

**Weiterarbeit eines Gesellschafter-Geschäftsführers in Teilzeit und mit reduzierten Bezügen nach Erdienung der ihm zugesagten Pension – Erdienbarkeit einer nachträglichen Pensionserhöhung**

**Leitsatz:**

Hat ein Gesellschaftsgeschäftsführer die ihm zugesagte Pension mit Vollendung seines 65. Lebensjahres erdient und arbeitet er anschließend mit einem neuen Geschäftsführeranstellungsvertrag in Teilzeit und mit reduzierten Bezügen weiter, so ist sein Pensionsanspruch nicht gemäß der in der Pensionszusage enthaltenen Obergrenze auf 75 % der reduzierten (Teilzeit-)Bezüge gedeckelt.

Eine Vertragsklausel, wonach Pensionsleistungen der Gesellschaft erst dann erbracht werden, wenn der Gesellschaftergeschäftsführer keine Gehaltszahlungen oder entsprechende Zahlungen von der Gesellschaft mehr erhält, ist dahin auszulegen, dass ein bereits erdienter Pensionsanspruch lediglich im Umfang des tatsächlich gezahlten (Teilzeit-)Gehalts aufgeschoben ist.

Eine Abweichung von dem Grundsatz der Erdienbarkeit einer nachträglichen Pensionserhöhung ist nicht allein unter dem Gesichtspunkt der Gleichbehandlung der Gesellschaftergeschäftsführer gerechtfertigt.

**Tatbestand:**

Die Beteiligten streiten im Anschluss an eine Außenprüfung über die steuerliche Beurteilung von Versorgungszusagen an die Gesellschaftergeschäftsführer der klagenden GmbH. Umstritten sind Höhe und Fälligkeit des Versorgungsanspruchs und die Frage der Erdienbarkeit einer nachträglichen Erhöhung der Versorgungszusage. Die Klägerin bestreitet die Rechtmäßigkeit der vom Beklagten vorgenommenen Kürzung ihrer Pensionsrückstellungen und der in Ansatz gebrachten verdeckten Gewinnausschüttungen (vGA).

Die Klägerin wurde mit notariell beurkundetem Gesellschaftsvertrag vom 6. Dezember 2001 als B GmbH gegründet und in 2002 in C GmbH umfirmiert. Alleingesellschafterin war die M GmbH. In 2002 übertrug diese ihren Geschäftsanteil in Höhe von nominal 25.000 € auf die S GmbH & Co KG. Geschäftsführer der Klägerin waren im Streitzeitraum Herr J (geboren am XX.XX.XXXX) und Herr A (geboren am XX.XX.XXXX). Beide Geschäftsführer waren über ihre Beteiligung an der Muttergesellschaft zugleich mittelbare Gesellschafter der Klägerin. Die Beteiligungsquote von Herrn J betrug im Streitzeitraum 50 %. Herr A war bis 2006 ebenfalls zu 50 % und ab 2007 im Anschluss an die Übertragung eines Teilanteils auf seinen Sohn noch zu 35 % an der Klägerin beteiligt. Beide Geschäftsführer erhielten im Jahre 1998 von der Muttergesellschaft der Klägerin Versorgungszusagen. Die dem Geschäftsführer A gewährte Versorgungszusage enthält unter anderem die folgenden Regelungen:

"§ 1 ... Sie erhalten eine lebenslängliche Altersrente in Höhe von monatlich 4.000,00 DM nach vollendetem 65. Lebensjahr (feste Altersgrenze), ...

§ 4 ... Die Altersrente ... erhöht sich vor Beginn der Rentenzahlungen in gleichen Verhältnis wie Ihr Bruttogehalt. Dieses beträgt zum Zeitpunkt der Erteilung der Versorgungszusage 10.240,32 DM ... Im Falle der Ermäßigung des Bruttogehalts werden die Renten auf den vor der Ermäßigung erreichten Betrag festgeschrieben, maximal jedoch auf 75% des reduzierten Bruttogehaltes (Obergrenze) ...

