
Datum: 01.10.2014
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 4169/10 K,F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2014:1001.9K4169.10K.F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Unter Änderung des Körperschaftsteuerbescheides 2006 vom 22.01.2010 in Gestalt der Teil-Einspruchsentscheidung vom 12.10.2010 wird die Körperschaftsteuer 2006 nach Maßgabe der Entscheidungsgründe festgesetzt. Die Berechnung der festgesetzten Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Streitig ist, ob die zwischenzeitlich auf die Klägerin verschmolzene und vormals beim Amtsgericht D unter der Handelsregister-Nummer HRB ...eingetragene B AG (B AG) in den Streitjahren 2006 bis 2010 Rückstellungen wegen eines Aktienoptionsprogramms bilden durfte und ob im Streitjahr 2006 Zinszahlungen einer ausländischen Tochtergesellschaft der B AG an diese gem. § 8a des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) i.d.F. vom 22.12.2003 (KStG 2003) als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) zu beurteilen sind. Außerdem ist das Klagebegehren um eine unstreitige, bislang aber noch nicht berücksichtigte Minderung des bei der Klägerin anzusetzenden Einkommens ihrer Organgesellschaft G GmbH erweitert worden. Nach dem Ergebnis der mündlichen Verhandlung ist nicht mehr darüber zu entscheiden, ob im Jahr 2006 erfasste Erstattungszinsen zur Körperschaftsteuer 1994 im Rahmen des steuerlichen Gewinns nicht zu berücksichtigen sind; dieser Streitpunkt ist in der mündlichen Verhandlung dadurch erledigt worden, dass der Beklagte die

2

Körperschaftsteuerfestsetzung 2006 insoweit für vorläufig erklärt hat.

Gegenstand des Unternehmens der im Jahr 1987 durch Umwandlung entstandenen B AG war die Beteiligung an Unternehmen, die die Entwicklung, Herstellung und Veredelung von X sowie von Waren vergleichbarer Art zum Gegenstand hatten. Das Grundkapital betrug ... €. 3

Die Klägerin hielt verschiedene Beteiligungen, darunter u.a. 100 % der Anteile an der I Inc., J/Kanada (IJ). Die Forderungen gegenüber dieser Tochtergesellschaft wurden zum 31.12.2006 mit ... € ausgewiesen, allerdings unter Berücksichtigung einer Wertberichtigung i.H.v. ...€ (Anlage ..., zum Prüfungsbericht zum 31.12.2006) und zum 31.12.2007 wegen einer Wertberichtigung in voller Höhe mit 0 € (vgl. Anlage ... zum Jahresabschluss auf den 31.12.2007). 4

Am ...2006 beschloss die Hauptversammlung der B AG unter Satzungsänderung eine bedingte Kapitalerhöhung um bis zu ...€ (...Aktien) zur Gewährung von Optionen auf den Bezug von Aktien der Gesellschaft an Mitglieder des Vorstandes der Gesellschaft und an weitere Mitarbeiter der Gesellschaft und nachgeordneter verbundener Unternehmen im In- und Ausland nach näherer Maßgabe des am gleichen Tage gefassten Ermächtigungsbeschlusses (Einfügung des § 4 Abs. 5 der Satzung; Eintragung der Satzungsänderung im Handelsregister am ...2006). Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf TOP 13 des Protokolls der Hauptversammlung Bezug genommen. 5

Die Optionsbedingungen 2006 („B AG 2006 Stock Option Terms“) wurden in englischer Sprache abgefasst. Im Einverständnis mit den Beteiligten, wird insoweit – auch wegen der weiteren Einzelheiten – auf die in der Betriebsprüferakte abgeheftete und nachfolgend auszugsweise im Wortlaut übernommene „Unverbindliche Arbeitsübersetzung“ Bezug genommen. Die Optionsbedingungen 2006 sahen danach u.a. folgende Regelungen vor, wobei Zusätze in [] nicht dem Wortlaut der Übersetzung entsprechen, sondern hier vorgenommene Einschübe/Zusammenfassungen enthalten: 6

„2. Optionsbedingungen 7

(a) 8

(b) Ausgabetag Optionen, die unter dem Optionsvertrag und diesen Optionsbedingungen gewährt werden, gelten mit Wirkung zu dem Tag als gewährt, der in dem Optionsvertrag mit dem betreffenden Teilnehmer bestimmt ist. 9

(c) Ausübungspreis Der Ausübungspreis pro Aktie beträgt Euro 10

(d) Optionslaufzeit Jede Option, die unter dem Optionsvertrag und diesen Optionsbedingungen gewährt wird, verfällt mit Geschäftsschluss 10 Jahre nach dem Ausgabetag („Verfallstag“), vorbehaltlich eines früheren Verfalls wie in Abschnitt 2(g)(ii) und 2(g)(ii) geregelt. 11

(e) Options-Aktien Jede Option berechtigt den jeweiligen Teilnehmer zur Übernahme von einer Aktie zum Ausübungspreis. Die Optionen können, vorbehaltlich der Erfüllung der nachfolgenden Voraussetzungen, bei Vorliegen eines Exit-Ereignisses (wie in Abschnitt 8 definiert) oder im Falle eines frühzeitigen Verfalls gemäß Abschnitt 2(g)(ii) ausgeübt werden, allerdings nicht vor Ablauf des zweiten Jahrestages des Ausgabetales (der Tag nach dem zweiten Jahrestag des Ausgabetales wird nachfolgend als „Stop-Tag“ bezeichnet. Voraussetzung für die Ausübbarkeit der Optionen ist, dass das Erfolgsziel (wie in Abschnitt 8 12

definiert) zum Zeitpunkt der Ausübungsankündigung (Abschnitt 2(h)) erfüllt ist. Die Ausübbarkeit ist weiterhin dadurch beschränkt, dass nur so viele Options-Aktien ... erworben werden können, wie sich aus folgender Formel ergeben: (i) die Gesamtzahl der Options-Aktien eines Teilnehmers, die bezogen auf die Option eines Teilnehmers gemäß dem jeweiligen Optionsvertrag und diesen Optionsbedingungen als „gevestet“ gelten, abzüglich [der bereits zuvor ausgegebenen oder abgefundenen Optionen]. Falls ein Exit-Ereignis oder ein Fall frühzeitigen Verfalls gemäß Abschnitt 2(g)(ii) vor dem Stop-Tag eintritt, ist jeder Teilnehmer berechtigt, seine Optionen gemäß diesen Abschnitts 2(e) an oder nach dem Stop-Tag auszuüben. In jedem Fall können die Optionen aber nur dann ausgeübt werden, wenn der Verkehrswert (wie in Abschnitt 8 definiert) mindestens 10 % über dem Ausübungspreis pro Aktie liegt („Erfolgsziel“).

(f) Vesting der Optionen ... Das Vesting erfolgt in fünf Teilen, die als bestimmter Prozentsatz der Options-Aktien eines Teilnehmers zu einem bestimmten Zeitpunkt (jeweils ein „Vestingprozentsatz“) wie folgt festgelegt sind: 13

Am	beträgt der Vestingprozentsatz	14
xx.xx.2007	20 % der Optionen	15
xx.xx.2008	40 % der Optionen	16
xx.xx.2009	60 % der Optionen	17
xx.xx.2010	80 % der Optionen	18
xx.xx.2011	100 % der Optionen	19

wobei sämtliche Optionen bei einem Verkauf der Gesellschaft (wie in Abschnitt 8 definiert) vesten. Das Vesting selbst führt nicht zu einer Ausübbarkeit von Optionen. 20

(g) Verfall der Optionen 21

(i) Regulärer Verfall. Optionen, die unter dem Optionsvertrag und diesen Optionsbedingungen gewährt wurden, sind in keinem Fall nach dem Verfalltag dieser Optionen (Abschnitt 2(d)) ausübbar. 22

(ii) Frühzeitiger Verfall bei Beendigung der Tätigkeit. Wenn ein Teilnehmer nicht mehr bei der Gesellschaft oder einer Tochtergesellschaft aus irgendeinem Grund tätig ist (außer aufgrund einer Kündigung durch den Arbeitgeber aus Wichtigem Grund), verfällt der Teil der Optionen dieses Teilnehmers, der bis zum Beendigungstag nicht gevestet ist, während der Teil der Optionen, der bis zum Beendigungstag gevestet ist, entweder am Verfalltag oder 60 Tage nach dem Beendigungstag verfällt, jedoch nicht vor dem Stop-Tag Zur Klarstellung: Im Falle der Beendigung des Anstellungsverhältnisses gemäß Abschnitt 2(g)(ii) setzt die Ausübung von Optionen kein Exit-Ereignis voraus. 23

(iii) Frühzeitige Beendigung bei Kündigung aus Wichtigem Grund. 24

(h) Ausübung der Optionen. 25

(i) Ersetzungsrecht 26

27

Nach Ausübung der Optionen gemäß dem Optionsvertrag und diesen Optionsbedingungen kann die Gesellschaft nach eigenem Ermessen festlegen, dass statt der Ausgabe von Options-Aktien ein dem Verkehrswert dieser Options-Aktien entsprechender Barbetrag abzüglich des Ausübungspreises von der Gesellschaft oder einer Tochtergesellschaft an den entsprechenden Teilnehmer gezahlt wird

3. Rückkauf von Options-Aktien und Optionen 28

(a) Rückkauf Option. Wenn ein Teilnehmer nicht mehr bei der Gesellschaft oder einer Tochtergesellschaft beschäftigt ist, egal aus welchem Grund so ist die Gesellschaft berechtigt, sämtliche ausgegebenen Options-Aktien sowie sämtliche Optionen (einschließlich gevesteter, aber noch nicht ausgeübter Optionen) zurückzukaufen. 29

(i) Kündigung ohne Wichtigen Grund, Tod oder Berufsunfähigkeit; Eigenkündigung. Bei Beendigung der Tätigkeit eines Teilnehmers bei der Gesellschaft oder einer Tochtergesellschaft aus einem der unter (A) bis (D) genannten Gründen kann die Gesellschaft (i) sämtliche ausgegebenen Options-Aktien oder auch einen Teil davon zurückkaufen und zwar zu einem Preis pro Aktie, der dem Verkehrswert der Aktie zum Beendigungstag entspricht, und/oder (ii) sämtliche gevesteten Optionen dieses Teilnehmers oder einen Teil davon zurückkaufen, und zwar zu einem Preis pro Option, der dem Verkehrswert der Aktie zum Beendigungsstichtag entspricht abzüglich des Ausübungspreises pro Option. 30

(ii) Beendigung aus Wichtigem Grund. ... 31

(b) Rückkauf 32

..... 33

5. Börsengang 34

Im Falle eines Börsengangs ist jeder Teilnehmer verpflichtet, alles Zumutbare zu unternehmen, um alle erforderlichen und wünschenswerten Schritte im Zusammenhang mit der Durchführung dieses Börsengangs ausführen zu können [gegebenenfalls einschließlich eines Austauschs von Options-Anleihen in andere Anteile oder Wertpapiere] 35

6. Verkauf der Gesellschaft 36

(a) Verkauf gegen Barzahlung. Im Falle eines Relevanten Verkaufs der Gesellschaft (wie in Abschnitt 8 definiert), der sich als Verkauf gegen Zahlung eines Barbetrages (und nicht als Verschmelzung oder anderweitige Fusion) darstellt, kann die Gesellschaft nach eigenem Ermessen bestimmen, dass sämtliche Optionen enden sollen (das „Beendigungsrecht der Gesellschaft“)..... Bei Ausübung des Beendigungsrechts ist jeder Teilnehmer zu einer Barzahlung (wie in Abschnitt 8 definiert) für den gevesteten Teil seiner Optionen berechtigt. 37

(b) Veräußerung durch Anteilstausch. [Im Falle z.B. einer Verschmelzung steht der Gesellschaft ebenfalls das Beendigungsrecht zu oder die Möglichkeit, jedem Teilnehmer gleichwertig Rechte in der anderen Gesellschaft zu gewähren.] 38

..... 39

8. Definitionen 40

.....	41
„Relevanter Verkauf“ ist ein Verkauf der Gesellschaft in Form eines Tradesales an eine Unabhängige Dritte Partei oder eine Gruppe von Unabhängigen Dritten Parteien, bei dem diese Partei oder Parteien (i) mehr als 50% der Ausgegebenen Aktien erwerben, sei es durch eine Fusion, einschließlich einer Verschmelzung nach dem Umwandlungsgesetz, einer Fusion auf andere Weise oder einem Verkauf und der Übertragung von Aktien an der Gesellschaft) oder (ii) sämtliche oder im Wesentlichen sämtliche Vermögenswerte der Gesellschaft und ihrer Tochtergesellschaften erwerben.“	42
.....	43
Bezüglich des Wortlauts der „Einladung“ zur Teilnahme an dem Optionsprogramm (Zuteilungsangebot) und der Erklärung der Mitarbeiter zum Bezug von Aktienoptionen wird auf die beispielhaft zu den Akten gereichten Vorgänge betreffend Herrn F verwiesen. Dessen Bezugserklärung datiert vom 29.11.2006.	44
Die B AG gab im Jahr 2006 ... Optionen an Mitglieder des Vorstands aus und im Jahr 2007 aufgrund eines Vorstandsbeschlusses vom ...2006 (betreffend die Ausgabe von ...Aktienoptionen) ... Optionen an sonstige Mitarbeiter der Gesellschaft oder von Tochtergesellschaften, so dass zum 31.12.2007 ... Optionen ausstanden (Anlage ... zum Prüfungsbericht). Im Jahr 2008 wurden insgesamt ... weitere Optionen ausgegeben (Bericht über die Prüfung des Konzernabschlusses zum 31.12.2008, Anlage ...), davon ...an Mitglieder des Vorstands, während ...Optionen verwirkt waren (Bericht über die Prüfung des Konzernabschlusses zum 31.12.2008, Anlage ...). Im Jahr 2009 wurden an einen weiteren Mitarbeiter insgesamt ...Optionen ausgegeben, ...Optionen wurden durch Barzahlung ersetzt (Bericht über die Prüfung des Konzernabschlusses zum 31.12.2009, Anlage ...). Allen ausgegebenen Optionen lagen die obengenannten „2006 Stock Option Terms“ und das „Shareholder Agreement“ zugrunde; diese Regelungen wurden erst nach der Verschmelzung der B AG im Jahre 2010 verändert.	45
Im Jahr 2009 schieden zwei Teilnehmer (K mit ...gevesteten Optionen und L mit ... ausübbarer Optionen, Optionsausübung zum Stop Date ...2009 bzw. ...2009) als sog. Good Leaver (das Dienstverhältnis mit K endete am ...2008; Datum betr. L nicht bekannt) mit insgesamt ... € aus, die durch Ausübung der Option zur Barabfindung mit einem Geldbetrag i.H.v. insgesamt xxx.xxx,xx € (... € je Option, ausgehend von einem Verkehrswert der Optionsaktien i.H.v. ... €) abgefunden wurden.	46
Mit Datum vom 16.10.2009 gab die B AG gegenüber den Optionsberechtigten unter Hinweis auf Ziffer 2(h)(i) der Optionsbedingungen folgende gleichlautende Erklärungen ab (vgl. beispielhaft die Erklärung gegenüber dem Meistbegünstigten Herrn E):	47
„... Die Gesellschaft macht von ihrem Substitution Right Gebrauch und erklärt hiermit, dass Sie grundsätzlich bei ordnungsgemäßer Ausübung Ihrer Optionen statt Aktien eine Barzahlung nach den Bestimmungen und unter den Voraussetzungen der Optionsbedingungen erhalten werden. Ausgenommen hiervon ist nur die Befriedigung von Optionen, die ggf. im Zusammenhang mit einem Ausscheiden des Optionsberechtigten aus der Gesellschaft bereits vor Eintritt eines Exit Events (wie in den Optionsbedingungen definiert) ausgeübt werden. Für diesen Fall übt die Gesellschaft ihr Substitution Right noch nicht hiermit aus, behält sich die Ausübung jedoch ausdrücklich vor.“	48

