

# **BUNDESFINANZHOF Urteil vom 31.5.2017, I R 91/15 ECLI:DE:BFH:2017:U.310517.IR91.15.0**

## **Eindeutigkeit von Pensionszusagen - Überversorgung**

### **Tenor**

Auf die Revisionen der Klägerin und des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 10. November 2015 6 K 4456/13 K aufgehoben.

Die Körperschaftsteuer wird unter Abänderung des Körperschaftsteuerbescheids für 2003 des Beklagten vom 17. Februar 2017 auf den Betrag festgesetzt, der sich bei Berücksichtigung der von der B GmbH gebildeten Pensionsrückstellungen ergibt.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Klägerin und der Beklagte je zur Hälfte zu tragen.

### **Tatbestand**

- 1 I. Die Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine OHG, ist Gesamtrechtsnachfolgerin (Verschmelzung) zweier GmbH, der A GmbH und der B GmbH. Zwischen den zuletzt genannten Gesellschaften bestand im Streitjahr 2003 eine ertragsteuerliche Organschaft mit der B GmbH als Organgesellschaft.
- 2 1. An der im Jahr 1981 gegründeten A GmbH waren bis zum Zeitpunkt der Verschmelzung Herr A zu 68 % und Frau A zu 32 % beteiligt. Geschäftsführer der A GmbH war Herr A, Frau A war als Prokuristin tätig.
- 3 Die A GmbH gewährte Herrn A durch Pensionsvereinbarung vom 30. Dezember 1982 eine Alters-, Invaliden- und Hinterbliebenenversorgung. § 3 der Pensionsvereinbarung sieht für Herrn A nach vollendetem 65. Lebensjahr eine lebenslängliche Altersrente in Höhe von 60 % des rentenfähigen Einkommens vor. Als rentenfähiges Einkommen gilt gemäß § 2 der Pensionsvereinbarung das in den letzten 12 Monaten vor Eintritt des Versorgungsfalles erzielte monatliche Durchschnittseinkommen, das sich aus dem Bruttogehalt zusammensetzt. Unter § 11 (Vorbehalte) heißt es: Die Gesellschaft behält sich vor, die zugesagten Leistungen zu kürzen, zu unterbrechen oder einzustellen, wenn ihre wirtschaftliche Lage sich nachhaltig so wesentlich verschlechtert hat, dass ihr eine Aufrechterhaltung der zugesagten Leistungen nicht mehr zugemutet werden kann.
- 4 Gemäß dem Protokoll über die Gesellschafterversammlung vom 20. Dezember 2002 der A GmbH wurde "aufgrund der erweislich anhaltenden Verschlechterung der Ertragslage der A GmbH" u.a. Folgendes beschlossen:  
"Um eine Finanzierbarkeit der Pensionszusagen weiterhin zu gewährleisten,

werden die Pensionszusagen zu Gunsten von (Frau A) und (Herrn A) geändert.

Bemessungsgrundlage für die monatliche Rente ist ab dem 01.01.2003 die im Jahresabschluss der (A GmbH) zum 31.12.2002 zu bildende Rückstellung, die sich nach ursprünglichem Pensionsvertrag per 31.12.2002 wie folgt ergibt:

(Frau A)	647.158,00 EUR
(Herr A)	1.297.777,00 EUR.

Von den genannten Rückstellungsbeträgen ist die Rente folglich retrograd zu ermitteln."

