

- 1. Es ist aus körperschaftsteuerrechtlicher Sicht grundsätzlich nicht zu beanstanden, wenn eine GmbH ihrem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer die Anwartschaft auf eine Altersversorgung zusagt und ihm dabei das Recht einräumt, anstelle der Altersrente eine bei Eintritt des Versorgungsfalls fällige, einmalige Kapitalabfindung in Höhe des Barwerts der Rentenverpflichtung zu fordern.**
- 2. Es ist aus körperschaftsteuerrechtlicher Sicht grundsätzlich auch nicht zu beanstanden, wenn die Zusage der Altersversorgung nicht von dem Ausscheiden des Begünstigten aus dem Dienstverhältnis als Geschäftsführer mit Eintritt des Versorgungsfalls abhängig gemacht wird (Abgrenzung zum Senatsurteil vom 2. Dezember 1992 I R 54/91, BFHE 170, 119, BStBl II 1993, 311). In diesem Fall würde ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter allerdings verlangen, dass das Einkommen aus der fortbestehenden Tätigkeit als Geschäftsführer auf die Versorgungsleistung angerechnet wird. Das ist im Rahmen eines versicherungsmathematischen Abschlags auch bei der Kapitalabfindung zu berücksichtigen.**
- 3. Die Kapitalabfindung der Altersrente und die gleichzeitige Fortführung des Dienstverhältnisses als Gesellschafter-Geschäftsführer unter Aufrechterhaltung des Invaliditätsrisikos können einen weiteren versicherungsmathematischen Abschlag rechtfertigen.**
- 4. Die Zusage sofort unverfallbarer, aber zeitanteilig bemessener Rentenansprüche kann steuerlich anerkannt werden. Bei Zusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer darf die unverfallbare Anwartschaft sich jedoch wegen des für diesen Personenkreis geltenden Nachzahlungsverbots nur auf den Zeitraum zwischen Erteilung der Versorgungszusage und der gesamten tatsächlich erreichbaren Dienstzeit erstrecken, nicht aber unter Berücksichtigung des Diensteintritts (Bestätigung des Senatsurteils vom 20. August 2003 I R 99/02, BFH/NV 2004, 373, sowie des BMF-Schreibens vom 9. Dezember 2002, BStBl I 2002, 1393, unter 1.).**
- 5. Billigkeitsmaßnahmen der Verwaltung zur Anpassung der Verwaltungspraxis an eine von der bisherigen Verwaltungsmeinung abweichende Rechtsauffassung sind von den Gerichten jedenfalls dann zu beachten, wenn sie vom FA im Rahmen der Steuerfestsetzung getroffen wurden und bestandskräftig geworden sind.**

EStG § 6a

KStG § 8 Abs. 3 Satz 2

AO § 163

Urteil vom 5. März 2008 I R 12/07

Vorinstanz: FG Nürnberg vom 21. November 2006 I 149/2005 (EFG 2007, 1352)

Gründe

I.

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine 1976 gegründete GmbH mit abweichendem Wirtschaftsjahr vom 1. April bis zum 31. März. Zum Geschäftsführer war seit ihrer Gründung -- zunächst allein, ab September 1998 zusammen mit einer weiteren Person-- MK bestellt. Die Geschäftsanteile der Klägerin wurden ursprünglich allein von MK, später und auch im Streitjahr 2000 von einer GmbH & Co. KG gehalten, deren alleiniger Kommanditist MK war.

Im Dienstvertrag vom 2. April 1986 zwischen der Klägerin und MK wurde vereinbart, dass

