


Gericht:	Finanzgericht Berlin-Brandenburg 6. Senat	Quelle:	
Entscheidungsdatum:	06.09.2016	Normen:	§ 8 Abs 3 S 2 KStG 2002, § 8 Abs 1 KStG 2002, § 6a EStG 2002
Streitjahr:	2007		
Aktenzeichen:	6 K 6168/13		
Dokumenttyp:	Urteil		

Verdeckte Gewinnausschüttung durch Änderung der Pensionszusage an beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer und Abschluss eines Beratervertrages nach dessen Ausscheiden - verdeckte Geschäftsführertätigkeit

Tenor

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

- 1 Streitig sind die Folgen einer Pensionszusage, nämlich die Änderung der Pensionszusage vor dem Ausscheiden des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers sowie der Abschluss eines Beratervertrags für die Zeit nach dem Ausscheiden.
- 2 Die Klägerin wurde 1990 von Herrn B... und zwei Mitgesellschaftern gegründet. Gegenstand des Unternehmens war die Beratung, der Handel, der Vertrieb und die Industrievertretung von technischen Anlagen und Ausrüstungen der Elektroindustrie und artähnlicher Zweige. Mit Gesellschafterbeschluss vom 02. November 2005 wurde der Unternehmensgegenstand geändert in: Beratung, Handel, Vertrieb und Industrievertretung von technischen Anlagen und Ausrüstungen der Elektroindustrie und artähnlicher Zweige sowie der Erwerb und die Verwaltung von Beteiligungen sowie die Übernahme der persönlichen Haftung an und die Geschäftsführung von Gesellschaften. Geschäftsführer war seit dem 12. November 1990 Herr B..., der ab dem 27. November 1990 alleiniger Gesellschafter war.
- 3 Die Klägerin erteilte dem am 16. Oktober 1943 geborenen Herrn B... am 30. November 1994 eine Pensionszusage; Herr B... hatte zu diesem Zeitpunkt das 51. Lebensjahr vollendet. Herr B... sollte mit Vollendung des 65. Lebensjahres eine jährliche Pension in Höhe von 30 % des anrechenbaren Gehaltes erhalten (Abschnitt B-1). Bei dem anrechenbaren Gehalt sollte es sich um das 13fache Monatsgehalt handeln, das vor Pensionsbeginn erzielt worden ist. Erfolgsabhängige Einkommensbestandteile wie z. B. Tantiemen oder Sonderzahlungen sollten außer Ansatz bleiben (Abschnitt B-2).
- 4 Nach Abschnitt B-1 sollte Herr B... bereits vor Vollendung des 65. Lebensjahres oder auch erst nach Vollendung des 65. Lebensjahres eine Pension im Fall des Ausscheidens erhalten können. Pro Monat sollte sich die Rente um 0,4 % mindern bzw. erhöhen. Eine Rente sollte aber frühestens ab Vollendung des 60. Lebensjahres möglich sein.
- 5 Im Übrigen sollten die Ansprüche unverfallbar sein (Abschn. C-1). Die Klägerin sollte eine Rückdeckungsversicherung abschließen (Abschn. C-5), die tatsächlich bei der Schweizerischen Lebensversicherungs- und Rentenanstalt abgeschlossen wurde. Wegen der weiteren Einzelheiten der Pensionszusage nimmt der Senat auf den Inhalt der Vereinbarung vom 30. November 1994 Bezug.

