

FG Saarland
3.12.2008
1 K 1377/04

Verdeckte Gewinnausschüttung wegen verfrüht erteilter Pensionszusage: kein Wegfall der Geschäftsführer-Probezeit für kaufmännische Angestellte, Höhe des Pensionsanspruchs, Minderung um ersparten Arbeitgeberbeitrag zur Sozialversicherung

1. Wird der langjährigen kaufmännischen Angestellten einer GmbH nur sechs Wochen nach einer Tätigkeit in leitender Position eine Pensionszusage erteilt, führt die Pensionsrückstellung bis zum Ablauf der Probezeit zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung. Dem steht weder eine Bürgschaftsübernahme noch der Abschluss einer Rückdeckungsversicherung entgegen. Die Ergebnisse der GmbH sind kein Indiz für die Befähigung zur Geschäftsführung, wenn die Geschäftsführung bisher durch den einzelvertretungsberechtigten Alleingesellschafter, dem Ehegatten, ausgeführt wurde.

2. Wird die Ehefrau des Alleingesellschafters nach langjähriger Angestelltentätigkeit für die GmbH zur zweiten Geschäftsführerin bestellt, um ihr eine Pensionszusage erteilen zu können, konnte offen bleiben, ob der Pensionsrückstellung gänzlich die steuerliche Anerkennung zu versagen ist, weil der Pensionsanspruch der Geschäftsführerin höher ist als der des langjährigen Geschäftsführers.

3. Die nach der Bestellung der kaufmännischen Angestellten zur zweiten Geschäftsführerin der GmbH im Veranlagungszeitraum ersparten Arbeitgeberbeiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung mindern die Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung, die im Zusammenhang mit der vor Ablauf der angemessenen Probezeit gebildeten Pensionsrückstellung steht. Die fiktiv ersparten Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung für künftige Wirtschaftsjahre sind jedoch im Veranlagungszeitraum nicht zu berücksichtigen.

Revision (Az. des BFH: I R 19/09).

In dem Rechtsstreit...

wegen Körperschaftsteuer 2000

hat der 1. Senat des Finanzgerichts des Saarlandes aufgrund mündlicher Verhandlung vom 3. Dezember 2008 für Recht erkannt:

1. Unter Änderung des Körperschaftsteuerbescheides 2000 vom 22. November 2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24. März 2003 wird die Körperschaftsteuer 2000 ohne Berücksichtigung einer verdeckten Gewinnausschüttung in Höhe von 1.110 DM wegen der Pensionsrückstellung für die Geschäftsführerin festgesetzt. Im Übrigen wird die Klage als unbegründet abgewiesen.

2. Die Kosten des Verfahrens werden der Klägerin auferlegt.

3. Die Revision zum Bundesfinanzhof wird zugelassen.

Rechtsmittelbelehrung

...

Tatbestand

Die Parteien streiten darüber, ob die Bildung einer Pensionsrückstellung für die Geschäftsführerin I eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) darstellt.

Die Klägerin ist eine im Jahr 1987 gegründete GmbH, die auf dem Gebiet des .. tätig ist. Das Stammkapital (50.000 DM) wurde bis zum 2. August 1990 vollständig von W gehalten, der seit Gründung auch einzelvertretungsberechtigter Geschäftsführer ist. Mit Wirkung vom 2. August 1990 übertrug W 51 % der Anteile an seine Ehefrau I zum Nennwert. Infolge weiterer Anteilsübertragungen war I zwischenzeitlich zu 99 % am Stammkapital beteiligt. Am 1. April 1993 übertrug sie ihre Anteile vollständig an W. Im Streitjahr war neben W (99%) noch H (1%) beteiligt.

Die Jahresabschlüsse weisen folgende Kennzahlen auf:

	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Umsatzerlöse	1.131.764	1.377.256	1.286.013	1.418.900	1.831.205	1.504.071	1.967.000
Gewinn	16.810	-15.732	10.229	6.076	-6.140	4.173	37.011
Personalaufwand	467.778	512.017	564.216	568.862	557.910	684.706	843.568

Die am 22. Dezember 1955 geborene I war seit 1. Februar 1990 als kaufmännische Angestellte bei der Klägerin beschäftigt. Im Streitjahr erhielt sie für ihre Tätigkeit nach der Anpassungsvereinbarung vom 25. Januar 1996 monatlich 5.750 DM. Ihr wurde Prokura erteilt, die am 18. Oktober 2000 im Handelsregister eingetragen wurde. Am 22. Oktober 2000 wurde I neben W zur weiteren einzelvertretungsberechtigten Geschäftsführerin bestellt. Der Geschäftsführervertrag vom 3. November 2000 sieht in § 2 Abs. 1 eine monatliche Vergütung i.H.v. 5.750 DM vor. Am 1. Dezember 2000 wurde I im Anschluss an den Gesellschafterbeschluss vom 22. November 2000 eine Versorgungszusage erteilt, nach der sie u.a. nach Vollendung ihres 65. Lebensjahres Anspruch auf eine lebenslängliche Altersrente i.H.v. monatlich 3.000 DM sowie - auch vor Erreichen der festen Altersgrenze - auf eine Berufsunfähigkeitsrente i.H.v. monatlich 3.000 DM hat. Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die Versorgungszusage verwiesen. Die Klägerin berücksichtigte hierfür in ihrer Bilanz zum 31. Dezember 2000 den nach § 6a EStG steuerlich zulässigen Betrag als Pensionsrückstellung (82.704 DM). Sie schloss für diese Pensionsverpflichtung eine Rückdeckungsversicherung bei der ...Lebensversicherungs AG ab, die sie mit dem Aktivwert i.H.v. 8.384 DM zum 31. Dezember 2000 bilanzierte. Die jährliche Prämie hierfür i.H.v. 14.386,69 DM (7.355,80 €) behandelte die Klägerin als Betriebsausgaben. Auch W war zuvor eine Pensionszusage (Altersruhegeld mtl. 2.500 DM) erteilt und hierfür eine Pensionsrückstellung gebildet sowie eine Rückdeckungsversicherung abgeschlossen worden. W war bis 2002 Geschäftsführer der Klägerin.

