
Datum: 31.01.2024
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 356/20 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2024:0131.7K356.20F.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Streitig ist die Anwendbarkeit von § 5 Abs. 7 des Einkommensteuergesetzes (EStG) im Veranlagungszeitraum 2014.

2

Die im Jahr 2012 gegründete Klägerin, deren Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr entspricht, steht seit dem Jahr 2013 als Organgesellschaft in einer ertragsteuerlichen Organschaft mit ihrer Alleingesellschafterin, der beigeladenen A GmbH, durch die eine Zugehörigkeit zum I.-Konzern begründet wird. Die Klägerin und die Beigeladene sind verbundene Unternehmen i.S.v. § 15 des Aktiengesetzes (AktG). Der Unternehmensgegenstand der Klägerin besteht seit Unternehmensgründung in der Sicherung und Erfüllung von Anrechten auf Leistungen der betrieblichen Altersversorgung der Beigeladenen, der I. GmbH sowie der mit diesen abhängig verbundenen Unternehmen durch Übernahme und Verwaltung der hierfür geschaffenen Pensionsrückstellungen.

3

Zur Durchführung ihres Unternehmensgegenstands schloss die Klägerin mit der Beigeladenen einen vom 00.00.2012 stammenden Vertrag („Schuldbeitrittsvereinbarung, Forderungsabtretung, Garantiever sprechen“), wonach die Ansprüche der aktiven und ausgeschiedenen ehemaligen Mitarbeiter der Beigeladenen auf betriebliche Altersversorgung ebenso wie die Versorgungsleistungen an Pensionäre der Beigeladenen durch die Klägerin gesichert und die hierfür gebildeten Rückstellungen und das Deckungsvermögen hierzu von ihr verwaltet werden sollten. Vereinbarungsgemäß trat die Klägerin zu diesem Zweck den bei der Beigeladenen bestehenden Altersvorsorgeverpflichtungen als weitere Schuldnerin im Wege eines Schuldbeitritts bei. Davon umfasst waren solche Verpflichtungen, für die zum

4

31.12.2012 zwingend Rückstellungen im Jahresabschluss der Beigeladenen zu bilden waren, sowie damit auch zurückgestellte Pensionsansprüche und rückstellungsfähige Anwartschaften. Ausgeschlossen waren erst nach dem 31.12.2012 entstehende Ansprüche von Mitarbeitern und Pensionären der Beigeladenen. Die Beigeladene zahlte der Klägerin für den Schuldbeitritt ein Entgelt, das der Höhe nach den auf den 31.12.2012 zu bildenden Rückstellungen (HGB-Barwert) entsprechen sollte, von den Parteien übereinstimmend auf etwa ... Euro bestimmt wurde und dessen verbindlicher Betrag durch sachverständige Pensionsgutachten auf den 31.12.2012 ermittelt werden sollte. Das Entgelt wurde letztlich auf ... Euro beziffert. Zur Erfüllung der Zahlungsverpflichtung trat die Beigeladene Forderungen gegenüber anderen konzernangehörigen Gesellschaften an die Klägerin ab. Zugleich verpflichtete sich die Klägerin, die gegenüber der Beigeladenen geltend gemachten Versorgungsansprüche im Innenverhältnis zu der Beigeladenen zu bedienen, während im Außenverhältnis lediglich die Beigeladene als Auszahlungsstelle auftreten sollte. Die Auszahlungsverpflichtung der Klägerin sollte anders als der sofort mit Abschluss der Vereinbarung wirksame Schuldbeitritt erst am 31.12.2012, 24.00 Uhr, in Kraft treten.

In ihrer handelsrechtlichen Bilanz zum 31.12.2012 wies die Klägerin sodann Aktiva i.H.v. insgesamt ... Euro (davon ... Euro Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, sowie ... Euro Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, nebst ... Euro anderer Aktiva) sowie Passiva in gleicher Höhe (... Euro Stammkapital, ... Euro Pensionsrückstellungen) aus. Betragsidentisch erfolgte – nach Aussage der Klägerin übereinstimmend mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) – ein Ausweis der Bilanzpositionen auch in der Steuerbilanz der Klägerin zum 31.12.2012. 5

Die Beigeladene hat die bis zum Abschluss der Vereinbarung am 00.00.2012 bei sich bilanzierten Pensionsrückstellungen infolge der Vereinbarung vom 00.00.2012 aufwandswirksam aufgelöst. Zum 31.12.2012 wurden in der Handelsbilanz der Beigeladenen keine Rückstellungen für Pensionsrückstellungen ausgewiesen. 6

Mit Vertrag vom 00.00.2013 wurde zwischen der Klägerin und der Beigeladenen der „1. Nachtrag zu der Schuldbeitriffsvereinbarung, Forderungsabtretung, Garantieverprechen“ vereinbart, wonach die Klägerin den auf den 31.12.2013 bei der Beigeladenen zu bilanzierenden Altersvorsorgeverpflichtungen beiträt und die Schuld gegen Zahlung eines die Verpflichtung deckenden Beitrags – letztlich durch Abtretung weiterer Forderungen – mitübernahm. Unter Anrechnung der im Vorjahr übertragenen Vermögenswerte führte dies bei der Klägerin im Jahresabschluss 31.12.2013 zu einem handelsbilanziellen Ausweis von Ausleihungen an verbundene Unternehmen i.H.v. ... Euro nebst Forderungen gegen verbundene Unternehmen i.H.v. ... Euro sowie von Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen i.H.v. ... Euro. 7

In ihrer Steuerbilanz zum 31.12.2013 wies die Klägerin die Aktiva betragsidentisch zu dem handelsbilanziellen Ansatz aus, setzte hingegen die Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen statt mit dem handelsbilanziellen Wert von ... Euro mit ... Euro an (Unterschiedsbetrag: ... Euro). In den Erläuterungen zur Steuerbilanz gab die Klägerin hierzu an, dass eine erstmalige Bewertung der Pensionen nach §§ 6a, 5 Abs. 7 Satz 2 EStG i.d.F. v. 18.12.2013 unter Berücksichtigung einer Abzinsung erfolgt sei. Zugleich leitete sie für die Bilanzposition der Rückstellungen für Pensionen eine Gewinnauswirkung i.H.v. ... Euro her. Diese ermittelte die Klägerin, indem sie von dem Unterschiedsbetrag der Wertansätze zwischen Handels- und Steuerbilanz für 2013 (... Euro) einen nunmehr ermittelten Unterschiedsbetrag der Wertansätze zwischen dem handelsbilanziellen (... Euro) und dem 8

steuerbilanziellen (... Euro) Ansatz der Pensionsrückstellungen für 2012 (Unterschiedsbetrag hiernach ... Euro) in Abzug brachte. Den Betrag von ... Euro führte die Klägerin den Erläuterungen zur Steuerbilanz zufolge dann einer steuerbilanziellen und gewinnmindernden Rücklage zum 31.12.2013 „gem. § 5 Abs. 7 S. 1, 5 EStG“ zu, in deren Folge sie eine Gewinnauswirkung von ./... Euro angab. Sie führte dazu aus, dass der Ansatz von „... € (... *1/15)“ „wegen verfassungsrechtlicher Bedenken betreffend § 5 Abs. 7 EStG“ unterlassen worden sei. Den zuvor ermittelten Unterschiedsbetrag aus den Wertansätzen für 2012 (... Euro) wies die Klägerin in der Steuerbilanz zum 31.12.2013 unter „Mehrkapital Steuerbilanz“ aus, ebenso wie als Vorjahresangabe für 2012.

Mit Vertrag vom 00.00.2014 wurde zwischen der Klägerin und der Beigeladenen ferner der „2. Nachtrag zu der Schuldbeitrittsvereinbarung, Forderungsabtretung, Garantieversprechen“ vereinbart. Hiernach sollte die Klägerin – entsprechend der Vereinbarung vom 00.00.2013 – die Pensionsverpflichtungen bei der Beigeladenen zum 31.12.2014 gegen Zahlung eines Entgelts, welches erneut in Gestalt einer Forderungsübertragung geleistet wurde, mitübernehmen. Zum 31.12.2014 führte dies bei der Klägerin unter Anrechnung der im Vorjahr übertragenen Vermögenswerte zu einem handelsbilanziellen Ausweis von Ausleihungen an verbundene Unternehmen i.H.v. ... Euro sowie von Forderungen gegen verbundene Unternehmen i.H.v. ... Euro gegenüber Pensionsverpflichtungen i.H.v. ... Euro. 9

