

Im Streitfall habe der Kläger keine Programmierprotokolle vorgelegt. Der bloße Hinweis auf die Datenbank genüge als substantzierter Beweisantritt nicht. Im Übrigen gehe es bei den Programmierprotokollen nicht um die Daten selbst, sondern um die Dokumentation der Programmierung.

MERKE | Der Steuerpflichtige könne sich nicht darauf berufen, dass sein Kassensystem ausnahmsweise keine Manipulationsmöglichkeiten eröffne.

Nach dem Ergebnis des Sachverständigengutachtens sei das Gericht vielmehr davon überzeugt, dass im System Manipulationen vorgenommen werden können. Dabei komme es nicht darauf an, durch wen oder mit welchem Aufwand dies möglich sei. Die vom Steuerpflichtigen verwendete Software biete unabhängig davon, ob sie bereits für einen „normalen“ Anwender manipulierbar sei oder dieser erst einen IT-Spezialisten beauftragen müsse, keine Gewährleistung für die vollständige Erfassung aller Einnahmen.

Da es nach der BFH-Rechtsprechung erforderlich sei, dass die Kasse keine Manipulationsmöglichkeiten eröffne, sei es unerheblich, ob der Kläger tatsächlich Manipulationen vorgenommen habe oder nicht.

Der Höhe nach begrenzte der Senat die Hinzuschätzungen aufgrund der Kas senführungsmängel allerdings auf Sicherheitszuschläge in Höhe von 7,5 % der erklärten Umsätze, was zu einer Reduzierung der vom FA angesetzten Beträge und damit zu einer Teilstattgabe in etwa hälftigem Umfang führte.

Die Bargeldverkehrsrechnung könne nicht zugrunde gelegt werden, weil das FA weder Anfangs- noch Endbestände ermittelt und nicht angegeben habe, auf welcher Tatsachengrundlage die Lebenshaltungskosten ermittelt wurden. Die Kalkulation der „Chemieumsätze“ führe zu einem nicht schlüssigen und außerhalb der amtlichen Richtsätze liegenden Ergebnis, was möglicherweise auf der lediglich stichprobenartig vorgenommenen Auswertung beruhe.

BEWERTUNG

Berechnung der Überversorgung bei Pensionsrückstellungen

von RD a. D. Michael Marfels, Bramsche

| Bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen ist weiterhin eine Überversorgung zu prüfen. So das aktuelle Urteil des BFH. Hierbei ist auf die „aktuellen Aktivbezüge“ des Zusageempfängers abzustellen, die auch die durchschnittlichen variablen Gehaltsbestandteile umfassen. Bei dauerhafter Herabsetzung der Bezüge ist der Maßstab der Aktivbezüge zeitanteilig zu modifizieren. Der Maßstab „Aktivbezüge“ ist auch um Sozialversicherungsrenten zu mindern, und zwar auch dann, wenn sie im Wesentlichen auf eigenen Beitragsleistungen beruhen (BFH 20.12.16, I R 4/15, Abruf-Nr. 193355). |

Unerheblich ist, ob tatsächlich Manipulationen erfolgten

Kalkulation der Chemieumsätze führt zu unschlüssigem Ergebnis



IHR PLUS IM NETZ

bbp.iww.de

Abruf-Nr. 193355

1. Sachverhalt

Eine GmbH hatte im Jahr 1993 ihrem damaligen alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer C ab dem 65. Lebensjahr ein monatliches Ruhegehalt von 3.000 EUR als Versorgung zugesagt. Im November 1999 wurde im Rahmen der teilweisen Anteilsübertragung auf die Söhne des C dessen Arbeitszeit und damit zugleich sein Gehalt entsprechend gemindert. Im Streitjahr 2006 erhielt C bis einschließlich Februar sein laufendes Monatsgehalt und ab März 2006 neben der gesetzlichen Rente die zugesagte monatliche Pension. Sein Rentenanspruch beruht im Wesentlichen auf (eigenfinanzierten) Einzahlungen in die Sozialversicherung.

Das FA ging von einer Überversorgung für C aus, da spätestens ab 1995 die Versorgungszusage hätte angepasst werden müssen. Bei der Ermittlung der Überversorgungsgrenze setzte das FA den Bruttolohn im letzten aktiven Arbeitsjahr (2005) mit 75 % an und zog hiervon die Sozialversicherungs- und die Direktversicherungsrente ab. Es minderte die Pensionsrückstellung entsprechend. Teilbeträge der an C in 2006 und 2007 ausgezahlten Pensionsleistungen, soweit sie die Versorgungsgrenze überschritten, rechnete das FA als vGA dem Einkommen hinzu. Die Klage hiergegen war erfolgreich, da die vom BFH aufgestellte 75 %-Grenze als Indiz für eine Überversorgung abzulehnen sei.

2. Entscheidungsgründe

Der BFH verwies die Sache wegen fehlender Entscheidungsreife an das FG zurück.

2.1 BFH bestätigt Grundsätze zur Höhe von Pensionsrückstellungen

Eine nach § 6a Abs. 1 EStG zu bildende Rückstellung für eine Pensionsverpflichtung ist höchstens mit ihrem Teilwert anzusetzen (§ 6a Abs. 3 S. 1 und S. 2 EStG). Hierbei sind nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 4 EStG spätere ungewisse Leistungsänderungen erst bei ihrem Wirksamwerden zu berücksichtigen.

