

FG Sachsen-Anhalt: Keine Annahme einer vGA durch parallele Zahlung von Aktivgehalt und Pension

Mit Urteil vom 23.10.2013 hat der BFH die Auffassung des FG verworfen, wonach bei Zahlung einer Versorgungsleistung neben fortlaufenden Zahlungen für die Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer keine vGA vorliegen sollte. Es sei zwar steuerlich nicht zu beanstanden, wenn die Zahlung einer Versorgungsleistung nicht vom Ausscheiden aus der Gesellschaft abhängig gemacht wird. Dann müsste aber (zur Vermeidung einer vGA) das Einkommen aus der laufenden Tätigkeit auf die Versorgungsleistung angerechnet oder die Versorgungsfälligkeit aufgeschoben werden.

BFH, Urteil vom 23.10.2013, I R 60/12, siehe [Deloitte Tax-News](#)

FG Sachsen-Anhalt

Eine Pensionszusage ist steuerlich auch dann anzuerkennen, wenn sie allein vom Erreichen einer bestimmten Altersgrenze abhängig gemacht wird, ohne dass der Begünstigte aus den Diensten der Gesellschaft ausscheiden muss. Die spätere parallele Zahlung von Aktivgehalt und Pension ohne gegenseitige Anrechnung stellt keine verdeckte Gewinnausschüttung dar, wenn die Gesamtbezüge weniger als 50 % des vor Eintritt des Versorgungsfalles bezogenen Aktivgehalts ausmachen und auf Grund dessen ein Versorgungsbedarf anzunehmen ist.

Sachverhalt

Die Klägerin ist eine GmbH, die ihren Gesellschaftergeschäftsführern P und J im Jahr 1991 eine Altersversorgung zugesagt hat, die ab dem Erreichen einer bestimmten Altersgrenze gezahlt werden sollte, ohne dass hierfür die Beendigung des Dienstverhältnisses zwingende Voraussetzung war. Die kurze Zeit vorher geschlossenen Geschäftsführeranstellungsverträge sahen keine zeitliche Befristung der Tätigkeit vor.

Die Klägerin änderte im Januar 2001 den Geschäftsführeranstellungsvertrag mit P dahingehend, dass das Arbeitsverhältnis mit Eintritt des Versorgungsfalles – Erreichen der vereinbarten Altersgrenze – ende, wobei er auch darüber hinaus für die Gesellschafter tätig sein könne. Nach dem Eintreten des Versorgungsfalles im September 2003 blieb P Geschäftsführer der Klägerin und erhielt neben seinem Geschäftsführergehalt die vereinbarte Pension.

Mit Erreichen der Altersgrenze im März 2000 trat bei Gesellschafter J der Versorgungsfall ein, so dass er monatlich die vorher vereinbarte Pension erhielt. Unmittelbar zuvor wurde mit einem bis zum April 2002 laufenden Vertrag seine Tätigkeit als Geschäftsführer auf 20 % reduziert, während sein Gehalt auf 25 % gesenkt wurde. Noch im Dezember kündigte J seinen Geschäftsführeranstellungsvertrag zum Juli 2002.

Das Finanzamt erkannte die gegenüber P erteilte Versorgungszusage nicht an, da kein Versorgungscharakter vorläge, sondern ein laufendes im Voraus bestimmtes Gehalt. Die Rückstellung für J wurde hingegen anerkannt, da er sich nach den tatsächlichen Umständen im Ruhestand befunden habe und nur noch im geringen Umfang für die Klägerin tätig gewesen sei. Hinsichtlich der Bezüge von J sei jedoch zu klären, ob neben den Pensionszahlungen nicht eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) anzunehmen sei, weil ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter auf eine Anrechnung der Pensionen neben einem Aktivgehalt bestanden hätte.

