

Urteil vom 05. November 2025, I R 48/22

Erstmalige Anwendung des § 4f EStG bei Übertragung von Pensionsverpflichtungen

ECLI:DE:BFH:2025:U.051125.IR48.22.0

BFH I. Senat

EStG § 4f, EStG § 52 Abs 12c, EStG § 52 Abs 8, KStG § 8 Abs 3 S 2, EStG VZ 2013 , KStG VZ 2013

vorgehend FG Münster, 26. Oktober 2022, Az: 13 K 2921/19 K,G

Leitsätze

NV: § 4f des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.d.F. des AIFM-Steuer-Anpassungsgesetzes vom 18.12.2013 (BGBl I 2013, 4318) --AIFM-StAnpG-- findet gemäß § 52 Abs. 12c EStG i.d.F. des AIFM-StAnpG --seit dem 31.07.2014: § 52 Abs. 8 (Satz 1) EStG-- erstmals Anwendung auf Schuldübernahmen, Schuldbeitritte und Erfüllungsübernahmen, die in einem nach dem 28.11.2013 endenden Wirtschaftsjahr erfolgen (Anschluss an Urteil des Bundesfinanzhofs vom 20.03.2025 - IV R 27/22, BStBl II 2025, 697).

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 26.10.2022 - 13 K 2921/19 K,G 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

I.

- 1 Streitig ist die steuerliche Anerkennung eines Betriebsausgabenabzugs für die nachträgliche Erhöhung eines Entgelts, das für einen Schuldbeitritt zu bestehenden Pensionsverpflichtungen vereinbart wurde.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) --eine GmbH, deren Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr entspricht-- war im Jahr 2013 (Streitjahr) alleinige Gesellschafterin unter anderem der ... GmbH (OG 1), der ... GmbH (OG 2), der ... GmbH (OG 3), der ... GmbH (OG 4) und der ... GmbH (Pensionsgesellschaft). Aufgrund des Abschlusses von Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträgen bestand zwischen diesen fünf Gesellschaften (als Organgesellschaften) und der Klägerin (als Organträgerin) jeweils eine körperschaft- und gewerbesteuerrechtliche Organschaft. Alleinige Gesellschafterin der Klägerin war die ... GmbH & Co. KG (Holdinggesellschaft).
- 3 Die Organgesellschaften OG 1, OG 2, OG 3 und OG 4 hatten zahlreichen ihrer Beschäftigten Pensionszusagen erteilt und hierfür Rückstellungen nach Maßgabe des § 6a des Einkommensteuergesetzes gebildet. Am ...2012 schlossen sie als "Pensionsverpflichtete" mit der Pensionsgesellschaft als "Schuldbeitretende" einen Vertrag über einen Schuldbeitritt zu den bestehenden Pensionsverpflichtungen (Schuldbeitrittsvertrag). Die Pensionsgesellschaft verpflichtete sich darin zum einen, als weitere Schuldnerin in die Pensionszusagen einzutreten und die gegenwärtigen Verbindlichkeiten aus den erteilten Pensionszusagen zu erfüllen. Zum anderen verpflichtete sie sich, die OG 1, OG 2, OG 3 und OG 4 im Innenverhältnis unter Ausschluss ihres Ausgleichsanspruchs gemäß § 426 des Bürgerlichen Gesetzbuchs freizustellen, soweit diese von den Pensionsberechtigten in Anspruch genommen werden.
- 4 Das von OG 1, OG 2, OG 3 und OG 4 an die Pensionsgesellschaft hierfür zu zahlende Entgelt setzte sich nach § 2 des Schuldbeitrittsvertrags aus drei Komponenten zusammen: Das "Basisentgelt I" entsprach dem Barwert der bereits

bestehenden Zahlungsverpflichtungen der OG 1, OG 2, OG 3 und OG 4 zum 31.12.2012. Als "Basisentgelt II" war zusätzlich der Anwartschaftsbarwert der künftig entstehenden Leistungsverpflichtungen sowie als "Basisentgelt III" ein Risikozuschlag in Höhe von 2,5 % des Basisentgelts I zu entrichten. Das Basisentgelt I wurde unter Zugrundelegung des von der Deutschen Bundesbank veröffentlichten Abzinsungszinssatzes gemäß § 253 Abs. 2 Satz 2 und Satz 4 des Handelsgesetzbuchs (HGB) zum 31.12.2012 (5,04 %) berechnet.

