

Bundesfinanzhof

Erteilt eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer eine Pensionszusage, die eine Hinterbliebenenversorgung zugunsten der nichtehelichen Lebensgefährtin des Geschäftsführers beinhaltet, so sind die Zuführungen zu der entsprechenden Pensionsrückstellung nicht notwendig vGA. Vielmehr ist im Einzelfall zu prüfen, ob die Zusage der Hinterbliebenenversorgung durch das Gesellschaftsverhältnis oder durch das Anstellungsverhältnis veranlasst ist.

KStG § 8 Abs. 3 Satz 2

Urteil vom 29. November 2000 I R 90/99

Vorinstanz: FG Münster (EFG 1999, 1305)

Gründe

I.

Die Beteiligten streiten über die steuerliche Anerkennungsfähigkeit einer Pensionszusage.

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine 1946 gegründete GmbH, deren Gesellschaftsanteile in den Streitjahren (1992 bis 1994) von J.G. zu 48 v.H. und K.G. zu 52 v.H. gehalten wurden. J.G. und K.G. waren zugleich Geschäftsführer der Klägerin.

Im Jahr 1983 hatte die Klägerin ihren Geschäftsführern Pensionszusagen erteilt, nach denen jeder von beiden ein Ruhegeld in Höhe von 75 v.H. der Bezüge erhalten sollte, die er während der letzten drei Jahre vor Erwerb des Pensionsanspruchs durchschnittlich bezogen hatte. Die Zusage an J.G. beinhaltete zugleich eine Hinterbliebenenversorgung zugunsten von dessen Ehefrau. Diese sollte jedoch nur dann gezahlt werden, wenn die Ehe bei Eintritt des Versorgungsfalls noch bestand, und bei Wiederverheiratung der Ehefrau endgültig entfallen.

Im Jahr 1989 wurde die Pensionszusage zugunsten des K.G. neu gefasst und um die Zusage einer Hinterbliebenenversorgung für A, die langjährige Lebensgefährtin des K.G., erweitert. Die Hinterbliebenenpension sollte sich auf zwei Drittel des K.G. zustehenden Ruhegeldes belaufen. Die Klägerin bildete in ihren Bilanzen Pensionsrückstellungen, in die sie seit 1989 die Verpflichtung zugunsten der A einbezog.

Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) behandelte die Versorgungszusage zugunsten von A als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA). Er rechnete deshalb den zum 31. Dezember 1992 ermittelten Rückstellungswert für die Hinterbliebenenzusage sowie die in den Folgejahren erfolgten entsprechenden Zuführungen dem Einkommen der Klägerin hinzu. Der Klage gegen die auf dieser Basis erlassenen Steuerbescheide hat das Finanzgericht (FG) stattgegeben; sein Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1999, 1305 veröffentlicht.

Mit seiner vom FG zugelassenen Revision rügt das FA Verletzung des § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG). Es beantragt, das erstinstanzliche Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Klägerin beantragt Zurückweisung der Revision.

II.

Die Revision ist unbegründet. Das FG hat zu Recht angenommen, dass die Zuführungen zu der Rückstellung wegen der streitigen Pensionszusage gewinnmindernd berücksichtigt werden müssen:

1. Die Klägerin ermittelt ihre Einkünfte gemäß § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) durch Vermögensvergleich. Hierbei hat sie dasjenige Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung auszuweisen ist (§ 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 5 Abs. 1 EStG). In diesem Rahmen muss sie in den von § 6a EStG gezogenen Grenzen u.a. Pensionsrückstellungen bilden.

2. Die jeweiligen Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen mindern die in den Streitjahren erzielten Bilanzgewinne der Klägerin. Die hiernach gewinnmindernd zu berücksichtigenden Beträge sind den Gewinnen der Klägerin nicht außerhalb der Bilanz wieder hinzuzurechnen. Ein solches Vorgehen wäre nur dann angebracht, wenn die Zuführungen zu der Rückstellung als vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG anzusehen wären. Das ist nicht der Fall:

a) Voraussetzung für das Vorliegen einer vGA ist nach der gefestigten Rechtsprechung des Senats, dass die streitige Pensionsverpflichtung nicht durch das Dienstverhältnis zwischen der Klägerin und K.G., sondern durch dessen Gesellschafterstellung veranlasst wäre. Das wäre dann anzunehmen, wenn die Klägerin einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer unter ansonsten vergleichbaren Umständen keine entsprechende Zusage erteilt hätte (Senatsurteil vom 15. Oktober 1997 I R 42/97, BFH/NV 1998, 927, 928, m.w.N.). Maßstab für den hiernach anzustellenden Fremdvergleich ist das Handeln eines Geschäftsführers, der gemäß § 43 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anzuwenden hat.

b) Dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter dem Geschäftsführer einer GmbH eine Pensionszusage erteilen und hierbei u.a. eine Hinterbliebenenversorgung zusagen kann, entspricht ebenfalls der ständigen Senatsrechtsprechung (Urteile vom 26. Juni 1962 I 188/61 S, BFHE 75, 366, BStBl III 1962, 399; vom 20. März 1974 I R 197/72, BFHE 112, 153, BStBl II 1974, 430; vom 6. Februar 1985 I R 80/81, BFHE 143, 426, BStBl II 1985, 420) und wird dem Grunde nach auch vom FA nicht in Zweifel gezogen. Das FA meint indessen, dass eine Pensionszusage immer dann im Gesellschaftsverhältnis veranlasst sei, wenn und soweit sie sich auf die Versorgung eines nichtehelichen Lebensgefährten des Geschäftsführers beziehe. Dem vermag sich der Senat nicht anzuschließen:

aa) Mit der Zusage einer Hinterbliebenenversorgung nimmt der Arbeitgeber auf das berechtigte Interesse des Arbeitnehmers Rücksicht, ihm nahe stehende und von ihm unterhaltene Personen über seinen Tod hinaus wirtschaftlich abzusichern. Ein solches Interesse kann der Arbeitnehmer nicht nur dort haben, wo es um die Versorgung von Personen geht, die ihm gegenüber zivilrechtliche Unterhaltsansprüche haben. Vielmehr kann ihm ebenso an der Absicherung einer Person gelegen sein, die aus anderen Gründen berechtigterweise auf seine fortdauernde Unterstützung vertraut. Diese Situation kann namentlich bei Bestehen einer langjährigen Lebensgemeinschaft gegeben sein, aus der heraus der eine Partner sich moralisch verpflichtet fühlen kann, den anderen über den Tod hinaus zu versorgen (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 10. November 1982 IVa ZR 83/81, Der Betrieb --DB-- 1983, 712; Urteil des Bundesarbeitsgerichts --BAG-- vom 16. August 1983 3 AZR 34/81, DB 1984, 887; Landesarbeitsgericht --LAG-- Hamm, Urteil vom 13. August 1996 6 Sa 1638/95, DB 1996, 1986, 1987). Eine Versorgungszusage, die einem solchen Interesse Rechnung trägt, ist steuerlich nach denselben Grundsätzen zu behandeln wie diejenige gegenüber einem unterhaltsberechtigten Angehörigen des Arbeitnehmers. Für eine grundlegend unterschiedliche Behandlung beider Gestaltungen besteht keine Veranlassung.

bb) Eine solche ergibt sich insbesondere nicht aus dem vom FA angeführten Umstand, dass im Bereich der gesetzlichen Sozialversicherung und des Beamtenrechts ein Versorgungsanspruch des nichtehelichen Lebensgefährten nicht besteht (Urteile des Bundessozialgerichts --BSG-- vom 4. März 1982 4 RJ 13/81, Betriebs-Berater --BB-- 1982, 864, und vom 30. März 1994 4 RA 18/93, Die Sozialversicherung 1995, 77). Denn dies beruht allein auf der Entscheidung des Gesetzgebers, bei der Eingrenzung der versorgungsberechtigten Personen streng an das formale Kriterium der Ehe anzuknüpfen. Aus ähnlichen Gründen kann dort, wo eine betriebliche Versorgungsregelung sich nur auf überlebende Ehegatten bezieht, die betreffende Regelung nicht im Wege der ergänzenden Vertragsauslegung auf nichteheliche Lebensgefährten erstreckt werden (LAG Hamm, Urteil vom 17. Dezember 1991 6 Sa 1212/91, DB 1992, 535; Höfer, Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung, Bd. I, ART Rz. 658; vgl. auch LAG Hamm, Urteil in DB 1996, 1986). In beiden Fällen geht es jeweils darum, dass der Umfang von Versorgungsleistungen nicht einseitig über denjenigen Rahmen hinaus ausgedehnt werden kann, der vom Versorgungsverpflichteten oder unter dessen Mitwirkung festgelegt worden ist. Daraus folgt jedoch nicht, dass eine den Lebensgefährten einschließende Versorgungsregelung nicht durch das Arbeitsverhältnis veranlasst ist, sondern notwendig auf anderen Erwägungen --insbesondere auf dem Gesellschaftsverhältnis-- beruht.