In ihrer Steuerbilanz zum 31.12.2014 setzte die Klägerin die Aktiva betragsidentisch zu dem handelsbilanziellen Wert an. Die Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen wies sie hingegen statt mit einem Betrag i.H.v. ... Euro mit ... Euro aus (Unterschiedsbetrag: ... Euro) und wies in den Erläuterungen erneut auf eine Bewertung nach §§ 6a, 5 Abs. 7 Satz 2 EStG i.d.F. v. 18.12.2013 hin. Aus diesem Unterschiedsbetrag und dem Unterschiedsbetrag, den die Klägerin für 2013 zwischen handelsbilanziellem Ansatz der Rückstellung (... Euro) und steuerbilanziellem Ansatz der Rückstellung (... Euro) ermittelt hatte (... Euro), leitete die Klägerin erneut eine Gewinnauswirkung für 2014 i.H.v. ... Euro ab. Einen Betrag in Höhe dieser Gewinnauswirkung führte sie laut Erläuterung zur Steuerbilanz einer steuerbilanziellen und gewinnmindernden „Rücklage gem. § 5 Abs. 7 S. 1, 5 EStG“ zum 31.12.2014 zu und wies eine Gewinnauswirkung von ./... Euro aus. Auch hierzu erfolgte ein Hinweis, dass „wegen verfassungsrechtlicher Bedenken betreffend § 5 Abs. 7 EStG“ der Ansatz von „... € (... *1/15 aus 2013) und ... € (... € * 1/15 aus 2014)“ unterlassen worden sei. Den Unterschiedsbetrag aus der Bewertung für 2012 (... Euro) wies die Klägerin in der Steuerbilanz für 2014 weiterhin unter „Mehrkapital Steuerbilanz“ aus. 10

Der Beklagte (im Folgenden: das Finanzamt –FA–) erließ für das Streitjahr zunächst einen erklärungsgemäßen Bescheid über Körperschaftsteuer für 2014 vom 29.06.2016 (Körperschaftsteuer hiernach 0 Euro) sowie einen Bescheid für 2014 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG), wonach das dem Organträger zuzurechnende Einkommen ... Euro betrug. Die Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. 11

Bei einer bei der Klägerin im Jahr für die Jahre 2013 bis 2015 durchgeführten steuerlichen Außenprüfung durch die Groß- und Konzernbetriebsprüfung Q. unter Mitwirkung der Groß- und Konzernbetriebsprüfung F. gelangte der Prüfer zu der Feststellung, dass von dem ermittelten Unterschiedsbetrag zwischen Handels- und Steuerbilanzansatz für die Pensionsrückstellungen zum 31.12.2013 (... Euro) lediglich ... Euro aufwandswirksam berücksichtigt und ... Euro „neutral als Übertrag aus dem Vorjahr behandelt“ worden seien, 12

obwohl im Vorjahr zum 31.12.2012 kein Unterschiedsbetrag bestanden habe. Zugleich sei in gleicher Höhe steuerliches Mehrkapital passiviert worden, obwohl auch insoweit kein Vortrag zum 31.12.2012 vorhanden gewesen sei. Aufgrund der Kapitaldurchbrechung zum 01.01.2013 ergäben sich deshalb Änderungen, bei denen die steuerlich höchstzulässigen Rückstellungen zugrunde gelegt würden. Der Prüfer nahm infolgedessen eine Gewinnerhöhung im Jahr 2013 i.H.v. ... Euro vor (Betriebsprüfungsbericht vom 21.03.2018, Tz. 17 zu Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen).

Weiter wurde in dem Prüfungsbericht (Tz. 18 zu Rücklage nach § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG) 13 festgehalten, dass die im Prüfungszeitraum zu bildende Rücklage nach § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG nicht anteilig aufgelöst worden sei. Dies sei ausgehend von einem Gewinn i.S.d. Norm i.H.v. ... Euro als dem Differenzbetrag zwischen den „Anschaffungskosten“ für die Verpflichtungen zum 31.12.2012 (... Euro) und dem in der folgenden Schlussbilanz zum 31.12.2013 nach § 5 Abs. 7 EStG niedrigeren Wert i.H.v. ... Euro nachzuholen. Dabei werde im Einvernehmen mit der Klägerin davon ausgegangen, dass eine Verteilung lediglich für das in 2012 für den Schuldbeitritt gezahlte Basisentgelt vorzunehmen sei und die im Prüfungszeitraum geleisteten Erhöhungsbeträge aufgrund der geschlossenen Nachtragsvereinbarungen davon unberührt blieben. In den Steuerbilanzen seien bisher Rücklagen passiviert worden, diese seien jedoch wegen verfassungsrechtlicher Bedenken nicht gewinnerhöhend aufgelöst worden. Der Prüfer setzte infolgedessen für 2013 eine gewinnmindernde Rücklage i.H.v. ... Euro an und gelangte – unter Berücksichtigung der von der Klägerin aus der Auflösung der Rücklage in 2013 bereits zugrunde gelegten Gewinnauswirkung i.H.v. ./... Euro – zu einer Gewinnminderung i.H.v. ... Euro. Für 2014 machte er die von der Klägerin erklärte Gewinnminderung aus der Auflösung der Rücklage (... Euro) rückgängig und rechnete eine gewinnerhöhende Auflösung der für 2013 gebildeten Rücklage zu 1/15 (... Euro) hinzu (Gewinnerhöhung in 2014 hiernach insgesamt ... Euro).

Das FA folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ unter dem 26.04.2018 neben 14 einem geänderten Körperschaftsteuerbescheid für 2014 auch einen ebenfalls nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Bescheid für 2014 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG, mit dem ein der Beigeladenen als Organträger zuzurechnendes Einkommen i.H.v. ... Euro festgestellt wurde. Der Einkommensermittlung lag dabei neben dem bereits zuvor berücksichtigten handelsrechtlichen Gewinn der Klägerin i.H.v. ... Euro ein laut Betriebsprüfung hinzuzurechnender Betrag zum 31.12.2013 i.H.v. ... Euro zugrunde.

Der gegen den Feststellungsbescheid nach § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG eingelegte Einspruch 15 blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 20.01.2020). Entgegen der Auffassung der Klägerin hielt das FA die Regelung des § 5 Abs. 7 EStG für verfassungsgemäß, weil hierdurch keine Abweichung von der verfassungsrechtlich gebotenen Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit und auch keine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips erfolge. Zudem sei im Streitfall auch zu berücksichtigen, dass ein Konzernsachverhalt vorliege, in dem die übertragende Gesellschaft – die Beigeladene – im Hinblick auf die Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 26.04.2012 – IV R 43/09) die Pensionsrückstellungen im Jahr 2012 aufgelöst und einen Mehraufwand generiert habe, der wegen der Unanwendbarkeit der Regelung des § 4f EStG im Jahr 2012 steuerwirksam geworden sei.

Mit ihrer Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren auf Nichtanwendung der Regelungen des 16 § 5 Abs. 7 EStG weiter und hält die Norm für verfassungswidrig. Statt der Bildung einer ratierlich über 15 Jahre gewinnerhöhend aufzulösenden Rücklage bei Entstehung des

Gewinns infolge der entgeltlichen Übernahme der Altersvorsorgeverpflichtungen und deren Bilanzierung unter dem Bewertungsvorbehalt des § 6a EStG sei der Gewinn steuerbilanziell vollständig durch Erhöhung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil zu neutralisieren. § 5 Abs. 7 Sätze 1 bis 3 EStG verstießen gegen den Gleichheitsgrundsatz aus Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) in seiner steuerrechtlichen Ausprägung des Gebots der Ertragsbesteuerung nach der Leistungsfähigkeit sowie der folgerichtigen Ausgestaltung eines Steuergesetzes. Es liege überdies ein Verstoß gegen das Realisationsprinzip und eine verfassungsrechtlich unzulässige echte Rückwirkung vor.

Der Verfassungsverstoß wegen eines Verstoßes gegen das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit liege zunächst darin, dass durch § 5 Abs. 7 Sätze 1 und 2 EStG normkreierte Gewinne besteuert würden, die durch das Steuersubjekt nie erwirtschaftet worden seien oder in Zukunft würden. Durch den verpflichtenden Bewertungsansatz – im Streitfall nach Maßgabe von § 6a EStG – entstehe ein Erwerbsfolgegewinn, der unabhängig von einer wirtschaftlichen Betätigung des Steuersubjekts sei. Durch diese Gewinnfiktion werde die tatsächliche Leistungsfähigkeit des Erwerbers unzutreffend abgebildet und dieser Verstoß könne verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigt werden (Bezugnahme auf Mundfortz, Das Realisationsprinzip und die Aufdeckung stiller Lasten, Diss. München 2019). 17

§ 5 Abs. 7 Sätze 1 und 2 EStG seien zudem unter dem Gesichtspunkt des Verstoßes gegen das Realisationsprinzip materiell verfassungswidrig. Auch hiernach seien nur tatsächlich realisierte Gewinne zu erfassen. Durch die angewendete Norm werde jedoch nicht das Ergebnis eines kaufmännischen Erfolgs besteuert, sondern ausschließlich ein Bewertungsgewinn. Solche Gewinne würden nicht erwirtschaftet, sondern seien zu erdulden, weil der Gesetzgeber – ausweislich der sehr ausführlichen Darstellung des Gesetzgebungsverfahrensverfahrens zu § 5 Abs. 7 EStG in der Klageschrift – aus haushaltsrechtlichen Gründen eine rätierliche Verlagerung des Besteuerungserfolgs (Aufwand) erreichen wolle. Dies könne bei einem Steuerpflichtigen, der diese Lasten tatsächlich erwirtschaftet habe, noch vertretbar sein. Bei erworbenen Lasten sei eine Erwirtschaftung indes denknotwendig ausgeschlossen. 18

