
Datum: 14.11.2013
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 3244/10
ECLI: ECLI:DE:FGK:2013:1114.10K3244.10.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, I B 193/13

Tenor:

Die Bescheide über Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbetrag 2000?2005, über die gesonderte und einheitliche Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2000 und 31.12.2001, über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2000 sowie

über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Gewerbesteuer auf den 31.12.2001 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10.09.2010 werden dahingehend abgeändert, dass in Bezug auf die Pensionsrückstellungen sowie die ausgezahlten Versorgungsleistungen an den Berater Herrn B1 nicht von verdeckten Gewinnausschüttungen auszugehen ist.

Die Neuberechnung der Steuern sowie der Verlustfeststellungen wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Die Beteiligten streiten über die Qualifikation von Zuführungen zu Pensionsrückstellungen sowie die Zahlungen von Versorgungsleistungen als verdeckte Gewinnausschüttungen.	2
Die Klägerin ist durch Verschmelzung Rechtsnachfolgerin der A Hydraulik GmbH (A).	3
Die A wurde im Jahr 2000 gegründet und hatte zum damaligen Zeitpunkt vier Gesellschafter, unter anderem Frau B mit 50 %, welche auch Geschäftsführerin war. Im Juni 2003 verstarb Frau B und ihr Ehemann Herr B1 erbte die Anteile, welche er im Oktober 2003 gegen Kaufpreiszahlung in Höhe des Nennwerts mit einem Aufschlag von 49 % an die Mitgesellschafter C und D übertrug.	4
Vor Eintragung der Klägerin in das Handelsregister schloss diese mit dem Ehemann der Gesellschafterin, Herrn B1, einen Beratervertrag.	5
Ausweislich des Beratervertrages wurde eine monatliche Vergütung von 10.500 DM gewährt. Ab Mai 2003 sollte lediglich eine monatliche Versorgungsleistung i.H.v. 1500 € bezahlt werden.	6
Der Beklagte sah nach einer Betriebsprüfung hierin eine Versorgungsleistung, welche ausschließlich im Gesellschafterverhältnis begründet sei, da die Leistung an eine nahestehende Person der Gesellschafterin gezahlt werde und aufgrund des Alters und der kurzen Tätigkeit für den Betrieb eine Erdienbarkeit auszuschließen sei. Daher seien die ab dem 01.05.2003 gezahlten Versorgungsleistungen sowie die Zuführungen zu den Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen als VGA bewerten.	7
Auf den Beratervertrag vom 04.01.2000 (Bl. 26 Gerichtsakten) wird Bezug genommen.	8
Gegen die entsprechenden Veranlagungen wandte sich die Klägerin mit Einspruch, welcher mit Einspruchsentscheidung vom 14.09.2010 als unbegründet zurückgewiesen wurde.	9
Hiergegen richtet sich die Klage vom 15.10.2010.	10
Zur Begründung trägt die Klägerin vor, dass der Berater, Herr B1, bereits seit 1995 mit den heutigen Gesellschaftern C und D zusammengearbeitet habe. Der Berater habe seinerzeit noch ein Ingenieurbüro als Einzelunternehmen betrieben. Die Gesellschafter C und D hätten ein reines Handelsunternehmen im Geschäftsfeld der A betrieben. In der Folge habe sich gezeigt, dass die Konzeption als reines Handelsunternehmen nicht den Markterfordernissen entsprach und es sei beschlossen worden, das Einzelunternehmen des Herrn B1 zu übernehmen. Im Ergebnis beschloss man, gemeinsam eine neue Firma zu gründen, deren Anteile zu 25 % jeweils den Gesellschaftern C und D sowie zu 50 % der Ehefrau des Beraters, Frau B, zugewiesen wurden. Die Geschäftsführung sollte gemeinschaftlich zwischen Frau B und einem der beiden Mitgesellschafter geregelt werden. Herr B1 wollte sich seinerseits nicht mehr aktiv am Unternehmen beteiligen, aber seine Kontakte und sein Wissen weiterhin dem Unternehmen zur Verfügung stellen. Darüber hinaus sei wesentlich gewesen, dass er sich zu einem Wettbewerbsverbot verpflichtete. Für die Tätigkeit erhielt er Beraterhonorare und eine Versorgungszusage, um ihn nachhaltig an das Unternehmen zu binden. Dies habe im Interesse des Unternehmens gestanden. Wirtschaftlich stelle sich der gewählte Weg nicht anders dar, als habe man das Einzelunternehmen auf Basis einer Leibrente gekauft.	11
Es sei nicht von einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen, da Herr B1 aufgrund seiner Erfahrungen eine adäquate Gegenleistung erbracht habe. Darüber hinaus sei die	12

