
Datum: 10.11.2015
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 4456/13 K
ECLI: ECLI:DE:FGD:2015:1110.6K4456.13K.00

Tenor:

Der Körperschaftsteuerbescheid für 2003 vom 23.8.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21.11.2013 wird insoweit geändert, dass die Körperschaftsteuer unter Berücksichtigung der verdeckten Gewinnausschüttungen (vGA) bezüglich der Bezüge der Eheleute A für ihre Tätigkeit bei der A GmbH in der Form der Einigung (vGA statt 237.245 € nur noch 124.145 €) und eines um 927.561 € und um die verdeckten Gewinnausschüttungen bezüglich der Bezüge der Eheleute A für ihre Tätigkeit bei der B GmbH in Form der Einigung (vGA statt 238.090 € nur noch 114.671 €) verminderten Organeinkommens der B GmbH ermittelt wird.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Berechnung der festzusetzenden Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Revision wird zugelassen.

Die Beteiligten tragen die Kosten des Verfahrens zu je 1/2.

Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren wird für notwendig erklärt.

Tatbestand:

Streitig ist, ob bei der Rechtsvorgängerin der Klägerin, der Firma A GmbH seitens des Beklagten zu Recht Pensionsrückstellungen in Höhe von 889.387 € in 2003 gewinnerhöhend aufgelöst wurden, weil die geänderten Pensionszusagen inhaltlich nicht eindeutig waren, und

1

2

ob der Beklagte zu Recht bei der Rechtsvorgängerin der Klägerin, der Firma B ... GmbH (im Weiteren B GmbH), Pensionsrückstellungen in Höhe von 927.561 € in 2003 gewinnerhöhend aufgelöst hat, weil eine sog. Überversorgung vorliegt.

Bezüglich der Frage, ob der Beklagte zu Recht bei den Rechtsvorgängerinnen der Klägerin der A GmbH und der B GmbH wegen überhöhter Gehälter von Herrn A und von Frau A verdeckte Gewinnausschüttungen einkommenserhöhend berücksichtigt hat, haben die Beteiligten sich in der mündlichen Verhandlung geeinigt. 3

Die Klägerin ist Gesamtrechtsnachfolgerin der A GmbH und der B GmbH, da die GmbHs auf die Klägerin verschmolzen worden sind. 4

Sachverhalt bezüglich der A GmbH 5

An der im Jahr 1981 gegründeten A GmbH waren bis zum Zeitpunkt der Verschmelzung Herr A zu 68 % und Frau A zu 32 % beteiligt. Gegenstand des Unternehmens war der Handel mit Industriegütern. Geschäftsführer der A GmbH war Herr A. Frau A war als Prokuristin für die A GmbH tätig. Zwischen der A GmbH als Organträger und der B GmbH als Organgesellschaft bestand bis zum 31.12.2003 ein Organschaftsverhältnis. 6

Die A GmbH gewährte Herrn A durch Pensionsvereinbarung vom 30.12.1982 eine Alters-, Invaliden- und Hinterbliebenenversorgung. Gemäß § 3 der Pensionsvereinbarung erhält Herr A nach vollendetem 65. Lebensjahr eine lebenslängliche Altersrente in Höhe von 60 v. H. des rentenfähigen Einkommens. Als rentenfähiges Einkommen gilt gemäß § 2 der Pensionsvereinbarung das in den letzten 12 Monaten vor Eintritt des Versorgungsfalles erzielte monatliche Durchschnittseinkommen, das sich aus dem Bruttogehalt zusammensetzt. Unter § 11 (Vorbehalte) heißt es: Die Gesellschaft behält sich vor, die zugesagten Leistungen zu kürzen, zu unterbrechen oder einzustellen, wenn ihre wirtschaftliche Lage sich nachhaltig so wesentlich verschlechtert hat, dass ihr eine Aufrechterhaltung der zugesagten Leistungen nicht mehr zugemutet werden kann. Wegen der weiteren Einzelheiten der Pensionsvereinbarung wird auf Band III der Betriebsprüfungshandakt der A GmbH, Blatt 108 ff., Bezug genommen. 7

Gemäß dem Protokoll über die Gesellschafterversammlung der A GmbH vom 27. März 1997 wurde beschlossen, dass bei Eintritt des Versorgungsfalles die zu zahlende Rente um 3 % per annum erhöht wird. Wegen der Einzelheiten des Protokolls wird auf Band III der Betriebsprüfungsakte der A GmbH, Blatt 106, Bezug genommen. 8

Gemäß dem Protokoll über die Gesellschafterversammlung vom 20. Dezember 2002 der A GmbH wurde „aufgrund der erweislich anhaltenden Verschlechterung der Ertragslage der A GmbH“ u. a. beschlossen: 9

„1.) Es wird festgestellt, dass die Pensionsrückstellungen aufgrund der erteilten Pensionszusagen im Jahresabschluss der A GmbH zum 31.12.2002 in folgender Höhe zu dotieren sind: 10

Frau A Euro 647.158 11

Herr A Euro 1.297.777. 12

2.) Nach § 3 Ziffer 2 des jeweiligen Pensionsvertrages zugunsten Herrn A und Frau A soll die Altersrente zugunsten Herrn A 75 v. H. des rentenfähigen Einkommens gemäß § 2 des Pensionsvertrages betragen, die Altersrente von Frau A soll 60 v. H. des rentenfähigen 13

Einkommens gemäß § 2 des Pensionsvertrages betragen. § 2 lautet in beiden Fällen: „als rentenfähiges Einkommen gilt das in den letzten 12 Monaten vor Eintritt des Versorgungsfalles erzielte monatliche Durchschnittseinkommen, das sich aus dem Bruttogehalt zusammensetzt“.

