

---

**Datum:** 20.11.2014  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 12. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 12 K 3758/11 G,F  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2014:1120.12K3758.11G.F.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Klägerin zu 70 v. H. und der Beklagte zu 30 v. H.

Die außergerichtlichen Aufwendungen des Beigeladenen werden nicht erstattet.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

---

**Tatbestand:**

- Die Klägerin ging durch formwechselnde Umwandlung zum 1. Januar 2005 aus der J Gesellschaft mbH (J GmbH) hervor. Unternehmensgegenstand der Klägerin ist die Planung und Beratung auf sämtlichen Gebieten des Bauwesens. 1
- Die J GmbH und die Klägerin ermittelten ihre Gewinne durch Betriebsvermögensvergleich. 2
- Den Gesellschafter-Geschäftsführern L (L), geboren am 00.00.0000 und O (O), geboren am 00.00.0000, hatte die J GmbH mit der Einstellung als Geschäftsführer am 26. April 1993 L 3
- 4

bzw. 18. November 1996 O Pensionszusagen ab Vollendung des 65. Lebensjahrs erteilt (Altersrente L: 60.000 DM (31.677,51 EUR) p. a.; Altersrente O: .18.000 DM (9.203,25 EUR) p. a.).

Dem zum Klageverfahren beigeordneten Gesellschafter-Geschäftsführer E (E), geboren am 00.00.0000, war mit Geschäftsführeranstellungsvertrag vom 31. Mai/01. Juni 1996, der mit Vollendung des 65. Lebensjahrs enden sollte, eine Pensionszusage ab Vollendung des 68. Lebensjahrs erteilt worden. E schied nach Vollendung des 65. Lebensjahrs aus der J GmbH als Gesellschafter und als Geschäftsführer zum 31. Dezember 2003 aus. Er war fortan für die J GmbH auf Honorarbasis bei der Überwachung von Ingenieur- und Bauaufträgen der X AG tätig. E erhielt von der Klägerin Pensionszahlungen ab Dezember 2006 (2006: 1.533,88 EUR; 2007: 18.406,56 EUR).

Zur Rückdeckung sämtlicher Pensionszusagen hatte die J GmbH Lebensversicherungsverträge zugunsten der Gesellschafter-Geschäftsführer abgeschlossen.

Das Finanzamt hatte die Zuführungen zu den Rückstellungen für die E erteilten Pensionszusagen in den Jahren 1996 bis 1998 als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) gewertet; dies wurde vom Finanzgericht Münster mit Urteil vom 19. Dezember 2003 (Az. 9 K 491/01 K, G, F, DStRE 2004, 649) und nachgehend durch den Bundesfinanzhof mit Urteil vom 14. Juli 2004 (I R 14/04, BFH/NV 2005, 245) bestätigt.

Die J GmbH wurde aufgrund notariellen Umwandlungsbeschlusses vom 30. August 2005 (Urkunde Nr. des Notars N, Bl. 41 ff der Gerichtsakte) rückwirkend zum 1. Januar 2005 in die J GmbH & Co. KG (Klägerin) formgewechselt. Wegen der Einzelheiten wird auf den Umwandlungsbeschluss sowie die Anmeldung des rückwirkenden Formwechsels beim HR der J GmbH (AG C HRA ) am 31. August 2005 Bezug genommen.

Nach dem Formwechsel waren an der Klägerin neben O und L zwei weitere Kommanditisten – ebenfalls vormalige GmbH-Gesellschafter – sowie die J Verwaltungs-GmbH als Komplementärin beteiligt; die Kommanditisten waren zu je 1/4tel am Gewinn und Verlust der Klägerin beteiligt. Die Klägerin verlegte ihren Sitz in 2006 von C nach T (AG T HRA ).

Bei der Klägerin wurde eine Betriebsprüfung (Bp) durchgeführt, deren Ergebnisse im Bericht vom 03. September 2009 zusammengefasst sind.