- 5 Im Hinblick auf die Verwendung und etwaige Anpassung des Entgelts sah § 3 des Schuldbeitrittsvertrags folgende Regelung vor:

"(1) Der Schuldbeitretende wird das erhaltene Basisentgelt durch Vergabe von Schulddarlehn 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 Zeitgleich mit dem Schuldbeitrittsvertrag gewährte die Pensionsgesellschaft der OG 1, OG 2, OG 3 und OG 4 jeweils ein verzinsliches Darlehen in Höhe der für den Schuldbeitritt zu zahlenden Basisentgelte.
- 7 OG 1, OG 2, OG 3 und OG 4 behandelten die von ihnen zu zahlenden Basisentgelte als abzugsfähige Betriebsausgaben. Zugleich lösten sie ihre Pensionsrückstellungen ergebniswirksam auf. Die entsprechenden Rückstellungen wurden statt dessen in der Bilanz der Pensionsgesellschaft gebildet.
- 8 In Bezug auf die von der Holdinggesellschaft erteilten Pensionszusagen schloss die Pensionsgesellschaft mit der Holdinggesellschaft vergleichbare Verträge. Diese Verträge waren Gegenstand des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 20.03.2025 - IV R 27/22 (BStBl II 2025, 697).
- 9 Am ...2013 vereinbarte die Pensionsgesellschaft mit ihren Organgesellschaften OG 1, OG 2, OG 3 und OG 4 in "Abänderung und Ergänzung des bestehenden Vertrages" und unter "Anwendung von § 3 Abs. 3 des Vertrages" jeweils einen sogenannten "Nachtrag Nr. 1". Danach waren sich die Vertragsparteien darüber einig, dass sich das vereinbarte Basisentgelt I wegen der notwendig gewordenen Anpassung der Barwerte wie folgt erhöhte:

	Basisentgelt I	Erhöhungsbetrag	Gesamtwert
OG 1	...€	... €	... €
OG 2	... €	... €	... €
OG 3	... €	... €	... €
OG 4	... €	... €	... €
Summe		... €	

- 10 Anlass für die nachträgliche Entgelterhöhung war ein Gutachten über die Erhöhung des betrieblichen Aufwands für die von der OG 1, OG 2, OG 3 und OG 4 sowie von der Holdinggesellschaft erteilten Pensionszusagen. Ferner wurde durch Abschluss jeweils eines Nachtrags zu den geschlossenen Darlehensverträgen der Rückzahlungsbetrag dieser Darlehen um die jeweiligen Entgelterhöhungsbeträge erhöht.
- 11 Auch gegenüber der Holdinggesellschaft wurden das Basisentgelt I sowie der Rückzahlungsbetrag des gleichzeitig von der Pensionsgesellschaft an die Holdinggesellschaft gewährten Darlehens erhöht, und zwar um jeweils ... €.