- 5 Der Inhalt des Beschlusses der Gesellschafterversammlung wurde sowohl für Herrn A als auch für Frau A als "Ergänzung zur Pensionsvereinbarung" zwischen den Betroffenen und der A GmbH am 22. Dezember 2002 vereinbart.
- 6 Nach dem versicherungsmathematischen Gutachten zu den Stichtagen 31. Dezember 2003 bis 31. Dezember 2006 von Frau Z vom 10. Dezember 2007 ergibt sich unter Beibehaltung der übrigen Bestimmungen der Pensionsverträge und der retrograden Umrechnung der Rückstellungsbeträge zum Stichtag 31. Dezember 2002 in einen festen Rentenbetrag eine monatliche Alters- und Invalidenrente für Frau A in Höhe von 9.338,92 EUR und für Herrn A in Höhe von 15.338,76 EUR. Rechnungsgrundlagen für diese Umrechnung bildeten die zum 31. Dezember 2002 gültigen "Richttafeln" von Dr. Klaus Heubeck aus dem Jahre 1998 mit einem Rechnungszins von 6 % und einer garantierten Anpassung der laufenden Rente von 3 % per annum. Später reichte die Klägerin zusammen mit berechtigten Bilanzen ein neues versicherungsmathematisches Gutachten von Frau Z vom 11. März 2012 ein, in dem monatliche Altersrenten für Frau A in Höhe von 3.499,35 EUR und für Herrn A in Höhe von 6.916,25 EUR errechnet wurden. Die retrograde Berechnung der Pension erfolgte laut dem Gutachten auf der Basis der Barwertfaktoren für eine ab Alter 65 lebenslänglich zahlbare Altersrente inklusive einer Witwen-, Witwerrente in Höhe von 60 % der Altersrente. Die Pensionsrückstellung zum 31. Dezember 2003 berechnete die Gutachterin nunmehr mit insgesamt 889.387 EUR, was zu einer Teilauflösung der bisher angesetzten Pensionsrückstellung führte.
- 7 Im Rahmen einer bei der A GmbH durchgeführten Betriebsprüfung vertrat der Fachprüfer für die betriebliche Altersversorgung hinsichtlich der Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen die Auffassung, dass die Rückstellung in vollem Umfang aufzulösen sei.
- 8 2. An der im Jahr 1988 gegründeten B GmbH waren bis zum Zeitpunkt der Verschmelzung Herr A zu 40 % und die A GmbH zu 60 % beteiligt. Frau A war Geschäftsführerin der B GmbH. Herr A war als Bevollmächtigter für die Gesellschaft tätig.
- 9 Den Eheleuten A wurde jeweils durch Pensionsvertrag vom 20. Dezember 1996 eine Alters-, Invaliden- und Hinterbliebenenversorgung zugesagt. Gemäß § 3 Nr. 2 der Verträge beträgt die Altersrente 65 % des rentenfähigen Einkommens, das als die Summe der letzten 14 Bruttomonatsgehälter vor Eintritt des Versorgungsfalles definiert wird.
- 10 Die in den ursprünglichen Anstellungsverträgen der Eheleute A vereinbarten --und

in der Folgezeit wiederholt erhöhten-- Monatsgehälter wurden im Oktober 2003 mit Wirkung ab November 2003 herabgesetzt, bei Frau A von 16.412 EUR auf 2.865 EUR und bei Herrn A von 12.424 EUR auf 2.162 EUR.

- 11 Nach Ansicht des Fachprüfers für betriebliche Altersversorgung waren die Rückstellungen zum 31. Dezember 2003 aufgrund der Überversorgungsgrundsätze teilweise aufzulösen. Aufgrund der Absenkung der Bezüge ab November 2003 hätten die ermittelten Pensionen von 8.313,74 EUR für Herrn A und 9.412,66 EUR für Frau A über 380 % (Herr A) bzw. über 325 % (Frau A) des Barlohns betragen.
- 12 3. Der Beklagte, Revisionsbeklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte jeweils der Auffassung des Fachprüfers und erließ gegenüber der Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin der A GmbH und der B GmbH einen gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderten Körperschaftsteuerbescheid.
- 13 Die dagegen gerichtete Klage hatte teilweise Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Düsseldorf bestätigte in seinem Urteil vom 10. November 2015 6 K 4456/13 K (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 111) die Bewertung des FA, wonach die Pensionszusagen der A GmbH unklar seien. Es vertrat allerdings die Auffassung, dass hinsichtlich der Pensionszusagen der B GmbH für die Feststellung einer Überversorgung nicht das --punktuell-- am Bilanzstichtag zugesagte Gehalt maßgeblich sei, sondern die im gesamten Streitjahr bezogenen Aktivbezüge. Da diese im Streitfall erst zu Beginn des Monats November abgesenkt worden seien, werde die Überversorgungsgrenze von 75 % nicht überschritten.
- 14 Mit ihrer Revision beantragt die Klägerin,
1. das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und den angefochtenen Bescheid für 2003 dahingehend zu ändern, dass die Körperschaftsteuer unter Berücksichtigung der von der A GmbH und der B GmbH gebildeten Pensionsrückstellungen festgesetzt wird;
  2. die Revision des FA zurückzuweisen.
- 15 Das FA beantragt,
1. das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen;
  2. die Revision der Klägerin zurückzuweisen.

