
Datum: 10.05.2006
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 67/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2006:0510.13K67.03.00

Tenor:

Unter Änderung der Bescheide über Körperschaftsteuer und Feststellungen gem.

§ 47 Abs. 2 KStG für die Jahre 1997 und 1998 vom 00.00.0000 (1997) und 00.00.0000 (1998) in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 00.00.0000 werden

1. die Körperschaftsteuer 1997 ohne die Hinzurechnung verdeckter Gewinnaus-

schüttungen i.H.v. ... DM festgesetzt,

2. die Körperschaftsteuer 1998 unter Berücksichtigung des entsprechend erhöhten

Verlustvortrags aus dem Jahr 1997 festgesetzt,

3. die Einkommensbeträge 1997 und 1998 sowie die Minderung und Erhöhung der

Körperschaftsteuer 1997 entsprechend festgestellt.

Im übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Berechnung der Körperschaftsteuer und der Feststellungsbeträge wird dem Be-klagten übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).

Die Kosten des Rechtsstreits tragen die Klägerin zu 85 % und der Beklagte zu 15 %.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung gegen Sicherheitsleistung durch die Klägerin in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin vorläufig vollstreckbar.

<u>Tatbestand</u>	1
Die Beteiligten streiten um die Zulässigkeit der Bildung einer Drohverlustrückstellung und die Hinzurechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung aufgrund der Erfüllung einer die Anteilseigner treffenden Verbindlichkeit.	2
Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist die Personenbeförderung im	3
Im Rahmen einer am 00.00.0000 begonnenen Betriebsprüfung für die Streitjahre traf das Finanzamt für Großbetriebsprüfung C. mit Bericht vom 00.00.0000 folgende Feststellungen:	4
1.	5
Im Jahre 1999 hatte die Klägerin im Wege der Berichtigung ihres im ... 1997 testierten Jahresabschlusses zum 31.12.1996 eine Drohverlustrückstellung in Höhe von ... DM gebildet, die zukünftige Verluste für die Jahre 1997 bis 2001 aufgrund des seit dem 1.1.1996 geltenden Einnahmearbeitungsvertrages des X. GmbH (X.) für die Personenbeförderung abdecken sollte. Nach § 4 dieses Einnahmearbeitungsvertrages sollten jedem Verkehrsunternehmen ab dem 1.1.2000 die von ihm erzielten Verkehrseinnahmen verbleiben und sodann um den Fremdnutzerausgleich vermehrt oder vermindert werden. Für die Jahre 1996 bis 1999 sollte gemäß § 5 des Vertrages ein Übergangsverfahren gelten, wonach die Einnahmen nach den Komponenten Angebot und Nachfrage auf die einzelnen Verkehrsunternehmen aufgeteilt wurden. Hierfür sollte nach der Anlage 3 des Vertrages folgender Schlüssel gelten:	6
Jahr Angebot Nachfrage	7
1996 60 % 40 %	8
1997 45 % 55 %	9
1998 30 % 70 %	10
1999 10 % 90 %	11
Für den Kreis F., der zum 1.1.1996 dem X. beigetreten war, wurde bereits seit diesem Zeitpunkt die ab dem Jahr 2000 gültige Einnahmearbeitung vorgesehen. Wegen des hieraus folgenden Risikos einer Belastung durch den Fremdnutzerausgleich hatte die Klägerin in ihre Bilanz zum 31.12.1996 bereits eine Rückstellung in Höhe von ... DM eingestellt.	12

Ausweislich des Bilanzberichts zum 31.12.1996 sollte der neue Einnahmeaufteilungsvertrag nach den Prognosen des X. bei der Klägerin zu Mindererlösen in der Größenordnung von jährlich ... DM führen. Dieser Nachteil sollte allerdings durch das Übergangsverfahren erst schrittweise mit jährlich steigenden Belastungen voll wirksam werden. 13

Nach den am 00.00.0000 und 00.00.0000 aufgestellten Spartenergebnisrechnungen der Klägerin für die Jahre 1997 und 1998 sowie der am 00.00.0000 aufgestellten Prognoseberechnung für die Jahre 1999 bis 2001 (Bp-Handakte II, Teil X a. E.) ergaben sich dadurch für bestimmte Sparten des Personenverkehrs Verluste. Ausgangspunkt der Berechnungen für die Jahre 1997 und 1998 waren die Gewinn- und Verlustrechnungen für diese Jahre. Die den einzelnen Sparten zuzurechnenden Kosten und Einnahmen wurden im Schätzungswege ermittelt und zugeordnet. Auf der Basis des Ergebnisses für 1998 wurden die Beträge für die Folgejahre geschätzt. Dabei ging man davon aus, dass ab 2002 Aufwendungen und Erträge ausgeglichen sein würden. Für die einzelnen Jahre wurden folgende Beträge in die Drohverlustrückstellung eingestellt: 14

1997 ... DM 15

1998 ... DM 16

1999 ... DM 17

2000 ... DM 18

2001 ... DM 19

Summe: ... DM 20

Entsprechend diesen Teilbeträgen wurde die Rückstellung in den Jahren 1997 und 1999 aufgelöst. Im Jahr 1998 berücksichtigte die Klägerin nachträglich, dass die Rückstellung in der Steuerbilanz bereits zum 31.12.1997 mit einem zusätzlichen Betrag i.H.v. ... DM hätte aufgelöst werden müssen, um die gemäß §§ 5 Abs. 4a, 52 Abs. 6a EStG 1997 vorgeschriebene Abschmelzung um 25 % zu erreichen. Unter Anrechnung dieses Mehrbetrages auf die handelsrechtlich gebotene Auflösung des auf 1998 entfallenden Teilbetrages i.H.v. ... DM beschränkte die Klägerin die Auflösung der Rückstellung in der Steuerbilanz auf die durch die Übergangsregelung vorgeschriebene 15 %ige Abschmelzung i.H.v. DM. Durch die Summe dieser steuerlichen Auflösungsbeträge i.H.v. ... DM (... DM + ... DM) ergab sich ein Korrekturposten i.S.d. § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV i.H.v. ... DM, der mit dem Körperschaftsteuerbescheid 1998 vom 00.00.0000 erklärungsgemäß einkünfteerhöhend erfasst wurde. 21

Im Rahmen der Betriebsprüfung legte die Klägerin ein Gutachten der D. GmbH vom 00.00.0000 vor, ausweislich dessen für die Jahre 1997 bis 2004 ein Gesamtverlust in Höhe von ... DM zu prognostizieren war (Bp-Handakte, Band III, Teil XIII). 22

Die Betriebsprüfung gelangte zu der Auffassung, dass die Rückstellungsbildung nicht auf den Gesichtspunkt drohender Verluste aus schwebenden Geschäften gestützt werden könne. Schwebende Geschäfte seien schuldrechtliche, dingliche oder vergleichbare öffentlich-rechtliche auf Leistungsaustausch gerichtete Rechtsverhältnisse, bei denen der zur Sachleistung oder Dienstleistung Verpflichtete seine Leistungspflicht wirtschaftlich noch nicht voll erfüllt habe. Ein solcher auf Leistungsaustausch gerichteter Vertrag könne nicht in den der Klägerin erteilten Genehmigungen der Bezirksregierung für die Einrichtung und den 23

Betrieb eines Linienverkehrs für bestimmte Strecken nach § 42 Personenbeförderungsgesetz (PBefG) gesehen werden. Die Genehmigungsbehörde trete der Klägerin bei der Erteilung der Konzession nicht als Vertragspartner, sondern rein hoheitlich gegenüber. Soweit die Klägerin in den Genehmigungsurkunden verpflichtet werde, den Fahrplan, die Beförderungsentgelte und –bedingungen einzuhalten, handele es sich um unselbständige Nebenbestimmungen zu einem Verwaltungsakt (§§ 9, 15 Abs. 3, 55 PBefG). Vertragsbeziehungen entstünden allein zwischen der Klägerin und ihren Fahrgästen, wenn der einzelne Fahrgast ihre Leistungen in Anspruch nehme. Für mögliche Verluste aus zukünftigen Leistungen könne mangels wirtschaftlicher Zuordnung zum abgelaufenen Wirtschaftsjahr jedoch zu einem vorausgegangenem Bilanzstichtag keine Rückstellung gebildet werden. Es handele sich mangels Außenverpflichtung um eine steuerlich nicht zulässige Aufwandsrückstellung, die den Zweck verfolge, künftige Ausgaben als Aufwand des abgelaufenen Wirtschaftsjahres zu berücksichtigen. Im Ergebnis sei daher die Drohverlustrückstellung zum 31.12.1996 i.H.v. ... DM gewinnerhöhend aufzulösen, während die von der Klägerin vorgenommenen Teilaufösungen in den Jahren 1997 und 1998 i.H.v. ... DM und ... DM mit gewinnmindernder Wirkung rückgängig zu machen seien.

2.

24

Bis zum 1.1.1996 stand die Klägerin als zur Ergebnisabführung verpflichtete Organgesellschaft im alleinigen Anteilsbesitz der Z. GmbH (Z.). Durch Vertrag vom 00.00.0000 veräußerte die Z. ihre Anteile mit Wirkung vom ...1996 zu gleichen Teilen (jeweils 12,5 %) an ... Verkehrsgesellschaften. In § 3 Abs. 4 des Veräußerungsvertrags bekundeten die Parteien Einigkeit, dass Rückforderungen oder Nachzahlungen gemäß § 45 a PBefG, § 60 SchwbG und nach dem Einnahmeverteilungsvertrag der X., die sich für die vergangenen Geschäftsjahre vor der Übertragung des Geschäftsanteils ergeben, zu Lasten oder zu Gunsten der Verkäuferin gehen, soweit sie nicht zum 31.12.1995 bilanzmäßig erfasst sind. Die Ansprüche sollten unter Berücksichtigung der steuerlichen Auswirkungen ermittelt und binnen eines Monats nach ihrer Entstehung fällig werden.

