
Datum: 03.04.2013
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 1158/10
ECLI: ECLI:DE:FGK:2013:0403.13K1158.10.00

Tenor:

Unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 26. März 2010 werden die Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzuges zur Körperschaftsteuer und über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2005 mit der Maßgabe geändert, dass der Ansatz einer Pensionsrückstellung in Höhe von 997.321 Euro sowie einer Leibrentenforderung in Höhe von 1.100.502 Euro entfällt, die verdeckte Gewinnausschüttung auf 15.000 Euro sowie die verdeckte Einlage auf 123.497 Euro gemindert werden und die Gewerbesteuerückstellung neu zu berechnen ist.

Dem Beklagten wird aufgegeben, den verbleibenden Verlustabzug zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2005 und den vortragsfähigen Gewerbeverlust zum 31. Dezember 2005 neu zu berechnen, der Klägerin das Ergebnis dieser Berechnungen unverzüglich formlos mitzuteilen und nach Rechtskraft der Entscheidung die Feststellungsbescheide mit den geänderten Inhalten neu bekannt zu geben.

Die Kosten des Rechtsstreits trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des Kosten-erstattungsanspruchs der Klägerin vorläufig vollstreckbar.

Die Revision wird zugelassen.

Die Beteiligten streiten über die steuerlichen Folgen eines Schuldbeitritts zu einer Pensionsverpflichtung.	2
Die Klägerin ist eine GmbH, deren Unternehmensgegenstand die gewerbliche private Arbeitsvermittlung und die gewerbsmäßige Arbeitnehmerüberlassung nach dem Arbeitnehmerüberlassungsgesetz sowie der Abschluss von Werkverträgen ist. Ihr Stammkapital beträgt 85.000 Euro. Alleiniger Gesellschafter der Klägerin ist deren Geschäftsführer Herr B (Gesellschafter-Geschäftsführer). Dieser war in den Streitjahren zugleich alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der E Verwaltungsgesellschaft mbH mit einem Stammkapital von 50.000 DM. Der Unternehmensgegenstand der E Verwaltung beschränkte sich auf die Verwaltung und Erfüllung der Pensionsverpflichtung der Klägerin.	3
Die Klägerin hatte ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer eine Pensionszusage erteilt, für die zunächst unstreitig eine Pensionsrückstellung dem Grunde nach zu bilden war. Deren Teilwert nach § 6a Abs. 3 der im Streitjahr geltenden Fassung des Einkommensteuergesetzes (EStG) betrug 907.876 Euro (31. Dezember 2003), 954.005 Euro (31. Dezember 2004) und 997.321 Euro (31. Dezember 2005). Der Barwert der auf der Pensionszusage beruhenden Leibrentenverpflichtung betrug zum 31. Dezember 2005 1.100.502 Euro.	4
Am 4. November 2004 schlossen die E Verwaltung und die Klägerin folgende Vereinbarung:	5
„Die E Verwaltung (...) übernimmt die Aufgabe, die weiterhin bestehende Pensionsverpflichtung der Klägerin gegenüber (dem Gesellschafter-Geschäftsführer) zu verwalten. Eine entsprechende Satzungsänderung der (Klägerin) (...) wird herbeigeführt.	6
Die E Verwaltung (...) tritt zum 31.12.2005 der Verpflichtung gegenüber (dem Gesellschafter-Geschäftsführer) aus der Pensionsverpflichtung im Wege des Schuldbeitritts bei. Es handelt sich um eine gesamtschuldnerische Haftung beider Gesellschaften (Schuldbeitritt mit Erfüllungsübernahme).	7
Die Übertragung der Pensionsrückstellung wird zur Besicherung vorgenommen zusammen mit Vermögensgegenständen, die noch einzeln zu benennen sind. Die Übertragung der Aktiva erfolgt zu Verkehrswerten, die noch gesondert festzustellen sind. Die Übertragung bleibt einer gesonderten Vereinbarung zwischen den Gesellschaften vorbehalten.“	8
Auf den 8. November 2004 datiert eine als „Gesellschafterbeschluss“ bezeichnete Vereinbarung zwischen der Klägerin und der E Verwaltung mit folgendem Inhalt:	9
„Im Zuge der Beschlüsse vom 04.11.04 wird (...) festgestellt, dass sich der Wert der Depotübertragung auf 734.364,90 Euro beläuft. Der Wert der gesamten Rückstellung ist zum Bilanzstichtag 31.12.04 mit 954.005,00 Euro festgestellt worden. Somit beläuft sich der Anspruch der E Verwaltung gegenüber der (Klägerin) auf 219.640,10 Euro.	10
Die Gesellschaften beschließen daher, die Lücke durch Übertragung der Wohnimmobilie auf die (E Verwaltung) teilweise zu schließen. Der Marktwert der Immobilie beläuft sich auf 380.000,00 Euro per 31.12.04.	11
Ausgehend von einem Marktwert 380.000 Euro, sind Resthypothekenbelastungen von rund 230.206,94 Euro abzuziehen, so dass ein reeller Übertragungswert von 149.793,06 Euro vorliegt. Somit ergibt sich eine Restüberweisungsverpflichtung der (Klägerin) von 69.842,04 Euro.	12

