
Datum: 14.12.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 6713/00
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:1214.13K6713.00.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Frage, ob die Klägerin berechtigt war Verbindlichkeiten aus einer Patronatserklärung für eine ihrer Tochtergesellschaften in den Streitjahren zu passivieren.

2

Die Klägerin ist eine geschäftsleitende Holding in Form einer Gesellschaft mbH. Sie hielt in den Streitjahren Beteiligungen an mehreren inländischen und ausländischen Gesellschaften darunter 100%ige Beteiligungen an der X. GmbH - X. - und der S. GmbH - S. -. Inhaber der Klägerin sind die Eheleute Z. die Geschäftsanteile von ...% und ...% an der Klägerin halten.

3

Die X. wurde im Kalenderjahr 1988 gegründet. Sie hat ein Stammkapital in Höhe von 50.000 DM. In den Jahren 1988 bis 1994 erwirtschaftete sie insgesamt Verluste in Höhe von ca. ... DM. Dabei entfielen die Ergebnisse mit folgenden Beträgen auf die einzelnen Jahre:

4

1. ./... DM
2. + ... DM
3. ./... DM
4. ./... DM
5. ... DM
6. + ... DM

5

Die Verluste führten unstreitig bereits 1990 zu einer Überschuldung der X.. Der Hauptgesellschafter der Klägerin, welcher zu diesem Zeitpunkt Alleingeschäftsführer sowohl der Klägerin als auch der S. war, wies daraufhin im Juli 1990 den Prokuristen der S. an, die Liquidität der X. über Darlehenszahlungen der S. aufrecht zu erhalten. Die Finanzierung erfolgte über die S., weil diese als Eigentümerin des Grundbesitzes der Unternehmensgruppe die entsprechenden Sicherheiten für die Refinanzierung stellen konnte. Die S. stellte der X. ab Juli 1990 Finanzmittel zur Verfügung, die bis zum Jahresende eine Höhe von ... DM erreichten. Im Oktober 1990 gewährte die Klägerin der X. ebenfalls ein Darlehen in Höhe von ... DM. Die Darlehensforderung wurde im Jahresabschluss 1990 auf 1,00 DM wertberichtigt.

Unter dem 00.00.1991 gab die Klägerin gegenüber der X. folgende Pa-tronatserklärung ab:

Wir verpflichten uns, unsere Tochtergesellschaft "X.", L., finanziell stets so ausgestattet zu halten, dass diese ihren Verpflichtungen gegenüber Dritten in vollem Umfang und pünktlich nachkommen kann.

Wir verpflichten uns weiterhin, unsere Darlehensforderung gegen "X.", L., solange und in der Umfang nicht geltend zu machen, als die Gesellschaft überschuldet ist.

In den ersten Jahren des Streitzeitraumes finanzierte sich die X. teilweise durch Kredite von verbundenen Unternehmen, teilweise durch unmittelbare Inanspruchnahme von Bankkrediten. So weist die Bilanz zum 31.12.1990 Bankkredite in Höhe von ca. ... DM und Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen in Höhe von ca. ... DM aus. 1991 stiegen die Beträge auf ca. ... DM Bankkredite und ca. ... DM unternehmensinterne Kredite. Im Juli 1993 wurde die Finanzierung der Unternehmensgruppe umstrukturiert. Die S. schloss als Finanzierungsstelle der Unternehmensgruppe mit mehreren Banken einen Poolvertrag, mit dem die Banken der S. zur Finanzierung der gesamten Unternehmensgruppe eine Kreditlinie von ... DM einräumten. Die S. leitete die Kredite entsprechend den wirtschaftlichen Erfordernissen an die Schwestergesellschaften weiter.

Die X. bilanzierte die Verbindlichkeiten aus der Inanspruchnahme der Kreditlinie als Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen. Auf der Passivseite der Bilanzen findet sich der Zusatz: Gewährleistungsanspruch, Patronatserklärung der Gesellschafterin mit Betragsangabe.

Die Klägerin bildete für die drohende Inanspruchnahme aus der Patronatserklärung zu den jeweiligen Bilanzstichtagen Rückstellungen in Höhe von:

