
Datum: 16.11.2021
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 2196/17 K,G,F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2021:1116.6K2196.17K.G.F.00

Tenor:

Die Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 vom 22.09.2016, der Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 22.09.2016, der Körperschaftsteuerbescheid 2015 vom 30.06.2017, der Gewerbesteuermessbetragsbescheid 2012 vom 28.09.2015, der Gewerbesteuermessbetragsbescheid 2013 vom 29.09.2015, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25.07.2017, der Körperschaftsteuerbescheid 2016 vom 14.03.2018, der Gewerbesteuermessbetragsbescheid 2015 vom 11.07.2017, der Gewerbesteuermessbetragsbescheid 2016 vom 26.03.2018 sowie der Gewerbesteuermessbetragsbescheid 2017 vom 26.11.2019 werden in der Weise geändert, dass keine verdeckten Gewinnausschüttungen in Bezug auf die Pensionszusage angesetzt werden.

Die Steuerberechnung wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren war notwendig.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des auf Grund des Urteils vollstreckbaren Betrages abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in gleicher Höhe leistet.

Tatbestand	1
Streitig ist, ob eine Pensionszusage steuerlich anzuerkennen ist.	2
Die Klägerin wurde mit Vertrag vom 24.01.2012 durch den Alleingesellschafter ... (Dr. Z),	3

geboren am 27.10.1951, gegründet, der zugleich alleiniger Geschäftsführer der Klägerin ist. Gegenstand der Klägerin ist laut Gesellschaftsvertrag die zentrale Übernahme sämtlicher Verwaltungsprozesse einer Arztpraxis.

Seit ihrer Gründung ist die Klägerin ausschließlich im Rahmen eines Geschäftsbesorgungs- und Betriebsführungsvertrages vom 01.03.2012 (Anlage K 16) tätig. Inhalt dieses Vertrages ist die Übernahme sämtlicher Verwaltungstätigkeiten im Zusammenhang mit der ärztlichen Berufsausübung der seit über 00 Jahren bestehenden Praxis für hausärztlich-innere Medizin Dr. Z in A-Stadt (s. zum Aufgabenkatalog im Einzelnen Tz. 1.1.-1.5. des Vertrags). Gemäß Ziff. 7 des Vertrags wird für die laufende Betriebsführung ein Zeitaufwand von durchschnittlich 15 Stunden je Kalenderwoche in Ansatz gebracht. Die Klägerin erhält hierfür ein festes Pauschalhonorar i.H.v. 10.000 € je Monat. Darüber hinaus ist die Klägerin im Betrag von 1% des erwirtschafteten Honorarvolumens pro Kalenderjahr an dem Jahresergebnis der Praxis beteiligt. Mit Vertrag vom 01.03.2013 (Anlage K 17) wurde diese zusätzliche Vergütung von weiteren Bedingungen abhängig gemacht. 4

Die Klägerin schloss mit Dr. Z am 20.02.2012 mit Wirkung zum 01.03.2012 auf unbestimmte Zeit und Dauer einen Geschäftsführeranstellungsvertrag. Vereinbart wurde ein festes monatliches Bruttogehalt in Höhe von 6.250 EUR. 5

Mit Vertrag vom 01.03.2012 erteilte die Klägerin Dr. Z zudem eine Pensionszusage, die durch eine monatliche Gehaltsumwandlung in Höhe von 4.200 EUR finanziert werden sollte (vgl. Anlage K 20). Die Pensionszusage sieht eine Altersleistung ab der Vollendung des 71. Lebensjahrs und dem Ausscheiden aus dem Unternehmen, um den Ruhestand anzutreten („2.1.1 Regelaltersleistung), eine Invalidenanwartschaft („2.2 Invalidenleistung“) und eine Hinterbliebenenanwartschaft („2.3 Hinterbliebenenleistung“) vor. 6

Die Pensionszusage enthält im Einzelnen noch folgende Regelungen: 7

3. Höhe der Versorgungsleistungen 8

3.1. Generelle Regelung 9

Der Betrag aus der Entgeltumwandlung wird (jeweils) zum Umwandlungszeitpunkt erbracht. Die Umrechnung der Versorgungsbeiträge in eine Anwartschaft auf Versorgungsleistungen erfolgt unter Zusicherung einer garantierten Verzinsung von 3% p.a. als verzinsliche Ansammlung. 10

3.2. Regelaltersleistung 11

Die Summe aller Entgeltumwandlungsbeträge mit der garantierten Verzinsung ergibt als Versorgungsverpflichtung die Höhe der gesamten Kapitalleistung ab Erreichen der Altersgrenze der Regelaltersleistung (2.1.1) 12