Für Verpflichtungen aus dem Aktienoptionsprogramm bildete die B AG in den Streitjahren folgende Rückstellungen:

31.12.2006	... €
31.12.2007	... €
31.12.2008	... €
31.12.2009	... €
30.06.2010	... €

50

Die Höhe der Rückstellung zum 31.12.2008 und 31.12.2009 wurde wie folgt ermittelt:

51

	31.12.2008	31.12.2009	30.06.2010
Equity value	...€	... €	... €
: Anzahl der relevanten Aktien (ausgegebene Aktien ./.. eigene Aktien + Optionen)	:	: ...	...
Wert pro Aktie	(... €)	(... €)	(...€)
gerundet	...€	... €	... €
./.. Ausübungspreis	<u>./.. ...€</u>	<u>./.. ... €</u>	<u>./.. ... €</u>
Spread Value pro Aktie	<u>(... €)</u>	<u>(... €)</u>	(...€)
Berechnung der Klägerin im Jahr 2010 unter Berücksichtigung der Laufzeit (... + ... €)	<u>...€</u>	<u>... €</u>	... €
			<u>... €</u>

52

ausgegebene Optionen an Vorstandsmitglieder x Spread Value pro Aktie Zwischenergebnis Zeit xx.xx.06 bis 31.12.08 55,84 % Wert lt. Klägerin Zeit xx.xx.06 bis 31.12.09 75,84 % Wert lt. Klägerin		... x ... € ... € ... € ... €	...
ausgegebene Optionen an aktive Nicht-Vorstandsmitglieder x Spread Value pro Aktie Zwischenergebnis Zeit xx.xx.06 bis 31.12.08 bis 55,84 % Wert lt. Klägerin Zeit xx.xx.06 bis 31.12.09 75,84 % Wert lt. Klägerin		... x ... € ... € ... € ... €	...
„Wert L“ „Wert K“	... € ... €		

Summe			
Im Jahr 2010:			
... Optionen insgesamt			... €
x ... € wären	... €	...	... - €
laut Berechnung Klägerin			
(anscheinend davon 97 % entsprechend dem „Accounting Anteil zum Stichtag (IFRS) 97 %“)			
	wie Rückstellung	wie Rückstellung	Rückstellung nur ... €

Zum 30.06.2010 erfolgte zwar wie für die vorhergehenden Stichtage eine Unternehmensbewertung unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten (vgl. dazu die Daten in der vorstehenden Tabelle). Den so ermittelten Unternehmenswert legte die B AG (bzw. ihre Rechtsnachfolgerin) für die Rückstellungsbildung aber nicht zugrunde, weil im Jahr 2010 in erheblichem Umfang Aktien zurückgekauft wurden, und zwar nach den Angaben der Klägerin zu einem Preis von ... € pro Aktie. Die Höhe der Rückstellung zum 30.06.2010 wurde deshalb aufgrund dieser Drittvergleichswerte und unter Berücksichtigung eines Paketzuschlags von 10 % ermittelt (vgl. Anlage zum Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 01.10.2014).

53

In den nach den Grundsätzen der International Financial Reporting Standards (IFRS) erstellten Konzernabschlüssen wurden für das Aktienoptionsprogramm bis einschließlich des Jahres 2008 keine Rückstellungen gebildet. Vielmehr wurde in den Berichten über die Prüfung des Konzernabschlusses darauf hingewiesen, dass aufgrund des Aktienoptionsplanes verwässernd wirkende potentielle Stammaktien entstehen könnten, derartige Verwässerungseffekte jedoch (noch) nicht zu berücksichtigen seien, da die Bedingungen für die Ausübung der Aktienoptionen teilweise von zukünftigen Ereignissen abhängen und somit zum Bilanzstichtag noch nicht vollständig erfüllt seien (vgl. den Bericht zum 31.12.2007, Anlage ... und den Bericht zum 31.12.2008, Anlage ...). Erst im Jahr 2009 erfolgte unter Hinweis auf die Wahlrechtsausübung eine Umgliederung der zuvor in der Kapitalrücklage ausgewiesenen Aktienoptionen in die Rückstellungen. Aufgrund dessen wurden im Jahr 2009 letztlich ... Mio. € als langfristige Rückstellung für Aktienoptionen zum 31.12.2009 ausgewiesen (vgl. den Bericht zum 31.12.2009, Anlage ...).

54

In dem Bericht über die Prüfung des Konzernabschlusses (IFRS) zum ... 2010 der C GmbH (Rumpfgeschäftsjahr 2010) wird zum Aktienoptionsprogramm unter Bezugnahme auf IFRS 2 (vgl. S. ... der Anlage ... zum Bericht) und auf ein international anerkanntes Bewertungsverfahren für Aktienoptionen nach Black und Scholes eine Rückstellung in Höhe von ... T€ ausgewiesen (vgl. Tabelle in Anlage ... und Ausführungen in Anlage ...).

55

Zu den vorgenannten Stichtagen hielt die B AG folgende eigene Anteile:

56

57

31.12.2006	... Stück
31.12.2007	... Stück (Anlage ... des Prüfungsberichts)
31.12.2008	... Stück (Anlage ...)
31.12.2009	... Stück (Anlage ...)
30.06.2010	[Anzahl vom FG nicht festgestellt]

Nach Maßgabe des Verschmelzungsvertrages vom 28.10.2010 wurde die B AG als übertragender Rechtsträger auf die beim Amtsgericht D unter der Handelsregister-Nummer HRB ... eingetragene Klägerin (damals firmierend als C AG, später als B AG und nunmehr als A AG) mit steuerlicher Rückwirkung zum 30.06.2010 verschmolzen. Die entsprechenden Eintragungen im Handelsregister erfolgten sowohl für die B AG als auch für die Klägerin jeweils am ... 2011.

58

Das Aktienoptionsprogramm wurde nachfolgend im Einverständnis mit den Optionsinhabern und unter Zahlung eines Betrages von ... € je Option, der auf die Rechte nach dem Optionsprogramm angerechnet werden sollte, zu einem virtuellen Optionsprogramm umgestaltet. Das bedingte Kapital zur Unterlegung des Aktionsprogramms wurde durch Beschluss der Hauptversammlung der B AG mit Zustimmung aller Optionsinhaber aufgehoben (vgl. dazu das Testatsexemplar zu dem geänderten Jahresabschluss für das Rumpfwirtschaftsjahr ...2010 bis 31.12.2010 der B AG, vormals C AG, unter Punkt 7 der Erläuterungen zur Bilanz).

59

In ihrer Körperschaftsteuererklärung für 2006 ermittelte die B AG das zu versteuernde Einkommen ausgehend von ihrer Handelsbilanz, d.h. unter Berücksichtigung der für das Aktienoptionsprogramm gebildeten Rückstellung. Daneben erfolgten verschiedene Anpassungen an die steuerlichen Vorschriften. U.a. erklärte die B AG steuerfreie ausländische Bezüge gem. § 8b Abs. 1 i.V.m. § 8a KStG i.H.v. ... € und dementsprechende nichtabziehbare Betriebsausgaben i.H.v. 5 % des vorgenannten Betrages, d.h. i.H.v. ... €. Bei den vorgenannten Bezügen handelte es sich um Darlehenszinsen und „Dauerschuldzinsen Cashkonto“ für Fremdkapital, welches die Klägerin Tochtergesellschaften in den Niederlanden, in Spanien, in den USA und in Polen gewährt hatte. Für die IJ Kanada und eine Tochtergesellschaft in Polen wurde hingegen ein Betrag von 0 € ausgewiesen, mit dem Zusatz: „(<250.000 EUR)“. Außerdem wies die B AG ausdrücklich auf Folgendes hin:

60

„Die steuerliche Betriebsprüfung vertritt die Auffassung, dass die Rechtsfolgen des § 8a KStG nur in dem Umfang eintreten, in dem die gezahlten Vergütungen nach dem Recht des anderen Staates tatsächlich nicht die steuerliche Bemessungsgrundlage der ausländischen Kapitalgesellschaft gemindert haben und dies im Einzelfall nachgewiesen wird (vgl. Tz. 4.12 BP-Bericht 2005). Die Steuerpflichtige vertritt dagegen die Auffassung, dass dies keine Voraussetzungen für die Rechtsfolgen des § 8a KStG sind. ...

61

Für verschiedene Gesellschaften werden mehrere (variable) Cash-Konten geführt. Diese werden in der nachfolgenden Betrachtung zusammengefasst. Sofern sich so zu einem Stichtag insgesamt ein positiver Saldo (d.h. Forderung der Tochtergesellschaft) ergibt, wird dieser nicht angesetzt. Für die Cashkonten erfolgt die Ermittlung unter Anwendung der Grundsätze des § 8 Nr. 1 GewStG (Dauerschulden).“	62
Der Beklagte veranlagte die B AG für das Jahr 2006 zunächst unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erklärungskgemäß (Bescheide vom 05.05.2008, Körperschaftsteuer 2006: 0 €, Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2006: ... €). Mit Datum vom 23.09.2008 erließ der Beklagte aus vorliegend nicht relevanten Gründen einen weiterhin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden geänderten Körperschaftsteuerbescheid 2006 und einen geänderten Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2006, wobei die Höhe der festgesetzten Körperschaftsteuer und der Verlustfeststellung unverändert blieb. Mit Schriftsatz vom 19.05.2008 beantragte die B AG eine Änderung der Körperschaftsteuerveranlagung 2006 gem. § 164 der Abgabenordnung (AO). Unter anderem machte sie zur Umqualifizierung der Zinszahlungen aus dem Ausland gem. § 8a KStG geltend, auch Vergütungen der IJ Kanada müssten i.H.v. 118.187 € als vGA nach § 8a KStG berücksichtigt werden.	63
Für das Streitjahr 2007 setzte bzw. stellte der Beklagte für die B AG die Körperschaftsteuer und den verbleibenden Verlustabzug ebenfalls unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erklärungskgemäß fest, d.h. unter Berücksichtigung der gebildeten Rückstellung für das Aktienoptionsprogramm (Bescheide vom 01.10.2008, Körperschaftsteuer 2007: ... €, Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2007: ... €).	64
Für das Streitjahr 2008 wurde die B AG ohne Ansatz eines Verlustvortrags, aber im Übrigen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erklärungskgemäß, d.h. unter Berücksichtigung der gebildeten Rückstellung für das Aktienoptionsprogramm, veranlagt (Körperschaftsteuerbescheid vom 22.01.2010, Körperschaftsteuer: ... €).	65
Für das Streitjahr 2009 setzte der Beklagte die Körperschaftsteuer für die B AG unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erklärungskgemäß fest, d.h. unter Berücksichtigung der gebildeten Rückstellung für das Aktienoptionsprogramm (Körperschaftsteuerbescheid vom 15.03.2011).	66
Für das Streitjahr 2010 veranlagte der Beklagte die B AG unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erklärungskgemäß, d.h. unter Berücksichtigung der gebildeten Rückstellung für das Aktienoptionsprogramm. Der Körperschaftsteuerbescheid 2010 vom 21.03.2012 wurde an die Klägerin (unter der Firma B AG) als Gesamtrechtsnachfolgerin der B AG adressiert.	67
Das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung N führte jeweils nachfolgend Betriebsprüfungen (Bp) für die Jahre 2006 bis 2007, für die Jahre 2008 bis 2009 und für das Jahr 2010 durch.	68
Zum Aktienoptionsprogramm vertraten die Prüfer die Auffassung, eine Rückstellungsbildung sei nur in geringem Umfang zulässig. Bereits das der B AG zustehende Wahlrecht zwischen einer Aktienausgabe und einer Barabfindung schließe die Rückstellungsbildung (möglicherweise) aus, weil keine unvermeidbare Zahlungsverpflichtung gegenüber einem Dritten bestehe. Allerdings habe die B AG im Jahr 2009 ihr Wahlrecht abgesehen von Ausnahmefällen zugunsten einer Barabfindung ausgeübt. Außerdem seien die Optionen nicht bereits zum 31.12.2006, sondern jeweils 20 % erst zum xx.xx.2007, xx.xx.2008 u.s.w. „gevestet“ worden. Des Weiteren stehe das Aktienoptionsprogramm unter der Bedingung des	69

Exit-Ereignisses. Zu den Bilanzstichtagen 31.12.2007 bis 30.06.2010 handele es sich deshalb um rechtlich noch nicht entstandene, aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten, die vor Bedingungseintritt nicht passiviert werden könnten. Zwar könnten auch rechtlich noch nicht entstandene Verbindlichkeiten eine Rückstellung begründen, sofern das rechtliche Entstehen der Verbindlichkeit nur noch von unwesentlichen Tatbestandsmerkmalen abhängt, die Verbindlichkeit eng mit den abgelaufenen Wirtschaftsjahren zusammenhänge und Vergangenes abgegolten werde. Diese Voraussetzungen lägen im Streitfall jedoch nicht vor, weil das Aktienoptionsprogramm zukunftsorientierte Verpflichtungen in Abhängigkeit von einem Verkauf oder Börsengang der B AG begründe. Danach sei nur zum 31.12.2007 und 31.12.2008 eine Rückstellung für die mittlerweile tatsächlich ausbezahlten Aktienoptionen zu berücksichtigen. Da die Rückstellung weitestgehend bereits dem Grunde nach nicht anzuerkennen sei, habe sich die Bp nicht mit einer möglichen Bewertungsfrage auseinandergesetzt. Hiervon ausgehend ergäben sich folgende Mehrgewinne (vgl. Tz. 4.13 des Bp-Berichts für die Jahre 2006 und 2007 vom 20.11.2009; Tz. 2.9 des Bp-Berichts für die Jahre 2008 und 2009 vom 29.10.2012; Tz. 2.6 des Bp-Berichts für das Jahr 2010 vom 20.12.2012):

	31.12.2006	31.12.2007	31.12.2008	31.12.2009	30.06.2010
	– € –	– € –	– € –	– € –	– € –
Rückstellung bisher					
Rückstellung lt. Bp [nur		... --	...		
Abfindungsbeträge		xx.xxx,xx	xx.xxx,xx	...	...
für K und L]					
Differenz		...	...	...	...
./. Auswirkung Vorjahr	...	./. ...	./. ...	./. ...	./. ...
Mehrgewinn	...	...	...	...	...