1990. ... DM
1991. ... DM
1992. ... DM
1993. ... DM
1994. ... DM

1995. ... DM
1996. ... DM
1997. Schuldübernahme ... DM

Die Klägerin wurde zunächst für die Streitjahre im Wesentlichen erklärungskgemäß, jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, zur Körperschaftsteuer 1990 bis 1994, zur Vermögensteuer auf den 1.1.1991 bis 1995 sowie zur Einheitsbewertung des Betriebsvermögens auf den 1.1.1991 bis 1993 und 1995 veranlagt.	16
In den Jahren 1996 und 1997 fand bei der Klägerin eine Betriebsprüfung des Finanzamtes für Großbetriebsprüfung C. statt. Dabei kam der Betriebsprüfer zu der Auffassung, dass die Verpflichtungen aus der Patronatserklärung in den Streitjahren nicht zu passivieren gewesen seien, da eine Inanspruchnahme der Klägerin nicht gedroht habe. Wegen der Einzelheiten wird auf den Betriebsprüfungsbericht vom 00.00.1997, insbesondere Tz 11, verwiesen.	17
Der Beklagte schloss sich der Auffassung der Betriebsprüfung an und erließ unter dem 00.00.1998 entsprechend geänderte Bescheide zur Körperschaft-steuer, Vermögensteuer und Einheitsbewertung des Betriebsvermögens.	18
Dagegen wandte sich die Klägerin mit fristgerecht erhobenen Einsprüchen, mit denen sie unter umfangreicher Darlegung der handels- und steuerrechtlichen Problematik die Auffassung verfocht, dass im Streitfall die Freistellungsansprüche aus der Patronatserklärung mit den in der Höhe unstreitigen Beträgen zu den jeweiligen Stichtagen zu passivieren gewesen seien.	19
Der Beklagte folgte der Auffassung der Klägerin nicht und wies mit verbundener Einspruchsentscheidung vom 00.00.2000 die Einsprüche als unbegründet zurück. Wegen der Begründung wird auf die Einspruchsentscheidung Bezug genommen.	20
Dagegen wendet sich die Klägerin mit der vorliegenden Klage. Mit ihr verfolgt sie weiterhin das Ziel die Steuern jeweils unter Anerkennung der passivierten Freistellungsansprüche gegenüber der X. festzusetzen.	21
Auf der Basis des zwischen den Beteiligten unstreitigen äußeren Sachverhaltes vertritt die Klägerin die Auffassung, dass die Voraussetzungen für die Passivierung von Verbindlichkeiten, zumindest für die Bildung von Rückstellungen hinsichtlich der Freistellungsansprüche aus der Patronatserklärung in den Streitjahren gegeben gewesen seien.	22
Die Klägerin habe Rückstellungen in Höhe der nach ihrer Auffassung bestehenden Verpflichtungen aus § 607 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuches a. F. - BGB -, begrenzt auf den nicht durch das Eigenkapital der X. gedeckten Fehlbetrag, gebildet. Dazu sei sie auch nach Handels- und Steuerrecht verpflichtet gewesen.	23
Der Beklagte gehe dagegen unzutreffend davon aus, dass ein entsprechender Freistellungsanspruch aus § 31 Abs. 1 des Gesetzes über die Gesellschaften mit beschränkter Haftung - GmbHG - und damit eine entsprechende Verbindlichkeit der Klägerin nicht entstanden sei. Unstreitig stelle die Patronatserklärung aus dem Dezember 1991 eine kapitaleretzende Kreditsicherheit dar. Bei einer derartigen Kreditsicherheit entstehe der Anspruch, wenn der Gesellschafter die kapitaleretzende Finanzierungshilfe in der Krise gewähre oder eine zuvor gewährte Finanzierungshilfe bei Beginn der Krise stehen lasse. Entgegen der Auffassung des Beklagten entstehe der Freistellungsanspruch als Kehrseite der Auszahlungssperre also mit Beginn der Krise. Diese Ansicht werde von BGH und BFH übereinstimmend vertreten. Die Fälligkeit trete nach der Rechtsprechung des BGH ein, wenn die Rückzahlungsverbindlichkeit der Gesellschaft fällig werde.	24

Danach habe die Klägerin den Freistellungsanspruch passivieren müssen, da es nach der Rechtsprechung des BFH darauf ankomme, ob die Verbindlichkeit entstanden, nicht ob sie fällig sei. Selbst wenn man davon ausgehe, dass die Verbindlichkeit noch nicht zu passivieren gewesen sei, hätte zumindest wegen der drohenden Inanspruchnahme eine Rückstellung gebildet werden müssen. Insoweit verweist die Klägerin auf die Entscheidung des FG Münster in EFG 2004, 1224.

Hinsichtlich der Fälligkeit des Anspruchs gehe der Beklagte fehlerhaft davon aus, dass die S. die Kredite gegenüber der X. verlängert habe. Vielmehr sei die X. zur Rückzahlung der Darlehen nicht in der Lage gewesen, so dass die Klägerin ihre Tochtergesellschaft S. dazu bestimmt habe, die Darlehen stehen zu lassen. Eine ausdrückliche Zahlungsaufforderung durch S. sei nicht erforderlich gewesen. 26

Entgegen der Auffassung des Beklagten lägen auch keine nachträglichen Anschaffungskosten vor. Dies würde voraussetzen, dass eine verdeckte Einlage bei der X. stattgefunden habe. Daran fehle es. Der BFH habe in BStBl II 2002, 734 entschieden, dass Leistungen des betrieblich Beteiligten aufgrund Bürgschaft o. Ä. nicht zu Anschaffungskosten auf die Beteiligung führten. 27

