

Urteil Az. 7 K 2384/07*

FG München

19. Juli 2010

Tatbestand

- 1 Streitig ist die Behandlung von Versorgungszahlungen an den ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführer als verdeckte Gewinnausschüttung.
- 2 Die Klägerin ist eine GmbH. Gegenstand des Unternehmens ist die Herstellung und der Vertrieb von Druckerzeugnissen. Gesellschafter waren ab 1. Januar 1980 B, geboren am ... 1927 und H zu jeweils 50%. Zu Geschäftsführern waren B und L bestellt.
- 3 Im Rahmen des zum 1. Januar 1980 abgeschlossenen Anstellungsvertrags erhielt B eine Pensionszusage. Der Anstellungsvertrag wurde für die Dauer von fünf Jahren geschlossen und verlängerte sich, wenn nicht vorher gekündigt wurde, um jeweils weitere fünf Jahre. Entsprechend der Pensionszusage sollten B ab dem 65. Lebensjahr oder für den Fall der Invalidität 75% des zuletzt bezogenen Gehalts als Altersrente sowie eine Witwenrente zustehen.
- 4 Am 11. Dezember 1984 wurde die Pensionszusage an B im Rahmen einer ergänzenden Vereinbarung zum Anstellungsvertrag neu geregelt. U.a. sollte die Altersrente mit Ausscheiden nach vollendetem 68. Lebensjahr oder infolge Berufsunfähigkeit in Höhe von 3.000 DM monatlich zur Auszahlung kommen und darüber hinaus ein Wahlrecht von B bestehen, eine einmalige Kapitalabfindung in Höhe des Barwerts der Rentenverpflichtung zu verlangen. Darüber hinaus wurde eine Invaliditätsrente bei Eintritt des Versorgungsfalles Invalidität und ein Versorgungskapital im Falle des Todes vor Eintritt des Versorgungsfalles zu Gunsten der Ehefrau in Höhe von 300.000 DM vereinbart.
- 5 Am 16. Januar 1991 wurde die Pensionszusage erneut geändert mit der Maßgabe, dass der Pensionsanspruch bei Ausscheiden mit dem 70. Lebensjahr in Höhe von 10.000 DM monatlich fällig werden sollte. Daneben erhielt die Pensionszusage eine Dynamisierungsvereinbarung zur Anpassung der Rente an die

*<http://openjur.de/u/485583.html> (= openJur 2012, 109787)

Beamtengehälter während der Anwartschaft sowie der Rentenzahlungen und die Möglichkeit der Inanspruchnahme einer Kapitalabfindung anstelle eines Teilrentenbetrages von 3.000 DM.

- 6 1994 veräußerte H ihre Gesellschaftsanteile an R, den Sohn von B.
- 7 Am 17. März 1997 fassten B und R im Rahmen der Gesellschafterversammlung der Klägerin einen Beschluss, dass die Zusage vom 16. Januar 1991 so zu verstehen sei, dass der arbeitsrechtliche Anspruch von B auf die monatliche Altersrente nur vom Erreichen des Lebensalters abhängig sei und nicht zur weiteren Bedingung habe, dass er aus den Diensten der Gesellschaft ausscheide.
- 8 Mit Erreichen des 70. Lebensjahres am ... 1997 schied B nicht aus dem Arbeitsverhältnis aus, sondern bezog neben Versorgungsbezügen in Höhe von zunächst 7.000 DM monatlich (= 3.580) laufendes Entgelt aus Geschäftsführertätigkeit in unveränderter Höhe von monatlich durchschnittlich 29.175 DM (=14.900). Für den Anspruch auf die restlichen Versorgungsbezüge in Höhe von 3.000 DM monatlich erhielt B in 1997 eine Kapitalabfindung in Höhe des versicherungsmathematischen Barwerts von 344.967 DM ausbezahlt. Im Januar 1998 betrug das monatliche Gehalt 24.754 DM (12.656,52). Die Rente wurde im Januar 1998 in Höhe von 9.927,25 DM (5.075,72) ausbezahlt.
- 9 Mit Handelsregistereintragung vom ... 2000 wurde R zum Geschäftsführer bestellt. L schied laut Handelsregistereintragung vom ... 2002 als Geschäftsführer aus.
- 10 Am 19. Dezember 2002 schloss B mit der Klägerin einen Beratervertrag ab. Danach sollte B auch nach seinem Ausscheiden als Geschäftsführer zum 31. Dezember 2002 der Klägerin weiterhin für alle Fragen im Zusammenhang mit ihrem Geschäftsbetrieb zur Verfügung stehen. Die Tätigkeit sollte frei von Weisungen und frei in der Bestimmung des Ortes, an dem B seine Dienstleistung erbringt und des entsprechenden Zeitrahmens sein. Für seine Bereitschaft, der Klägerin beratend und unterstützend zur Verfügung zu stehen, erhielt B ein monatliches Honorar in Höhe von 10.000 netto. Der Vertrag war von beiden Seiten unter Einhaltung einer Frist von 12 Monaten zum Jahresende, erstmals zum 31.12.2008, kündbar.
- 11 B schied am 31. Dezember 2002 als Geschäftsführer aus, der Beratervertrag wurde ab diesem Zeitpunkt umgesetzt. Daneben war B ab 2003 als Beiratsmitglied gegen eine Vergütung von 1.000 pro Sitzungstätig.
- 12 Nach einer bei der Klägerin durchgeführten Betriebsprüfung behandelte das beklagte Finanzamt (das Finanzamt) die an B von 1998 bis 2003 gezahlten Versorgungsbezüge als verdeckte Gewinnausschüttungen. Außerdem berechnete es die Pensionsrückstellungen zu den jeweiligen Bilanzstichtagen in Höhe der Teilwerte der laufenden Altersrente von jährlich 84.000 DM sowie der Anwartschaft auf

