

1. **Dem Schriftformgebot des § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG 1990 wird durch jede schriftliche Fixierung genügt, in der der Pensionsanspruch nach Art und Höhe festgelegt wird. Zweifel daran, ob Schriftstücke eine bindende Zusage einer betragsmäßig fixierten Altersversorgung enthalten, gehen zu Lasten desjenigen, der den Ansatz der Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz begehrt.**
2. **Eine in der Steuerbilanz für eine nicht schriftlich erteilte Pensionszusage gebildete Rückstellung ist in der ersten noch änderbaren Bilanz gewinnerhöhend aufzulösen.**

EStG 1990 § 4 Abs. 1 Satz 1, § 6a Abs. 1; KStG § 8 Abs. 3 Satz 2.
Vorinstanz: Niedersächsisches FG vom 28. Februar 2002 6 K 256/99 (EFG 2002, 1021)

Sachverhalt

I.

Die Beteiligten streiten darüber, was unter einer schriftlich erteilten Pensionszusage i.S. des § 6a Abs. 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes 1990 (EStG 1990) zu verstehen ist.

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) - eine GmbH - ist auf dem Gebiete des Automobilhandels tätig. Alleinige Gesellschafterin war die T-KG. An dieser waren bis zum 31. Dezember 1990 M und T als Komplementäre mit je 45 v.H. und A als Kommanditistin mit 10 v.H. beteiligt. Ab dem 1. Januar 1991 war T zu 81,25 v.H. als Komplementär und A zu 18,75 v.H. als Kommanditistin beteiligt.

T war in den Streitjahren 1991 bis 1995 faktisch alleiniger und von den Beschränkungen des § 181 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) befreiter Geschäftsführer der Klägerin.

Auf der Gesellschafterversammlung der Klägerin am 28. Januar 1990 fasste die T-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 Klägerin ist bereit, Herrn T eine angemessenen 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 von M und T unterschrieben.

Der Geschäftsführer-Anstellungsvertrag des T vom 30. Januar 1991, den T einmal für sich selbst und einmal für die Klägerin unterschrieb, enthält in § 11 (Altersversorgung/Hinterbliebenenversorgung) folgende Regelung:

"Es wird auf den Gesellschafterbeschluss vom 28.01.1990 verwiesen."

In einem Telefonvermerk des Steuerberaters der Klägerin über ein Gespräch mit T am 17. Oktober 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:	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 einen Nachtrag vom 2. Dezember 1991:

"Herr K ... rief mich an, 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 am 2. Dezember 1991 dahin gehend geändert, dass das Vertragsverhältnis erst mit Ablauf des 70. Lebensjahres des T endete.

Die Klägerin bildete erstmals in ihrer Bilanz auf den 31. Dezember 1990 eine Pensionsrückstellung in Höhe von 222.347 DM, der sie in den folgenden Jahren weitere Beträge zuführte. Die Höhe der Pensionsrückstellung basiert auf versicherungsmathematischen Gutachten, denen wiederum die Daten des Gesellschafterbeschlusses vom 28. Januar 1990 und der Telefonvermerke vom 17. Oktober 1991 und 2. Dezember 1991 zugrunde lagen. Die Zuführungen zur Rückstellung behandelte die Klägerin als Betriebsausgaben.

Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt - FA -) erkannte die Bildung einer Pensionsrückstellung wegen fehlender Schriftlichkeit nicht an und erließ für die Streitjahre entsprechende 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. Dezember 1991 in vollem Umfang gewinnerhöhend auf.

Die dagegen beim Finanzgericht (FG) eingereichte Klage hatte Erfolg. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2002, 1021 veröffentlicht.

Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung des § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG 1990. Es beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

Die Revision ist begründet. Sie führte zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Klageabweisung (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). Entgegen der Auffassung des FG erfüllt die streitbefangene Pensionszusage nicht die Tatbestandsvoraussetzungen des § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG 1990. Sie ist deshalb in der Steuerbilanz der Klägerin zum 31. Dezember 1991 gewinnerhöhend aufzulösen. Auch die Zuführungen zur Pensionsrückstellung in den Jahren 1992 bis 1995 mindern den Gewinn der Klägerin nicht.

