

Finanzgericht Münster, 10 K 1583/19 K

Datum: 25.07.2019
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 1583/19 K
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2019:0725.10K1583.19K.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor: Der Körperschaftsteuerbescheid 2015 und der Bescheid über die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2015 jeweils vom 02.05.2019 werden nach Maßgabe der Entscheidungsgründe geändert.

Die Berechnung der Besteuerungsgrundlagen und der Feststellungsbeträge wird dem Beklagten übertragen.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Tatbestand: 1

Streitig ist im Streitjahr 2015, ob die gezahlte Pensionszusage wegen Weiterbeschäftigung des Geschäftsführers als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln ist. 2

Die Klägerin wurde mit notarieller Urkunde vom ...1983 gegründet. Ihr Unternehmensgegenstand bezieht sich auf die ingenieurmäßige Beratung, insbesondere auf dem Gebiet der 3

Alleiniger Gesellschafter ist C A, geboren am ...1942. 4

Dieser war ab Gründung der Klägerin auch deren Geschäftsführer. Seiner Tätigkeit lag der Geschäftsführeranstellungsvertrag vom 01.04.1983 zu Grunde. Im Anstellungsvertrag waren ein laufendes Gehalt und eine Tantieme von 10 % des 5

Jahresüberschusses vor Abzug der nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben und der Tantieme selbst vereinbart. Am 01.01.2007 wurde das monatliche Bruttogehalt auf X € angehoben. Die Gesamtvergütung des Geschäftsführers betrug im Jahre 2009 X € und im Jahr 2010 X € einschließlich X € Pensionsleistungen.

Am 28.12.1994 erteilte die Klägerin ihrem Geschäftsführer eine Versorgungszusage über ein monatliches Ruhegeld i.H.v. X DM (X €), wenn der Geschäftsführer nach dem vollendeten 65. Lebensjahr aus dem Dienst der Klägerin ausschied. 6

Die Versorgungszusage wurde am 29.06.2007 geändert und enthält zur Altersrente folgende Vereinbarung: 7

„Wenn Sie nach Vollendung des 68. Lebensjahres das Arbeitsverhältnis beenden, haben Sie Anspruch auf lebenslange Altersrente. Die Altersrente beträgt monatlich € X.“ 8

Zum 31.08.2010 wurde der Geschäftsführeranstellungsvertrag durch die Kündigung des Geschäftsführers beendet und dieser als Geschäftsführer abberufen. Zur neuen Geschäftsführerin wurde Frau D bestellt. 9

Zum 31.03.2011 wurden die Abberufung der bisherigen Geschäftsführerin und die erneute Bestellung von C A zum Geschäftsführer im Handelsregister eingetragen. 10

Die Klägerin schloss mit dem neuen Geschäftsführer den Anstellungsvertrag vom 28.02.2011 über seine Tätigkeit als Geschäftsführer mit Wirkung zum 01.03.2011. Als Vergütung ist ein monatlicher Betrag von X € brutto sowie eine Weihnachtsgratifikation in Höhe eines Monatsgehaltes vereinbart. Im Anstellungsvertrag ist festgehalten, dass die Pensionsvergütung der Gesellschaft für C A von diesem Vertrag unberührt bleibt. Der Vertrag wurde auf unbestimmte Zeit geschlossen und ist vom Geschäftsführer mit einer Frist von sechs Monaten zum 30. Juni oder 31. Dezember kündbar. 11

Der Beklagte führte bei der Klägerin eine Lohnsteueraußenprüfung für den Zeitraum vom 01.01.2012 bis 31.05.2015 durch (Prüfungsbericht vom 05.01.2016). 12

Der Außenprüfer vertrat die Auffassung, die in den Jahren ab 2012 geleisteten Pensionszahlungen seien als verdeckte Gewinnausschüttung gemäß § 8 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) zu behandeln. Wenn, wie im Streitfall, in einer Pensionszusage für den Eintritt des Versorgungsfalles nicht nur das Erreichen der Altersgrenze, sondern auch das Ausscheiden aus den Diensten der Gesellschaft festgelegt ist, liege in Pensionszahlungen trotz Anstellung als Geschäftsführer eine verdeckte Gewinnausschüttung. 13

Der Beklagte erließ aufgrund dieser Feststellungen gestützt auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) die geänderten Körperschaftsteuerbescheide 2012 bis 2014 vom 17.02.2016. Er erfasste die Pensionszahlungen als verdeckte Gewinnausschüttung nach § 8 Abs. 3 KStG. 14

In der Folgezeit hob der Beklagte die Änderungsbescheide wieder auf, da die Voraussetzungen der Änderungsvorschrift des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht erfüllt waren. 15

Im Körperschaftsteuerbescheid 2015 vom 30.01.2017, den er mit Bescheid vom 02.05.2019 änderte, behandelte er der oben dargestellten Rechtsauffassung folgend die Pensionszahlungen des Streitjahres 2015 in Höhe von X € als verdeckte 16

Gewinnausschüttung. Das an den Geschäftsführer neben der Pension gezahlte Gehalt des Streitjahres betrug X €.

