

## BFH Beschluss vom 13.6.2006, I R 58/05

Nachträgliche Berücksichtigung einer Rückstellung - verdeckte Gewinnausschüttung bei fehlerhaftem Bilanzausweis

### Leitsätze

1. Eine Rückstellung ist in der Steuerbilanz auch dann zu bilden, wenn sie in der Handelsbilanz zu Unrecht nicht gebildet worden ist.
2. Ein unrichtiger Bilanzansatz ist grundsätzlich in derjenigen Schlussbilanz zu korrigieren, in der er erstmals aufgetreten ist. Eine Nachholung der Korrektur nach dem Grundsatz des "formellen Bilanzenzusammenhangs" kommt nur in Betracht, wenn und soweit die Schlussbilanzen für vorangegangene Jahre Grundlagen für Steuerbescheide sind, die aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht mehr geändert werden dürfen (Anschluss an BFH-Urteil vom 16. Mai 1990 X R 72/87, BFHE 161, 451, BStBl II 1990, 1044).
3. Ein Rechtsgeschäft zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer kann als vGA gewertet werden, wenn es in der Bilanz der Gesellschaft nicht zutreffend abgebildet wird und ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter den Fehler bei sorgsamer Durchsicht der Bilanz hätte bemerken müssen.

### I.

#### Tatbestand

Die Beteiligten streiten über die steuerlichen Folgen der Abänderung einer Pensionszusage.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH, deren einziger Gesellschafter und Geschäftsführer in den Streitjahren (1995 bis 1997) X war. Sie hatte X im Jahr 1987 für die Zeit nach Vollendung des 65. Lebensjahres eine Altersversorgung in Höhe von 5 000 DM monatlich zugesagt. Die steuerliche Berücksichtigung dieser Pensionszusage ist nicht im Streit.

Am 15. Dezember 1995 beschloss die Gesellschafterversammlung der Klägerin eine Änderung der Pensionszusage dahin, dass X nunmehr statt 5 000 DM jeweils 7 500 DM monatlich erhalten sollte. Im Zeitpunkt der Beschlussfassung war X 56 Jahre und 7 Monate alt.

In ihren Handels- und Steuerbilanzen auf den 31. Dezember 1995 und den 31. Dezember 1996 bildete die Klägerin Pensionsrückstellungen, die auf der Grundlage von Versorgungsleistungen in Höhe von (nur) 5 000 DM monatlich berechnet waren. Den auf den Erhöhungsbetrag von 2 500 DM monatlich entfallenden Rückstellungsbetrag führte sie der Pensionsrückstellung erstmals in ihren Bilanzen auf den 31. Dezember 1997 zu, wobei sie die Zuführungen für die Vorjahre nachholte.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ging im Anschluss an eine Außenprüfung davon aus, dass die Vereinbarung über die Erhöhung der Versorgungsbezüge in den Jahren 1995 und 1996 nicht ordnungsgemäß durchgeführt worden sei. Er behandelte deshalb die Zuführungen zur Pensionsrückstellung insoweit, als sie schon in den Bilanzen für jene Jahre hätten erfolgen müssen, als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA). Die u.a. deswegen erhobene Klage hat das Finanzgericht (FG) Düsseldorf im Streitpunkt abgewiesen; sein Urteil vom 14. September 2004 6 K 2701/02 K,G,AO ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2005, 1796 abgedruckt.

Mit ihrer Revision rügt die Klägerin eine Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Steuerbescheide für 1997 dahin zu ändern, dass die Zuführungen zu der Pensionsrückstellung bei den Steuerfestsetzungen für dieses Jahr in vollem Umfang gewinnmindernd berücksichtigt werden,

hilfsweise, unter Aufhebung des FG-Urteils die angefochtenen Bescheide in der Weise zu ändern, dass für die Streitjahre 1995 und 1996 Zuführungen zur Pensionsrückstellung in Höhe von 187 285 DM (1995) und 12 112 DM (1996) gewinnmindernd berücksichtigt werden.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

**II.**

### **Entscheidungsgründe**

Die Revision ist unbegründet und deshalb gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

1. Die Klägerin will mit ihrem Hauptantrag erreichen, dass die in ihren Bilanzen für 1995 und 1996 unterbliebenen Zuführungen zu der Pensionsrückstellung bei der Veranlagung für 1997 gewinnmindernd berücksichtigt werden. Mit diesem Begehren kann sie keinen Erfolg haben. Denn die betreffenden Zuführungsbeträge können den für 1997 zu versteuernden Gewinn der Klägerin schon deshalb nicht mindern, weil sie bereits in den Steuerbilanzen für 1995 und 1996 zu berücksichtigen sind.

