

NIEDERSÄCHSISCHES FINANZGERICHT

FG Niedersachsen

Urteil vom 28.02.2002, 6 K 256/99

Orientierungssatz

Körperschaftsteuer 1991 – 1995, Anforderungen an die Schriftform einer Pensionszusage

Leitsatz

Eine Pensionsverpflichtung kann nicht einseitig durch den Arbeitgeber herbeigeführt werden; erforderlich ist vielmehr eine rechtsverbindliche Vereinbarung zwischen dem Verpflichteten und dem Berechtigten.

Die Erteilung einer Pensionszusage und deren Annahme können in der Gesellschafterversammlung erfolgen und im Protokoll der Gesellschafterversammlung niedergelegt werden.

Hat der von der Pensionszusage Begünstigte selbst als Gesellschafter der GmbH an der Beschlussfassung dadurch mitgewirkt, dass er den Gesellschafterbeschluss mit unterzeichnet hat, bedarf die Vereinbarung keiner weiteren Umsetzung, denn die schriftliche Fixierung der Pensionszusage im Gesellschafterbeschluss genügt dem Schriftformerfordernis des § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten darum, ob die dem Gesellschafter-Geschäftsführer gewährte Pensionszusage die erforderliche Schriftform aufweist.

Die Klägerin wurde 1966 unter der Firma „M und T GmbH“ mit einem Stammkapital von 250.000 DM gegründet. Ab 1997 firmiert sie als T GmbH. Unternehmensgegenstand ist der Handel mit Automobilen. Seit ihrer Gründung ist alleinige Gesellschafterin die M und T KG, jetzt firmierend als T KG (im Folgenden: KG). An der KG waren bis zum 31.12.1990 M und T als Komplementäre mit je 45 % und A als Kommanditistin mit 10 % beteiligt. Ab dem 1. Januar 1991 war T zu 81,25 % als Komplementär und A als Kommanditistin zu 18,75 % beteiligt. Einzelvertretungsberechtigte und von den Beschränkungen des § 181 BGB befreite Geschäftsführer der Klägerin waren zunächst M und T, wobei M die Betriebsstätte der Unternehmensgruppe in C. und T den Betrieb der Klägerin in W. leitete. Letzte tatsächliche Handlung von M war die Veräußerung der Betriebsstätte in C. im Jahr 1988. Mit seinem Ausscheiden aus der KG zum 01.01.1990 endete auch der Anstellungsvertrag bei der Klägerin, so dass seit dem 01.05.1989 T faktisch alleiniger Geschäftsführer der Klägerin ist. Die Abberufung des M als Geschäftsführer wurde erst 1996 gegenüber dem Handelsregister angezeigt. Weder der Gesellschaftsvertrag der Klägerin noch der Geschäftsführeranstellungsvertrag des T enthalten Zustimmungsvorbehalte oder sonstige Einschränkungen bezüglich des Abschlusses von Pensionszusagen. Wegen der Einzelheiten wird auf den Gesellschaftsvertrag der Klägerin und den Dienstvertrag Bezug genommen.

Auf der Gesellschafterversammlung der Klägerin vom 28.01.1990 fasste die Gesellschafterin der Klägerin, die KG, vertreten durch ihre beiden Komplementäre, folgenden Beschluss:

„Einzigster Punkt der Tagesordnung:

Zusage einer betrieblichen Altersversorgung an den Gesellschafter-Geschäftsführer T.

Es wurde festgestellt, daß die Altersversorgung für T unzureichend ist.

Die Firma M & T GmbH ist bereit, Herrn T eine angemessene Altersversorgung anzubieten.

Die jährlichen Bezüge an Herrn T betragen einschl. Urlaubsgeld, Weihnachtsgeld u. Tantieme rd. DM 72.000,--

T ist ... 1930 geboren.