3.3. Invalidenleistung 13

Bei Invalidität vor Erreichen der Altersgrenze bzw. vor Bezug der Altersruheleistung erhält der Versorgungsberechtigte eine Versorgungsleistung als Kapitalleistung. Diese entspricht der Höhe des zu ermittelnden Vermögenswertes, der aus den bis zu diesem Zeitpunkt umgewandelten Entgeltbeträgen mit der garantierten Verzinsung finanziert wurde. 14

3.4. Hinterbliebenenleistung 15

16

Bei Tod vor Erreichen der Altersgrenze bzw. vor Bezug der Altersruheleistung oder der Invalidenleistung erhält die Hinterbliebene eine Versorgungsleistung als Kapitalleistung. Diese entspricht der Höhe des zu ermittelnden Vermögenswertes, der aus den bis zu diesem Zeitpunkt umgewandelten Entgeltbeträgen mit der garantierten Verzinsung finanziert wurde.

5. Abfindung 17

Unverfallbare Anwartschaften können nach den folgenden Regeln abgefunden werden: 18

[...] 19

Die Abfindung erfolgt in Höhe des erdienten Anspruchs. Die Höhe des erdienten Anspruchs ergibt sich aus den bis zu diesem Zeitpunkt aufgewandten Versorgungsbeiträgen mit der garantierten Verzinsung. 20

[...] 21

Sollte der Barwert der Versorgungsleistung höher sein, als die Höhe des erdienten Anspruchs, so erfolgt die Abfindung in Höhe des Barwertes der Versorgungsleistung. 22

Erfolgt eine Abfindung der unverfallbaren Anwartschaften nach dem Barwert der Versorgungsleistung im Zusammenhang mit dem Ausscheiden des Versorgungsberechtigten aus dem Unternehmen, so wird der Barwert der gekürzten Versorgungsleistung als Abfindung festgelegt, ansonsten erfolgt die Abfindung des ungekürzten Anspruchs. 23

Der Barwert wird durch ein versicherungsmathematisches Verfahren festgestellt. Als Grundlage dienen die zum Zeitpunkt des Ausscheidens bzw. der Abfindungsvereinbarung aktuellen Richttafeln der Heubeck Richttafeln GmbH mit einem Rechnungszins von 6 %. Sofern diese Richttafeln zum Zeitpunkt des Ausscheidens bzw. der Abfindungsvereinbarung nicht mehr für die steuerliche Berechnung der Pensionsrückstellungen angewendet werden dürfen oder diese nicht mehr fortgeführt werden, tritt an die Stelle dieser Richttafeln eine vergleichbare steuerlich akzeptierte Richttafel. 24

[...] 25

6. Zahlungsweise: 26

Die Auszahlung der Versorgungsleistung erfolgt durch einmalige Kapitalzahlung. Der Zeitpunkt der Auszahlung ist der 1. Januar des Folgejahres nach Erfüllung aller Anspruchsvoraussetzungen. 27

Mit der Kapitalzahlung erlöschen sämtliche Ansprüche aus dieser Pensionszusage. 28

[...] 29

8. Rentenwahlrecht 30

Das Unternehmen und der Versorgungsberechtigte können bis zu drei Monaten vor Auszahlung der Versorgungsleistung eine Verrentung des auszuzahlenden Betrages vereinbaren. 31

Die Umrechnung erfolgt nach den zum Zeitpunkt des Rentenbeginns gültigen versicherungsmathematischen Grundsätzen. 32