§ 6 ... Die Renten werden am Letzten eines jeden Monats gezahlt, beginnend mit dem Monat nach Eintritt des Versorgungsfalles (Vollendung des 65. Lebensjahres, Berufsunfähigkeit bzw. Tod), in dem erstmals kein Gehalt oder entsprechende Zahlungen mehr geleistet werden ...".

Dem Mitgeschäftsführer J sagte die Klägerin mit Zusage vom gleichen Tage ebenfalls eine monatliche Rente in Höhe von 4.000 DM zu. Das Bruttogehalt des Herrn J betrug seinerzeit 9.049,10 DM. Die vorgenannten Pensionszusagen wurden mit Wirkung zum 1. Januar 2002 auf die Klägerin übergeleitet.

Am 14. Dezember 2007 vereinbarte die Klägerin mit Herrn A einen Nachtrag zur bestehenden Versorgungszusage, "um eine Angleichung an die Höhe der Versorgungszusage von Herrn J vom 17. Dezember 1998 zu erreichen". Der Nachtrag enthält Änderungen der §§ 1 und 4 der bisherigen Zusage. Unter § 1 ist nunmehr "eine lebenslängliche Altersrente in Höhe von monatlich 3.301,30 € nach vollendetem 65. Lebensjahr (feste Altersgrenze)" vorgesehen. § 4 enthält folgende Anpassungsregelung: "Die Altersrente ... erhöht sich vor Beginn der Rentenzahlungen im gleichen Verhältnis wie Ihr Bruttogehalt. Dieses beträgt derzeit 7.469,00 €." Die vorstehende Regelung bewirkt eine Anhebung der Versorgungsgute von zuvor 39,06 % auf 44,20 %.

Am 30. Dezember 2008 schloss Herr A mit der Klägerin die nachfolgende "Aufhebungsvereinbarung":

"Der Geschäftsführervertrag vom 31. März 1998, seinerzeit geschlossen zwischen dem Geschäftsführer und der M GmbH, übergeleitet mit allen Rechten und Pflichten auf die Firma mit Geschäftsführervertragsänderung von 1. Januar 2002, wird hiermit einvernehmlich mit Wirkung zum 30. September 2009, also zum Ende des Monats, in dem der Geschäftsführer das 65. Lebensjahr vollendet, aufgehoben.

Die Rechte und Pflichten aus der Versorgungszusage zwischen dem Geschäftsführer und der Firma als Rechtsnachfolger der M GmbH von 17. Dezember 1998 in Form des Nachtrags vom 14. Dezember 2007 bleiben hiervon unberührt, d.h. diese bestehen trotz der Aufhebung des zugrunde liegenden Geschäftsführervertrages über das Erreichen der in der Versorgungszusage vorgesehenen Altersgrenze hinaus fort."

Das letzte Monatsgehalt (September 2009) aus dem aufgelösten Anstellungsvertrag des Herrn A betrug 7.731 €. Auf dieser Grundlage zahlte die Klägerin an Herrn A ab Oktober 2009 Versorgungsleistungen in Höhe von monatlich 3.417,10 € (Versorgungsquote: 44,20 %).

Parallel zur Aufnahme der Versorgungszahlungen schloss die Klägerin mit Herrn A am 1. Oktober 2009 einen unbefristeten Arbeitsvertrag, welcher unter anderem die folgenden Regelungen enthielt:

"§ 1 ... Der Arbeitnehmer wird mit Wirkung vom 01.10.2009 als Geschäftsführer in P auf unbestimmte Zeit eingestellt. Die einzelnen zum Aufgabenbereich gehörenden Arbeiten sind beratende Tätigkeiten sowie beaufsichtigen des geplanten Neubaus ...

§ 3 ... Die Arbeitszeit ist variabel und nach Bedarf ...

§ 4 ... Die monatliche Bruttovergütung beträgt EUR 1.500,00 ...".