a) Gemäß § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) richtet sich die Einkommensermittlung bei einer Kapitalgesellschaft im Grundsatz nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (EStG). Deshalb ist in diesem Zusammenhang namentlich § 4 Abs. 1 EStG anwendbar. Dort wird der Gewinn als der --um bestimmte Faktoren korrigierte-- Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres definiert. Daraus folgt, dass eine Verringerung des Betriebsvermögens sich in der steuerlichen Gewinnermittlung für ein bestimmtes Wirtschaftsjahr grundsätzlich nicht gewinnmindernd auswirkt, wenn sie schon im vorangegangenen Wirtschaftsjahr eingetreten ist.

b) Im Streitfall geht es um den bilanziellen Ausweis einer Verbindlichkeit, die auf einer im Jahr 1995 vereinbarten Erhöhung der dem X erteilten Pensionszusage beruht. Anhaltspunkte dafür, dass die betreffende Vereinbarung zivilrechtlich unwirksam gewesen wäre, ergeben sich aus den Feststellungen des FG nicht und sind auch von den Beteiligten nicht benannt worden. Deshalb ist im Revisionsverfahren davon auszugehen, dass die Klägerin schon zum 31. Dezember 1996 mit einer entsprechend erhöhten Pensionsverpflichtung belastet war. Diese erhöhte Verpflichtung musste gemäß § 249 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) in der Handelsbilanz der Klägerin auf den 31. Dezember 1996 berücksichtigt werden; ihr bilanzieller Ausweis war insbesondere nicht nach Art. 28 Abs. 1 Satz 1 des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch (EGHGB) entbehrlich, da nach den Feststellungen des FG die ursprüngliche Pensionszusage nach dem 31. Dezember 1986 erteilt worden war. Eine Passivierung der erhöhten Verpflichtung entsprach vielmehr den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung --GoB-- (vgl. Senatsurteil vom 5. Juni 2002 I R 96/00, BFHE 199, 309, 311, BStBl II 2005, 736, 737) und war deshalb auch steuerrechtlich geboten (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). Daraus folgt, dass die streitigen Zuführungsbeträge das auf den 31. Dezember 1996 auszuweisende Betriebsvermögen der Klägerin i.S. des § 4 Abs. 1 EStG gemindert haben und deshalb im Rahmen der Steuerfestsetzung für 1997 nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden können.

c) Dieser Beurteilung steht nicht entgegen, dass die Erhöhung der Pensionsverpflichtungen in der Handelsbilanz der Klägerin auf den 31. Dezember 1996 tatsächlich nicht berücksichtigt worden ist. Denn § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG verweist nicht auf den Inhalt der im konkreten Fall erstellten Handelsbilanz, sondern nur auf die handelsrechtlichen GoB (Weber-Grellet, Steuerbilanzrecht, § 6 Rz. 3). Ein Ansatz in der Handelsbilanz ist deshalb nur dann für die Besteuerung maßgeblich, wenn er diesen Grundsätzen entspricht (ebenso Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 25. Aufl., § 5 Rz. 26; Stobbe in Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 EStG Anm. 62; Schreiber in Blümich, § 5 EStG Rz. 181). Daran fehlt es im Hinblick auf die Bilanzen der Klägerin auf den 31. Dezember 1995 und den 31. Dezember 1996, da diese die von der Klägerin eingegangenen Pensionsverpflichtungen nur teilweise berücksichtigen.

Der Streitfall bietet keine Veranlassung, der von der Klägerin angesprochenen Frage nachzugehen, ob der unrichtige Ausweis der Pensionsverpflichtungen in entsprechender Anwendung des § 256 des Aktiengesetzes (vgl. dazu Bundesgerichtshof, Urteil vom 1. März 1982 II ZR 23/81, BGHZ 83, 341; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., § 256 AktG Rz. 101; Hüffer in Münchener Kommentar zum Aktiengesetz, § 256 Rn. 83; Baetge/Ziesemer in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 282, m.w.N.) zur Nichtigkeit der genannten Handelsbilanzen führt und wie der unterlaufene Bilanzierungsfehler aus handelsrechtlicher Sicht geheilt werden kann. Denn im Zusammenhang mit § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG ist allein entscheidend, dass die handelsrechtlichen GoB einen vollständigen Ausweis jener Verpflichtung gebieten. Die sich hieraus ergebende Minderung des auf den 31. Dezember 1996 auszuweisenden Betriebsvermögens steht einer Berücksichtigung der Zuführungsbeträge bei der Steuerfestsetzung für das Streitjahr 1997 auch dann entgegen, wenn die Klägerin aus handelsrechtlicher Sicht berechtigt war, die zunächst unterbliebene Passivierung in ihrer Bilanz auf den 31. Dezember 1997 nachzuholen.

d) Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist allerdings, wenn ein fehlerhafter Bilanzansatz in einem bestandskräftig gewordenen Steuerbescheid berücksichtigt worden ist und jener Bescheid aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht geändert werden kann, bei der Steuerfestsetzung für ein nachfolgendes Jahr als "Betriebsvermögen zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres" i.S. des § 4 Abs. 1 EStG das der früheren Veranlagung zu Grunde gelegte Betriebsvermögen zu berücksichtigen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 29. November 1965 GrS 1/65 S, BFHE 84, 392, BStBl III 1966, 142; BFH-Urteile vom 7. Juni 1988 VIII R 296/82, BFHE 153, 407, BStBl II 1988, 886; vom 28. April 1998 VIII R 46/96, BFHE 185, 492, BStBl II 1998, 443, m.w.N.). Dieser Grundsatz des "formellen Bilanzenzusammenhangs" kann der Revision im Hinblick auf das Streitjahr 1997 jedoch ebenfalls nicht zum Erfolg verhelfen. Denn er greift im Streitfall deshalb nicht ein, weil die Steuerbescheide für die Vorjahre nicht bestandskräftig geworden, sondern vielmehr ebenfalls mit Klage und Revision angefochten worden sind (übereinstimmend Neu, EFG 2005, 1798). Sie können deshalb verfahrensrechtlich weiterhin geändert werden. Bei einer solchen Gestaltung ist die Rechtsprechung zum "formellen Bilanzenzusammenhang" nicht anwendbar; vielmehr muss ein in den Vorjahren unterlaufener Bilanzierungsfehler ggf. zur Änderung der für die Vorjahre erlassenen Steuerbescheide führen (BFH-Urteil vom 16. Mai 1990 X R 72/87, BFHE 161, 451, BStBl II 1990, 1044; Heinicke in Schmidt, a.a.O., § 4 Rz. 706). Deshalb ist auch unter diesem Gesichtspunkt für eine Berücksichtigung der Zuführungsbeträge in den Bescheiden für 1997 kein Raum, so dass die Revision im Hauptantrag unbegründet ist.

2. Dem Hilfsantrag der Klägerin kann ebenfalls nicht entsprochen werden. Denn die Zuführungen zu der von der Klägerin gebildeten Pensionsrückstellung mindern zwar das in den Steuerbilanzen der Klägerin zum 31. Dezember 1995 und zum 31. Dezember 1996 auszuweisende Betriebsvermögen. Diese Vermögensminderungen werden aber dadurch ausgeglichen, dass in Höhe der Minderungsbeträge jeweils eine vGA vorliegt:

a) Die Erhöhung der Pensionsverpflichtung durch die im Jahr 1995 getroffene Vereinbarung ist --wie dargelegt-- in den Bilanzen der Klägerin auf den 31. Dezember 1995 und den 31. Dezember 1996 durch entsprechend erhöhte Rückstellungen zu berücksichtigen. Die vom FA angesprochene

Problematik des in § 6a Abs. 4 Satz 1 EStG angeordneten "Nachholverbots" stellt sich in diesem Zusammenhang nicht. Denn jene Regelung betrifft nur die Frage, um welchen Betrag eine zum Schluss eines Wirtschaftsjahres gebildete Pensionsrückstellung --bei inhaltlich unverändert gebliebener Versorgungsverpflichtung-- in der Bilanz für das nachfolgende Wirtschaftsjahr erhöht werden kann. Im Streitfall geht es jedoch nicht um die Aufstockung einer Pensionsrückstellung in der Folgebilanz, sondern vielmehr darum, dass die von der Klägerin gebildeten zu niedrigen Rückstellungen im Wege der Bilanzberichtigung an die zutreffenden Werte angepasst werden. Dem steht § 6a Abs. 4 Satz 1 EStG seinem eindeutigen Wortlaut nach nicht entgegen. Ob diese Vorschrift auch dann eingreift, wenn eine zu niedrig bemessene Pensionsrückstellung in einer Bilanz für ein Folgejahr auf den zutreffenden Wert aufgestockt werden soll (vgl. dazu FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 8. September 2005 6 K 1613/04, EFG 2005, 1848; Arteaga/Veit in Korn, Einkommensteuergesetz, § 6a Rz. 114; Gosch in Kirchhof, EStG, 5. Aufl., § 6a Rn. 47, m.w.N.), muss im Streitfall nicht erörtert werden.