70

Zur Umqualifizierung von Zinsen gem. § 8a KStG im Streitjahr 2006 vertrat der Prüfer in Tz. 4.27 seines Bp-Berichts vom 20.11.2009 die Ansicht, eine solche könne hinsichtlich der Zinsen der IJ Kanada nicht erfolgen, weil Vergütungen für nur kurzfristig überlassenes Fremdkapital bei der Freigrenze nicht zu berücksichtigen seien und die Vergütungen deshalb die Freigrenze unterschritten. Unabhängig davon fehle auch der erforderliche Nachweis, dass die Zinsen in Kanada die steuerliche Bemessungsgrundlage der IJ Kanada nicht gemindert hätten (Hinweis auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen – BMF – vom 15.07.2004 Rz. 27 und für ab dem 19.12.2006 zugeflossene Zinsen auf § 8b des Körperschaftsteuergesetzes – KStG – in der Fassung des Jahressteuergesetzes – JStG – 2007). Eine Erhöhung des zu versteuernden Einkommens ergab sich hieraus nicht, weil die B AG in ihrer ursprünglichen Erklärung insoweit selbst keine Umqualifizierung vorgenommen hatte und ihr Änderungsantrag insoweit zurückgestellt worden war.

71

Der Beklagte folgte der Auffassung der Prüfer und erließ unter Berücksichtigung weiterer, hier nicht streitiger bzw. nicht zu prüfender Punkte jeweils gem. § 164 Abs. 2 AO und unter

72

- einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid 2006 (zu versteuerndes Einkommen: ... €, Körperschaftsteuer nach Anrechnung ausländischer Steuern: ... €) sowie einen geänderten Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2006 (kein verbleibender Verlustabzug), jeweils vom 22.01.2010 und adressiert an die B AG; 73
- einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid 2007 (zu versteuerndes Einkommen: ... €, Körperschaftsteuer nach Anrechnung ausländischer Steuern: ... €) sowie einen geänderten Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2007 (kein verbleibender Verlustabzug), jeweils vom 22.01.2010 und adressiert an die B AG; 74
- einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 29.01.2013 (zu versteuerndes Einkommen ... €, Körperschaftsteuer nach Anrechnung ausländischer Steuern ... €), adressiert an die Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin der B AG; 75
- einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid 2009 vom 29.01.2013 (zu versteuerndes Einkommen: ... €, Körperschaftsteuer nach Anrechnung ausländischer Steuern: ... €), adressiert an die Klägerin als Gesamtnachfolgerin der B AG und 76
- einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid 2010 vom 29.01.2013 (zu versteuerndes Einkommen: ... €, Körperschaftsteuer nach Anrechnung ausländischer Steuern: ... €), adressiert an die Klägerin als Gesamtnachfolgerin der B AG. 77
- Die B AG legte (u.a.) gegen die vorgenannten Bescheide Einsprüche ein, und zwar mit Schriftsatz vom 08.02.2010 für die Streitjahre 2006 bis 2008 und mit Schriftsatz vom 12.02.2013 für die Streitjahre 2008 bis 2010. Mit Schriftsatz vom 31.05.2013 schränkte sie ihren Einspruch betreffend den Körperschaftsteuerbescheid 2008 teilweise ein. 78
- Mit den Einsprüchen machte sie u.a. geltend, die Rückstellungen wegen des Aktienoptionsprogramms müssten berücksichtigt werden und die Umqualifizierung der Zinszahlungen ihrer ausländischen Tochtergesellschaften in den USA, Spanien, Polen und Kanada (Letztere i.H.v. 113.862 €) in vGA sei unabhängig davon geboten, ob die vor dem 19.12.2006 zugeflossene Zinsen das Einkommen der leistenden Gesellschaft gemindert hätten oder nicht. Die von der IJ Kanada gezahlten Darlehens- und Cash-Zinsen beliefen sich auf insgesamt ... €. Bei der Prüfung, ob die Freigrenze in Höhe von 250.000 € überschritten werde, müssten auch die nicht als „Dauerschuldzinsen“ zu qualifizierenden Cash-Zinsen einbezogen werden. 79
- Mit Teil-Einspruchsentscheidung vom 12.10.2010 (adressiert an die B AG) wies der Beklagte die Einsprüche wegen Körperschaftsteuer 2006 und 2007 und gesonderter Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2006 und 31.12.2007, soweit über sie entschieden wurde, als unbegründet zurück. Dies betraf die Bildung von Rückstellungen für das Aktienoptionsprogramm und die Umqualifizierung von Zinserträgen aus Kanada gem. § 8a KStG. Ausdrücklich nicht entschieden wurde über die Anwendung des § 8b Abs. 3 KStG auf Wertberichtigungen der Forderungen/Darlehen Niederlande, die Umqualifizierung von Zinsen gem. § 8a KStG (teilweise) und die Typisierung nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG i.d.F. vom 22.12.2003. 80

Gestützt auf § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO erließ der Beklagte am 25.06.2013 geänderte Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2010, denen er einen für das vorliegende Verfahren nicht relevanten Vorläufigkeitsvermerk beifügte.

Mit Datum vom 26.06.2013 wies der Beklagte die Einsprüche wegen Körperschaftsteuer 2008 bis 2010 als unbegründet zurück. 82

Betreffend die Streitjahre 2006 und 2007 hat die B AG dagegen Klage erhoben, die unter dem Aktenzeichen 9 K 4169/10 registriert wurde. Soweit die Klage sich zunächst auf weitere Bescheide bezog, wurde die Klage mit Schriftsatz vom 07.02.2011 zurückgenommen und das Verfahren insoweit abgetrennt sowie unter dem Az. 9 K 528/11 eingestellt. Nachfolgend hat die Klägerin auch gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2008 bis 2010 Klage erhoben, die zunächst unter dem Aktenzeichen 9 K 2359/13 geführt wurde. Mit Beschluss vom 24.06.2013 hat der Senat die beiden Verfahren zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung unter dem Aktenzeichen 9 K 4169/10 verbunden. 83

Die (verbundenen) Klagen begründet die Klägerin mit den nachfolgenden Ausführungen zu den Streitpunkten „Aktienoptionsprogramm“ und „Umqualifizierung von Zinsen nach § 8a KStG 2003 betr. IJ Kanada“. Außerdem hat sie mit dem an den Beklagten adressierten Schriftsatz vom 09.09.2011 geltend gemacht, der Beklagte habe den Einspruch betreffend das Streitjahr 2006 für zwei Sachverhalte als unbegründet zurückgewiesen. „Das laufende Rechtsbehelfsverfahren“ werde nunmehr um die Sachverhalte „Grunderwerbsteuer G GmbH“ und „Erstattungszinsen“ erweitert. 84

Aktienoptionsprogramm 85

Die gebildeten Rückstellungen müssten steuerlich anerkannt werden. 86

Ob die Verbindlichkeit der B AG aus dem Aktienoptionsprogramm dem Grunde nach entstehe, sei zu den im vorliegenden Verfahren in Rede stehenden Bilanzstichtagen zwar ungewiss gewesen, jedoch habe eine für die Rückstellungsbildung ausreichende hinreichende Wahrscheinlichkeit für die zukünftige Erfüllung der zur Entstehung der Verbindlichkeit erforderlichen Tatbestandsmerkmale an jedem dieser Bilanzstichtage bestanden. Die Klägerin teile zwar nicht die Auffassung des Bundesfinanzhofs (BFH), wonach eine Rückstellungsbildung nicht in Betracht komme, wenn die auszugebenden Aktien aus einer bedingten Kapitalerhöhung stammten (BFH-Urteil vom 25.08.2010 I R 103/09, BFHE 231, 57, BStBl II 2011, 215). Hierauf komme es im Streitfall jedoch letztlich nicht an. Denn selbst wenn in der Ausübung des Wahlrechts seitens der B AG zugunsten einer Barzahlung eine für die Bildung der Rückstellung notwendige Bedingung zu sehen sei, müsse es nach den allgemeinen Grundprinzipien der Rückstellungsbildung genügen, wenn die Ausübung des Wahlrechts zugunsten einer Geldzahlung hinreichend wahrscheinlich sei. Zwar könne die B AG selbst Einfluss auf die Wahlrechtsausübung und damit auf den Eintritt der Bedingung und folglich auch auf die Passivierung der Verpflichtung nehmen. Diese eigene Einflussmöglichkeit verhindere die Passivierungspflicht jedoch nicht. Auch die Erfüllung verjährter Verpflichtungen beruhe auf einer „freiwilligen“ Entscheidung der Gesellschaft; gleichwohl stehe die Passivierung verjährter Verbindlichkeiten außer Frage, sofern deren Erfüllung beabsichtigt sei. 87

Der Gesellschafter der B AG sei (sinngemäß: unmittelbar oder mittelbar) ein Private Equity Unternehmen gewesen, dessen Geschäftsidee und Fondsstruktur darauf basiere, Unternehmen im Wert zu steigern und nach einer Haltedauer von maximal zehn Jahren einen Gewinn durch Veräußerung der Beteiligung zu erzielen. Dementsprechend habe bereits im 88

Jahr 2007 die konkrete Absicht bestanden, die Beteiligung zu veräußern. Damit sei hinreichend wahrscheinlich gewesen, dass innerhalb der im Optionsprogramm vorgesehenen 10-Jahresfrist das „Exit-Ereignis“ eintreten werde. Außerdem hätten die Ansprüche aus dem Optionsprogramm auch unabhängig vom Eintritt eines sog. Exit-Ereignisses solchen Mitarbeitern zugestanden, welche das Unternehmen als sog. „Good Leaver“ binnen der 10-Jahresfrist des Optionsprogramms verlassen hätten. „Good Leaver“ in diesem Sinne seien alle Mitarbeiter gewesen, deren Beschäftigungsverhältnis nicht durch einen wichtigen von ihnen gesetzten Grund seitens des Unternehmens beendet worden sei, sondern z.B. durch Eintritt in den Ruhestand oder wegen eines nur befristeten Beschäftigungsverhältnisses. Im Falle eines befristeten Anstellungsverhältnisses müsse ein Unternehmen mit der Geltendmachung von Ansprüchen aus dem Optionsprogramm rechnen, solange keine Verlängerungsvereinbarung getroffen worden sei. In den Fällen eines Eintritts in den Ruhestand bestehe eine vergleichbare Situation wie bei Pensionsrückstellungen. Soweit erforderlich, könne die Klägerin die Personen im Einzelnen ermitteln, deren Ruhestand angestanden habe bzw. deren Anstellungsverhältnisse befristet gewesen seien.

Eine hinreichende Wahrscheinlichkeit habe auch für die Ausübung des Wahlrechts der B AG zur Abfindung der Mitarbeiteransprüche aus dem Optionsprogramm in Geld bestanden. Der Vorstand der Klägerin und auch die Vertreter der Hauptaktionäre der Klägerin seien stets von einer Erfüllung der Ansprüche in Geld ausgegangen. Belegt werde dies durch die entsprechende Ausübung des Wahlrechts für die bereits ausgeschiedenen Mitarbeiter, der vorgesehenen Abfindung in Geld im Rahmen einer im Jahr 2007 geplanten Transaktion, die zu einem Exit-Ereignis geführt hätte, und der Ausübung des Wahlrechts im Geschäftsjahr 2009 für alle ausstehenden Optionen. Bereits Anfang 2007 hätten sich die Mehrheitsgesellschafter der Klägerin entschieden, ihre Beteiligung an der B AG zu veräußern. Die Veräußerung habe zunächst im Wege eines sog. Auktionsverfahrens unter Vermittlung einer entsprechenden Fremdfinanzierung für den Käufer durchgeführt werden sollen. Im Anschluss an eine Präsentation der M Bank am 08.03.2007 in New York sei das Auktionsverfahren planmäßig betrieben worden. Der seinerzeitigen Due-Diligence-Bericht von ... aus Juli 2007 habe darauf hingewiesen, dass eine Abwicklung des Stock Option Planes vorgesehen sei und dies zu erheblichen Geldauszahlungen aus der Gesellschaft führen könne. Ebenso sei der damalige Kaufvertragsentwurf (Anlage 3 zum Schriftsatz vom 10.09.2012) in den Vorbemerkungen und im Abschnitt 2.1 (d) von einer Geldzahlung an die Optionsberechtigten ausgegangen. Aufgrund der Finanzkrise seit Sommer 2007 sei jedoch die zur Erzielung des gewünschten Veräußerungserlöses erforderliche Fremdfinanzierungsquote (hohe Hebelwirkung) nicht mehr erreichbar gewesen. Das Auktionsverfahren sei deshalb im Oktober 2007 abgebrochen worden. Die Veräußerungsbemühungen und Überlegungen zu Veräußerungsstrategien seien aber fortgesetzt worden und hätten im Jahr 2008 zu Gesprächen des Vorstands der Klägerin mit der M Bank in ... geführt, um mit deren Hilfe einen Investor zu finden. Erste Gespräche mit einem konkreten Investor Anfang März 2008 seien jedoch im Ergebnis nicht erfolgreich gewesen. Auch wenn die vorgelegten Unterlagen sich auf die im Jahr 2007 abgebrochene Transaktion bezögen, habe – mangels gegenläufiger Erkenntnisse auch für die Folgezeit – davon ausgegangen werden müssen, dass die Verpflichtung in Zukunft bar erfüllt werde. Weitere Details zu den vorgenannten Prozessen könnten durch die beteiligten Vorstände der B AG, die Herren E und F, dargelegt werden.

