

Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten bei gerichtlich geltend gemachten Schadenersatzforderungen; Berichtigung eines fehlerhaften Bilanzansatzes bei Wechsel der Gewinnermittlungsart

1. Bei der Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist zwischen der Wahrscheinlichkeit des Bestehens der Verbindlichkeit und der Wahrscheinlichkeit der tatsächlichen Inanspruchnahme hieraus zu unterscheiden, da die beiden Voraussetzungen innewohnenden Risiken unterschiedlich hoch zu bewerten sein können.

2. Der Steuerpflichtige kann nach den Umständen des Einzelfalls nicht verpflichtet sein, eine Rückstellung für eine ungewisse Verbindlichkeit wegen eines gegen ihn geführten Klageverfahrens zu bilden, wenn nach einem von fachkundiger dritter Seite erstellten Gutachten sein Unterliegen im Prozess am Bilanzstichtag nicht überwiegend wahrscheinlich ist.

3. Der Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit gebietet, dass eine Personengesellschaft, die gemäß § 4 Abs. 1 UmwStG an einen unzutreffenden Bilanzansatz in einer steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft gemäß § 3 Satz 1 UmwStG gebunden ist, diesen Bilanzierungsfehler beim Wechsel der Gewinnermittlungsart gewinnneutral korrigieren kann, wenn er sich bislang steuerlich nicht ausgewirkt hat.

EStG § 4 Abs. 1 Satz 1, § 4 Abs. 3, § 5 Abs. 1 Satz 1

HGB § 249 Abs. 1 Satz 1

UmwStG § 3 Satz 1 und Satz 3, § 4 Abs. 1, § 4 Abs. 2 Satz 1 und Satz 2

GG Art. 3 Abs. 1

Urteil vom 16. Dezember 2014

VIII R 45/12

Vorinstanz: Schleswig-Holsteinisches FG vom 25. September 2012
3 K 77/11 (EFG 2013, 11)

T e n o r

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 25. September 2012 3 K 77/11 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 9. März 2011 aufgehoben.

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit werden unter Abänderung des Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2004 des Beklagten vom 9. Juni 2009 auf ./ . 307.959,75 € festgestellt.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

G r ü n d e

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt in der Rechtsform einer Partnerschaftsgesellschaft eine Steuerberatungskanzlei und erzielt Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit.
- 2 Sie wurde mit Vertrag vom ... August 2004 u.a. durch Verschmelzung im Wege der Neugründung durch Übertragung des Vermögens der O-AG zu Buchwerten gegründet.
- 3 Die Übernahme des Vermögens durch die Klägerin erfolgte gemäß § 2 des Verschmelzungsvertrages im Innenverhältnis rückwirkend mit Wirkung zum Ablauf des 31. Dezember 2003. Mit Beginn des 1. Januar 2004 galten alle Handlungen der O-AG als für Rechnung der Klägerin vorgenommen. Der Verschmelzung wurde die Bilanz der O-AG zum 31. Dezember 2003 als Schlussbilanz gemäß § 17 Abs. 2 des Umwandlungsgesetzes in der maßgeblichen Fassung (UmwG) zugrunde gelegt. Der 31. Dezember 2003 bildete zugleich den steuerlichen Übertragungstichtag gemäß § 2 Abs. 1

des Umwandlungssteuergesetzes in der im Jahr 2003 und im Streitjahr 2004 anwendbaren Fassung (UmwStG).

4 Die Klägerin übernahm die Buchwerte aus der Schlussbilanz der O-AG. Eine eigene Eröffnungsbilanz zum 31. Dezember 2003 oder zum 1. Januar 2004 erstellte sie nicht, sondern ging zum 1. Januar 2004 unmittelbar zur Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr 2004 maßgebenden Fassung (EStG) über. Sie knüpfte in ihrer Überleitungsrechnung an die Schlussbilanz der O-AG an und ermittelte wegen des Wechsels der Gewinnermittlungsart einen Überleitungsverlust in Höhe von 1.163.742,91 €. Diesen erklärte sie im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung des Streitjahres 2004.