beabsichtigt sei, dem Geschäftsführer eine Versorgungszusage zu erteilen. Dies erfolgte mit Nachtrag im Januar 1991, in dem MK eine monatliche Invaliditäts- und eine Altersrente in Höhe von jeweils 50 v.H. des zuletzt bezogenen Bruttogehalts zugesagt wurde, wobei die Invaliditäts- und Altersrente der Entwicklung der gesetzlichen Angestelltenversicherungsrente laufend anzupassen sein sollte. Das Entstehen der Invaliditätsrente (Erwerbs- und Berufsunfähigkeitsrente) war von der berufsunfähigkeitsbedingten Beendigung der Tätigkeit als Geschäftsführer abhängig. Für die Altersrente wurde der Versorgungsfall im Grundsatz auf die Vollendung des 65. Lebensjahres festgelegt. Bei vorzeitigem Ausscheiden aus den Diensten der Klägerin sollten die erdienten Ruhegehaltsansprüche erhalten bleiben, wobei als erdient jener Teil der Versorgungsleistungen angesehen wurde, der dem Verhältnis der Dauer der Betriebszugehörigkeit zu der Zeit vom Eintritt in das Unternehmen bis zum Eintritt in den Ruhestand entsprach. MK war berechtigt, anstelle der Rente eine einmalige Kapitalabfindung in Höhe des Barwerts der Rentenverpflichtung unter Berücksichtigung eines Abzinsungssatzes von 6 % zu verlangen. Mit Nachtrag vom September 1992 wurde das versorgungsfähige Bruttogehalt auf 10 000 DM festgelegt und die Versorgungszusage überdies dahingehend ergänzt, dass MK das Kapitalwahlrecht auch bereits vor dem Eintritt des Versorgungsfalls ausüben konnte. Für den Fall einer solchen Entscheidung der vorzeitigen Kapitalabfindung sollte der Kapitalbetrag mit Eintritt des Versorgungsfalls zur Zahlung fällig werden.

Am 28. Dezember 1999 legten die Klägerin und MK in einer Vereinbarung nieder:

"1. (MK) steht nach der 1991 mit der (Klägerin) vereinbarten Versorgungszusage eine Altersrente mit Kapitalwahlrecht zu. Er kann vor, bei oder nach Eintritt des Versorgungsfalls anstelle der Altersrente eine einmalige Kapitalabfindung in Höhe des Barwerts der Rentenverpflichtung verlangen.

2. (MK) vollendet am 09.01.2000 sein 65. Lebensjahr. Damit tritt der Versorgungsfall ein.

3. (MK) hat Ende 1999 das Kapitalwahlrecht ausgeübt und die Auszahlung der Kapitalabfindung verlangt. ..."

Die Klägerin zahlte dementsprechend die Kapitalabfindung im Februar 2000, dem Streitjahr, in Höhe des auf den Eintritt des Versorgungsfalls am 9. Januar 2000 gutachterlich mit 589 404 DM ermittelten Bar- und Teilwertes der Versorgungsverpflichtung an MK aus. Sein Dienstverhältnis zu der Klägerin als Geschäftsführer wurde weitergeführt.

Die Klägerin löste die für die Versorgungsanwartschaft gebildete Pensionsrückstellung in der Bilanz zum 31. März 2000 auf. Abweichend von der Klägerin, die die Auszahlung und Minderung der passivierten Anwartschaft im Streitjahr als gewinnneutral behandelte, sah der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) in der Kapitalabfindung eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA).

Die Klage gegen die hiernach geänderten Steuerbescheide war erfolgreich. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) Nürnberg vom 2. November 2006 I 149/2005 ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2007, 1352 abgedruckt.

Das FA stützt seine Revision auf Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

II.

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur

Zurückverweisung der Sache an das FG. Die Kapitalabfindung der Altersrente auf den vereinbarten Versorgungsfall mit Vollendung des 65. Lebensjahres von MK zieht entgegen der Vorinstanz eine vGA nach sich. Die bisherigen tatrichterlichen Feststellungen reichen indes nicht aus, um durcherkennen zu können.

1. Unter einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht (vgl. z.B. Senatsurteile vom 4. September 2002 I R 48/01, BFH/NV 2003, 347; vom 22. Oktober 2003 I R 37/02, BFHE 204, 96, BStBl II 2004, 121, jeweils m.w.N.). Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der Senat die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter --dem Grunde oder der Höhe nach-- nicht gewährt hätte (ständige Rechtsprechung des Senats, vgl. Urteil vom 16. März 1967 I 261/63, BFHE 89, 208, BStBl III 1967, 626). Ist der begünstigte Gesellschafter ein beherrschender, so kann eine vGA auch dann anzunehmen sein, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt (ständige Rechtsprechung, vgl. Senatsurteil vom 17. Dezember 1997 I R 70/97, BFHE 185, 224, BStBl II 1998, 545, m.w.N.).

