

Urteil vom 20. März 2025, IV R 27/22

Übertragung von Pensionsverpflichtungen – erstmalige Anwendung des § 4f EStG

ECLI:DE:BFH:2025:U.200325.IVR27.22.0

BFH IV. Senat

AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 4 Abs 4, EStG § 4f, EStG § 5 Abs 7, EStG § 52 Abs 8 S 1, EStG § 52 Abs 9 S 2, EStG § 52 Abs 12c, GewStG § 35 Abs 1 S 2, GewStG § 35b Abs 2 S 2, FGO § 48 Abs 1 Nr 1 Buchst a, FGO § 48 Abs 1 Nr 3, FGO § 60 Abs 3, FGO § 123 Abs 1 S 2, EStG VZ 2013, AIFM-StAnpG Art 11 Nr 2, AIFM-StAnpG Art 11 Nr 9 Buchst a

vorgehend FG Münster, 19. September 2022, Az: 11 K 2928/19 F

Leitsätze

§ 4f des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.d.F. des Art. 11 Nr. 2 des AIFM-Steuer-Anpassungsgesetzes vom 18.12.2013 (BGBl I 2013, 4318) --AIFM-StAnpG-- findet gemäß § 52 Abs. 12c EStG i.d.F. des Art. 11 Nr. 9 Buchst. a AIFM-StAnpG --seit dem 31.07.2014: § 52 Abs. 8 Satz 1 EStG-- erstmals Anwendung für Schuldübernahmen, Schuldbeitritte und Erfüllungsübernahmen, die in einem nach dem 28.11.2013 endenden Wirtschaftsjahr erfolgen.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 19.09.2022 - 11 K 2928/19 F aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Münster zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

A.

- 1 Streitig ist, ob eine nachträgliche Erhöhung des Entgelts für einen Schuldbeitritt zu bestehenden Pensionsverpflichtungen betrieblich veranlasst war und ob --im Fall einer betrieblichen Veranlassung-- der entstandene Aufwand der Abzugsbeschränkung des § 4f Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) unterfällt.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, ist eine Holdinggesellschaft und Konzernmutter der X-Unternehmensgruppe. Ihr Wirtschaftsjahr ist das Kalenderjahr. Sie hält 100 % der Anteile an der Y-GmbH, welche wiederum alleinige Gesellschafterin mehrerer (Unter-) Gesellschaften ist, darunter die Z-GmbH (Pensionsgesellschaft).
- 3 Die Klägerin hatte zahlreichen ihrer Beschäftigten Pensionszusagen erteilt und hierfür Rückstellungen nach Maßgabe des § 6a EStG gebildet. Am ... 2012 schloss sie mit der Pensionsgesellschaft einen Vertrag über einen Schuldbeitritt zu den bestehenden Pensionsverpflichtungen (Beitrittsvertrag). Die Pensionsgesellschaft verpflichtete sich darin zum einen, als weitere Schuldnerin in die Pensionszusagen einzutreten und die gegenwärtigen und zukünftigen Verbindlichkeiten aus den erteilten Pensionszusagen zu erfüllen. Zum anderen verpflichtete sich die Pensionsgesellschaft, die Klägerin im Innenverhältnis unter Ausschluss ihres Ausgleichsanspruchs gemäß § 426 des Bürgerlichen Gesetzbuchs freizustellen, soweit diese von den Pensionsberechtigten in Anspruch genommen wird.
- 4 Als Entgelt für den Schuldbeitritt vereinbarten die Klägerin und die Pensionsgesellschaft einen Betrag von insgesamt ... € (Basisentgelt). Dieser Betrag setzte sich zusammen aus dem Barwert für die bereits bestehenden Zahlungsverpflichtungen der Klägerin (Basisentgelt I) und dem Anwartschaftsbarwert für künftig entstehende

Leistungsverpflichtungen der Klägerin (Basisentgelt II) sowie einem Risikozuschlag (Basisentgelt III). Die Berechnung des Basisentgelts I erfolgte dabei unter Zugrundelegung eines Abzinsungssatzes von 5,04 %. Dieser entsprach dem von der Deutschen Bundesbank veröffentlichten Abzinsungszinssatz gemäß § 253 Abs. 2 Satz 2 und 4 des Handelsgesetzbuchs --HGB-- (sogenannter BilMoG-Zinssatz) zum 31.12.2012.