Zumindest seit der Ausübung des Wahlrechts durch die Erklärungen der B AG im Oktober/November 2009 liege nur noch eine schuldrechtliche Nachbildung von Aktien bzw. Optionsrechten vor. Die Bezugsberechtigten erhielten nur einen Geldzahlungsanspruch in Höhe der Differenz zwischen dem Aktienwert im Zeitpunkt der Optionseinräumung und

demjenigen im Zeitpunkt der Optionsausübung. Für derartige schuldrechtliche Vereinbarungen sei eine Rückstellung nach § 249 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) zu bilden. Bei solchen virtuellen Optionsmodellen liege bereits an dem der Einräumung der Aktienoptionen folgenden Bilanzstichtag seitens des Unternehmens ein Erfüllungsrückstand vor, wenn der Aktienkurs gestiegen sei, da die Begünstigten insoweit ihren Arbeitsbeitrag zur Wertsteigerung der Aktien erbracht hätten.

Im Streitfall liege auch die wirtschaftliche Verursachung für die ungewisse Verbindlichkeit vor dem jeweiligen Bilanzstichtag. Der BFH habe zu Rückstellungen für Jubiläumszusagen und Urlaubsentgelten entschieden, dass eine wirtschaftliche Verursachung vor dem Bilanzstichtag im Falle eines Arbeitsverhältnisses anzunehmen sei, wenn eine künftige Leistung des Arbeitgebers im Hinblick auf eine schon bewirkte Leistung eines Mitarbeiters geschuldet werde. Die Teilnahme an dem Optionsprogramm der B AG stelle ein Entgelt für die während der Laufzeit des Optionsprogramms erbrachten Arbeitsleistungen der Mitarbeiter dar (bis zur Ausübung der Option) und diene nicht der Motivation der Mitarbeiter für die Zukunft (nach dem Zeitpunkt der Optionsausübung). Dementsprechend sei die Rückstellung nicht in den Stufen des sog. „Vesting“, sondern im Zeitablauf möglich. Bei Verpflichtungen, die kontinuierlich entstünden, komme es gerade nicht darauf an, dass der die Verpflichtung auslösende Tatbestand im Wesentlichen bereits vor dem Bilanzstichtag erfüllt worden sei. Die Verpflichtung aus dem Aktienoptionsprogramm stelle deshalb eine Gegenleistung für eine insoweit bereits vor dem jeweiligen Bilanzstichtag erbrachte Leistung des Bezugsberechtigten dar. Aktienoptionen honorierten die Tätigkeit des Berechtigten zum Zeitpunkt der Optionseinräumung bis zur Optionsausübung und gewährten folglich die Bezüge zeitraumbezogen. Es entstehe somit ein Erfüllungsrückstand. Das Exit-Ereignis sei lediglich der Anlass, nicht aber die Ursache der Zahlungen aufgrund des Aktienoptionsprogramms. Insoweit könne nichts anderes gelten als für Weihnachtsgratifikationen und Jubiläumszuwendungen, bei denen für die Rückstellungsbildung ebenfalls auf den bereits verdienten Teil abgestellt werde. 91

Eine Abzinsung der Rückstellung sei nicht erforderlich gewesen, weil man mit einem baldigen Exit-Ereignis gerechnet habe. 92

Umqualifizierung von Zinsen nach § 8a KStG 2003 betr. IJ Kanada 93

Die Zinszahlungen ihrer Tochtergesellschaft IJ Kanada seien gem. § 8a KStG 2003 in Höhe von 113.862 € (... € Darlehenszinsen, ... € Dauerschuldzinsen auf dem Cash-Konto) in vGA umzuqualifizieren mit der Folge ihrer Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG und dem Ansatz von nichtabziehbaren Betriebsausgaben i.H.v. 5 % des vorgenannten Betrages gem. § 8b Abs. 5 KStG. 94

Für vor dem 19.12.2006 zugeflossene Zinsen erfordere die vorgenannte Umqualifikation nicht den Nachweis, dass die Zinsen das Einkommen der leistenden Gesellschaft nicht gemindert hätten. Denn erst für ab dem 19.12.2006 zugeflossene Zinsen (im Streitfall i.H.v. ... € im Jahr 2006) habe das JStG 2007 eine derartige Voraussetzung normiert. 95

Die von der IJ Kanada im Jahr 2006 gezahlten Zinsen beliefen sich auf insgesamt ... € *[erklärende Ergänzung zum neutr. Urteil: über 250.000 €]*. Darlehens- und Cash-Zinsen überstiegen somit insgesamt die Freigrenze von 250.000 €. Entgegen Rz. 28 des BMF-Schreibens vom 15.07.2004 (BStBl I 2004, 593) müssten bei der Prüfung, ob die Freigrenze von 250.000 € überschritten werde, auch die hier nicht als „Dauerschuldzinsen“ zu qualifizierenden Cash-Zinsen herangezogen werden. 96

Das im Körperschaftsteuerbescheid 2006 der B AG angesetzte zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft sei um ... € zu mindern, weil die durch eine Anteilsvereinigung ausgelöste Grunderwerbsteuer in Höhe von ... € keine Anschaffungskosten darstelle, sondern sofort als Betriebsausgabe abzugsfähig sei. 98

Erstattungszinsen 99

Im zu versteuernden Einkommen des Jahres 2006 seien Erstattungszinsen zur Körperschaftsteuer 1994 i.H.v. ... € enthalten, die als steuerliche Nebenleistung wie die Körperschaftsteuer als Hauptleistung (vgl. § 10 Nr. 2 KStG) dem nicht steuerbaren Bereich zugewiesen werden müssten. Diesbezüglich bedürfe es im vorliegenden Klageverfahren jedoch keiner Entscheidung mehr, weil der Beklagte den Körperschaftsteuerbescheid 2006 in der mündlichen Verhandlung vom 01.10.2014 insoweit für vorläufig erklärt habe. 100

Die Klägerin beantragt, 101

unter Änderung der Körperschaftsteuerbescheide 2006 und 2007 sowie der Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2006 und 31.12.2007, jeweils vom 22.01.2010 und in Gestalt der Teil-Einspruchsentscheidung vom 12.10.2010, der Körperschaftsteuerbescheide 2008 bis 2010, jeweils vom 25.06.2013 und in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26.06.2013, die festgesetzte Körperschaftsteuer 2006 bis 2010 und die festgestellten verbleibenden Verlustabzüge zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2006 und 31.12.2007 dahingehend zu ändern, dass 102

1. die für die Jahre 2006 bis 2010 gebildeten Rückstellungen für die Verpflichtungen aus dem Aktienoptionsprogramm in Höhe von ... € zum 31.12.2006, ... € (statt bislang xx.xxx,xx €) zum 31.12.2007, ... € (statt bislang xx.xxx,xx €) zum 31.12.2008, ... € zum 31.12.2009 und ... € zum 30.06.2010 anerkannt werden, 103

2. für das Jahr 2006 ein Teilbetrag i.H.v. 113.863 € der von der IJ Kanada an die Klägerin gezahlten Zinsen als verdeckte Gewinnausschüttungen nach § 8a KStG qualifiziert wird, mit der Folge ihrer Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG und dem Ansatz von nichtabziehbaren Betriebsausgaben i.H.v. 5 % des vorgenannten Betrages gem. § 8b Abs. 5 KStG, 104

3. für das Jahr 2006 das zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft G GmbH um ... € gemindert wird, 105

und zwar in den Jahren 2006 und 2007 gegebenenfalls unter Anpassung der Gewerbesteuerrückstellung, 106

hilfsweise für den Fall der vollen oder teilweisen Abweisung der Klage, die Revision zuzulassen. 107

Der Beklagte beantragt, 108

der Klage in Bezug auf die Minderung des zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft G GmbH um ... € zu entsprechen und die Klage im Übrigen abzuweisen, 109

hilfsweise für den Fall, dass der Klage im Übrigen ganz oder teilweise stattgegeben wird, die Revision zuzulassen.

Aktienoptionsprogramm 111

Zum Aktienoptionsprogramm macht der Beklagte Folgendes geltend: 112

Der BFH habe entschieden, dass die Ausgabe von Aktienoptionen an Mitarbeiter durch eine AG im Rahmen eines Aktienoptionsplanes, der mit einer bedingten Kapitalerhöhung verbunden sei, nicht zu einem gewinnwirksamen Personalaufwand führe und insoweit eine Verbindlichkeitsrückstellung (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) nicht in Betracht komme. Zum 31.12.2006 und 31.12.2007 habe noch nicht festgestanden, in welcher Form die B AG das ihr zustehende Wahlrecht, Ansprüche aus dem Optionsprogramm entweder durch neue Aktien oder durch Geldzahlungen zu erfüllen, ausüben werde. Außerdem könnten (höhere) Rückstellungen zu den hier in Rede stehenden Bilanzstichtagen auch deshalb nicht gebildet werden, weil das Aktienoptionsprogramm weder an Vergangenes anknüpfe noch zur Abgeltung von Vergangenem aufgelegt worden sei, sondern durch die Verknüpfung mit einem sog. Exit-Ereignis einer Beteiligung der Vorstandsmitglieder und ausgewählter Mitarbeiter an einem künftigen Verkauf oder Börsengang der B AG dienen sollte. Auch der Eintritt eines Exit-Ereignisses sei zumindest an den Bilanzstichtagen 31.12.2006 und 31.12.2007 noch nicht hinreichend wahrscheinlich gewesen. Rückstellungen seien frühestens mit der Ausübung des Wahlrechts und der Verwirklichung eines sog. Exit-Ereignisses zu bilden. 113

Außerdem handele es sich bei etwaigen Betriebsausgaben, die im Zusammenhang mit dem Mitarbeiteroptionsprogramm anfielen, um vGA (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG), da diese Aufwendungen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst seien. Die mit dem Aktienoptionsprogramm verknüpften Ausübungsbedingungen seien nur erfüllt, wenn zum einen die Steigerung des Unternehmenswerts und zum anderen der Verkauf der Aktien innerhalb eines Zeitraums von 10 Jahren nach dem Ausgabetag der Optionen erfolge. Das Aktienoptionsprogramm diene somit der Förderung eines erfolgreichen Exits der Aktionäre und sei damit gesellschaftsrechtlich verursacht. Die Kosten des Aktienoptionsprogramms stellten Kosten der Aktionäre dar, weil diesen die finanziellen Vorteile im Exit-Fall tatsächlich zuflössen. Zwar bestehe auch eine betriebliche (Mit-)Veranlassung insoweit, als das Aktienprogramm der Mitarbeiterbindung und Mitarbeitermotivation diene. Diese betriebliche (Primär-)Veranlassung werde aber durch die gesellschaftliche Veranlassung (Sekundärveranlassung) überlagert. Denn abzustellen sei auf das „auslösende Moment“ für die Entstehung der Aufwendungen und ihre größere Nähe zur Veräußerung oder zum laufenden Gewinn (vgl. BFH-Entscheidung vom 12.03.2014 I R 45/13, BFHE 245, 25, BStBl II 2014, 719 zu Veräußerungskosten). 114

Umqualifizierung von Zinsen nach § 8a KStG 2003 betr. IJ Kanada 115

Auf die Ausführungen des Betriebsprüfers werde verwiesen. Unstreitig sei allerdings, dass die Zinsen für die langfristige Kapitalüberlassung i.H.v. 113.862 €, auf die sich der Antrag der Klägerin beziehe, bereits unterjährig vor dem 19.12.2006 zugeflossen seien. 116

Grunderwerbsteuer G GmbH 117

Der Körperschaftsteuerbescheid 2006 könne insoweit antragsgemäß geändert werden. 118

Entscheidungsgründe 119

A. Die Klage ist zulässig. Insbesondere ist auch bezüglich des Streitpunktes Organeinkommen/Grunderwerbsteuer ein außergerichtlicher Rechtsbehelf erfolglos geblieben.	120
In den Fällen, in denen ein außergerichtlicher Rechtsbehelf gegeben ist, ist die Klage vorbehaltlich der §§ 45, 46 der Finanzgerichtsordnung (FGO) nur zulässig, wenn das Vorverfahren über den außergerichtlichen Rechtsbehelf ganz oder zum Teil erfolglos geblieben ist. Nach § 367 Abs. 2a Satz 1 AO kann die Finanzbehörde vorab über Teile des Einspruchs entscheiden, wenn dies sachdienlich ist. Sie hat in dieser Entscheidung zu bestimmen, hinsichtlich welcher Teile Bestandskraft nicht eintreten soll (§ 367 Abs. 2a Satz 2 AO).	121
Im Streitfall hat der Beklagte für die Streitjahre 2006 und 2007 eine derartige Teileinspruchsentscheidung erlassen, und zwar mit dem Tenor: „Die Einsprüche werden, soweit hierdurch über sie entschieden wird, als unbegründet zurückgewiesen. Über folgende Teile der Einsprüche wird nicht entschieden: “ Daraus folgt, dass über alle Besteuerungsgrundlagen abschließend entschieden wurde, mit Ausnahme der ausdrücklich benannten. Da der Streitpunkt „Organeinkommen/Grunderwerbsteuer“ nicht in dem Ausnahmekatalog der Einspruchsentscheidung enthalten ist, hat der Beklagte auch über diesen in der Einspruchsentscheidung entschieden, d.h. der Einspruch ist diesbezüglich erfolglos geblieben. Insoweit ist es unerheblich, dass dieser Streitpunkt vorher nicht benannt war, denn verfahrensrechtlich ist es sogar sachdienlich und zulässig, über den Einspruch nur insoweit zu entscheiden, als er sich auf nicht ausdrücklich benannte Streitpunkte bezieht (vgl. BFH-Urteil vom 14.03.2012 X R 50/09, BStBl II 2012, 536; dazu kritisch Carlé, AO-StB 2013, 224; evtl. einschränkend Sächsisches FG, Urteil vom 23.10.2013 6 K 838/13, juris).	122
B. Die Klage ist ganz überwiegend unbegründet. Dem Klageantrag ist lediglich in Bezug auf den Streitpunkt Organeinkommen/Grunderwerbsteuer zu entsprechen. Im Übrigen sind die angefochtenen Bescheide – soweit über die Einsprüche bereits entschieden und ein Klageantrag gestellt wurde – nicht rechtswidrig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).	123
I. Im Streitjahr 2006 ist das zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft G GmbH um ... € zu mindern. Die Gewerbesteuerrückstellung und etwaige Ausgleichsansprüche zwischen der Klägerin und ihrer Organgesellschaft wegen der Gewerbesteuer sind entsprechend anzupassen.	124
Aufgrund der zwischenzeitlich ergangenen BFH-Rechtsprechung zur Frage der Aktivierung von Grunderwerbsteuer in den Fällen einer Anteilsvereinigung ist die vorgenannte Minderung des zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft G GmbH zwischen den Beteiligten unstreitig geworden. Weitergehender Ausführungen seitens des erkennenden Senats bedarf es deshalb insoweit nicht.	125
II. Zu Recht hat der Beklagte es abgelehnt, Zinszahlungen der IJ Kanada an die B AG im Streitjahr 2006 in Höhe von 113.862 € gemäß § 8a KStG 2003 in vGA umzuqualifizieren und gemäß § 8b Abs. 1, 5 KStG 2003 zu 95 % von der Körperschaftsteuer freizustellen.	126
1. § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG 2003 bestimmte: „Vergütungen für Fremdkapital, das eine Kapitalgesellschaft nicht nur kurzfristig von einem Anteilseigner erhalten hat, der zu einem Zeitpunkt im Wirtschaftsjahr wesentlich am Grund- oder Stammkapital beteiligt war, sind auch verdeckte Gewinnausschüttungen, wenn die Vergütungen insgesamt mehr als 250.000 Euro betragen und wenn“. Der vorgenannte Betrag von 250.000 Euro ist eine Freigrenze.	127