1. Nach § 6a Abs. 1 EStG 1990 darf für eine Pensionsverpflichtung eine Rückstellung (Pensionsrückstellung) nur gebildet werden, wenn der Pensionsberechtigte einen Rechtsanspruch auf einmalige oder laufende Pensionsleistungen hat (§ 6a Abs. 1 Nr. 1 EStG 1990), die Pensionszusage keinen Vorbehalt hinsichtlich der Minderung oder dem Entzug der Pensionsanwartschaft oder -leistung enthält (§ 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG 1990) und die Pensionszusage schriftlich erteilt ist (§ 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG 1990). Im Streitfall kann offen bleiben, ob von einer zivilrechtlich wirksamen Pensionszusage auszugehen ist. Die streitbefangene Zusage erfüllt jedenfalls nicht die Voraussetzungen, die nach § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG 1990 an ihre Schriftlichkeit zu stellen sind.

a) Der Gesetzgeber hat das Schriftformerfordernis in § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG 1990 eingeführt, um die Nachprüfbarkeit der Pensionszusage, insbesondere durch die Finanzbehörden, zu erleichtern. Den einschlägigen Materialien (BTDrucks 7/1281, S. 38) lässt sich entnehmen, dass die Schriftform in erster Linie der Beweissicherung über den Umfang der Pensionszusage dienen soll. Dadurch soll vermieden werden, dass über den Inhalt der Pensionszusage - insbesondere über die für die Bemessung wesentlichen Faktoren (Zusagezeitpunkt, Leistungsvoraussetzungen, Art und Höhe der

Leistungen, Widerrufsvorbehalte) - Unklarheiten bestehen oder später Streit entsteht (vgl. Ahrend/Förster/Rößler, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 4. Aufl., 2. Teil, Rz. 120; Förster in Blümich, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, § 6a EStG Rz. 126; Arteaga/Goetze in Korn, Einkommensteuergesetz, § 6a Rz. 35; Weiland in Lademann, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 6a Rz. 98). Angesichts dieser Zielrichtung des Schriftformgebots müssen die vorgenannten Faktoren in einer schriftlichen Willenserklärung der die Versorgung zusagenden Gesellschaft enthalten sein und die Erklärung dem Anspruchsberechtigten zugehen (Kauffmann in Frotscher, Einkommensteuergesetz, § 6a Rz. 61). Hierfür muss keine besondere Form beachtet werden, sondern es reicht jede schriftliche Fixierung aus, in der der Pensionsanspruch nach Art und Höhe festgelegt wird (vgl. die Nachweise bei Förster in Blümich, a.a.O., Rz. 127).

b) Nichts anderes ergibt sich aus dem Senatsurteil vom 24. März 1999 I R 20/98 (BFHE 189, 45, BStBl II 2001, 612). Zum einen ist das Urteil zu § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) ergangen und enthält keine ausdrücklichen Aussagen zum Inhalt der Schriftformerfordernisse in § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG 1990 (vgl. Gosch in Kirchhof, Einkommensteuergesetz, 3. Aufl., § 6a Rz. 22 Fn. 5). Soweit der Gesetzgeber das vorgenannte Urteil zum Anlass genommen hat, § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG durch das Steueränderungsgesetz 2001 (StÄndG 2001) vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3794, BStBl I 2002, 4) dahin gehend zu ändern, dass er nunmehr ausdrücklich eine schriftliche Fixierung hinsichtlich Art, Form, Voraussetzungen und Höhe verlangt, ist diese Änderung nur als Klarstellung dessen zu werten, was bereits zuvor galt (Kauffmann in Frotscher, a.a.O., § 6a Rz. 61; Schmidt/Seeger, Einkommensteuergesetz, § 6a Rz. 15). Zum anderen war die dort zugesagte Versorgung nach Art und Höhe in einer auslegungsfähigen Weise in der mit den Begünstigten getroffenen Vereinbarung schriftlich festgelegt worden. Darin unterschied sich der Sachverhalt von jenem des Streitfalles.

c) Denn hier genügt die streitbefangene Pensionszusage den vorgenannten Anforderungen nicht:

aa) Der schriftlich protokollierte Beschluss der Gesellschafterversammlung der Klägerin vom 28. Januar 1990 lässt zwar erkennen, dass die Klägerin ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer T eine Pension dem Grunde nach zusagen wollte und der T die entsprechende Willensbekundung der zuständigen Gesellschafterversammlung der Klägerin zur Kenntnis genommen hat. Der Beschluss enthält aber keine konkrete schriftliche Fixierung hinsichtlich der Höhe der Pensionszusage.

bb) Zwar existieren in Form der schriftlichen Telefonvermerke des Steuerberaters diesbezüglich schriftliche Dokumente, welche T unterschrieben und damit zur Kenntnis genommen hat. Letzteren lässt sich jedoch nicht zweifelsfrei entnehmen, ob sie rechtsverbindlichen Zusagecharakter haben sollten. Der Telefonvermerk vom 17. Oktober 1991 enthält die Aussage, T habe in Ergänzung des Protokolls vom 28. Januar 1990 "Daten mitgeteilt, die für die Erstellung eines Gutachtens erforderlich sind". Diese Formulierung spricht bereits für die schlichte Übermittlung vorgegebener Daten und damit gegen die Annahme, dass es sich um eine ergänzende konstitutive Willenserklärung der Klägerin handelte. Auch der als Nachtrag bezeichnete Vermerk vom 2. Dezember 1991 enthält lediglich die Aussage, dass ein Angestellter der mit dem versicherungsmathematischen Gutachten beauftragten Firma angefragt habe, ob das Pensionsalter auf das 70. Lebensjahr heraufgesetzt werden könne. Letzterem habe T zugestimmt. Auch diese Aussage kann dahin verstanden werden, dass lediglich das Zahlenmaterial für die Gutachtenerstellung verändert werden sollte.

