
Datum: 26.10.2022
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 2921/19 K,G
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2022:1026.13K2921.19K.G.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Der Körperschaftsteuer- und der Gewerbesteuermessbescheid für 2013, jeweils vom 18.9.2015 und in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4.9.2019, werden in der Weise geändert, dass das der Klägerin zuzurechnende Einkommen bzw. der der Klägerin zuzurechnende Gewerbeertrag aus Organgesellschaften um 1.577.366 € vermindert wird. Der Beklagte hat die festzusetzenden Beträge zu errechnen und mitzuteilen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

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

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand: 1

Die Beteiligten streiten über den Betriebsausgabenabzug und über verdeckte Gewinnausschüttungen – vGA – im Zusammenhang mit der Erhöhung des Entgelts für Schuldbeiträge zu Pensionszusagen im Streitjahr 2013. 2

Die Klägerin X1. ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom ... gegründete und im Handelsregister des Amtsgerichts A. unter HRB ... eingetragene GmbH. Geschäftsführer waren im Streitjahr Alleinige Gesellschafterin der Klägerin war die X2. GmbH & Co. KG, A., eingetragen im Handelsregister des Amtsgerichts A. unter HRA ... (im Folgenden: „X2.“). Das Wirtschaftsjahr der Klägerin entsprach dem Kalenderjahr.

Die Klägerin war alleinige Gesellschafterin u.a. von fünf im Handelsregister des Amtsgerichts A. eingetragenen Gesellschaften, und zwar der X3. GmbH (HRB ..., im Folgenden: „X3.“), der X4. GmbH (HRB ..., im Folgenden: „X4.“), der X5. GmbH (HRB ..., im Folgenden: „X5.“), der X6. GmbH (HRB ..., im Folgenden: „X6.“) und der X7. GmbH (HRB ..., im Folgenden: „X7.“). Diese fünf Gesellschaften waren im Streitjahr steuerliche Organgesellschaften der Klägerin aufgrund von Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträgen ...; ihr Wirtschaftsjahr entsprach ebenfalls jeweils dem Kalenderjahr. 4

Die Organgesellschaften X3., X4., X5. und X6. hatten einer Vielzahl von bei ihnen angestellten Arbeitnehmern Zusagen über Leistungen der betrieblichen Altersvorsorge gewährt und hierfür bilanziell Rückstellungen unter Berücksichtigung des § 6a des Einkommensteuergesetzes – EStG – gebildet. 5

Mit Verträgen vom xx.10.2012 erklärte die Organgesellschaft X7. als „Schuldbeitretende“ einen entgeltlichen Schuldbeitritt gegenüber den Organgesellschaften X3., X4., X5. und X6. als „Pensionsverpflichtete“, und zwar jeweils mit dem folgenden Inhalt: 6

„§ 1 Vertragsgegenstand 7

Der Pensionsverpflichtung hat aufgrund der Versorgungsordnung (VO 2000) über die betriebliche Altersversorgung der X.-Firmengruppe gegenüber den in der **Anlage 1** zu diesem Vertrag namentlich bezeichneten Personen (im Folgenden „Pensionsberechtigte“ genannt) Leistungen der betrieblichen Altersversorgung zugesagt. 8

Der Schuldbeitretende verpflichtet sich gegenüber dem Pensionsverpflichteten als weiterer Schuldner (Schuldbeitritt) zum Eintritt in die vom Pensionsverpflichteten ausgesprochenen Pensionszusagen gegenüber den Pensionsberechtigten in der Weise, dass er sämtliche Verbindlichkeiten des Pensionsverpflichteten hieraus erfüllt, die gegenwärtig zum Zeitpunkt des Abschlusses dieses Vertrages bestehen oder zukünftig noch entstehen werden. 9

§ 2 Entgelt 10

(1) Für den in § 1 vereinbarten Schuldbeitritt erhält der Schuldbeitretende vom Pensionsverpflichteten ein Basisentgelt in Höhe von EUR [...], das sich aus drei Einzelentgelten wie folgt zusammensetzt: 11

(a) Ein Basisentgelt I in Höhe von EUR [...]. 12

Das Basisentgelt I entspricht der Summe der zum 31.12.2012 ermittelten Barwerte der bestehenden Zahlungsverpflichtungen des Pensionsverpflichteten gegenüber jedem einzelnen Pensionsberechtigten aus den erteilten Pensionszusagen. Das Ergebnis der Berechnung der Barwerte und das sich daraus ergebende Basisentgelt I sind in der **Anlage 1** zu diesem Vertrag dargestellt. 13

(b) Ein Basisentgelt II in Höhe von EUR [...]. 14

15

Das Basisentgelt II entspricht der Summe der zum 31.12.2012 ermittelten Anwartschaftsbarwerte auf künftig entstehende Leistungsverpflichtungen des Pensionsverpflichteten gegenüber jedem einzelnen Pensionsberechtigten aus den einzelnen Pensionszusagen, für die noch keine Rückstellungen gebildet worden sind. Das Basisentgelt II berechnet sich damit aus der Differenz zwischen dem Barwert der Pensionsverpflichtung des Pensionsverpflichteten gegenüber dem einzelnen Pensionsberechtigten abzüglich des Wertes gemäß § 2 (1) a) (Basisentgelt I). Das Ergebnis der Berechnung der Barwerte und das sich daraus ergebende Basisentgelt II sind in der **Anlage 1** zu diesem Vertrag dargestellt.

