Urteil vom 20. Mai 2015, I R 17/14

Verdeckte Gewinnausschüttung: Erdienbarkeit der endgehaltsabhängigen Pensionszusage bei mittelbarer Erhöhung infolge von Gehaltssteigerungen

BFH I. Senat

KStG § 8 Abs 3 S 2, KStG § 8 Abs 3 S 2

vorgehend FG Düsseldorf, 08. Dezember 2013, Az: 6 K 1754/10 K,G

Leitsätze

1. Der von der Rechtsprechung entwickelte Grundsatz, nach dem sich der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft einen Pensionsanspruch innerhalb der verbleibenden Arbeitszeit bis zum vorgesehenen Eintritt in den Ruhestand noch erdienen muss, gilt sowohl für Erstzusagen einer Versorgungsanwartschaft als auch für nachträgliche Erhöhungen einer bereits erteilten Zusage (Bestätigung des Senatsurteils vom 23. September 2008 I R 62/07, BFHE 223, 64, BStBl II 2013, 39). Um eine nachträgliche Erhöhung kann es sich auch handeln, wenn ein endgehaltsabhängiges Pensionsversprechen infolge einer Gehaltsaufstockung mittelbar erhöht wird und das der Höhe nach einer Neuzusage gleichkommt.

2. Maßgebend bei der Ermittlung des Erdienenszeitraums ist der in der Pensionszusage vereinbarte frühestmögliche Zeitpunkt des Pensionsbezuges.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 9. Dezember 2013 6 K 1754/10 K,G wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens fallen der Klägerin zur Last.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine 1982 errichtete GmbH. Ihre Geschäftsführer waren vom Jahre 1982 bis zum Jahre 2006 AR sowie --dieser gesamtvertretungsberechtigt-- JK. AR hielt seitdem 9,12 v.H. der Geschäftsanteile. Weitere Anteile von 8,35 v.H. hielten dessen Ehefrau und Sohn, die ihre Anteile im Jahr 2001 in die in jenem Jahr errichtete R Holding GmbH eingebracht hatten und die auch deren alleinige Anteilseigner waren (die Ehefrau zu 62,28 v.H., der Sohn zu 37,72 v.H.); AR wurde seinerzeit zum Geschäftsführer der R Holding GmbH auf Lebenszeit bestellt.

2 Dem am ... September 1943 geborenen AR war von seinem damaligen Arbeitgeber am 22. Dezember 1978 eine Pensionszusage erteilt worden, die die Klägerin im Jahre 1982 bei ihrer Errichtung und der Bestellung von AR übernommen hatte. Der Versorgungsfall sollte danach bei Vollendung des 65. Lebensjahres eintreten. AR konnte die versprochene Altersrente mit entsprechender Kürzung auch bereits nach Vollendung des 60. Lebensjahres beanspruchen. Die Rente orientierte sich am Endgehalt, wobei sich die Rentenhöhe auf Basis des durchschnittlichen Bruttogehalts von AR in den letzten 12 Monaten vor dem Versorgungsfall oder dem Ausscheiden bemessen sollte. Nach einem Gesellschafterbeschluss vom 16. Dezember 1997 sollte AR beim Ausscheiden mit Vollendung des 60. Lebensjahres so gestellt werden, als würde er nach Vollendung des 65. Lebensjahres ausscheiden.

3 Durch Beschluss der Gesellschafterversammlung vom 14. Mai 2001 wurde die Geschäftsführervergütung für AR von zuvor 424.000 DM mit Wirkung ab 1. Mai 2001 auf 600.000 DM erhöht. Die aus der Gehaltserhöhung resultierende

Erhöhung des ruhegehaltsfähigen Einkommens wurde gestaffelt und in zwei Schritten auf zunächst 474.000 DM und ab 1. März 2002 auf 524.000 DM begrenzt. Zukünftige Gehaltserhöhungen sollten nach dem Nachtrag zur Pensionszusage vom 19. Dezember 2001 nicht mehr vollständig, sondern nur noch zu 50 v.H. auf das ruhegehaltsfähige Einkommen angerechnet werden. Diese Kappungsvereinbarung für die Pensionsbemessung wurde am 28. Februar 2005 auf --so das Finanzgericht (FG)-- "nachhaltigen Druck" des AR wieder aufgehoben. Im Jahre 2003 wurde eine weitere Gehaltserhöhung für AR vereinbart. Die anschließende Suche von Nachfolgern für AR gestaltete sich als schwierig. Erst im Alter von 63 Jahren --Ende 2006-- schied AR tatsächlich als Geschäftsführer der Klägerin aus und wurde durch insgesamt vier Personen in der Geschäftsführung ersetzt.