Der hiernach zu sehende Verstoß gegen den Schutzbereich von Art. 14 Abs. 1 GG sei nicht gerechtfertigt, insbesondere weil die das Grundrecht einschränkende Norm des § 5 Abs. 7 EStG wegen ihrer überschießenden Wirkung unverhältnismäßig sei. Dies zeige auch der im Streitfall zu beobachtende Umstand, dass die Klägerin nicht nur aus den beigetretenen Pensionsverpflichtungen Lasten zu tragen habe, sondern sie zudem auch noch Steuern „darauf“ zahlen müsse bzw. wegen der Organschaft vermitteln würde, ohne jemals gegenläufige Gewinne erzielen zu können. Dies sei ihr nämlich durch den Unternehmensgegenstand verwehrt und könne auch nicht aus der gewinnbringenden Anlage des Deckungsvermögens im Rahmen des konzerninternen Cash-Pools hergeleitet werden. Denn selbst im Falle einer gewinnbringenden Anlage des Deckungskapitals innerhalb des konzerninternen cash-poolings stünde dem hieraus resultierenden wirtschaftlichen Erfolg in derselben Höhe ein Zinsaufwand bei dem Organträger entgegen. Der Organträger müsse also den nur steuerlich entstandenen Bewertungsgewinn aus § 5 Abs. 7 EStG versteuern, ohne von der Klägerin die dafür erforderlichen liquiden Mittel zu erhalten. Leistungsfähigkeit intendiere jedoch, dass ein Steuerpflichtiger die aus haushaltsrechtlichen Gründen aufgebürdete Streckung von steuerlichen Folgen im Laufe des Erwerbslebens aufholen könne. Dies sei im Fall der Klägerin ausgeschlossen. 19

Den Verstoß gegen das Folgerichtigkeitsprinzip begründet die Klägerin im Ansatz damit, dass nach der vor Einfügung von § 5 Abs. 7 Sätze 1 bis 3 EStG geltenden Rechtslage 20

Anschaffungsvorgänge ergebnisneutral zu behandeln und Gewinne nur bei Realisation auszuweisen gewesen seien. Dies habe der damaligen BFH-Rechtsprechung entsprochen. Diese Grundsätze ordnungsgemäßer (handelsrechtlicher) Buchführung würden jedoch mit der Gesetzesänderung durchbrochen, obwohl der Gesetzgeber sie bei der Konzeption der für die Steuerbilanz maßgeblichen Bewertungsvorschriften zu berücksichtigen habe. Die Gesetzesänderung habe einzig der Aushebelung der bis dahin geltenden BFH-Rechtsprechung und einzig der Vermeidung von Steuerausfallrisiken in Milliardenhöhe gedient. Dabei handele es sich um eine durch den Gesetzgeber selbst verschuldete Misere, weil ohne den durch § 6a EStG begründeten Bewertungsunterschied zwischen handels- und steuerbilanziellen Ansatz von Pensionsrückstellungen das vermeintlich zu vermeidende Steuerausfallrisiko gar nicht bestünde. Der Gesetzgeber versuche, die misslungene Vorschrift § 6a EStG durch die andere misslungene Vorschrift § 5 Abs. 7 EStG zu decken, ohne grundrechtliche Maßstäbe anzulegen. Er handele folgerichtig, jedoch folgerichtig verfassungswidrig; dies könne verfassungsrechtlichen Maßstäben nicht genügen.

Zudem sei § 5 Abs. 7 Satz 4 EStG verfassungswidrig, weil bei übernommenen Pensionsanwartschaften auf Seiten des Erwerbers die Vorschrift des § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG anzuwenden sei. Diese Norm sei jedoch selbst verfassungswidrig, weil sie die Anwendung von § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG voraussetze und diese Vorschrift jedenfalls ab dem Veranlagungszeitraum 2014 verfassungswidrig sei. Dabei folge die Verfassungswidrigkeit von § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG aus der Zugrundelegung eines statischen Rechnungszinsfußes von 6% bei der Berechnung des zu bilanzierenden Teilwerts der zurückzustellenden Verpflichtung. Denn die in der Praxis anerkannte PUC-Methode zur Ermittlung von Pensionsrückstellungen orientiere sich an einem variablen Rechnungszinsfuß, der von der Deutschen Bundesbank gemäß § 253 Abs. 2 Satz 2 des Handelsgesetzbuches (HGB) i.V.m. RückstAbzinsVO verbindlich auf der Grundlage von Null-Kupon-Festzinsswaps ermittelt und monatlich bekanntgegeben werde. Dieser habe im Streitjahr 2014 lediglich 4,54% betragen. Diese unterschiedlichen Zinssätze führten – ebenso wie der Unterschied im Jahr 2015 von 6% gegenüber 3,89%, wie das Finanzgericht Köln in seinem Vorlagebeschluss vom 12.10.2017 (10 K 977/17) festgestellt habe – zu einem verfassungswidrigen Verstoß gegen das Willkürverbot. Der von der Klägerin an die Beigeladene vermittelte Bewertungsgewinn von ... Euro ergebe sich ausschließlich aus einer Zinsarbitrage und verletze die Klägerin in ihrem Gleichheitsrecht aus Art. 3 Abs. 1 GG.

21

In der Einführung von § 5 Abs. 7 Sätze 1 bis 3 EStG liege überdies eine sog. echte Rückwirkung. Denn die Pluralformulierung „zu den auf die Übernahme folgenden Abschlussstichtagen“ führe zu einem verfassungswidrigen Eingriff in bereits abgeschlossene Besteuerungszeiträume, indem ein Gewinn, der nur aufgrund einer steuerlichen Bewertungsvorschrift entstanden, aber nicht erwirtschaftet worden sei, aus Zeiträumen, die bereits bestandskräftig veranlagt seien und die vor dem Inkrafttreten des Gesetzes lägen, in einen noch „offenen“ Besteuerungszeitraum transformiert würden, der nach dem Inkrafttreten des Gesetzes läge. Dieser Einwand werde jedoch in einem gesonderten Verfahren eingehender dargelegt und nur der Vollständigkeit halber mitgeteilt.

22

Die Klägerin, die die Einholung einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) über die Verfassungsmäßigkeit von § 5 Abs. 7 Sätze 1 bis 4 EStG 2014 sowie von § 6a Abs. 3 Satz 3 Hs. 1 EStG anregt, beantragt,

23

den Bescheid für 2014 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG vom

24

26.04.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20.01.2020 aufzuheben;	
hilfsweise, die Revision zuzulassen;	25
die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.	26
Das FA beantragt,	27
die Klage abzuweisen.	28
Es hält an seiner Auffassung aus der Einspruchsentscheidung fest und weist insbesondere darauf hin, dass die Klägerin bei der angeführten Unverhältnismäßigkeit der streitentscheidenden Norm wegen einer vermeintlichen überschießenden Tendenz den steuerlichen Aufwand der originär pensionsverpflichteten Beigeladenen im Organkreis verschweige und stattdessen lediglich die gewinnerhöhenden Folgen bei der Klägerin betone. Aufgrund des konzerninternen Sachverhalts, in dem die Beigeladene die Rückstellungen im Jahr 2012 unter Heranziehung der zu diesem Zeitpunkt geltenden BFH-Rechtsprechung infolge des Schuldbeitritts der Klägerin aufwandswirksam aufgelöst habe, sei in der Denklöge der Klägerin auch dieser Übertragungsaufwand nicht „erwirtschaftet“ worden und hätte nicht gewinnmindernd abgezogen werden dürfen. Bei der Gesamtbetrachtung der Vorgänge sei die Schlussfolgerung der Unverhältnismäßigkeit nicht evident, sondern unzutreffend. Schließlich sei auch der angewendete Rechnungszinsfuß von 6% verfassungsgemäß.	29
Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und der beigezogenen Steuerakte Bezug genommen.	30
Entscheidungsgründe	31
Die Klage ist unbegründet.	32
Der angefochtene Bescheid vom 26.04.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20.01.2020 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung –FGO–).	33
Die nach § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG gesonderte und einheitliche Feststellung des der Beigeladenen zuzurechnenden Einkommens der Klägerin i.H.v. ... Euro in dem Bescheid vom 26.04.2018 beruht auf einer rechtsfehlerfreien Anwendung der Vorschriften in §§ 5 Abs. 7 Sätzen 1 und 2 sowie Satz 5, 6a Abs. 2 und 3 EStG, die nicht zur Überzeugung des Senats verfassungswidrig sind.	34
1. Nach § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG wird das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft und damit zusammenhängende andere Besteuerungsgrundlagen gegenüber dem Organträger und der Organgesellschaft gesondert und einheitlich festgestellt. Das zuzurechnende Einkommen hat das FA im Streitfall der Höhe nach mit insgesamt ... Euro zutreffend ermittelt. Die Ermittlung des Einkommens steht dabei zwischen den Beteiligten auch rechnerisch nicht in Streit.	35
a) Soweit in dem zuzurechnenden Einkommen ein Teilbetrag von ... Euro enthalten ist, entspricht dies der Angabe der Klägerin in ihrer Körperschaftsteuererklärung für 2014, die von dem FA übernommen wurde und die zwischen den Beteiligten nicht streitig sind. Es besteht insoweit für das Gericht keine Veranlassung, hiervon abzuweichen.	36