- 6 Nach dem am 23. November 1995 geschlossenen Geschäftsführervertrag sollte Herr B... ein monatliches Grundhalt von DM 13.000,- sowie ein 13. und 14. Monatsgehalt (Weihnachts- und Urlaubsgeld) erhalten, eine Tantieme in Höhe von 20 %, eine Direktversicherung mit einem Jahresbeitrag von DM 3.000,- sowie einen Dienstwagen, den er auch privat nutzen durfte. Der Senat nimmt auf die weiteren Einzelheiten des Geschäftsführervertrags Bezug.
- 7 Am 15. Januar 1998 wurde die Pensionszusage geändert: Herr B... sollte nunmehr unabhängig von der Höhe des anrechenbaren Gehalts eine monatliche Pension von DM 4.000,- erhalten. Wegen der weiteren Einzelheiten der Änderung nimmt der Senat auf den Inhalt der Vereinbarung vom 15. Januar 1998 Bezug.
- 8 Seit dem Jahr 1999 waren die Söhne des Herrn B..., C... und D..., weitere Geschäftsführer der Klägerin; die Eintragung erfolgte im Handelsregister am 18. Mai 2000.
- 9 Das monatliche Grundgehalt Herrn B... wurde zum 01. Januar 2001 auf DM 7.000,- reduziert und zum 01. April 2004 auf € 3.600,- festgelegt. Am 11. Mai 2000 erteilte die Klägerin C... und D... Pensionszusagen über jeweils DM 5.500,- monatlich.
- 10 Am 01. November 2005 übertrug Herr B... durch privatschriftlichen Vertrag unentgeltlich jeweils einen Geschäftsanteil von € 5.000,- an seine Söhne D... und C... . Dies entsprach jeweils 5/26 der Anteile, zusammen 10/26 (= 38,46 %), so dass Herr B... noch mit 61,54 % beteiligt blieb. Weiter hieß es in dem Protokoll über die Beschlussfassung des Gesellschafters der A... GmbH, auf das der Senat im Übrigen Bezug nimmt:
 - 11 „Um zum nächstmöglichen Zeitpunkt die Geschäftsleitung des Unternehmens vollständig den nunmehr geschäftsführenden Gesellschaftern D... und C... zu übertragen, wird B... die vorzeitige Abrufmöglichkeit seiner Pension bei der Schweizer Rentenanstalt, Versicherungs Nr. ..., im Jahr 2006 in Anspruch nehmen und als Geschäftsführer ausscheiden. B... sollen aus dieser der Sicherung der Fortführung des Unternehmens dienenden Entscheidung keine Nachteile erwachsen.
- 12 Die im Punkt B-1 der Pensionszusage vorgesehene Kürzung der Altersrente um 0,4 % pro Monat des vorzeitigen Bezugs wird aufgehoben.“
- 13 Am 18. September 2006 beschlossen die drei Gesellschafter, dass Herr B... mit Wirkung vom 01. Oktober 2006 die Pensionszusage in Anspruch nimmt, eine monatliche Altersrente von € 2.045,- (= DM 4.000,-) erhält und als Geschäftsführer abberufen wird; der Senat nimmt auf die Vereinbarung Bezug. Die Abberufung wurde am 21. November 2006 im Handelsregister eingetragen. Herr B... stand am 01. Oktober 2006 kurz vor der Vollendung des 63. Lebensjahres. Sein Geschäftsführergehalt betrug im Jahr 2006 bis zum Zeitpunkt der Abberufung € 3.600,- monatlich.
- 14 Herr B... erhielt im Jahr 2006 Pensionszahlungen in Höhe von insgesamt € 6.135,- (3 x € 2.045,-) und im Jahr 2007 in Höhe von insgesamt € 24.540,- (12 x € 2.045,-).
- 15 Am 29. September 2006 schlossen die durch die Herren C... und D... vertretene Klägerin und Herr B... einen Beratervertrag mit Wirkung ab dem 01. Oktober 2006, auf den der Senat ebenfalls Bezug nimmt. Herr B... sollte die Klägerin auf Grund seiner jahrzehntelangen Erfahrung und Kenntnis des Marktes die Klägerin in allen Fragen der Unternehmensführung beraten, insbesondere bei der Entwicklung neuer Geschäftsfelder und der Betreuung von Schlüsselkunden mitwirken, „also eine Außendienstfunktion als „Key Account-Manager“ ausüben. Herr B... sollte seinen Arbeitsort selbst festlegen, jedoch der Firmenleitung zweimal im Monat ganztägig am Firmensitz zur Verfügung stehen. Die monatlichen Termine sollten gemäß den Belangen der Klägerin rechtzeitig abgestimmt werden (§ 2 des Beratervertrags).
- 16 Herr B... sollte ein pauschales Honorar von monatlich € 3.800,- zzgl. Umsatzsteuer erhalten, mit dem alle Leistungen abgegolten sein sollten. Jedoch sollten außergewöhnliche Leistungen wie die Erstellung umfangreicher Gutachter besonders honoriert werden, sofern sich die Vertragspartner über die Honorierung der besonderen Leistung und deren Höhe vor der Erstellung der Leistung geeinigt haben (§ 3 des Beratervertrags). Weiterhin sollte Herr B... einen Auslagenersatzanspruch haben

(§ 4 des Beratervertrags). Herr B... stimmte einem Wettbewerbsverbot zu und verpflichtete sich, für kein Konkurrenzunternehmen tätig zu werden. Hiervon ausgenommen waren aber die Unternehmen E... und die F... (§ 6 des Beratervertrags). Der Beratervertrag sollte erstmals zum 31. Dezember 2008 kündbar sein, anschließend aber mit einer Frist von drei Monaten zum Quartals- bzw. Jahresende (§ 7 des Beratervertrags).

- 17 Die Klägerin bildete in den Jahren 2005 bis 2007 Pensionsrückstellungen für die Pensionsverpflichtung gegenüber Herrn B..., deren Höhe zwischen den Beteiligten mittlerweile nicht mehr streitig ist:

18

Bilanzstichtag	Pensionsrückstellung laut Angaben des Beklagten (in €)	Pensionsrückstellung laut Angaben der Klägerin (in €)
31. 12. 2005	178.327,-	nicht genannt
31. 12. 2006	202.479,-	193.224,-
31. 12. 2007	228.449,-	259.095,-

- 19 Der Beklagte stellte mit Bescheiden vom 22. April 2008 den verbleibenden Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer zum 31. Dezember 2006 auf € 177.704,- und den vortragsfähigen Gewerbeverlustr zum 31. Dezember 2006 auf € 261.865,- fest. Mit Bescheiden vom 26. März 2009 stellte der Beklagte den verbleibenden Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer zum 31. Dezember 2007 auf € 313.946,- und den vortragsfähigen Gewerbeverlustr zum 31. Dezember 2007 auf € 397.885,- fest.

- 20 Im Rahmen einer Außenprüfung im Jahr 2009 für den Zeitraum 2005 bis 2007 beanstandete der Prüfer die Pensionszusage für Herrn B... . Bereits die Änderung der Pensionszusage am 15. Januar 1998, die eine künftige Pension von monatlich DM 4.000,- vorsah, habe zu einer Erhöhung geführt – insbesondere wegen der Gehaltssenkungen ab 2001 –, die jedoch nicht mehr habe erdient werden können. Richtigerweise hätte die Pension auf Grund des vorzeitigen Ausscheidens des Herrn B... zwei Jahre vor Vollendung des 65. Lebensjahres um 9,6 % gekürzt werden müssen (24 Monate x 0,4 %). Das 13fache Grundgehalt habe im Jahr 2006 € 55.265,- betragen, so dass Herr B... nach der ursprünglichen Pensionszusage nur ein Anspruch auf Zahlung von 30 %, mithin € 16.580,-, zugestanden habe; dieser Betrag hätte wegen des vorzeitigen Ausscheidens um 9,6 % auf einen Jahresbetrag von € 14.990,- gekürzt werden müssen. Für 2006 hätte sich damit ein Betrag von € 3.748,- (€ 14.990,- x 3/12 [Pensionszahlung ab Oktober bis Dezember 2005]) und für 2007 ein Betrag von € 14.990,- ergeben. Die Differenz zu den gezahlten Beträgen von € 6.135,- (2005) und € 24.450,- (2006) sei damit als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln, so dass sich eine verdeckte Gewinnausschüttung für 2006 in Höhe von € 2.387,- und für 2007 in Höhe von € 9.550,- (= 38,91 %) ergebe.