Da die Übertragung durch die (Klägerin) erfolgt, wird die (E Verwaltung) von der Zahlung der Grunderwerbsteuer – 5 % von 380.000,00 Euro – freigestellt. Die Geschäftsleitung wird aufgefordert, gemäß Ziff. 2 der Gesellschafterversammlung vom 4.11.04 Ausstehendes nunmehr nach Erstellung der Bilanz 2004 in die Wege zu leiten und umzusetzen.“ 13

Dieser „Gesellschafterbeschluss“ wurde vom Gesellschafter-Geschäftsführer unterschrieben. Zur Bewertung des Depots wird auf den Depotauszug auf den 31. Dezember 2004 (Blatt 206 Bp-HA) verwiesen. 14

Im Streitjahr löste die Klägerin die mit dem steuerlichen Wert zum 31. Dezember 2004 in Höhe von 954.005 Euro passivierte Pensionsrückstellung aufgrund der Vereinbarung vom 4. November 2004 auf und übertrug die entsprechenden Vermögenswerte. 15

Die E Verwaltung passivierte die Pensionsrückstellung zum 31. Dezember 2005 mit dem Teilwert gemäß § 6a Abs. 3 EStG in Höhe von 997.321 Euro und aktivierte die ihr im Gegenzug übertragenen Wirtschaftsgüter. In ihrer Bilanz zum 31. Dezember 2005 wies sie ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital (12.782,30 Euro), Sachanlagen (369.700 Euro), Wertpapiere (807.426,66 Euro), sonstige Vermögensgegenstände (122.528,77 Euro) sowie einen Kassenbestand und Bankguthaben (57.332,81 Euro) aus. Demgegenüber standen neben der Rückstellung aus der Pensionsverpflichtung (997.321 Euro) sonstige Verbindlichkeiten (342.739,83 Euro) sowie das gezeichnete Kapital (25.564,59 Euro), ein Gewinnvortrag (4.184,72 Euro) und ein Jahresfehlbetrag (39,60 Euro). 16

Aufgrund einer Anordnung vom 29. März 2007 fand bei der Klägerin eine steuerliche Außenprüfung (Bp) statt, die u.a. die im Klageverfahren allein streitige Frage der steuerbilanziellen Behandlung des Schuldbeitritts vom 4. November 2004 zum Gegenstand hatte. Die Bp vertrat unter Hinweis auf das BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2005, BStBl I 2005, 1052 die Auffassung, bei der Klägerin sei weiterhin auf den 31. Dezember 2005 eine Pensionsrückstellung nach § 6a EStG in Höhe von 997.321 Euro auszuweisen. Die Pensionsverpflichtung sei nur wirtschaftlich übertragen, die Klägerin jedoch nicht von ihrer Schuld befreit worden. Zugleich sei nach dem v.g. BMF-Schreiben eine Forderung in Höhe des an die schuldbeitretende E Verwaltung für den Freistellungsanspruch gezahlten Entgelts zu aktivieren. Bezogen auf den Streitfall sei zu beachten, dass das an die E Verwaltung geleistete Entgelt in Höhe von 954.005 Euro nicht als eine fremdübliche Gegenleistung für die Erfüllungsübernahme angesehen werden könne, insbesondere weil die Anschaffungskosten zum 31. Dezember 2005 den nach § 6a Abs. 3 Nr. 1 EStG zum 31. Dezember 2004 ermittelten Teilwert von 954.504 Euro offensichtlich überstiegen. Auch bei der Berechnung des Teilwerts der Pensionsrückstellung könne der zugrunde gelegte Zinsfuß von 6 % zur Bewertung der Forderung nicht übernommen werden, da dieser Rechnungszins steuerlich nur bei der Bewertung von Pensionsverpflichtungen nach § 6a EStG zwingend sei. Das sog. „Konzernprivileg“ gemäß Ziffer 8 des BMF-Schreibens in BStBl I 2005, 1052, greife nicht ein, weil zum einen die arbeitsrechtlichen Verknüpfungen wie in einem Konzernverbund nicht gegeben seien und zum anderen eine Erstattung des künftigen Pensionsaufwands durch die Klägerin nicht vereinbart worden sei. Die bei der schuldbeitretenden E Verwaltung steuerlich zu passivierende Leibrentenverpflichtung könne dagegen für Zwecke der Bewertung des Freistellungsanspruchs herangezogen werden. Der Kapitalwert der Leibrentenverpflichtung betrage zum 31. Dezember 2005 1.100.502 Euro, ausgehend vom versicherungsmathematischen Anwartschaftsbarwert unter Berücksichtigung der zugesagten Leistungen, der Richttafeln 2005 (Dr. Heubeck) mit einem Zinsfuß von 5,5 % und eines vertraglichen Pensionsalters von 65 Jahren. Daher sei die Forderung mit dem Betrag von 1.100.502 Euro zu bewerten und in dieser Höhe gewinnerhöhend zu berücksichtigen. 17