5 Streitig ist nach einer Außenprüfung im Rahmen des Wechsels der Gewinnermittlungsart die Beurteilung des folgenden Sachverhalts:

6 O war im Jahr 1998 zu 1/6 an der O-AG beteiligt und neben drei weiteren Anteilseignern auch deren Vorstandsmitglied. Zugleich war er an der C-AG beteiligt und bildete zusammen mit zwei weiteren Personen deren Aufsichtsrat. Zwischen der O-AG und der C-AG wurde Anfang 1998 ein Beratungsvertrag unter Vereinbarung eines Honorars in Höhe von 931.500 DM geschlossen. Im Mai/September 2003 machte die C-AG, an der O zwischenzeitlich die Anteilsmehrheit erworben hatte, gegenüber der O-AG, aus der O ausgeschieden war, Ansprüche auf Rückzahlung des Beratungshonorars klageweise vor dem Landgericht ... (LG) geltend. Sie begründete ihren Anspruch damit, die Honorarvereinbarung sei nichtig bzw. unwirksam (§§ 134, 138 des Bürgerlichen Gesetzbuchs, § 4 der Steuerberatervergütungsverordnung), der Beratervertrag sei aus

aktienrechtlichen Gründen unwirksam (§ 114 des Aktiengesetzes --AktG--) und es habe sich um eine verbotene Einlagenrückgewähr (§§ 62, 57 AktG) gehandelt. Die O-AG verkündete O den Streit mit der Aufforderung, auf ihrer Seite beizutreten.

- 7 Ende 2003 gab die O-AG auf Verlangen ihrer Hausbank ein Gutachten über die Erfolgsaussichten der Klage der C-AG bei der Rechtsanwaltskanzlei W in Auftrag, welche nach Prüfung aller von der C-AG geltend gemachten Anspruchsgrundlagen im Gutachten vom 9. Februar 2004 zu dem Ergebnis kam, ein Unterliegen der O-AG sei nicht überwiegend wahrscheinlich. Es sei daher vertretbar, in der Bilanz zum 31. Dezember 2003 keine Rückstellung gemäß § 249 des Handelsgesetzbuchs (HGB) zu bilden. Die am 29. Januar 2004 von den Vorstandsmitgliedern unterzeichnete Bilanz der O-AG auf den 31. Dezember 2003 enthielt dementsprechend keine Rückstellung wegen einer ungewissen Verbindlichkeit gegenüber der C-AG.
- 8 Am ... Mai 2004 schlossen die O-AG und die C-AG vor dem LG einen Vergleich, in dem sich die O-AG verpflichtete, 50 % der Klageforderung (234.000 €) verteilt auf sieben Raten an die C-AG zu zahlen. Die O-AG verzichtete zudem auf die Geltendmachung von Schadenersatzansprüchen gegen O.
- 9 Im Rahmen einer bei der Klägerin und der O-AG durchgeführten Außenprüfung gelangte der Prüfer zu der Auffassung, die O-AG habe für die Verpflichtung gegenüber der C-AG in ihrer Bilanz zum 31. Dezember 2003 eine Rückstellung in Höhe von 931.500 DM (467.065 €) bilden müssen.
- 10 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte den Feststellungen der Außenprüfung. Aufgrund der Rückstellungsbildung erhöhte sich der Verlust der O-AG für 2003.

Das FA erließ einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid 2003 und einen geänderten Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2003 für die O-AG. Die festgesetzte Körperschaftsteuer betrug unverändert 0 € und der festgestellte Verlustvortrag erhöhte sich. Die Bescheide wurden bestandskräftig.

