

Leitsätze:

- 1. Nach dem Eintritt des Versorgungsfalls ist eine Pensionsrückstellung mit dem Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahres zu bewerten. Ein Verstoß gegen § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 4 i. V. m. Nr. 2 Halbsatz 2 EStG und die daraus abzuleitenden sog. Überversorgungsgrundsätze liegt nur vor, wenn künftige Pensionssteigerungen oder -minderungen am Bilanzstichtag berücksichtigt werden, nicht jedoch, wenn die zugesagte Pension höher als der zuletzt gezahlte Aktivlohn ist (Bestätigung des BMF-Schreibens vom 3. November 2004, BStBl I 2004, 1045 Tz. 6).**
- 2. Bei der Prüfung, ob eine sog. Überversorgung vorliegt, sind in die Berechnung der Aktivbezüge auch bei einer Betriebsaufspaltung nur diejenigen Gehälter einzubeziehen, welche von der die Altersversorgung zusagenden Betriebskapitalgesellschaft gezahlt werden.**
- 3. Erteilt eine GmbH ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer eine sog. Nur-Pensionszusage, ohne dass dem eine ernstlich vereinbarte Umwandlung anderweitig vereinbarten Barlohns zugrunde liegt, zieht die Zusage der Versorgungsanwartschaft regelmäßig eine sog. Überversorgung nach sich (Bestätigung des Senatsurteils vom 9. November 2005 – I R 89/04[1], BFHE 211, 287, BStBl II 2008, 523; entgegen BMF-Schreiben vom 16. Juni 2008, BStBl I 2008, 681).**
- 4. Die Erteilung einer Pensionszusage an den Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft setzt im Allgemeinen die Einhaltung einer Probezeit voraus, um die Leistungsfähigkeit des neu bestellten Geschäftsführers beurteilen zu können. Handelt es sich um eine neu gegründete Kapitalgesellschaft, ist die Zusage überdies erst dann zu erteilen, wenn die künftige wirtschaftliche Entwicklung der Gesellschaft verlässlich abgeschätzt werden kann (Bestätigung der ständigen Rechtsprechung). Wird die Pension dem entgegenstehend unmittelbar nach Einstellung des Gesellschafter-Geschäftsführers oder nach Gründung der Gesellschaft zugesagt, handelt es sich bei den Zuführungen zu einer Rückstellung für die Pensionszusage um vGA. Ausschlaggebend ist die Situation im Zusagezeitpunkt, so dass die Anwartschaft auch nach Ablauf der angemessenen Probe- oder Karenzzeiten nicht in eine fremdvergleichsgerechte Versorgungszusage „hineinwächst“ (entgegen BMF-Schreiben vom 14. Mai 1999, BStBl I 1999, 512 Tz. 1.2).**
- 5. Eine Pensionszusage, bei der die Versorgungsverpflichtung für den Fall der vorzeitigen Beendigung des Dienstverhältnisses in Höhe des (quotierten) Teilwerts gemäß § 6a Abs. 3 EStG abgefunden werden darf, steht unter einem gemäß § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG steuerlich schädlichen Vorbehalt (Anschluss an Senatsurteil vom 10. November 1998 – I R 49/97, BFHE 187, 474, BStBl II 2005, 261; Bestätigung des BMF-Schreibens vom 6. April 2005, BStBl I 2005, 619).**
- 6. Die Zuführungen zu einer Rückstellung für die Verbindlichkeit aus einer betrieblichen Versorgungszusage, die den Vorgaben des § 6a EStG entspricht, aus steuerlichen Gründen aber als vGA zu behandeln sind, sind außerhalb der Bilanz dem Gewinn hinzuzurechnen. Ist eine Hinzurechnung unterblieben und aus verfahrensrechtlichen Gründen eine Änderung der betreffenden Steuerbescheide nicht mehr möglich,**

können die rückgestellten Beträge auf der Ebene der Kapitalgesellschaft nicht mehr als vGA berücksichtigt werden (Bestätigung der Senatsrechtsprechung).

- 7. Gesellschafter-Geschäftsführer, die weniger als 50 v. H. der Anteile an der Kapitalgesellschaft halten, fallen grundsätzlich in den Regelungsbereich des BetrAVG. Dies gilt jedoch nicht, wenn mehrere Gesellschafter-Geschäftsführer nicht ganz unbedeutend an einer GmbH beteiligt sind und zusammen über die Mehrheit der Anteile verfügen (Anschluss an die Zivilrechtsprechung).**
- 8. Die Abfindung oder die entgeltliche Ablösung einer Pensionszusage, um dadurch den Verkauf der Geschäftsanteile der GmbH zu ermöglichen, ist jedenfalls dann regelmäßig nicht durch das Gesellschaftsverhältnis mitveranlasst, wenn die Leistungen vereinbarungsgemäß im Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses eines nicht beherrschenden Gesellschafters stehen. Anders verhält es sich jedoch für die Abfindung oder Ablösung in jenem Umfang, in dem die Pensionszusage zu einer Überversorgung des begünstigten Gesellschafter-Geschäftsführers führt (Anschluss an Senatsurteile vom 17. Mai 1995 – I R 147/93, BFHE 178, 203, BStBl II 1996, 204; vom 9. November 2005 – I R 89/04[2], BFHE 211, 287, BStBl II 2008, 523).**

Gründe:

I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine im Jahre 1969 gegründete GmbH, deren Unternehmensgegenstand die Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung ist. Sie hatte bis 1995 ein abweichendes Wirtschaftsjahr zum 30. Juni. Ihr Stammkapital betrug in den Streitjahren 1995 bis 1998 500 000 DM.

Gesellschafter der Klägerin waren ursprünglich die R-GmbH mit 75 v. H. und der Beigeladene zu 1. (A) mit 25 v. H., seit 1972 – nach einer Kapitalerhöhung und einer Umstrukturierung – A mit 24 v. H. und der Beigeladene zu 2. (B) mit 20 v. H. der Geschäftsanteile; weitere Anteile wurden von dritten Personen gehalten. Seit 1994 – nach einer weiteren Kapitalerhöhung – waren Gesellschafter der Klägerin A (wie bisher) mit einem Geschäftsanteil von 24 v. H. (120 000 DM), B (wie bisher) sowie zwei weitere Personen mit Geschäftsanteilen von jeweils 20 v. H. (100 000 DM), der – am 22. September 2009 verstorbene – Rechtsvorgänger (E) der nunmehrigen Beigeladenen zu 3. zu 10 v. H. (50 000 DM) und ein weiterer Gesellschafter zu 6 v. H. (30 000 DM). Mit Wirkung vom 1. Januar 1997 wurden die Anteile an der Klägerin verkauft.

Die Aufträge im Rahmen der Geschäftstätigkeit der Klägerin wurden bis zum 31. Dezember 1996 im Innenverhältnis von einer neben der Klägerin bestehenden GbR abgewickelt. Diese GbR unterhielt auch den für die Durchführung der Aufträge und Mandate erforderlichen Geschäftsbetrieb und hatte das erforderliche Personal angestellt. Die Arbeitnehmer der GbR wurden am 1. Januar 1997 (Gesellschafterwechsel) von der Klägerin übernommen.

