

**BUNDESFINANZHOF Urteil vom 27.11.2013, I R 17/13**

vGA: Hinterbliebenenversorgung für den neuen Lebenspartner als nicht erdienbare Neuzusage

**Tatbestand**

- 1 I. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer im Jahre 1986 errichteten GmbH, war der im April 1943 geborene X. Der zum 1. Januar 1994 neu gefasste Geschäftsführeranstellungsvertrag vom 26. November 1986 war auf unbestimmte Zeit abgeschlossen; die Kündigungsfrist betrug für beide Vertragsparteien sechs Monate zum Ende des Kalenderjahres.
- 2 Am 1. Dezember 1989 erteilte die Klägerin ihrem Geschäftsführer eine Pensionszusage. Danach sollte X bei seinem Ausscheiden aus den Diensten der Klägerin nach seinem vollendeten 65. Lebensjahr eine monatliche Pension in Höhe von 4.500 DM erhalten. Bei einem Ausscheiden in den Ruhestand nach Vollendung des 60. Lebensjahres sollte er die betriebliche Altersrente bereits von diesem Zeitpunkt an --in gekürzter Höhe-- verlangen können. Bestandteil der Zusage war eine Hinterbliebenenversorgung für die damalige Ehefrau des X, die im Januar 1946 geborene Y, über eine monatliche Pension von 3.600 DM, zahlbar längstens bis zu einer Wiederverheiratung. Die Zusage auf Hinterbliebenenrente sollte im Fall einer rechtskräftigen Scheidung der Ehe erlöschen.
- 3 Y verstarb im November 1997. In der Folgezeit begründete X mit der im März 1951 geborenen Z eine Lebensgemeinschaft. Am 23. Juni 1999 erklärte die Klägerin in einer "Ergänzung zur Pensionszusage", der Vertrag vom 1. Dezember 1989 werde insoweit "geändert", als nunmehr eine Hinterbliebenenrente zugunsten von Z zugesagt werde. Inhaltlich und betraglich entsprach diese Zusage derjenigen, die zuvor zugunsten von Y gegolten hatte. X und Z schlossen am 16. Juni 2000 die Ehe.
- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) behandelte die Zuführungen zu der von der Klägerin gebildeten Pensionsrückstellung im Hinblick auf die Hinterbliebenenversorgung für Z als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA), da diese Anwartschaft von X zum Zeitpunkt der Zusage nicht mehr habe erdient werden können. Ohnehin sei fraglich, ob eine Versorgungszusage gegenüber nichtehelichen Lebensgefährten steuerlich anzuerkennen sei. Die als vGA hinzuzurechnenden Beträge bezifferte das FA für die Streitjahre 2003 bis 2005 mit 4.603 EUR (2003), 4.870 EUR (2004) bzw. 4.340 EUR (2005).
- 5 Die Klage gegen die hiernach geänderten Steuerbescheide war lediglich hinsichtlich einer rechnerischen Differenz bei der Berechnung des Teilwerts der Pensionsrückstellung für 2005 erfolgreich; die vGA wurde vom Finanzgericht (FG) insoweit mit 2.558 EUR ermittelt. Im Übrigen wurde die Klage abgewiesen, und zwar bezogen auf die Bescheide über Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbetrag 2003 und 2004 sowie verbleibenden Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer und vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 2005 als unzulässig und bezogen auf die Bescheide über Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbetrag 2005 sowie verbleibenden Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer und vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 2003 und 31. Dezember 2004 als überwiegend unbegründet (FG Berlin-Brandenburg vom 30. Januar 2013 12 K 12227/10, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 949).
- 6 Ihre Revision stützt die Klägerin auf Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt, das FG-Urteil und die angefochtenen Steuerbescheide aufzuheben.
- 7 Das FA beantragt, die Revision als unzulässig zu verwerfen, hilfsweise als unbegründet zurückzuweisen.

**Entscheidungsgründe**

- 8 II. Die Revision ist teilweise unzulässig. Soweit sie zulässig ist, ist sie in der Sache unbegründet.
- 9 1. Im Hinblick auf die Bescheide über Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbetrag 2003 und 2004 sowie verbleibenden Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer und vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 2005 hat das FG die Klage als unzulässig angesehen. Da die Klägerin sich hiermit in ihrer Revisionsbegründung nicht befasst hat, ist ihr Rechtsmittel im Hinblick auf jene Bescheide mangels Begründung unzulässig (§ 120 Abs. 2, Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 10 2. Im Hinblick auf die Bescheide über Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbetrag 2005 sowie verbleibenden Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer und vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 2003 und 31. Dezember 2004 ist die Revision zulässig aber unbegründet.