- 5 Der Beitrittsvertrag sah in § 3 zur Verwendung und Anpassung des Basisentgelts vor: "(1) Der Schuldbeitretende wird das erhaltene Basisentgelt durch Vergabe von Schulddarlehen zinsbringend anlegen. (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. (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."
- 6 In Höhe des nach dem Beitrittsvertrag zu zahlenden Entgelts gewährte die Pensionsgesellschaft der Klägerin mit Vertrag (ebenfalls) vom ... 2012 ein --nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) Münster-- ab dem 01.01.2014 zu verzinsendes Darlehen.
- 7 Ein Jahr später --im Oktober 2013 (Streitjahr)-- schlossen die Klägerin und die Pensionsgesellschaft in "Abänderung und Ergänzung des bestehenden Vertrages vom ... 2012" und unter "Anwendung von § 3 Abs. 3 des Vertrages vom ... 2012" einen sogenannten "Nachtrag Nr. 1". Danach waren sich die Vertragspartner einig, dass sich das von der Klägerin zu zahlende Basisentgelt I um ... € erhöht. Anlass hierfür war ein von der Klägerin in Auftrag gegebenes Gutachten, das von einer Minderung des ursprünglich angenommenen Abzinsungssatzes nach § 253 Abs. 2 HGB zum 31.12.2014 auf 4,5 % und zum 31.12.2019 auf 3,09 % ausging. Am gleichen Tag schlossen die Klägerin und die Pensionsgesellschaft einen Nachtrag zum Darlehensvertrag, in dem die Pensionsgesellschaft der Klägerin eine entsprechende Erhöhung des bereits bestehenden Darlehens gewährte.
- 8 Die Klägerin behandelte den im "Nachtrag Nr. 1" vereinbarten Erhöhungsbetrag bei der Ermittlung ihres laufenden Gesamthandsgewinns für das Streitjahr in voller Höhe als abziehbare Betriebsausgabe.
- 9 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) erließ zunächst jeweils erklärungsgemäß einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) für das Streitjahr und einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes nach § 10a des Gewerbesteuergesetzes --GewStG-- (Verlustfeststellungsbescheid) auf den 31.12.2013.
- 10 Das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung ... führte unter anderem für das Streitjahr bei der Klägerin eine Betriebsprüfung durch. Es vertrat die Auffassung, dass das erhöhte Entgelt für den Schuldbeitritt der Pensionsgesellschaft nicht als Betriebsausgabe abziehbar sei. Die Voraussetzungen des § 3 Abs. 3 des Beitrittsvertrags für eine Entgeltanpassung seien im Streitjahr nicht erfüllt gewesen. Zum 31.12.2013 habe keine Änderung des Zinsniveaus von mehr als 1 % im Vergleich zu dem bei der ursprünglichen Ermittlung des Entgelts angenommenen Zinsniveau vorgelegen. Die gleichwohl erfolgte Erhöhung des Entgelts sei daher nicht betrieblich, sondern durch das zwischen der Klägerin und der Pensionsgesellschaft bestehende Gesellschaftsverhältnis veranlasst gewesen.
- 11 Das FA schloss sich dieser Auffassung an und erließ unter dem 09.09.2015 einen entsprechend geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr sowie unter dem 18.09.2015 einen entsprechend geänderten Verlustfeststellungsbescheid.
- 12 Die Klägerin legte gegen die Änderungsbescheide Einspruch ein. Im laufenden Einspruchsverfahren erließ das FA unter dem 05.01.2018 einen aus nicht streitbefangenen Gründen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid. Zu den Beteiligten, denen das FA den darin festgestellten laufenden Gesamthandsgewinn quotal zurechnete, gehörten unter anderem A, C und S, welche laut Eintragung im Handelsregister vom ... 2024 inzwischen als Kommanditistinnen der Klägerin ausgeschieden sind.
- 13 Die Einsprüche der Klägerin wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 04.09.2019 als unbegründet zurück. Der daraufhin von der Klägerin erhobenen Klage gab das FG statt. Die Erhöhung des Entgelts für den Schuldbeitritt der Pensionsgesellschaft sei im Streitjahr in voller Höhe als Betriebsausgabe abziehbar. Zum einen sei die Erhöhung des

Entgelts betrieblich veranlasst gewesen. Sowohl die im Beitrittsvertrag getroffenen Vereinbarungen über den Schuldbeitritt, das Entgelt und die Entgeltanpassungsklausel als auch die im Nachtrag zum Beitrittsvertrag getroffene Regelung über die Erhöhung des Entgelts seien als fremdüblich anzusehen. Zum anderen sei der Betriebsausgabenabzug nicht gemäß § 4f EStG der Höhe nach zu beschränken. Entgegen der Ansicht des FA sei diese im Streitjahr erlassene Neuregelung im Streitfall nicht anzuwenden, da der maßgebliche Schuldbeitritt bereits im ... 2012 --und damit außerhalb des zeitlichen Anwendungsbereichs des § 4f EStG-- erfolgt sei. Auf den Zeitpunkt der Entstehung des Aufwands --hier die Erhöhung des Entgelts im Streitjahr-- komme es insoweit nicht an.

- 14** Mit seiner hiergegen gerichteten Revision rügt das FA eine Verletzung materiellen Bundesrechts (§ 4 Abs. 4, § 4f EStG).
- 15** Die Erhöhung des Entgelts für den Schuldbeitritt sei nicht betrieblich, sondern gesellschaftsrechtlich veranlasst gewesen. Zwar sei eine in einem Vertrag über einen entgeltlichen Schuldbeitritt vereinbarte Entgeltanpassungsklausel nicht grundsätzlich fremdunüblich. Die im Beitrittsvertrag getroffene Entgeltanpassungsklausel sei jedoch nicht hinreichend klar und eindeutig. Es fehle an einer Konkretisierung, in welchen Fallgestaltungen eine Anpassung in welcher Höhe und in welchem Zeitraum zu erfolgen habe.
- 16** Darüber hinaus finde --wäre der Aufwand aus der Erhöhung des Entgelts für den Schuldbeitritt betrieblich veranlasst und daher dem Grunde nach abzugsfähig-- die Abzugsbeschränkung des § 4f EStG Anwendung. Danach sei jedweder Aufwand, der in einem nach dem 28.11.2013 endenden Wirtschaftsjahr aufgrund eines Schuldbeitritts entstehe, gleichmäßig über einen Zeitraum von 15 Jahren zu verteilen. Hierdurch werde sichergestellt, dass auch ein nachträglicher Aufwand --wie im Streitfall-- erfasst werde. Auf den Zeitpunkt des Schuldbeitritts komme es entgegen der Auffassung des FG für die Anwendung des § 4f EStG nicht an.
- 17** Das FA beantragt,
das Urteil des FG Münster vom 19.09.2022 - 11 K 2928/19 F aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 18** Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 19** Die Würdigung des FG, wonach die Erhöhung des Entgelts für den Schuldbeitritt betrieblich veranlasst gewesen sei, sei revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Dem FG sei auch hinsichtlich seiner Auslegung zur zeitlichen Anwendbarkeit des § 4f EStG zu folgen.

Entscheidungsgründe

B.

- 20** Die Revision des FA ist begründet. Sie führt sowohl hinsichtlich des Gewinnfeststellungsbescheids vom 05.01.2018 (dazu unter I.) als auch hinsichtlich des Verlustfeststellungsbescheids vom 18.09.2015 (dazu unter II.), jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 04.09.2019, zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 21** I. Soweit die Revision den im Gewinnfeststellungsbescheid vom 05.01.2018 festgestellten laufenden Gesamthandsgewinn betrifft (dazu unter 1.), ist das FG zwar zutreffend von der Zulässigkeit der Klage ausgegangen (dazu unter 2.). Es hat die Klage jedoch rechtsfehlerhaft als begründet angesehen. Die Würdigung des FG, nach der die streitgegenständliche Erhöhung des Entgelts für den Schuldbeitritt betrieblich veranlasst war, hält der revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand. Die Vorentscheidung war daher aufzuheben (dazu unter 3.). Da der Senat mangels hinreichender Feststellungen des FG nicht abschließend über die Frage der betrieblichen Veranlassung entscheiden kann und die im Streitjahr erfolgte Entgeltanpassung auch nicht als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) anzusehen ist, ist die Sache nicht spruchreif. Sie war daher zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (dazu unter 4.). Vor diesem Hintergrund hat der Senat davon abgesehen, die während des Revisionsverfahrens ausgeschiedenen Kommanditistinnen A, C und S gemäß § 60 Abs. 3, § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO beizuladen (dazu unter 5.).

