

BUNDESFINANZHOF

BFH-Urteil vom 11.9.2013, I R 26/12

Erdienbarkeit des Pensionsanspruchs eines Gesellschafter-Geschäftsführers.

Tatbestand

1 A.

Streitig ist, ob bilanzielle Zuführungen zu Pensionsrückstellungen als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) zu behandeln sind.

- 2 An der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer GmbH, waren in den Streitjahren 2006 bis 2008 A, geboren im Mai 1944, zu 50 % sowie B und C zu jeweils 25 % als Gesellschafter beteiligt. A ist seit Gründung der Klägerin im Jahre 1991 zugleich Geschäftsführer; seit 2001 wurde B zum Mitgeschäftsführer bestellt.
- 3 Durch Beschluss der Gesellschafterversammlung vom 1. November 2006 war mit Stimmenmehrheit der Gesellschafter A und B dem A eine Pensionszusage erteilt worden, nach der dieser bei Ausscheiden aus der Firma mit Erreichen der Altersgrenze eine Altersrente von monatlich 500 EUR erhalten sollte. Die Altersgrenze wurde mit 67 Jahren und 0 Monaten festgelegt. Bei einem späteren Ausscheiden sollte sich die erreichbare Rente um 0,4 % pro Monat der längeren Dienstzeit erhöhen. Bei einem früheren Ausscheiden sollte die erreichbare Rente um 0,4 % pro Monat des vorzeitigen Bezugs der Altersrente gekürzt werden. Voraussetzung für den Bezug der vorzeitigen Altersversorgung ist jedoch ein mindestens dreijähriger Bestand der Pensionsvereinbarung.
- 4 Die Klägerin bildete aufgrund dieser Pensionszusage in den Streitjahren in ihren Handels- und Steuerbilanzen Pensionsrückstellungen, die von dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) mit der Begründung nicht anerkannt wurden, A könne die zugesagte Pension nicht mehr erdienen; er sei im Zeitpunkt der Zusage bereits 62 Jahre alt gewesen. Hiervon ausgehend erließ das FA entsprechende Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbescheide, in denen es die Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen als vGA dem Gewinn hinzurechnete. Das Thüringer Finanzgericht (FG) wies die dagegen erhobene Klage mit Urteil vom 16. Februar 2012 1 K 368/11 ab. Das Urteil ist in Deutsches Steuerrecht-Entscheidungsdienst 2012, 1519 veröffentlicht worden.
- 5 Gegen das Urteil des FG richtet sich die auf die Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision der Klägerin.
- 6 Sie beantragt sinngemäß, das FG-Urteil aufzuheben und
 1. die Körperschaftsteuer- und Solidaritätszuschlagsbescheide 2006 bis 2008 dahingehend zu ändern, dass die Körperschaftsteuer auf 26.840 EUR (2006), 21.007 EUR (2007) und 21.260 EUR (2008) herabgesetzt und der Solidaritätszuschlag jeweils mit 5,5 % dieser Beträge festgesetzt wird,

2. die Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag 2006 bis 2008 dahingehend zu ändern, dass die Messbeträge auf 5.040 EUR (2006), 3.875 EUR (2007) und 5.092 EUR (2008) herabgesetzt werden und
 3. die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

8 **B.**

Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Revision ist hinsichtlich der Solidaritätszuschlagsbescheide unbegründet, weil die Klage insoweit unzulässig ist (unter I.). Zu Recht ist das FG im Übrigen davon ausgegangen, dass in den angefochtenen Steuerbescheiden die Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen gewinnerhöhend als vGA berücksichtigt werden mussten (unter II.).