(c) Ein Basisentgelt III in Höhe von EUR [...]. 16

Das Basisentgelt III stellt einen Risikozuschlag i. H. v. 2,5 Prozent auf das Basisentgelt I dar. Das Basisentgelt dient dazu, die wirtschaftlichen Risiken des Schuldbeitretenden aus dem Schuldbeitritt abzudecken, die sich daraus ergeben können, dass sich die aus den übernommenen Verpflichtungen aus den Pensionszusagen ergebenden Zahlungsverpflichtungen des Schuldbeitretenden aufgrund der tatsächlichen Entwicklung höher sind, als in der Ermittlung der Barwerte für die Berechnung des Basisentgelts tatsächlich zu Grunde gelegt. 17

(2) Das Basisentgelt I, das Basisentgelt II und das Basisentgelt III sind bis spätestens zum xx. Oktober 2012 zu zahlen. 18

(3) Zahlungen haben durch Banküberweisung auf das Konto des Schuldbeitretenden Konto Nr. ... bei der ..., BLZ ... zu erfolgen. 19

§ 3 Verwendung und Anpassungen des Basisentgelts 20

(1) Der Schuldbeitretende wird das erhaltene Basisentgelt durch Vergabe von Schulddarlehn zinsbringend anlegen. 21

(2) Das nach § 2 Abs. 1 vereinbarte Basisentgelt ist fest vereinbart. Es verändert sich nicht, wenn die Summe der Auszahlungen an einzelne Pensionsberechtigte das entsprechende Basisentgelt übersteigt oder unterschreitet. 22

(3) Sollten sich im nachhinein Fehler bei der Ermittlung der Barwerte der bestehenden und entstehenden Zahlungsverpflichtungen herausstellen, ist das Basisentgelt durch Vereinbarung der Vertragspartner rückwirkend entsprechend anzupassen und auszugleichen, wenn ein Vertragspartner dieses verlangt. Dieses ist insbesondere dann der Fall, wenn sich das unterstellte Zinsniveau (durchschnittlicher Marktzinssatz der vergangenen 7 Jahre bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren gemäß § 253 Abs. 2 S. 2 HGB) im Rahmen eines 10-Jahres-Betrachtungszeitraums ab Vertragsunterzeichnung um mehr als 1 % verändert. 23

§ 4 Ausgleichspflicht und Abwicklung 24

(1) Im Innenverhältnis vereinbart der Pensionsverpflichtete mit dem Schuldbeitretenden, dass der Schuldbeitretende unter Ausschluss seines Ausgleichsanspruchs gemäß § 426 BGB sämtliche aus den diesem Vertrag zu Grunde liegenden Pensionsverpflichtungen gemäß § 1 dieses Vertrages geschuldete Zahlungen mit befreiender Wirkung für beide Vertragsparteien an die Pensionsberechtigten zu leisten hat. ...“ 25

Die Basisentgelte I, II und III betragen in den Verträgen jeweils: 26

	Basisentgelt I	Basisentgelt II	Basisentgelt III	Summe
X3.	4.130.190,60	670.554,80	103.254,76	4.904.000,16
X4.	846.746,20	103.981,40	21.168,65	971.896,25
X5.	2.359.875,80	341.571,00	58.996,89	2.760.443,69
X6.	1.269.416,80	333.805,20	31.735,42	1.634.957,42

27

Zugleich schloss die X7. am xx.10.2012 mit den Gesellschaften X3., X4., X5. und X6. jeweils einen Darlehensvertrag, wonach die X7. als Darlehensgeberin der jeweiligen Gesellschaft als Darlehensnehmerin den jeweiligen Betrag (Summe der Basisentgelte I, II und III) als Darlehen gewährte. Die Darlehen waren ab dem Zeitpunkt der Auszahlung zu verzinsen.

28

Die Gesellschaften X3., X4., X5. und X6. behandelten die von ihnen zu zahlenden Basisentgelte als Betriebsausgaben und lösten zugleich die bei ihnen gebildeten Pensionsrückstellungen ergebniswirksam auf. Die X7. bildete in ihrer Bilanz entsprechende Rückstellungen für die übernommenen Zusagen.

29

Darüber hinaus schloss die X7. vergleichbare Verträge mit der X2. und erklärte auch für diese Gesellschaft einen entgeltlichen Schuldbeitritt für deren Zusagen zu Leistungen der betrieblichen Altersversorgung.

30

Da der von der Deutschen Bundesbank veröffentlichte Abzinsungszinssatz gem. § 253 Abs. 2 Satz 2, 4 des Handelsgesetzbuchs – HGB – (sog. „BilMoG-Zinssatz“) zum 31.12.2012 5,04 % und zum 31.12.2013 4,88 % betrug, ließ die Klägerin aufgrund des absehbar fallenden BilMoG-Zinssatzes eine gutachterliche Berechnung erstellen, in der ein zu erwartender Rechnungszinssatz zum 31.12.2019 von 3,09 % zugrunde gelegt wurde. Der Rechnungszinssatz von 3,09 % war einem Fachbeitrag von *Kompenhans/Devlin/Roß* in der Zeitschrift *Der Betrieb – DB –* 2013, 297, 299 entnommen. Unter Berücksichtigung dieses Zinssatzes ermittelte der Gutachter (Firma D., C.) eine Erhöhung des Aufwands für die betriebliche Altersversorgung der Gesellschaften X3., X4., X5. und X6. und der X2. in Höhe von insgesamt 2.085.156,20 €. Dabei legte er die Formelsammlung nach den „Richttafeln 2005 G“ von Klaus Heubeck zugrunde. Wegen der Einzelheiten wird auf die Berechnungen verwiesen.

31

Vor diesem Hintergrund schloss die X7. als „Schuldbeitretende“ am xx.10.2013 mit den Gesellschaften X3., X4., X5. und X6. als „Pensionsverpflichtete“ jeweils einen „Nachtrag Nr. 1“ zum Vertrag über den entgeltlichen Schuldbeitritt. Die Nachtragsverträge enthielten jeweils den folgenden Wortlaut, wobei lediglich die Euro-Beträge unterschiedlich waren:

32

„In Abänderung und Ergänzung des bestehenden Vertrages vom xx.10.2012 vereinbaren die Vertragspartner in Anwendung von § 3 Abs. 3 des Vertrages vom xx.10.2012 Folgendes:

33

1.

34

Die Vertragspartner sind sich darüber einig, dass sich das vereinbarte **Basisentgelt I** in Höhe von **EUR [...]** wegen der notwendig gewordenen Anpassung der Barwerte um **EUR**

35

[...] auf den Gesamtwert von **EUR [...]** erhöht.

Der Erhöhungsbetrag ist bis zum 31.12.2013 zu entrichten, soweit nicht bis zu diesem Zeitpunkt eine andere Vereinbarung getroffen wird.

2.