Entscheidung

Entgegen der Auffassung des Finanzamts sind für die Pensionszusagen für P in den Streitjahren Rückstellungen zu bilden. Darüber hinaus stellt das (reduzierte) Gehalt des J, das er neben seinen Pensionszahlungen erhielt, keine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

Die Passivierung einer Pensionsverpflichtung setzt eine ungewisse Verbindlichkeit voraus, die in der Vergangenheit verursacht wurde und aus der der Verpflichtete wahrscheinlich in Anspruch genommen wird (§ 8 Abs. 1 KStG, § 5 Abs. 1 EStG, § 249 HGB; BFH-Urteile vom 19.10.1993, vom 12.12.1991 und vom 06.12.1995). Darüber hinaus dürfen

Pensionsrückstellungen steuerlich nur gebildet werden, wenn der Pensionsberechtigte einen Rechtsanspruch auf die Leistung hat, die Pensionszusage keinen Vorbehalt enthält, der zu einer Minderung oder Wegfall führen kann und die Pensionszusage schriftlich erteilt ist (§ 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 6a EStG). Alle genannten Voraussetzungen werden im Streitfall erfüllt.

Dass das Ausscheiden aus den Diensten der Gesellschaft nach dem Inhalt der Zusage nicht Voraussetzung für die Zahlung ist, steht der Bildung einer Pensionsrückstellung für die Leistungen an P nicht entgegen. Das FG verweist auf das BFH-Urteil vom 05.03.2008, wonach es aus körperschaftsteuerlicher Sicht nicht zu beanstanden sei, wenn die Zusage der Altersversorgung nicht von dem Ausscheiden des Begünstigten aus dem Dienstverhältnis als Geschäftsführer oder von dem Ausscheiden aus dem Betrieb mit Eintritt des Versorgungsfalls abhängig gemacht wird, sondern vom Erreichen einer bestimmten Altersgrenze.

Unter einer verdeckten Gewinnausschüttung i.S.v. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht.

Eine vGA an den Geschäftsführer J liegt im Streitfall nicht bereits dadurch vor, dass eine Anrechnung des Einkommens aus der gekürzt fortgeführten Geschäftsführertätigkeit auf die Pension (oder umgekehrt) nicht erfolgt ist. Zwar hat der BFH entschieden (Urteil vom 05.03.2008), dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter von einem Nichtgesellschafter verlangt, dass das Einkommen aus der fortbestehenden Tätigkeit als Geschäftsführer auf die Versorgungsleistungen angerechnet wird. Denn die Altersrente sei zwar Teil des Entgelts für die geleistete Arbeit, aber sie solle in erster Linie zur Deckung des Versorgungsbedarfs beitragen, regelmäßig also erst beim Wegfall der Bezüge aus dem Arbeitsverhältnis einsetzen. Im Streitfall besteht jedoch die Besonderheit, dass eine deutliche Reduzierung des Gehaltes auf 25 % des bis März 2000 bezogenen Geschäftsführergehaltes von J erfolgt ist. Da die Gesamtbezüge weniger als 50 % des vor Eintritt des Versorgungsfalls bezogenen Aktivgehalts ausmachen, ist die parallele Zahlung von Aktivgehalt und Pension ohne gegenseitige Anrechnung noch als fremdüblich zu erachten: Damit verlieren die Pensionszahlungen auch nicht ihren Versorgungscharakter.

Die Revision wird hinsichtlich der Rechtsfrage, ab welcher Höhe ein neben einer Pension gezahltes Gehalt im Rahmen eines Fremdvergleichs auf die Pensionszahlungen anzurechnen ist, zugelassen.

Betroffene Norm

§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG, § 6a EStG

Streitjahr 1999 – 2000

Fundstelle

BFH, Urteil vom 23.10.2013, I R 60/12, siehe [Deloitte Tax-News](#)

[Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt](#), Urteil vom 27.06.2012, 3 K 359/06, EFG 2013, S.

69

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 05.03.2008, I R 12/07, nicht amtlich veröffentlicht

BFH, Urteil vom 06.12.1995, I R 14/95, BStBl II 1996, S. 406

BFH, Urteil vom 19.10.1993, VIII R 14/92, BStBl II 1993, S. 891

BFH, Urteil vom 12.12.1991, IV R 28/91, BStBl II 1992, S. 600

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.