Urteil vom 21. August 2013, X R 41/10

Kürzung des Vorwegabzugs für Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a EStG a.F. - Veranlagungszeitraumbezogene Prüfung der Erbringung vollständiger eigener Beitragsleistungen bei mehreren Gesellschafter-Geschäftsführern einer GmbH

BFH X. Senat

EStG § 3 Nr 62, EStG § 10 Abs 3 Nr 2 S 2 Buchst a, EStG § 10c Abs 3 Nr 2, AO § 39 Abs 2 Nr 1, GmbHG § 29 Abs 3 S 2, GmbHG § 72 S 2

vorgehend FG Nürnberg, 22. November 2009, Az: 7 K 864/2007

Leitsätze

NV: Hat eine GmbH mehreren Gesellschafter-Geschäftsführern eine Altersvorsorge zugesagt, ist für die Frage der vollständigen eigenen Beitragsleistung des jeweiligen Gesellschafter-Geschäftsführers auf die im Veranlagungszeitraum bestehenden und nicht auf vergangene oder zukünftige Beteiligungsverhältnisse abzustellen .

Tatbestand

1 I. Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) wurden in den Jahren 2002 und 2003 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte u.a. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Geschäftsführer einer GmbH. Sein Bruttoarbeitslohn betrug 2002 89.804 € und 2003 105.525 €. Die GmbH erbrachte keine Leistungen für die Zukunftssicherung i.S. des § 3 Nr. 62 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren gültigen Fassung (EStG a.F.).

2 Der Kläger war in beiden Streitjahren mit 25,88 %, der weitere Gesellschafter-Geschäftsführer (B) mit 50 % an der GmbH beteiligt. Die restlichen Anteile von 24,12 % hielt der Vater des Klägers (V). Die GmbH sagte sowohl dem Kläger als auch B mit Vertrag vom 22. November 2002 eine jeweils gleich hohe Pension ab Vollendung des 65. Lebensjahres zu (Rente von 36.000 € p.a. nebst Hinterbliebenenschutz).

3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) kürzte in beiden Streitjahren den Vorwegabzug gemäß § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a EStG a.F. in voller Höhe.

4 Während des Einspruchsverfahrens vereinbarten die drei Gesellschafter der GmbH am 10. März 2007 schriftlich, dass V seine GmbH-Beteiligung auf den Kläger übertragen und im Falle einer Gewinnausschüttung zu dessen Gunsten auf seinen Anteil an der Ausschüttung verzichten werde. 2008 übertrug V seinen Geschäftsanteil auf den Kläger.

5 Das Finanzgericht (FG) gab mit Urteil vom 23. November 2009 der Klage statt. Es stellte u.a. fest, dass seit der Gründung der GmbH bis zur Übertragung der Gesellschaftsanteile des V keine Gewinne an den Kläger ausgeschüttet worden seien. Da V zivilrechtlich wirksam auf seinen Gewinn verzichtet habe, sei sein gesellschaftsrechtlicher Anspruch zugunsten des Klägers durch dessen Pensionsanspruch faktisch und wirtschaftlich nicht geschmälert worden.

6 Das FA rügt mit seiner Revision, das Urteil verstoße gegen die Rechtsprechungsgrundsätze des Bundesfinanzhofs (BFH), da es auf Umstände abstelle, die zum Teil erst mehr als vier Jahre nach Ablauf des Veranlagungszeitraums stattgefunden hätten.

7 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

8 Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.

9 Wirtschaftlich betrachtet sei der Kläger von Beginn an entsprechend seiner Pensionszusage beteiligt gewesen. Bereits bei Gründung der Gesellschaft sei klar gewesen, dass der Kläger nach einer Phase der Aufbauhilfe die Anteile des V übernehmen und dieser ausscheiden werde. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise fordere, dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu geben, seine Altersversorgung aufbauen zu können. Deshalb könne bei der Prüfung der Versorgungszusage nicht auf den einzelnen Veranlagungszeitraum abgestellt werden. Die Prognose müsse vielmehr auf die Gesamtlaufzeit ausgerichtet sein. Ein unzumutbarer Überwachungsaufwand ergebe sich hieraus für die Finanzverwaltung nicht.