Im Übrigen bleibt der Vertrag vom xx.10.2012 unverändert.“

Bei den Euro-Beträgen handelte es sich um folgende Beträge:

	Basisentgelt I	Erhöhungsbetrag	Gesamtwert
X3.	4.130.190,60	822.766,40	4.952.957,00
X4.	846.746,20	160.728,20	1.007.474,40
X5.	2.359.875,80	438.819,20	2.798.695,00
X6.	1.269.416,80	294.062,80	1.563.479,60

Die vier Erhöhungsbeträge der Gesellschaften X3., X4., X5. und X6. summierten sich auf 1.716.376,60 €. Die Nachtragsverträge waren jeweils von beiden Vertragsparteien unterzeichnet. Zudem wurden die Darlehensverträge dem Betrage nach entsprechend angepasst. Die Erhöhung erfolgte auch gegenüber der X2. (Erhöhungsbetrag: 368.779,60 €). Wegen der Einzelheiten wird auf die Verträge verwiesen.

Die Klägerin und ihre Organgesellschaften ermittelten ihren Gewinn für das Streitjahr durch Bestandsvergleich gemäß § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes – KStG – i.V.m. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG. Die Klägerin erfasste in ihrer Gewinnermittlung auch die Ergebnisabführung ihrer Organgesellschaften. Die X3., X4., X5. und X6. verbuchten in ihren Gewinnermittlungen zum 31.12.2013 die Erhöhungsbeträge entsprechend den Nachtragsverträgen vom xx.10.2013 als Betriebsausgaben. Die X7. bildete in ihrer Bilanz zum 31.12.2013 Rückstellungen für die übernommenen Pensionsverpflichtungen unter Berücksichtigung der § 6a i.V.m. § 5 Abs. 7 Satz 1 EStG, und zwar auch für die Verpflichtungen der X2.. Da aber die von ihr vereinnahmten Basisentgelte die unter Berücksichtigung des § 6a EStG gebildeten Rückstellungen um 6.936.778,60 € überstiegen, bildete sie zum 31.12.2013 zudem für den daraus entstandenen Gewinn gemäß § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG eine gewinnmindernde Rücklage i.H.v. vierzehn Fünfzehntel (6.474.326,80 €). Die Differenz (= Gewinnerhöhung für 2013) betrug (1/15 von 6.936.778,60 € =) 462.451,80 €. Aufgrund der Ergebnisübernahme wies auch die Klägerin diese Beträge in ihrer Steuerbilanz aus. In ihren Körperschaft- und Gewerbesteuererklärungen erklärte die Klägerin einen Steuerbilanzgewinn von ... €, ein zuzurechnendes Einkommen der Organgesellschaften von 1.902.389,40 € und einen Gesamtbetrag der Einkünfte von ... €. Der Beklagte veranlagte die Klägerin erklärungsgemäß und unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung – AO –.

Das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung I. (im Folgenden: „GKBP I.“) führte bei der X7. eine Betriebsprüfung für das Jahr 2013 durch. Im Prüfungsbericht vom xx.xx.2015 führten die Prüfer unter Tz. 2.2 aus, die X7. habe in Anwendung von § 3 Abs. 3 der Verträge

vom xx.10.2012 das Entgelt für die Schuldbeiträge der jeweiligen Gesellschaften aufgrund eines prognostizierten Abschmelzens des BilMoG-Zinssatzes angepasst und durch entsprechende Darlehensgewährungen der Gesellschaften erhalten. Zum 31.12.2013 habe sich der maßgebliche BilMoG-Zinssatz jedoch noch nicht um mehr als den in § 3 Abs. 3 der Verträge geregelten 1 %-Punkt geändert. Die Anpassung der Schuldbeiträge könne steuerlich nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden. Die Zuführung zum Schuldbeitrag sei um 2.085.156,20 € zu vermindern, wobei sich dieser Betrag aus den Erhöhungsbeträgen der X3., X4., X5. und X6. i.H.v. 1.716.376,60 € sowie einem weiteren Betrag für die Pensionszusagen der X2. i.H.v. 368.779,60 € zusammensetzte. Entsprechend sei die Rücklage gemäß § 5 Abs. 7 EStG von 6.474.326,75 € auf 4.528.180,96 € zu vermindern. Der Gewinn aus der Auflösung der Rücklage vermindere sich dementsprechend von 462.451,91 € um 139.010,41 € auf 323.441,49 € (= 1/15 von 491.622,40 €).

Der Bericht der GKBP I. basierte auf einem Bericht des Finanzamts für Groß- und Konzernbetriebsprüfung II. (im Folgenden: „GKBP II.“) über die Prüfung der Pensionsrückstellungen der X7.. Hierin führte der Prüfer aus, der BilMoG-Zinssatz habe sich von 5,04 % zum 31.12.2012 lediglich auf 4,53 % zum 31.12.2014, mithin um 0,51 %-Punkte vermindert. Daher habe für 2013 und 2014 keine Veranlassung zu einer Anpassung des Basisentgelts I bestanden. In Höhe der Erhöhungsbeträge sei der Betriebsausgabenabzug bei der X7. zu versagen. Da jedoch der BilMoG-Zinssatz zum 31.12.2015 auf 3,89 % (Differenz zu 2012: 1,15 %-Punkte) und zum 31.12.2016 erneut gesunken sei, könnten die mit einer Zinssatzdifferenz von 1,41 %-Punkten von der Klägerin berechneten Erhöhungsbeträge anteilig in den Jahren 2015 und 2016 angesetzt werden. Aufgrund des in diesen Jahren geltenden § 4f EStG sei der Betriebsausgabenabzug bei den pensionsverpflichteten Organgesellschaften (X3., X4., X5. und X6.) aber über 15 Wirtschaftsjahre zu verteilen. Wegen der Einzelheiten wird auf die beiden Prüfungsberichte verwiesen.

44

Der Beklagte schloss sich der Auffassung der Prüfer an und erließ gegenüber der Klägerin am 18.9.2015 Änderungsbescheide gemäß § 164 Abs. 2 AO. Die Körperschaftsteuer für 2013 setzte er auf ... € fest. Dabei ging er von einem Steuerbilanzgewinn von ... € und einem Gesamtbetrag der Einkünfte von ... € aus. Hierin enthalten war ein zuzurechnendes Einkommen der Organgesellschaften i.H.v. 3.423.135,20 €. Den Gewerbesteuerermessbetrag für 2013 setzte der Beklagte auf ... € fest.

45

Dagegen legte die Klägerin mit Schreiben vom 5.10.2015 Einsprüche ein.