9 **I.**

Die Klage gegen die Solidaritätszuschlagsbescheide 2006 bis 2008 ist unzulässig, weil Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit eines Grundlagenbescheides nur durch Anfechtung dieses Bescheides, nicht aber durch Anfechtung des Folgebescheides geltend gemacht werden können (§ 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 2 der Abgabenordnung). Hiernach können insbesondere Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit des Körperschaftsteuerbescheides nicht auch gegen die Rechtmäßigkeit des Solidaritätszuschlagsbescheides als Folgebescheid vorgebracht werden (vgl. Senatsurteil vom 12. Juli 2012 I R 23/11, BFHE 238, 344). Die Klägerin kann hiervon ausgehend nicht gegen die Solidaritätszuschlagsbescheide 2006 bis 2008 als Folgebescheide zu den Körperschaftsteuerbescheiden 2006 bis 2008 einwenden, der Ansatz der vGA in den Streitjahren sei zu Unrecht erfolgt. Eigenständige Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit der Solidaritätszuschlagsbescheide hat die Klägerin nicht geltend gemacht.

10 **II.**

Die Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen stellen vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002), für die Gewerbesteuer i.V.m. § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes 2002, dar.

- 11 **1.** Unter einer vGA ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis (mit-)veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 2002 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 oder einer diesem nahe stehenden Person einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (ständige Rechtsprechung des Senats).

- 12 **2.** Entgegen der Auffassung der Klägerin ist die durch die Pensionsrückstellung bewirkte Vermögensminderung nach diesen Maßstäben durch das Gesellschaftsverhältnis mitveranlasst. Der Begünstigte A war im Zeitpunkt der Erteilung der Pensionszusage Gesellschafter der Klägerin; einem Gesellschaftsfremden wäre unter sonst vergleichbaren Umständen keine entsprechende Zusage erteilt worden (vgl. Senatsurteile vom 15. Oktober 1997 I R 42/97, BFHE 184, 444, BStBl II 1999, 316; vom 8. November 2000 I R 70/99, BFHE 193, 422, BStBl II 2005, 653; vom 23. Juli 2003 I R 80/02, BFHE 203, 114, BStBl II 2003, 926).
- 13 a) Ob einem gesellschaftsfremden Dritten unter sonst vergleichbaren Umständen eine vergleichbare Zusage erteilt worden wäre, unterliegt vorrangig der Würdigung durch das FG anhand aller Umstände des jeweiligen Einzelfalls (Senatsbeschluss vom 19. Juni 2000 I B 110/99, BFH/NV 2001, 67; Senatsurteile vom 4. September 2002 I R 48/01, BFH/NV 2003, 347, und vom 14. Juli 2004 I R 14/04, BFH/NV 2005, 245). Hierbei muss das FG insbesondere prüfen, ob im Zeitpunkt der Zusage nach allgemeiner Lebenserfahrung noch von einer Dienstzeit auszugehen ist, in der der Versorgungsanspruch erdient werden kann (Senatsurteile vom 20. Mai 1992 I R 2/91, BFH/NV 1993, 52; vom 10. November 1993 I R 36/93, BFH/NV 1994, 827; in BFHE 203, 114, BStBl II 2003, 926; Senatsbeschluss in BFH/NV 2001, 67).