Die Körperschaftsteuer wurde mit 0,00 € festgesetzt. 17

Mit dem Einspruch machte die Klägerin geltend, die Wiedereinstellung des Geschäftsführers C A sei aus betrieblichen Gründen erfolgt. Die Tätigkeit seiner Nachfolgerin als Geschäftsführerin habe zu Konflikten mit den Auftraggebern geführt und es habe die Gefahr des Verlustes von Aufträgen gedroht. Das Arbeitsverhältnis, das Grundlage für die Zahlung der Pension gewesen sei, sei beendet gewesen. Zur Unschädlichkeit der späteren Wiedereinstellung für die Pensionszahlung verwies die Klägerin auf den BMF-Erlass vom 17.01.2004 zur steuerlichen Förderung der privaten Altersvorsorge und betrieblichen Altersvorsorge. 18

Während des Einspruchsverfahrens erließ der Beklagte den gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geänderten Körperschaftsteuerbescheid 2015 und den Bescheid zur gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2015. 19

Den Einspruch wies der Beklagte wies mit Einspruchsentscheidung vom 02.05.2019 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte der Beklagte aus, nach der erteilten Pensionszusage sei Voraussetzung für die Zahlung der Pension das Ausscheiden aus den Diensten der Gesellschaft. Die gleichzeitige Zahlung von Gehalt und Pension sei nach dem gebotenen Fremdvergleich gesellschaftlich veranlasst und damit als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln. Das von der Klägerin angeführte BMF-Schreiben sei inzwischen aufgehoben und für das Streitjahr durch das BMF-Schreiben vom 24.07.2013 ersetzt worden. Dieses Schreiben weise die von der Klägerin angeführte Regelung nicht mehr auf. 20

Die Klägerin trägt vor, eine verdeckte Gewinnausschüttung liege nicht vor. Die erneute Bestellung von C A zum Geschäftsführer sei aus rein wirtschaftlichen Gründen der Gesellschaft notwendig geworden. Die Grundsätze der Entscheidungen des BFH (Urteile vom 05.03.2008 – I R 12/07 und vom 23.10.2013 – I R 60/12) könnten auf den Streitfall nicht übertragen werden, da die Urteile mit dem Streitfall nicht vergleichbare Sachverhalte betreffen würden. In den Urteilsfällen sei die Frage zu entscheiden gewesen, ob bei einer Weiterbeschäftigung des Geschäftsführers der Pensionsanspruch überhaupt schon fällig gewesen sei sowie welche steuerrechtlichen Konsequenzen sich aus dem gleichzeitigen Bezug von Pension und Gehalt bei fortbestehendem Anstellungsverhältnis des Geschäftsführers zu ziehen seien. Im Streitfall sei das Anstellungsverhältnis als Geschäftsführer beendet worden und es seien zu Recht Pensionsleistungen erbracht worden. Erst nach einer Unterbrechungszeit der Anstellung sei aus ausschließlichem Interesse der Klägerin der pensionierte Geschäftsführer erneut angestellt und bestellt worden. Es sei ein neues Beschäftigungsverhältnis begründet und nicht das bisherige Anstellungsverhältnis weitergeführt worden. Diese spätere Wiedereinstellung könne nicht zu einer Schädlichkeit der Pensionszahlung im Sinne einer verdeckten Gewinnausschüttung führen. 21

Zu bedenken sei zudem, dass sich die Frage der verdeckten Gewinnausschüttung nicht stellen würde, wenn die erteilte Versorgungszusage im Zeitpunkt der Pensionierung des Geschäftsführers kapitalisiert und der Kapitalwert ausgezahlt worden wäre. 22