46

Mit Einspruchsentscheidung vom 4.9.2019 wies der Beklagte die Einsprüche als unbegründet zurück.

47

Daraufhin hat die Klägerin am 27.9.2019 Klage erhoben, mit der sie begehrt, dass die Aufwendungen für die Entgelterhöhung als sofort abziehbare Betriebsausgaben der Organgesellschaften anerkannt werden.

48

Ihre Klage begründet sie damit, die Voraussetzungen für eine Entgeltanpassung nach § 3 Abs. 3 der Verträge vom xx.10.2012 hätten vorgelegen. Abzustellen sei nach dieser Vertragsklausel auf das unterstellte zukünftige Zinsniveau im Rahmen eines 10-Jahres-Betrachtungszeitraums. Die Klausel sei klar und eindeutig formuliert. Anders als der Beklagte meine, könne nicht nur auf die Entwicklung des Abzinsungssatzes bis zum 31.12.2014 abgestellt werden. Es sei nicht eine tatsächliche Veränderung des BilMoG-Zinssatzes von 1 %-Punkt erforderlich, sondern eine prognostizierte Veränderung über mehrere Jahre. Zur Erstellung der Prognose sei sie – die Klägerin – von einem prognostizierten Zinssatz zum

49

31.12.2019 in Höhe von 3,09 % ausgegangen, den sie dem Aufsatz von *Kompenhans/Devlin/Roß* in DB 2013, 297, 299 entnommen habe. Ausgehend von diesem Wert habe das externe Gutachterbüro D. die Differenz zwischen den Pensionsrückstellungen mit einem Rechnungszins von 4,5 % und einem Rechnungszins von 3,09 % berechnet. Daraus habe sich der streitbefangene Erhöhungsbetrag ergeben. Im Übrigen sei zu bedenken, dass die auf eine Änderung des BilMoG-Zinssatzes abstellenden Vertragsklauseln auch nicht die einzige Möglichkeit für eine Entgelthanpassung gewesen seien, was durch die Verwendung des Wortes „insbesondere“ in § 3 Abs. 3 Satz 2 der Verträge vom xx.10.2012 zum Ausdruck gekommen sei.

Der Betriebsausgabenabzug sei auch nicht gemäß § 4f Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 EStG über einen Zeitraum von 15 Jahren zu verteilen. Streitig seien vorliegend allein die Entgelterhöhungen nach den Verträgen vom xx.10.2013. Bei diesen Entgelterhöhungen handele es sich jedoch nicht um einen Schuldbeitritt i.S.d. § 4f Abs. 2 EStG. Der Schuldbeitritt sei jeweils bereits mit Verträgen vom xx.10.2012 vereinbart worden. Im Jahr 2012 sei § 4f EStG unter Berücksichtigung der zeitlichen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 8 EStG noch nicht anwendbar gewesen. 50

Die Klägerin beantragt sinngemäß, 51

den Körperschaftsteuer- und den Gewerbesteuermessbescheid für 2013, jeweils vom 18.9.2015 und in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4.9.2019, in der Weise zu ändern, dass das zu versteuernde Einkommen bzw. der Gewerbeertrag um 1.577.366 € vermindert wird. 52

Der Beklagte beantragt, 53

die Klage abzuweisen. 54

Er verweist auf seine Einspruchsentscheidung. 55

Ergänzend erklärt der Beklagte, dass wenn der Betriebsausgabenabzug aufgrund von körperschaftsteuerlichen Besonderheiten nicht versagt werden könne, nach seiner Auffassung vGA vorlägen, die außerbilanziell hinzuzurechnen seien. Es lägen Vermögensminderungen vor, da in Höhe der streitigen Entgelterhöhung Verbindlichkeiten bei den Organgesellschaften eingebucht worden seien. Die Vermögensminderungen seien auch durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, weil die Voraussetzungen der 1-%-Regelung nach den Verträgen vom xx.10.2012 nicht vorlägen. Im Übrigen seien die Entgelterhöhungen insgesamt zu hoch. Zudem seien die Voraussetzungen des formellen Fremdvergleichs nicht erfüllt, die zu beachten seien, weil die Klägerin gegenüber den Organgesellschaften beherrschende Gesellschafterin sei. Die vertraglichen Vereinbarungen seien weder klar und eindeutig noch im Voraus vereinbart, da die Anpassungsklausel in § 3 Abs. 3 der Verträge vom xx.10.2012 unklar sei. Es handele sich um eine zu allgemeine Formulierung, aufgrund derer eine konkrete Berechnung der Höhe der Entgelte nicht möglich sei. Auch wenn ein „Fehler“ im Sinne dieser Vereinbarungen vorliege, werde nicht näher definiert. Dafür spreche auch, dass am xx.10.2013 ein Nachtrag vereinbart worden sei, der aufgrund der ursprünglichen Unbestimmtheit erforderlich gewesen sei. Zwar sei eine solche Anpassung nicht grundsätzlich schädlich, jedoch hätten in den ursprünglichen Verträgen die Modalitäten bzw. Voraussetzungen solcher Anpassungen klar und eindeutig vereinbart werden müssen. 56

Im Übrigen sei eine außerbilanzielle Hinzurechnung auch gem. § 4f Abs. 2 EStG vorzunehmen. Es handele sich nicht bloß um eine Ergänzung des ursprünglichen 57