Des Weiteren sieht die Pensionszusage zugunsten von Herrn A vor, dass das rentenfähige Einkommen auf DM 600.000,00 (EURO 306.775,12) begrenzt ist. 14

Um eine Finanzierbarkeit der Pensionszusagen weiterhin zu gewährleisten, werden die Pensionszusagen zugunsten von Frau A und Herrn A geändert. 15

Bemessungsgrundlage für die monatliche Rente ist ab dem 01.01.2003 die im Jahresabschluss der A GmbH zum 31.12.2002 zu bildende Rückstellung, die sich nach ursprünglichem Pensionsvertrag per 31.12.2002 wie folgt ergibt: 16

Frau A Euro 647.158 17

Herr A Euro 1.297.777. 18

Von den genannten Rückstellungsbeträgen ist die Rente folglich retrograd zu ermitteln.“ 19

Wegen der weiteren Einzelheiten des Protokolls über die Gesellschafterversammlung vom 20. Dezember 2002 wird auf Band III, Seite 105, der Betriebsprüfungsakte A GmbH Bezug genommen. 20

Der Inhalt des Beschlusses der Gesellschafterversammlung wurde sowohl für Herrn A als auch für Frau A auch als „Ergänzung zur Pensionsvereinbarung“ zwischen den Betroffenen und der A GmbH am 22.12.2002 vereinbart. 21

Nach dem versicherungsmathematischen Gutachten zu den Stichtagen 31. Dezember 2003 bis 31. Dezember 2006 von Frau ... vom 10. Dezember 2007 ergibt sich bei einer retrograd aus der Pensionsrückstellung zum Stichtag 31.12.2002 ermittelten monatlichen Alters- und Invalidenrente für Frau A eine Rente in Höhe von 9.338,92 € und für Herrn A in Höhe von 15.338,76 €. Rechnungsgrundlagen für diese Umrechnung bildeten die zum 31.12.2002 gültigen „Richttafeln“ von Dr. ... aus dem Jahre 1998 mit einem Rechnungszins von 6 % und einer garantierten Anpassung der laufenden Rente von 3 % per annum. 22

Im Jahr 2009 wurde bei der A GmbH eine Betriebsprüfung durchgeführt. Die Betriebsprüfung vertrat die Auffassung, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nicht bereit gewesen wäre, für die Bezahlung ihres noch so leistungsfähigen Geschäftsführers den Gewinn des Unternehmens fast vollständig zu opfern oder sogar Verluste in Kauf zu nehmen. Ab 01.07.2003 sei das monatliche Gehalt von Herrn A von 28.928,89 € auf 1.500,00 € und das Gehalt von Frau A von 13.112,08 € auf 1.000,00 € herabgesetzt worden. Die Betriebsprüfung vertrat die Auffassung, dass das herabgesetzte Gehalt das angemessene Gehalt für das gesamte Jahr sei. 23

Bezüglich der Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen in Höhe von 2.090.495,00 € vertrat der Fachprüfer für die betriebliche Altersversorgung die Auffassung, dass die Rückstellung in vollem Umfang aufzulösen sei. Er begründet dies damit, dass eine Pensionsrückstellung seit der in 2001 erfolgten Änderung des § 6 a EStG unter anderem nur dann gebildet werden dürfe, wenn die zugrunde liegende Pensionszusage schriftlich erteilt worden sei und die Pensionszusage eindeutige Angaben zu Art, Form, Voraussetzungen und Höhe der in Aussicht gestellten Leistungen enthalte. Die mit Beschluss der Gesellschafter-Versammlung 24

vom 20.12.2002 vorgenommene Änderung der Pensionszusagen der Eheleute A sei inhaltlich nicht eindeutig. Es sei nur geregelt, dass die nunmehrigen monatlichen Renten retrograd aus den zum 31.12.2002 passivierten Rückstellungen in Höhe von 1.297.777,00 € (für Herrn A) und in Höhe von 647.158,00 € (für Frau A) ermittelt werden sollen. Wie dies im Detail zu geschehen habe (Rechnungszinssatz, Rechnungsgrundlagen, Einbeziehung von Dienst Eintrittszeitpunkten, Rentendynamik etc.) führe der Beschluss nicht aus.	
Ferner weist der Prüfer darauf hin, dass den Rückstellungsbildungen auf den 31.12.2002 nicht die „ursprünglichen“ Pensionsverträge vom 20.12.1982 und 27.03.1997 zugrunde lägen. Die von Frau ... ermittelten Werte beruhten nicht auf dem Beschluss der Gesellschafterversammlung unmittelbar, sondern auf einer von mehreren möglichen Auslegungen des Beschlusses. Die von Frau... ermittelte monatliche Rente in Höhe von 15.338,76 € bewege sich exakt in dem durch den Beschluss der Gesellschafterversammlung vom 27.03.1990 vorgegebenen Rahmen (600.000,00 DM x 60 % x 12). Im Endalter von 65 hätten die von Frau ... ermittelten Renten zu Barwerten von 2.878.187,00 € für Herrn A und in Höhe von 1.727.109,00 € für Frau A geführt. Eine durch den Gesellschafterbeschluss vom 20.12.2002 beabsichtigte „weitere Gewährleistung der Finanzierbarkeit der Pensionszusagen“ sei durch die von ... gewählte Auslegung nicht zu erreichen.	25
Außerdem stelle sich die Frage nach der Ernsthaftigkeit der Pensionszusagen der Eheleute A, da die Zusageänderungen vom 20.12.2002 über einen Zeitraum von mehr als 6 Jahren nicht in zutreffender Weise bilanziell erfasst worden seien.	26
Wegen der weiteren Einzelheiten der Stellungnahme des Fachprüfers wird auf die Anlage 1 des Betriebsprüfungsberichtes für die A GmbH vom 08.10.2010 (Blatt 220 Bd. der Betriebsprüfungsakte der A GmbH) Bezug genommen.	27
Sachverhalt bezüglich der B GmbH	28
An der im Jahr 1988 gegründeten B GmbH waren bis zum Zeitpunkt der Verschmelzung Herr A zu 40 Prozent und die A GmbH zu 60 Prozent beteiligt. Gegenstand des Unternehmens war der Export von Kraftfahrzeugteilen. Frau A war Geschäftsführerin der B GmbH. Herr A war als Bevollmächtigter für die Gesellschaft tätig.	29
Frau A wurde durch Pensionsvertrag vom 20.12.1996 eine Alters-, Invaliden- und Hinterbliebenenversorgung zugesagt. Gemäß § 3 Nr. 2 des Pensionsvertrages beträgt die Altersrente 65 % des rentenfähigen Einkommens, das als die Summe der letzten 14 Bruttomonatsgehälter vor Eintritt des Versorgungsfalls definiert wird. Wegen der weiteren Einzelheiten des Pensionsvertrages wird auf Blatt 18 ff der Betriebsprüfungsakte Bd. III der B GmbH Bezug genommen.	30
Gemäß Pensionsvertrag vom 20. Dezember 1996 wurde Herrn A eine Alters-, Invaliden- und Hinterbliebenenversorgung zugesagt. Die jährliche Altersrente betrug 65 Prozent des rentenfähigen Einkommens, das als die Summe der letzten 14 Bruttomonatsgehälter vor Eintritt des Versorgungsfalls definiert wurde. Wegen der weiteren Einzelheiten des Pensionsvertrages wird auf Blatt 38, Band III, der Betriebsprüfungsakte der B GmbH Bezug genommen.	31
Gemäß dem Anstellungsvertrag zwischen der B GmbH und Frau A vom 20.03.1988 wurde Frau A mit Wirkung zum 01.04.1988 als Geschäftsführerin der GmbH angestellt. Gemäß dem Protokoll über die Gesellschafterversammlung vom 29. Oktober 2003 wurde das Gehalt von Frau A ab dem 1.11.2003 von 16.412 € auf 2.865,00 € pro Monat herabgesetzt.	32

