

---

**Datum:** 26.03.2015  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 10. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 10 K 1949/12  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2015:0326.10K1949.12.00

---

**Nachinstanz:** Bundesfinanzhof, I R 32/15

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.  
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.  
Die Revision wird zugelassen.

---

**Tatbestand**

- Die Beteiligten streiten darüber, ob durch Pensionszahlungen an den Altgesellschafter für die Jahre 2007 und 2008 eine vGA bewirkt wurde. 1
- Die Beteiligten streiten darüber, ob durch Pensionszahlungen an den Altgesellschafter für die Jahre 2007 und 2008 eine vGA bewirkt wurde. 2
- Der am ...1932 geb. Herr A (A) war seit 1982 alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Klägerin, die ein Unternehmen für Datenverarbeitung betrieb. Seit dem ...1997 zahlte die Klägerin an A eine ihm zugesagte Pension. Unbeschadet dessen legte A in der Gesellschafterversammlung vom ...1997 fest, dass der Anstellungsvertrag auf unbestimmte Zeit fortgeführt wurde. 3
- Mit Gesellschafterversammlung vom ....10.2001 wurde der Sohn von A, Herr A1, zum weiteren Geschäftsführer der Klägerin bestellt. Beide Geschäftsführer hatten Einzelvertretungsmacht. Mit notarieller Urkunde vom ....12.2002 übertrug A seinen Geschäftsanteil von 260.000 € an der Klägerin im Schenkungswege zu 55% an seinen Sohn (143.000 €) und zu 45 % an seine Tochter, Frau A2 (117.000 €). 4
- Im Jahr 2002 betrugen die monatlichen Gesamtbezüge von A einschließlich der Pension rd. 16.000 € (13.093 € Gehalt nach der letzten Tariferhöhung im Juli 2002 und 2.964 € Pension nach Rentenerhöhung im Mai 2002). Im Mai 2003 wurde das Gehalt auf 5.000 € reduziert; 5

gleichzeitig wurde die Pension im Zuge der jährlichen Rentenanpassung auf 3.052 € angehoben, so dass sich monatliche Gesamtbezüge von 8.052 € ergaben; die Tantieme wurde von 5 % auf 2 % gekürzt. Ab März/Mai 2004 ergaben sich monatliche Gesamtbezüge von 8.157 € (5.105 € nach Tariflohnerhöhung und 3.144 € Pension nach Rentenanpassung). Ab Januar 2005 wurde das Gehalt erneut auf 4.105 € verringert, die Pension im Zuge der jährlichen Rentenanpassung ab Mai 2005 auf 3.283 € angehoben, so dass sich monatliche Gesamtbezüge von 7.388 € ergaben bzw. 7.440 € nach Rentenanpassung im Mai 2006.

Lt. Gesellschafterbeschluss vom ....11.2008 sollte A ab dem ....1.2009 nicht mehr Geschäftsführer der Klägerin sein. Allerdings sollte A dem Unternehmen weiterhin beratend zur Verfügung stehen. Für diese Tätigkeit sollte er eine monatliche Vergütung von 500 € und das Recht erhalten, ein Firmenfahrzeug in der bisherigen Form unter Anwendung der 1%-Regel zu nutzen und außerdem einen PC nebst Zubehör und Verbrauchsmaterial.

In den Streitjahren 2007 und 2008 wurden sowohl die Gehaltszahlungen als auch die Pensionszahlungen monatlich wie folgt als Betriebsausgaben erklärt:

Zeitraum	Pension	Gehalt	Tantieme	Pkw-Nutzung	Entfernungs-km pauschal	Fahrgeld	Summe Gehalt
Jan bis April 07	3.335,28	4.105,00		451,00	319,52	5,20	4.880,72
Mai 07	3.435,34	4.105,00		451,00	319,52	5,20	4.880,72
Juni 07	3.435,34	4.105,00	2.800,00	451,00	319,52	5,20	7.680,72
Juli bis Dez. 07	3.435,34	4.105,00		451,00	319,52	5,20	4.880,72
Jan. 08	3.435,34	4.105,00		451,00	293,52	31,20	4.880,72
Feb. bis März 08	3.435,34	500,00		451,00	293,52	31,20	1.275,72
April 08	3.435,34	500,00	2.800,00	451,00	293,52	31,20	4.075,72
Mai bis Dez. 08	3.538,40	500,00		451,00	293,52	31,20	1.275,72

Im Rahmen einer Außenprüfung gelangte der Prüfer zu der Auffassung, dass hinsichtlich der Pensionszahlungen eine vGA vorliege. Es sei unüblich, dass im Rahmen eines bestehenden Arbeitsverhältnisses neben dem Arbeitslohn gleichzeitig eine Pension ausgezahlt werde. Am 7.4.2011 und 2.5.2011 (Datum der Aufgabe zur Post) erließ der Beklagte die streitgegenständlichen Änderungsbescheide zur Körperschaftsteuer und außerdem Gewerbesteuermessbescheide.