Schuldbeitritts vom xx.10.2012. Daher gelange § 4f EStG unter Berücksichtigung seiner zeitlichen Anwendungsregelung im Streitfall zur Anwendung. Diese Vorschrift sei gemäß § 52 Abs. 8 EStG erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 28.11.2013 endeten. Dadurch würden auch Schuldbeitritte erfasst, die vor diesem Datum vereinbart und wirksam geworden seien. Dabei komme es nur auf die Entstehung der Aufwendungen an, nicht hingegen auf das Datum des Vertragsabschlusses. Die hier streitigen Aufwendungen seien bei den Organgesellschaften jeweils im Wirtschaftsjahr 2013 entstanden.	
Der Berichterstatter des Senats hat am 5.10.2021 einen Erörterungstermin durchgeführt. Wegen der Einzelheiten wird auf das Protokoll verwiesen. Die Beteiligten haben übereinstimmend auf eine mündliche Verhandlung verzichtet.	58
Entscheidungsgründe:	59
Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung gem. § 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung – FGO –.	60
Die Klage hat Erfolg.	61
I. Die Klage ist zulässig.	62
Die Klägerin ist durch die angefochtenen Bescheide beschwert und damit klagebefugt i.S.d. § 40 Abs. 2 FGO.	63
Zwar hat der Beklagte den Betriebsausgabenabzug aufgrund der Erhöhungen der Entgelte für die Schuldbeitritte zu den Pensionszusagen bei den Organgesellschaften X3., X4., X5. und X6. versagt. Aufgrund der ertragsteuerlichen Organschaften war der Klägerin aber das Einkommen der Organgesellschaften zuzurechnen gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 17 Abs. 1 Satz 1 KStG sowie § 2 Abs. 2 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes – GewStG –. Durch die im Handelsregister eingetragenen Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge lagen zwischen der Klägerin und den Organgesellschaften – was zwischen den Beteiligten unstreitig ist – im Streitjahr 2013 wirksame ertragsteuerliche Organschaftsverhältnisse vor. Dadurch wirkte sich der vom Beklagten versagte Betriebsausgabenabzug letztlich bei der Klägerin aus.	64
§ 14 Abs. 5 KStG, der das Verfahren einer gesonderten und einheitlichen Feststellung für das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft vorsieht, war im Streitfall noch nicht anwendbar. Die Vorschrift wurde erst durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.2.2013 (BGBl I 2013, 285) mit Wirkung ab 2014 eingeführt (§ 34 Abs. 9 Nr. 9 KStG).	65
II. Die Klage ist auch begründet.	66
Der Körperschaftsteuer- und der Gewerbesteuermessbescheid für 2013 vom 18.9.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4.9.2019 sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).	67
1. Der Beklagte hat zu Unrecht einen Betriebsausgabenabzug in Höhe von 1.716.376,60 € bei den Organgesellschaften X3., X4., X5. und X6. versagt.	68
Gem. § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.	69
	70

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – BFH –, der sich der Senat anschließt, verfügen Kapitalgesellschaften steuerlich über keine außerbetriebliche Sphäre (BFH-Urteile vom 4.12.1996 I R 54/95, Sammlung der Entscheidungen des BFH – BFHE – 182, 123; vom 8.7.1998 I R 123/97, BFHE 186, 540; vom 8.8.2001 I R 106/99, BFHE 196, 173, Bundessteuerblatt – BStBl – II 2003, 487; vom 31.3.2004 I R 83/03, BFHE 206, 58; BFH-Beschluss vom 2.6.2006 I B 41/05, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH – BFH/NV – 2006, 1687). Aufgrund dessen gehören alle Aufwendungen der Kapitalgesellschaft zum betrieblichen Bereich und stellen die hieraus erlittenen Verluste Betriebsausgaben dar. Selbst wenn der Veranlassungszusammenhang zwischen den Aufwendungen und den Einnahmen der Kapitalgesellschaft nur ein entfernter sein sollte, ist der Betriebsausgabenabzug zu gewähren (BFH-Urteil vom 31.3.2004 I R 83/03, BFHE 206, 58).

Im Streitfall sind den Organgesellschaften X3., X4., X5. und X6. im Jahre 2012 71
Aufwendungen entstanden, weil sie ein Entgelt gezahlt haben für den Schuldbeitritt der X7. in Bezug auf die Pflichten zur Zahlung von Leistungen der betrieblichen Altersversorgung. Aufwendungen sind den vier Organgesellschaften auch für die hier streitigen Erhöhungsbeträge aus dem Vertrag vom xx.10.2013 entstanden. Dies ist zwischen den Beteiligten unstreitig. Unter Berücksichtigung der zitierten Rechtsprechung des BFH kann der Betriebsausgabenabzug für diese Aufwendungen nicht versagt werden.

2. Entgegen der Auffassung des Beklagten liegen keine vGA in Höhe von insgesamt 72
1.716.376,60 € vor.

a) Unter einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist nach ständiger 73
Rechtsprechung des BFH 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 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der I. Senat des 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. Außerdem muss der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen sonstigen Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (BFH-Urteile vom 7.8.2002 I R 2/02, BFHE 200, 197, BStBl II 2004, 131; vom 8.9.2010 I R 6/09, BFHE 231, 75, BStBl II 2013, 186; vom 27.7.2016 I R 8/15, BFHE 255, 32, BStBl II 2017, 214).

Eine vGA kann auch dann in Betracht kommen, wenn die Zuwendung nicht unmittelbar an 74
den Gesellschafter, sondern an eine ihm nahe stehende Person bewirkt wird. Entscheidend ist in diesem Fall, ob die Kapitalgesellschaft dem Dritten einen Vermögensvorteil zugewendet hat, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einer Person, die dem betreffenden Gesellschafter nicht nahe steht, nicht gewährt hätte (BFH-Urteile vom 18.12.1996 I R 139/94, BFHE 182, 184; BStBl II 1997, 301 m.w.N.; vom 11.11.2015 I R 5/14, BFHE 252, 353, BStBl II 2016, 491). Da das „Nahestehen“ lediglich ein Indiz für eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist, reicht zu dessen Begründung jede Beziehung zwischen einem Gesellschafter und dem Dritten aus, die den Schluss zulässt, sie habe die Vorteilszuwendung der Kapitalgesellschaft an den Dritten beeinflusst. Derartige Beziehungen können familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein (BFH-Urteil vom 18.12.1996 I R 139/94, BFHE 182, 184; BStBl II 1997, 301; vom 11.11.2015 I R 5/14, BFHE 252, 353, BStBl

Ist der begünstigte Gesellschafter ein beherrschender, so kann eine vGA ferner dann anzunehmen sein, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn oder an eine ihm nahe stehende Person erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt (sog. formeller Fremdvergleich, z.B. BFH-Urteile vom 17.1.2018 I R 74/15, BFH/NV 2018, 836; vom 17.12.1997 I R 70/97, BFHE 185, 224, BStBl II 1998, 545, jeweils m.w.N.).