Gemäß dem Anstellungsvertrag zwischen der B GmbH und Herrn A vom 31.03.1988 wurde Herr A als Bevollmächtigter angestellt, der die Gesellschaft gerichtlich und außergerichtlich vertritt, die Geschäfte führt und zusammen mit dem Geschäftsführer die verantwortliche Leitung des gesamten Geschäftsbetriebes hat. Gemäß dem Protokoll über die Gesellschafterversammlung vom 29. Oktober 2003 wurde das Gehalt von Herrn A ab dem 1.11.2003 von 12.424 € auf 2.162,00 € pro Monat herabgesetzt.	33
Bei der B GmbH wurde beginnend im Jahr 2009 eine Betriebsprüfung unter anderem für die Körperschaftssteuer 2003 bis 2005 durchgeführt. Bei dieser Betriebsprüfung wurde unter anderem festgestellt, dass die bereits vom Veranlagungsbezirk wegen unangemessen hoher Gehaltszahlungen für das Jahr 2003 angenommene verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von 238.090,00 € zu Recht bei der Steuerfestsetzung berücksichtigt worden sei. Wegen der weiteren Einzelheiten des Betriebsprüfungsberichtes vom 08.10.2010 wird auf Blatt 162 ff. der Betriebsprüfungsakte Band IV der B GmbH Bezug genommen.	34
Gemäß dem Bericht über die steuerliche Behandlung der mit der betrieblichen Altersversorgung zusammenhängenden Sachverhalte vom 09.04.2010 vertrat der Fachprüfer die Auffassung, dass zum 31.12.2003 die Rückstellungen aufgrund der Überversorgungsgrundsätze teilweise aufzulösen seien. Nach Absenkung der Bezüge ab dem 01.11.2003 hätten die von Frau ... ermittelten Pensionen von 8.313,74 € für Herrn A und 9.412,66 € für Frau A über 380 Prozent (Herr A) bzw. über 325 Prozent (Frau A) des Barlohns betragen. Derartige Prozentsätze seien nicht fremdüblich und auch nicht betrieblich veranlasst. Unter Berücksichtigung der ab dem 01.11.2003 geltenden Bezüge ergäben sich maximal folgende Pensionsbeträge:	35
für Herrn A 33.775,00 €,	36
für Frau A 25.785,00 €.	37
Demnach seien folgende Pensionsrückstellungen zum 31.12.2003 zu bilden:	38
Für Herrn A 225.151,00 €.	39
Für Frau A 144.255,00 €.	40
Die Anpassung der Pensionsrückstellungen führt zu einer Gewinnerhöhung für 2003 in Höhe von 927.561,00 €. Wegen der weiteren Einzelheiten der Ausführungen des Fachprüfers wird auf Blatt 121 ff. der Betriebsprüfungsakte Band IV der B GmbH Bezug genommen.	41
Aufgrund der Ergebnisse der Betriebsprüfungen erließ der Beklagte am 23.08.2011 gegenüber der Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin der Firma A GmbH einen gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderten Körperschaftsteuerbescheid, mit dem die Körperschaftsteuer auf 635.306,00 € festgesetzt wurde. Dabei wurde ein Steuerbilanzgewinn in Höhe von 1.510.925,00 €, verdeckte Gewinnausschüttungen in Höhe von 476.028,00 € und ein zuzurechnendes Einkommen der Organgesellschaft in Höhe von 936.576,00 € berücksichtigt.	42
Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin fristgerecht Einspruch ein.	43
Im Einspruchsverfahren reichte die Klägerin ein neues versicherungsmathematisches Gutachten von Frau... vom 11. März 2012 ein, in dem ... die monatliche Altersrente von Frau A aufgrund der Pensionsvereinbarung mit der A GmbH auf 3.499,35 € und die monatliche Rente des Herrn A auf 6.916,25 € berechnet. Die retrograde Berechnung der Pension erfolgte jeweils auf Basis der Barwertfaktoren für eine ab Alter 65 lebenslänglich zahlbare	44

Altersrente inklusiv einer Witwen/Witwerrente in Höhe von 60 Prozent der Altersrente. Rechnungsgrundlagen für diese Umrechnung bilden die zum 31.12.2002 gültigen „Richttafeln“ von Dr. ... aus dem Jahre 1998 mit einem Rechnungszins von 6 Prozent und einer garantierten Anpassung der laufenden Rente von 3 Prozent per anno. Die Pensionsrückstellung zum 31.12.2003 berechnete Frau... auf 889.387,00 €, was zu einer Auflösung der bisherigen Pensionsrückstellung in Höhe 1.055.548,00 € führt. Wegen der Einzelheiten des versicherungsmathematischen Gutachtens von Frau ... wird auf die Körperschaftsteuerakte der A GmbH Bezug genommen.

Außerdem reichte die Klägerin eine berichtigte Bilanz zum 31.12.2003 ein, in der Rückstellung für Pension ähnliche Verpflichtungen in Höhe von 889.387,00 € enthalten sind. Die berichtigte Gewinn- und Verlustrechnung für 2003 führt zu einem Jahresüberschuss in Höhe von 457.382,00 € aufgrund der Erhöhung der sonstigen betrieblichen Erträge auf 1.166.659,00 €. 45

Durch Einspruchsentscheidung vom 21.11. 2013 wurde der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen. 46

Die Klägerin hat am 23.12.2013 Klage erhoben. 47

Zur Begründung der Klage berief sich die Klägerin unter anderem auf Folgendes: 48