[...]	
Hinsichtlich der weiteren Regelungen wird auf die Pensionszusage vom 01.03.2012 Bezug genommen (Anlage K19).	34
Die Klägerin bildete in ihren Bilanzen ab 2012 Pensionsrückstellungen.	35
Der Beklagte teilte der Klägerin mit Schreiben vom 01.06.2015 mit, dass die Pensionszusage an Dr. Z steuerlich nicht anzuerkennen sei. Dieser habe im Zeitpunkt der Zusage bereits das 60. Lebensjahr vollendet. Die Zuführung zur Pensionsrückstellung sei wegen der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA). Die Pension könne nicht mehr verdient werden. Dies gelte auch, wenn der Erdienungszeitraum mehr als zehn Jahre betrage. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung sei nur noch mit einer begrenzten Dienstzeit zu rechnen, so dass das Risiko einer vorzeitigen Inanspruchnahme der Pension in nicht mehr kalkulierbarer Weise steige.	36
Die Klägerin nahm mit Schreiben vom 09.07.2015 Stellung. Sie führte aus, dass es sich um eine Pensionszusage aus Entgeltumwandlung und nicht um eine vom Arbeitgeber finanzierte Zusage handele. Die Voraussetzung der Erdienbarkeit sei aus diesem Grund nicht zu erfüllen. Der Geschäftsführer verzichte im Falle der Entgeltumwandlung auf einen Teil seines Gehaltes, welches er sich - auch mit Vollendung des 60. Lebensjahres - bereits verdient habe. Außerdem sei der Erdienbarkeitszeitraum keine starre, verbindliche und unabdingbare Vorgabe, sondern lediglich ein Indiz. Die Unterschreitung des zehnjährigen Erdienungszeitraumes sei lediglich geringfügig - nämlich etwa 4 Monate. Zudem trage der Arbeitgeber kein erhöhtes Risiko. Es handele sich um eine beitragsorientierte Leistungszusage.	37
Im Anschluss erließ der Beklagte folgende Bescheide:	38
Mit Bescheiden vom 23.09.2015 setzte der Beklagte die Körperschaftsteuer 2012 und 2013 fest, mit Bescheid vom 22.09.2016 die Körperschaftsteuer 2014 und mit Bescheid vom 30.06.2017 die Körperschaftsteuer 2015. Damit wurden jeweils wegen der Nichtanerkennung der Pensionszusage folgende Beträge als vGA berücksichtigt: 41.548 EUR für 2012; 50.400 EUR (= 12 x 4.200 EUR) für 2013-2015. Entsprechende Gewerbesteuerermessbetragsbescheide für 2012 und 2013 erließ der Beklagte unter dem 28. bzw. 29.09.2015. Zudem erließ der Beklagte folgende Vorauszahlungsbescheide: Mit Vorauszahlungsbescheid vom 23.09.2015 (unter Berücksichtigung einer vGA i.H.v. 50.400 EUR) erhöhte der Beklagte die Körperschaftsteuervorauszahlung ab 10. Dezember 2015 von bisher 1.500 EUR auf 4.324 EUR. Zugleich wurden die Körperschaftsteuervorauszahlungen ab 2016 auf 2.206 EUR festgesetzt. Die beantragte Herabsetzung der Körperschaftsteuervorauszahlung lehnte der Beklagte mit Bescheid vom 08.03.2016 ab. Mit Bescheid vom 13.10.2015 setzte der Beklagte den Gewerbesteuerermessbetrag für Zwecke der Vorauszahlung ab 2015 auf 4.564 EUR fest. Die Anträge der Klägerin, den Gewerbesteuerermessbetrag für Vorauszahlungszwecke ab 2016 bzw. ab 2017 herabzusetzen, lehnte der Beklagte mit Bescheiden vom 29.02.2016 bzw. 23.01.2017 ab.	39
Gegen sämtliche zuvor genannte Bescheide legte die Klägerin unter Verweis auf ihr Schreiben vom 09.07.2015 Einsprüche ein.	40
Mit Einspruchsentscheidung vom 25.07.2017 wies der Beklagte die Einsprüche gegen die streitgegenständlichen Bescheide als unbegründet zurück. Eine Pensionszusage müsse auch im Falle einer Entgeltumwandlung erdienbar sein. Dr. Z habe seine	41

Pensionsanwartschaft in der ihm verbleibenden Beschäftigungszeit nicht mehr verdienen könne, da er im Zeitpunkt der Pensionszusage bereits 60 Jahre und 5 Monate alt gewesen sei. Eine Wartezeit zwischen Anstellung als Geschäftsführer und Erteilung der Pensionszusage liege auch nicht vor. Zudem sei die sog. Regelaltersleistung auf die Vollendung des 71. Lebensjahres vorgesehen. Dies entspreche einer Restdienstzeit von 10 Jahren und 7 Monaten. Tatsächlich sei aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung jedoch mit einer begrenzten Dienstzeit zu rechnen. Hinzu komme, dass die Klägerin die Pensionszusage bereits unmittelbar nach ihrer Gründung erteilt habe. Zu dieser Zeit habe sie die eigene erfolgreiche Tätigkeit am Markt nicht in gebotener Weise beurteilen können, zumal die Klägerin nur einen Auftraggeber - nämlich die Arztpraxis des Dr. Z – gehabt habe. Daneben betreibt die Klägerin ihren Betrieb in den Geschäftsräumen der Arztpraxis des Dr. Z . ohne dafür „Miete“ zu zahlen. Daher sei die Klägerin von Dr. Z. abhängig. Die Klägerin könne sich nicht eigenwirtschaftlich entfalten. Zudem stelle sich die Frage, wie Dr. Z seine beiden beruflichen Tätigkeiten, Internist in seiner Arztpraxis und Geschäftsführer bei der Klägerin, zeitlich miteinander vereinbaren kann. Gehe man von dem vereinbarten Gehalt für die Geschäftsführertätigkeit in Höhe von 6.250 EUR aus, sei mit einem Tätigwerden von mindestens 40 Stunden pro Arbeitswoche auszugehen. Schließlich sei die Pensionszusage auch nicht eindeutig. Es sei lediglich vereinbart worden, dass die Verrentung „nach den dann gültigen versicherungsmathematischen Grundsätzen“ zu erfolgen habe. Es fehle an einer eindeutigen Angabe zur Höhe der eventuell künftigen Altersrente. Unter „versicherungsmathematischen Grundsätzen“ seien allgemeine Grundsätze der Versicherungsmathematik zu verstehen. Diese würden weder die Angabe von anzuwendenden Rechnungsgrundlagen (Sterbetafeln) noch die Angabe von anzuwendenden Zinssätzen beinhalten.

