Urteil vom 23. Oktober 2013, I R 60/12

Verdeckte Gewinnausschüttung durch Rentenzahlung gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH nach Eintritt des Versorgungsfalls trotz Fortführung des Dienstverhältnisses

BFH I. Senat

KStG § 8 Abs 3 S 2, EStG § 6a

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 26. Juni 2012, Az: 3 K 359/06

Leitsätze

Es ist aus steuerrechtlicher Sicht 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. In diesem Fall würde ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter zur Vermeidung einer verdeckten Gewinnausschüttung allerdings verlangen, dass das Einkommen aus der fortbestehenden Tätigkeit als Geschäftsführer auf die Versorgungsleistung angerechnet wird, oder aber den vereinbarten Eintritt der Versorgungsfälligkeit aufschieben, bis der Begünstigte endgültig seine Geschäftsführerfunktion beendet hat. Dass der Gesellschafter-Geschäftsführer seine Arbeitszeit und sein Gehalt nach Eintritt des Versorgungsfalls reduziert, ändert daran grundsätzlich nichts (Bestätigung und Fortführung des Senatsurteils vom 5. März 2008 I R 12/07, BFHE 220, 454).

Tatbestand

I.

1 Die 1991 gegründete Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine aus einem Volkseigenen Betrieb in den neuen Bundesländern hervorgegangene GmbH. Ihre je hälftig beteiligten Gründungsgesellschafter waren JP, geboren am 13. August 1938, und WJ, geboren am 8. März 1933, die zugleich zu alleinigen gesamtvertretungsberechtigten Geschäftsführern bestellt worden waren. Mit Vertrag vom 13. Dezember 1998 veräußerte WJ einen Teil seiner Anteile an GS, der seitdem mit einem Anteil von 20 v.H. an der Klägerin beteiligt war.

2 Die Klägerin hatte mit JP und WJ im August 1991 inhaltlich gleichlautende Geschäftsführeranstellungsverträge geschlossen, die keine zeitliche Befristung der Tätigkeit vorsahen und in denen u.a. vereinbart worden war, dass die Gesellschaft den Geschäftsführern eine Direktzusage zu einer Alters-, Hinterbliebenen- und Erwerbsunfähigkeitsversorgung nach Maßgabe einer gesonderten Vereinbarung erteilen werde. Am 1. Oktober 1991 sagte die Klägerin ihren Geschäftsführern in Ergänzung des Anstellungsvertrages jeweils eine Pensionsanwartschaft zu, nämlich ein Ruhegehalt und ein Witwengeld, wobei sich die Regelungen im Einzelnen unterschieden. Das Ruhegehalt sollte für JP monatlich 3.600 DM und für WJ monatlich 2.725 DM betragen, das Witwengeld jeweils 60 v.H. des Ruhegehaltes. Die Auszahlung des Ruhegehaltes an JP sollte davon abhängen, dass er entweder wegen Dienstunfähigkeit aus den Diensten der Klägerin ausscheidet oder das 65. Lebensjahr vollendet hat; für WJ war als Versorgungsfall allein das vollendete 67. Lebensjahr am 8. März 2000 bestimmt.

3 Am 29. Februar 2000 vereinbarte WJ mit der Klägerin, dass er ab dem 1. März 2000 seine Tätigkeit als Geschäftsführer auf 20 v.H. reduziert und hierfür ein von zuvor 12.000 DM auf 3.000 DM abgesenktes monatliches Gehalt gezahlt wird, wobei der Vertrag zunächst bis zum 30. April 2002 gelten sollte. Gleichzeitig zahlte die Klägerin an WJ ab März 2000 die vereinbarte monatliche Pension von 2.725 DM (1.393,27 €), die allerdings bei der Auszahlung nicht gesondert als Pension deklariert wurde. Am 16. Dezember 2000 kündigte WJ den Geschäftsführeranstellungsvertrag zum 31. Juli 2002.

4 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erkannte im Ergebnis die gegenüber JP erteilte Versorgungszusage zunächst nicht an. Es handele sich mangels Versorgungscharakters nicht um eine betriebliche Altersversorgung, sondern um laufendes Gehalt, da das Ausscheiden aus den Diensten der Gesellschaft nach dem

Inhalt der Zusage nicht Voraussetzung für die Zahlung sei. Die an WJ erteilte Versorgungszusage wurde demgegenüber zunächst anerkannt, weil dieser sich nach den tatsächlichen Umständen seit 2000 im Ruhestand befunden habe und seitdem nur noch im geringen Umfang für die Klägerin tätig gewesen sei. Dementsprechend wurde der Gewinn für die (ursprünglichen) Streitjahre 1999 und 2000 um 309.102,23 DM (1999) und um 48.879,31 DM (2000) erhöht.