Auflösung der bei der A GmbH gebildeten Pensionsrückstellungen 49

Im April 2012 habe die Klägerin eine berichtigte Bilanz für 2003 eingereicht. Die Berichtigung der Bilanz sei erforderlich gewesen, weil die Bilanz hinsichtlich der Pensionsrückstellung nicht mit § 6a EStG in Einklang gestanden habe und deshalb unrichtig gewesen sei. Die Pensionsrückstellungen für die Eheleute A seien gemessen an den jeweils mit Beschluss vom 20.12.2002 herbeigeführten Änderungen zu hoch gewesen. In der ursprünglichen Bilanz auf den 31.12.2003 sei eine Rückstellung für Pensionen in Höhe von insgesamt 1.944.935,00 € ausgewiesen worden. Nach den der Klägerin im Jahr 2012 vorgelegten versicherungsmathematischen Berechnungen betrage die Rückstellung für die Pensionsverpflichtungen zum 31.12.2003 nur 889.387,00 €. Aus dem Beschluss vom 20.12.2002 ergebe sich, dass es Wunsch der an dem Beschluss Beteiligten gewesen, die Rentenbezüge des Herrn A der Höhe nach auf den Betrag zu begrenzen, der sich bei einer Verrentung eines Betrages in Höhe von 1.297.777,00 € ergebe. Die Verrentung dieses Betrages, also gewissermaßen die Auszahlung der Rentenbeträge „aus“ diesem Betrag sollte dabei erst mit dem Zeitpunkt der Rentenfälligkeit, also erst mit Eintritt des Versorgungsfalles erfolgen. Dies werde daran deutlich, dass sich in dem Änderungsbeschluss vom 20.12.2002 keine – gegenüber der ursprünglichen Pensionszusage – abweichende Bestimmung des Zeitpunkts des Eintritts des Versorgungsfalles finde. Im Ergebnis habe der Beschluss vom 20.12.2002 die Wirkung gehabt, dass die Rentenanwartschaft der Eheleute A auf der Höhe eingefroren worden sei, die sich bei einer Verrentung des per 31.12.2002 bestehenden Rückstellungsbetrages ergebe. Der per 31.12.2002 für beide Eheleute bereits „angesparte“ Betrag als zu verrentender Betrag habe erst im Jahr der Rentenbezugsfälligkeit (2015 aus der Sicht des Herrn A; 2018 aus der Sicht der Frau A) vorhanden sein sollen, weshalb der angesparte Betrag gewissermaßen in die Zukunft projiziert worden sei. Die bilanzielle Abbildung des in dem Änderungsbeschluss zum Ausdruck kommenden Willens zur Änderung der Pensionszusage sei im Rahmen der Aufstellung der ursprünglichen Bilanz für das Jahr 2003 insofern unrichtig erfolgt, als dass die Gesellschaft der durch den Versicherungsmathematiker erteilten Auskunft entsprechend davon ausgegangen sei, dass man den per 31.12.2002 gebildeten Rückstellungsbetrag bis zum Zeitpunkt des Eintritts des 50

Versorgungsfalls unverändert fortführen könne. Beabsichtigt gewesen sei deshalb ursprünglich, den genannten Rückstellungsbetrag bis einschließlich des Jahres 2015 bzw. bis zum Jahre 2018 unverändert in die jeweilige Bilanz einzustellen. Da dem Versicherungsmathematiker eben dieses Vorhaben so auch mitgeteilt worden sei, sei auch das entsprechende versicherungsmathematische Gutachten zu den ursprünglichen Bilanzen entsprechend ausgefallen. In diesem Zusammenhang sei besonders zu beachten, dass der Versicherungsmathematiker bei der Erstellung seines Gutachtens davon ausgegangen sei, dass aufgrund der „Festschreibung“ des Rückstellungsbetrages per 31.12.2002 die den Eheleuten A ab dem Zeitpunkt des Eintritts des Versorgungsfalls zufließenden Versorgungsbeträge kontinuierlich von Jahr zu Jahr sinken würden. Dieses versicherungsmathematische Ergebnis finde jedoch keine Stütze im Wortlaut des Änderungsbeschlusses vom 20.12.2002. Die in den im Jahr 2012 vorgelegten berichtigten Bilanzen ausgewiesenen Pensionsrückstellungen trügen dem Umstand Rechnung, dass das zur Verrentung zur Verfügung stehende Kapital erst in den Jahren des Eintritts des Versorgungsfalls zur Verfügung stehen solle und dem Umstand, dass die Höhe der den Berechtigten zu gewährenden Versorgungsleistungen während des gesamten Bezugszeitraums unverändert bleibe.

Zu Unrecht sei der Beklagte der Auffassung, dass die Pensionszusage in Form des Änderungsbeschlusses vom 20.12.2002 nicht eindeutig sei, weil im Änderungsbeschluss der Rechnungszinssatz, die Rechnungsgrundlagen, die Einbeziehung von Dienst Eintrittszeitpunkten, die Rentendynamik etc. nicht ausdrücklich angesprochen werde. Aus dem BFH-Urteil vom 24.03.1999, I R 29/98, und dem Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 28.02.2002, 6 K 256/99, EFG 2002, 1021 ergebe sich, dass der Rechnungszinsfuß nicht schriftlich fixiert werden müsse. Sowohl der BFH als auch Finanzgerichte gingen davon aus, dass die notwendige Eindeutigkeit der Pensionszusage auch durch Auslegung erreicht werden könne (FG Baden-Württemberg, Urteil vom 08.12.2011, 3 K 4318/08; BFH-Urteil vom 12.10.2010 I R 17, 18/10).

Hinsichtlich der in Rede stehenden Pensionszusagen sei es aus zweierlei Gesichtspunkten für die Ermittlung der in Aussicht gestellten Leistungen nicht erforderlich gewesen, den Rechnungszinssatz etc. im Beschluss vom 20.12.2002 anzugeben. Zum einen deshalb, weil es sich bei dem in Rede stehenden Beschluss nur um einen Änderungsbeschluss handle. Die alte Zusage habe hinsichtlich des anzuwendenden Rechnungszinssatzes, hinsichtlich der Rechnungsgrundlagen, hinsichtlich der Einbeziehung von Dienst Eintrittszeitpunkten sowie hinsichtlich der Rentendynamik weiter gelten sollen. Zum anderen könne im Wege der Auslegung des Beschlusses die durch § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG geforderte Eindeutigkeit erreicht werden. Die erforderliche Auslegung des Beschlusses vom 20.12.2002 hätte es erforderlich gemacht, der Frage nachzugehen, welche Vorgaben die Gesellschaft der Versicherungsmathematikerin für die Berechnung der Pensionsrückstellungen gemacht habe (BFH-Beschluss vom 24.03.1999, I S 8/98, BFH/NV 1999, 1643).