Nach Ansicht des Prüfers ergaben sich bei den Kommanditisten L und O Übernahmefolgegewinne in Höhe der Differenz zwischen den gem. § 6a Abs. 3 Nr. 1 EStG passivierten Pensionsverpflichtungen und den Anwartschaftsbarwerten nach § 6a Abs. 3 Nr. 2 EStG, welche nach bislang herrschender Ansicht wegen der steuerrechtlichen Beendigung der Arbeitnehmerstellung mit Beginn der Mitunternehmerstellung anzusetzen waren. Für 2005 bildete der Prüfer eine Rücklage nach § 6 Abs. 1 UmwStG, welche den Übernahmefolgegewinn in 2005 kompensierte und welche ab 2006 zu je 1/3tel gewinnwirksam aufzulösen war. Zudem ermittelte der Prüfer Zinsanteile für die Anwartschaftsbarwerte, die als Sonderbetriebsausgaben bei den Gesellschaftern zu erfassen seien. Wegen der Einzelheiten wird insoweit auf den Inhalt des Bp-Berichts vom 03. September 2009 Bezug genommen.

Im Hinblick auf die steuerliche Behandlung der Pensionszusage für E war der Prüfer der Ansicht, dass Zuführungen bzw. Minderungen der Pensionsrückstellung nach dem Formwechsel entsprechend Rz. 8 des BMF-Schreiben vom 29. Januar 2008 zur bilanzsteuerlichen Behandlung von Pensionszusagen einer Personengesellschaft an einen

Gesellschafter (IV B 2 – S 2176/07/001, BStBl. I. 2008, S. 317 Rz. 8) als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. S. v. §§ 15 Abs. 1, 24 EStG zu qualifizieren und E als Sonderbetriebseinnahmen/-ausgaben zuzurechnen seien.

	2005	2006	2007
Erhöhungen/Minderungen	X EUR	X EUR	- X EUR

13

Die Erhöhungen/Minderungen des Aktivwertes sowie die gezahlten Beiträge zur entsprechenden Rückdeckungsversicherung waren nach Ansicht des Prüfers als nachträgliche negative/positive Sonderbetriebseinkünfte des E aus Gewerbebetrieb zu behandeln:

14

	2005	2006	2007
Aktivwert	- X EUR	X EUR	X EUR
Beiträge	X EUR	Keine Beiträge	Keine Beiträge
Saldo	- X EUR	X EUR	X EUR

15

Bei den ab Dezember 2006 an E geleisteten Pensionszahlungen handelte es sich nach Ansicht des Prüfers um nicht als Betriebsausgaben abziehbare Aufwendungen:

16

	2005	2006	2007
Pensionszahlungen	-	X EUR	X EUR

17

Die sich danach ergebenden Gewinnauswirkungen bei den Gewinnverteilungen der Jahre 2005 bis 2007 sind in den Anlagen 4 zum Bp-Bericht dargestellt; wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Bp-Bericht Bezug genommen. Des Weiteren ergab sich eine einvernehmliche Änderung bei der Höhe des Übernahmeverlustes i. S. v. § 4 Abs. 4 UmwStG (Tz. 2.2 des Bp-Berichts).

18

Mit Änderungsbescheiden berücksichtigte der Beklagte die Feststellungen der BP und die Änderung beim Übernahmeverlust. Auf die Gewinnfeststellungsbescheide 2005 bis 2007 einschließlich der Feststellungen zu § 15a EStG und den Gewerbesteuerermessbetragsbescheid 2006 und Gewerbesteuererlegungsbescheid 2006 wird jeweils wegen der Einzelheiten Bezug genommen.

19

Im Einspruchsverfahren folgte der Beklagte dem Einspruch des Beigeladenen, mit dem sich dieser gegen eine Zurechnung von Sonderbetriebseinkünften gewandt hatte. Gegenüber dem Beigeladenen erging mit Einspruchsentscheidung vom 22. September 2011 ein negativer Feststellungsbescheid. Gegenüber der Klägerin wurde mit Einspruchsentscheidung vom 22. September 2011 für die Streitjahre der festgestellte „Gewinne aus Gesamthandsbilanz“ um die zuvor dem Beigeladenen als Sonderbetriebseinkünfte zugerechneten Beträge erhöht (X EUR (2005), X EUR (2006) sowie X EUR (2007)) und der Beigeladene nicht als

20

Mitunternehmer bzw. Feststellungsbeteiligter behandelt.

