

Urteil vom 17. Juni 2020, I R 56/17

vGA - Vertragsauslegung bei Rentenzahlung und Weiterbeschäftigung

ECLI:DE:BFH:2020:U.170620.IR56.17.0

BFH I. Senat

FGO § 118 Abs 2 , FGO § 126 Abs 2 , KStG § 8 Abs 3 S 2 , BGB § 133 , BGB § 157 , KStG VZ 2009 , KStG VZ 2010 , EStH 2019 Abschn H6a(1)

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 04. Juli 2017, Az: 1 K 201/14

Leitsätze

NV: Zur Vertragsauslegung bei Weiterbeschäftigung nach Eintritt des Versorgungsfalles sowie der Bindung des Revisionsgerichts an die tatrichterliche Würdigung.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 04.07.2017 - 1 K 201/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Alleingesellschafterin der 2001 gegründeten Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), einer GmbH, war zunächst die A GmbH, ab dem Jahr 2002 die B GmbH & Co. KG. Geschäftsführer der Klägerin waren F und T. Beide Geschäftsführer waren über ihre Beteiligung an der Muttergesellschaft zugleich mittelbare Gesellschafter der Klägerin. Beide erhielten im Jahr 1998 von der Muttergesellschaft der Klägerin Versorgungszusagen, die mit Wirkung vom 01.01.2002 auf die Klägerin übergeleitet wurden.

2 Die dem T gewährte Versorgungszusage enthält u.a. die folgenden Regelungen:

"§ 1 ... Sie erhalten eine lebenslängliche Altersrente in Höhe von monatlich 4.000,00 DM nach vollendetem 65. Lebensjahr (feste Altersgrenze), ...

§ 4 ... Die Altersrente ... erhöht sich vor Beginn der Rentenzahlungen in gleichen Verhältnis wie Ihr Bruttogehalt. Dieses beträgt zum Zeitpunkt der Erteilung der Versorgungszusage 10.240,32 DM ... Im Falle

der Ermäßigung des Bruttogehalts werden die Renten auf den vor der Ermäßigung erreichten Betrag festgeschrieben, maximal jedoch auf 75 % des reduzierten Bruttogehaltes (Obergrenze) ...

§ 6 ... Die Renten werden am Letzten eines jeden Monats gezahlt, beginnend mit dem Monat nach Eintritt des Versorgungsfalles (Vollendung des 65. Lebensjahres, Berufsunfähigkeit bzw. Tod), in dem erstmals kein Gehalt oder entsprechende Zahlungen mehr geleistet werden ... "

3 Am 14.12.2007 vereinbarte die Klägerin mit T einen Nachtrag zur bestehenden Versorgungszusage, "um eine Angleichung an die Höhe der Versorgungszusage von Herrn F vom 17. Dezember 1998 zu erreichen". Der Nachtrag enthält Änderungen der §§ 1 und 4 der bisherigen Zusage. Unter § 1 ist nunmehr "eine lebenslängliche Altersrente in Höhe von monatlich 3.301,30 € nach vollendetem 65. Lebensjahr (feste Altersgrenze)" vorgesehen. § 4 enthält folgende Anpassungsregelung: "Die Altersrente ... erhöht sich vor Beginn der Rentenzahlungen im gleichen Verhältnis wie Ihr Bruttogehalt. Dieses beträgt derzeit 7.469,00 €." Die Nachtragsregelung bewirkt eine Anhebung der Versorgungsquote von zuvor 39,06 % auf 44,20 %.

4 Am 30.12.2008 schloss T mit der Klägerin die nachfolgende "Aufhebungsvereinbarung":

"Der Geschäftsführervertrag vom 31. März 1998, seinerzeit geschlossen zwischen dem Geschäftsführer und der A GmbH, übergeleitet mit allen Rechten und Pflichten auf die Firma mit Geschäftsführervertragsänderung von 1. Januar 2002, wird hiermit einvernehmlich mit Wirkung zum 30. September 2009, also zum Ende des Monats, in dem der Geschäftsführer das 65. Lebensjahr vollendet, aufgehoben.