25

Im Jahr 1996 wurde der Klägerin eine Erhöhung der Erstattungen nach § 45 a PBefG für das Jahr 1995 i.H.v. ... DM zuerkannt, die sie mit der auf einen Endbetrag in Höhe von ... DM lautenden Abrechnung vom 00.00.0000 (Bp-Handakte, Band I, Teil VI) an die Z. weiterleitete. In Höhe dieses Erstattungsbetrages hatte die Klägerin zum 31.12.1996 zunächst eine Verbindlichkeit gegenüber der Z. ausgewiesen (.... DM ./.. Rückforderungen Bahncard ... DM ./... -Abrechnung 1994 ... DM = DM). In der Erkenntnis, dass ein Erstattungsanspruch der Z. aus dem Anteilskaufvertrag nicht gegenüber der Klägerin, sondern nur gegenüber den Anteilserwerbern bestehen könne, forderte die Klägerin die Z. im Jahre 1998 zur Rückzahlung des weitergeleiteten Betrages auf. Dies lehnte die Z. – zuletzt mit Schreiben vom 00.00.0000 – mit der Begründung ab, dass die Klägerin seinerzeit eindeutig zum Ausdruck gebracht habe, die entsprechende Verbindlichkeit ihrer Anteilseigner erfüllen zu wollen. Des weiteren war in Bezug auf eine der Klägerin im Jahre 1998 für die Jahre 1991 bis 1994 zuerkannte Erstattung nach § 45 a PBefG in Höhe von ... DM mittlerweile zwischen den Parteien des Anteilskaufvertrages streitig geworden, ob die Anteilserwerber insoweit eine Erstattungspflicht gegenüber der Z. träfe. Auch aus diesem Grunde sah sich die Z. als berechtigt an, den bereits ausgezahlten Erstattungsbetrag für das Jahr 1995 einzubehalten. Aufgrund dieser Vorgänge änderte die Klägers im Jahre 1999 ihre Jahresabschlüsse zum 31.12.1996 und 1997 (testiert am 00.00.0000) dahingehend, dass sie zum 31.12.1996 die Verbindlichkeit gegenüber der Z. i.H.v. ... DM erfolgswirksam ausbuchte sowie zum 31.12.1997 eine Erstattungsforderung gegen die Z. i.H.v. ... DM zunächst ertragswirksam einbuchte und sodann wegen der erklärten Verweigerung der Rückzahlung auf 0 DM

26

wertberichtigte. Dieser Einbuchung/Wertberichtigung lag folgende Berechnung zugrunde:

Forderung gegen Z. aus Vortrag 1996 ... DM	27
<u>Restertrag ... DM</u>	28
Zwischensumme ... DM	29
<u>Verrechnungen lt. Abrechnung vom 00.00.0000 ./.... DM</u>	30
Zwischensumme ... DM	31
<u>Restforderung Z. ./.... DM</u>	32
Einzelwertberichtigung ... DM	33

Die Betriebsprüfung sah in diesem Vorgang eine unter Herstellung der Ausschüttungsbelastung im Jahr 1997 hinzuzurechnende verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von ... DM. Die Klägerin habe durch die Auszahlung des Erstattungsbetrages an die Z. eine Zahlungsverpflichtung ihrer Neugesellschafter aus dem Kaufvertrag erfüllt. Indem sie die Forderung an die Z. ausgebucht und auf die Geltendmachung des Rückzahlungsanspruches verzichtet habe, habe sie den Neugesellschaftern einen Vorteil zugewendet.

Diese Prüfungsfeststellungen setzte der Beklagte mit den auf § 164 Abs. 2 AO gestützten Änderungsbescheiden über Körperschaftsteuer und Feststellungen gemäß § 47 Abs. 2 KStG für die Jahre 1996 bis 1999 vom 00.00.0000 sowie über den Einheitswert des Betriebsvermögens auf den 1.1.1997 vom 00.00.0000 um. Die Änderung für das Jahr 1999 beschränkte sich dabei auf den Wegfall des bisher berücksichtigten Verlustvortrags i.H.v. ... DM.

Mit ihren hiergegen eingelegten Einsprüchen trug die Klägerin vor, dass zur Beurteilung des Drohverlustes aus einem schwebenden Geschäft nicht auf die kleinste zivilrechtlich isolierbare Einheit als maßgebliche Rechtsbeziehung abzustellen sei. Vielmehr seien nach der Zwecksetzung der Drohverlustrückstellung alle in einheitlichem Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehenden Leistungen und Verpflichtungen aus einem Geschäft einzubeziehen. Somit müssten folgende Rechtsverpflichtungen (Leistungs- und Gegenleistungspflichten) zusammengefasst werden:

- die durch Genehmigung entstandene Sachleistungsverpflichtung der Klägerin zur Erbringung des konkreten Linienverkehrs für die Dauer der Genehmigung
- die voraussichtliche Inanspruchnahme des fixierten Beförderungsangebotes durch zukünftige Fahrgäste zu im vorhinein durch die Genehmigung der Bezirksregierung fixierten Beförderungsentgelten
- der der Klägerin nach dem Einnahme-Aufteilungsvertrag voraussichtlich gebührende Einnahmeanteil.

Nach dem bilanzrechtlichen Verständnis sei ein schwebendes Geschäft im Sinne des § 249 Abs. 1 HGB begründet worden, weil sie durch die Genehmigung verpflichtet sei

- den ihr genehmigten Betrieb aufzunehmen und während der Geltungsdauer der Genehmigung den öffentlichen Verkehrsinteressen und dem Stand der Technik

entsprechend aufrecht zu erhalten (§ 21 Abs. 1 PBefG)

- die nachgefragte Beförderungsleistung zu erbringen zu den mit der Zustimmung der Genehmigungsbehörde allgemeinverbindlichen Beförderungsentgelten unter Einhaltung des genehmigten Fahrplans und Erfüllung der Auflagen.

Das Verhältnis der Beförderungspflicht (im Sinne einer Bereitstellungspflicht) und des Beförderungsentgeltes (Gegenleistungsanspruch) sei mit Erteilung der Genehmigung für die jeweils mehrjährige Genehmigungsdauer und damit als Dauerschuldverhältnis vorbestimmt. Hinzu trete der bestehende Einnahme- Aufteilungsvertrag, wonach ihr die mit der Genehmigung festgelegten Fahrpreiseinnahmen in Höhe des innerhalb des Verkehrsverbundes vereinbarten Aufteilungsmaßstabes zustünden. Der Schwebezustand dieser Dauerleistungsverpflichtung sei dadurch gekennzeichnet, dass auf Seiten des Unternehmens die Pflicht zur Erbringung der nachgefragten Leistung bestehe, demgegenüber jedoch ungewiss sei, in welchem Umfang Leistungen nachgefragt bzw. in Anspruch genommen würden. Dies sei mit Energie- und Wärmelieferungsverträgen vergleichbar. 40

Im öffentlichen Personenbeförderungsbereich falle das Verpflichtungs- und Erfüllungsgeschäft typischerweise zusammen. Sie könne ihrer Verpflichtung zur Abgabe von konkreten Beförderungsangeboten nur durch tatsächliche dem Fahrplan entsprechende Fahrleistungen erbringen, ohne zu wissen, ob und in welchem Umfang die Beförderungsangebote angenommen und entgolten werden würden. Dementsprechend sei auch in § 21 Abs. 1 PBefG die Betriebspflicht der Unternehmer normiert. Danach sei der Unternehmer verpflichtet, den ihm genehmigten Betrieb nicht nur aufzunehmen, sondern auch während der Geltungsdauer der Genehmigung den öffentlichen Verkehrsinteressen und dem Stand der Technik entsprechend aufrecht zu erhalten. Jede Genehmigung beinhalte folglich eine mit bestimmbarer Aufwendungen verbundene Betriebspflicht gegenüber der Genehmigungsbehörde für die regelmäßige achtjährige Genehmigungsdauer. Dieser Verpflichtungsbetrag werde in der Regel durch eine Einnahmeerwartung, die auf der Grundlage des genehmigten Beförderungsentgeltes und den aus der Erfahrung quantifizierbaren Beförderungsfällen berechnet werde, zumindest teilweise ausgeglichen. Ein Vergleich zwischen Genehmigungen zum Linienverkehr und Genehmigungen zum Betrieb von Apotheken oder Krankenhäusern gehe fehl, da die Erlaubnis, eine Apotheke betreiben zu dürfen, nicht mit einer gesetzlichen Betriebspflicht einhergehe. Es handle sich nicht um eine nicht passivierbare Aufwandsrückstellung, da die Ursache für den drohenden Verpflichtungsüberschuss bereits zum 31.12.1996 bestanden habe. 41

Hinsichtlich des an die Z. weitergeleiteten Erstattungsbetrages in Höhe von ... DM sei sie aufgrund des § 3 Abs. 4 des Anteilsübertragungsvertrages davon ausgegangen, selbst zur Leistung an die Z. verpflichtet zu sein, weil die von ihr nur treuhänderisch vereinnahmte Nachzahlung der Z. gebühre. Dementsprechend habe sie auch keine Ertragsteuern von dem Erstattungsbetrag abgezogen, wie es in § 3 Abs. 4 des Anteilsübertragsvertrages vorgesehen sei. Nachdem sie die Falschbehandlung erkannt habe, habe sie dies korrigiert, indem sie ihren Rückzahlungsanspruch gegenüber der Z. geltend gemacht, die Nachzahlung zum 31.12.1996 erfolgswirksam erfasst und den Rückzahlungsanspruch zum 31.12.1997 aktiviert habe. Aufgrund der Zahlungsverweigerung der Z. sei der Rückzahlungsanspruch indessen zum gleichen Zeitpunkt wertzuberichtigen gewesen. Auf den Rückzahlungsanspruch habe sie bis heute nicht verzichtet. 42

Durch die von der Betriebsprüfung vorgeschlagene rechtliche Bewertung werde verkannt, dass die Klägerin mit der irrtümlichen Durchleitung der Zuschüsse an die Z. nicht eine fremde 43

Verbindlichkeit der neuen Gesellschafter, sondern eine eigene Verbindlichkeit zu erfüllen bezweckt habe. Da die Zahlung aufgrund der irrigen Annahme, eine eigene Verbindlichkeit zu erfüllen, geleistet worden sei, könne hierdurch den Neugesellschaftern kein Vermögensvorteil zugewandt worden sein.