### **Entscheidungsgründe**

- 16 II. Auf die Revisionen der Beteiligten ist das angefochtene Urteil des FG bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. An die Stelle des dem Klageverfahren und dem Urteil zugrundeliegenden Bescheids über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag 2003 vom 23. August 2011 ist während des Revisionsverfahrens der Änderungsbescheid vom 17. Februar 2017 getreten. Soweit dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde liegt, kann es keinen Bestand haben (vgl. Senatsurteil vom 3. August 2005 I R 94/03, BFHE 210, 398, BStBl II 2006, 20, m.w.N.).

- 17 Der Bescheid für 2003 über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag vom 17. Februar 2017 ist gemäß § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden. Nachdem sich hinsichtlich der vorliegend streitigen Punkte keine Änderungen ergeben und die Beteiligten auch keine weiter gehenden Anträge gestellt haben, bedarf es keiner Zurückverweisung der Sache an das FG gemäß § 127 FGO. Das finanzgerichtliche Verfahren leidet an keinem Verfahrensmangel. Die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen sind nicht entfallen. Sie bilden unverändert die Grundlage für die Entscheidung des erkennenden Senats (vgl. Senatsurteil in BFHE 210, 398, BStBl II 2006, 20). Diese kann in der Sache selbst ergehen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO; Senatsurteil in BFHE 210, 398, BStBl II 2006, 20).
- 18 III. Im Hinblick auf den Streitpunkt Pensionsrückstellungen der B GmbH ist die Klage begründet, weil das FA im angegriffenen Bescheid zu Unrecht die Überversorgungsgrundsätze angewendet hat. Im Übrigen ist die Klage unbegründet und daher abzuweisen. Das FA ist insoweit zutreffend davon ausgegangen, dass die geänderten Pensionszusagen der A GmbH nicht eindeutig waren.
- 19 1. Eine Pensionsrückstellung darf in der Bilanz einer Kapitalgesellschaft --neben weiteren Voraussetzungen-- nur gebildet werden, wenn und soweit die Pensionszusage schriftlich erteilt ist und sie eindeutige Angaben zu Art, Form, Voraussetzungen und Höhe der in Aussicht gestellten künftigen Leistungen enthält (§ 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung i.V.m. § 6a Abs. 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung --EStG--).
- 20 a) Der Zweck dieser formalen Voraussetzung der Rückstellungsbildung besteht in der Beweissicherung. Es soll vermieden werden, dass über den Umfang der Pensionszusage, insbesondere über die für die Bemessung wesentlichen Faktoren (Zusagezeitpunkt, Leistungsvoraussetzungen, Widerrufsvorbehalte u.Ä.) Unklarheiten bestehen oder später Streit entsteht. Erforderlich ist damit, dass sich der Inhalt der Zusage zweifelsfrei feststellen lässt, und zwar sowohl über Grund (Art, Form, Voraussetzungen, Zeitpunkt) als auch die Höhe der Zusage. Die Anforderungen beziehen sich auf den jeweiligen Bilanzstichtag und betreffen damit nicht lediglich die ursprüngliche Zusage, sondern auch deren spätere Änderung (Senatsurteil vom 12. Oktober 2010 I R 17/10, I R 18/10, BFH/NV 2011, 452).
- 21 b) Die Feststellung, ob und in welcher Form und mit welchem Inhalt im Einzelfall eine Pensionszusage erteilt wurde, obliegt grundsätzlich dem FG als Tatsachengericht. Dieses hat insbesondere zu ermitteln, was die Erklärenden geäußert und was sie bei der Erklärung subjektiv gewollt haben. Zur Tatsachenfeststellung gehört ferner die Erforschung der für die Auslegung maßgeblichen Begleitumstände der Abgabe einer Willenserklärung oder eines Vertragsschlusses. Der Bundesfinanzhof (BFH) als Revisionsgericht kann die Würdigung einer Willenserklärung oder eines Vertrages durch das FG daraufhin überprüfen, ob das FG die gesetzlichen Auslegungsregeln (§§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) beachtet und nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstoßen hat. Entspricht die Auslegung des FG den gesetzlichen Auslegungsregeln sowie den Denkgesetzen und den allgemeinen Erfahrungssätzen, ist sie für den BFH bindend, auch wenn sie nicht zwingend,