Für die Auftragsabwicklung zahlte die Klägerin Leistungsgebühren nach einem einheitlichen Schema an die GbR: 50 v. H. der Wertgebühren der durch die Klägerin vereinnahmten Mandantenhonorare, 90 v. H. der durch die Revisoren und das Büro- und Buchhaltungspersonal entstandenen Zeitgebühren sowie 90 v. H. der durch die Geschäftsführer der Klägerin entstandenen Zeitgebühren abzüglich des der Klägerin selbst entstandenen Lohnkostenanteils

(inklusive der Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen) für die Geschäftsführer, Pauschalgebühren von sog. Datev-Mandanten und die durch die GbR verauslagten Kosten. Für den größten Mandanten der Klägerin wurde der GbR das gesamte durch die Klägerin vereinnahmte Honorar abzüglich eines Festbetrages von 3 000 DM pro Abschluss bezahlt. Die Gesellschafter der Klägerin waren zugleich zu Geschäftsführern bestellt. Für die Geschäftsführertätigkeit waren die folgenden Vergütungen vereinbart:

1. A sollte nach dem Anstellungsvertrag vom 25. Februar 1970 von der Klägerin kein laufendes Gehalt, sondern ausschließlich eine Pensionszusage erhalten. In dem Vertrag waren mit Erreichen des 65. Lebensjahres eine monatliche Pension von 8 000 DM, daneben eine Invalidenrente von 2 000 DM sowie eine Witwenrente von 4 800 DM zugesagt. Bei vorzeitiger Beendigung des Dienstverhältnisses war die Auszahlung eines Einmalbetrages in Höhe des Pensionsrückstellungsbetrages des Vorjahres bzw. ein entsprechender Rentenbetrag zugesagt. A hatte ferner Anspruch auf Zahlung von Tantiemen, die entweder in Form der Erhöhung der bestehenden Pensionszusage oder der Erteilung eines weiteren „versicherungsmathematischen Versorgungsversprechens“ geleistet werden sollten. Aufgrund eines Nachtrags zum Anstellungsvertrag vom 21. März 1983 sollten die bis dahin angesammelten Tantiemeansprüche verzinst werden. Des Weiteren war nach diesem Nachtrag ab 1983 ein Barlohn in Höhe von 1 600 DM jährlich für die Zeit bis 1991 vereinbart, der aber nicht ausgezahlt wurde.

Am 25. Mai 1992 vollendete A das 65. Lebensjahr. Nach einer Vereinbarung vom 27. Juni 1992 ergab sich aus der Pensionszusage zum 30. Juni 1992 ein Rückstellungsbetrag von 1 050 413 DM. Darüber hinaus ergab sich ein „Rückstellungsbetrag“ aus den stehen gelassenen Tantiemen in Höhe von rd. 1 390 304 DM. Die Beteiligten ermittelten einen monatlichen Zahlungsanspruch von A in Höhe von 20 000 DM, der grundsätzlich in dieser Höhe auch als Witwenrente fortgezahlt werden sollte. Die übrigen Regelungen des Anstellungsvertrages vom 25. Februar 1970 wurden aufgehoben. Des Weiteren war bestimmt, dass nach restlosem Verbrauch der Pensionsrückstellung die Rentenzahlungen eingestellt werden sollten. Mit einem Schreiben des A vom 3. September 1992 an die „Mitgesellschafter und Mitgeschäftsführer“ wurde niedergelegt, dass die Regelung über die Witwenrente nicht gelten sollte und die Verzinsung nicht 7,5 v. H., sondern weiterhin 6 v. H. betragen sollte. Auf dieser Basis bildete die Klägerin u. a. in ihrer Bilanz auf den 30. Juni 1995 eine Pensionsrückstellung.

Mit Vertrag vom 18. Juni 1996 übertrug die Klägerin die Pensionsverpflichtung sowie eine weitere Pensionsverpflichtung (Wert: 149 655 DM) auf eine andere GmbH, die N-GmbH, unter gleichzeitiger Übertragung von Wertpapieren zum Kurswert von rd. 3,2 Mio. DM. Alleinige Anteilseignerin der N-GmbH war zum Zeitpunkt der Übertragung die Ehefrau des A.

2. Nach dem Anstellungsvertrag der Klägerin mit B vom 28. Januar 1971 bestand die Vergütung zunächst ebenfalls ausschließlich in der Gewährung einer Pensionszusage. Mit Nachtrag vom 17. Januar 1983 wurde ein Barlohn in Höhe von 5 000 DM monatlich bestimmt. Der Pensionsanspruch wurde zunächst mit 1 000 DM je Monat ab Erreichen des 65. Lebensjahres vereinbart; diese Zusage wurde mehrfach erhöht, zuletzt mit Vereinbarung vom 15. Mai 1995 auf 10 000 DM im Monat.

Mit Vertrag vom 26. September 1996 hat die Klägerin die Pensionsverpflichtung gegenüber B, für die sie eine Rückstellung in Höhe von 1 062 049 DM gebildet hatte, auf die B-GmbH gegen Abtretung von Wertpapieren in dieser Höhe übertragen. Alleingesellschafter der B-GmbH war im Übertragungszeitpunkt B. Er ist im Jahr 2001 65 Jahre alt geworden.

3. E als ursprünglich Beigeladener zu 3.: E war zunächst Angestellter der Klägerin und seit 1989 – nach Übernahme eines Geschäftsanteils von 6 v. H. im Jahre 1987 – Geschäftsführer. Nach Übernahme eines weiteren Geschäftsanteils von 4 v. H. im April 1991 erteilte ihm die Klägerin am 9. September 1991 eine Pensionszusage über 2 000 DM im Monat ab Erreichen des 65. Lebensjahres. Nach der entsprechenden vertraglichen Regelung war bei vorzeitiger Beendigung des Dienstverhältnisses ein Betrag in Höhe der passivierten Rückstellung des Vorjahres bzw. eine hieraus zu errechnende Rente zu zahlen. Am 27. September 1994 wurde die Rente auf 3 000 DM im Monat erhöht. Am 27. Juni 1995 wurde zwischen der Klägerin und E eine monatliche Barlohnzahlung ab 1. Juli 1995 von 500 DM vereinbart. Im Zusammenhang mit der Übertragung der Gesellschaftsanteile auf den 1. Januar 1997 wurde das Anstellungsverhältnis aufgehoben und die Pensionszusage gegen eine Zahlung von 127 000 DM zzgl. 6 v. H. Aufzinsung abgefunden.

Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt – FA –) war der Auffassung, die Pensionsrückstellungen gegenüber A könnten nur auf der Grundlage eines teilentgeltlichen Arbeitsverhältnisses mit einem Jahresgehaltsbetrag von 1 600 DM anerkannt werden. Im Übrigen liege eine Überversorgung vor, die zur Auflösung der Rückstellung zum 30. Juni 1995 führe. Darüber hinaus behandelte das FA die laufenden Rentenzahlungen im Jahr 1995 und die Übertragung der Wertpapiere auf die N-GmbH als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA). Auch hinsichtlich B war es der Auffassung, es liege eine Überversorgung vor, die zu einer entsprechenden Kürzung der Rückstellung im Jahr 1995 führe. Die Rückstellung sei nur mit rd. 324 000 DM zu berücksichtigen. Darüber hinaus sei die Übertragung der Wertpapiere auf die B-GmbH einkommenserhöhend als vGA anzusetzen. Bezüglich E war es der Auffassung, die Pensionsrückstellung sei in Höhe von 110 510 DM zum 30. Juni 1995 aufzulösen. Die aufwandswirksam für 1996 mit 124 167 DM und für 1997 mit 5 587 DM gebuchten Beträge seien als vGA anzusetzen und für den insgesamt im Jahr 1997 ausgezahlten Betrag von 129 754 DM sei die Ausschüttungsbelastung herzustellen.

II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des erstinstanzlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). Der Senat kann aufgrund der bisherigen tatrichterlichen Feststellungen nicht durcherkennen.

Das FG hat zu Recht entschieden, dass die von der Klägerin gebildete Rückstellung für die Pensionsverpflichtung gegenüber A nicht unter dem Gesichtspunkt der „Überversorgung“ aufgelöst werden darf (1.). Es hat jedoch zu Unrecht Gleiches auch bezogen auf B und E angenommen (2. und 3.). Die an A ausgezahlten Pensionszahlungen führen zum Teil zur Annahme einer vGA (4. und 5.). Ebenso verhält es sich bezogen auf die Übertragung der Wertpapiere und die Kapitalabfindung zur Ablösung der Versorgungsanwartschaften gegenüber B und E (6. und 7.).

1. Die von der Klägerin gebildete Rückstellung für die Pensionsverpflichtung gegenüber A darf nicht unter dem Gesichtspunkt der „Überversorgung“ aufgelöst werden.

a) Gemäß § 6a Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) darf für Pensionsverpflichtungen eine steuerwirksame Rückstellung gebildet werden, sofern die in § 6a EStG genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Die Rückstellung ist höchstens mit dem Teilwert der Pensionsverpflichtung anzusetzen (§ 6a Abs. 3 Satz 1 EStG). Nach § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 4 EStG sind Werterhöhungen oder Verminderungen der Pensionsleistungen nach dem Schluss des Wirtschaftsjahres, die hinsichtlich des Zeitpunktes ihres Wirksamwerdens oder

ihres Umfanges ungewiss sind, bei der Berechnung des Barwertes der künftigen Pensionsleistungen und der Jahresbeträge erst zu berücksichtigen, wenn sie eingetreten sind. Diese Regelungslage lässt sich durch eine entsprechende Höherbemessung der Versorgung nicht umgehen.

Der Bundesfinanzhof (BFH) sieht in einer derartigen Vorwegnahme künftiger Entwicklungen deshalb eine Überversorgung, die zur Kürzung der Pensionsrückstellung führt, und zwar typisierend dann, wenn die Versorgungsanwartschaft zusammen mit der Rentenanwartschaft aus der gesetzlichen Rentenversicherung 75 v. H. der am Bilanzstichtag bezogenen Aktivbezüge übersteigt. Im Hinblick auf die Schwierigkeit, die letzten Aktivbezüge und die zu erwartenden Sozialversicherungsrenten zu schätzen, hat der BFH zur Prüfung einer möglichen Überversorgung auf die vom Arbeitgeber während der aktiven Tätigkeit des Begünstigten tatsächlich erbrachten Leistungen abgestellt (ständige Rechtsprechung seit BFH-Urteil vom 13. November 1975 – IV R 170/73, BFHE 117, 367, BStBl II 1976, 142; vgl. im Anschluss daran Senatsurteil vom 17. Mai 1995 – I R 147/93, BFHE 178, 203, BStBl II 1996, 204, und zuletzt Senatsurteile vom 31. März 2004 – I R 70/03, BFHE 206, 37, BStBl II 2004, 937; I R 79/03, BFHE 206, 52, BStBl II 2004, 940; vom 15. September 2004 – I R 62/03, BFHE 207, 443, BStBl II 2005, 176). Der Senat hält an dieser Rechtsprechung, welcher sich die Verwaltungspraxis angeschlossen hat (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen – BMF – vom 3. November 2004, BStBl I 2004, 1045), weiterhin fest. Sie gilt auch für die Erteilung einer sog. Nur-Pensionszusage (Senatsurteil vom 9. November 2005 – I R 89/04, BFHE 211, 287, BStBl II 2008, 523); der insoweit entgegenstehenden Praxis der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 16. Juni 2008, BStBl I 2008, 681) folgt der Senat nicht.

b) Eine Vorwegnahme künftiger Entwicklungen liegt jedoch nicht mehr vor, wenn der Versorgungsfall bereits eingetreten ist. § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 4 EStG ist zwar auch in der Leistungsphase sinngemäß anzuwenden (§ 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 EStG). Dies bedeutet, dass künftige noch ungewisse Pensionssteigerungen oder -minderungen, auch wenn deren Eintritt wahrscheinlich ist, am Bilanzstichtag noch nicht berücksichtigt werden dürfen. Eine Pensionsrückstellung, die 75 v. H. der letzten Aktivbezüge einschließlich der Rentenanwartschaft übersteigt, nimmt aber nicht mehr eine künftige Steigerung der Aktivbezüge vorweg. Vielmehr steht in diesem Fall fest, dass die zugesagte Pension höher ist als der zuletzt gezahlte Aktivlohn. Das Gesetz geht insofern von der kapitalisierten Ausfinanzierung der Versorgungsansprüche aus. Ein Verstoß gegen § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 EStG ist daher, sofern die weiteren Voraussetzungen der Vorschrift erfüllt sind, nicht gegeben (vgl. auch BMF-Schreiben in BStBl I 2004, 1045 Tz. 6).

c) Nach diesen Grundsätzen ist die für A gebildete Pensionsrückstellung nicht aufzulösen, da dieser bereits am 25. Mai 1992, demnach vor den Streitjahren, sein 65. Lebensjahr vollendet hatte. Gegen § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 Halbsatz 2 EStG wird nicht verstoßen. Dies gilt sowohl hinsichtlich der Pensionszusage über 8 000 DM als auch hinsichtlich des Teils der Pension, für den eine Pensionsrückstellung erstmals nach Eintritt des A in den Ruhestand aufgrund der Vereinbarung vom 27. Juni 1992 gebildet wurde. Anhaltspunkte dafür, dass die übrigen Voraussetzungen des § 6a EStG nicht eingehalten wurden, sind dem angefochtenen Urteil nicht zu entnehmen.