- Zudem sei keine der Leibrentenverpflichtung entsprechende Gegenleistung der Klägerin an die E Verwaltung erfolgt, weil für die Übernahme der Leibrentenverpflichtung mit einem Barwert von 1.100.502 Euro nur Wirtschaftsgüter in Höhe von 954.005 Euro übertragen worden seien. In dem Unterschiedsbetrag von 146.497 Euro liege als gesellschaftsrechtlich veranlasste Vermögensminderung bei der E Verwaltung eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA). Dieser Vorteil sei verdeckt in die Klägerin eingelegt worden, so dass bei dieser der Gewinn außerbilanziell um 146.497 Euro zu mindern sei. 18
- Weiterhin war die Bp der Auffassung, dass das im Gesellschafterbeschluss vom 8. November 2004 bezeichnete Grundstück zu einem zu geringen Wert übertragen worden sei. Statt des Wertansatzes von 380.000 Euro (Grundstück 72.000 Euro, Einrichtung 23.000 Euro und Gebäude 280.000 Euro) betrage der Verkehrswert des Objekts 450.000 Euro (Grundstück 105.300 Euro und Gebäude 344.700 Euro). Das sei eine weitere vGA der Klägerin und eine verdeckte Einlage des Vermögensvorteils in die E Verwaltung. 19
- Anlässlich der zugleich durchgeführten Bp bei der E Verwaltung löste die Bp die bisher eingebuchte Pensionsrückstellung in Höhe von 997.321 Euro auf und passivierte die aufgrund des Schuldbeitritts entstandene Leibrentenverpflichtung zum 31. Dezember 2005 mit dem Barwert in Höhe von 1.100.502 Euro. Wegen der Neubewertung des Grundstücks wurde bei der E Verwaltung der Wert des Grundstücks um 33.300 Euro und der Wert des Gebäudes um 59.700 Euro erhöht. Weil es sich um eine verdeckte Einlage handele, ergebe sich, so die Bp, daraus bei der E Verwaltung keine Gewinnauswirkung. Allerdings betrage die Abschreibung nunmehr 2 % von 344.700 Euro, so dass sich die Abschreibung um 1.195 Euro erhöhe. In der Folgezeit wurde diese Wertung korrigiert und eine Werterhöhung von nur noch 23.000 Euro angenommen, wovon auf das Gebäude 14.765 Euro und den Grund und Boden 8.235 Euro entfielen. 20
- Der Beklagte änderte daraufhin am 30. Januar 2009 und am 10. Februar 2009 die zuvor unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Bescheide auf den 31. Dezember 2005 über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzuges zur Körperschaftsteuer bzw. über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes ab. Darin berücksichtigte er u.a. gewinnmindernd die Pensionsrückstellung (997.321 Euro) und gewinnerhöhend einen Freistellungsanspruch (1.100.502 Euro), so dass sich saldiert eine Erhöhung des Jahresüberschusses um 103.181 Euro ergab. Weiterhin rechnete er dem Einkommen eine vGA in Höhe von 38.000 Euro, in der neben einer unstreitigen vGA von 15.000 Euro, die Werterhöhung des Wohnbaus um 23.000 Euro enthalten war, hinzu. Schließlich zog er vom Einkommen eine verdeckte Einlage in Höhe von 146.497 Euro ab. 21
- Dagegen legte die Klägerin Einspruch ein und rügte wegen der ihrer Ansicht nach zu Unrecht fehlenden Begründung in den Änderungsbescheiden (§ 121 AO) deren fehlende Nachvollziehbarkeit einschließlich der zugrunde gelegten Gewinnänderungen. Sie wandte sich weiterhin gegen die steuerliche Behandlung des Schuldbeitritts der E Verwaltung zu der von ihr erteilten Pensionszusage. 22
- Mit Einspruchsentscheidung vom 26. März 2010 wies der Beklagte die Einsprüche als unbegründet zurück und wiederholte die Ausführungen der Bp. 23
- Dagegen hat die Klägerin fristgerecht Klage erhoben. Die Vorgehensweise des Beklagten blähe die Bilanzsumme unnötig auf. Die Berechnung beider Positionen in der Bilanz führe zu einem erhöhten, aber nicht erforderlichen Buchungsaufwand. Auch wenn die durch die Bp angenommene vGA bei ihr selbst keine Steuerbelastung ausgelöst habe, verursache diese bei der Empfängerin, der E Verwaltung, entsprechende Einnahmen. Die doppelte bilanzielle 24