cc) Eine solche Schlussfolgerung rechtfertigt sich im Streitfall auch nicht daraus, dass --wie das FA vorträgt-- die Klägerin keinem anderen Arbeitnehmer eine Versorgungszusage zugunsten eines nichtehelichen Lebensgefährten erteilt oder angeboten hat. Dieser Umstand könnte nur dann darauf schließen lassen, dass die dem K.G. gewährte Zusage im Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, wenn bei der Klägerin überhaupt andere Arbeitnehmer in vergleichbarer Situation beschäftigt gewesen wären. Hierfür ergeben sich jedoch weder aus den Feststellungen des FG noch aus dem Vortrag des FA irgendwelche Anhaltspunkte.

Abgesehen davon weist die Klägerin zu Recht darauf hin, dass die mit K.G. getroffene Vereinbarung im wirtschaftlichen Ergebnis eine Gleichstellung der Versorgungssituationen von K.G. einerseits und des Mitgeschäftsführers J.G. andererseits bewirkte. Denn J.G. hatte schon einige Jahre zuvor eine Pensionszusage erhalten, die sich für den Fall seines Ablebens auf seine Ehefrau erstreckte. Hierdurch war der Minderheitsgesellschafter J.G. einseitig zu Lasten des Mehrheitsgesellschafters K.G. bevorteilt worden, was darauf hinweist, dass die damals gegebene Zusage nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war. Dann aber kann die hier zu beurteilende Zusage hinsichtlich des Veranlassungszusammenhangs nicht anders behandelt werden: Beide Zusagen beruhen erkennbar darauf, dass aus der Sicht der Klägerin zu einer angemessenen Ausstattung der Geschäftsführer u.a. eine Hinterbliebenenversorgung gehörte; wenn die eine durch das Dienstverhältnis zu dem jeweiligen Geschäftsführer veranlasst war, muss für die andere dasselbe gelten. Dass es sich in einen Fall bei dem Begünstigten um den Ehegatten, im anderen hingegen um den langjährigen nichtehelichen Partner des Geschäftsführers handelte, kann insoweit keinen Unterschied machen.

dd) Ebenso kann das FA nicht mit seiner Überlegung durchdringen, dass bei einem verheirateten Geschäftsführer ein Anspruch auf Witwenrente nur dann entstehe, wenn die Ehe bei Eintritt des Versorgungsfalls Bestand hat. Es mag dahingestellt bleiben, ob in der betrieblichen Praxis eine solche Einschränkung von Versorgungsansprüchen die Regel ist. Denn jedenfalls kann sie --anders als in der gesetzlichen Rentenversicherung (§ 46 des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch --SGB VI)-- immer nur darauf beruhen, dass sie in die maßgebliche Vereinbarung aufgenommen worden ist oder --im Wege der ergänzenden Vertragsauslegung-- in diese hineingelesen werden kann. Deshalb kann bei Ehegatten eine Pensionszusage durchaus so ausgestaltet sein, dass der Versorgungsanspruch des Hinterbliebenen unabhängig vom Fortbestand der Ehe besteht (vgl. hierzu BAG-Urteil vom 21. Oktober 1966 3 AZR 119/66, DB 1966, 1932, 1933; Förster/Rühmann in Münchener Handbuch des Arbeitsrechts, Bd. 1, § 105 Rz. 66; Schaub, Arbeitsrechts-Handbuch, 9. Aufl., § 81 Rz. 211, m.w.N.). Umgekehrt kann die Zusage zugunsten eines nichtehelichen Lebensgefährten von einer "Bestandsklausel" abhängig gemacht werden. In diesem Punkt liegt mithin kein grundlegender

Unterschied zwischen beiden Fallgestaltungen. Erst recht ist nicht ersichtlich, weshalb --sei es bei Ehegatten oder bei nichtehelichen Partnerschaften-- das Fehlen einer Bestandsklausel generell auf eine Veranlassung der Zusage im Gesellschaftsverhältnis hindeuten soll. Dasselbe gilt hinsichtlich des Hinweises vom FA auf die Möglichkeit einer "Wiederverheiraturungsklausel".

