
Datum: 29.04.2015
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 2435/09
ECLI: ECLI:DE:FGK:2015:0429.13K2435.09.00

Tenor:

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

Tatbestand

Die Beteiligten streiten über die Kürzung einer Pensionsrückstellung. 2

Die Klägerin ist eine mit notariellem Vertrag vom ... August 1995 errichtete Gesellschaft mit beschränkter Haftung – GmbH – (Handelsregister B des Amtsgerichts A Nr. 1). Ihr Geschäftszweck ist ausweislich § 3 des Gesellschaftsvertrages die Projektentwicklung und die Projektbetreuung auf dem Immobiliensektor sowie die Beratung bei Immobilieninvestitionen. Inhaber sämtlicher Geschäftsanteile an der Klägerin sowie deren alleiniger und von den Beschränkungen des § 181 des Bürgerlichen Gesetzbuches – BGB – befreiter Geschäftsführer ist seit der Gründung der Klägerin Herr C. Neben der Tätigkeit als Geschäftsführer der Klägerin betrieb der Alleingesellschafter weiterhin ein bereits zuvor bestehendes Einzelunternehmen. Ausweislich vorliegender Kontrollmitteilungen erbrachte er im Rahmen seines Einzelunternehmens auch Leistungen gegenüber der Klägerin, die nicht mit dem Geschäftsführergehalt abgegolten waren (1999, Betriebsprüfungsakte der Veranlagungsstelle). 3

Am 29. August 1995 schloss die Klägerin mit dem Alleingesellschafter einen Geschäftsführeranstellungsvertrag. Der Vertrag konnte seitens der Klägerin nur bei Vorliegen eines wichtigen Grundes und nach vorangegangenem Gesellschafterbeschluss gekündigt werden. Der Geschäftsführer war nicht an Arbeitszeiten gebunden. Eine besondere Regelung für das fortbetriebene Einzelunternehmen wurde nicht getroffen. 4

Nach diesem Vertrag bezog der Geschäftsführer bis zum 30. Juni 1996 ein monatliches Geschäftsführergehalt in Höhe von 30.000 DM. Durch eine spätere – dem Gericht nicht vorliegende – Vereinbarung soll das Geschäftsführergehalt ab dem 1. Juli 1996 auf monatlich 40.000 DM erhöht worden sein. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Anstellungsvertrag verwiesen 5

Mit Versorgungsvertrag vom 14. November 1997, der auf einen nicht datierten Gesellschafterbeschluss Bezug nimmt, wurde der Geschäftsführeranstellungsvertrag um eine Versorgungszusage ergänzt. Nach dieser gewährt die Klägerin dem Gesellschafter-Geschäftsführer ein lebenslängliches Ruhegeld in Höhe von monatlich 20.000 DM nach vollendetem 65. Lebensjahr. Textziffer 2 des Versorgungsvertrages lautete wie folgt: 6

Bei vorzeitigem Ausscheiden vor Eintritt eines Versorgungsfalles bleibt ihnen eine sofortige unverfallbare Anwartschaft erhalten. Für Fälligkeit und Höhe dieses Anspruchs gilt § 2 des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung – BetrAVG – in der jeweils geltenden Fassung. 7

Außerdem hat die Klägerin sich vorbehalten, die zugesagten Leistungen zu kürzen, wenn 8

„a. die rechtliche, insbesondere die steuerrechtliche Behandlung der Aufwendungen, die zur planmäßigen Finanzierung der Versorgungsleistungen von der Firma gemacht werden oder gemacht worden sind, sich so wesentlich verändert, dass der Firma die Aufrechterhaltung der zugesagten Leistungen nicht mehr zugemutet werden kann, 9

b. der Pensionsberechtigte Handlungen begeht, die in grober Weise gegen Treu und Glauben verstoßen oder zu einer fristlosen Entlassung berechtigen würden“. 10

Wegen weiterer Einzelheiten wird auf den Gesellschaftsvertrag, das Handelsregister, den Anstellungsvertrag und den Versorgungsvertrag vom 14. November 1997 Bezug genommen. 11

Zur Finanzierung ihrer Verpflichtungen aus der Pensionszusage schloss die Klägerin eine Rückdeckungsversicherung bei der E-Versicherung (Vertragsnummer 2), die sie am 9. Januar 1998 an den Geschäftsführer verpfändete. 12

Für die Pensionszusage bildete die Klägerin Rückstellungen, die jährlich um die erdienten Ansprüche erhöht wurden. Die Rückstellungen und Umsätze beliefen sich in den nachfolgenden Jahren bzw. zum 31. Dezember der folgenden Jahre auf folgende Beträge: 13

Pensionsrückstellung		Umsatz
1998	169.598 DM	859.250 DM
1999	240.398 DM	782.454,94 DM
2000	298.402 DM	500.000 DM
2001	360.347 DM	265.000 DM
2002	218.100 €	null Euro

 14

2003	254.339 €	63.950 €
2004	293.183 €	null Euro
2005	293.183 €	null Euro

(im Jahr 2005 wurde die Pensionsrückstellungen nicht dotiert). 15

Zum 1. Juli 2000 wurde das Gehalt des Geschäftsführers auf 4.000 DM monatlich und zum 1. Juli 2001 auf 2.000 DM monatlich reduziert. Die diesen Gehaltsreduktionen zu Grunde liegenden Vereinbarungen liegen dem Gericht nicht vor. Die Gehaltsreduktionen wurden damit begründet, dass sich die Lage mit dem Jahr 2000 auf dem Immobilienmarkt verschlechtert habe und der Gesellschafter-Geschäftsführer einerseits zur Schonung der Liquidität der Klägerin andererseits wegen seiner zunehmenden Tätigkeit im Rahmen seines Einzelunternehmens seine Arbeitsleistung für die Klägerin gemindert habe. Seit Ende 2001 ist die Klägerin inaktiv. 16

