

Nachträgliche Herabsetzung eines zivilrechtlich wirksam vereinbarten Ruhegehalts

Leitsätze

1. Verzichtet ein Gesellschafter-Geschäftsführer gegenüber seiner Kapitalgesellschaft auf eine bereits erdiente (werthaltige) Pensionsanwartschaft, ist darin nur dann keine verdeckte Einlage zu sehen, wenn auch ein fremder Geschäftsführer unter sonst gleichen Umständen die Pensionsanwartschaft aufgegeben hätte.
2. Wurzelt die Zusage der Altersversorgung im Anstellungsvertrag, führt der Verzicht auf die erdiente und werthaltige Anwartschaft zu einem Lohnzufluss in Höhe des Teilwerts.
3. Insoweit handelt es sich um eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit, bei der die Anwendung der Fünftelregelung (§ 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 4 EStG) in Betracht kommt.

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 22. Dezember 2015 8 K 380/13 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Baden-Württemberg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

I. Tatbestand

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die für das Streitjahr (2003) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wurden.
- 2 Der Kläger war im Streitjahr alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der ... GmbH (GmbH). Mit dieser hatte er im November 1989 einen Anstellungsvertrag geschlossen, nach welchem er ein Geschäftsführergehalt in Höhe von monatlich 20.000 DM, ein dreizehntes Monatsgehalt als Weihnachtsgeld sowie eine Tantieme erhielt, deren Höhe in einer gesonderten Tantiemezusage vom selben Tag geregelt wurde. Zudem sah der Anstellungsvertrag vor, dass der Kläger bei Vollendung des 65. Lebensjahres und Ausscheiden aus der Geschäftsführung eine Pension auf Lebenszeit in Höhe von 45 % seiner ihm zuletzt gezahlten monatlichen Bezüge erhalten sollte.
- 3 In zwei Nachträgen zum Anstellungsvertrag wurde das Gehalt des Klägers zunächst ab Januar 1992 auf monatlich 39.000 DM und ab September 1994 auf nun 60.000 DM monatlich erhöht. Mit Wirkung ab 1. Januar 1998 erfolgte eine Herabsetzung des Gehalts auf 34.000 DM.
- 4 Am 18. Januar 1998 schlossen der Kläger und die GmbH zudem einen Pensionsvertrag, mit dem ihm bei Ausscheiden aus den Diensten der Gesellschaft (Beendigung des Dienstverhältnisses) nach Vollendung des 65. Lebensjahres (vertragliches Pensionsalter), bei Inanspruchnahme eines vorgezogenen Altersruhegelds oder bei Invalidität eine betriebliche Altersversorgung (Ruhegehalt) in Höhe von 22.000 DM monatlich zugesagt wurde.
- 5 Für den Fall des vorzeitigen Ausscheidens sah § 4 des Pensionsvertrags vor, dass dem Kläger --unabhängig davon, ob zu diesem Zeitpunkt ein gesetzlich unverfallbarer Anspruch nach § 1 Abs. 1 des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (BetrAVG) bestand-- die Anwartschaft auf die zugesagten Versorgungsleistungen auch dann

erhalten blieb, wenn weder der Invaliditätsfall eingetreten war noch der Kläger das vorgezogene Altersruhegeld in Anspruch nahm. In diesem Fall berechnete sich die Höhe der Anwartschaft in entsprechender Anwendung des § 2 Abs. 1 BetrAVG.

- 6 In § 9 des Pensionsvertrags behielt sich die GmbH für den Fall, dass sich die bei der Erteilung der Pensionszusage maßgebenden Verhältnisse nachhaltig so wesentlich geändert haben sollten, dass ihr die Aufrechterhaltung der zugesagten Leistungen auch unter objektiver Beachtung der Belange des Ruhegehaltsberechtigten nicht mehr zugemutet werden könne, vor, diese zu kürzen oder einzustellen.
- 7 Mit Wirkung ab 1. Dezember 2002 wurde das Gehalt des Klägers auf nunmehr 5.800 EUR herabgesetzt. Mit "Nachtrag zum Pensionsvertrag vom 18. Januar 1998" vom 30. Dezember 2003 vereinbarten der Kläger und die GmbH schließlich Folgendes:
 - 8 "Im Hinblick auf das zuletzt bezogene Gehalt mit EUR 5.800,00 käme es zu einer Überversorgung des Geschäftsführers unter Berücksichtigung der Zusage gemäß dem Pensionsvertrag vom 18.01.1998.
 - 9 Gemäß dem Urteil des BFH vom 13.11.1975 - IV R 170/73 - passen die Vertragsparteien das monatliche Ruhegehalt ab 2003 auf 75 % des zuletzt bezogenen Gehalts zur Vermeidung der Überversorgung an, mithin auf EUR 4.350,00."
 - 10 Die Rückstellung für die Pension des Klägers war im Jahresabschluss der GmbH für das Jahr 2002 mit 813.132 EUR ausgewiesen. Aufgrund der Änderung des Pensionsvertrags löste die GmbH die Rückstellung im Jahresabschluss für das Streitjahr teilweise auf und berücksichtigt diese nur noch mit 339.971 EUR.
 - 11 In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärten die Kläger aus dem Dienstverhältnis zu der GmbH Einnahmen des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 69.000 EUR. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) führte die Veranlagung zunächst antragsgemäß, aber unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung) durch.
 - 12 Im Anschluss an eine bei der GmbH durchgeführte Außenprüfung erließ das FA einen geänderten Einkommensteuerbescheid und erhöhte die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit um 151.284 EUR. Den dagegen eingelegten Einspruch wies das FA als unbegründet zurück.
 - 13 Die im Anschluss erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1077 veröffentlichten Gründen ab.
 - 14 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
 - 15 Sie beantragen sinngemäß,
das angefochtene FG-Urteil aufzuheben und den

Einkommensteuerbescheid 2003 vom 9. Februar 2017 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit um 151.284 EUR gemindert werden.

16 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

17 Die Revision der Kläger ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Rechtssache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

18 1. Das angefochtene Urteil ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da sich während des Revisionsverfahrens der Verfahrensgegenstand, über dessen Rechtmäßigkeit das FG zu entscheiden hatte, geändert hat (§ 127 FGO). Das FG hat über den Einkommensteuerbescheid für 2003 vom 12. August 2009 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23. November 2009 entschieden. An dessen Stelle ist während des Revisionsverfahrens der Änderungsbescheid vom 9. Februar 2017 getreten, der nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden ist. Damit liegt dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde. Das angefochtene Urteil ist daher gegenstandslos geworden und aufzuheben (s. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28. Mai 2015 IV R 27/12, BFHE 249, 544, BStBl II 2015, 837). Da sich durch die Bescheidänderung hinsichtlich des streitigen Punkts keine Änderungen ergeben und die Kläger auch keinen weiter gehenden Antrag gestellt haben, bedarf es allein insoweit keiner Zurückverweisung der Sache an das FG gemäß § 127 FGO. Das finanzgerichtliche Verfahren leidet nicht an einem Verfahrensmangel, so dass die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen durch die Aufhebung des Urteils nicht weggefallen sind; sie bilden nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des Senats in der Sache (s. Senatsurteil vom 15. März 2007 VI R 29/05, BFH/NV 2007, 1076).

19 2. Die Würdigung des FG, dass dem Kläger durch den Verzicht auf bereits erdiente (werthaltige) Pensionsansprüche vorliegend Arbeitslohn in Höhe von 151.284 EUR zugeflossen ist, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

20 a) Arbeitslohn ist i.S. des § 11 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) mit der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht zugeflossen. Zu einem Zufluss von Einnahmen i.S. des § 11 Abs. 1 EStG kann es aber auch bei einem Forderungsverzicht durch den Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft kommen, soweit mit ihm eine verdeckte Einlage erbracht wird (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 9. Juni 1997 GrS 1/94, BFHE 183, 187, BStBl II 1998, 307).

- 21 b) Eine verdeckte Einlage liegt nach ständiger Rechtsprechung des BFH vor, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der Gesellschaft einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet, ohne dass der Gesellschafter hierfür neue Gesellschaftsanteile erhält, und wenn diese Zuwendung ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat. Letztere Voraussetzung ist gegeben, wenn ein Nichtgesellschafter der Gesellschaft den Vermögensvorteil bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht eingeräumt hätte (BFH-Urteil vom 20. Juli 2005 X R 22/02, BFHE 210, 345, BStBI II 2006, 457, m.w.N.).
- 22 c) Als verdeckte Einlagen sind nur Wirtschaftsgüter geeignet, die das Vermögen der Kapitalgesellschaft vermehrt haben, sei es durch den Ansatz oder die Erhöhung eines Aktivpostens, sei es durch den Wegfall oder die Verminderung eines Passivpostens (BFH-Urteil vom 6. November 2003 IV R 10/01, BFHE 204, 438, BStBI II 2004, 416, m.w.N.). Ob das Vermögen der Kapitalgesellschaft durch den Ansatz oder die Erhöhung eines Aktivpostens oder durch den Wegfall oder die Verminderung eines Passivpostens vermehrt ist, bestimmt sich nach Bilanzrecht (BFH-Urteile vom 24. Mai 1984 I R 166/78, BFHE 141, 176, BStBI II 1984, 747; vom 22. November 1983 VIII R 133/82, BFHE 140, 69, und vom 22. November 1983 VIII R 37/79, BFHE 140, 63). Insofern ist maßgeblich, inwieweit Bilanzposten in eine Bilanz hätten eingestellt werden müssen, die zum Zeitpunkt des Verzichts erstellt worden wäre (vgl. BFH-Urteil in BFHE 141, 176, BStBI II 1984, 747; Senatsurteil vom 15. Mai 2013 VI R 24/12, BFHE 241, 287, BStBI II 2014, 495).
- 23 d) Dies gilt auch, wenn der Gesellschafter (ganz oder teilweise) auf einen (werthaltigen) Pensionsanspruch verzichtet. Indem er auf seine im Zeitablauf als Vergütung für erbrachte Leistungen erdiente Anwartschaft verzichtet, wendet er der Kapitalgesellschaft einen Vermögensvorteil zu. Die Kapitalgesellschaft wird im Gegenzug von ihrer Verpflichtung auf Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung befreit und hat die insoweit gebildete Rückstellung nach § 6a EStG aufzulösen.
- 24 aa) Ein solcher Verzicht auf eine bereits erdiente werthaltige Pensionsanwartschaft ist regelmäßig durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und daher eine verdeckte Einlage. Eine andere Wertung kommt nur in Betracht, wenn auch ein fremder Geschäftsführer unter sonst gleichen Umständen die Pensionsanwartschaft aufgegeben hätte. Dies kann nur in seltenen Ausnahmefällen angenommen werden. Denn selbst wenn sich die wirtschaftliche Lage der Kapitalgesellschaft nach Zusage des Ruhegehalts wesentlich verschlechtert, wird ein fremder Geschäftsführer regelmäßig nur dann auf eine bereits erdiente (werthaltige) Pensionsanwartschaft verzichten, wenn die Versorgungszusage eine Widerrufsmöglichkeit für diesen Fall vorsieht oder die Kapitalgesellschaft aus anderen Gründen einen Anspruch auf Anpassung der Versorgungszusage auch für die Vergangenheit hat (Gosch KStG, 3. Aufl., § 8 Rz 1109; BFH-Urteil vom 8. November 2000 I R 70/99, BFHE 193, 422, BStBI II 2005, 653).
- 25 bb) Nichts anderes gilt, wenn der "Pensionsverzicht" mit einer dauerhaften Kürzung der Aktivvergütung einhergeht (Gosch, a.a.O., § 8 Rz 1110).

Auch in diesem Fall wird ein fremder Geschäftsführer nur dann auf den bereits unverfallbaren Teil seiner Versorgungsanwartschaft verzichten, wenn er hierzu rechtlich verpflichtet ist. Dies gilt unabhängig davon, ob und inwieweit sich die Gehaltsminderung auf die bisherige Bilanzierung der Pensionsverpflichtung gemäß § 6a EStG auswirkt. Denn selbst wenn die Absenkung der Aktivvergütung zu einer teilweisen Auflösung der bisherigen Pensionsrückstellung beim Arbeitgeber gemäß § 6a EStG führte, nähme dies ein fremder Arbeitnehmer nicht zum Anlass, den bereits erdienten Teil der Versorgungsanwartschaft aufzugeben, zumal auch der Verzicht auf die Versorgungsanwartschaft ebenfalls zur Auflösung der hierfür gebildeten Rückstellung führt. Dessen ungeachtet führt die Minderung des Aktivgehalts zwar regelmäßig zu einer Überversorgung des Geschäftsführers i.S. des § 6a EStG, sofern die Altersversorgung nicht entsprechend gesenkt wird (BFH-Urteil vom 20. Dezember 2016 I R 4/15, BFHE 256, 483, BStBl II 2017, 678); dies gilt jedoch nicht für bereits erdiente Anwartschaften, die bis zur Absenkung der Aktivbezüge nicht überversorgend waren (BFH-Urteil in BFHE 256, 483, BStBl II 2017, 678, Rz 26; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 3. November 2004, BStBl I 2004, 1045, Rz 19).

- 26 cc) Die Bewertung der Einlage erfolgt mit dem Teilwert der Pensionsanwartschaft des Gesellschafter-Geschäftsführers und nicht etwa in Höhe des nach § 6a EStG ermittelten "Teilwerts" der Pensionsverbindlichkeit der Kapitalgesellschaft (BFH-Urteil vom 15. Oktober 1997 I R 23/93, BFH/NV 1998, 826; s.a. BMF-Schreiben vom 14. August 2012, BStBl I 2012, 874).
- 27 3. Bei Heranziehung dieser Grundsätze ist die Würdigung des FG, der Kläger habe durch die mit der GmbH vereinbarte Herabsetzung der ihm zugesagten Pension aus gesellschaftsrechtlichen Gründen teilweise auf seine werthaltige Pensionsforderung verzichtet, wodurch ihm Arbeitslohn in Höhe von 151.284 EUR zugeflossen sei, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 28 a) Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) haben der Kläger und die GmbH am 30. Dezember 2003 in einem Nachtrag zum Pensionsvertrag vom 18. Januar 1998 diesen insoweit geändert, als das zuletzt mit 22.000 DM zugesagte monatliche Ruhegehalt auf nunmehr 4.350 EUR herabgesetzt wurde. Anlass hierfür war die im Dezember 2002 vorgenommene Gehaltsabsenkung auf 5.800 EUR und die von der GmbH und dem Kläger damit verbundene sog. Überversorgung (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 27. März 2012 I R 56/11, BFHE 236, 74, BStBl II 2012, 665).
- 29 b) Das FG hat weiter festgestellt, dass es sich insoweit um einen Verzicht auf im Zeitpunkt der Änderungsvereinbarung bereits erdiente (und angesichts der Vereinbarung zum vorzeitigen Ausscheiden in § 4 des Pensionsvertrags i.V.m. § 2 Abs. 1 BetrAVG rätierlich unverfallbare) Ansprüche gehandelt hat. Durchgreifende Verfahrensrügen machen die Kläger insoweit nicht geltend. Zwar bestreiten sie, dass im Streitfall ein "Pensionsverzicht" gegeben sei. Dabei stellen sie indes fälschlicherweise auf die bereits Ende des Jahres 2002 erfolgte Minderung des laufenden Gehalts ab und übersehen, dass die Ende des Streitjahres vorgenommene

Absenkung der Versorgung von zuletzt 11.248 EUR (22.000 DM) auf nur noch 4.350 EUR hiervon unabhängig zu beurteilen ist.