Vor diesem Hintergrund könnte der genannte Gesichtspunkt im Streitfall allenfalls dann zur Annahme einer vGA führen, wenn Anhaltspunkte dafür bestünden, dass die ungleiche Ausgestaltung der Versorgungszusagen gegenüber J.G. einerseits und K.G. andererseits auf den unterschiedlichen Beteiligungsverhältnissen beruhte. Derartiges ergibt sich indessen weder aus dem FG-Urteil noch aus dem Vortrag des FA.

ee) Der Senat vermag auch nicht der Argumentation des FA zu folgen, dass Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) es gebiete, Versorgungszusagen zugunsten von Witwen und Waisen einerseits und von nichtehelichen Lebenspartnern andererseits unterschiedlich zu behandeln. Denn die genannte Vorschrift hindert lediglich eine willkürliche Ungleichbehandlung vergleichbarer und eine sachwidrige Gleichbehandlung ungleicher Lebenssachverhalte (Senatsurteil vom 12. Dezember 1990 I R 43/89, BFHE 163, 162, BStBl II 1991, 427, 429; Tipke/Kruse, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, 16. Aufl., § 3 AO Tz. 45, m.w.N.). Zu einer solchen kommt es nicht, wenn die Versorgungszusage zugunsten eines nichtehelichen Lebenspartners gerade deshalb steuerlich anerkannt wird, weil sie in dem entscheidenden Punkt --Rücksichtnahme des Arbeitgebers auf die berechtigten Interessen des Arbeitnehmers-- mit der ebenfalls anerkannten Hinterbliebenenversorgung eines Ehegatten vergleichbar ist. Der vom FA ebenfalls zitierte Art. 6 GG steht einer solchen Sachbehandlung schon deshalb nicht entgegen, weil er lediglich eine Schlechterstellung der Ehe gegenüber sonstigen Partnerschaften verbietet, nicht aber umgekehrt eine Schlechterstellung jener Partnerschaften gegenüber der Ehe verlangt.

ff) Mit dieser Würdigung weicht der Senat nicht von seinem Urteil vom 16. Februar 1977 I R 132/75 (BFHE 121, 343, BStBl II 1977, 444) ab. Dort ging es um eine Pensionszusage, die nicht nur die Versorgung der Witwe, sondern zusätzlich eine Versorgung der --geschiedenen-- früheren Ehefrau des Gesellschafter-Geschäftsführers einschloss. Mit einer solchen Konstellation ist der Sachverhalt im Streitfall nicht vergleichbar.

c) Im Ergebnis besteht deshalb keine Rechtsgrundlage für die Annahme des FA, dass stets eine vGA vorliege, wenn eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer für dessen Todesfall eine Versorgung seines nichtehelichen Lebensgefährten in Aussicht stellt (ebenso Dötsch, BB 1994, 327, 331 f.; Frotscher, Körperschaftsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz, Anhang § 8 KStG ABC der vGA "Pensionszusage"). Vielmehr ist die Veranlassung der Zusage jeweils im Einzelfall zu prüfen. Diese Prüfung hat das FG im Streitfall vorgenommen. Es hat hierbei insbesondere darauf abgestellt, dass erstens im Zeitpunkt der Zusageerteilung die Beziehung zwischen K.G. und seiner Lebensgefährtin bereits zwanzig Jahre lang bestand und zweitens die Ehefrau des Mitgeschäftsführers der Klägerin zuvor in gleicher Weise abgesichert worden war. Hieraus hat es ohne Rechtsfehler geschlossen, dass die Klägerin einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer unter ansonsten vergleichbaren Umständen ebenfalls eine Hinterbliebenenversorgung zugunsten der Lebensgefährtin zugesagt hätte. Damit hält die hier zu beurteilende Zusage in diesem Punkt dem erforderlichen Fremdvergleich stand.