Die Nichtbenennung des Rechnungszinsfußes und der biometrischen Vorhaben sei bereits deshalb unschädlich, weil die Verwendung des Rechnungszinsfußes und der biometrischen Vorgaben ohnehin der versicherungsmathematischen Verkehrssitte entsprochen habe und deshalb die ausdrückliche Benennung überflüssig gewesen sei (BFH-Beschluss vom 08.12.2004, I B 125/04, BFH/NV 2005, 1036). Hinsichtlich des Rechnungszinsfußes könne für eine einheitliche Handhabung der Umstand sprechen, dass für steuerliche Zwecke ein Zinsfuß von 6 v. H. gesetzlich vorgeschrieben sei (§ 6 a Abs. 3 Satz 3 EStG) und dieser Satz auch von dem im Streitfall eingeschalteten Versicherungsmathematiker gewählt worden sei (BFH-Urteil, BFHE 189, 45, BStBl II 2001, 612). Dies gelte unbeschadet dessen, dass aus

handelsrechtlicher Sicht auch der Ansatz eines niedrigeren Zinssatzes in Betracht komme (Institut der Wirtschaftsprüfer, Stellungnahme des Hauptfachausschusses 2/1988, Die Wirtschaftsprüfung 1988, 403, 404). Zur Auswahl der anzusetzenden biometrischen Faktoren könnte sich eine vergleichbare Wirkung daraus ergeben, dass die versicherungsmathematische Praxis insoweit in aller Regel bis 1998 auf die Richttafel von ... zurückgegriffen habe (BFH-Urteil vom 27.07.1994, II R 122/91, BFE 175, 384, BStBl II 1995, 14). Hierfür spreche auch, dass der Gesetzgeber Regelungen zum Übergang von der „alten“ auf die „neue“ Tafel in § 6a Abs. 4 Satz 2 EStG und § 52 Abs. 17 EStG getroffen habe.

Außerdem sei die Annahme des Beklagten, dass die Unwirksamkeit der Änderung des zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter bestehenden Pensionsvertrages dazu geführt habe, dass hierdurch gleichzeitig auch der Pensionsvertrag selbst „terminiert“ worden sei, rechtssystematisch unhaltbar. Bei unterstellter Unwirksamkeit des Änderungsbeschlusses sei die intendierte Vertragsänderung gerade nicht wirksam geworden und habe deshalb auch keine Auswirkung auf die bestehenden Pensionsvereinbarungen gehabt. Die ursprüngliche Pensionsvereinbarung sei damit weiterhin gültig bis zum heutigen Tag. 54

Ferner ist die Klägerin der Auffassung, dass die Pensionsrückstellungen nicht aufgrund des Eintretens einer Überversorgungssituation zu kürzen seien. Zu Unrecht berufe sich der Beklagte auf das BMF-Schreiben vom 03.11.2004, BStBl I 2004, 1045. Denn die 75-Prozent-Rechtsprechung des BFH sei nur auf Festbetragsrenten anwendbar. Der BFH nehme typisierend an, dass zukünftige Lohnentwicklungen in der Pensionsrückstellung bzw. der Pensionszusage vorweggenommen werden, wenn die Versorgungsanwartschaft (Pensionszusage) zusammen mit der Rentenanwartschaft aus der gesetzlichen Rentenversicherung 75 % der letzten Aktivbezüge übersteige. Zwischen den Eheleuten A und er A GmbH sei jedoch zu keinem Zeitpunkt eine Festbetragsrente vereinbart worden. Aus dem Umstand, dass sich aufgrund versicherungsmathematischer Berechnungen für die zukünftigen Rentenbezüge mathematisch fixe Beträge ergeben, folgere der Beklagte zu Unrecht, dass es sich um Festbetragsrenten handle. 55

In der Ursprungspensionszusage vom 30.12.1982 heiße es: „Die Altersrente betrage 60 v. H. des rentenfähigen Einkommens gemäß § 2“. An der Umstellung der gehaltsabhängigen Versorgungszusage habe sich nichts geändert. Ein entsprechender Gesellschafterbeschluss existiere nicht, weil eine solche Umstellung der Zusage zu keinem Zeitpunkt gewollt gewesen sei. Im Änderungsbeschluss vom 20.12.2002 finde sich kein Hinweis darauf, dass die Endgehaltsabhängigkeit der Zusage modifiziert oder gar aufgehoben worden wäre. Die Parteien der Pensionsvereinbarung hätten zu keinem Zeitpunkt beabsichtigt, die Endgehaltsabhängigkeit der Pensionszusage zu modifizieren oder die Zusage auf eine Festbetragszusage umzustellen. Wenn die Höhe der Pensionsrückstellung per 31.12.2002 ausweislich des Wortlauts des Änderungsbeschlusses vom 20.12.2002 die Bemessungsgrundlage der zukünftigen Versorgungsleistung bilde, dann folge hieraus, dass die Höhe der Versorgungsleistung des Herrn A dann endgehaltsabhängig sei, wenn die Höhe der Pensionsrückstellung selbst endgehaltsabhängig sei. Dass dies wiederum der Fall sei, liege deshalb auf der Hand, weil die Pensionsrückstellung zu sämtlichen Bilanzstichtagen seit ihrer Erteilung in Übereinstimmung mit dem Wortlaut der Pensionszusage bemessen worden sei und der Wortlaut der Pensionszusage aus dem Jahre 1982 vorsehe, dass Herr A einen Versorgungsanspruch in Höhe von 60 % des rentenfähigen Einkommens habe. Keinesfalls sei es möglich, aus dem Umstand, dass die Anwartschaft des Herrn A eingefroren worden sei, abzuleiten, dass damit auch der Charakter der Zusage von einer endgehaltsabhängigen Zusage in eine Festbetragszusage geändert worden sei. Das Gleiche gelte für Frau A. 56