Entscheidungsgründe

10 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass der Vorwegabzug beim Kläger gemäß § 10 Abs. 3 Nr. 2 EStG a.F. nicht gekürzt werden muss. Der Kläger hat --jedenfalls in den Streitjahren-- seine Pensionsanwartschaft nicht in vollem Umfang durch Verzicht auf eigene gesellschaftliche Rechte erworben.

11 1. Im Streitfall ist allein fraglich, ob der Kläger zum Personenkreis des § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a i.V.m. § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG a.F. gehört.

12 a) Zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG a.F. zählen Arbeitnehmer, die nicht der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht unterliegen, eine Berufstätigkeit ausüben und im Zusammenhang damit aufgrund vertraglicher Vereinbarungen Anwartschaftsrechte auf eine Altersversorgung ganz oder teilweise ohne eigene Beitragsleistungen erworben haben.

13 b) Ob der Kläger seine Pensionsanwartschaft ganz oder teilweise ohne eigene Beitragsleistungen erlangt hat, hängt davon ab, ob der Aufwand der GmbH für die Altersversorgung des Klägers seiner (eigenen) Beteiligung entspricht.

14 aa) Nach der Rechtsprechung des BFH ist unter dem Begriff der "Beitragsleistung" für den Erwerb von Anwartschaftsrechten auf eine (eigene) Altersversorgung nicht nur eine Geldzahlung, sondern jede Minderung eines Vermögensanspruchs gegen eine Versorgungszusage zu verstehen (Senatsurteil vom 25. März 1992 X R 121/90, BFH/NV 1992, 596; BFH-Urteil vom 16. Oktober 2002 XI R 25/01, BFHE 200, 554, BStBl II 2004, 546). Der XI. Senat des BFH hat --ausgehend von diesem Grundsatz-- mit seinen Urteilen in BFHE 200, 554, BStBl II 2004, 546 und vom 28. Juli 2004 XI R 9/04 (BFH/NV 2005, 196) entschieden, dass dem Alleingesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH der Vorwegabzug für Vorsorgeaufwendungen ungekürzt zu belassen ist, weil dieser --wirtschaftlich betrachtet-- eine ihm von der GmbH zugesagte Altersversorgung durch Verzicht auf entsprechende gesellschaftliche Ansprüche (§§ 29, 72 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung --GmbHG--) und damit letztlich ausschließlich durch eigene Beitragsleistungen erwirbt.

15 Gleiches gilt nach der Rechtsprechung des XI. Senats des BFH, wenn eine GmbH mehreren Gesellschafter-Geschäftsführern eine Altersversorgung zugesagt hat und der einzelne Gesellschafter-Geschäftsführer bei typisierender und wirtschaftlicher Betrachtung sein Anwartschaftsrecht auf Altersversorgung auf Dauer gesehen ausschließlich durch einen seiner Beteiligungsquote entsprechenden Verzicht auf gesellschaftliche Ansprüche erwirbt (BFH-Urteil vom 23. Februar 2005 XI R 29/03, BFHE 209, 256, BStBl II 2005, 634). Die Frage, ob der Kläger sein Anwartschaftsrecht auf betriebliche Altersversorgung ganz oder teilweise ohne eigene Beitragsleistung erwirbt, ist danach unter Berücksichtigung der bestehenden Beteiligungsverhältnisse, des Alters der Gesellschafter-Geschäftsführer und der Höhe der jeweils zugesagten Altersversorgung im Wege der vorausschauenden Berechnung des auf den einzelnen Gesellschafter entfallenden Aufwands der Gesellschaft zu beantworten (BFH-Urteil vom 15. Dezember 2004 XI R 45/03, BFH/NV 2005, 1509).