Die Rechte und Pflichten aus der Versorgungszusage zwischen dem Geschäftsführer und der Firma als Rechtsnachfolger der A GmbH von 17. Dezember 1998 in Form des Nachtrags vom 14. Dezember 2007 bleiben hiervon unberührt, d.h. diese bestehen trotz der Aufhebung des zugrunde liegenden Geschäftsführervertrages über das Erreichen der in der Versorgungszusage vorgesehenen Altersgrenze hinaus fort."

5 Das letzte Monatsgehalt (September 2009) aus dem aufgelösten Anstellungsvertrag von T betrug 7.731 €. Auf dieser Grundlage zahlte die Klägerin ab Oktober 2009 an T Versorgungsleistungen in Höhe von monatlich 3.417,10 € (Versorgungsquote 44,20 %).

6 Parallel zur Aufnahme der Versorgungszahlungen schloss die Klägerin mit T am 01.10.2009 einen unbefristeten Arbeitsvertrag, welcher u.a. die folgenden Regelungen enthielt:

"§ 1 ... Der Arbeitnehmer wird mit Wirkung vom 01.10.2009 als Geschäftsführer in X-Stadt auf unbestimmte Zeit eingestellt. Die einzelnen zum Aufgabenbereich gehörenden Arbeiten sind beratende Tätigkeiten sowie beaufsichtigen des geplanten Neubaus ...

§ 3 ... Die Arbeitszeit ist variabel und nach Bedarf ...

§ 4 ... Die monatliche Bruttovergütung beträgt EUR 1.500,00 ... "

- 7** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) beanstandete zunächst die Erdienbarkeit der Pensionen im Hinblick auf eine nachträgliche Anhebung der Versorgungsquote bei beiden Geschäftsführern und die Zahlung von Versorgungsleistungen vor deren zivilrechtlicher Fälligkeit beim Geschäftsführer T und ging insoweit von einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) aus. Darüber hinaus kürzte es die Pensionsrückstellung für T, da der Berechnung der Rückstellung ein zu hoher Pensionsanspruch zugrunde gelegt worden sei. Wegen der dem T erteilten Versorgungszusage ging das FA zuletzt davon aus, dass im Hinblick auf den Nachtrag zur Versorgungszusage vom 14.12.2007, welcher zu einer Erhöhung der Versorgungsquote von zuvor 39,06 % auf dann 44,20 % geführt hat, die Erdienbarkeit nicht mehr gegeben sei. Während des Klageverfahrens wurde der Anspruch der Klägerin, soweit er F betrifft, vom FA anerkannt; hinsichtlich der Jahre 2007 und 2008 wurde der Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt erklärt.
- 8** Die Klage hatte teilweise Erfolg. Das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht (FG) ging mit Urteil vom 04.07.2017 - 1 K 201/14 davon aus, dass die Kürzung der für die Pensionsansprüche des Gesellschaftergeschäftsführers T gebildeten Rückstellung und die wegen vorzeitiger Auszahlung der Pension in Ansatz gebrachte vGA zu Unrecht erfolgt ist, während die mangels Erdienbarkeit der nachträglichen Anhebung der Versorgungsquote für den Gesellschaftergeschäftsführer T zugrunde gelegte vGA zutreffend angesetzt worden sei; das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2017, 1457 abgedruckt.
- 9** Seine --vom FG zugelassene-- Revision stützt das FA auf Verletzung materiellen Rechts. Es ist der Auffassung, dass die Auszahlung der Pension an T ab Oktober 2009 vor deren vertraglicher Fälligkeit erfolgt sei, da ein ohne Unterbrechung fortgesetztes Arbeitsverhältnis bestehe. Der Zahlungsanspruch sei nicht nur an die Bedingung des Erreichens der Altersgrenze geknüpft worden, sondern nach § 6 der Versorgungszusage auch daran, dass erstmals kein Gehalt oder entsprechende Zahlungen mehr geleistet würden. Die Auszahlung der Pension sei insoweit vollumfänglich als vGA zu würdigen. Es beantragt sinngemäß, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage insgesamt abzuweisen.
- 10** Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11** Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Vorinstanz ist zutreffend davon ausgegangen, dass die Zahlung der Altersrente auf den vereinbarten Versorgungsfall wegen dessen fortbestehender entgeltlichen Tätigkeit als Geschäftsführer der Klägerin nur partiell eine vGA nach sich zieht, soweit das Einkommen aus der Tätigkeit als Geschäftsführer (monatlich 1.500 €) nicht auf die Versorgungsleistung (monatlich 3.417,10 €) angerechnet worden ist. Eine vGA in Höhe der gezahlten Versorgungsleistungen an T (monatlich 3.417,10 €) hat die Vorinstanz zu Recht nicht angenommen. Das FA dringt weder mit seiner Annahme, es handele sich im Streitfall um ein ohne Unterbrechung fortgesetztes Arbeitsverhältnis, noch mit dem Hinweis, der Zahlungsanspruch aus § 6 der Versorgungszusage sei noch nicht fällig, durch.
- 12** 1. Die Vorinstanz ist in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass der