Hinterbliebenenrente von 60% der Altersrente. Den Differenzbetrag zwischen den Zuführungen zur Pensionsrückstellung laut HB/StB und den Zuführungen laut Neuberechnung setzte es ebenfalls als verdeckte Gewinnausschüttungen an. Mit Datum vom 03. Januar 2006 erließ es entsprechende Änderungsbescheide für die Jahre 1998 bis 2003. Der dagegen eingelegte Einspruch blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 05. Juni 2007).

- 13 Dagegen richtet sich die Klage. Nach Auffassung der Klägerin geht das Finanzamt zu Unrecht davon aus, dass B beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer war, da er lediglich zu 50% beteiligt war. Da die Satzung für die Beschlussfassung einfache Mehrheit vorsah, war eine Stimmenmehrheit für ihn nicht vorhanden. Damit habe es an einer gesellschaftsrechtlichen Beherrschung gefehlt. Auch eine faktische Beherrschung habe entgegen der Auffassung des Finanzamts nicht vorgelegen. Im Zeitpunkt, als die Ergänzungsvereinbarung vom 17. März 1997 getroffen worden sei, hätten B und R keine gleichgerichteten Interessen gehabt.
- 14 Die Versorgungszusage hält nach Auffassung des Klägers auch einem Fremdvergleich stand. Maßgebend dafür, dass B mit Erreichen des Pensionsalters am ...1997 nicht aus der Gesellschaft ausgeschieden, sondern weiterhin als Geschäftsführer tätig gewesen sei, sei gewesen, dass zu diesem Zeitpunkt die Nachfolge im Unternehmen noch nicht abschließend geregelt gewesen sei. Auch sein Ausscheiden zum 31. Dezember 2002 als Geschäftsführer sei nur unter dem Druck der Hausbank erfolgt, ohne dass die Nachfolge abschließend geklärt gewesen sei. Es sei daher davon auszugehen, dass auch ein fremder Geschäftsführer in dieser Situation den Versuch unternommen hätte, B über das Erreichen der Altersgrenze hinaus an das Unternehmen zu binden. Für die Beurteilung der Angemessenheit der Geschäftsführervergütung sei eine Zusammenrechnung von laufendem Gehalt und Versorgungsbezügen nicht zulässig, denn bei den Versorgungsbezügen handle es sich im Ergebnis um die Verwendung angesparter Teilbeträge. Hinsichtlich der vom Finanzamt geäußerten Zweifel am Nachweis des Tätigkeitsumfangs von B müsse darauf hingewiesen werden, dass bei der Betriebsprüfung im Jahr 2005 das Finanzamt ausreichend Gelegenheit gehabt habe um festzustellen, dass B seiner Tätigkeit als Geschäftsführer vollumfänglich nachgegangen sei. Soweit das Finanzamt das Tatbestandsmerkmal der Erdienbarkeit der Pensionszusage vom 17. März 1997 nicht als gegeben ansehe, so verkenne es, dass durch die Änderung der Versorgungszusage eine zu erdienende Leistungsverbesserung nicht stattgefunden habe. In diese Berechnung dürften die Bezüge aus der aktiven Tätigkeit nicht einbezogen werden, da diese keinen Vermögensvorteile darstellten, der erdient werden müsse. Die vom Finanzamt geäußerten Zweifel an der Angemessenheit des ab 2003 gezahlten Beratungshonorars seien unbegründet. Zu berücksichtigen sei, dass es das Ziel des Vertrages gewesen sei, für die Klägerin das Know-how und die vielfältigen geschäftlichen Kontakte von B - vor allem zu Kunden - in der kritischen Phase der Unternehmensnachfolge nutzbar zu machen. Seine langjährigen Erfahrungen als Unternehmer seien in dieser Phase nicht zu ersetzen gewesen. Vor dem Hintergrund, dass allein in den Jahren 2002/2003 an eine externe Unter-