- 22** 1. Gegenstand des den Gewinnfeststellungsbescheid vom 05.01.2018 betreffenden Revisionsverfahrens ist die Feststellung des laufenden Gesamthandsgewinns der Klägerin.
- 23** a) Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) kann ein Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach §§ 179, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen können. Eine solche selbständige Feststellung ist auch die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 28.07.2022 - IV R 23/19, Rz 15, m.w.N.).
- 24** b) Die Frage, ob die Erhöhung des Entgelts für den Schuldbeitritt um ... € im Streitjahr in vollem Umfang zu Betriebsausgaben führt, wirkt sich allein auf die Feststellung des laufenden Gesamthandsgewinns der Klägerin aus.
- 25** 2. Das FG hat die Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid zu Recht als zulässig erachtet. Die Klägerin ist insbesondere nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a FGO i.d.F. des Art. 27 des Kreditzweitmarktförderungsgesetzes vom 22.12.2023 (BGBl. 2023 I, Nr. 411) --FGO n.F.-- (zur Anwendung von § 48 FGO n.F. z.B. BFH-Urteile vom 08.08.2024 - IV R 1/20, BStBl II 2025, 122, Rz 25; vom 16.01.2025 - IV R 11/22, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 18) klagebefugt.
- 26** 3. Das FG hat die Klage jedoch rechtsfehlerhaft als begründet angesehen. Seine Würdigung, nach der die streitgegenständliche Erhöhung des Entgelts für den Schuldbeitritt betrieblich veranlasst war und die entsprechenden Aufwendungen der Klägerin Betriebsausgaben darstellen, hält der revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand. Das Urteil war daher --soweit es den Gewinnfeststellungsbescheid betrifft-- aufzuheben.
- 27** a) Nach § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Zu derartigen Aufwendungen gehören grundsätzlich auch (nachträglich erhöhte) Entgelte, die ein Unternehmen --wie im Streitfall die Klägerin-- aufgrund eines Vertrags über einen entgeltlichen Schuldbeitritt zu bestehenden Pensionsverpflichtungen zu zahlen hat.
- 28** b) Grundsätzlich sind bei gegenseitigen Verträgen die zivilrechtlichen Vereinbarungen auch für Zwecke der Besteuerung maßgebend, da der natürliche Interessengegensatz der Vertragspartner im Allgemeinen die Vermutung begründet, dass Ausgaben, die auf einem gegenseitigen Vertrag beruhen, auch im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG durch den Betrieb veranlasst sind. Fehlt es allerdings an einem solchen Interessengegensatz, bedarf es einer konkreten Überprüfung aufgrund einer Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls, inwieweit Zahlungen wirtschaftlich auf dem schuldrechtlich Vereinbarten beruhen und damit durch den Betrieb veranlasst sind, oder ob sie aus sonstigen und außerbetrieblich veranlassten Rechtsgründen erbracht werden. Eine derartige Überprüfung hat zu berücksichtigen, ob die Vereinbarungen zivilrechtlich wirksam, klar und eindeutig sind, ihrem Inhalt nach dem zwischen fremden Dritten Üblichen entsprechen und auch tatsächlich durchgeführt werden. Im Rahmen der danach vorzunehmenden Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls kommt den Kriterien des Fremdvergleichs lediglich indizielle Bedeutung zu. Insbesondere schließt nicht jede Abweichung vom Üblichen schon die betriebliche Veranlassung aus (vgl. BFH-Urteile vom 29.07.2015 - IV R 16/12, Rz 17; vom 16.10.2014 - IV R 15/11, BFHE 247, 410, BStBl II 2015, 267, Rz 26).
- 29** An dem natürlichen Interessengegensatz, der eine entsprechende Überprüfung eines zivilrechtlichen Vertrags entbehrlich macht, fehlt es unter anderem regelmäßig auch bei Verträgen zwischen demselben Konzern zugehörigen Unternehmen (vgl. BFH-Urteile vom 08.12.2016 - IV R 5/13, Rz 15; vom 10.04.2013 - I R 45/11, BFHE 241, 332, BStBl II 2013, 771, Rz 33 f.; vom 23.06.1993 - I R 72/92, BFHE 172, 51, BStBl II 1993, 801).
- 30** c) Der BFH als Revisionsgericht hat die Gesamtwürdigung durch das FG nur daraufhin zu überprüfen, ob das FG von den zutreffenden rechtlichen Voraussetzungen ausgegangen ist, alle maßgeblichen Beweisanzeichen einbezogen und bei seiner Entscheidung nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstoßen hat (z.B. BFH-Urteile vom 12.05.2016 - IV R 27/13, Rz 29; vom 04.02.2016 - IV R 46/12, BFHE 253, 95, BStBl II 2016, 607, Rz 41; vom 23.04.2009 - IV R 24/08, BFH/NV 2009, 1427, unter II.3.a cc [Rz 24]). Die Bindungswirkung der Würdigung durch das FG entfällt jedoch insbesondere dann, wenn sie in sich widersprüchlich, unklar oder lückenhaft ist, weil beispielsweise die für die Interessenlage der Beteiligten bedeutsamen Begleitumstände nicht erforscht und/oder nicht zutreffend gewürdigt worden sind (z.B. BFH-Urteile vom 01.09.2022 - IV R 25/19, BFHE 278, 142, BStBl II 2023, 695, Rz 25; vom 28.08.2013 - XI R 4/11, BFHE 243, 41, BStBl II 2014, 282, Rz 47).
- 31** d) Danach hält die Würdigung des FG der revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand, denn sie erweist sich als lückenhaft. Das FG hat wesentliche, für die Interessenlage der Klägerin und der Pensionsgesellschaft bedeutsame

Begleitumstände weder hinreichend erforscht noch berücksichtigt.

