
Datum: 27.10.2005
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 99/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2005:1027.13K99.03.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Rechtsstreits trägt die Klägerin.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten um die gewinn- und betriebsvermögensmindernde Berücksichtigung einer Rückstellung für eine bedingte Rückzahlungsverpflichtung.

2

Die Klägerin ist auf dem Gebiet der ... tätig. Ihr bis zum 00.00.0000 in Form einer GmbH betriebenes Unternehmen wurde zum 00.00.0000 in eine Aktiengesellschaft umgewandelt. Die Anteile am Stammkapital der Klägerin werden von der Fa. T. in I. gehalten.

3

Im ... kaufte die Klägerin von der Firma Q. GmbH eine Maschine zur ... von .. und Diese Maschine erfüllte nicht die zugesagten Eigenschaften und verursachte bei der Klägerin erhebliche Schäden. Am 00.00.0000 nahm die Klägerin die Firma Q. GmbH auf Mängelbeseitigung und Schadensersatz in Anspruch und reichte gegen sie beim Landgericht I. eine Klageschrift auf Zahlung von ... DM ein.

4

Am 00.00.000 stellte die Firma Q. GmbH Konkursantrag. Das Konkursverfahren wurde am 00.00.0000 durch das Amtsgericht I. eröffnet. Durch die Eröffnung des Konkursverfahrens wurde der zwischen der Klägerin und der Firma Q. GmbH anhängige Rechtsstreit unterbrochen.

5

Alleinige Gesellschafterin der Fa. Q. GmbH war bis zum 00.00.0000 die Fa. X.. Zwischen der Firma Q. GmbH als Organgesellschaft und der Firma X. GmbH als Organträgerin war am 00.00.0000 ein Ergebnisübernahmevertrag abgeschlossen worden, der am 00.00.0000 in das Handelsregister eingetragen worden war. Mit Wirkung vom 00.00.0000 wurden die Anteile an

6

der Firma Q. GmbH an die Firma C. Ltd. veräußert. In diesem Vertrag hatte sich die Firma X. GmbH sowohl gegenüber der Firma Q. GmbH als auch gegenüber der Erwerberin der Anteile verpflichtet, die Firma Q. GmbH von allen bestehenden oder zukünftig entstehenden gesetzlichen oder vertraglichen Ansprüchen gleich welcher Art und aus welchem Rechtsgrund aus dem Liefervertrag mit der Klägerin und dem deswegen anhängigen Rechtsstreit freizuhalten. Aus Anlass dieses Vertrages hatten die Firmen X. GmbH und Q. GmbH den Ergebnisübernahmevertrag im gegenseitigen Einvernehmen aufgehoben. Die entsprechende Eintragung in das Handelsregister war am 00.00.0000 erfolgt. Bereits am 00.00.0000 hatte die Firma C. Ltd. ihren Anspruch auf Freihaltung gegenüber der Firma X. GmbH an die Klägerin abgetreten, die diese Abtretung der Firma Q. GmbH sodann angezeigt hatte.

Nach Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Firma Q. GmbH meldete die 7
Klägerin ihre rechtshängige Forderung unter dem Vorbehalt von ihr gegen die Firma X. GmbH zustehenden Ansprüchen zur Konkurstabelle an. Mit Schreiben vom 00.00.0000 nahm die Klägerin die Firma X. GmbH unter Hinweis auf die Abtretung des Freihaltungsanspruchs sowie in entsprechender Anwendung des § 303 AktG auf Zahlung derjenigen Beträge in Anspruch, die den Gegenstand des anhängigen Rechtsstreits bildeten, und machte ferner die Rückabwicklung des Liefervertrages geltend. Im Prüfungstermin vom 00.00.0000 bestritt der Konkursverwalter die angemeldete Forderung der Klägerin vorläufig und verwies in diesem Zusammenhang auf den Freihaltungsanspruch gegen die Firma X. GmbH.

Am 00.00.0000 schlossen die Klägerin und die Firma X. GmbH eine Vergleichsvereinbarung 8
über die zwischen ihnen streitigen Ansprüche.

Danach zahlte die Firma X. GmbH einmalig und mit spätester Fälligkeit zum 00.00.0000 9
einen Betrag von ... DM an die Klägerin. Die Zahlung erfolgte in endgültiger Erledigung aller Ansprüche der Klägerin aus dem Liefervertrag mit der Firma Q. GmbH unter Einbeziehung des Rechtsstreits (Tz. II.1 des Vertrages).

Weiterhin verpflichtete sich die Klägerin, die Klage in dem anhängigen Rechtsstreit gegen die 10
Firma Q. GmbH vorbehaltlich einer etwa erforderlichen Zustimmung des Prozessgegners zurückzunehmen, sobald feststehe, dass eine Wiederaufnahme des unterbrochenen Rechtsstreits nicht mehr erforderlich erscheine. Dieser Zeitpunkt trete spätestens mit rechtskräftiger Beendigung des Konkursverfahrens ein. Die Gerichtskosten und Kostenerstattungsforderungen des Prozessgegners sollte die Firma X. GmbH übernehmen (Tz. II.2 des Vertrages).

Solange der Konkursverwalter die Firma X. GmbH nicht auf Zahlung (auf der Grundlage des 11
Q. zustehenden Freihaltungsanspruchs) in Anspruch nimmt, verpflichtete sich die Klägerin den unterbrochenen Rechtsstreit nicht wieder aufzunehmen oder insoweit eine neue Klage gegen den Konkursverwalter zu erheben. Weiterhin verpflichtete sich die Klägerin, den von der Firma C. Ltd. abgetretenen Freihaltungsanspruch nicht weiter zu verwerten, insbesondere diesen nicht zurück- oder an einen Dritten weiter abzutreten. Schließlich verpflichtete sich die Klägerin, sich vom Konkursverwalter keine Ansprüche der Firma Q. GmbH aus dem Vertrag vom 00.00.0000 abtreten zu lassen, ohne dass die Firma X. GmbH einer solchen Vereinbarung vorher zugestimmt hätte (Tz. II.3 des Vertrages).