b) Durch den Ansatz der zutreffenden Pensionsrückstellungen in den Bilanzen auf den 31. Dezember 1995 und den 31. Dezember 1996 vermindert sich jeweils das aus diesen Bilanzen abzuleitende Betriebsvermögen der Klägerin. Dennoch ergibt sich hieraus für beide Jahre keine Verminderung des Gesamtgewinns der Klägerin. Denn den Verminderungen des Bilanzgewinns steht jeweils eine außerbilanzielle Erhöhung des der Besteuerung zu Grunde liegenden Gewinns in derselben Höhe gegenüber, da in Höhe der Minderungsbeträge vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG vorliegen (vgl. Senatsurteil vom 24. April 2002 I R 43/01, BFHE 199, 157, 160, BStBl II 2003, 416, 417, m.w.N.):

aa) Nach ständiger Rechtsprechung des Senats wird der Tatbestand des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG u.a. durch eine Vermögensminderung erfüllt, die sich auf den Unterschiedsbetrag i.S. des § 4 Abs. 1 EStG auswirkt und durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst oder zumindest mitveranlasst ist. Ist der begünstigte Gesellschafter ein beherrschender, so kann eine vGA auch dann anzunehmen sein, wenn es für die Leistung der Kapitalgesellschaft an einer klar und eindeutig im Vorhinein getroffenen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt (vgl. z.B. Senatsurteil vom 28. Januar 2004 I R 50/03, BFHE 205, 192, 194, BStBl II 2005, 524, 525, m.w.N.).

bb) Das FG hat angenommen, dass im Streitfall eine vGA vorliege, da die Vereinbarung über die Erhöhung des Pensionsanspruchs des X in den Jahren 1995 und 1996 nicht ordnungsgemäß durchgeführt worden sei. Hierzu gehöre nämlich eine zutreffende Passivierung der Pensionsverpflichtung, an der es fehle. Dem pflichtet der Senat bei.

aaa) Im Zeitpunkt der Erteilung der geänderten Pensionszusage war X beherrschender Gesellschafter der Klägerin. Für Abreden im Verhältnis zwischen beiden gilt deshalb das in der Rechtsprechung entwickelte Klarheitsgebot.

bbb) Das Klarheitsgebot beruht zwar nicht auf einem gesetzlich festgelegten Tatbestandsmerkmal der vGA. Es handelt sich vielmehr um ein von der Rechtsprechung entwickeltes Kriterium, das vor allem der Vermeidung von Gewinnmanipulationen dient. Zu solchen kann es bei Vorliegen eines Beherrschungsverhältnisses in besonderem Maße kommen, da der eine Kapitalgesellschaft beherrschende Gesellschafter weitgehend nach Belieben darüber entscheiden kann, ob Leistungsverhältnisse zwischen ihm und der Gesellschaft auf schuldrechtlicher oder auf gesellschaftsrechtlicher Ebene abgewickelt werden (vgl. dazu Gosch, KStG, § 8 Rz. 318). Vor diesem Hintergrund kann nicht aus jedem Fehler, der bei der Umsetzung einer Vereinbarung zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem beherrschenden Gesellschafter unterläuft, schematisch auf eine Veranlassung der Vereinbarung durch das Gesellschaftsverhältnis und damit auf eine vGA geschlossen werden. Vielmehr ist eine solche Würdigung nur dann möglich, wenn der betreffende Fehler auf eine bewusste Entscheidung eines für die Kapitalgesellschaft handelnden Organs zurückgeht (Gosch, a.a.O., § 8 Rz. 666).