Schließlich habe der Beklagte nicht berücksichtigt, dass in der Konsequenz der nach seiner Auffassung vorzunehmenden gewinnerhöhenden Ausbuchung der Drohverlustrückstellung im Jahre 1996 im Gegenzug auch im Jahre 1999 die gewinnerhöhende Auflösung dieser Rückstellung in Höhe von ... DM entfallen müsse. Dies führe zu einem negativen zu versteuernden Einkommen 1999 in Höhe von ./... DM. Für den Fall der Erfolglosigkeit ihrer Einsprüche und etwaigen Rechtsmittel beantrage sie, den zum 31.12.1999 verbleibenden Verlustabzug in höchstmöglichem Umfang (... DM) auf das Jahr 1998 zurückzutragen. 44

Mit den nach § 10 d Abs. 1 Satz 2 EStG in Verbindung mit § 8 Abs. 1 KStG (1998) bzw. § 164 Abs. 2 AO (1999) geänderten Bescheiden über Körperschaftsteuer und Feststellungen gemäß § 47 Abs. 2 KStG vom 00.00.0000 entsprach der Beklagte diesem Hilfsantrag mit der Maßgabe, dass er das zu versteuernde Einkommen des Jahres 1999 mit ./... DM feststellte. Die Abweichung zu dem Antrag der Klägerin in Höhe von ... DM beruhte dabei auf der unstreitig mit ... DM statt ... DM auszubuchenden Gewerbesteuerückstellung. 45

Mit Einspruchsentscheidung vom 00.00.0000 wies der Beklagte sodann die Einsprüche der Klägerin als unbegründet zurück. 46

Zur Begründung wies er darauf hin, dass schwebende Geschäfte im Sinne des § 249 Abs. 1 Satz 1 2. Alternative HGB nur auf der Grundlage gegenseitiger, auf Leistungsaustausch gerichteter Verträge im Sinne der §§ 320 ff. BGB beruhen könnten, wie auch der Große Senat des BFH mit Beschluss vom 23.6.1997 GrS 2/93, BStBl II 1997, 735, bestätigt habe. Ein solches zweiseitiges Rechtsgeschäft liege im Streitfall nicht vor. Die Abhängigkeit der Genehmigung nach § 42 PBefG von Bedingungen und Auflagen begründe kein wirtschaftliches Austauschverhältnis zwischen der Bezirksregierung N. und der Klägerin. Die mit der Genehmigung entstehenden rechtlichen Verpflichtungen bestünden lediglich darin, eine konkret beschriebene Verkehrsleistung künftig gegenüber den potentiellen Fahrgästen anbieten zu müssen. Hierdurch entstehe aber kein schwebendes Vertragsverhältnis zu der Genehmigungsbehörde. Die möglicherweise künftig entstehenden Verluste aus dem Betrieb der genehmigten regionalen Personenbeförderung gehörten deshalb als künftiger Aufwand in spätere Rechnungsperioden. 47

Dagegen spreche nicht, dass der drohende Verpflichtungsüberschuss bereits zum 31.12.1996 bestanden habe. Denn alleine ein Verpflichtungsüberhang berechtere mangels synallagmatischer Verknüpfung mit einer Gegenleistung im Rahmen eines gegenseitigen Vertrages noch nicht zur Bildung einer Drohverlustrückstellung. Der Einnahmearbeitungsvertrag des X. sei hinsichtlich der Beurteilung, ob ein schwebendes Geschäft vorliegt, nicht entscheidungserheblich, da er das Verhältnis zwischen der Genehmigungsbehörde und der Klägerin nicht berühre. Der Unterschied zu einem Verpflichtungsüberhang aus einem schwebenden Geschäft liege vorliegend darin, dass die Klägerin hier für den Fall Verluste befürchten müsse, dass es nicht zu einer ausreichenden Anzahl von Vertragsabschlüssen mit den Fahrgästen als hierfür alleine in Betracht kommenden Vertragspartnern komme. Die Erlaubnis der Ausübung eines Geschäftsbetriebs, der mit drohenden Anlaufverlusten verbunden sei, berechtere auch in anderen Fallgestaltungen wie dem Betrieb einer Apotheke, eines Krankenhauses oder eines Versicherungsunternehmens nicht zur Bildung einer Drohverlustrückstellung, obwohl auch in diesen Fällen die Genehmigung von Bedingungen und Auflagen abhängig gemacht werde. 48

Grund hierfür sei – anders als bei den von der Klägerin angeführten Energie- und Wärmelieferungsverträgen – das Fehlen eines zweiseitigen Geschäftes. Denn die Genehmigungsbehörde sei nicht Abnehmer einer Lieferung oder Leistung. Auf die Begründung einer Betriebspflicht komme es nicht an.

Die nach dem Vortrag der Klägerin irrtümliche Weiterleitung der Ausgleichszahlung nach § 45 a PBefG stehe der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht entgegen. Denn eine verdeckte Gewinnausschüttung setze keine auf die Vorteilszuwendung mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis bezogene Absicht voraus. Selbst wenn im Streitfall im Rahmen der Veräußerung der Anteile eine entsprechende Zahlungsverpflichtung der Klägerin begründet worden wäre, so hätte auch deren Erfüllung zu einer gesellschaftsrechtlich veranlassten Vermögensminderung geführt. Denn durch die Übernahme einer derartigen Verpflichtung hätte die Klägerin allein im Interesse der Entlastung ihrer Neugesellschafter gehandelt.

Durch die spätere Einbuchung des Rückforderungsanspruches gegenüber der Z. könne die bereits durch den Abfluss der Mittel verwirklichte verdeckte Gewinnausschüttung nicht rückabgewickelt werden. Der Rückzahlungsanspruch der Klägerin stelle steuerrechtlich vielmehr eine Einlageforderung dar und wirke sich damit nicht auf die Höhe des Einkommens der Klägerin aus. Der Grundsatz, dass zu aktivierende zivilrechtliche Ansprüche einer Kapitalgesellschaft der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung bis zu einem Anspruchsverzicht oder einer Wertberichtigung entgegenstünden, könne nicht eingreifen, wenn der Gesellschafter aufgrund der vorangegangenen Vermögensminderung bereits einen Vermögensvorteil erlangt habe. Dies müsse in gleicher Weise gelten, wenn – wie im Streitfall – Schuldner des Rückforderungsanspruches ein mit dem Gesellschafter nicht identischer Dritter sei.

Mit der hiergegen erhobenen Klage macht die Klägerin ergänzend geltend, dass ein schwebendes Geschäft im Sinne des § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB auch außerhalb eines zweiseitig verpflichtenden Vertragsverhältnisses vorliegen könne. Entscheidend sei, ob ein bilanzrechtliches Synallagma vorliege, in dessen Rahmen Ansprüche und Verpflichtungen zu saldieren seien. Der Begriff des Synallagmas erfahre dadurch zwei Erweiterungen. Zum einen könnten neben schuldrechtlichen Rechtsverhältnissen auch gesellschaftsrechtliche, organisationsrechtliche und öffentlich-rechtliche Rechtsverhältnisse ein schwebendes Geschäft darstellen. Zum anderen könnten auch mehrere Rechtsgeschäfte zu einem schwebenden Geschäft zusammengefasst werden, wenn sie zwingend und unabdingbar miteinander verknüpft seien.

Die Verknüpfung zwischen dem öffentlich-rechtlichen Rechtsverhältnis und den privatrechtlichen Beförderungsverträgen könne entgegen der Auffassung des Beklagten nicht als unerheblich angesehen werden. Diese Verknüpfung folge aus der mit der Genehmigung verbundenen Bereitstellungspflicht. Im Hinblick auf diese Bereitstellungspflicht unterscheide sich die Genehmigung nach § 42 PBefG von sonstigen mit Bedingungen und Auflagen versehenen Erlaubnissen. Durch sie werde der wirtschaftliche und rechtliche Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung begründet. Die Unausgeglichenheit zwischen den zu erwartenden Einnahmen und den aufzuwendenden Kosten verpflichte daher zur Rückstellungsbildung.

Hinsichtlich der Weiterleitung der Erstattung nach § 45 a PBefG an die Z. erkenne der Beklagte, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung immer einen zweckgerichteten Vorgang zur vermögensmäßigen Begünstigung der Anteilseigner voraussetze, da es anderenfalls an der erforderlichen Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis fehle. Irrtümliche

Zahlungen schlossen demgegenüber eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis und damit eine verdeckte Gewinnausschüttung aus.