2. Eine Überversorgung des Beigeladenen B ist aber in dem Umfang anzunehmen, als die Versorgungsanwartschaft unter Einbeziehung der Rentenanwartschaft aus der gesetzlichen Rentenversicherung 75 v. H. der am Bilanzstichtag 30. Juni 1995 bezogenen Aktivbezüge übersteigt. Insofern ist die Pensionsrückstellung zum 30. Juni 1995 aufzulösen.

a) Dem angefochtenen Urteil lässt sich nicht entnehmen, in welcher Höhe nach diesen Grundsätzen Rückstellungen für die Versorgungsverpflichtungen gegenüber B gebildet werden dürfen. Das FG hätte dem Einwand des FA nachgehen müssen, dass die von der Klägerin gebildete Rückstellung deshalb überhöht sei, weil die zugesagte Invalidenrente auf den zuletzt aktivierten Wert der Rückstellung beschränkt gewesen („Cantelli-Zusage“) und dies bei der Ermittlung des Rückstellungsbetrages nicht beachtet worden sei; der in seinem Urteil enthaltene Hinweis, dass die Rückstellung von einem externen Gutachter berechnet worden sei und ein ordentlicher Geschäftsleiter sich auf die Richtigkeit dieser Berechnung habe verlassen dürfen, reicht insoweit nicht aus.

b) In die Berechnung der Aktivbezüge sind nur die von der Klägerin gezahlten Gehälter einzubeziehen. Entgegen der Auffassung des FG können die Gewinnanteile, die die Beigeladenen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter der GbR bezogen haben, nicht Grundlage der Bemessung der Pensionsrückstellungen sein. Bei der Prüfung der Frage, ob eine Pensionszusage zu einer Überversorgung führt, ist nur auf das Gehalt abzustellen, das die die Altersversorgung zusagende Gesellschaft ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer bezahlt, nicht aber auf Gewinne, die dieser aus einer weiteren neben der Geschäftsführertätigkeit ausgeübten selbstständigen oder gewerblichen Tätigkeit als Gesellschafter eines Personenunternehmens erzielt. Dies gilt auch dann, wenn mit der Personengesellschaft – wie im Streitfall – enge wirtschaftliche Beziehungen bestehen (Senatsbeschluss vom 21. August 2007 – I B 69/07, BFH/NV 2007, 2278; Senatsurteil vom 18. Dezember 2002 – I R 44/01, BFH/NV 2003, 945, zur Frage, ob bei der Prüfung der Finanzierbarkeit einer Altersversorgung Betriebsvermögen der Besitzgesellschaft einbezogen werden kann). Es handelt sich gleichwohl um jeweils rechtlich selbstständige Unternehmen, und die in der anderen Gesellschaft – hier der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GbR – bezogenen Gewinnanteile sind nicht Teil der Vergütungen der Geschäftsführertätigkeit für die die Versorgung zusagende Gesellschaft.

Zwar können auch für Personen, die zum Pensionsverpflichteten in einem anderen Rechtsverhältnis als einem Dienstverhältnis stehen, Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG gebildet werden (§ 6a Abs. 5 EStG). Die Klägerin hat die Pensionen den Beigeladenen jedoch in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter-Geschäftsführer und nicht in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter ihrer Geschäftspartnerin, der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GbR, versprochen. Es fehlen jegliche Anhaltspunkte dafür, dass die Klägerin B und E die Pension als zusätzliche Vergütung für Leistungen der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GbR zugesagt haben könnte. Maßstab für die Prüfung, ob eine Überversorgung vorliegt, ist daher allein die Vergütung für die Geschäftsführertätigkeit der Klägerin.

3. Die Pensionsrückstellung für E ist aufzulösen, weil E bei vorzeitiger Beendigung des Dienstverhältnisses nur einen auf Auszahlung des Betrags der ausgewiesenen Pensionsrückstellung beschränkten Anspruch hatte.

Nach § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG ist die Bildung einer Pensionsrückstellung nur zulässig, wenn die Pensionszusage entweder keinen Kürzungs- oder Widerrufsvorbehalt enthält oder wenn sich ein solcher Vorbehalt nur auf Tatbestände erstreckt, bei deren Vorliegen nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen unter Beachtung billigen Ermessens eine Minderung oder ein Entzug der Pensionsanwartschaft zulässig ist. Wie der Senat in seinem Urteil vom 10. November 1998 – I R 49/97 (BFHE 187, 474, BStBl II 2005, 261; zustimmend Ahrend/Förster/Rößler, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 2. Teil, Rdnr. 377; Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8 Rdnr. 1075; Höfer, Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung, Steuerrecht, Rdnr. 131 f.; Otto in Blomeyer/Rolfs/Otto, Betriebsrentengesetz, 4. Aufl., StR A Rdnr. 392 ff.; Blümich/Förster, EStG, KStG, GewStG, § 6a EStG Rdnr. 169), dem sich auch die

Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 6. April 2005, BStBl I 2005, 619) prinzipiell angeschlossen hat (s. aber auch z. B. Heger, Betriebs-Berater 2005, 1378; Otto in Blomeyer/Rolfs/Otto, a.a.O., StR A Rdnr. 394; Höfer, a.a.O., Rdnr. 132), im Einzelnen ausgeführt hat, steht eine Pensionszusage, bei der die Versorgungsverpflichtung in Höhe des Teilwerts gemäß § 6a Abs. 3 EStG abgefunden werden darf, unter einem gemäß § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG steuerlich schädlichen Vorbehalt, und zwar unbeschadet dessen, ob der im konkreten Einzelfall abzufindende quotierte Teilwert der versprochenen Anwartschaft des vorzeitig ausscheidenden Arbeitnehmers betraglich höher ist als der entsprechende Barwert (vgl. dazu Beck, Deutsches Steuerrecht – DStR – 2005, 2062; Prost, Der Betrieb – DB – 2005, 2321). Denn der Teilwert der Pensionsrückstellung entspricht wegen des zu verwendenden Zinsfußes von 6 v. H. regelmäßig nicht dem ratierlichen Barwert (nach § 2 des Gesetzes der betrieblichen Altersversorgung – BetrAVG –). Im Streitfall konnte die Klägerin den Pensionsanspruch des E im Falle einer vorzeitigen Beendigung des Dienstverhältnisses abfinden; er stand damit unter einem Kürzungsvorbehalt. Eine vorzeitige Beendigung des Dienstverhältnisses ist kein Grund, der im Rahmen billigen Ermessens eine Beschränkung des Pensionsanspruchs auf die in der Bilanz ausgewiesene Pensionsrückstellung anstelle des ratierlich gekürzten Barwerts rechtfertigen kann.