nehmensberatungsgesellschaft für die Unterstützung bei der Nachfolgeregelung und Umstrukturierung der Gesellschaft ein Honorar von rund 250.000 entrichtet worden sei, erscheine die Vergütung laut Beratervertrag nicht als unangemessen hoch.

- 15 Die Klägerin beantragt die Aufhebung der angefochtenen Änderungsbescheide vom 3. Januar 2006 und der hierzu erlassenen Einspruchsentscheidung vom 5. Juni 2007, hilfsweise die Zulassung der Revision zum Bundesfinanzhof.
- 16 Das Finanzamt beantragt, die Klage abzuweisen und beruft sich zur Begründung auf die Einspruchsentscheidung. Ergänzend führt es aus, die von der Klägerin vorgetragene Gründe, ausschlaggebend für die Änderung der Pensionszusage und des Geschäftsführervertrages vom 17. März 1997 sei die offene Frage der Unternehmensnachfolge gewesen, ändere nichts daran, dass die Ursache hierfür im Gesellschaftsverhältnis gelegen habe. Gerade wenn einer Geschäftsführertätigkeit vollumfänglich weiter nachgegangen werde, erscheine das Vorziehen der Versorgungsberechtigung als unüblich. Unüblich sei auch, dass im Beratervertrag eine fünfjährige Unkündbarkeit bis zum 80. Lebensjahr vereinbart worden sei. Ein fremder Dritter hätte nicht ein zusätzliches Risiko auf sich genommen, welches - unter Berücksichtigung des zunehmenden Alters des Betroffenen - in der Vereinbarung langfristiger Verträge zu aktiver Tätigkeit unter gleichzeitiger Auszahlung von Versorgungsleistungen bestehe.
- 17 Auf das Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 19. Juli 2010 wird Bezug genommen.

Gründe

- 18 Die Klage ist unbegründet. Die an B gezahlten Versorgungsbezüge (1998 bis 2002) und Honorare aufgrund des Beratervertrags (2003) sind als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) zu behandeln.
- 19 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. Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist im Allgemeinen anzunehmen, 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. 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. Bundesfinanzhof – BFH – Urteil vom 5. März 2008 I R 12/07, BFH/NV 2008, 1273 m.w.N.).