sondern nur möglich ist (Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 118 Rz 24, m.w.N.).

- 22 c) Gemäß § 6a Abs. 3 Satz 1 EStG darf eine Pensionsrückstellung höchstens mit dem Teilwert der Pensionsverpflichtung angesetzt werden. Als Teilwert einer Pensionsverpflichtung gilt vor Beendigung des Dienstverhältnisses des Pensionsberechtigten der Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahres abzüglich des sich auf denselben Zeitpunkt ergebenden Barwerts betragsmäßig gleich bleibender Jahresbeträge (§ 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 EStG). Hierbei sind Erhöhungen oder Verminderungen der Pensionsleistungen nach dem Schluss des Wirtschaftsjahres, die hinsichtlich des Zeitpunktes ihres Wirksamwerdens oder ihres Umfangs ungewiss sind, bei der Berechnung des Barwerts der künftigen Pensionsleistungen erst zu berücksichtigen, wenn sie eingetreten sind (§ 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 4 EStG).
- 23 Letztere Vorschrift lässt sich nach ständiger BFH-Rechtsprechung bei Zusage von Versorgungsbezügen in Höhe eines festen Betrags nicht durch eine entsprechend höher bemessene Versorgung umgehen. Eine solche Höherbemessung, die als Vorwegnahme künftiger Entwicklungen anzusehen sein kann, ist eine sog. Überversorgung, die zur Kürzung der Pensionsrückstellung führt, und zwar typisierend dann, wenn die Versorgungsanwartschaft zusammen mit der Rentenanwartschaft aus der gesetzlichen Rentenversicherung 75 % der am Bilanzstichtag bezogenen Aktivbezüge übersteigt. Im Hinblick auf die Schwierigkeit, die letzten Aktivbezüge und die zu erwartenden Sozialversicherungsrenten zu schätzen, hat der BFH zur Prüfung einer möglichen Überversorgung auf die vom Arbeitgeber während der aktiven Tätigkeit des Begünstigten im jeweiligen Wirtschaftsjahr tatsächlich erbrachten Arbeitsentgelte abgestellt. Das Überschreiten dieser Grenze deutet regelmäßig auf einen Verstoß gegen § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 4 EStG hin (ständige Rechtsprechung seit BFH-Urteil vom 13. November 1975 IV R 170/73, BFHE 117, 367, BStBl II 1976, 142; zuletzt Senatsurteile vom 15. September 2004 I R 62/03, BFHE 207, 443, BStBl II 2005, 176; vom 28. April 2010 I R 78/08, BFHE 229, 234, BStBl II 2013, 41; vom 27. März 2012 I R 56/11, BFHE 236, 74, BStBl II 2012, 665; s.a. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 3. November 2004, BStBl I 2004, 1045).
- 24 2. Nach diesen Maßstäben erweist sich die Auffassung des FG in beiden Streitpunkten im Ergebnis als zutreffend.
- 25 a) Die Vorinstanz ist bezüglich der Pensionsrückstellungen der A GmbH davon ausgegangen, dass die Höhe der Altersrente, der Invalidenrente und der Hinterbliebenenversorgung nicht eindeutig bestimmbar ist. Allein mit der Angabe in der Pensionsänderungsvereinbarung, dass die Rente aus dem Rückstellungsbetrag retrograd zu ermitteln sei, folge keine Eindeutigkeit. Dies zeige sich bereits daran, dass die Versicherungsmathematikerin in den zwei Gutachten aus den Jahren 2007 und 2012 trotz Anwendung derselben Parameter (Richttafeln Dr. Heubeck 1998, Rechnungszinsfuß 6 %) zu unterschiedlichen Ergebnissen gekommen sei. Ferner sei den Pensionsvereinbarungen auch nicht zu entnehmen, dass bei der retrograden Ermittlung überhaupt und in welcher Höhe ein Zins zu berücksichtigen sei. Die Anwendung der Richttafeln von Dr. Heubeck sei ebenfalls nicht selbstverständlich, es gebe auch andere Tafeln zur Ableitung der statistischen Lebenserwartung.