Selbst wenn man aber von nachträglichen Anschaffungskosten der Klägerin ausgehe, ändere dies am bilanziellen Ergebnis nichts. Die Klägerin hätte dann den Buchwert ihrer Beteiligung an der X. auf den Teilwert abschreiben müssen, da der Wert der Geschäftsanteile durch die Verluste entsprechend gesunken sei. Gleiches gelte für die Aktivierung eines Ersatzanspruches i. S. d. § 774 BGB. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Klagebegründung, die gutachterlichen Stellungnahmen des Prozessbevollmächtigten vom 00.00.1998 und 00.00. 2000 und den Schriftsatz vom 00.00.2004 Bezug genommen. 28

Die Klägerin beantragt, 29

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 00.00.2000 und Änderung der Steuerbescheide vom 00.00.1998 die Steuer jeweils unter Anerkennung der hier streitigen Rückstellungen/Verbindlichkeiten der Klägerin im Sinne des § 31 Abs. 1 GmbHG gegenüber der X. festzusetzen bzw. die Einheitswerte festzustellen. 30

Der Beklagte beantragt, 31

die Klage abzuweisen. 32

Er vertritt weiterhin die Auffassung, dass eine Berücksichtigung der Freistellungsansprüche der X. durch Bildung von Rückstellungen bei der Klägerin in den Streitjahren nicht erfolgen könne. 33

Wie bereits in der Einspruchsentscheidung dargelegt, blieben eigenkapitalersetzende Darlehen, die hier unstreitig vorlägen, Fremdkapital und seien als solches in der Handels- und der Steuerbilanz auszuweisen. Dies gelte auch für die Fälle, in denen - wie im Streitfall - der Gesellschafter zur Abwendung einer Krise den Weg wähle, der Gesellschaft durch einen Dritten Darlehen gewähren zu lassen für die er aus seinem eigenen Vermögen entsprechende Sicherheiten stelle. Der Anspruch der Gesellschaft auf Freistellung von den Rückzahlungsverbindlichkeiten gegenüber dem Dritten entstehe jedoch nicht automatisch mit Eintritt der Krise. Vielmehr sei die Geltendmachung der fälligen Verbindlichkeiten durch den Gläubiger das den Freistellungsanspruch begründende Ereignis. Dies ergebe sich aus der insoweit übereinstimmenden Rechtsprechung des BGH und des BFH. 34

Bei Zugrundelegung dieser Rechtsprechung sei in den Streitjahren ein Freistellungsanspruch noch nicht entstanden. Weder hätten außenstehende oder zur Unternehmensgruppe gehörende Gläubiger der X. Zahlung fälliger Verbindlichkeiten verlangt, noch hätte die X. ihren Freistellungsanspruch gegenüber der Klägerin aktiviert. Die Klägerin selbst habe in der Stellungnahme vom 00.00.2000 ausgeführt, dass die S. in den Streitjahren noch keinen Rückzahlungsanspruch geltend gemacht habe. Mit einer Inanspruchnahme der Klägerin habe daher zu den streitigen Bilanzstichtagen nicht gerechnet werden müssen. 35

Außerdem müsste die Verbindlichkeit, wenn sie entstehen sollte, eine Betriebsschuld sein und bei den Aufwendungen zu ihrer Erfüllung müsste es sich um abziehbare Betriebsausgaben handeln. Daran fehle es, weil Zahlungen, die auf Grund der Patronatserklärung geleistet würden, zu nachträglichen Anschaffungskosten an der X. führen würden und deshalb nicht als Betriebsausgaben abziehbar sein könnten. Erst zu dem Zeitpunkt, zu dem tatsächlich Zahlungen erfolgten, könnten ggf. Abschreibungen der erhöhten Anschaffungskosten auf einen niedrigeren Teilwert erfolgen. Mangels Zahlungen in den Streitjahren lägen insoweit die Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung aber nicht vor. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung und die Klageerwiderung vom 00.00.2000 Bezug genommen. 36

Entscheidungsgründe: 37

Die Klage ist unbegründet. 38

Die angefochtenen Bescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). 39

Der Beklagte hat die streitbefangenen Bescheide zu Recht nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung - AO - geändert. Voraussetzung einer Änderung nach § 164 Abs. 2 AO ist zunächst ein wirksamer Vorbehalt. Dieser lag hier in allen Bescheiden unstreitig vor. 40

I. Der Beklagte hat auch materiell zu Recht die Festsetzung der Körperschaftsteuer 1990 bis 1994 geändert und dabei die von der Klägerin bisher vorgenommenen Rückstellungen für die Verpflichtung zur Übernahme fremder Verbindlichkeiten in der unstreitigen Höhe zu den jeweiligen Bilanzstichtagen unberücksichtigt gelassen. 41

Nach § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes - KStG - i.V.m. § 5 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes - EStG - und den in §§ 247 Abs. 1, 266 Abs. 3 Buchst. c des Handelsgesetzbuches - HGB - zum Ausdruck kommenden handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung sind Kaufleute, die wie die Klägerin zur Führung von Büchern und Aufstellung von Abschlüssen verpflichtet sind, handels- und steuerrechtlich verpflichtet, Verbindlichkeiten zu passivieren. Gleiches gilt gemäß § 249 Abs. 1 HGB für die Bilanzierung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 12. Dezember 1991 IV R 28/91, BFHE 167, 334, BStBl II 1992, 600). 42