16 bb) Der erkennende Senat hat sich dieser Rechtsprechung des XI. Senats im Grundsatz angeschlossen. Er hat jedoch mehrfach klargestellt, dass der von dem Geschäftsführer einer GmbH bezogene Arbeitslohn nur dann aus der Bemessungsgrundlage für die Kürzung des Vorwegabzugs auszunehmen ist, wenn die gegen die Gesellschaft erworbenen Ansprüche auf eine eigene Altersversorgung vollständig mit dem (ggf. wechselseitigen) Verzicht auf die dem Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als (Mit-)Gesellschafter zustehenden Ansprüche in Verbindung gebracht werden können (Urteile vom 26. September 2006 X R 3/05, BFHE 215, 165, BStBl II 2007, 452; vom 8. November 2006 X R 11/05, BFH/NV 2007, 673; vom 17. Januar 2007 X R 10/06, BFH/NV 2007, 1289; vom 2. September 2008 X R 17/08, BFH/NV 2009, 141; vom 24. Juni 2009 X R 54/08, BFH/NV 2010, 22; X R 55/08, nicht veröffentlicht --n.v.--, sowie X R 56/08, BFH/NV 2010, 25, und vom 19. Mai 2011 X R 30/10, BFH/NV 2011, 1854).

17 cc) Bei --wie im Streitfall-- mehreren Gesellschafter-Geschäftsführern beantwortet sich die Frage nach der vollständig eigenen Beitragsleistung daher nach den bestehenden Beteiligungsverhältnissen und nach der jeweils insgesamt zugesagten Altersversorgung. Entscheidend ist, ob unter Berücksichtigung des Gesamtaufwands der Gesellschaft für die Altersversorgung ihrer Gesellschafter der Aufwand der GmbH für die Altersversorgung des Klägers dessen quotaler Beteiligung an der GmbH entspricht oder diese unterschreitet (hinsichtlich der Voraussetzungen im Einzelnen vgl. nur Senatsentscheidung in BFH/NV 2010, 22, unter II.1.b cc, m.w.N.). Die sich so ergebenden Versorgungsanwartschaften sind quotal für den jeweiligen Mitgesellschafter zu ermitteln und mit der Beteiligungsquote dieses Gesellschafters an der GmbH in dem jeweiligen Veranlagungszeitraum zu vergleichen (ständige Rechtsprechung des Senats, so Urteil in BFH/NV 2007, 1289, unter II.2.b; vom 27. Mai 2009 X R 50/06, BFH/NV 2009, 1635; in BFH/NV 2010, 22, und in BFH/NV 2011, 1854).

18 dd) Bei diesem Vergleich ist auf die Verhältnisse im Streitjahr abzustellen. Bereits der XI. Senat hat zu Recht in seinem Urteil in BFHE 209, 256, BStBl II 2005, 634 darauf hingewiesen, dass eine Berücksichtigung früherer oder künftiger Veranlagungszeiträume mit einem erheblichen Verwaltungsaufwand verbunden wäre. Dem hat sich der erkennende Senat in seinen Entscheidungen in BFH/NV 2010, 22 und X R 55/08 (n.v.) angeschlossen.

19 Gerade der vorliegende Fall zeigt, dass bei einer veranlagungszeitraumübergreifenden Betrachtung die Finanzverwaltung die Gewinnausschüttung mehrerer Jahre zu überwachen, ggf. bei Änderung der Verhältnisse rückwirkende Änderungen, ggf. mehrfach, vornehmen müsste. Ein solcher Überwachungsaufwand wäre aber dem FA --anders als von Klägerseite angenommen-- aufgrund des steuerlichen Massenverfahrens nicht zumutbar. Zu Recht weist das FA weiter darauf hin, dass im konkreten Fall das Ergebnis vom Entscheidungszeitpunkt des FG abhinge.

20 ee) Rechtsfehlerhaft meint das FG, dass im vorliegenden Streitfall die Anwendung einer "vorausschauenden wirtschaftlichen Betrachtung" ausnahmsweise möglich sei. Demgegenüber geht der vom FG zitierte XI. Senat des BFH in seiner Entscheidung in BFH/NV 2005, 1509 (unter II.2.c aa) davon aus, dass bei mehreren Gesellschafter-Geschäftsführern maßgeblich für die Zugehörigkeit zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG a.F. die Beteiligungsverhältnisse im streitigen Veranlagungszeitraum seien und künftige Änderungen der Beteiligungsverhältnisse unbeachtlich blieben. Auch beim Alleingesellschafter sei die tatsächlich bestehende gesellschaftsrechtliche Situation maßgeblich (Urteil in BFHE 200, 554, BStBl II 2004, 546). Diese Betrachtungsweise hat er in seiner Entscheidung in BFHE 209, 256, BStBl II 2005, 634 bestätigt. Der erkennende Senat hat sich dieser Ansicht angeschlossen (vgl. Senatsentscheidung in BFH/NV 2010, 25, unter II.1.b bb).