- Im Übrigen liege zum 31.12.2003 auch kein Überschreiten der 75 Prozent Grenze vor. Nach der Rechtsprechung des BFH sei zu prüfen, ob der Jahresbetrag der dem Gesellschafter zustehenden Versorgungsanwartschaft ihrem Betrag nach höher sei, als 75 % des Jahresbetrages der per 31.12. des jeweils betrachteten Wirtschaftsjahres bezogenen Aktivbezüge. Die im Jahr 2012 beauftragte Versicherungsmathematikerin habe in dem neu erstellten Gutachten die Höhe der Rentenzahlungen an Herrn A mit 6.916,52 € und der Frau A mit 3.499,35 € berechnet. Herr A habe in 2003 Aktivbezügen in Höhe von 314.598,00 € und Frau A in Höhe von 106.706,00 € erzielt. Die 75 Prozent Grenze sei somit nicht überschritten. Zu Unrecht habe der Fachprüfer nicht auf die Gesamtsumme der Jahresbezüge zum Bilanzstichtag, sondern auf die Summe des auf das Jahr 2003 hochgerechneten (herabgesetzten) Dezembergehaltes der Eheleute A abgestellt. 57
- Zu Unrecht gehe der Beklagte auch davon aus, dass die Änderung der erteilten Pensionszusage zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führe. Bereits die Grundprämisse des Beklagten, dass die gehaltsabhängige Pension in eine Festbetragsrente umgewandelt worden sei, sei – wie bereits dargelegt – unzutreffend. Außerdem resultiere aus dem durch die Eheleute A ausgesprochenen Verzicht die bereits erdiente Anwartschaft durch ihre Dienste zugunsten der Gesellschaft weiter zu erhöhen, ein erhebliches Absinken des Versorgungsniveaus. 58
- Teilauflösung der per 31.12.2003 bei der B GmbH gebildeten Pensionsrückstellungen 59
- Wie auch bei der A GmbH gehe der Beklagte zu Unrecht vom Vorliegen von Festbetragsrenten aus. Außerdem werde die 75 %-Grenze nicht überschritten. Ausweislich des Pensionsgutachtens des Aktuar ... betrage die vorausberechnete monatliche Rentenzahlung an Herrn A 8.313,73 €, während die vorausberechnete Höhe der monatlichen Rentenzahlung an Frau A 9.410,13 € betrage. Ausweislich der Gehaltsabrechnungen der Eheleute A für Dezember 2003 habe Herr A in 2003 Aktivbezüge in Höhe von 168.833,85 € erzielt, wohingegen Frau A in 2003 Aktivbezüge in Höhe von 192.235,34 € erzielt habe. Eine Überschreitung der 75 Prozent Grenze liege somit nicht vor. 60
- Ferner ist die Klägerin der Auffassung, dass die Einspruchsentscheidung des Beklagten bereits insofern rechtswidrig sei, als der Beklagte zu dem Zeitpunkt, zu welchem die Einspruchsentscheidung ergangen sei, nicht mehr die zur Entscheidung über den Einspruch berufene Behörde gewesen sei. 61
- Bezüglich der angemessenen Bezüge der Eheleute A bei der B GmbH haben die Beteiligten sich in der mündlichen Verhandlung darauf geeinigt, dass für das Streitjahr Bezüge von Frau A in Höhe von 105.000 € und von Herrn A in Höhe von 78.750 € angemessen sind. Für die vom Beklagten angenommene verdeckte Gewinnausschüttung bedeutet dies, dass die verdeckte Gewinnausschüttung nicht mehr 238.090 €, sondern $114.671 € (128.567 € - 78.750 € = \underline{49.817 €} + 169.854 - 105.000 € = \underline{64.854 €})$ beträgt. 62
- Bezüglich der Bezüge der Eheleute A bei der A GmbH haben die Beteiligten sich in der mündlichen Verhandlung darauf geeinigt, dass für das Streitjahr Bezüge von Frau A in Höhe von 45.000 € und von Herrn A in Höhe von 98.000 € angemessenen sind. Für die vom Beklagten angenommene verdeckte Gewinnausschüttung bedeutet dies, dass die verdeckte Gewinnausschüttung nicht mehr 237.245 €, sondern $124.145 € (182.573 € - 98.000 € = \underline{84.573 €} + 84.672 € - 45.000 € = \underline{39.572 €})$ beträgt. 63
- Die Klägerin beantragt, 64

dass die Körperschaftsteuer unter Berücksichtigung eines um 889.387 € geminderten Gewinns der A GmbH und mit Berücksichtigung der verdeckten Gewinnausschüttungen in der Form der Einigung sowie eines um 927.561 € und den verdeckten Gewinnausschüttungen in Form der Einigung verminderten Organeinkommens der B GmbH ermittelt wird,

hilfsweise, die Revision zuzulassen, 66

die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären. 67

Der Beklagte beantragt, 68

die Klage abzuweisen, soweit der Antrag der Klägerin über die Einigung bezüglich der beiden verdeckten Gewinnausschüttungen hinausgeht, 69

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 70

Zur Begründung seines Antrags wiederholt der Beklagte sein Vorbringen in der Einspruchsentscheidung. Ergänzend weist er darauf hin, dass für die steuerliche Abwicklung der A GmbH, deren Rechtsnachfolgerin die Klägerin sei, zuständig bleibe. 71

Entscheidungsgründe: 72

Die Klage ist teilweise begründet. 73

Bezüglich der angemessenen Bezüge der Eheleute A bei der A GmbH (vGA statt 237.245 € nur noch 124.146 €) und der B GmbH (vGA statt 238.090 € nur noch 114.671 €) haben die Beteiligten sich in der mündlichen Verhandlung geeinigt. Der Beklagte hat zu Recht die bei der A GmbH gebildeten Pensionsrückstellung für die Altersversorgung der Eheleute A aufgelöst. Zu Unrecht hat der Beklagte die bei der B GmbH gebildeten Pensionsrückstellungen wegen einer sog. Überversorgung der Eheleute A teilweise aufgelöst. 74

1. Die Klägerin ist zu Unrecht der Auffassung, dass die Einspruchsentscheidung des Beklagten bereits insofern rechtswidrig sei, als der Beklagte zu dem Zeitpunkt, zu welchem die Einspruchsentscheidung ergangen sei, nicht mehr die zur Entscheidung über den Einspruch berufene Behörde gewesen sei. 75

Nach § 127 AO kann im Verwaltungsverfahren die Aufhebung eines nicht nach § 125 AO nichtigen Verwaltungsakts, der unter Verletzung von Vorschriften über das Verfahren, die Form oder die örtliche Zuständigkeit zustande gekommen ist, nicht begehrt werden, wenn keine andere Entscheidung in der Sache hätte getroffen werden können. In dieser Regelung kommt nach ständiger Rechtsprechung des BFH zum Ausdruck, dass Verfahrensfehler im Verwaltungsverfahren ein geringeres Gewicht haben als sachlich-rechtliche Mängel und dass eine unnötige Wiederholung des Verwaltungsverfahrens vermieden werden soll (BFH-Urteil vom 22.9.1983 IV R 109/83, BFHE 140, 132, BStBl II 1984, 342). 76

Für das steuergerichtliche Verfahren bedeutet § 127 AO, dass das Finanzgericht einen Verwaltungsakt nicht allein wegen der örtlichen Unzuständigkeit des Finanzamtes aufheben darf, sondern auch feststellen muss, ob materiell-rechtlich eine andere Entscheidung hätte getroffen werden können. Das gilt nur dann nicht, wenn Ermessenshandlungen i.S. von § 102 FGO und gerichtlich nicht nachprüfbare Beurteilungsspielräume streitig sind (BFH-Urteil vom 77