- 21 Außerdem rechnete der Prüfer den verbleibenden Betrag der Pensionszahlungen in Höhe von € 3.748,- für 2006 und € 14.990,- für 2007 ebenfalls als verdeckte Gewinnausschüttungen dem Einkommen der Klägerin hinzu, weil Herr B... einen Beratervertrag abgeschlossen habe und nicht aus dem Unternehmen ausgeschieden sei.

- 22 Schließlich kürzte der Außenprüfer, der von einem Fachprüfer unterstützt wurde, die Pensionsrückstellungen zum 31. Dezember 2006 um € 42.990,- auf € 159.489,- und zum 31. Dezember 2007 auf € 158.255,- (Gewinnerhöhung € 70.194,- ./). Vorjahresgewinnerhöhung € 42.990,- = € 27.204,-).

- 23 Wegen der weiteren Einzelheiten der Feststellungen des Außenprüfers sowie des Fachprüfers nimmt der Senat auf Tz. 9 und 10 des Außenprüfungsberichts vom 04. Juli 2011 sowie auf den Teilbericht des Fachprüfers vom 10. Dezember 2010 Bezug.

- 24 Dadurch kam es zu folgenden Mehrergebnissen:

25

	31. 12. 2006	31.12.2007
Pensionsrückstellung	+ 42.990,-	+ 27.204,-
Pensionszahlung - unterlassene Kürzung	+ 2.387,-	+ 9.550,-
Pensionszahlung - Pensionszahlung trotz Beratertätigkeit	+ 3.748,-	+ 14.990,-
Summe	+ 49.125,-	+ 51.744,-

- 26 Der Beklagte folgte den Feststellungen und erließ am 25. August 2011 geänderte Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31. Dezember 2006 auf € 122.311,- (bislang € 177.704,-; Differenz somit € 55.393,-) und zum 31. Dezember 2007 auf € 198.970,- fest (bislang € 313.946,-; Differenz somit € 114.976,-). Außerdem stellte der Beklagte den vortragsfähigen Gewerbeverlustr zum 31. Dezember 2006 auf € 205.393,- (bislang € 261.865; Differenz somit € 56.472,-) und zum 31. Dezember 2007 auf € 281.830,- fest (bislang € 397.885,-; Differenz somit € 116.055,-).
- 27 Hiergegen legte die Klägerin fristgerecht Einspruch ein. Der Beklagte änderte während des Einspruchsverfahrens aus hier nicht streitigen Gründen die Verlustfeststellungsbescheide am 01. Februar 2012. Die Verluste wurden zum 31. Dezember 2006 nunmehr auf € 123.370,- (Körperschaftsteuer) und € 206.452,- (Gewerbsteuer) sowie auf den 31. Dezember 2007 auf € 201.140,- (Körperschaftsteuer) und auf € 284.000,- (Gewerbsteuer) festgestellt.
- 28 Die Klägerin begründete ihren Einspruch damit, dass die Änderung der Pensionszusage am 15. Januar 1998 zu einer Minderung des Pensionsanspruchs geführt habe. Denn zum damaligen Zeitpunkt habe das Gehalt auf DM 13.000,- betragen, so dass sich ein Pensionsanspruch von DM 4.225,- ergeben hätte. Der Abschluss eines Beratervertrags sei unschädlich. Die fehlerhafte Berechnung der Pensionsrückstellungen beruhe auf dem Sachverständigen und könne der Klägerin nicht zugerechnet werden.
- 29 Mit Einspruchsentscheidung vom 24. Juni 2013 gab der Beklagte dem Einspruch zum Teil statt. Er stellte die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31. Dezember 2006 auf € 169.446,- (vor der Außenprüfung: € 177.704,-; Differenz somit € 8.258,-) und zum 31. Dezember 2007 auf € 226.435,- fest (vor der Außenprüfung: € 313.946,-; Differenz somit € 87.511,-). Außerdem stellte der Beklagte den vortragsfähigen Gewerbeverlustr zum 31. Dezember 2006 auf € 252.528,- (vor der Außenprüfung: € 261.865; Differenz somit € 9.337,-) und zum 31. Dezember 2007 auf € 309.295,- fest (vor der Außenprüfung: € 397.885,-; Differenz somit € 88.590,-).
- 30 Der Beklagte erkannte nunmehr Pensionsrückstellungen für 2006 in Höhe von € 236.068,- (laut Außenprüfung waren es € 159.489,-) und für 2007 in Höhe von € 234.241,- an (laut Außenprüfung waren es € 158.255,-). Der Rückstellungsbetrag für 2006 sei damit höher als in der Bilanz, so dass sich nunmehr eine Gewinnminderung von € 33.589,- für 2006 ergebe. Im Jahr 2007 komme es nun zu einer geringfügigen Auflösung der Rückstellung in Höhe von € 1.827,-, so dass sich gegenüber der von der Klägerin vorgenommenen Zuführung von € 25.970,- eine Gewinnerhöhung für 2007 um € 27.797,- ergebe.
- 31 Im Übrigen wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück und ging von verdeckten Gewinnausschüttungen aus: So habe die Klägerin die Pensionsrückstellungen fehlerhaft zu hoch bewertet. Die Minderung für 2006 in Höhe von € 33.589,- sei ebenso als verdeckte Gewinnausschüttung zu erfassen wie die Differenz für 2007 in Höhe von € 27.797,-. Die Klägerin müsse sich die fehlerhafte Wertberechnung durch den Sachverständigen zurechnen lassen.