- 26 Dass mit dieser Würdigung des FG gesetzliche Auslegungsregeln verletzt oder gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstoßen wurde, ist weder in der Revision vorgetragen noch sonst ersichtlich.
- 27 aa) Die Klägerin wendet im Wesentlichen ein, dass die Vorinstanz bei der Auslegung rechtsfehlerhaft den Beschluss vom 20. Dezember 2002 in dem Sinne verstanden habe, dass damit die bisherige Pensionsvereinbarung aufgehoben und durch eine neue Zusage ersetzt worden sei. Dies habe weder dem Willen der Beteiligten entsprochen noch sei diese Auslegung mit dem Wortlaut des Beschlusses zu vereinbaren. Den formalen Anforderungen des § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG werde durch die Zusammenschau des Beschlusses vom 20. Dezember 2002 mit den früher schriftlich niedergelegten Bestandteilen der Pensionszusagen entsprochen.
- 28 Ein in der Revisionsinstanz beachtlicher Auslegungsfehler wird mit diesem Vorbringen nicht aufgezeigt. Das FG hat ersichtlich den Beschluss dahingehend gewürdigt, dass damit die frühere Pensionsvereinbarung nicht vollständig aufgehoben, sondern lediglich die in §§ 2 und 3 enthaltenen Regelungen zur Höhe der Altersrente und zur Bestimmung des rentenfähigen Einkommens abgeändert wurden. Es spricht insoweit selbst von der "zivilrechtlichen Aufhebung bzw. Änderung der ursprünglichen Pensionszusage". Dass bei der Auslegung der Wortlaut der Vereinbarung nicht hinreichend beachtet worden sei, ist ebenfalls nicht erkennbar. Vielmehr hat die Vorinstanz gerade die privatrechtliche Vereinbarung nach ihrem Wortlaut ausgelegt.
- 29 bb) Soweit die Klägerin erstinstanzlich vorgetragen hat, die Verwendung der Richttafeln von Dr. Heubeck entspreche der Verkehrssitte, verkennt sie, dass es möglicherweise in den Kreisen von Abschlussprüfern, Aktuaren oder Steuerberatern üblich ist, diese Tafeln zur Bestimmung der Höhe der handelsrechtlich oder steuerrechtlich zulässigen Pensionsrückstellungen heranzuziehen, was bei der Auslegung zu beachten wäre (vgl. Wortlaut des § 157 BGB). Darum geht es im Streitfall jedoch nicht. Vielmehr geht es allein darum, den Inhalt einer individualarbeitsvertraglichen Abrede zu bestimmen (Berechnungsmodalitäten und damit Höhe der zugesagten Altersrente). Es ist nicht erkennbar, dass es bei der privatrechtlichen Zusage von Leistungen der betrieblichen Altersversorgung der Verkehrssitte entspräche, den Leistungsinhalt oder die Leistungshöhe von den Richttafeln Dr. Heubeck abhängig zu machen.
- 30 cc) Da das Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2001) vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3794, BStBl I 2002, 4), mit dem das Eindeutigkeitsgebot des § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG zur Klarstellung eingeführt wurde (BTDrucks 14/7341, S. 10; Senatsurteil in BFH/NV 2011, 452), keine spezielle zeitliche Anwendungsbestimmung enthält, war diese formale Voraussetzung der Rückstellungsbildung auch bei solchen (Alt-)Pensionszusagen zu beachten, die, wie im Streitfall, bereits vor Inkrafttreten des genannten Gesetzes erteilt worden waren. Der in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat hiergegen erhobene Einwand der Klägerin ist unbeachtlich.
- 31 b) Im Ergebnis zutreffend hat das FG davon abgesehen, die von der B GmbH gebildeten Pensionsrückstellungen (teilweise) wegen einer Überversorgung der Pensionsberechtigten aufzulösen.

