Urteil vom 15. März 2023, I R 41/19

vGA - Versorgungszahlung und Geschäftsführergehalt

ECLI:DE:BFH:2023:U.150323.IR41.19.0

BFH I. Senat

KStG § 8 Abs 3 S 2, EStG § 10d Abs 4 S 4, EStG § 10d Abs 4 S 5, FGO § 40 Abs 2, FGO § 96 Abs 1 S 2, KStG VZ 2015 , EStG VZ 2015

vorgehend FG Münster, 25. Juli 2019, Az: 10 K 1583/19 K

Leitsätze

1. Aus steuerrechtlicher Sicht ist es nicht zu beanstanden, ein Versorgungsversprechen der Kapitalgesellschaft nicht von dem endgültigen Ausscheiden des Begünstigten aus dem Dienstverhältnis als Geschäftsführer, sondern allein von dem Erreichen der Altersgrenze abhängig zu machen. In diesem Fall würde ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter allerdings grundsätzlich verlangen, entweder das Einkommen aus der fortbestehenden Tätigkeit als Geschäftsführer auf die Versorgungsleistung anzurechnen oder den vereinbarten Eintritt der Versorgungsfälligkeit --ggf. unter Vereinbarung eines nach versicherungsmathematischen Maßstäben berechneten Barwertausgleichs-- aufzuschieben, bis der Begünstigte endgültig seine Geschäftsführerfunktion beendet hat (Bestätigung der Senatsurteile vom 05.03.2008 - I R 12/07, BFHE 220, 454, BStBl II 2015, 409, und vom 23.10.2013 - I R 60/12, BFHE 244, 256, BStBl II 2015, 413).

2. Wird allerdings nach dem Eintritt des Versorgungsfalles neben der Versorgungsleistung bei voller Weiterbeschäftigung als Geschäftsführer für diese Tätigkeit lediglich ein reduziertes Gehalt gezahlt, liegt nach der Maßgabe eines hypothetischen Fremdvergleichs dann keine gesellschaftliche Veranlassung vor, wenn die Gehaltszahlung die Differenz zwischen der Versorgungszahlung und den letzten Aktivbezügen nicht überschreitet (Fortentwicklung der bisherigen Senatsrechtsprechung).

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 25.07.2019 - 10 K 1583/19 K aufgehoben, soweit es den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2015 betrifft.

Im Übrigen wird die Revision des Beklagten als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten darüber, ob die an den beherrschenden Gesellschafter einer GmbH gezahlte Altersversorgung bei Wiederaufnahme der Geschäftsführertätigkeit als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) einkommenserhöhend zu berücksichtigen ist.

2 Unternehmensgegenstand der im Jahr 1983 gegründeten Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) ist die ingenieurmäßige Beratung. Ihr alleiniger Gesellschafter ist K, geboren am ...1942. K war seit der Gründung zugleich Geschäftsführer. Sein Geschäftsführeranstellungsvertrag sah ein laufendes Gehalt und eine Tantieme vor. Das monatliche Bruttogehalt wurde zum 01.01.2007 auf 8.000 € angehoben (Gesamtvergütung im Jahr 2009: 161.686 €).

3 Am 28.12.1994 erhielt K von der Klägerin eine Versorgungszusage über ein monatliches Ruhegehalt von 4.500 DM. Voraussetzung war, dass der Geschäftsführer nach Vollendung des 65. Lebensjahres aus dem Dienst ausscheidet. Nach Änderung der Versorgungszusage am 29.06.2007 lautete die entsprechende Regelung wie folgt:

"Wenn Sie nach Vollendung des 68. Lebensjahres das Arbeitsverhältnis beenden, haben Sie Anspruch auf eine lebenslange Altersrente. Die Altersrente beträgt monatlich € 2.300,00."

4 Zum 31.08.2010 wurde der Geschäftsführeranstellungsvertrag durch Kündigung beendet und K als Geschäftsführer abberufen. Seine Gesamtvergütung betrug in diesem Jahr 106.864 € (einschließlich 9.200 € Versorgungszahlungen für die Monate September bis Dezember 2010).

5 Am 31.03.2011 wurde K erneut zum Geschäftsführer der Klägerin bestellt und im Handelsregister eingetragen. Nach dem Anstellungsvertrag vom 28.02.2011 erhielt er ab 01.03.2011 ein monatliches Bruttogehalt von 1.000 € sowie eine Weihnachtsgratifikation in Höhe eines Monatsgehalts. Darüber hinaus sah die Vereinbarung vor, dass die Versorgungszahlungen unberührt bleiben.