Die Wirksamkeit der Vereinbarung sollte unter der auflösenden Bedingung stehen, dass dem 12
Konkursverwalter wegen eines etwaigen Freihaltungsanspruchs gegen die Firma X. GmbH noch direkte Ansprüche zum Einzug zur Konkursmasse zustehen und diese rechtskräftig festgestellt sind. Hinsichtlich der Art dieser Ansprüche wurde auf Tz. I.4 der Vereinbarung

verwiesen. Unter dieser Textziffer wurde auch ein Zahlungsanspruch in entsprechender Anwendung des § 303 AktG erwähnt. Für den Fall des Eintritts der auflösenden Bedingung verpflichtete sich die Klägerin, den von der Firma X. GmbH gezahlten Betrag in Höhe von ... DM binnen zehn Werktagen nach Eintritt der auflösenden Bedingung zurückzuzahlen. Der Betrag sollte vom Tag der Zahlung bis zum Tag der Rückzahlung mit dem jeweiligen Zinssatz zu verzinsen sein, den erstklassige Banken ihren Kunden für Festgeldeinlagen in dieser Höhe monatlich vergüten (Tz. II.4 und 5 des Vertrages). Für die Erfüllung dieser Ansprüche übernahm die Alleinaktionärin der Klägerin, die Firma T., die selbstschuldnerische Bürgschaft gegenüber der Firma X. GmbH (Tz. II.7 des Vertrages).	
Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Vortrag vom 00.00.000 Bezug genommen.	13
In ihrem Jahresabschluss zum 31.12.1996 bildete die Klägerin auf dieser Vereinbarungsgrundlage eine Rückstellung für bedingte Rückzahlungsverpflichtungen in Höhe von ... DM, aufgrund deren die vereinnahmte Zahlung in gleicher Höhe ohne Gewinnauswirkung blieb. Diese Rückstellung hielt sie in den folgenden Streitjahren unverändert bei. Weiterhin bildete die Klägerin in ihren Bilanzen folgende Rückstellungen für auflösend bedingte Zinsverbindlichkeiten:	14
1996: ... DM	15
1997: ... DM	16
1998: ... DM	17
1999: ... DM.	18
Zur Begründung wies sie darauf hin, dass die auflösende Bedingung erst mit dem rechtsverbindlichen Abschluss des Konkursverfahrens bei der verklagten Lieferfirma wegfallt und sie bis dahin damit rechnen müsse, den erhaltenen Zahlungsbetrag wieder zurückzahlen zu müssen.	19
Hinsichtlich dieser Rückstellungen veranlagte der Beklagte die Klägerin zunächst unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erklärungsgemäß zur Körperschaftsteuer 1996 bis 1999 und zur Feststellung des Einheitswerts des Betriebsvermögens auf den 1.1.1997.	20
Im Rahmen einer im Januar 0000 begonnenen Betriebsprüfung des Finanzamts für Großbetriebsprüfung D. für die Streitjahre schlug der Prüfer mit Bericht vom 00.00.0000 vor, die streitbefangenen Rückstellungen zu den jeweiligen Zeitpunkten ihrer erstmaligen Passivierung aufzulösen (Tz. 28, 29 des Berichts). Zur Begründung wies er darauf hin, dass für eine aufschiebend bedingte Verbindlichkeit mangels wirksamer Entstehung keine Verbindlichkeit passiviert werden könne. Gleiches gelte für eine auflösend bedingte Rückzahlungsverpflichtung, wenn der Gläubiger den Eintritt der Bedingung nicht einseitig herbeiführen könne.	21
Der Beklagte setzte diesen Berichtsvorschlag mit den nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheiden über Körperschaftsteuer und Feststellungen gemäß § 47 Abs. 2 KStG für 1996 bis 1999 vom 00.00.0000 sowie über den Einheitswert des Betriebsvermögens auf den 1.1.1997 vom 00.00.0000 um. Die Körperschaftsteuerfestsetzung 1999 betrug dabei bei vermindertem Verlustrücktrag auf das Jahr 1998 weiterhin ... DM.	22
Zur Begründung ihrer hiergegen gerichteten Einsprüche trug die Klägerin vor, dass sie keineswegs ausschließen könne, dass der Konkursverwalter der Firma Q. GmbH die Firma	23

X. GmbH bis zum Ende des Konkursverfahrens auf Zahlung in Anspruch nehmen werde. Dies würde zur Folge haben, dass der von der Firma X. GmbH geleistete Betrag von ... DM zuzüglich der darauf entfallenden Zinsen nach Eintritt der auflösenden Bedingung zurückzuzahlen sei.

Die Firma X. GmbH müsse als Verpflichtete aus dem Ergebnisübernahmevertrag grundsätzlich die zum Zeitpunkt des Konkursantrags bestehenden Eintragungen im Handelsregister gegen sich gelten lassen und zwar bis zur Bekanntmachung der Beendigung des Vertrages (§ 10 Abs. 2 HGB). Nach der höchstrichterlichen Zivilrechtsprechung gehöre ein etwaiger Verlustausgleichsanspruch der Gemeinschuldnerin gegenüber dem (hier ehemaligen) Gesellschafter zur Konkursmasse (BGHZ 115, 187, 200). Aber auch direkte Gläubigeransprüche i.S.d. § 303 AktG seien nach herrschender Auffassung in entsprechender Anwendung des § 171 Abs. 2 HGB im Konkurs der Q. GmbH vom Konkursverwalter geltend zu machen. 24

Mit einem Abschluss des Konkursverfahrens der Firma Q. GmbH sei nach derzeitigem Stand nicht vor 0000 zu rechnen. Das der Rückstellung zugrunde liegende Risiko bestehe ungeachtet der teilweise ungeklärten Rechtslage solange, als nicht endgültig feststehe, dass der Konkursverwalter seinen Freihaltungsanspruch nicht mehr mit Aussicht auf Erfolg gegen die X. GmbH durchzusetzen in der Lage sei. Dieser Zeitpunkt trete erst mit der rechtskräftigen Beendigung des Konkursverfahrens ein. 25

Falls der Konkursverwalter den Freihaltungsanspruch geltend machen und erfolgreich durchsetzen sollte, so würde dieser Betrag in die Konkursmasse fließen, nicht jedoch der Klägerin als nicht bevorrechtigter Konkursgläubigerin zustehen. Deshalb wäre es auch rechtlich unzulässig, gegenüber der Forderung auf Rückzahlung des Vergleichsbetrages mit der nicht bevorrechtigten Konkursforderung der Klägerin aufzurechnen, da die Voraussetzungen für eine Aufrechenbarkeit (unter anderem Gegenseitigkeit der Forderungen) nicht vorlägen. Dies sei der entscheidende Grund dafür gewesen, warum die Firma X. GmbH sich nur unter der auflösenden Bedingung mit der Klägerin verglichen und auf eine Rückzahlung für den Fall bestanden habe, dass der Konkursverwalter sie auf der Grundlage des Freihaltungsanspruchs auf Zahlung in die Konkursmasse in Anspruch nimmt und einen Prozess rechtskräftig gewinnt. 26