Mit dem Einspruch trug die Klägerin vor: Lohn- und Pensionszahlungen schlossen sich gegenseitig nicht aus. Es sei nicht unzulässig, dass Pensionäre nach Erreichen des Pensionsalters weiterhin einer Arbeitnehmertätigkeit nachgingen. Die Pension erhalte der Arbeitnehmer für seine bereits geleistete Arbeitsleistung, der Arbeitslohn werde für die neue Arbeitsleistung gezahlt. Im Übrigen sei A seit dem ....3.2003 nicht mehr Gesellschafter der Klägerin und deshalb keinen Einfluss mehr auf die Gestaltung seines Arbeitsverhältnisses gehabt, sondern allein dem Willen und Weisungen der Gesellschafter unterlegen, die schon vor dem ....1.2009 mehrfach durch Gehaltskürzungen in das Beschäftigungsverhältnis eingegriffen hätten. Ab 2005 seien zudem verschiedene bis dahin von A zu erledigende Aufgaben auf andere Personen übertragen worden (Gesellschafterbeschluss vom ....1.2005).

Mit Einspruchsentscheidung vom 24.5.2012 wies der Beklagte den Einspruch gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2007 als unbegründet zurück; die Körperschaftsteuer für 2008 wurde auf 26.690 € festgesetzt. Es sei zwar zulässig, dass die Pensionszahlungen an A nur von der Vollendung des 65. Lebensjahres abhängig gemacht und nicht auch die Beendigung des Dienstverhältnisses gefordert worden sei. Ein gedachter ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einer Kapitalgesellschaft hätte jedoch zumindest verlangt, das Einkommen aus der fortgesetzten Geschäftsführertätigkeit auf die Pension anzurechnen. Denn die Pension (Versorgungsleistung) sei zwar Teil des Entgelts für bereits geleistete Arbeit, sie solle aber den Versorgungsbedarf decken, regelmäßig also erst beim Wegfall der Bezüge aus dem Arbeitsverhältnis einsetzen, so dass sich uneingeschränkte Pensionszahlungen einerseits und Geschäftsführergehälter andererseits aus der Sicht des Leistenden grundsätzlich ausschließen, zumal im Streitfall die Entscheidung, das Dienstverhältnis zu bisherigen Bedingungen fortzusetzen, in engem zeitlichen Zusammenhang mit dem Ereignis getroffen worden sei, welches dem Versorgungsbezug ausgelöst habe. So habe A bereits am ...1997, dem Tag des Erreichens des Pensionsalters, als alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer beschlossen, dass der Geschäftsführer-Anstellungsvertrag auf unbestimmte Zeit fortgeführt werde. Daher seien die Pensionszahlungen insoweit vGA, als bei ihrer Ermittlung die fortgeführten Gehaltszahlungen unberücksichtigt geblieben seien.

11

Da der für die Monate Februar und März 2008 sowie April bis Dezember 2008 an A gezahlte Arbeitslohn jedoch geringer gewesen sei als die ausgezahlten Pension, sei es nicht gerechtfertigt, die gesamte Pension als vGA zu behandeln. Vielmehr liege für diese Monate eine vGA nur in folgender Höhe vor:

12

Zeitraum	Gehalt	Pension	vgA bisher	vgA neu	Differenz
02 und 03 2008	1.275,72	3.435,34	3.435,34	1.275,72	-2.159,62
05 bis 12 2008	1.275,72	3.538,40	3.538,40	1.275,72	-2.262,68

13

Die die vGA des Jahres 2008 sei deshalb um insgesamt 22.420,68 € zu verringern.

