

## Finanzgericht Münster, 9 K 319/02 K,G,F

**Datum:** 23.03.2009

**Gericht:** Finanzgericht Münster

**Spruchkörper:** 9. Senat

**Entscheidungsart:** Urteil

**Aktenzeichen:** 9 K 319/02 K,G,F

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgabenrecht

Der Körperschaftsteuerbescheid für 1997 und die Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gem. § 47 Abs. 1 KStG a. F. zum 31.12.1997 bis 31.12.1999, vom 25.10.2000 bzw. vom 26.10.2000, sowie der Gewerbesteuermessbescheid für 1997 vom 03.11.2000, sämtliche Bescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.12.2001, werden nach Maßgabe der Entscheidungsgründe geändert.

Die Berechnung der geänderten Körperschaftsteuer, des geänderten Gewerbesteuermessbetrages und der geänderten Besteuerungsgrundlagen gem. § 47 Abs. 1 KStG a. F. wird dem Beklagten übertragen.

**Tenor:** Die Kosten des Verfahrens von der Klageerhebung bis zur Antragstellung im Termin zur mündlichen Verhandlung am 23.03.2009 tragen die Klägerin zu 10 v.H. und der Beklagte zu 90 v.H., ab Antragstellung im Termin zur mündlichen Verhandlung am 23.03.2009 zu 100 v.H. der Beklagte.

Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind bis zur Antragstellung im Termin zur mündlichen Verhandlung am 23.03.2009 i.H.v. 90 v.H. erstattungsfähig, danach zu 100 v.H., und vom Beklagten zu tragen.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist hinsichtlich der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, wenn nicht die Klägerin bzw. die Beigeladenen vor der Vollstreckung Sicherheit in gleicher Höhe leisten.

### **Tatbestand**

1

Die Klägerin (Klin.) ist mit notariellem Vertrag vom 14.10.1985 als U GmbH (GmbH) gegründet worden und mit notariellem Vertrag vom 14.12.2000 in eine GmbH & Co. KG umgewandelt worden. Gesellschafter mit je 50 v.H. der Anteile und Geschäftsführer der GmbH waren von der Gründung der GmbH an zunächst die Beigeladenen.

2

Am 14.11.1985 schloss die GmbH mit den Beigeladenen Geschäftsführer-Anstellungsverträge, am 01.12.1987 wurde den Beigeladenen jeweils eine Pensionszusage über die Gewährung einer Alters- und Invalidenrente i.H.v. 5.000 DM bei Vollendung des 65. Lebensjahres bzw. bei Eintritt von Erwerbsunfähigkeit sowie über die Gewährung einer Witwenrente von 3.000 DM und einer Waisenrente erteilt. Für den Fall des vorzeitigen Ausscheidens der Beigeladenen aus den Diensten der GmbH sollten die Anwartschaften nach Ziffer III. der Pensionszusagen entsprechend

3

dem Verhältnis der tatsächlich zurückgelegten Dienstzeit zur ohne das vorzeitige Ausscheiden insgesamt erreichbaren Dienstzeit erhalten bleiben. In Bezug auf den Beigeladenen zu 1. war dies nach dem Inhalt der Pensionszusage an die weitere Voraussetzung geknüpft, dass er zum einen im Zeitpunkt des Ausscheidens das 35. Lebensjahr vollendet hatte und zum anderen die Pensionszusage mindestens 10 Jahre bestand oder seit mindestens 3 Jahren bestand und der Beginn der Betriebszugehörigkeit mindestens 12 Jahre zurücklag. Nach Ziffer VII. der Pensionszusagen waren Verpfändungen, Abtretungen, Beleihungen sowie jede andere Art der Verfügung über die durch die Pensionszusagen eingeräumten Ansprüche ausgeschlossen, damit der Zweck der Zukunftssicherung jederzeit gewährleistet bleibt. Wegen der Einzelheiten wird auf die in Ablichtung zu den Gerichtsakten gereichten Pensionszusagen Bezug genommen.

Am 01.12.1989 erteilte die GmbH den Beigeladenen weitere Pensionszusagen über die Gewährung einer Alters- und Invalidenrente i.H.v. 5.000 DM bei Vollendung des 65. Lebensjahres bzw. bei Eintritt von Erwerbsunfähigkeit sowie über die Gewährung einer Witwenrente von 3.000 DM und einer Waisenrente. Auch diese Pensionszusagen sahen für den Fall eines vorzeitigen Ausscheidens der Beigeladenen aus den Diensten der GmbH vor, dass die zugesagten Leistungen den Beigeladenen bei Einhaltung der o. g. zeitlichen Vorgaben anteilig erhalten bleiben. Wegen der Einzelheiten wird auch insoweit auf die in Ablichtung in den Akten befindlichen Pensionszusagen Bezug genommen.