Die Klägerin beantragt, 23

den Körperschaftsteuerbescheid 2015 vom 02.05.2019 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 02.05.2019 dahin zu ändern, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung i.H.v. X € nicht erfasst wird.	24
Der Beklagte beantragt,	25
die Klage abzuweisen.	26
Er trägt vor, ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer einer GmbH hätte bei der Auszahlung von Altersversorgungsleistungen und einer Weiterbeschäftigung verlangt, dass das Einkommen aus der fortbestehenden Tätigkeit als Geschäftsführer auf die Versorgungsleistungen angerechnet wird oder der vereinbarte Eintritt des Versorgungsfalles bis zur Beendigung der Geschäftsführertätigkeit aufgeschoben wird. Die Pensionszahlung neben dem laufenden Geschäftsführergehalt stelle daher eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.	27
Entscheidungsgründe:	28
Die Klage ist begründet.	29
Der Körperschaftsteuerbescheid 2015 und der Bescheid über die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2015 - sämtliche Bescheide vom 02.05.2019- sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin gemäß § 100 Abs. 1 FGO in ihren Rechten.	30
1. Die Klage wegen Körperschaftsteuer 2015 ist zulässig.	31
Die Klägerin ist trotz der Steuerfestsetzung auf 0,00 € durch den Körperschaftsteuerbescheid 2015 gem. § 40 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) in ihren Rechten verletzt, da die Körperschaftsteuerfestsetzung gem. § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG Bindungswirkung für die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2015 hat.	32
2. Die gleichzeitige Zahlung des Geschäftsführergehaltes aufgrund des Anstellungsvertrages vom 28.02.2011 i.H.v. X € und die Zahlung der Pension i.H.v. X € für das Jahr 2015 stellt keine vGA gemäß § 8 Abs. 3 S. 2 KStG dar.	33
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. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der Senat 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 (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. Urteile vom 18.03.2009 I R 63/08, BFH/NV 2009, 841; BFH-Urteil vom 08.10.2008 I R 61/07, BStBl II 2010, 57; vom 23.10.2013 I R 89/12, BFH/NV 2014, 797; vom 11.11.2015 I R 5/14, BStBl II 2016, 491). Außerdem muss der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (BFH Urteil 07.08.2002 I R 2/02, BStBl II 2004, 131).	34

- 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 nahe stehende Person erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsurteile vom 17.12.1997 I R 70/97, BStBl II 1998, 545; vom 27.03.2001 I R 27/99, BStBl II 2002, 111; vom 23.10.2014 I R 60/12, BFH/NV 2014, 781). 35
- Zu Pensionsleistungen an einen Geschäftsführer vertritt der BFH die Auffassung, dass die Altersbezüge zwar auch zum Teil Entgelt für die geleistete Tätigkeit in der Vergangenheit sind, vor allem aber den Versorgungsbedarf des Geschäftsführers bei Wegfall der Gehaltsbezüge aus der Anstellung decken sollen. Werden bei fortbestehender entgeltlicher Geschäftsführeranstellung Altersbezüge geleistet, werde der eigentliche Zweck der betrieblichen Pensionszusage und Altersabsicherung verfehlt (BFH-Urteil vom 05.03.2008 - I R 12/07, BStBl II 2015, 409). Steuerrechtlich sei maßgebend auf die Sicht der leistenden Kapitalgesellschaft abzustellen, die Sicht und Interessenlage des Geschäftsführers sei unbeachtlich. Angesichts des Zwecks der Alterssicherung würde ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft entweder verlangen, dass das Gehalt aus der fortbestehenden Tätigkeit als Geschäftsführer auf die Versorgungsbezüge angerechnet wird, oder aber der vereinbarte Eintritt des Versorgungsfalles bis zur endgültigen Beendigung der Geschäftsführungstätigkeit aufgeschoben wird (BFH-Urteile vom 23.10.2013 – I R 60/12, BStBl II 2015, 413; vom 05.03.2008 - I R 12/07, BStBl II 2015, 409). 36
- Diese Grundsätze hat der BFH zu Sachverhalten herausgearbeitet, in denen die Anstellung des Geschäftsführers neben Altersversicherungsleistungen fortgeführt und nicht beendet wurde. 37
- In der Literatur wird die Rechtsprechung des BFH kritisiert unter anderem mit dem Argument, dass die Pension durch die Tätigkeit in der Vergangenheit verdient sei und die Gesellschaft ein eigenes Interesse an der Weiterbeschäftigung des Geschäftsführers habe, zumal für die GmbH durch die Weiterarbeit kein finanzieller Nachteil eintrete. Die GmbH erspare die Zahlung eines Aktivgehältes an einen neuen Geschäftsführer neben der Zahlung der Pensionsleistungen an den bisherigen Geschäftsführer (s. Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 8 Rz. 1037; Lang in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 8 Abs.3 Teil D Rz. 688, 688d, 688e). Zum Teil wird die Rechtsprechung des BFH grundsätzlich geteilt, die Zahlung des Gehältes auf neuer vertraglicher Grundlage aber dann als unschädlich angesehen, wenn das neue Gehalt und die Altersbezüge nicht zu einer Überversorgung führen, d.h. 75 % der früheren Aktivbezüge nicht übersteigen (Rengers in Blümich, KStG, § 8 Rz. 744). 38
- Im Streitfall wurde das Anstellungsverhältnis des Geschäftsführers im Jahr 2010 mit dem Erreichen des Pensionsalters, d.h. der Vollendung des 68. Lebensjahres, beendet. Damit entstand zivilrechtlich der Anspruch auf die Pensionszahlung. 39
- Der neue Anstellungsvertrag vom 28.02.2011 stellt eine neue zivilrechtliche Grundlage dar. Es liegt keine unveränderte Weiterbeschäftigung vor. Die Voraussetzungen für den Pensionsanspruch waren nach dem Inhalt der erteilten Pensionszusage vor Abschluss des neuen Anstellungsvertrages erfüllt. Der neue Anstellungsvertrag berührt die Regelungen in der Pensionszusage zum Ausscheiden aus den Diensten der Gesellschaft als Voraussetzung für den Pensionsanspruch nicht, sondern lässt diesen unberührt. Der neue Anstellungsvertrag ist nicht mehr der 40