- 32 aa) Seit dem Grundsatzurteil des BFH in BFHE 117, 367, BStBl II 1976, 142 entspricht es ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung, dass die Überversorgungsgrundsätze nur anzuwenden sind, wenn Versorgungsbezüge in Höhe eines festen Betrags zugesagt sind, nicht aber bei der Zusage von Versorgungsbezügen in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes der letzten Aktivbezüge vor Eintritt des Versorgungsfalles (sog. teildynamisierte oder endgehaltsabhängige Versorgungszusagen; vgl. z.B. Senatsurteile vom 17. Mai 1995 I R 105/94, BFHE 178, 313, BStBl II 1996, 423; in BFHE 236, 74, BStBl II 2012, 665, m.w.N.; Höfer in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 6a Rz 176 f.; Gosch in Kirchhof, EStG, 16. Aufl., § 6a Rz 19; BMF-Schreiben in BStBl I 2004, 1045, Rz 16 ff.). Wird die Pensionszusage nach einem Prozentsatz des letzten vor dem Eintritt des Versorgungsfalles erzielten Gehalts bemessen, so bildet das am jeweiligen Bilanzstichtag vereinbarte Gehalt die Grundlage für die Ermittlung der Höhe der Rückstellung. Denn die --ggf. durchaus erwartbaren-- Gehaltsteigerungen bis zum Eintritt des Versorgungsfalles, insbesondere der Pensionierung, stellen ungewisse, künftige Erhöhungen der Pensionsleistungen i.S. des § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 4 EStG dar und dürfen folglich bei der Ermittlung des Teilwerts der Pensionsleistungen nicht berücksichtigt werden. Dass demnach bei endgehaltsabhängigen Versorgungszusagen künftige Gehaltstrends die Höhe der Rückstellung nicht beeinflussen können, sich diese Begrenzung aber durch eine --versteckte-- Berücksichtigung künftiger Gehaltsentwicklungen im Wege der Vereinbarung einer gemessen am aktuell erzielten Gehalt übermäßig hohen Festpension "umgehen" lässt, war gerade der Anlass für die Entwicklung der Überversorgungsgrundsätze des BFH (instruktiv BFH-Urteil in BFHE 117, 367, BStBl II 1976, 142; Höfer, a.a.O.).
- 33 bb) Entgegen der im finanzgerichtlichen Verfahren geäußerten Auffassung des FA hat der BFH den Anwendungsbereich der Überversorgungsgrundsätze nicht auf endgehaltsabhängige Versorgungszusagen erstreckt. Das vom FA insoweit als Beleg angeführte Senatsurteil in BFH/NV 2011, 452 enthält nur in einem obiter dictum Ausführungen zur Überversorgung. Nach Auffassung des FG bestanden im damals entschiedenen Fall Festbetrags- bzw. Mindestpensionszusagen in Höhe von 4.000 DM, die trotz einer vertraglichen Koppelungsklausel von der Absenkung der Aktivbezüge unabhängig sein sollten. Der Senat hat diese Vertragsauslegung als fehlerhaft und nicht als i.S. des § 118 Abs. 2 FGO bindend angesehen. Das FA ging wegen der Koppelung der Pensionszusagen an die veränderten Aktivgehälter von unterschiedlich hohen Pensionszusagen zu den einzelnen Bilanzstichtagen aus und hat die Rückstellungen entsprechend niedriger bemessen. Der Senat hat die Vorgehensweise des FA gebilligt und lediglich in nicht entscheidungstragender Weise darauf hingewiesen, dass selbst auf der Grundlage der vom FG angenommenen gleichbleibenden Monatsrente von 4.000 DM --bei gleichzeitigem Absinken der Aktivgehälter-- eine Überversorgungsprüfung mit einer entsprechenden Kürzung der Pensionsrückstellungen angezeigt gewesen wäre.
- 34 cc) Nach den tatsächlichen Feststellungen des FG hatte die B GmbH im Streitjahr 2003 den Eheleuten A endgehaltsabhängige Pensionen zugesagt. Die im Jahr 2003 gültigen Vereinbarungen sahen vor, dass die Eheleute A von der B GmbH eine Altersrente in Höhe von 65 % des rentenfähigen Einkommens erhalten sollten. Das rentenfähige Einkommen war als die Summe der letzten 14 Bruttomonatsgehälter vor Eintritt des Versorgungsfalles definiert. Da die Höhe der künftigen Monatsgehälter ungewiss ist, lässt sich die Höhe der künftigen Pension nicht