Eine Verbindlichkeit ist nach der Rechtsprechung des BFH zu bilanzieren, wenn der Unternehmer zu einer dem Inhalt und der Höhe nach bestimmten Leistung an einen Dritten verpflichtet ist, die vom Gläubiger erzwungen werden kann und eine wirtschaftliche Belastung darstellt (BFH-Urteil vom 17.12.1998, IV R 21/97, BFHE 187, 552, BStBl II 2000, 116 m. w. N.). Ist die Verpflichtung noch nicht wirksam entstanden, weil sie von dem Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, kann danach keine Bilanzierung einer gewissen Verbindlichkeit erfolgen. 43

1. Nach Überzeugung des erkennenden Senats führen Patronatserklärungen grundsätzlich zunächst nur zu ungewissen Verbindlichkeiten.

Patronatserklärungen sind Sicherungsmittel. Sie sind nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshof - BGH - (vgl. BGH-Urteil vom 30. Januar 1992 IX ZR 112/91, BGHZ 117, 127; BGH-Urteil vom 8. Mai 2003 IX ZR 334/01, Der Betriebsberater - BB - 2003, 1300) der Bürgschaft oder der Garantieerklärung vergleichbar. Nach wohl herrschender Auffassung im zivilrechtlichen Schrifttum (Nachweise bei BGH, BB 2003, 1300 unter II. 3. b) aa) wird die Hauptleistung des Patrons in der Ausstattungspflicht des Begünstigten der Patronatserklärung gesehen. Nur wenn der Schuldner die durch die Verpflichtung des Patrons gesicherte Verbindlichkeit nicht erfüllt, können Gläubiger den Patron ohne weiteres auf Zahlung in Anspruch nehmen (BGH a. a. O.). Voraussetzung der Inanspruchnahme des Patrons ist daher nach der insoweit übereinstimmenden Auffassung der zivilrechtlichen Literatur und des BGH die Verletzung der Ausstattungspflicht. Es reicht allerdings jeder Nachweis der Zahlungsunfähigkeit des Begünstigten durch die jeweiligen Gläubiger (BGHZ 117, 127).

45

Der Senat sieht insoweit keine grundlegenden Unterschiede zwischen der Patronatserklärung und Bürgschaft im Sinne der §§ 765 ff. BGB. Verpflichtungen aus Patronatserklärungen sind ebenso wie Verpflichtungen aus Bürgschaften oder vergleichbaren Sicherungsmitteln als ungewisse Verbindlichkeiten zu qualifizieren und deshalb erst zu passivieren, wenn die Inanspruchnahme droht (ebenso Schmidt, EStG, § 5 Rdnr. 550 Stichwort "Patronatserklärung"; Küffner, Patronatserklärungen im Bilanzrecht, Deutsches Steuerrecht - DStR - 1996, 146; Blümich, EStG, § 5 Rdnr. 920 Stichwort "Patronatverpflichtung"; BFH-Urteil vom 26. Januar 1989 IV R 86/87, BStBl II 1989, 456).

46

Daran ändert nach Überzeugung des Senats die Tatsache, dass die Patronatserklärung zu einem Freistellungsanspruch gemäß § 31 GmbHG geführt hat, nichts. Zwar ist der Freistellungsanspruch mit Abgabe der Patronatserklärung entgegen der Auffassung des Beklagten entstanden. Wie der BGH (Urteil vom 9. Dezember 1991 II ZR 43/91, Neue juristische Wochenschrift - NJW - 1992, 1166; Urteil vom 26. Juni 2000 II ZR 21/99, NJW 2000, 3278) ausgeführt hat, entsteht der Freistellungsanspruch bei Patronatserklärungen oder Bürgschaften mit der Qualifizierung als eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe (so auch BFH-Urteil vom 6. Juli 1999 VIII R 9/98, BStBl II 1999, 817). Eine solche liegt im Streitfall im Hinblick auf die erhebliche bilanzielle Überschuldung der X. ab dem Bilanzstichtag 31.12.1990 bzw. 1991 unbestritten vor.

47

Wie bereits dargelegt, erfüllt der Patron seine Verpflichtung aus der Patronatserklärung grundsätzlich dadurch, dass er den Begünstigten zur Einhaltung der Zahlungsfähigkeit hinreichend ausstattet. Eine weitergehende Inanspruchnahme aus § 31 GmbHG kann dann zunächst nicht erfolgen. Wie der BFH (a. a. O.) ausgeführt hat, kann der Freistellungsanspruch, der aus einer kapitalersetzenden Finanzierungshilfe resultiert, auch dadurch erfüllt werden, dass die Finanzierungshilfe weiter gewährt wird (in dem BFH-Fall: zeitliche Streckung einer Bürgschaft) und dadurch die Verlängerung des der GmbH gewährten Fremddarlehens erreicht wird.