In dem wegen des weiteren Erstattungsbetrages i.H.v. ... DM zwischen den Parteien des Anteilskaufvertrages geführten Rechtsstreit sei der Z. mit Urteil des LG N. vom 00.00.0000 –.... – kein Zahlungsanspruch gegen die neuen Anteilseigner, sondern lediglich ein Anspruch auf Verschaffung des Betrages aus dem Vermögen der S. zuerkannt worden. Erst mit dem Berufungsurteil des OLG N. vom 00.00.0000 –... - sei geklärt worden, dass allein die Anteilseigner zum Ausgleich der Erstattungsbeträge verpflichtet seien. Dies zeige, dass durchaus Raum für eine rechtsirrtümliche Beurteilung bestanden habe.

54

Weiterhin sei zu berücksichtigen, dass die Geschäftsführer der Klägerin nicht zu deren Anteilseignern gehörten. Neben Herrn L., der zunächst – so auch bei Weiterleitung des Erstattungsbetrages im Jahre 1997 – in Personalunion Geschäftsführer der Z. gewesen sei, hätten bis zum 00.00.0000 (Datum der HR-Eintragung) Herr R., sodann bis zum 00.00.0000 Herr G. und ab dem 3.8.1998 der mittlerweile alleinige aktuelle Geschäftsführer Q. als gesetzliche Vertreter der Klägerin fungiert.

55

Die Zahlung des Erstattungsbetrags an die Z. sei seinerzeit durch den Geschäftsführer L. veranlasst worden. Über diese Zahlung seien weder die Gesellschafter der Klägerin noch die Mitglieder des Aufsichtsrats informiert worden. Mit Schreiben vom 00.00.0000 habe der damalige Aufsichtsratsvorsitzende der Klägerin die Geschäftsführung auf ihren Rechtsirrtum hingewiesen und am gleichen Tag mit Schreiben an die Z. diese zur Rückzahlung des irrtümlich gezahlten Betrages aufgefordert.

56

Hinsichtlich der Durchführung der Zahlung liege kein Beschluss der hierfür zuständigen Organe der Klägerin vor. Dies wäre aber Voraussetzung für die Erfüllung einer Verbindlichkeit der Gesellschafter gewesen. Ein solcher Zweck sei der Zahlung auch von keinem der Beteiligten beigelegt worden. Selbst die Z. habe ihren Anspruch gegenüber den Neugesellschaftern nicht als erloschen angesehen, sondern diesen und die Erstattung darüber hinausgehender Ausgleichszahlungen weiterhin gegenüber den Neugesellschaftern gerichtlich geltend gemacht.

57

Aus der Tatsache, dass die Klägerin von ihrem Rückzahlungsanspruch Gebrauch gemacht und zu keinem Zeitpunkt auf einen solchen verzichtet habe, werde deutlich, dass sie mit der ursprünglichen Zahlung keine zweckgerichtete vermögensmäßige Begünstigung der Neugesellschafter beabsichtigt habe. Weitere Einzelheiten – auch zu den Gründen der ursprünglich rechtsirrtümlichen Beurteilung der Angelegenheit - ergäben sich aus dem am 21.12.2000 übersandten Vermerk des Rechtsanwalts O. (Bp-Handakte Bd. III, Teil XV). Ein solche Begünstigung der Gesellschafter wäre nur gegeben, wenn die Klägerin auf einen bestehenden Schadensersatzanspruch verzichtet hätte. Die Geltendmachung des Rückforderungsanspruches habe nicht der Rückgängigmachung einer verdeckten Gewinnausschüttung, sondern lediglich der Korrektur eines Bilanzierungs- und Buchungsirrtums gedient. Für die Rechtsfolge der Hinzurechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung bleibe aufgrund der erfolgswirksamen Aktivierung des Erstattungsanspruchs bereits mangels Vermögensminderung kein Raum. Auch die Wertberichtigung des Rückzahlungsanspruchs zum 31.12.1997 könne keine verdeckte Gewinnausschüttung auslösen. Hierbei handele es sich lediglich um eine bilanzielle Behandlung der Forderung entsprechend den gesetzlichen Buchführungsvorschriften (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).

58

Zwischenzeitlich habe die Klägerin auf der Grundlage eines Vergleichs ihren Rückforderungsanspruch zuzüglich Zinsen durch Zahlung der Rechtsnachfolgerin der Z. realisieren können. Daraus werde deutlich, dass die Klägerin ihren Anteilseignern durch die irrtümliche Auszahlung keinen Vermögensvorteil verschafft habe.

Die Klägerin beantragt,

60

1. die Bescheide über Körperschaftsteuer und Feststellungen gemäß § 47 Abs. 2 KStG für die Jahre 1996 und 1997 vom 00.00.0000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung aufzuheben, 61
2. die Bescheide über Körperschaftsteuer und Feststellungen gemäß § 47 Abs. 2 KStG für die Jahre 1998 und 1999 vom 00.00.0000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung und die vorausgegangenen Bescheide vom 00.00.0000 aufzuheben,
3. den Bescheid auf den 1.1.1997 über den Einheitswert des Betriebsvermögens vom 00.00.0000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung aufzuheben,
4. hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

62

die Klage abzuweisen.

63

Er hält daran fest, dass Voraussetzung für die Bildung einer Drohverlustrückstellung ein zweiseitiges Rechtsgeschäft sei. Es möge sein, dass der Begriff Synallagma weiter gefasst werden könne. Ein auf Leistungsaustausch gerichtetes Vertragsverhältnis sei aber im Streitfall nicht erkennbar. Durch die Betriebspflicht werde auch kein wirtschaftlicher und rechtlicher Zusammenhang zwischen der Bedienung der Linie und dem Beförderungsentgelt begründet, der zur Bildung einer Verlustrückstellung verpflichte.

64

Hinsichtlich der Ausführungen der Klägerin zu ihrer Motivation bei der Weiterleitung des Erstattungsbetrages an die Z. sei entscheidend, dass diese nur anhand der objektiv nach außen in Erscheinung tretenden Merkmale des Einzelfalles festgestellt werden könne. Im Streitfall habe die Klägerin durch den Abfluss der Mittel eine gesellschaftsrechtlich veranlasste Vermögensminderung erlitten, auch wenn sie ohne Rechtsgrund gezahlt habe. Mit der Weiterleitung des Erstattungsbetrages an die Z. habe die Klägerin unter Abkürzung des Zahlungsweges die Kaufpreisverpflichtung ihrer Anteilseigner erfüllt. Von einer bloßen Fehlbuchung oder einem Irrtum könne nach alledem nicht ausgegangen werden. Vielmehr habe der Sachverhalt die Kenntnis spezieller Regelungen des Übertragungsvertrages und insbesondere ein vorgeschaltetes Tätigwerden der aus dem Kaufvertrag verpflichteten Gesellschafter/-Geschäftsführer vorausgesetzt. Handle es sich also nicht um einen innerbetrieblichen Schaden der Klägerin, sondern um eine außerbetriebliche Schadenszuführung, die durch die Gesellschafter-Geschäftsführer gesellschaftsrechtlich mitveranlasst sei, habe diese Ausschüttungscharakter.

65

Die Vermögensminderung könne nicht durch Einbuchung einer schuldrechtlichen Ersatzforderung rückgängig gemacht werden. Vielmehr stelle der Ersatzanspruch und seine Erfüllung das Gegenstück zu der Ausschüttung dar und werde daher als verdeckte Einlage behandelt. Dem Umstand, dass schlussendlich die Rückzahlung erfolgt sei, komme keine entscheidungserhebliche Bedeutung zu.

66

In der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin eine Liste der erteilten Genehmigungen und Erträge für die von ihr betriebenen Linien vorgelegt. Hierauf und auf die in der Bp-Handakte,

67

Band III, Teil XIV, abgeheftete Kopie der Genehmigungsurkunde vom 00.00.0000 wird Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist nur teilweise begründet.

I.

Die Weiterleitung des Erstattungsbetrages in Höhe von ... DM an die Z. rechtfertigt nicht die Hinzurechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung unter Herstellung der Ausschüttungsbelastung.

1.

Unter einer verdeckten Gewinnausschüttung im Sinne von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirkt und nicht im Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht (vgl. BFH-Urteile vom 22. Februar 1989 I R 44/85, BFHE 156, 177, BStBl II 1989, 475 und I R 9/85, BFHE 156, 428, BStBl II 1989, 631; vom 29. Juli 1992 I R 18/91, BFHE 169, 71, BStBl II 1993, 139; vom 7.8.2002 I R 2/02, BFHE 200, 197, BStBl II 2004, 131). Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der BFH eine Veranlassung der Vermögensminderung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter oder einer diesem nahestehenden Person einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (ständige Rechtsprechung, vgl. z. B. BFH-Urteile vom 14. März 1990 I R 6/89, BFHE 160, 459, BStBl II 1990, 795 und vom 2. Dezember 1992 I R 54/91, BFHE 170, 119, BStBl II 1993, 311 m. w. N.).

Ist der begünstigte Gesellschafter ein sogenannter Beherrschender, kann die Vermögensminderung nach ständiger Rechtsprechung auch dann ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, wenn der Leistung an den Gesellschafter oder eine diesem nahestehende Person keine klare und von vornherein abgeschlossene Vereinbarung zugrunde liegt oder die entsprechende Vereinbarung nicht durchgeführt worden oder zivilrechtlich unwirksam ist (z. B. BFH-Urteile vom 14. März 1990 a. a. O.; vom 13. März 1991 I R 1/90, BFHE 164, 255, BStBl II 1991, 597; vom 17. September 1992 I R 89 - 98/91, BFHE 169, 171, BStBl II 1993, 141).