betragsgenau bestimmen. Es handelte sich demnach nicht um die Zusage einer Pension in Höhe eines festen Betrags.

- 35 Nach Aktenlage wurde die maßgebliche Pensionsvereinbarung bei der B GmbH -- im Unterschied zur A GmbH-- erst im September des nicht streitbefangenen Jahres 2004 in einer den Verhältnissen bei der A GmbH entsprechenden Weise geändert (retrograde Ermittlung der Pensionshöhe aus dem Rückstellungsbetrag zum 31. Dezember 2003). Demgemäß bedarf es im Streitfall keiner Entscheidung, wie bei einer unterjährigen Gehaltsabsenkung die in die Überversorgungsprüfung eingehenden Aktivgehälter zu ermitteln sind (strenge Stichtagsbetrachtung oder wirtschaftsjahrbezogene Betrachtung).
- 36 dd) Sonstige Einwendungen gegen die von einem Aktuar zum Stichtag 31. Dezember 2003 errechnete Höhe der Pensionsrückstellung hat das FA nicht erhoben.
- 37 ee) Vor dem FG haben sich die Beteiligten in einem dritten Streitpunkt, nämlich der Angemessenheit der von den Eheleuten A bezogenen Vergütungen und damit des Umfangs der verdeckten Gewinnausschüttungen, dahingehend tatsächlich verständigt, dass bestimmte, im Protokoll der mündlichen Verhandlung niedergelegte Beträge als angemessene Bezüge anzusetzen sind. Dies führte im Wege der Teilabhilfe zu einer Absenkung des Betrags der außerbilanziellen Hinzurechnung im Änderungsbescheid vom 17. Februar 2017. Der Senat geht davon aus, dass die Beteiligten bei der Bestimmung der angemessenen Bezüge ("Gesamtausstattung") die Versorgungsansprüche der Eheleute A (vgl. z.B. Gosch, KStG, 3. Aufl., § 8 Rz 1125) und damit auch etwaige Auswirkungen der "Gehaltsreduktionen" auf die endgehaltsabhängigen Pensionszusagen im Blick gehabt haben, so dass --gegenüber dem Ergebnis der tatsächlichen Verständigung-- kein Raum für zusätzliche außerbilanzielle Hinzurechnungen besteht.
- 38 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO.