

Thüringer Finanzgericht

Aktenzeichen: 1 K 136/15
Revision eingelegt - Az. des BFH I R 89/15



Im Namen des Volkes

Urteil

In dem Rechtsstreit

prozessbevollmächtigt:

- Klägerin -

gegen Finanzamt

- Beklagter -

wegen Körperschaftsteuer 2010 - 2012
Gewerbsteuerermessbetrag 2010 - 2012

hat der I. Senat des Thüringer Finanzgerichts
aufgrund mündlicher Verhandlung
in der Sitzung vom 25. Juni 2015 für Recht erkannt:

1. Die Bescheide über Körperschaftsteuer 2010, 2011 und 2012 vom 20. August 2014, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. Februar 2015 werden dahingehend geändert, dass
 - die Körperschaftsteuer 2010 um 932,00 € auf 8.714,00 €
 - die Körperschaftsteuer 2011 um 3.726,00 € auf 3.015,00 €
 - und die Körperschaftsteuer 2012 um 932 € auf 1.142,00 € herabgesetzt wird.

2. Die Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag 2010, 2011 und 2012 vom 20. August 2014, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. Februar 2015 werden dahingehend geändert, dass
 - der Gewerbesteuermessbetrag 2010 auf 1.995,00 €
 - der Gewerbesteuermessbetrag 2011 auf 665,00 €
 - und der Gewerbesteuermessbetrag 2012 auf 210,00 € herabgesetzt wird.
3. Die Kosten des Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.
4. Die Revision wird zugelassen.
5. Die Zuziehung des Bevollmächtigten für das Vorverfahren wird für notwendig erklärt.
6. Das Urteil ist hinsichtlich der erstattungsfähigen Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe der festzusetzenden Kosten abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in gleicher Höhe leistet.

Tatbestand

Strittig ist, ob die von der Klägerin im Rahmen einer Entgeltumwandlung an eine ... Versorgungskasse vorgenommenen Zahlungen für ihren beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer als verdeckte Gewinnausschüttungen zu beurteilen sind.

Die Klägerin ist eine GmbH. Unternehmensgegenstand ist die Beratung, der Vertrieb sowie Montage und Service von Im Jahr 2012 wurde das Geschäftsjahr auf ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr umgestellt mit Beginn vom 01.04. eines jeden Jahres bis zum 31.03. des Folgejahres.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer (Ges-GF) A, geb. am ..., ist mit einem Anteil von 72 % beherrschender Gesellschafter. Sein Anstellungsvertrag datiert vom 1. Juli 1992 (Bl.26 ff d. Gerichtsakten – GA -). Von den Beschränkungen des § 181 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) ist er befreit. Das monatliche Grundgehalt war ab Juli 1995 mit 10.000,00 DM (= 5.113,00 €) festgelegt worden und blieb bis Dezember 2009 unverändert. Mit Gesellschafterbeschluss vom 30. Dezember 2009 wurde es zum 1. Januar 2010 auf 5.750,00 € angehoben. Herr A erhält außerdem eine Weih-

nachtsgratifikation in Höhe eines Monatsgehaltes und Urlaubsgeld in Höhe eines halben Monatsgehaltes.

Die Klägerin hatte ihm mit Gesellschafterbeschluss und Vertrag vom 1. Oktober 1994 eine Pensionszusage erteilt für eine Pensionsberechtigung mit Ablauf des 65. Lebensjahres. Die Altersrente sollte 60 % des letzten Grundgehaltes betragen. In den Bilanzen war hierfür entsprechend den rechtlichen Vorschriften aufwandswirksam eine Pensionsrückstellung gebildet worden. Für die zugesagten Pensionsleistungen hatte die Firma eine Rückdeckungsversicherung abgeschlossen.

Mit Beschluss der Gesellschafter vom 25. Juni 2010 wurde die bestehende Pensionszusage geändert. Für den Ges-GF A wurde die Altersrente mit 3.067,80 € festgelegt (60% von 5.113,00 € = 10.000 DM). Davon waren zu diesem Stichtag 2.139,54 € als unverfallbare Anwartschaften bereits verdient (past service). Dieser verdiente Anspruch des Ges-GF bzw. die Verpflichtung der Klägerin sollte im Unternehmen verbleiben und durch eine wertgleiche Kapitaleistung in Höhe des Barwertes ersetzt werden.

Für die noch nicht erdienten Anteile des Anspruchs auf die Altersrente sollte die Pensionszusage im Durchführungsweg einer rückgedeckten Unterstützungskasse fortgeführt werden. Dazu sollten diese Anwartschaften über die ...Versorgungskasse in Form laufender Beiträge wertgleich ausfinanziert werden (future service). Mit Gesellschafterbeschluss ebenfalls vom 25. Juni 2010 (Gesellschafterbeschluss bei Neuzusagen nach BMF-Erlass vom 16.05.1994) verpflichtete sich daher die Klägerin gegenüber dem Ges-GF, diese Unterstützungskasse zu veranlassen, eine entsprechende Versorgungszusage zu erteilen. Dies wurde mit einem Unterstützungskassenvertrag vom 7. Juli 2010, Nr. L 8087353 46732, zwischen der Versorgungskasse und der Lebensversicherung AG. in Form einer arbeitgeberfinanzierten betrieblichen Altersversorgung zugunsten des Ges-GF vollzogen. Danach ergab sich bei einem von der Klägerin ab dem 1. Juli 2010 zu zahlenden monatlichen Tarifbeitrag von 2.332,20 € ab dem 1. Juli 2017 eine monatliche Rente von 783,58 € oder eine Kapitalabfindung zum 1. Juli 2017 in Höhe von 194.927,10 €.

Am 31. Juli 2010 beschloss die Gesellschafterversammlung eine Änderung des Anstellungsvertrages des GGF vom 29. Juni 1992. Das bisher geltende Ende des Ver-

trages zum 6. April 2017 wurde aufgehoben und das Arbeitsverhältnis als unbefristet geregelt. Eine Beendigung sollte nach § 2 des Vertrages (Kündigung mit Frist von drei Monaten zum Ablauf eines Kalendervierteljahres) möglich sein (Bl. 21 ff, 58 d. GA).

Am 16. August 2010 schlossen die Klägerin und der Ges-GF eine Vereinbarung zur Entgeltumwandlung ergänzend zum bestehenden Arbeitsvertrag. Danach wurden von dem aktuellen Grundgehalt von 5.750,00 € ein Betrag von monatlich 2.070,00 € umgewandelt und das zur Auszahlung kommende Gehalt entsprechend gekürzt. Die Klägerin verpflichtete sich, den Umwandlungsbetrag der ...Versorgungskasse zuzuwenden und dafür zu sorgen, dass diese dem Ges-GF eine Versorgungszusage auf Zahlung von Leistungen der betrieblichen Altersversorgung erteilt. Weiterhin verpflichtete sich die Klägerin dafür zu sorgen, dass die Unterstützungskasse mit den ihr zugewendeten Gehaltsteilen eine Rückdeckungsversicherung bei der ... Lebensversicherung AG abschließt und diese Versicherung an den Arbeitnehmer und GGF zur Sicherung der Versorgungsansprüche verpfändet wird.

Diese Vereinbarung wurde am 25. August 2010 von der ...Versorgungskasse und der ... Lebensversicherung AG mit Unterstützungskassenvertrag L ... vollzogen. Die vertraglich vereinbarte Laufzeit des Unterstützungskassenvertrages beträgt 8 Jahre. Danach ergab sich ab dem 1. Oktober 2018 eine monatliche Altersrente in Höhe von 815,67 € oder eine Kapitalabfindung von 199.476,70 €. Die Klägerin führte die umgewandelten Gehaltsbestandteile von 2.070,00 € ab Oktober 2010 an die Unterstützungskasse als Tarifbeitrag ab.

Bei einer bei der Klägerin für die Streitjahre 2010 bis 2012 durchgeführten Betriebsprüfung (BP) reduzierte der Prüfer die bislang bilanzierten Pensionsrückstellungen auf die Werte, die sich aus den erdienten Anwartschaften ergaben und löste die übersteigenden Werte ertragswirksam auf.

Hinsichtlich der Vereinbarung vom 16. August 2010 zur Entgeltumwandlung über rückgedeckte Unterstützungskasse (Unterstützungskassenvertrag L ...) war er der Ansicht, dass dies eine zusätzliche betriebliche Altersversorgung für den beherrschenden Ges-GF sei. Er war der Meinung, dass die hierfür geleisteten Zahlungen nicht betrieblich veranlasst seien und verdeckte Gewinnausschüttungen darstellten.