Die Leistungen aus dieser Pensionszusage sollen umfassen:

- a) Altersrente für Herrn T
- b) Invalidenrente für Herrn T
- c) Hinterbliebenenrente

Eine Rückstellung soll erstmals zum 31.12.1990 gebildet werden. Herr T nimmt die Zusage einer Altersversorgung an.“

Das Protokoll der Gesellschafterversammlung ist unterschrieben von M und T.

Der Geschäftsführer-Anstellungsvertrag von T vom 30.01.1991 enthält in § 11 Altersversorgung/Hinterbliebenenversorgung folgende Regelung:

„Es wird auf den Gesellschafterbeschuß vom 28.01.1990 verwiesen“.

Dieser Vertrag ist von T für sich selbst und für die Klägerin je einmal unterschrieben.

In einem Telefon-Vermerk des Steuerberaters der Klägerin, Herrn N, mit T vom 17.10.1991 ist Folgendes festgehalten:

„Vermerk über Telefongespräche mit Herrn T am 17.10.1991

In Ergänzung zum Protokoll vom 28.01.1990 werden von Herrn T noch folgende Daten mitgeteilt, die für die Erstellung eines Gutachten erforderlich sind:

Firma:	von M & T – GmbH
Berechtigter:	T, ... geb. am ... 1930
Ehefrau:	A ...
Pensionsalter:	65 Jahre
Firmeneintritt:	01.03.1966
Altersrente:	DM 48.000,-- jährlich
Invalidenrente:	DM 48.000,-- jährlich
Witwenrente:	60 %“

Der Vermerk enthält folgenden Nachtrag vom 01.12.1991:

„Herr K ... rief mich, ob es möglich sei, das Pensionsalter auf das 70. Lebensjahr heraufzusetzen. Herr T stimmte diesem zu nach Rücksprache.“

Sowohl der erste Vermerk als auch der Nachtrag sind vom Steuerberater und von T unterzeichnet. Die Unterschrift von T enthält keine Zusätze.

Der Geschäftsführer-Anstellungsvertrag des T wurde unter dem 02.12.1991 ebenfalls dahingehend geändert, dass das Vertragsverhältnis erst mit Ablauf des 70. Lebensjahr von T endete.

Die Klägerin bildete erstmals in ihrer Bilanz auf den 31.12.1990 eine Pensionsrückstellung i.H.v. 222.347 DM, der sie in den folgenden Jahren weitere Beträge zuführte. Die Höhe der Pensionsrückstellung basierte auf versicherungsmathematischem Gutachten der Firma B, denen wiederum die Daten des Gesellschafterbeschlusses vom 28.01.1990 und der Telefonvermerke vom 17.10.1991 und 02.12.1991 zugrunde lagen. Die Zuführung zur Rückstellung behandelte die Klägerin als Betriebsausgaben.

Der Beklagte (das Finanzamt – FA -) veranlagte die Klägerin in den Jahren 1990 – 1995 zunächst erklärungsgemäß und ab 1991 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Nach einer veranlagenden Betriebsprüfung für die Jahre 1991 – 1995 erkannte das FA die Bildung einer Pensionsrückstellung wegen fehlender Schriftlichkeit nicht an und erließ am 07.10.1997 entsprechende, auf § 164 Abs. 2 Abgabenordnung (AO) gestützte Änderungsbescheide. Da zu diesem Zeitpunkt eine Änderung des Körperschaftsteuerbescheides für 1990 nicht mehr möglich war, löste das FA die Pensionsrückstellung in der Bilanz zum 31.12.1991 in vollem Umfang gewinnerhöhend auf.

Hiergegen wendet sich die Klägerin nach erfolglosem Einspruchsverfahren mit der vorliegenden Klage. Sie ist der Ansicht, dass der Gesellschafterbeschluss vom 28.01.1990 in Verbindung mit den beiden Telefonvermerken vom Herbst 1991 dem Schriftformerfordernis in § 6 a Abs. 1 Nr. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) genüge.