- 12** Die Klägerin erfasste bei ihrer Ermittlung des Gewinns durch Bestandsvergleich auch die Ergebnisabführungen ihrer Organgesellschaften. OG 1, OG 2, OG 3 und OG 4 behandelten die Entgelterhöhungsbeträge im Rahmen ihrer Ermittlung des Gewinns für das Streitjahr in voller Höhe als abziehbare Betriebsausgaben. Die Pensionsgesellschaft bildete in ihrer Bilanz zum 31.12.2013 entsprechend erhöhte Rückstellungen nach Maßgabe des § 6a i.V.m. § 5 Abs. 7 Satz 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG). Da die für den Schuldbeitritt vereinbarten Entgelte diese Rückstellungen überstiegen, bildete die Pensionsgesellschaft zum 31.12.2013 ferner eine gewinnmindernde Rücklage nach § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG und berücksichtigte im Streitjahr lediglich 1/15 der Differenz zwischen der gebildeten Rückstellung und den für den Schuldbeitritt vereinbarten Entgelten gewinnerhöhend.
- 13** Infolge einer steuerlichen Außenprüfung gelangte der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) zu der Auffassung, dass die am ...2013 vorgenommenen Anpassungen steuerlich nicht zu berücksichtigen seien. Die Voraussetzungen einer Entgeltanpassung nach § 3 Abs. 3 des Schuldbeitrittsvertrags seien im Streitjahr nicht erfüllt. Zum 31.12.2013 habe sich das Zinsniveau nicht um mehr als 1 % im Vergleich zu dem bei der ursprünglichen Ermittlung des Entgelts angenommenen Zinsniveau geändert. Die gleichwohl erfolgte Entgelterhöhung sei daher nicht betrieblich veranlasst und der Betriebsausgabenabzug bei den Organgesellschaften insoweit zu mindern. Gegenläufig sei bei der Pensionsgesellschaft die Minderung des Gewinns aufgrund der Auflösung der Rücklage nach § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG zu berücksichtigen.
- 14** Das FA setzte diese Auffassung am 18.09.2015 in Änderungsbescheiden über die Körperschaftsteuer für 2013 und über den Gewerbesteuermessbetrag für 2013 um (§ 164 Abs. 2 der Abgabenordnung --AO--). Ein Einspruch blieb erfolglos.
- 15** Der dagegen erhobenen Klage hat das Finanzgericht (FG) Münster mit Urteil vom 26.10.2022 - 13 K 2921/19 K,G aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 1934 abgedruckten Gründen stattgegeben.
- 16** Mit seiner hiergegen gerichteten Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Bundesrechts und beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 17** Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 18** Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat wesentliche Umstände des Sachverhalts, die für eine etwaige Einordnung der Entgelterhöhungen als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) von Bedeutung sind, weder hinreichend erforscht noch berücksichtigt.
- 19** 1. Gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (KStG) mindern unter anderem vGA das Einkommen nicht. Unter einer vGA ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG (für die Gewerbesteuer i.V.m. § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung) auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der Senat die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter oder einer diesem nahestehenden Person einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaft handelnden Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (ständige Rechtsprechung des Senats seit Urteil vom 16.03.1967 - I 261/63, BFHE 89, 208, BStBl III 1967, 626). Außerdem muss der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen Bezug im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsbeschluss vom 24.10.2024 - I R 40/21, BFH/NV 2025, 515, Rz 12).
- 20** Auch eine nur mittelbare Vorteilsverschaffung und damit der unmittelbare Vorteil bei einer dem Gesellschafter nahestehenden Person können den Tatbestand der vGA erfüllen (s. Senatsurteil vom 18.05.2021 - I R 4/17, BFHE 273, 440, BStBl II 2023, 678, Rz 22, und BFH-Urteil vom 14.02.2022 - VIII R 29/18, BFHE 276, 49, BStBl II 2022, 544,

Rz 12). Derartige Beziehungen können familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein (Senatsbeschluss vom 13.07.2021 - I R 16/18, BFHE 274, 36, BStBl II 2022, 119, Rz 17). Dementsprechend geht der BFH in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass fremdunübliche Vorteilszuwendungen zwischen Schwestergesellschaften in der Regel auf die Rechtsbeziehungen zur gemeinsamen Muttergesellschaft zurückzuführen sind; im Falle der Bilanzierbarkeit der Vermögenszuwendung ist diese daher regelmäßig eine vGA der einen Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft und zugleich eine verdeckte Einlage der Muttergesellschaft an ihre andere Tochtergesellschaft (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 26.10.1987 - GrS 2/86, BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348, unter C.II.).