Die Rechtsfolge des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG dient dem Zweck, Gewinnminderungen zu korrigieren, die bei einer Kapitalgesellschaft unter den vorgenannten Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung eingetreten sind. Die zu korrigierende Gewinnminderung ist anhand der Steuerbilanz zu ermitteln, wie sie ohne Rücksicht auf die Rechtsfolgen des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz aufgestellt wurde (Urteile des BFH vom 23. Juni 1993 I R 72/92, BFHE 172, 51, BStBl II 1993, 801; vom 29. Juni 1994 I R 137/93, BFHE 175, 347; vom 14. September 1994 I R 6/94, BFHE 175, 412, BStBl II 1997, 89). Daraus folgt, dass zivilrechtliche Ansprüche einer Kapitalgesellschaft, die aufgrund des gleichen Geschäftsvorfalles in der Steuerbilanz erfolgswirksam zu aktivieren sind, in diesem Umfang die Rechtsfolge des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ausschließen. Wird eine solche Forderung tatsächlich nicht aktiviert, so ist die Steuerbilanz als solche zu berichtigen. Dies gilt etwa, wenn die bilanzielle Neutralisierung einer innerbetrieblichen Schadenszuführung durch

Einbuchung einer (schuldrechtlichen) Ersatzforderung aufgrund einer bloßen Fehlbuchung unterblieben ist. Eine verdeckte Gewinnausschüttung kann dann erst gegeben sein, wenn die Gesellschaft auf die Ersatzforderung endgültig verzichtet. Für die Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG außerhalb der Steuerbilanz ist kein Raum. (Urteile des BFH vom 24. März 1998 I R 88/97, BFH/NV 1998, 1374; vom 13. September 2000 I R 10/00, BFH/NV 2001, 584; vom 18. April 2002 III R 43/00, BFHE 199, 140, BStBl II 2003, 149).

Dagegen ist die Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG dann nicht ausgeschlossen, wenn die Aktivierung der Forderung der Rückgängigmachung einer verdeckten Gewinnausschüttung dient. So liegt es bei gesellschaftlich mitveranlassten und damit außerbetrieblichen Schadenszuführungen, die Ausschüttungscharakter haben. In diesem Fall stellt der Ersatzanspruch das Gegenstück (den actus contrarius) zu der Ausschüttung dar und wird als solcher als verdeckte Einlage (§ 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG) behandelt (Urteile des BFH vom 18. Dezember 1996 I R 26/95, BFHE 182, 190; vom 29. Mai 1996 I R 118/93, BFHE 180, 405, BStBl II 1997, 92; vom 24. März 1998, a.a.O.; vom 30. Mai 2001 I B 176/00, BFH/NV 2001, 1456; vom 18. April 2002, a.a.O.; vom 22. Oktober 2003 I R 23/03, BFH/NV 2004, 667; vom 25. Mai 2004 VIII R 4/01, BFHE 207, 103, BFH/NV 2005, 105; jeweils m. w. N.).

Eine verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist zugleich eine andere Ausschüttung im Sinne des § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG, wenn die der Vermögensminderung entsprechenden Werte bei der Kapitalgesellschaft abfließen (BFH-Urteil vom 4. Dezember 1991 I R 63/90, BFHE 166, 279, BStBl II 1992, 362; vom 29. Juli 1992, a. a. O.; vom 14.7.2004 I R 16/03, BFHE 207, 147, BStBl II 2004, 1010).

2. 78

Mit diesen von dem erkennenden Senat gebilligten Rechtsprechungsgrundsätzen ist die Rechtsauffassung des Beklagten, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht die Absicht der Vorteilszuwendung mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis voraussetze, nicht zu vereinbaren. Gleiches gilt von der Aussage des Beklagten, dass unabhängig von der Zweckrichtung einer betrieblichen Schadenszuführung deren Ausgleich durch einen Ersatzanspruch gegenüber dem Gesellschafter oder einem Dritten einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht entgegenstehen könne, wenn der Gesellschafter aufgrund der "vorangegangenen Vermögensminderung" bereits einen Vermögensvorteil erlangt habe. Der Beklagte verkennet hierbei vielmehr, dass gerade die Motivation einer Vermögensverschiebung für deren erforderliche Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis und damit die Abgrenzung zwischen innerbetrieblicher und außerbetrieblicher Schadenszuführung entscheidend ist. Dementsprechend kann es bei dem Ausgleich einer nicht gesellschaftsrechtlich veranlassten und damit innerbetrieblichen Schadenszuführung durch einen Ersatzanspruch bereits nicht zu einer Vermögensminderung kommen, da dieser – anders als auf gesellschaftsrechtlich veranlasster Schadenszuführung beruhende Ersatzansprüche – erfolgswirksam zu aktivieren ist. Selbst wenn aber aufgrund einer Wertminderung dieses Ersatzanspruchs vor dem Bilanzstichtag diese Aktivierung entfällt, kann sich dadurch eine betrieblich veranlasste Vermögensminderung nicht nachträglich in eine auf gesellschaftsrechtlicher Veranlassung basierende Vermögensminderung wandeln. In einem solchen Fall ist vielmehr infolge der ausschließlichen betrieblichen Veranlassung der Eigenkapitalminderung für eine Einkommenszurechnung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG kein Raum.

3. 80

81

Im Streitfall fehlt es an der für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung erforderlichen gesellschaftlich veranlassten Vermögensminderung, da die Weiterleitung des Erstattungsbetrages nach Überzeugung des Senats auf der irrtümlichen und demgemäss nicht durch das Gesellschafterinteresse motivierten Annahme des Bestehens einer schuldrechtlichen Verpflichtung gegenüber der Z. beruhte. Die Annahme einer solchen eigenen Verpflichtung schließt indessen den von dem Beklagten vermuteten Leistungszweck einer schuldbefreienden Zahlung auf die Verbindlichkeit der Anteilseigner aus. Der durch diese rechtsgrundlose Leistung gemäß § 812 Abs. 1 Satz 1 1. Alternative BGB ausgelöste Rückzahlungsanspruch gegenüber der Z. war nicht actus contrarius einer auf gesellschaftsrechtlicher Veranlassung beruhenden außerbetrieblichen Schadenszuführung mit Ausschüttungscharakter und wäre daher im Falle eines Anerkenntnisses bis zur Bilanzerstellung erfolgswirksam zu aktivieren gewesen. Die in der berichtigten Bilanz zum 31.12.1997 durch Wertberichtigung des Rückzahlungsanspruchs im Ergebnis zutreffend ausgewiesene Vermögensminderung konnte bei dieser Sachlage keinesfalls auf gesellschaftsrechtlicher Veranlassung beruhen. Sie war vielmehr allein Folge des bei der Bilanzierung einer Forderung aus ungerechtfertigter Bereicherung zu berücksichtigenden Vorsichtsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Schließlich hat die Klägerin auf diesen Rückzahlungsanspruch auch nicht nachträglich verzichtet.

Die dieser rechtlichen Einordnung zugrunde liegende Tatsachenwürdigung stützt sich zunächst auf dem Umstand, dass der die Auszahlung veranlassende Geschäftsführer L. in keinem erkennbaren Näheverhältnis zu den Anteilseignern stand, so dass ein Motiv für die Verletzung der ihm nach § 43 GmbHG obliegenden Pflichten durch deren Begünstigung nicht erkennbar ist. Gleiches gilt für den Zahlungsempfänger Z., dessen Geschäftsführer Herr L. zum Zeitpunkt der Weiterleitung des Erstattungsbetrages in Personalunion gewesen ist. 82

Mit der Darstellung der Klägerin, dass Herr L. aufgrund einer Fehlinterpretation des § 3 Abs. 4 des Anteilsübertragungsvertrages von einer eigenen Verbindlichkeit der Klägerin gegenüber der Z. ausgegangen sei, korrespondiert auch die der Bilanzberichtigung im Jahre 1999 vorangegangene konsequente Dokumentation des Vorgangs über zwei Bilanzierungszeiträume. Denn eine entsprechende Verbindlichkeit war bereits in dem im ...1997 testierten Jahresabschluss zum 31.12.1996, also ... Monate vor der Weiterleitung des Erstattungsbetrages, eingebucht und sodann bei Geldabgang in der am 00.00.1998 testierten Bilanz für das Folgejahr ausgebucht worden. Die Konsequenz aus der Mitte 1998 erlangten besseren Rechtserkenntnis, dass der Anspruch der Z. aus dem Anteilsübertragungsvertrag sich nur gegen die Anteilseigner richten könne, haben die Verantwortlichen der Klägerin sodann mit der Bilanzberichtigung im Jahr 1999 ohne Einwirkung des Beklagten oder seiner Prüfungsbehörden selbst gezogen. Für die Deutung, dass Herr L. von einer treuhänderisch für die Z. vereinnahmten Nachzahlung ausging, spricht weiterhin die Nettoauszahlung ohne Berücksichtigung der in dem Anteilsübertragungsvertrag angesprochenen steuerlichen Belastung. Im übrigen fehlte es, wie die Klägerin unter Hinweis auf die nachträgliche Intervention des Aufsichtsratsvorsitzenden glaubhaft vorgetragen hat, an einer Beteiligung der für eine Begünstigung der Anteilseigner intern entscheidungsbefugten Organe. Dies alles zeigt bereits bei lebensnaher Betrachtung, dass es eine Abstimmung zwischen den Anteilseignern und den in den Jahren 1996 und 1997 amtierenden beiden Geschäftsführern der Klägerin über eine gesellschafterbegünstigende schuldbefreiende Zahlung auf deren Verbindlichkeit nicht gegeben haben kann. 83

Dass durchaus Raum für eine rechtsirrtümliche Beurteilung der Rechtswirkungen des Anteilsübertragungsvertrags in Bezug eine Zahlungsverpflichtung der Klägerin gesehen werden muss, bestätigt überdies augenfällig das Urteil des Landgerichts N. vom 00.00.0000, 84

mit dem der Z. zunächst ein Anspruch auf Verschaffung des Betrages aus dem Vermögen der Klägerin zuerkannt worden ist. Bereits aus diesem Grunde kann dem Argument des Beklagten, dass die Weiterleitung des Erstattungsbetrages ein vorgeschaltetes Tätigwerden der Geschäftsführer und die Kenntnis spezieller Regelungen des Übertragungsvertrages vorausgesetzt hätte, keine entscheidende Bedeutung zukommen. Denn auch durch eine derartige spezielle Kenntnis konnte eine von der jetzt als richtig erkannten Aussage des Vertrags abweichende rechtliche Würdigung nicht mit Sicherheit ausgeschlossen werden.