Handhabung der Pensionsverpflichtung und der vom Beklagten ausgerechnete Differenzbetrag zur Annahme einer vGA seien unzutreffend. Dafür fehle eine gesetzliche Grundlage. Sie als übertragendes Unternehmen brauche wegen der gesamtschuldnerischen Haftung keine Rückstellung aus der Pensionsverpflichtung mehr zu bilden, wenn eine solche im Wege des Schuldbeitritts mit Erfüllungsübernahme auf einen neuen Verpflichteten übergehe. Die Pensionsrückstellung sei nur bei der E Verwaltung auszuweisen. Ein und derselbe Vorgang könne nicht bei zwei Unternehmen bilanziell berücksichtigt werden. Der doppelte Ansatz verstoße gegen den Grundsatz der Bilanzklarheit, weil immer nur eine Gesellschaft primär hafte und die zweite Gesellschaft nur beim Ausfall des ersten Schuldners. In erster Linie habe das übernehmende Unternehmen eine Verpflichtung gegen den Pensionsberechtigten, so dass auch nur dort eine Verpflichtung auszuweisen sei. Erst wenn der Pensionsberechtigte seinen Anspruch nicht durchsetzen könne, könne er unter Umständen gegen seinen früheren Arbeitgeber vorgehen. Dann liege bei dem früheren Arbeitgeber eine Verpflichtung mit Rückgriff gegen das übernehmende Unternehmen vor. Aus ihrer Sicht sei die Verbindlichkeit nur bedingt. Da die Bedingung bislang nicht eingetreten sei, reiche ein Hinweis im Anhang der Bilanz.

Die zu weitgehende Regelung durch das BMF-Schreiben hätten dessen Verfasser auch erkannt und mit dem „Konzernprivileg“ eine „Billigkeitsregelung“ geschaffen. Bezeichnenderweise formuliere das BMF-Schreiben, dass die rechtlichen Verknüpfungen „wie in einem Konzernverbund“ gegeben sein müssten. Dies lehne aber der Beklagte im Streitfall ab, obwohl ihr Gesellschafter-Geschäftsführer alleiniger Gesellschafter beider Gesellschaften sei und durch das Halten der Beteiligungen die Funktion einer „Holding“ habe. Soweit das BMF-Schreiben eine weitere Ausnahme für den Fall der Erstattung des künftigen Pensionsaufwands durch das arbeitgebende Unternehmen schaffe, sei nicht nachvollziehbar, wie diese Ausnahme zum Tragen kommen solle, da bereits eine doppelte Bilanzierung der Pensionsverpflichtung bei beiden Unternehmen ausscheide. Im Übrigen habe zwischen ihr und der E Verwaltung im Jahr nach dem Schuldbeitritt eine solche Übernahme des Pensionsaufwands stattgefunden. 25

Schließlich sei festzuhalten, dass der Beklagte aufgrund der unterschiedlichen Ansätze der Pensionsrückstellung bei ihr und der E Verwaltung eine vGA annehme. Selbst wenn man den Bilanzierungsvorgaben des Beklagten folge, wären die Grundsätze zur Beurteilung von Risikogeschäften heranzuziehen, denn die betriebliche Altersversorgung sei ein versicherungsähnliches Risikogeschäft. Bei einem Risikogeschäft stünden sich Chancen und Risiken gegenüber. Einer GmbH sei es gestattet, solche Geschäfte einzugehen, wenn sie nicht nur die Risiken trage, sondern auch die Chancen wahrnehmen könne (vgl. BFH-Urteil vom 8. August 2001 I R 106/99, BFHE 196, 173, BStBl II 2003, 487). Die Übernahme risikobehafteter Geschäfte sei nach allgemeinen Grundsätzen im Geschäftsleben üblich. Das Risiko liege allenfalls in der Unterkapitalisierung der Pensionszusage, eine Chance aber darin, dass die versicherte Person möglicherweise vor Verbrauch der Rückdeckungsmittel versterbe und in diesem Fall die Gesellschaft einen Ertrag in Höhe der verbliebenen Pensionsrückstellung buchmäßig erfasse. Dann könne nicht die Konsequenz einer vGA gezogen werden. 26

Die Klägerin beantragt, 27

die Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzuges zur Körperschaftsteuer und die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26. März 2010 dergestalt zu ändern, dass sowohl der Ansatz einer Pensionsrückstellung in Höhe von 28

997.321 Euro als auch der Ansatz der Leibrentenforderung in Höhe von 1.100.502 Euro entfällt.

Der Beklagte beantragt, 29

die Klage abzuweisen. 30

Der Beklagte verweist ergänzend zu seiner Einspruchsentscheidung zur Frage der „Enthftung“ auf das BMF-Schreiben in BStBl I 2005, 1052. Die für Konzerne geltende Sonderregelung greife im Streitfall nicht ein, da nicht nachgewiesen worden sei, dass die Klägerin der E Verwaltung den künftig entstehenden Personalaufwand ersetze. 31

In der mündlichen Verhandlung am 3. April 2013, die auch die unter dem Aktenzeichen 13 K 1689/10 erhobene Klage der E Verwaltung zum Gegenstand hatte, haben die Beteiligten ihr zwischenzeitlich erzielt Einvernehmen hinsichtlich der Bewertung der übertragenen Wohnbauten bestätigt, dass die Bewertung in den vertraglichen Vereinbarungen ursprünglich um 23.000 Euro unterhalb des tatsächlichen Werts gelegen habe. Entsprechend müsse die Gegenleistung für die Übernahme der Verpflichtung erhöht werden, so dass die Wohnbauten, wie bisher unter Annahme einer entsprechenden Einlage von 23.000 Euro, mit einem um 23.000 Euro erhöhten Wert aktiviert werden. Folgerichtig müsse daher die weitere Annahme, dass die E Verwaltung ein um 146.497 Euro zu geringes Entgelt für die Übernahme der Pensionsverpflichtung geleistet habe, um 23.000 Euro korrigiert werden. Das bedeute für die E Verwaltung, dass die dort bisher angenommen vGA von 146.497 Euro auf 123.497 Euro und gegenläufig die Einlage von 23.000 Euro auf null sinke. Das Verfahren 13 K 1689/10 ist daraufhin einvernehmlich erledigt worden (vgl. Kostenbeschluss des Senats vom 3. April 2013 13 K 1689/10). 32