- 11 Korrespondierend dazu erhöhte das FA bei der Klägerin als übernehmender Rechtsträgerin im geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr 2004 die Einkünfte aus selbständiger Arbeit um 467.065 €, da im Rahmen der Überleitungsrechnung wegen des Wechsels der Gewinnermittlungsart die Rückstellung gewinnerhöhend aufzulösen sei.
- 12 Einspruch und Klage gegen den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) hat mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 11 veröffentlichtem Urteil vom 25. September 2012 3 K 77/11 die Klage abgewiesen.
- 13 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Die O-AG sei nicht verpflichtet gewesen, eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Dementsprechend seien der Übergangsverlust aufgrund des Wechsels der Gewinnermittlungsart wieder zu erhöhen und die Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Streitjahr zu mindern.
- 14 Die Klägerin beantragt,
das angefochtene Urteil der Vorinstanz aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Gewinnfest-

stellung 2004 vom 9. Juni 2009 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 9. März 2011 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus selbständiger Arbeit um 467.065 € niedriger festzustellen sind.

15 Der Beklagte beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

II.

16 Die Revision ist begründet. Die Vorentscheidung ist aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der Klage ist stattzugeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

17 Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die O-AG zur Bildung einer Rückstellung wegen ungewisser Verbindlichkeiten in der steuerlichen Übertragungsbilanz zum 31. Dezember 2003 verpflichtet gewesen ist (s. hierzu unter II.1.). Im Rahmen der Überleitungsrechnung wegen des Wechsels der Gewinnermittlungsart im Streitjahr 2004 ist daher für die Klägerin in der Gewinnfeststellung kein gewinnerhöhender Korrekturposten zu berücksichtigen (s. hierzu unter II.2.).

18 1. Die O-AG musste in ihrer steuerlichen Schlussbilanz i.S. des § 3 UmwStG zum 31. Dezember 2003 wegen des gegen sie geführten Klageverfahrens entgegen der Auffassung des FG keine Rückstellung für eine ungewisse Verbindlichkeit gegenüber der C-AG bilden.

19 a) Nach § 1 Abs. 2 UmwStG i.V.m. § 2 Nr. 2, § 3 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 UmwG gelten für die Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Partnerschaftsgesellschaft die §§ 3 bis 10 UmwStG.

20 In der nach § 3 Satz 1 UmwStG auf den steuerlichen Übertragungsstichtag (§ 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG) zu erstellenden steuerlichen Schlussbilanz kann die übertragende Körperschaft bei einer Verschmelzung ihre Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert oder einem höheren Wert ansetzen. Buchwert ist der Wert, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt (§ 3 Satz 3 UmwStG). Dabei sind alle übergehenden aktiven und passiven Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz anzusetzen.

21 Das handelsrechtliche Passivierungsgebot von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) gehört zu den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung, die nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG für die Steuerbilanz (Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 3. Februar 1969 GrS 2/68, BFHE 95, 31, BStBl II 1969, 291; BFH-Urteile vom 8. September 2011 IV R 5/09, BFHE 235, 241, BStBl II 2012, 122, sowie vom 17. Oktober 2013 IV R 7/11, BFHE 243, 256, BStBl II 2014, 302, jeweils m.w.N.) und damit auch für die steuerliche Schlussbilanz der O-AG i.S. des § 3 Satz 1 und Satz 3 UmwStG gelten.

22 b) Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist das Bestehen einer nur ihrer Höhe nach ungewissen Verbindlichkeit oder die hinreichende Wahrscheinlichkeit des künftigen Entstehens einer Verbindlichkeit dem Grunde nach --deren Höhe zudem ungewiss sein kann-- sowie ihre wirtschaftliche Verursachung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag. Als weitere Voraussetzung muss der Schuldner ernsthaft mit seiner Inanspruchnahme rechnen. Zudem darf es sich bei den Aufwendungen nicht um (nachträgliche) Herstellungs- oder Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts handeln (BFH-Urteil in BFHE 243, 256, BStBl II 2014, 302).