Mit der dagegen gerichteten Klage wendete sich die Klägerin zunächst einerseits gegen den Ansatz der Übernahmefolgegewinne bei den Gesellschaftern O und L. Insoweit hat der Beklagte dem Klagebegehren durch Änderungsbescheide vom 21. November 2014 (Gewinnfeststellungen 2005 bis 2007 sowie Gewerbesteuermessbetrag 2006) unter Anwendung der Grundsätze des BMF-Schreibens vom 11. November 2011 (BStBl. I 2011, 1314 ff., Tz. 06.05) entsprochen. 21

Die Klage richtet sich danach noch gegen die Erhöhung der festgestellten „Gewinne aus Gesamthandsbilanz“ aufgrund der steuerlichen Behandlung der Pensionszusage und Rückdeckungsversicherung für E. Die Korrekturbeträge seien nicht den Kommanditisten über die Gesamthandsbilanz zuzurechnen, sondern E als begünstigtem Gesellschafter der J GmbH als Rechtsvorgängerin der Klägerin. 22

Die zunächst auch gegen den Gewerbesteuererlegungsbescheid 2006 erhobene Klage hat die Klägerin zurückgenommen; der Senat hat das Verfahren insoweit abgetrennt und eingestellt (Az. 12 K 1512/14 G). 23

Die Klägerin beantragt nunmehr, 24

unter Abänderung der Gewinnfeststellungsbescheide 2005 bis 2007 und des Gewerbesteuermessbetragsbescheids 2006 jeweils vom 21. November 2014 Einkünfte aus Gewerbebetrieb festzustellen i. H. v. X EUR (2005), X EUR (2006) und X EUR (2007) sowie den Gewerbesteuermessbetrag 2006 festzusetzen unter Ansatz eines Gewinns aus Gewerbebetrieb i. H. v. X EUR. 25

Der Beklagte beantragt, 26

die Klage abzuweisen. 27

Die bisherige Behandlung der Pensionszusage für E nach den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 29. Januar 2008 könne nur bei entsprechender einvernehmlicher Erklärung der Gesellschafter erfolgen. 28

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die gewechselten Schriftsätze der Beteiligten und den Inhalt der beigezogenen Verwaltungsakten Bezug genommen. 29

Mit Beschluss vom 25. August 2014 hat der Berichterstatter E zu dem Verfahren notwendig beigezogen. 30

Der Beigeladene hat keinen Sachantrag gestellt. 31

Der Beigeladene schließt sich in der Sache der Rechtsansicht des Beklagten an. 32

Der Berichterstatter des Senats hat die Sache am 30. April 2014 mit der Klägerin und dem Beklagten erörtert. Der Senat hat in der Sache am 12. November 2014 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschriften wird Bezug genommen. 33

**Entscheidungsgründe:** 34

1. Gegenstand der Klage sind nach § 68 Satz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO) die Gewinnfeststellungsbescheide 2005 bis 2007 sowie der Gewerbesteuermessbetragsbescheid 35

2006 jeweils in Gestalt der Änderungsbescheide vom 21. November 2014.

2. Aufgrund der Änderungsbescheide ist über die Frage, ob mit dem Formwechsel bei den Gesellschaftern O und L ein Übernahmefolgegewinn entstanden ist, nicht mehr zu entscheiden. Die geänderte Feststellung der Sonderbetriebseinkünfte der Kommanditisten O und L durch die Änderungsbescheide vom 21. November 2014 ist nicht angefochten. 36

3. Die Klage ist unbegründet. 37

a. Der Beklagte hat den Beigeladenen zu Recht nicht als feststellungsbeteiligten Mitunternehmer der Klägerin behandelt und den Gewinn der Gesamthand um die erfolgswirksamen Erhöhungen/Minderungen der Pensionsrückstellung sowie der Forderung aus der Rückdeckungsversicherung für den Beigeladenen korrigiert. Die Pensionszusage gegenüber dem Beigeladenen und der Abschluss der Lebensversicherung zu Gunsten des Beigeladenen zur Rückdeckung dieser Pensionszusage waren als nicht betrieblich veranlasst zu qualifizieren. 38

Die Klägerin ist als übernehmende Personengesellschaft beim Formwechsel – mangels anders lautender Vereinbarungen – sowohl in die bestehende Pensionszusage, als auch in den bestehenden Versicherungsvertrag mit dem Rückdeckungsversicherer eingetreten. Insoweit waren der Aktivposten „Rückdeckungsanspruch aus LV“ und der Passivposten „Pensionsrückstellung“ soweit sie den Beigeladenen betrafen in der Handelsbilanz der Klägerin fortzuführen. 39