5 Die anschließende Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) des Landes Sachsen-Anhalt gab ihr mit Urteil vom 27. Juni 2012 3 K 359/06 statt; das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 69 abgedruckt. Weder verliere die an JP erteilte Pensionszusage ihren Versorgungscharakter, weil die Zusage nicht mit dem Ausscheiden aus dem Dienst verknüpft sei, noch erfordere der Umstand, dass WJ seine Tätigkeit nach Eintritt des Versorgungsfalls in reduziertem Umfang fortgesetzt habe, eine Anrechnung des fortgezahlten (und geminderten) Gehaltes auf die Ruhegeldzahlungen; das Senatsurteil vom 5. März 2008 I R 12/07 (BFHE 220, 454), das eine solche Anrechnung verlange, sei für diese Sondersituation einer nur reduziert fortgeführten Weiterbeschäftigung des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht unmittelbar einschlägig.

6 Seine --vom FG wegen des letzteren Punktes zugelassene-- Revision stützt das FA auf Verletzung materiellen Rechts. Es akzeptiert das stattgebende Urteil, was die Person des JP anbelangt, verlangt jetzt jedoch die Anrechnung des an WJ gezahlten laufenden Gehaltes auf die Pension und nimmt, weil eine solche Anrechnung unterblieben ist, insoweit eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) an. Es beantragt, das FG-Urteil hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheides 2000 aufzuheben und diesen Bescheid dahingehend abzuändern, dass von einer vGA in Höhe des an WJ gezahlten Gehaltes von 27.250 DM auszugehen ist.

7 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision ist begründet. Sie führt im Hinblick auf den noch streitgegenständlichen Bescheid über Körperschaftsteuer 2000 zur Aufhebung der Vorentscheidung und insoweit zur anderweitigen Steuerfestsetzung. Die Zahlung der Altersrente auf den vereinbarten Versorgungsfall mit Vollendung des 67. Lebensjahres von WJ zieht wegen der fortbestehenden entgeltlichen Tätigkeit von WJ als Geschäftsführer der Klägerin eine vGA nach sich.

9 1. Unter einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) ist bei einer Kapitalgesellschaft nach ständiger Spruchpraxis des Senats 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 i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der Bundesfinanzhof 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 nicht gewährt hätte. Ist der begünstigte Gesellschafter ein beherrschender, so kann eine vGA auch dann anzunehmen sein, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn oder an eine ihm nahestehende Person erbringt, für die es an einer klaren und eindeutigen, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt. Beherrschend können auch mehrere geschäftsführende Minderheitsgesellschafter sein, wenn sie gleichgelagerte Interessen verfolgen. In diesen Fällen indiziert das vom Fremdvergleich abweichende Verhalten der Kapitalgesellschaft und ihres Gesellschafters oder der diesem nahestehenden Person die Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis.

10 2. Nach diesen Maßstäben liegt im Streitfall in der Zahlung der Altersrente an WJ trotz dessen Weiterbeschäftigung als Geschäftsführer eine vGA.

11 a) Zwar ist die Vorinstanz in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass die Zusage einer Altersversorgung im Hinblick auf die versprochene Altersrente nicht unbedingt das Ausscheiden des Begünstigten aus dem Betrieb oder die Beendigung des Dienstverhältnisses einfordert. Es genügt, wenn für den Eintritt des Versorgungsfalls nur die Vollendung des vorgesehenen Lebensjahres vorgesehen ist. Insbesondere verliert die Versorgung dadurch nicht ihren Charakter als betriebliche Altersversorgung. Der Senat nimmt diesbezüglich, um Wiederholungen zu vermeiden, auf sein Urteil in BFHE 220, 454 Bezug und pflichtet abermals nicht der nach wie vor entgegenstehenden Rechtsansicht des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- (s. H 6a (1)

der Hinweise zu den Einkommensteuer-Richtlinien 2012; BMF-Schreiben vom 11. November 1999, BStBl I 1999, 959; s. dazu auch Uckermann/Pradl, Betriebs-Berater --BB-- 2009, 1331; Uckermann, Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht --NZA-- 2013, 186, 190) bei.