6 Im Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2015 (Streitjahr) setzte der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) die Körperschaftsteuer auf 0 € fest. Unter Berücksichtigung der Ergebnisse einer Lohnsteueraußenprüfung wurden dabei die zusätzlich zum Geschäftsführergehalt (13.384 €) angefallenen Versorgungszahlungen als vGA berücksichtigt (28.864 €).

7 Während des hiergegen gerichteten Einspruchsverfahrens erließ das FA einen nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) geänderten Körperschaftsteuerbescheid 2015 sowie einen Bescheid zur gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2015. Den Einspruch wies das FA als unbegründet zurück.

8 Das Finanzgericht (FG) Münster gab der gegen "den Körperschaftsteuerbescheid 2015 vom 02.05.2019 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 02.05.2019" gerichteten Klage mit Urteil vom 25.07.2019 - 10 K 1583/19 K (Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 1620) statt und änderte sowohl den Körperschaftsteuerbescheid 2015 als auch den Bescheid über die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2015. Aufgrund der besonderen Umstände des Streitfalls liege eine vGA nach § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (KStG) nicht vor. Zum einen seien die zivilrechtlichen Voraussetzungen des Versorgungsanspruchs auch nach Abschluss des neuen Geschäftsführeranstellungsvertrags erfüllt, da der Versorgungsanspruch unberührt bleiben sollte und der neue Vertrag nicht Maßstab für dessen zivilrechtliches Entstehen sei. Zum anderen halte die gleichzeitige Zahlung von Gehalt und Versorgung einem Fremdvergleich stand. Dabei sei zu berücksichtigen, dass im Streitfall das Anstellungsverhältnis mit K zunächst beendet worden sei. Die Neueinstellung sei allein im Interesse der Klägerin erfolgt. Das neue Geschäftsführergehalt sei zudem nur ein Anerkennungsbetrag und kein vollwertiges Gehalt. In der Summe würden Versorgung und Gehalt des Streitjahres nur ca. 26 % der Gesamtbezüge des Jahres 2009 ausmachen, also des letzten Kalenderjahres, in dem K seine vorherige Geschäftsführertätigkeit über das gesamte Jahr ausgeübt habe. Damit sei die Grenze einer Überversorgung erheblich unterschritten.

9 Das FA macht mit seiner Revision die Verletzung materiellen Rechts geltend und beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

10 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

11 1. Soweit das FG mit dem angefochtenen Urteil auch den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2015 geändert hat, ist das Urteil aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben.

12 Nach § 96 Abs. 1 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) darf das Gericht über das Klagebegehren nicht hinausgehen. Zwar ist es hierbei nicht an die Fassung der Anträge gebunden. Für die Bestimmung des

Klagebegehrens ist aber in der Regel der in der mündlichen Verhandlung gestellte Antrag maßgeblich (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10.06.2021 - IV R 2/19, BFH/NV 2021, 1483, m.w.N.).

13 Nach dieser Maßgabe bezog sich das Klagebegehren im Streitfall ausschließlich auf den Körperschaftsteuerbescheid 2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.05.2019. Auch aus dem sonstigen Vorbringen der Klägerin im Klageverfahren kann nicht geschlossen werden, dass sie auch den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2015 zum Gegenstand des Klageverfahrens machen wollte. Vielmehr hat sie in der Klageschrift ausdrücklich zwischen beiden Bescheiden differenziert und darauf hingewiesen, dass die Einspruchsentscheidung vom 02.05.2019 nur zu ihrem Einspruch gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2015 ergangen sei. Dennoch hat das FG auch den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2015 geändert. Darin liegt ein im Revisionsverfahren von Amts wegen zu berücksichtigender Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens (s. allgemein BFH-Urteil vom 04.09.2008 - IV R 1/07, BFHE 222, 220, BStBl II 2009, 335).

14 2. Im Übrigen ist die Revision unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die Klage gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2015 zulässig und begründet ist.

15 a) Die Klage ist zulässig, obwohl das FA die Körperschaftsteuer in dem angefochtenen Bescheid auf 0 € festgesetzt hat.

