

Urteil vom 05. Mai 2015, X R 48/13

Schlussbilanz und Aufgabebilanz im Fall der Betriebsaufgabe - Zeitpunkt des Beginns der Betriebsaufgabe eines Einzelunternehmens - Passivierung einer Rückstellung wegen drohender Inanspruchnahme aus Höchstbetragsbürgschaft und aus Grundschulden - Entbehrlichkeit eines förmlichen Revisionsantrags in der Revisionsbegründung - Kostenentscheidung nach Zurücknahme der Anschlussrevision

BFH X. Senat

FGO § 120 Abs 3 Nr 1, FGO § 126 Abs 3 Nr 2, FGO § 135 Abs 2, EStG § 4 Abs 1, EStG § 5, EStG § 6 Abs 1 Nr 3a, EStG § 16 Abs 2 S 2, BGB § 1191, EStG § 16 Abs 3, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, FGO § 136 Abs 2

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 10. April 2012, Az: 12 K 1189/09

Leitsätze

1. NV: Im Fall der Betriebsaufgabe sind eine letzte Schlussbilanz zur Ermittlung des laufenden Gewinns und eine Aufgabebilanz zur Ermittlung des Aufgabegewinns bzw. -verlusts aufzustellen .
2. NV: Ein förmlicher Revisionsantrag in der Revisionsbegründung ist entbehrlich, wenn sich die Beschwer des Revisionsklägers eindeutig aus dieser ergibt .
3. NV: Bei der Zurücknahme der Anschlussrevision ist diese kostenrechtlich als eigenständiges Rechtsmittel zu behandeln .

Tenor

1. Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 11. April 2012 12 K 1189/09, soweit es die Einkommensteuer 2003 betrifft, aufgehoben.

Die Sache wird an das Hessische Finanzgericht zurückverwiesen.

2. Das Verfahren in Bezug auf die Anschlussrevision wird eingestellt.

Dem Hessischen Finanzgericht wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens einschließlich der zurückgenommenen Anschlussrevision übertragen.

Tatbestand

- 1 A. Die Kläger, Revisionsbeklagten und Anschlussrevisionskläger (Kläger) wurden in den Streitjahren zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.
- 2 Der Kläger betrieb bis zu dessen Abmeldung am 30. Juli 2003 ein gewerbliches Einzelunternehmen. Dieses vermietete sowohl die Grundstücke des Klägers in A und in B (Grundbesitz) als auch Kräne an die C-GmbH (GmbH), deren Gesellschafter der Kläger war. Weitere Kräne wurden von ihm auch an andere Kunden vermietet. Den Gewinn ermittelte der Kläger durch Betriebsvermögensvergleich nach §§ 4 Abs. 1, 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG).
- 3 Die X-Bank (Bank) hatte der GmbH insgesamt sechs Darlehen gewährt. Zu ihren Gunsten war der Grundbesitz mit Grundschulden belastet. Im Einzelnen waren in den Grundbüchern des Grundbesitzes in Abteilung III folgende Grundschulden eingetragen:
 - 4 Lfd. Nr. 6 Buchgrundschuld zu 900.000 DM nebst 15 % Zinsen jährlich zugunsten der Bank
 - Lfd. Nr. 7 Buchgrundschuld zu 408.000 DM nebst 15 % Zinsen jährlich zugunsten der Bank

Lfd. Nr. 8 Buchgrundschuld zu 4.600.000 DM nebst 15 % Zinsen jährlich und 5 % Nebenleistung einmalig zugunsten der Bank