Da nach geltendem Handelsrecht die Rückstellung zwingend zu bilden und beizubehalten sei, scheide deren Auflösung solange aus, wie das der Rückstellungsbildung zugrundeliegende Risiko nicht weggefallen sei. Dies gelte auch hinsichtlich der steuerrechtlichen Behandlung dieser Rückstellungen. 27

Nach der BFH-Rechtsprechung sei für betriebliche Zuwendungen, die unter einer noch nicht eingetretenen Bedingung zurückgezahlt werden müssten, unabhängig davon, ob das Rechtsverhältnis als auflösend oder aufschiebend bedingte Liquiditätshilfe oder als bedingt erlassbarer Zuschuss anzusehen sei, eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden (Urteil vom 17.12.1998 IV R 21/97; BStBl II 2000, 116). 28

Aus dem Umstand, dass die Firma X. GmbH ihren möglichen Rückforderungsanspruch gegen die Klägerin durch eine unwiderrufliche und unbedingte selbstschuldnerische Bürgschaft seitens der Alleinaktionärin der Klägerin abgesichert habe, lasse sich unschwer ableiten, dass ihr das Risiko einer Inanspruchnahme durch den Konkursverwalter sehr wohl bewusst gewesen und ernsthaft mit einer derartigen Inanspruchnahme zu rechnen sei. Mit Vereinbarung vom 00.00.0000 habe überdies die Alleinaktionärin der Klägerin die Rückzahlungsverpflichtung zuzüglich Zinsen gegenüber der Firma X. GmbH gegen 29

Weiterleitung der erhaltenen Zahlung in Höhe von ... DM übernommen, wodurch aus der möglichen Rückzahlungsverpflichtung eine mit Gegenansprüchen aufgerechnete konkrete Verbindlichkeit geworden sei.

Eine gegenwärtige Vermögensbelastung werde bereits dadurch deutlich, dass ein gedachter Erwerber des Unternehmens bei der Bemessung des Kaufpreises die Existenz einer bedingten Rückzahlungsverpflichtung berücksichtigen würde. Dies würde zu einem Abschlag vom Kaufpreis führen, der unter Berücksichtigung der Wahrscheinlichkeit des Eintritts der Rückzahlungsverpflichtung zu ermitteln sei. Bei dem unter einer auflösenden Bedingung erhaltenen Betrag zuzüglich der vereinbarten Zinsen handele es sich daher um Fremd- und nicht um Eigenkapital (BFH-Urteil vom 4.2.1999 IV R 54/97, BStBl II 2000, 142). Im Hinblick auf das Vorsichtsprinzip, dessen Ausprägung das Realisationsprinzip sei, bedürfe es daher der Bilanzierung eines Passivpostens. 30

Mit Einspruchsentscheidungen vom 00. und 00.00.0000 wies der Beklagte die Einsprüche als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, dass die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten von dem Grad der Wahrscheinlichkeit abhängen, dass der Steuerpflichtige auf Zahlung in Anspruch genommen werde. Es sei deshalb für jeden Bilanzstichtag eine Prognose darüber anzustellen, ob und ggf. in welcher Höhe eine Inanspruchnahme auf Zahlung ernsthaft zu erwarten sei. An einer derartigen Wahrscheinlichkeitserwartung fehle es im Streitfall. 31

Die Firma X. GmbH würde vom Konkursverwalter aus dem durch den Ergebnisabführungsvertrag begründeten Freihaltungsanspruch der Gemeinschuldnerin nur in Anspruch genommen werden, wenn die Klägerin ihre Forderung aus dem Liefervertrag mit der Gemeinschuldnerin im Konkursverfahren weiter geltend mache. Dies sei jedoch sehr unwahrscheinlich, da die Klägerin sich dadurch selbst wirtschaftlich schaden würde. Würde die Klägerin ihren Schadensersatzanspruch weiter gerichtlich geltend machen und das Gericht der Klage stattgeben, ginge der erstrittene Betrag in die Konkursmasse ein. Die Klägerin würde aus der Konkursmasse nichts erhalten, da voraussichtlich nur die bevorrechtigten Gläubiger eine Quotenzahlung erwarten könnten. Durch den Vergleich mit der Firma X. GmbH habe sie jedoch einen Betrag von ... DM erhalten. Mangels einer damit wahrscheinlichen Inanspruchnahme der Firma X. GmbH durch den Konkursverwalter sei eine Inanspruchnahme der Klägerin auf Rückzahlung des Betrages von ... DM in gleicher Weise unwahrscheinlich. 32

Dies werde auch durch den tatsächlichen Ablauf bestätigt. Denn seit der Eröffnung des Konkursverfahrens am 00.00.0000 sei die Firma X. GmbH vom Konkursverwalter nicht in Anspruch genommen worden. 33

Die Übernahme der auflösend bedingten Verpflichtung durch den Alleinaktionär am 00.00.0000 sei für die Entscheidung, ob in den Streitjahren eine Rückstellung bilanziert werden müsse, ohne Bedeutung. 34

Mit der vorliegenden Klage macht die Klägerin ergänzend geltend, dass es im Hinblick auf die Registereintragung der Beendigung des Ergebnisabführungsvertrages nach Antrag auf Konkurseröffnung grundsätzlich zunächst einer Feststellung darüber bedürfe, ob der Konkursverwalter auf den Ausgleichsanspruch nach § 302 AktG gegenüber der Firma X. GmbH wirksam verzichtet habe, einen derartigen Verzicht beabsichtige bzw. ein Verzicht nicht eine elementare Pflichtverletzung gegenüber den benachteiligten Gläubigern darstellen würde. Der Verlustausgleichsanspruch nach § 302 AktG könne im gegebenen Fall durchaus zum Gegenstand der Konkursmasse gerechnet werden. Die Regelung des § 303 AktG stehe 35

dem nicht entgegen, da bei Insolvenz der ausgleichsberechtigten Gesellschaft in aller Regel die Sechs-Monatsfrist des § 303 Abs. 1 AktG abgelaufen sei.