Die Klägerin verfolgt ihr Begehren weiter mit der Klage.

42

Zunächst liege eine klare und eindeutige Vereinbarung vor. Die von dem Beklagten geäußerte Rechtsauffassung verkenne den Inhalt der Pensionszusage, insbesondere die Natur der ausdrücklich angegriffenen Regelung in Ziff. 8 bereits im Grundsatz. Die Pensionszusage enthalte als einzigen ausdrücklich geregelten Anspruch des Versorgungsberechtigten eine Kapitalzusage aus den umgewandelten Beträgen und dem zugrunde gelegten Zinssatz von 3% (Ziff. 3.1 i.V.m. Ziff. 6 Abs. 1 Satz 1). Ziff. 8 der Pensionszusage enthalte in Abs. 1 lediglich einen konkretisierten Hinweis auf die schuldrechtliche Vertragsfreiheit der Parteien, einvernehmlich eine abweichende Auszahlungsmodalität zu vereinbaren. In Abs. 2 werde eine Handlungsempfehlung dahingehend gegeben, dass die Berechnung der Rentenhöhe hierbei nach den zum Zeitpunkt des Rentenbeginns gültigen versicherungsmathematischen Grundsätzen erfolgen solle, welche zuvor in Ziff. 5 der Pensionszusage eindeutig definiert worden seien (Verweis auf die bei Ausscheiden aktuellen Richttafeln der Heubeck Richttafeln GmbH mit einem Rechnungszins von 6%)

43

Ferner sei auch die Erdienbarkeit der Pensionszusage zu bejahen. Zunächst sei zu berücksichtigen, dass es sich hier um eine Pensionszusage aus Entgeltumwandlung handele. Die Voraussetzungen der Erdienbarkeit der Pensionszusage seien für Pensionszusagen aus Entgeltumwandlung nicht zu erfüllen, da der Geschäftsführer auf Teile seines Gehaltes, welche er unstreitig bereits verdient habe, zugunsten der Erteilung einer Pensionszusage verzichte. Sollte man trotzdem zu der Auffassung gelangen, dass auch bei einer Entgeltumwandlung im Rahmen der Erdienbarkeitsprüfung eine Zusage nur steuerlich anerkannt werden könne, wenn die Zusage vor Vollendung des 60. Lebensjahres erteilt worden sei, so sei dazu ausgeführt, dass es sich bei der in Anlehnung an den

44

Erdienbarkeitszeitraum des BetrAVG a.F. um keine starre, verbindliche und unabdingbare Vorgabe handele, sondern um einen als Indiz zu wertenden Anhaltspunkt. Der Geschäftsführer hätte die Altersgrenze von 60 Jahren bei der Zusageerteilung nur um etwa 4 Monate geringfügig überschritten. Aufgrund des Inhaltes der erteilten Zusage (unabhängig von der Entgeltumwandlung) träge der Arbeitgeber kein erhöhtes Risiko durch einen vorzeitigen Ausfall des Geschäftsführers aufgrund altersbedingter höherer Wahrscheinlichkeit von Krankheit oder Tod, da es sich um eine beitragsorientierte Leistungszusage handele, die Beiträge nur so lange entrichtet würden, wie der Geschäftsführer für den Arbeitgeber tätig sei und im vorzeitigen Leistungsfall auch nur das jeweils angesparte Kapital (plus Verzinsung) zur Auszahlung käme.

Zudem halte die Pensionszusage auch einem Fremdvergleich unter Aspekten der Probe- und Wartezeit stand. 45

Der Geschäftsführer habe vor seiner Anstellung bereits seit über 15 Jahren erfolgreich die verwaltende Tätigkeit einer Arztpraxis ausgeführt. Diese langjährigen Erfahrungen hätten den Geschäftsführer ausreichend qualifiziert. Eine weitere Probezeit könne nicht erforderlich sein. Die Arztpraxis des Geschäftsführers der Klägerin habe die im Jahr 2012 auf die Klägerin ausgelagerten Verwaltungstätigkeiten bereits seit etlichen Jahren ausgeübt. Es sei sehr wohl einzuschätzen, dass diese Tätigkeiten auch weiterhin wirtschaftlich erfolgreich in einer anderen Rechtsform betrieben werden könne. Die wirtschaftliche Nachhaltigkeit sei bereits zum Zeitpunkt der Gründung der Klägerin durch folgende Merkmale gegeben: 46