14

Die Klägerin macht geltend, A sei als Gründer des Unternehmens über die Vollendung des 65. Lebensjahres hinaus auch noch ab Mai 1997 für das Unternehmen unentbehrlich gewesen, zumal der Geschäftsidee der Klägerin das Know-how von A zugrunde gelegen habe. Im Jahr 2002 hätten die monatlichen Gesamtbezüge von A einschließlich der Pension noch rd. 16.000 € betragen. Ab Mai 2003 bzw. Januar 2005 sei das Gehalt auf 5.000 € bzw. den auch in den Streitjahren geltenden Betrag von 4.105 € herabgesetzt worden, obwohl A bis zu seinem Ausscheiden als Geschäftsführer im Jahre 2008 für das gesamte

15

Rechnungswesen und die Abschlusserstellung verantwortlich gewesen sei, für die Organisation des Unternehmens, die strategische Planung sowie für Arbeitsabläufe und Personalfragen. Er sei Ansprechpartner der Banken gewesen und habe die Kundentagungen 2007 und 2008 in B bzw. C mitgestaltet. Aus der Kürzung des Geschäftsführergehalts um rd. 9.000 €, aufgrund derer das Gehalt von A weit unter dem Gehalt von vier weiteren Mitarbeitern der Gesellschaft gelegen habe, werde deutlich, dass das in den Streitjahren noch gezahlte Geschäftsführergehalt ohne Pensionszahlungen deutlich zu niedrig bemessen sei; allein die Kürzung übersteige die Pensionszahlung bei weitem, obwohl der Altgesellschafter nach wie vor seine entsprechenden Leistungen für das Unternehmen erbracht habe. Wäre das ursprüngliche Geschäftsführergehalt ohne Kürzung weitergezahlt worden, läge auch nach der unzutreffenden BFH-Rechtsprechung keine vGA vor, die von einer ungeschmälernten Fortzahlung der Bezüge ausgehe. Denn die Zahlung der Gesamtbezüge einschließlich der Pension sei angemessen gewesen.

Im Übrigen seien die sich daraus ergebenden weiteren Gehaltszahlungen neben der Pension in den Betriebsprüfungen (sowohl Lohnsteueraußenprüfung als auch Großbetriebsprüfung) vom 15.07.1998, 18.03.1999, 04.03.2002, 14.05.2002, 12.12.2005 und 03.04.2006 unbeanstandet geblieben. Die vom Beklagten angeführte BFH-Rechtsprechung berücksichtige nicht hinreichend, dass eine Pensionszahlung die Gegenleistung für erbrachte Dienste und nicht für zukünftige Dienste sei. Daraus ergebe sich die Notwendigkeit der Gewährung von Vertrauensschutz. Hätte im Jahre 1998 die Lohnsteueraußenprüfung oder im Jahre 1999 die Großbetriebsprüfung, die das Jahr 1997 ebenfalls überprüft habe, eine vGA unterstellt, wäre es ein Leichtes gewesen, die Verträge umzustellen. 16

Mit Schriftsatz vom 28.8.2013 führte die Klägerin unter Hinweis auf das Urteil des FG Sachsen-Anhalt vom 27.6.2012 - 3 K 359/06, EFG 2013, 69 aus, dass der Umstand, dass A seine Tätigkeit nach Eintritt des Versorgungsfalls in reduziertem Umfang fortgesetzt habe, keine Anrechnung des fortgezählten (und geminderten) Gehaltes auf die Ruhegeldzahlungen erfordere. Denn das BFH-Urteil vom 5.3.2008 - I R 12/07 (BFHE 220, 454), sei für die Sondersituation einer nur reduziert fortgeführten Weiterbeschäftigung des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht unmittelbar einschlägig. Auch das FG Sachsen-Anhalt habe darauf abgestellt, dass der Geschäftsführer insgesamt weniger als das bisher bezogene Geschäftsführergehalt erhielt und daraus gefolgert, dass die Pensionszahlungen ihren Versorgungscharakter dadurch nicht verlören. 17

Das Gericht ordnete daraufhin das Ruhen des Verfahrens bis zur Entscheidung des BFH im Revisionsverfahren I R 60/12 gegen das Urteil des FG Sachsen-Anhalt an. Trotz der Entscheidung des BFH in diesem Verfahren und des Hinweises des Berichterstatters auf die Grundsätze der Abschnittsbesteuerung, nach denen das Nichtaufgreifen des Sachverhalts durch Betriebsprüfungen für die Vorjahre unbehelflich für das Klageziel sei, hielt die Klägerin an ihrer Auffassung fest und wies mit Schreiben vom 23.2.2015 erneut darauf hin, dass das Geschäftsführer-Gehalt des A bereits in den Jahren 2002 und 2004 erheblich abgesenkt und ab 2005 auf 4.105 € weiter herabgesetzt worden sei. Angesichts der Leistung von A, der nicht mehr Gesellschafter gewesen sei, hätten Gehalt und Pension zusammen ohne weiteres ein angemessenes Entgelt für dessen Tätigkeit ergeben; vielmehr wäre ein fremder Dritter wohl eher nicht bereit gewesen, die Tätigkeiten des A für ein derart geringes Gehalt auszuführen. Die Pension sei in jedem Fall zu zahlen gewesen, unabhängig von der Weiterbeschäftigung von A. 18