Aus dem Gutachten des vorläufigen Konkursverwalters vom 00.00.0000 zur Frage der
Verfahrenseröffnung ergebe sich, dass dieser von betroffenen Gläubigern zur
Geltendmachung von Ausgleichsansprüchen nach § 302 AktG aufgefordert worden sei.
Dieser Sachverhalt sei der Firma X. GmbH bei Abschluss der Vereinbarung vom 00.00.0000
hinlänglich bekannt gewesen, so dass vor diesem Hintergrund drohender künftiger
Zahlungsforderungen des Konkursverwalters aus Verlustausgleich nach § 302 AktG bzw.
dem Freihalteanspruch verständlicherweise die mögliche Rückzahlung der Vergleichssumme
vereinbart worden sei. 36

Die Klägerin beantragt, 37

die angefochtenen Steuerbescheide über Körperschaftsteuer 1996, 1997, 1998 und
Feststellungen gemäß § 47 Abs. 2 KStG 1999 in Form der Einspruchsentscheidung vom
00.00.0000 sowie Einheitswert des Betriebsvermögens auf den 1.1.1997 in Form der
Einspruchsentscheidung vom 00.00.0000 aufzuheben und die Besteuerungsgrundlagen wie
folgt festzusetzen: 38

1. 1996 1997 1998 1999 39

DM DM DM DM 40

zu versteuerndes Einkommen: / . 41

2. Einheitswert des Betriebsvermögens auf den 1.1.1997: ... DM 42

3. Rücktrag des negativen zu versteuernden Einkommens des Jahres 1999 in Höhe von ./.
... DM gemäß § 10 d EStG auf das Jahr 1998.

Der Beklagte beantragt, 43

die Klage abzuweisen. 44

Zur Begründung verweist er auf seine Einspruchsentscheidung. 45

Entscheidungsgründe 46

Die Klage ist unbegründet. 47

Die angefochtenen Bescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren
Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 48

Der Beklagte hat zu Recht die Bescheide über Körperschaftsteuer und Feststellungen gemäß
§ 47 Abs. 2 KStG für die Streitjahre sowie über den Einheitswert des Betriebsvermögens auf
den 1.1.1997 geändert und dabei die von der Klägerin bisher vorgenommenen
Rückstellungen für bedingte Rückzahlungsverpflichtungen und die zugehörigen bedingten
Zinsverbindlichkeiten zu den jeweiligen Bilanzstichtagen unberücksichtigt gelassen. Auch der
beantragte Rücktrag eines um ...DM erhöhten Verlustes des Jahres 1999 auf das Jahr 1998
kommt demgemäss nicht in Betracht. 49

1. 50

51

Nach § 8 Abs. 1 KStG in Verbindung mit § 5 Abs. 1 EStG und den in § 247 Abs. 1, 266 Abs. 3 Buchstabe c 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. Urteil des BFH vom 12.12.1991 IV R 28/91, BStBl II 1992, 600).

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. Ist die Verpflichtung noch nicht wirksam entstanden, weil sie von dem Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, kann danach keine Bilanzierung einer gewissen Verbindlichkeit erfolgen (Urteil des BFH vom 17.12.1998 IV R 21/97, BStBl II 2000, 116). 52

Gleiches gilt für eine auflösend bedingte Rückzahlungsverpflichtung, bei der der Gläubiger den Eintritt der Bedingung nicht einseitig herbeiführen kann. Denn wirtschaftlich betrachtet unterscheidet sich der Schwebezustand bis zum Eintritt der auflösenden Bedingung bei derartigen Fallgestaltungen nicht von Fällen, in denen eine aufschiebende Bedingung vereinbart ist (Urteil des BFH vom 17.12.1998, a. a. O.). Im Streitfall scheidet damit die Bilanzierung einer gewissen Verbindlichkeit in Bezug auf die gemäß der Vereinbarung vom 00.00.0000 auflösend bedingte Rückzahlungsverpflichtung aus, da die Firma X. die Bedingung gemäß Punkt II. 4. der Vereinbarung nicht einseitig herbeiführen konnte. 53

2. 54

Entgegen der Auffassung der Klägerin sind aber vorliegend auch die Voraussetzungen einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nicht erfüllt. 55

2.1 56

Nach § 8 Abs. 1 KStG in Verbindung mit § 5 Abs. 1 EStG und § 249 Abs. 1 HGB sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten unter den nachfolgenden Voraussetzungen zu bilden: 57

1. Es muss eine im abgelaufenen Wirtschaftsjahr wirtschaftlich verursachte, betrieblich veranlasste und konkretisierte Verbindlichkeit gegenüber einem anderen bestehen, die nach Entstehung, Grund und/oder Höhe und/oder Fälligkeit ungewiss ist (Urteile des BFH vom 28.6.1989 I R 86/85, BStBl II 1990, 550, Tz. II.7, und vom 17.12.1998, a. a. O.; Schmidt-Weber-Grellet, EStG, 24. Auflage, § 5, Rdnr. 361, m. w. N.); 58
2. Es muss im Rahmen einer für jeden Bilanzstichtag anzustellenden Prognose 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 (Urteil des BFH vom 22.11.1988 VIII R 62/85, BStBl II 1989, 359); vielmehr müssen mehr Gründe für eine Inanspruchnahme als dagegen sprechen (Urteil des BFH vom 30.1.2002 I R 68/00, BStBl II 2002, 688);
3. Die künftigen Ausgaben müssen sofort als Betriebsausgaben abziehbar, dürfen also ihrer Art nach nicht als Anschaffungskosten oder Herstellungskosten zu aktivieren sein (Urteil des BFH vom 19.8.1998 XI R 8/96, BStBl II 1999, 18).