4 Die Klägerin hatte am 1. Januar 1995 gleichfalls dem am ... November 1954 geborenen JK eine Pensionszusage auf das vollendete 65. Lebensjahr gegeben. Auch dessen Geschäftsführervergütung wurde am 14. Mai 2001 erhöht, und zwar von 380.000 DM auf 500.000 DM, und auch bei ihm wirkte sich diese Erhöhung auf die Altersversorgung aus. Diese Versorgung bemaß sich nach einem --im Vergleich zu AR-- begrenzten Vomhundertsatz des Arbeitseinkommens oberhalb der Beitragsbemessungsgrenze. Bei einem vorzeitigen Ausscheiden nach Vollendung des 60. Lebensjahrs verblieb es bei ihm bei Versorgungsabzügen.

5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) behandelte die Rückstellungen, welche die Klägerin für die Pensionszusage an AR gebildet hatte, in den Streitjahren 2001 bis 2004 in jenem Umfang als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA), in welchem sie auf die Erhöhung der Geschäftsführervergütung zurückzuführen war. In der Vereinbarung vom 14. Mai 2001 sei eine nachträgliche Erhöhung der erteilten Pensionszusage zu sehen, für die wie bei einer Erstzusage das Kriterium der sog. Erdienbarkeit erfüllt sein müsse. Diese fehle aber im Streitfall, weil der Zeitraum zwischen der Erhöhung der Pension und dem vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand mit 60 Jahren nicht mindestens drei Jahre betragen habe.

6 Die Klage gegen die hiernach geänderten Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbescheide blieb erfolglos. Das FG Düsseldorf wies sie mit Urteil vom 9. Dezember 2013 6 K 1754/10 K,G als unbegründet ab; das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 860 abgedruckt.

7 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil des FG aufzuheben und die angefochtenen Steuerbescheide dahingehend abzuändern, dass die Körperschaftsteuer auf Basis eines zu versteuernden Einkommens von 5.023.502 DM (2001), von 4.078.977 € (2002), von 5.965.383 € (2003) und von 7.810.550 € (2004) sowie die Gewerbesteuermessbeträge auf 451.940 DM (2001), 203.480 € (2002), 295.740 € (2003) und 394.755 € (2004) festgesetzt werden.

8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist unbegründet.

10 1. Eine dem Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH erteilte Pensionszusage kann nach der gefestigten Rechtsprechung des Senats u.a. nur dann steuerlich anerkannt werden, wenn die Zusage von dem Begünstigten (noch) erdient werden kann. Nach ebenfalls ständiger Spruchpraxis des Senats ist das bei einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer der Fall, wenn zwischen dem Zusagezeitpunkt und dem vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand mindestens zehn Jahre liegen (vgl. hierzu z.B. Senatsurteile vom 15. März 2000 I R 40/99, BFHE 191, 330, BStBl II 2000, 504; vom 18. August 1999 I R 10/99, BFH/NV 2000, 225, 226; vom 30. Januar 2002 I R 56/01, BFH/NV 2002, 1055; vom 18. März 2009 I R 63/08, BFH/NV 2009, 1841; zuletzt vom 11. September 2013 I R 26/12, BFH/NV 2014, 728, jeweils m.w.N.), bei einem nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer überdies dann, wenn dieser Zeitraum zwar mindestens drei Jahre beträgt, der Gesellschafter-Geschäftsführer dem Betrieb aber mindestens zwölf Jahre angehört (Senatsurteil in BFHE 191, 330, BStBl II 2000, 504, m.w.N.). Allerdings können diese Fristen mangels eindeutiger gesetzlicher Vorgaben nicht im Sinne allgemeingültiger zwingender Voraussetzungen verstanden werden, die unabdingbar wären (vgl. Senatsurteile vom 24. April 2002 I R 43/01, BFHE 199, 157, BStBl II 2003, 416; vom 23. Juli 2003 I R 80/02, BFHE 203, 114, BStBl II 2003, 926; in BFH/NV 2014, 728). Ist aufgrund der Gegebenheiten des Einzelfalles anderweitig sichergestellt, dass mit der Zusage die künftige Arbeitsleistung des Geschäftsführers abgegolten werden soll, ist dies deshalb auch dann anzunehmen, wenn die

besagten Zeiträume nicht erreicht werden (z.B. Senatsurteil in BFHE 199, 157, BStBl II 2003, 416; s.a. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 13. Mai 2003, BStBl I 2003, 300).