Nachdem die Klägerin zunächst keine Steuererklärung für das Streitjahr eingereicht hatte, erließ der Beklagte am 17. Mai 2002 einen Schätzungsbescheid zur Körperschaftsteuer 2000, gegen den die Klägerin Einspruch einlegte. Der Beklagte erließ am 22. November 2002 einen Änderungsbescheid auf Grundlage der eingereichten Steuererklärungen, wobei er die Zuführung zur Pensionsrückstellung für I (82.704 DM) und eine Tantiemepflicht an W (22.800 DM) als vGA qualifizierte. Der Beklagte wies den Einspruch der Klägerin mit Entscheidung vom 24. März 2003 als unbegründet zurück. Am 4. April 2003 erhob die Klägerin Klage.

Sie beantragt,

unter Änderung des Körperschaftsteuerbescheides 2000 vom 22. November 2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24. März 2003 die Körperschaftsteuer ohne Berücksichtigung einer vGA für die Pensionsrückstellung für I festzusetzen.

Die Gewährung einer Pensionszusage für I sei fremdüblich. Die Grundsätze, die für einen beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer gelten, seien nicht anwendbar. Eine angemessene Probezeit sei erfüllt, da I seit 1988 im Unternehmen tätig sei. I sei auch nicht erst am 3. November 2000, sondern bereits zum 7. Juni 2000 zur Geschäftsführerin bestellt worden. Aufgrund von Unstimmigkeiten hinsichtlich der Altersabsicherung sei sie aber vom 22. Oktober bis 2. November 2000 zunächst als Prokuristin und erst ab 3. November 2000 wieder als Geschäftsführerin angestellt gewesen. Zudem habe sie von 1992 bis 1993 99% des Stammkapitals der Klägerin gehalten. Seit 1990 habe sie ein höheres Gehalt erhalten als der Geschäftsführer W. Dies zeige, dass sie eine übergeordnete Tätigkeit verrichtet habe. Auch die seit über acht Jahren positiven Ergebnisse der Klägerin würden für eine gute Erprobungszeit von I sprechen. I habe des Öfteren persönliche Bürgschaften zur Absicherung von Darlehen von Kreditinstituten übernommen. Gegen die Annahme einer vGA spreche zudem, dass bei der Klägerin keine Vermögensminderung eingetreten sei. Denn für I seien seit der Bestellung zur Geschäftsführerin keine Sozialversicherungsbeiträge mehr zu entrichten gewesen, weshalb I auch Wert auf eine entsprechende Altersversorgung gelegt habe. Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteile vom 14. Juli 1989 III R 97/86 und vom 25. Juli 1995 VIII R 38/93) seien Zuführungen zu Pensionsrückstellungen, die die Funktion von Arbeitgeberbeiträgen zur gesetzlichen Rentenversicherung erfüllen, insoweit als betrieblicher Aufwand abzugsfähig und stellten keine vGA dar. Dies bedeute, dass auch in den Folgejahren ersparte Arbeitgeberbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung im Streitjahr zu kompensieren seien, auch wenn sie sich bislang bilanziell noch nicht ausgewirkt hätten. Außerdem habe der Gewährung der Pensionszusage neben W der weitere Gesellschafter zugestimmt. Schließlich spreche auch die Tatsache, dass W und I mit notariellem Vertrag vom 14. Dezember 1990 Gütertrennung und Unterhaltsverzicht sowie Ausschluss des Versorgungsausgleichs vereinbart hätten, gegen eine vGA.

Der Beklagte beantragt,

die Klage als unbegründet abzuweisen.

Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter hätte die Pensionszusage nicht vor Ablauf einer angemessenen Probezeit, nach der Rechtsprechung ca. drei Jahre, erteilt. Die lange Betriebszugehörigkeit stelle keine Probezeit dar, da I keine leitende Funktion (etwa als Prokuristin) innegehabt habe. Dass I nach ihrer Geschäftsführerbestellung keine Zuschüsse zur gesetzlichen Rentenversicherung von der Klägerin erhalten habe, sei irrelevant. Auch der Güterstand sei irrelevant. Schließlich sprächen auch die Übernahme von Bürgschaften und das im Vergleich zu dem früheren Geschäftsführer höhere Gehalt nicht gegen die Annahme einer vGA. Auf etwaige ersparte Arbeitgeberbeiträge komme es bei der Beurteilung der Vermögensminderung nicht an. Im Gegensatz zu dem von der Klägerin angeführten BFH-Urteil gehe es vorliegend nicht um die Angemessenheit der Bezüge der I, sondern um die Nichteinhaltung einer angemessenen Probezeit. Der Beklagte habe die Zuführung zur Pensionsrückstellung in späteren Jahren (nach Ablauf der Probezeit) steuerlich anerkannt - was unstrittig ist.