- Eingearbeitetes Personal sei übernommen worden. 47
- Die Vergütung sei durch den Geschäftsbesorgungsvertrag nachhaltig gesichert gewesen. 48
- Bei Kündigung des Geschäftsbesorgungsvertrages hätten ohne wirtschaftlichen Verlust alle Dauerschuldverhältnisse der Klägerin zum gleichen Zeitpunkt gekündigt werden können. 49

Somit sei auch für die Wartezeit des Unternehmens von einem anrechenbaren Vorunternehmen auszugehen. 50

Schließlich sei zu berücksichtigen, dass das in der Pensionszusage vorgesehene Endalter beim Vertragsschluss den Umständen nach durchaus realistisch und von den Vertragsparteien ernsthaft beabsichtigt gewesen sei. Aufgrund einer unvorhergesehenen, mehrfachen und massiven Erkrankung des Geschäftsführers im Bereich des Herzens sowie der Wirbelsäule sei seine ärztliche Tätigkeit jedoch im Wesentlichen zum Erliegen gekommen. 51

Die Klägerin beantragt, 52

die noch angefochtenen Bescheide, das sind im Einzelnen die Bescheide zur Körperschaftsteuer 2012 bis 2016 sowie Gewerbesteuerermessbetragsbescheide 2012, 2013, 2015, 2016 und 2017, dergestalt zu ändern, dass die Pensionszusage steuerlich berücksichtigt wird und insofern keine verdeckten Gewinnausschüttungen in Ansatz gebracht werden. 53

Der Beklagte beantragt, 54

55

die Klage abzuweisen,	56
sowie im Unterliegensfall, die Revision zuzulassen.	56
Er führt ergänzend aus: Es erschließe sich nicht, aus welchem Grunde die privaten Lebensumstände des Gesellschafter-Geschäftsführers, wie Entschuldung der Wohnimmobilie bis weit nach dem 65. Lebensjahr, die Erteilung der Pensionszusage plausibilisieren solle. Es sei zwar nicht auszuschließen, dass es für Dr. Z eine persönliche Motivation gewesen sei, seine berufliche Tätigkeit bis über die Vollendung seines 70. Lebensjahres hinaus ausführen zu wollen. Dennoch spreche gerade dieser Hintergrund für eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis. Es sei nicht fremdüblich, dass eine Kapitalgesellschaft eine Pensionszusage an den privaten Bedürfnissen seines Geschäftsführers ausrichte.	57
Ferner sei zu berücksichtigen, dass sowohl Dr. Z seine Tätigkeit als Arzt als auch die Klägerin ihre Aktivität offensichtlich zum 30.09.2019 eingestellt hätten. Damit werde deutlich, dass der in der Pensionszusage vorgesehene Erdienungszeitraum tatsächlich nicht eingehalten worden sei.	58
Im Laufe des Klageverfahrens hat der Beklagte mit Bescheiden vom 14.03.2018 (2016) bzw. 03.09.2018 (2017) die Körperschaftsteuer 2016 und 2017 festgesetzt. Dabei wurden wiederum jeweils die gebuchten Aufwendungen für die Altersversorgung sowie die Einstellung in die Pensionsrückstellung als vGA gewertet (2016: 51.972 EUR; 2017: 60.738 EUR). Entsprechende Jahresbescheide zum Gewerbesteuermessbetrag 2015-2017 erließ der Beklagte am 11.07.2017 (2015), 26.03.2018 (2016) und 11.09.2018 (2017).	59
Das Gericht hat die Steuerakten zum Verfahren beigezogen. Auf den übersandten Verwaltungsvorgang und auf die Schriftsätze der Beteiligten wird wegen der weiteren Einzelheiten Bezug genommen.	60
Entscheidungsgründe	61
Die zulässige Klage ist begründet.	62
Die Jahressteuerbescheide Körperschaftsteuer 2016 sowie Gewerbesteuermessbetragsbescheide 2015-2017 sind, was zwischen den Beteiligten unstreitig ist, gemäß § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung –FGO– zulässiger Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens geworden (vgl. BFH, Urteil vom 20.08.2014 I R 43/12, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs –BFH/NV– 2015, 306).	63
Die im Tenor aufgeführten Bescheide sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die von der Klägerin gebildeten Pensionsrückstellungen sind rechtmäßig. Der Beklagte hat zu Unrecht verdeckte Gewinnausschüttungen angesetzt.	64
1.	65
Zunächst liegt kein Verstoß gegen die Anforderung des § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG vor. Entgegen der Ansicht des Beklagten enthält die Pensionszusage auch eindeutige Angaben zur Höhe der in Aussicht gestellten künftigen Leistungen.	66
Zutreffend hat die Klägerin ausgeführt, dass die Pensionszusage ausschließlich einen Anspruch auf einmalige Auszahlung der umgewandelten Beträge nebst garantierter	67