Mit Änderungsvertrag vom 23. November 2001 wurde das Geschäftsführergehalt zum 1. Dezember 2001 schließlich auf null DM herabgesetzt. Mit Gesellschafterbeschluss vom 7. Oktober 2005 wurde die Pensionsrückstellung auf den Stand 31. Dezember 2004 eingefroren. 17

Auf der Basis ihrer Steuererklärungen wurde die Klägerin zunächst mit Bescheiden vom 23. September 2005 und 7. März 2007 zur Körperschaftsteuer 2003 bis 2005 sowie zu den gesonderten Feststellungen der verbleibenden Verlustabzüge zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2003 bis 2005 erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung veranlagt. Die Körperschaftsteuer lautete in allen drei Streitjahren auf null Euro. Außerdem erfolgten entsprechende Feststellungen und Festsetzungen bei der Gewerbesteuer. 18

Ab dem 21. Mai 2007 fand bei der Klägerin eine steuerliche Außenprüfung für die Jahre 2003 bis 2005 statt; sie wurde mit Außenprüfungsbericht vom 25. März 2008 abgeschlossen. Nach Auffassung der Außenprüfung stellte der Änderungsvertrag vom 23. November 2001 einen völligen Barlohnverzicht dar. Es liege eine Überversorgung vor. Dagegen läge keine „Nur-Pension“ vor, weil im Zeitpunkt der Versorgungszusage ein Geschäftsführergehalt von 480.000 DM jährlich gewährt worden sei. Der Fachprüfer für betriebliche Altersversorgung ermittelte in einem am 15. Oktober 2007 erstellten Gutachten die Versorgungsobergrenze und die damit verbundene Kürzung der Pensionsrückstellung nach Textziffer – Tz – 19 des Bundesfinanzministerium – BMF – Schreibens vom 3. November 2004 (IV B 2 – S 2176-13/04) unter Berücksichtigung des Beschäftigungsgrads auf 0 ab dem 30. November 2001 wie folgt: 19

Obergrenze $G = [g \times (m1/n)] + [g \times (b/100) \times (m2/n)]$	20
$g =$ bislang gültige Obergrenze = 75%	
$b =$ neuer Beschäftigungsgrad im Verhältnis zum bisherigen = 0	
$m1 =$ Zeitraum der 75%-Grenze = 29.8.1995 bis 30.11.2001 = 75 Monate	

m2 = Zeitraum der neuen Obergrenze = 1.12.2001 bis 4.3.2018 = 195 Monate
n = Gesamtlaufzeit des Dienstverhältnisses = 29.8.1995 bis 4.3.2001 = 270 Monate
G = [75% x (75/270)] + [75% x (0/100) x (195/270)] = <u>20,8%</u>

Bei einem bisherigen Jahresgehalt von 480.000 DM (245.420 €) betrage die zulässige Versorgungsobergrenze danach 51.047,36 € und die Rückstellung sei wie folgt zu kürzen: 21

		Rückstellung 31.12.03	31.12.2004	31.12.2005	22
Bisherige Rente	122.710 €	254.339 €	293.183	293.183	
Zulässige Rente (20,8%)	51.047,36 €	105.805 €	121.964	151.971	
Kürzung		148.534 €	171.219	141.212	

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Betriebsprüfungsbericht vom 25. März 2008 einschließlich der Stellungnahme des Fachprüfers vom 15. Oktober 2007 (BpHA I) Bezug genommen. 23

Der Beklagte folgte der Rechtsauffassung der Außenprüfung und des Fachprüfers für betriebliche Altersvorsorge und erließ am 8. Mai 2008 geänderte Bescheide zur Körperschaftsteuer 2003 sowie zu den Feststellungen des verbleibenden Verlustabzuges zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2004 und 2005. Die Körperschaftsteuer 2003 wurde auf 28.631 € festgesetzt, der verbleibende Verlustabzug auf den 31. Dezember 2004 wurde mit null € und auf den 31. Dezember 2005 mit 43.241 € festgestellt. 24

Unter dem 20. Mai und dem 10. Juli 2008 ergingen ein entsprechend geänderter Gewerbesteuermessbescheid 2003, mit dem der Gewerbesteuermessbetrag auf 4.355 € festgesetzt wurde, sowie geänderte Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2003 (0 €), auf den 31. Dezember 2004 (35.386 €) und auf den 31. Dezember 2005 (78.627 €). Wegen der Einzelheiten wird auf die Bescheide Bezug genommen. 25