Spätestens am 02.12.1991 hätten alle für die Anerkennung der Pensionszusage notwendigen Vereinbarungen in schriftlicher Form vorgelegen. Dies gelte auch für die im Telefonvermerk vom 17.10.1991 niedergelegten Daten. Insoweit sei T zur Ergänzung des Protokolls vom 28.01.1990 befugt gewesen, da er im Herbst 1991 als einziger Komplementär der KG gehandelt habe, die wiederum als einzige Gesellschafterin der Klägerin berechtigt war, die gegebene Zusage entsprechend zu konkretisieren. Dass T insoweit für die KG als Gesellschafterin der Klägerin und nicht in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der Klägerin gehandelt habe, ergebe sich bereits daraus, dass eine Ergänzung des Gesellschafter-Versammlungsprotokolls vorgenommen worden sei, zu der T als Geschäftsführer nicht befugt gewesen wäre. Dem gegenüber sei ohne Bedeutung, dass T den Vermerk nicht noch zusätzlich in seiner Eigenschaft als begünstigter Geschäftsführer unterschrieben habe. Insoweit genüge eine konkludente Annahme des Angebots der Klägerin, da das Schriftformerfordernis des § 6 a EStG nicht jede einzelne Willenserklärung erfasse.

Weiterhin ist die Klägerin der Ansicht, dass das FA zumindest die außerhalb des Prüfungszeitraumes im Jahr 1990 gebildete Pensionsrückstellung nicht erfolgswirksam im ersten Prüfungsjahr 1991 auflösen durfte.

Die Klägerin beantragt,

die Körperschaftsteuerbescheide für 1991 – 1995 dahingehend abzuändern, dass die Steuern auf der Grundlage eines um 239.433 DM in 1991, 18.327 DM in 1992, 19.726 DM in 1993, 21.314 DM in 1994 und 23.127 DM in 1995 niedrigeren Gewinns festgesetzt werden.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen, hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Er hält an der in der Einspruchsentscheidung vertretenen Rechtsauffassung fest. Die vorliegende Pensionszusage genüge nicht den Anforderungen des § 6 a EStG. So reichten die im Gesellschafterbeschluss vom 28.01.1990 festgelegten Daten zur Bildung einer Rückstellung nicht aus, da weder Höhe noch Zahlungsbeginn der Pension festgelegt worden sei. Dies sei dann zwar durch Telefonvermerke des Steuerberaters in 1991 erfolgt; die Unterschrift des T und die Telefonnotizen begründe jedoch keine rechtsverbindliche Verpflichtung, da die Unterschrift des Gesellschafter-Geschäftsführers T völlig offen lasse, in welcher Eigenschaft dieser unterschrieben habe. Da die Unterschrift keine weiteren Zusätze trage, sei davon auszugehen, dass die Unterschrift lediglich als Bestätigung telefonisch übermittelter Daten anzusehen sei.

Entscheidungsgründe

I. Die Klage ist begründet. Das Finanzamt hat zu Unrecht die Pensionsrückstellung auf den 31.12.1991 aufgelöst und die Zuführungen in den Folgejahren nicht als Betriebsausgabe anerkannt.

1. Nach § 6 a Abs. 1 EStG ist die Bildung einer Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz unter anderem nur zulässig, wenn und soweit der Pensionsberechtigte einen Rechtsanspruch auf einmalige oder laufende Pensionsleistungen hat (§ 6 a Abs. 1 Nr. 1 EStG) und die Pensionszusage schriftlich erteilt wurde (§ 6 a Abs. 1 Nr. 3 EStG). Beide Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt.

a) Die Klägerin hat dem Geschäftsführer T am 28.01.1990 eine rechtsverbindliche und auch im übrigen zivilrechtlich wirksame Pensionszusage i.S.d. § 6a Abs. 1 Nr. 1 EStG erteilt.