Der (erste) Bericht über die Prüfung der betrieblichen Altersversorgung vom 28. Juli 2011 enthält hinsichtlich beider Pensionsverpflichtungen Beanstandungen. Der Fachprüfer beanstandete die Erdienbarkeit der Pensionen im Hinblick auf eine nachträgliche Anhebung der Versorgungsquote (A ab dem 1. Oktober 1999 und J ab dem 1. März 2003), und die Zahlung von Versorgungsleistungen vor deren zivilrechtlicher Fälligkeit (A ab Oktober 2009). Im Hinblick auf die mangelnde Erdienbarkeit der

Pensionserhöhung sowie die vorzeitige Auszahlung der Pension A ging der Prüfer von einer vGA aus. Darüber hinaus sei die Pensionsrückstellung A zu kürzen, da der Berechnung der Rückstellung ein zu hoher Pensionsanspruch zugrunde gelegt worden sei. Am 22. Juni 2012 ergingen gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) entsprechend geänderter Körperschaftsteuer (KSt-)Bescheide der Jahre 2007 bis 2010. Hiergegen erhob die Klägerin am 11. Juli 2012 Einspruch. Der Beklagte - das Finanzamt (FA) - wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 3. September 2014 zurück.

Mit der am 6. Oktober 2014 erhobenen Klage macht die Klägerin im Wesentlichen geltend:

Herr A habe im September 2009 mit Vollendung des 65. Lebensjahres einen unverfallbaren Anspruch auf Zahlung einer lebenslänglichen Altersrente in Höhe von 44,20 % von 7.731 € = 3.417,10 € erworben. Dieser Anspruch sei auch bereits im Oktober 2009 fällig geworden. Der neu abgeschlossene Arbeitsvertrag ändere daran nichts, da die Pension bereits unverfallbar erworben worden und der neue Arbeitsvertrag rechtlich getrennt vom ursprünglichen Anstellungsvertrag zu betrachten sei. Die unter § 6 der Pensionszusage niedergelegte Fälligkeitsklausel sei für die vorliegende Konstellation nicht einschlägig. Sie beziehe sich allein auf die Einstellung der Gehaltszahlungen aus dem alten Vertrag. Die Auffassung des FA, wonach der Pensionsanspruch auf der Grundlage der Obergrenzenregelung des § 4 der Versorgungszusage infolge der "Gehaltsherabsetzung" auf 1.500 € fortan maximal 75 % von 1.500 € betrage, sei rechtlich nicht haltbar. Die insoweit in Bezug genommene Klausel erstreckte sich nämlich nicht auf solche Arbeitseinkommen, die nach unverfallbarem Erwerb der Pension durch neu abgeschlossene Arbeitsverträge erzielt würden. In diesem Punkt sei auf der Grundlage der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs allein eine Anrechnung der parallel gezahlten Aktivbezüge (hier: 1.500 € monatlich) auf die Pensionsleistungen gerechtfertigt. Die steuerliche Pflicht zur Anrechnung der neuen Aktivbezüge sei unstrittig und werde mit der Klage auch nicht gerügt.

Die Klägerin hat zunächst den in der Klagschrift vom 6. Oktober 2014 niedergelegten Antrag gestellt. In der vom Berichterstatter anberaumten mündlichen Verhandlung vom 13. April 2016 stellte sich heraus, dass die dem Fachprüfer des FA im Rahmen der Außenprüfung vorgelegten Unterlagen unvollständig waren. Die Beteiligten haben deshalb die Erstellung eines neuen Prüfberichts, in welchem auch das aktuelle Klagevorbringen Berücksichtigung finden sollte, vereinbart. In dem geänderten Prüfbericht vom 27. Mai 2016 sind hinsichtlich des Gesellschaftergeschäftsführers J keine Beanstandungen mehr erhoben. Wegen der dem Gesellschaftergeschäftsführer A erteilten Versorgungszusage geht das FA zuletzt davon aus, dass im Hinblick auf den Nachtrag zur Versorgungszusage vom 14. Dezember 2007, welcher zu einer Erhöhung der Versorgungsquote von zuvor 39,06 % auf dann 44,20 % geführt habe, die Erdienbarkeit nicht mehr gegeben sei. Hinsichtlich der Höhe und der Fälligkeit des Pensionsanspruches hält das FA seine bisherige Beurteilung aufrecht.