Schließlich liegt auch kein Anhaltspunkt für einen Verzicht der Klägerin auf den ihr zugewachsenen Rückzahlungsanspruch aus ungerechtfertigter Bereicherung vor. Vielmehr hat die Klägerin diesen Rückzahlungsanspruch von Beginn an konsequent gegenüber der Z. verfolgt. Dass mit der gerichtlichen Geltendmachung dieses Anspruchs im Hinblick auf den seit dem Jahr 2000 laufenden Parallelprozess wegen der auf gleicher Rechtsgrundlage beruhenden Erstattungsforderung von ... DM zugewartet wurde, ist wirtschaftlich vernünftig und keinesfalls zu beanstanden.

II.

Im übrigen sind die angefochtenen Steuer- und Feststellungsbescheide rechtmäßig

und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

Der Beklagte ist bei Erlass der streitbefangenen Bescheide zu Recht davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für die Bildung einer Drohverlustrückstellung zum 31.12.1996 wegen der von der Klägerin prognostizierten Betriebsverluste nicht vorlagen. Auch die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten aufgrund der mit den Genehmigungen verbundenen Betriebs-, Bereitstellungs- und Beförderungspflicht kommt im Streitfall nicht in Betracht.

1.

Nach § 8 Abs. 1 KStG in Verbindung mit § 5 Abs. 1 EStG sind Kaufleute, die wie die Klägerin zur Führung von Büchern und Aufstellung von Abschlüssen verpflichtet sind, handels- und steuerrechtlich verpflichtet, bei der Bilanzierung die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachten. Für die Bildung von Rückstellungen enthält § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB einen nach § 5 Abs. 1 EStG auch steuerrechtlich zu beachtenden Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 12. Dezember 1991 IV R 28/91, BFHE 167, 334, BStBl II 1992, 600, m. w. N.; vom 3. Dezember 1991 VIII R 88/87, BFHE 167, 322, BStBl II 1993, 89). Danach müssen Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet werden. Ein solcher Verlust droht, wenn der Wert der eigenen Leistung die Gegenleistung übersteigt. Das gilt auch für Dauerschuldverhältnisse (BFH-Urteile vom 3. Juli 1980 IV R 138/76, BFHE 131, 57, BStBl II 1980, 648; vom 27. Juli 1988 I R 133/84, BFHE 154, 121, BStBl II 1988, 999; vom 15. April 1993 IV R 75/91, BFHE 171, 434, m. w. N.; vom 3. Februar 1993 I R 37/91, BFHE 170, 247, BStBl II 1993, 441; vom 15. Oktober 1997 I R 16/97, BFHE 184, 439, BStBl II 1998, 249, m. w. N.).

Schwebende Geschäfte i.S. des § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB sind gegenseitige auf Leistungsaustausch gerichtete Verträge i.S. der §§ 320 ff. BGB (BFH-Urteile vom 25. Januar 1984 I R 7/80, BFHE 140, 449, BStBl II 1984, 344, und vom 13. November 1991 I R 78/89, BFHE 166, 95, BStBl II 1992, 177), die hinsichtlich der vereinbarten Sach- oder Dienstleistungspflicht --abgesehen von unwesentlichen Nebenpflichten-- noch nicht voll erfüllt

sind (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 167, 322, BStBl II 1993, 89, und BFHE 170, 247, BStBl II 1993, 441, m. w. N.). Wann eine vertragliche Verpflichtung in diesem Sinne erfüllt und der Schwebezustand beendet ist, bestimmt sich bei Dauerschuldverhältnissen nicht entscheidend nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts, sondern nach dem wirtschaftlichen Gehalt der Sachleistung (vgl. BFH-Urteile vom 20. Mai 1992 X R 49/89, BFHE 168, 182, BStBl II 1992, 904; vom 6. April 1993 VIII R 86/91, BFHE 171, 221, BStBl II 1993, 709).

Ansprüche und Verbindlichkeiten aus einem schwebenden Geschäft dürfen in der Bilanz grundsätzlich nicht berücksichtigt werden, weil während des Schwebezustands die (widerlegbare) Vermutung besteht, dass sich die wechselseitigen Rechte und Pflichten aus dem Vertrag wertmäßig ausgleichen (st. Rspr., vgl. z.B. BFH-Urteile vom 26. August 1992 I R 24/91, BFHE 169, 163, BStBl II 1992, 977; in BFHE 140, 449, BStBl II 1984, 344; vom 26. Juni 1980 IV R 35/74, BFHE 130, 533, BStBl II 1980, 506; vom 7. September 1954 I 50/54 U, BFHE 59, 311, BStBl III 1954, 330). Ein Bilanzausweis ist nur geboten, wenn und soweit das Gleichgewicht solcher Vertragsbeziehungen durch Vorleistungen oder Erfüllungsrückstände eines Vertragspartners gestört ist oder aus diesem Geschäft ein Verlust droht (BFH-Urteile vom 25. Oktober 1994 VIII R 65/91, BFHE 176, 359, BStBl II 1995, 312; vom 15. April 1993 IV R 75/91, BFHE 171, 434; vom 4. Juni 1991 X R 136/87, BFHE 165, 349, BStBl II 1992, 70 und in BFHE 167, 322, BStBl II 1993, 89, m. w. N.). Nach § 5 Abs. 4 a in Verbindung mit § 52 Abs. 6 a EStG in der Fassung des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform vom 29. Oktober 1997 (nunmehr § 52 Abs. 13 EStG) dürfen Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften letztmals für das Wirtschaftsjahr gebildet werden, das vor dem 1. Januar 1997 endet.

Die Pflicht zur Verlustrückstellung ergibt sich aus dem bilanzrechtlichen Imparitätsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Das Imparitätsprinzip zielt darauf ab, im Interesse der Kapitalerhaltung und des Gläubigerschutzes künftige Rechnungsperioden von vorhersehbaren Risiken und Verlusten freizuhalten, die am Bilanzstichtag zwar noch nicht realisiert, aber (z.B. durch den Abschluss nachteiliger Verträge) bereits verursacht sind. Die als Verlust ermittelten Beträge sollen mit Hilfe der Rückstellung von der Gewinnverteilung ausgenommen und für einen späteren Bedarf bereitgehalten werden.

Durch die Rückstellung dürfen jedoch nur objektiv zu erwartende ("drohende") Verluste antizipiert werden; die bloße Möglichkeit, dass das eingeleitete Geschäft mit einem Verlust abgeschlossen wird, reicht hierfür nicht aus (BFH-Urteile vom 16. November 1982 VIII R 95/81, BFHE 137, 427, BStBl II 1983, 361; vom 5. November 1957 I 163/56 U, BFHE 66, 57, BStBl III 1958, 24). Ein Verlust "droht", wenn konkrete Anzeichen dafür vorliegen, dass der Wert der eigenen Verpflichtungen aus dem Geschäft den Wert des Anspruchs auf die Gegenleistung übersteigt (sog. Verpflichtungs- oder Aufwendungsüberschuss; BFH-Urteil in BFHE 170, 247, BStBl II 1993, 441, m. w. N.). Entscheidend hierfür sind die objektiven Wertverhältnisse am Bilanzstichtag (BFH-Urteil vom 8. März 1995 II R 10/92, BFHE 177, 132, m. w. N.). Bei Dauerschuldverhältnissen, die ein Absatzgeschäft zum Gegenstand haben, ist zur Ermittlung des Verpflichtungsüberschusses der Wert des Anspruchs auf die Gegenleistung mit dem Geldwert der Aufwendungen zu vergleichen, die zur Bewirkung der Leistung erforderlich sind (Urteil des BFH vom 19. Juli 1983 VIII R 160/79, BFHE 139, 244, BStBl II 1984, 56).

2.

Im Streitfall stellen die gemäß § 21 Abs. 1 PBefG erteilten Betriebsgenehmigungen der Bezirksregierung N. kein - ggf. in einer Bewertungseinheit zu erfassendes, vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 184, 439, BStBl II 1998, 249, m. w. N. - schwebendes Geschäft i.S.d. § 249

Abs. 1 Satz 1 HGB dar, da hierdurch keine gegenseitigen, auf Leistungsaustausch gerichteten Rechtsverhältnisse begründet werden. Dies gilt auch unter Einbeziehung der künftig abzuschließenden Beförderungsverträge und des bestehenden Einnahmearbeitungsvertrages des X..