Bereits nach dem eindeutigen Wortlaut bezieht sich diese Freigrenze auf „die Vergütungen“ und damit auf die zuvor definierten „Vergütungen für Fremdkapital, das eine Kapitalgesellschaft nicht nur kurzfristig von einem Anteilseigner erhalten hat, ...“. Entgegen der Ansicht der Klägerin müssen somit Zinsen für kurzfristiges Fremdkapital (auch) im Rahmen der Prüfung, ob die Freigrenze überschritten wird, bereits nach dem Gesetzeswortlaut unberücksichtigt bleiben. Gründe, die nach Sinn und Zweck der Norm für eine vom Wortlaut abweichende Gesetzesauslegung sprechen könnten, sind nicht ersichtlich. Der Gesetzgeber wollte mit § 8a KStG 2003 ersichtlich Steuergestaltungen begegnen, in denen zur Finanzierung einer Gesellschaft an Stelle des üblichen Eigenkapitals langfristig Gesellschafterdarlehen eingesetzt werden (vgl. z.B. Menck in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 8a a.F. KStG, Rz. 1; Kröner in Ernst & Young, KStG, § 8a Rz. 10 ff., 71, Stand Dezember 2005). Vor diesem Hintergrund ist es folgerichtig, § 8a KStG 2003 dahingehend auszulegen, dass Vergütungen, die für nur kurzfristig überlassenes Kapital gezahlt werden und deshalb nicht zu vGA i.S. des § 8a KStG 2003 führen können, auch bei der Prüfung der Freigrenze nicht einzubeziehen sind (im Ergebnis ebenso: BMF-Schreiben vom 15.07.2004, BStBl I 2004, 593 Rz. 28; Gosch, KStG, 1. Aufl., § 8a Rz. 115; Pung/Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, Bd. 6, § 8a n.F. Rz. 125; Frotscher in Frotscher/Maas, KStG, § 8a, Stand: 15.08.2007; Köplin in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl., § 8a a.F. Rz. 125; Kröner in Ernst & Young, KStG, § 8a Rz. 80.4, Stand Dezember 2005; Grotherr, BB 2004, 411, 416 f.).

2. Vorliegend ist unstreitig, dass die von der IJ Kanada im Streitjahr 2006 an die Klägerin gezahlten Zinsen, die auf im Sinne des § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG 2003 nicht nur kurzfristige Kapitalüberlassungen entfallen, unter 250.000 € liegen. Ausgehend von den oben dargestellten Rechtsgrundsätzen, wonach Zinsen für nur kurzfristige Kapitalüberlassungen nicht in die Prüfung der Freigrenze einzubeziehen sind, wird im Streitjahr 2006 die Freigrenze des § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG 2003 insoweit nicht überschritten. Die von der IJ Kanada im Streitjahr 2006 an die Klägerin gezahlten Zinsen sind deshalb nicht gemäß § 8a KStG 2003 in vGA umzuqualifizieren. 128

3. Dementsprechend kommt es auf die Frage der korrespondierenden Beurteilung nach § 8b Abs. 1 S. 2 KStG (einschließlich des zeitlichen Anwendungsbereichs dieser Norm) nicht mehr an. 129

III. Rückstellungen für das Aktienoptionsprogramm sind über die von der Bp anerkannten Beträge hinaus nicht zu bilden. 130

1. Gemäß § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) hat eine Körperschaft in ihren Bilanzen das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) auszuweisen ist, sofern nicht steuerliche Sondervorschriften bestehen. Die handelsrechtlichen GoB ergeben sich insbesondere aus den Bestimmungen des Ersten Abschnitts des Dritten Buchs „Vorschriften für alle Kaufleute“ der §§ 238 ff. HGB. 131

a) Gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist nach ständiger BFH-Rechtsprechung entweder – erstens – das Bestehen einer dem Betrage nach ungewissen, dem Grunde nach aber bestehenden Verbindlichkeit oder – zweitens – die hinreichende Wahrscheinlichkeit des künftigen Entstehens einer – ggf. zugleich auch ihrer Höhe nach noch ungewissen – Verbindlichkeit (BFH-Urteil vom 06.02.2013 I R 62/11, BFHE 240, 314, BStBl II 2013, 954 m.w.N.). Wahrscheinlich ist das Entstehen einer Verbindlichkeit dem Grunde nach nur dann, wenn mehr Gründe dafür als dagegen sprechen; wenn also das 132

Entstehen dem Grunde nach eher zu erwarten ist („51 %“) als das Nichtentstehen (BFH-Urteil vom 18.01.2007 IV R 42/04, BFHE 216, 340, BStBl II 2008, 956). Die vorgenannten Voraussetzungen sind im Einzelfall auf der Grundlage objektiver, am Bilanzstichtag vorliegender Tatsachen aus der Sicht eines sorgfältigen und gewissenhaften Kaufmanns zu beurteilen. Dieser muss darüber hinaus ernsthaft mit seiner Inanspruchnahme rechnen (BFH-Urteil vom 06.02.2013 I R 62/11, BFHE 240, 314, BStBl II 2013, 954). Zudem darf es sich bei den Aufwendungen nicht um (nachträgliche) Herstellungs- oder Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts handeln (BFH-Urteil vom 05.06.2014 IV R 26/11, BFHE 246, 160, BStBl II 2014, 886). Des Weiteren setzt das Bestehen einer Verbindlichkeit den Anspruch eines Dritten im Sinne einer Außenverpflichtung voraus, die erzwingbar ist; ausreichend ist allerdings ein faktischer Leistungszwang, dem sich der Steuerpflichtige aus sittlichen, tatsächlichen oder wirtschaftlichen Gründen nicht entziehen kann, obwohl keine Rechtspflicht zur Leistung besteht (BFH-Urteil vom 05.06.2014 IV R 26/11, BFHE 246, 160, BStBl II 2014, 886). Für die Passivierung rechtlich noch nicht bestehender Verbindlichkeiten ist des Weiteren ein wirtschaftlicher Bezug der möglicherweise entstehenden Verbindlichkeiten zum Zeitraum vor dem jeweiligen Bilanzstichtag erforderlich (BFH-Urteil vom 06.02.2013 I R 62/11, BFHE 240, 314, BStBl II 2013, 954 m.w.N.). Der Vergangenheitsbezug setzt voraus, dass die wirtschaftlich wesentlichen Tatbestandsmerkmale für das Entstehen der Verbindlichkeit bereits am Bilanzstichtag erfüllt sind und das rechtliche Entstehen der Verbindlichkeit nur noch von wirtschaftlich unwesentlichen Tatbestandsmerkmalen abhängt; maßgeblich ist dabei die wirtschaftliche Bewertung des Einzelfalls vor dem Hintergrund der rechtlichen Struktur des Tatbestands, mit dessen Erfüllung die Verbindlichkeit entsteht (BFH-Urteile vom 17.10.2013 IV R 7/11, BFHE 243, 256, BStBl II 2014, 302; vom 06.06.2012 I R 99/10, BFHE 237, 335, BStBl II 2013, 196 m.w.N.). Die Erfüllung der Verpflichtung muss demnach nicht nur an Vergangenes anknüpfen, sondern auch Vergangenes abgelten (BFH-Urteil vom 19.05.1987 VIII R 327/83, BFHE 150, 140, BStBl II 1987, 848).

Nach § 5 Abs. 2a EStG sind für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftige Einnahmen oder Gewinne anfallen, Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst anzusetzen, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind. Ein Passivierungsverbot kommt danach allgemein in Betracht, wenn sich ein Anspruch nur auf künftiges, nicht aber auf vorhandenes Vermögen des Schuldners am Bilanzstichtag erstreckt (BT-Drucks 14/2070, S. 18; BFH-Urteil vom 06.02.2013 I R 62/11, BFHE 240, 314, BStBl II 2013, 954 m.w.N.). 133

Zwar dürfen Ansprüche und Verbindlichkeiten aus einem schwebenden Geschäft in der Bilanz grundsätzlich nicht ausgewiesen werden. Ein Bilanzausweis ist aber dann geboten, wenn das Gleichgewicht der Vertragsbeziehungen durch Vorleistungen oder Erfüllungsrückstände eines Vertragspartners gestört ist (BFH-Urteil vom 27.02.2014 III R 14/11, BFHE 246, 45, BStBl II 2014, 675 m.w.N.). Eine im schwebenden Geschäft zu passivierende Verbindlichkeit aus Erfüllungsrückstand setzt dabei voraus, dass die ausstehende Gegenleistung die erbrachte Vorleistung „abgelten“ soll und ihr damit synallagmatisch zweckgerichtet und zeitlich zuordenbar ist (BFH-Urteil vom 05.04.2006 I R 43/05, BFHE 213, 332, BStBl II 2006, 593). So ist – vorbehaltlich etwaiger gesetzlicher Sonderregelungen – die Bildung einer Rückstellung auch dann erforderlich, wenn Sonderzahlungen des Arbeitgebers im Hinblick auf künftige, während einer bestimmten Dauer der Betriebszugehörigkeit zu erbringende Arbeitsleistungen des Arbeitnehmers versprochen wurden und der Arbeitnehmer solche Leistungen teilweise schon vor dem Bilanzstichtag erbracht hat. Dies hat der BFH für Jubiläumszuwendungen angenommen, weil diese ein Entgelt für die während dieser Dauer erbrachten Arbeitsleistungen und auch ein Entgelt dafür darstellten, dass ein Arbeitnehmer sein Kündigungsrecht nicht ausübe. Zwar müsste der die Verpflichtung auslösende Tatbestand im Wesentlichen bereits vor dem 134

Bilanzstichtag erfüllt worden sein; dies könne aber dann nicht gelten, wenn die Voraussetzungen für die Verpflichtung kontinuierlich, insbesondere im Zeitablauf geschaffen würden (BFH-Urteil vom 05.02.1987 IV R 81/84, BFHE 149, 55, BStBl II 1987, 845 zur Rechtslage vor Einfügung des § 5 Abs. 4 EStG; BFH-Urteil vom 18.01.2007 IV R 42/04, BFHE 216, 340, BStBl II 2008, 956 zur Rechtslage nach Einfügung des § 5 Abs. 4 EStG). Demgegenüber liegt kein Erfüllungsrückstand vor, wenn eine Tätigkeit erbracht wird/wurde, dieser jedoch ein nur im Erfolgsfall zu zahlender Vergütungsanspruch gegenübersteht und der Erfolg noch nicht eingetreten ist (vgl. BFH-Beschluss vom 22.08.2006 X B 30/06, BFH/NV 2006, 2253, dort allerdings aus der Sicht des die Tätigkeit schuldenden Inkassounternehmens; vgl. auch BFH-Urteil vom 20.01.1983 IV R 168/81, BFHE 137, 489, BStBl II 1983, 375 zu Abfindungsansprüchen von Handelsvertretern).

Eine nach den vorstehenden Grundsätzen gebildete Rückstellung mindert schließlich nur dann den steuerlichen Gewinn bzw. das Einkommen, wenn die zu erwartenden Aufwendungen weder einem steuerrechtlichen Abzugsverbot unterliegen (BFH-Urteil vom 06.06.2012 I R 99/10, BFHE 237, 335, BStBl II 2013, 196) noch als vGA i.S. des § 8 Abs. 3 KStG zu beurteilen sind. Denn andernfalls wäre die gebildete Rückstellung durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung zu neutralisieren. 135

2. Ausgehend von den vorgenannten Grundsätzen durfte die B AG wegen des Aktienoptionsprogramms keine höheren als die vom Beklagten bereits anerkannten Rückstellungen bilden. 136