16 Gemäß § 40 Abs. 2 FGO ist eine Klage nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt zu sein. Bei der Anfechtung eines sog. Nullbescheids ist dies regelmäßig nicht der Fall. Die Klage gegen einen solchen Bescheid kann aber ausnahmsweise zulässig sein, wenn dieser Bescheid für den Kläger nachteilig wirkt, weil in ihm angesetzte Besteuerungsgrundlagen für andere Verfahren verbindliche Entscheidungsvorgaben liefern (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 04.05.2022 - I R 25/19, BFH/NV 2022, 1313, m.w.N.).

17 Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. Durch die gesetzliche Neukonzeption des § 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2010 vom 08.12.2010 (BGBl I 2010, 1768, BStBl I 2010, 1394) sind für das Verhältnis von Körperschaftsteuerbescheid und Bescheid über die gesonderte Feststellung von verbleibenden Verlustvorträgen zur Körperschaftsteuer die für das Verhältnis von Grundlagen- zu Folgebescheiden geltenden Vorschriften (§ 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 351 Abs. 2 AO sowie § 42 FGO) entsprechend anwendbar (vgl. Senatsurteile vom 10.12.2019 - I R 58/17, BFHE 271, 514, BStBl II 2021, 945; in BFH/NV 2022, 1313).

18 b) Die Klage ist auch begründet. Das FG hat die einkommenserhöhende Qualifizierung der im Streitjahr geleisteten Versorgungszahlungen als vGA ohne durchgreifenden Rechtsfehler abgelehnt.

19 aa) Nach ständiger Rechtsprechung des Senats (z.B. Urteil in BFH/NV 2022, 1313, m.w.N.) sind unter einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG bei einer Kapitalgesellschaft Vermögensminderungen (verhinderte Vermögensmehrungen) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst oder mitveranlasst sind, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirken und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung stehen. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der Senat die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter oder einer diesem nahestehenden Person einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte. Zudem muss der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen sonstigen Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen.

20 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 (sog. formeller Fremdvergleich). In diesen Fällen indiziert das vom Fremdvergleich abweichende Verhalten der Kapitalgesellschaft und ihres Gesellschafters oder der diesem nahestehenden Person die Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 17.01.2018 - I R 74/15, BFH/NV 2018, 836, m.w.N.).

21 bb) Das FG geht in der Vorentscheidung davon aus, dass die Voraussetzungen des formellen Fremdvergleichs erfüllt sind. Dabei hat es die Versorgungsvereinbarung zwischen der Klägerin und K dahin ausgelegt, dass die

zivilrechtlichen Voraussetzungen für die Zahlung der Altersrente durch die Beendigung des ursprünglichen Geschäftsführeranstellungsvertrags erfüllt sind und dieser zivilrechtliche Anspruch durch den Abschluss des neuen Anstellungsvertrags am 28.02.2011 nicht berührt wurde. An diese tatrichterliche Würdigung ist der Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden.

22 Die Auslegung von Verträgen und Willenserklärungen gehört zum Bereich der tatsächlichen Feststellungen und bindet den BFH nach § 118 Abs. 2 FGO, wenn sie den Grundsätzen der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt, d.h. jedenfalls möglich ist (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 23.11.2022 - I R 36/19, juris, m.w.N.). Da die Versorgungsvereinbarung zwischen der Klägerin und K lediglich voraussetzt, dass "das Arbeitsverhältnis beendet" wird, ist im Rahmen der Auslegung eine Beschränkung auf den ursprünglichen Geschäftsführeranstellungsvertrag zumindest möglich und widerspricht weder Denkgesetzen noch Erfahrungssätzen. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass es nach der Rechtsprechung des Senats grundsätzlich steuerlich zu akzeptieren ist, die Zahlung der Altersrente allein von dem Erreichen der Altersgrenze abhängig zu machen (Senatsurteile vom 05.03.2008 - I R 12/07, BFHE 220, 454, BStBl II 2015, 409; vom 23.10.2013 - I R 60/12, BFHE 244, 256, BStBl II 2015, 413). Darüber hinaus soll jedenfalls die Beschäftigung aufgrund eines anderen Dienstverhältnisses oder in einer anderen Funktion als Berater möglich bleiben (Senatsurteil in BFHE 244, 256, BStBl II 2015, 413). Unter Berücksichtigung der Interessen der Klägerin und des K besteht deshalb kein Anlass, die Voraussetzung der Beendigung des Arbeitsverhältnisses weit auszulegen und auf jedes Arbeitsverhältnis zwischen der Klägerin und K auszudehnen.