Die Klägerin beantragt, 19

die Körperschaftsteuerbescheide für 2007 und 2008 vom 7.4.2011 in der Form der Einspruchsentscheidung vom 24.5.2012 dahin zu ändern, dass bei der Berechnung des Einkommens der Klägerin für 2007 keine vGA von 40.823 € und für das Jahr 2008 auch nicht die herabgeminderte vGA i.H.v. 19.627 € berücksichtigt werden (GA. Bl. 2).

Der Beklagte beantragt, 21

die Klage abzuweisen. 22

### **Entscheidungsgründe** 23

Die Klage ist unbegründet. Die Zahlung der Altersrente auf den vereinbarten Versorgungsfall mit Vollendung des 65. Lebensjahres von A führt wegen der fortbestehenden entgeltlichen Tätigkeit von A als Geschäftsführer der Klägerin zu eine vGA. 24

1. Unter einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögenmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes 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; das vom Fremdvergleich abweichende Verhalten der Kapitalgesellschaft und ihres Gesellschafter oder der diesem nahestehenden Person indiziert dabei die Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis. Ist der begünstigte Gesellschafter ein beherrschender, so kann eine vGA auch dann anzunehmen sein, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn oder an eine ihm nahestehende Person erbringt, für die es an einer klaren und eindeutigen, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt (BFH-Urteil vom 23.10.2013 - I R 60/12, BFHE 244, 256, DB 2014, 752). 25

2. Nach diesen Maßstäben liegt im Streitfall in der Zahlung der Altersrente an A trotz dessen Weiterbeschäftigung als Geschäftsführer eine vGA. 26

a) Zwar erfordert die Zusage einer Altersversorgung im Hinblick auf die versprochene Altersrente nicht unbedingt das Ausscheiden des Begünstigten aus dem Betrieb oder die Beendigung des Dienstverhältnisses. Es genügt, wenn für den Eintritt des Versorgungsfalls nur die Vollendung des vorgesehenen Lebensjahres vorgesehen ist. Insbesondere verliert die Versorgung dadurch nicht ihren Charakter als betriebliche Altersversorgung (BFH-Urteile vom 5.3.2008 - I R 12/07, BFHE 220, 454, DB 2008, 1183 vom 23.10.2013 - I R 60/12, BFHE 244, 256, DB 2014, 752). 27

b) Allerdings verträgt sich die Fortführung des Arbeitsverhältnisses unter gleichzeitigem Bezug von Rente einerseits und laufendem Geschäftsführergehalt andererseits nur bedingt mit den Anforderungen, die für das Handeln des gedachten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einer Kapitalgesellschaft maßgeblich sind. Ein solcher Geschäftsleiter hätte entweder verlangt, das Einkommen aus der fortbestehenden Tätigkeit als Geschäftsführer auf die Versorgungsleistung anzurechnen, oder aber den vereinbarten Eintritt der Versorgungsfälligkeit --ggf. unter Vereinbarung eines nach versicherungsmathematischen Maßstäben berechneten Barwertausgleichs-- aufzuschieben, bis der Begünstigte endgültig seine Geschäftsführerfunktion beendet hat. Beides parallel gezahlt hätte er jedoch nicht. 28

Denn auch wenn die Altersrente Teil des Entgelts für die geleistete Arbeit und als solche, was die Vergangenheit anbelangt, "erdient" worden ist, so soll sie doch gleichwohl in erster Linie zur Deckung des Versorgungsbedarfs beitragen, regelmäßig also erst beim Wegfall der Bezüge aus dem Arbeitsverhältnis einsetzen. Letztlich ist es die Weiterbeschäftigung über das Pensionsalter hinaus, die aus steuerrechtlicher Sicht Skepsis erweckt, nicht die erdiente Pension, und so gesehen schließen sich die wechselseitig uneingeschränkten Zahlungen der Rente und des Gehalts für die aktive Tätigkeit jedenfalls aus der hier maßgeblichen Sicht des Leistenden grundsätzlich aus; die möglicherweise entgegenstehende Interessenlage des Begünstigten ist insoweit unbeachtlich (BFH-Urteil vom 23.10.2013 - I R 60/12, BFHE 244, 256, DB 2014, 752).