Im Anschluss daran haben sich auch die Beteiligten des vorliegenden Klageverfahrens, wie bereits in einer Besprechung vom 20. November 2008, in der Weise tatsächlich verständigt, dass der um 23.000 Euro korrigierte Wert des übertragenen Grundstücks dem tatsächlichen Verkehrswert entspricht. Das Gericht hat die Beteiligten sodann darauf hingewiesen, dass der bisherige Ansatz einer vGA insoweit in Höhe von 23.000 Euro entfalle, da der Mehrwert als weiteres Entgelt für die Übernahme der Leistungsverpflichtung aus der Pensionszusage anzusehen sei. Dadurch vermindere sich die Differenz zwischen der übernommenen Verpflichtung der E Verwaltung und den dafür aufgebrauchten Vermögenswerten der Klägerin auf 123.497 Euro, so dass die verdeckte Einlage auf 123.497 Euro zu mindern sei. Die Beteiligten haben dem zugestimmt. Sodann hat der Senat neben dem insoweit betroffenen Feststellungsbescheid gemäß § 27 Abs. 2 KStG auch die ebenfalls angefochtenen, die Klägerin aber nicht beschwerenden Bescheide über Körperschaftsteuer 2005 sowie über Feststellungen gemäß §§ 28 Abs. 1, 37 Abs. 2, 38 Abs. 1 KStG zum 31. Dezember 2005 zum Aktenzeichen 13 K 976/13 abgetrennt. Nach Abgabe einer Verpflichtungserklärung des Beklagten zur Änderung des Feststellungsbescheids gemäß § 27 Abs. 2 KStG wurde das Verfahren 13 K 976/13 einvernehmlich erledigt (vgl. Kostenbeschluss des Senats vom 3. April 2013 13 K 976/13). 33

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung in der Sitzung vom 3. April 2013 verwiesen. 34

Entscheidungsgründe 35

Die zulässige Klage ist begründet. 36

37

1. Der Senat legt den von der Klägerin in der mündlichen Verhandlung gestellten Klageantrag dahingehend aus, dass die angefochtenen Verlustfeststellungsbescheide unter Berücksichtigung der in der Sitzung getroffenen tatsächlichen Verständigung zur Bewertung des übertragenen Grundstücks geändert werden sollen (vgl. zur Auslegung von Klageanträgen BFH-Beschluss vom 23. April 2009 X B 43/08, BFH/NV 2009, 1443). Insoweit ist, vorbehaltlich der streitigen Rechtsfragen, eine unstreitige vGA in Höhe von 15.000 Euro statt 38.000 Euro dem Einkommen i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 der im Streitjahr geltenden Fassung des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) hinzuzurechnen und die verdeckte Einlage i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG um 23.000 Euro auf 123.497 Euro zu mindern. Da diese gegenläufigen Korrekturen dem Grunde und der Höhe nach zwangsläufig identisch sind, sich deswegen nicht auf die Höhe der festzustellenden Verluste auswirken und in dieser Frage Einigkeit zwischen den Beteiligten besteht, hält der Senat eine solche rechtsschutzgewährende Auslegung des Antrags der Klägerin, die ihrem wirklichen Willen entspricht, für sachgerecht.

2. Die Klage ist zulässig. Über die zwischen den Beteiligten allein streitigen steuerlichen Folgen des am 4. November 2004 vereinbarten Schuldbeitritts mit Wirkung zum 31. Dezember 2005 ist in den Bescheiden über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzuges zur Körperschaftsteuer 2005 und über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2005 zu entscheiden. Da die Körperschaftsteuer 2005 und der Gewerbesteuermessbetrag 2005 auf null festgesetzt wurden, geht von diesen Bescheiden mangels einer aktuellen Rechtsverletzung keine Beschwer für die Klägerin aus (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil vom 19. Dezember 2012 I R 5/12, juris; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 40 FGO Rn 55 und Gräber/von Groll, FGO, § 40 Rn 88, jeweils m.w.N.). Deshalb kann das Begehren auf Feststellung eines höheren verbleibenden Verlustabzuges zur Körperschaftsteuer und eines höheren verbleibenden Verlustvortrages zur Gewerbesteuer verfahrensrechtlich nur in der Weise verfolgt werden, dass die Änderung der entsprechenden Verlustfeststellungsbescheide beantragt wird (so auch BFH-Urteil vom 22. August 2006 I R 24/05, BFH/NV 2007, 63 m.w.N.).