Die Versorgungszusage an den Geschäftsführer über die ...Versorgungskasse halte einem Fremdvergleich nicht stand. Der Ges-GF sei im Zeitpunkt der Zusage 58 Jahre alt gewesen. Bei Beginn des Rentenbezugs sei er 66 Jahre alt. Der Zeitraum zwischen Zusage und vorgesehenem Eintritt in den Ruhestand betrage weniger als 10 Jahre. Danach könne die zugesagte Altersversorgung nach der Ansicht der Finanzverwaltung und den von der Rechtsprechung für beherrschende Ges-GF aufgestellten Grundsätzen nicht mehr verdient werden. Der 10-Jahreszeitraum gelte auch bei Versorgungszusagen mittels Gehaltsumwandlungen.

Die Zuwendungsbeträge (2010: 6.210,00 €; 2011: 24.840,00 €; 2012: 6.210,00 €) an die ...Versorgungskasse aus der Entgeltumwandlung wurden deshalb als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) bei der Einkommensermittlung der Klägerin außerhalb der Bilanz hinzugerechnet.

Das Finanzamt folgte der Rechtsansicht der Bp und änderte mit Bescheiden vom 20. August 2014 die bisherigen Festsetzungen zur Körperschaftsteuer und zum Gewerbesteuerermessbetrag 2010 bis 2012.

Die dagegen eingelegten Einsprüche, mit denen sich die Klägerin gegen die Annahme einer vGA für die Beiträge zur Unterstützungskasse wandte, blieben ohne Erfolg und wurden mit Einspruchsentscheidung vom 3. Februar 2015 als unbegründet zurückgewiesen.

Mit ihrer dagegen gerichteten Klage trägt die Klägerin vor, ihr entstehe insoweit kein zusätzlicher Aufwand. Im Zuge der Gehaltsumwandlung habe sich der zur Auszahlung an den Ges-GF verbleibende Brutto-Gehaltsanspruch um 2.070,00 € auf 3.680,00 € reduziert. Zwar habe die Klägerin gleichzeitig in dieser Höhe eine Verpflichtung zur Abführung, jedoch gegenüber dem Geschäftsführer eine entsprechende Entlastung. Verpflichtung und Entlastung stünden in einem untrennbaren rechtlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang. Anders als bei einer Pensionszusage, bei der die Gesellschaft ihrem GF eine Altersversorgung erteilt und in diesem Zusammenhang selbst Aufwendungen tätigt, handele es sich hier um eine arbeitnehmerfinanzierte Altersversorgung, die dieser aus seinen eigenen vertraglichen Gehaltsansprüchen speise.

Eine vGA läge nicht vor. Für die Klägerin ergebe sich weder eine Vermögensminderung noch eine verhinderte Vermögensmehrung. Der Vorgang sei für sie schlicht neutral. Die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zur Erdienbarkeit von Pensionszusagen und die in diesem Sinne festgelegte 10-Jahresfrist seien bei Vereinbarungen zur Entgeltumwandlung nicht anwendbar. Die Rechtsprechung habe diese Frist aus Gründen der Rechtsicherheit bei Pensionszusagen an beherrschende Ges-GF festgelegt, um Abgrenzungen zu Aufwendungen der Gesellschaft vorzunehmen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst seien. Denn eine solche Pensionszusage an den beherrschenden Ges-GF führe zu ganz erheblichen Aufwendungen. Die genannten Rechtsprechungsgrundsätze für Pensionszusagen könnten jedoch keine Anwendung finden, wenn der Gesellschaft keine Aufwendungen entstünden, da der Ges-GF sich eine arbeitnehmerfinanzierte Altersversorgung dadurch selbst aufbaue, dass er auf die Auszahlung ihm zustehender Gehaltsansprüche verzichte und diese zum Aufbau der Altersversorgung verwendet würden.

Die Frage der Erdienbarkeit spiele im Streitfall keine Rolle, da die Grundvoraussetzung für eine verdeckte Gewinnausschüttung - eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung - bei einer Entgeltumwandlung nicht eintrete. Die vom Beklagten vorgenommene außerbilanzielle Hinzurechnung führe zu dem nicht akzeptablen Ergebnis, dass Teile der dem Ges-GF vertraglich zustehenden Vergütung, die bis zum Beginn der Entgeltumwandlung unstreitig als Betriebsausgaben abzugsfähig anzusehen waren, plötzlich nicht mehr abzugsfähig sein sollen.