Im Laufe des Rechtsstreits hat das FA den Klaganspruch, soweit es den Gesellschaftergeschäftsführer J betrifft, anerkannt. Am 11. Januar 2017 und am 8. März 2017 hat das FA geänderte KSt-Bescheide der Jahre 2007 bis 2010 erlassen. Aufgrund eines einvernehmlich festgestellten Übertragungsfehlers erging am 29. März 2017 erneut ein geänderter KSt-Bescheid 2010. Daraufhin haben die Beteiligten den Rechtsstreit hinsichtlich der Streitjahre 2007 und 2008 in der Hauptsache für erledigt erklärt.

Die Klägerin beantragt zuletzt,

den geänderten KSt-Bescheid 2009 vom 8. März 2017 sowie den geänderten KSt-Bescheid 2010 vom 29. März 2017 mit der Maßgabe zu ändern, dass die Kürzung der von der Klägerin für den Gesellschaftergeschäftsführer A ausgewiesenen Pensionsrückstellungen zum 31. Dezember 2009 und zum 31. Dezember 2010 rückgängig gemacht wird, eine verdeckte Gewinnausschüttung lediglich im Umfang des an Herrn A parallel zur Rente gezahlten Gehalts von monatlich 1.500 € in Ansatz zu

bringen ist und dabei die Folgeänderungen in Sachen Betriebspacht gemäß Tz. 3 des Außenprüfungsberichts vom 4. April 2012 entsprechend zu berücksichtigen sind.

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

Die im geänderten Prüfbericht über die betriebliche Altersversorgung vom 27. Mai 2016 niedergelegten Beanstandungen seien nicht entkräftet. Im Zeitpunkt der Erhöhung der Pensionszusage in 2007 sei Herr A bereits 63 und 3 Monate alt gewesen, so dass die an die Erdienbarkeit der Erhöhung zu stellenden Anforderungen nicht gewahrt seien. Die Behauptung der Klägerin, es sei allein um die Korrektur nicht gewollter Rentenabweichungen aufgrund unterschiedlicher Ausgangsgehälter gegangen, sei nicht nachvollziehbar. Der Pensionsgutachter der Klägerin habe bereits frühzeitig unterschiedliche Rentenhöhen ausgewiesen, so dass die geltend gemachte Korrektur eines Irrtums nicht plausibel sei. Die Anwartschaftserhöhung sei deshalb steuerlich als vGA zu würdigen.

Die Auszahlung der Pension an Herrn A ab Oktober 2009 sei vor deren vertraglicher Fälligkeit erfolgt und damit vollumfänglich als vGA zu würdigen. In § 6 der Pensionszusage sei nämlich ausdrücklich festgelegt, dass die Rente beginnend mit dem Monat, "in dem erstmals kein Gehalt oder entsprechende Zahlungen mehr geleistet werden", gezahlt werde. Diese Vorgabe beschränke sich schon ihrem Wortlaut nach nicht allein auf Gehaltszahlungen aus dem alten, zwischenzeitlich aufgelösten Anstellungsvertrag, sondern auf jegliche tatsächlich geleistete Gehaltszahlung. Die für Herrn A gebildete Pensionsrückstellung sei auch zu Recht der Höhe nach gekürzt worden. Aufgrund der unter § 4 der Pensionszusage niedergelegten Anpassungsklausel sei der Pensionsanspruch "auf 75 % des reduzierten Bruttogehalts (Obergrenze)" begrenzt. Diese Obergrenze gelte auch für den am 1. Oktober 2009 neu geschlossenen Arbeitsvertrag, weil Herr A unverändert als Geschäftsführer der Klägerin weiterbeschäftigt worden sei.