- 23 aa) Es steht nicht im Ermessen des Kaufmanns, ob er eine Belastung annimmt und dafür eine Rückstellung bildet. Eine bloß subjektive Einschätzung liefe dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zuwider. Deshalb muss das Vorhandensein der Belastung nach objektiven Gesichtspunkten beurteilt werden (BFH-Urteil vom 25. April 2006 VIII R 40/04, BFHE 213, 364, BStBl II 2006, 749; Frotscher in Frotscher, EStG, Freiburg 2011, § 5 Rz 363a; Lambrecht, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 5 Rz D 70).
- 24 bb) Ob das Bestehen oder Entstehen der Verbindlichkeit wahrscheinlich und die Inanspruchnahme hieraus zu erwarten ist, richtet sich somit nach den objektiven Verhältnissen des jeweiligen Bilanzstichtags unter Berücksichtigung der bis zur Bilanzaufstellung --oder spätestens bis zu dem Zeitpunkt, zu dem die Bilanz im ordnungsgemäßen Geschäftsgang (§§ 243 Abs. 3, 264 Abs. 1 HGB) aufzustellen gewesen wäre-- bekannt werdenden wertaufhellenden Umstände (BFH-Urteil vom 22. August 2012 X R 23/10, BFHE 238, 173, BStBl II 2013, 76; BFH-Beschluss vom 12. Dezember 2012 I B 27/12, BFH/NV 2013, 545, m.w.N.). Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind als "wertaufhellend" jedoch nur die Umstände zu berücksichtigen, die zum Bilanzstichtag bereits objektiv vorlagen und nach dem Bilanzstichtag, aber vor dem Tag der Bilanzerstellung lediglich bekannt oder erkennbar wurden.
- 25 Nicht wertaufhellend, sondern wertbegründend und damit nicht zu berücksichtigen, sind solche Umstände, die am Bilanzstichtag objektiv noch nicht vorlagen. Hierzu gehören z.B. prozessbeendende Maßnahmen, die erst nach dem Bilanzstichtag erfolgen, wie etwa ein nach dem Bilanzstichtag ergangenes, das Verfahren beendendes Urteil, eine Klagerücknahme, ein Rechtsmit-

telverzicht oder der Abschluss eines Prozessvergleiches. Denn eine nach dem Bilanzstichtag getroffene Disposition oder (endgültige) Entscheidung über den Streitgegenstand vermag nicht rückwirkend oder "wertaufhellend" das tatsächlich zum Bilanzstichtag fortbestehende Risiko zu beseitigen. Die Umstände beruhen vielmehr auf Entschliefungen oder Entscheidungen, die erst nach dem Bilanzstichtag getroffen wurden (vgl. BFH-Urteile vom 3. Juli 1991 X R 164/87, BFHE 164, 556, BStBl II 1991, 802; vom 27. November 1997 IV R 95/96, BFHE 185, 160, BStBl II 1998, 375; vom 30. Januar 2002 I R 68/00, BFHE 197, 530, BStBl II 2002, 688; vom 26. Februar 2014 I R 12/14, BFH/NV 2014, 1544).

26 cc) Zwischen der Wahrscheinlichkeit des Bestehens der Verbindlichkeit ("Ungewissheit" i.S. des § 249 HGB) und der Wahrscheinlichkeit der tatsächlichen Inanspruchnahme ist zu unterscheiden, da die beiden Voraussetzungen innewohnenden Risiken unterschiedlich hoch zu bewerten sein können. Das Bestehen der Verbindlichkeit ist nur anhand der rechtlichen Voraussetzungen der Anspruchsgrundlage zu prüfen. Auch hier kann sich indes ergeben, dass es nicht nur ungewiss, sondern unwahrscheinlich ist, ob die Anspruchsgrundlage erfüllt ist. So kann gerade bei gesetzlichen Schadenersatzansprüchen oder bei Rückforderungsansprüchen wie im Streitfall zu unterscheiden sein zwischen dem Risiko bzw. der Wahrscheinlichkeit des rechtlichen Bestehens einer Schadenersatz- oder Rückzahlungsverpflichtung dem Grunde nach und dem Risiko, ob der Gläubiger den Steuerpflichtigen --auch bei sicherer oder wahrscheinlich bestehender Verpflichtung-- tatsächlich in Anspruch nehmen wird (vgl. Günkel/Bongaerts in Prinz/Kanzler [Hrsg.], Neue Wirtschafts-Briefe, Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl., Rz 5566; Schubert in Beck Bil-Komm., 9. Aufl., § 249 HGB Rz 42; vgl. auch BFH-

Urteil vom 19. Oktober 2005 XI R 64/04, BFHE 211, 475, BStBl II 2006, 371).