Die Klägerin beantragt,

1. die Bescheide über Körperschaftsteuer 2010, 2011 und 2012 vom 20. August 2014, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. Februar 2015, zu ändern und
 - die Körperschaftsteuer 2010 um 932,00 € auf 8.714,00 €,
 - die Körperschaftsteuer 2011 um 3.726,00 € auf 3.15,00 €
 - und die Körperschaftsteuer 2010 um 932,00 € auf 1.142,00 €

herabzusetzen,

2. die Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag 2010, 2011 und 2012 vom 20. August 2014, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. Februar 2015, zu ändern und
 - den Gewerbesteuermessbetrag 2010 auf 1.995,00 €,
 - den Gewerbesteuermessbetrag 2011 auf 665,00 €
 - und den Gewerbesteuermessbetrag 2012 auf 210,00 €herabzusetzen.

3. Die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren wird für notwendig erklärt.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Nach seiner Ansicht seien die steuerlichen Anerkennungsvoraussetzungen bei betrieblicher Altersversorgung - wie Ernsthaftigkeit, Finanzierbarkeit, Probezeit, Erdienbarkeit und Angemessenheit - auch auf die übrigen Formen der betrieblichen Altersversorgung übertragbar. Die zu klassischen arbeitgeberfinanzierten betrieblichen Versorgungszusagen ergangene Rechtsprechung gelte auch bei Pensionszusagen, die durch echte Barumwandlungen des Ges-GF finanziert würden. Da Herr A beherrschender Ges-GF sei, und damit die Aufteilung seiner Bezüge in Zusage und Barlohn selbst bestimmen könne, sollten die speziellen Erfordernisse der steuerlichen Anerkennung auch hier Beachtung finden. Der Beklagte verwies insoweit auf das Schreiben des BMF vom 9. Dezember 2002, IV A 2 - S 2742 - 68/02 und die Verfügung der OFD Niedersachsen vom 15. August 2014 - S 2742-259-St 241.

Entscheidungsgründe

Die zulässige Klage ist begründet. Die angefochtenen Bescheide sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). Der Beklagte hat zu Unrecht die von der Klägerin in den Jahren

2010, 2011 und 2012 im Rahmen einer Entgeltumwandlung an die ...Unterstützungskasse geleisteten Zahlungen als vGA behandelt und dem Gewinn der Klägerin außerbilanziell zugerechnet.

1. Nach § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) darf eine vGA das Einkommen nicht mindern. Unter einer vGA im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG, für die Gewerbesteuer i. V. m. § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes, ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (oder verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Gewinnausschüttung besteht. Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis wird nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter unter ansonsten vergleichbaren Verhältnissen nicht gewährt hätte. Ist der begünstigte Gesellschafter - wie im Streitfall - ein beherrschender, kann eine vGA auch dann vorliegen, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt (BFH-Urteil vom 23. Oktober 2013 I R 89/12, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – BFHE - 244, 262, Bundessteuerblatt Teil 2 - BStBl - II 2014,729;).

a) Nach diesen Grundsätzen sind die aus der Entgeltumwandlung resultierenden Zahlungen der Klägerin an die überbetriebliche Unterstützungskasse zur Finanzierung einer Altersversorgung des Geschäftsführers nicht als vGA zu beurteilen. Es fehlt bereits an einer Vermögensminderung i. S. d. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG.

Die Entgeltumwandlung und Abführung der umgewandelten Gehaltsbestandteile an die Versorgungseinrichtung stellt wirtschaftlich einen einheitlichen Vorgang dar, der bei der Klägerin zu keinem zusätzlichen Aufwand führt. Anders als bei einer Pensionszusage, bei der die Kapitalgesellschaft ihrem Geschäftsführer eine Altersversorgung zusagt und in diesem Zusammenhang selbst Aufwendungen zu ihren Lasten tätigt, handelt es bei der Entgeltumwandlung um eine arbeitnehmerfinanzierte Alters-

versorgung, die der Arbeitnehmer aus seinen eigenen vertraglich bestehenden Gehaltsansprüchen speist. Die zur Entgeltumwandlung herangezogenen Gehaltsbestandteile sind Teil des dem Geschäftsführer nach dem Anstellungsvertrag zustehenden Gehaltsanspruchs. Die Bestimmungen des § 1 Abs. 2 Nrn. 3 und 4 des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (BetrAVG) sehen die umgewandelten Entgeltansprüche auch als Gehaltsbestandteil. Die Entgeltumwandlung ist damit zumindest wirtschaftlich lediglich Teil der Gehaltsverwendung durch den Geschäftsführer. Für die Klägerin ergibt sich daraus weder eine Vermögensminderung noch eine verhinderte Vermögensmehrung. Der Vorgang ist für sie schlicht neutral.