Hiergegen erwidert die Klägerin:

hätten in der Aufhebungsvereinbarung vom 30. Dezember 2008 festgelegt, dass der im Zeitpunkt der Vollendung des 65. Lebensjahres des Herrn A erworbene Pensionsanspruch aufrechterhalten bleiben solle. Es habe sich hierbei auch bereits um einen unverfallbar erworbenen Anspruch gehandelt. Eine Verknüpfung der Pensionszusage mit der im neuen Arbeitsvertrag vereinbarten Vergütungsregelung sei nicht zulässig. Der Neuvertrag sei auf eine übergangsweise Teilzeitbeschäftigung mit entsprechender Gehaltsreduzierung gerichtet. Es habe zwischen den Vertragsparteien Einvernehmen darüber bestanden, dass dieser keine Bedeutung für den bereits unverfallbar erworbenen Pensionsanspruch haben sollte.

Die in 2007 erfolgte Erhöhung der Pensionszusage könne nicht als vGA qualifiziert werden. Für die Anpassungsregelung habe ein sachlicher, bereits in der Erstzusage angelegter Grund bestanden. Es sei den Vertragsparteien allein um eine Angleichung des Pensionsanspruchs beider Geschäftsführer gegangen. Diese sei erforderlich gewesen, weil bei der Erteilung der Erstzusage im Jahre 1998 übersehen worden sei, dass Herr A bereits einen höheren Gehaltsanspruch (10.240,32 DM) als Herr J (9.049,10 DM) hatte, so dass sich durch spätere Gehaltserhöhungen ein Unterschied in der Versorgungsquote beider Gesellschafter ergeben habe, welcher nicht beabsichtigt gewesen sei. Er sei deshalb allein um die Korrektur eines Erklärungsirrtums gegangen.

#### **Gründe:**

Die Klage hat im tenorierten Umfang Erfolg. Im Übrigen ist sie unbegründet.

Die Kürzung der für die Pensionsansprüche des Gesellschaftergeschäftsführers A gebildeten Rückstellung und die wegen vorzeitiger Auszahlung der Pension in Ansatz gebrachte vGA verletzen die Klägerin in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Die mangels Erdienbarkeit der nachträglichen Anhebung der Versorgungsgute für den Gesellschaftergeschäftsführer A zugrunde gelegte vGA ist jedoch nicht zu beanstanden. Im Einzelnen stellt sich die Sach- und Rechtslage wie folgt dar:

### **Kürzung der Pensionsrückstellung A**

Eine Pensionsrückstellung darf nach Maßgabe des § 6a Abs. 3 EStG höchstens mit dem Teilwert der Pensionsverpflichtung angesetzt werden. Die Klägerin hat den Teilwert der Pensionsverpflichtung für Herrn A zutreffend auf der Grundlage eines monatlichen Pensionsanspruchs in Höhe von 3.417,10 € ermittelt. Die vom FA zum 31. Dezember 2009 vorgenommene Kürzung der Pensionsrückstellung beruht auf einer fehlerhaften Würdigung der Vertragslage. Das FA ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass sich der Pensionsanspruch des Herrn A aufgrund der im Neuvertrag vereinbarten monatlichen Vergütung von 1.500 € auf 75 % von 1.500 € = 1.125 € ermäßigte.