- 30 c) Die Bewertung des Verzichts mit 151.284 EUR ist in Bezug auf Ermittlung und Werthaltigkeit im Übrigen zwischen den Beteiligten unstreitig.
- 31 d) Auch die Würdigung des FG, der Verzicht sei im Streitfall gesellschaftsrechtlich veranlasst, ist nicht zu beanstanden. Die GmbH hat dem Kläger zivilrechtlich wirksam mit Vertrag vom 18. Januar 1998 ein Ruhegehalt in Höhe von 22.000 DM nach Vollendung des 65. Lebensjahres, bei Invalidität oder bei Inanspruchnahme des vorgezogenen Altersruhegelds zugesagt. Dieser Anspruch war nach § 4 des Pensionsvertrags sofort unverfallbar (vgl. auch Gosch, a.a.O., § 8 Rz 1082 und 1099a). Eine Möglichkeit, sich von dieser Verpflichtung zu lösen, eröffnete einzig § 9 des Pensionsvertrags. Danach konnte die GmbH die Leistungen kürzen oder einstellen, falls sich die bei der Erteilung der Pensionszusage maßgebenden Verhältnisse nachhaltig so wesentlich änderten, dass ihr die Aufrechterhaltung der zugesagten Leistungen auch unter objektiver Beachtung der Belange des Ruhegebhaltsberechtigten nicht mehr zugemutet werden konnte. Diese Voraussetzungen lagen im Streitfall --jedenfalls hinsichtlich der bereits erdienten-- Pensionsansprüche nicht vor. Denn nach den --von den Klägern nicht bestrittenen-- Feststellungen des FG war die GmbH ohne weiteres in der Lage, ihrer Verpflichtung aus der bisherigen Pensionszusage nachzukommen. Andere Anspruchsgrundlagen der GmbH gegen den Kläger auf Anpassung der bereits erdienten Versorgungsanwartschaft an das geänderte Gehalt sind nicht ersichtlich. Ein fremder Geschäftsführer hätte unter diesen Umständen nicht auf den erdienten Teil seiner Altersversorgung verzichtet. Er hätte sich allenfalls darauf eingelassen, dass sich die Anwartschaft ab dem 1. Dezember 2002 nach dem geminderten Gehalt richtet (sog. future service; BMF-Schreiben in BStBl I 2012, 874; kritisch Gosch, a.a.O., § 8 Rz 1134c).
- 32 e) Die Annahme einer verdeckten Einlage ist nach den Ausführungen unter II.2.d entgegen der Ansicht der Kläger nicht deshalb ausgeschlossen, weil die Pensionszusage angepasst wurde, um eine steuerliche Überversorgung zu vermeiden (ebenso Briese, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2015, 635, 639; Dommermuth/ Killat/Linden, Altersversorgung für Unternehmer und Geschäftsführer, 2016, Rz 641). Überdies bezieht sich der steuerrechtliche Maßstab der sog. Überversorgung ausschließlich auf die aus § 6a EStG abzuleitende, stichtagsbezogene Bewertung der Pensionsanwartschaft (ständige Rechtsprechung seit BFH-Urteil vom 13. November 1975 IV R 170/73, BFHE 117, 367, BStBl II 1976, 142; zuletzt BFH-Urteile in BFHE 236, 74, BStBl II 2012, 665, und in BFHE 256, 483, BStBl II 2017, 678), was auch bei einem Versorgungsversprechen einer Kapitalgesellschaft an ihren Anteilseigner keine Frage der Veranlassung aus dem Gesellschaftsverhältnis (§ 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes) ist (BFH-Urteil in BFHE 256, 483, BStBl II 2017, 678; s.a. Dommermuth/Killat/Linden, Altersversorgung für Unternehmer und Geschäftsführer, 2016, Rz 783 am Ende; Briese,

GmbHHR 2015, 635).

- 33 f) Da die Zusage der Altersversorgung an den Kläger im Anstellungsvertrag wurzelt, führt der Verzicht auf die bereits erdiente und werthaltige Anwartschaft nach dem BFH-Beschluss in BFHE 183, 187, BStBl II 1998, 307 zu einem Lohnzufluss in Höhe des Teilwerts (Barwerts) an den Gesellschafter-Geschäftsführer in Höhe von unstreitig 151.284 EUR (ebenso Briese, GmbHHR 2015, 635, 639; Dommermuth/Killat/Linden, Altersversorgung für Unternehmer und Geschäftsführer, 2016, Rz 577).
- 34 4. Die fiktiv zugeflossene Pensionsanwartschaft ist --ebenso wie eine tatsächlich zugeflossene Abfindung (hierzu Senatsurteil vom 12. April 2007 VI R 6/02, BFHE 217, 547, BStBl II 2007, 581)-- eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers. Dementsprechend kommt die Anwendung der Fünftelregelung (§ 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 4 EStG) in Betracht (Dommermuth/Killat/Linden, Altersversorgung für Unternehmer und Geschäftsführer, 2016, Rz 988; Höfer/Veit/ Verhuvén, Betriebsrentenrecht (BetrAVG), Band II, Kap. 44, Rz 375, m.w.N.).
- 35 Da das FG hierzu keine Feststellungen getroffen hat, war die Sache an dieses zurückzuverweisen.
- 36 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.