2. Vor diesem Hintergrund liegt im Streitfall in der Kapitalabfindung der Altersrente zumindest partiell eine vGA.

a) Zwar ist die Vorinstanz in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass die in Rede stehende Zusage einer Altersversorgung an MK als dem im insoweit maßgeblichen Zusagezeitpunkt alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer von vornherein in klarer und eindeutiger Weise zur Ausübung eines Kapitalwahlrechts auf den Versorgungsfall berechnete und dass dieser Versorgungsfall im Hinblick auf die versprochene Altersrente nur die Vollendung des 65. Lebensjahres von MK erforderte, nicht jedoch dessen Ausscheiden aus dem Betrieb oder die Beendigung des Dienstverhältnisses. Eine solche Vereinbarung ist im Rahmen der allgemeinen Vertragsfreiheit prinzipiell zulässig (vgl. auch --zur vorzeitigen Inanspruchnahme von Altersversorgungsleistungen-- § 6 des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung --BetrAVG--; dazu z.B. Rolfs in Blomeyer/Rolfs/Otto, Betriebsrentengesetz, 4. Aufl., § 6 Rz 59 ff.; Höfer, BetrAVG, Band I: Arbeitsrecht, 9. Aufl., § 6 Rz 4148 ff.). Sie ist für sich genommen prinzipiell auch aus steuerrechtlicher Sicht zu akzeptieren (s. auch Bundesfinanzhof --BFH--, Urteil vom 12. April 2007 VI R 6/02, BFHE 217, 547, BStBl II 2007, 581). Insbesondere verliert die Versorgung dadurch nicht ihren Charakter als betriebliche Altersversorgung, was wiederum den Verlust des Rückstellungsrechts nach § 6a EStG nach sich ziehen könnte (s. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 5. Februar 2008, BStBl I 2008, 420 Tz. 185, und vorhergehend Schreiben vom 17. November 2004, BStBl I 2004, 1065 Tz. 156, im Gegensatz zur früheren Auffassung, vgl. BMF-Schreiben vom 11. November 1999, BStBl I 1999, 959 Tz. 2, und H 6a(1) der Hinweise zu den Einkommensteuer-Richtlinien --EStR-- 2006 = H 41 Abs. 1 EStR a.F.; s. auch einerseits Lenz/Teckentrup, Die Information über Steuer und Wirtschaft --INF-- 2006, 907 = Betriebliche Altersversorgung --BetrAV-- 2007, 131; andererseits Neumann, vGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl., S. 425). Ebenso wenig ist sie aus körperschaftsteuerrechtlicher Sicht von vornherein als unüblich anzusehen (ebenso z.B. Gosch, KStG, § 8 Rz 1092; Alber, BetrAV 2007, 415, 424; Lenz/Teckentrup, INF 2006, 907 = BetrAV 2007, 131; Otto in Blomeyer/Rolfs/Otto, a.a.O., StR F 34; Stuhmann, Betriebs-Berater --BB-- 1983, 48, 49; Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/UmwStG, Anhang zu § 8 KStG Rz 302, Stichwort "Pensionszusagen", unter 7.; Fuhrmann/Demuth in KÖSDI-Spezialseminar --KSp-- 2/2007, B/58; Rupp in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 8 Abs. 3 KStG Rz 688; B. Lang in Ernst & Young, KStG, § 8 Rz 1207.33; Wochinger in Ernst & Young, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, Fach 4

Stichwort Pensionszusagen Rz 94; Beck/Henn, Pensionszusage - Richtig gemacht, 2006, Rz 271; Doetsch, Versorgungszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer und -Vorstände, 6. Aufl., 2006, S. 53; anders Ahrend/Förster/ Rößler, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, 9. Aufl., Band II, 6. Teil, Rz 726). Sie stellt per se auch die Ernstlichkeit der Versorgungszusage nicht in Frage (vgl. Höfer, BetrAVG, Band II: Steuerrecht, 4. Aufl., Rz 2900, 2934 f.; Fuhrmann/ Demuth in KSp 2/2007, B/11; Lenz/ Teckentrup, INF 2006, 907 = BetrAV 2007, 131). Es ist aus körperschaftsteuerrechtlicher Sicht des Weiteren --und ebenfalls für sich genommen-- nicht von vornherein zu beanstanden, wenn vereinbart wird, die versprochene Altersrente mit Eintritt des Versorgungsfalls statt in Gestalt laufender Beträge in einem einmaligen kapitalisierten Betrag abzugelten. Dies gilt auch dann, wenn das Abfindungswahlrecht einseitig dem (beherrschenden) Gesellschafter zusteht und von ihm schon vor Eintritt des Versorgungsfalles ausgeübt werden kann, vorausgesetzt, der Kapitalbetrag wird --wie im Streitfall-- erst mit Eintritt des Versorgungsfalls fällig (ebenso Höfer, BetrAVG, Band II: Steuerrecht, a.a.O., Rz 3134; Wellisch/Quast/Machill, BB 2007, 987). Die Vorinstanz hat jedoch nicht hinreichend berücksichtigt, dass sich ein solches Wahlrecht unter Fortführung des Arbeitsverhältnisses gleichwohl nur bedingt mit den Anforderungen verträgt, die für das Handeln des gedachten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einer Kapitalgesellschaft maßgeblich sind.