Gegen diese Bescheide legte die Klägerin am 5. Juni und 25. Juli 2008 Einsprüche ein, die der Beklagte mit verbundener Einspruchsentscheidung vom 30. Juni 2009 als unbegründet zurückwies. Er vertrat die Auffassung, es liege eine Überversorgung im Sinne der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – BFH – vor, da die Versorgungsanwartschaft 75% der am Bilanzstichtag bezogenen Aktivbezüge übersteige. Diese 75%-Grenze stelle den Regelfall dar. Bei Überschreiten dieser Grenze sei die gebildete Rückstellung zu korrigieren. Ausnahmen seien nur dann zulässig, wenn sich der Grad der Beschäftigung ändere (Reduzierung der Arbeitszeit bei Teilzeitbeschäftigung) oder bei einer Barlohnnumwandlung. Diese Ausnahmetatbestände lägen nicht vor. Aus der Änderung des Geschäftsführeranstellungsvertrags vom 23. November 2001 ergebe sich weder eine Reduzierung der Arbeitszeit noch ein Hinweis auf die schwierige wirtschaftliche Lage des 26

Unternehmens oder eine zeitliche Befristung der Gehaltsreduzierung. Bei einem völligen Barlohnverzicht stelle die zugesagte Pension nach der Rechtsprechung des BFH in jedem Fall eine Überversorgung dar. Die Höhe der Pensionszusage hätte daher zusammen mit der Gehaltsabsenkung reduziert werden müssen. Inwieweit dies aufgrund des bestehenden zivilrechtlichen Vertrags nicht oder „nicht ohne weiteres“ möglich gewesen sei, sei nicht ersichtlich.

Dagegen richtet sich die vorliegende Klage. Mit ihr wendet sich die Klägerin gegen die vom Beklagten vorgenommene Kürzung der Pensionsrückstellung gegenüber dem Geschäftsführer um 148.534 € (2003) bzw. weitere 22.685 € (2004) und die daraus trotz Kürzungsverminderung um 30.007 € in 2005 resultierenden Folgewirkungen. Zur Begründung trägt sie ausgehend von dem oben dargestellten unstreitigen Lebenssachverhalt in Übereinstimmung mit ihrem außergerichtlichen Vorbringen vor: 27

Seit Ende 2001 sei die Klägerin inaktiv, sie habe nur noch Beteiligungen gehalten. Der Alleingesellschafter sei nicht mehr als Geschäftsführer nach außen aufgetreten, so dass das Gehalt auf null € reduziert worden sei. Die Möglichkeit der Anpassung der Versorgungszusage bei Verschlechterung der wirtschaftlichen Verhältnisse der Gesellschaft oder bei deren Inaktivität sei vertraglich nicht vorgesehen gewesen. 28

Nach § 6a Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes – EStG – dürfe grundsätzlich für Pensionsverpflichtungen eine steuerwirksame Rückstellung gebildet werden, soweit die in der Vorschrift genannten Voraussetzungen erfüllt seien. Dabei leite der BFH aus § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 4 EStG ab, dass künftige ungewisse Rentenerhöhungen nicht durch im Voraus vereinbarte Übermaßrenten berücksichtigt werden dürften und deshalb steuerlich nur ein auf 75 % der letzten Aktivbezüge beschränkter Rentenanspruch anzuerkennen sei (so genannte Überversorgung). 29

Das Überschreiten der 75%-Grenze sei nach der Rechtsprechung des BFH lediglich ein Indiz dafür, dass die Versorgungszusage unzulässigerweise künftige Lohnrends vorwegnehme. Sie führe nicht im Sinne eines Automatismus zwingend zur Unzulässigkeit der entsprechenden Rückstellungsbildung. Ob durch das hohe Versorgungsniveau künftige Einkommensentwicklungen vorweggenommen würden, sei anhand der Umstände des jeweiligen Einzelfalls zu ermitteln. Dieser Rechtsprechung des BFH habe sich auch die Finanzverwaltung angeschlossen. Im Streitfall habe die Versorgungszusage im Zeitpunkt der Vereinbarung keine Überversorgung dargestellt. Die 75%-Grenze sei deswegen überschritten worden, weil es sich bei der Pensionszusage um eine Festbetragszusage gehandelt habe und das Gehalt aufgrund der Inaktivität der Klägerin und der damit einhergehenden Reduzierung der Geschäftsführertätigkeit abgesenkt worden sei. Verringere aber der Geschäftsführer seine Arbeitsleistung gegenüber der Gesellschaft, so müsse nach dem Urteil des BFH vom 14. Juli 2004 (I R 14/04, Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst – DStRE – 2004, 1287) keine Absenkung der zugesagten Versorgung vorgenommen werden. Der Anwendung dieses Urteils stehe es nicht entgegen, dass es zur Frage der verdeckten Gewinnausschüttung und nicht zur Angemessenheit der Versorgungszusage nach § 6a EStG ergangen sei. 30

Es unterliege der Vertragsfreiheit der Vertragsparteien, ob nur das Festgehalt oder auch die Versorgungszusage reduziert würde. Außerdem stelle das Überschreiten der 75%-Grenze schon deswegen keine geplante Vorwegnahme ungewisser Einkommenrends dar, weil die Höhe der Versorgungszusage ursprünglich angemessen gewesen sei. Die Absenkung des Gehalts sei allein der geminderten Arbeitsleistung des Geschäftsführers geschuldet. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Klagebegründungsschrift mit allen Anlagen Bezug 31

genommen.