Trotz der üblichen Verwendung des Ausdrucks „Pensionszusage“ kann die Pensionsverpflichtung nicht einseitig durch den Arbeitgeber herbeigeführt werden; erforderlich ist eine rechtsverbindliche Vereinbarung zwischen dem Verpflichteten und dem Berechtigten (Schmidt/Seeger, Kommentar zum EStG, § 6 a Rdn. 8). Da es sich bei der Vereinbarung einer Pensionszusage um die Änderung des Geschäftsführer-Anstellungsvertrags handelt, sind zur Vertretung der Gesellschaft in entsprechender Anwendung des § 46 Nr. 5 GmbH-Gesetz (GmbHG) die Gesellschafter befugt, wenn nicht die Satzung etwas anderes vorsieht (BGH-Urteil vom 25.03.1991 II ZR 169/90, DB 1991, 1065; Karsten Schmidt in Scholz, Kommentar zum GmbH-Gesetz, 8. Aufl. 1993/1995, § 46 Anm. 79; Schneider in Scholz, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 35 Anm. 171 m.w.N.).

aa) Die im Gesellschafterbeschluss protokollierte Willenserklärung der Gesellschafterin der Klägerin war bereits mit Rechtsbindungswillen auf die Erteilung einer Pensionszusage gerichtet; sie enthielt nicht lediglich die unverbindliche Absichtserklärung, dem Geschäftsführer in Zukunft eine Pensionszusage anbieten zu wollen. Dieses Angebot zum Abschluss einer Versorgungszusage hat T als Begünstigter auch angenommen.

Die im Protokoll der Gesellschafterversammlung niedergelegte Formulierung (Bereitschaft der GmbH, „Herrn T eine angemessene Altersversorgung anzubieten“) ist nicht eindeutig. Sie könnte auch als bloße Absichtserklärung der Gesellschafterin verstanden werden. Auch Vereinbarungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem beherrschenden Gesellschafter sind hinsichtlich mehrdeutiger Formulierungen auszulegen (BFH-Urteil vom 22.10.1998 I R 29/98, BFH/NV 1999, 972; BFH-Beschluss vom 24.02.1999 I S 8/98, BFH/NV 1999, 1643). Die Auslegung des Gesellschafterprotokolls vom 28.01.1990 ergibt, dass die Klägerin dem Gesellschafter-Geschäftsführer T eine zivilrechtlich wirksame Pensionszusage erteilt hat. Dies folgt aus dem Umstand, dass auch die Annahme der Zusage durch T bereits protokolliert wurde. Die Annahme setzt ein Angebot und damit eine mit Rechtsbindungswillen abgegebene Erklärung voraus.

Dem steht nicht entgegen, dass die im Gesellschafter-Beschluss vom 28.01.1990 enthaltene Pensionszusage nur Angaben zum Zusagezeitpunkt und der Leistungsart (Altersrente, Invalidenrente und Hinterbliebenenrente), nicht aber zur Leistungshöhe und den Leistungsvoraussetzungen enthält. Die Zusage einer angemessenen Altersversorgung und die Benennung der Leistungsarten reicht für die zivilrechtlichen Wirksamkeit aus.

bb) Diese im Protokoll der Gesellschafterversammlung niedergelegte Vereinbarung bedurfte auch keiner weiteren Umsetzung.