11 2. Im Streitfall war AR in jenem Zeitpunkt, in dem infolge der Erhöhung des laufenden Gehalts die ihm versprochene endgehaltsabhängige Versorgung "mittelbar" ihrerseits erhöht worden war, rund 57 1/2 Jahre alt. Seit der Änderung der Versorgungszusage am 16. Dezember 1997 war es seiner Entscheidung überlassen, aus dem Unternehmen bereits mit seinem vollendeten 60. Lebensjahr auszuscheiden. Verlangt man --mit dem FA und dem FG-- das Erdienenserfordernis nach Maßgabe der beschriebenen Zeitgrößen, dann konnte er die "mittelbar" erhöhte Versorgungszusage sonach vom jenem Zeitpunkt an nicht mehr erdienen. Das liegt auf der Hand und bedarf rechnerisch keiner weiteren Erläuterung.

12 Die Erdienensdauer ist dann auch nicht auf das 63. Lebensjahr zu projizieren. Ausschlaggebend ist allein, dass AR das besagte Wahlrecht zustand, mit Vollendung seines 60. Lebensjahres aus dem Unternehmen auszuscheiden. Daran ändert auch das Urteil des Senats vom 23. Januar 1991 I R 113/88 (BFHE 163, 207, BStBl II 1991, 379) nichts. Danach sind Pensionsrückstellungen für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer auch dann grundsätzlich nach einem Ruhestandsalter von 65 Jahren zu berechnen, wenn der Begünstigte auf Antrag bereits ab dem 63. Lebensjahr seine Tätigkeit aufgeben und Pensionsbezüge beanspruchen könnte. Allerdings bezieht sich diese Aussage allein darauf, auf welchen Zeitraum die Rückstellungsbeträge bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung nach Wahrscheinlichkeitsgesichtspunkten zu verteilen sind. Die Gesichtspunkte der vGA bleiben davon, wie der Senat in jenem Urteil (dort unter II.3.b der Entscheidungsgründe) ausdrücklich hervorhebt, unberührt (s.a. Senatsurteil vom 11. September 2013 I R 72/12, BFHE 244, 236). Ebensowenig beachtlich ist, ob AR --seinen an der Klägerin gehaltenen Anteilen entsprechend-- als nichtbeherrschender Gesellschafter anzusehen ist, oder aber --so das FA-- infolge seiner "faktischen" Stellung, ggf. auch unter Einbeziehung der von seiner Ehefrau und seinem Sohn "beherrschten" R Holding GmbH als Hauptgesellschafterin der Klägerin und damit über den Gesichtspunkt gleichgerichteter Interessen, als beherrschender.

13 3. Es ist allerdings fraglich, ob FA wie FG das Erdienenserfordernis in der Situation der Vergütungserhöhung zu Recht herangezogen haben. Zwar kommt bei einer endgehaltsabhängigen Pensionszusage die Vergütungserhöhung im Ergebnis einer Erhöhung des Versorgungsversprechens gleich, und sowohl in der einen wie in der anderen Situation würde ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter deswegen bei Erteilung des Versprechens die Erdienbarkeitsgrundsätze auch gleichermaßen anwenden (vgl. Senatsurteil vom 23. September 2008 I R 62/07, BFHE 223, 64, BStBl II 2013, 39; Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8 Rz 1099; Otto in Blomeyer/Rolfs/Otto, Betriebsrentengesetz, 6. Aufl., StR F Rz 52). Allerdings ist die "Wechselbezüglichkeit" zwischen Vergütungs- und Rentenniveau einer endgehaltsabhängigen Pensionszusage "immanent" und als solche von vornherein in der Zusage angelegt. Auf diese Weise soll gewährleistet werden, dass die spätere Rente an dem letzten Gehaltsniveau partizipiert und ein Kaufkraftverlust parallel ausgeglichen wird. Das ist auch aus Sicht des Körperschaftsteuerrechts prinzipiell nicht zu beanstanden. Deswegen kann bei der Bemessung der endgehaltsabhängigen Pension auch nicht auf eine fiktive Jahresnettoprämie abgestellt werden (s.a. H 38 "Angemessenheit" KStH 2004). Vielmehr ist --zunächst-- eine Angemessenheitsprüfung anhand allgemeiner Grundsätze vorzunehmen. Gerade deswegen muss sich die wechselwirkende Zusageerhöhung jedoch an dem orientieren, was auch ansonsten üblich ist. Übersteigt sie dieses Maß --infolge ihrer Abhängigkeit von einer sprunghaft und fremdunüblich ansteigenden laufenden Vergütung--, dann ist auch die Versorgungszusage bei isolierter Betrachtung nicht mehr als angemessen anzusehen (s.a. Senatsurteil vom 15. September 2004 I R 62/03, BFHE 207, 443, BStBl II 2005, 176; Gosch, a.a.O., § 8 Rz 810a a.E.), auch dann nicht, wenn der "Gehaltssprung" auf eine gestiegene Verantwortung oder eine Änderung der Funktionen des Geschäftsführers zurückzuführen ist. Aber selbst dann, wenn sich die Gehaltsaufstockung als solche als angemessen darstellt, und unabhängig davon kann die damit einhergehende Erhöhung der Versorgungsanwartschaft bei einer endgehaltsabhängig ausgestalteten Pensionszusage an dem Erdienbarkeitserfordernis zu messen sein, wenn sie dadurch einer Neuzusage gleichkommt (Gosch, a.a.O., § 8 Rz 1099; Otto in Blomeyer/Rolfs/Otto, a.a.O., StR F Rz 52).