- 21** Ist ein beherrschender Gesellschafter begünstigt, kann eine vGA auch dann anzunehmen sein, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn oder an eine ihm nahestehende Person erbringt, für die es an einer klaren und eindeutigen, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt (sogenannter formeller Fremdvergleich). In diesen Fällen indiziert das vom Fremdvergleich abweichende Verhalten der Kapitalgesellschaft und ihres Gesellschafters oder der diesem nahestehenden Person die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 15.03.2023 - I R 41/19, BFHE 280, 131, BStBl II 2024, 654).
- 22** 2. Die Gesamtwürdigung der für den Fremdvergleich erheblichen Anhaltspunkte obliegt im gerichtlichen Verfahren in erster Linie dem FG. Dessen Wertung kann im Revisionsverfahren daher nur daraufhin überprüft werden, ob sie in verfahrensfehlerhafter Weise zustande gekommen ist oder ob sie gegen Denkgesetze oder gegen allgemeine Erfahrungssätze verstößt. Ist beides nicht der Fall, ist der BFH als Revisionsgericht gemäß § 118 Abs. 2 FGO auch dann an die Beurteilung des FG gebunden, wenn eine abweichende Würdigung des Veranlassungszusammenhangs gleichermaßen möglich oder naheliegend ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsurteile vom 23.07.2003 - I R 80/02, BFHE 203, 114, BStBl II 2003, 926; vom 06.04.2005 - I R 15/04, BFHE 210, 14, BStBl II 2006, 196, und vom 24.10.2024 - I R 36/22, BStBl II 2025, 332, Rz 15).
- 23** Bei seiner Gesamtwürdigung hat das FG alle für den Fremdvergleich maßgeblichen Umstände zu berücksichtigen. Deshalb ist die Gesamtwürdigung materiell-rechtlich fehlerhaft und für das Revisionsgericht nicht bindend, wenn die Tatsacheninstanz die maßgeblichen Umstände nicht vollständig oder ihrer Bedeutung entsprechend in ihre Überzeugungsbildung einbezieht (vgl. Senatsurteil vom 24.10.2024 - I R 36/22, BStBl II 2025, 332, Rz 16, m.w.N.).
- 24** 3. Nach diesen Maßstäben hält die Würdigung des FG der revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand, denn sie erweist sich als unvollständig.
- 25** a) Im Ausgangspunkt ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass die Vereinbarung des Schuldbeitritts einschließlich der Entgeltanpassungsregelung einer Überprüfung dahin bedurfte, ob diese als vGA einzuordnen ist. Denn die entsprechenden Verträge wurden zwischen nahestehenden Personen geschlossen. Die Klägerin war alleinige Gesellschafterin der OG 1, OG 2, OG 3 und OG 4 sowie der Pensionsgesellschaft. Die Vorschrift des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG über vGA ist auch bei der Ermittlung des Einkommens einer Organgesellschaft anzuwenden (Senatsurteil vom 20.08.1986 - I R 150/82, BFHE 149, 25, BStBl II 1987, 455).
- 26** b) Die Entgelterhöhungsbeträge haben das Vermögen der OG 1, OG 2, OG 3 und OG 4 im Streitjahr in voller Höhe gemindert.
- 27** aa) Zum einen ist der Aufwand aus der Entgelterhöhung dem Streitjahr zuzuordnen (und nicht dem vor dem Streitjahr liegenden Jahr des ursprünglichen Abschlusses der Schuldbeitrittsvereinbarung). Denn die Entgelterhöhung stellt kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar (s. BFH-Urteil vom 20.03.2025 - IV R 27/22, BStBl II 2025, 697, Rz 40 ff.).
- 28** bb) Zum anderen hat die Entgelterhöhung im Streitjahr in voller Höhe zu einer Vermögensminderung geführt (und nicht wegen § 4f Abs. 2 EStG lediglich in Höhe von 1/15 des Aufwands). Der Senat schließt sich insoweit der Auffassung des IV. Senats des BFH an, dass für die zeitliche Anwendbarkeit von § 4f EStG nach § 52 Abs. 12c EStG i.d.F. des AIFM-Steuer-Anpassungsgesetzes vom 18.12.2013 (BGBl I 2013, 4318) --seit dem 31.07.2014: § 52 Abs. 8 (Satz 1) EStG-- auch im Falle einer nachträglichen Entgelterhöhung das Wirtschaftsjahr maßgeblich bleibt, in dem der Schuldbeitritt erfolgt ist (BFH-Urteil vom 20.03.2025 - IV R 27/22, BStBl II 2025, 697, Rz 48 ff.). Dementsprechend ist die Vorschrift nur auf Entgelte anwendbar, die für einen Schuldbeitritt zu leisten sind, der in einem Wirtschaftsjahr erfolgt ist, das nach dem 28.11.2013 endet. Diese Voraussetzung ist im Streitfall nicht erfüllt. Der Schuldbeitritt wurde bereits in dem zum 31.12.2012 endenden Wirtschaftsjahr der Organgesellschaften OG 1, OG 2, OG 3 und OG 4 jeweils vereinbart und verwirklicht.