Um eine solche handelt es sich nicht immer schon dann, wenn der Geschäftsführer einer GmbH deren Bilanz unterzeichnet, in der ein ihn selbst betreffendes Geschäft unrichtig ausgewiesen ist. So kann z.B. der Fehler eines Sachverständigen, der mit der Berechnung einer den Gesellschafter-Geschäftsführer betreffenden Pensionsrückstellung beauftragt war, den Organen der Kapitalgesellschaft nicht zugerechnet werden; in einem solchen Fall steht deshalb der auf dem Fehler beruhende unrichtige Bilanzausweis der steuerlichen Anerkennung einer --klar und eindeutig im Vorhinein vereinbarten-- Pensionszusage nicht entgegen (Senatsurteil vom 24. März 1999 I R 20/98, BFHE 189, 45, BStBl II 2001, 612; Gosch, a.a.O., § 8 Rz. 669). Entsprechendes kann gelten, wenn die unzutreffende bilanzielle Umsetzung einer Pensionszusage auf einem Buchungsfehler (BFH-Urteil vom 18. April 2002 III R 43/00, BFHE 199, 140, BStBl II 2003, 149) oder auf einem sonstigen Versehen einer von der Kapitalgesellschaft eingesetzten Hilfsperson beruht. Ein der Kapitalgesellschaft zuzurechnendes "schädliches" Organhandeln liegt aber vor, wenn die Abweichung zwischen dem rechtlich zutreffenden und dem tatsächlich gewählten Bilanzausweis derart augenfällig ist, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter bei sorgsamer Durchsicht der Bilanz den Fehler hätte bemerken müssen. In einem solchen Fall kann deshalb allein daraus, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer die fehlerhafte Bilanz ohne weitere Nachfrage unterzeichnet, auf eine nicht hinreichende Beachtung und damit auf eine mangelhafte Durchführung der getroffenen Vereinbarung geschlossen werden.

cc) Im Streitfall ist das FG ohne Rechtsfehler davon ausgegangen, dass eine solche Gestaltung vorliegt. Es hat dazu vor allem darauf abgehoben, dass sich in den Bilanzen der Klägerin auf den 31. Dezember 1995 und den 31. Dezember 1996 die Ansätze für die Pensionsrückstellung gegenüber den jeweiligen Vorjahren nur geringfügig erhöht hatten und dass diese Entwicklung mit der Aufstockung der Versorgungszusage um ca. 50 v.H. nicht in Einklang stehen konnte. Diese Abweichung musste X bei der Durchsicht und Unterzeichnung der Bilanzen umso mehr auffallen, als die Rückstellung seine eigene Altersversorgung betraf und die Klägerin keine weiteren Pensionszusagen erteilt hatte. Deshalb mag zwar --wie die Klägerin vorträgt-- die unrichtige Bilanzierung auf einen Fehler des Steuerberaters der Klägerin zurückgehen. Doch war es jedenfalls ein Gebot der von einem GmbH-Geschäftsführer verlangten Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes (§ 43 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung), die vom Steuerberater vorbereiteten Erklärungen und Unterlagen zumindest auf offensichtlich fehlerhafte oder erläuterungsbedürftige Positionen hin durchzusehen. Wenn X dies unterlassen hat, so rechtfertigt dies eine Würdigung des Vorgangs dahin, dass das maßgebliche Organ der Klägerin die Erhöhungsabrede nicht in ausreichender Weise beachtet hat. Damit aber stellt sich der unterlaufene Bilanzierungsfehler als ein der Klägerin zuzurechnender Umsetzungsmangel dar, der zum Ausdruck bringt, dass die Erhöhungszusage nicht eindeutig dem Anstellungsverhältnis des X zugeordnet und vom Gesellschaftsverhältnis abgegrenzt worden ist.

cc) Angesichts dessen muss im Streitfall nicht erörtert werden, ob eine vGA auch deshalb vorliegt, weil X die ihm zugesagte zusätzliche Versorgung nicht mehr verdienen konnte (vgl. dazu Senatsurteil in BFHE 199, 157, 160, BStBl II 2003, 416, 417, m.w.N.). Denn unabhängig davon wird diese Rechtsfolge schon durch die mangelhafte Umsetzung der streitigen Vereinbarung und den darin liegenden Verstoß gegen das Klarheitsgebot ausgelöst. Das steht der von der Klägerin erstrebten Minderung der für 1995 und 1996 festgesetzten Steuer entgegen, weshalb das FG auch dem darauf gerichteten Hilfsantrag der Klägerin zu Recht nicht gefolgt ist.

3. Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a FGO durch Beschluss. Der Senat hält die Revision einstimmig für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind vorher angehört worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.