Außerdem hätte der Versorgungsvertrag nicht ohne weiteres abgeändert werden können. Ein Fremdgeschäftsführer hätte der Minderung seiner Versorgungszusage nicht zugestimmt. Letztlich habe auch kein Barlohnverzicht vorgelegen, da im Zeitpunkt der Versorgungszusage laufendes Gehalt gezahlt worden sei. Das Urteil des BFH vom 9. November 2005 (I R 89/04, Der Betrieb – DB – 2006, 20) betreffe damit einen anderen Sachverhalt. 32

Nach dem ablehnenden Beschluss des Senates hinsichtlich der Aussetzung der Vollziehung einzelner das Streitjahr 2003 betreffender hier streitiger Bescheide (Beschluss vom 16. November 2009 in der Sache 13 V 2742/09) hat die Klägerin ergänzend darauf hingewiesen, dass § 6a EStG nicht eine gemessen an den laufenden Aktivbezügen überdurchschnittlich hohe Pensionszusage, sondern lediglich den Ansatz künftiger ungewisser Einkommenstrends verbiete. Die Anwendung der Überversorgungsgrundsätze auf die im Streitfall vorliegende Festbetragszusage vermöge nicht zu überzeugen. 33

Im Anschluss an die Entscheidung des BFH vom 27. März 2012 (I R 56/11, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – BFHE – 236, 74, Bundessteuerblatt – BStBl – II 2012, 665), bis zu deren Ergehen das Verfahren geruht hatte, erklärte die Klägerin, an ihrem Begehren festzuhalten. Die Entscheidung sei insoweit problematisch, wie der BFH der Regelung des § 6a Abs. 3 Nr. 1 Satz 4 EStG Vorrang vor arbeitsrechtlichen Vorgaben zugesprochen habe. Auch sei die Versorgungsobergrenze durch den Beklagten fehlerhaft ermittelt worden. Wegen der Einzelheiten insoweit wird auf das Schreiben vom 5. Juli 2012 verwiesen. 34

Die Klägerin beantragt, 35

den Bescheid für 2003 über Körperschaftsteuer, die Bescheide auf den 31. Dezember 2004 und 2005 über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer, jeweils vom 8. Mai 2008, die Bescheide auf den 31. Dezember 2003, 2004 und 2005 über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes, jeweils vom 20. Mai 2008, sowie den Gewerbesteuermessbescheid 2003 vom 10. Juli 2008, alle in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30. Juni 2009, aufzuheben. 36

Der Beklagte beantragt, 37

die Klage abzuweisen. 38

Er verweist zunächst auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung und dem Betriebsprüfungsbericht. Er sieht sich durch die Entscheidung des BFH vom 27. März 2012 bestätigt. Entgegen der Auffassung der Klägerin könne den Ausführungen des BFH in Tz 18 des Urteils nicht entnommen werden, dass eine Ermittlung der berücksichtigungsfähigen Pensionsrückstellung entsprechend Tz 19 des BMF-Schreibens zu beanstanden wäre. Der BFH habe die Sache lediglich deshalb zurückverwiesen, weil nicht ersichtlich gewesen sei, ob Feststellungen zur Höhe der Pensionsrückstellung getroffen worden seien. 39

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung sind die dem Revisionsverfahren zu Az. I R 4/15 zu Grunde liegende Entscheidung des Finanzgerichts – FG – Berlin-Brandenburg vom 2. Dezember 2014 (6 K 6045/12, Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 2015, 321) angesprochen sowie die ihr zu Grunde liegenden Rechtsüberlegungen erörtert worden. 40

Entscheidungsgründe 41

- Die Klage ist unbegründet. Die angefochtenen Steuer-, Mess- und Feststellungsbescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). 42
- Der Beklagte hat zu Recht die im Rahmen der Gewinnermittlungen der Klägerin gemäß § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes – KStG – i.V.m. §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG allein streitbefangenen Pensionsrückstellungen zu den hier betroffenen Bilanzstichtagen entsprechend dem Berechnungsschema in dem BMF-Schreiben vom 3. November 2004 (BStBl I 2004, 1045) gekürzt. 43
- Nach § 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 Werterhöhungen 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 in Form eines Festbetrages nicht umgehen (vgl. BFH-Urteil vom 27. März 2012 I R 56/11, BFHE 237, 74, BStBl II 2012, 665). 44
- Der BFH sieht in einer derartigen Vorwegnahme künftiger Entwicklungen in Gestalt ansteigender Einkommenstrends in seiner bisherigen Rechtsprechung eine Überversorgung, die zur Kürzung der Pensionsrückstellung führt, und zwar typisierend dann, wenn die Versorgungsanwartschaft zusammen mit der Rentenanwartschaft aus der gesetzlichen Rentenversicherung 75% der am jeweiligen Bilanzstichtag bezogenen Aktivbezüge übersteigt. Im Hinblick auf die Schwierigkeit, die letzten Aktivbezüge und die zu erwartenden Sozialversicherungsrenten zu schätzen, hat der BFH zur Prüfung einer möglichen Überversorgung auf die vom Arbeitgeber während der aktiven Tätigkeit des Begünstigten tatsächlich erbrachten Leistungen abgestellt (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 31. März 2004 I R 70/03, BFHE 206, 37, BStBl II 2004, 937; ebenfalls vom 31. März 2004 I R 79/03, BFHE 206, 52, BStBl II 2004, 940; vom 15. September 2004 I R 62/03, BFH/NV 2005, 303; vom 20. Dezember 2006 I R 29/06, BFH/NV 2007, 1350, m.w.N.; vom 28. April 2010 I R 78/08, BFHE 229, 234, BStBl II 2013, 41). 45
- Die 75%-Grenze gilt danach nicht nur für entgeltabhängige Versorgungszusagen. Auch für die Zusage einer Versorgung in Festbeträgen ist nur dann eine Rückstellung gemäß § 6a EStG anzuerkennen, wenn diese Grenze eingehalten wird. Der BFH stellt eine Versorgungszusage nach Festbeträgen und eine Versorgungszusage in prozentualer Abhängigkeit vom letzten bezogenen Aktivgehalt ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach gleich (vgl. dazu BFH-Urteil vom 13. November 1975 IV R 170/73, BFHE 117, 367, BStBl II 1976, 142; vgl. BFH-Urteile vom 15. September 2004 I R 62/03, BFH/NV 2005, 303 und vom 31. März 2004 I R 70/03, BFHE 206, 37, BStBl II 2004, 937; vom 27. März 2012 I R 56/11, BFHE 237, 74, BStBl II 2012, 665). 46
- Es ist insoweit nicht entscheidend, dass bei Festbetragsversorgungszusagen letztlich Erhöhungen oder Verminderungen der zugesagten Versorgungsleistungen nach dem Wortlaut des § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 4 EStG nicht denkbar sind. Denn soweit die Rückstellung auf der Grundlage von Pensionsansprüchen berechnet wurde, die im Verhältnis zu den aktuellen Aktivlöhnen wegen einer erwarteten Einkommenssteigerung überhöht sind, ist der Pensionsaufwand nur scheinbar in der Vergangenheit wirtschaftlich verursacht (vgl. dazu BFH-Urteile vom 23. September 1969 I R 22/66, BFHE 97, 164, BStBl II 1970, 104; vom 47