- 29 c) Das FG ist auch zu Recht davon ausgegangen, dass die Entgelterhöhung den Anforderungen des formellen Fremdvergleichs genügt.
- 30 Die Vorinstanz hat insoweit in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise auf die Verträge nach ihrer Anpassung durch den Nachtrag Nr. 1 am ...2013 abgestellt. Diese Vereinbarungen wurden nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) jeweils im Voraus, das heißt vor Durchführung der Entgelterhöhung, getroffen; sie waren zivilrechtlich wirksam und wurden tatsächlich durchgeführt.
- 31 Soweit das FA meint, der formelle Fremdvergleich erfordere, dass sich die Höhe der Entgeltanpassungen allein auf der Grundlage des ursprünglich geschlossenen Schuldbeitrittsvertrags ergeben müsse, lässt es unberücksichtigt, dass Verträge zwischen Vertragsparteien grundsätzlich jederzeit einvernehmlich geändert werden können. Erfolgt --wie hier-- eine klare und eindeutige Änderung eines Dauerschuldverhältnisses, bevor diese Änderung tatsächlich durchgeführt wird, genügt dies den Anforderungen des formellen Fremdvergleichs.
- 32 d) Allerdings ist die von der Vorinstanz durchgeführte Prüfung des materiellen Fremdvergleichs unvollständig geblieben. Die Würdigung des FG, dass die Entgelterhöhung als "fremdüblich" und der entsprechende Aufwand der Organgesellschaften OG 1, OG 2, OG 3 und OG 4 nicht als vGA anzusehen seien, kann daher keinen Bestand haben.
- 33 aa) Das FG ist zwar --ohne dass dies revisionsrechtlich zu beanstanden wäre-- davon ausgegangen, dass die grundsätzliche Aufnahme einer Entgeltanpassungsklausel als "fremdüblich" anzusehen ist. Ebenfalls ist es --ohne dass darin ein Verstoß gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze zu sehen wäre-- davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für eine Entgeltanpassung gemäß § 3 Abs. 3 Satz 2 des Schuldbeitrittsvertrags gegeben waren und die vorgenommene Entgeltanpassung --auf der Grundlage der vertraglichen Abreden-- der Höhe nach nicht zu beanstanden war.
- 34 bb) Jedoch hat sich das FG nicht mit der Frage befasst, ob Schuldbeitritt und Darlehensgewährung so miteinander verknüpft sind, dass eine Gesamtbetrachtung erforderlich ist, und ob die Entgelterhöhungen --auch unter Einbeziehung einer solchen Verknüpfung und der für die Darlehen vereinbarten Konditionen-- als fremdüblich anzusehen sind. Vielmehr hat das FG die Darlehensabreden und deren Inhalt gänzlich unberücksichtigt gelassen.
- 35 (1) Ob bei einem Rechtsgeschäft Leistung und Gegenleistung ausgeglichen sind oder auf Seiten des Gesellschafters ein Vorteil verbleibt, der Gegenstand einer vGA sein kann, ist grundsätzlich für jedes Rechtsgeschäft gesondert zu beurteilen. Etwas anderes kann gelten, wenn mehrere Rechtsgeschäfte so eng zusammenhängen, dass sie wirtschaftlich als einheitliches Geschäft anzusehen sind; in diesem Fall sind die Leistungen und Gegenleistungen der als einheitliches Geschäft anzusehenden Verträge insgesamt auf ihre Ausgeglichenheit hin zu überprüfen (Senatsurteil vom 08.06.1977 - I R 95/75, BFHE 122, 491, BStBl II 1977, 704). Im Rahmen dieser Prüfung kann allerdings nicht das gesamte Vertragsverhältnis allein deshalb als nicht fremdüblich eingestuft werden, weil eine einzelne Detailregelung (zum Beispiel der Rückzahlungszeitpunkt) nicht dem entspricht, was ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer vereinbart hätte. Die Einordnung des gesamten Rechtsgeschäfts als nicht fremdüblich ist nur dann möglich, wenn die Würdigung der gesamten Umstände des Einzelfalls durch das FG ergibt, dass das Rechtsgeschäft von Anfang an nicht ernstlich vereinbart war (s. Senatsurteile vom 29.10.1997 - I R 24/97, BFHE 184, 482, BStBl II 1998, 573; vom 18.05.2021 - I R 62/17, BFHE 273, 457, BStBl II 2023, 723, Rz 18, und vom 13.01.2022 - I R 15/21, BFHE 276, 1, BStBl II 2023, 675, Rz 23 [zum Fremdvergleich im Rahmen des § 1 Abs. 1 des Außensteuergesetzes]).
- 36 (2) Der Schuldbeitrittsvertrag (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 Schuldbeitrittsvertrag und die dort in § 3 Abs. 3 getroffene Regelung.
- 37 Parallel zu dem Schuldbeitrittsvertrag und dem Nachtrag Nr. 1 haben die Organgesellschaften OG 1, OG 2, OG 3 und OG 4 und die Pensionsgesellschaft --jeweils am selben Tag-- Darlehensvereinbarungen geschlossen. Danach erhielten die OG 1, OG 2, OG 3 und OG 4 am Tag des Abschlusses des Schuldbeitrittsvertrags von der Pensionsgesellschaft jeweils ein Darlehen in Höhe des im Schuldbeitrittsvertrag vereinbarten Entgelts. An dem Tag, an dem die Vertragsbeteiligten die Höhe der Entgeltanpassung im Nachtrag Nr. 1 festgehalten haben, gewährte die Pensionsgesellschaft der OG 1, OG 2, OG 3 und OG 4 auch eine entsprechende Erhöhung des Darlehens.
- 38 In der Folge bestand zwischen der Darlehensgewährung und der Finanzierung des Schuldbeitritts sowie der nachfolgenden Entgelterhöhung zumindest ein zeitlicher und sachlicher Zusammenhang. Vor diesem Hintergrund