2.2	
Nach diesen von dem erkennenden Senat in ständiger Rechtsprechung angewandten Grundsätzen durfte die Klägerin die streitbefangenen Rückstellungen nicht bilden, da mit ihrer Inanspruchnahme aus der auflösend bedingten verzinslichen Rückzahlungsverpflichtung zu den hier zu beurteilenden Bilanzstichtagen nicht ernsthaft zu rechnen war.	60
Dies wäre nur dann zu bejahen, wenn die künftige Inanspruchnahme der Klägerin aus dieser bedingten Rückzahlungsverpflichtung nach den an den Bilanzstichtagen (31.12.1996 bis 1999) objektiv gegebenen und bis zur ordnungsgemäßen Aufstellung der Bilanzen subjektiv erkennbaren Verhältnissen überwiegend wahrscheinlich erschienen wäre, d. h. im Rahmen der gebotenen Gesamtbetrachtung mehr Gründe für als gegen eine Inanspruchnahme gesprochen hätten. Es müssten konkrete Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die begründete Geltendmachung der Rückzahlungsforderung gegenüber der Klägerin ernstlich zu erwarten war. Derartige für eine drohende Inanspruchnahme aus der bedingten Rückzahlungsvereinbarung sprechende Wahrscheinlichkeitsumstände können im Streitfall nicht festgestellt werden.	61
2.3	62
Zunächst ist die überwiegende Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme der Klägerin zu verneinen, soweit ihre Rückzahlungsverpflichtung durch die Geltendmachung des vertraglichen Freihaltungsanspruchs der Gemeinschuldnerin gegen die Fa. X. GmbH seitens des Konkursverwalters und die rechtskräftige Feststellung eines solchen Anspruchs bedingt war.	63
2.3.1	64
Die Rückzahlungsverpflichtung konnte bereits deshalb nicht durch die Geltendmachung des vertraglichen Freihaltungsanspruchs der Gemeinschuldnerin ausgelöst werden, weil ein solcher Freihaltungsanspruch rechtlich nicht mehr existent war.	65
2.3.1.1	66
Durch den Abschluss und den Vollzug der auch den vertraglichen Freihaltungsanspruch betreffenden Vergleichsvereinbarung vom 00.00.0000 hat die Klägerin die in der Freistellungsabrede nach § 415 Abs. 1 BGB liegende Schuldübernahme durch die Fa. X. GmbH konkludent genehmigt. Infolge des damit eintretenden Schuldnerwechsels musste aber die vormals zwischen der Gemeinschuldnerin und der Fa. X. GmbH bestehende Erfüllungsübernahmevereinbarung i.S.d. §§ 415 Abs. 3, 329 BGB zwangsläufig gegenstandslos werden.	67
Nach § 415 Abs. 1 BGB hängt die Wirksamkeit einer zwischen dem Schuldner und einem Dritten vereinbarten Schuldübernahme von der Genehmigung des Gläubigers ab. Die Genehmigung kann erst erfolgen, wenn der Schuldner oder der Dritte dem Gläubiger die Schuldübernahme mitgeteilt hat. Solange der Gläubiger die Genehmigung nicht erteilt hat, ist nach §§ 415 Abs. 3, 329 BGB im Zweifel der Übernehmer dem Schuldner gegenüber verpflichtet, den Gläubiger so rechtzeitig zu befriedigen, dass dieser den Schuldner nicht mit Erfolg in Anspruch nehmen kann. Die vorliegend der Gemeinschuldnerin und der Fa. C. Ltd. mit gleichem Inhalt erteilte Freistellungszusage erfüllte die Voraussetzungen einer derartigen Erfüllungsübernahme im Innenverhältnis. Durch die Abtretung des Freistellungsanspruchs seitens der Fa. C. hatte die Klägerin diesen Erfüllungsanspruch auch unmittelbar gegenüber	68

der Übernehmerin erworben (vgl. zu dieser Rechtsfolge Zeiss in: Soergel, BGB, 12. Aufl. 1990, § 415, Tz. 10; Möschel in MK BGB, Bd. 2a, 4. Aufl., § 415, Tz. 18; jeweils m.w.N.).

Soweit eine wirksame Schuldübernahme zuvor deren Mitteilung durch den bisherigen Schuldner an den Gläubiger erfordert, ist dies spätestens durch den Hinweis des Konkursverwalters auf den Freihaltungsanspruch anlässlich des Bestreitens der Forderungsanmeldung geschehen. Wie diese Mitteilung bedarf auch die Genehmigung des Gläubigers selbst keiner Form und kann daher auch durch schlüssiges Verhalten erfolgen (Palandt-Heinrichs, BGB, 64. Auflage, § 415, Tz. 5; Möschel in: MK BGB, 4. Auflage, Band 2 a, § 415, Tz. 12; Zeiss in: Soergel, BGB, 12. Auflage, Band 2, § 415, Tz. 7; jeweils m.w.N. der höchstrichterlichen Rechtsprechung). Insbesondere ist anerkannt, dass in der Klage des Gläubigers gegen den Schuldübernehmer eine konkludente Genehmigung der Schuldübernahme liegt. In gleicher Weise muss dann aber auch die vorliegende Geltendmachung und vergleichsweise Regelung der Verpflichtung der Firma X. GmbH aus der Freistellungszusage als zum Schuldnerwechsel führende Genehmigung angesehen werden. Dass die Klägerin sich bei der Geltendmachung des Freistellungsanspruchs unmittelbar auf die ihr von der Firma C. Ltd. zedirierte Rechtsposition berufen konnte, ist dabei für die Bewertung ihres Verhaltens als Zustimmung zum Schuldnerwechsel ohne Bedeutung. Denn auch der Zedentin war die Freistellungszusage mit dem gleichen Inhalt wie der Gemeinschaftschuldnerin, nämlich in Bezug auf die Erfüllungsübernahme der Ansprüche der Klägerin aus dem Liefervertrag mit der Fa. Q. GmbH, erteilt worden.

2.3.1.2 70

Selbst wenn man dies anders sehen wollte, hätte die Klägerin mit dem Abschluss und dem Vollzug der auch den Freistellungsanspruch betreffenden Vergleichsvereinbarung die nach Teilerfüllung verbleibende Freistellungsverpflichtung der Fa. X. GmbH erlassen, wodurch auch die Verpflichtung gleichen Inhalts gegenüber der Fa. Q. GmbH als Gesamtgläubigerin nach § 429 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. §§ 422 Abs. 1, 423 BGB erloschen wäre.

Nach § 428 BGB besteht hinsichtlich eines schuldrechtlichen Anspruchs Gesamtgläubigerschaft, wenn mehrere eine Leistung in der Weise zu fordern berechtigt sind, dass jeder die ganze Leistung fordern kann, der Schuldner aber die Leistung nur einmal zu bewirken verpflichtet ist. Im Streitfall waren die Fa. Q. GmbH und die Fa. C. Ltd. als vormalige Inhaberin des der Klägerin zedierten Anspruchs in diesem Sinne Gesamtgläubiger der seitens der Fa. X. GmbH erteilten Freistellungszusage. Denn diese Zusage war ihnen mit gleichem Inhalt, d.h. in Bezug auf die Ansprüche der Klägerin aus dem Liefervertrag mit der Fa. Q. GmbH, erteilt worden. Beide Anspruchsinhaber waren daher berechtigt, von der Fa. X. GmbH die rechtzeitige Vorabbefriedigung der Klägerin i.S.d. §§ 415 Abs. 3, 329 BGB zu fordern, während diese Erfüllungsleistung von der Fa. X. GmbH nur einmal erbracht werden musste. Dass mit der Befriedigung der Klägerin aufgrund der Erfüllungsübernahme die geschuldete Freistellungsleistung an beide Anspruchsinhaber bewirkt würde, liegt dabei bereits in der Natur des Schuldverhältnisses, so dass es auf die nach § 428 Satz 1 BGB in das Belieben des Schuldners gestellte Auswahl des Leistungsadressaten hier nicht ankommen kann.