- 20 20Unabhängig von der Frage, ob B als beherrschender Gesellschafter anzusehen ist, hätte ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nach der Rechtsprechung des BFH, der sich der Senat anschließt (BFH in BFH/NV 2008, 1273 m.w.N.), von einem Nichtgesellschafter verlangt, dass das Einkommen aus der fortbestehenden Tätigkeit als Geschäftsführer auf die Versorgungsleistungen angerechnet wird. Denn die Altersrente ist zwar Teil des Entgelts für die geleistete Arbeit, soll aber in erster Linie zur Deckung des Versorgungsbedarfs beitragen und damit regelmäßig erst beim Wegfall der Bezüge aus dem Arbeitsverhältnis einsetzen. Im Streitfall sind die Geschäftsführerbezüge weder auf die an B ausgezahlte Kapitalabfindung, noch auf die laufenden Pensionszahlungen angerechnet worden. Dadurch wurde der eigentliche Zweck der betrieblichen Altersversorgung verfehlt, denn sie hat den ihr wesensfremden Charakter einer Kapitallebensversicherung erhalten. Entgegen der Auffassung der Klägerin spielt es hierbei keine Rolle, ob - wie in dem vom BFH in BFH/NV 2008, 1273 entschiedenen Fall - der Geschäftsführer in vollem Umfang eine Kapitalabfindung erhält, oder - wie im Streitfall - neben einer Kapitalabfindung für einen Teilbetrag laufende Pensionszahlungen. Nachdem eine Anrechnung des laufenden Gehalts auf die an B ausgezahlte Kapitalabfindung nicht stattgefunden hat, hätte somit zumindest eine Anrechnung auf das laufende Gehalt stattfinden müssen. Da dies nicht geschehen ist und das laufende Gehalt die Höhe der laufenden Pensionszahlungen überstiegen hat, sind die Aufwendungen der Klägerin für die Pensionszahlungen an B im Zeitraum bis einschließlich 2002 im vollen Umfang als verdeckte Gewinnausschüttungen zu behandeln.
- 21 212. Die von der Klägerin an B aufgrund seines Beratungsvertrages vom 19. Dezember 2002 in 2003 gezahlten Honorare stellen ebenfalls verdeckte Gewinnausschüttungen dar. Zwar ist es zweifelhaft, ob B beherrschender Gesellschafter war, denn er hielt nicht - wie dies für einen beherrschenden Gesellschafter erforderlich wäre - mehr als 50% der Gesellschaftsanteile der Klägerin bzw. der Stimmrechte in der Gesellschafterversammlung und war auch nicht auf andere Weise in der Lage, in der Gesellschafterversammlung sein Willen gegenüber dem im gleichem Umfang beteiligten R durchzusetzen. Der mit B geschlossene Beratervertrag hält jedoch einem Fremdvergleich nicht stand. Zwar erscheint es nachvollziehbar und nicht unüblich, dass die Klägerin sich das umfassende Know-how, die Betriebskenntnisse sowie die weitreichenden geschäftlichen Beziehungen und Kontakte von B noch für die Zeit nach seinem Ausscheiden als Geschäftsführer sichern wollte und deshalb einen entgeltlichen Beratervertrag mit ihm schloss. Die Ausgestaltung des Beratervertrages war jedoch unüblich. Ein fremder Geschäftsführer hätte den Vertrag mit B nicht mit einer sechsjährigen Unkündbarkeit bis zu seinem 82. Lebensjahr vereinbart. In der von der Klägerin dargestellten Übergangsphase hätte ein fremder Geschäftsführer die

Gesellschaft nicht für so einen langen Zeitraum mit jährlichen Honorarverpflichtungen von 120.000 belastet, obwohl noch nicht absehbar war, ob die Dienste des B so lange benötigt würden und ob B angesichts seines fortgeschrittenen Alters zur uneingeschränkten Erbringung der geschuldeten Leistungen in der Lage sein würde. Auch blieb im Beratervertrag der Umfang der von B zu erbringenden Dienstleistungen völlig offen und war letztlich in das Belieben des B gestellt. Ein fremder Geschäftsführer hätte in einer solchen Situation ein am Umfang der erbrachten Dienstleistungen bemessenes Honorar vereinbart. Daher hätten anstelle der in 2003 geleisteten Pensionszahlungen die höheren an B geleisteten Beratungshonorare in Höhe von 120.000 als vGA behandelt werden müssen. Wegen des im finanzgerichtlichen Verfahren geltenden Verböserungsverbots bleibt es jedoch bei der festgesetzten Steuer.

- 22 3. Das Finanzamt hat gemäß den im Betriebsprüfungsbericht vom 20. August 2005 getroffenen Feststellungen nicht nur die an B ausgezahlten Versorgungsbezüge als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt, sondern darüber hinaus auch den Differenzbetrag zwischen den von der Klägerin in den Jahresabschlüssen vorgenommenen Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen und den Zuführungen zur Pensionsrückstellungen gemäß den Berechnungen des Fachprüfers für versicherungsmathematische Fragen. Wie das Finanzamt auf Hinweis des Berichterstatters mit Stellungnahme vom 19. März 2010 eingeräumt hat, handelt es sich bei diesen Differenzbeträgen jedoch nicht um verdeckte Gewinnausschüttungen, sondern um Minder- und Mehrzuführungen, die innerhalb der Bilanz im Rahmen einer Bilanzberichtigung zu berücksichtigen sind. Auswirkungen auf den Regelungsgehalt der Steuerbescheide ergeben sich hieraus jedoch unstreitig nicht.
- 23 4. Die Kostenentscheidung beruht auf §135 Abs. 1 FGO. Die Revision wird nicht zugelassen, da die Voraussetzungen des §115 Abs. 2 FGO nicht vorliegen.