Zwar kann ein Gesellschafterbeschluss allein noch keine wirksame Pensionsvereinbarung herbeiführen, da die entsprechende Beschlussfassung nur eine interne Gesellschaftsangelegenheit ist, die zu ihrer Umsetzung ins Außenverhältnis noch des Abschlusses eines Vertrages zwischen der Gesellschaft und dem Begünstigten bedarf (vgl. BFH-Urteil vom 20.04.1988 I R 129/84, BFH/NV 1988, 807). Hat jedoch der von der Pensionszusage Begünstigte selbst als Gesellschafter der GmbH an der Beschlussfassung in der Weise mitgewirkt, dass er den Gesellschafterbeschluss mitunterzeichnet hat, bedarf es keines weiteren Umsetzungsaktes mehr (FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 13.11.1998 3 K 2030/96, juristisches Informationssystem –juris-). Letztgenannte Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. T hat an der Beschlussfassung selbst mitgewirkt und das Protokoll der Gesellschafterversammlung unterschrieben. Insoweit macht es keinen Unterschied, dass T nicht unmittelbar als Gesellschafter, sondern als Komplementär der Gesellschafterin an der Beschlussfassung beteiligt war.

Konstruktiv ist die Umsetzung vom Gesellschafterbeschluss zum Vertrag derart erfolgt, dass die Klägerin, vertreten durch ihre Gesellschafterin –die KG-, diese wiederum vertreten durch ihre beiden Komplementäre, dem Geschäftsführer T eine angemessene Altersversorgung angeboten und dieser die Zusage angenommen hat. Insoweit haben M und T in ihrer Eigenschaft als Komplementäre der KG mit ihrer Unterschrift unter das Gesellschafter-Versammlungsprotokoll vom 28.01.1990 gleichzeitig auch den im Protokoll niedergelegten Pensionsvertrag mit dem Geschäftsführer T unterschrieben. T hat mit seiner Unterschrift darüber hinaus auch noch die Pensionszusage als Begünstigter angenommen. Eine optische Trennung der verschiedenen Elemente (Gesellschafterbeschluss einerseits und Pensionsvertrag andererseits) mag zur besseren Übersicht ebenso wünschenswert sein wie eine mehrfache Unterzeichnung der handelnden Personen mit der Kennzeichnung der jeweiligen Funktion; aus Rechtsgründen erforderlich ist beides jedoch nicht, wenn und soweit sich das Gewollte wie hier durch Auslegung ermitteln lässt.

b) Die vorgenommene schriftliche Fixierung der Pensionszusage im Gesellschafter-Beschluss vom 28.01.1990 i.V.m. den schriftlichen Telefonvermerken vom 17.10.1991 und vom 02.12.1991 genügen dem Schriftformerfordernis des § 6 a Abs. 1 Nr. 3 EStG.

Durch das Erfordernis der Schriftform der Pensionszusage soll vermieden werden, dass über den Inhalt der Zusage, insbesondere über die Faktoren, die für die Bemessung der Rückstellung wesentlich sind, Unklarheiten bestehen oder Streit entsteht (BT-Drucksache 7/1281, S. 38). Diesem Gesetzeszweck, zwischen allen Beteiligten Rechtsklarheit zu schaffen, wird nur dann Genüge getan, wenn in der schriftlichen Pensionszusage der Zusagezeitpunkt und der Zusageinhalt mit Leistungsarten, der Leistungsform, den Leistungsvoraussetzungen und der Leistungshöhe exakt angegeben werden (FG Köln Urteil v. 11. April 2000 13 K 4287/99, EFG 2000, 1035; Höfer in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 6 a EStG, Rdn. 53). Dabei ist für die Schriftform der Pensionszusage keine besondere Form vorgeschrieben, so dass jede schriftliche Fixierung in Betracht kommt, in der der Pensionsanspruch nach Art und Höhe festgelegt ist (BT-Drucksache 7/1281, S. 38;

Förster in Blümich, Kommentar zur Einkommensteuer, § 6a EStG, Rdn. 127). Ausreichend ist weiterhin, dass die Schriftform am Bilanzstichtag vorliegt (FG Köln Urteil v. 11. April 2000, a.a.O.).