- 32** aa) Im Ausgangspunkt ist das FG zwar zu Recht davon ausgegangen, dass die Vereinbarung des Schuldbeitritts einschließlich der Entgeltanpassungsregelung einer Überprüfung dahin bedurfte, ob diese durch den Betrieb veranlasst war. Die Klägerin und die Pensionsgesellschaft gehören zu demselben Konzern, wobei die Klägerin als Konzernmutter mittelbare Gesellschafterin der Pensionsgesellschaft ist. Es fehlt somit an einem natürlichen Interessengegensatz der Vertragspartner.
- 33** bb) Die danach gebotene Gesamtbetrachtung hatte allerdings nicht nur den im ... 2012 geschlossenen Beitrittsvertrag einschließlich der darin vereinbarten Entgeltanpassungsklausel in § 3, die Grundlage der im Streitjahr erfolgten Entgeltanpassung ist, zu berücksichtigen. Vielmehr waren auch die in diesem Kontext geschlossenen Darlehensabreden zwischen der Pensionsgesellschaft und der Klägerin in die Würdigung einzubeziehen. Dies hat das FG nicht berücksichtigt, so dass seine Entscheidung aufzuheben war.
- 34** (1) Der im ... 2012 geschlossene Beitrittsvertrag einschließlich der in § 3 enthaltenen Entgeltanpassungsklausel bildet die zivilrechtliche Grundlage der streitgegenständlichen Entgelterhöhung. Dementsprechend nimmt der im Streitjahr verfasste Nachtrag Nr. 1 zur Entgelterhöhung Bezug auf den Beitrittsvertrag und die dort in § 3 Abs. 3 getroffene Regelung. Dabei gingen sowohl die Klägerin als auch die Pensionsgesellschaft davon aus, dass unter Anwendung jener Entgeltanpassungsklausel im Streitjahr eine Erhöhung des ursprünglichen Entgelts für den Schuldbeitritt vorzunehmen sei. Die von den Vertragsbeteiligten ermittelte Höhe der Entgeltanpassung ist im Nachtrag Nr. 1 festgehalten.
- 35** (2) Parallel zu dem Beitrittsvertrag und dem Nachtrag Nr. 1 haben die Klägerin und die Pensionsgesellschaft --jeweils am selben Tag-- Darlehensvereinbarungen geschlossen. Danach erhielt die Klägerin am Tag des Abschlusses des Beitrittsvertrags von der Pensionsgesellschaft ein Darlehen in Höhe des im Beitrittsvertrag vereinbarten Entgelts. An dem Tag, an dem die Vertragsbeteiligten die Höhe der Entgeltanpassung im Nachtrag Nr. 1 festgehalten haben, gewährte die Pensionsgesellschaft der Klägerin eine entsprechende Erhöhung des Darlehens. Demnach bestand zwischen der Darlehensgewährung und der Finanzierung des Schuldbeitritts der Pensionsgesellschaft sowie der nachfolgenden Entgelterhöhung ein enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang. Auch wenn es sich bei dem Schuldbeitritt und den Darlehensgewährungen im Ausgangspunkt um getrennt zu würdigende Rechtsgeschäfte handelt, stellen die Darlehensgewährungen im Rahmen der Gesamtwürdigung zu berücksichtigende bedeutsame Begleitumstände dar, zumal Schuldbeitritt und Darlehensgewährungen als von Beginn an miteinander verknüpfte Rechtsgeschäfte anzusehen sein könnten. Hierfür könnte § 3 Abs. 1 des Beitrittsvertrags sprechen, der eine --aus Sicht des Senats-- eher unübliche "Verwendungsverpflichtung" in Bezug auf das vereinbarte Entgelt vorsieht. Gemäß § 3 Abs. 1 des Beitrittsvertrags war die Pensionsgesellschaft verpflichtet, das Basisentgelt durch Vergabe von Schulddarlehen zinsbringend anzulegen.
- 36** (3) Das FG ist zwar --ohne dass dies revisionsrechtlich zu beanstanden wäre-- davon ausgegangen, dass die Aufnahme einer Entgeltanpassungsklausel als "fremdüblich" anzusehen und auch deren Ausgestaltung im Beitrittsvertrag als hinreichend konkret und "fremdüblich" einzuordnen ist. Ebenfalls ist es --ohne dass darin ein Verstoß gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze zu sehen wäre-- davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für eine Entgeltanpassung gemäß § 3 Abs. 3 Satz 2 des Beitrittsvertrags gegeben waren und die vorgenommene Entgeltanpassung --auf der Grundlage der vertraglichen Abreden-- der Höhe nach nicht zu beanstanden war.
- 37** Jedoch hat sich das FG mit der Frage, ob eine entsprechende Verknüpfung von Schuldbeitritt und Darlehensgewährung vorlag und eine solche --auch unter Einbeziehung der vereinbarten Konditionen des Darlehensvertrags-- als fremdüblich anzusehen ist, nicht befasset. Vielmehr hat das FG die Darlehensabreden und deren Inhalte im Rahmen seiner Gesamtwürdigung gänzlich unberücksichtigt gelassen. Seine Würdigung, nach der die getroffenen Regelungen zur Entgelterhöhung als "fremdüblich" und der für die Klägerin resultierende Aufwand dem Grunde nach als Betriebsausgaben anzusehen seien, erweist sich demnach als lückenhaft. Das FG-Urteil kann daher keinen Bestand haben.
- 38** 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Sie ist daher zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuerweisen.
- 39** a) Mangels hinreichender Feststellungen des FG kann der Senat nicht abschließend über die Frage der betrieblichen Veranlassung der zwischen der Klägerin und der Pensionsgesellschaft geschlossenen Vereinbarungen im Zusammenhang mit dem Schuldbeitritt entscheiden. Die erforderlichen Feststellungen zu Grund und Inhalt der Darlehensvereinbarungen, zur Verknüpfung von Darlehen und Schuldbeitritt sowie zur Durchführung der

geschlossenen Verträge wird das FG im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben. Auch wird es --ausgehend von diesen Feststellungen-- eine erneute Gesamtwürdigung vornehmen müssen.