38

Dem steht hinsichtlich der gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustabzuges zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2005 die Neuregelung des § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG durch das Jahressteuergesetz 2010 vom 8. Dezember 2010 (BGBl I 2010, 1768,– EStG n.F. –; vgl. dazu Verfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt vom 12. Januar 2012 S 2225 A-9-St 213, juris unter Ziffer 3.3) wegen § 52 Abs. 25 Satz 5 EStG n.F. nicht entgegen, da die Erklärung zur gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustabzuges bereits am 7. April 2006 und damit vor dem 13. Dezember 2010 abgegeben wurde.

39

3. Die Klage ist auch begründet. Die Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzuges zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2005 und die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2005 sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

40

Zu Unrecht hat der Beklagte den Gewinn der Klägerin um 103.181 Euro erhöht und die festzustellenden Verluste entsprechend herabgesetzt. Bei der Klägerin ist weder gewinnmindernd eine Pensionsrückstellung in Höhe von 997.321 Euro zu passivieren noch gewinnerhöhend ein Freistellungsanspruch (Leibrentenforderung) in einem Umfang von 1.100.502 Euro zu aktivieren mit der Folge, dass es an einer Rechtsgrundlage für die vom Beklagten angenommene Gewinnerhöhung fehlt und die stillen Lasten aus der Pensionsverpflichtung gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer bei der Klägerin

41

aufzudecken sind.

Soweit im Übrigen der Beklagte zu Unrecht eine vGA statt in Höhe von 15.000 Euro in Höhe von 38.000 Euro angesetzt und die verdeckte Einlage statt mit 123.497 Euro mit 149.497 Euro bewertet hat, sind diese Änderungen zwischen den Beteiligten unstrittig, so dass der Senat unter Hinweis auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 3. April 2013 von einer weiteren Erörterung absieht. 42

Nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG musste die Klägerin in ihren Bilanzen das Betriebsvermögen ansetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) auszuweisen war. Dies gilt gleichermaßen für Zwecke der Gewerbesteuer (§ 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes). Danach kommen weder die Bildung einer Pensionsrückstellung noch die Aktivierung eines Freistellungsanspruchs in Betracht. 43

a) Die Passivierung einer Pensionsrückstellung ist nicht möglich, weil es aufgrund des am 4. November 2004 vereinbarten Schuldbeitritts mit Erfüllungsübernahme an der Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme der Klägerin aus der erteilten Pensionszusage an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer fehlt (entgegen BMF in BStBl I 2005, 1052). Indem die Klägerin im Innenverhältnis zur E Verwaltung von der Schuld gegenüber dem pensionsberechtigten Gesellschafter-Geschäftsführer befreit wurde, ist ihre Inanspruchnahme unwahrscheinlich geworden. 44

Die Verpflichtung der Klägerin, dem Gesellschafter-Geschäftsführer künftig Versorgungsleistungen zu erbringen, ist eine ungewisse Verbindlichkeiten i.S. des § 249 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuches (HGB). Eine Rückstellung darf nur gebildet werden, wenn aus der Sicht des Bilanzstichtags eine Inanspruchnahme wahrscheinlich ist. Ist das nicht der Fall, besteht handelsrechtlich ein Passivierungsverbot, das wegen der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze für die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG steuerrechtlich zu beachten ist. Das gilt auch für Pensionsrückstellungen im Anwendungsbereich des § 6a EStG (vgl. zu diesen Grundsätzen BFH-Urteil vom 26. April 2012 IV R 43/09, BFHE 237, 215, HFR 2012, 837 m.w.N.). 45

Aufgrund des am 4. November 2004 vereinbarten Schuldbeitritts mit Erfüllungsübernahme wurden die Klägerin und die E Verwaltung Gesamtschuldner aus der Pensionsverpflichtung, so dass der pensionsberechtigte Gesellschafter-Geschäftsführer die Leistung nach seinem Belieben von jedem der Gesamtschuldner, aber nur einmal fordern kann (§ 421 des Bürgerlichen Gesetzbuchs – BGB –). Die Gesamtschuldnerschaft hat zwar regelmäßig zur Folge, dass die Gesamtschuldner im Verhältnis zueinander zu gleichen Teilen verpflichtet sind; das gilt jedoch nicht, soweit ein anderes bestimmt ist (§ 426 Abs. 1 Satz 1 BGB). Im Außenverhältnis führt der Schuldbeitritt somit zur Entstehung einer eigenen Schuld der beitretenden E Verwaltung gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer der Klägerin. Dessen Zustimmung wäre nicht erforderlich gewesen, weil sich seine Rechtsstellung dadurch verbessert. Tatsächlich ist im Streitfall von seiner Zustimmung auszugehen, da er für beide Gesellschaften bei Abschluss der fraglichen Vereinbarungen gehandelt hat. Im Innenverhältnis zur Klägerin als der bisherigen Schuldnerin kann die beitretende E Verwaltung die Schuld durch entsprechende Vereinbarungen in vollem Umfang übernehmen, wie es sich aus § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB ergibt. Wird die Klägerin als ursprüngliche Schuldnerin gleichwohl von dem pensionsberechtigten Gesellschafter-Geschäftsführer in Anspruch genommen, kann sie von der E Verwaltung Ausgleich verlangen; die Forderung des pensionsberechtigten Gläubigers gegen die E Verwaltung ginge auf die Klägerin gemäß § 426 Abs. 2 Satz 1 BGB über (zu den zivilrechtlichen Anforderungen und Folgen eines 46

Schuldbeitritts vgl. BFH in BFHE 237, 215, HFR 2012, 837; Palandt/Grünenberg, Bürgerliches Gesetzbuch, 72. Auflage, vor § 414 Rn 2).