Ein solcher Geschäftsleiter hätte zumindest verlangt, das Einkommen aus der fortbestehenden Tätigkeit als Geschäftsführer auf die Versorgungsleistung in Gestalt der Kapitalabfindung anzurechnen. Denn die Altersrente ist zwar Teil des Entgelts für die geleistete Arbeit (vgl. z.B. Lenz/Teckentrup, INF 2006, 907 = BetrAV 2007, 131; Frotscher in Frotscher/Maas, a.a.O., Anhang zu § 8 KStG Rz 302 Stichwort "Pensionszusagen", unter 7.; B. Lang in Ernst & Young, a.a.O., § 8 Rz 1207.33; Beck/Henn, a.a.O., Rz 271). Sie soll aber in erster Linie zur Deckung des Versorgungsbedarfs beitragen, regelmäßig also erst beim Wegfall der Bezüge aus dem Arbeitsverhältnis einsetzen (s. Höfer, BetrAVG, Band I: Arbeitsrecht, a.a.O., Rz ART 842, s. dort auch § 5 Rz 3978; z.B. Bundesarbeitsgericht, Urteil vom 8. Mai 1990 3 AZR 121/89, BB 1990, 2410; s. auch Frotscher in Frotscher/Maas, a.a.O., Anhang zu § 8 KStG Rz 302 Stichwort "Pensionszusagen", unter 9.: "Die Pensionszusage soll zur Rentenzahlung an den Begünstigten führen, nicht zu Abfindungszahlungen"; vgl. auch die beiläufige Erwägung des Senats im Urteil vom 2. Dezember 1992 I R 54/91, BFHE 170, 119, BStBl II 1993, 311, unter II.B.1.c cc der Gründe). Dadurch, dass im Streitfall einerseits eine Kapitalabfindung und keine laufende Altersrente geleistet wurde und andererseits das Arbeitsverhältnis in der bisherigen Weise fortgesetzt wurde, wurde dieser eigentliche Zweck der betrieblichen Altersversorgung indes für die Zeit der Weiterarbeit in der bisherigen Weise verfehlt; die zugesagte Altersversorgung erhält dadurch den ihr wesensfremden Charakter einer Kapitallebensversicherung. So gesehen schließen sich die wechselseitig uneingeschränkten Zahlungen der kapitalisierten Renten und der Gehälter für die aktive Tätigkeit jedenfalls aus der hier maßgeblichen Sicht des Leistenden grundsätzlich aus. Dieser Grundsatz muss zumindest dann greifen, wenn die Entscheidung des Begünstigten zur Kapitalisierung der Anwartschaft --wie im Streitfall-- in engem zeitlichen Zusammenhang mit dem Eintritt des versorgungsauslösenden Ereignisses und der Entscheidung, das Dienstverhältnis unter den ansonsten selben Bedingungen wie bisher fortzusetzen, getroffen wird. Die möglicherweise entgegenstehende Interessenlage des Begünstigten, für den sich die ungeschmälerte Kapitalleistung bei Fortführung des Arbeitsverhältnisses insgesamt --bei ertragreicher Anlage der vereinnahmten Summe und der gleichzeitigen Vereinnahmung der laufenden Gehälter-- als günstiger erweisen mag, ist insoweit unbeachtlich. Im Streitfall wird dies nicht zuletzt dadurch bestätigt, dass nach den Feststellungen des FG bei anderen Angestellten der Klägerin die Erbringung von Leistungen der betrieblichen Altersversorgung von dem Ausscheiden aus dem Betrieb abhängig gemacht worden ist. Dieser innerbetriebliche Fremdvergleich ist unter dem Aspekt des Betriebsfriedens und der innerbetrieblichen arbeitsrechtlichen Gleichbehandlung von besonderer Bedeutung (s. auch Höfer, BetrAVG, Band II: Steuerrecht, a.a.O., Rz 2935). Dass --so aber das FG-- die Arbeit eines Geschäftsführers keine vergleichbar großen körperlichen Anstrengungen erforderten und dass es einem solchen darum gehe, seinen vergleichsweise hohen Lebensstandard zu halten, widerspricht dem nicht.