21 ff) Dass die GmbH V keine Versorgungszusage erteilt hat, führt zu keinem anderen Ergebnis. Hierin liegt keine "mittelbare verdeckte Beitragsleistung" des Klägers zu dessen eigener Altersversorgung. Die Benachteiligung eines nahestehenden Mitgesellschafters stellt weder eine "eigene" Beitragsleistung des Steuerpflichtigen noch einen Vermögenswert dar, der von der nahestehenden Person --hier dem V-- an den Steuerpflichtigen --den Kläger-- weitergereicht werden könnte (vgl. insoweit nur Senatsurteil in BFHE 215, 165, BStBl II 2007, 452).

22 gg) Unerheblich ist in diesem Zusammenhang auch, dass die GmbH bis zur Verzichtsvereinbarung vom 10. März 2007 keine Gewinnausschüttungen vorgenommen hat. Insbesondere sind deswegen nicht etwa die Gewinnanteile des V dem Kläger zuzurechnen. Ein Verzicht des Klägers auf eigene gesellschaftsrechtliche Ansprüche i.S. der §§ 29, 72 GmbHG liegt insoweit schon deshalb nicht vor, weil solche zu diesem Zeitpunkt noch V zustünden. Der spätere zivilrechtliche Verzicht des V zugunsten des Klägers wirkt allein in die Zukunft und ist für die Streitjahre weder erkennbar noch vom FG festgestellt. Erwägungen oder Absichtserklärungen, soweit sie überhaupt vorlagen, reichen nicht aus, einen solchen zivilrechtlichen Verzicht für die Streitjahre zu ersetzen. § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG wie auch § 72 Satz 2 GmbHG schreiben ausdrücklich vor, dass eine andere Gewinnverteilung als nach den Verhältnissen der Geschäftsanteile im Gesellschaftsvertrag festgesetzt worden sein muss.

23 hh) Die Beteiligungsverhältnisse in den Streitjahren sind auch wirtschaftlich betrachtet --anders als von den Klägern angenommen-- (noch) nicht so zu verstehen, dass die Anteile des V dem Kläger zugerechnet werden können. Eine ausdrückliche Vereinbarung haben der Kläger und V erst später geschlossen. Auch im Übrigen sind keine Tatsachen erkennbar oder vom FG festgestellt, die darauf hindeuteten, dass der Kläger wirtschaftlicher Eigentümer der Beteiligung des V nach § 39 der Abgabenordnung war. Es fehlt an der notwendigen tatsächlichen Sachherrschaft des Klägers an der Beteiligung des V in den Streitjahren.

24 Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften erlangt der Erwerber wirtschaftliches Eigentum im Allgemeinen erst in dem Zeitpunkt, von dem an er nach dem Willen der Vertragspartner über die betreffenden Anteile verfügen kann, wobei ihm insbesondere das Gewinnbezugsrecht und die Stimmrechte zustehen müssen (Senatsentscheidung vom 12. Dezember 2007 X R 17/05, BFHE 220, 107, BStBl II 2008, 579, m.w.N.).

25 Diese Rechte standen dem Kläger in den Streitjahren mangels entsprechender Vereinbarung (siehe oben unter II.1.b gg) --noch-- nicht zu. Die Vereinbarung des Jahres 2007 sowie die Übertragung der GmbH-Anteile auf den Kläger im Jahr 2008 sind insoweit ohne Bedeutung.

26 2. Da die Vorentscheidung insoweit auf unzutreffenden Erwägungen beruht, ist sie aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Das FA hat den Vorwegabzug der Kläger dem Grunde und der Höhe nach zutreffend gekürzt; die Klage war daher abzuweisen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de