Die Klägerin wandte sich mit ihrer Klage anfangs auch gegen die Behandlung einer Tantiemehzahlung als vGA. Nachdem das Gericht mit Beschluss 27. Juni 2003 das Ruhen des Verfahrens beschlossen hatte und das Verfahren am 23. Dezember 2004 wieder aufgenommen wurde, schränkte die Klägerin die Klage mit Schriftsatz vom 7. Mai 2004 insoweit ein.

Das Gericht hat am 11. September 2008 einen Gerichtsbescheid erlassen. Die Klägerin hat mit Schriftsatz vom 24. September 2008 fristgerecht Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt.

Hinsichtlich weiterer Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten, auf die beigezogenen Verwaltungsakten und auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

Die form- und fristgerecht erhobene Klage ist begründet, soweit der Beklagte bei der Bemessung der vGA ersparte Sozialversicherungsbeiträge i.H.v. 1.110 DM nicht gekürzt hat. Im Übrigen ist sie unbegründet. Der Beklagte hat den Aufwand aus der Zuführung zur Pensionsrückstellung für I im Wesentlichen zu Recht als vGA behandelt.

Die Pensionszusage einer Kapitalgesellschaft zugunsten ihres Geschäftsführers kann nur insoweit zur Minderung des steuerlichen Gewinns führen, als die Voraussetzungen des § 6a EStG eingehalten sind (§ 8 Abs. 1 KStG). Anhaltspunkte, dass es hieran im Streitfall fehle und die Bilanz daher falsch sei, bestehen nicht. Die Zuführung zur Pensionsrückstellung der I stellt jedoch im Wesentlichen eine vGA dar, die außerhalb der Steuerbilanz dem Gewinn der Klägerin hinzuzurechnen ist.

I. Allgemeines

1. Grundsätze der vGA

Nach § 8 Abs. 3 Satz 1 KStG ist es für die Ermittlung des Einkommens einer Kapitalgesellschaft ohne Bedeutung, ob das Einkommen verteilt wird. Verdeckte Gewinnausschüttungen mindern das Einkommen nicht (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG). Eine vGA liegt vor, wenn eine Wertverschiebung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter gesellschaftsrechtlich veranlasst ist, ohne dass es sich um eine offene Gewinnausschüttung handelt. Eine Wertverschiebung liegt vor, wenn dem Gesellschafter zulasten der Gesellschaft ein Vermögensvorteil entsteht. Gesellschaftsrechtlich veranlasst ist eine Wertverschiebung, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (ständige Rechtsprechung, s. z.B. BFH vom 21. Dezember 1994 I R 98/93, BStBl. II 1995, 419; vom 18. Februar 1999 I R 51/98, BFH/NV 1999, 1384 m.w.N.). Eine vGA kann auch dadurch verwirklicht werden, dass der Vorteil dem Gesellschafter mittelbar in der Weise zugewendet wird, dass eine ihm nahestehende Person aus der Wertverschiebung Nutzen zieht. Das "Nahestehen" in diesem Sinne kann familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein (BFH-Urteil vom 18. Dezember 1996 I R 139/94, BStBl. II 1997, 301). Entscheidend ist in diesem Fall, ob die Kapitalgesellschaft dem Dritten einen Vermögensvorteil zugewendet hat, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einer Person, die dem betreffenden Gesellschafter nicht nahe steht, nicht gewährt hätte. Es ist nicht erforderlich, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung in Form der Zuwendung eines Vermögensvorteils an eine nahestehende Person die Zuwendung eines Vorteils für den Gesellschafter selbst zur Folge hat (BFH vom 18. Dezember 1996 I R 139/94, BStBl. II 1997, 301).

2. vGA durch Vereinbarung von Pensionszusagen

Zuführungen zu Pensionsrückstellungen können eine vGA darstellen, wenn die Gewährung der zugrunde liegenden Pensionszusage gesellschaftsrechtlich veranlasst ist. Dies ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH anhand aller Gesamtumstände des Einzelfalls, u.a. dem Alter des Geschäftsführers, der Länge der künftigen aktiven Dienstzeit (Erdienbarkeit) und der Länge der Wartezeit (Probezeit) zu prüfen (s. z.B. BFH-Beschluss vom 19. Juni 2000 I B 110/99, BFH/NV 2001, 67; vom 25. Mai 1988 I R 107/84, BFH/NV 1989, 195; vom 16. Dezember 1992 I R 2/92, BStBl. II 1993, 455).

