Ders.: Rückgängigmachung verdeckter Gewinnausschüttungen, StbJb. 1995/96, S. 213-230
- Ders.: Der Fremdvergleich als Tatbestandsmerkmal der verdeckten Gewinnausschüttung, DB 1994, S. 1105-1109
- Ders.: Reform der „ungerechten“ Vorschriften über verdeckte Gewinnausschüttungen, GmbHR 1994, S. 27-33
- Ders.: Die verdeckte Gewinnausschüttung rechtssystematisch gesehen, StVj 1993, S. 208-226
- Ders.: Wettbewerbsverbot in der GmbH, GmbHR 1993, S. 639-640
- Ders.: Die Konkurrenz zwischen verdeckter Gewinnausschüttung und Bilanzrecht, FR 1993, S. 793-797
- Ders.: Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und die Umkehr dieses Grundsatzes, DStJG, Bd. 14, 1991, S. 29-46
- Ders.: Die Einkommens- und Vermögensminderung bei einer verdeckten Gewinnausschüttung, DStR 1990, S. 549-551
- Ders.: Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, DStR 1990, S. 158-164
- Ders.: Zur Einlage nicht mehr werthaltiger Gesellschafter-Forderungen in das Vermögen einer Kapitalgesellschaft, DB 1990, S. 2288-2289
- Ders.: Zur Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs bei Steuerhinterziehung wegen verdeckter Gewinnausschüttung, BB 1989, S. 1382-1383
- Ders.: Zur Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs bei Steuerhinterziehung wegen verdeckter Gewinnausschüttung im Konzern, BB 1989, S. 1731-1733
- Ders.: 20 Jahre BFH-Rechtsprechung zu Grundsatzfragen der verdeckten Gewinnausschüttung, FR 1989, S. 218-223
- Ders.: Zur neuen Definition der verdeckten Gewinnausschüttung, GmbHR 1989, S. 298-301
- Ders.: Aktuelle Rechtsprechung zum Körperschaftsteuerrecht, StbJb. 1988/89, S. 231-250
- Ders.: Die Auswirkung der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Steuerbilanz, DStR 1987, S. 484-489
- Ders.: Einige Grundsatzüberlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, DB 1987, S. 1113-1120

Wanninger, Andrea / Nikolaidu, Dimitra: Ausgewählte Probleme zur vGA insbesondere bei Gesellschafter-Geschäftsführern, BB 2002, S. 2470-2481

Weber, Klaus: Ausgewählte Zweifelsfragen zum Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, GmbHR 1996, S. 263-275

Weber-Grellet, Heinrich: Anmerkung zu BFH v. 22.10.2003, I R 37/02, FR 2004, S. 216

Ders.: Fairneß, Aufklärung und Transparenz – Wege zu einer leistungsgerechten Besteuerung, StuW 1999, S. 311-320

Ders.: Entwicklungen im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung, DStZ 1998, S. 357-368

Ders.: Die verdeckte Einlage, DB 1998, S. 1532-1538

Ders.: Verzicht und Einlage, BB 1995, S. 243-246

Ders.: Das Gestüt im Körperschaftsteuerrecht – Zur Privatsphäre der Körperschaft, DStR 1994, S. 12-17

Ders.: In dubio pro quo? – Zur Beweislast im Steuerrecht, StuW 1981, S. 48-60

Wellisch, Dietmar / Schwinger, Reiner / Mühlberger, Melanie: Rückstellungen für wertpapiergebundene Pensionszusagen nach § 6a EStG, DB 2003, S. 628-630

Wellisch, Dietmar / Bartlitz, Torsten: Abzugsverbot des § 3c Abs. 1 EStG und Rückstellungen für wertpapiergebundene Leistungszusagen an Arbeitnehmer, DStR 2003, S. 1642-1646

Wellisch, Dietmar / Schwinger, Reiner: Bilanzierung von unmittelbaren Pensionszusagen mit Asset Funding, NWB, Fach 17, S. 1833-1846

Wellkamp, Ludger: Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer, DStZ 2003, S. 291-294

Welp, Marcus: Steuerliche Auswirkungen des Forderungsverzichts eines Gesellschafters gegenüber seiner Kapitalgesellschaft, BB 1997, S. 1716-1721

Wenger, Ekkehard: Die Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen: Systemwidrigkeiten und systematische Notwendigkeiten, StuW 2000, S. 177-181

Wichmann, Gerd: Die Frage nach der zutreffenden Reichweite der steuerlichen verdeckten Gewinnausschüttung, BB 1999, S. 2435-2438

Widmann, Siegfried / Mayer, Dieter: Umwandlungsrecht – UmwG/UmwStG, Bonn, Kommentar, Loseblatt

Winter, Willi: Korrektur der verdeckten Gewinnausschüttung innerhalb oder außerhalb der Steuerbilanz, DStZ 1987, S. 269-271

Wissenschaftlicher Arbeitskreis des Deutschen Wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater: Gefahr der Doppelbesteuerung bei einer nachträglich festgestellten verdeckten Gewinnausschüttung, DStR 2005, S. 989-992

Wörner, Lothar: Verdeckte Gewinnausschüttungen, verdeckte Einlagen und § 1 des ASStG, BB 1983, S. 845-851

Zacher, Thomas: Verdeckte (Gewinn-)Ausschüttungen in der GmbH aus zivilrechtlicher Sicht, DStR 1994, S. 138-144