Die objektive Feststellungslast für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung trägt grundsätzlich das Finanzamt; das betrifft sowohl das Vorliegen einer Vermögensminderung (verhinderten Vermögensmehrung) als auch die Frage nach der Veranlassung dieser Vermögensminderung (verhinderten Vermögensmehrung) durch das Gesellschaftsverhältnis (BFH-Beschlüsse vom 4.4.2002 I B 140/01, BFH/NV 2002, 1179; vom 3.11.2005 VIII B 12/05, BFH/NV 2006, 250). Die Körperschaft ist aber nach § 90 AO verpflichtet, an der Aufklärung des Sachverhaltes mitzuwirken und die in ihrer Sphäre und ihrem Wissen liegenden Umstände offen zu legen (BFH-Beschluss vom 3.11.2005 VIII B 12/05, BFH/NV 2006, 250).

b) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze, denen sich der Senat anschließt, liegen im Streitfall keine vGA vor.

aa) Zwar ist es im Streitfall zu Vermögensminderungen gekommen, da die Organgesellschaften X3., X4., X5. und X6. durch die mit Verträgen vom xx.10.2013 vereinbarten Entgelterhöhungen Verbindlichkeiten gegenüber der X7. eingegangen sind. Die Verbindlichkeiten wurden bilanziell ertragswirksam erfasst. Diese wirken sich bei den vier Organgesellschaften auch auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG aus und stehen in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung.

bb) Dabei sind die Empfänger dieser Zuwendungen nicht selbst Gesellschafter, sondern nahestehende Personen der Gesellschafterin. Es handelt sich um Zuwendungen zwischen Schwestergesellschaften.

Die Gesellschaften X3., X4., X5. und X6. (die Zuwendenden) sind gegenüber der X7. (der Empfängerin) Schwestergesellschaften, da sie dieselbe alleinige Gesellschafterin, die Klägerin, haben. Schwestergesellschaften sind einander nahestehende Personen im Sinne der vorstehend zitierten Rechtsprechung, da sie über die gleichen gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zur gemeinsamen Gesellschafterin verfügen. In diesem Dreiecksverhältnis sind Gewinnausschüttungen der Organgesellschaften X3., X4., X5. und X6. als Gewinnausschüttungen an die Muttergesellschaft – die Klägerin – zu verstehen, welche diese Zuwendungen zugleich im Wege der verdeckten Einlage an die X7. weiterreichen würde.

cc) Gewinnausschüttungen in Gestalt von vGA liegen nicht bereits aufgrund eines fehlenden formellen Fremdvergleichs vor.

Zwar ist die Gesellschafterin der betroffenen fünf Schwestergesellschaften als Alleingesellschafterin eine beherrschende Gesellschafterin, so dass der formelle Fremdvergleich nach der zitierten BFH-Rechtsprechung grundsätzlich zu beachten ist. Jedoch fehlt es nicht an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung. Entgegen der Auffassung des Beklagten beruhen die streitigen Entgelterhöhungen nicht auf den Verträgen vom xx.10.2012, sondern auf den Verträgen vom xx.10.2013. Erst in diesen Verträgen sind die streitigen Entgelterhöhungen

vereinbart worden. Anhaltspunkte, die gegen klare und eindeutige, im Voraus getroffene, zivilrechtlich wirksame und tatsächlich durchgeführte Vereinbarungen sprechen, sind nicht ersichtlich. Die Entgelterhöhungen sind ihrer Entstehung und ihrem Betrage nach in den Verträgen vielmehr genau bestimmt. Der Beklagte hat hiergegen auch nichts Näheres vorgetragen.

Die Vereinbarungen vom xx.10.2012 und xx.10.2013 sich auch tatsächlich durchgeführt worden, da die X7. den Pensionsverpflichtungen beigetreten ist, die jeweils geschuldeten Beträge gebucht worden sind und zudem der Abschluss der Verträge vom xx.10.2013 auf der Entgeltvereinbarung gem. § 3 Abs. 3 der ursprünglichen Verträge vom xx.10.2012 beruhte.. 83

dd) Entgegen der Auffassung des Beklagten ist auch der materielle Fremdvergleich erfüllt, so dass keine vGA vorliegen. 84

(1) Unter Berücksichtigung des von der Rechtsprechung zugrunde gelegten Maßstabs der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters war der Abschluss der Verträge vom xx.10.2013 nicht bereits deshalb fremdunüblich, weil ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter den Abschluss von Nachtragsverträgen abgelehnt hätte. Zwar geht der BFH in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass eine gesellschaftliche Veranlassung regelmäßig anzunehmen ist, wenn die Kapitalgesellschaft ohne Gegenleistung eine ihr günstige, gesicherte Rechtsposition zugunsten ihres Gesellschafters aufgibt, indem sie einer für sie ungünstigen Vertragsänderung zustimmt (BFH-Urteile vom 18.12.2002 I R 85/01, BFH/NV 2003, 822, Rz. 22; vom 29.3.2000 I R 85/98, BFH/NV 2000, 1247; Rengers in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 8 KStG Rz. 395). Eine solche Änderung kann nach der Rechtsprechung in aller Regel nur akzeptiert werden, wenn neue, zuvor nicht absehbare und gewichtige Umstände zutage treten und wenn entweder ein zivilrechtlicher Rechtsanspruch auf eine Vertragsanpassung besteht oder ein fremder Dritter sich zu einer Neuregelung bereitgefunden hätte (BFH-Urteile vom 18.12.2002 I R 85/01, BFH/NV 2003, 822, Rz. 22; Rengers in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 8 KStG Rz. 395). 85

Im Streitfall bestand nach den ursprünglichen Verträgen vom xx.10.2012 jedoch ein Anspruch der X7. auf Vertragsanpassung. Denn in § 3 Abs. 3 Satz 1 der ursprünglichen Verträge war vereinbart, dass das Basisentgelt durch Vereinbarung der Vertragspartner rückwirkend entsprechend anzupassen und auszugleichen ist, wenn sich im Nachhinein Fehler bei der Ermittlung der Barwerte der bestehenden und entstehenden Zahlungsverpflichtungen herausstellen. Die vier Organgesellschaften X3., X4., X5. und X6. konnten sich aufgrund dieser Regelung einer Überprüfung der Ermittlung der Barwerte ebenso wenig entziehen wie die X2.. 86