Die Zusage der Pension gegenüber dem Beigeladenen sowie der Abschluss der Rückdeckungsversicherung zu Gunsten des Beigeladenen waren allerdings als nicht betrieblich veranlasste Bilanzposten in der Steuerbilanz nicht zu erfassen. Der steuerliche Gewinn der Gesamthand der Streitjahre war zu korrigieren. Die erfolgswirksame Erhöhung/Minderung der Forderung aus der Rückdeckungsversicherung sowie der Pensionszusage durften den steuerlichen Gewinn der KG ebenso wenig erhöhen/mindern wie die Beiträge der Klägerin zur Rückdeckungsversicherung oder Pensionszahlungen an E ab Dezember 2006. Beim Beigeladenen waren die Pensionszahlungen – ohne Bindung an die Gewinnfeststellungsbescheide der Klägerin – als Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) zu erfassen. 40

b. Die Erteilung der Pensionszusage gegenüber E durch die J GmbH war nicht betrieblich veranlasst. 41

Für Pensionszusagen einer GmbH an ihre Gesellschafter-Geschäftsführer ist bei der Frage nach der betrieblichen Veranlassung bzw. dem Vorliegen einer vGA grundsätzlich auf den Zeitpunkt der Erteilung der Pensionszusage abzustellen (stRspr. vgl. Urteile des Reichsfinanzhofs vom 12. November 1931 I A 495/30, RStBl 1932, 60; vom 15. November 1932 I A 124/32, RFHE 32, 85, RStBl 1932, 1145; BFH-Urteile vom 22. April 1971 I R 114/70, BFHE 102, 268, BStBl II 1971, 600, und vom 22. Juni 1977 I R 171/74, BFHE 123, 321, BStBl II 1978, 33; vom 10. November 1993 I R 36/93, BFH/NV 1994, 827). 42

Die Begründung der Pensionsverpflichtung für den Beigeladenen wurde vom 9. Senat des FG Münster und BFH als nicht betrieblich veranlasst qualifiziert. Bei Begebung der Pensionszusage war nicht davon auszugehen, dass die Gesellschaft einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer unter sonst vergleichbaren Umständen eine entsprechende Zusage erteilt hätte. 43

Ausschlaggebend gegen eine betriebliche Veranlassung sprach, dass zwischen dem Zeitpunkt der Pensionszusage und dem vertraglich vorgesehenen Eintritt in den Ruhestand ein zu kurzer Zeitraum lag, in welchem der Beigeladene die Pensionsansprüche nicht mehr hätte erdienen können.

Nach der Rechtsprechung des BFH ist der Zeitraum, in dem Pensionsansprüche erdient werden können, unangemessen kurz, wenn die Zusage einem im Zusagezeitpunkt 60 Jahre alten Gesellschafter-Geschäftsführer erteilt wird (BFH-Urteil in BFHE 203, 114, BStBl II 2003, 926, m.w.N.) – bei E nicht der Fall (57 Jahre) – oder wenn zwischen dem Zusagezeitpunkt und dem vorgesehenen Eintritt in den Ruhestand nur noch eine kurze Zeitspanne liegt, in der der Versorgungsanspruch vom Begünstigten nicht mehr erdient werden kann (vgl. BFH-Urteile vom 15. März 2000 I R 40/99, BFHE 191, 330, BStBl II 2000, 504; vom 18. August 1999 I R 10/99, BFH/NV 2000, 225, 226; vom 30. Januar 2002 I R 56/01, BFH/NV 2002, 1055, m.w.N.; BFH, Beschluss vom 28. Juni 2005 I R 25/04, BFH/NV 2005, 2252).