- 40** b) Die Zurückverweisung der Sache an das FG ist nicht etwa deshalb entbehrlich, weil die im Streitjahr erfolgte Entgeltpassung als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO anzusehen ist, so dass ein etwaiger Betriebsausgabenabzug im Jahr 2012 --und nicht im Streitjahr-- zu erfolgen hätte und die Klage bereits aus diesem Grunde --unabhängig von der Beantwortung der Frage der betrieblichen Veranlassung der Entgelterhöhung-- als unbegründet abzuweisen wäre. Denn die im Streitjahr erfolgte Entgelterhöhung stellt kein rückwirkendes Ereignis dar (dazu unter aa). Ob sich etwas anderes ergäbe, wenn § 4f EStG im Streitfall anwendbar wäre, kann dahinstehen, denn dies ist --wie das FG zutreffend erkannt hat-- nicht der Fall (dazu unter bb).
- 41** aa) Die Entgelterhöhung stellt kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar.
- 42** (1) Was unter einem rückwirkenden Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu verstehen ist, wird im Gesetz nicht näher bestimmt. Ob ein Ereignis ausnahmsweise steuerlich in die Vergangenheit zurückwirkt, richtet sich allein nach den Normen des jeweils einschlägigen materiellen Steuerrechts (z.B. BFH-Urteil vom 20.08.2014 - X R 33/12, BFHE 247, 105, BStBl II 2015, 138, Rz 13; Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 19.07.1993 - GrS 1/92, BFHE 172, 80, BStBl II 1993, 894, unter C.II.1.; vom 19.07.1993 - GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897, unter C.II.1.c).
- 43** Aus Sinn und Zweck des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ergibt sich, dass das Ereignis den Sachverhalt verändern und dabei derart in die Vergangenheit zurückwirken muss, dass ein Bedürfnis besteht, eine schon endgültige (bestandskräftig getroffene) Regelung im Sinne der §§ 118, 157 AO an die Sachverhaltsänderung anzupassen (z.B. BFH-Urteil vom 09.08.1990 - X R 5/88, BFHE 162, 355, BStBl II 1991, 55, unter 2.a [Rz 23]; BFH-Beschluss vom 04.11.1998 - IV B 146/97, BFH/NV 1999, 589 [Rz 5]; ferner BFH-Urteile vom 20.08.2014 - X R 33/12, BFHE 247, 105, BStBl II 2015, 138, Rz 13; vom 10.11.2004 - II R 24/03, BFHE 207, 364, BStBl II 2005, 182, unter II. [Rz 15]; vom 10.10.2024 - IV R 1/22, BStBl II 2025, 294, Rz 48, jeweils m.w.N.). Bei laufend veranlagten Steuern wie der Einkommensteuer sind die aufgrund des Eintritts neuer Ereignisse materiell-rechtlich erforderlichen steuerlichen Anpassungen regelmäßig nicht rückwirkend, sondern in dem Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem sich der maßgebende Sachverhalt ändert (z.B. BFH-Urteile vom 17.12.2008 - III R 22/05, BFH/NV 2009, 1409, unter II.3.a [Rz 30]; vom 26.07.1984 - IV R 10/83, BFHE 141, 488, BStBl II 1984, 786, unter 2. [Rz 7]; jeweils m.w.N.: Klein/Rüsken, AO, 18. Aufl., § 175 Rz 85; Koenig/Koenig, Abgabenordnung, 5. Aufl., § 175 Rz 43).
- 44** (2) Nach diesen Grundsätzen liegt kein rückwirkendes Ereignis vor. Die Erfassung eines Betriebsausgabenabzugs, der aus der nachträglichen Erhöhung des Entgelts für den Schuldbeitritt der Pensionsgesellschaft resultiert, im Streitjahr führt zu einem Besteuerungsergebnis, das dem materiellen Recht entspricht. Es ist kein Bedürfnis ersichtlich, einen entsprechenden Betriebsausgabenabzug im laufenden Gesamthandsgewinn der Klägerin des Jahres 2012 zu erfassen.
- 45** Die materiell-rechtliche Behandlung der Entgelterhöhung als Betriebsausgabe beruht auf § 4 Abs. 4 EStG. Danach sind die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind, als Betriebsausgaben abziehbar. Der Zeitpunkt des Betriebsausgabenabzugs richtet sich dabei nach der Art der Gewinnermittlung (§ 4 Abs. 1, § 5 EStG oder § 4 Abs. 3 EStG; vgl. auch Schmidt/Loschelder, EStG, 44. Aufl., § 4 Rz 499). Damit erfolgt der Betriebsausgabenabzug im Regelfall bei Eintritt der (wirtschaftlichen) Belastungswirkung.
- 46** Danach entspricht es der materiell-rechtlichen Wirkung des § 4 Abs. 4 EStG, dass die Klägerin den Betrag der Entgelterhöhung im Streitjahr als Betriebsausgabe ansetzen kann, sofern die Entgelterhöhung betrieblich veranlasst ist. Demgegenüber würde eine rückwirkende Zuordnung der im Streitjahr vorgenommenen Entgelterhöhung zum Jahr 2012 zu einem Auseinanderfallen der nach § 4 Abs. 4 EStG maßgeblichen, erst im Streitjahr eingetretenen Belastungswirkung und ihrer steuerlichen Entlastungswirkung durch eine Minderung des laufenden Gesamthandsgewinns in 2012 führen.
- 47** (3) Der Streitfall, der die Frage des Betriebsausgabenabzugs im Zusammenhang mit der Ermittlung des (jährlichen) laufenden Gesamthandsgewinns der Klägerin betrifft, unterscheidet sich damit insbesondere von Fallgestaltungen, in denen die nachträgliche Änderung eines ursprünglich vereinbarten Entgelts im Zusammenhang mit der (punktuellen) Ermittlung eines Veräußerungsgewinns nach §§ 16, 17 EStG ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO darstellen kann (vgl. hierzu z.B. BFH-Urteil vom 09.11.2023 - IV R 9/21, BFHE 283, 17, BStBl II 2024, 510, Rz 23 ff.; statt vieler Koenig/Koenig, Abgabenordnung, 5. Aufl., § 175 Rz 43; v. Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 175 AO Rz 385).