25.11.1988 III R 264/83, BFH/NV 1989, 690 m. w. N.).

Im anhängigen Verfahren streiten die Beteiligten über die Auslegung des § 6a EStG und somit weder um Ermessenshandlungen i.S. von § 102 FGO noch um gerichtlich nicht nachprüfbare Beurteilungsspielräume, so dass der angefochtene Steuerbescheid nicht allein wegen der örtlichen Unzuständigkeit des Finanzamtes aufzuheben ist. 78

2. Der Beklagte hat zu Recht die bei der A GmbH gebildeten Pensionsrückstellung für die Altersversorgung der Eheleute A aufgelöst. 79

Gemäß § 6a Abs. 1 EStG i.V. m. § 8 Abs. 1 KStG darf für eine Pensionsverpflichtung eine Rückstellung (Pensionsrückstellung) nur gebildet werden, wenn der Pensionsberechtigte einen Rechtsanspruch auf einmalige oder laufende Pensionsleistungen hat (§ 6a Abs. 1 Nr. 1 EStG), die Pensionszusage keinen Vorbehalt hinsichtlich der Minderung oder des Entzugs der Pensionsanwartschaft oder -leistung enthält (§ 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG) und die Pensionszusage schriftlich erteilt ist und eindeutige Angaben zu Art, Form, Voraussetzungen und Höhe der in Aussicht gestellten künftigen Leistungen enthält (§ 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG). 80

Das Erfordernis der inhaltlichen Konkretisierung der Pensionszusage in § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG ist durch das Steueränderungsgesetz 2001 (StÄndG 2001) vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3794, BStBl I 2002, 4) in den Gesetzestext aufgenommen worden. Im Bericht des Finanzausschusses wird die Änderung des § 6a EStG durch das Steueränderungsgesetz 2001 damit begründet, dass in der praktischen Anwendung dieser Vorschrift Zweifel aufgetreten seien, welchen Inhalt die Pensionszusage haben müsse. Die Vereinbarung müsse aus Gründen der Rechtsklarheit neben dem Zusagezeitpunkt eindeutige und präzise Angaben zu Art, Form, Voraussetzungen und Höhe der in Aussicht gestellten künftigen Leistungen enthalten. Dies werde durch die vorgeschlagene Gesetzesänderung klargestellt (BT-Drs. 14/7341 S. 10). 81

Nach Auffassung des Senates müssen die Bemessungsgrundlagen für die Versorgungsleistungen in der Versorgungszusage so genau angegeben werden, dass die Höhe der Altersrente, der Invalidenrente und der Hinterbliebenenversorgung eindeutig bestimmbar ist (FG Düsseldorf, Urteil vom 12.11.2013 6 K 4199/11 K, F, EFG 2014, 523). 82

Im Streitfall ist die Höhe der Altersrente, der Invalidenrente und der Hinterbliebenenversorgung nicht eindeutig bestimmbar. Es wurde nur vereinbart, dass die Rente aus den Rückstellungsbeträgen in Höhe von 647.158 € für Frau A und in Höhe von 1.267.777 € für Herrn A retrograd zu ermitteln ist. Allein aufgrund dieser Angaben sind die Versorgungsleistungen jedoch nicht eindeutig ermittelbar. 83

Bezeichnend ist, dass die Versicherungsmathematikerin in ihrem Gutachten vom 10. Dezember 2007 unter Berücksichtigung der „Richttafeln“ von Dr. ... aus dem Jahr 1998 mit einem Rechnungszins von 6 Prozent und einer garantierten Anpassung der laufenden Rente von 3 Prozent eine monatliche Alters- und Invalidenrente für Frau A in Höhe von 9.338 € und für Herrn A in Höhe von 15.338 € ermittelt hat und in ihrem Gutachten vom 11.03.2012 ebenfalls unter Berücksichtigung der „Richttafel“ von Dr. ... aus dem Jahre 1998 mit einem Rechnungszins von 6 Prozent und einer garantierten Anpassung der laufenden Rente von 3 Prozent eine Altersrente von Frau A in Höhe von 3.499,35 € und für Herrn A eine Altersrente in Höhe von 6.916,25 € errechnet hat. 84

Außerdem ergibt sich aus dem Gesellschafterbeschluss vom 20. Dezember 2002 und der entsprechenden Ergänzungen der Pensionsvereinbarungen nicht eindeutig, dass überhaupt 85

ein Rechnungszins und wenn ja in welcher Höhe zu berücksichtigen ist. Man kann den Gesellschafterbeschluss vom 20. Dezember 2002 auch so verstehen, dass die dort als Ausgangsbeträge für die retrograd zu ermittelnden Versorgungsleistungen angegebenen Beträge als Festbeträge zu verstehen sind, die nicht um irgendwelche Zinsen zu erhöhen sind. Entgegen der Ansicht der Klägerin ist es ohne Bedeutung, ob der Rechnungszinsfuß von 6 % der versicherungsmathematischen Verkehrssitte entspricht, wie die Klägerin behauptet. Denn entscheidend ist, ob die Beträge von 647.158 € für Frau A und in Höhe von 1.267.777 € für Herrn A überhaupt um Zinsen erhöht und wenn ja welche Erträge die Gesellschaft noch erwirtschaften kann und ob diese Beträge ganz oder nur teilweise für Versorgungsleistungen zur Verfügung stehen sollen. Die Antworten auf diese Fragen lassen sich dem Gesellschafterbeschluss vom 20. Dezember 2002 nicht hinreichend eindeutig entnehmen.

Außerdem wäre es notwendig gewesen, zu regeln, welche Lebenserwartung bei der retrograden Rentenberechnung zu berücksichtigen ist. Denn wenn man den zu verrentenden Betrag festlegt, stellt sich die Frage, wie man berücksichtigt, dass die statistische Lebenserwartung nicht unbedingt der tatsächlichen entspricht. Entgegen der Ansicht der Klägerin ist es nicht so, dass es der Verkehrssitte entspricht, dass bei Verrentung von Festbeträgen immer die Richttafeln von Heubeck zugrunde zu legen sind. Im Streitfall könnte man auch die Periodensterbetafeln für Deutschland des Statistischen Bundesamtes oder die Sterbetafel für Lebensversicherungen der Deutschen Aktuarvereinigung e. V. gegebenenfalls unter Berücksichtigung eines Sicherheitszuschlages zu Grunde legen. Wenn man erreichen will, dass die Beträge in Höhe von 647.158 € für Frau A und in Höhe von 1.267.777 € für Herrn A ausreichen, um eine lebenslange Versorgung sicherzustellen und so lässt sich die Aussage des Gesellschafterbeschlusses, um eine Finanzierbarkeit der Pensionszusagen weiterhin zu gewährleisten, werden die Pensionszusagen zugunsten von Frau A und Herrn A geändert, verstehen, hätte sich ein Sicherheitszuschlag bezüglich der Lebenserwartung aufgedrängt, da statistische Daten zwar für hinreichend große Personengruppen aber nicht für Einzelpersonen Aussagekraft haben.