- 5 Daneben hatte sich der Kläger gegenüber der Bank im Rahmen einer Höchstbetragsbürgschaft zugunsten der GmbH verpflichtet, für deren Kreditverbindlichkeiten bis zu einem Betrag von 600.000 DM einzustehen.
- 6 Die GmbH wurde im Streitjahr 2003 zahlungsunfähig. Am 28. Mai 2003 kündigte die Bank deshalb die Darlehensverträge und stellte sie rückwirkend zum 31. März 2003 fällig.
- 7 Die Bank nahm den Kläger am 11. Juni 2003 aus der Bürgschaft in Anspruch.
- 8 Am 12. Juni 2003 kündigte der Kläger das Mietverhältnis mit der GmbH. Bis zum 1. Juli 2003 verkaufte er drei Autokräne. Den Grundbesitz übertrug der Kläger am 8. Juli 2003 auf die Klägerin - ausweislich des Übertragungsvertrags aufgrund der Betriebsauflösung seines Einzelunternehmens.
- 9 Die Klägerin übernahm die in den Grundbüchern in Abt. III lfd. Nr. 6-8 eingetragenen Grundschulden, jedoch ohne die gesicherten Darlehensverbindlichkeiten. Eine Haftentlassung des Klägers für die in Abt. III unter lfd. Nr. 6 und Nr. 7 eingetragenen Grundpfandrechte war ausweislich des Vertrags zum Übertragungszeitpunkt nicht möglich und sollte daher auch nicht erfolgen. Der Notar belehrte den Kläger ausdrücklich in Nr. 4 dieses Vertrags, dass er daher trotz erfolgter Übertragung weiterhin persönlich für die Verbindlichkeiten haftete.
- 10 Die Klägerin verpflichtete sich ebenfalls in Nr. 4 des Übertragungsvertrags, die Verwaltung des Grundbesitzes zu übernehmen, für dessen bestmögliche Nutzung zu sorgen und die Einnahmen aus dem Grundbesitz zur Deckung der Verbindlichkeiten aus den bestehenden Grundschulden einzusetzen. Im Fall der Veräußerung war der Erlös zur Abdeckung der bestehenden Grundschulden zur Verfügung zu stellen. Ein Mindererlös sollte nicht zu ihren Lasten gehen. Die Höhe der abzuführenden Nettoeinnahmen sollte nach dem Vertrag zwischen der Klägerin und der Bank als Grundschuldgläubigerin vereinbart werden. Sollte eine solche Vereinbarung nicht zustande kommen, beschränkt sich die Zahlungsverpflichtung der Klägerin auf die Beträge, die der Bank im Fall einer Zwangsverwaltung zustünden.
- 11 Der Kläger meldete sein Einzelunternehmen am 30. Juli 2003 ab und erstellte am 13. Juli 2004 eine Aufgabebilanz auf den Tag der Gewerbeabmeldung. Diese Bilanz wies Entnahmen in Höhe von 959.126,73 € und Rückstellungen in Höhe von 957.000 € aus. Dabei entfielen 952.000 € auf eine "Rückstellung Haftung aus Grundschuld".
- 12 Im Rahmen der nachfolgend durchgeführten steuerlichen Außenprüfung löste der Prüfer die "Rückstellung Haftung aus Grundschuld" auf. Da das mit den Grundschulden belastete Grundstück vor dem Aufgabestichtag auf die Klägerin übertragen worden sei, bestehe eine Haftung des Klägers nicht mehr. Der Beklagte, Revisionskläger und Anschlussrevisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dieser Ansicht und setzte die Einkommensteuer für das Streitjahr entsprechend fest. Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos.
- 13 Im Klageverfahren vertraten die Kläger die Ansicht, die Entnahme des Grundbesitzes sei mit Null € zu bewerten, da dieser der Deckung von Verbindlichkeiten gedient habe, die über seinem Verkehrswert lägen. Ein (gegengzurechnender) valider Rückgriffsanspruch gegenüber der GmbH habe bereits zum Entnahmezeitpunkt nicht bestanden.
- 14 Das Finanzgericht (FG) gab den Klägern im angefochtenen Urteil in diesem Punkt Recht, wies die Klage aber im Übrigen ab.
- 15 Ausgehend vom Aufgabestichtag und der Aufgabekerklärung habe der Kläger zu Recht die Aufgabebilanz auf den 30. Juli 2003 aufgestellt. Da bis zur Aufgabekerklärung gegenüber dem FA jederzeit die Möglichkeit bestanden habe, die Tätigkeit mit einer anderen Gesellschaft wieder aufzunehmen oder den Gewerbebetrieb selbst fortzuführen, sei allein diese Aufgabekerklärung ausschlaggebend. Somit sei die Aufgabe des Einzelunternehmens erst nach der Entnahme des Grundbesitzes erfolgt. Dieser könne daher in der Aufgabebilanz nicht mehr aktiviert werden. Eine Rückstellung wegen der drohenden Inanspruchnahme aus den Grundschulden könne mangels Haftung des Klägers nicht gebildet werden.
- 16 Die Entnahme des Grundbesitzes sei mit dem Teilwert zu bewerten, wobei die Grundschulden wertmindernd zu berücksichtigen seien. Könne nämlich wie vorliegend in der Bilanz des Eigentümers des belasteten Grundstücks eine schuldrechtliche Verpflichtung nicht ausgewiesen werden und sei eine Begleichung der Verbindlichkeiten

durch den Darlehensschuldner nicht zu erwarten, müsse der dinglichen Belastung bei der Ermittlung des Teilwertes des entnommenen Grundstücks Rechnung getragen werden.