27 dd) Die für die Rückstellungsbildung erforderliche Wahrscheinlichkeit der tatsächlichen Inanspruchnahme des Kaufmanns muss einzelfallbezogen im Wege einer Prognose anhand der erkennbaren tatsächlichen Verhältnisse beurteilt werden. Es müssen aus der Sicht des Bilanzstichtages mehr objektive Gründe für eine überwiegende Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme als dagegen sprechen. Dies ist regelmäßig dann der Fall, wenn der vermeintliche Gläubiger am Bilanzstichtag bereits im Klagewege gegen den Steuerpflichtigen vorgeht. Die "Gefahr" der Inanspruchnahme besteht dann solange fort, bis der Anspruch nicht rechtskräftig abgewiesen ist. Dies gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige als Beklagter zunächst in einer Instanz obsiegt hat. Denn für den Steuerpflichtigen besteht im maßgeblichen Zeitpunkt der Bilanzaufstellung (s. oben unter II.1.b bb) das Risiko, aufgrund einer Entscheidung der nachfolgenden Instanz in Anspruch genommen zu werden, jedenfalls dann weiter, wenn der Prozessgegner ein (nach den objektiven Erkenntnismöglichkeiten am Bilanzstichtag) nicht offensichtlich unzulässiges Rechtsmittel eingelegt hat oder noch einlegen kann (BFH-Urteil in BFHE 185, 160, BStBl II 1998, 375; in BFHE 197, 530, BStBl II 2002, 688; Tiedchen in Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 EStG Rz 694).

28 ee) Die darüber hinaus erforderliche Prognose, ob das Bestehen der gerichtlich geltend gemachten Forderung überwiegend wahrscheinlich ist, bezieht sich --wie dargelegt-- auf ein von der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme zu unterscheidendes Risiko. Es ist anhand der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen, ob die Verpflichtung dem Grunde nach rechtlich besteht. Dieses rechtliche Bestehen ist überwiegend wahrscheinlich,

wenn nach allen am Bilanzstichtag objektiv gegebenen (und bis zur Aufstellung der Bilanz subjektiv erkennbaren) Umständen mehr Gründe für als gegen das Bestehen der Verbindlichkeit sprechen. Eine Verbindlichkeit, auch eine ungewisse, muss bereits eine wirtschaftliche Belastung darstellen (BFH-Urteil in BFHE 211, 475, BStBl II 2006, 371).

29 Danach kann es --worauf das FG maßgeblich abstellt-- zwar für die Bildung einer Rückstellung nach den Umständen des Einzelfalls ausreichend sein, dass der Steuerpflichtige bei bereits gegen ihn gerichtlich geltend gemachten Ansprüchen in seiner Prognoseentscheidung zum Bilanzstichtag grundsätzlich von einer überwiegenden Wahrscheinlichkeit des Bestehens der Verbindlichkeit ausgeht, wenn die Klage oder das Rechtsmittel nicht offensichtlich unzulässig, dem Grunde oder der Höhe nach willkürlich oder erkennbar nur zum Schein angestrengt worden ist und zum Bilanzstichtag keine weiteren objektiven Anhaltspunkte vorliegen, die eine genauere Prognose ermöglichen. Denn regelmäßig sind für den Ausgang des anhängigen Gerichtsverfahrens mehrere nicht zuverlässig zu prognostizierende Prozessereignisse entscheidend, wie etwa das Ergebnis einer Beweisaufnahme, das Verhalten des Prozessgegners (z.B. durch die Abgabe von überraschenden Prozesserkklärungen) oder wie das Gericht über komplexe oder umstrittene Rechtsfragen entscheiden wird.