Versorgungszusage auch eine Gegenleistung für das eingegangene Wettbewerbsverbot. Die Gesellschafter C, D und E stünden nicht in ein Näheverhältnis zu Herrn B1, sie seien ausschließlich an Gewinnmaximierung interessiert. Die Vereinbarung im Beratervertrag sei mithin fremdvergleichsfähig. Überdies habe die Pension auch verdient werden können. Unabhängig vom Alter des Beraters sei nach der Rechtsprechung des BFH die Erdienungszeit einzelfallbezogen zu prüfen. Herr B1 habe eine hohe Qualifikation gehabt, die die Beteiligten bereits seit mehr als 10 Jahren kannten. Herr B1 habe sich über einen Zeitraum von 37 Monaten zur Tätigkeit verpflichtet und sei darüber hinaus bis zum heutigen Tag noch für das Unternehmen tätig. Umsätze und Ertragskraft des Einzelunternehmens von Herrn B1 seien bekannt und einschätzbar gewesen.	
Im Ergebnis sei davon auszugehen, dass der durch die Versorgungsleistung entstandenen Vermögensminderung eine angemessene Gegenleistung gegenüberstand.	13
Die Klägerin beantragt,	14
die Bescheide über Körperschaftsteuer und Gewerbesteuerermessbetrag 2000-2005,	15
über die gesonderte und einheitliche Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2000 und 31.12.2001,	16
über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2000 sowie	17
über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Gewerbesteuer auf den 31.12.2001 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10.09.2010	18
dahingehend abzuändern, dass in Bezug auf die Pensionsrückstellungen sowie die ausgezahlten Versorgungsleistungen an den Berater Herrn B1 nicht von verdeckten Gewinnausschüttungen auszugehen ist,	19
hilfsweise die Revision zuzulassen.	20
Der Beklagte beantragt,	21
die Klage abzuweisen.	22
Er vertritt die Auffassung, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege, weil der Zeitraum zwischen der Zusage der Pension und dem vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand weniger als 10 Jahre betrage. Er weist insoweit auf das Urteil des BFH vom 4. 20.01.1996 (I R 41/95) hin.	23
Überdies sei der Begünstigte am 22.04.1933 geboren, der strittige Vertrag datiert vom 04.01.2000. Zu diesem Zeitpunkt sei Herr B1 älter als 66 Jahre und 8 Monate gewesen. Die Laufzeit des Vertrages sei auf 37 Monate begrenzt gewesen. Ab dem 01.05.2003 sei die Klägerin verpflichtet gewesen, monatliche Versorgungsleistungen zu erbringen. Die Vertragszeit betrage somit weniger als 31 % der vom BFH vorgegebenen Mindestlaufzeit. Damit sei eine Erdienbarkeit nicht mehr möglich. Dass der Begünstigte auch heute noch für die Klägerin tätig sei, sei unbeachtlich. Der BFH wende pauschal die Zeitvorstellungen des § 1 Abs. 1 BetrAVG (10 Jahre) an.	24
Darüber hinaus verneine der BFH im genannten Urteil eine Erdienbarkeit generell, sobald der Begünstigte das 60. Lebensjahr überschritten habe.	25