Versorgungszusagen werden üblicherweise erst nach einer gewissen Betriebszugehörigkeit, jedenfalls nicht vor Ablauf einer Probezeit erteilt (BFH v. 16. Dezember 1992 I R 2/92, BStBl. II 1993, 455). Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter wird sich im Hinblick auf die zu erwartende dauerhafte Belastung des Gewinns der Gesellschaft zunächst eine angemessene Zeit nehmen, um die Eignung, Befähigung und fachliche Leistung des Geschäftsführers zu beurteilen.

Welche Zeit als angemessen angesehen werden kann, wurde in der Rechtsprechung bislang unterschiedlich behandelt. In der Rechtsprechung der Finanzgerichte finden sich Entscheidungen, in denen Wartezeiten zwischen 15 und 32 Monaten als zu kurz angesehen werden (FG Berlin, v. 28. April 1997 VIII 461/95, EFG 1997, 1139: Zeitraum von 15 Monaten nicht ausreichend; FG Niedersachsen v. 18. Februar 1997 VI 480/93, EFG 1997, 1137: verdeckte Gewinnausschüttung bei Pensionszusage unmittelbar nach Gründung der Gesellschaft; FG Saarland vom 7. August 1997 1 V 158/97: 32 Monate nicht ausreichend; Finanzgericht Berlin v. 15. September 1997, 8534/96, EFG 1998, 137 hält dagegen bei einem branchenerfahrenen Geschäftsführer eine Erprobungsphase von 18 Monaten für ausreichend).

Der BFH (Urteil vom 30. September 1992 I R 75/91, BFH/NV 1993, 330) hatte bei Erteilung der Pensionszusage nach weniger als einem Jahr eine vGA angenommen.

Allerdings hat der BFH das Erfordernis einer Probezeit bei solchen Unternehmen für verzichtbar gehalten, die aus eigener Erfahrung Kenntnisse über die Befähigung des Geschäftsführers haben und die die Ertragerwartungen auf Grund ihrer bisherigen unternehmerischen Tätigkeit hinreichend deutlich abschätzen können. Dies hat er z.B. im Falle von Veränderungen der Rechtsform (Umwandlungen, Begründung einer Betriebsaufspaltung) angenommen (BFH-Urteile vom 18. Februar 1999 I R 51/98, BFH/NV 1999, 1384; vom 18. August 1000 I R 10/99, BFH/NV 2000, 225). In den Fällen, in denen bisherige leitende Angestellte eines Unternehmens dieses "ankaufen" und in Gestalt eines anderen Unternehmens fortführten, hält der BFH eine Probezeit von ca. einem Jahr für die Geschäftsführer für ausreichend, sofern sie Berufserfahrung als leitende Angestellte in der betreffenden Branche mit im Wesentlichen unveränderten Tätigkeitsbereichen haben (BFH-Urteil vom 24. April 2002 I R 18/01, BStBl II 2002, 670).

3. Umfang der vGA

a) Gesellschaftsrechtlich veranlasste Vermögensminderung

Die vGA setzt eine Vermögensminderung bei der Kapitalgesellschaft voraus, die sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt (BFH-Urteile vom 22. Februar 1989 I R 44/85 und I R 9/85, BStBl II 1989, 475 und 631). Das steuerliche Ergebnis muss also mit einem Aufwand oder Minderertrag belastet sein. Nur in Höhe der tatsächlichen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Ergebnisminderung ist eine außerbilanzielle Zurechnung in Form einer vGA vorzunehmen. Ein Rechtsgeschäft, das sich sowohl ergebnismindernd als auch ergebniserhöhend auswirkt, ist nur in Höhe des verbleibenden Saldos als vGA zu berücksichtigen (vgl. FG Hessen, Urteil vom 4. Juni 1992 4 K 4347/88, EFG 1993, 99).

Diese Saldierung im Jahr der Vermögensminderung ist nach Auffassung des Senats auch dann geboten, wenn die Aufwendungen, die dem Grunde nach zu einer vGA führen, durch im selben Veranlagungszeitraum anderweitig ersparte, mit dem zur vGA führenden Geschäftsvorfall in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Aufwendungen gespeist werden, die dem Gesellschafter ansonsten ebenfalls zugute gekommen wären. Denn jedenfalls insoweit ist die tatsächliche Vermögensminderung nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst.

b) Vorteilsausgleich

Keine Vermögensminderung und damit keine verdeckte Gewinnausschüttung liegt vor, soweit eine Leistung der Gesellschaft an ihren Gesellschafter mit einer Gegenleistung des Gesellschafters zu verrechnen ist (sog. Vorteilsausgleich, grundlegend: RFH vom 30. April 1931 I A 79/31, RStBl. 1931, 494). Leistung und Gegenleistung aus einem gegenseitigen Vertrag sind immer auszugleichen, der gewährte Vorteil, der Gegenstand der verdeckten Gewinnausschüttung ist, liegt hier allein in dem Teil der Leistung der Kapitalgesellschaft, der die Gegenleistung des Gesellschafters übersteigt. Gleiches gilt für Leistungen und Gegenleistungen aus Rechtsgeschäften, die so eng zusammenhängen, dass sie wirtschaftlich als einheitliches Geschäft anzusehen sind (BFH vom 8. Juni 1977 I R 95/75, BStBl II 1977, 704).