Unter Beachtung dieser Grundsätze durfte die Klägerin in der Bilanz zum 31.12.1991 eine Rückstellung für die Pensionszusage an den Gesellschafter-Geschäftsführer bilden und in den Folgejahren Zuführungen zu dieser Rückstellung vornehmen.

aa) Bei einer einzelvertraglichen Pensionszusage wird dem Schriftformerfordernis des § 6 a Abs. 1 Nr. 3 EStG regelmäßig dadurch Rechnung getragen, dass die Gesellschaft, vertreten durch ihre Gesellschafter, dem Begünstigten ein schriftliches Angebot unterbreitet. Die Annahmeerklärung des Begünstigten muss indes nicht schriftlich erfolgen. Nach der oben unter I. 1. a) vorgenommenen Auslegung genügt der protokollierte Gesellschafterbeschluss vom 28.01.1990 diesen Anforderungen, da in ihm eine wirksame Pensionsvereinbarung enthalten ist.

Allerdings enthält die im Gesellschafterbeschluss vom 28.01.1990 enthaltene Pensionszusage nur Angaben zum Zusagezeitpunkt und der Leistungsart, nicht aber zur Leistungshöhe und den Leistungsvoraussetzungen. Die Pensionszusage bedurfte insoweit noch einer schriftlichen Ergänzung. Diese wurde mit dem niedergelegten Telefonvermerke vom 17.10.1991 und vom 02.12.1991 vorgenommen.

bb) Die schriftlich niedergelegten Telefonvermerke vom 17.10.1991 und vom 02.12.1991 genügen dem Schriftformerfordernis des § 6 a Abs. 1 Nr. 3 EStG.

Zur Erfüllung der Anforderungen des § 6 a Abs. 1 Nr. 3 EStG reicht es nicht aus, dass die schriftliche Fixierung der zur Konkretisierung der Pensionszusage notwendigen Angaben durch irgendjemanden erfolgt. Erforderlich ist vielmehr, dass die Vertragspartner selbst, zumindest aber der Pensionsverpflichtete, die Vereinbarungen schriftlich bestätigen.

Da die in den Telefonvermerken vorgenommene „Protokollergänzung“ nur die Unterschriften von T und vom Steuerberater N trägt, ist durch Auslegung zu ermitteln, wem die Erklärungen zuzurechnen sind. Die Auslegung dieser Telefonvermerke ergibt, dass die Klägerin die Pensionszusage hinsichtlich der noch fehlenden Angaben zum Pensionsalter als Leistungsvoraussetzung und zur Leistungshöhe im Einvernehmen mit dem Begünstigten vervollständigt hat. Dies ergibt sich aus der Interessenlage der beteiligten Personen. Um in ihrer Bilanz eine Pensionsrückstellung einstellen zu können, musste die Klägerin die Pensionszusage vom 28.01.1990 in Bezug auf Pensionsalter und Leistungshöhe gegenüber dem Begünstigten in schriftlicher Form konkretisieren. Dies hat sie zunächst mit dem Vermerk vom 17.10.1991, vertreten durch ihren Geschäftsführer T, auch getan.

Insoweit war T berechtigt, die Klägerin bei der Konkretisierung der Pensionszusage zu vertreten. Zu diesem Zeitpunkt war T als Geschäftsführer einzelvertretungsberechtigt und von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit. Auch enthielten weder der Gesellschaftsvertrag der Klägerin noch der Geschäftsführer-Anstellungsvertrag von T diesbezügliche Einschränkungen. Die in § 7 des Gesellschaftsvertrages aufgeführten Zustimmungsvorbehalte der Gesellschafterin beinhalte nicht den Abschluss von Verträgen mit dem Geschäftsführer selbst. Insoweit war die Fassung eines erneuten Gesellschafter-Beschlusses nicht erforderlich. Demzufolge hat T seine Unterschrift unter dem Vermerk vom 17.10.1991 – zumindest auch – in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer und damit Vertreter der Klägerin abgegeben.