- 17** Das FA macht mit seiner Revision geltend, das Urteil verletze materielles Recht. Es sei --im Gegensatz zum FG-- der Auffassung, die Übertragung des Grundbesitzes sei entgeltlich erfolgt. So habe sich die Klägerin vertraglich zur Regulierung der zu übernehmenden Grundschulden verpflichtet. Dies stelle eine Gegenleistung dar. Ginge man hingegen im Streitfall von der Unentgeltlichkeit aus, sei der Wert des Grundbesitzes nicht um dessen dingliche Belastungen zu mindern. Da eine Grundschuld den Grundstückseigentümer nicht in der Ausübung seiner Eigentumsrechte beschränke, könne sich diese nicht wertmindernd auswirken. Die Inanspruchnahme führe lediglich zur Einschränkung der aus dem Grundbesitz gezogenen Nutzungen und Leistungen - wie vorliegend die Weiterreichung der Mieteinnahmen durch die Klägerin an die Bank als Grundpfandgläubigerin zeige.
- 18** Wie ein gedachter Erwerber bei der Ermittlung des Teilwerts mit den latent drohenden Schulden umgehe, berühre den Verkehrswert bzw. den Teilwert eines solchen Grundstücks nicht. Dieser Erwerber lege per definitionem den Teilwert des gesamten Betriebes zugrunde und könne folglich dem Wert des Grundstücks in seiner Bilanz stets eine Rückstellung in Höhe der drohenden Inanspruchnahme gegenüberstellen. Es sei unbeachtlich, weshalb vorliegend eine solche Rückstellung nicht mehr gebildet werden könne.
- 19** Im Übrigen entspreche es der üblichen Handhabung beim Erwerb eines mit Grundpfandrechten belasteten Grundstücks, dass die Zahlung des Kaufpreises an die Gläubigerbank Zug um Zug gegen Pfandfreigabe erfolge. Eine Reduzierung des Wertes des Grundstücks sei damit nicht verbunden.
- 20** Eine Rückstellung wegen drohender Inanspruchnahme könne vorliegend selbst dann nicht gebildet werden, wenn die Aufgabebilanz auf den Zeitpunkt der Übergabe des Grundbesitzes an die Klägerin aufzustellen sei. Auch zu diesem Zeitpunkt fehle es bereits an einer persönlichen Haftung des Klägers. Die bei der Übertragung noch bestehende Möglichkeit einer persönlichen Inanspruchnahme des Klägers sei nämlich durch einen Vergleich mit der Bank wenige Monate später erloschen.
- 21** Das FA hat nach Ablauf der Revisionsbegründungsfrist (sinngemäß) beantragt, unter Aufhebung des FG-Urteils, soweit es das Streitjahr 2003 betrifft, die Klage abzuweisen.
- 22** Die Kläger beantragen,
die Revision als unzulässig zu verwerfen,
hilfsweise,
die Revision zurückzuweisen.
- 23** Die Revision sei bereits unzulässig, weil der Revisionsantrag nicht innerhalb der Revisionsbegründungsfrist gestellt worden sei. Zwar könne es ausreichen, wenn sich das Vorbringen des Revisionsklägers unzweifelhaft aus seinem Antragsbegehren ergebe. Seien jedoch mehrere Steuerbescheide ergangen, müsse der Antrag erkennen lassen, in welchem Umfang die einzelnen Steuerbescheide angegriffen werden sollten (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. Dezember 1977 II R 75/72, BFHE 124, 137, BStBl II 1978, 196). Vorliegend seien im Klageverfahren sowohl das Streitjahr 2003 als auch das Jahr 2004 betroffen. Hinsichtlich des Streitjahres umfasse die Klage außerdem neben dem Ansatz des Entnahmewertes auch die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Klägerin.
- 24** Die Revision sei darüber hinaus unbegründet. Der Grundbesitz sei aufgrund der Grundschulden zugunsten der insolventen GmbH mit einem Wert von maximal Null € anzusetzen gewesen. Ein gedachter Erwerber hätte bei dessen Erwerb im Rahmen des Ankaufs des Gesamtbetriebs sogar einen negativen Wert angenommen.
- 25** Der Zeitpunkt der Aufstellung der Aufgabebilanz sei fehlerhaft. Bereits die Übertragung des Grundbesitzes habe zur Betriebsbeendigung geführt. In der deshalb schon zum 3. Juli 2003 aufzustellenden Aufgabebilanz wäre eine Rückstellung wegen drohender Inanspruchnahme in Höhe des Entnahmewertes des Grundbesitzes zu bilden und bis zur Betriebsaufgabe am 30. Juli 2003 beizubehalten gewesen.
- 26** Ein entgeltlicher Erwerb des Grundbesitzes liege nicht vor, da es nicht zur Befreiung des Klägers von seinen Verbindlichkeiten gekommen sei.
- 27** Mit Schriftsatz vom 28. April 2014 haben die Kläger ihre hinsichtlich der Vermietungseinkünfte der Klägerin für das Streitjahr 2003 und das Folgejahr 2004 eingelegte Anschlussrevision zurückgenommen. Das FA hat im Schriftsatz vom 26. Mai 2014 insoweit seine Einwilligung erklärt.

Entscheidungsgründe

28 B. Die Revision ist zulässig und begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung, soweit das Streitjahr 2003 betroffen ist (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

I.

29 Die Revision des FA ist zulässig, obwohl kein ausdrücklicher Revisionsantrag innerhalb der Revisionsbegründungsfrist gestellt wurde.

30 Zwar muss nach § 120 Abs. 3 Nr. 1 FGO die Revisionsbegründung die Erklärung enthalten, inwieweit das Urteil angefochten und dessen Aufhebung beantragt wird. Ein förmlicher Revisionsantrag in der Revisionsbegründung ist aber entbehrlich, wenn sich aus dem Vorbringen des Revisionsklägers eindeutig ergibt, inwieweit er sich durch das angefochtene Urteil beschwert fühlt und inwieweit er dessen Aufhebung oder Änderung erstrebt (vgl. Senatsurteil vom 30. Januar 2008 X R 1/07, BFHE 220, 403, BStBl II 2008, 520, m.w.N.).