Ob ein anderes Ergebnis steuerlich zu erzielen gewesen wäre, wenn das Einzelunternehmen gegen Leibrente gekauft worden wäre, sei ebenfalls unbeachtlich.	26
Entscheidungsgründe	27
Die Klage ist begründet.	28
1. Die angefochtenen Verwaltungsakte sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten, § 100 Absatz ein FGO.	29
Die Zahlungen sowie Zuführungen zu Rückstellungen im Zusammenhang mit der Pensionszusage an Herrn B1 sind bei der Klägerin nicht als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) zu qualifizieren.	30
a. Unter einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes (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 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.V.m. § 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, vgl. Urteile vom 16. März 1967 I 261/63, BFHE 89, 208, BStBl III 1967, 626; vom 3. Mai 2006 I R 124/04, BFHE 214, 80). Außerdem muss der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (BFH vom 7. August 2002 I R 2/02, BFHE 200, 197, BStBl II 2004, 131; vom 8. Oktober 2008 I R 61/07, BFHE 223, 131, BStBl II 2011, 62).	31
b. Soweit die Gesellschaft einen Vertrag mit dem beherrschenden Gesellschafter oder mit mehreren Gesellschaftern, welche mit Stimmrechtsmehrheit zur Durchsetzung gleichgerichteter wirtschaftlicher Interessen zusammenwirken, abschließt, bedarf es auch bei Fremdüblichkeit der Vertragsgestaltung einer klaren, von vornherein mit Zukunftswirkung betroffenen Vereinbarung (Harle/Kurlemann in Ernst & Young, VGA, 3, Rz. 101ff. m. w. N.).	32
c. Die steuerliche Anerkennung einer Pensionszusage setzt voraus, dass die Voraussetzungen des § 6a EStG erfüllt sind und die Pensionszusage betrieblich veranlasst ist.	33
Hinsichtlich der betrieblichen Veranlassung sind regelmäßig die Ernsthaftigkeit, die Erdienbarkeit, die Finanzierbarkeit sowie die Angemessenheit der Pensionszusage zu prüfen. Das Merkmal der Erdienbarkeit gilt grundsätzlich auch für nicht beherrschende Gesellschaftergeschäftsführer. Hinsichtlich der Erdienbarkeit wird für nicht beherrschende Gesellschaftergeschäftsführer regelmäßig verlangt, dass zwischen Beginn der Betriebszugehörigkeit und dem Eintritt in den Ruhestand mindestens 12 Jahre liegen und die Zusage für mindestens 3 Jahre bestanden hat (Harle/Kurlemann in EY, VGA, 4, Pensionszusage, Rz. 37 m. w. N.). Der BFH hat mit Entscheidung vom 15.03.2000 (I R 40/99, Bundessteuerblatt II 2000,504) entschieden, dass im Hinblick auf die Berechnung der Betriebszugehörigkeit nicht nur die Zeiträume im Betrieb der GmbH einzubeziehen seien, sondern auch solche, in denen der Gesellschafter zuvor in einem Einzelunternehmen tätig war, das in die GmbH eingebracht wurde oder an diese veräußert wurde. Im Hinblick auf die Ernsthaftigkeit hat er entschieden, dass in solchen Fällen eine Probezeit nicht erforderlich sei.	34

d. In Anwendung dieser Grundsätze ist zunächst festzustellen, dass Herr B1 eine nahestehende Person der damaligen Gesellschafterin Frau B ist, hier jedoch kein beherrschendes Gesellschafterverhältnis vorlag, da die Gesellschafterin keine gleichgerichteten wirtschaftlichen Interessen mit den übrigen Gesellschaftern verfolgte.	35
Im Hinblick auf die Erdienbarkeit ist nach der zitierten Rechtsprechung des BFH zu berücksichtigen, dass Herr B1 vor Gründung der H mehrere Jahre in seinem Einzelunternehmen als Ingenieur tätig war. Im Laufe dieser Zeit arbeitete er mit dem Handelsunternehmen der späteren Gesellschafter der Klägerin bereits zusammen. Zum Zeitpunkt der Gründung der H hatte Herr B1 also bereits zahlreiche Jahre in dem Geschäftsfeld gearbeitet, in welchem er sodann als Berater tätig werden sollte.	36
Aus Sicht des Senats verbieten die besonderen Umstände des Einzelfalls vor diesem Hintergrund die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung. Die beteiligten Personen kannten einander vor Gründung der Rechtsvorgängerin der Klägerin schon aus früheren Geschäftsbeziehungen, welche in einem identischen Umfeld lagen. Den Beteiligten war klar, welche Fähigkeiten und Kontakte Herr B1 hatte. Die Prozessbevollmächtigte der Klägerin hat überzeugend dargelegt, dass es insbesondere im Interesse der Fremdgesellschafter war, Herrn B1 langfristig an das Unternehmen zu binden und zu verhindern, dass er seine Kenntnisse an Konkurrenten weitergab. Dies spricht aus Sicht des Senates dafür, eine Fremdüblichkeit im Hinblick auf die Pensionszusage anzunehmen. Unabhängig von der Gesellschafterin Frau B ist nicht anzunehmen, dass die übrigen Gesellschafter ein Interesse daran hatten, Herrn B1 aus außerbetrieblichen Gründen zu bereichern. Es erscheint dem Senat vielmehr naheliegender, dass die Pensionszusage auch Teil einer Gegenleistung für die Überlassung des Einzelunternehmens darstellte und somit im Ergebnis eher ein Verkauf gegen Leibrente beabsichtigt war. Vor diesem Hintergrund ist anzunehmen, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Kaufmann unter diesen Umständen ebenfalls eine Pensionszusage erteilt hätte.	37
Wegen dieser Besonderheiten des Einzelfalles sowie dem Umstand, dass die Zeiten im Einzelunternehmen bei der Erdienbarkeit und einer gegebenenfalls notwendigen Probezeit zu berücksichtigen waren, bewertet der Senat die Pensionszusage als fremdüblich. Somit waren die angefochtenen Bescheide im beantragten Umfang zu ändern.	38
2. Die Neuberechnung der Steuer wird gemäß § 100 Abs. 2 S. 2 FGO dem Beklagten übertragen	39
3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Absatz ein FGO.	40
4. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.	41