- 48** bb) Ob sich --hiervon abweichend-- unter Berücksichtigung der materiell-rechtlichen Regelungswirkung des § 4f EStG in Bezug auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ein anderes Ergebnis ergäbe, kann im Streitfall dahinstehen (vgl. zur Anwendung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO im Anwendungsbereich des § 4f EStG Riedel, Die Unternehmensbesteuerung 2014, 421). Denn die Vorschrift des § 4f EStG findet --wie das FG zutreffend erkannt hat-- auf den Aufwand der Klägerin, der sich aus der Erhöhung des Entgelts für den bereits im ... 2012 von der Pensionsgesellschaft erklärten Schuldbeitritt ergibt, keine Anwendung.
- 49** (1) Werden Verpflichtungen übertragen, die beim ursprünglich Verpflichteten Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten unterlegen haben, ist nach § 4f Abs. 1 Satz 1 EStG 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 § 4f Abs. 1 Satz 1 EStG für die vom Freistellungsberechtigten an den Freistellungsverpflichteten erbrachten Leistungen entsprechend (§ 4f Abs. 2 EStG).
- 50** (2) Der sich aus einer Verpflichtungsübertragung im Sinne des § 4f Abs. 1 Satz 1 EStG ergebende Aufwand umfasst die Aufwendungen, die durch die Verpflichtungsübertragung veranlasst sind. Hierzu gehört insbesondere das Entgelt, das der Übertragende aufgrund eines Vertrags über die Verpflichtungsübertragung an den Übernehmenden zu entrichten hat. Nach § 4f Abs. 2 EStG gehören dementsprechend zu dem Aufwand im Sinne des § 4f Abs. 1 Satz 1 EStG insbesondere die Leistungen, die aufgrund eines Vertrags über einen Schuldbeitritt oder eine Erfüllungsübernahme mit ganzer oder teilweiser Schuldfreistellung für Verpflichtungen im Sinne des § 4f Abs. 1 Satz 1 EStG vom Freistellungsberechtigten an den Freistellungsverpflichteten zu erbringen sind.
- 51** (3) Die Vorschrift des § 4f EStG ist mit dem AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz (AIFM-StAnpG) vom 18.12.2013 (BGBl I 2013, 4318) eingeführt worden. Sie ist nach § 52 Abs. 12c EStG i.d.F. des AIFM-StAnpG (seit dem 31.07.2014 und im Folgenden: § 52 Abs. 8 Satz 1 EStG) erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 28.11.2013 enden.
- 52** (4) § 52 Abs. 8 Satz 1 EStG stellt insoweit auf den Zeitpunkt der Schuldübernahme, des Schuldbeitritts beziehungsweise der Erfüllungsübernahme ab (im Ergebnis wohl ebenso: Brandis/Heuermann/Krumm, § 4f EStG Rz 13; Schindler in Kirchhof/Seer, EStG, 24. Aufl., § 4f Rz 7; Schober in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4f EStG Rz 4). Erfolgt der Schuldbeitritt in einem Wirtschaftsjahr, das nach dem 28.11.2013 endet, findet § 4f EStG Anwendung. Nicht ausreichend ist es demgegenüber --anders als das FA meint--, dass ein Aufwand, wie er im Streitfall aus der nachträglichen Entgelterhöhung resultiert, in einem Wirtschaftsjahr entsteht, das nach dem 28.11.2013 endet. Dies folgt aus der Auslegung des § 52 Abs. 8 Satz 1 EStG.
- 53** § 52 Abs. 8 Satz 1 EStG knüpft sprachlich und inhaltlich an die Regelung des § 4f EStG an, wonach der Aufwand aus der Übertragung von Verpflichtungen im Sinne des § 4f Abs. 1 Satz 1 EStG im Wirtschaftsjahr der Schuldübernahme --beziehungsweise nach § 4f Abs. 2 EStG des Schuldbeitritts oder der Erfüllungsübernahme-- und den nachfolgenden 14 Jahren gleichmäßig verteilt als Betriebsausgabe abziehbar ist.
- 54** Dass danach die Anwendung des § 4f EStG auf Schuldübernahmen, Schuldbeitritte oder Erfüllungsübernahmen, die in einem am 28.11.2013 bereits abgeschlossenen Wirtschaftsjahr erfolgt sind, ausgeschlossen ist, steht auch im Einklang mit dem erkennbaren gesetzgeberischen Willen. Wie sich aus den Gesetzesmaterialien zu § 52 Abs. 12c EStG i.d.F. des AIFM-StAnpG ergibt, sollte die Regelung des § 4f EStG erstmals auf Schuldübertragungen, Schuldbeitritte und Erfüllungsübernahmen anzuwenden sein, die nach dem Tag der Verabschiedung im Bundestag vereinbart werden (BTDrucks 18/68, S. 76).
- 55** Die dargelegte Auslegung entspricht auch dem Sinn und Zweck der Regelung. § 4f Abs. 1 Satz 1 EStG zielt darauf ab, den Betriebsausgabenabzug für einen Aufwand aufgrund der Realisierung stiller Lasten durch die Übertragung von Verpflichtungen, die beim ursprünglich Verpflichteten Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten unterlegen haben, über einen Zeitraum von insgesamt 15 Jahren gleichmäßig zu verteilen (vgl. BTDrucks 18/68, S. 73). Dementsprechend sieht § 4f Abs. 1 Satz 2 EStG für den Fall, dass aufgrund der Übertragung einer Verpflichtung ein Passivposten gewinnerhöhend aufzulösen ist, eine Anwendung des § 4f Abs. 1 Satz 1 EStG mit der Maßgabe vor, dass der sich daraus ergebende Aufwand im Wirtschaftsjahr der Schuldübernahme in Höhe des aufgelösten Passivpostens als Betriebsausgabe abziehbar ist. Nur der den aufgelösten Passivposten übersteigende Betrag ist (als realisierte stille Last) in dem Wirtschaftsjahr der Schuldübernahme und den nachfolgenden 14 Wirtschaftsjahren gleichmäßig verteilt als Betriebsausgabe abzuziehen. Danach kommt es für die Anwendung des § 4f EStG insbesondere darauf an, in welchem Wirtschaftsjahr die Schuldübernahme, der Schuldbeitritt oder die Erfüllungsübernahme erfolgt. Denn erst in diesem Wirtschaftsjahr kann es zu einer

Realisierung stiller Lasten durch einen höheren Aufwand für die Übertragung der Verpflichtung im Vergleich zum bilanziellen Ertrag aus dem Wegfall der bisher passivierten Verpflichtung kommen.