b) Nach der Rechtsprechung des BFH (z. B. BFH-Urteile vom 11. September 2013 I R 28/13, BFHE 244, 241, BStBl II 2014, 726; und vom 23. Oktober 2013 I R 89/12, BFHE 244, 262, BStBl II 214, 729 m. w. N.) ist bei der Prüfung, ob eine Vermögensminderung als Voraussetzung einer vGA eingetreten ist, nicht eine handelsbilanzielle, sondern eine geschäftsvorfallbezogene Betrachtungsweise zugrunde legen. Danach ist anhand des einzelnen Geschäftsvorfalles zu prüfen, ob dieser eine Vermögensminderung veranlasst hat. Allerdings ist eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung dann nicht anzunehmen, wenn ein Vorteilsausgleich vorliegt, der das nachteilige Geschäft ausgleicht (Neumann in Rödler/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2015, § 8 Rzn 200, 203).

Rechtsgeschäfte, bei denen sich Gesellschafter und Gesellschaft Ansprüche aus gegenseitigen Verträgen einräumen, die sich sowohl ergebniserhöhend als auch ergebnismindernd auswirken, sind nur in Höhe des verbleibenden Saldos als vGA zu berücksichtigen. Bei Geschäftsvorfällen, die wirtschaftlich als einheitliches Geschäft anzusehen sind, kommt die Annahme einer vGA grundsätzlich nicht in Betracht, weil die gegenseitigen Vorteile zu saldieren sind (BFH-Urteil vom 8. Juni 1977 I R 95/75, BFHE 122, 491, BStBl II 1977, 704). Diese Fallgestaltung liegt im Streitfall vor.

Im Zuge der Gehaltsumwandlung reduzierte sich der dem Geschäftsführer zur Auszahlung verbleibende Bruttogehaltsanspruch um 2.070,00 € auf 3.680,00 €. Die Klägerin war ab diesem Zeitpunkt verpflichtet, den Minderungsbetrag an die Unterstützungskasse abzuführen. Dieser Zahlungsabfluss führte auch zu einem entsprechenden Vermögensabgang. Gleichzeitig wurde die Klägerin jedoch um den gleichen Be-

trag entlastet, weil ihr in dieser Höhe der zu zahlende Gehaltsaufwand erspart wurde. Diese Ersparnis ist bei der Berechnung der Vermögensminderung zu berücksichtigen. Im vorliegenden Fall stehen Verpflichtung und Entlastung in einem untrennbaren rechtlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang und gleichen sich aus. Das steuerliche Ergebnis des vorgenommenen Rechtsgeschäfts hat sich daher nicht auf den Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ausgewirkt.

c) Eine vGA liegt auch nicht aus sonstigen Gründen vor, etwa weil beim beherrschenden Ges-GF das Erfordernis einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt oder die Gestaltung einem Fremdvergleich nicht standhält.

Die Vereinbarung vom 16. August 2010 zwischen Ges-GF und Klägerin hinsichtlich der Entgeltumwandlung zum Zweck der Beitragszahlung an die ... Unterstützungskasse ist eindeutig, zivilrechtlich wirksam und wurde bzw. wird entsprechend tatsächlich durchgeführt.

Nach Überzeugung des Senats wären entsprechende Vereinbarungen auch mit einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer getroffen worden. Das monatliche Festgehalt F war mit 5.113,00 € seit 1995 fast 15 Jahre unverändert geblieben und wurde moderat zum 1. Januar 2010 auf 5.750,00 € angehoben. Gegen die Angemessenheit der Gesamtbezüge seit diesem Zeitpunkt hat auch der Beklagte keine Einwände erhoben. Von diesem Bruttofestgehalt verbleiben dem Ges-GF nach der Entgeltumwandlung noch 64 % sowie volles Weihnachtsgeld und Urlaubsgeld und damit ausreichend zum laufenden Lebensunterhalt.

d) Soweit die Finanzverwaltung (OFD Niedersachsen vom 15 August 2014, S 2742-259-St 241) wie auch der Beklagte im Streitfall meint, dass bei einer durch Entgeltumwandlung arbeitnehmerfinanzierten Pensionszusage für den beherrschenden Ges-GF eine steuerrechtliche Anerkennung nur erfolgen kann, wenn auch bei dieser Gestaltung eine Erdienbarkeitsfrist von mindestens zehn Jahren zwischen dem Zeitpunkt der Zusage und dem Eintritt des Versorgungsfalls erfüllt ist, kann dieser Rechtsauffassung nicht zugestimmt werden.