hätte das FG prüfen müssen, ob die im Ausgangspunkt grundsätzlich getrennt zu würdigenden Rechtsgeschäfte "Schuldbeitritt" und "Darlehensgewährung" aufgrund ihrer Verknüpfung im Rahmen der materiellen Fremdvergleichsprüfung gemeinsam zu würdigen sind. Ein Anhaltspunkt für die Verknüpfung beider Geschäfte ergibt sich aus § 3 Abs. 1 des Schuldbeitrittsvertrags. Nach dieser Regelung war die Pensionsgesellschaft verpflichtet, das Basisentgelt durch Vergabe von Schulddarlehen zinsbringend anzulegen. Der wirtschaftliche Hintergrund dieser Darlehensvergabe ist zumindest erläuterungsbedürftig. Dass durch den Schuldbeitrittsvertrag und die Darlehensverträge jeweils wechselseitige gegenläufige Zahlungsverpflichtungen begründet wurden und es somit nicht zu einer Übertragung von Liquidität gekommen ist, spricht jedoch für sich genommen noch nicht für eine fehlende Fremdüblichkeit der Rechtsgeschäfte.

- 39** 4. Aus den vorstehend ausgeführten Gründen ergibt sich, dass das angefochtene Urteil aufzuheben ist. Die Sache ist nicht spruchreif und daher an das FG zurückzuverweisen.
- 40** Mangels hinreichender Feststellungen des FG kann der Senat nicht abschließend über das Vorliegen einer vGA der OG 1, OG 2, OG 3 und OG 4 an die Klägerin (sowie einer etwaigen verdeckten Einlage der Klägerin in die Pensionsgesellschaft) entscheiden. Die erforderlichen Feststellungen, insbesondere zu Grund und Inhalt der Darlehensvereinbarungen und der Verknüpfung von Darlehen und Schuldbeitritt sowie zur Durchführung der Darlehensverträge, wird das FG im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben. Ausgehend von diesen Feststellungen wird gegebenenfalls eine erneute Gesamtwürdigung erforderlich sein (vgl. auch BFH-Urteil vom 20.03.2025 - IV R 27/22, BStBl II 2025, 697).
- 41** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.
- 42** 6. Die Entscheidung ergeht mit Einverständnis der Beteiligten im schriftlichen Verfahren (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de