48

Diese Beispiele zeigen, dass die Verpflichtung aus dem Freistellungsanspruch gemäß § 31 GmbHG nicht weiter gehen kann, als die Verpflichtung aus den zivilrechtlichen Verträgen, die zur Annahme einer kapitalersetzenden Finanzierungshilfe geführt haben. Lediglich die Rückgewähr einer Gesellschafterleistung, die den zivilrechtlichen Kapitalersatzgrundsätzen unterliegt, darf nicht erfolgen (z. B. BGH, NJW 1992, 1166).

49

50

Dies muss auch auf dem Gebiet der Bilanzierung dazu führen, dass die Bilanzierung von Verpflichtungen aus Patronatserklärungen oder Bürgschaften nach den Regeln über die Bilanzierung ungewisser Verbindlichkeiten vorgenommen wird, da die Verpflichtung aus dem Freistellungsanspruch gemäß § 31 GmbHG nicht zu einer Erweiterung oder grundsätzlichen Umgestaltung der Verpflichtungssituation führt, sondern nur die Rückgewähr der Gesellschafterleistung verhindert.

2. Der Beklagte ist im Streitfall zu Recht davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für die Passivierung der Verpflichtungen der Klägerin aus der Patronatserklärung gegenüber der X. zu den hier streitbefangenen Bilanzstichtagen nicht erfüllt waren. 51

Nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 5 Abs. 1 EStG und § 249 Abs. 1 HGB sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten unter den nachfolgenden Voraussetzungen zu bilden: 52

- Es muss eine betrieblich veranlasste und konkretisierte Verbindlichkeit gegenüber einem anderen bestehen, die nach Entstehung, Grund und/oder Höhe und/oder Fälligkeit ungewiss ist; (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 28. Juni 1989 I R 86/85, BFHE 157, 416, BStBl II 1990, 550, unter II. 7.; Schmidt, EStG, § 5 Rdnr. 361, m.w.N.); 53
- Es muss wahrscheinlich sein, dass die Verbindlichkeit besteht oder entstehen wird und der Steuerpflichtige daraus in Anspruch genommen wird. Der Steuerpflichtige muss mit seiner Inanspruchnahme ernsthaft rechnen (können); die bloße Möglichkeit des Bestehens oder Entstehens einer Verbindlichkeit reicht zur Bildung einer Rückstellung nicht aus (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 22. November 1988 VIII R 62/85, BFHE 155, 322, BStBl II 1989, 359), es müssen vielmehr mehr Gründe für eine Inanspruchnahme als dagegen sprechen (BFH-Urteil vom 30. Januar 2002 I R 68/00, BFHE 197, 530, BStBl II 2002, 688; der BGH geht in dem Urteil vom 22. September 2003 II ZR 229/02, NJW 2003, 3629 davon aus, dass er nur in der Diktion, nicht in der Sache vom BFH abweiche); 54
- Die künftigen Ausgaben müssen sofort als Betriebsausgaben abziehbar, dürfen also ihrer Art nach nicht als Anschaffungskosten oder Herstellungskosten zu aktivieren sein (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 19. August 1998 XI R 8/96, BFHE 186, 417, BStBl II 1999, 18; vgl. auch § 5 Abs. 4b Satz 1 EStG n.F.). 55

Nach diesen Grundsätzen, die der Senat in ständiger Rechtsprechung bei der Bestimmung der Rückstellungsfähigkeit von Sicherungsrechten anwendet, hätte die Klägerin die streitigen Rückstellungen nicht bilden dürfen, da mit einer Inanspruchnahme zu den streitigen Bilanzstichtagen nicht ernsthaft zu rechnen war. 56

Eine Passivierung käme nur in Betracht, wenn die Klägerin an den maßgebenden Bilanzstichtagen ernsthaft mit der Inanspruchnahme aus der Patronatserklärung rechnen musste. Dies wäre dann zu bejahen, wenn die künftige Inanspruchnahme der Klägerin aus der Patronatserklärung nach den an den Bilanzstichtagen (31. Dezember 1990 bis 1994) objektiv gegebenen und bis zur (ordnungsgemäßen) Aufstellung der Bilanzen subjektiv erkennbaren Verhältnissen (überwiegend) wahrscheinlich erschien, d.h. im Rahmen der gebotenen Gesamtbetrachtung mehr Gründe für als gegen eine Inanspruchnahme sprachen. Es müssten konkrete Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Geltendmachung der Forderung gegenüber der Klägerin ernstlich zu erwarten war. 57

Derartige konkrete Anhaltspunkte für eine drohende Inanspruchnahme aus der Patronatserklärung zu den verschiedenen Bilanzstichtagen können im Streitfall nicht 58

festgestellt werden.