Verzinsung i.H.v. 3% enthält (Ziff. 3 i.V.m. Ziff. 6 Abs. 1 Satz 1 der Pensionszusage). Sowohl bei der Regelaltersleistung, der Invalidenleistung und der Hinterbliebenenleistung sind die Versorgungsleistungen auf die Summe der umgewandelten Entgeltbeträge begrenzt. Die Höhe der in Aussicht gestellten künftigen Leistungen sind damit eindeutig vorgegeben. Ziff. 8 der Pensionszusage enthält in Abs. 1 lediglich einen konkretisierten Hinweis auf die schuldrechtliche Vertragsfreiheit der Parteien, einvernehmlich eine abweichende Auszahlungsmodalität zu vereinbaren. In Abs. 2 wird sodann eine Handlungsempfehlung dahingehend gegeben, dass die Berechnung der Rentenhöhe nach den zum Zeitpunkt des Rentenbeginns gültigen versicherungsmathematischen Grundsätzen erfolgen soll, welche zuvor in Ziff. 5 der Pensionszusage eindeutig definiert worden sind (Verweis auf die bei Ausscheiden aktuellen Richttafeln der Heubeck Richttafeln GmbH mit einem Rechnungszins von 6%).

2. 68

Ferner rechtfertigen die Feststellungen des Beklagten nicht den Ansatz von vGA. 69

Unter einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes -KStG- (für die Gewerbesteuer i.V.m. § 7 Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes -GewStG-) ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögenmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht (vgl. z.B. BFH, Urteile vom 04.09.2002 I R 48/01, BFH/NV 2003, 347 und vom 22.10.2003 I R 37/02, Bundessteuerblatt - BStBl- II 2004, 121, jeweils m.w.N.). Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der BFH 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 (vgl. BFH, Urteil vom 16.03.1967 I 261/63, BStBl III 1967, 626). Ist der begünstigte Gesellschafter ein beherrschender, so kann eine verdeckte Gewinnausschüttung auch dann anzunehmen sein, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt (BFH, Urteile vom 14.03.2006 I R 38/05, BFH/NV 2006, 1515 und vom 17.12.1997 I R 70/97, BStBl II 1998, 545 m.w.N.). Bei Pensionsrückstellungen kann eine vGA insbesondere dann vorliegen, wenn die Kriterien der Erdienbarkeit und Probezeit nicht erfüllt werden bzw. die Pensionszusage unmittelbar nach Gründung des Unternehmens erteilt wird. 70

a) 71

Entgegen der Ansicht des Beklagten scheidet die steuerliche Anerkennung der Versorgungszusage nicht an der fehlenden Erdienbarkeit. 72

Der BFH hat mit Urteil vom 07.03.2018 (I R 89/15, BStBl II 2019, 70) entschieden, dass die steuerrechtliche Anerkennung der Versorgungszusage regelmäßig nicht an der fehlenden Erdienbarkeit scheitert, wenn bestehende Gehaltsansprüche des Gesellschafter-Geschäftsführers in eine Anwartschaft auf Leistungen der betrieblichen Altersversorgung umgewandelt werden. Denn die Indizwirkung der fehlenden Erdienbarkeit für die außerbetriebliche Veranlassung einer Versorgungszusage sei regelmäßig entkräftet, wenn bestehende Gehaltsansprüche des herrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers zugunsten seiner Altersversorgung umgewandelt werden. Das Merkmal der Erdienbarkeit fuße auf der Vorstellung, dass es sich bei der betrieblichen Altersversorgung um eine 73

freiwillige Leistung des Arbeitgebers in Anerkennung längerer Betriebszugehörigkeit und in Erwartung weiterer Betriebstreue handele (grundlegend BFH, Urteil vom 21.12.1994 I R 98/93, BStBl II 1995, 419). Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter, auf dessen mutmaßliches Verhalten es für den hypothetischen Fremdvergleich ankomme, würde einem Angestellten eine Altersversorgung folglich regelmäßig nur dann versprechen, wenn dieser voraussichtlich noch mindestens zehn Jahre für das Unternehmen tätig sein werde. Da die betriebliche Altersversorgung eine Gegenleistung des Arbeitgebers für die Betriebstreue des Arbeitnehmers darstelle, werde der gedachte Geschäftsleiter die erhebliche finanzielle Verpflichtung, die dem Unternehmen mit dem Versorgungsversprechen auferlegt werde, nur dann eingehen, wenn er die Gegenleistung voraussichtlich noch für einen hinreichend langen Zeitraum erhalte.