b) Auch die Berücksichtigung eines in dem zuzurechnenden Einkommen enthaltenen Teilbetrags i.H.v. ... Euro begegnet keinen Bedenken. Denn mit dieser Hinzurechnung hat das FA die von der Klägerin in ihrer Gewinnermittlung für 2014 (Steuerbilanz) vorgenommene Gewinnminderung aus der Auflösung einer Rücklage in gleicher Höhe lediglich rückgängig gemacht. Die Rückgängigmachung war erforderlich, weil die Klägerin zum 31.12.2014 eine i.H.v. ... Euro gebildete „Rücklage gem. § 5 Abs. 7 S. 1, 5 EStG“ unter Hinweis auf ihre verfassungsrechtlichen Bedenken betreffend § 5 Abs. 7 EStG in voller Höhe gewinnmindernd angesetzt hatte. Hierdurch wurde die sich im Streitjahr aus der Anwendung von § 5 Abs. 7 Satz 2 EStG i.V.m. § 6a Abs. 3 EStG ergebende betragsidentische Gewinnerhöhung ausgeglichen.

Dieses Vorgehen der Klägerin steht indes im Widerspruch zu § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG. 38
Hiernach kann für einen Gewinn, der sich aus der Anwendung von § 5 Abs. 7 Sätze 1 bis 3 EStG ergibt, jeweils i.H.v. vierzehn Fünftel eine gewinnmindernde Rücklage gebildet werden, die in den folgenden 14 Wirtschaftsjahren jeweils mit mindestens einem Viertel gewinnerhöhend aufzulösen ist (Auflösungszeitraum). Der von § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG vorausgesetzte Gewinn kann sich dabei nach Maßgabe des Gesetzesbefehls in § 5 Abs. 7 Sätze 1 bis 3 EStG daraus ergeben, dass übernommene Verpflichtungen, die beim ursprünglich Verpflichteten Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorhalten unterlegen haben, bei dem Übernehmer zu den auf die Übernahme folgenden Abschlussstichtagen so zu bilanzieren sind, wie sie beim ursprünglich Verpflichteten ohne Übernahme zu bilanzieren wären (Satz 1). Selbiges gilt in Fällen des Schuldbeitritts oder der Erfüllungsübernahme mit vollständiger oder teilweiser Schuldfreistellung für die sich aus diesem Rechtsgeschäft ergebenden Verpflichtungen sinngemäß (Satz 2) sowie entsprechend auch in Fällen des Erwerbs eines Mitunternehmeranteils (Satz 3).

§ 5 Abs. 7 EStG wurde durch das Gesetz zur Anpassung des Investmentsteuergesetzes und 39
anderer Gesetze an das AIFM-Umsetzungsgesetz vom 18.12.2013 (Bundesgesetzblatt –BGBl.– I, S. 4318 ff. – AIFM-StAnpG) eingeführt und ist mit Verkündung des Gesetzes am 23.12.2013 in Kraft getreten. Nach der Anwendungsregelung in § 52 Abs. 9 Satz 2 EStG (bzw. § 52 Abs. 14a Satz 1 EStG i.d.F. des AIFM-StAnpG) ist § 5 Abs. 7 EStG erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 28.11.2013 enden.

Diese Regelung zum zeitlichen Anwendungsbereich zugrunde gelegt war § 5 Abs. 7 Satz 5 40
EStG für die Klägerin erstmals im Veranlagungszeitraum 2013 zu berücksichtigen, weil ihr kalendergleiches Wirtschaftsjahr 2013 zum 31.12.2013 endete. Die Klägerin ließ dabei indes – bewusst und unter ausdrücklicher Kenntlichmachung ihrer vom Gesetz abweichenden Rechtsauffassung – unberücksichtigt, dass der Gesetzesbefehl in § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG nicht eine jährliche Rücklagenbildung oder eine jährliche Zuführung zu einer bereits gebildeten Rücklage vorsieht, um hierdurch die sich aus der – fortlaufenden – Anwendung von im Streitfall § 6a EStG i.V.m. § 5 Abs. 7 Satz 2 EStG ergebenden Gewinne auszugleichen. Die Möglichkeit des Steuerpflichtigen zur Bildung einer gewinnmindernden Rücklage mit einer anschließenden ratierlichen gewinnerhöhenden Auflösung soll lediglich den – einmalig entstehenden – „Gewinn“ verteilen, der sich aus der – erstmaligen – Anwendung von § 5 Abs. 7 Sätze 1 bis 3 EStG i.V.m. einer zu Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorhalten von Verpflichtungen führenden Norm im Jahr der Übernahme einer passivierungsbeschränkten Verpflichtung ergibt. Der Klägerin war es dadurch verwehrt, im Streitjahr 2014 eine den Gewinn mindernde Rücklage i.H.v. ... Euro zu bilden. Die dennoch erfolgte Rücklagenbildung war hiernach gewinnerhöhend rückgängig zu machen.

c) Aus den vorstehenden Maßgaben zur Rücklagenbildung ergibt sich auch, dass die Erhöhung des der Beigeladenen zuzurechnenden Einkommens in dem Bescheid vom 26.04.2018 um den weiteren Betrag von ... Euro folgerichtig war. Der Betrag entspricht 1/15 des sich aus der Anwendung von § 5 Abs. 7 Satz 2 EStG im Jahr 2013 für die Klägerin ermittelten „Gewinns“, für den eine Rücklagenbildung im Jahr der Übernahme gemäß § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG zugelassen wird. Den „Gewinn“ hatte der Prüfer dabei den Vorgaben in Rn 13 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 30.11.2017 (Bundessteuerblatt –BStBl.– I 2017, 1619) folgend als Differenz zwischen den „Anschaffungskosten“ für die Verpflichtungen am 00.00.2012 i.H.v. ... Euro und dem nach § 6a Abs. 3 Sätze 1 und 2 Nr. 1, Satz 3 EStG anzusetzenden Wert in der Steuerbilanz zum 31.12.2013 i.H.v. ... Euro ermittelt.

2. Eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG war nicht einzuholen. Der Senat ist nicht davon überzeugt, dass die im Streitfall maßgeblichen Normen verfassungswidrig sind. 42

a) Dabei besteht zunächst nicht die Überzeugung, dass die streitentscheidenden Normen § 5 Abs. 7 Sätze 1, 2 und 5 EStG i.V.m. den ihre zeitliche Anwendung regelnden Übergangsvorschriften (§ 52 Abs. 9 EStG bzw. § 52 Abs. 14a EStG i.d.F. des AIFM-StAnpG) wegen eines Verstoßes gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot verfassungswidrig sind. 43

(1) Nach Maßgabe der gefestigten Rechtsprechung des BVerfG, die zwischen sogenannter echter Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen) und unechter Rückwirkung (tatbestandliche Rückanknüpfung) unterscheidet (vgl. BVerfG, Beschluss vom 14.12.2022 – 2 BvL 7/13, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung –HFR– 2023, 500) und der sich der Senat anschließt – stellen die hier streitigen Vorschriften solche mit unechter Rückwirkung dar. Dies folgt aus der ebenso gefestigten Rechtsprechung des BVerfG, wonach im Bereich des Steuerrechts eine echte Rückwirkung nur in den Fällen vorliegt, in denen der Gesetzgeber eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abändert (BVerfG, Beschluss vom 25.03.2021 – 2 BvL 1/11, HFR 2021, 712). Für den Teilbereich des Einkommensteuerrechts bedeutet dies, dass die Änderung oder Einführung von Normen mit Wirkung für den laufenden Veranlagungszeitraum grundsätzlich der Kategorie der unechten Rückwirkung zuzuordnen ist, weil nach § 36 Abs. 1 EStG die Einkommensteuer erst mit dem Ablauf des Veranlagungszeitraums und damit gemäß § 25 Abs. 1 EStG des Kalenderjahres entsteht (BVerfG, Beschluss vom 25.03.2021 – 2 BvL 1/11, HFR 2021, 712). Dasselbe gilt für Veranlagungen zur Körperschaftsteuer (BVerfG, Beschluss vom 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, HFR 2014, 359). 44

Die mit Gesetz vom 18.12.2013 eingefügten Normen § 5 Abs. 7 EStG i.V.m. § 52 Abs. 9 EStG bzw. Abs. 14a EStG i.d.F. des AIFM-StAnpG führen nicht zu einer nachträglichen Änderung bereits entstandener Steuerschulden, weil sie erst für Wirtschaftsjahre Geltung erlangt haben, die nach dem 28.11.2013 enden. Mit dieser Regelungsanordnung ist zugleich ausgesagt, dass der von § 5 Abs. 7 EStG ausgehende Gesetzesbefehl gemäß § 36 Abs. 1 EStG und § 30 Nr. 3 KStG erstmals mit Ablauf des Veranlagungszeitraums 2013 zu beachten ist und auch erstmalig nur Auswirkung für die im Veranlagungszeitraum 2013 zum 31.12. entstehende Steuer haben kann. Dass die in Streit stehenden Normen erstmalig Auswirkungen auf die Steuerschuld des Veranlagungszeitraums 2013 haben, dabei aber unter Umständen auf Sachverhalte anknüpfen, die bereits vor diesem Veranlagungszeitraum stattgefunden oder jedenfalls begonnen haben, ist nach Maßgabe der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung unerheblich, weil hierdurch nicht rückwirkend auf 45

die dann bereits vor dem 01.01.2013 entstandene Steuerschuld eingegriffen wird.