4

Am 15.01.1992 vereinbarte die GmbH zudem mit den Beigeladenen Nachträge zu den Pensionszusagen vom 01.12.1987 und vom 01.12.1989, wonach sich die ab 01.01.1987 und ab 01.12.1989 zugesagten Altersrenten von jeweils 5.000 DM ab dem 01.01.1992 dynamisch mit jedem vollendeten Lebensjahr um 2,5 % des jeweiligen Vorjahresbetrages erhöhen sollten.

5

Am 14.12.1995 verpfändete die GmbH Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen, die sie zur Absicherung der Pensionszusagen bei der H Lebensversicherungs AG abgeschlossen hatte, an die Beigeladenen. Die Ablaufleistungen sollten bei Eintritt des Versicherungsfalls (Eintritt der Beigeladenen in den Ruhestand oder bei Tod der Beigeladenen) 1.630.678 DM (Beigeladener zu 1.) bzw. 1.148.000 DM (Beigeladener zu 2.) betragen.

6

Mit notariellem Kaufvertrag vom 17.11.1997 veräußerten die Beigeladenen ihre Anteile an der GmbH im Nominalwert von jeweils 25.000 DM für einen Kaufpreis von jeweils 5.000.000 DM an die Eheleute XI und DI. Nach § 10 Nr. 8 des Vertrages sollten die Beigeladenen ihr Amt als Geschäftsführer zum 02.01.1998 niederlegen und zum gleichen Zeitpunkt ihre Anstellungsverträge als Geschäftsführer beenden. Ansprüche aus diesen Verträgen sollten ihnen nach dem 31.12.1997 nicht mehr zustehen. Dem Vertrag waren als Anlage 4 zudem Vereinbarungen beigefügt, nach deren Inhalt die Beigeladenen mit Wirkung zum 30.11.1997 auf sämtliche Pensionsansprüche gegenüber der GmbH verzichteten und die Gesellschaft den Beigeladenen als Gegenleistung sämtliche Ansprüche aus den Rückdeckungsversicherungen abtrat. Für den Fall eines Rücktritts vom Anteilskaufvertrag sollte der Pensionsverzicht der Beigeladenen unwirksam werden.

7

Die GmbH beantragte mit Schreiben vom 11.12.1997 bei der H Lebensversicherungs AG die Auflösung der Rückdeckungsversicherungen zum 31.12.1997. Die

8

Rückkaufwerte für die Versicherungen, die die GmbH zur Absicherung der den Beigeladenen erteilten Pensionszusagen abgeschlossen hatte, beliefen sich ausweislich von Mitteilungen der H Lebensversicherungs AG vom 17.12.1997 zum 01.01.1998 auf 616.774,85 DM (Beigeladener zu 1.) bzw. 402.200,70 DM (Beigeladener zu 2.).

Der Betrag von insgesamt (616.774,85 DM + 402.200,70 DM =) 1.018.975,55 DM wurde von der H Lebensversicherungs AG zu Beginn des Jahres 1998 ausgezahlt. Ausweislich des Lohnkontos für die Beigeladenen zahlte die GmbH Beträge in Höhe der Rückkaufwerte bereits im Jahre 1997 an die Beigeladenen aus und erfasste diese als Lohnaufwand. 9

Im Rahmen ihres Jahresabschlusses für 1997 behandelte die GmbH den Vorgang in der Weise, dass sie zum 31.12.1997 eine sonstige Forderung in Höhe der Rückkaufwerte erfasste. Die zum 31.12.1997 ermittelten Pensionsrückstellungen für die Beigeladenen in Höhe von insgesamt 2.201.072 DM (Beigeladener zu 1.: 1.216.993 DM; Beigeladener zu 2.: 984.079 DM) löste sie gewinnerhöhend auf und den Unterschiedsbetrag von 1.182.096,45 DM zu den an die Beigeladenen entrichteten Zahlungen in Höhe von 1.018.975,55 DM behandelte sie gewinnmindernd als verdeckte Einlage sowie als Zugang im verwendbaren Eigenkapital gem. § 30 Abs. 2 Nr. 4 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) a.F. (EK 04). 10

Der Beklagte (Bekl.) folgte dem zunächst und erließ einen entsprechenden, unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO) stehenden Körperschaftsteuer (KSt)-Bescheid für 1997, einen entsprechenden Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gem. § 47 Abs. 1 KStG a.F. zum 31.12.1997 und einen entsprechenden Gewerbesteuer(GewSt)-Messbescheid für 1997. 11