Zwar sieht § 35 Abs. 3 GmbHG vor, dass die Zeichnung des Geschäftsführers einer GmbH in der Weise geschieht, dass der Zeichnende zu der Firma der Gesellschaft seine Namensunterschrift beifügt; diese Vorschrift ist jedoch lediglich als Ordnungsvorschrift anzusehen. Daher ist die

Willenserklärung, die ein Geschäftsführer für seine Gesellschaft abgibt, auch dann wirksam und der GmbH zuzurechnen, wenn der Geschäftsführer seine Unterschrift nicht mit einem Firmenzusatz versieht (Lutter/Hommelhoff, Kommentar zum GmbH-Gesetz, 15. Aufl. 2000, § 35, Rdn. 16 m.w.N.). Das Unterlassen des Hinweises kann lediglich zu einer Haftung des Geschäftsführers nach Rechtsscheingrundsätzen führen (Schneider in Scholz, § 35 GmbHG, Rdn. 147 i.V.m. § 36 Rdn. 5).

Weiterhin hat T mit seiner Unterschrift dokumentiert, dass er als Begünstigter mit den konkretisierten Bedingungen der Pensionszusage einverstanden ist. Die Forderung einer zweiten Unterschrift von T wäre unnötiger Formalismus. Demgegenüber kommt der Unterschrift des Steuerberaters N keinerlei Bedeutung für die Wirksamkeit zu; ihre Funktion beschränkt sich auf die Bestätigung durch einen Zeugen.

Sofern auch für derartige Konkretisierungen der Pensionsvereinbarung und damit des Geschäftsführer-Anstellungsvertrags eine Vertretung der GmbH durch die Gesellschafter analog § 46 Nr. 5 GmbHG gefordert wird, ist vorliegend von einer konkludenten Bevollmächtigung des Geschäftsführers durch die Gesellschafterin, zumindest aber von einer konkludenten Zustimmung auszugehen (vgl. zu beiden Möglichkeiten Karsten Schmidt in Scholz, GmbH-Gesetz, § 46 Anm. 80). Dies ergibt sich aus dem Umstand, dass T als in diesem Zeitpunkt alleiniger Komplementär der Gesellschafterin allein zur Willensbildung und Vertretung der KG befugt war. Damit hatte die Gesellschafterin der Klägerin in vollem Umfang Kenntnis von den Konkretisierungen der Pensionsvereinbarung. Die aktive Beteiligung ihres allein zur Willensbildung befugten Komplementärs führt zu einer konkludenten Bevollmächtigung des Geschäftsführers der Klägerin, zumindest aber zu einer konkludenten Genehmigung seitens der KG. Eine solche reicht zur Wahrung der Willensbildungskompetenz der Gesellschafter gemäß § 46 Nr. 5 GmbHG aus.

Ein ausdrücklicher, schriftlich niedergelegter Gesellschafterbeschluss der KG ist für die Bevollmächtigung, bzw. die Zustimmung nicht erforderlich. Die Unterschrift des T unter die Telefonvermerke reicht aus, da dieser berechtigt war, für alle beteiligten Personen zu handeln. Damit ist dem Zweck des § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG, der Schaffung von Rechtsklarheit, hinreichend Genüge getan.

Gleiches gilt auch für die Heraufsetzung des Pensionsalters, die im Nachtrag vom 02.12.1991 schriftlich festgelegt und am selben Tag in den Geschäftsführer-Anstellungsvertrag übernommen wurde.

cc) Unschädlich ist, dass der bei die Berechnung der Rückstellung anzuwendende Rechnungszinsfuß nicht schriftlich fixiert wurde, da dieser nicht zur eindeutigen Ermittlung der in Aussicht gestellten Leistungen erforderlich war (vgl. BMF-Schreiben vom 04.07.2001 –IV A 6 – S 2176 – 27/01 -, BStBl I 2001, 594).

c) Die anderen Voraussetzungen zur Bildung einer Pensionsrückstellung sind zwischen den Beteiligten nicht im Streit. Anhaltspunkte dafür, dass die Pensionsrückstellung aus anderen Gründen nicht zu bilden wäre, sind aus den Akten nicht ersichtlich.