Als Regelbeispiel für einen solchen Fall – zum Ausdruck gebracht durch die Verwendung des Wortes „insbesondere“ in den Vertragstexten – war der Fall einer Veränderung des unterstellten Zinsniveaus gemäß § 3 Abs. 3 Satz 2 der Verträge vom xx.10.2012 vorgesehen. Die Voraussetzungen für eine Vertragsanpassung nach dieser Vertragsklausel waren im Streitfall erfüllt. Die Vertragsklausel in § 3 Abs. 3 Satz 2 stellte auf eine Prognoserechnung ab, und zwar auf eine Veränderung des unterstellten Zinsniveaus um mehr als 1 %-Punkt im Rahmen eines 10-Jahres-Betrachtungszeitraums ab Vertragsunterzeichnung. Nach dem Wortlaut der Klausel war demnach eine Vertragsanpassung vorzunehmen, wenn eine Prognoseberechnung bis zum xx.10.2022 eine Veränderung des Zinsniveaus um mehr als 1 %-Punkt ergab. Eine solche Berechnung hat der für die Klägerin tätige Gutachter der Firma D. erstellt, wobei bereits die Prognose bis zum 31.12.2019 genügte, um eine Veränderung des Zinsniveaus um mehr als 1 %-Punkt zu begründen. Entgegen der Auffassung des 87

Beklagten kann daher nicht nur auf den tatsächlichen BilMoG-Zinssatz bis zum 31.12.2014 abgestellt werden.

Der Gutachter hat dabei zur Ermittlung des prognostizierten Zinssatzes zum 31.12.2019 in Höhe von 3,09 % auf den Aufsatz von *Kompenhans/Devlin/Roß* in DB 2013, 297, 299 abgestellt. Die Ausführungen in diesem Aufsatz lassen erkennen, dass eine objektivierte mathematische Berechnungsmethode zur Ermittlung des prognostizierten Rechnungszinssatzes von 3,09 % verwandt wurde, so dass der prognostizierte Zinssatz von 3,09 % vertretbar erscheint. Gegenüber dem zuvor angewandten Rechnungszinssatz von 4,5 % konnte bei objektiver Betrachtung zum Bilanzstichtag 31.12.2013 also ein um mehr als 1 %-Punkt verändertes Zinsniveaus zum 31.12.2019 prognostiziert werden. 88

(2) Der von der Rechtsprechung zugrunde gelegte Maßstab der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters wurde bei Abschluss der Verträge vom xx.10.2013 auch deshalb beachtet, weil die streitbefangenen Erhöhungsbeträge der Höhe nach in nicht zu beanstandender Weise berechnet worden sind. 89

Ausgehend von dem prognostizierten Rechnungszinssatz von 3,09 % hat der Gutachter der Klägerin, die Firma D., die Differenz zwischen der mit einem Rechnungszins von 4,5 % berechneten Pensionsrückstellung und der mit einem Rechnungszins von 3,09 % berechneten Pensionsrückstellung mit dem streitbefangenen Erhöhungsbetrag von 1.716.376,60 € für die vier Gesellschaften X3., X4., X5. und X6. beziffert. Dabei hat er die Formelsammlung nach den „Richttafeln 2005 G“ von Klaus Heubeck zugrunde gelegt. Es handelt sich um eine objektivierte mathematische Berechnungsmethode, die Rechenfehler nicht erkennen lässt. 90

Der Senat hat dabei auch deshalb keine Bedenken gegen die Fremdüblichkeit der mit den Verträgen vom xx.10.2013 vereinbarten Entgelterhöhungen, weil der tatsächliche BilMoG-Zinssatz zum 31.12.2019 nicht 3,09 %, sondern lediglich 1,97 % betrug. Bei dem im Aufsatz von *Kompenhans/Devlin/Roß* in DB 2013, 297, 299 prognostizierten Zinssatz handelte es sich also um eine eher zurückhaltende Prognose. Hätte die Prognose näher an dem tatsächlichen späteren Zinssatz gelegen, so wären die Entgelterhöhungen sogar noch höher ausgefallen. 91

(3) Entscheidend für die Beurteilung, dass bei Abschluss der Verträge vom xx.10.2012 und xx.10.2013 der Maßstab der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters beachtet wurde, ist nach Überzeugung des Senats zudem der Umstand, dass eine Anpassung der Barwerte nach § 3 Abs. 3 der Verträge vom xx.10.2012 – je nach Entwicklung des prognostizierten Rechnungszinssatzes – sowohl zugunsten als auch zu Lasten der X7. erfolgen konnte. 92

§ 3 Abs. 3 Satz 1 der Verträge vom xx.10.2012 stellt auf „Fehler bei der Ermittlung der Barwerte“ ab, § 3 Abs. 3 Satz 2 auf eine Veränderung des unterstellten Zinsniveaus. Die Fehler bzw. die Veränderungen konnten theoretisch sowohl zu einer Erhöhung wie auch zu einer Verminderung der Barwerte führen. Dass sich die Barwerte tatsächlich erhöhten, war bei Vertragsabschluss nicht von vornherein ersichtlich. Damit liegt eine zwischen den Vertragsbeteiligten ausgewogene Regelung über die Risikoverteilung vor, die keine Zweifel an der objektiven Sorgfalt erkennen lässt. 93

3. Entgegen der Auffassung des Beklagten kann der Betriebsausgabenabzug nicht gemäß § 4f Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 EStG über einen Zeitraum von 15 Jahren verteilt werden. 94

Gem. § 4f Abs. 1 Satz 1 EStG in der Fassung des Gesetzes zur Anpassung des Investmentsteuergesetzes und anderer Gesetze an das AIFM-Umsetzungsgesetz – AIFM-StAnpG – vom 18.12.2013 (BGBl I 2013, 4318) ist, wenn Verpflichtungen übertragen werden, die beim ursprünglich Verpflichteten Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten unterlegen haben, der sich aus diesem Vorgang ergebende Aufwand im Wirtschaftsjahr der Schuldübernahme und den nachfolgenden 14 Jahren gleichmäßig verteilt als Betriebsausgabe abziehbar. Wurde für Verpflichtungen im Sinne des § 4f Abs. 1 EStG ein Schuldbeitritt oder eine Erfüllungsübernahme mit ganzer oder teilweiser Schuldfreistellung vereinbart, gilt gem. § 4f Abs. 2 EStG für die vom Freistellungsberechtigten an den Freistellungsverpflichteten erbrachten Leistungen § 4f Abs. 1 Satz 1, 2 und 7 entsprechend.