14 Nach diesen Maßgaben nötigt im Streitfall der "Gehaltssprung" von zuvor 424.000 DM um rund 41,5 v.H. auf 600.000 DM im Jahr 2001, der in der Folgezeit --wie das FA wohl zutreffend errechnet-- kontinuierlich ansteigt, zu einer konkreten Veranlassungsprüfung. Ob das laufende Gehalt des zusagebegünstigten Gesellschafter-Geschäftsführers als Ausgangsgröße für die Pensionszusage aber tatsächlich in unangemessener Weise angehoben worden ist, muss positiv feststehen. Daran mangelt es im Streitfall indessen, das FG hat dazu nichts weiter festgestellt. Die Sache ist aber unabhängig davon spruchreif, weil der mit dem "Gehaltssprung" einhergehende relative "Pensionssprung" um einen Vomhundertsatz von 23,6 (der nach den Berechnungen des FA sogar noch höher ausfällt) auch bei isolierter Beurteilung die Grenze einer Neuzusage übersteigt und damit die Anwendung der

Erdienbarkeitsgrundsätze auslöst. Auf die von der Klägerin hervorgehobenen besonderen betrieblichen Umstände kommt es in Anbetracht dessen nicht an, ebensowenig wie auf die Frage, ob die erst am 19. Dezember 2001 --bezogen auf vergütungsbedingte Erhöhungen-- vereinbarte Kappungsgrenze der Rentenanwartschaft überhaupt ernstlich gemeint gewesen ist. Indizielle Zweifel daran könnten bestehen, weil diese Grenze, wie vom FG dargetan, "auf Druck" von AR bereits in 2005 --und vergleichsweise kurz vor seinem Ausscheiden aus dem Unternehmen-- wieder aufgehoben worden ist.

15 4. Gleichermaßen kann unbeachtet bleiben, ob die Versorgungszusage womöglich auch aus anderen Gründen im Gesellschaftsrechtsverhältnis der Klägerin zu AR gründen könnte. Zu denken wäre in diesem Zusammenhang beispielsweise daran, dass die Versorgungszusage ausweislich der tatrichterlichen Feststellungen von dem früheren Arbeitgeber des AR übernommen worden ist, offenbar ohne Einhaltung der allgemein gebotenen sog. Probezeit bei einem neu errichteten Unternehmen (z.B. Senatsurteil vom 28. April 2010 I R 78/08, BFHE 229, 234, BStBl II 2013, 41). Oder auch, ob sich eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis bereits "dem Grunde" der Versorgungsleistung nach daraus ableiten lässt, dass dem versorgungsbegünstigten AR die freie Wahl zugestanden worden ist, bereits mit vollendetem 60. Lebensjahr --statt mit dem andernfalls üblichen 63. oder 65. Lebensjahr (s. dazu Gosch, a.a.O., § 8 Rz 1092; Otto in Blomeyer/Rolfs/Otto, a.a.O., StR F Rz 290, m.w.N.)-- aus dem Unternehmen auszuscheiden und den Versorgungsfall auszulösen.

16 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de