Durch die Abtretung dieser Anspruchsposition konnte die Klägerin kein besseres Recht erwerben, als es der Zedentin zustand. Ungeachtet der Vereinigung des Freistellungsanspruchs und des der Erfüllungsübernahme zugrundeliegenden Leistungsanspruchs in ihrer Person, durch die die Klägerin einen unmittelbaren Erfüllungsanspruch gegenüber der Übernehmerin erworben hatte, blieb die Fa. X. GmbH daher gemäß § 428 BGB nur einmal zur Leistung auf den Freistellungsanspruch verpflichtet

und konnte sich auf die nach § 429 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. §§ 422 Abs. 1, 423 BGB eintretenden Wirkungen von Veränderungen ihrer Leistungsverpflichtung auch gegenüber der weiteren Gesamtgläubigerin berufen.

Soweit diese Veränderung in dem Erlass der nach Teilerfüllung verbleibenden Leistungsverpflichtung der Fa. X. GmbH aus der Freistellungsvereinbarung bestand, hatte die Klägerin auch die erforderliche Rechtsmacht, diesen mit Wirkung für alle Gesamtgläubiger auszusprechen. 74

Dies entspricht der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung in §§ 429 Abs. 3, 423 BGB und der Konzeption des Gesetzes. So wie jeder Gesamtgläubiger die Möglichkeit hat, die Leistung mit Gesamtwirkung entgegenzunehmen und für sich zu verwenden, hat er auch die Möglichkeit, die Forderung durch Erfüllungssurrogate einschliesslich des Erlasses zum Erlöschen zu bringen. Wenn er damit im Einzelfall seine Befugnisse im Innenverhältnis zu seinen Mitgläubigern überschritten haben würde, kann dies zwar für die Auslegung der Erlasserkklärung erheblich sein, ob damit wirklich das ganze Schuldverhältnis aufgehoben werden sollte. Ist diese Frage indessen zu bejahen, können die Interessen der Mitgläubiger gemäß § 430 BGB nur im Innenverhältnis Berücksichtigung finden (Urteil des BGH vom 4.3.1986, VI ZR 234/84, NJW 1986, 1861; Urteil des OLG Hamburg vom 18.10.2002 4 U 75/02, MDR 2003, 319, m.w.N.). 75

Im Streitfall geben weder die Vergleichsvereinbarung vom 00.00.0000 noch die Eigenart der Leistungsverpflichtung oder das Innenverhältnis der Klägerin zu ihrer Mitgläubigerin Anlass zu einer die Gesamtwirkung des Erlasses einschränkenden Auslegung. Nach Tz. II.1 der Vereinbarung sollte die Zahlung des Vergleichsbetrags in endgültiger Erledigung aller Ansprüche der Klägerin aus dem Liefervertrag mit der Fa. Q. GmbH unter Einbeziehung des anhängigen Rechtsstreits erfolgen. Aus Sicht der Fa. X. GmbH konnte demnach bei vernünftiger Betrachtung nicht mehr mit einer Inanspruchnahme aus der zuvor bestehenden Freistellungsverpflichtung zugunsten der Fa. Q. GmbH wegen dieser als erledigt angesehenen Ansprüche gerechnet werden. Denn die Besonderheit des Streitfalles lag gerade darin, dass die Klägerin als Inhaberin der von der Freistellungsverpflichtung betroffenen Ansprüche zugleich Vertragspartei der Erlassvereinbarung war. Mit ihrer Zustimmung zu der Abgeltung der Freistellungsverpflichtung durch Zahlung des Vergleichsbetrags konnte daher bei Beachtung des Verbots widersprüchlichen Verhaltens im Innenverhältnis zur Fa. Q. GmbH für deren Inanspruchnahme aus dem Liefervertrag kein Raum mehr sein. Wegen dieser sich aus Treu und Glauben ergebenden Bindung wurden auch die Interessen der Mitgläubigerin durch die Gesamtwirkung des Erlasses der Freistellungsverpflichtung in keiner Weise beeinträchtigt. Dementsprechend hatte sich die Klägerin in der Vergleichsvereinbarung verpflichtet, den unterbrochenen Rechtsstreit gegenüber der Fa. Q. GmbH nicht wieder aufzunehmen. Soweit dies – ebenso wie die Wirksamkeit der Gesamtvereinbarung - unter der Bedingung stand, dass der Konkursverwalter die Fa. X. GmbH nicht bzw. nicht erfolgreich auf der Grundlage der Freihaltungszusage in Anspruch nehmen werde, hatte dieses Bedingungsgefüge lediglich kautelarischen Charakter. Keinesfalls kann aus diesen Vorsichtsmaßregeln indessen abgeleitet werden, dass den Parteien der Vergleichsvereinbarung daran gelegen gewesen wäre, den Freistellungsanspruch der Mitgläubigerin Q. GmbH ungeachtet der Bereinigung des Schuldverhältnisses zwischen ihnen selbst ungeschmälert zu erhalten. Die Verpflichtung der Fa. X. GmbH, im Falle derartiger Anspruchserhebung die Aktivlegitimation des Konkursverwalters zu bestreiten (Tz. II.4 der Vereinbarung), spricht vielmehr deutlich und überzeugend für die gegenteilige Auslegung einer abschließenden Regelung der Freistellungsverpflichtung mit Wirkung für alle Mitgläubiger. 76

Unabhängig von diesen rechtlichen Gegebenheiten steht der Wahrscheinlichkeit der bedingungsauslösenden Geltendmachung des vertraglichen Freihaltungsanspruchs seitens des Konkursverwalters und der rechtskräftigen Feststellung eines solchen Anspruchs jedenfalls der tatsächliche Umstand entgegen, dass der Konkursverwalter deshalb keinen Anlass zur Verfolgung eines solchen Anspruchs haben konnte, weil aus seiner Sicht eine Schmälerung der Konkursmasse durch die der Freistellungsvereinbarung zugrunde liegende Forderung der Klägerin gegenüber der Gemeinschaftschuldnerin nicht zu besorgen war.