12 b) Die Vorinstanz hat jedoch --und auch insoweit verweist der Senat auf sein Urteil in BFHE 220, 454-- nicht hinreichend berücksichtigt, dass sich die Fortführung des Arbeitsverhältnisses unter gleichzeitigem Bezug von Rente einerseits und laufendem Geschäftsführergehalt andererseits nur bedingt mit den Anforderungen verträgt, die für das Handeln des gedachten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einer Kapitalgesellschaft maßgeblich sind. Ein solcher Geschäftsleiter hätte entweder verlangt, das Einkommen aus der fortbestehenden Tätigkeit als Geschäftsführer auf die Versorgungsleistung in Gestalt der Kapitalabfindung anzurechnen, oder aber den vereinbarten Eintritt der Versorgungsfälligkeit --ggf. unter Vereinbarung eines nach versicherungsmathematischen Maßstäben berechneten Barwertausgleichs-- aufzuschieben, bis der Begünstigte endgültig seine Geschäftsführerfunktion beendet hat. Beides parallel gezahlt hätte er jedoch nicht. Denn auch wenn die Altersrente Teil des Entgelts für die geleistete Arbeit und sie als solche, was die Vergangenheit anbelangt, "erdient" worden ist, so soll sie doch gleichwohl in erster Linie zur Deckung des Versorgungsbedarfs beitragen, regelmäßig also erst beim Wegfall der Bezüge aus dem Arbeitsverhältnis einsetzen. Letztlich ist es die Weiterbeschäftigung über das Pensionsalter hinaus, die aus steuerrechtlicher Sicht Skepsis erweckt, nicht die erdiente Pension, und so gesehen schließen sich die wechselseitig uneingeschränkten Zahlungen der Rente und des Gehalts für die aktive Tätigkeit jedenfalls aus der hier maßgeblichen Sicht des Leistenden grundsätzlich aus; die möglicherweise entgegenstehende Interessenlage des Begünstigten ist insoweit unbeachtlich.

13 Der Senat hält daran fest, dass sich der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter an dieser typischen Sichtweise im Rahmen des hier anzustellenden hypothetischen Fremdvergleichs orientieren und dadurch verhindern wird, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer die GmbH als beliebige Quelle sowohl einer Altersversorgung als auch einer laufenden Tätigkeit "benützt" (ebenso z.B. Pezzer, Finanz-Rundschau 2008, 1025; s. auch FG München, Urteil vom 19. Juli 2010 7 K 2384/07, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2010, 1113). Dass ein solcher Geschäftsführer neben seinem laufenden Gehalt durchaus Altersbezüge beziehen kann, welche aus einem anderen Dienstverhältnis herrühren, widerspricht dem ebenso wenig wie der Umstand, dass der "verrentete" Geschäftsführer ggf. in anderer Funktion, beispielsweise als Berater, für die Kapitalgesellschaft tätig werden und neben einer solchen Funktion Altersbezüge vereinnahmen kann. Auf der anderen Seite ist der Gesellschafter-Geschäftsführer keineswegs --wie aber vielfach und auch von der Klägerin in der mündlichen Verhandlung behauptet wird-- gehindert, als Geschäftsführer weiterzuarbeiten; er muss dann bei gleichzeitigem Bezug von Gehalt und Rente allerdings bereit sein, nach den normativen Wertungen des Körperschaftsteuerrechts den "Nachteil" einer vGA zu tragen. Dieser --dem hypothetischen Fremdvergleich verpflichteten-- Sichtweise des Senats trägt die dagegen gerichtete Kritik nur unzulänglich Rechnung (vgl. z.B. Schotthöfer/Killat, Der Betrieb --DB-- 2011, 896; Hoffmann, Der GmbH-Steuerberater 2008, 313; Janssen, Gestaltende Steuerberatung --GStB-- 2008, 228; Pradl/Uckermann, GStB 2009, 431; Uckermann/Pradl, BB 2009, 1331; Uckermann, NZA 2013, 186; Schwedhelm/Höpfner, GmbHR 2013, 800; Weber-Grellet, Unternehmensteuern und Bilanzen 2008, 680; Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, Anhang zu § 8 KStG Stichwort Pensionszusage [S. 294s]; Haug/Huber in Mössner/Seeger, Körperschaftsteuergesetz, § 8 Rz 1741 ff.; Kohlhepp, DB 2013, 2171; s. auch die Eingabe der Bundessteuerberaterkammer und des Deutschen Industrie- und Handelstags an das BMF vom 30. Juni 2009, Kammer-Report 09-2009, Deutsches Steuerrecht, Beihefter zu Heft 36/2009, 35: "Erhalt von Arbeitsplätzen"). Schließlich überzeugt es auch nicht, wenn gerade in einer wechselseitigen Anrechnung der Altersrente und des laufend gezahlten Gehaltes ein Verstoß gegen das prinzipielle Durchführungsgebot gesehen wird, dem eine Kapitalgesellschaft im Verhältnis zu ihrem beherrschenden Gesellschafter im Hinblick auf das Vereinbarte --hier die Erteilung der Pensionszusage-- unterliegt (so aber Kohlhepp in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, § 8 Rz 545 Stichwort Pensionszusage, Pensionsrückstellung; wohl auch Haug/Huber in Mössner/Seeger, a.a.O., § 8 Rz 1742). Zum einen war WJ im Streitfall zu keinem Zeitpunkt ein beherrschender Gesellschafter der Klägerin und bestanden --ohne dass dem weiter nachzugehen wäre-- unter Umständen auch keine eine Beherrschungssituation ersetzenden gleichgelagerten Interessen zwischen ihm und JP; das besagte Durchführungsgebot findet also auch keine Anwendung. Zum anderen --und vor allem-- kommt es insoweit ohnehin nicht auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Zusage an, vielmehr darauf, dass (erst) die Weiterbeschäftigung den --neuen-- Grund für die im Gesellschaftsverhältnis liegende Veranlassung der auf die Zusage zurückzuführenden Rentenzahlungen setzt.