Entsprechendes gilt für die Zeit nach Beendigung des Dienstverhältnisses des Pensionsberechtigten (§ 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 Halbsatz 2 EStG). Werden zu hohe Versorgungsbezüge zugesagt, führt dies als sogenannte Überversorgung nach ständiger Rechtsprechung des BFH und der Auffassung des BMF (H 6a Abs. 17 EStH) zur anteiligen Kürzung der Pensionsrückstellung, und zwar typisierend dann, wenn (und soweit) die Versorgungsanwartschaft zusammen mit der Rentenanswartschaft aus der gesetzlichen Rentenversicherung 75 % der am Bilanzstichtag bezogenen Aktivbezüge übersteigt.

Zur Vermeidung von Ermittlungsschwierigkeiten werden als Aktivbezüge die vom Arbeitgeber während der aktiven Tätigkeit des Begünstigten im jeweiligen Wirtschaftsjahr tatsächlich erbrachten Arbeitsentgelte angesetzt. Das Überschreiten der o. g. Grenze deutet regelmäßig auf einen Verstoß gegen § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 4 EStG hin. Der BFH hält an dieser wortlautgerechten Normauslegung trotz der vom FG geäußerten Kritik fest.

Finanzamt ging von einer Überversorgung aus

Pensionsrückstellung ist mit dem Teilwert zu bewerten

Ansatz der tatsächlich erbrachten Arbeitsentgelte

2.2 Berechnung der „am Bilanzstichtag bezogenen Aktivbezüge“

Maßgebend ist der Arbeitslohnbegriff des § 2 LStDV am jeweiligen Bewertungsstichtag, sodass Bezüge ausgespart werden, die nicht im Arbeitsverhältnis veranlasst sind. Dies gilt insbesondere für vGA. Zwar muss eine bei einer vorübergehenden Unternehmenskrise vereinbarte Gehaltsminderung nicht zwingend sofort zu einer Absenkung der Versorgung führen, um eine Überversorgung zu vermeiden. Im Streitfall liegt keine solche Unternehmenskrise vor. Vielmehr führt die für C sechs Jahre vor Fälligkeit der Versorgung vereinbarte dauerhafte Gehaltskürzung zur Anwendung der Überversorgungsgrundsätze, sodass das am Bilanzstichtag aktuell bezogene Gehalt maßgebend ist.

Bei einer Herabsetzung der Bezüge muss jedoch beachtet werden, dass eine Überversorgung erst durch die Herabsetzung selbst eingetreten sein kann. Dann muss durch eine zeitanteilige Aufteilung gewährleistet werden, dass die Bewertungsbegrenzung nicht in einen Anwartschaftsteil hineinwirkt, der zu den früheren Stichtagen jeweils nicht „überversorgend“ war. So ist bei dem Wechsel von einem Vollzeit- in eine Teilzeitstelle mit Gehaltsminderung ein besonderer prozentualer Grenzwert zu bilden. Weiterhin gehören zu den maßgebenden Aktivbezügen auch die variablen Gehaltsbestandteile, hier die in 2003 und 2004 bezogenen Tantiemen. Maßgebend hierfür ist eine Durchschnittsberechnung für die vergangenen fünf Jahre.

2.3 Überversorgungsgrenze muss Sozialversicherungsrenten berücksichtigen

Entgegen der Ansicht des FG sind bei der Berechnung der Überversorgungsgrenze auch gesetzliche Rentenversicherungsansprüche zu berücksichtigen, und zwar auch dann, wenn sie auf eigenen Leistungen des Versorgungsanwärters beruhen. Durch die Versorgungszusage soll lediglich die „nach der gesetzlichen Rentenversicherung verbleibende Versorgungslücke von etwa 20 bis 30 % der letzten Aktivbezüge“ geschlossen werden. Folglich müssen sämtliche am Bilanzstichtag zugesagten Altersversorgungsansprüche (Direktzusage, Direktversicherung) einschließlich der zu erwartenden Sozialversicherungsrenten als tragende Säule der Versorgung herangezogen werden. Unerheblich ist, inwieweit diese Rente aus eigenen Beiträgen finanziert worden ist.

2.4 Entscheidung im Streitfall – fehlende Spruchreife

Hiernach war das FA zur Neubewertung der Versorgungsverpflichtung und dem Ansatz der vGA berechtigt, soweit die ausgezahlten Pensionsleistungen als „überversorgend“ zu qualifizieren sind. Die Sache ist jedoch nicht spruchreif, da sowohl Feststellungen zur Höhe des Tantiemeanspruchs des C in 2001 als auch zu einer zeitbezogenen Verhältnisberechnung fehlen, die dem Umstand der erst nachträglich eingetretenen Überversorgung Rechnung tragen.

FAZIT | Der BFH weist die Kritik an seiner Rechtsprechung zu der sogenannten Überversorgungsgrenze zurück, nach der bei Bildung der entsprechenden Rückstellung die Versorgungszusagen nicht höher sein dürfen als 75 % der aktiven Bezüge im jeweiligen Wirtschaftsjahr. Der BFH stellt zusätzlich klar, dass zu den aktiven Bezügen auch variable Gehaltsbestandteile gehören, wie z. B. Tantiemen. Diese werden angesetzt mit dem Durchschnitt der letzten fünf Jahre. Außerdem sind bei der Prüfung der Überversorgung Sozialversicherungsrenten einzubeziehen, selbst wenn diese aus eigenen Mitteln finanziert wurden.

Ermittlung eines prozentualen Grenzwerts

Gesetzliche Rentenansprüche sind zu berücksichtigen

Auch variable Gehaltsbestandteile gehören zu den aktiven Bezügen