Dementsprechend hat der Konkursverwalter die Forderungsanmeldung der Klägerin unter Hinweis auf die Freihaltungsverpflichtung der Firma X. GmbH bestritten und die Klägerin daraufhin die Feststellung ihrer Forderung zur Konkurstabelle bislang nicht weiter verfolgt. Auf die aus Sicht der einzelnen Bilanzstichtage bestehende theoretische Möglichkeit, dass die Klägerin sich anders verhalten hätte, kann es für die Rückstellungsbildung nicht ankommen, da ein solcher Geschehensablauf ausschließlich von der Klägerin selbst beeinflusst werden konnte. Eine Rückstellung für drohende Fremdverbindlichkeiten kann indessen nicht solche Risiken abdecken, die in Zukunft von dem Steuerpflichtigen selbst ohne einen zugrunde liegenden Handlungszwang noch begründet werden könnten.

Die bloße Anmeldung der Forderung zur Konkurstabelle vor dem Hintergrund des durch die Konkurseröffnung unterbrochenen Klageverfahrens gegen die Gemeinschaftschuldnerin hat der Konkursverwalter hingegen nicht als hinreichenden Anlass für die Geltendmachung des Freihaltungsanspruchs angesehen. Irgendwelche Anhaltspunkte, die eine überwiegende Wahrscheinlichkeit für eine Änderung dieser Beurteilung des Konkursverwalters in der Folgezeit ergeben könnten, sind indessen weder vorgetragen noch ersichtlich. Eine Leistungsklage auf Zahlung an die Klägerin wäre darüber hinaus wegen der bisher ungeklärten Höhe der Schuld nur bei Betreiben der Forderungsfeststellung durch die Klägerin in Betracht gekommen. Die rechtskräftige Feststellung eines dem Konkursverwalter zum Einzug zur Konkursmasse zustehenden Anspruchs war aber notwendige Voraussetzung für den Eintritt der die Rückzahlungsverpflichtung der Klägerin auslösenden Bedingung.

2.4

Auch soweit die Rückzahlungsverpflichtung der Klägerin durch die Geltendmachung direkter Gläubigeransprüche im Sinne des § 303 Aktiengesetz durch den Konkursverwalter und deren rechtskräftige Feststellung bedingt ist, ist die überwiegende Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme der Klägerin zu verneinen.

2.4.1

Zunächst standen derartige Ansprüche dem Konkursverwalter – und zwar unabhängig von der Übernahme der zugrunde liegenden Verpflichtungen der Gemeinschaftschuldnerin aus dem Liefervertrag gemäß § 415 BGB - bereits aus Rechtsgründen nicht zu.

2.4.1.1

Ergänzend zu der Verlustausgleichspflicht nach § 302 AktG regelt § 303 Abs. 1 AktG die Verpflichtung der beherrschenden Gesellschaft zur Sicherheitsleistung gegenüber Gläubigern, deren Forderungen vor der Eintragung der Beendigung der Ergebnisübernahmevereinbarung in das Handelsregister begründet worden sind. Der Anspruch auf Sicherheitsleistung muss binnen sechs Monaten nach Bekanntmachung der

Handelsregistereintragung gegenüber dem Verpflichteten geltend gemacht werden. Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteile vom 16.9.1985 II ZR 275/84, BGHZ 95, 330, und vom 23.9.1991 II ZR 135/90, BGHZ 115, 187) kann sich aus § 303 Abs. 1 AktG ein unmittelbar auf Zahlung gerichteter Anspruch des Gläubigers gegen die beherrschende Gesellschaft ergeben, wenn feststeht, dass der Gläubiger mit seiner Forderung gegen die beherrschte Gesellschaft ausfällt. Denn im Falle der Vermögenslosigkeit der abhängigen Gesellschaft habe die vorherige Sicherheitsleistung keinen Sinn mehr. Auch wenn der Konkurs über das vormals beherrschte Unternehmen eröffnet würde, bestünde der Anspruch auf Sicherheitsleistung nur solange, wie der Ausfall des Gläubigers mit seiner Forderung nicht feststehe. Nach dem Urteil des OLG Frankfurt vom 16.2.2000 19 U 226/98 (NZG 2000, 933) kann ein vollständiger Ausfall des Gläubigers auch insoweit feststehen, als eine auch nur anteilige Befriedigung der Rangklasse der betroffenen Forderung nicht in Betracht kommt. Der Zahlungsanspruch nach § 303 Abs. 1 AktG wird nach der vorstehend zitierten Rechtsprechung des BGH nicht durch einen ggf. noch offenstehenden Verlustausgleichsanspruch nach § 302 AktG begrenzt. Der BGH neigt überdies zu der Auffassung, dass auch diejenigen Gläubiger, deren Forderungen bereits vor der Begründung des Ergebnisübernahmevertrages entstanden sind, diesen Zahlungsanspruch geltend machen können.

Ein danach bestehender Anspruch der Klägerin gegen die Firma X. GmbH nach § 303 Abs. 1 AktG konnte aber jedenfalls deshalb nicht in analoger Anwendung des § 171 Abs. 2 HGB zur Konkursmasse gehören und daher von dem Konkursverwalter der Firma Q. GmbH geltend gemacht werden, weil die Firma X. GmbH als herrschendes Unternehmen ausweislich des Gutachtens des Konkursverwalters vom 20.12.1995 (Seite 3) diesem etwa zustehende Verlustausgleichsansprüche nach § 302 AktG bereits durch Ausgleich der bilanziellen Fehlbeträge erfüllt hatte. In diesem Fall lässt sich aber die analoge Anwendung des § 171 Abs. 2 HGB auf direkte Gläubigeransprüche nach § 303 Abs. 1 AktG keinesfalls rechtfertigen (Urteil des BGH vom 23.9.1991, a. a. O.). 87

Die Vorschrift des § 171 Abs. 2 HGB regelt, dass im Falle der Eröffnung des Konkurses über das Vermögen einer Kommanditgesellschaft das den Gläubigern der Gesellschaft zustehende Recht, den Kommanditisten, der seine Einlage nicht geleistet hat, aus seiner Haftung in Anspruch zu nehmen, durch den Konkursverwalter ausgeübt wird. Zweck der Regelung ist es, den Wettlauf der Gläubiger im Konkurs einer Kommanditgesellschaft um die Verwertung der noch nicht eingezahlten Einlage des Kommanditisten zu unterbinden. Stehen allerdings keine Verlustausgleichsansprüche nach § 302 AktG als ein der Höhe nach begrenztes, den Gläubigern haftendes Vermögen mehr offen, so muss auch der Rechtsgedanke des § 171 Abs. 2 HGB versagen, dieses Vermögen – dem Grundgedanken der Gleichbehandlung gleichrangiger Gläubiger im Konkurs entsprechend – dem Zugriff einzelner Gläubiger zu entziehen. In diesem Fall geht es vielmehr um die unbeschränkte Haftung der beherrschenden Gesellschaft, durch die Forderungen abgedeckt werden sollen, mit deren Ausfall im Konkursverfahren der Gemeinschuldnerin zu rechnen ist. Die Sach- und Interessenlage ist daher der in § 171 Abs. 2 HGB vorausgesetzten nicht vergleichbar und verbietet es auch, eine entsprechende Anwendung dieser Vorschrift in Betracht zu ziehen (so zutreffend: Urteil des OLG Frankfurt vom 16.2.2000, a.a.O.). 88