Das rechtfertigt es, in der Kapitalabfindung unter den gegebenen Umständen insoweit --der Höhe nach-- eine gesellschaftlich (mit-)veranlasste vGA zu sehen, als bei der Ermittlung des Anwartschaftsbarwerts die fortgezählten laufenden Gehaltszahlungen unberücksichtigt geblieben sind. Es ist Sache des FG, diesen Wert nach Maßgabe der getroffenen vertraglichen Vereinbarungen über die Dauer des fortbestehenden Dienstverhältnisses und ggf. schätzweise in Form entsprechender versicherungsmathematischer Abschläge zu ermitteln. Der Umstand, dass die Klägerin die für die Altersversorgung von MK gemäß § 6a EStG (i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG) gebildete Pensionsrückstellung aufgelöst hat, steht der Annahme einer vGA jedenfalls nicht entgegen. Auch wenn das MK für den Versorgungsfall einseitig eingeräumte Kapitalwahlrecht nicht mit einem Versorgungsverzicht einhergeht, sondern die Erfüllung einer vertraglichen Wahlschuld i.S. von § 262 des Bürgerlichen Gesetzbuchs ist, bleibt es dabei, dass die Kapitaleistung gesellschaftlich veranlasst ist. Der (anteilige) Wegfall der Rückstellung hindert deshalb nicht das Vorliegen einer entsprechenden Vermögensminderung. Die Vermögensminderung ist geschäftsvorfallbezogen zu verstehen. Der Senat verweist dazu auf sein Urteil vom 14. März 2006 I R 38/05 (BFH/NV 2006, 1515).

b) Zu berücksichtigen ist überdies, dass nach den Feststellungen des FG für den Fall des vorzeitigen Ausscheidens von MK aus dem Unternehmen die bis dahin unverfallbar gewordenen Rentenansprüche bestehen bleiben sollten und dass als unverfallbar dabei der dem Verhältnis der Dauer der Betriebszugehörigkeit vom Eintritt in das Unternehmen bis zur Vollendung ihres 65. Lebensjahres entsprechende Teil der Renten gelten sollte. Das deckt sich mit § 2 Abs. 1 Satz 1 BetrAVG. Gegen eine solche Zusage sofort unverfallbarer, aber zeitanteilig bemessener Rentenansprüche ist in Einklang hiermit unter den im Streitfall gegebenen Umständen eines im Zusagezeitpunkt bereits langjährig tätigen Geschäftsführers auch aus steuerrechtlicher Sicht im Grundsatz nichts einzuwenden (vgl. Senatsurteil vom 20. August 2003 I R 99/02, BFH/NV 2004, 373, m.w.N., und abgrenzend zum Senatsurteil vom 16. Dezember 1992 I R 2/92, BFHE 170, 175, BStBl II 1993, 455; vgl. auch BMF-Schreiben vom 9. Dezember 2002, BStBl I 2002, 1393, unter 1.; Gosch, a.a.O., § 8 Rz 1082 f.). Bei Zusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer (und damit auch im Streitfall an MK) darf die unverfallbare Anwartschaft sich jedoch wegen des für diesen Personenkreis geltenden Nachzahlungsverbots (vgl. Senatsurteile vom 21. Dezember 1994 I R 98/93, BFHE 176, 413, BStBl II 1995, 419; vom 24. Januar 1996 I R 41/95, BFHE 180, 272, BStBl II 1997, 440) nur auf den Zeitraum zwischen Erteilung der Versorgungszusage und der gesamten tatsächlich erreichbaren Dienstzeit erstrecken (sog. Gegenwartswertverfahren). Soweit die Rückstellung und auf dieser Basis die Kapitalabfindung unter Berücksichtigung des Dienst Eintritts berechnet sein sollte, läge eine (weitere) vGA vor, die barwertmindernd berücksichtigt werden müsste (zutreffend BMF-Schreiben in BStBl I 2002, 1393). Der Senat verweist auch dazu auf sein Urteil in BFH/NV 2004, 373 sowie auf die einschlägige Verwaltungspraxis (BMF-Schreiben in BStBl I 2002, 1393). Das FG wird dem im zweiten Rechtsgang ebenfalls nachzugehen haben.