(2) Durchgreifende Gründe, die zu einer ausnahmsweisen Unzulässigkeit der Rückwirkung der im Streitfall maßgeblichen Normen führen, liegen nicht vor. Dabei könnte sich eine Unzulässigkeit allenfalls aus dem Grundsatz des Vertrauensschutzes und dem Verhältnismäßigkeitsprinzip ergeben. Diese Grenzen sind indes erst überschritten, wenn die vom Gesetzgeber angeordnete unechte Rückwirkung zur Erreichung des Gesetzeszwecks nicht geeignet oder erforderlich ist oder wenn die Bestandsinteressen der Betroffenen die Veränderungsgründe des Gesetzgebers überwiegen (BVerfG, Urteil vom 10.04.2018 – 1 BvR 1236/11, BStBl. II 2018, 303). Soweit nicht besondere Momente der Schutzwürdigkeit hinzutreten, genießt die bloß allgemeine Erwartung, das geltende Recht werde zukünftig unverändert fortbestehen, keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz (vgl. BVerfG, Beschluss vom 08.12.2009 – 2 BvR 758/07, Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts –BVerfGE– 125, 104).

Für den Streitfall sieht das Gericht diese Grenzen nicht als überschritten an. Denn zunächst kann sich die Klägerin nicht auf besondere Vertrauensschutzgesichtspunkte stützen, aufgrund derer sie auf einen Fortbestand der Rechtslage vertrauen durfte, nach der sie die im Wege des Schuldbeitritts erworbenen Verpflichtungen der Beigeladenen weiterhin mit den im Jahr 2012 angesetzten „Anschaffungskosten“ ansetzen darf. Ein solcher Vertrauensschutz ergibt sich insbesondere nicht aus der Rechtsprechung des BFH in der jüngeren Vergangenheit vor Abschluss der Vereinbarung vom 00.00.2012 zwischen der Klägerin und der Beklagten. Hierbei hatte der BFH in mehreren Entscheidungen entschieden, dass eine Passivierung „angeschaffter“ Rückstellungen bei Eingreifen einer steuerlichen Bewertungsbeschränkung im Falle des entgeltlichen Erwerbs mit den Anschaffungskosten zu erfolgen habe (BFH, Urteile vom 00.00.2009 – I R 102/08, BStBl. II 2011, 566 und vom 14.12.2011 – I R 72/10, BStBl. II 2017, 1226). Diese Rechtsprechung stand ausdrücklich im Widerspruch zu der Gesetzesauslegung der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 24.06.2011 (BStBl. I 2011, 627), wie der BFH in der Entscheidung vom 14.12.2011 (I R 72/10 unter Rn 14) feststellte. Auch in dem anderweitigen Revisionsverfahren I R 102/08 wurde in der Entscheidung des BFH (Rn 12 ff.) ausdrücklich festgehalten, dass die entgegenstehende Auffassung des dem Revisionsverfahren beigetretenen BMF nicht geteilt werde. Es konnte daher für die Klägerin erkennbar sein, dass die Gesetzesanwendung in Sachverhalten zu der Übernahme von Verbindlichkeiten, die bei dem ursprünglich Verpflichteten Passivierungsbeschränkungen unterliegen, unklar und umstritten ist und eine gesetzgeberische Klarstellung zu erwarten oder wegen der offenkundigen Auseinandersetzungen jedenfalls notwendig war.

Hinzu tritt, dass unter dem 14.12.2012 zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Entbürokratisierung des Gemeinnützigkeitsrechts (vom 06.11.2012, BT-Drs. 17/11316) die Stellungnahme des Bundesrates veröffentlicht wurde, wonach in Entgegnung der bisherigen BFH-Rechtsprechung zur Bewertung übernommener und passivierungsbeschränkter Verbindlichkeiten (Aktenzeichen I R 102/08 und I R 72/10) in § 5 Abs. 7 EStG eine Regelung zur Fortgeltung der Passivierungsbeschränkungen aufgenommen werden sollte, um insoweit gesetzliche Passivierungsbeschränkungen nicht „ins Leere laufen“ zu lassen (BR-Drs. 663/12 (Beschluss), S. 13). Auch durch diese gesetzgeberische Aktivität war der Bildung eines Vertrauensschutzes auf den Fortbestand der Rechtslage nach Maßgabe der BFH-Rechtsprechung die Grundlage entzogen.

Die Grenzen einer grundsätzlich zulässigen verfassungsrechtlichen unechten Rückwirkung sind auch nicht im Hinblick auf eine etwaige Ungeeignetheit oder eine fehlende

Erforderlichkeit zur Förderung des Gesetzeszwecks gegeben. Abzustellen ist dabei auf den Gesetzeszweck, wie er durch das Gesetzgebungsverfahren zum Ausdruck gekommen ist. Dabei ist unbeachtlich, dass während des Gesetzgebungsverfahrens zu dem Gesetz zur Entbürokratisierung des Gemeinnützigkeitsrechts die Stellungnahme des Bundesrates zu § 5 Abs. 7 EStG nicht aufgegriffen wurde und deshalb der Bundesrat mit weiterer Stellungnahme erst vom 22.03.2013 zu dem AIFM-StAnpG (BR-Drs. 95/13 (Beschluss)) eine weitere Initiative zur Normierung u.a. von § 5 Abs. 7 EStG unternommen hat, die jedoch letztlich auch aus Gründen der Diskontinuität zunächst in keinem Gesetz Niederschlag fand. Maßgeblich zugrunde zu legen ist für die Frage des zu erreichenden Gesetzeszweckes vielmehr, dass der Gesetzesantrag zum AIFM-StAnpG (BR-Drs. 740/13 (Beschluss)) als Rechtfertigung für die Einfügung von § 5 Abs. 7 EStG die Sicherstellung des Aufkommens aus der Unternehmensbesteuerung anführt, das bis zur erstmaligen Anwendung von § 4f EStG wegen der beim Übernehmer nicht zu beachtenden Passivierungsbeschränkungen gefährdet erschien.

Diesen Gesetzeszweck zugrunde gelegt stellt sich § 5 Abs. 7 EStG insbesondere auch unter Berücksichtigung der erstmaligen Anwendung für nach dem 28.11.2013 endende Wirtschaftsjahre insgesamt als geeignet und erforderlich dar. Der Gesetzesbefehl in § 5 Abs. 7 Sätze 1 bis 3 EStG ist dabei geeignet, weil hierdurch der Gesetzeszweck – Sicherung des Steueraufkommens bis zur Anwendbarkeit von § 4f EStG – erreicht wird. Denn während der Überträger von passivierungsbeschränkten Verpflichtungen, die vor Geltung von § 4f EStG (vgl. § 52 Abs. 8 EStG bzw. Abs. 12c EStG i.d.F. des AIFM-StAnpG) übertragen wurden, einen hierbei entstehenden Aufwand trotz Realisierung stiller Lasten sofort gewinnmindernd ansetzen kann und sich das Steueraufkommen infolgedessen mindert, wird das Steueraufkommen insoweit spiegelbildlich gewährleistet, als durch die Anwendung von § 5 Abs. 7 Sätze 1 bis 3 EStG ein gewinnerhöhender Ertrag auf Seiten des die passivierungsbeschränkten Verbindlichkeiten Übernehmenden entsteht. § 5 Abs. 7 EStG ist zudem auch erforderlich, weil insoweit keine mildereren Mittel zur Verfolgung des Gesetzeszwecks erkennbar sind. Soweit als einzig denkbare milderes Mittel eine zeitlich korrespondierende – und damit auch Übertragungsvorgänge vor dem 01.01.2013 erfassende – Anwendung von § 4f EStG bei der Besteuerung des die passivierungsbeschränkten Verbindlichkeiten Übertragenden in Betracht gezogen werden könnte, führte dies regelmäßig zu einer verfassungsrechtlich unzulässigen echten Rückwirkung eines solchen Gesetzesbefehls. Denn würde der buchhalterische Aufwand, der sich aus Übertragungsvorgängen vor dem 01.01.2013 bei dem Überträger passivierungsbeschränkter Verpflichtungen ergibt, bereits in Veranlagungszeiträumen vor 2013 nur nach Maßgabe von § 4f EStG zum Abzug zugelassen, würde damit in verfassungsrechtlich unzulässiger Weise in eine entstandene Steuerschuld vergangener Veranlagungszeiträume eingegriffen.