2. Die von der Klägerin gebildete Pensionsrückstellung ist der Höhe nach nicht zu beanstanden.

a) Maßgeblicher Zeitpunkt der Beurteilung ist der Bilanzstichtag des ersten Streitjahres, also der 31.12.1991. Zu diesem Zeitpunkt waren alle Voraussetzungen für die Bildung einer Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz gegeben. Zwar enthält die im Gesellschafter-Beschluss vom 28.01.1990 enthaltene Pensionszusage nur Angaben zum Zusagezeitpunkt und der Leistungsart, nicht aber zur Leistungshöhe und den Leistungsvoraussetzungen. Demzufolge hätte eine

Pensionsrückstellung auf den 31.12.1990 noch nicht gebildet werden dürfen. Dies ist jedoch nicht Streitgegenstand. Die erforderlichen Angaben zur Leistungshöhe und zu den Leistungsvoraussetzungen wurden in den Telefonvermerken vom 17.10.1991 und vom 02.12.1991 schriftlich niedergelegt. Damit lagen alle erforderlichen Angaben erstmals zum Bilanzstichtag 31.12.1991 schriftlich vor, so dass zu diesem Zeitpunkt eine Pensionsrückstellung gebildet werden durfte. Insoweit kommt es auf die Frage, ob der Telefonvermerk vom 17.10.1991 bereits in 1990 getroffene mündliche Vereinbarungen konkretisiert oder ob die Konkretisierung erst im Herbst 1991 erfolgte, nicht an.

Das Finanzamt durfte die Rückstellung auch insoweit nicht in dem Umfang gewinnerhöhend auflösen, als diese auf einer Zuführung der Klägerin bereits im Jahre 1990 beruhte. Wird jedoch - wie hier - dem Schriftformerfordernis nachträglich genügt, kann die Rückstellung in vollem Umfang zum folgenden Bilanzstichtag gebildet werden, als wäre die Pensionszusage im Zeitpunkt der schriftlichen Fixierung erteilt worden (Seeger in Schmidt, Kommentar zum EStG, § 6 a Rdn. 15 m.w.N.). Eine Nachholung der steuerlichen Sondervoraussetzungen ist also zulässig (Höfer in Littmann/Bitz/Pust, § 6 a EStG, Rdn. 55).

b) Schließlich ergibt sich durch die erstmalige Erfüllung der steuerlichen Voraussetzungen der Pensionsrückstellung in 1991 keine Änderung der Höhe der Rückstellung zum 31.12.1991. Insoweit kann die Rückstellung, wie in dem versicherungsmathematischen Gutachten der B errechnet, bestehen bleiben. Zwar wird dort von einem Zusagezeitpunkt 28.01.1990 ausgegangen; der spätere steuerlich anzuerkennende Zusagezeitpunkt führt jedoch in der Versicherungsmathematik nicht zu anderen der Rückstellung zugrunde liegenden Teilwerten, da insoweit nur das Eintrittsalter (hier: 1966) und der Eintritt des Pensionsalters (hier: 22.08.2000) maßgeblich sind. Insoweit erfolgt eine Verteilung der Zuführungen auf die gesamte Zeit zwischen 1966 und 2000, so dass die Teilwerte zum Ende eines jeden Jahres unabhängig vom Zusagezeitpunkt gleich bleiben. Unterschiedlich ist jeweils nur die Zuführung im ersten Jahr.

II. Die Berechnung der festzusetzenden Steuer und der festzustellenden Besteuerungsgrundlagen wird gemäß § 100 Abs. 2 S. 2 FGO dem Beklagten übertragen.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 1 und 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO.

Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. Die Frage, welche Anforderungen an das Schriftformerfordernis des § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG zu stellen sind, hat grundsätzliche Bedeutung.