31 Das vom FA mit der Revision verfolgte Ziel ist eindeutig der Revisionsbegründungsschrift zu entnehmen. In dieser wendet es sich ausdrücklich gegen die dem Urteil zugrunde liegende Rechtsauffassung des FG in Bezug auf die Berücksichtigung der Grundschulden bei der Bewertung des Grundbesitzes und will insofern die Aufhebung des darauf beruhenden Urteils (nur) für das Streitjahr 2003 erreichen. Die Zurechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei der Klägerin (auch in Bezug auf das Streitjahr) wird vom FA hingegen nicht angegriffen.

II.

32 Die Revision ist auch begründet.

33 Das FG hat zu Unrecht nicht erkannt, dass der Kläger --neben der Aufgabebilanz zum 30. Juli 2003-- eine Schlussbilanz für die Beendigung seiner gewerblichen Tätigkeit auf einen Stichtag vor der Übertragung des Grundbesitzes aufzustellen hat (unter 1.). In dieser Schlussbilanz hat er eine Rückstellung wegen drohender Inanspruchnahme zu bilden (unter 2.). Diese Rückstellung ist in Höhe der Darlehensverbindlichkeiten der GmbH gegenüber der Bank zum Stichtag der Schlussbilanz anzusetzen. Da der Senat aufgrund fehlender Feststellungen des FG die Höhe dieser Rückstellung nicht beurteilen kann, ist die Sache an das FG zurückzuverweisen (unter 3.).

34 1. Bereits vor dem vom FG zu Recht für die Erstellung einer Aufgabebilanz angenommenen Stichtag am 30. Juli 2003 hatte der Kläger seine (laufende) gewerbliche Tätigkeit abgeschlossen. Auf einen vor der Übertragung des Grundbesitzes liegenden Zeitpunkt hat er deshalb seine (letzte) Schlussbilanz aufzustellen.

35 a) Im Fall einer Betriebsaufgabe muss sowohl eine letzte Schlussbilanz nach § 16 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 3 EStG als auch eine Aufgabebilanz nach § 16 Abs. 3 EStG, die der Ermittlung des Aufgabegewinns bzw. -verlusts dient, aufgestellt werden (so schon Senatsurteil vom 3. Juli 1991 X R 163-164/87, BFHE 164, 556, BStBl II 1991, 802).

36 aa) Die letzte Schlussbilanz schließt die (laufende) gewerbliche Tätigkeit des Klägers ab. Das Betriebsvermögen ist nach Maßgabe des § 4 Abs. 1 oder des § 5 EStG zu ermitteln (§ 16 Abs. 2 Satz 2 EStG) und ergibt im Vergleich mit dem Betriebsvermögen auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (hier: 31. Dezember 2002), bereinigt um den Wert der Entnahmen und Einlagen, den laufenden Gewinn des Rumpfwirtschaftsjahres (§ 8b Satz 2 Nr. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung 2000). Dieser Gewinn ist gemäß § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes auch der Ermittlung des Gewerbeertrags 2003 zugrunde zu legen.

37 In der Aufgabebilanz (hier: 30. Juli 2003) werden dagegen etwa veräußerte und in das Privatvermögen überführte Wirtschaftsgüter und die verbliebenen Schulden mit den Werten des § 16 Abs. 3 EStG angesetzt. Aus dem Vergleich des in ihr ausgewiesenen Betriebsvermögens mit dem Betriebsvermögen der letzten Schlussbilanz, vermindert um die Aufgabekosten, ergibt sich der Aufgabegewinn bzw. -verlust (§ 16 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Abs. 3 EStG). Entsteht ein Aufgabegewinn, ist er einkommensteuerrechtlich ggf. um den Freibetrag des § 16 Abs. 4 EStG zu kürzen und im Übrigen gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG tarifbegünstigt zu versteuern. Gewerbesteuerrechtlich bleibt ein Aufgabegewinn oder ein Aufgabeverlust bei der Ermittlung des Gewerbeertrags grundsätzlich außer Ansatz (vgl. zu dem Vorstehenden insgesamt Senatsurteil in BFHE 164, 556, BStBl II 1991, 802).

38 bb) Damit ist zunächst der Zeitpunkt des Beginns der Betriebsaufgabe des Einzelunternehmens des Klägers zu

ermitteln, weil zu diesem Zeitpunkt seine (laufende) gewerbliche Tätigkeit endete und auf diesen Zeitpunkt diese Schlussbilanz (hier nachträglich) zu erstellen ist.