Nach der von der ständigen Rechtsprechung vertretenen Definition einer vGA liegt eine solche dann vor, wenn bei der Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung

(oder verhinderte Vermögensmehrung) eingetreten ist, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ausgewirkt. Bei Pensionszusagen zugunsten beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer sieht die ständige Rechtsprechung des BFH eine Veranlassung der Vermögensminderung bei der Kapitalgesellschaft in der Regel dann als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, wenn Pension nicht mehr verdient werden kann, weil zwischen Erteilung der Zusage und dem vorgesehenen Eintritt in den Ruhestand nicht mindestens ein Zeitraum von zehn Jahren liegt (BFH-Urteile vom 23. Juli 2003 I R 80/02, BFHE 203,114, BStBl II 2003, 926 und vom 23. September 2008 I R 62/07, BFHE 223,64, BStBl II 2013, 39).

Diese Bedingung der 10-jährigen Erdienensfrist zur Beurteilung, ob die Grundvoraussetzung einer vGA, nämlich die Vermögensminderung, ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat, ist jedoch irrelevant und nicht mehr zu verlangen, wenn wie im Streitfall überhaupt keine Vermögensminderung bei der Kapitalgesellschaft festgestellt werden kann, die sich auf den Unterschiedsbetrag gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ausgewirkt hat, weil der Gesellschaft kein zusätzlicher Aufwand entsteht. Denn es ist ausschließlich der Ges-GF, der im Rahmen der Entgeltumwandlung auf die Auszahlung eines ihm zustehenden Entgeltanspruchs verzichtet und den umgewandelten Teil stattdessen zum Aufbau einer Altersversorgung einsetzt (so auch Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2015, § 8 Rz.1043).

Die in der Literatur geäußerten Bedenken gegen eine steuerrechtliche Anerkennung von Gehaltsumwandlungsfällen unter Verzicht auf eine Erdienbarkeitsfrist (z. B. Lang in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 8 Abs. 3 Rz.653), weil der beherrschende Ges-GF ohne weiteres gestalten könne (Anhebung des Aktivgehalts und anschließend Umwandlung in eine Pensionszusage) sind im Streitfall nicht begründet. Der Ges-GF hat zur Entgeltumwandlung, die neun Monate nach der Gehaltsanpassung erfolgte, zwar den Erhöhungsbetrag von 637,00 €, aber auch noch 1.433,00 € aus seinem bis zum 31. Dezember 2009 bestehenden, niedrigeren Gehaltsanspruch verwendet. Bei einer solchen Sachlage sieht der Senat keine Anhaltspunkte für eine ungewöhnliche oder unangemessene Gestaltung, die gegen eine Anerkennung der Pensionszusage über die ... Unterstützungskasse sprechen könnten (s. a. Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8 Rz. 1098).

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

3. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit findet ihre Grundlage in §§ 151 Abs. 1 und 3 FGO, 708 Nr. 10, 711 Satz 1 Zivilprozessordnung (ZPO).

3. Der Senat hat die Revision im Hinblick auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen. Soweit ersichtlich liegt zur Frage, ob Beitragszahlungen einer Kapitalgesellschaft an eine ... Unterstützungskasse, die aus Entgeltumwandlungen des Gehaltsanspruchs des beherrschenden Ges-GF stammen und mit denen eine Altersversorgung des Ges-GF finanziert wird, als verdeckte Gewinnausschüttungen nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG zu beurteilen sind, wenn zwischen dem Zeitpunkt der Vereinbarung der Altersversorgung und dem Zeitpunkt der erstmaligen Rentenzahlung lediglich ein Zeitraum von 8 Jahren liegt.

Die Zulassung der Revision erfolgt auch im Hinblick auf das Urteil des Finanzgerichts (FG) des Saarlandes vom 24. März 2015 1 K 1170/11 (abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG - 2015, 1749), gegen das Revision eingelegt wurde (Az. des BFH: I R 26/15). In diesem Urteil hat das FG entschieden, dass Zahlungen von Beträgen aus Barlohnnumwandlungen zugunsten eines Zeitwertkonten-Modells mangels Vermögensminderung keine vGA darstellen.

XXX

XXX

XXX