2.1 98

Die Genehmigungsbehörde tritt der Klägerin bei der Erteilung der Konzession nicht als Vertragspartner im Rahmen fiskalischen oder öffentlichen-rechtlichen Handelns, sondern rein hoheitlich gegenüber. Denn mit den Genehmigungen trifft die Bezirksregierung einseitig eine auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtete Einzelfallregelung auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts i.S.d. § 35 VwVfG. Soweit die Klägerin in den Genehmigungsurkunden verpflichtet wird, den Fahrplan, die Beförderungsentgelte und –bedingungen einzuhalten, handelt es sich um nach 15 Abs. 3 PBefG zulässige unselbständige Nebenbestimmungen zu diesen Verwaltungsakten. Hinsichtlich dieser Verwaltungsaktsqualität besteht zwischen den Beteiligten auch kein Streit. 99

2.2 100

Die Klägerin überspannt den möglichen Bedeutungsinhalt des Rechtsbegriffs des wirtschaftlichen oder bilanzrechtlichen Synallagmas, wenn sie derartige durch Verwaltungsakte erteilte Betriebsgenehmigungen, erst künftig, also nach dem Bilanzstichtag, im Rahmen dieses Betriebs zu begründende Leistungsaustauschverhältnisse sowie eine diese Austauschverhältnisse antizipierende Einnahmearbeitungsabrede aufgrund eines einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs zu einem schwebenden Geschäft in Gestalt eines Dauerschuldverhältnisses zusammenfassen will. 101

2.2.1 102

Der Begriff des wirtschaftlichen Synallagmas ist in Rechtsprechung und Schrifttum zur Bestimmung und Abgrenzung des Saldierungs- oder Kompensationsbereiches, d. h. der einzubeziehenden Leistungen und Gegenleistungen, bei Ansatz und Bewertung einer Drohverlustrückstellung entwickelt worden. 103

Nach der Rechtsprechung des BFH, der der erkennende Senat folgt, gehören zu diesem Kompensationsbereich in jedem Fall die wechselseitigen Leistungen, zu denen sich die Vertragsparteien verpflichten, um die Gegenleistung des anderen Vertragspartners zu erhalten (BFH-Urteile vom 7. Juni 1988 VIII R 296/82, BFHE 153, 407, BStBl II 1988, 886; in BFHE 130, 533, BStBl II 1980, 506; vom 14. Januar 1958 I 185/57 U, BFHE 66, 190, BStBl III 1958, 75). Gegenstand der Verlustrückstellung ist nicht eine einzelne Verpflichtung aus dem schwebenden Vertrag, sondern das voraussichtliche negative Ergebnis (der "Verlust") aus diesem Geschäft. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB enthält insoweit eine Ausnahme von dem Verbot des § 246 Abs. 2 HGB, Forderungen und Verbindlichkeiten miteinander zu verrechnen. 104

Ob eine Leistung als Entgelt (Gegenleistung) zu beurteilen und bei der Saldierung von Aufwendungen und Erträgen aus dem schwebenden Geschäft zu berücksichtigen ist, bestimmt sich im Bilanzrecht nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten. In die Prüfung, ob sich Aufwendungen und Erträge ausgeglichen gegenüberstehen, sind deshalb nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 23. Juni 1997 (GrS 2/93, BFHE 183, 199, BStBl II 1997, 735, m. w. N.) nicht nur die final miteinander verknüpften Hauptleistungspflichten aus dem gegenseitigen Vertrag, also die Leistungen im Rahmen des schuldrechtlichen Synallagmas, einzubeziehen, sondern auch alle Nebenleistungen und sonstigen 105

wirtschaftlichen Vorteile, die nach dem Inhalt des Vertrages oder nach den Vorstellungen beider Vertragspartner (subjektive Geschäftsgrundlage) eine Gegenleistung für die vereinbarte Sachleistung darstellen (wirtschaftliches Synallagma). Denn einer finanziellen Vorsorge für künftige Gewinnermittlungszeiträume durch Passivierung einer Rückstellung bedarf es nicht, wenn ein "Verlust", der sich bei isolierter Betrachtung nur der vertraglichen Hauptleistungen ergibt, durch wirtschaftliche Vorteile aus dem Geschäft in seiner Gesamtheit kompensiert wird. Dem entspricht es, dass gemäß § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB Rückstellungen nur in Höhe des Betrages anzusetzen sind, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist. Vernünftige kaufmännische Beurteilung gebietet es, einen schwebenden Vertrag nicht nur in seinen negativen Aspekten zu erfassen, sondern auch die wirtschaftlichen Vorteile aus dem Vertrag zu berücksichtigen.

Nach insoweit übereinstimmender Auffassung der bilanzrechtlichen Kommentarliteratur können daher auch mehrere Verträge oder Rechtsverhältnisse für die bilanzielle Beurteilung zu einem einzigen schwebenden Geschäft zusammengefasst werden, wenn ein unmittelbarer rechtlicher oder wirtschaftlicher Zusammenhang besteht. Entscheidend soll hierbei deren unabdingbare kausale Verknüpfung sein (Adler/Düring/Schmaltz – ADS- , 6. Aufl., § 249, Tz. 143; Berger/M. Ring in: Beck'scher Bilanzkommentar, 5. Aufl., § 249, Tz. 64; Kusterer in: Glanegger/Güroff/Kirnberger/ Kusterer/Peuker/Ruß/ Selder/Stuhlfelner, HGB, 6. Aufl., § 249, Tz. 26a; Ballwieser in: Münchner Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Bd. 4, § 249, Tz. 63). Voraussetzung für eine derartige Zusammenfassung zur Bestimmung des Kompensationsbereichs ist aber nach Auffassung aller vorgenannten Autoren zunächst einmal das Zustandekommen eines auf Leistungsaustausch gerichteten und damit ggf. als schwebend zu qualifizierenden Rechtsverhältnisses. Hierzu muss zumindest ein bindendes Vertragsangebot, mit dessen Annahme zu rechnen ist, vorliegen (vgl. dazu auch BFH- Urteil in BFHE 137, 427, BStBl II 1983, 361). Mit der Voraussetzung der Ausrichtung auf den Austausch von Leistung und Gegenleistung werden dabei nur zwei- oder mehrseitig verpflichtende Rechtsgeschäfte oder rechtsgeschäftsähnliche Handlungen angesprochen. Einseitig verpflichtende Rechtshandlungen können demgegenüber kein schwebendes Geschäft i.S.d. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB begründen (so zutreffend: ADS, a.a.O., Tz. 141).

2.2.2 107

Demgemäss muss nach Auffassung des erkennenden Senats auch die unabdingbare kausale Verknüpfung weiterer Verträge oder Rechtsverhältnisse gerade in Bezug auf ein zum Bilanzstichtag bereits zustande gekommenes schwebendes Geschäft bestehen, um dieses ggf. in einen weiteren Kompensationsrahmen einstellen zu können. Eine einseitige Verpflichtung, die in rechtlichem oder wirtschaftlichem Zusammenhang mit nach diesem Stichtag zu erwartenden, auf Leistungsaustausch gerichteten Vertragsabschlüssen steht, kann hingegen nur im Rahmen der Einzelbewertung gewürdigt werden und ggf. eine Verbindlichkeitsrückstellung rechtfertigen.

An einem solchen, einer kausalen Verknüpfung mit weiteren Leistungen und Gegenleistungen aus anderen Rechtsbeziehungen zugänglichen zwei- oder mehrseitigen, auf Leistungsaustausch gerichteten und damit ggf. als schwebend zu qualifizierenden Rechtsverhältnis fehlt es indessen zu dem hier zu beurteilenden Bilanzstichtag 31.12. 1996. Zweiseitige, auf Leistungsaustausch gerichtete Rechtsverhältnisse konnten – soweit im Streitfall von Interesse – vielmehr allein bei der künftigen Leistungsanspruchnahme durch die Fahrgäste der Klägerin entstehen. Soweit die Einnahmeerwartungen der Klägerin aus diesen künftigen Vertragsbeziehungen maßgeblich durch die Aufteilungsabrede des X. bestimmt wurden, regelt auch diese Vereinbarung nicht die Bedingungen eines

Leistungsaustauschs zwischen den Vertragsparteien, sondern nur deren Rechtsstellung in Bezug auf die Gesamtheit der künftig abzuschließenden Fahrgastverträge.