- 56** (5) Ein anderes Verständnis des § 52 Abs. 8 Satz 1 EStG folgt auch nicht --wie das FA meint-- aus § 52 Abs. 9 Satz 3 i.V.m. § 5 Abs. 7 EStG, der die steuerbilanzielle Behandlung der Übertragung von Verpflichtungen, die beim ursprünglich Verpflichteten Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten unterlegen haben, beim Übernehmenden betrifft. § 5 Abs. 7 EStG (i.d.F. des AIFM-StAnpG) ist gemäß § 52 Abs. 9 Satz 2 EStG erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 28.11.2013 enden. Allerdings kann die Vorschrift auf Antrag auch für frühere Wirtschaftsjahre angewendet werden (§ 52 Abs. 9 Satz 3 EStG). Diese Sonderregelung in § 52 Abs. 9 Satz 3 EStG spricht eher dagegen als dafür, dass § 4f EStG beim Übertragenden auch auf Schuldübernahmen, Schuldbbeitritte oder Erfüllungsübernahmen in einem vor dem 29.11.2013 endenden Wirtschaftsjahr anzuwenden ist. Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass § 4f und § 5 Abs. 7 EStG zwar in einem inhaltlichen Zusammenhang stehen, aber nicht zwingend zu korrespondierenden Ergebnissen führen (müssen). Es besteht keine inhaltliche beziehungsweise verfahrensrechtliche Bindung zwischen der steuerlichen Behandlung nach § 4f EStG beim Übertragenden und nach § 5 Abs. 7 EStG beim Übernehmenden einer Verpflichtung, die beim ursprünglich Verpflichteten Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten unterlag (vgl. BeckOK EStG/Meyer, 21. Ed. 01.04.2025, EStG § 4f Rz 5.1, m.w.N.).
- 57** (6) Nach alledem ist die Abzugsbeschränkung des § 4f EStG nur auf Schuldbbeitritte anwendbar, die in einem Wirtschaftsjahr erfolgen, das nach dem 28.11.2013 endet. Es reicht nicht aus, wenn --wie im Streitfall-- lediglich ein aus einem vor diesem Zeitpunkt erfolgten Schuldbbeitritt resultierender Erhöhungsbetrag erst in einem Wirtschaftsjahr entsteht, das nach dem 28.11.2013 endet.
- 58** 5. Schließlich hat der Senat --mangels Spruchreife-- davon abgesehen, die während des Revisionsverfahrens ausgeschiedenen Kommanditistinnen A, C und S beizuladen (§ 60 Abs. 3, § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO).
- 59** a) Nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO, der auch im Revisionsverfahren Anwendung findet (§ 123 Abs. 1 Satz 2 FGO), sind Dritte beizuladen, wenn sie an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann (notwendige Beiladung). Dies gilt nicht für Mitberechtigte, die nach § 48 FGO nicht klagebefugt sind (§ 60 Abs. 3 Satz 2 FGO). Klagen nicht alle von mehreren nach § 48 FGO Klagebefugten, müssen deshalb die übrigen Klagebefugten mit Ausnahme solcher, die unter keinem denkbaren Gesichtspunkt von dem Ausgang des Rechtsstreits betroffen sein können, zum Verfahren beigeladen werden (z.B. BFH-Urteile vom 16.04.2024 - VIII R 3/21, BFHE 284, 221, BStBl II 2024, 902, Rz 43; vom 10.09.2020 - IV R 14/18, BFHE 270, 363, BStBl II 2021, 367, Rz 20; vom 07.06.2018 - IV R 11/16, Rz 18, m.w.N.).
- 60** b) Nach dem Wortlaut des § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO n.F. kann in den Fällen des § 183 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 oder des § 183a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO jeder Gesellschafter, Gemeinschaftler oder Mitberechtigte, gegen den der Feststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte, gegen Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen Klage erheben. Danach ist ein ausgeschiedener Gesellschafter, gegen den ein Gewinnfeststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte, grundsätzlich klagebefugt (vgl. zu § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO a.F. z.B. BFH-Urteile vom 21.12.2021 - IV R 15/19, BFHE 275, 206, BStBl II 2022, 651, Rz 20; vom 10.09.2020 - IV R 14/18, BFHE 270, 363, BStBl II 2021, 367, Rz 21).
- 61** c) Ausgehend von diesen Grundsätzen sind A, C und S zu dem Verfahren, das den Gewinnfeststellungsbescheid des Streitjahrs betrifft, notwendig beizuladen.
- 62** A, C und S waren im Streitjahr Kommanditistinnen der Klägerin. Ihnen war als Mitunternehmerinnen der laufende Gesamthandsgewinn des Streitjahrs anteilig zuzurechnen. A, C und S sind während des Revisionsverfahrens als Kommanditistinnen der Klägerin ausgeschieden. Sie sind daher grundsätzlich notwendig zum Revisionsverfahren beizuladen (vgl. BFH-Beschluss vom 01.10.2010 - IV R 32/07, Rz 23).
- 63** d) Gleichwohl verzichtet der Senat auf eine Beiladung von A, C und S. Da die Sache --wie dargelegt-- nicht spruchreif und aus diesem Grunde zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen ist, erscheint es sachgerecht, dass das FG die notwendigen Beiladungen vornimmt.
- 64** II. Soweit die Revision des FA den Verlustfeststellungsbescheid betrifft, ist das FG zwar zutreffend von einer zulässigen Klage ausgegangen (dazu unter 1.). Allerdings ist die Vorentscheidung auch insoweit aufzuheben, weil nicht überprüft werden kann, ob das FG bei seiner Entscheidung die in § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG angeordnete Bindungswirkung beachtet hat (dazu unter 2.).