b) Soweit die Klägerin sich zur Begründung der angenommenen Verfassungswidrigkeit von § 5 Abs. 7 Sätze 1 bis 3 EStG auf einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip beruft, liegt ein Verfassungsverstoß ebenfalls nicht zur Überzeugung des Senats vor. Das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts wird bereits durch den Gesetzesbefehl in § 5 Abs. 7 Sätze 1 bis 3 EStG nicht verletzt und jedenfalls durch die Möglichkeit einer Rücklagenbildung nach § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG gewahrt ((1)). Hinzu tritt, dass infolge der organschaftlichen Beziehung zwischen der Klägerin und der Beigeladenen die Leistungsfähigkeit nicht nur durch die Erfassung eines Ertrags bei der Klägerin zu bemessen ist, sondern auch die Erfassung eines Aufwands bei der Beigeladenen berücksichtigt werden muss ((2)).

(1) Die Klägerin lässt zunächst unberücksichtigt, dass sie bei ihrer Annahme eines rein „normkreierten Gewinns“, der lediglich aufgrund einer bilanzsteuerrechtlichen Bewertungsregel ohne Erhöhung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entstehe, die weiteren aus der angegriffenen Norm folgenden Wirkungen nicht ausreichend für die Bemessung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit beachtet. Denn anders als die Klägerin (unter Bezugnahme u.a. auf Schlotter, StbJb 2013/2014, 292, 319 und Mundfortz, Diss. 2019, 222) meint, entsteht durch die Rechtsfolgenanordnung in § 5 Abs. 7 Sätze 1 bis 3 EStG kein definitiver „Gewinn“ mit endgültiger Belastungswirkung. Denn wenn – wie im Streitfall – für die übertragenen Verbindlichkeiten zugleich Vermögenswerte in gleicher Nominalhöhe übertragen werden und lediglich steuerbilanziell eine Unterbewertung der Verbindlichkeiten bzw. im Streitfall der Rückstellungen aufgrund § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG erfolgt, wird der „Gewinn“ aus dieser Minderbewertung (richtigerweise buchhalterischer Ertrag) dadurch kompensiert, dass die Klägerin im weiteren Zeitverlauf buchhalterischen Mehraufwand zu tragen hat. Dies folgt daraus, dass die steuerbilanziell unterbewertete Verbindlichkeit im Zeitpunkt der tatsächlichen Erfüllung durch die Klägerin in Nominalhöhe zu bedienen ist und hierbei steuerbilanziell zusätzlich zu der ergebnisneutralen Auflösung der minderbewerteten Rückstellung ein Aufwand entsteht. Ein bei erstmaliger Anwendung von § 5 Abs. 7 Sätze 1 bis 3 EStG anfallender Übernahmeertrag bedeutet daher – dies ist der Klägerin zuguzustehen – eine nicht durch wirtschaftliche Teilhabe begründete Belastung, die im Jahr der erstmaligen Anwendung der Regelung nicht die Leistungsfähigkeit der Klägerin abbildet. Durch die in den späteren Jahren eintretende tatsächliche Belastung infolge der Erfüllung der Verbindlichkeit zum Nominalwert wird indes wegen der höheren Aufwandsberücksichtigung in der Steuerbilanz spiegelbildlich ein höherer Aufwand gewinnmindernd angesetzt, der die wirtschaftliche Leistungsfähigkeitsminderung der Klägerin ebenfalls nicht adäquat – nämlich zu wenig – abbildet.

Dies gilt umso mehr dann, wenn von der Möglichkeit einer Rücklage nach § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG Gebrauch gemacht wird und der im Jahr der Übernahme der Verbindlichkeit ermittelte Übernahmeertrag zeitlich auf 15 Jahre gestreckt wird. Denn hierdurch wird die buchhalterische Mehrbelastung im Übernahmejahr gemindert und so eine die Leistungsfähigkeit annähernd abbildende Belastung herbeigeführt, während die buchhalterischen Minderbelastungen in den Folgejahren ebenfalls in Richtung einer die tatsächliche Leistungsfähigkeit abbildenden Weise berücksichtigt werden. 53

Die Berücksichtigung dieses Zeitmoments, aufgrund dessen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Klägerin weder im Jahr der erstmaligen Anwendung von § 5 Abs. 7 EStG noch bei der späteren Erfüllung der Verpflichtungen realitätsgerecht abgebildet, letztendlich aber ausgeglichen dargestellt wird, rechtfertigt es nicht, einen zur Überzeugung der Verfassungswidrigkeit führenden Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip anzunehmen. 54

(2) Von der Verfassungswidrigkeit ist der Senat auch deshalb nicht überzeugt, weil für die Bemessung der steuerlichen Leistungsfähigkeit nicht alleine die Klägerin in die Betrachtung einzubeziehen ist. Denn auch die Beigeladene als Organträger der Klägerin wurde durch den buchhalterischen Aufwand, der sich bei ihr aus der steuerbilanziellen Ausbuchung der nach Maßgabe von § 6a EStG ebenfalls unterbewerteten Pensionsverpflichtungen im Veranlagungszeitraum 2012 ergibt, nicht entsprechend ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Besteuerung unterworfen. Vielmehr wurde die steuerliche Bemessungsgrundlage bei dem Organträger gemindert, obwohl er insoweit keine tatsächliche Einbuße an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit hatte. Denn während handelsbilanziell bei Abschluss der Schuldbeteiligungsvereinbarung im Jahr 2012 die Ausbuchung der 55

Pensionsrückstellungen erfolgsneutral – wegen der Übertragung von betragsidentischen Aktiva – erfolgte, waren steuerbilanziell die bei ihm unterbewerteten Pensionsrückstellungen aufwandswirksam auszubuchen.

Eine Berücksichtigung der Beigeladenen bei der Bemessung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit rechtfertigt sich dabei maßgeblich durch die bestehende Organschaft zwischen der Klägerin und der Beigeladenen. Mit Abschluss des Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags 2013 und der hiermit begründeten Organschaft haben die Klägerin und die Beigeladene insoweit – jedenfalls in wirtschaftlicher Hinsicht und damit auch für die Bemessung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit beachtlich – auf eine auf den einzelnen Rechtsträger abstellende Betrachtung verzichtet. 56

c) Auch der von der Klägerin angeführte Verstoß gegen das Realisationsprinzip führt nicht zu der Überzeugung des Senats, dass § 5 Abs. 7 Sätze 1 und 2 EStG materiell verfassungswidrig sind. 57

Dabei ist zunächst nicht eindeutig erkennbar, inwieweit sich die Rüge eines Verstoßes gegen das Realisationsprinzip von der ebenfalls erhobenen Rüge eines Verstoßes gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip unterscheidet. Denn die Klägerin trägt zu ihrer Rüge eines Verstoßes gegen das Realisationsprinzip ebenfalls vor, dass sie aufgrund von § 5 Abs. 7 Sätze 1 und 2 EStG keine erwirtschafteten Gewinne, sondern lediglich „Bewertungsgewinne“ zu versteuern habe bzw. solche Gewinne an die Beigeladene als Organträger vermittele, ohne dass diese liquide Mittel zur Steuerbegleichung erhalte. 58

Damit erkennt die Klägerin bereits zunächst an, dass die bei der Anwendung von § 5 Abs. 7 Sätze 1 und 2 EStG entstehenden „Gewinne“ (richtigerweise buchhalterischer Ertrag) Folge eines Bewertungsvorgangs sind. Damit geht aber nicht notwendig auch ein Verstoß gegen das Realisationsprinzip einher. Denn nach dem Realisationsprinzip, wie es in § 252 Abs. 2 Nr. 4 Hs. 2 HGB zum Ausdruck kommt und über § 5 Abs. 1 EStG auch für die steuerliche Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich zu beachten ist, darf ein Gewinn erst ausgewiesen werden, wenn er realisiert, also verwirklicht ist. Die Verwirklichung setzt indes regelmäßig einen betrieblichen Umsatzakt in Gestalt einer Veräußerung oder eines sonstigen Leistungsaustauschs voraus (BFH, Urteil vom 12.12.2012 – I R 69/11, BStBl. II 2017, 1232; Krumm, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 169. EL November 2023, § 5 EStG Rn 241; Winnefeld, Bilanz-Handbuch, 5. Auflage 2015, Kap. E Rn 86 und 90). Denn die von § 252 Abs. 2 Nr. 4 Hs. 2 HGB verwendete Begrifflichkeit des Gewinns meint Erträge im Sinne von Erlösen (BFH, Urteil vom 27.06.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121), die sich als Ergebnis eines Umsatzaktes und nicht – wie im Streitfall – als Ergebnis eines Bewertungsvorgangs darstellen. 59