Die Ausgabe von Aktienoptionen an Mitarbeiter einer AG im Rahmen eines Aktienoptionsplans, der mit einer bedingten Kapitalerhöhung verbunden ist, führt im Zeitpunkt der Einräumung der unentgeltlich (oder teilentgeltlich) gewährten Bezugsrechte nicht zu einem gewinnwirksamen Personalaufwand und rechtfertigt dementsprechend zuvor nicht die gewinnmindernde Bildung von Rückstellungen (vgl. dazu nachfolgend unter B III. 2. b). Dies gilt auch dann, wenn die Kapitalgesellschaft nach ihrer Wahl anstelle der Ausgabe von Aktien Barzahlungen leisten kann, für eine spätere Wahlrechtsausübung zugunsten der Barzahlung jedoch keine hinreichende Wahrscheinlichkeit besteht (vgl. dazu unter B III. 2. c). Werden den Mitarbeitern einer AG wie im Streitfall im Rahmen eines Aktienoptionsprogramms Aktien oder Zahlungen unter der Voraussetzung zugesagt, dass das Unternehmen binnen einer bestimmten Frist veräußert wird oder die Mitarbeiter zuvor aus dem Unternehmen ausscheiden und im Zeitpunkt der vorgenannten Ereignisse ein bestimmter Aktienkurs (bzw. Aktienwert) erreicht bzw. überschritten worden ist, so genügt allein das Erreichen dieses Aktienkurses (bzw. Aktienwertes) bis zum Bilanzstichtag nicht für die Bildung einer gewinnwirksamen Rückstellung (vgl. dazu unter B III. 2. d). 137

a) Aktienoptionspläne sind Vereinbarungen, durch die Vorstandsmitglieder oder Arbeitnehmer einen Teil ihres Arbeitsentgelts in Form von Optionsrechten zum Erwerb von Aktien erhalten. Dabei werden u.a. festgelegt der letztmögliche Zeitpunkt, zu dem die Optionsrechte ausgeübt werden können, der erstmalige Zeitpunkt, zu dem die Optionsrechte ausgeübt werden können und der Bezugskurs, zu dem die Optionsberechtigten die Aktien erwerben können. Häufig wird die Ausübung des Optionsrechts an das Erreichen von Erfolgszielen gebunden, z.B. an einen bestimmten Aktienkurs. Schließlich werden auch Haltefristen vorgesehen, die einen sofortigen Verkauf der Aktien nach Ausübung der Option verbieten. Derartige echte Aktienoptionen können auf zwei Wegen erfüllt werden: mittels Ausgabe neuer Aktien aufgrund einer bedingten Kapitalerhöhung oder durch Ausgabe eigener Anteile. Aktienoptionspläne können sich aber nicht nur auf echte Aktienoptionen beziehen, sondern statt dessen auch nur virtuelle Aktienoptionen vorsehen, bei denen tatsächlich keine Aktien 138

ausgegeben werden, sondern lediglich Zahlungen erfolgen, die sich am Wert der Aktien orientieren (vgl. zu diesem typischen Verständnis des Regelungsinhalts von Aktienoptionsplänen z.B. Scheffler im Beck'schen Handbuch der Rechnungslegung, B 233 Rückstellungen, Rz. 485 ff.; Herzig, DB 1999, 1; Walter, DStR 2006, 1101; Günkler, StJB 2005/2006, 249, 256; Gelhausen in WP-Handbuch 2012, Bd. I, F 145 ff.; wohl auch Prinz, FR 2011, 234; s.a. BFH-Urteil vom 25.08.2010 I R 103/09, BFHE 231, 57, BStBl II 2011, 215). Bestehen weitergehende Bedingungen für den Aktienbezug bzw. für den Erhalt von Zahlungen entsprechend dem Wert der Aktien (wie etwa im Streitfall ein günstiger Unternehmensverkauf oder ein Ausscheiden des Arbeitnehmers aus dem Betrieb), so lassen sich allgemeine Stellungnahmen in Literatur und Rechtsprechung zu Aktienoptionsprogrammen auf derart speziell ausgestaltete Aktienoptionspläne nicht ohne Weiteres übertragen.

b) Nach dem BFH-Urteil vom 25.08.2010 I R 103/09 (BFHE 231, 57, BStBl II 2011, 215; zust. 139 Prinz, FR 2011, 235; Krumm in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 5 EStG Rz. 920 „Aktienoptionspläne“) führt die Ausgabe von Aktienoptionen an Mitarbeiter durch eine AG im Rahmen eines Aktienoptionsplans, der mit einer bedingten Kapitalerhöhung verbunden ist, im Zeitpunkt der Einräumung der unentgeltlich gewährten Bezugsrechte nicht zu einem gewinnwirksamen Personalaufwand. Eine Verbindlichkeitsrückstellung komme nicht in Betracht, weil es an einer gegenwärtigen wirtschaftlichen Belastung der AG fehle. Der Geschäftsvorfall sei für das Unternehmen neutral. Die Ausgabe der Optionen wirke sich allein als Vermögensverlust bei den Altaktionären als sog. Verwässerung des Werts der bisher vorhandenen Aktien aus. Dem folgt der erkennende Senat. Die Klägerin hält die BFH-Rechtsprechung zwar für unzutreffend, hat dies jedoch nicht näher begründet. Unter diesen Umständen sind weitere Ausführungen des erkennenden Senats zu dieser Frage entbehrlich.

Sollen zur Erfüllung des Aktienoptionsplans zuvor zurückgekaufte Aktien (eigene 140 Anteile/Aktien) eingesetzt werden, gilt seit der Einfügung von § 272 Abs. 1a und 1b HGB durch das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, BilMoG) vom 25.05.2009 mit (zwingender) Anwendung auf Jahresabschlüsse für nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahre nichts anderes als bei einer bedingten Kapitalerhöhung. Denn seitdem wird der Rückkauf von Anteilen/Aktien wie eine Kapitalmaßnahme behandelt (vgl. Krumm in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 5 EStG Rz. 920 „Aktienoptionspläne“; s. allg. zur Behandlung eigener Anteile nach dem BilMoG z.B.: BMF vom 27. 11. 2013, BStBl I 2013, 1615; Blumenberg/Lechner DB 14, 141; Krumm in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 5 EStG Rz. 740 „Eigene Anteile“). Demgegenüber waren eigene Anteile zuvor ggf. wie Wirtschaftsgüter zu behandeln und die Ausgabe derartiger Anteile dementsprechend nicht anders zu beurteilen als Barauszahlungen (vgl. auch Krumm in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 5 EStG Rz. 920 „Aktienoptionspläne“).

c) Im Streitfall hatte die B AG ein Wahlrecht, Aktien zu gewähren oder eine entsprechende 141 Geldabfindung zu leisten. Ob dieses Wahlrecht einer Rückstellungsbildung teilweise entgegenstand, bedarf vorliegend aus den Gründen zu B III. 2. d) keiner abschließenden Entscheidung.

aa) Steht einer AG im Rahmen eines Aktienoptionsprogramms das Wahlrecht zu, Aktien zu 142 gewähren oder eine entsprechende Barzahlung zu leisten, so kommt eine gewinnwirksame Rückstellungsbildung bereits dann in Betracht, wenn die Ausübung des Wahlrechts im Sinne einer Geldzahlung wahrscheinlich ist (so Scheffler im Beck'schen Handbuch der Rechnungslegung, B 233 Rückstellungen, Rz. 491 a.E.; Prinz, FR 2011, 234; Günkler, StJB 2005/2006, 249, 259, abstellend auf die Handhabung in der Vergangenheit; a.A. und auf die

bedingte Kapitalerhöhung abstellend Förschle/K. Hoffmann, Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 272 Rz. 522 a.E.). Eine Rückstellungsbildung ist nicht etwa allein deshalb ausgeschlossen, weil die AG durch die Wahl der bedingten Kapitalerhöhung die Entstehung eines Geldanspruchs ihrer Mitarbeiter vermeiden kann. Denn für eine Rückstellungsbildung kommt es nicht entscheidend darauf an, ob sich der Schuldner einer ihn belastenden Verbindlichkeit entziehen kann (vgl. BFH-Urteil vom 18.01.2007 IV R 42/04, BFHE 216, 340, BStBl II 2008, 956 zu nicht rechtsverbindlichen und widerruflichen Jubiläumszusagen; Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 33. Aufl., § 5 Rz. 385).

bb) Im Streitfall ist zu differenzieren. Die von der B AG gebildete Rückstellung beruht auf der Annahme, dass wahrscheinlich Ansprüche aller durch das Aktienoptionsprogramm begünstigten Mitarbeiter entstehen werden, sei es, weil diese innerhalb der zehnjährigen Laufzeit des Programms aus dem Unternehmen ausscheiden, sei es, weil innerhalb der zehnjährigen Laufzeit des Programms ein sog. Exit-Ereignis eintritt, welches zu einer Begünstigung aller verbliebenen Mitarbeiter führen werde. Die beiden vorgenannten Alternativen sind jeweils gesondert zu betrachten. 143

(1) Soweit es um die Ausübung des Optionsrechts durch einzelne Mitarbeiter anlässlich der Beendigung ihrer Tätigkeit für die B AG geht, war es von vornherein naheliegend und damit wahrscheinlich, dass etwaige Mitarbeiteransprüche mittels Geldzahlungen oder mittels der vorhandenen eigenen Aktien erfüllt würden und nicht jeweils durch eine aufwändige Kapitalerhöhung. Das im Aktienoptionsprogramm vorgesehene Wahlrecht zwischen einer Barabfindung und der Ausgabe von Aktien stand deshalb insoweit einer Rückstellungsbildung zu den Bilanzstichtagen 31.12.2006 bis 31.12.2009 nicht entgegen. Zum Bilanzstichtag 30.06.2010 waren zwar § 272 Abs. 1a und 1b HGB i.d.F. des BilMoG bereits zu berücksichtigen, doch rechtfertigt die zu diesem Zeitpunkt bereits erfolgte Barabfindung einzelner Mitarbeiter die Annahme, dass etwaige Ansprüche einzelner Mitarbeiter auch künftig eher mittels Geldzahlungen als durch Übertragung eigener Anteile befriedigt werden würden. Dementsprechend stand das im Aktienoptionsprogramm vorgesehene Wahlrecht zwischen einer Barabfindung und der Ausgabe von Aktien auch zum Bilanzstichtag 30.06.2010 einer Rückstellungsbildung nicht entgegen, soweit es um die etwaigen Ansprüche aus dem Unternehmen ausscheidender Optionsberechtigter ging. 144

(2) Soweit die B AG darüber hinaus Rückstellungen auch wegen des ihrer Ansicht nach wahrscheinlichen Eintritts eines Exit-Ereignisses gebildet hat, vermag der erkennende Senat hingegen bezogen auf die Bilanzstichtage 31.12.2006 bis 31.12.2008 nach der Aktenlage nicht festzustellen, dass mehr Gründe für eine Barzahlung (ggf. i.V.m. einer Ausgabe eigener Aktien) als für die Ausgabe neuer Aktien aufgrund der bedingten Kapitalerhöhung sprechen. Denn die Frage, wie das Wahlrecht ausgeübt wird, könnte auch von der Interessenlage des etwaigen künftigen Erwerbers abhängen, d.h. ob dieser einen Liquiditätsabfluss vermeiden und die Mitarbeiter weiter mittels der Aktien an das Unternehmen binden will oder ob er – trotz der bereits im Aktienoptionsprogramm vorgesehenen Sonderbedingungen für Options-Aktien (Rückkaufsrecht der AG, Förderungspflicht im Falle eines Börsengangs) – keine Drittbeteiligung am Unternehmen wünscht. Die Vertragsmodalitäten der im Jahr 2007 vorgesehenen, aber noch im selben Jahr gescheiterten Veräußerung der Anteile an der B AG lassen nicht ohne weiteres Rückschlüsse auf die Vertragsbedingungen bei etwaigen anderweitigen Veräußerungen zu. Auch die Ausübung des Wahlrechts durch die B AG am 16.10.2009 zugunsten von Barzahlungen im Exit-Fall hat keine Rückwirkung für die vorhergehenden Bilanzstichtage. Sie ist auch kein zwingendes Indiz für zurückliegende Bilanzstichtage, zumal es später im Jahr 2010 tatsächlich zu einer Umgestaltung des Aktienoptionsprogramms gekommen ist. Ebensowenig lassen sich in den Berichten über die 145

Prüfung der Konzernjahresabschlüsse Hinweise darauf finden, dass mit Barzahlungen zu rechnen sei. Vielmehr sprechen diese Berichte für die Jahre bis 2008 ausschließlich die Möglichkeit einer bedingten Kapitalerhöhung an. Allerdings hat die Klägerin in Bezug auf die vorgenannte Frage weitere Sachverhaltsermittlungen für erforderlich gehalten. Von einer Beweiserhebung hat der erkennende Senat insoweit abgesehen, weil Rückstellungen für den Exit-Fall bereits aus den nachfolgend unter B.III.2.d dargestellten Gründen ausgeschlossen sind.

d) Der Bildung höherer als der vom Beklagten bereits anerkannten Rückstellungen steht im Streitfall entgegen, dass (zumindest) im Hinblick auf die besondere Ausgestaltung des Aktienoptionsprogramms der B AG die wirtschaftlich wesentlichen Voraussetzungen für das Entstehen der (weiteren) Verbindlichkeiten an den hier in Rede stehenden Bilanzstichtagen noch nicht erfüllt waren, sondern das rechtliche Entstehen der Verbindlichkeiten noch von wirtschaftlich wesentlichen Tatbestandsmerkmalen abhing. 146

aa) Der vorrangige Zukunftsbezug und das Passivierungsverbot lassen sich vorliegend allerdings nicht unmittelbar aus § 5 Abs. 2a EStG ableiten. Denn die Verpflichtungen aus dem Aktienoptionsprogramm waren nicht nur zu erfüllen, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfielen. Voraussetzung für die Ausübung der Aktienoption war zwar in jedem Fall, dass bestimmte Aktienkurse bzw. Aktienwerte erreicht wurden. Eine Steigerung des Aktienkurses bzw. des nach den allgemeinen Unternehmensbewertungsmethoden ermittelten Aktienwertes kann jedoch auf bloßen Ertragserwartungen beruhen, die noch nicht realisiert sind. Gegenteiliges ergibt sich im Streitfall auch nicht insoweit, als die Ausübung der Aktienoptionen grundsätzlich (d.h. mit Ausnahmen für ausscheidende Mitarbeiter) eine Kombination eines Exit-Ereignisses mit einer Steigerung des Aktienwertes voraussetzte. Zwar hätte ein Exit-Ereignis in Form einer Veräußerung des Unternehmens durch die B AG bei dieser zu Einnahmen/Gewinnen geführt. Als Exit-Ereignis kam nach den Optionsbedingungen aber auch eine Veräußerung der Aktien an der B AG in Betracht und in dieser Variante hätte das Exit-Ereignis die Einnahmen und den Gewinn der B AG nicht berührt. 147

bb) Der Senat kann letztlich offen lassen, ob eine Rückstellungsbildung wegen geleisteter Arbeitsleistungen vorliegend bereits allein deshalb ausscheidet, weil zu den hier in Rede stehenden Bilanzstichtagen die Optionen noch nicht ausgeübt werden konnten, sondern der Optionsplan hierfür das zukünftige Erreichen und den Fortbestand bestimmter Aktienwerte voraussetzte. 148

aaa) Der I. Senat des BFH hat für derartige, eine künftige Wertsteigerung der Aktienvoraussetzende Optionsbedingungen ausdrücklich Zweifel an einer Rückstellungsbildung geäußert (BFH-Urteil vom 25.08.2010 I R 103/09, BFHE 231, 57, BStBl II 2011, 215, mit Anm. Buciek, FR 2011, 234). Demgegenüber wird im Schrifttum die Auffassung vertreten, eine Rückstellungsbildung sei zulässig, wenn/soweit am Bilanzstichtag die vereinbarte Wertentwicklung bereits erreicht oder übertroffen worden sei (Prinz, FR 2011, 234; Walter, DStR 2006, 1101; Günkler, StJB 2005/2006, 249, 259; Krumm in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 5 EStG Rz. 920 „Aktienoptionspläne“; Gelhausen in WP-Handbuch 2012, Bd. 1, F 147 ff.; Bauer/Strnad, BB 2003, 895, m.w.N.; Herzig, DB 1999, 1; Förtschle/K. Hoffmann in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 272Rz. 512). 149

bbb) Der erkennende Senat geht zunächst in Übereinstimmung mit den Beteiligten davon aus, dass eine Rückstellungsbildung von vornherein allenfalls insoweit in Betracht kommt, als zum jeweiligen Bilanzstichtag bereits ein bestimmter Aktienwert erreicht wurde, der über dem in den Optionsbedingungen festgelegten Mindestwert liegt. Allein die Erwartung oder 150