- 32 Die unterlassene Rentenkürzung bei Ausscheiden des Gesellschafter-Geschäftsführers B... sei durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Hierfür spreche die zeitliche Nähe zwischen der Aufhebung der Kürzungsregelung am 01. November 2005 und der Übertragung der Anteile am 02. November 2005 sowie dem Ausscheiden aus dem Dienst am 01. Oktober 2006. Der Vortrag der Klägerin, die Aufhebung der Kürzungsregelung sei eine Gegenleistung für das Ausscheiden als Geschäftsführer gewesen, sei nicht glaubhaft. Denn dann müsse das Ausscheiden zum 01. Oktober 2006 bereits am 01. November 2005 festgestanden haben.
- 33 Der Beratervertrag führe ebenfalls zu einer verdeckten Gewinnausschüttung, weil die Beraterhonorare nicht auf die Pensionszahlungen angerechnet worden seien.
- 34 Hiergegen hat die Klägerin fristgerecht Klage erhoben. Neben Ausführungen zur Höhe der mittlerweile unstreitigen Pensionsrückstellungen wendet sich die Klägerin gegen den Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung auf Grund der Aufhebung der Kürzungsklausel am 01. November 2005. Zwar sei Herr B... zu diesem Zeitpunkt beherrschender Gesellschafter gewesen. Die Klägerin sei tatsächlich aber von der GbR I... abhängig gewesen, deren Gesellschafter C... und D... gewesen seien und die die Handelsvertretungen innegehabt habe. Die Klägerin sei ausschließlich für die GbR tätig gewesen und daher davon abhängig gewesen, dass ihr die GbR Aufgaben übertragen habe. Die beiden Söhne C... und D... hätten die Wahl gehabt, entweder ihren Vater zur Aufgabe der Geschäftsführerstellung zu bewegen, um selbst die Geschäftsführung übernehmen zu können, oder den Dienstleistungsvertrag mit der Klägerin zu kündigen und eine eigene Dienstleistungs-GmbH zu gründen. Letzteres hätte zum wirtschaftlichen Ruin der Klägerin geführt. Herr B... habe nur zwei Industrievertretungen gehabt, deren Laufzeiten im Jahr 2009 vertraglich ausgelaufen wären, während die beiden Söhne vier wesentliche Industrievertretungen gehabt hätten.
- 35 Angesichts dieser Lage sei es nachvollziehbar gewesen, dass Herr B... dem Druck seiner Söhne nachgegeben und einer vorzeitigen Pensionierung zugestimmt habe. Ebenso nachvollziehbar sei es, dass er seine Zustimmung an eine ungekürzte Pensionszahlung geknüpft habe. Ein fremder Geschäftsführer hätte dem zugestimmt, um einem drohenden Stillstand in der Geschäftsentwicklung entgegen zu wirken. Faktisch sei die Aufhebung der Kürzung ein Entgelt für die vorzeitige Räumung der Geschäftsführerposition. Außerdem fehle der zeitliche Zusammenhang zwischen der Aufhebung der Kürzung vom 01. November 2005 und dem Ausscheiden des Herrn B... am 18. September 2006.
- 36 Auch der Beratervertrag sei nicht zu beanstanden; denn er habe völlig andere Aufgaben beinhaltet als der Geschäftsführervertrag. So habe Herr B... als Berater die Aufgaben eines Key-Account-Managers ausführen müssen, also die Großkunden betreuen müssen. Der Beklagte habe keine Tatsachen festgestellt, die für eine faktische Geschäftsführertätigkeit des Herrn B... sprächen. Die Kriterien für eine faktische Geschäftsführung seien nicht erfüllt, nämlich die Bestimmung der Unternehmenspolitik, die Unternehmensorganisation, die Einstellung von Mitarbeitern, die Gestaltung der Geschäftsbeziehungen zu Vertragspartnern, die Verhandlung mit Kreditgebern, die Festlegung der Gehaltshöhe, die Entscheidung über die steuerlichen Angelegenheiten und die Steuerung der Buchhaltung; wenigstens sechs dieser Merkmale müssten erfüllt sein. Im Übrigen beziehe auch der Außendienstmitarbeiter X ein monatliches Gehalt von € 3.500,-.
- 37 Eine Anrechnung der Beraterhonorare auf die Pensionszahlungen sei lebensfremd. Auch der BFH habe im Jahr 2013 eine Beratertätigkeit im Anschluss an die Geschäftsführertätigkeit anerkannt (BFH, Urteil vom 23. 10. 2013 I R 60/12). Die Klägerin hat zwei Besuchsberichte des Herrn B... als Nachweis für dessen Tätigkeit beigelegt, auf die der Senat Bezug nimmt.
- 38 Während des Klageverfahrens hat der Beklagte geänderte Bescheide am 29. Juli 2014 erlassen und den verbleibenden Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer zum 31. Dezember 2006 auf € 203.035,- (vor der Außenprüfung: € 177.704,-; Differenz somit € 25.331,- zu Gunsten der Klägerin) und zum 31. Dezember 2007 auf € 287.821,- festgestellt (vor der Außenprüfung: € 313.946,-; Differenz somit € 26.125,-). Außerdem hat der Beklagte den vortragsfähigen Gewerbeverlustr zum 31. Dezember 2006 auf € 286.117,- (vor der Außenprüfung: € 261.865; Differenz somit € 24.252,- zu

Gunsten der Klägerin) und zum 31. Dezember 2007 auf € 370.681,- festgestellt (vor der Außenprüfung: € 397.885,-; Differenz somit € 27.204,-).