Diese Überlegungen treffen laut BFH (Urteil vom 07.03.2018 I R 89/15, BStBl II 2019, 70) auf eine Altersversorgung, die der Arbeitnehmer durch Entgeltumwandlung, also durch den Verzicht auf Teile des ihm ohnehin zustehenden Arbeitslohns selbst finanziert, nicht zu. Der gedachte Geschäftsleiter werde dem Versorgungswunsch des Arbeitnehmers trotz fehlender Restdienstzeit nicht entgegen treten, weil das von ihm geleitete Unternehmen die finanziellen Folgen einer Zusage nicht zu tragen habe. Bei der durch Entgeltumwandlung finanzierten Altersversorgung disponiere der Arbeitnehmer wirtschaftlich betrachtet ausschließlich über sein eigenes (künftiges) Vermögen, indem er Aktivbezüge zugunsten künftiger Altersbezüge zurücklege. Demgemäß bestehe regelmäßig auch keine Veranlassung, die Entgeltumwandlung am Maßstab der Erdienbarkeit darauf zu überprüfen, ob zwischen der Leistung des Arbeitgebers (risikobehaftete, wirtschaftlich sehr belastende Versorgungszusage) und der --u.U. zeitlich begrenzten-- Gegenleistung des Arbeitnehmers ein Missverhältnis bestehe.

Entsprechend dieser Rechtsgrundsätze ist der Senat davon überzeugt, dass im vorliegenden Fall der Beklagte die angesetzten vGA nicht auf das Kriterium der fehlenden Erdienbarkeit der Pensionszusage stützen kann. Denn bei der streitgegenständlichen Pensionszusage handelt es sich um eine durch Gehaltsumwandlung finanzierte Pensionszusage. Sämtliche Versorgungsansprüche sind begrenzt auf die umgewandelten Beträge (s. bereits unter 1.). Daneben tritt lediglich die garantierte 3%-ige Verzinsung. Gegen die Höhe dieser Verzinsung besteht aus Sicht des Senats für den Streitzeitraum schon keine Bedenken. Darüber hinaus umfassen in den Streitjahren 2012 bis 2015 die vGA-Beträge ohnehin nur die entgeltumgewandelten Beträge als Kapitalstock.

Die Entgeltumwandlungsvereinbarung als solche genügt auch den Anforderungen des sog. formellen Fremdvergleichs. Auch die 75%-Übersorgungsgrenze (vgl. hierzu Gosch, in Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 8 Rn. 1131a) wird eingehalten. Anhaltspunkte dafür, dass das Geschäftsführergehalt i.H.v. 6.250 EUR pro Monat unangemessen hoch war, hat die Beklagte nicht vorgebracht und sind auch sonst nicht ersichtlich.

Folglich ist es vorliegend nicht erheblich, dass Herrn Dr. Z. die Pensionszusage erst nach Vollendung seines 60. Lebensjahres erteilt worden ist. Gleiches gilt für die Umstände, dass eine Regularbeitsleistung bis zur Vollendung des 71. Lebensjahres vereinbart worden ist sowie für die erfolgte Einstellung der Tätigkeiten durch Dr. Z im Jahr 2019.

b) 78

Dass die Klägerin Herrn Dr. Z ohne Probezeit eine Pensionszusage erteilt hat, begründet ebenfalls nicht das Vorliegen einer vGA. 79

Der BFH sieht es zwar in ständiger Rspr. im Grundsatz als erforderlich an, dass die zusagende Kapitalgesellschaft die Qualifikation und Leistungsfähigkeit des (beherrschenden ebenso wie des nicht beherrschenden) Gesellschafter-Geschäftsführers zunächst in ausreichendem Maße erprobt. Es hält danach – und zwar dem Grunde, nicht der Höhe der Zusage nach – einem Fremdvergleich nicht stand, wenn die Zusage dem Gesellschafter-Geschäftsführer unmittelbar nach Einstellung versprochen wird. Denn ein ‚neutraler‘ Arbeitgeber werde regelmäßig kaum weitreichende und belastende Versorgungszusagen erteilen, ohne sich der Leistungsfähigkeit des Geschäftsführers zu versichern.

Einzelfallbezogene Ausnahmen werden gemacht, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer bereits über einschlägige Erfahrungen und Branchenkenntnisse verfügt, für die Fälle der Aufspaltung und Begründung einer Betriebsaufspaltung oder der Umwandlung einer bisherigen Personengesellschaft oder eines bisherigen Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft und anschließender Anstellung des nunmehrigen Kapitalgesellschafters als Gesellschafter-Geschäftsführer (vgl. Gosch, in Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 8 Rn. 1080).