Im Jahr 2000 führte das Finanzamt für Großbetriebsprüfung E bei der GmbH eine Betriebsprüfung für die Jahre 1996 bis 1998 durch. Der Prüfer vertrat die Auffassung, es bestehe kein Raum für die Annahme einer verdeckten Einlage von 1.182.096,45 DM, da davon auszugehen sei, dass sich die Leistungen, nämlich der Verzicht auf die Pensionszusagen und die Übertragung der Rückdeckungsversicherung, gleichwertig gegenüber gestanden hätten. Er schlug daher vor, den Gewinn – vor Anpassung der GewSt-Rückstellung - um den Betrag von 1.182.096,45 DM zu erhöhen. Nach den Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht wurde im Rahmen der Schlussbesprechung vom 18.05.2000 über die Prüfungsfeststellungen Einvernehmen erzielt. Wegen der Einzelheiten wird auf den Betriebsprüfungsbericht vom 14.07.2000 Bezug genommen. 12

Ausweislich eines Gesprächsvermerkes teilte der steuerliche Berater der GmbH dem Prüfer am 19.06.2000 telefonisch mit, die Rechtsauffassung der Betriebsprüfung werde in vollem Umfang geteilt. Zudem teilte die GmbH dem Prüfer mit Schreiben vom 23.06.2000 mit, die Prüfungsfeststellungen würden – so wie am 18.05.2000 besprochen – akzeptiert. Nach Übersendung des Prüfungsberichts erhob die GmbH – vertreten durch ihre derzeitigen Prozessvertreter - Einwendungen gegen die Nichtanerkennung der verdeckten Einlage und die daraus folgende Gewinnerhöhung. 13

Der Bekl. folgte dennoch dem Vorschlag des Prüfers und erließ am 25.10.2000 bzw. am 03.11.2000 u.a. einen entsprechend geänderten KSt-Bescheid für 1997, einen entsprechend geänderten Bescheid über die gesonderte Feststellung von 14

Besteuerungsgrundlagen gem. § 47 Abs. 1 KStG a.F. zum 31.12.1997, einen entsprechend geänderten GewSt-Messbescheid für 1997 sowie – wegen des Wegfalls des Verlustvortrags aus 1997 und aus anderen Gründen – geänderte Bescheide für die Jahre 1998 und 1999.

Gegen diese Bescheide hat die Klin. nach erfolglosem Einspruchsverfahren (Einspruchsentscheidung vom 14.12.2001) die vorliegende Klage erhoben. 15

Am 13.10.2006 hat in der Sache ein Erörterungstermin vor dem Berichterstatter stattgefunden; wegen der Einzelheiten wird auf das Protokoll vom 13.10.2006 Bezug genommen. Einem den Beteiligten vom Berichterstatter in diesem Termin unterbreiteten Erledigungsvorschlag ist der Bekl. nach Rücksprache mit der OFD Münster und dem Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen nicht gefolgt. 16

Während des Klageverfahrens sind mit Beschluss vom 17.12.2007 die Beigeladenen zum Klageverfahren beigeladen worden. 17

Am 23.03.2009 hat der Senat in der Sache mündlich verhandelt. In dem Termin hat die Klin. die Klage gegen die KSt- und die GewSt-Messbescheide 1998 und 1999 zurückgenommen. Der Senat hat das Verfahren daraufhin insoweit abgetrennt und eingestellt. Die Klin. und der Bekl. haben in dem Termin zudem eine tatsächliche Verständigung darüber getroffen, dass der Teilwert des unverfallbaren und von den Beigeladenen seit Abschluss der Vereinbarungen vom 1.12.1987, 1.12.1989 und 15.01.1992 erdienten Teils der Pensionszusagen am 30.11.1997 mit 2.100.000 DM zu bemessen ist. Auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung wird Bezug genommen. 18

Die Klin. ist der Ansicht, die vom Bekl. vorgenommene Gewinnerhöhung sei unzulässig. Die Beigeladenen hätten durch den Verzicht auf ihre Pensionsansprüche in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen dem Teilwert der Pensionszusagen und den Rückkaufwerten der Rückdeckungsversicherungen verdeckte Einlagen in die GmbH vorgenommen. 19

Entgegen der Ansicht des Bekl. führe die Abfindungsvereinbarung vom 17.11.1997 nicht zum Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung. Insbesondere fehle es nicht an der erforderlichen vorherigen eindeutigen und klaren Vereinbarung, denn diese sei zwischen den Beteiligten am 17.11.1997 getroffen worden. In der Pensionszusage selbst müsse eine Abfindungsmöglichkeit nicht geregelt werden; bei einer Einbeziehung hätte zudem die Gefahr bestanden, dass diese von der Finanzverwaltung als schädlicher Widerrufsvorbehalt im Sinne von § 6a Abs. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) qualifiziert und die gesamte Rückstellung nicht anerkannt worden wäre (vgl. BMF-Schreiben vom 06.04.2005, BStBl I 2005, 619). Es liege auch kein Verstoß gegen das Nachzahlungs- und Rückwirkungsverbot vor, denn durch die Abfindungsvereinbarung vom 17.11.1997 seien nur die künftigen Auszahlungsmodalitäten abgeändert worden. Die der Auszahlung zugrunde liegenden Pensionsansprüche seien ausschließlich in der Vergangenheit erdient worden und zwar auf der Grundlage einer eindeutigen und im Voraus getroffenen Regelung. Es handele sich daher bei der Abfindung nur um eine zulässige, zukunftsorientierte Anpassung an veränderte wirtschaftliche Verhältnisse. Darüber hinaus sei zu berücksichtigen, dass sich die Erwerber der Anteile von den bestehenden Pensionslasten hätten befreien wollen und es ohne die Abfindungsvereinbarung nicht zum Abschluss des Kaufvertrages gekommen wäre. Missbräuchliche 20