In der Aufhebungsvereinbarung vom 30. Dezember 2008 haben die Vertragsparteien niedergelegt, dass der bestehende Geschäftsführeranstellungsvertrag mit Vollendung des 65. Lebensjahres des Herrn A aufgelöst werden solle. Die Rechte aus der Pensionszusage in ihrer letzten Fassung vom 14. Dezember 2007 sollten hiervon jedoch unberührt bleiben. Entgegen der Auffassung des FA ist die Anpassungsklausel des § 4 der Pensionszusage auf die vorliegende Sachverhaltskonstellation nicht anwendbar. Die im neuen Arbeitsvertrag vom 1. Oktober 2009 vorgesehene Bruttovergütung von monatlich 1.500 € stellt keine Reduzierung des in der Pensionszusage festgehaltenen Bruttogehaltes, welches gemäß § 4 der Änderungszusage vom 14. Dezember 2007 an diesem Tage 7.469 € betrug, dar, so dass die vom FA in Bezug genommene 75%-Obergrenze nicht einschlägig ist. Der Abschluss des Arbeitsvertrages vom 1. Oktober 2009 beinhaltet bei richtigem Verständnis keine Reduzierung der aus dem aufgelösten Altvertrag gezahlten Vergütung. Er stellt vielmehr eine eigenständige Neuregelung des Dienstverhältnisses mit einer darauf abgestimmten Vergütungsneuregelung dar. Unter § 1 des (neuen) Arbeitsvertrages ist ausdrücklich festgehalten, dass Herr A nur noch mit eingeschränkter Verantwortlichkeit für die Klägerin tätig sein sollte. Das Aufgabengebiet ist wie folgt benannt: "beratende Tätigkeiten sowie beaufsichtigen des geplanten Neubau". Es ist sodann im letzten Satz festgehalten: "Eine Anpassung der Vergütung ist nur bei der Übertragung einer höherwertigen Tätigkeit vorzunehmen". Vor diesem Hintergrund versteht das Gericht die unter § 4 des Arbeitsvertrages als Gegenleistung vorgesehene monatliche Bruttovergütung von 1.500 € nicht als Reduzierung der Altvergütung, sondern lediglich als natürliche Konsequenz und Ausdruck der fortan nur noch eingeschränkten Verantwortlichkeit des Herrn A. Eine andere Beurteilung ist hier auch nicht deshalb gerechtfertigt, weil Herr A weiterhin "als Geschäftsführer" tätig war. Zwar ist ein GmbH-Geschäftsführer im Außenverhältnis für die Belange der GmbH allzuständig. Es ist jedoch zulässig, diese Gesamtverantwortlichkeit im Innenverhältnis einzuschränken. In dieser Weise ist hier verfahren worden, sodass anstellungsrechtlich nicht mehr von einem unveränderten Tätigkeitsbereich auszugehen ist. Dass die Vertragsparteien bewusst eine Zäsur zwischen Alt- und Neuvertrag gestalten wollten, kommt indiziell auch in der zeitlich vorgelagerten ausdrücklichen Auflösung des Altvertrages zum Ausdruck. Dass die von der Klägerin gebildete Pensionsrückstellung unter Zugrundelegung eines Rentenanspruchs des Herrn A in Höhe von 3.417,10 € aus sonstigen Gründen unzutreffend berechnet worden wäre, ist weder vorgebracht noch sonst ersichtlich.

### **Umfang der Anrechnung des Pensionsanspruchs A auf parallele Aktivbezüge**

Zwischen den Beteiligten ist im Hinblick auf das Urteil des BFH vom 23. Oktober 2003 I R 60/12, BStBl II 2015, 413, unstrittig, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter das Einkommen aus einer über den Zeitpunkt der Ruhestandsberechtigung hinaus fortgesetzten Geschäftsführertätigkeit

auf die Versorgungsleistung angerechnet hätte, was hier unterblieben ist. Das FA hat deshalb wegen der unterbliebenen Anrechnung zu Recht eine vGA in Höhe von monatlich 1.500 € in Ansatz gebracht. Wegen der weitergehenden Pensionszahlungen an den Gesellschafter A ist der Tatbestand einer vGA aufgrund vor Fälligkeit geleisteter Zahlungen nicht erfüllt.

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 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.

Gemessen an diesem Maßstab ist die Auszahlung der Rente - nach Anrechnung der Aktivbezüge - ab dem Monat Oktober 2009 nicht zu beanstanden. Der Rentenanspruch des Gesellschafters A war in diesem Umfang auch bereits im Monat Oktober 2009 fällig geworden, so dass es sich insbesondere nicht um eine Leistung ohne Rechtsgrund handelte. Die Auffassung des FA, dass der Pensionsanspruch im Hinblick auf die unter § 6 der Versorgungszusage niedergelegte Klausel noch nicht fällig war, so dass die Klägerin eine (noch) nicht geschuldete Leistung erbracht habe, ist unzutreffend.