- 39 Die Beteiligten haben daraufhin den Rechtsstreit hinsichtlich der Verlustvorträge zum 31. Dezember 2006 für erledigt erklärt. Mit Beschluss vom 06. September 2016 hat der Senat das Verfahren insoweit abgetrennt und eingestellt.
- 40 Die Klägerin beantragt nunmehr,
1. die geänderten Bescheide vom 29. Juli 2014 über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31. Dezember 2007 sowie über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31. Dezember 2007 sowie die Einspruchsentscheidung vom 24. Juni 2013 dahingehend zu ändern, dass der verbleibende Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer zum 31. Dezember 2007 auf € 313.743,- und der vortragsfähige Gewerbeverlust zum 31. Dezember 2007 auf € 396.428,- festgestellt wird,
2. hilfsweise, die Revision zuzulassen,
3. die Kosten des Verfahrens dem Beklagten aufzuerlegen,
4. die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären und
5. das Urteil wegen der Kosten des Verfahrens für vorläufig vollstreckbar zu erklären.
- 41 Der Beklagten beantragt,
die Klage abzuweisen.
- 42 Die Aufhebung der Kürzung sei durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Herr B... habe den Geschäftsführerposten nicht „geräumt“, da er anschließend als Berater tätig gewesen sei. Er könne auch nicht als lästiger Gesellschafter angesehen werden, weil er trotz seines Ausscheidens als Geschäftsführer ohne zeitliche Unterbrechung als Berater tätig geworden sein.
- 43 Im Übrigen müsste der Rentenanspruch auf den tatsächlich erdienten unverfallbaren m/n-tel Anteil beschränkt werden, falls das Gericht zu der Auffassung gelangen sollte, dass das Dienstverhältnis des Herrn B... tatsächlich mit Vollendung des 63. Lebensjahres geendet habe.
- 44 Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstands verweist der Senat auf den Inhalt der Streitakten, insbesondere auf den Außenprüfungsbericht und den Fachbericht der Groß- und Konzernprüfung sowie auf die von der Klägerin vorgelegten Unterlagen K 1 bis K 25.

Entscheidungsgründe

- 45 Die Klage gegen die Verlustfeststellungsbescheide für 2007 ist zwar zulässig, aber unbegründet. Die angefochtenen Bescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung – FGO –). Zu Recht hat der Beklagte die Pensionszahlungen des Jahres 2007 in vollem Umfang als verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG behandelt und den festgestellten Verlust nicht um diese Beträge erhöht.
- 46 1. Unter einer verdeckten Gewinnausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 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 EStG in Verbindung mit § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. 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 (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. Urteil vom 08. Oktober 2008 I R 61/07, BFH/NV 2009, 504, mit weiteren Nachweisen).
- 47 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 (vgl. BFH,

Beschluss vom 22. April 2009 I B 162/08, BFH/NV 2009, 1458, mit weiteren Nachweisen).

- 48 2. Eine verdeckte Gewinnausschüttung kann auch durch die Erteilung oder Änderung einer Pensionszusage erfolgen, wenn – wie im Streitfall – die Grundsätze der Erdienbarkeit nicht beachtet werden.
- 49 a) Eine dem Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH erteilte Pensionszusage kann nach der Rechtsprechung des BFH u.a. nur dann steuerlich anerkannt werden, wenn die Zusage von dem Begünstigten (noch) erdient werden kann. Bei einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer ist dies der Fall, wenn zwischen dem Zusagezeitpunkt und dem vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand mindestens zehn Jahre liegen (vgl. hierzu z.B. BFH, Urteil vom 20. Mai 2015 I R 17/14, BStBl. II 2015, 1022, mit weiteren Nachweisen). Bei einem nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer ist die Erdienbarkeit zu bejahen, wenn dieser Zeitraum zwar mindestens drei Jahre beträgt, der Gesellschafter-Geschäftsführer dem Betrieb aber mindestens zwölf Jahre angehört (BFH, Urteil vom 20. Mai 2015 I R 17/14, BStBl. II 2015, 1022).
- 50 Allerdings können diese Fristen mangels eindeutiger gesetzlicher Vorgaben nicht im Sinne allgemeingültiger zwingender Voraussetzungen verstanden werden, die unabdingbar wären. Ist auf Grund der Gegebenheiten des Einzelfalles anderweitig sichergestellt, dass mit der Zusage die künftige Arbeitsleistung des Geschäftsführers abgegolten werden soll, ist dies deshalb auch dann anzunehmen, wenn die besagten Zeiträume nicht erreicht werden.
- 51 b) Die Pensionszusage ist schon bereits dem Grunde nach als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen, weil bei Erteilung der Pensionszusage die Erdienbarkeitsgrundsätze nicht eingehalten worden sind.
- 52 Die Pensionszusage wurde Herrn B... am 30. November 1994 erteilt, als dieser das 51. Lebensjahr vollendet hatte. Zwar sollte die Pension Herrn B... grundsätzlich erst mit Vollendung des 65. Lebensjahres zustehen. Jedoch sollte er auch schon vorher eine – wenngleich gekürzte – Pension beanspruchen können, frühestens ab Vollendung des 60. Lebensjahres. Damit konnte Herr B... als damaliger Alleingesellschafter bereits vor Ablauf des Zehnjahreszeitraums und damit vor Ablauf des Erdienbarkeitszeitraums eine Pension beanspruchen. Hat der Gesellschafter-Geschäftsführer ein Wahlrecht, die Pensionszahlungen vor Erreichen der vereinbarten Altersgrenze zu beziehen, so ist bei der Prüfung des Erdienbarkeitszeitraums auf den frühestmöglichen Zeitpunkt abzustellen (BFH, Urteil vom 20. Mai 2015 I R 17/14, BStBl. II 2015, 1022).
- 53 Der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung steht nicht entgegen, dass die Pension im Fall einer vorzeitigen Inanspruchnahme um 0,4 % pro Monat gekürzt werden sollte. Denn bei dem vereinbarten Mindestpensionsalter von 60 Jahren hätte dies nur zu einer Kürzung von 24 % (60 Monate x 0,4 %) und damit zur Gewährung einer Pension in Höhe von 76 % der Grundpension von jährlich 30 % des anrechenbaren Grundgehaltes geführt.
- 54 3. Selbst wenn der Erdienbarkeitszeitraum eingehalten worden wäre, wären die Pensionszahlungen als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen. Denn zum einen hatte die Klägerin die variable Ausgestaltung der Pension am 15. Januar 1998 durch einen Festbetrag ersetzt und die Kürzungsklausel am 01. November 2005 aufgehoben; hierdurch hat sie dem Gesellschafter B... einen Vorteil zugewendet, der seine Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat (s. nachfolgenden Abschnitt a). Zum anderen hat die Klägerin mit ihrem Gesellschafter B... einen Beratervertrag abgeschlossen, der steuerlich nicht anzuerkennen ist (s. nachfolgenden Abschnitt c).
- 55 a) Sowohl die Änderungen der Pensionszusage am 15. Januar 1998 als auch am 01. November 2005 führten zu überhöhten Pensionszahlungen und damit zu verdeckten Gewinnausschüttungen im Jahr 2007.
- 56 aa) Die Klägerin hat die variable Ausgestaltung der Pension am 15. Januar 1998 durch die Vereinbarung eines Festbetrags von DM 4.000,- ersetzt und damit die Pensionszusage von der bisherigen Bemessungsgrundlage, dem 13fachen des monatlichen Grundgehalts, gelöst. Hierdurch wurde die Pensionszusage von einer künftigen Gehaltsminderung abgekoppelt. Ohne diese Änderung hätte sich eine Bemessungsgrundlage von € 46.800,- ergeben (13 x € 3.600,-), so dass Herr B... nur