Gestaltungsmöglichkeiten seien nicht erkennbar. Es sei auch weder ein Abfindungsverbot vertraglich vereinbart worden noch gebe es für die als beherrschende Gesellschafter anzusehenden Beigeladenen ein gesetzliches Abfindungsverbot, da § 3 des Gesetzes über die betriebliche Altersvorsorge (BetrAVG) für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer keine Anwendung finde. Entgegen der Ansicht des Bekl. liege auch nicht etwa deshalb eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Abfindungszahlungen vor, weil die Zahlungen vor Fälligkeit der Ansprüche aus den ursprünglichen Pensionszusagen erbracht worden seien.

Die Klin. beantragt,

21

die Bescheide über Körperschaftsteuer 1997 und über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gem. § 47 Abs. 1 KStG a.F. zum 31.12.1997 bis 1999 vom 25.10.2000 bzw. vom 26.10.2000 und den Bescheid über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag 1997 vom 03.11.2000, sämtlich in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.12.2001, mit der Maßgabe abzuändern, dass der Verzicht auf die Pensionsansprüche gegen Abtretung von Ansprüchen aus einer Rückdeckungsversicherung lediglich i.H.v. 101.072 DM gewinnerhöhend zu erfassen ist.

22

Der Bekl. beantragt,

23

die Klage abzuweisen,

24

hilfsweise die Revision zuzulassen.

25

Die Beigeladenen haben sich dem Antrag der Klin. angeschlossen.

26

Der Bekl. hat zunächst die Auffassung vertreten, in Bezug auf die Auskehrung der Ansprüche aus den Rückdeckungsversicherungen liege eine verdeckte Gewinnausschüttung wegen Fehlens einer klaren, eindeutigen und von vornherein abgeschlossenen Vereinbarung vor, weil die abfindungsauslösenden Umstände und die Abfindungshöhe in den Pensionszusagen bereits genau festgelegt hätten sein müssen. Unter Berücksichtigung des zwischenzeitlich ergangenen BFH-Urteils vom 05.03.2008 (I R 12/07, BFH/NV 2008, 1273) ist der Bekl. nunmehr der Ansicht, eine Abfindungsvereinbarung könne auch nach Erteilung der Pensionszusagen getroffen werden. Dies setze aber voraus, dass die Abfindung erst zum Zeitpunkt des ursprünglich vorgesehenen Versorgungsfalls fällig werde. Vorliegend seien die Fälligkeitszeitpunkte der Abfindungen gegenüber den ursprünglichen Pensionszusagen jedoch vorgezogen worden, denn die Beigeladenen seien bei Auszahlung der Abfindungen erst 54 bzw. 58 Jahre alt gewesen. Auf Grund dessen sei davon auszugehen, dass die Abfindungszahlungen gesellschaftsrechtlich veranlasst und als verdeckte Gewinnausschüttungen zu behandeln seien. Der Verzicht auf die Pensionszusagen stelle entsprechend den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 14.03.2006 (I R 38/05, BFH/NV 2006, 1515) in Höhe des Teilwerts des erdienten Teils der Pensionszusagen von 2.100.000 DM eine verdeckte Einlage dar. Sie mindere außerbilanziell das Einkommen und sei in 1997 dem EK 04 zuzurechnen.

27

Die Beigeladenen machen geltend, die Abfindungszahlungen stellten keine verdeckten Gewinnausschüttungen dar, da unter Berücksichtigung des Wegfalls der Pensionsrückstellungen und der Übertragung der Rückdeckungsversicherungen im Ergebnis keine Vermögensminderung bei der Klin. eingetreten sei. Im BFH-Urteil vom 14.03.2006 (a.a.O.) sei nur deshalb eine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen worden, weil gegen ein vertragliches Abfindungsverbot verstoßen worden sei. Ein solches enthielten die vorliegend zu beurteilenden Pensionsvereinbarungen jedoch nicht. Entgegen der Ansicht des Bekl. sei auch nicht davon auszugehen, dass die im Jahre 1997 ausgezahlten Abfindungen deshalb als verdeckte Gewinnausschüttungen anzusehen seien, weil sie erst zu dem Zeitpunkt hätten geleistet werden dürfen, zu dem die Ansprüche aus den ursprünglichen Pensionszusagen fällig gewesen wären. Anders als in dem BFH-Urteil vom 05.03.2008 (a.a.O.) hätten die Beigeladenen kein Kapitalwahlrecht ausüben können, weil ihnen ein solches Wahlrecht mit den ursprünglichen Pensionszusagen nicht eingeräumt worden sei. Sie hätten dementsprechend nur die nun erfolgten vertraglichen Vereinbarungen treffen können.