Abschluss des (neuen) Arbeitsvertrages vom 01.10.2009 eine eigenständige Neuregelung eines Dienstverhältnisses mit einer darauf abgestimmten Vergütungsregelung darstellt. Diese Auslegung der streitgegenständlichen vertraglichen Regelungen hält einer revisionsrechtlichen Überprüfung stand.

- 13** Die Auslegung von Verträgen und Willenserklärungen gehört zum Bereich der tatsächlichen Feststellungen und bindet den Bundesfinanzhof (BFH) gemäß § 118 Abs. 2 FGO, wenn sie den Grundsätzen der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt (s. unten unter 3.b). Die Würdigung der Vorinstanz, die in § 4 des Arbeitsvertrages vom 01.10.2009 als Gegenleistung vorgesehene monatliche Bruttovergütung von 1.500 € sei nicht als Reduzierung der Altvergütung, sondern lediglich als natürliche Konsequenz und Ausdruck der fortan nur noch eingeschränkten Verantwortlichkeit von T anzusehen, ist möglich; sie verstößt weder gegen Denkgesetze noch Erfahrungssätze. Der Hinweis der Klägerin auf die arbeitsgerichtliche Rechtsprechung, wonach im Hinblick auf die gesetzlichen Unverfallbarkeitsfristen des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (Betriebsrentengesetz) ein nahtlos an das erste Arbeitsverhältnis anknüpfendes weiteres Arbeitsverhältnis als einheitlich anzusehen ist, ändert nichts an den zwischen den Vertragsparteien vereinbarten vertraglichen Rahmenbedingungen und ihm war deshalb nicht weiter nachzugehen.
- 14** Dementsprechend ist die Vorinstanz auch zutreffend davon ausgegangen, dass die Pensionsrückstellung auf der Grundlage eines monatlichen Pensionsanspruches von 3.417,10 € zu ermitteln ist und nicht --wie vom FA angenommen-- aufgrund der im Neuvertrag vereinbarten monatlichen Vergütung von 1.500 € gemäß § 4 der Versorgungszusage auf 75 % dieses Betrages zu kürzen ist.
- 15** 2. Der Senat weist im Übrigen darauf hin, dass die Zusage einer Altersversorgung im Hinblick auf die versprochene Altersrente nicht unbedingt das Ausscheiden des Begünstigten aus dem Betrieb oder die Beendigung des Dienstverhältnisses erfordert. Nach der Rechtsprechung des Senats genügt es, wenn für den Eintritt des Versorgungsfalles nur die Vollendung des vorgesehenen Lebensjahres vorgesehen ist. Insbesondere verliert die Versorgung dadurch nicht ihren Charakter als betriebliche Altersversorgung. Der Senat nimmt diesbezüglich, um Wiederholungen zu vermeiden, auf seine Urteile vom 05.03.2008 - I R 12/07 (BFHE 220, 454, BStBl II 2015, 409) und vom 23.10.2013 - I R 60/12 (BFHE 244, 256, BStBl II 2015, 413) Bezug, denen nunmehr auch das Bundesministerium der Finanzen (BMF) folgt (s. H 6a (1) der Hinweise zu den Einkommensteuer-Richtlinien 2019; BMF-Schreiben vom 18.09.2017, BStBl I 2017, 1293, Rz 10). Den Hinweisen des FA in der Revisionsbegründung, dass es sich im Streitfall bei dem am 01.10.2009 unterzeichneten Arbeitsvertrag nicht um ein neues Anstellungsverhältnis, sondern um ein nahtlos ohne Unterbrechung fortgesetztes Anstellungsverhältnis handele und nach der Rechtsprechung der Arbeitsgerichte (vgl. Landesarbeitsgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 09.11.2015 - 3 Sa 287/15, juris, sowie Bundesarbeitsgericht, Urteil vom 21.01.2003 - 3 AZR 121/02, juris) dieses arbeitsrechtlich als einheitliches Arbeitsverhältnis anzusehen sei, war demnach nicht nachzugehen.
- 16** 3. Zutreffend ist die Vorinstanz schließlich davon ausgegangen, dass der Zahlungsanspruch aus § 6 der Versorgungszusage im Streitfall fällig ist.
- 17** a) Soweit die Vorinstanz die streitgegenständliche Regelung in § 6 der Versorgungszusage, wonach die Zahlung der Rente "mit dem Monat nach Eintritt des Versorgungsfalles (Vollendung des 65. Lebensjahres,