- 39** (1) Eine Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3 EStG liegt vor, wenn der Steuerpflichtige den Entschluss gefasst hat, seine betriebliche Tätigkeit einzustellen und seinen Betrieb als selbständigen Organismus des Wirtschaftslebens aufzulösen, und in Ausführung dieses Entschlusses alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebs in einem einheitlichen Vorgang innerhalb kurzer Zeit an verschiedene Abnehmer veräußert oder in das Privatvermögen überführt (z.B. BFH-Urteil vom 3. April 2014 IV R 12/10, BFHE 245, 306, BStBl II 2014, 1000, m.w.N.). Sie beginnt mit der ersten vom Aufgabeentschluss getragenen Handlung, die objektiv auf die Auflösung des Betriebs gerichtet ist, wie z.B. die Einstellung der produktiven Tätigkeit oder die Veräußerung bestimmter, für die Fortführung des Betriebs unerlässlicher Wirtschaftsgüter (z.B. BFH-Urteil vom 21. Oktober 1993 IV R 42/93, BFHE 173, 285, BStBl II 1994, 385). Der Abgabe einer Aufgabeerklärung bedarf es --anders als im Fall der Betriebsverpachtung im Ganzen (vgl. Senatsurteil vom 3. April 2014 X R 16/10, BFH/NV 2014, 1038, m.w.N.)-- nicht (vgl. hierzu und auch zum nachfolgenden auch Senatsurteil vom 9. Dezember 2014 X R 12/12, BFH/NV 2015, 988, unter II.3.b).
- 40** Der Beginn der Betriebsaufgabe ist nicht mit der Veräußerung oder Entnahme wesentlicher Betriebsgrundlagen in der Art und Weise verbunden, dass erst bei Vorliegen dieser Handlungen eine solche anzunehmen ist. Vielmehr markiert auch die Veräußerung beweglichen (sonstigen) Anlagevermögens den Beginn der Betriebsaufgabe, wenn der Steuerpflichtige dadurch für den Gesamtbetrieb den Willen bekundet, die gewerbliche Tätigkeit endgültig einzustellen (so wohl auch Senatsurteil vom 21. Mai 1992 X R 77-78/90, BFH/NV 1992, 659, unter 2.b).
- 41** (2) Diese Grundsätze hat das FG nicht beachtet, als es allein auf die Aufgabeerklärung des Klägers gegenüber dem FA abstellte und nicht zwischen Schluss- und Aufgabebilanz unterschieden hat. Vorliegend ist aufgrund der Feststellungen des FG davon auszugehen, dass der Kläger mit der Betriebsaufgabe schon vor dem 30. Juli 2003 begonnen hat. Es kann dabei dahinstehen, ob bereits die Kündigung der Mietverhältnisse in Bezug auf den Grundbesitz den Beginn der Aufgabe des Einzelunternehmens darstellt. Spätestens im Zeitpunkt der Veräußerung der Kräne ist sein Entschluss offensichtlich geworden, sein Einzelunternehmen einzustellen. Auf diesen Zeitpunkt, der noch vor der Übertragung des Grundbesitzes auf die Klägerin lag, ist die Schlussbilanz aufzustellen.
- 42** 2. In dieser Schlussbilanz ist eine Rückstellung wegen drohender Inanspruchnahme zu passivieren. Diese umfasst dem Grunde nach die drohende Inanspruchnahme aus der Höchstbetragsbürgschaft gegenüber der Bank (unter a) wie auch diejenige aus den Grundschulden (unter b).
- 43** a) Betrieblich veranlasste Rückstellungen sind nach § 5 Abs. 1, § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG zu passivieren.
- 44** aa) Die Bürgschaft war durch den Betrieb des Einzelunternehmens des Klägers veranlasst. Aufgrund der Vermietung des Grundbesitzes sowie der Kräne an die GmbH, deren Gesellschafter der Kläger war, lagen sehr enge und intensive geschäftliche Beziehungen vor, die dazu führten, dass die GmbH-Beteiligung des Klägers objektiv erkennbar unmittelbar seinem Einzelunternehmen diene. Deshalb stellte die Beteiligung an der GmbH dort notwendiges Betriebsvermögen dar (vgl. weiterführend zur Zugehörigkeit von Anteilen an Kapitalgesellschaften zum notwendigen Betriebsvermögen nur Senatsurteil vom 31. Mai 2005 X R 36/02, BFHE 210, 124, BStBl II 2005, 707, unter II.2.b, m.w.N.). Damit diene die Bürgschaft erkennbar der "Stützung" dieser Beteiligung und war betrieblich veranlasst.
- 45** bb) Bei der Übernahme von Bürgschaftsverpflichtungen hat der Bürge eine Rückstellung wegen drohender Inanspruchnahmen nicht in jedem Fall anzusetzen. Die Bürgschaftsverpflichtung ist erst dann zu passivieren, wenn eine Inanspruchnahme des Bürgen droht (vgl. Senatsurteil vom 18. April 2012 X R 5/10, BFHE 237, 106, BStBl II 2013, 785, m.w.N.). Soweit die Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft bereits im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe wahrscheinlich oder sicher ist, ist die Rückstellung daher --in der (letzten) Schlussbilanz-- zu Lasten des laufenden Gewinns auszuweisen (Senatsurteil in BFHE 210, 124, BStBl II 2005, 707). Eine Inanspruchnahme des Bürgen droht jedenfalls dann, wenn zu erwarten ist, dass sich der Gläubiger wegen Zahlungsunfähigkeit des Hauptschuldners an den Bürgen wenden wird (so bereits BFH-Urteil vom 24. Juli 1990 VIII R 226/84, BFH/NV 1991, 588).
- 46** Vorliegend war dies aufgrund des Schreibens der Bank vom 11. Juni 2003 der Fall. Die Bank nahm den Kläger hierin für die Verbindlichkeiten der GmbH in Anspruch und setzte ihm eine erste Frist. Da nicht nur die Bank nach diesem Schreiben nicht mehr davon ausging, die GmbH werde ihre Darlehensverbindlichkeiten selbst erfüllen, war zu diesem Zeitpunkt auch davon auszugehen, dass ein Rückgriffsanspruch des Klägers gegenüber der GmbH --was zwischen den Beteiligten unstreitig ist-- als wertlos anzusehen war.