cc) Die danach bestehenden Zweifel daran, ob die Vermerke vom 17. Oktober und 2. Dezember 2001 eine die Klägerin bindende Zusage einer betragsmäßig fixierten Altersversorgung enthalten, gehen zu Lasten der Klägerin. Würde man schriftliche Fixierungen der für die Pensionshöhe maßgeblichen Faktoren in Form der vorgenannten Telefonvermerke als für § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG 1990 ausreichend ansehen, so würde dies dem Zweck der Norm, die Unsicherheiten und Unklarheiten hinsichtlich der Pensionshöhe gerade vermeiden soll, nicht gerecht.

2. Die von der Klägerin gebildete Pensionsrückstellung ist in der Steuerbilanz der Klägerin zum 31. Dezember 1991 gewinnerhöhend aufzulösen.

a) § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG 1990, der gemäß § 8 Abs. 1 KStG für Kapitalgesellschaften sinngemäß gilt, definiert den Gewinn als den um Entnahmen und Einlagen korrigierten Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Ende und demjenigen zu Beginn des Veranlagungszeitraums. Dabei ist nach der gefestigten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) als Anfangsvermögen dasjenige anzusetzen, das der vorausgegangenen Veranlagung zugrunde gelegen hat (Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs). Demgemäß ist, wenn ein verfahrensrechtlich nicht mehr änderbarer Steuerbescheid für einen vorausgegangenen Veranlagungszeitraum auf einem Bilanzierungsfehler beruht, dieser Fehler in dem nächsten noch änderbaren Bescheid zu korrigieren (BFH-Beschluss vom 29. November 1965 GrS 1/65 S, BFHE 84, 392, BStBl III 1966, 142; BFH-Urteile vom 28. April 1998 VIII R 46/96, BFHE 185, 492, BStBl II 1998, 443; vom 28. Oktober 1998 X R 96/96, BFHE 187, 450, BStBl II 1999, 217, 222, m.w.N.). Insbesondere ist danach eine zu Unrecht gebildete Rückstellung, deren Bildung oder Erhöhung den Bilanzgewinn gemindert hat, gewinnerhöhend aufzulösen. An dieser Rechtsprechung hält der erkennende Senat schon im Hinblick auf das Gebot der Rechtsprechungskontinuität fest (vgl. hierzu auch Wacker, Finanz-Rundschau - FR - 1998, 651; Schmidt/Heinicke, Einkommensteuergesetz, 22. Aufl., § 4 Rz. 703).

Im Streitfall hat das FG festgestellt, dass die Klägerin in ihrer Bilanz auf den 31. Dezember 1990 die nach dem Vorstehenden unberechtigte Pensionsrückstellung gebildet hatte, dass die hierdurch verursachte Gewinnminderung in einem Körperschaftsteuerbescheid für 1990 berücksichtigt worden war und dass dieser Bescheid im Anschluss an die Aufdeckung des Fehlers nicht mehr geändert werden konnte. Dies rechtfertigt nach dem Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs die vom FA vorgenommene gewinnerhöhende Auflösung der Rückstellung im Rahmen der Veranlagung für 1991.

b) Die Rechtsprechung des erkennenden Senats, nach der eine verdeckte Gewinnausschüttung - vGA - (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) nur zu einer Gewinnerhöhung außerhalb der Bilanz führen kann und eine Anwendung der Regeln zum Bilanzenzusammenhang insoweit nicht in Betracht kommt (Senatsurteile vom 29. Juni 1994 I R 137/93, BFHE 175, 347, BStBl II 2002, 366; vom 16. Dezember 1998 I R 96/95, BFH/NV 1999, 1125, 1126), führt zu keiner abweichenden Beurteilung. Denn diese Rechtsprechung hat ihren Ausgangspunkt gerade darin, dass eine vGA eine Vermögensminderung im Sinne einer Verminderung des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG voraussetzt (Wassermeyer, GmbH-Rundschau 2002, 1, 2), die (Steuer-)Bilanz in jenen Fällen also richtig ist (Buciek, Die Steuerberatung 2002, 1, 2). Das schließt es aus, dort mit einer Bilanzkorrektur zu operieren. Im Streitfall geht es hingegen um einen Verstoß gegen ein gesetzliches Bilanzierungsverbot (§ 6a EStG); hier sind deshalb die zur fehlerhaften Bilanzierung entwickelten Grundsätze uneingeschränkt anwendbar.

3. Da das FG eine hiervon abweichende Rechtsauffassung vertreten hat und die Sache spruchreif ist, war sein Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.