Allerdings ist die unter § 6 der Pensionszusage niedergelegte Regelung über den Anspruch auf Auszahlung der Rente weit gefasst. Sie erstreckt sich schon ihrem Wortlaut nach nicht allein auf Gehaltsleistungen, sondern auch auf entsprechende Zahlungen. Vor diesem Hintergrund geht der Senat in Übereinstimmung mit dem FA davon aus, dass sich die Anrechnungsregelung nicht lediglich auf einen konkret bestehenden, sondern auch auf zukünftige Anstellungsverträge und/ oder ähnliche Verträge wie z.B. Beraterverträge erstreckt. Es stellt sich allerdings die Frage, wie diese Klausel im Hinblick auf solche Gehaltszahlungen und/ oder ähnlichen Zahlungen der Gesellschaft zu verstehen ist, die - wie hier - der Höhe nach nicht den bereits unverfallbar erworbenen Rentenanspruch erreichen. In diesem Punkt geht das Gericht abweichend vom FA davon aus, dass der Anspruch auf Auszahlung der Rente lediglich im Umfang der tatsächlichen Gehaltszahlungen hinausgeschoben wird. Für diese Auslegung spricht, dass § 6 der Pensionszusage lediglich den Beginn des Zahlungsanspruchs, nicht aber eine Bestimmung der Höhe des Rentenanspruchs enthält. Sie entspricht zudem der objektiven Interessenlage der Vertragsparteien gemäß den §§ 133, 242 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB). In dem Umfang, in dem eine Gesellschaft ihrem Geschäftsführer nach Erreichen des Ruhestandsalters weiterhin Vergütungen zahlt, besteht für ihn ein entsprechend reduziertes Versorgungsbedürfnis, so dass eine Vergütungsanrechnung sachgerecht erscheint (vgl. dazu im Einzelnen BFH, Urteil vom 23. Oktober 2013 I R 60/12, BStBl II 2015, 413). Umgekehrt wäre ein Hinausschieben der Rentenleistungen unabhängig von der Höhe etwaiger Zahlungsäquivalente aber nicht interessengerecht, da es dann an einem angemessenen Ausgleich von Leistung und Gegenleistung im Sinne einer gemeinsam gebildeten Geschäftsgrundlage mangeln würde. Kein Geschäftsführer hätte Interesse daran, nach dem Eintritt in den Ruhestand weiterhin für seine

Gesellschaft tätig zu sein, wenn und soweit er hierdurch nicht nur keine Gegenleistung bekommen, sondern obendrein noch bereits unverfallbar erworbene Rentenansprüche verlieren würde.

Die weitergehende Klage ist unbegründet.