Zwar war die X. zu den Bilanzstichtagen 1990 bis 1994 überschuldet, aber die ganz überwiegenden Verbindlichkeiten bestanden jeweils gegenüber verbundenen Unternehmen, also insbesondere der S.. Bei den Verbindlichkeiten gegenüber der S. ist eine Inanspruchnahme schon aus der gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit der Unternehmen nicht zu erwarten gewesen. Es war nicht zu erwarten, dass die Klägerin von ihrer 100%igen Tochtergesellschaft S. aus der Patronatserklärung für die andere 100%ige Tochtergesellschaft X. in Anspruch genommen würde. Wirtschaftlich liefe eine Rückstellung für einen derartigen Freistellungsanspruch darauf hinaus, dass die Klägerin eine Rückstellung für die drohende Inanspruchnahme durch sich selbst (in Gestalt einer 100%igen Tochtergesellschaft) bilden könnte. 59

Es ist weder behauptet noch aus den Akten ersichtlich, dass außenstehende Gläubiger Ansprüche aus der Patronatserklärung gegenüber der Klägerin geltend gemacht hätten. Verbindlichkeiten gegenüber Dritten sind aufgrund der hinreichenden Liquiditätsausstattung der X. immer bedient worden. Die X. war nicht zahlungsunfähig. 60

Soweit die Klägerin vorträgt, dass eine Inanspruchnahme durch die den Firmenverbund finanzierenden Banken gedroht habe, so fehlt dafür jeder Beleg. Insbesondere der insoweit als Ursache benannte Poolvertrag bietet dafür keine Anhaltspunkte, da es sich um einen Sicherheiten-Poolvertrag handelt, der keine unmittelbaren Ansprüche gegen die Klägerin und die X. mit Ausnahme der auf Seite 11 des Vertrages fixierten Informationspflichten begründete. 61

Gegen eine drohende Inanspruchnahme spricht weiterhin, dass die X. den Freistellungsanspruch nicht aktiviert hat. Wie der BGH ausgeführt hat, ist der Geschäftsführer einer GmbH grundsätzlich gehalten, den Freistellungsanspruch rechtzeitig gegen die Gesellschafter geltend zu machen, damit das Gesellschaftsvermögen geschont wird. Die Tatsache, dass ein entsprechender Anspruch nicht geltend gemacht wurde, spricht also ebenfalls gegen eine drohende Inanspruchnahme der Klägerin. 62

Auch wenn der weitere Verlauf in den Folgejahren keinen unmittelbaren Einfluss auf die Bilanzierung in den Streitjahren hat, spricht er doch indiziell gegen eine drohende Inanspruchnahme zu den hier streitbefangenen Bilanzstichtagen. Die Klägerin hat die Verhältnisse in dem von ihr kontrollierten Konzern in den Folgejahren durch Veräußerung der X. an die S. umgestaltet, ohne zuvor von außenstehenden Dritten oder der S. aus der Patronatserklärung in Anspruch genommen worden zu sein. 63

Da die Bildung einer Rückstellung schon aus den dargelegten Gründen ausscheidet, kann Streitfall offen bleiben, ob sich dieses Ergebnis hinsichtlich des Streitjahres 1990 bereits daraus ergibt, dass die Patronatserklärung zum Bilanzstichtag noch nicht abgegeben war. Insbesondere kann offen bleiben, ob der schriftlichen Patronatserklärung aus dem Dezember 1991 eine mündliche Erklärung schon im Jahr 1990 vorausgegangen ist, wie dies die Klägerin in der mündlichen Verhandlung behauptet hat. 64

Da die Klage bereits aus den dargestellten Gründen abzuweisen ist, kann auch dahingestellt bleiben, ob eventuelle Aufwendungen als nachträgliche Anschaffungskosten aktiviert werden müssten und auch aus diesem Grunde eine Rückstellung nicht gebildet werden durfte. 65

Wie oben bereits dargestellt setzt die Bildung einer Rückstellung u.a. voraus, dass es sich bei den künftigen Aufwendungen um Betriebsausgaben im Sinne von § 4 Abs. 4 EStG handelt, 66

die Aufwendungen also durch den Betrieb des Steuerpflichtigen veranlasst sind (vgl. BFH-Urteile vom 14. Juli 1966 IV R 68/66, BStBl III 1966, 585 und vom 22 Mai 1987 III R 220/83, BStBl II 1987, 711) und dass die Aufwendungen ihrer Art nach nicht als Anschaffungskosten oder Herstellungskosten zu aktivieren sind.

Danach hänge die Frage, ob im Streitfall eine Rückstellung deshalb nicht gebildet werden konnte, weil die Zahlungen auf die Patronatserklärung unmittelbar zu Anschaffungskosten der Beteiligung führen würden, davon ab, ob einer der Sondertatbestände vorlag, bei denen entgegen der Regel kapitalersetzende Darlehen oder Sicherheiten nicht als Fremdkapital zu bilanzieren wären (vgl. BFH-Urteil vom 18. Dezember 2001 VIII R 27/00, BStBl II 2002, 733 zum Regelfall; BFH-Beschluss vom 16. Mai 2001 I B 143/00, BStBl II 2002, 436 unter Bezugnahme auf BGH-Urteile vom 21. März 1988 II ZR 238/87, NJW 1988, 1841; und vom 8. Januar 2001 II ZR 88/99, NJW 2001, 1280 zu Sonderfällen). 67

II. Der Beklagte hat auch materiell zu Recht die Feststellungen der Einheitswerte für das Betriebsvermögen auf den 01.01.1991 bis 1993 und 1995 geändert. 68

Gegen die Änderungen bei den Einheitswertbescheiden auf den 1.1.1991 und 1992 hat die Klägerin keine substantziellen Einwendungen erhoben. 69

Die Änderungen bei den Einheitswertbescheiden auf den 1.1.1991 und 1992 basieren auf der Feststellung einer gewerbsteuerlichen Organschaft, die zu erheblichen Erstattungsansprüchen bei den Gewerbesteuern der Klägerin führte. Hinsichtlich des Streitjahres 1992 kommen als korrespondierende, die Bemessungsgrundlage mindernde Posten erhebliche Steuerverbindlichkeiten hinzu, so dass für dieses Streitjahr der Einheitswert im Ergebnis um über ... DM gemindert wurde. 70

Die Klägerin hat keinerlei Einwendungen gegen die Feststellung der gewerbsteuerlichen Organschaft erhoben. Es sind auch keinerlei Gründe aus den Akten ersichtlich, die die dahingehende Entscheidung fehlerhaft erscheinen ließen. 71

Der Beklagte hat weiterhin zu Recht die bereits in den vorangegangenen Bescheiden vom 00.00.1994 und 00.00.1995 unberücksichtigt gelassenen Rückstellungen für die Verpflichtungen aus der Patronatserklärung weiterhin unberücksichtigt gelassen. Nach den einschlägigen Vorschriften (§§ 95 ff.) des bis zum Stichtag 1.1.1992 geltenden alten Bewertungsgesetzes - BewG a.F. - war der Ansatz einer entsprechenden Rückstellung nicht möglich, was die Klägerin im Übrigen akzeptiert hatte, wie sich aus der Steuererklärung auf den 1.1.1992 ergibt, in der die entsprechende Rückstellung - anders als in der Steuerbilanz - für die Frage der Einheitsbewertung nicht geltend gemacht worden ist. 72

Der Einheitswert des Betriebsvermögens wird gemäß § 98a BewG a.F. in der Weise ermittelt, dass die Summe der Werte, die für die zu dem gewerblichen Betrieb gehörenden Wirtschaftsgüter (Rohbetriebsvermögen) ermittelt sind, um die Summe der Schulden des Betriebs (§ 103 BewG a.F.) und der sonstigen nach dem BewG a.F. zulässigen Abzüge gekürzt wird. 73

Die zu den Bewertungsstichtagen jeweils gebildete Rückstellung für die drohende Inanspruchnahme aus der Patronatserklärung ist keine Schuld i. S. des § 103 BewG a.F.. Nach dieser Vorschrift sind Verbindlichkeiten nur dann abzugsfähig, wenn am Stichtag zu ihrer Erfüllung eine rechtsverbindliche Verpflichtung besteht und darüber hinaus diese Verpflichtung auch eine ernsthafte wirtschaftliche Belastung darstellt (BFH-Urteile vom 11. April 1975 III R 93/72, BFHE 116, 43, BStBl II 1975, 657; vom 4. Dezember 1991 II R 74

122/87, BFHE 166, 173, BStBl II 1992, 226). Noch ungewisse, erst in Zukunft möglicherweise entstehende Schulden können hingegen in der Vermögensaufstellung nicht berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 23. März 1979 III R 96/76, BFHE 127, 438, BStBl II 1979, 469).

Im Streitfall war an den Stichtagen aus der Patronatserklärung noch keine Zahlungsverpflichtung der Klägerin entstanden. Wie auch die Klägerin zugesteht, kommt es zur Fälligkeit des Anspruches aus der Patronatserklärung erst dann, wenn der Dritte zur Rückforderung berechtigt ist. Solange der Anspruch aus der Patronatserklärung am maßgeblichen Stichtag vom Gläubiger noch nicht geltend gemacht worden ist, kann sie aber als Schuld bewertungsrechtlich nicht berücksichtigt werden. Dabei kann der Senat für den Streitfall dahingestellt lassen, ob die bewertungsrechtliche Berücksichtigung vor der Inanspruchnahme ausscheidet, weil die Patronatverpflichtung als aufschiebend bedingte Last i. S. des § 6 Abs. 2 des BewG a.F. anzusehen ist oder ob sie deshalb noch nicht als Schuld berücksichtigt werden kann, weil sie bis zur Inanspruchnahme durch den Gläubiger keine wirtschaftliche Last darstellt (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 17. November 1987 II B 120/87, n. v., Nachweis bei Haufe, Index 1170711, m. w. N. zur Literatur und Rechtsprechung). 75