Schließlich ist festzustellen, dass der Gesetzgeber bei der Neuregelung des Insolvenzrechts in § 93 InsO weiterhin darauf verzichtet hat, dem Insolvenzverwalter direkte Gläubigeransprüche nach § 303 Abs. 1 AktG zur Einziehung zuzuweisen. Auch dies spricht gegen die Erforderlichkeit einer analogen Anwendung des § 171 Abs. 2 HGB unter Geltung der alten Rechtslage. 89

Nach noch weitergehender Auffassung (Emmerich in: Emmerich/Habersack, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 4. Auflage 2005, § 303 AktG, RdNr. 25 und 25 a, mit weiteren Nachweisen) soll sich darüber hinaus bereits aus dem Rechtsgedanken des § 773 Abs. 1 Nr. 3 BGB ergeben, dass die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen der beherrschten Gesellschaft der Geltendmachung der sich bereits jetzt abzeichnenden Ausfallhaftung gegen das herrschende Unternehmen nicht mehr entgegensteht und derartige Ansprüche daher generell nicht dem Konkursverwalter zugewiesen werden können. Ob es der begehrten Rückstellungsbildung nicht bereits aus diesem Grunde einer Rechtsgrundlage ermangelt, bedarf indessen nach den vorstehenden Ausführungen im Streitfall keiner abschließenden Entscheidung.

2.4.1.2 91

Selbst wenn man aber den Stimmen im Schrifttum folgen wollte, die für eine weitergehende Einziehungsbefugnis des Konkursverwalters plädieren (vgl. dazu die Nachweise im Urteil des BGH vom 23.9.1991 und bei Emmerich, a. a. O.), so könnte auch dies die ernstliche Wahrscheinlichkeit eines bedingungsauslösenden Vorgehens des Konkursverwalters nach § 303 Abs. 1 AktG nicht rechtfertigen. Denn einen derartigen Zahlungsanspruch hat der Konkursverwalter im Streitfall nicht innerhalb der sechsmonatigen Ausschlussfrist des § 303 Abs. 1 Satz 1 AktG gegenüber der Firma X. GmbH erhoben. Diese Frist begann am 00.00.0000 mit der Eintragung der Auflösung des Ergebnisübernahmevertrages im Handelsregister und endete demgemäss vor der erstmaligen Bilanzierung der streitbefangenen Rückstellung am 31.12.1996. Dies würde auch dann gelten, wenn das Registergericht in der Bekanntmachung der Eintragung entgegen § 303 Abs. 1 Satz 2 AktG die Gläubiger nicht auf ihr Recht auf Sicherheitsleistung hingewiesen hätte (Hüffer, AktG, 4. Aufl. 1999; Emmerich, a. a. O., Tz. 16, mit weiteren Nachweisen zur insoweit uneingeschränkt herrschenden Meinung). Denn dies könnte nur Staatshaftungsansprüche auslösen, nicht aber den Ablauf der Präklusionsfrist beeinflussen.

2.4.2 93

Unabhängig von diesen rechtlichen Gegebenheiten bestand für die Inanspruchnahme der Firma X. GmbH aus einem etwa dem Konkursverwalter zuzuweisenden Zahlungsanspruch der Klägerin gemäß § 303 Abs. 1 AktG schließlich auch deshalb keinerlei greifbare Wahrscheinlichkeit, weil der Konkursverwalter in seinem Gutachten vom 00.00.0000 (Seite 13) selbst davon ausgegangen ist, dass ihm ein solcher Anspruch nicht zustehe, und auch in der Folgezeit nicht hat erkennen lassen, dass er diese Auffassung geändert hätte. Das Bestreiten der klägerischen Forderungsanmeldung unter Hinweis auf die Freihalteverpflichtung der Firma X. GmbH zeigt, dass der Konkursverwalter eine Schmälerung der Masse durch diese Forderung nicht in Betracht zog. An dieser Erwartung konnte er auch in der Folgezeit unverändert festhalten, da die Klägerin die Feststellung ihrer Forderung zur Konkurstabelle niemals betrieben hat.

2.5 95

Auf die Möglichkeit einer Inanspruchnahme der Firma X. GmbH durch den Konkursverwalter aus ihrer Verlustausgleichsverpflichtung nach § 302 AktG kommt es im Streitfall bereits deshalb nicht an, da die Geltendmachung von Ansprüchen auf dieser Rechtsgrundlage nach Tz. II.4 des Vertrages vom 00.00.0000 nicht geeignet ist, die Bedingung für die Entstehung der Rückzahlungsverpflichtung der Klägerin eintreten zu lassen. Im übrigen war – wie oben dargelegt – diese Verlustausgleichsverpflichtung bereits erfüllt worden.

3.

Der Beklagte hat auch zu Recht die von der Klägerin zum 31.12.1996 gebildete Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in Höhe von ... DM nicht als Abzugsposten bei der Feststellung des Einheitswerts des Betriebsvermögens auf den 1.1.1997 berücksichtigt. Denn die Voraussetzungen für die Bildung dieser Rückstellung lagen zu dem Bilanzstichtag 31.12.1996 nicht vor. 98

Der Einheitswert des Betriebsvermögens wird gemäß § 98 a Bewertungsgesetz 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 EStG ermitteln, vorbehaltlich hier nicht einschlägiger Sonderregeln mit den Steuerbilanzwerten anzusetzen (§ 109 Abs. 1 BewG). 99

Da – wie oben dargelegt – der Ansatz einer Rückstellung für bedingte Zahlungsverpflichtungen aus dem Vertrag mit der Firma X. GmbH vom 00.00.0000 in der Steuerbilanz 1996 nicht zulässig war, scheidet eine Berücksichtigung bei der Einheitsbewertung zum 1.1.1997 ebenfalls aus. 100

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 101