- 47** Wegen der Wertlosigkeit des Rückgriffsanspruchs des Klägers gegen die GmbH kann dahinstehen, ob die sich aufgrund der Rückstellungsbildung ergebende Gewinnminderung durch einen zu aktivierenden, ggf. selbst wertgeminderten Rückgriffsanspruch gegen den Hauptschuldner zu reduzieren ist (so BFH-Urteil in BFH/NV 1991, 588, unter 2.a) oder --im Fall einer rechtlich und wirtschaftlich noch bestehenden Rückgriffsforderung-- bei der Bemessung der Rückstellung betragsmindernd zu berücksichtigen ist (vgl. BFH-Urteile vom 17. Februar 1993 X R 60/89, BFHE 170, 397, BStBl II 1993, 437, m.w.N.; vom 8. Februar 1995 I R 72/94, BFHE 176, 575, BStBl II 1995, 412; vom 4. Februar 1999 IV R 54/97, BFHE 187, 418, BStBl II 2000, 139, und vom 11. Dezember 2001 VIII R 58/98, BFHE 197, 411, BStBl II 2002, 420).
- 48** b) Zusätzlich hat der Kläger Verpflichtungen aus den Grundschulden zu passivieren.
- 49** aa) Grundpfandrechte sind in der Bilanz im Allgemeinen zwar nicht auszuweisen; zu passivieren ist in der Regel nur die durch das Grundpfandrecht gesicherte Darlehensverbindlichkeit. Die dingliche Last tritt aber dann in Erscheinung, wenn durch die Grundschuld der Anspruch des Gläubigers gegen einen Dritten gesichert werden soll und daher in der Bilanz des Eigentümers des mit der Grundschuld belasteten Grundstücks keine schuldrechtliche Verpflichtung ausgewiesen ist (BFH-Urteil in BFH/NV 1991, 588, unter Hinweis auf Mathiak in Festschrift für Döllner, 1988, 397, 404). Steht zu erwarten, dass der Dritte --wie im Streitfall-- seine Schulden nicht begleichen kann, so ist (bei betrieblicher Veranlassung der gewährten Sicherheit) in Höhe der zu erwartenden Inanspruchnahme aus der Grundschuld eine Rückstellung für eine ungewisse (dingliche) Verpflichtung (§ 1191 des Bürgerlichen Gesetzbuches --BGB--) in der Bilanz auszuweisen (BFH-Urteile in BFH/NV 1991, 588, und vom 26. Januar 1989 IV R 86/87, BFHE 156, 141, BStBl II 1989, 456; ebenso wohl auch BFH-Beschluss vom 22. April 1998 IV B 107/97, BFH/NV 1999, 162).
- 50** bb) Vorliegend war aufgrund des Schreibens der Bank vom 11. Juni 2003 mit einer Inanspruchnahme aus den --unstreitig betrieblich veranlassten-- Grundschulden zu rechnen. Deshalb ist in der Schlussbilanz eine entsprechende Rückstellungsbildung geboten, die den laufenden Gewinn des Klägers reduziert.
- 51** 3. a) Die Rückstellung wegen drohender Inanspruchnahme ist in der vor Abschluss des Übertragungsvertrags aufzustellenden Schlussbilanz in Höhe der grundpfandrechtlich gesicherten Darlehen der Bank anzusetzen. Die Rückstellung ist in der (letzten) Schlussbilanz in der Höhe anzusetzen, in der der Kläger zu diesem Zeitpunkt mit der Inanspruchnahme rechnen musste. Dabei sind wertaufhellende Umstände auch dann noch zu berücksichtigen, wenn sie zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung der Bilanz --oder bis zu dem Zeitpunkt, zu dem die Bilanz im ordnungsgemäßen Geschäftsgang (§ 243 Abs. 3 des Handelsgesetzbuches) aufzustellen gewesen wäre-- bekannt werden (vgl. nur Senatsurteil vom 22. August 2012 X R 23/10, BFHE 238, 173, BStBl II 2013, 76, m.w.N.).
- 52** b) Ausgehend von § 1191 BGB bedeutet die Belastung des Grundstücks mit Grundschulden, dass der Grundstückseigentümer eine Geldsumme aus dem Grundstück zu zahlen hat. Dabei ist er als Eigentümer jedoch entgegen dem Wortlaut dieser Vorschrift nicht zur Zahlung verpflichtet. Der Eigentümer hat nur die Zwangsvollstreckung wegen dieser Beträge in die Haftungsgegenstände zu dulden (vgl. nur Palandt/Bassenge, § 1191 Rz 1), sobald der Grundpfandgläubiger die Grundschuld fällig gestellt hat.
- 53** Eine Begrenzung auf den Verkehrswert des Grundstücks ergibt sich nur im Fall der Zwangsversteigerung. Kommt es hingegen zur Zwangsverwaltung des Grundstücks, ist eine solche Begrenzung nicht zwingend. Sie ist vielmehr auf die Forderungen, die die Grundschuld besichert, begrenzt. Eine Zwangsverwaltung soll nämlich zur Befriedigung aus dem Grundstück führen und die bestmögliche Nutzung des Objekts aus Erträgen, die durch Vermietung und Verpachtung oder andere Nutzung des Grundstücks erzielt werden, sicherstellen, um die laufenden Verbindlichkeiten zu befriedigen und die Ansprüche des vollstreckenden Gläubigers "wegzufertigen" (vgl. nur Stöber, ZVG-Handbuch, 9. Aufl. 2010, Rz 577). Deshalb dauert die Zwangsverwaltung auch dann an, wenn die Zahlungen den Verkehrswert des Grundstücks erreicht haben, es sei denn eine eventuell parallel betriebene Zwangsversteigerung hat Erfolg. Denn nach Erteilung des Zuschlags aus der Zwangsversteigerung muss das Zwangsverwaltungsverfahren aufgehoben werden (Urteil des Bundesgerichtshofs vom 13. März 1963 V ZR 36/61 (KG), Neue Juristische Wochenschrift 1963, 1499). Kommt es nicht zur Zwangsversteigerung, ist eine vollständige Befriedigung des Gläubigers zumindest denkbar.
- 54** Damit sind die am Stichtag der Schlussbilanz bestehenden Darlehensverbindlichkeiten der GmbH gegenüber der Bank für die Höhe der Rückstellung wegen drohender Inanspruchnahme maßgeblich.
- 55** c) Soweit der Kläger daneben auch die persönliche Haftung für einen Teil der Darlehensverbindlichkeiten