II. Anwendung auf den Streitfall

Die Zuführung zur Pensionsrückstellung für I stellt grundsätzlich eine vGA dar. Es handelt sich um eine Wertverschiebung zu Gunsten der Ehefrau des Gesellschaftergeschäftsführers, die bei der Klägerin zu einer Gewinnminderung führte. Diese Wertverschiebung ist nicht allein durch das Anstellungsverhältnis mit I, sondern zumindest auch durch W's Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter hätte einem fremden Geschäftsführer unmittelbar nach dessen Bestellung unter sonst gleichen Umständen eine Pensionszusage nicht gewährt.

Für eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung sprechen folgende Umstände:

1. Zu kurze Probezeit

Vorliegend wurde eine angemessene Probezeit nicht eingehalten.

a) Für den Senat steht fest, dass I erst mit Beschluss der Gesellschafterversammlung vom 22. Oktober 2000 zur Geschäftsführerin bestellt wurde. Dies ergibt sich aus der Anmeldung zum Handelsregister des Notars Der Geschäftsführervertrag vom 3. November 2000 nimmt auf diesen Beschluss Bezug. Dem Vortrag der Klägerin, I sei schon am 7. Juni 2000 zur Geschäftsführerin bestellt worden, kann nicht gefolgt werden. Die Anmeldung zum Handelsregister belegt etwas anderes. Die Klägerin trägt auch selbst vor, dass Unstimmigkeiten hinsichtlich der Altersabsicherung bestanden hätten und I daher in der Zeit vom 22. Oktober 2000 bis 2. November 2000 als Prokuristin angestellt gewesen sei. Dieser Umstand belegt gleichfalls, dass I erst seit dem 22. Oktober 2000, und damit nur ca. sechs Wochen vor Erteilung der Pensionszusage am 1. Dezember 2000 in leitender Position tätig war.

In Anlehnung an die BFH-Rechtsprechung reicht der Zeitraum von sechs Wochen nicht aus, um einem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter einen gefestigten Eindruck über die Fähigkeiten eines neu bestellten Geschäftsführers zu vermitteln. Hierbei kommt es nicht darauf an, wie lange ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter die Person des Geschäftsführers kennt. Maßgeblich ist, ob er sich über einen angemessenen Zeitraum hinweg ein festes Bild von dessen Fähigkeiten als Geschäftsführer machen konnte. Dies erfordert, dass der Mitarbeiter als Geschäftsführer oder in ähnlicher leitender Position mit im Wesentlichen unverändertem Tätigkeitsbereich über gewisse Zeit tätig war. So hat der BFH im Falle eines gescheiterten Management-Buy-Out einen Zeitraum von ca. einem Jahr nur dann als ausreichend angesehen, wenn die neuen Geschäftsführer einschlägige Berufserfahrung als leitende Angestellte mit im Wesentlichen unverändertem Tätigkeitsumfang haben (BFH vom 24. April 2002 I R 18/01 a.a.O.).

b) Eine Probezeit ist vorliegend auch nicht entbehrlich. Zwar war I im Zeitpunkt der Erteilung der Pensionszusage bereits über 10 Jahre als kaufmännische Angestellte bei der Klägerin beschäftigt und der Geschäftsführung - ungeachtet des Ehegattenverhältnisses - von Person und Arbeitsweise her bekannt. Dies reicht aber nicht aus, um einem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter Kenntnisse über I's Befähigung als Geschäftsführerin zu vermitteln. Denn I hatte vor ihrer Bestellung zur Prokuristin keine leitende Position inne, sondern war kaufmännische Angestellte. Typischerweise ist die Tätigkeit als kaufmännische Angestellte weisungsgebunden und unterscheidet sich erheblich von geschäftsleitenden Aufgaben. So hat der Geschäftsführer nicht nur im internen Arbeitsablauf Weisungs-, Kontroll- und sonstige Befugnisse und entsprechende Verantwortung, auch für das Personal. Nach außen ist der Geschäftsführer einer GmbH der Vertreter der Gesellschaft. Als solcher hat er weitreichende Befugnisse (vgl. im einzelnen §§ 35 ff. GmbHG), die ihn sogar befähigen, das gesamte Unternehmen zu veräußern. Er hat darüber hinaus aber auch bedeutende gesetzliche (Handlungs-) Pflichten, deren Nichteinhaltung strafbar sein kann und für den Unternehmer (wie vorliegend die Klägerin) weitreichende Folgen haben könnte. Dieser Aufgabenbereich hebt sich deutlich von dem eines kaufmännischen Angestellten ab. Auch in den vom BFH entschiedenen Fällen einer Umwandlung bzw. Betriebsaufspaltung, in denen er die Einhaltung

einer Probezeit für verzichtbar hält, führten die betreffenden Geschäftsführer ihren bisherigen Tätigkeitsbereich im Wesentlichen unverändert fort.