Maßstab für das zivilrechtliche Entstehen des Anspruchs auf die Pensionszahlungen; der neue Anstellungsvertrag berührt nicht den zivilrechtlichen Anspruch aus der Pensionszusage.

Für den neuen Anstellungsvertrag bei gleichzeitiger Pensionszahlung ist daher der allgemeine Fremdvergleich, insbesondere zur angemessenen Höhe der Gesamtleistungen, dahin anzustellen, ob das Gehalt bei der gegebenen gleichzeitigen Zahlung zweier Leistungen anzurechnen ist (entweder das Gehalt auf die Pension oder umgekehrt, je nachdem, welcher Bestandteil gewichtiger ist). 41

Nach Auffassung des Senats ist im konkreten Einzelfall auch unter Beachtung der dargestellten Grundsätze der Rechtsprechung des BFH der Fremdvergleich als gewahrt anzusehen und die Zahlung des Geschäftsführergehaltes neben den Pensionsleistungen nicht als gesellschaftlich veranlasste Vorteilszuwendung und damit als vGA einzuordnen. 42

Im Unterschied zu den vom BFH entschiedenen Sachverhalten war im Streitfall zunächst das Geschäftsführeranstellungsverhältnis beendet worden und wurden anschließend entsprechend der Versorgungsregelung Pensionsleistungen erbracht, ohne dass abzusehen gewesen oder von vornherein eine spätere Wiederbestellung und Anstellung als Geschäftsführer geplant oder zu erwarten gewesen wäre. 43

Zwar besteht auch bei späterer Neueinstellung der vom BFH angesprochene Zielkonflikt zwischen Versorgungsbezügen und Gehalt. Im vorliegenden konkreten Einzelfall ist aber zusätzlich einzubeziehen, dass die erneute Geschäftsführertätigkeit allein im Interesse der Klägerin erfolgte und das vereinbarte neue Geschäftsführergehalt letztlich nur ein Anerkennungsbeitrag und kein vollwertiges Gehalt ist. Das Gehalt betrug im Streitjahr X € (X € monatlich), die Pension X €. Gehalt und Pension lagen in der Summe mit X € ganz erheblich unter den für das Jahr 2009, dem letzten vollen Kalenderjahr der vorherigen Geschäftsführertätigkeit, gewährten Geschäftsführergesamtbezügen von X €, d.h. sie betragen nur ca. 26 % der vorherigen Gesamtbezüge. Die Grenze einer am ursprünglichen Gehalt bemessenen Überversorgung durch die Altersbezüge wird ganz erheblich durch diese Leistungen unterschritten. 44

Das Verhältnis der früheren Gesamtausstattung des Geschäftsführers zum neuen Geschäftsführergehalt verdeutlicht, dass dem Geschäftsführer für seine erneute Anstellung der Höhe nach nur eine Anerkennungsvergütung aber keine echte Leistungsvergütung in Form eines angemessenen Gehaltes gewährt wurde. Letztlich hat der Geschäftsführer die Tätigkeit überwiegend unentgeltlich übernommen, statt beispielsweise auf die Zahlung der Pension für seine Tätigkeitszeit gegen gleichzeitige Zahlung einer der Höhe nach angemessenen Geschäftsführervergütung zu verzichten. 45

Angesichts dieser Umstände des vorliegenden Einzelfalles und insbesondere des Umstandes, dass auf Betreiben der Klägerin zur Sicherung und Wiederherstellung ihres früheren wirtschaftlichen Erfolges der frühere Geschäftsführer wieder bestellt und angestellt wurde, hätten auch fremde Dritte eine Anstellung zu einem geringen Gehalt zusätzlich zur Zahlung der Pensionsbezüge vereinbart. 46

3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 47

4. Die Berechnung der Besteuerungsgrundlagen und der Feststellungsbeträge wird gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem Beklagten übertragen. 48

5. Die Revision wird gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO zugelassen. Der Senat weicht wegen der Umstände des Sachverhalts im vorliegenden Streitfall von den Grundsätzen der Rechtsprechung des BFH laut den oben dargestellten Entscheidungen ab. Zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung und wegen grundsätzlicher Bedeutung war daher die Revision zuzulassen.	49
6. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.	50
... ..	51