übernommen hat, erfolgt keine (weitere) Erhöhung dieser Rückstellungshöhe in der Schlussbilanz. Diese persönliche Haftung des Klägers ist ebenfalls von der Höhe der (Gesamt-)Darlehenshöhe abhängig, für die ihm aufgrund der Grundschulden bereits die vollumfängliche Inanspruchnahme droht. Für eine darüber hinaus gehende persönliche Haftung des Klägers sind keine Anhaltspunkte erkennbar.

- 56 d) Die Höhe der Darlehensverbindlichkeiten der GmbH gegenüber der Bank zum Zeitpunkt des Beginns der Betriebsaufgabe und damit auch die Höhe der Rückstellung in der Schlussbilanz können vom Senat mangels entsprechender Feststellung des FG nicht beziffert werden. Die Sache ist deshalb nicht spruchreif. Sie muss zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG gemäß § 126 Abs. 3 Nr. 2 FGO zurückverwiesen werden.
- 57 4. Im Rahmen der erneuten Entscheidung wird das FG weiter zu prüfen haben, wie sich im Rahmen der Aufgabebilanz zum 30. Juli 2003 zum einen die Höhe der Rückstellung aufgrund der Übertragung des Grundbesitzes auf die Klägerin verändert hat (unter a). Die Übertragung ist entgegen der Ansicht des FG ein entgeltliches Geschäft, weshalb eine Forderung des Klägers gegen die Klägerin in der Aufgabebilanz zu aktivieren ist (unter b).
- 58 a) Besteht die drohende Inanspruchnahme des Klägers nach dem Bilanzstichtag der Schlussbilanz nicht fort, ist diese Rückstellung in der Aufgabebilanz zum 30. Juli 2003, dem Tag der Abmeldung des Gewerbebetriebs, --auch unter Beachtung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung nach Beendigung dieses Rechtsstreits-- aufgabegewinnerhöhend aufzulösen.
- 59 aa) Die dingliche Haftung des Klägers aus den Grundschulden ist aufgrund des Übertragungsvertrags vom 8. Juli 2003 auf die Klägerin übergegangen, so dass insoweit die Rückstellung aufzulösen ist.
- 60 bb) Aufgrund des Vergleichs im Frühjahr 2004 bestand aber zumindest eine persönliche Haftung in Höhe der vom Kläger gezahlten 55.220 € fort. In Höhe dieses Betrages ist die Rückstellung in der Aufgabebilanz beizubehalten.
- 61 cc) Es kann zudem nicht ausgeschlossen werden, dass daneben eine persönliche Haftung des Klägers als Grundstückseigentümer (fort-)bestanden hat (unter (1)), wobei insoweit allerdings eine Reduktion denkbar ist (unter (2)).
- 62 (1) Möglich ist die Begründung der persönlichen Haftung des Grundstückseigentümers für einen Geldbetrag in Höhe der Grundschuld durch abstraktes Schuldversprechen i.S. von § 780 BGB oder Schuldanerkenntnis i.S. von § 781 BGB gegenüber dem Gläubiger (im Weiteren: Schuldversprechen). In diesem Fall haftet der Eigentümer mit seinem gesamten Vermögen (Palandt/Bassenge, § 1191 Rz 2). Dass eine solche persönliche Haftung des Klägers vorliegen könnte, scheint aufgrund der Belehrung des Klägers durch den Notar im Übergabevertrag möglich.
- 63 (2) Die persönliche Haftung könnte sich jedoch nachfolgend verringert haben. Insoweit muss das FG das Schreiben der Rechtsanwälte des Klägers an die Bank vom 11. September 2003 und deren Antwortschreiben vom 8. März 2004 werten. Ggf. haben sich der Kläger und die Bank geeinigt, den dort genannten Betrag in Höhe von 55.220 € nicht nur zur Abgeltung der Verbindlichkeiten aus der Höchstbetragsbürgschaft zu verwenden. Hierdurch könnten alle persönlichen Verbindlichkeiten des Klägers gegenüber der Bank erloschen sein.
- 64 (3) Kommt das FG zu dem Ergebnis, dass die persönliche Haftung in Bezug auf die in Abteilung III Nr. 6 und Nr. 7 eingetragenen Grundschulden bestanden hat und bestehen geblieben ist, sind Feststellungen dahingehend zu treffen, inwieweit eine gesamtschuldnerische Haftung mit der in der Erinnerung der Rechtsanwälte der Klägerin vom 1. Juli 2004 auf Seite 2 genannten "Firma Y" gegeben und ob ein möglicher Rückgriffsanspruch des Klägers werthaltig ist.
- 65 b) In der Aufgabebilanz zum 30. Juli 2003 ist eine Forderung des Klägers gegenüber der Klägerin zu aktivieren, da es sich um eine entgeltliche Übertragung gehandelt hat.
- 66 aa) In der Übernahme von Verbindlichkeiten des Veräußerers durch den Erwerber liegen in steuerrechtlicher Beurteilung grundsätzlich Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts; die Begleichung der Verbindlichkeit führt zu Aufwendungen des Erwerbers, die er auf sich nimmt, um die Verfügungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut zu erlangen. Dies wird deutlich, wenn die Beteiligten vereinbaren, dass die Verbindlichkeit in Anrechnung auf den Kaufpreis übernommen wird; wird als Kaufpreis nur der zu entrichtende Barbetrag genannt, ist er um die übernommenen Verbindlichkeiten zu erhöhen. In gleicher Höhe entsteht für den Veräußerer ein als Gegenleistung zu wertender Vorteil, weil er von sonst anfallenden Ausgaben befreit wird. Hiervon ist im Grundsatz ebenfalls auszugehen, wenn ein Wirtschaftsgut unentgeltlich, jedoch unter Übernahme der auf ihm lastenden Verbindlichkeiten übertragen wird. Dabei ist wiederum nicht hinderlich, dass der Übergeber den Vorteil durch eine