- 65** 1. Die Klage der Klägerin gegen den Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2013 ist zulässig.
- 66** a) Die Klägerin ist als Adressatin des Verlustfeststellungsbescheids unmittelbar nach § 40 Abs. 2 FGO klagebefugt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 16.07.2020 - IV R 30/18, BFHE 270, 516, BStBl II 2021, 939, Rz 15).
- 67** b) Bei der Klage der Klägerin handelt es sich auch nicht um eine unzulässige Anfechtung eines Folgebescheids. Der angefochtene Verlustfeststellungsbescheid ist zwar mit einem Folgebescheid vergleichbar. Denn ein (wirksamer) Gewerbesteuermessbescheid für das Streitjahr wäre im Ergebnis wie ein Grundlagenbescheid für den Verlustfeststellungsbescheid zu behandeln. Nach der Rechtsprechung des BFH ist die Klage gegen einen Folgebescheid jedoch selbst dann zulässig, wenn diese ausschließlich mit Einwendungen begründet wird, die den Grundlagenbescheid betreffen (z.B. BFH-Urteil vom 27.06.2018 - I R 13/16, BFHE 262, 340, BStBl II 2019, 632, Rz 20, m.w.N.). Entsprechendes gilt, wenn ein Bescheid --wie im Streitfall der Verlustfeststellungsbescheid-- lediglich wie ein Folgebescheid inhaltlich an einen anderen Bescheid gebunden ist (BFH-Urteile vom 10.02.2022 - IV R 33/18, Rz 22; vom 17.03.2021 - IV R 7/20, Rz 15).
- 68** 2. Auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen kann der erkennende Senat jedoch nicht überprüfen, ob das FG bei seiner Entscheidung die in § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG angeordnete Bindungswirkung beachtet hat.
- 69** a) Nach § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG sind bei der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes die Besteuerungsgrundlagen so zu berücksichtigen, wie sie der Festsetzung des Steuermessbetrags für den Erhebungszeitraum, auf dessen Schluss der vortragsfähige Gewerbeverlust festgestellt wird, zugrunde gelegt worden sind; § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 351 Abs. 2 AO sowie § 42 FGO gelten entsprechend. Nach § 35b Abs. 2 Satz 3 GewStG dürfen die Besteuerungsgrundlagen bei der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes nur insoweit abweichend berücksichtigt werden, wie die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung des Gewerbesteuermessbescheids ausschließlich mangels Auswirkung auf die Höhe des festzusetzenden Steuermessbetrags unterbleibt. Ist daher eine Änderung des Gewerbesteuermessbescheids --unabhängig von der fehlenden betragsmäßigen Auswirkung-- auch verfahrensrechtlich nicht mehr möglich, bleibt es bei der in § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG angeordneten Bindungswirkung (vgl. BFH-Urteil vom 10.02.2015 - IX R 6/14, Rz 13, zu § 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 EStG).
- 70** b) Mit dieser Regelung wird eine inhaltliche Bindung des Verlustfeststellungsbescheids an den Gewerbesteuermessbescheid erreicht, obwohl der Gewerbesteuermessbescheid kein Grundlagenbescheid für den Verlustfeststellungsbescheid ist (BFH-Urteil vom 16.05.2018 - XI R 50/17, BFHE 261, 342, BStBl II 2018, 752, Rz 20). Der Gewerbesteuermessbescheid wird im Ergebnis wie ein Grundlagenbescheid behandelt. Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige auch durch eine Null-Festsetzung im Gewerbesteuermessbescheid beschwert ist, wenn er eine höhere Verlustfeststellung begehrt (z.B. BFH-Urteil vom 06.12.2016 - I R 79/15, BFHE 256, 199, BStBl II 2019, 173, Rz 9). Er muss aufgrund der Bindungswirkung des Gewerbesteuermessbescheids diesen Bescheid angreifen. Im Rahmen der Begründetheit der Klage gegen einen Folgebescheid ist nur noch zu prüfen, ob überhaupt, und wenn ja, in welchem Umfang eine Bindungswirkung für den Folgebescheid an den Grundlagenbescheid eingetreten ist (BFH-Urteil vom 02.09.1987 - I R 162/84, BFHE 151, 104, BStBl II 1988, 142). Danach ist der (negative) Gewerbeertrag im Verfahren über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes so zu berücksichtigen, wie er der letzten Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für den Erhebungszeitraum zugrunde liegt, auf dessen Schluss der Gewerbeverlust festgestellt wird. Der Gewinn/Verlust aus Gewerbebetrieb ist in diesem Feststellungsverfahren nicht mehr eigenständig zu ermitteln (BFH-Urteile vom 10.02.2022 - IV R 33/18, Rz 26; vom 17.03.2021 - IV R 7/20, Rz 17; vom 11.12.2018 - III R 23/16, BFHE 263, 260, BStBl II 2022, 80, Rz 29; vgl. auch jeweils zu § 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 EStG BFH-Urteile vom 17.07.2024 - XI R 18/22, Rz 15 ff.; vom 30.06.2020 - IX R 3/19, BFHE 269, 314, BStBl II 2021, 859, Rz 16 ff.).
- 71** Dies bedeutet: Ist der Gewerbesteuermessbescheid bereits formell bestandskräftig und berücksichtigt dieser einen geringeren negativen Gewerbeertrag (= geringeren Verlust) als vom Steuerpflichtigen begehrt, ist die Änderung des Verlustfeststellungsbescheids nur zulässig, soweit eine Korrektur des Gewerbesteuermessbescheids nach den Vorschriften der Abgabenordnung (§§ 164 f., 172 ff. AO) noch möglich ist (BFH-Urteile vom 10.02.2022 - IV R 33/18, Rz 27; vom 16.05.2018 - XI R 50/17, BFHE 261, 342, BStBl II 2018, 752, Rz 20).
- 72** c) Nach Maßgabe der vorgenannten Grundsätze ist die Sache --auch soweit sie den Verlustfeststellungsbescheid betrifft-- nicht spruchreif. Das FG-Urteil enthält keine Feststellungen dazu, ob und mit welchem Inhalt ein Gewerbesteuermessbescheid für das Streitjahr (wirksam) erlassen worden ist. Der erkennende Senat kann daher nicht beurteilen, ob und inwieweit das FG bei seiner Entscheidung über den Verlustfeststellungsbescheid die Bindungswirkung eines Gewerbesteuermessbescheids nach § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG beachtet hat. Das FG-Urteil

ist daher auch hinsichtlich des Verlustfeststellungsbescheids aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen.

73 III. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de