Wahrscheinlichkeit von Wertsteigerungen nach dem Bilanzstichtag rechtfertigt indes keine Rückstellung, weil derartige Wertsteigerungen vorrangig zukunftsbezogen sind. Hiervon ist auch die B AG ausgegangen und hat die Bewertung der streitigen Rückstellungen ausgehend von den von ihr zum jeweiligen Bilanzstichtag ermittelten Aktienwerten vorgenommen.

ccc) Erreicht oder überschreitet ein nach dem Börsenkurs, einem anerkannten Unternehmensbewertungsverfahren oder aus einzelnen Veräußerungen ermittelter Wert der Aktien den in den Aktienoptionsbestimmungen festgelegten Mindestwert der Aktien bereits zum Bilanzstichtag, so sprechen grundsätzlich mehr Gründe für eine längerfristige Beibehaltung dieses Werts als dagegen. Dies gilt zunächst für den Börsenkurs einer Aktie. Denn ein aktueller Börsenkurs spiegelt die informationsgestützte Einschätzung einer großen Zahl von Marktteilnehmern über die künftigen Risiken und Erfolgsaussichten des jeweiligen Unternehmens wider und drückt zugleich deren Erwartung aus, dass der jetzt gefundene Kurs voraussichtlich dauerhaften Charakter besitzt (vgl. BFH-Urteil vom 21.09.2011 I R 89/10, BFHE 235, 263, BStBl II 2014, 612). Im Prinzip gilt Gleiches aber auch für die Bewertung nach einem anerkannten, auf die künftigen Ertragsaussichten des Unternehmens abstellenden Unternehmensbewertungsverfahren oder im Fall einer Wertableitung aus Verkäufen, da das Ziel derartiger Bewertungen regelmäßig die Ermittlung des voraussichtlich dauerhaften Unternehmenswerts ist. Zwar mögen derartige Wertermittlungen im Einzelfall zu überprüfen und auch mit größeren Unsicherheiten als ein Börsenkurs behaftet sein (vgl. z.B. im Streitfall die Unterschiede zum 30.06.2010: Rückstellungsberechnung nach einem Unternehmensbewertungsverfahren rd. ... Mio. €, Rückstellungsberechnung ausgehend von Aktienrückkäufen rd.... Mio. €). Sind sie jedoch nach allgemein anerkannten Grundsätzen erfolgt, sprechen mehr Gründe für eine längerfristige Beibehaltung des ermittelten Wertes als dagegen. Soweit die Möglichkeit zur Ausübung des Optionsrechts somit von der Beibehaltung des Aktienwerts zum Bilanzstichtag bis zum erstmöglichen, nicht allzu fern liegenden Zeitpunkt der Ausübung des Optionsrechts abhängt, wird diese Voraussetzung für die Entstehung von Verbindlichkeiten aus dem Aktienoptionsprogramm deshalb mit hinreichender Wahrscheinlichkeit erfüllt sein. 151

Selbst wenn Ansprüche der Mitarbeiter aus dem Aktienoptionsprogramm allein von der Wertentwicklung der Aktien und einer Wartezeit bis zur erstmaligen Ausübbarkeit der eingeräumten Optionen abhängig wären (zu den im Streitfall bestehenden weiteren Voraussetzungen vgl. nachfolgend unter B.III.2.d.cc) und die vorgenannte Bejahung der Wahrscheinlichkeit einer Wertbeibehaltung bis zum ersten möglichen Optionsausübungszeitpunkt somit gleichzeitig die Wahrscheinlichkeit des Entstehens von Mitarbeiteransprüchen aufgrund des Aktienoptionsprogramms begründen würde, beinhaltet dies noch keine Aussage zu der Frage, ob der die Verpflichtung auslösende Tatbestand im Wesentlichen bereits vor dem Bilanzstichtag erfüllt worden ist. Zwar wird auch im Rahmen eines Aktienoptionsprogramms, welches allein auf die Wertentwicklung der Aktien und auf eine Wartezeit bis zur erstmaligen Ausübbarkeit der eingeräumten Optionen abstellt, eine Sonderzahlung des Arbeitgebers im Hinblick auf künftige, während einer bestimmten Dauer der Betriebszugehörigkeit zu erbringende Arbeitsleistungen versprochen. Anders als bei einer Jubiläumszusage ist diese Sonderzahlung jedoch nicht vorrangig von der Betriebszugehörigkeit abhängig, sondern daneben steht als völlig eigenständige Voraussetzung das Erreichen eines bestimmten Unternehmenserfolgs (gemessen an dem Aktienwert). Ist dieser Erfolg zu einem bestimmten, nach dem Bilanzstichtag liegenden Tag nicht eingetreten, entfällt die Sonderzahlung vollständig (und wird nicht etwa wie in den Fällen einer Jubiläumszuwendung in Form von Aktien nur in ihrem Wert gemindert, vgl. zu Letzterem BFH-Urteil vom 18.01.2007 IV R 42/04, BFHE 219, 340, BStBl II 2008, 956). Die Voraussetzungen für die Verpflichtungen aufgrund des Aktienoptionsprogramms werden 152

damit nicht vorrangig kontinuierlich im Zeitablauf entsprechend der Arbeitsleistung des Mitarbeiters geschaffen, sondern knüpfen gleichrangig an einen – aus welchen Gründen auch immer eintretenden – Erfolg des Unternehmens an, wobei sich der sich im Aktienwert zum Bilanzstichtag widerspiegelnde Erfolg seinerseits ebenfalls nicht vorrangig als „Vergangenheitswert“, sondern zumindest gleichermaßen als „Zukunftsprognose“ darstellt.

Einer abschließenden Entscheidung der vorgenannten Frage bedarf es jedoch nicht, weil im Streitfall die (etwaigen) Ansprüche der Mitarbeiter aufgrund des Aktienoptionsprogramms von weiteren Voraussetzungen abhängen, die bei einer wirtschaftlichen Bewertung der Gesamtumstände ergeben, dass die wirtschaftlich wesentlichen Tatbestandsmerkmale für das Entstehen der Verbindlichkeit an den hier in Rede stehenden Bilanzstichtagen (mit Ausnahme der vom Beklagten bereits anerkannten Teilbeträge) noch nicht erfüllt waren (vgl. dazu nachfolgend unter cc). 153

cc) Für etwaige Verbindlichkeiten aufgrund des Aktienoptionsprogramms der B AG, die im Falle eines Exit-Ereignisses oder eines Ausscheidens der Mitarbeiter bei gleichzeitiger Überschreitung des festgelegten Mindest-Aktienwertes entstehen würden, konnte die B AG zu den Bilanzstichtagen 31.12.2006 bis 31.12.2009 und 30.06.2010 keine Rückstellungen bilden, weil derartige Verbindlichkeiten maßgeblich von erst nach den Bilanzstichtagen (eventuell) eintretenden Umständen abhängig waren. 154

Für etwaige von einem Exit-Ereignis abhängige Mitarbeiteransprüche aufgrund des Aktienoptionsprogramms der B AG kann dahingestellt bleiben, ob der Eintritt eines Exit-Ereignisses innerhalb der zehnjährigen Programmlaufzeit wahrscheinlich war. Entsprechendes gilt für ein Ausscheiden der Mitarbeiter aus dem Unternehmen, wobei der erkennende Senat allerdings davon ausgeht, dass allenfalls bezogen auf einen (im vorliegenden Verfahren nicht abschließend festgestellten) Teil der Teilnehmer an dem Aktienoptionsprogramm ein Ausscheiden aus dem Unternehmen binnen der Programmlaufzeit wahrscheinlich war, zumal allein die Befristung eines Anstellungsverhältnisses nicht den Rückschluss zulässt, dieses werde wahrscheinlich nach Fristablauf nicht fortgeführt. Selbst wenn/soweit der Eintritt eines Exit-Ereignisses bzw. das Ausscheiden einzelner Programmteilnehmer innerhalb der Laufzeit des Aktienoptionsprogramms wahrscheinlich gewesen wäre, würden die voraussichtlich entstehenden Mitarbeiteransprüche nicht im Wesentlichen aufgrund der früheren Tätigkeit der Mitarbeiter bis zum jeweiligen Bilanzstichtag (zeitanteilig) beruhen, sondern wären entscheidend durch das Exit-Ereignis bzw. durch das Ausscheiden aus dem Unternehmen in Verbindung mit dem Wert der Aktien im Zeitpunkt dieser Ereignisse veranlasst. 155

aaa) Aus Sicht des erkennenden Senats ist das Exit-Ereignis eine derart gewichtige zukunftsbezogene Voraussetzung, dass bereits allein deshalb Rückstellungen, die von der B AG wegen des von ihr angenommenen wahrscheinlichen Eintritts dieses Exit-Ereignisses und darauf beruhender Abfindungsansprüche gebildet wurden, steuerlich nicht anerkannt werden können. Entsprechendes gilt für Rückstellungen der B AG, soweit die Klägerin diese (auch) auf das wahrscheinliche Ausscheiden von Mitarbeitern vor Beginn des Ruhestands während der zehnjährigen Programmlaufzeit stützen will, solange sich das Ausscheiden einzelner Mitarbeiter vor dem Bilanzstichtag noch nicht konkret abzeichnete. Die vorgenannten Wertungen gelten erst recht unter Einbeziehung der nach dem Aktienoptionsprogramm der B AG außerdem erforderlichen Wertsteigerung der Aktien bezogen auf einen Bewertungsstichtag nach dem Bilanzstichtag. Wie bereits dargelegt (vgl. oben unter III. 2.d. bb) weist die letztgenannte Voraussetzung ebenfalls einen deutlichen Zukunftsbezug auf. Außerdem lassen die Gesamtbedingungen des Aktienoptionsprogramms erkennen, dass mit 156

diesem vorrangig das Ziel verfolgt werden sollte, die Mitarbeiter zu motivieren, das von den Aktionären angestrebte Exit-Ereignis möglichst zu fördern oder aus dem Unternehmen auszuscheiden. Denn allein die Betriebstreue der Mitarbeiter und eine engagierte und erfolgreiche Tätigkeit für das Unternehmen sollten gerade nicht genügen, um Sonderzahlungen zu erhalten. Selbst bei einer beständigen deutlichen Wertsteigerung während der gesamten zehnjährigen Programmlaufzeit im Vergleich zu dem im Aktienoptionsprogramm festgelegten Mindestwert bestünden ohne ein Exit-Ereignis keinerlei Ansprüche der weiterhin betriebstreuen Arbeitnehmer. Damit war für betriebstreue (und noch nicht in Ruhestand gehende) Mitarbeiter grundsätzlich das Exit-Ereignis die entscheidende Voraussetzung für das Entstehen von Ansprüchen aus dem Aktienoptionsprogramm.

bbb) In den Fällen, in denen sich das Ausscheiden einzelner Mitarbeiter vor dem Bilanzstichtag zwar bereits abzeichnete (etwa aufgrund einer bereits erfolgten Kündigung, wegen bestehender konkreter Anhaltspunkte, die gegen die Verlängerung eines befristeten Arbeitsvertrags sprachen, oder wegen des vorgesehenen Eintritts in den Ruhestand), jedoch noch nicht eingetreten war und dementsprechend rechtlich noch keine Ansprüche aus dem Aktienoptionsprogramm entstanden waren, mag das erst künftige Ausscheiden bei isolierter Betrachtung zwar allein nicht genügen, um einen vorrangigen Vergangenheitsbezug abzulehnen. Doch ist auch insoweit in die Beurteilung einzubeziehen, dass weitere Voraussetzung für das Entstehen von Ansprüchen aufgrund des Aktienoptionsprogramms eine Wertsteigerung der Aktien im Vergleich zu dem im Programm festgelegten Erfolgsziel war und zwar bezogen auf den Zeitpunkt des Ausscheidens aus dem Unternehmen. Wie bereits dargelegt (vgl. oben unter III. 2. d. bb) weist die letztgenannte Voraussetzung ebenfalls einen deutlichen Zukunftsbezug aus. Eine wirtschaftliche Bewertung der Gesamtumstände führt somit auch in Bezug auf die letztgenannten Sachverhaltskonstellationen zu dem Ergebnis, dass die wirtschaftlich wesentlichen Tatbestandsmerkmale für das Entstehen der Verbindlichkeit an den hier in Rede stehenden Bilanzstichtagen (mit Ausnahme der vom Beklagten bereits anerkannten Teilbeträge) noch nicht erfüllt waren.

157

ccc) Den gegenteiligen Argumenten der Klägerin vermag der erkennende Senat nicht zu folgen.

158

(1) Die Würdigung des Senats, wonach das künftige Zusammentreffen eines Exit-Ereignisses bzw. einer Auflösung/Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses mit der auf den vorgenannten Zeitpunkt bezogenen Erreichung eines Erfolgsziels als die wirtschaftlich wesentlichen Tatbestandsmerkmale für das Entstehen von Verbindlichkeiten aufgrund des Aktienoptionsprogramms der B AG zu beurteilen sind, entspricht den Wertungen der BFH-Rechtsprechung zum Abfindungsanspruch von Handelsvertretern.

