



**URTEILS-ANALYSE: BFH, 27.11.2013 – I R 17/13**

**Erdienbarkeit: vGA wg. nicht mehr erdienbarer „Zweitpartnerin“**

**VOR-INSTANZ:** FG Berlin-Brandenburg, 30.01.2013 – 12 K 12227/10

**LEITSÄTZE:** nicht veröffentlicht

**TATBESTAND:** Die Klägerin und Revisionsklägerin erteilte ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer X (geb. im April 1943) am 01.12.1989 eine Pensionszusage. Bestandteil der Pensionszusage war eine Hinterbliebenenversorgung zugunsten der damaligen Ehefrau des X, die im Januar 1946 geborene Y. Die Ehefrau wurde in der Zusage namentlich benannt.

Y verstarb im November 1997. In der Folgezeit begründete X mit der im März 1951 geborenen Z eine Lebensgemeinschaft. Die Pensionszusage wurde daraufhin am 23.06.1999 insoweit geändert, als nunmehr eine Hinterbliebenenrente zugunsten von Z zugesagt werde. Am 16.06.2000 schlossen X und Z die Ehe.

Das Finanzamt behandelte die Zuführungen zu der von der Klägerin gebildeten Pensionsrückstellung im Hinblick auf die Hinterbliebenenversorgung für Z als vGA, da diese Anwartschaft von X zum Zeitpunkt der Zusage nicht mehr habe erdient werden können. Die Vorinstanz hat die Klage – mit Ausnahme einer rechnerischen Differenz – abgewiesen.

**ENTSCHEIDUNGSGRÜNDE:** **Die Revision ist teilweise zulässig. Soweit sie zulässig ist, ist sie in der Sache unbegründet.**

Den Anforderungen an die Erdienbarkeit wird im Streitfall nicht genügt. Nach Auffassung des BFH stellt die am 23.06.1999 erteilte Zusage einer Hinterbliebenenanwartschaft zugunsten von Z eine insoweit erstmalig erteilte Zusage dar. Die rechnerische Restdienstzeit von X betrug zu diesem Zeitpunkt aber nur noch acht Jahre und zehn Monate. Für einen Grund, den Erdienungszeitraum ausnahmsweise zu verkürzen, gaben die tatrichterlichen Feststellungen keinen Anlass.



Insbesondere lässt sich der Zeitraum zwischen dem Tod der zunächst begünstigten Ehefrau des GGf einerseits und der Begünstigung seiner späteren Lebensgefährtin/Ehefrau andererseits aus steuerrechtlicher Sicht nicht als bloßer unbeachtlicher „Unterbrechungszeitraum“ qualifizieren.

Ausschlaggebend ist allein die Frage, ob der Hinterbliebenenversorgung von Z nach den einschlägigen Maßstäben eine betriebliche Motivation zugrunde liegt, und das ist hier nach Auffassung des BFH's nicht der Fall.

**PRAXISHINWEISE:**

**In Fragen der Erdienbarkeit kennt der BFH absolut keine Gnade.**

Das hier vorliegende Urteil bringt eine bisher nicht vermutete Strenge beim Austausch der versorgungsberechtigten Hinterbliebenen zum Vorschein. **Die Entscheidung kann jedoch als sachgerecht beurteilt werden, wenn man den Umstand berücksichtigt, dass die bisherige Ehefrau in der ursprünglichen Pensionszusage namentlich benannt wurde und es sich somit um eine sog. individuelle Hinterbliebenenzusage handelte.**

**Die Rechtsgrundsätze dieser Entscheidung können sich nicht auf den Bereich der kollektiven Hinterbliebenenversorgung erstrecken.** Kollektive Hinterbliebenenzusagen finden sich in vielen Vereinbarungen zu Pensionszusagen. Dabei wird die Versorgungsberechtigte nicht namentlich benannt, sondern lediglich auf die Eigenschaft der (in gültiger Ehe lebenden) Ehefrau abgestellt. Mit einer derartigen Zusage hat die GmbH grundsätzlich auch das Risiko übernommen, dass der GGf seine Ehefrau „austauscht“. Lässt sich der GGf scheiden, um sich anschließend wieder zu verheiraten, so kommt es zu einem „stillschweigenden“ Austausch der versorgungsberechtigten Hinterbliebenen, der steuerrechtlich nicht als Neuzusage bewertet werden kann.