23 cc) Darüber hinaus hält die Zahlung der Altersrente unter den besonderen Umständen des Streitfalls --auch für die Zeit nach Abschluss des neuen Geschäftsführeranstellungsvertrags-- einem allgemeinen Fremdvergleich stand.

24 (1) Nach der Rechtsprechung des Senats (Urteile in BFHE 220, 454, BStBl II 2015, 409, und in BFHE 244, 256, BStBl II 2015, 413) verträgt sich die Fortführung des Arbeitsverhältnisses unter gleichzeitigem Bezug einer Versorgung einerseits und laufendem Geschäftsführergehalt andererseits nur bedingt mit den Anforderungen, die für das Handeln des gedachten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einer Kapitalgesellschaft maßgeblich sind. Ein solcher Geschäftsleiter hätte verlangt, entweder das Einkommen aus der fortbestehenden Tätigkeit als Geschäftsführer auf die Versorgungsleistung anzurechnen oder den vereinbarten Eintritt der Versorgungsfälligkeit --ggf. unter Vereinbarung eines nach versicherungsmathematischen Maßstäben berechneten Barwertausgleichs-- aufzuschieben, bis der Begünstigte endgültig seine Geschäftsführerfunktion beendet hat (zum Erfordernis der Anrechnung auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 18.09.2017, BStBl I 2017, 1293, Rz 10). Im Fall der Weiterbeschäftigung schließen sich deshalb wechselseitig uneingeschränkte Zahlungen von Versorgung und laufendem Gehalt aus der hierfür maßgeblichen Sicht des Leistenden grundsätzlich aus; die möglicherweise entgegenstehende Interessenlage des Begünstigten ist insoweit unbeachtlich.

25 (2) An dieser Rechtsprechung hält der Senat fest. Zur Auseinandersetzung mit der in der Literatur geäußerten Kritik wird auf die Ausführungen im Urteil in BFHE 244, 256, BStBl II 2015, 413 verwiesen. Auch wenn die Altersversorgung Teil des Entgelts für die geleistete Arbeit ist und sie damit, was die Vergangenheit anbelangt, bereits "erdient" wurde, soll sie gleichwohl in erster Linie zur Deckung des Versorgungsbedarfs beitragen, regelmäßig also erst beim Wegfall der Bezüge aus dem (mit dem Versorgungsversprechen verbundenen) Arbeitsverhältnis einsetzen.

26 (3) Allerdings beziehen sich die vom Senat entwickelten Grundsätze erkennbar in erster Linie auf Fälle von wechselseitig "uneingeschränkten" Zahlungen von Versorgung und laufendem Gehalt. Wird für die Weiterbeschäftigung --wie im Streitfall-- lediglich ein reduziertes Gehalt gezahlt, sind im Rahmen des hypothetischen Fremdvergleichs weitere Überlegungen erforderlich.

27 Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde zwar nicht gleichzeitig sowohl die volle Versorgung als auch ein volles Gehalt für die Tätigkeit (Weiterbeschäftigung als Geschäftsführer) zahlen. Er würde aber auch nicht erwarten, dass ein "pensionierter" Geschäftsführer "umsonst" weiterarbeitet. Vielmehr würde er grundsätzlich bereit sein, neben der Versorgung, die (nur) für die angemessene Versorgung im Ruhestand gezahlt wird, für die (zusätzlichen) Dienste aufgrund der fortgeführten oder wieder aufgenommenen Tätigkeit als Geschäftsführer ein Gehalt bis zur Höhe der Differenz zwischen der Versorgung und den letzten Aktivbezügen zu zahlen (gl.A. Otto, GmbH-Rundschau 2014, 617, 621; im Grundsatz übereinstimmend Brandis/Heuermann/Rengers, § 8 KStG Rz 744 [allerdings beschränkt auf diejenigen Fälle, in denen Versorgung und Gehalt in der Summe nicht mehr als 75 % der letzten Aktivbezüge betragen]). Der Versorgungscharakter der Versorgungszahlungen bleibt unter diesen Voraussetzungen grundsätzlich erhalten.