Der Beklagte hat auch zu Recht die Einheitswertbescheide auf die Stichtage 1.1.1993 und 1.1.1995 geändert und dabei die von der Klägerin bisher vorgenommenen Rückstellungen für die Verpflichtung zur Übernahme fremder Verbindlichkeiten in der unstreitigen Höhe zu den jeweiligen Bilanzstichtagen unberücksichtigt gelassen. Die sonstigen Änderungen auf der Basis der festgestellten gewerbsteuerlichen Organschaft und der zu berücksichtigenden Steuerverbindlichkeiten sind zwischen den Beteiligten, wie bereits oben dargelegt, weder umstritten noch ist eine Fehlerhaftigkeit aus den Akten zu ersehen. 76

Entgegen der Ansicht der Klägerin ergibt sich aus der Nichtberücksichtigung der streitbefangenen Rückstellungen keine Überbewertung ihres Betriebsvermögens in den Einheitswertbescheiden auf den 1.1.1993 und 1995. Es waren zu diesen Stichtagen keine Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten in Höhe zwischen ... DM und ... DM zu bilden. Denn die Voraussetzungen für die Bildung derartiger Rückstellungen lagen zu den Bilanzstichtagen 31.12. 1992 und 1994 nicht vor. 77

Der Einheitswert des Betriebsvermögens wird gemäß § 98a BewG in der ab dem Stichtag 1.1.1993 anzuwendenden Fassung in der Weise ermittelt, dass die Summe der Werte, die für die zu dem gewerblichen Betrieb gehörenden Wirtschaftsgüter (Rohbetriebsvermögen) ermittelt sind, um die Summe der Schulden des Betriebs (§ 103 BewG) und der sonstigen nach dem BewG zulässigen Abzüge gekürzt wird. Die §§ 4 bis 8 BewG sind seit diesem Stichtag nicht mehr anzuwenden. Die zu dem Gewerbebetrieb gehörenden Wirtschaftsgüter sind bei Steuerpflichtigen, die wie die Klägerin ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 des Einkommensteuergesetzes ermitteln, vorbehaltlich hier nicht einschlägiger Sonderregeln, mit den Steuerbilanzwerten anzusetzen. 78

Da - wie oben dargelegt - der Ansatz der Verpflichtungen aus der Patronatserklärung in den Steuerbilanzen 1993 und 1994 nicht zulässig war, scheidet eine Berücksichtigung bei der Einheitsbewertung in den beiden Streitjahren ebenfalls aus. 79

III. Die Klage wegen der geänderten Festsetzungen der Vermögensteuer auf den 01.01.1991 bis 1995 ist ebenfalls unbegründet. 80

Die Vermögensteuerbescheide können gemäß § 42 FGO i. V. m. § 351 Abs. 2 der Abgabenordnung - AO - nicht mit der Begründung angegriffen werden, dass die Besteuerungsgrundlagen, also das steuerpflichtige Gesamtvermögen im Sinne des § 4 des 81

Vermögenssteuergesetzes - VStG - in den Vermögensteuerbescheiden fehlerhaft berechnet worden sei.

Die angefochtenen Vermögensteuerbescheide beruhen insoweit ausschließlich auf den Bescheiden über die Einheitswerte des Betriebsvermögens zu den verschiedenen Bilanzstichtagen, d. h., die bei der Berechnung des Gesamtvermögens allein angesetzten Betriebsvermögen entsprechen jeweils den Feststellungen in den Einheitswertbescheiden. Dies entspricht der Regelung in § 4 VStG i. V. m. § 114 Abs. 3 des Bewertungsgesetzes - BewG - a. F.. 82

Die Einheitswertbescheide zu den einzelnen Stichtagen waren Grundlagenbescheide für die Vermögensteuerbescheide (vgl. zur Grundlagenbescheidsfunktion der Einheitswertbescheide gegenüber Vermögensteuerbescheiden vgl. BFH-Urteil vom 13. Dezember 2000 X R 42/96 BStBl II 2001, 471 m. w. N.). Einwendungen gegen die Einheitswertbescheide können nur im Rahmen eines Rechtsbehelfsverfahrens gegen diese Bescheide erhoben werden. Dies hat die Klägerin im Rahmen dieses Verfahrens auch gemacht. 83

Sonstige Einwendungen gegen die Vermögensteuerbescheide sind nicht erhoben worden. Fehler bei der Berechnung der Vermögensteuer nach den §§ 6 ff. VStG sind weder behauptet noch bei Überprüfung der Bescheide ersichtlich. 84

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 85

Die Revision wird zugelassen, da nach Überzeugung des Senats ein allgemeines Interesse an einer Klärung der Frage besteht, ob Sicherungsmittel wie die Patronatserklärung, Bürgschaften oder Grundpfandrechte, die grundsätzlich ungewisse Verbindlichkeiten darstellen, zu gewissen Verbindlichkeiten werden, wenn die Voraussetzungen des § 31 GmbHG eintreten und - falls diese Frage zu bejahen sein sollte - ob dann auch bei gewissen Verbindlichkeiten dieser Art die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme Voraussetzung für die Passivierung wäre. 86