### **Entscheidungsgründe**

Die Klage ist ganz überwiegend begründet.

Die angefochtenen Bescheide sind rechtswidrig und verletzen die Klin. in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung -FGO-), soweit der Bekl. das Einkommen der in den Streitjahren noch als GmbH konstituierten Klin. um einen höheren Betrag als 101.072 DM erhöht und keine verdeckte Einlage i.H.v. von 1.081.024,45 DM berücksichtigt hat.

I. Es liegt keine Bindung der Klin. an die vom Finanzamt für Großbetriebsprüfung E im Betriebsprüfungsbericht vom 14.07.2000 niedergelegte Beurteilung des Sachverhaltes aufgrund einer tatsächlichen Verständigung vor. Zwar ist dem Betriebsprüfungsbericht, dem Telefonvermerk vom 19.06.2000 und dem Schreiben der GmbH vom 23.06.2000 zu entnehmen, dass die Auffassung des Prüfers zunächst von der GmbH geteilt worden war. Gegenstand der übereinstimmenden Beurteilung waren indes keine Unsicherheiten in Bezug auf den zugrunde liegenden Sachverhalt, sondern die – einer tatsächlichen Verständigung nicht zugängliche (s. nur BFH-Urteil vom 31.03.2004 I R 71/03, BStBl II 2004, 742 m.w.N.) – rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes. Dies ist unter den Beteiligten auch nicht streitig.

II. Die am 17.11.1997 getroffene Vereinbarung zwischen der GmbH und den Beigeladenen über den Verzicht auf die Ansprüche aus den Pensionszusagen gegen Abtretung der Ansprüche aus den Rückdeckungsversicherungen führt nicht zum Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung.

1. Unter einer verdeckten Gewinnausschüttung im Sinne von § 8 Abs. 3 Satz 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 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der Senat die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie

bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte. Ist der begünstigte Gesellschafter ein beherrschender, so kann eine verdeckte Gewinnausschüttung auch dann anzunehmen sein, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt. Von einer beherrschenden Stellung ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs im Regelfall auszugehen, wenn der Gesellschafter die Mehrheit der Stimmrechte besitzt und er deshalb bei Gesellschafterversammlungen entscheidenden Einfluss ausüben kann. Dies ist im Allgemeinen der Fall, wenn er über mehr als 50 v.H. der Stimmrechte verfügt. Verfügt ein Gesellschafter über lediglich 50 v.H. oder weniger der Gesellschaftsanteile, kann er dennoch einem beherrschenden Gesellschafter gleichgestellt werden, wenn er mit anderen Gesellschaftern zusammenwirkt, die gleichgerichtete Interessen verfolgen, um eine ihren Gesellschafterinteressen entsprechende Willensbildung der Kapitalgesellschaft herbeizuführen (vgl. BFH-Urteil vom 14.03.2006 I R 38/05, BFH/NV 2006, 1515 m.w.N.).

2. Bei Anwendung dieser Grundsätze auf den vorliegenden Fall ist nicht davon auszugehen, dass die GmbH durch die Zahlung des Betrages von 1.018.975,55 DM eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Beigeladenen erbracht hat. Zwar ist bei der GmbH durch die Erfassung des Betrages von 1.018.975,55 DM als Lohnaufwand eine Vermögensminderung eingetreten, die sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG ausgewirkt hat; es fehlt jedoch an einer Veranlassung dieser Vermögensminderung durch das Gesellschaftsverhältnis. 35

a. Eine Veranlassung der Vermögensminderung durch das Gesellschaftsverhältnis ergibt sich nicht schon aus dem Fehlen einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung über die Zahlung des Betrages von 1.018.975,55 DM zwischen der GmbH und den – wegen der insoweit gleichgerichteten Interessen – als beherrschende Gesellschafter anzusehenden Beigeladenen. 36

aa. Die Vereinbarung über die Abtretung der Ansprüche aus den Rückdeckungsversicherungen ist im Voraus geschlossen worden, denn die GmbH hat die Vereinbarung mit den Beigeladenen am 17.11.1997 und damit ca. 2 Wochen vor dem Wirksamwerden des Verzichts auf die Ansprüche aus den Pensionszusagen sowie mehr als 4 Wochen vor der Auszahlung der Ansprüche aus den Rückdeckungsversicherungen abgeschlossen. 37