- 14 aa) Nach der ständigen Rechtsprechung des Senats stellt es ein starkes Indiz (Senatsurteil in BFHE 203, 114, BStBl II 2003, 926) für die fehlende Erdienbarkeit dar, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer im Zeitpunkt der Pensionszusage das 60. Lebensjahr bereits vollendet hat (Senatsurteile vom 21. Dezember 1994 I R 98/93, BFHE 176, 412, BStBl II 1995, 419; vom 5. April 1995 I R 138/93, BFHE 177, 427, BStBl II 1995, 478; vom 16. Dezember 1998 I R 96/95, BFH/NV 1999, 1125; in BFHE 203, 114, BStBl II 2003, 926; vom 9. November 2005 I R 94/04, BFH/NV 2006, 616; Senatsbeschluss vom 20. Oktober 2000 I B 74/00, BFH/NV 2001, 344). Dies gilt unabhängig davon, ob der Begünstigte ein beherrschender oder nicht beherrschender Gesellschafter ist (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2006, 616; Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8 Rz 1094 f.; derselbe, BFH/PR 2005, 22, 23; a.A. Wellisch/Gahl, Betriebs-Berater --BB-- 2009, 2340, 2342). Hat der Gesellschafter-Geschäftsführer das 60. Lebensjahr vollendet, kommt es für die Frage der Erdienbarkeit nicht mehr auf eine etwaige Parallelwertung zu den Fristen für den Eintritt der Unverfallbarkeit nach dem Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (Betriebsrentengesetz) an (Senatsurteil vom 24. Januar 1996 I R 41/95, BFHE 180, 272, BStBl II 1997, 440; Fuhrmann, Steuerberater-Jahrbuch 2009/2010, 291, 300). Wird nämlich eine Pensionszusage erst nach Vollendung des 60. Lebensjahres erteilt, kann der Arbeitgeber nach allgemeiner Lebenserfahrung nur noch mit einer zeitlich eng begrenzten Tätigkeit des Arbeitnehmers rechnen; auch ein rüstiger Arbeitnehmer wird die Pension wegen nachlassender Arbeitsfähigkeit möglicherweise nicht mehr verdienen können (ständige Spruchpraxis, vgl. Senatsurteile in BFHE 177, 427, BStBl II 1995, 478; vom 17. Mai 1995 I R 66/94, BFH/NV 1995, 1092; in BFHE 203, 114, BStBl II 2003, 926, und Senatsbeschluss in BFH/NV 2001, 344; Frotscher in Frotscher/ Maas, KStG, Anhang zu § 8 Rz 320 "Pensionszusage"; Gosch, a.a.O., § 8 Rz 1094; derselbe BB 1996, 1698, 1693; Schallmoser/Eisgruber/Janetzko in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rz 299).
- 15 bb) An dem Kriterium der Erdienbarkeit ist trotz der in der Literatur zuweilen geäußerten Kritik (Baer, BB 1989, 1529, 1530; Haug/Huber in Mössner/Seeger,