Auch wenn die Klägerin daher zivilrechtlich weiterhin Schuldnerin der Pensionsverpflichtung geblieben ist, war nach Auffassung des erkennenden Senats am maßgeblichen Bilanzstichtag nicht mehr davon auszugehen, dass die Klägerin aus ihrer Pensionszusage in Anspruch genommen wird. Aufgrund der Vereinbarung vom 4. November 2004 war wirtschaftlich allein die E Verwaltung zu den Pensionsleistungen verpflichtet. Dies beruht zum einen auf einer Auslegung dieser Vereinbarung und zum anderen auf der Leistungsfähigkeit der schuldbeitretenden E Verwaltung. 47

Dass die E Verwaltung im Innenverhältnis zu Klägerin allein zur Erbringung der Pensionsleistungen verpflichtet war, ergibt sich aus dem vereinbarten „Schuldbeitritt mit Erfüllungsübernahme“. Zwar haben die Klägerin und die E Verwaltung keine detaillierten Regelungen über Ausgleichsansprüche im Innenverhältnis bei Inanspruchnahme der Klägerin getroffen. Dennoch hat der Senat keinen Zweifel, dass ein solcher bei Auslegung der Vereinbarung gemäß §§ 133, 157 BGB besteht. Dies ergibt sich zunächst aus der ausdrücklichen Vereinbarung der „Erfüllungsübernahme“. Diese „Erfüllungsübernahme“ stellt wegen des vereinbarten Schuldbeitritts als echter Vertrag zugunsten des pensionsberechtigten Gesellschafter-Geschäftsführers keine bloß interne Vereinbarung i.S. eines unechten Vertrags zugunsten Dritter in Verbindung mit der Auslegungsregel des § 329 BGB dar. Der Senat sieht darin vielmehr eine den Anforderungen des § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB entsprechende Vereinbarung zwischen der Klägerin und der E Verwaltung, dass im Innenverhältnis allein die E Verwaltung mit den Pensionsverpflichtungen belastet werden sollte. Bei einer Inanspruchnahme der Klägerin hätte diese einen Ausgleich gegen die E Verwaltung wie er sich auch bei § 329 BGB ergäbe (dazu Gottwald in Münchner Kommentar, BGB, § 329 Rn 16 m.w.N.). Diese Auslegung der Vereinbarung wird gestützt durch den Umstand, dass der E Verwaltung nach den Vorstellungen der Vertragsparteien ausreichend Wirtschaftsgüter zur Erfüllung der Pensionsverpflichtung zur Verfügung gestellt werden sollten. Dass der Wert der Wirtschaftsgüter tatsächlich nicht ausreichte, weil die Vertragsparteien zur Bewertung der Pensionsverpflichtung fälschlicherweise vom Teilwert nach § 6a EStG und nicht vom Barwert der Verpflichtung ausgegangen sind, steht dem nicht entgegen, zumal die E Verwaltung die übernommene Pensionsrückstellung selbst zu ihren Ungunsten nur nach § 6a Abs. 3 EStG bewertet hatte. Letztlich geht auch der Beklagte von einer solchen Ausgleichsverpflichtung aus, da er diese zum Anlass der gewinnerhöhenden Aktivierung des Freistellungsanspruchs nimmt. 48

Der Senat hat weiterhin keine Zweifel, dass die E nach den Verhältnissen am maßgeblichen Bilanzstichtag leistungsfähig sein wird (vgl. zu diesem Kriterium Rätke, StuB 2012, 580, 581). Auch wenn sich unter Berücksichtigung der zwischenzeitlich unstreitigen Nachaktivierung von 23.000 Euro auf die Sachanlagen und die Erhöhung der Pensionsrückstellung auf ihren Barwert um 103.181 Euro zwar ein Fehlbetrag ergibt, bestehen keine weiteren Anhaltspunkte, dass die E Verwaltung ihren Verpflichtungen aus der Pensionszusage nicht nachkommen wird. In dieser Konstellation ist nach der Rechtsprechung des BFH, der sich der Senat anschließt, eine Pensionsrückstellung nur von der übernehmenden E Verwaltung und nicht mehr von der Klägerin zu passivieren (vgl. dazu grundlegend BFH in BFHE 237, 215, HFR 2012, 837 m.w.N., entgegen BMF in BStBl I 2005, 1052; zustimmend Wendt, BFH-PR 2012, 258; Hoffmann, DStR 2012, 1128 und StuB 2012, 497; M. Prinz, FR 2012, 779; U. Prinz, DB 2012, M 10; Ortmann-Babel/Bolik/Schönefeldt, StuB 2012, 668, 671; Schlotter FR 2012, 781). 49