95

Die Vorschrift ist gemäß § 52 Abs. 12c EStG in der Fassung des AIFM-StAnpG vom 18.12.2013 (jetzt: § 52 Abs. 8 Satz 1 EStG) erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 28.11.2013 enden. Nach Auffassung des Senats spricht der Wortlaut dieser Regelung über die erstmalige zeitliche Anwendung des § 4f in der Fassung des AIFM-StAnpG dafür, dass die jeweilige Verpflichtungsübertragung (z.B. der Schuldbeitritt) in dem nach dem 28.11.2013 endenden Wirtschaftsjahr stattgefunden haben muss. Entgegen der Auffassung des Beklagten kommt es also auf das Datum des Vertragsabschlusses an, nicht auf den Zeitpunkt der Entstehung der Aufwendungen. Denn § 52 Abs. 12c EStG verweist insgesamt auf § 4f EStG in der Fassung des AIFM-StAnpG. § 4f Abs. 1 Satz 1 EStG setzt tatbestandlich die Übertragung von Verpflichtungen voraus, die beim ursprünglich Verpflichteten Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten unterlegen haben. Der sich aus diesem Vorgang ergebende Aufwand, den § 4f Abs. 1 Satz 1 EStG nach seinem Wortlaut ebenfalls anspricht, ist lediglich die Folge aus der Übertragung der Verpflichtungen. Die Übertragung der Verpflichtungen kann jedoch bei der Bestimmung der erstmaligen zeitlichen Anwendung nicht außer Acht gelassen werden.

96

Für diese Sichtweise spricht auch die Gesetzesbegründung zum AIFM-StAnpG. Hiernach ist die Neuregelung in § 4f EStG erstmals für Schuldübertragungen, Schuldbeitritte und Erfüllungsübernahmen anzuwenden, die nach dem Tag der Verabschiedung im Bundestag vereinbart werden (BT-Drucks. 18/68, Seite 76). Dieser gesetzgeberische Wille hat zwar insofern keinen Niederschlag in § 52 Abs. 12c EStG in der Fassung des AIFM-StAnpG vom 18.12.2013 gefunden, als die Neuregelung auch dann anzuwenden ist, wenn die Schuldübertragung, der Schuldbeitritt oder die Erfüllungsübernahme noch vor dem Tag der Verabschiedung des Gesetzes im Bundestag vereinbart worden ist, sofern die Vereinbarung in einem Wirtschaftsjahr erfolgt ist, das nach dem 28.11.2013 endet. Dies führt für im laufenden Wirtschaftsjahr vor dem 29.11.2013 erklärte Verpflichtungsübernahmen, Schuldbeitritte oder Erfüllungsübernahmen zu einer unechten Rückwirkung (vgl. Schober in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4f EStG Rz. 4; Krumm in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 4f EStG Rz. 13; Neumann-Tomm in Lademann, EStG, § 4f Rz. 92; Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 41. Aufl. 2022, § 4f Rz. 10; vgl. auch Meyer in Kirchhof/Kulosa/Ratschow, BeckOK EStG, 13. Edition, § 4f Rz. 49 und 49.1, der die unechte Rückwirkung für verfassungswidrig hält). Die Gesetzesbegründung ist nach Auffassung des Senates für die spätere Gesetzesfassung aber jedenfalls insofern von Bedeutung, dass für den erstmaligen zeitlichen Anwendungsbereich abzustellen ist auf den Zeitpunkt der Schuldübertragung, des Schuldbeitritts oder der Erfüllungsübernahme. Dementsprechend wird auch im Schrifttum für den erstmaligen zeitlichen Anwendungsbereich des § 4f EStG darauf abgestellt, dass die Übertragung bzw. Übernahme in demjenigen Wirtschaftsjahr stattgefunden haben muss, das nach dem 28.11.2013 endet (Schober in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4f EStG Rz. 4; Meyer in Kirchhof/Kulosa/

97

Ratschow, BeckOK EStG, 13. Edition, § 4f Rz. 49; Neumann-Tomm in Lademann, EStG, § 4f Rz. 92; Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 41. Aufl. 2022, § 4f Rz. 10; Veit in Korn, EStG, § 4f Rz. 2).

Entgegen der Auffassung des Beklagten kann daher nicht auf den Zeitpunkt der Entstehung der Aufwendungen abgestellt werden (so aber BMF-Schreiben vom 30.11.2017, BStBl. I 2017, 1619, Rz. 16). 98

Im Streitfall sind die Schuldbeitritte durch die Verträge vom xx.10.2012 erklärt worden. Die Verträge vom xx.10.2013 enthielten lediglich Entgelterhöhungen und keine eigenen Schuldbeitritte. Da die Wirtschaftsjahre der Organgesellschaften der Klägerin dem Kalenderjahr entsprachen, wurden die Verträge vom xx.10.2012 mit für die Beteiligten bindender und insbesondere auch mögliche Entgelterhöhungen umfassender Wirkung in einem Wirtschaftsjahr abgeschlossen, in dem § 4f Abs. 1 Satz 1 EStG nach der Anwendungsregelung gemäß § 52 Abs. 12c EStG in der Fassung des AIFM-StAnpG vom 18.12.2013 noch nicht anwendbar war. Daraus folgt nach Auffassung des Senates, dass § 4f Abs. 1 Satz 1 EStG auch auf spätere Entgelterhöhungen keine Anwendung findet. 99

4. Die bei der X7. gem. § 6a i.V.m. § 5 Abs. 7 EStG vorgenommenen gegenläufigen Ansätze sind entsprechend rückgängig zu machen. 100

Die gem. § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG gebildete gewinnmindernde Rücklage ist auf ihre Ursprungsbeträge zu erhöhen, so dass sich auch der Gewinn aus der Auflösung der Rücklage entsprechend erhöht. Es handelt sich um eine Erhöhung um 139.010,41 € von 323.441,49 € auf 462.451,91 € für die Gesellschaften X3., X4., X5. und X6. und X2.. 101

Das der Klägerin zuzurechnende Einkommen ist daher um 1.577.366 € (1.716.376,60 € ./ 139.010,41 € zu vermindern. 102

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 103

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 104

Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 FGO. Die Sache hat grundsätzliche Bedeutung, da der Senat von dem BMF-Schreiben vom 30.11.2017 (BStBl. I 2017, 1619) abweicht. 105

... .. 106