13. November 1991 I R 78/89, BFHE 166, 96, BStBl II 1992, 177). Ebenso wie eine auf der Grundlage künftiger Gehaltssteigerungen berechnete Pensionsrückstellung wirtschaftlich erst in der Zukunft verursacht ist, beruht auch eine wegen erwarteter Gehaltssteigerungen von vornherein überhöht zugesagte Pension auf künftigen Entwicklungen und ist deshalb insoweit wirtschaftlich erst in Zeiträumen nach dem Bilanzstichtag verursacht (BFH-Urteil vom 17. Mai 1995 I R 16/94, BFHE 178, 134, BStBl II 1996, 420; vgl. auch BFH-Beschluss vom 13. Juni 2007 X B 34/06, BFH/NV 2007, 1703).

Die Zusage einer gemessen am aktuellen Arbeitsentgelt überhöhten, d.h. die 75%-Grenze überschreitenden, betrieblichen Altersversorgung bildet dabei lediglich ein Indiz bzw. einen Anhalt für eine steuerrechtlich unzulässige Vorwegnahme künftiger Lohnrends und führt deshalb nicht zwingend zur steuerrechtlichen Versagung einer entsprechenden Pensionsrückstellung. Maßgebend für die Beantwortung der Frage, ob das hohe Versorgungsniveau einer Zusage auf Leistungen der betrieblichen Altersversorgung von vornherein beabsichtigt worden sei oder ob durch die Höhe künftige Einkommens- und Lohnentwicklungen vorweggenommen werden sollten, sind demnach die Umstände des jeweiligen Einzelfalles (vgl. Beschluss des BFH vom 13. Juni 2007 - X B 34/06, BFH/NV 2007, 1703; vgl. auch FG München, rkr. Urteil vom 6. Mai 2008 6 K 4096/05, DStRE 2009, 521-522; BMF-Schreiben vom 3. November 2004, BStBl I 2004, 1045). Das Überschreiten der 75%-Grenze durch Beibehaltung der Festbetrags-versorgungszusage bei reduzierten Aktivbezügen kann danach im Einzelfall gerechtfertigt sein.

48

Der erkennende Senat folgt, wie auch der überwiegende Teil der Literatur (vgl. z.B. Dommermuth in Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 6a EStG Rdnr. 115; Gosch in Kirchhof, EStG, 14. Auflage, 2015, § 6a Rdnr. 19; Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 34. Auflage, 2015, § 6a Rdnr. 57 jeweils m.w.N.) und trotz der in jüngster Zeit geäußerten Fundamentalkritik (vgl. insoweit FG Berlin-Brandenburg, EFG 2015, 321; Briese, Rechtliche Grundlagen der Überversorgung bei Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer und Arbeitnehmer, GmbH-Rundschau – GmbHR – 2015, 463) weiterhin der langjährigen Rechtsprechung des BFH, an der sich nicht nur die Finanzverwaltung, sondern auch die Beratungspraxis bei aller Kritik an der Rechtsprechung des BFH im Einzelnen (vgl. z.B. die Anmerkungen zu BFH, BStBl II 2012, 665 von Wenzler, GmbHR 2012, 760 und von Heger, Betriebsberater – BB – 2012, 1534) weitgehend orientiert.

49

Der Senat vermag zunächst der Annahme, das grundlegende Verständnis des § 6a EStG, wie es sich aus der BFH-Rechtsprechung ergibt, sei von dem Willen des Gesetzgebers nicht getragen, nicht zu folgen. Es handelt sich, wie oben dargelegt, im Kern um eine über einen Zeitraum von ca. 40 Jahren entwickelte und fortgeführte (rechtsfortbildende) Rechtsprechung. Der Gesetzgeber ist trotz kaum mehr zählbarer Änderungen des Einkommensteuergesetzes dieser Rechtsprechung nicht durch eine Änderung des Gesetzestextes entgegengetreten. Auch von der teilweise angenommenen Verfassungswidrigkeit der durch den BFH vorgenommenen Rechtsfortbildung ist der Senat daher nicht überzeugt.