30 Sind jedoch weitere gewichtige objektive Umstände ersichtlich, die gegen ein Unterliegen im Prozess sprechen, sind auch diese im Rahmen der Prognoseentscheidung zu berücksichtigen, sofern es sich nicht um erst nach dem Bilanzstichtag eingetretene wertbegründende Tatsachen handelt. Zu diesen objektiven Umständen, die Eingang in die Prognose über den Ausgang des Verfahrens finden können, kann --wie im Streitfall-- auch ein im Wertaufhellungszeitraum von fachkundiger dritter Seite er-

stelltes Gutachten gehören, welches zu dem Ergebnis kommt, das Unterliegen im Verfahren sei zum Bilanzstichtag nicht überwiegend wahrscheinlich. Die darauf gestützte Prognoseentscheidung des Steuerpflichtigen, die Klage werde als unbegründet abgewiesen, ist jedenfalls dann nicht zu beanstanden, wenn das eingeholte Gutachten sich mit allen vom Prozessgegner geltend gemachten Ansprüchen und den Fragen der prozessual notwendigen Beweiserhebung auseinandersetzt und der Ausgang des Rechtsstreits von der Entscheidung mehrerer ungeklärter Rechtsfragen sowie von einer noch nicht durchgeführten Beweisaufnahme abhängt.

31 c) Nach diesen Maßstäben hat das FG die Pflicht der O-AG zur Rückstellungsbildung zu Unrecht aufgrund des zum Bilanzstichtag anhängigen Passivprozesses mit der Begründung bejaht, die erhobene Klage sei weder offensichtlich unzulässig noch willkürlich oder zum Schein erhoben worden. Das FG hat daher zu Unrecht auch den bei der Klägerin für das Streitjahr erhöhten Gewinn aus selbständiger Arbeit als zutreffend angesehen.

32 Zwar ist die O-AG vor dem 31. Dezember 2003 als steuerlichem Übertragungsstichtag gerichtlich in Anspruch genommen worden. Sie durfte jedoch im Rahmen ihrer Prognoseentscheidung auf das innerhalb des Wertaufhellungszeitraumes zur Erstellung der Bilanz zum 31. Dezember 2003 eingeholte Rechtsgutachten der Rechtsanwaltskanzlei W vertrauen und deshalb davon ausgehen, das Obsiegen der C-AG im Prozess und damit das Bestehen der Verbindlichkeit sei nicht überwiegend wahrscheinlich. Im Streitfall tritt hinzu, dass das besagte Gutachten auf Betreiben der finanzierenden Bank, eines fremden Dritten, eingeholt wurde.

33 Der erst im Mai 2004 zwischen den Parteien des Rechtsstreits geschlossene Vergleich war hingegen als wertbegründende Tatsache bei der Prognoseentscheidung zum 31. Dezember 2003 nicht zu berücksichtigen, wovon das FG zutreffend ausgegangen ist. Zwar hat die O-AG erst danach auf Grundlage des Verschmelzungsvertrages vom ... August 2004 die Bilanz der O-AG vom 31. Dezember 2003 zur jeweils handels- und steuerrechtlichen Übertragungsbilanz bestimmt. Beide Bilanzen sind jedoch nach den Regelungen über die Aufstellung des Jahresabschlusses aufzustellen (vgl. § 17 Abs. 2 Satz 4 UmwG), sodass im Streitfall der erst im Rückwirkungszeitraum abgeschlossene Vergleich als wertbegründender Umstand nicht zum Ansatz einer Rückstellung in der steuerlichen Übertragungsbilanz führt (s. auch Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 3. Aufl., § 3 UmwStG Rz 106).

34 2. Da die Vorentscheidung auf einer abweichenden Rechtsauffassung beruht, ist sie aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der angefochtene Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung für das Streitjahr ist zu ändern. Das FA hat den Gewinn der Klägerin zu Unrecht um 467.065 € aufgrund eines Korrekturpostens für die Auflösung der Rückstellung erhöht. Dieser fehlerhafte Ansatz kann im Rahmen der Übergangsgewinnermittlung der Klägerin im Streitjahr korrigiert werden.