Schließlich kann sich die Klägerin auch nicht mit Erfolg auf das Urteil des FG Rheinland-Pfalz (vom 13. August 2002 2 K 1945/01, EFG 2003, 184) berufen. Zwar hatte das FG dort eine Probezeit für entbehrlich angesehen. Doch auch in dem dieser Entscheidung zugrunde liegenden Fall waren die (späteren) Geschäftsführer zuvor in leitender Position (Abteilungsleiter) tätig und hatten einen Meisterbrief. Ihr Aufgabenbereich blieb im Wesentlichen unverändert. I hatte jedoch keinen Meisterbrief und ihr Tätigkeitsbereich blieb nicht unverändert.

c) Die Klägerin hat auch keine sonstigen Umstände vorgetragen, die erkennbar auf I's Eignung als Geschäftsführerin hinweisen. Die Gewinne der Klägerin, die als Indiz für eine Qualifikation der I als Geschäftsführerin angeführt werden, waren in den Jahren 1995 bis 2000 gering, teilweise wurden sogar Verluste eingefahren (1995 und 1998). Im Übrigen sind die Ergebnisse der Klägerin kein Indiz für I's Befähigung als Geschäftsführerin, da die Geschäftsführung ausschließlich von dem einzelvertretungsberechtigten Alleingeschäftsführer W ausgeführt wurde.

Dass I selbst einmal Geschäftsanteile an der Klägerin gehalten hatte, belegt genauso wenig ihre Befähigung zur Geschäftsführung, wie die Übernahme von Bürgschaften zu Gunsten von Kreditinstituten. Das Halten von Beteiligungen und die Hingabe von Sicherheiten betreffen typischerweise nur die Gesellschafterebene und sind von der eigentlichen Geschäftsführung zu trennen. Zwar mag die Übernahme von Bürgschaften die Erwartung indizieren, dass das Unternehmen erfolgreich arbeitet und Erträge erzielt, so dass der Bürge nicht in Anspruch genommen wird. Bürgschaften können aber auch fremde Personen (Nichtarbeitnehmer) übernehmen. Ein eigenes Handeln der I, das ihre Befähigung zur Leitung der Geschäfte belegt, ergibt sich aus den Bürgschaftsübernahmen nicht.

2. Weitere Umstände

Auch unter Würdigung aller übrigen Umstände bestehen keine Zweifel an der gesellschaftsrechtlichen (Mit-) Veranlassung. Zwar war die Pensionszusage ernstlich gemeint. Dafür spricht auch der Umstand, dass die Klägerin eine Rückdeckungsversicherung abgeschlossen hat und dass auch W eine Pensionszusage erteilt wurde. Die Versorgungszusage für I war aber im Streitjahr eindeutig und erkennbar privat veranlasst.

Zumindest die Größe des Geschäftsbetriebs der Klägerin erforderte im Streitjahr nicht die Bestellung eines zweiten Geschäftsführers. I ist im Streitjahr offenbar nur deshalb zur Geschäftsführerin bestellt worden, damit ihr eine Pensionszusage erteilt werden konnte. Wäre sie nicht zur Geschäftsführerin bestellt worden, wäre die Pensionszusage ohnehin nicht fremdüblich. Denn den anderen Arbeitnehmern wurden keine Versorgungszusagen erteilt. I's Gehalt wurde bei ihrer Bestellung zur Geschäftsführerin nicht erhöht. Der einzige finanzielle Anreiz für die Geschäftsführerposition konnte nur die Altersversorgung sein, die darin bestand, dass sie mit 65 Jahren (neben der bisher erworbenen Anwartschaft aus der gesetzlichen Sozialversicherung) eine Pension i.H.v. fast 53 % der Aktivbezüge im Zeitpunkt der Pensionszusage erhalten sollte. Ihr Pensionsanspruch war sogar höher als der des langjährigen Geschäftsführers W. Der Senat lässt hierbei dahinstehen, ob dies allein für die gänzliche steuerliche Versagung der Pensionsrückstellung ausreicht, jedenfalls reicht es für die Annahme einer vGA während der Probezeit aus. Schließlich hat der Beklagte selbst die Pensionsrückstellung in späteren Jahren steuerlich anerkannt und damit signalisiert, dass er nur die verfrühte Pensionszusage als vGA ansieht. Im Übrigen ist I seit 2002 auch die alleinige Geschäftsführerin der Klägerin gewesen.

Der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung steht auch nicht entgegen, dass neben W der weitere Gesellschafter der Erteilung der Pensionszusage zugestimmt hat. W war zu 99% am Stammkapital der Klägerin beteiligt und damit als beherrschender Gesellschafter in der Lage, seine Interessen in der Gesellschaft durchzusetzen. Die Tatsache, dass W und I durch notariellen Ehevertrag im Jahr

1990 Gütertrennung unter Ausschluss eines Versorgungsausgleichs vereinbart haben, ändert nichts an der ehelichen Beziehung, die ein "Nahestehen" begründet.