50

Soweit die Kritik an der Rechtsprechung des BFH daran ansetzt, dass die sogenannte Überversorgungsrechtsprechung teilweise an § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG, teilweise an § 6a EStG angeknüpft habe, vermag der Senat ihr zwar im Ansatz zu folgen, hält aber unter Berücksichtigung der in dem Vorlagebeschluss des IX. Senates des BFH an das BVerfG vom 7. Dezember 2010 (IX R 70/07, BFH/NV 2011, 495) exemplarisch dargestellten Aufgabenverteilung zwischen den obersten Bundesgerichten und anderen Rechtsanwendern an seiner bisherigen, dem BFH folgenden, Rechtsprechung fest.

51

52

Zwar binden rechtskräftige Urteile des BFH, wie hier z.B. das in einem dem Streitfall vergleichbaren Fall ergangene Urteil vom 27. März 2012 (BStBl II 2012, 675), nach § 110 FGO regelmäßig nur die Beteiligten des Rechtsstreits soweit über den Streitgegenstand entschieden worden ist. Eine derartige Einzelfallentscheidung des BFH präjudiziert also grundsätzlich nicht die Entscheidung in anderen Fällen; sie ist nicht allgemeinverbindlich. Wer von einer Entscheidung des BFH abweicht, verstößt grundsätzlich nicht gegen Art. 20 Abs. 3 GG. Der Geltungsanspruch einer höchstrichterlichen Entscheidung über den Einzelfall hinaus beruht auf der Überzeugungskraft der Gründe (vgl. BFH a.a.O. Rdnr. 47 m.w.N.). Faktisch nicht begründete, schlecht begründete oder mit Scheinbegründungen versehene Urteile können daher Gefolgschaft nicht erwarten. Auch Zeitablauf und veränderte Rahmenbedingungen können - wie sich aus der permanent wechselnden Rechtsprechung des BFH selbst ergibt - Ursache für eine Überprüfung bisheriger Rechtsprechung sein. Andererseits schreibt die Rechtsordnung den obersten Bundesgerichten (Art. 95 Abs. 1 des Grundgesetzes – GG –) die Leitfunktion zu, das Recht fortzubilden und Wertungswidersprüche im geltenden Recht zu minimieren. Dies gilt innerhalb der Gerichtsbarkeit, innerhalb der einzelnen Bundesgerichte (vgl. hier § 11 Abs. 2 FGO) ebenso wie für Divergenzen der Bundesgerichte untereinander (Art. 95 Abs. 3 GG). Das jeweilige oberste Bundesgericht muss für seine Fachgerichtsbarkeit dafür Sorge tragen, die Einheit und die Widerspruchsfreiheit zu wahren. Seine Aufgabe ist, was sich für den BFH aus § 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 FGO erschließt, nicht nur, im Einzelfall Recht zu finden, sondern darüber hinaus auch, das Recht fortzubilden und eine einheitliche Rechtsprechung zu sichern. Die FGO versucht also, die Einheitlichkeit und Widerspruchsfreiheit der Rechtsanwendung im Steuerrecht zu gewährleisten (vgl. BFH a. a. O. Rdnr. 48 m.w.N.).

Unter Berücksichtigung dieser Aufgabenzuweisung an den BFH und im Lichte der Aufgabe der Justiz, Rechtsfrieden und Gerechtigkeit auch durch Rechtsklarheit, Einheitlichkeit und Vorhersehbarkeit von gerichtlichen Entscheidungen zu befördern, folgt der erkennende Senat weiterhin der Interpretation der einschlägigen Gesetzesvorschriften durch den BFH, auch wenn im vorliegenden Fall eine Verortung erforderlicher Korrekturen im Bereich der vGA ebenfalls möglich erscheint. 53

Unter Anwendung der zwischenzeitlich durch den BFH-Beschluss vom 12. Dezember 2013 (III B 55/12, BFH/NV 2014, 575) bestätigten Entscheidung des BFH vom 27. März 2012 (BStBl II 2012, 665) und bei Würdigung des unstreitigen Lebenssachverhalts kommt der Senat zum Ergebnis, dass der Beklagte unter Berücksichtigung der hier zur Entscheidung anstehenden Sachverhalte zutreffend von einer Überversorgung in der von ihm angenommenen Höhe ausgegangen ist. In der nicht an die Gehaltsreduzierung angepassten Pensionszusage ist insoweit eine unzulässige Vorwegnahme künftiger Einkommensentwicklungen im Sinne der Rechtsprechung des BFH zu sehen. 54

Zu den maßgeblichen Bilanzstichtagen vom 31. Dezember 2003 bis 2005 bezog der Geschäftsführer der Klägerin keine laufenden Aktivbezüge (mehr). In Bezug auf diese Bilanzstichtage lag damit ein völliger Barlohnverzicht vor, es gab kein Verhältnis von Aktiv- zu Ruhebezügen mehr. Indem die zugesagte Versorgung in Form von Festbeträgen trotz des Verzichts auf die Aktivbezüge weiterhin bestand, ist in Höhe des gesamten zugesagten Ruhegeldes eine Überversorgung indiziert (vgl. zum Barlohnverzicht BFH-Urteile vom 9. November 2005 I R 89/04, BFHE 211, 287, BStBl II 2005, 523 und in BStBl II 2012, 665). Nach den Verhältnissen zu den hier betroffenen Bilanzstichtagen konnte die Höhe der zugesagten Festbetragsversorgung nicht mehr gerechtfertigt werden, ohne künftige Einkommensentwicklungen vorwegzunehmen. 55