Berufsunfähigkeit bzw. Tod) [beginnt], in dem erstmals kein Gehalt oder entsprechende Zahlungen mehr geleistet werden", dahingehend auslegt, dass sie sich nicht lediglich auf den konkret bestehenden, sondern auch auf zukünftige Anstellungsverträge und/oder ähnliche Verträge, wie z.B. Beraterverträge, erstreckt, ist der Senat an diese Auslegung ebenso gebunden wie an die weitergehende Auslegung durch die Vorinstanz, dass der Anspruch auf Auszahlung der Rente lediglich im Umfang der tatsächlichen Gehaltszahlungen in Höhe von monatlich 1.500 € hinausgeschoben wird. Eine vGA in Höhe der gezahlten Versorgungsleistungen an T (monatlich 3.417,10 €) ergibt sich entgegen der Revisionsbegründung jedenfalls aus § 6 der Versorgungszusage nicht.

- 18** b) Die Auslegung von Verträgen und Willenserklärungen gehört zum Bereich der tatsächlichen Feststellungen, sie bindet den BFH als Revisionsgericht gemäß § 118 Abs. 2 FGO allerdings nur, wenn sie den Grundsätzen der §§ 133, 157 BGB entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt. Das Revisionsgericht prüft lediglich, ob das FG die gesetzlichen Auslegungsregeln sowie die Denkgesetze und Erfahrungssätze beachtet und die für die Vertragsauslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und rechtlich zutreffend gewürdigt hat (vgl. BFH-Urteile vom 06.06.2013 - IV R 28/10, BFH/NV 2013, 1810; vom 17.05.2017 - II R 35/15, BFHE 258, 95, BStBl II 2017, 966). Im Streitfall ist die von der Vorinstanz vorgenommene Auslegung möglich und revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 19** Soweit die Vorinstanz --abweichend von der Auffassung des FA-- davon ausgeht, dass der Anspruch auf Auszahlung der Rente lediglich im Umfang der tatsächlichen Gehaltszahlungen hinausgeschoben wird, ist dies möglich. Die Vorinstanz geht dabei in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon aus, dass § 6 der Versorgungszusage lediglich den Beginn des Zahlungsanspruchs regelt, nicht aber eine Bestimmung der Höhe des Rentenanspruchs enthält und in dem Umfang, in dem die Klägerin ihrem Geschäftsführer T nach Erreichen des Ruhestandsalters weiterhin Vergütungen zahlt, ein für ihn entsprechend reduziertes Versorgungsbedürfnis besteht, so dass eine Vergütungsanrechnung sachgerecht ist. Diese Auslegung wird dem vom Senat im Urteil in BFHE 244, 256, BStBl II 2015, 413, Rz 12 angestellten Überlegungen gerecht, dass sowohl das Aufschieben des Eintritts der Versorgungsfälligkeit (bis der Begünstigte endgültig seine Geschäftsführerfunktion beendet hat) als auch eine Anrechnung des Einkommens aus der fortbestehenden Tätigkeit als Geschäftsführer auf die Versorgungsleistung in Gestalt der Kapitalabfindung dem in diesem Zusammenhang anzustellenden hypothetischen Fremdvergleich entspricht.
- 20** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.