Der Senat ist schon der Auffassung, dass das Kriterium der Probezeit bei den Fällen der Entgeltumwandlung nicht relevant sein kann. Denn hinter diesem Kriterium steht der Gedanke, dass ein ‚neutraler‘ Arbeitgeber unmittelbar nach der Einstellung dem Arbeitnehmer regelmäßig keine die Kapitalgesellschaft belastende Versorgungszusagen erteilen werde. Dieses Belastungsargument der Kapitalgesellschaft trifft, wie der BFH bereits zum Kriterium der Erdienbarkeit entschieden hat (s. oben unter 2.a), auf eine Altersversorgung, die der Arbeitnehmer durch Entgeltumwandlung, also durch den Verzicht auf Teile des ihm ohnehin zustehenden Arbeitslohns selbst finanziert, nicht zu. 81

Darüber hinaus verfügte der Geschäftsführer aufgrund seiner über 15-jährigen Tätigkeit als Inhaber einer Arztpraxis über die notwendigen Kenntnisse in Bezug auf die Verwaltungstätigkeiten einer Arztpraxis. 82

c) 83

Ferner kann auch die Erteilung der Pensionszusage unmittelbar nach Gründung des Unternehmens nicht die Annahme einer vGA begründen. 84

Handelt es sich bei dem Zusagenden um ein neu gegründetes Unternehmen, verlangt die Rspr. (vgl. z.B. I R 78/08), dass es über gesicherte Erkenntnisse über seine künftige Ertragslage verfügt. Es fehlt deshalb an der betrieblichen Veranlassung, wenn die Kapitalgesellschaft sich schon kurz nach ihrer Gründung mit einer entsprechenden Pensionszusage belastet. Der BFH hat als Mindestzeitraum 15 Monate nicht genügen lassen. Die FinVerw. verlangt im Grundsatz einen Zeitraum von fünf Jahren. 85

Wie bei den Kriterien der Erdienbarkeit bzw. Probezeit ist der Senat auch hier der Auffassung, dass es in Fällen der Lohnumwandlung nicht darauf ankommen kann, ob die Kapitalgesellschaft die Pensionszusage unmittelbar nach ihrer Gründung oder nach einer gewissen Wartezeit erteilt. Denn in solchen Fällen kommt wiederum das Belastungsargument der Kapitalgesellschaft nicht zum Tragen. Hält die Barlohnumwandlung einem Fremdvergleich statt (hierzu bereits unter 2.a), ist auch die Pensionsrückstellung (vorbehaltlich weiterer Umstände) zu akzeptieren. 86

d) 87

Schließlich ist auch das Argument des Beklagten, es sei fremdunüblich, dass eine Kapitalgesellschaft eine Pensionszusage an den privaten Bedürfnissen seines 88

Gesellschafters ausrichte (hier: Kapitalbedarf zur Entschuldung der privaten Wohnimmobilie bis weit nach dem 65. Lebensjahr) nicht geeignet, die angenommene vGA zu begründen.	
Denn bei der durch Entgeltumwandlung finanzierten Altersversorgung disponiert der Arbeitnehmer wirtschaftlich betrachtet über seine (gegenwärtigen) Aktivbezüge zugunsten künftiger Altersbezüge. Es liegt mithin eine Form von Einkommensverwendung vor.	89
e)	90
Die objektive Feststellungslast für das Vorliegen einer vGA trägt grundsätzlich das FA, da eine steuererhöhende Wirkung ausgelöst wird (st. Rspr., z.B. BFH, Beschluss vom 04.04.2002 I B 140/01, BFH/NV 2002, 1179, m.w.N.).	91
Vorliegend hat der Beklagte keine Tatsachen festgestellt, die das Vorliegen einer vGA rechtfertigen. Soweit der Fachprüfer für Versorgungsrückstellungen des Finanzamts für Groß- und Konzernbetriebsprüfung (GKBP) (als Rechtsbeistand des Beklagten) in der mündlichen Verhandlung grundsätzliche Fragen zur tatsächlichen Gestaltung aufgeworfen hat (s. Protokoll der mündlichen Verhandlung), die darauf abzielen sollen, dass die Pensionszusage tatsächlich nicht durchgeführt worden sei, liegen hierzu keine konkreten Anhaltspunkte vor. Es fehlt insoweit bereits an substantiierten Einwendungen des Beklagten, die Anlass für weitere Ermittlungen hätte geben können. Die seitens des Fachprüfers in Abrede gestellte berufsrechtliche Zulässigkeit des Modells spielt für die steuerrechtliche Beurteilung keine Rolle (§ 41 der Abgabenordnung –AO-). Und soweit der Fachprüfer in der mündlichen Verhandlung die Ansicht geäußert hat, das „ganze Modell“ sei steuerlich nicht anzuerkennen, mit der Folge der Negation der Klägerin, würde dies erst recht zum Klageerfolg führen, da dieser dann folgerichtig gar keine Einkünfte zugeordnet werden dürften.	92
Die Übertragung der Berechnung der Steuer beruht auf § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO.	93
Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.	94
Die Entscheidung über die Notwendigkeit der Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren beruht auf § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO.	95
Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.	96
Mangels Zulassungsgrundes i.S.d. § 115 Abs. 2 FGO wird die Revision nicht zugelassen.	97
	98
	99