86

Soweit die Klägerin sich auf das BFH-Urteil vom 22.10.1998 (I R 29/98, HFR 1999, 558) beruft, nachdem die Mehrdeutigkeit einer Pensionszusage es nicht ausschließt, ihren Inhalt durch Auslegung oder Beweiserhebung zweifelsfrei zu ermitteln, übersieht sie, dass dieses Urteil sich nicht auf die Neufassung des § 6a EStG bezieht, sondern auf die Anwendung der Grundsätze über verdeckte Gewinnausschüttungen. Im Übrigen lässt sich ein eindeutigen Inhalt des Gesellschafterbeschlusses vom 20. Dezember 2002 im Streitfall – wie oben bereits dargelegt – nicht durch Auslegung ermitteln. Das Urteil des FG Hannover vom 28.2.2002 (6 K 256/99, EFG 2002, 1021) wurde durch das BFH-Urteil vom 22.10.2002 (I R 37/02, BFHE 204, 96, BStBl II 2004, 121) aufgehoben und bezieht sich auch auf die Zeit vor Änderung des § 6a EStG. Das Gleiche gilt für die anderen von der Klägerin zitierten Urteile.

87

Zu Unrecht ist die Klägerin auch der Auffassung, dass, wenn der Beschluss vom 20. Dezember 2002 und die entsprechenden Vertragsänderungen nicht hinreichend eindeutig seien, die ursprüngliche Pensionsvereinbarung bis zum heutigen Tag weiterhin gültig sei. Denn sowohl aus dem Protokoll der Gesellschafterversammlung vom 20. Dezember 2002 als auch aus den Ergänzungen zu den Pensionsvereinbarungen vom 20. Dezember 2002 ergibt sich eindeutig, dass die ursprünglichen Pensionszusagen nicht mehr gelten sollten und durch eine neue Pensionszusage ersetzt wurden. Die zivilrechtliche Aufhebung bzw. Änderung der ursprünglichen Pensionszusage durch die Vereinbarungen vom 20. Dezember 2002 ist unabhängig davon, ob die Pensionszusage vom 20. Dezember 2002 den Anforderungen des § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG genügt. Zivilrechtlich führt die Mehrdeutigkeit der

88

Pensionsvereinbarungen vom 20. Dezember 2002 nicht zu einer Unwirksamkeit der gesamten Vereinbarung.

3. Zu Unrecht hat der Beklagte die bei der B GmbH gebildeten Pensionsrückstellungen wegen einer sog. Überversorgung der Eheleute A teilweise aufgelöst. 89

Gemäß § 6a Abs. 1 EStG darf für Pensionsverpflichtungen eine steuerwirksame Rückstellung gebildet werden, sofern die in § 6a EStG genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Die Rückstellung ist höchstens mit dem Teilwert der Pensionsverpflichtung anzusetzen (§ 6a Abs. 3 Satz 1 EStG). Nach § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 4 EStG sind Erhöhungen oder Verminderungen der Pensionsleistungen nach dem Schluss des Wirtschaftsjahres, die hinsichtlich des Zeitpunktes ihres Wirksamwerdens oder ihres Umfanges ungewiss sind, bei der Berechnung des Barwertes der künftigen Pensionsleistungen und der Jahresbeträge erst zu berücksichtigen, wenn sie eingetreten sind. Diese Regelungslage lässt sich durch eine entsprechende Höherbemessung der Versorgung nicht umgehen. 90

Der Bundesfinanzhof sieht in einer Vorwegnahme künftiger Entwicklungen in Gestalt ansteigender säkularer Einkommenstrends eine Überversorgung, die zur Kürzung der Pensionsrückstellung führt, und zwar typisierend dann, wenn die Versorgungsanwartschaft zusammen mit der Rentenanwartschaft aus der gesetzlichen Rentenversicherung 75 v.H. der am Bilanzstichtag bezogenen Aktivbezüge übersteigt (BFH-Urteil vom 31.3.2004, I R 70/03, BFHE 206, 37, BStBl II 2004, 937). Im Hinblick auf die Schwierigkeit, die letzten Aktivbezüge und die zu erwartenden Sozialversicherungsrenten zu schätzen, stellt der BFH zur Prüfung einer möglichen Überversorgung ausdrücklich auf die vom Arbeitgeber während der aktiven Tätigkeit des Begünstigten im jeweiligen Wirtschaftsjahr tatsächlich erbrachten Arbeitsentgelte ab (gemäß BFH-Urteil vom 27.3.2012, I R 56/11, BFHE 236, 74, BStBl II 2012, 665 ständige Rechtsprechung). 91

Wenn es jedoch entgegen der Ansicht des Beklagten, für die spricht, dass das am Bilanzstichtag für den Monat Dezember zugesagte Gehalt auch das für die Zukunft geltende Gehalt ist, nach der ständigen Rechtsprechung des BFH, der sich der Senat anschließt, auf die bis zum 31.12.2003 tatsächlich bezogenen Aktivbezüge des Wirtschaftsjahres 2003 ankommt, liegt im Streitfall keine Überversorgung vor. Ausweislich des Pensionsgutachtens des Aktuar ... betragen die vorausgerechneten monatlichen Rentenzahlung zum 31.12.2003 an Herrn A 8.313,73 € (x 12 = 99.764 €), während die vorausgerechneten monatlichen Rentenzahlung an Frau A 9.410,13 € (x 12 = 112.921 €) betragen. Ausweislich der Gehaltsabrechnungen der Eheleute A für Dezember 2003 hat Herr A in 2003 Aktivbezüge in Höhe von 168.833 € (davon 75 Prozent = 126.624 €) und Frau A in Höhe von 192.235 € (davon 75 Prozent = 144.176 €) gehabt. Anhaltspunkte dafür, dass die Eheleute A, für die keine Sozialversicherungsbeiträge einbehalten wurden, Sozialversicherungsrenten zu erwarten hatten, liegen nicht vor (vgl. auch Blatt 122 R Band IV der BP-Handakte B GmbH). Eine Überschreitung der 75 Prozent Grenze liegt somit nicht vor. 92

Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 136 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO). 93

Die Revision ist gemäß § 115 Abs. 2 FGO zuzulassen. 94

Die Übertragung der Steuerberechnung auf den Beklagten beruht auf § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO. 95

Die Entscheidung über die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren beruht auf 139 Abs. 3 Satz 3 FGO. 96