Nach Auffassung des Senates musste die Vereinbarung über die Möglichkeit, die Pensionszusage abzufinden, auch nicht bereits in den ursprünglichen Pensionszusagen (vom 01.12.1987 bzw. 01.12.1989) enthalten sein, denn durch die Abfindungsvereinbarung wurden lediglich die Auszahlungsmodalitäten für die bereits erdienten Ansprüche geändert, ohne dass das Risiko einer nachträglichen Gewinnmanipulation bestand. Eine Abweichung von den ursprünglichen Vereinbarungen über die Zusage von Pensionsansprüchen muss in Anbetracht des Umstandes, dass auch bei anderen Dauerschuldverhältnissen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern eine nachträgliche Änderung getroffener Vereinbarungen möglich oder zur Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen sogar geboten ist (vgl. Streck/Schwedhelm, KStG, § 8 Rz. 228), nach Auffassung des 38

Senates jedenfalls dann möglich sein, wenn die Abfindungsvereinbarung nicht auf bloßen Wunsch des beherrschenden Gesellschafters abgeschlossen wird, sondern – wie vorliegend – auf dem Umstand beruht, dass die Anteile an der Kapitalgesellschaft veräußert werden und die Erwerber die Gesellschaftsanteile nur unter Befreiung von den Pensionslasten übernehmen wollen (in diesem Sinne auch Rupp in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 8 Abs. 3 KStG Rz. 692; Streck/Schwedhelm, KStG, § 8 Anh Rz. 937; Lederle, GmbHR 2004, 272; Schwedhelm/Olgemöller, GmbH-StB 2003, 163; Förster, DStR 2006, 2149; Lang in Ernst & Young, KStG, § 8 Rz. 517.1.16; a.A. wohl Gosch, KStG, § 8 Rz. 1075: "rechtzeitig vereinbarte Abfindungsklausel" sowie Neumann, vGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl., S. 407; offen gelassen im BFH-Urteil vom 14.03.2006 I R 38/05, a.a.O.). Hiervon geht inzwischen auch der Bekl. aus.

Im Übrigen erscheint die Vereinbarung von Abfindungsklauseln in Pensionszusagen auch deshalb problematisch, weil diese zur Vermeidung eines schädlichen Widerrufsverbots i.S.v. § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG die Abfindung zu Anwartschaftsbarwerten vorsehen müssen (vgl. dazu BFH-Urteil vom 10.11.1998 I R 49/97, BStBl II 2005, 261 sowie BMF-Schreiben vom 06.04.2005 IV B 2-S 2176-10/05, BStBl I 2005, 619) und eine Abfindung zu einem solchen Wert bei vorzeitigem Ausscheiden eines Gesellschafter-Geschäftsführers wegen Abgeltung noch nicht erdienter Ansprüche zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen würde (s. dazu etwa Geiermann, GmbH-StB 2008, 173 und Briese, GmbHR 2008, 568). 39

bb. Die Vereinbarung vom 17.11.1997 ist von den Beteiligten auch tatsächlich durchgeführt worden. Insbesondere kann unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Beigeladenen bereits mit Wirkung vom 30.11.1997 auf ihre Ansprüche aus den Pensionszusagen verzichtet hatten, eine wesentliche Abweichung von der Abfindungsvereinbarung nicht darin gesehen werden, dass die GmbH die Abfindungen i.H.v. insgesamt 1.018.975,55 DM bereits im Dezember 1997 und damit kurze Zeit vor der Vereinnahmung des Betrages seitens der H Lebensversicherungs AG an die Beigeladenen ausgezahlt hat. 40

b. Es liegt des Weiteren keine gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Vereinbarung vom 17.11.1997 wegen Verstoßes gegen ein Abfindungsverbot vor. Das gesetzliche Abfindungsverbot aus § 3 Abs. 1 BetrAVG greift vorliegend nicht ein, da die Beigeladenen zu jeweils 50 v.H. an der Klin. beteiligt waren und damit nicht dem Anwendungsbereich des § 17 BetrAVG unterfallen (vgl. Höfer, BetrAVG, Band I: Arbeitsrecht, § 17 Rz. 5593 sowie BFH-Urteil vom 14.03.2006, a.a.O.). Ein vertragliches Abfindungsverbot war in den Vereinbarungen nicht enthalten, insbesondere enthalten die Pensionszusagen keine Bezugnahme auf § 3 Abs. 1 BetrAVG. Auch aus den in den Pensionszusagen unter Ziffer VII. enthaltenen Verfügungsbeschränkungen lässt sich kein Abfindungsverbot herleiten, denn zum einen sollten diese offenbar nur die einseitige Verfügung der Beigeladenen über die Pensionsansprüche verhindern. Zum anderen entnimmt der Senat aus dem Umstand, dass lediglich die - den Regelungen in § 2 Abs. 2 Sätze 4 bis 6 BetrAVG nachgebildeten - Verfügungsbeschränkungen in die Pensionszusagen aufgenommen wurden, nicht aber ein – der Regelung in § 3 Abs. 1 BetrAVG entsprechendes – Abfindungsverbot, dass die Regelung in Ziffer VII. der Pensionszusagen nach dem Willen der Vertragsparteien kein Abfindungsverbot enthalten sollte (s. a. Höfer, BetrAVG, Band I: Arbeitsrecht, § 2 Rz. 3262 zur Unanwendbarkeit von § 2 Abs. 2 Satz 2 bis 4 BetrAVG auf Abfindungsvereinbarungen bei nach § 3 Abs. 1 BetrAVG 41