Der 9. Senat des FG Münster legte als Vergleichsmaßstab den 10-Jahreszeitraum für beherrschende Gesellschafter (vgl. dazu zuletzt BFH-Urteil vom 27. November 2013 I R 17/13, BFH/NV 2014, 731) sowie den 12-Jahreszeitraum für nicht beherrschende Gesellschafter (vgl. dazu u. a. BFH-Urteil vom 18. August 1999 I R 10/99, BFH/NV 2000, 225) an und wertete die beim Beigeladenen gegebenen sieben Jahre und sieben Monate als nicht ausreichend an. Dem schloss sich der BFH an; dabei sah es der BFH als unerheblich an, dass der Zeitraum für den Eintritt der Unverfallbarkeit von Betriebsrenten nach § 1b Abs. 1 Satz 1 BetrAVG zum 1. Januar 2001 von zuvor 10 Jahren auf 5 Jahre reduziert worden war. Dabei wies der BFH zum einen daraufhin, dass die Neufassung in den Streitjahren 1996 bis 1998 noch nicht anwendbar war und dass die Anlehnung an die arbeitsrechtlichen Fristbestimmung ausschließlich zum Ziel habe, eine Leitlinie für die rein steuerrechtliche Beurteilung zu liefern.

In jüngeren Entscheidungen zur Rechtslage nach Inkrafttreten des § 1b Abs. 1 Satz 1 BetrAVG n. F. hat der BFH beim Fremdvergleich weiterhin auf einen 10- bzw. 12-Jahreszeitraum abgestellt (vgl. BFH-Urteil vom 27. November 2013 I R 17/13, BFH/NV 2014, 731 (Streitjahre 2003 bis 2005)), so dass der Änderung des Zeitraums für den Eintritt der Unverfallbarkeit von Betriebsrenten nach § 1b Abs. 1 Satz 1 BetrAVG keine maßgebende Bedeutung zukommt.

Entsprechend war auch der Abschluss der Lebensversicherung zu Gunsten des Beigeladenen zur Rückdeckung der Pensionsansprüche als nicht betrieblich veranlasst zu qualifizieren.

Der maßgebliche Veranlassungszusammenhang ist eine innere Tatsache, die aus den im Einzelfall erkennbaren äußeren Merkmalen und Verhaltensweisen erschlossen werden muss (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25. Juni 1996 VIII R 28/94, BFHE 181, 133, BStBl II 1997, 202, 205; vom 21. November 2000 IX R 2/96, BFHE 193, 460, BStBl II 2001, 789, 794; vom 6. November 2001 IX R 97/00, BFHE 197, 151, BFH/NV 2002, 413, 414, jeweils m.w.N.; vom 15. Mai 2002 – I R 92/00 –, BFHE 199, 217).

Ein betriebliche Veranlassung ist gegeben, wenn ein tatsächlicher oder wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Betrieb besteht (BFH GrS 2-3/88, BStBl. II. 19990, 817 unter C II. 2). Ein nur rechtlicher Zusammenhang genügt hingegen nicht. Entscheidend für die Abgrenzung zwischen betrieblicher und privater Veranlassung ist, ob das auslösende Moment im betrieblichen Bereich liegt (BFH GrS 2-3/88, a. a. O., C II 2 b/bb). Lässt das unmittelbar auslösende Moment keine Rückschlüsse auf bestimmte Veranlassung zu, muss

diese aus den gesamten Umständen des Einzelfalls abgeleitet werden.

Auslösendes Moment für den Abschluss des Lebensversicherungsvertrags zu Gunsten des Beigeladenen war die Pensionszusage, aus der sich eine Verbindlichkeit der J GmbH ergab, die gegenfinanziert (rückgedeckt) werden musste; dies entweder durch Rücklage vorhandenen Eigenkapitals, fortlaufende Ansparung aus den Erträgen der KG oder durch eine Rückdeckung am Kapitalmarkt. Das betriebliche Moment, welches darin zu sehen ist, dass die J GmbH durch ihre Versicherungsbeiträge einen Anspruch gegen den Lebensversicherer auf Auszahlung des angesparten Kapitals abzüglich Kosten zuzüglich vertraglicher Verzinsung und Überschussbeteiligung erhält, wird insoweit durch das für den Abschluss der Lebensversicherung vorgelagerte, auslösende private Moment der außerbetrieblich veranlasseten Pensionszusage überlagert; kurz: die Rückdeckungsversicherung wäre ohne die Pensionszusage nicht abgeschlossen worden. 51