35 a) Vorliegend war die Klägerin als übernehmende Rechtsträgerin an die letzte steuerliche Schlussbilanz der O-AG zum 31. Dezember 2003 gebunden. Dies folgte für sie sowohl aus der materiell-rechtlichen Bindungswirkung des übernehmenden Rechtsträgers an die Schlussbilanzwerte der übertragenden Körperschaft nach § 4 Abs. 1 UmwStG als auch im Hinblick auf die interpersonelle Geltung der Grundsätze über den Bilanzenzusammenhang.

36 Diese Bindung bestand auch hinsichtlich der infolge der Korrektur durch das FA in der Schlussbilanz der O-AG nach der Außenprüfung ausgewiesenen Rückstellung (vgl. BFH-Urteile vom 7. Juni 1988 VIII R 296/82, BFHE 153, 407, BStBl II 1988, 886; vom 6. Juni 2013 I R 36/12, BFH/NV 2014, 74; BFH-Beschluss vom 21. August 2012 I B 179/11, BFH/NV 2013, 21). Ändert sich ein Ansatz in der steuerlichen Übertragungsbilanz nachträglich im Rahmen einer Außenprüfung, ist auch die Übernahmebilanz der übernehmenden Personengesellschaft zu ändern (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 25. März 1998 IV B 7 -S 1978- 21/98, BStBl I 1998, 268, Tz. 03.14; Schmitt/Hörtnagl/Stratz, a.a.O., § 3 UmwStG Rz 70).

37 b) Es ist der Klägerin als übernehmender Rechtsträgerin jedoch nicht verwehrt, diesem Ansatz des FA in der steuerlichen Übertragungsbilanz der übertragenden O-AG unter Hinweis auf einen Bilanzierungsfehler, der sich bislang bei dieser steuerlich nicht ausgewirkt hat, entgegenzutreten (BFH-Urteile vom 19. Dezember 2012 I R 5/12, BFH/NV 2013, 743, unter Rz 13; in BFH/NV 2014, 74, unter Rz 13 f.).

38 c) Ein Wechsel vom Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG) zur Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3 Satz 1 EStG) führt ausgehend von der letzten erstellten Bilanz zu einer Überleitungsrechnung (BFH-Urteil vom 12. Dezember 2013 IV R 31/10, BFH/NV 2014, 514). Dies folgt aus der Systematik der gesetzlich geregelten Gewinnermittlungsarten und dem aus Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) abgeleiteten Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit, wonach der nach den genannten Methoden ermittelte (Gesamt-)Gewinn als Bemessungsgrundlage für die Ertragsteuern identisch sein muss. Denn auch durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart darf das Gesamtergebnis des

unternehmerischen Erfolges nicht verfälscht werden (vgl. BFH-Urteile vom 4. August 1977 IV R 119/73, BFHE 123, 154, BStBl II 1977, 866; vom 4. August 1983 IV R 242/80, juris; vom 22. November 2011 VIII R 5/08, juris; vom 23. Juli 2013 VIII R 17/10, BFHE 242, 134, BStBl II 2013, 820; in BFH/NV 2014, 514). Durch Gewinnkorrekturen in dieser Überleitungsrechnung wird sichergestellt, dass betriebliche Vorgänge wie Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben erfasst werden, die ansonsten wegen der unterschiedlichen Systematik des Bestandsvergleichs einerseits und der Einnahmenüberschussrechnung andererseits nicht oder aber doppelt erfasst würden (BFH-Urteile in BFHE 123, 154, BStBl II 1977, 866, und vom 22. November 2011 VIII R 5/08, juris).

39 d) Unter Beachtung dieser Grundsätze ist es der Klägerin als übernehmender Rechtsträgerin nicht verwehrt, in ihrer Überleitungsrechnung im Streitjahr die unzutreffende Rückstellungsbildung des FA in der steuerlichen Schlussbilanz der O-AG gewinnneutral zu korrigieren.