4. Die an A im Streitjahr 1995 und 1996 bis zur Ablösung der Pensionsverpflichtung gezahlten Renten sind insoweit als vGA zu erfassen, als sie zu Minderungen des Unterschiedsbetrags nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) geführt haben.

a) Ist eine Versorgungszusage dem Grunde nach als vGA zu beurteilen, ist die Rückstellung, soweit sie im Übrigen den Vorgaben des § 6a EStG entspricht, sowohl der Steuer- als auch der Handelsbilanz zugrunde zu legen; der Zuführungsbetrag ist aber außerhalb der Bilanz dem Gewinn hinzuzurechnen. Ist eine Hinzurechnung in den Jahren der Zuführung jedoch unterblieben und aus verfahrensrechtlichen Gründen eine Änderung der betreffenden Steuerbescheide nicht mehr möglich, scheidet der Ansatz einer vGA in Höhe der rückgestellten Beträge auf der Ebene der Kapitalgesellschaft aus (Senatsurteil vom 21. August 2007 – I R 74/06, BFHE 218, 487, BStBl II 2008, 277).

Nach diesen Grundsätzen kann die an A gezahlte Rente insoweit nicht als vGA erfasst werden, als sie zu einer Minderung der Pensionsrückstellungen geführt hat. Die Pension mag zwar in der zugesagten Höhe durch das Gesellschaftsverhältnis (mit-)veranlasst gewesen sein. Eine Korrektur als vGA außerhalb der Bilanz hätte aber in den jeweiligen Jahren, in denen die Beträge der Pensionsrückstellung zugeführt wurden und sich auf den Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG ausgewirkt haben, erfolgen müssen. Auch wenn die Rechtsfolge des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG keine Zeitkongruenz erfordert (Senatsurteil vom 8. Oktober 2008 – I R 61/07, BFHE 223, 131; vgl. Gosch, a.a.O., § 8 Rdnr. 460), so setzt eine vGA dennoch zwingend eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) voraus, die sich in dem Jahr auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt, in dem die außerbilanzielle Zurechnung erfolgen soll. Die Zahlungen im Streitjahr 1995 und 1996 haben den Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG jedoch insoweit nicht gemindert, als die Zahlungen zu einer gegenläufigen entsprechenden Minderung der Pensionsrückstellung geführt haben und können daher nicht (mehr) als vGA berücksichtigt werden.

b) vGA liegen jedoch insoweit vor, als die Rentenzahlungen den Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG gemindert haben.

aa) Nach der Rechtsprechung des Senats ist die Zusage einer sog. Nur-Pension, ohne dass dem eine Umwandlung des andernfalls zu zahlenden Barlohns zu Grunde liegt, grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis zumindest mitveranlasst. Denn die Zusage einer Überversorgung, die nicht schon durch eine Versagung oder Kürzung der Pensionsrückstellung zu berücksichtigen ist, zieht aus Sicht des Geschäftsführers als Zusageempfänger eine vGA nach sich, wenn die ihm versprochene aktive Entlohnung – wie im Streitfall – durch ein Versorgungsversprechen ersetzt wird, das nicht (beispielsweise durch eine Rückdeckungsversicherung) abgesichert ist und bei dem der Ersetzung keine „echte“ Barlohnumwandlung zugrunde liegt; ein gedachter fremder Dritter (sog. doppelter Fremdvergleich) hätte sich auf eine solche Gestaltung regelmäßig nicht eingelassen, und zwar grundsätzlich auch dann nicht, wenn er anderweitig über ausreichende laufende Einkünfte verfügt (Senatsurteile in BFHE 178, 203, BStBl II 1996, 204; in BFHE 211, 287, BStBl II 2008, 523).

Im Streitfall bezog A während seiner aktiven Dienstzeit keinerlei Aktivlohn. Er sollte nur eine Pensionszusage über 8 000 DM sowie eine weitere an Gewinnbeteiligungen bemessene Altersversorgung erhalten. Der für die Zeit von 1983 bis 1991 vereinbarte Barlohn von 1 600 DM jährlich wurde nie ausgezahlt und war offensichtlich nicht ernstlich vereinbart.

bb) Hinzu kommt, dass A die Pensionsversorgung unmittelbar nach Anstellung als Geschäftsführer ohne eine zuvorige Erprobung, um die Leistungsfähigkeit des neu bestellten Geschäftsführers beurteilen zu können, und überdies kurze Zeit nach Gründung der Klägerin und damit zu einem Zeitpunkt, als die künftige wirtschaftliche Entwicklung noch nicht verlässlich abgeschätzt werden konnte, versprochen worden ist. Die ohne Beachtung dieser unter Fremden üblichen Fristen zugesagte Pension war damit im Zusagezeitpunkt als vGA zu beurteilen (vgl. z. B. Senatsurteile vom 30. September 1992 – I R 75/91, BFH/NV 1993, 330; 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; BMF-Schreiben vom 14. Mai 1999, BStBl I 1999, 512 Tz. 1), was sich sowohl auf die erstmalige Bildung der Pensionsrückstellung als auch auf die nachfolgenden Rückstellungszuführungen auswirkt. Ausschlaggebend ist die Situation im Zusagezeitpunkt, so dass die Anwartschaft auch nach Ablauf der angemessenen Probe- oder Karenzzeiten nicht in eine fremdvergleichsgerechte Versorgungszusage „hineinwächst“ („vGA dem Grunde nach“; vgl. dazu m. w. N. z. B. Gosch, a.a.O., § 8 Rdnr. 350 allgemein und Rdnr. 1131 – dort speziell zur Nur-Pension – und Rdnr. 1136 – dort speziell zur Probezeit –); der insoweit abweichenden Verwaltungsauffassung (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 1999, 512 Tz. 1.2; Oberfinanzdirektion Koblenz, Verfügung vom 23. August 1999, GmbH-Rundschau – GmbHR – 1999, 1267) folgt der Senat nicht.

cc) Von einer ausschließlich betrieblichen Veranlassung der Zahlungen kann nicht deshalb ausgegangen werden, weil A auch Gesellschafter der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GbR war und in dieser Eigenschaft ein Vielfaches seiner von der Klägerin erhaltenen Aktivbezüge erwirtschaftet hat. Denn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter wird Gewinne, die ein Gesellschafter-Geschäftsführer als Gesellschafter eines anderen Unternehmens erzielt, nicht zum Maßstab einer Pensionszusage machen. Er wird vielmehr Aktivbezüge und Pensionen nur am Erfolg der Kapitalgesellschaft, mit der der Anstellungsvertrag geschlossen wurde, bemessen. Das gilt gleichermaßen dann, wenn die jeweiligen Arbeitgeber im Rahmen einer Betriebsaufspaltung verbunden sind.

dd) Die Zahlung der Pension hat, soweit ihr nicht eine Auflösung der Pensionsrückstellung gegenübersteht, zu einer Vermögensminderung geführt. Eine Vermögensminderung ist entgegen der Auffassung der Klägerin nicht deshalb auszuschließen, weil die Klägerin zur

Finanzierung der Altersversorgung Wertpapiere angeschafft hatte, aus deren Erträgen die Pension finanziert werden konnte. Denn bei der Frage, ob eine Minderung des Unterschiedsbetrags nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG vorliegt, ist auf den einzelnen Geschäftsvorfall abzustellen. Eine Saldierung mit vermögenswerten Vorteilen ist grundsätzlich nur nach den Grundsätzen des sog. Vorteilsausgleichs (Gosch, a.a.O., § 8 Rdnr. 260 ff.) möglich, die hier aber mangels Gegenleistung des A nicht zum Tragen kommen.