14 c) Dadurch, dass im Streitfall eine laufende Altersrente geleistet und zugleich das Arbeitsverhältnis in der bisherigen Weise gegen laufendes Gehalt fortgesetzt wurde, wurde der eigentliche Zweck der betrieblichen Altersversorgung für die Zeit der Weiterarbeit in der bisherigen Weise mithin verfehlt. Dass WJ seine vertragliche

Arbeitszeit ebenso wie sein laufendes Gehalt fortan abgesenkt hat, kann dem nicht mit Erfolg entgegenhalten werden. Abgesehen davon, dass sich eine "Teilzeittätigkeit" ohnehin nur schwerlich mit dem Aufgabenbild eines Gesellschafter-Geschäftsführers vereinbaren lässt (s. z.B. --bezogen auf Überstundenvergütungen-- Senatsbeschluss vom 7. Februar 2007 I B 69/06, BFH/NV 2007, 1192, m.w.N.), ändert auch eine solche Tätigkeitsverringerung nichts an dem aufgezeigten Ergebnis des hypothetischen Fremdvergleichs.

15 d) Das alles rechtfertigt es, in den im Streitjahr an WJ neben dem laufenden Gehalt von monatlich 3.000 DM geleisteten Rentenzahlungen von monatlich 2.750 DM vGA zu sehen. Für die Annahme einer Versorgungslücke, die das rechnerische Ergebnis ggf. beeinflussen könnte, besteht, worauf das FA zutreffend und insoweit von der Klägerin unbeanstandet, hinweist, unter den gegebenen Umständen kein Anlass. Und der (anteilige) Wegfall der von der Klägerin gebildeten Pensionsrückstellung hindert das für die Annahme einer vGA erforderliche Vorliegen einer Vermögensminderung nicht. 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).

16 3. Das FA hat zwischenzeitlich seine Meinung zur Pensionszusage an JP geändert (und das angefochtene Urteil im Hinblick auf das Streitjahr 1999 deswegen rechtskräftig werden lassen), daraus aber für das hier noch anhängige Streitjahr 2000 keine Konsequenzen gezogen und den ursprünglichen Bescheid für dieses Jahr (noch) nicht geändert. Er ist deswegen nach wie vor uneingeschränkt streitgegenständlich. Es gibt aber keinen Grund, die Entscheidung des FG in diesem Punkt anzugreifen. Die Aussage, dass eine Versorgungszusage nicht zwingend von dem Ausscheiden des Begünstigten aus dem Dienstverhältnis abhängig gemacht werden muss, deckt sich mit jenen Grundsätzen, welche der Senat in seinem Urteil in BFHE 220, 454 aufgestellt hat und welche hier (oben unter II.2.a) nochmals aufgegriffen worden sind.

17 4. Die Vorinstanz hat eine Rechtsauffassung vertreten, die teilweise von jener des Senats abweicht. Ihr Urteil ist deswegen bezogen auf das Streitjahr 2000 aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der angefochtene Steuerbescheid ist antragsgemäß abzuändern. Die Ermittlung und Berechnung des festzusetzenden Betrages wird dem FA nach Maßgabe der Gründe dieser Entscheidung überlassen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de