zulässigen Abfindungen).

- c. Die GmbH hat den Beigeladenen mit der Zahlung des Betrages von 1.018.975,55 DM ferner keinen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte. 42
- aa. Auch ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter hätte für den Verzicht auf die Pensionsansprüche eine Abfindung erbringen müssen, denn den Beigeladenen standen - wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist - zivilrechtlich wirksam begründete, den Anforderungen des § 6a EStG entsprechende und nicht durch das Gesellschaftsverhältnis zwischen der GmbH und den Beigeladenen veranlasste (insbesondere im Zeitpunkt der Erteilung der Zusagen erdienbare und finanzierbare) Pensionsansprüche gegen die GmbH zu. Diese waren bei Abschluss der Abfindungsvereinbarung am 17.11.1997 nach Ziffer III. der Pensionszusagen (wegen Bestehens der Pensionszusagen seit mindestens zehn Jahren bzw. seit mindestens drei Jahren bei mindestens zwölfjähriger Betriebszugehörigkeit) auch bereits unverfallbar. 43
- bb. Die vereinbarten Abfindungen waren des Weiteren weder überhöht noch wurden mit ihr Leistungen der Beigeladenen vor Erteilung der Pensionszusagen abgegolten. Dies folgt daraus, dass den an die Beigeladenen ausgekehrten Ansprüchen aus den Rückdeckungsversicherungen von 1.018.975,55 DM – wie aufgrund der im Termin zur mündlichen Verhandlung getroffenen tatsächlichen Verständigung unstreitig ist - unverfallbare und seit Abschluss der Vereinbarungen vom 01.12.1987, 01.12.1989 bzw. 15.01.1992 erdiente Ansprüche der Beigeladenen gegenüberstanden, deren Teilwert 2.100.000 DM betrug. 44
- cc. Die Vereinbarung vom 17.11.1997 ist ferner nicht wegen einer unzulässigen Vorverlegung des Fälligkeitszeitpunktes für die Erfüllung der Ansprüche aus den Pensionszusagen als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst anzusehen. Insbesondere vermag der Senat der Auffassung des Bkl. nicht zu folgen, dem BFH-Urteil vom 05.03.2008 (I R 12/07, BFH/NV 2008, 1273) sei zu entnehmen, dass eine Auszahlung von Abfindungen für Ansprüche aus Pensionszusagen erst zu einem Zeitpunkt erfolgen dürfe, zu dem die Ansprüche aus den Pensionszusagen ohne die Abfindungsvereinbarung fällig geworden wären (im vorliegenden Fall mithin bei regulärem Eintritt der Beigeladenen in den Ruhestand im August 2004 bzw. im September 2009 und damit ca. 7 bzw. 12 Jahre nach ihrem Ausscheiden aus der GmbH). Denn zum einen ergab sich eine – teilweise – gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Abfindungszahlung in dem vom BFH entschiedenen Fall nicht daraus, dass die Fälligkeit für die Entrichtung der Abfindung unzulässigerweise vorverlegt wurde, sondern daraus, dass keine (teilweise) Anrechnung der Bezüge aus dem vom Gesellschafter-Geschäftsführer fortgeführten Dienstverhältnis auf die Abfindung erfolgte und die Leistung einer Abfindung vor Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis einem innerbetrieblichen Fremdvergleich nicht standhielt (eine vergleichbare Konstellation liegt hier schon deshalb nicht vor, weil die Beigeladenen die Abfindung anlässlich ihres Ausscheidens aus dem Dienstverhältnis mit der GmbH erhalten haben). Zum anderen entspricht es auch nicht dem Fremdvergleich, Abfindungen für erdiente Ansprüche erst zu einem Zeitpunkt auszuzahlen, zu dem die Ansprüche auch ohne Abschluss der Abfindungsvereinbarung fällig geworden wären, denn mit dem Abschluss einer Abfindungsvereinbarungen wird regelmäßig gerade ein 45