5. Die Revision des FA bleibt insoweit ohne Erfolg, als das FG die Übereignung von Wertpapieren an die N-GmbH gegen Übernahme der Pensionsverpflichtung nicht als vGA beurteilt hat.

a) Die Übertragung der Wertpapiere auf die N-GmbH führte in Höhe der Pensionsrückstellungen zu keiner Minderung des Unterschiedsbetrages nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG, da im Gegenzug der Pensionsanspruch des A gegen die Klägerin erloschen und die Pensionsrückstellung aufzulösen war, so dass die Annahme einer vGA insoweit ausscheidet.

aa) Dem steht § 4 Abs. 1 BetrAVG nicht entgegen, nach dem die Verpflichtung, bei Eintritt des Versorgungsfalles Versorgungsleistungen zu gewähren, nur von einer Pensionskasse, von einem Unternehmen der Lebensversicherung oder einem öffentlich-rechtlichen Versorgungsträger mit Zustimmung des Arbeitnehmers übernommen werden darf. Denn das Betriebsrentengesetz findet auf A keine Anwendung.

Nach § 17 Abs. 1 Satz 2 BetrAVG gelten die §§ 1 bis 16 BetrAVG entsprechend für Personen, die nicht Arbeitnehmer sind, wenn ihnen Versorgungsleistungen aus Anlass ihrer Tätigkeit für ein Unternehmen zugesagt worden sind. Diese ihrem Wortlaut nach auch für Gesellschafter-Geschäftsführer geltende Bestimmung ist jedoch nach dem Grundcharakter des Betriebsrentengesetzes als eines hauptsächlich dem Schutz von Arbeitnehmern dienenden Gesetzes einschränkend auszulegen. So gehören nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) weder der Alleingesellschafter noch der Mehrheitsgesellschafter zu dem gemäß § 17 Abs. 1 Satz 2 BetrAVG geschützten Personenkreis (Urteil vom 28. April 1980 – II ZR 254/78, BGHZ 77, 94). Denn aufgrund ihrer Leitungsmacht sind sie als Unternehmer und nicht als Arbeitnehmer zu behandeln. Minderheitsgesellschafter, also Gesellschafter, die weniger als 50 v. H. der Anteile der Gesellschaft halten, fallen zwar grundsätzlich in den Regelungsbereich dieses Gesetzes (BGH-Urteil in BGHZ 77, 94; Höfer, a.a.O., Bd. I: Arbeitsrecht, Rdnr. 5594; Rolfs in Blomeyer/Rolfs/Otto, a.a.O., § 17 Rdnr. 106 ff., jeweils m. w. N.). Dies gilt aber nicht, wenn sie zur Führung der Geschäfte der Gesellschaft berufen sind, zusammen mit weiteren zur Geschäftsführung berufenen Gesellschaftern die Mehrheit am Unternehmen besitzen und ihre Kapitalbeteiligung nicht ganz unbedeutend ist. Auch in diesem Fall verfügen sie über eine einem beherrschenden Gesellschafter vergleichbare Leitungsmacht, da im allgemeinen Gesellschafter-Geschäftsführer, die zusammen über die Mehrheit verfügen, der Gesellschaft ihren Willen aufzwingen können und vielfach auch müssen, wenn notwendige Entscheidungen anstehen (vgl. BFH-Urteil vom 17. Dezember 2008 – III R 22/05, BFH/NV 2009, 1409; BGH-Urteil vom 2. Juni 1997 – II ZR 181/96, DB 1997, 1611; Höfer, a.a.O., Rdnr. 5597; Rolfs in Blomeyer/Rolfs/Otto, a.a.O., § 17 Rdnr. 108 ff., jeweils m. w. N.). „Nicht ganz unbedeutend“ im Sinne dieser Rechtsprechung ist eine Kapitalbeteiligung ab 10 v. H. (BGH-Urteil in DB 1997, 1611). Die Feststellung, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer tatsächlich gleich gelagerte Interessen verfolgen, ist nicht erforderlich. Insoweit unterscheiden sich die Voraussetzungen, unter denen das Betriebsrentengesetz eine Gesellschafter-Geschäftsführergruppe als beherrschend beurteilt, von den Anforderungen, die der Senat bei der Prüfung, ob eine vGA vorliegt, an eine beherrschende Gesellschaftergruppe stellt (Gosch, a.a.O., § 8 Rdnr. 221, m. w. N.).

Nach diesen Maßstäben fällt A nicht unter das Betriebsrentengesetz. Nach den Feststellungen des FG war er zwar nur zu 24 v. H. an der Klägerin beteiligt, jedoch waren sämtliche Gesellschafter zur Geschäftsführung berufen. Mit Ausnahme eines Gesellschafters, der nur 6 v. H. der Anteile an der Klägerin hielt, waren alle anderen Gesellschafter-Geschäftsführer – also auch A, B und E – „nicht unbedeutend“ an der Klägerin beteiligt, so dass sie als Unternehmer und nicht als Arbeitnehmer im Sinne des Betriebsrentengesetzes zu beurteilen sind.

bb) Das FA macht des Weiteren geltend, die Übertragung der Wertpapiere sei nicht zu fremdüblichen Bedingungen erfolgt. Zum einen würden derartige Verpflichtungen nur von Versicherungsunternehmen übernommen; zum anderen rechneten diese mit einem niedrigeren Zinssatz als dem, der § 6a EStG zu Grunde liege. Ferner würden für die Übernahme der Pensionsverpflichtung Verwaltungskosten berechnet. Diese Ausführungen erscheinen nachvollziehbar. Jedoch folgt hieraus keine mögliche Vermögensminderung der Klägerin. Denn nach dem Vorbringen des FA hätte die Klägerin bei einer Übertragung der Versorgungsverpflichtung auf eine Versicherung einen höheren Betrag leisten müssen als den, den sie an die N-GmbH entrichtet hat.

cc) Auch der Einwand, die Übertragung der Versorgungsverpflichtung auf einen anderen Rechtsträger sei deshalb als vGA zu beurteilen, weil der Anlass hierzu – die Veräußerung der Anteile an der Klägerin – ein durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasster Vorgang sei, greift im Ergebnis nicht durch.