Ein betrieblicher Veranlassungszusammenhang kann auch nicht durch den Formwechsel nachträglich begründet werden. Bei der Frage nach der betrieblichen Veranlassung ist --wie ausgeführt wurde-- grundsätzlich auf das auslösende Moment abzustellen, d. h. auf die Motive im Zeitpunkt der Erteilung der Pensionszusage (stRspr. vgl. Urteile des Reichsfinanzhofs vom 12. November 1931 I A 495/30, RStBl 1932, 60; vom 15. November 1932 I A 124/32, RFHE 32, 85, RStBl 1932, 1145; BFH-Urteile vom 22. April 1971 I R 114/70, BFHE 102, 268, BStBl II 1971, 600, und vom 22. Juni 1977 I R 171/74, BFHE 123, 321, BStBl II 1978, 33; vom 10. November 1993 I R 36/93, BFH/NV 1994, 827). 52

Damit korrespondiert auch, dass die Qualifikation einer Pensionszusage als vGA nach der Rechtsprechung des BFH nach Ausscheiden des Gesellschafter-Geschäftsführers aus der Gesellschaft fortwirkt (vgl. BFH-Urteil vom 10. November 1993 I R 36/93, BFH/NV 1994, 827), so dass die Pensionszahlungen beim ausgeschiedenen Gesellschafter-Geschäftsführer weiterhin als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen sind. Demgemäß sind die ab Dezember 2006 erfolgten Zahlungen bei der Veranlagung des Beigeladenen zur Einkommensteuer – ohne Bindung an einen Gewinnfeststellungsbescheid als Grundlagenbescheid – als Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) zu erfassen. 53

c. Die nach den vorstehenden Ausführungen notwendigen Gewinnkorrekturen, welche der Höhe nach zwischen den Beteiligten unstrittig sind, betreffen entgegen der Ansicht der Klägerin den Gewinn der Gesamthand und nicht einen Gewinn des Beigeladenen aus seinem Sonderbetriebsvermögen der Klägerin als Kommanditgesellschaft. 54

Dem Begehren der Klägerin, den Beigeladenen in die Gewinnfeststellungen einzubeziehen, und ihm (nachträgliche) Sonderbetriebseinkünfte aus Gewerbebetrieb zuzurechnen, steht entgegen, dass der Beigeladene nicht Kommanditist der Klägerin geworden ist. 55

E war als Gesellschafter und Geschäftsführer (mit Vollendung des 65. Lebensjahrs) aus der J GmbH Ende 2003 vor dem Stichtag des Formwechsels (1. Januar 2005) ausgeschieden. Ihm können insoweit weder ein Sonderbetriebsvermögen noch Sonderbetriebseinkünfte aus der Kommanditgesellschaft i. S. v. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zugerechnet werden. Der Umstand, dass der Kläger ehemals Gesellschafter der J GmbH war, führt entgegen der Ansicht der Klägerin nicht dazu, ihn im Hinblick auf die aus der Pensionszusage resultierenden Einnahmen (Pensionszahlungen) als Mitunternehmer anzusehen. 56

Soweit die Klägerin entsprechend Rz. 8 des BMF-Schreiben vom 29. Januar 2008 zur bilanzsteuerlichen Behandlung von Pensionszusagen einer Personengesellschaft an einen 57

Gesellschafter (IV B 2 – S 2176/07/001, BStBl. I. 2008, S. 317 Rz. 8) von nachträglichen Einkünften aus Gewerbebetrieb i. S. v. §§ 15 Abs. 1, 24 EStG ausgeht, kann dem nicht gefolgt werden, da das BMF-Schreiben Pensionszusagen betrifft, die einem Gesellschafter der Personengesellschaft erteilt wurden. Der vorliegende Sachverhalt ist von dem BMF-Schreiben nicht umfasst.

4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Die Klägerin hat im Klageverfahren obsiegt, soweit der Beklagte ihrem ursprünglichen Begehren auf Nichtansatz eines Übernahmefolgegewinns bei den Gesellschaftern O und L durch die Änderungsbescheide vom 21. November 2014 gefolgt ist. 58
5. Die Entscheidung zur Erstattungsfähigkeit der außergerichtlichen Aufwendungen des Beigeladenen folgt aus § 139 Abs. 4 FGO. Der Beigeladene hat keinen eigenen Sachantrag gestellt und damit kein Prozesskostenrisiko übernommen. 59
6. Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. 60
7. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. 61