- 11 a) Eine dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH erteilte Pensionszusage kann nach der gefestigten Rechtsprechung des Senats u.a. nur dann steuerlich anerkannt werden, wenn zwischen dem Zusagezeitpunkt und dem vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand mindestens zehn Jahre liegen (vgl. hierzu z.B. Senatsurteile vom 15. März 2000 I R 40/99, BFHE 191, 330, BStBl II 2000, 504; vom 18. August 1999 I R 10/99, BFH/NV 2000, 225, 226; vom 30. Januar 2002 I R 56/01, BFH/NV 2002, 1055; vom 18. März 2009 I R 63/08, BFH/NV 2009, 1841, jeweils m.w.N.). Andernfalls handelt es sich bei den Zuführungen zur Pensionsrückstellung regelmäßig um eine vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes). An diesem Grundsatz hält der Senat nach wie vor fest und ihn will auch die Klägerin prinzipiell nicht in Frage stellen.
- 12 b) Den Anforderungen an die Erdienbarkeit wird im Streitfall nicht genügt, wenn man isoliert auf die am 23. Juni 1999 erteilte Zusage einer Hinterbliebenenanwartschaft zugunsten von Z als insoweit erstmalige Zusage abstellt. Denn X als der alleinige Gesellschafter der Klägerin und damit als Hauptbegünstigter der erteilten Pensionszusage wäre von da an gerechnet bis zum vorgesehenen Eintritt des Versorgungsfalls mit vollendetem 65. Lebensjahr und --im Zusammenhang damit-- der regulären Laufzeit des Geschäftsführeranstellungsvertrages nicht mehr für einen Zeitraum von mindestens zehn Jahren, sondern nur noch für einen Zeitraum von acht Jahren und zehn Monaten im Unternehmen der Klägerin tätig gewesen. Anders könnte es sich nur verhalten, wenn sich die nunmehrige Hinterbliebenenversorgung lediglich als einen "Austausch", eine "Wiederherstellung" oder eine "Ergänzung" derjenigen Hinterbliebenenversorgung ansehen ließe, welche ursprünglich --am 1. Dezember 1989-- für die verstorbene Ehefrau des Gesellschafter-Geschäftsführers zugesagt worden war.
- 13 Der Senat erachtet Letzteres mit dem FG indessen nicht für möglich. Denn mit dem Tod von Y war die Witwenversorgung nach den Zusagebedingungen endgültig entfallen. Die --abermalige-- Ausdehnung der versprochenen Versorgungsanwartschaft zugunsten der rund fünf Jahre jüngeren Z stellt sich deshalb als ein neues und die Klägerin erstmals belastendes Versorgungsversprechen dar, das als solches und aus Sicht des Zusagezeitpunkts nach den beschriebenen Maßstäben von X nicht mehr hätte erdient werden können (s. bezogen auf eine Witwenversorgung auch Senatsurteil in BFH/NV 2009, 1841). Für einen betrieblichen Grund, den Erdienenszeitraum ausnahmsweise zu verkürzen, geben die tatrichterlichen Feststellungen nichts her. Insbesondere lässt sich der Zeitraum zwischen dem Tod der zunächst begünstigten Ehefrau des Gesellschafter-Geschäftsführers einerseits und der Begünstigung seiner späteren Lebensgefährtin und --seit der Eheschließung im Jahre 2000-- Ehefrau andererseits aus steuerrechtlicher Sicht nicht als bloßer unbeachtlicher "Unterbrechenszeitraum" qualifizieren (s. dazu --jedoch bei anderweitig gelagertem Sachverhalt-- Senatsurteil in BFH/NV 2002, 1055). Ausschlaggebend ist allein die Frage, ob der Hinterbliebenenversorgung von Z nach den einschlägigen Maßstäben eine betriebliche Motivation zugrunde liegt, und das ist hier mit dem FA und dem FG zu verneinen.