Zum einen hat das FG zu Recht die von der Erwerberin der Anteile an der Klägerin gestellte Forderung, die Klägerin möge die Pensionsverpflichtungen von A, B und E abfinden, jedenfalls insoweit, als die Abfindungen vereinbarungsgemäß im Zusammenhang mit der Beendigung der Dienstverhältnisse nicht beherrschender Geschäftsführer standen, als ausschließlich betrieblich veranlasst beurteilt (vgl. z. B. FG Köln, Urteil vom 17. März 2005 – 13 K 1531/03, EFG 2005, 1075; FG Münster, Urteil vom 23. März 2009 – 9 K 319/02 K, G, F, EFG 2009, 1779; Briese, GmbHR 2008, 568; Förster, DStR 2006, 2149; Otto in Blomeyer/Rolfs/Otto, a.a.O., StR F Rdnr. 351 ff.; Gosch, Finanz-Rundschau 1997, 438 a. E.; Rund, GmbHR 2001, 417; Hoffmann, DStR 2002, 2211, m. w. N.; a. A. Haßelberg, DStR 2002, 1803; s. auch Höfer, a.a.O., Rdnr. 3150). Zum andern ist hierdurch keine Minderung des Unterschiedsbetrages nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG eingetreten, da die Klägerin im Gegenzug von ihrer Pensionsverpflichtung gegenüber A befreit wurde.

b) Die Ausführungen des FG, ein ordnungsgemäß handelnder Geschäftsleiter hätte sich bei der Bewertung der Wertpapiere mit einem Abschlag von 1 v. H. mit Blick auf die bei Veräußerung der Wertpapiere entstehenden Kosten einverstanden erklärt, sind revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Da die von der N-GmbH übernommenen Versorgungsverpflichtungen aus den Erträgen der übertragenen Wertpapiere und deren Veräußerungserlösen zu bestreiten waren, beim Verkauf von Wertpapieren aber regelmäßig Kosten entstehen, handelt es sich um eine mögliche Würdigung des FG im Einzelfall, an die der Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist. Das FA bringt dagegen nur ohne nähere Erläuterung vor, ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer hätte sich auf eine derartige Vereinbarung nicht eingelassen. Damit setzt es aber nur seine eigene Würdigung an die Stelle derjenigen des FG. Es macht nicht geltend, dass die Würdigung des FG allgemeinen Erfahrungssätzen widerspricht, weil z. B. bei der Art der übereigneten Wertpapiere Veräußerungskosten in der vereinbarten Höhe schlechterdings nicht anfallen können.

c) Die Übereignung der Wertpapiere auf die N-GmbH hat jedoch zum Abfluss der vGA geführt, sodass insoweit gemäß § 27 Abs. 1 KStG 1996 die Ausschüttungsbelastung herzustellen ist. Während nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats eine vGA i. S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 1996 schon in dem Augenblick beginnt, in dem sie das Vermögen der ausschüttenden Kapitalgesellschaft mindert, ist die Ausschüttungsbelastung für die vGA wegen § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG 1996 erst in dem Veranlagungszeitraum zu bilden, in dem das Wirtschaftsjahr endet, in dem die Ausschüttung bei der Kapitalgesellschaft vermögensmäßig abfließt. Die nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 1996 wegen einer vGA gebotene Gewinnkorrektur führt also nicht automatisch zu einer Minderung oder Erhöhung der Körperschaftsteuer für denselben Veranlagungszeitraum. Vielmehr können sich die Gewinnkorrektur nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 1996 und die Erhöhung bzw. Minderung der Körperschaftsteuer gemäß § 27 Abs. 1 KStG 1996 in verschiedenen Veranlagungszeiträumen auswirken (Senatsurteile vom 20. August 1986 – I R 87/83, BFHE 147, 521, BStBl II 1987, 75; vom 14. Juli 2004 – I R 16/03, BFHE 207, 147, BStBl II 2004, 1010). Die Ausschüttung i. S. des § 27 Abs. 1 KStG 1996 ist erst mit dem entsprechenden Vermögensabfluss – hier der Übereignung der Wertpapiere – verwirklicht. Bei der Herstellung der Ausschüttungsbelastung ist für vGA vor Geltung des Körperschaftsteuergesetzes 1977 § 27 Abs. 2 KStG 1996 zu beachten (vgl. Senatsurteil vom 8. August 2001 – I R 26/00, BFH/NV 2002, 539).

6. Die Annahme des FG, die Übertragung der Wertpapiere auf die B-GmbH zur Ablösung der B gegebenen Pensionszusage sei nicht als vGA zu beurteilen, hält der revisionsrechtlichen Prüfung nicht in vollem Umfang stand.

a) Die Übertragung der Wertpapiere auf die B-GmbH ist insoweit nicht als vGA zu beurteilen, als für die Pensionsverpflichtungen zulässigerweise Rückstellungen gemäß § 6a EStG gebildet wurden. Denn insoweit wurde die Klägerin von jener Verpflichtung befreit, so dass die Übertragung der Wertpapiere bei ihr zu keiner Vermögensminderung geführt hat.

b) Soweit damit jedoch diejenigen Pensionsansprüche abgefunden wurden, die zu einer Überversorgung des B geführt haben und für die daher – wie unter 2. ausgeführt – die Pensionsrückstellungen aufzulösen sind, ist eine Minderung des Unterschiedsbetrags gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG eingetreten. vGA liegen insoweit vor, als der Wert der übereigneten Wertpapiere bzw. die gezahlte Abfindung höher als der ratierlich gekürzte Barwert der zugesagten Pensionszusage zum Zeitpunkt der Übertragung ist.

aa) Die Abfindung bzw. Ablösung einer überversorgenden Pensionszusage ist durch das Gesellschaftsverhältnis zumindest mitveranlasst. Denn die Zusage einer Überversorgung, die nicht schon durch eine Versagung oder Kürzung der Pensionsrückstellung zu berücksichtigen ist, zieht aus Sicht des Geschäftsführers als Zusageempfänger eine vGA nach sich, wenn die ihm versprochene aktive Entlohnung – wie im Streitfall – durch ein Versorgungsversprechen ersetzt wird, das nicht (beispielsweise durch eine Rückdeckungsversicherung) abgesichert ist und bei dem der Ersetzung keine „echte“ Barlohnnumwandlung zugrunde liegt (vgl. Ausführungen unter II. 4. b aa). Hinzu kommt, dass B die Versorgung – wie bei A (s. unter II. 4. b bb) – unmittelbar nach Anstellung als Geschäftsführer ohne eine zuvorige Erprobung versprochen worden ist und schon deswegen eine vGA „dem Grunde nach“ auslöst. Ist aber die Versorgungszusage insoweit durch das Gesellschaftsverhältnis (mit-)veranlasst, gilt dies in gleicher Weise auch für die Abfindung und Übertragung der Wertpapiere zur Ablösung dieser Ansprüche.

bb) Von einer ausschließlichen betrieblichen Veranlassung der Zahlungen kann – wie bereits unter II. 4. b cc ausgeführt – auch nicht deshalb ausgegangen werden, weil B auch

Gesellschafter der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GbR war und in dieser Eigenschaft ein Vielfaches seiner von der Klägerin erhaltenen Aktivbezüge erwirtschaftet hat.