3. Höhe der vGA

Der Beklagte hat zu Recht in der Zuführung zur Pensionsrückstellung der I i.H.v. 82.704 DM dem Grunde nach eine vGA gesehen. Zu Unrecht hat der Beklagte aber die vGA nicht um die im Streitjahr ersparten Arbeitgeberbeiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung für die Monate November und Dezember 2000 i.H.v. 1.110 DM (5.750 DM Monatsgehalt * 19,3% * 0,5 AG-Anteil * 2 Monate) gemindert.

a) Keine Vermögensminderung i.H. der Arbeitgeber-Beiträge (AG-Beiträge) des Streitjahres Vorliegend wurde im Streitjahr die Altersversorgung der I umgestellt. Die Klägerin bildete eine Pensionsrückstellung für eine Pensionszusage, die I später (bei Auszahlung) zugute kam. Im Gegenzug war das steuerliche Ergebnis der Klägerin im Streitjahr nicht um die "ersparten" Arbeitgeberbeiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung (die I auch mittelbar zugute gekommen wären) gemindert. Diese Ersparnis stand in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Neugestaltung der Altersversorgung der I. Denn für I entfiel nach Bestellung zur Geschäftsführerin die Beitragspflicht zur gesetzlichen Rentenversicherung. Insoweit wurde die dem Grunde nach als vGA zu qualifizierende Zuführung zur Pensionsrückstellung i.H.v. 1.110 DM aus den ersparten AG-Beiträgen gespeist. Die gesellschaftsrechtlich veranlasste Vermögensminderung bei der Klägerin für die Altersversorgung der I betrug daher per Saldo im Streitjahr 81.594 DM, nämlich die Zuführung zur Pensionsrückstellung i.H.v. 82.704 DM abzüglich ersparter AG-Beiträge.

b) Keine Berücksichtigung ersparter AG-Beiträge späterer Wirtschaftsjahre

Für eine Berücksichtigung von fiktiven ersparten AG-Beiträgen zur Sozialversicherung für die Folgejahre sah der Senat keinen Raum und zwar weder in Form einer abgezinsten Kapitalisierung aller ersparten AG-Beiträge nach Erteilung der Pensionszusage, noch in Form der Berücksichtigung eines fiktiven Rentenanspruchs aus der gesetzlichen Sozialversicherung.

(1) Gesellschaftsrechtlich veranlasste Vermögensminderung

Anders als die fiktiven AG-Beiträge für das Streitjahr wirken sich die ersparten AG-Beiträge späterer Jahre nicht im Wege einer Saldierung auf die Vermögensminderung im Streitjahr aus. Nach Ablauf des Veranlagungszeitraums der Vermögensminderung entstehende Vermögenserhöhungen können eine bereits eingetretene Vermögensminderung nicht neutralisieren; sie könnten allenfalls im Rahmen eines steuerlich anzuerkennenden Vorteilsausgleichs berücksichtigt werden (vgl. BFH-Urteil vom 10. März 1993 I R 51/92, BStBl II 1993, 635).

Dies gilt nach Auffassung des Senats auch für ersparte Vermögensminderungen späterer Wirtschaftsjahre. § 8 Abs. 3 KStG rechtfertigt nicht, solche fiktiven (ersparten) periodenfremden Aufwendungen bei der Bemessung der vGA zu berücksichtigen. Nach den dargestellten Grundsätzen bemisst sich die vGA nach der tatsächlichen Einkommensminderung (vorliegend 81.594 DM). Diese wäre im Streitjahr nicht eingetreten, wenn für I statt der Erteilung der Pensionszusage weiterhin Sozialversicherungsbeiträge gezahlt worden wären. Es wäre weder handelsrechtlich noch steuerrechtlich zulässig gewesen, in der Bilanz des Streitjahres eine Rückstellung für gesetzliche Sozialversicherungsbeiträge nach dem Bilanzstichtag erfolgswirksam einzubuchen. Die Klägerin kann dieses steuerliche Ergebnis auch nicht dadurch erreichen, dass sie I anstelle der Sozialversicherungsrente eine Pensionszusage erteilt. Eine solche darf zwar im Rahmen des § 6a EStG in der Steuerbilanz gebildet werden. Die Besonderheit der vGA in Fällen der verfrühten Pensionszusage (wie vorliegend) besteht aber gerade darin, dass (ungeachtet des § 6a EStG) das Einkommen des betreffenden Wirtschaftsjahres nicht (in diesem Umfang) gemindert werden durfte. Nicht anders ist die BFH-Rechtsprechung zum Erfordernis einer Probezeit für die Bildung von Pensionsrückstellungen bei Gesellschafter-Geschäftsführern zu erklären.

(2) Vorteilsausgleich

Eine Berücksichtigung im Rahmen des Vorteilsausgleichs scheidet aus. Nach der Rechtsprechung ist dies an enge Voraussetzungen geknüpft. So erfordert der Vorteilsausgleich eine Gegenleistung des Gesellschafters für die Leistung der Gesellschaft im Rahmen eines derart eng zusammenhängenden Rechtsgeschäfts, dass sie wirtschaftlich als einheitliches Geschäft anzusehen sind (BFH-Urteile vom 8. Juni 1977 I R 95/75, BStBl II 1977, 704; vom 7. Dezember 1988 I R 25/82, BStBl II 1989, 248). Vorliegend fehlt es bereits an einem Vorteil durch die Leistung der I oder des W. Den einzigen Vorteil, den die Klägerin haben könnte, wäre die Ersparnis künftiger AG-Beiträge zur Sozialversicherung für I; dies erfolgte aber nicht durch Leistung der I.

(3) BFH-Rechtsprechung

Der BFH-Rechtsprechung ist - entgegen der Auffassung der Klägerin - ebenfalls nicht zu entnehmen, dass im Fall der verfrühten Bildung einer Pensionsrückstellung eine Angemessenheitsberechnung unter Einbeziehung auch künftiger AG-Beiträge zur Sozialversicherung vorzunehmen wäre.