40 aa) Zwar ist ein gewinnwirksamer Bilanzierungsfehler grundsätzlich gewinnwirksam im ersten noch änderbaren Veranlagungszeitraum zu korrigieren. Wenn sich ein solcher Bilanzierungsfehler steuerlich bislang nicht ausgewirkt hat, ist der fehlerhafte Bilanzansatz unter Durchbrechung des formellen Bilanzenzusammenhangs jedoch in der Anfangsbilanz des ersten noch änderbaren Veranlagungszeitraumes gewinnneutral durch den richtigen zu ersetzen (BFH-Urteil vom 28. April 1998 VIII R 46/96, BFHE 185, 492, BStBl II 1998, 443; BFH-Beschluss vom 22. April 1998 IV B 107/97, BFH/NV 1999, 162, unter 3.a; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 31. Januar 2013 GrS 1/10, BFHE 240, 162, BStBl II 2013, 317, unter Rz 77, m.w.N.). Eine "steuerliche Auswirkung" in diesem Sinne ist

aufgrund eines Bilanzierungsfehlers nicht eingetreten, wenn die festgesetzte Steuer unabhängig von dem Bilanzierungsfehler in Folge von Verlusten 0 € betragen hat.

41 Im Streitfall hat sich die Gewinnminderung durch Rückstellungsbildung bei der O-AG im Veranlagungszeitraum 2003 steuerlich nicht ausgewirkt, da die festgesetzte Körperschaftsteuer vor und nach der Änderung durch das FA 0 € betrug, und kann sich durch den Untergang des Verlustvortrages der O-AG nach § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG bei der Klägerin steuerlich in Zukunft nicht "mittelbar" auswirken.

42 bb) Daher wäre eine Bilanzberichtigung bei der Klägerin als übernehmender Rechtsträgerin im Streitjahr durch Ausbuchung der Rückstellung in einer gedachten Eröffnungsbilanz zum 1. Januar des Streitjahres 2004 gewinnneutral durchzuführen. Nichts anderes kann dann aber im Ergebnis für die Überleitungsrechnung der Klägerin im Streitjahr gelten.

43 Der Grundsatz der Gesamtgewinnleichheit (s. unter II.2.c) gebietet, dass eine Personengesellschaft, die gemäß § 4 Abs. 1 UmwStG an einen unzutreffenden Ansatz des FA in einer steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft gemäß § 3 Satz 1 UmwStG gebunden ist, diesen Bilanzierungsfehler beim Wechsel der Gewinnermittlungsart gewinnneutral korrigieren kann, wenn er sich --wie im Streitfall-- bislang steuerlich nicht ausgewirkt hat.

44 Der unzutreffende Rückstellungsansatz des FA in der Schlussbilanz der O-AG, der sich bislang steuerlich weder bei der O-AG noch bei der Klägerin ausgewirkt hat, darf demnach bei der Klägerin als übernehmender Rechtsträgerin nicht zu einem ge-

winnerhöhenden Korrekturposten in der Überleitungsrechnung führen.

45 cc) Es ist unschädlich, dass die Klägerin ihrer Überleitungsrechnung die steuerliche Schlussbilanz der O-AG und keine eigene Eröffnungsbilanz zum 31. Dezember 2003 oder zum 1. Januar 2004 zugrunde gelegt hat. Denn die Klägerin wäre sowohl für eine Eröffnungsbilanz auf den 31. Dezember 2003 als auch für eine Bilanz auf den 1. Januar 2004 an den Ausweis der Rückstellung in der Schlussbilanz der O-AG gebunden gewesen (§ 4 Abs. 1 UmwStG), sodass sich bei Aufstellung dieser Bilanzen und Anknüpfung der Überleitungsrechnung an diese im Streitfall keine anderen Auswirkungen ergeben hätten.

46 e) Übertragen auf die Überleitungsrechnung führt die gewinnneutrale Berichtigung des unzutreffenden Rückstellungsansatzes bei der O-AG somit bei der Klägerin nicht zu einem gewinnerhöhenden Korrekturposten. Der bislang festgestellte Gewinn von 159.105,25 € ist um 467.065 € auf ./.. 307.959,75 € zu mindern.

47 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.