einen Anspruch auf Zahlung von 30 %, mithin € 14.040,-, gehabt hätte. Tatsächlich erhielt er im Jahr 2007 aber eine Pension in Höhe von € 24.540,-.

- 57 bb) Außerdem hat die Klägerin am 01. November 2005 die Kürzungsklausel für den Fall des vorzeitigen Ausscheidens aus dem Unternehmen der Klägerin aufgehoben. Dies führte ab dem 01. Oktober 2006 zu einer Vermögensminderung bei der Klägerin, weil sie die ursprünglich vereinbarte Pensionskürzung von 9,6 % (24 Monate x 0,4 %) nicht umsetzen konnte.
- 58 (cc) Beide Änderungen waren durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer hätte beiden Änderungen nicht zugestimmt.
- 59 Die Vereinbarung einer festen Pension in Höhe von DM 4.000,- war zwar bezogen auf die finanziellen Verhältnisse im Vereinbarungszeitpunkt am 15. Januar 1998 scheinbar positiv für die Klägerin, weil Herr B... zum damaligen Zeitpunkt ein 13faches Monatsgehalt von insgesamt DM 169.000,- (13 x DM 13.000,-) bezogen hatte und damit einen Pensionsanspruch auf der Grundlage der ursprünglichen Pensionszusage von 30 %, mithin DM 50.700,- jährlich bzw. DM 4.225,- monatlich hatte. Die Vereinbarung vom 15. Januar 1998 hätte damit zu einer Minderung der Pension um monatlich DM 225,- geführt. Für den Fall einer Minderung des Grundgehalts war die Vereinbarung einer festen Pension aber nachteilig, weil die prozentuale Koppelung der Pension an das Grundgehalt nunmehr weggefallen war. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer hätte daher eine Regelung für den Fall einer Absenkung des Grundgehalts getroffen und für diesen Fall auch eine Anpassung der Pension vorgesehen.
- 60 Die künftige Absenkung des Grundgehalts war keine bloße theoretische Gefahr, sondern angesichts der zum 01. Januar 2001 auf Grund der wirtschaftlichen Situation der Klägerin vorgenommenen Minderung auf DM 7.000,- nicht fernliegend. Ohne die Änderung vom 15. Januar 1998 hätte sich eine Bemessungsgrundlage von DM 91.000,- (13 x DM 7.000,-) und damit ein Pensionsanspruch von DM 27.300,- jährlich bzw. DM 2.275,- monatlich ergeben, während die Änderung der Pensionszusage vom 15. Januar 1998 einen Pensionsanspruch von DM 4.000,- monatlich sicherte, der fast doppelt so hoch war wie der sich nach der alten Regelung ergebende Anspruch von DM 2.275,-.
- 61 (cc) Auch die Änderung vom 01. November 2005 war durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Denn die Aufhebung der Kürzung erfolgte deshalb, weil Herr B... Gesellschafter war und seine finanzielle Position für den Fall des beabsichtigten vorzeitigen Ausscheidens verbessern wollte. Der Senat vermag sich der Auffassung der Klägerin, dass die Aufhebung der Kürzung erforderlich gewesen sei, um Herrn B... zu einer Aufgabe seiner Geschäftsführertätigkeit zu bewegen, nicht anzuschließen.
- 62 Zum einen sind betriebliche Gründe für ein vorzeitiges Ausscheiden des Herrn B... nicht ersichtlich. Es ist nicht erkennbar, dass seine Tätigkeit für die Klägerin nachteilig war oder z. B. ein Sanierungskonzept erschwert hätte oder dass sein Ausscheiden von den Vertragspartnern der Klägerin gefordert worden wäre. Zum anderen wäre nicht nachvollziehbar, weshalb die Klägerin in einem derartigen Fall nicht auf ein sofortiges Ausscheiden des Geschäftsführers B... gedrungen hat, sondern ihn noch bis zum 30. September 2006, mithin also für weitere 11 Monate, beschäftigt hat. Außerdem erscheint es widersprüchlich, dass Herr B... als Geschäftsführer für die Klägerin nicht mehr tragbar gewesen sein soll, jedoch unmittelbar nach seinem Ausscheiden als Geschäftsführer als Berater zu einem über seinem bisherigen Gehalt liegenden Honorar tätig werden sollte.
- 63 Nach der vom Senat in der mündlichen Verhandlung gewonnenen Überzeugung stand die Aufhebung der Kürzungsvorschrift vielmehr im Zusammenhang mit der – nach § 15 Abs. 3 GmbHG unwirksamen, nach § 41 Abs. 1 AO jedoch steuerlich beachtlichen – Übertragung der Gesellschaftsanteile auf die beiden Söhne C... und D... und war damit durch das Interesse des beherrschenden Gesellschafters B... bestimmt, seinen Söhnen Beteiligungen an der Klägerin einzuräumen, ohne dass die Söhne eigene Mittel für den Erwerb der Beteiligungen aufwenden mussten, ihnen zudem die Geschäftsführung mittelfristig zu überlassen und zugleich sich selbst eine ungekürzte Pension zu sichern. Diese Motive sind durch das Gesellschaftsverhältnis bestimmt und nicht betrieblicher Art.