Körperschaftsteuergesetz, § 8 Rz 1666; Höfer/Kisters-Kölkes, BB 1989, 1157, 1159; Reiners/Wierling, BB 1995, 87, 89) festzuhalten. Es ist insbesondere nicht entbehrlich, weil die Pensionszusagen auch in die Beurteilung der Angemessenheit der Gesamtausstattung einbezogen werden. Die Frage der Erdienbarkeit ist von der Frage der Angemessenheit der Gesamtausstattung zu unterscheiden. Soweit es an der Erdienbarkeit fehlt, ist die Pensionszusage bereits dem Grunde nach steuerrechtlich nicht anzuerkennen; ob die Gesamtausstattung der Höhe nach angemessen ist, spielt dann keine Rolle mehr (Gosch, BB 1996, 1689, 1694; Lang in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8 Abs. 3 Teil D, Rz 651). Die betriebliche Altersvorsorge ist eine --neben dem eigentlichen Gehalt gewährte-- freiwillige Maßnahme des Arbeitgebers in Anerkennung einer langjährigen Betriebszugehörigkeit und in Erwartung weiterer Betriebstreue (so bereits Senatsurteile in BFHE 176, 412, BStBl II 1995, 419, und in BFH/NV 1995, 1092).

- 16 cc) Der Klägerin ist ferner nicht darin beizupflichten, die Rechtsprechung des Senats führe zu einer gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes verstoßenden Altersdiskriminierung. Da die Pensionszusage eine zusätzliche Vergütung für geleistete und noch zu erbringende Arbeitsleistungen darstellt, stellt die Annahme, dass eine Pensionszusage bei fortschreitendem Lebensalter nicht mehr verdient werden kann, ein sachliches Kriterium dar, das die Ungleichbehandlung rechtfertigen kann, zumal der Senat die Altersgrenze nie als ein fixes, sondern nur als ein gewichtiges Kriterium im Rahmen einer Gesamtbeurteilung des konkreten Einzelfalls begriffen und angewandt hat, von dem in besonders gelagerten Fällen abgewichen werden kann.
- 17 b) Von diesen Maßgaben ausgehend hat das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise aus den Umständen des Streitfalls den Schluss gezogen, dass die dem A gewährte Pensionszusage nicht mehr verdient werden konnte. Dies hat das FG aus dem Umstand gefolgert, dass A zum Zeitpunkt der Pensionszusage bereits 62 Jahre und fünf Monate alt war und daher nach nur vier Jahren und sieben Monaten ein Anspruch auf Zahlung der vollen Pension bestand. Unter Hinnahme von Kürzungen war es A zudem bereits drei Jahre nach der Erteilung der Pensionszusage möglich, die Rente in Anspruch zu nehmen. Die Würdigung des FG, diese Umstände deuteten auf eine fehlende Erdienbarkeit und damit auf eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Pensionszusage hin, kann revisionsrechtlich nur auf verfahrensrechtlich einwandfreies Zustandekommen und auf Verstöße gegen Denkgesetze oder gegen allgemeine Erfahrungssätze überprüft werden (Senatsurteil vom 13. April 1988 I R 284/82, BFH/NV 1989, 395, und in BFHE 203, 114, BStBl II 2003, 926). Einen solchen Rechtsfehler weist die Würdigung des FG nicht auf.
- 18 aa) Die Einwendungen der Klägerin geben keine Veranlassung, von der Rechtsprechung abzurücken, nach der die Vollendung des 60. Lebensjahres durch den begünstigten Gesellschafter-Geschäftsführer zumindest ein starkes Indiz für die Veranlassung einer Pensionszusage durch das Gesellschaftsverhältnis ist. Der Senat verfügt --ausgehend von den ihn nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG-- über keinerlei Erkenntnisse, dass diese Wertung nicht auch noch für eine im Jahre 2006 gewährte Pensionszusage zutreffend wäre. Die dahin gehende Wertung des FG erscheint jedenfalls möglich, sodass der Senat revisionsrechtlich an sie gebunden ist (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs vom 29. April 2008 VIII R 28/07, BFHE 220, 332, BStBl II 2009, 842, und vom 28. Mai 2013 XI R 44/11, BFH/NV 2013, 1409). Insbesondere besteht kein

allgemeiner Erfahrungssatz des Inhalts, dass aufgrund der gestiegenen Lebenserwartung das Risiko einer nachlassenden Arbeitsfähigkeit zwingend in einem Maße abgenommen hat, dass auch bei über 60-jährigen noch von einer Erdienbarkeit der Pensionszusagen ausgegangen werden muss.