b) Der Rechtsauffassung der Klägerin ist zudem dahingehend zuzustimmen, dass trotz des zivilrechtlichen Bestehens einer Ausgleichsverpflichtung der E Verwaltung kein Freistellungsanspruch in Höhe von 1.100.502 Euro als Leibrentenforderung zu aktivieren ist. Der erkennende Senat schließt sich auch in diesem Punkt der Rechtsprechung des BFH in seinem Urteil in BFHE 237, 215, HFR 2012, 837 an. Zu den auch für Zwecke der Besteuerung zu beachtenden GoB gehört das mit dem Vorsichtsprinzip verbundene Realisationsprinzip, demzufolge nur hinreichend sichere Ansprüche in der Bilanz ausgewiesen werden dürfen (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB; vgl. z.B. BFH-Urteil vom 15. November 2011 I R 96/10, BFH/NV 2012, 991 m.w.N.) und aufschiebend bedingte Ansprüche nicht zu aktivieren sind (vgl. BFH-Urteil vom 23. März 2011 X R 42/08, BFHE 233, 398, BStBl II 2012, 388 m.w.N.; § 4 des Bewertungsgesetzes). Die Verpflichtung der E Verwaltung zur Freistellung der Klägerin, falls diese künftig aus der Pensionsverpflichtung in Anspruch genommen werden sollte, ist bei dieser kein bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut, weil bereits die künftige Inanspruchnahme aus der Pensionsverpflichtung ungewiss und nicht hinreichend wahrscheinlich ist. Da, wie sich auch aus der tatsächlichen Verständigung in der mündlichen Verhandlung vom 3. April 2013 ergibt, die übertragenen Wirtschaftsgüter als Entgelt für den Schuldbeitritt sowohl dem Grunde und auch der Höhe nach betrieblich veranlasst war, führt die Übertragung der Wirtschaftsgüter, mangels Erfüllung der Voraussetzungen für die Aktivierung eines Wirtschaftsguts, zu sofort abziehbarem Aufwand. Damit spiegelt sich im Streitfall der wirtschaftliche Wert der Ansprüche der Klägerin gegen die E Verwaltung aus dem Schuldbeitritt bilanziell allein darin wider, dass die ungewisse Verbindlichkeit aus den Pensionszusagen nicht mehr als Passivposten auszuweisen ist. Daran ändert auch § 249 Abs. 3 Satz 2 HGB (a.F.) nichts (vgl. dazu umfassend BFH in BFHE 237, 215, HFR 2012, 837). Im Übrigen entspräche dieser Anspruch dem wirtschaftlichen Gehalt einer auf den Bürgen nach § 774 Abs. 1 Satz 1 BGB übergehenden Forderung, die, wie Forderungen auf eine künftige Leistungserbringung, nicht aktivierbar ist (vgl. dazu Hoffmann, DStR 2012, 1128).

c) Soweit der Beklagte in der mündlichen Verhandlung die Auffassung vertreten hat, die Rückstellungsbildung bei der Klägerin rechtfertige sich vor dem Hintergrund, dass die von der Klägerin übertragenen Wirtschaftsgüter den Barwert der Pensionsverpflichtung nicht vollständig erreichten und deshalb eine Inanspruchnahme der Klägerin zumindest teilweise drohe, vermag der Senat dem nicht zu folgen. Ausweislich der Bilanz zum 31. Dezember 2005 verfügte die E Verwaltung über Aktivposten in Höhe von insgesamt 1.369.770,54 Euro, denen neben der Pensionsverpflichtung sonstige Verbindlichkeiten in Höhe von 342.739,83 Euro gegenüberstanden. Nach Einschätzung des Senats bestanden jedenfalls zum maßgeblichen Bilanzstichtag, wie bereits dargestellt, trotz der ihr Kapital schmälern den unstreitigen Bilanzberichtigungen keine Anhaltspunkte dafür, dass ernstlich zu erwarten ist, die E Verwaltung die voraussichtlich Anfang 2012, also sieben Jahre später, beginnenden Pensionszahlungen nicht erbringen können. 51

Selbst wenn man dieser Ansicht folgte, käme es nur zu einer gemäß § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO über den Antrag der Klägerin hinausgehenden und damit im Klageverfahren aus prozessualen Gründen nicht zulässigen Gewinnminderung. Denn in dieser Konstellation ließe sich die vom Beklagten befürwortete gewinnerhöhende Aktivierung eines Freistellungsanspruchs nicht begründen. Ein etwaiger Freistellungsanspruch gegen die E Verwaltung wäre wertlos und daher abzuschreiben, weil diese in dem vom Beklagten angenommenen Szenario gerade vermögenslos wäre und nur ihr Ausfall eine die Klägerin auch wirtschaftlich belastende Verpflichtung gegenüber dem Pensionsberechtigten begründen könnte (vgl. zur Rechtslage bei der Bürgschaft BFH-Urteil vom 24. Juli 1980 VIII R 226/84, BFH/NV 1991, 588; vgl. auch BFH-Urteile vom 18. April 2012 X R 5/10, BFHE 237, 52

106, DStR 2012, 1318 und vom 10. April 1987 III R 274/83, BFH/NV 1988, 22).

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO und die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. 53