### **Vereinbarkeit der geänderten Versorgungszusage vom 14. Dezember 2007**

Das FA hat die durch den vorgenannten Änderungsvertrag bewirkte Erhöhung der Versorgungsanwartschaft zu Recht als vGA zu qualifiziert. Die durch Vertrag vom 14. Dezember 2007 zeitnah vor dem vertraglich vorgesehenen Eintritt in den Ruhestand (30. September 2009) vereinbarte Anhebung der Versorgungsquote von 39,06 % auf 44,20 % des monatlichen Festgehalts hält zur Überzeugung des Senats einem Fremdvergleich nicht stand, weil sie nicht mehr erdienbar ist und die Fallumstände für eine Veranlassung der Versorgungsanpassung durch das Gesellschaftsverhältnis sprechen. Nach ständiger Rechtsprechung der Finanzgerichte kann eine dem Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH erteilte Pensionszusage nur dann steuerlich anerkannt werden, wenn die Zusage von dem Begünstigten (noch) verdient werden kann. Bei einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer ist dies dann der Fall, wenn zwischen dem Zusagezeitpunkt und dem vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand mindestens zehn Jahre liegen, 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. Dies gilt nicht nur für Erstzusagen einer Versorgungsanwartschaft, sondern im Grundsatz auch für nachträgliche Erhöhungen einer bereits erteilten Zusage (vgl. BFH, Urteil vom 20. Mai 2015 I R 17/14, BStBl II 2015, 1022). Die insoweit von der Rechtsprechung aufgestellten Fristen, welche hier nicht gewahrt sind, sind jedoch nicht schematisch zu beurteilen. Maßgeblich ist vielmehr eine Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls (vgl. BFH, Urteil I R 14/04, BFH/NV 2005, 245). Im Streitfall hat die Klägerseite keine hinreichend gewichtigen Umstände vorgetragen, welche die Vermutung einer Veranlassung der nachträglichen Erhöhung der Zusage durch das Gesellschaftsverhältnis entkräften. Die Behauptung der Klägerin, es sei den Vertragsparteien lediglich um die Korrektur eines bereits bei Erstabschluss der Versorgungszusage am 17. Dezember 1998 unterlaufenen Erklärungsirrtums mit dem Ziel einer Gleichbehandlung beider Gesellschaftergeschäftsführer gegangen, ist bereits in tatsächlicher Hinsicht nicht hinreichend belegt. In den Erstzusagen aus dem Jahre 1998 ist das jeweilige Geschäftsführergehalt ausdrücklich festgehalten. Das Gehalt des Herrn J ist darin mit 9.049,10 DM und das Gehalt des Herrn A mit 10.240,32 DM beziffert. Da beiden Geschäftsführern gleichermaßen eine Rente von 4.000 DM zugesagt wurde, ergab sich - bezogen auf den Stichtag des Vertragsschlusses - zwangsläufig eine unterschiedliche Versorgungsquote. Hierbei handelt es sich um eine aus der Systematik der Versorgungszusage resultierende, geradezu ins Auge springende Konsequenz. Dass diese nicht gewollt gewesen wäre, erscheint dem Senat nicht plausibel. Das Auseinanderdriften der absoluten Höhe der Rentenberechtigung beruht denn auch weniger auf dem Inhalt der Erstzusage, sondern in erster Linie auf dem Umstand, dass das Gehalt des Geschäftsführers J nach der Erstzusage aus dem Jahre 1998 schneller als das Gehalt des Geschäftsführers A gestiegen ist; erst ab dem Jahre 2005 sind die Gehälter wieder angeglichen worden. Zu berücksichtigen ist zudem, dass der Geschäftsführer J etwa 3 1/2 Jahre jünger als der Geschäftsführer A ist, so dass die Klägerin in seiner Person mit einer längeren Dienstzeit rechnen konnte. Es ist jedoch nicht unüblich, die Höhe der Pension auch von der Länge des Erdienenszeitraums abhängig zu machen, so dass auch insoweit ein Erklärungsirrtum nicht plausibel erscheint. Die Klägerin konnte auch keine nachvollziehbaren Gründe dazu vortragen, weshalb kurze Zeit vor Pensionseintritt des Geschäftsführers A aus betrieblichen Gründen heraus eine Anpassung der Rentenberechtigung erforderlich war. Hätte dieser Umstand den Betriebsfrieden gefährdet oder sonst zu betrieblichen Verwerfungen geführt, so hätte doch eine wesentlich frühzeitigere Reaktion nahegelegen. Die "Korrektur" kurz vor dem Renteneintritt spricht denn auch eher dafür, dass es den Vertragsparteien

in erster Linie um die Gleichbehandlung auf der Gesellschafterebene und damit um eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ging. Diese ist jedoch steuerrechtlich - wie geschehen - als vGA zu würdigen. Die Kostenentscheidung folgt aus den §§ 136, 138 Abs. 2 Satz 1, 139 Abs. 3 Satz 3 FGO. Der Ausspruch über die Steuerberechnung beruht auf § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus § 151 FGO i.V.m. den §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen.

Normen:

EStG:6a/3 KStG: 8/3/2