- 19 bb) Auch die Anhebung der Regelaltersgrenze auf 67 Jahre gemäß § 35 Satz 2 des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch --Gesetzliche Rentenversicherung-- i.d.F. des Gesetzes zur Anpassung der Regelaltersgrenze an die demografische Entwicklung und zur Stärkung der Finanzierungsgrundlagen der gesetzlichen Rentenversicherung (RV-Altersgrenzenanpassungsgesetz) vom 20. April 2007 (BGBl I 2007, 554) --SGB VI-- führt im Streitfall nicht zu einer abweichenden Beurteilung. An einer Bedeutung der Anhebung der Regelaltersgrenze für die Beurteilung der Erdienbarkeit mag man bereits deshalb zweifeln, weil die Anhebung der Regelaltersgrenze nach der Gesetzesbegründung allein Folge einer durch die erhöhte Lebenserwartung eingetretenen durchschnittlich längeren Bezugsdauer war und der Generationengerechtigkeit dienen sollte, ohne dass sich der Gesetzgeber erkennbar Gedanken über das Risiko der für die Erdienbarkeit relevanten Leistungsfähigkeit gemacht hätte; entscheidend für den Gesetzgeber war, dass die Rentenbeiträge für die Jüngeren bezahlbar bleiben und die Rentnerinnen und Rentner von den tendenziell höheren Rentenanpassungen profitieren können sollten (vgl. BTDrucks 16/3794, 27). Für den Streitfall muss der erkennende Senat hierzu aber nicht abschließend Stellung nehmen, weil die Anhebung der Regelaltersgrenze, der ein Teil der Literatur eine Wertung für die Beurteilung der Erdienbarkeit entnehmen will (erwogen z.B. von Böhmer, Steuerrecht kurzgefasst 2013, 35, 36, und Gosch, a.a.O., § 8 Rz 1094), für A als Zusagebegünstigten keine Bedeutung hat. Versicherte, die --wie A-- vor dem 1. Januar 1947 geboren sind, erreichen die Regelaltersgrenze weiterhin mit Vollendung des 65. Lebensjahres (§ 235 Abs. 2 Satz 1 SGB VI). Hinzu kommt im Streitfall, dass die Regelaltersgrenze nur um zwei Jahre angehoben worden ist, A bei Erteilung der Pensionszusage das 60. Lebensjahr aber bereits um mehr als zwei Jahre und fünf Monate überschritten hatte.
- 20 cc) Angesichts dieser erheblichen Überschreitung der Altersgrenze entfällt deren Indizwirkung für die mangelnde Erdienbarkeit nicht wegen einer nur geringfügigen Überschreitung (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2005, 245; Blümich/Rengers, § 8 KStG Rz 723).
- 21 dd) Aufgrund der Feststellungen des FG, die den erkennenden Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO binden, sind auch keine Umstände ersichtlich, die mit hinreichender Sicherheit den Schluss zulassen, dass durch die Pensionszusage lediglich eine Versorgungslücke geschlossen werden sollte, so dass eine Pensionszusage möglicherweise auch noch nach Vollendung des 60. Lebensjahres steuerrechtlich anzuerkennen wäre (offen gelassen durch Senatsurteile in BFHE 176, 412, BStBl II 1995, 419, und in BFH/NV 1999, 1125; befürwortend Gosch, a.a.O., § 8 Rz 1094). Allein die Tatsache, dass A nur eine Pension in Höhe von 500 EUR monatlich ab Vollendung des 67. Lebensjahres zugesagt wurde, genügt hierfür nicht. Dass es das FG darüber hinaus pflichtwidrig unterlassen hätte, weitere Umstände aufzuklären und festzustellen, die für eine Versorgungslücke sprechen, ist nicht ersichtlich und von der Klägerin nicht gerügt worden.
- 22 ee) Soweit die Klägerin schließlich vorträgt, A sei bis weit über sein 67. Lebensjahr hinaus für sie tätig gewesen, ändert auch dies nichts an der Beurteilung der Erdienbarkeit. Abgesehen davon, dass dies das FG nicht festgestellt hat und deshalb nicht gemäß § 118

Abs. 2 FGO zur Entscheidungsgrundlage des Senats geworden ist, kommt es auf diesen Gesichtspunkt zur Beurteilung der Erdienbarkeit nicht an. Maßgebend sind hierfür allein die Verhältnisse im Zeitpunkt der Erteilung der Zusage (Senatsbeschluss vom 8. April 2008 I B 168/07, BFH/NV 2008, 1536).

23 **III.**

Die Entscheidung zu den Kosten folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

- 24 Der Antrag, die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für erforderlich zu erklären, betrifft das Verfahren der Kostenfestsetzung; im hier anhängigen Revisionsverfahren ist er unzulässig (z.B. BFH-Urteil vom 5. Oktober 2011 VI R 91/10, BFHE 235, 372, BStBl II 2012, 127, und Senatsurteil vom 6. Juni 2012 I R 3/11, BFHE 238, 46, BStBl II 2013, 430).