3. 110

Selbst wenn man aber aus der mit den Genehmigungen verbundenen Betriebs-, Bereitstellungs- und Beförderungspflicht ableiten wollte, dass der deswegen bis zum Ablauf der Genehmigungen voraussehbare und bestimmbare Aufwand für die erst nach dem Bilanzstichtag zu begründenden Leistungsaustauschverhältnisse bilanziell vorweggenommen werden könnte, so stünde der Bildung einer solchen Drohverlustrückstellung doch jedenfalls die in § 21 Abs. 4 PBefG vorgesehenen Entpflichtungsmöglichkeit des Beförderungsunternehmers entgegen. 111

Danach kann die Genehmigungsbehörde den Unternehmer auf seinen Antrag von der Verpflichtung nach § 21 Abs. 1 PBefG für den gesamten oder einen Teil des von ihm betriebenen Verkehrs vorübergehend oder dauernd entbinden, wenn dem Unternehmer die Erfüllung der Betriebspflicht nicht mehr möglich ist oder ihm unter Berücksichtigung seiner wirtschaftlichen Lage, einer ausreichenden Verzinsung und Tilgung des Anlagekapitals und der notwendigen technischen Entwicklung nicht mehr zugemutet werden kann. Steht das öffentliche Verkehrsinteresse einer Entbindung entgegen, so gilt § 8 Abs. 4 PBefG entsprechend, wonach die Genehmigungsbehörde ggf. dafür Sorge tragen müsste, dass die pflichtgemäßen Beförderungsleistungen eigenwirtschaftlich, d.h. unter Deckung des Aufwands durch Beförderungserlöse, gesetzliche Ausgleichs- und Erstattungsleistungen sowie sonstige Unternehmenserträge erbracht werden können. Damit wäre aber ein Verlustrisiko ausgeschlossen. 112

Soweit eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften auch dann zu bilden ist, wenn das verlustbringende Geschäft bewusst eingegangen wurde (ADS, a.a.O., Tz. 145; Berger/M. Ring, a.a.O., Tz. 61; Kusterer, a.a.O., Tz. 26c; Urteil des BFH vom 19. Juli 1983 VIII R 160/79, BFHE 139, 244, BStBl II 1984, 56), kann dies nach Auffassung des erkennenden Senats nur mit der zur Verlusterzielung zwingenden Vertragsbindung gerechtfertigt werden. Kann sich aber – wie die Klägerin im Streitfall – ein Beförderungsunternehmer bei fehlender Rentierlichkeit genehmigter Linienverkehre jederzeit auf Antrag von den ihm auferlegten Betriebspflichten entbinden lassen, so besteht bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung gemäß § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB kein Anlass, einen allein von seiner künftigen Willensbildung abhängigen Verpflichtungsüberhang vorsorglich zu einem vorausgehenden Abschlussstichtag auszuweisen. Nichts anderes kann gelten, falls die Klägerin sich im Interesse ihrer der Sicherung der Daseinsvorsorge verpflichteten Anteilseigner veranlasst gesehen haben sollte, die von ihr abgesehenen Verluste ungeachtet der bestehenden Entpflichtungsmöglichkeit in Kauf zu nehmen. 113

4. 114

Die mit den Betriebsgenehmigungen verbundenen künftigen Aufwendungen der Klägerin rechtfertigen aber auch keine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB). 115

4.1 116

Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist nach ständiger Rechtsprechung das Bestehen einer dem Betrage nach ungewissen Verbindlichkeit oder die hinreichende Wahrscheinlichkeit der Entstehung einer Verbindlichkeit dem Grunde 117

nach und – bei erst künftig entstehenden Verbindlichkeiten - ihre wirtschaftliche Verursachung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag. Dies gilt auch für einseitige Verpflichtungen, die in rechtlichem oder wirtschaftlichem Zusammenhang mit nach diesem Stichtag zu erwartenden, auf Leistungsaustausch gerichteten Vertragsabschlüssen stehen. Denn es gibt keinen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung, der gebietet, Aufwand in das Jahr zu verlagern, in welchem die Erträge erzielt werden, aus denen die Aufwendungen gedeckt werden sollen (Urteil des BFH vom 27. Juni 2001 I R 45/97, BFHE 196, 216, BStBl II 2003, 121). Zudem ist erforderlich, dass der Schuldner ernsthaft mit der Inanspruchnahme rechnen muss (st. Rspr., vgl. zuletzt BFH-Urteile vom 5. Juni 2002 I R 96/00, BFHE 199, 309, BStBl II 2005, 736, und vom 15. März 2004 IV R 35/02, BFHE 206, 25).

Auch für Verpflichtungen, die sich aus öffentlichem Recht ergeben (Geld- oder Sachleistungsverpflichtungen), können Rückstellungen gebildet werden, wenn die öffentlich-rechtliche Verpflichtung hinreichend konkretisiert ist, weil sie auf ein bestimmtes Handeln innerhalb eines bestimmten Zeitraums zielt. Dies ist regelmäßig bei Erlass einer behördlichen Verfügung oder bei Abschluss einer entsprechenden verwaltungsrechtlichen Vereinbarung der Fall. Weiter ist erforderlich, dass an die Verletzung der Verpflichtung Sanktionen geknüpft sind, so dass sich der Steuerpflichtige der Erfüllung der Verpflichtung im Ergebnis nicht entziehen kann (BFH-Urteile vom 8. November 2000 I R 6/96, BFHE 193, 399, BStBl II 2001, 570; vom 19. August 2002 VIII R 30/01, BFHE 199, 561, BStBl II 2003, 131; vom 19. November 2003 I R 77/01, BFHE 204, 135, und in BFHE 206, 25). Ob der Steuerpflichtige ernstlich mit einer Inanspruchnahme aus der öffentlich-rechtlichen Verpflichtung rechnen muss, kann nur anhand der erkennbaren tatsächlichen Verhältnisse des jeweiligen Einzelfalles geprüft werden (BFH-Urteile vom 1. August 1984 I R 88/80, BFHE 142, 226, BStBl II 1985, 44; in BFHE 204, 135, und in BFHE 206, 25). 118

Nicht rückstellungsfähig sind demgegenüber öffentlich-rechtliche Verpflichtungen, bei denen das öffentliche Interesse an der Erfüllung einer Obliegenheit von eigenbetrieblichen Erfordernissen des Unternehmens gleichgerichtet und kongruent überlagert wird (Urteil des BFH vom 8. November 2000 I R 6/96, BFHE 193, 399, BStBl II 2001, 570). Der Aufwand zur Erfüllung derartiger Obliegenheiten stellt seiner Art nach Erhaltungsaufwand des Unternehmens dar. Dem steht nicht entgegen, dass seine Erbringung auch von öffentlich-rechtlichen Bestimmungen gefordert wird. Aufwand, der erforderlich ist, um eine vorgegebene unternehmerische Tätigkeit innerhalb der geltenden Rechtsnormen und Bestimmungen zu vollziehen, stellt unverändert eigenbetrieblichen Aufwand dar. Dies betrifft die Aufwendungen, die erforderlich sind, um das Unternehmen im Sinne des Unternehmenszieles zu betreiben, somit auch Aufwand zur Begründung der Betriebsbereitschaft und ihrer Erhaltung im Sinne der individuellen betrieblichen Zielsetzung. Eine "Verpflichtung gegen sich selbst" kann nicht dadurch zur rückstellungsfähigen Außenverpflichtung werden, dass bei ihrer "Erfüllung" öffentlich-rechtliche Vorschriften zu beachten sind. Die dabei dem Gemeinwesen gegenüber bestehende Verpflichtung ist vielmehr Inhalt des vorgegebenen allgemein zu beachtenden Ordnungsrahmens. 119

Dieser Rechtsprechung folgt der erkennende Senat. 120

4.2 121

Im Streitfall fehlt es daher für eine Verbindlichkeitsrückstellung jedenfalls an dem Erfordernis einer von eigenbetrieblichem Aufwand zu unterscheidenden öffentlich-rechtlichen Verpflichtung. Denn die mit der Betriebs-, Bereitstellungs- und Beförderungspflicht einhergehenden Kosten für künftige Beförderungsleistungen entsprechen exakt dem voraussehbaren Aufwand, der erforderlich sein wird, um auf der Grundlage der beantragten 122

Betriebsgenehmigungen (§ 12 PBefG) die unternehmerische Tätigkeit der Klägerin innerhalb der geltenden Rechtsnormen und Bestimmungen zu vollziehen. Die Kongruenz zwischen dem künftigen eigenbetrieblichem Aufwand der Klägerin und den voraussehbaren Kosten der ihr antragsgemäß auferlegten Betriebspflicht ist dabei dem Umstand geschuldet, dass der Unternehmensgegenstand der Klägerin, soweit es die hier streitbefangenen Linienverkehre betrifft, sich mit den von der Genehmigungsbehörde zu wahrenden Gemeinwohlinteressen deckt.	
Im übrigen mangelt es auch an der Voraussetzung der ernstlich zu erwartenden Inanspruchnahme aus der durch die Betriebsgenehmigungen begründeten öffentlich-rechtlichen Verpflichtung. Denn aus den oben unter Tz. II. 3. dargelegten Gründen könnte sich die Klägerin der Erfüllung der ihr auf ihren Antrag auferlegten Betriebspflicht durchaus durch einen gegenläufigen Antrag auf Entpflichtung entziehen.	123
5.	124
Der streitbefangene Passivposten stellt sich somit als Aufwandsrückstellung gemäß § 249 Abs. 2 HGB dar. Deren Bildung unterliegt in der Handelsbilanz einem Passivierungswahlrecht. Dies führt zu einem Passivierungsverbot in der Steuerbilanz (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Februar 1969 GrS 2/68, BFHE 95, 31, BStBl II 1969, 291, 293).	125
6.	126
Der Beklagte hat schließlich auch zu Recht die von der Klägerin zum 31.12.1996 gebildete Rückstellung nicht als Abzugsposten bei der Feststellung des Einheitswerts des Betriebsvermögens auf den 1.1.1997 berücksichtigt.	127
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).	128
Da – wie oben dargelegt – der Ansatz einer Drohverlust- oder sonstigen Verbindlichkeitsrückstellung in der Steuerbilanz zum 31.12.1996 nicht zulässig war, scheidet eine Berücksichtigung bei der Einheitsbewertung zum 1.1.1997 ebenfalls aus.	129
III.	130
Die Revision war wegen der rechtsgrundsätzlichen Bedeutung der Frage des möglichen Bedeutungsinhalt des Rechtsbegriffs des wirtschaftlichen oder bilanzrechtlichen Synallagmas für den Ansatz einer Drohverlustrückstellung zuzulassen.	131
Die Nebenentscheidungen beruhen auf §§ 136 Abs. 1 Satz 1, 151 Abs. 3 FGO, 709 ZPO.	132