Keine Überzeugung von einem verfassungsrechtlich beachtlichen Verstoß gegen das Realisationsprinzip durch die Anwendung von § 5 Abs. 7 Sätze 1 und 2 EStG besteht auch deshalb, weil das Realisationsprinzip als sog. Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nur deshalb Anwendung findet, weil die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung über den sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 Abs. 1 EStG) zu beachten sind. Dem Maßgeblichkeitsgrundsatz kommt indes kein Verfassungsrang dergestalt zu, dass er eine Belastungsgrundentscheidung darstellt und seine Außerachtlassung durch den Gesetzgeber zu einem Verfassungsverstoß führt (BVerfG, Beschluss v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BStBl. II 2009, 685). Abweichungen vom Maßgeblichkeitsgrundsatz sind daher durch § 5 Abs. 1 Satz 1 Hs. 2 und Abs. 6 EStG steuerrechtlich legitimiert (BFH, Urteil vom 22.05.2019 – X R 19/17, BStBl. II 2019, 795). 60

Die von der Klägerin angenommene überschießende Wirkung von § 5 Abs. 7 Sätze 1 und 2 EStG verfährt schließlich ebenfalls nicht als überzeugender und verfassungsrechtlich anzuerkennender Verstoß gegen das Realisationsprinzip. Dabei begründet die Klägerin den Verstoß mit ihrer Zugehörigkeit zu einer ertragsteuerlichen Organschaft mit der Beigeladenen und ihrer Teilnahme an dem konzerninternen cash-pooling-System, aufgrund derer es ihr sowie auch der Beigeladenen während des gesamten Erwerbslebens verwehrt sei, die zur Steuerzahlung notwendigen Mittel erwirtschaften zu können. Dieses Ergebnis indes – als zutreffend unterstellt – ist nicht maßgeblich auf die Anwendung von § 5 Abs. 7 EStG auf die Klägerin zurückzuführen, sondern hat ihre Ursache spezifisch in der Gründung der Klägerin als Einheit zur Abwicklung der Pensionsverpflichtungen im Konzern, als die sie auch dessen cash-pooling-Regeln unterliegt. Die gerügte überschießende Wirkung ist hiernach maßgeblich in der rechtlichen Gestaltung des Konzerns, die individuellen Notwendigkeiten und Erwägungen folgt und bei der selbstbestimmte und nicht von § 5 Abs. 7 EStG vorgegebenen Einschränkungen vorherrschen, begründet, und erst im Zusammenwirken mit dieser konkreten Gestaltung führt die Anwendung von § 5 Abs. 7 EStG zu der missliebigen Besteuerungsfolge bei der Klägerin. Dies ist indes nicht ausreichend, um eine greifbare Verfassungswidrigkeit von § 5 Abs. 7 EStG zu begründen, zumal die Vorschrift bei Außerachtlassung der für die Klägerin konzernspezifischen Umstände keine derartige überschießende Wirkung im Sinne einer dauerhaften Besteuerung von nicht für besteuerswürdig gehaltenen Sachverhalte hat.

d) Einen von der Klägerin zur Verfassungswidrigkeit von § 5 Abs. 7 Sätze 1 und 2 EStG führenden Verstoß gegen das Folgerichtigkeitsprinzip vermag der Senat ebenfalls nicht zu erkennen.

Das Gebot der Folgerichtigkeit besagt im Sinne einer gleichheitsrechtlichen Anforderung, dass der Gesetzgeber eine einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen hat und Ausnahmen hiervon eines besonderen sachlichen Grundes bedürfen (BVerfG, Urteil vom 13.02.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125). Hintergrund des Gebots der Folgerichtigkeit ist – daher als gleichheitsrechtliche Anforderung anzusehen – die Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen, sodass die folgerichtige Ausgestaltung des vom Gesetzgeber ausgewählten Ausgangstatbestandes zu einer rechtlichen und tatsächlichen Belastungsgleichheit der Steuerpflichtigen führen muss.

Dabei spricht bereits gegen die Annahme der Verfassungswidrigkeit insbesondere von § 5 Abs. 7 Satz 2 EStG und schon unter Außerachtlassung der Möglichkeit der Rücklagenbildung nach Satz 5, dass in dem Anwendungsbefehl zur Berücksichtigung von Passivierungsbeschränkungen auch bei übernommenen Verpflichtungen zunächst keine eigenständige Belastungsregelung zu sehen ist. Denn mit der Anordnung der Weitergeltung von Passivierungsbeschränkungen bei dem die Verpflichtung übernehmenden bzw. beitretenden Steuerpflichtigen setzt das Gesetz lediglich die durch andere gesetzliche Vorschriften vorgenommene Belastungsentscheidungen fort. Die Geltung steuerbilanzrechtlicher Einschränkungen wird hierdurch durchgesetzt, ohne dass eine Einschränkung selbst vorgenommen wird und Anlass für verfassungsrechtliche Zweifel bietet (keine verfassungsrechtlichen Zweifel an den Regelungen in § 5 Abs. 7 EStG aufgreifend insoweit Finanzgericht Nürnberg, Urteil vom 08.10.2021 – 1 K 528/20, Entscheidungen der Finanzgerichte –EFG– 2022, 390; vgl. auch Krumm, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 169. EL November 2023, § 5 EStG Rn 241, wonach mit § 5 Abs. 7 EStG kein eigenständiges Konzept verfolgt werde, sondern nur das den Ansatzverboten, -beschränkungen und Bewertungsvorbehalten zugrunde liegende Konzept fortgesetzt werde und man dies dem Gesetzgeber zugestehen müsse).

Die Klägerin lässt mit ihrer Rüge zudem auch unbeachtet, dass aus dem Gebot der Folgerichtigkeit als Ausprägung des Gleichheitssatzes kein Anspruch auf ein in Struktur und Prinzip konsistentes (Bilanz-)Steuerrechtssystem besteht (vgl. Drüen, in: Festschrift Spindler, S. 29, 41, wonach der Gleichheitssatz keine Systemreinheit fordere) und die Frage der Systemwidrigkeit einer Regelung von der Frage des Gleichheitsverstoßes klar zu trennen ist (so Mellinghoff, Ubg 2012, 369). Die Klägerin selbst erkennt dabei, dass es der gesetzlichen Regelungen in § 5 Abs. 7 Sätze 1 und 2 EStG nur bedarf, weil sich Passivierungsbeschränkungen – so im Streitfall § 6a Abs. 2 Satz 2 Nr. 1, Satz 3 EStG – fortsetzen sollen, denen selbst das Verdikt der für die einkommensteuerliche Gewinnermittlung anhaftenden Systemwidrigkeit anhaftet. Aus diesem Grund wird auch § 5 Abs. 7 EStG zwar für „systematisch kritikwürdig“ gehalten (so Drüen, in: Schulze-Osterloh/Henrichs/Wüstemann, Handbuch des Jahresabschlusses, 84. Lieferung, 10/2023, Abt. III Nr. 4, Rn 87, mit der Begründung, dass die Vorschrift zu einer weiteren Abkoppelung der steuerlichen Gewinnermittlung von der Handelsbilanz führe, aber auf dem Boden der bisherigen Rechtsprechung des BVerfG wohl noch verfassungskonform sei). Der Gesetzgeber hat damit indes jenen Gesetzesbefehl erteilt, den die Rechtsprechung des BFH, die Anlass für die Gesetzesänderung war, für notwendig erachtet und als „einmal mehr systemwidrig“ bezeichnet hat (BFH, Urteil vom 12.12.2012 – I R 69/11, BStBl. II 2017, 1232, wonach bei einer entgeltlichen Übertragung von Verbindlichkeiten, die Passivierungsbeschränkungen unterliegen, die zugrundeliegende Verpflichtung realisiert sei und die deswegen vom Erwerber sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz im Übernahmezeitpunkt ebenso wie an den nachfolgenden Bilanzstichtagen passivisch entsprechend – nämlich dem Anschaffungskostenprinzip folgend – auszuweisen sei. Sollte das verhindert werden, bedürfe dies eines gegenläufigen – dann aber einmal mehr systemwidrig greifenden – Gesetzesbefehls.). Indem mit § 5 Abs. 7 Sätze 1 und 2 EStG indes lediglich eine etwaige Systemwidrigkeit in der bilanzsteuerrechtlichen Gewinnermittlung fortgesetzt wird, die ihren Ursprung in anderen Normen hat, folgt hieraus nicht bereits ein Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Folgerichtigkeitsgebot.