cc) Jedoch liegt eine vGA nur insoweit vor, als der Wert der übereigneten Wertpapiere den ratierlich gekürzten Barwert der Altersversorgung zum Zeitpunkt der Vereinbarung (und nicht den niedrigeren Teilwert i. S. des § 6a Abs. 3 EStG) überstiegen. Anders als bei E war der Abfindungsanspruch des B vertraglich nicht auf den Teilwert gemäß § 6a Abs. 3 EStG beschränkt. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter hätte daher auch einen gesellschaftsfremden Geschäftsführer mit dem tatsächlich bis zum Zeitpunkt der Abfindungsvereinbarung verdienten Barwert der Versorgungsverpflichtung abgefunden.

c) Die Ausführungen des FG, die Klägerin habe sich bei der Bemessung der Zuwendung an die B-GmbH darauf verlassen dürfen, dass die in der Bilanz ausgewiesene Rückstellung für B zutreffend sei, da deren Höhe von einem fremden Gutachter ermittelt worden sei, sind – sofern es nach vorstehenden Ausführungen hierauf noch ankommen sollte – revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Zwar sind die Verpflichtungen aus der Altersversorgung des B möglicherweise zu hoch berechnet worden, weil nicht berücksichtigt wurde, dass sich sein Anspruch auf Rente im Falle der Invalidität nach dem Rückstellungsbetrag zum vorangegangenen Bilanzstichtag richtete. Die Würdigung des FG, es habe insoweit an der konkreten Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis gefehlt, weil die Klägerin darauf habe vertrauen dürfen, dass die Höhe der Rückstellung zutreffend berechnet worden sei, ist aber möglich. Dem steht nicht entgegen, dass E Mathematiker war. Da die Berechnung einem externen Gutachter übertragen worden war, war E mit der Berechnung der Pensionsrückstellung nicht befasst. Die Klägerin war nicht verpflichtet, die von einem externen Gutachter ermittelten Werte von E überprüfen zu lassen. Neben der objektiven Vermögensminderung setzt die vGA grundsätzlich keine subjektiven Handlungserfordernisse, mithin keine bestimmte Ausschüttungsabsicht und keine Einigung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft über die „verdeckte“ Zuwendung voraus (Senatsurteil vom 29. April 2008 – I R 67/06, BFHE 221, 201; BFH-Urteil vom 28. Januar 1992 – VIII R 207/85, BFHE 167, 90, BStBl II 1992, 605). Die handelnde Person muss weder den Tatbestand der vGA kennen noch das Geschehene rechtlich zutreffend würdigen (Senatsurteil vom 3. Dezember 1969 – I R 107/69, BFHE 97, 524, BStBl II 1970, 229). Diese Grundsätze gelten jedoch nicht uneingeschränkt. Denn wie die offene enthält auch die verdeckte Gewinnausschüttung eine finale Ausrichtung in Richtung eines Zuwendungswillens. Steht deshalb zur Überzeugung des FG fest, dass die Vorteilsverschiebung von der Kapitalgesellschaft zu Gunsten des Gesellschafters nicht aus gesellschaftlichen Gründen erfolgt ist, scheidet eine vGA aus. Es fehlt dann an der konkreten Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis (vgl. Gosch, a.a.O., § 8 Rdnr. 277; Wassermeyer, DB 2001, 2465; a. A. Blümich/Rengers, a.a.O., § 8 KStG Rdnr. 374). Insoweit liegt dem Streitfall ein anderer Sachverhalt als im Senatsurteil in BFHE 221, 201 zu Grunde. Allerdings wird eine derartige Annahme nur in Ausnahmefällen und regelmäßig nur dann in Betracht kommen, wenn sich der Gesellschafter-Geschäftsführer auf einen von einem fremden Gutachter nach mathematischen oder naturwissenschaftlichen Grundsätzen ermittelten Wert stützt.

7. Die Abfindung an E ist insoweit als vGA zu beurteilen, als sie den Teilwert der Pensionsverpflichtung nach § 6a Abs. 3 EStG für eine Pensionsverpflichtung von 75 v. H. von 500 DM überstieg. Da E – im Gegensatz zu B – nur Anspruch auf eine Abfindung mit dem Teilwert der Pensionsverpflichtung nach § 6a Abs. 3 EStG hatte, ist bei der Bemessung der vGA hierauf und nicht auf den ratierlich gekürzten Barwert des Rentenanspruchs abzustellen. Im Übrigen gelten die Ausführungen unter II. 6. b aa und bb entsprechend.

Die Würdigung des FG, die E zugesagte Altersversorgung sei von Anfang an als unverfallbar vereinbart worden, hält einer revisionsrechtlichen Überprüfung stand. Es handelt sich nach den getroffenen Vereinbarungen um eine mögliche Auslegung der mit E am 9. September 1991 geschlossenen Pensionsvereinbarung, die den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindet. Die Abfindung des Pensionsanspruchs kann daher nicht allein deshalb in vollem Umfang als vGA beurteilt werden, weil eine entsprechende zivilrechtliche Verpflichtung der Klägerin nicht bestand. Die Ausführungen des FG, die Zusage einer sofort unverfallbaren Pension sei angemessen gewesen, weil E bereits früher als Prokurist für die Klägerin tätig gewesen sei, ist ebenfalls revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

8. Soweit die Klägerin auf verschiedene Schreiben des BMF verweist, die Übergangsregelungen enthalten, kann offenbleiben, ob diese im Streitfall zu einem für die Klägerin günstigeren Ergebnis führen könnten. Denn insoweit handelt es sich um übergangsweise gewährte Billigkeitserweise, über die nicht im vorliegenden Steuerfestsetzungsverfahren, sondern in einem gesonderten Billigkeitsverfahren (§§ 163, 227 der Abgabenordnung) zu entscheiden ist.

Die jahrelange Nichtbeanstandung der Pensionsrückstellungen für B durch das FA führte auch nicht zu einem Vertrauenstatbestand zugunsten der Klägerin. Nach dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung muss das FA in jedem Veranlagungszeitraum die einschlägigen Besteuerungsgrundlagen erneut prüfen, rechtlich würdigen und eine als falsch erkannte Rechtsauffassung zum frühest möglichen Zeitpunkt aufgeben, selbst wenn der Steuerpflichtige auf diese Rechtsauffassung vertraut haben sollte (vgl. BFH-Urteil vom 13. Mai 2004 – IV R 47/02, BFH/NV 2004, 1402). Dies gilt auch dann, wenn die Rückstellung in mehreren Außenprüfungen nicht beanstandet wurde (ständige Rechtsprechung, z. B. Senatsurteil vom 25. April 1990 – I R 78/85, BFH/NV 1990, 630; BFH-Urteil vom 7. Juni 1988 – VIII R 296/82, BFHE 153, 407, BStBl II 1988, 886).

9. Das FG ist teilweise von anderen rechtlichen Grundsätzen ausgegangen. Sein Urteil ist aufzuheben und die Sache zurückzuverweisen. Das FG hat in den vorstehend näher ausgeführten Punkten den Sachverhalt weiter aufzuklären und die rechtlichen Folgerungen zu ziehen.