c) Das erkennende Gericht folgt dem BFH deshalb darin, dass sich der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter an dieser typischen Sichtweise im Rahmen des hier anzustellenden hypothetischen Fremdvergleichs orientieren und dadurch verhindern wird, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer die GmbH - entweder selbst oder durch eine nahestehende Person - als beliebige Quelle sowohl einer Altersversorgung als auch einer laufenden Tätigkeit "benutzt". Dass ein Geschäftsführer neben seinem laufenden Gehalt durchaus Altersbezüge beziehen kann, welche aus einem anderen Dienstverhältnis herrühren, widerspricht dem ebenso wenig wie der Umstand, dass der "verrentete" Geschäftsführer ggf. in anderer Funktion, beispielsweise als Berater, für die Kapitalgesellschaft tätig werden und neben einer solchen Funktion Altersbezüge vereinnahmen kann. Auf der anderen Seite ist die Fortsetzung der Geschäftsführertätigkeit zwar ohne weiteres zulässig; der Geschäftsführer muss bei gleichzeitigem Bezug von Gehalt und Rente allerdings bereit sein, nach den normativen Wertungen des Körperschaftsteuerrechts den "Nachteil" einer vGA zu tragen. 29

d) Durch die Pensionsleistungen bei gleichzeitiger Fortsetzung des Dienstverhältnisses in der bisherigen Weise gegen laufendes Gehalt wurde der Zweck der betrieblichen Altersversorgung für die Zeit der Weiterarbeit mithin verfehlt. Dass A seine vertragliche Arbeitszeit ebenso wie sein laufendes Gehalt fortan abgesenkt hat, kann dem nicht mit Erfolg entgegengehalten werden. Abgesehen davon, dass sich eine "Teilzeittätigkeit" ohnehin nur schwerlich mit dem Aufgabenbild eines GmbH-Geschäftsführers vereinbaren lässt (vgl. BFH-Beschluss vom 7.2.2007 - I B 69/06, BFH/NV 2007, 1192 bezogen auf Überstundenvergütungen m.w.N.), ändert auch eine solche Tätigkeitsverringerung nichts an dem aufgezeigten Ergebnis des hypothetischen Fremdvergleichs (BFH-Urteil vom 23.10.2013 - I R 60/12, BFHE 244, 256, DB 2014, 752). 30

e) Für die Annahme einer Versorgungslücke, die das rechnerische Ergebnis ggf. beeinflussen könnte, besteht im Streitfall kein Anlass. Das Gehalt hätte ohne weiteres leistungsangemessen festgesetzt und die Pension entsprechend gekürzt werden können. Auch der (anteilige) Wegfall der von der Klägerin gebildeten Pensionsrückstellung hindert die für die Annahme einer vGA erforderliche Vermögensminderung nicht, da dieses Merkmal geschäftsvorfallbezogen zu verstehen ist (vgl. BFH-Urteile vom 23.10.2013 - I R 60/12, BFHE 244, 256, DB 2014, 752, vom 14.3.2006 - I R 38/05 BFH/NV 2006, 1515). 31

f) Dies rechtfertigt es, in den im Streitjahr an A neben dem laufenden Gehalt geleisteten Rentenzahlungen eine vGA zu sehen. Hinsichtlich der Berechnung der vGA hat der Beklagte in seiner Einspruchsentscheidung - insbesondere auch für das Streitjahr 2008 - die Grundsätze auch der neueren BFH-Rechtsprechung nach Auffassung des erkennenden Senats zutreffend berücksichtigt, so dass das Gericht dieser (korrigierten) Berechnung folgt, die im Übrigen auch von der Klägerin nicht angegriffen wurde. 32

3. Die Revision wird zugelassen, um der Klägerin Gelegenheit zur höchstrichterlichen Klärung der Frage zu geben, ob die Grundsätze des BFH-Urteil vom 23.10.2013 – I R 60/12 (BFHE 244, 256, DB 2014, 752) auch dann gelten, wenn das Geschäftsführer-Gehalt erheblich reduziert wird und an der Angemessenheit von Pensions- und Gehaltszahlung insgesamt keine Zweifel bestehen. 33

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 34