Die Frage der Überversorgung und der darauf beruhenden Anerkennung der Pensionszusage ist nach den oben dargelegten Rechtsprechungsgrundsätzen zu jedem Bilanzstichtag nach den jeweils vorliegenden Umständen zu beurteilen. Die Tatsache, dass eine Versorgungszusage im Zeitpunkt der Zusage gemessen an den in diesem Zeitpunkt gezahlten Bezügen die 75%-Grenze nicht überschritten hat und dementsprechend zunächst keine Überversorgung beinhaltet, führt nicht dazu, dass die Versorgungszusage dauerhaft und unabhängig von der künftigen Gehaltsentwicklung als angemessen anzusehen wäre. Bei einer dauerhaften Gehaltskürzung sind daher die Grundsätze der Überversorgungsrechtsprechung ebenso anzuwenden, wie bei einer Neuzusage (BFH, BStBl II 2012, 665).

Anhaltspunkte für eine nur vorübergehende Verminderung der Arbeitsleistung und des Gehaltes bestehen im Streitfall nicht. Vielmehr ist ausdrücklich die Verlagerung der Arbeitstätigkeit in das Einzelunternehmen des Geschäftsführers als eine von mehreren Ursachen für die (andauernde) Herabsetzung des Arbeitslohns auf null Euro vorgetragen. Auch der Gesellschafterbeschluss vom 23. November 2001, mit dem das Geschäftsführergehalt auf null DM herabgesetzt wurde, enthält weder einen Hinweis darauf, dass die Gehaltszahlungen zu einem späteren Zeitpunkt wieder aufgenommen werden sollen, noch eine Begründung der Gehaltsherabsetzung mit der schlechten wirtschaftlichen Lage der Klägerin. Letztlich ist davon auszugehen, dass der Geschäftsführer als Alleingesellschafter-Geschäftsführer sich entschieden hat, nicht im Rahmen der Klägerin, sondern auf Dauer im Rahmen seines Einzelunternehmens die weiteren Umsätze zu erwirtschaften. 57

Die Umstände des vorliegend zu entscheidenden Falls widerlegen die durch die Überschreitung der 75%-Grenze indizierte Überversorgung der Höhe nach nur insoweit, wie mit dem Verzicht auf die Aktivbezüge (seit dem 1. Dezember 2001) der Geschäftsführer nach dem unwidersprochenen Vortrag der Klägerin auch nicht mehr für sie tätig war. Die Reduzierung der Arbeitszeit des Geschäftsführers rechtfertigt eine Absenkung des Gehalts, ohne dass es einer Anpassung der Versorgungszusage bedürfte. 58

Diesem Umstand hat der Beklagte dadurch Rechnung getragen, dass er unter Berücksichtigung der ab dem 1. Dezember 2001 fehlenden Tätigkeit des Geschäftsführers für die Klägerin die Dauer der gerechtfertigten Versorgungszusage zu der Dauer der nicht gerechtfertigten Versorgungszusage entsprechend der Tz 19 des BMF-Schreibens vom 3. November 2004 (BStBl I 2004, 1045) ins Verhältnis gesetzt und entsprechend die anzuerkennende Höhe der Pensionsrückstellung berechnet hat. 59

Diese Form der Kappung der Pensionsrückstellung hat der BFH in der Entscheidung vom 27. März 2012 (BStBl II 2012, 665) als mögliche rechtmäßige Form der Berechnung im Rahmen der Rückverweisung an das Finanzgericht zum Zwecke der Feststellung der tatsächlichen Grundlagen angegeben (vgl. dazu Heger, jurisPR-SteuerR 29/2012; Gosch – Kommentierungssammlung zu BFH/NV – BFH/PR 2012, 259). 60

Die Berechnung der angemessenen Höhe der Pensionsrückstellung ist in dem Schreiben des Fachprüfers vom 15. Oktober 2007, das als Anlage dem Betriebsprüfungsbericht beigelegt war, im Einzelnen erläutert. Die Berechnung folgt methodisch und rechnerisch richtig dem Schema in Tz 19 des BMF-Schreibens vom 3. November 2004. Dies ist zwischen den Beteiligten nicht streitig. Soweit die Klägerin im Schriftsatz vom 5. Juli 2012 andere Formen der Berechnung für zulässig angesehen hat, folgt der erkennende Senat dem nicht. Er hält vielmehr die Mischberechnung, wie sie sich aus dem BMF-Schreiben ergibt, für die überzeugende Form der Berechnung. 61

Im Übrigen entspricht dies nach dem Verständnis des Senats dem Grunde nach auch Textziffer 2 des Versorgungsvertrages, in dem für den Fall des vorzeitigen Ausscheidens vor Eintritt des Versorgungsfalles, dem nach Überzeugung des Gerichts die Reduktion von Arbeitszeit und Gehalt auf null Euro gleichsteht, eine Regelung zur Reduktion der Höhe des Versorgungsanspruches entsprechend § 2 des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung, in Form einer Reduktion des Pensionsanspruches vorgesehen ist. 62