28 Allerdings kann eine Weiter- oder Folgebeschäftigung mit reduzierten Arbeitszeiten/Aufgabenbereichen dazu führen, dass die Differenz zwischen Versorgung und letzten Aktivbezügen nicht vollständig ausgeschöpft werden kann, ohne eine vGA auszulösen, vielmehr in diesem Fall eine anteilige Kürzung dieses ("unschädlichen") Betrags erforderlich ist.

29 (4) Im Streitfall kann diese Frage einer möglichen "Kürzung" dahingestellt bleiben. Auf der Grundlage der bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) bestehen keine Anhaltspunkte für eine Reduzierung der Arbeitszeiten/Aufgabenbereiche des K, die eine Kürzung rechtfertigen, zumal er nach Abschluss des neuen Anstellungsvertrags wieder alleiniger Geschäftsführer war. Im Übrigen betrug die Summe von Versorgung und neuem Gehalt bei K lediglich 26 % seiner letzten Aktivbezüge. Damit ist die Differenz zwischen Versorgung und letzten Aktivbezügen, die grundsätzlich für die Zahlung eines Gehalts ohne vGA-Folgen zur Verfügung steht, bei Weitem nicht ausgeschöpft.

30 3. Die Einwendungen des FA bleiben ohne Erfolg.

31 a) Der Ansatz einer vGA lässt sich nicht unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Senats zum sog. doppelten Fremdvergleich (vgl. hierzu z.B. Senatsurteil vom 11.09.2013 - I R 28/13, BFHE 244, 241, BStBl II 2014, 726, m.w.N.) bereits daraus herleiten, dass ein Dritter nicht tätig geworden wäre, wenn er hierfür --wie vom FG formuliert-- nur eine "Anerkennungsvergütung" erhalten hätte.

32 Auf der Grundlage dieser Rechtsprechung können zwar unübliche Abreden, die einseitig die Gesellschaft begünstigen, dem Grunde nach zu einer gesellschaftlichen Veranlassung und damit zu einer vGA führen. Der Senat hat aber in den Urteilen in BFHE 220, 454, BStBl II 2015, 409 und in BFHE 244, 256, BStBl II 2015, 413 zu der Frage, ob und in welcher Höhe das Nebeneinander von Versorgung und Gehalt bei der Weiterbeschäftigung des Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft eine vGA zur Folge haben könnte, allein auf die Sicht der zahlenden Kapitalgesellschaft abgestellt. Vor diesem Hintergrund kann eine vGA nicht allein damit begründet werden, dass der Geschäftsführer nur ein unüblich niedriges (zusätzliches) Gehalt erhalten hat. Im Übrigen hat der Senat bereits im Urteil vom 17.05.1995 - I R 147/93 (BFHE 178, 203, BStBl II 1996, 204) darauf hingewiesen, dass der doppelte Fremdvergleich dem Gesellschafter nicht die Möglichkeit nehme, gegenüber der Kapitalgesellschaft Dienstleistungen oder Nutzungsüberlassungen unter Marktwert zu erbringen (vgl. auch Senatsurteil vom 19.05.1998 - I R 36/97, BFHE 186, 226, BStBl II 1998, 689; Senatsbeschluss vom 01.02.2010 - I B 118/09, BFH/NV 2010, 1127).

33 b) Auch die geschäftsvorfallbezogene Betrachtung des Senats (vgl. Urteil vom 11.11.2015 - I R 26/15, BFHE 252, 359, BStBl II 2016, 489) führt zu keinem anderen Ergebnis, da es im Streitfall nicht um die Verneinung einer Vermögensminderung (Versorgungszahlungen) aufgrund der Saldierung mit Vorteilen aus einem anderen Geschäftsvorfall (geringeres Geschäftsführergehalt), sondern um den hypothetischen Fremdvergleich beim Zusammentreffen von Versorgung und Gehalt geht. Ein solcher Fremdvergleich kann nur unter gleichzeitiger Berücksichtigung beider Komponenten durchgeführt werden.

34 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 i.V.m. § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO analog (vgl. allgemein Senatsurteil in BFH/NV 2022, 1313, m.w.N.); wegen der Kostenlast des FA bedarf es keines besonderen Ausspruchs, dass keine Gerichtskosten zu erheben sind (§ 21 Abs. 1 Satz 1 des Gerichtskostengesetzes), soweit die Revision des FA teilweise begründet ist, weil das FG gegen § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO verstoßen hat.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de