

## **BUNDESFINANZHOF**

**BFH-Beschluß vom 6.11.2007, I B 95/07**

### **Pensionszusage als verdeckte Gewinnausschüttung.**

#### **Tatbestand**

I. Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin), eine GmbH, bildete im Jahresabschluss des Streitjahres 1993 einen Posten Pensionsrückstellung (1 297 076 DM). Dem lag eine zum 1. Dezember 1993 erteilte Versorgungszusage an den mit 20 % am Stammkapital beteiligten und über 52 % der Stimmrechte verfügenden alleinigen Geschäftsführer der Klägerin (geb ... Oktober 1934) zugrunde. Als Pensionsalter war grundsätzlich das 65. Lebensjahr vorgesehen, wobei allerdings auch die Möglichkeit einer vorzeitigen (gekürzten) Versorgung ab Vollendung des 62. Lebensjahres bestand. Ein Antrag auf Abschluss einer Rückdeckungsversicherung datiert vom 1. Dezember 1993; eine vorläufige Deckungszusage wurde im März 1994 erteilt. Im zeitlichen Zusammenhang mit der Versorgungszusage kam es zu einer Neufassung des Anstellungsvertrages mit dem Geschäftsführer. Ab dem 1. Januar 1994 wurde eine Festvergütung von 360 000 DM p.a. versprochen; 60 000 DM sollten in gleichen Teilbeträgen monatlich ausgezahlt werden, auf die Auszahlung des Betrages von 300 000 DM werde zugunsten einer betrieblichen Altersversorgung verzichtet.

Die gegen den Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) in Höhe des Rückstellungsbetrages gerichtete Klage hatte keinen Erfolg (Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts --FG-- vom 26. April 2007 1 K 186/00).

Die Klägerin macht geltend, dass Zulassungsgründe nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) vorlägen, und beantragt, die Revision gegen das Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG vom 26. April 2007 zuzulassen.

Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) beantragt, die Beschwerde abzuweisen.

#### **Entscheidungsgründe**

II. Die Beschwerde ist unbegründet. Die von der Klägerin angeführten Gründe für eine Zulassung der Revision liegen nicht vor.

1. Die Rechtssache hat keine grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. Die von der Klägerin aufgeworfenen Fragen, ob die "Erdienbarkeitsgrundsätze" angesichts der in 2001 erfolgten Änderungen im Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (BetrAVG) und angesichts einer Finanzierung der Zusage durch eine Entgeltumwandlung noch Bestand haben können, sind von der Rechtsprechung geklärt bzw. im Streitfall nicht klärungsfähig.

Durch die Rechtsprechung des Senats ist geklärt, dass bei der Prüfung, ob die Zusage einer Versorgungszusage durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist (§ 8 Abs. 3 Satz 2 des

Körperschaftsteuergesetzes), auch der zeitliche Abstand zwischen der Zusage und dem Versorgungseintritt heranzuziehen ist. Als "Erdienenszeitraum" werden --im Rahmen einer indiziellen Würdigung (z.B. Senatsurteile vom 14. Juli 2004 I R 14/04, BFH/NV 2005, 245; vom 11. August 2004 I R 108-110/03, BFH/NV 2005, 385)-- bei einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer 10 Jahre angesetzt, die zwischen der Erteilung der Versorgungszusage und dem vorgesehenen Eintritt des Versorgungsfalls liegen müssen (z.B. Senatsurteil vom 21. Dezember 1994 I R 98/93, BFHE 176, 412, BStBl II 1995, 419; Senatsbeschluss vom 3. Dezember 1999 I B 3/99, BFH/NV 2000, 892). Eine "Option" auf vorzeitigen Ruhestand ist bei der Würdigung einzubeziehen (Senatsurteil vom 28. Juni 2005 I R 25/04, BFH/NV 2005, 2252). Die Frist orientiert sich zwar an den Maßgaben des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (vom 19. Dezember 1974, BGBl I 1974, 3610 - mit späteren Änderungen; nun: Betriebsrentengesetz); der Senat hat allerdings schon durch Urteil in BFH/NV 2005, 245 entschieden, dass allein der Umstand einer späteren Verkürzung der Fristen in diesem Gesetz insbesondere bei Streitjahren vor dem Inkrafttreten dieser Änderung nicht maßgebend ist (siehe auch Bundesministerium der Finanzen, Schreiben vom 9. Dezember 2002, BStBl I 2002, 1393).

Die Frage, ob diese Grundsätze bei arbeitnehmerfinanzierten Versorgungszusagen weiterhin gelten könnten, ist im Streitfall nicht klärungsfähig. Denn für das im Streitjahr bestehende Versorgungsrisiko fehlt es --was auch für das FG streitentscheidend war-- an einem finanziellen Beitrag des Geschäftsführers für die versprochene Versorgung. Ein "Verzicht" bzw. eine entsprechende Verwendung des Teil-Entgelts sollte erst im folgenden Jahr praktisch werden.

2. Auch eine Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO kommt nicht in Betracht. Insbesondere ist das FG bei seiner Entscheidung nicht von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) abgewichen.

Das FG hat in seiner Entscheidung den "indiziellen Charakter" der Frist nicht verkannt. Es hat insbesondere in Erwägung gezogen, dass eine Finanzierung der Zusage durch den Geschäftsführer auf die Zeitbemessung Einfluss haben könnte. Das FG hat allerdings den Umstand einer "Arbeitnehmerfinanzierung" des Versorgungsrisikos für das Risiko des Streitjahres abgelehnt, so dass dieser Gesichtspunkt bei der "Gesamtabwägung" nicht zum Tragen kommen konnte.

3. Es liegt auch kein Verfahrensfehler i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO vor. Soweit dem FG eine fehlerhafte Beweiswürdigung bzw. eine unzutreffende Auslegung der vertraglichen Vereinbarungen vorgehalten wird, fehlt es schon an einer ordnungsgemäßen Darlegung von Verstößen des FG gegen Vorschriften des Gerichtsverfahrensrechts (s. insoweit z.B. BFH-Beschluss vom 28. März 2000 X B 82/99, BFH/NV 2000, 1186). Eine weitere Sachverhaltsaufklärung zur Rückdeckungsversicherung war nicht angezeigt. Der Abschluss einer solchen Versicherung, der nach der Senatsrechtsprechung allein als Indiz für die Ernsthaftigkeit einer Versorgungsverpflichtung zu werten ist (Senatsurteile vom 30. Juli 1997 I R 65/96, BFHE 184, 297, BStBl II 1998, 402; vom 11. Februar 1998 I R 73/97, BFH/NV 1998, 1262; vom 24. April 2002 I R 18/01, BFHE 199, 144, BStBl II 2002, 670), war ausgehend vom materiell-rechtlichen Standpunkt des FG für die Frage, ob eine "arbeitnehmerfinanzierte Versorgung" im Streitjahr vorlag, nicht erheblich.