Gründe für eine weitergehende Rechtfertigung der Überversorgung mit dem Ergebnis, dass die zu den Bilanzstichtagen 2003 bis 2005 bestehenden Pensionsrückstellungen in voller Höhe steuerlich akzeptiert werden müssten, vermag der Senat nicht zu erkennen. Insbesondere bestehen auch keinerlei Anhaltspunkte für eine vorübergehende Absenkung zum Zwecke der Sanierung. 63

Der Einwand der Klägerin, sie sei zivilrechtlich nicht ohne weiteres in der Lage gewesen, eine Reduzierung der Versorgung gegenüber ihrem Geschäftsführer durchzusetzen, greift nicht durch. Es kann offenbleiben, ob nach arbeits- oder allgemein zivilrechtlichen Grundsätzen (§§ 242, 313 des Bürgerlichen Gesetzbuches – BGB) die Klägerin eine Anpassung der Versorgungszusage einseitig hätte durchsetzen können. Als Alleingesellschafter hatte es der Geschäftsführer in der Hand, neben einem Gehaltsverzicht auch eine entsprechende Anpassung der Pensionszusage zu vereinbaren. Dies hat er schließlich mit Gesellschafterbeschluss vom 7. Oktober 2005 auch getan. Im Übrigen hat der BFH (BStBl II 2012, 665) ausdrücklich ausgeführt, der steuerrechtliche Maßstab der Überversorgung beziehe sich ausschließlich auf die aus § 6a EStG abzuleitende Bewertung der Versorgungsanwartschaft. Die Vorschrift wirke als spezielle Bewertungsvorschrift mit einschränkenden Sondervoraussetzungen, wobei sie allerdings an das Vorliegen einer zivilrechtlich wirksam erteilten, den Verpflichteten wirtschaftlich belastenden, Versorgungsverpflichtung anschliesse. Ob eine Kürzung des Versorgungsversprechens gegen das arbeitsrechtliche Verbot eines Teilwiderrufs der Versorgungszusage verstoße, sei daher für die steuerrechtliche Entscheidung ohne Bedeutung. In der weiteren Rechtsprechung (BFH/NV 2014, 575) ist der BFH davon ausgegangen, dass damit die Rechtslage insoweit geklärt sei. 64

Ausgehend von der oben dargestellten Entscheidung, die Korrektur anlässlich der sogenannten Überversorgung im Rahmen der Anwendung des § 6a EStG und nicht im Rahmen des § 8 Abs. 3 KStG vorzunehmen, erfolgt die Auflösung der Pensionsrückstellung bis auf den angemessenen Teil und damit der Eintritt der entsprechenden Gewinnerhöhung nach den Grundsätzen des formellen Bilanzzusammenhangs in der ersten noch offenen Schlussbilanz und damit ggf. zu einem anderen Zeitpunkt als bei einer Lösung über die Grundsätze der vGA. Dies ist in der mündlichen Verhandlung erörtert worden und mit Ausnahme der unterschiedlichen Überzeugungen über den zutreffenden rechtlichen Ausgangspunkt zwischen den Beteiligten auch nicht streitig. Mit der Korrektur der Bilanzansätze fehlt es folgerichtig in den Streitjahren auch an einer Vermögensminderung als Voraussetzung für die Annahme einer vGA (vgl. dazu das klarstellende BFH-Urteil vom 31. März 2003 I R 70/03, BFHE 206, 37, BStBl II 2004, 937 m.w.N.). 65

Ungeachtet der Frage, ob ggf. in den Jahren 2001 und 2002 noch von einer vorübergehenden Absenkung des Gehaltes hätte ausgegangen werden können, stellt die hier streitbefangene Bilanz zum 31. Dezember 2003 die bei Erlass der Änderungsbescheide vom 8. Mai 2008 erste noch offene Schlussbilanz dar. Es ist daher gleichgültig, ob die Überversorgung bereits in den Jahren 2001 oder 2002 vorlag, so dass die Pensionsrückstellung grundsätzlich in diesen Bilanzen gewinnerhöhend hätte aufgelöst 66

werden müssen. Die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 AO ergangenen Bescheide über Körperschaftsteuer 2001 und über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs 2002 konnten wegen Festsetzungsverjährung (nach §§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, 181 Abs. 1 AO endeten die Festsetzungsfristen am 31. Dezember 2006 bzw. 2007) nicht mehr geändert werden, so dass auch die den Veranlagungen zugrunde liegenden Bilanzen nicht mehr korrigiert werden konnten. Auf die Tatsache, dass im Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung erst recht Festsetzungsverjährung für die beiden Vorjahre eingetreten ist, kommt es daher nicht an.

Daher waren die bilanziellen Korrekturen erstmalig im Rahmen der Bilanz 2003 und hinsichtlich der Mehr- bzw. Minderbeträge der beiden Folgejahre in den Bilanzen 2004 und 2005 vorzunehmen. Die methodisch und rechnerisch richtige Umsetzung der Vorgaben aus Tz 19 des BMF-Schreibens ist, wie bereits oben angesprochen, nicht umstritten. 67

Der Senat kann im Hinblick auf das Verböserungsverbot (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO) daher letztlich dahingestellt sein lassen, ob der Geschäftsführer aus einer früheren und/oder anderen Betätigung noch über weitere Altersversorgungen verfügt, die ggf. rückstellungsmindernd hätten Berücksichtigung finden müssen. 68

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 69

Die Revision war im Streitfall im Hinblick auf die Abweichung von der Entscheidung des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg, EFG 2015, 321 nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zuzulassen. 70