Daran anknüpfend liegt ein Verstoß gegen das Folgerichtigkeitsprinzip durch § 5 Abs. 7 EStG auch deshalb nicht zur Überzeugung des Gerichts vor, weil nach der Rechtsprechung des BVerfG und des BFH steuerbilanzrechtliche Abweichungen von dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip für die Bildung von Rückstellungen nicht zu den zentralen Fragen gerechter Belastungsverteilung gehören, sodass das Gebot folgerichtiger Ausgestaltung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen nur dann verletzt ist, wenn sich kein sachlicher Grund dafür finden lässt, die Abweichung also als willkürlich zu bewerten ist (BFH, Urteil vom 05.05.2011 – IV R 32/07, BStBl. II 2012, 98 mit Bezugnahme auf BVerfG, Beschluss vom 12.05.2009 – 2 BvL 1/00, BStBl. II 2009, 685). Dabei kann dahingestellt bleiben, ob die den unergiebigem Gesetzesmaterialien zum AIFM-StAnpG – indes wohl zu § 4f EStG gemachten Ausführungen – zufolge drohenden „Steuerausfallrisiken in Milliardenhöhe“ sowie die Vermeidung „steuergünstiger Verschiebungen von Verpflichtungen“ und dem damit einhergehenden „erheblichen Gestaltungspotenzial“ sachliche Gründe darstellen. Denn jedenfalls stellt es einen die Willkür ausschließenden sachlichen Grund dar, wenn der Gesetzgeber mit § 5 Abs. 7 Sätzen 1 und 2 EStG die Befolgung von Passivierungsbeschränkungen sichergestellt wissen möchte, die andernfalls durch einfache rechtsgeschäftliche Übertragung umgangen werden könnten. Dass hierdurch letztlich das Anschaffungskostenprinzip, das der BFH maßgeblich für seine Entscheidungen vom 14.12.2011 (I R 72/10) und vom 00.00.2009 (I R 102/08) herangezogen hat, missachtet wird, ist der Klägerin zuzugestehen, stellt indes keinen willkürlichen Akt und mangels Verfassungsrang des Anschaffungskostenprinzips auch keinen Verfassungsverstoß dar.

e) Soweit die Klägerin auch die Norm des § 5 Abs. 7 Satz 4 EStG für verfassungswidrig hält, weil sie die Anwendbarkeit der nach Ansicht der Klägerin ebenfalls verfassungswidrigen Norm des § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG anordnet, ist hierüber nicht zu entscheiden, weil § 5 Abs. 7 Satz 4 EStG im Streitfall keine Anwendung findet. Die Norm setzt voraus, dass eine Pensionsverpflichtung unter gleichzeitiger Übernahme von Vermögenswerten gegenüber einem Arbeitnehmer übernommen wird, der bisher in einem anderen Unternehmen tätig war. Indem das Gesetz einen bisherigen Arbeitgeber voraussetzt, setzt es zugleich auch einen anderen Arbeitgeber und damit einen Arbeitgeberwechsel voraus.

Der streitige Sachverhalt wird von § 5 Abs. 7 Satz 4 jedoch nicht erfasst und die tatbestandlichen Voraussetzungen von § 5 Abs. 7 Satz 4 EStG sind im Streitfall insoweit nicht erfüllt. Denn die Klägerin hat keine Pensionsverpflichtung der Beigeladenen gegenüber einem zuvor bei der Beigeladenen beschäftigten Arbeitnehmer übernommen, der in Folge eines Arbeitgeberwechsels nunmehr Arbeitnehmer bei der Klägerin ist. 68

f) Die Klägerin dringt mit dem Einwand der Verfassungswidrigkeit auch nicht deshalb durch, weil das laut angegriffenem Bescheid dem Organträger zuzurechnende Einkommen auch auf der Anwendung von § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG beruht und hiernach ein statischer Rechnungszinsfuß von 6% angewendet wurde. Der Senat vermag auch insoweit keine zur Überzeugung der Verfassungswidrigkeit von § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG führenden Gründe zu erkennen. 69

Zunächst hat die Klägerin bei Abgabe der Steuererklärung und Steuerbilanz für 2014 für die Bewertung der Rückstellungen mit dem Teilwert nach § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG selbst den Rechnungszinsfuß von 6% zugrunde gelegt und hierzu keine verfassungsrechtlichen Bedenken angemeldet. 70

Darüber hinaus führen auch die Erwägungen, die das Finanzgericht Köln im Vorlagebeschluss vom 12.10.2017 (10 K 977/17, EFG 2018, 287) geäußert hat und die die Klägerin für den Veranlagungszeitraum 2014 ebenfalls für einschlägig erachtet, nicht zu einer Überzeugung des Senats, dass § 6 Abs. 3 Satz 3 EStG verfassungswidrig ist. 71

Dabei ist bereits die Zugrundelegung eines „starren“ statt eines „atmenden“ Rechnungszinsfußes von 6% in § 6 Abs. 3 Satz 3 EStG, die bei dem Finanzgericht Köln schon nur zu Bedenken statt ernsthafte Überzeugung der Verfassungswidrigkeit führte, nach Auffassung des erkennenden Senats nicht geeignet, eine solche Überzeugung herbeizuführen. Denn es ist nicht erkennbar, auf welcher Grundlage ein verfassungsrechtliches Gebot den Gesetzgeber dazu verpflichten könnte, von seiner unstreitig gegebenen Typisierungsbefugnis dergestalt Gebrauch zu machen, den Rechnungszinsfuß statt auf einen bestimmten Prozentwert festgelegt variabel zu gestalten. Dass der Gesetzgeber für handelsrechtliche Zwecke in § 253 Abs. 2 Sätze 2 bis 5 HGB statt eines festgelegten Abzinsungssatzes eine Bewertung anhand variabler Parameter für vorzugswürdig erachtet, zwingt ihn nicht, dies auch für die steuerliche Gewinnermittlung vorzusehen. Dies gilt umso mehr, als sich die handelsrechtliche Rechnungslegung und Gewinnermittlung ihrem Zweck nach bedeutsam von der steuerlichen Gewinnermittlung unterscheidet und sich insoweit bereits den unterschiedlichen Zwecken folgend eine Gleichbehandlung nicht aufdrängt. Zu folgen ist dem Finanzgericht Köln auch insbesondere nicht dahin, dass den Gesetzgeber eine „Beobachtungs-, Prüfungs- und Nachbesserungspflicht“ treffe, die nach Auffassung des Finanzgerichts Köln im Hinblick auf Pensionsrückstellung alle fünf Jahre gesetzgeberisches Tun erfordere. Hierfür mangelt es an einer erkennbaren Rechtsgrundlage. 72

Auch die Höhe des nach § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG mit 6% festgelegten Rechnungszinsfußes führt – jedenfalls für das Streitjahr 2014 – nicht zu der Überzeugung des Senats, dass § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG verfassungswidrig ist. Für das Streitjahr ergibt sich noch nicht in gleicher Weise wie durch das Finanzgericht Köln für das dortige Streitjahr 2015 angenommen, dass die Festlegung eines Rechnungszinsfußes von 6% in verfassungsrechtlich nicht mehr hinnehmbarer Weise von der wirtschaftlichen Realität abwich. Denn unter Zugrundelegung des durchschnittlichen Marktzinssatzes, wie er für Rückstellungen nach § 253 Abs. 2 Satz 2 HGB und auch von dem Finanzgericht Köln neben anderen Parametern mit nicht geklärter Maßgeblichkeit zur Begründung der Verfassungswidrigkeit herangezogen wird, ergibt sich für das Streitjahr keine greifbare Verfassungswidrigkeit wegen eines realitätsfernen Zinssatzes. So lag der durchschnittliche Marktzinssatz bei einer Restlaufzeit von 15 Jahren zum 31.12.2009 noch bei 5,25%, bevor er zum 31.12.2013 auf 4,88% und zum 31.12.2015 auf 3,89% sank. Für das Streitjahr 2014 betrug der Wert zum 31.12. indes nach Veröffentlichung der zur Ermittlung berufenen Bundesbank noch 4,53%. Er stellt sich damit unstreitig niedriger als der gesetzlich festgeschriebene Wert von 6% dar. Dieser Wert wird aber nur in einer deutlich geringeren Höhe unterschritten als in dem durch das Finanzgericht Köln entschiedenen Fall, in dem das Gericht den durchschnittlichen Marktzins in 2015 von 3,89% als eine zum Verfassungsverstoß führende gravierende Abweichung erkannte. Wegen der insoweit noch annähernd realitätsgerechten Bemessung des Rechnungszinsfußes in § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG am Maßstab des durchschnittlichen Marktzinssatzes vermag der Senat für das Streitjahr 2014 noch keine Überzeugung von einer Verfassungswidrigkeit der Norm zu gewinnen.

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 und Abs. 3 FGO. 74
3. Die Voraussetzungen für die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 FGO liegen nicht vor. 75