- 64 b) Selbst wenn man keine verdeckte Gewinnausschüttung auf Grund der Änderungen vom 15. Januar 1998 und 01. November 2005 annehmen würde (s. oben Abschnitt a), käme es jedenfalls auf Grund des Beratervertrags vom 29. September 2006 zu einer verdeckten Gewinnausschüttung für 2007 in Höhe von insgesamt € 24.540,-. Denn zum einen sollte der Beratervertrag eine faktische Geschäftsführertätigkeit des Herrn B... ab dem 01. Oktober 2006 überdecken, so dass die Beraterhonorare auf die Pensionszahlungen hätten angerechnet werden müssen. Und zum anderen hielt der Beratervertrag auch aus sonstigen Gründen einem Fremdvergleich nicht stand.
- 65 aa) Nach der Entscheidung des BFH aus dem Jahr 2013 (BFH, Urteil vom 23. Oktober 2013 I R 60/12, BStBl. II 2015, 413) führt die parallele Zahlung von Gehalt und Pension an einen Gesellschafter-Geschäftsführer, der die Altersgrenze erreicht hat, zu einer verdeckten Gewinnausschüttung. Die Weiterbeschäftigung eines Gesellschafter-Geschäftsführers nach Erreichen der Altersgrenze und nach Beginn der Pensionszahlungen hält einem Fremdvergleich nämlich nicht Stand. Der Gesellschafter-Geschäftsführer darf seine GmbH nicht „als beliebige Quelle“ sowohl eines laufenden Gehalts als auch einer betrieblichen Altersversorgung „benutzen“. Der BFH sieht in den Pensionszahlungen eine verdeckte Gewinnausschüttung, soweit das Geschäftsführergehalt nicht auf sie angerechnet wird.
- 66 bb) Zwar bestehen nach dem BFH mehrere Ausnahmen, eine Weiterbeschäftigung des Gesellschafter-Geschäftsführers ohne die Folgen einer verdeckten Gewinnausschüttung zu ermöglichen. Hierzu gehören die Anrechnung des Geschäftsführergehalts auf die Pension, die zeitliche Hinausschiebung der Pensionszahlungen bis zur Beendigung der Geschäftsführertätigkeit sowie der Abschluss eines Beratervertrags und die beratende Tätigkeit statt einer geschäftsführenden Tätigkeit (BFH in BStBl. II 2015, 413).
- 67 cc) Ein Beratervertrag darf aber nicht dazu dienen, dass er die Fortführung der bisherigen Geschäftsführungstätigkeit unter einem anderen rechtlichen Gewand ermöglicht. Will die Kapitalgesellschaft ihren bisherigen Geschäftsführer nach dessen Ausscheiden als Berater beschäftigen, so trägt sie für die Beschäftigung als Berater die Beweislast. Sie muss substantiiert Art und Umfang der Beratungstätigkeit darlegen, so dass das Gericht überprüfen kann, ob die Tätigkeit als Berater lediglich eine Geschäftsführertätigkeit verdeckt und ggf. auch sozialversicherungsrechtlich als scheinselfständiges Beschäftigungsverhältnis gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 9 SGB VI zu beurteilen ist oder ob der Beratervertrag nur Vorwand für Unterhaltszahlungen ist, die die neuen Gesellschafter als nahe stehende Personen des Beraters veranlassen. Schließlich muss das Gericht auch in die Lage versetzt werden, die Angemessenheit der vereinbarten Beraterhonorare zu überprüfen. Diese Anforderungen erfüllt der Vortrag der Klägerin nicht.
- 68 (1) Bereits die folgenden Umstände indizieren eine verdeckte Geschäftsführertätigkeit des Herrn B... ab dem 01. Oktober 2006:
- 69 · Herr B... war ohne zeitliche Unterbrechung unmittelbar nach seinem Ausscheiden für die Klägerin als Berater tätig.
- 70 · Er erhielt ein pauschales und nicht tätigkeitsbezogenes Honorar, das zudem um € 200,- höher war als sein bisheriges Geschäftsführergehalt. Dies sprach dafür, dass Herr B... eine zumindest gleichwertige Tätigkeit wie ein Geschäftsführer ausübte. In Betracht kommt damit nur eine (verdeckte) Geschäftsführertätigkeit, da ein externer Berater in der Regel bei dauerhafter Beschäftigung ein geringeres Gehalt als ein Geschäftsführer erhalten wird; denn der Geschäftsführer übt im Gegensatz zum Berater eine haftungsrechtlich relevante Tätigkeit aus, haftet nach § 69 AO für die Steuerschulden der Kapitalgesellschaft und ist insolvenzrechtlich nach § 64 GmbHG sowie strafrechtlich nach § 266a StGB verantwortlich.
- 71 · Die Aufgaben in dem Beratervertrag waren allgemein gehalten und beschränkten sich darauf, dass Herr B... „in allen Fragen der Unternehmensführung ... berät“, insbesondere bei der Entwicklung neuer Geschäftsfelder mitwirkt und Schlüsselkunden betreut, „also eine Außendienstfunktion“ als „Key Account Manager“ ausübt. Konkrete Tätigkeiten sind aus dieser Beschreibung nicht ersichtlich. Es bleibt offen, um welche neue Geschäftsfelder es gehen sollte und welche Schlüsselkunden gemeint gewesen sind. Aus den vorgelegten