c) Weiterer Sachverhaltsaufklärung bedarf es schließlich hinsichtlich der MK für die Zeit der gesamten Geschäftsführertätigkeit zugesagten Erwerbs- und Berufsunfähigkeitsrente. Denn diese entsteht nach der erteilten Versorgungszusage erst bei berufsunfähigkeitsbedingtem Ausscheiden aus der Funktion als Geschäftsführer; bis dahin trägt die Klägerin also weiterhin ein Invaliditätsrisiko. Im Hinblick hierauf könnte infolge der Fortsetzung des Dienstverhältnisses gleichermaßen ein versicherungsmathematischer Abschlag auf den errechneten Barwert der abgefundenen Anwartschaft geboten sein (vgl. auch Wellisch/Quast/Machill, BB 2007, 987). Dem festgestellten Sachverhalt ist nicht zu entnehmen, ob und in welcher Weise sich unter den Gegebenheiten des Streitfalls ein entsprechendes Risiko auf den Barwert des Abfindungsbetrags auswirkt und bejahendenfalls, ob ein solcher Abschlag vorgenommen worden ist. Sollte dies, wie von der Klägerin in der mündlichen Verhandlung vorgetragen, unterblieben sein, litten die getroffenen Abmachungen in diesem Punkt an der notwendigen tatsächlichen Durchführung, was eine weitere gesellschaftliche Veranlassung indizieren könnte.

3. Die Abfindung könnte darüber hinaus --dem Grunde nach-- in vollem Umfang als vGA zu

behandeln sein, weil MK in dem Zeitraum zwischen der Erteilung der Pensionszusage im Januar 1991 und dem Versorgungseintritt mit Vollendung seines 65. Lebensjahres am 9. Januar 2000 zu wenig Zeit verblieben ist, um die Versorgungsanwartschaft aktiv zu verdienen. Der Senat verweist insoweit auf seine ständige Spruchpraxis, wonach es bei beherrschenden Gesellschaftern grundsätzlich einer mindestens 10-jährigen Erdienensdauer, berechnet ab dem Zeitpunkt der Versorgungszusage, bedarf (vgl. zuletzt Senatsurteil vom 9. November 2005 I R 94/04, BFH/NV 2006, 616, m.w.N.) und Ausnahmen von diesem Regelfall eine besondere Rechtfertigung erfordern (vgl. dazu z.B. Senatsurteile vom 19. Mai 1998 I R 36/97, BFHE 186, 226, BStBl II 1998, 689; vom 23. Juli 2003 I R 80/02, BFHE 203, 114, BStBl II 2003, 926; vgl. zu alledem auch Gosch, a.a.O., § 8 Rz 1090 ff.). Über diese Frage muss im Streitfall jedoch nicht abschließend entschieden werden. Denn das FA ist von den erwähnten Erfordernissen zur steuerrechtlichen Anerkennung von Versorgungszusagen aufgrund des BMF-Schreibens vom 1. August 1996 (BStBl I 1996, 1138; vgl. auch BMF-Schreiben vom 7. März 1997, BStBl I 1997, 637) zugunsten der Klägerin abgewichen. Das ist zwar ohne weitere Einzelfallprüfung geschehen. In der im Einspruchsverfahren abgegebenen Stellungnahme der Oberfinanzdirektion Nürnberg vom 10. Januar 2003 kommt aber ebenso wie in der angefochtenen Einspruchsentscheidung des FA hinlänglich zum Ausdruck, dass der Klägerin die Frage der mangelnden Erdienbarkeit der Versorgungszusage gegenüber MK nicht entgegengehalten werden soll. Wurde der darin liegende Billigkeitserweis gemäß § 163 der Abgabenordnung (AO) vom FA im Rahmen der Steuerfestsetzung getroffen und ist er bestandskräftig geworden, ist er für den Senat als verbindlich hinzunehmen und ist diese Handhabung aus verfahrensrechtlichen Gründen der gerichtlichen Überprüfung auch dann entzogen, wenn sie den Anforderungen des § 163 AO nicht genügen sollte (vgl. z.B. Senatsurteile vom 8. August 2001 I R 25/00, BFHE 196, 485, BStBl II 2003, 923; BFH-Urteil vom 16. März 2004 VIII R 33/02, BFHE 205, 270, BStBl II 2004, 927, jeweils m.w.N.). Darüber besteht unter den Beteiligten auch kein Streit.

4. Da die Vorinstanz eine andere Rechtsauffassung vertreten hat, war ihr Urteil aufzuheben. Der Sache fehlt die Spruchreife. Sie ist deswegen an das FG zur Ermittlung des Anwartschaftsbarwerts unter Berücksichtigung einer entsprechenden Gehaltsanrechnung sowie möglicherweise einer zu lang bemessenen Erdienensdauer und eines Abschlags für das fortbestehende Invaliditätsrisiko nach Maßgabe der Gründe dieser Entscheidung zurückzuverweisen