Der BFH hat mehrfach entschieden, dass die Zuführungen zur Pensionsrückstellung für eine Pensionszusage, die eine gesetzliche Rentenversicherung ersetzen soll, den betrieblichen Gewinn im Ergebnis nur in der Höhe mindern dürfen, wie dies bei Entrichtung der gesetzlichen Arbeitgeberbeiträge zur Rentenversicherung der Fall gewesen wäre (vgl. grundlegend BFH-Urteil vom 15. Juli 1976 I R 124/73, BStBl II 1977, 112; BFH-Urteile vom 14. Juli 1989 III R 97/86, BStBl II 1989, 969; vom 7. Februar 1990 X R 63-65/87, BFH/NV 1991, 80; alle zu §§ 4 Abs. 4, 12 EStG).

Der 1. Senat beim BFH hat (zur Frage der Angemessenheit einer verdeckten Gewinnausschüttung) im Zusammenhang mit Pensionszusagen festgestellt, dass zumindest in Höhe der ersparten fiktiven AG-Beiträge keine vGA vorliege (BFH-Urteile vom 31. März 2004 I R 65/03, BStBl II 2005, 664; vom 28. Januar 2004 I R 21/03, BStBl II 2005, 841).

Diese Rechtsprechung bezieht sich aber weder auf die hier maßgebliche Frage der gesellschaftsrechtlich veranlassten verfrühten Bildung einer Pensionsrückstellung, noch lässt sie erkennen, dass (neben den ersparten AG-Beiträgen für das jeweilige Streitjahr) auch AG-Beiträge späterer Wirtschaftsjahre bei der Höhe der vGA zu berücksichtigen seien. Es erschließt sich dem Senat auch nicht, wie der BFH dies systematisch begründen wollte.

(4) Weitere Umstände

Dieses Ergebnis führt auch nicht dazu, dass der Aufwand für die Altersversorgung der I steuerlich gar nicht berücksichtigt würde.

Es mag auf den ersten Blick unbillig erscheinen, im Streitjahr außerbilanziell eine "Korrektur" einer Aufwandsposition für eine Pensionszusage vorzunehmen, sofern diese lediglich einen Ersatz für eine gesetzliche Sozialversicherungsrente darstellt, für die auch in den Folgejahren Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung zu entrichten gewesen wären, die auf Grund der Pensionszusage erspart werden.

Diese "Unbilligkeit" scheint gerade in der "außerbilanziellen" Korrektur begründet, die keine unmittelbare Anpassung (steuerliche Aufwandsberücksichtigung) in den Folgejahren nach sich zieht. Spielte sich die Korrektur innerhalb der Steuerbilanz (§ 60 Abs. 2 EStDV) ab, wäre eine erfolgswirksame Anpassung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz in den Folgejahren möglich, so dass etwa nach Ablauf der Probezeit eine steuerliche Berücksichtigung erfolgen könnte. Bei einer außerbilanziellen Hinzurechnung in Form einer vGA stellt sich hingegen die Frage, wann und nach welcher Norm diese in den Folgejahren (teilweise) rückgängig gemacht werden kann (Teil-Umkehrung einer vGA).

Im Ergebnis sieht der Senat diese Unbilligkeit aber nicht. Es mag hierbei dahin stehen, ob eine Korrektur in den Folgejahren (ähnlich wie im Fall der Vermeidung einer doppelten Erfassung von Beträgen durch eine vGA) analog § 8 Abs. 3 KStG oder nach § 163 S. 1 AO erfolgen kann (vgl. zur Auflösung einer Pensionsrückstellung bei unterbliebener Hinzurechnung trotz vGA BFH-Urteil vom 21. August 2007 I R 74/06, BStBl II 2008, 277). Jedenfalls dürfte eine steuerliche Korrektur spätestens in der Leistungsphase eintreten. Dann nämlich stellen die Pensionszahlungen Betriebsausgaben dar, während die Pensionsrückstellung grundsätzlich gewinnerhöhend aufzulösen ist. Diese steuerbilanzielle Gewinnerhöhung dürfte außerbilanziell zu neutralisieren sein, soweit für die Bildung der Pensionsrückstellung (wie hier) bereits eine außerbilanzielle Einkommenskorrektur erfolgt ist (vgl. auch Tz. 30 BMF-Schreiben vom 28. Mai 2005 IV-A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl I 2002, 603; Frotscher in Finanzrundschau, FR 2002, 859 ff.). Gleiches dürfte bei einer vorzeitigen Auflösung der Pensionsrückstellung gelten.

III.

Da die Klage nur zu einem sehr geringen Teil Erfolg hatte, waren die Kosten des Verfahrens nach § 136 Abs. 1 S. 3 FGO in vollem Umfang der Klägerin aufzuerlegen.

Die Revision war nach § 115 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Frage zuzulassen, ob und inwieweit ersparte AG-Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung bei der Höhe der vGA im Zusammenhang mit einer vor Ablauf einer angemessenen Probezeit gebildeten Pensionsrückstellung für eine dem Gesellschafter nahestehende Geschäftsführerin berücksichtigt werden müssen.

Dr. Schmidt-Liebig

Hörndler

Hardenbicker