159

Nach den BFH-Entscheidungen vom 20.01.1983 IV R 168/81 (BFHE 137, 489, BStBl II 1983, 375) und vom 04.02.1999 VIII B 31/98 (BFH/NV 1999, 1076; zust. Lambrecht in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 5 Rz. D 291; wohl auch Schmidt/Weber-Grellet, § 5 Rz. 550 „Ausgleichsverpflichtung“; kritisch Krumm in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 5 EStG Rz. 1000; a.A. Schulz in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 EStG Rz. 1506) ist der Kaufmann handelsrechtlich nicht verpflichtet und damit einkommensteuerrechtlich nicht befugt, für künftige Ausgleichsverpflichtungen gegenüber Handelsvertretern nach § 89b HGB bereits vor Beendigung des Vertragsverhältnisses Rückstellungen zu bilden. Denn die Tätigkeit als solche reiche für die Entstehung des Ausgleichsanspruchs nicht aus. Ausschlaggebend sei vielmehr, dass dem Unternehmer aus der früheren Tätigkeit mit hoher Wahrscheinlichkeit noch nach Beendigung des Vertragsverhältnisses erhebliche Vorteile

160

erwachsen. In dieser Abhängigkeit von künftigen Vorteilen des Unternehmens liege auch der für die Rückstellungsbildung wesentliche Unterschied zwischen dem Ausgleichsanspruch eines Handelsvertreters und dem Pensionsanspruch eines Arbeitnehmers. Allerdings kommt nach dem BFH-Urteil vom 24.01.2001 I R 39/00 (BFHE 195, 121, BStBl II 2005, 465) eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten dann in Betracht, wenn einem Handelsvertreter für die Zeit nach Beendigung des Vertretungsverhältnisses die Fortzahlung der Provision zugesagt wird (und zwar im dortigen Fall auf den die Summe von 500.000 DM im Vertragsgebiet übersteigenden letzten Jahresumsatz), ohne dass der Anspruch vom Fortbestehen wirtschaftlicher Vorteile des Geschäftsherrn abhängen soll, weil die hierdurch entstehende ungewisse Verbindlichkeit des Geschäftsherrn wirtschaftlich durch die Arbeitsleistung des Vertreters verursacht sein kann.

Wie bei den Ausgleichsansprüchen für Handelsvertreter gem. § 89b HGB genügte nach dem 161 vorliegend zu beurteilenden Aktienoptionsprogramm der B AG die bloße Tätigkeit der Mitarbeiter nicht, um Ansprüche zu begründen. Vielmehr war Voraussetzung für die Ausübung der Option, dass künftige Vorteile für das Unternehmen und für die bisherigen Aktionäre entstanden (in Form einer Wertsteigerung des Unternehmens) und diese sogar grundsätzlich mittels des Exit-Ereignisses im Verhältnis zu Dritten auch realisiert worden sein mussten (sei es zum Vorteil der Klägerin, sei es zum Vorteil ihrer Gesellschafter). Wie bei den Ansprüchen nach § 89b HGB ging es somit nicht nur um eine Entlohnung für die Vergangenheit, sondern vorrangig um eine „Erfolgsprämie“ in Bezug auf ein künftiges Geschäft (den Exit-Fall).

(2) Das BFH-Urteil vom 12.03.2014 I R 45/13 (BFHE 245, 25, BStBl II 2014, 719) steht der 162 vorgenannten Beurteilung nicht entgegen. Dort hat der BFH zwar zu einer Tantiemezusage zugunsten eines Geschäftsführers „in Anerkennung seiner langjährigen Leistungen“, die in engem zeitlichen Zusammenhang mit einer Anteilsveräußerung erteilt wurde, entschieden, dass mit der Tantieme die Leistungen des Geschäftsführers in der Vergangenheit veräußerungsunabhängig honoriert werden sollten und nur anlässlich der Veräußerung gezahlt wurden. Deshalb zähle die Tantieme nicht zu den Ver-äußerungskosten i.S. des § 8b Abs. 2 KStG. Im dortigen Streitfall hatte der Geschäftsführer sich im Zeitpunkt der Tantiemezusage die Entlohnung aber bereits verdient (die Geschäftsanteile wurden im dortigen Streitfall bereits am Folgetag veräußert), während es bei dem hier zu beurteilenden Aktienoptionsprogramm vorrangig um die Motivation der Mitarbeiter ging, den Wert des Unternehmens in der Zukunft zu steigern (bzw. an späteren Bilanzstichtagen eine eingetretene Wertsteigerung zumindest zu erhalten) und das angestrebte künftige Exit-Ereignis zu fördern. Außerdem geht es vorliegend nicht um die Abgrenzung zwischen allgemeinem Lohnaufwand und Veräußerungskosten, sondern um die Frage, in welchem Wirtschaftsjahr der entsprechende Aufwand anzusetzen ist. Mithin ist es nicht ausgeschlossen, zwar Lohnaufwand anzunehmen, aber gleichzeitig hinsichtlich der Zuordnung zu einem bestimmten Wirtschaftsjahr dem Umstand entscheidende Bedeutung beizumessen, dass dieser Lohnaufwand nur im Falle eines künftigen, erfolgreichen Exit-Ereignisses anfällt.

(3) Soweit zu den IFRS die Auffassung vertreten wird, eine Rückstellungsbildung sei auch für 163 solche Aktienoptionen zulässig, die erlöschen, wenn die Aktien der Gesellschaft nicht binnen drei Jahren an der Börse eingeführt sein sollten (so Rammert in Münchener Kommentar Bilanzrecht, Band 2, IFRS, IFRS 2, Rz. 100), steht dies der Senatsentscheidung bereits deshalb nicht entgegen, weil die IFRS-Grundsätze nicht für das Steuerrecht gelten (vgl. BFH-Urteil vom 25.08.2010 I R 103/09, BFHE 231, 57, BStBl II 2011, 215).

- (4) Der BFH hat zwar die Bildung von Rückstellungen für versprochene Gratifikationen (BFH-Urteil vom 07.07.1983 IV R 47/80, BFHE 139, 154, BStBl II 1983, 753) und Jubiläumszuwendungen (BFH IV R 47/80, BStBl II 1983, 753; IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845) auch dann zugelassen, wenn diese an die Arbeitnehmer nach Ablauf mehrerer Jahre und unter der Voraussetzung weiterer Betriebszugehörigkeit auszuzahlen sind. Auch mag es für die Rückstellungsbildung unschädlich sein, wenn dabei die Höhe der Zuwendung mittelbar durch die Entwicklung des Unternehmenswerts beeinflusst wird, wie z.B. bei der Zusage, im Falle langjähriger Betriebstreue Gratisaktien auszugeben. Hiervon abweichend genügte im vorliegenden Streitfall jedoch – wie dargelegt – eine langjährige Betriebstreue gerade nicht, um Sonderzuwendungen aufgrund des Aktienoptionsprogramms der B AG zu erhalten. Außerdem hat der BFH eine Rückstellungsbildung für Vergütungen, die in entscheidender Weise von der künftigen Unternehmenssituation abhängen, nicht nur in Bezug auf Handelsvertreter-Abfindungen nicht zugelassen (s. dazu die obigen Ausführungen), sondern gleichermaßen für solche Erfolgsprämien an Arbeitnehmer, die erst nach langer Zeit (dort 20 Jahre) und dann nur nach Maßgabe der späteren Ertrags- und Liquiditätslage zu zahlen waren (BFH-Urteil vom 18.06.1980 I R 72/76, BFHE 131, 303, BStBl II 1980, 741).
- (5) Auch die Abfindung von Arbeitnehmern anlässlich deren Ausscheidens aus dem Betrieb rechtfertigt nicht allein wegen des Zusammenhangs mit der früheren Tätigkeit eine Rückstellungsbildung bereits vor der Kündigungserklärung oder vor einer Vereinbarung über die einvernehmliche Beendigung des Arbeitsverhältnisses (vgl. BFH-Beschluss vom 09.05.1995 IV B 97/94, BFH/NV 1995, 970; Hessisches FG, Urteil vom 09.12.2004 4 K 3327/03, EFG 2005, 938). 165
- (6) Entgegen der Ansicht der Klägerin ist das vorliegend zu beurteilende Aktienoptionsprogramm auch nicht mit der Gewährung von Pensionszusagen vergleichbar. Insbesondere lässt sich aus der steuerlichen Anerkennung von Pensionsrückstellungen nach Maßgabe des § 6a EStG nicht ableiten, dass auch für solche Zuwendungen an Arbeitnehmer anlässlich ihres Ausscheidens aus dem Dienstverhältnis Rückstellungen gebildet werden dürften, die – wie im Streitfall – nur unter der Bedingung des Eintritts und des Fortbestands einer Unternehmenswertsteigerung zugesagt wurden. Vielmehr untersagt § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG gerade die Bildung von Pensionszusagen, die – von engen Ausnahmen abgesehen – unter dem Vorbehalt ihrer späteren Minderung oder ihres Entzugs stehen. 166
- e) Da der von der Klägerin begehrte Ansatz höherer Rückstellungen wegen etwaiger Verpflichtungen aufgrund des Aktienoptionsprogramms bereits dem Grunde nach keinen Erfolg hat, erübrigen sich Ausführungen dazu, ob die Rückstellungen der Höhe nach zutreffend berechnet wurden oder z.B. eine Abzinsung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG geboten war. Soweit bereits der Beklagte eine Rückstellung anerkannt hat, bedarf es wegen des Verböserungsverbots im gerichtlichen Verfahren (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO) auch keiner näheren Prüfung, ob die Höhe der Rückstellung zutreffend war oder die Rückstellungen zum 31.12.2007 und 31.12.2008 möglicherweise verfrüht gebildet wurden. Eine Saldierung mit der teilweisen Klagestattgabe ist ausgeschlossen, weil diese nur das Streitjahr 2006 betrifft (vgl. unter B.I.). 167
- IV. Der Ansatz von verdeckten Gewinnausschüttungen i.S. des § 8 Abs. 3 KStG im Zusammenhang mit dem Aktienoptionsprogramm scheidet im Streitfall aus. 168
1. Unter einer vGA i. S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu 169

einer offenen Ausschüttung steht. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der BFH die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (BFH-Urteil vom 23.10.2013 I R 89/12, BFHE 244, 262, BStBl II 2014, 729). Auf die Denkfigur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters kann indes – jedenfalls im Sinne eines Maßstabes für den sog. Fremdvergleich – nicht abgestellt werden, wenn ein Rechtsverhältnis zu beurteilen ist, das nur zwischen Gesellschaft und Gesellschafter denkbar ist und ein Vergleich mit dem Verhalten gegenüber einem Nichtgesellschafter daher von vornherein ausscheidet. Dies gilt insbesondere für Rechtsverhältnisse im Zusammenhang mit der Gründung und der Kapitalausstattung der Kapitalgesellschaft (BFH-Urteil vom 14.08.1985 I R 149/81, BFHE 144, 548, BStBl II 1986, 86).

2. Soweit im Streitfall entsprechend den obigen Ausführungen unter III. der Ansatz einer höheren als der bislang vom Beklagten steuerlich anerkannten Rückstellung ausgeschlossen ist, tritt bei der B AG durch das Aktienoptionsprogramm bereits keine Vermögensminderung ein, die Grundlage für die Annahme einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 KStG sein könnte. 170

3. In Höhe der vom Beklagten bezüglich des Aktienoptionsprogramms steuerlich anerkannten Rückstellungen zum 31.12.2007 und 31.12.2008 (bzw. der entsprechenden späteren tatsächlichen Auszahlungen) liegt zwar eine Vermögensminderung vor. Der erkennende Senat hat jedoch erhebliche Bedenken, ob die Ausübung des Wahlrechts zugunsten einer Barabfindung zu einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 KStG führen kann. Die Ausübung des Wahlrechts zugunsten einer Barzahlung ist zwar für die Gesellschafter (Aktionäre) insoweit vorteilhaft, als sie eine „Verwässerung“ des Werts der bisherigen Aktien durch die Ausgabe neuer Aktien im Rahmen einer Kapitalerhöhung vermeidet. Andererseits bewirkt auch die Barzahlung letztlich eine Wertminderung der bestehenden Aktien. Selbst wenn das Aktienoptionsprogramm insgesamt (d.h. auch bezüglich der Zusagen für den Fall eines Ausscheidens der Optionsberechtigten) dazu gedient haben sollte, eine Wertsteigerung des Unternehmens und ein profitables Exit-Ereignis zu erreichen, kommt die Wertsteigerung des Unternehmens als solche außerdem nicht nur den Gesellschaftern der B AG zugute, sondern gleichermaßen auch der B AG selbst. Unabhängig davon könnte die Entscheidung, ob eine bedingte Kapitalerhöhung durchgeführt wird oder nicht, sich als Frage der Kapitalausstattung darstellen und einem Fremdvergleich entzogen sein. 171

Der erkennende Senat kann die abschließende Entscheidung der vorgenannten, allenfalls die Streitjahre 2007 bis 2009 betreffenden Fragen im Streitfall jedoch dahingestellt lassen. Denn dem erkennenden Senat ist eine Verböserung verwehrt (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO). Eine Saldierung mit der teilweisen Klagestattgabe ist ausgeschlossen, weil diese nur das Streitjahr 2006 betrifft (vgl. unter B.I.). 172

V. Der im Zusammenhang mit der Körperschaftsteuer 2010 gemäß § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 4h Abs. 1, 4 EStG festgestellte EBITDA-Vortrag ist nicht zu ändern. Die Klägerin hat keine Änderung dieses EBITDA-Vortrags begehrt und der erkennende Senat darf gemäß § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO nicht über das Klagebegehren hinausgehen. 173

Der Senat verkennt insoweit nicht, dass er an die Fassung der Anträge nicht gebunden ist. Im Streitfall beruht die fehlende (ggf. hilfsweise) Antragstellung bezüglich des EBITDA-Vortrags jedoch nicht etwa auf einem Versehen. Vielmehr haben die Beteiligten bereits bei der Betriebsprüfung und nunmehr nach Erörterung in der mündlichen Verhandlung auch für das Klageverfahren auf eine Prüfung und Anpassung des EBITDA-Vortrags verzichtet, weil der 174

zum 30.06.2010 bestehende EBITDA-Vortrag aufgrund der Verschmelzung der B AG auf die C AG gemäß § 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 2, § 27 Abs. 10 des Umwandlungssteuergesetzes in der Fassung vom 22.12.2009 (BGBl I 2009, 3950) untergegangen ist (vgl. Tz. 2.9 des Betriebsprüfungsberichts für 2010 vom 29.12.2010 und den ausdrücklichen Verzicht auf eine Antragstellung laut Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 01.10.2014).

VI. Die Berechnung der festgesetzten Körperschaftsteuer 2006 wird dem Beklagten übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO). 175

VII. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. 176

VIII. Die Revision ist gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1, 2 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache und zur Rechtsfortbildung zuzulassen. Der BFH hat bislang offen gelassen, ob eine Rückstellungsbildung wegen bereits geleisteter Arbeitsleistungen bereits dann ausscheidet, wenn der Optionsplan für eine Optionsausübung das zukünftige Erreichen bestimmter Aktienkursziele voraussetzt (vgl. BFH-Urteil vom 25.08.2010 I R 103/09, BFHE 231, 57, BStBl II 2011, 215, mit Anm. Buciek, FR 2011, 234). 177