Besuchsberichten des Herrn B... ergibt sich ebenfalls keine konkrete Beratungstätigkeit, sondern nur der Besuch des Ehrenobermeisters der Elektro-Innung G... mit der doch recht allgemein gehaltenen Beratungsempfehlung „pflegen, öfter mal vorbei schauen“. Außerdem suchte Herr B... bestimmte Elektro-Filialen auf und prüfte die Regale hinsichtlich der Platzierung der Produkte. Eine Key-Account-Managerstätigkeit ist damit nicht verbunden, zumal auch hier die Beratungsempfehlung recht schlicht gehalten ist: „Wir müssen die Installateure bei jeder Gelegenheit auf die Nachteile von Billigfabrikaten hinweisen“. Schließlich suchte Herr B... eine – näher beschriebene – Anzahl von Planungsbüros auf, ohne dass auch hier ersichtlich wird, inwieweit „Schlüsselkunden“ betreut worden sind. Das gleiche Ergebnis zeigt sich auch bei dem Besuchsbericht vom 31. Juli 2008, in dem Herr B... nach einem Besuch verschiedener Filialen des Elektrogroßfachhandels H... konstatiert, dass „alle unsere Fabrikate, die H... am Lager führt, ... in voller Breite vorhanden [sind]“ und dass sich „die Regale .. in einem sehr ordentlichen Zustand“ befinden.

- 72 (2) Sieht man somit in dem Beratervertrag einen verdeckten Geschäftsführervertrag, hätte das vereinbarte Beraterhonorar von monatlich € 3.800,- auf die Pensionszahlung von monatlich € 2.045,- angerechnet werden müssen, so dass Pensionszahlungen nicht hätten geleistet werden dürfen (BFH in BStBl. II 2015, 413). Daher ist die im Streitjahr 2007 gezahlte Pension von insgesamt € 24.550,- als verdeckte Gewinnausschüttung anzusetzen.
- 73 (3) Darüber hinaus hält der Beratervertrag auch aus weiteren Gründen einem steuerlichen Fremdvergleich nicht stand. Denn der Beratervertrag stellt keine klare Vereinbarung dar und sieht kein angemessenes Beraterhonorar vor. Zudem kann der Senat angesichts der allgemein gehaltenen Formulierungen im Beratervertrag nicht überprüfen, ob der Vertrag als Beratervertrag tatsächlich durchgeführt worden ist.
- 74 Selbst wenn feststünde, dass Herr B... ab dem 01. Oktober 2006 nicht als (verdeckter) Geschäftsführer für die Klägerin tätig geworden ist, wäre der Umfang und die Art der Beratungstätigkeit in dem Beratervertrag zu pauschal und damit nicht klar genug formuliert worden, um einem Fremdvergleich standhalten zu können. Die Formulierung, dass Herr B... die Klägerin „in allen Fragen der Unternehmensführung ... berät“, ist zu allgemein gehalten, als dass die Erfüllung dieses Beratervertrags überprüft werden könnte und ggf. auch rechtliche Konsequenzen für den Fall der Nichterfüllung oder Schlechterfüllung hätten gezogen werden können. Dies gilt auch für die weitere Formulierung, nach der Herr B... „insbesondere bei der Entwicklung neuer Geschäftsfelder mitwirkt und Schlüsselkunden betreut“. Auch hier bleibt – wie der Senat bereits oben ausgeführt hat – unklar, um welche Geschäftsfelder es gehen sollte und welche Schlüsselkunden betreut werden sollten. Diese Unklarheiten werden durch die eingereichten Besuchsberichte nicht beseitigt; denn sie lassen im Ergebnis nur erkennen, dass Herr B... im Wesentlichen die Großhandelsgeschäfte besucht hat, um die dortige Platzierung der Produkte zu überprüfen.
- 75 Angesichts dieser allgemein gehaltenen Aufgaben und der sich aus den Besuchsberichten ergebenden Tätigkeit wäre das Beraterhonorar nach Überzeugung des Senats als deutlich überhöht anzusehen, selbst wenn man eine verdeckte Geschäftsführertätigkeit verneinen würde. Hierfür spricht auch, dass das Beraterhonorar über dem bisherigen Geschäftsführergehalt lag und eine Vereinbarung mit einem Nicht-Gesellschafter fremdunüblich wäre, nach der dieser für mindestens zwei Jahre unkündbar als Berater zu einem über dem Geschäftsführergehalt liegenden Beraterhonorar beschäftigt wird.
- 76 4. Abschließend weist der Senat noch auf Folgendes hin: Der Beklagte hat eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von zusammen € 24.540,- angesetzt, die aus zwei Teilbeträgen in Höhe von € 9.550,- und € 14.990,- besteht. Demgegenüber begehrt die Klägerin eine Erhöhung der beiden Verlustvorträge für 2007 um € 25.922, (Körperschaftsteuer) sowie € 25.747 (Gewerbsteuer), mithin um Beträge, die um € 1.382,- bzw. € 1.207,- höher sind. Insoweit ist die Klage bereits deshalb unbegründet, weil nicht ersichtlich ist, woraus sich die Differenz ergeben könnte.
- 77 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Eine Entscheidung nach § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO war nicht zu treffen, da die Klage für das verbleibende Streitjahr 2007 keinen Erfolg hatte.

© juris GmbH