kurzfristiger und endgültiger Ausgleich bestehender Ansprüche bezweckt. Andernfalls könnte ebenso gut auf den Abschluss einer Abfindungsvereinbarung verzichtet und der Eintritt der Fälligkeit der bestehenden Ansprüche abgewartet werden. Unabhängig davon würde sich ein fremder Dritter auf eine Auszahlung des Abfindungsbetrages zum Zeitpunkt der Fälligkeit der abgefundenen Ansprüche regelmäßig auch deshalb nicht einlassen, weil er nicht abschätzen kann, ob der Vertragspartner in der Zukunft noch in der Lage sein wird, die zugesagte Leistung zu erbringen. Es kommt daher nicht darauf an, wann die abgefundenen Ansprüche fällig geworden wären, sondern letztlich darauf, ob – was vorliegend nicht der Fall ist (s. dazu unter II. 2 c. bb.) - die zugesagte Abfindung den Wert der abgefundenen Ansprüche im Zeitpunkt der Abfindungsvereinbarung übersteigt.

d. Eine Veranlassung der Vereinbarung vom 17.11.1997 durch das Gesellschaftsverhältnis kann entgegen der Ansicht des Bekl. auch nicht daraus hergeleitet werden, dass sie im Zusammenhang mit dem Verkauf der Anteile geschlossen wurde. Auch wenn es zutrifft, dass es ohne den Verkauf der Anteile nicht zum Abschluss der Vereinbarung vom 17.11.1997 gekommen wäre, so ist diese dennoch den schuldrechtlichen und nicht den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zwischen der GmbH und den Beigeladenen zuzuordnen. Insbesondere kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Abfindungsvereinbarung deshalb durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, weil sie bei einer Veräußerung der Anteile ausschließlich im Interesse des Gesellschafters erfolgt (so aber Neumann, vGA und verdeckte Einlage, 2. Aufl., S. 408 und Haßelberg, GmbHR 2003, 992). Im Streitfall war die Interessenlage schon deshalb eine andere, weil – wie die Klin. unbestritten dargelegt hat – die Erwerber der Anteile nicht gewillt waren, diese ohne Befreiung von den Pensionslasten zu übernehmen. In einem solchen Fall ist der Abschluss der Abfindungsvereinbarung vielmehr betrieblich und nicht gesellschaftsrechtlich veranlasst (vgl. etwa Gosch, FR 1997, 640; Wochinger in Ernst & Young, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, Fach 4 Stichwort Pensionszusagen Rz. 135; Lang in Ernst & Young, KStG, § 8 Rz. 1168; Grögler/Urban, DStR 2006, 1389; Förster, DStR 2006, 2149; Lederle, GmbH-Rundschau 2004, 209; Altenberg, GmbH-StB 2008, 334 sowie Briese, GmbHR 2008, 568; s. a. BFH-Urteil vom 13.08.2003 XI R 18/02, BStBl II 2003, 748 zur Annahme einer Zwangslage i.S.v. § 24 EStG in diesen Fällen).

46

III. Die Beigeladenen haben durch den Verzicht auf die Ansprüche aus den Pensionszusagen Einlagen in die Klin. getätigt, soweit der Teilwert der unverfallbaren Pensionsanwartschaften den Wert der Ansprüche aus den Rückdeckungsversicherungen überstiegen hat (vgl. dazu BFH-Urteil vom 15.10.1997, I R 58/93, BStBl II 1998, 305), vorliegend mithin in Höhe eines Betrages von (2.100.000 DM ./ 1.018.975,55 DM =) 1.081.024,45 DM, der im Jahre 1997 als Zugang zum EK 04 zu erfassen ist. Dementsprechend ist – unter Anpassung der GewSt-Rückstellung - die vom Bekl. vorgenommene Erhöhung des Einkommens für 1997 (1.182.096,45 DM) um 1.081.024,45 DM auf 101.072 DM zu vermindern.

47

IV. Die Berechnung der geänderten Körperschaftsteuer für 1997, des geänderten GewSt-Messbetrages 1997 und der geänderten Besteuerungsgrundlagen gem. § 47 Abs. 1 KStG a.F. zum 31.12.1997 bis 1999 wird dem Bekl. übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).

48

V. Die Kostenentscheidung folgt aus den §§ 136 Abs. 1, § 139 Abs. 4 FGO. Die 49  
außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen waren für erstattungsfähig zu erklären,  
da sie einen Antrag gestellt und sich damit einem Prozessrisiko ausgesetzt haben. Die  
Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit beruht auf den §§ 151 Abs. 3, 155  
FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

VI. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Sache zugelassen (§ 115 50  
Abs. 2 Nr. 1 FGO).