vom Übernehmer akzeptierte Auflage erhält; ausschlaggebend ist vielmehr, dass der Übergeber die Vermögensübertragung von der Gewährung des in der Übernahme der Verbindlichkeiten liegenden Vorteils durch den Übernehmer abhängig macht und dadurch ein Entgelt erlangt. Es kann im Ergebnis keinen Unterschied machen, ob der Vermögensempfänger den zur Ablösung der Verpflichtung erforderlichen Betrag an den Übergeber zahlt oder ob er die Verpflichtung vom Übergeber übernimmt (vgl. zum Ganzen nur: Beschluss des Großen Senats des BFH vom 5. Juli 1990 GrS 4-6/89, BFHE 161, 317, BStBl II 1990, 847, unter C.II.3.).

- 67** bb) Angewandt auf den vorliegenden Fall haben die Kläger zwar einen Kaufpreis für die Übertragung des Grundbesitzes nicht vereinbart, doch wird der Kläger aufgrund der von der Klägerin eingegangenen Übernahme der dinglichen Haftung des Grundbesitzes und der Verpflichtung zur Zahlung der Einnahmen aus der Nutzung des Grundbesitzes an die Bank von der eigenen Zahlungspflicht für die ihn im Augenblick der Übertragung dinglich und ggf. persönlich treffenden Verpflichtungen frei. Die Zahlungsverpflichtung der Klägerin gegenüber der Bank wirkt deshalb wie eine Verpflichtung zur Kaufpreiszahlung an den Kläger und stellt das Entgelt für die Übertragung dar.
- 68** c) Die Höhe der Forderung des Klägers entspricht, ausgehend von den in Nr. 4 des Übertragungsvertrags vereinbarten Verpflichtungen, deshalb (zunächst) den zum Übertragungszeitpunkt bestehenden (gesamten) Darlehensverbindlichkeiten der GmbH, für die er bis dahin dinglich haftete. Die Klägerin übernimmt wie zuvor der Kläger diese dingliche Haftung in Höhe der gesamten zu diesem Zeitpunkt bestehenden Forderungen der Bank gegen die GmbH. Sofern es nicht zu einer (künftigen) Vereinbarung zwischen der Bank und der Klägerin über die Höhe der an die Bank zu zahlenden Nettoeinnahmen gekommen ist, bezieht sich ihre Verpflichtung ausweislich des Vertragstextes in Nr. 4 ausdrücklich auf die Beträge, die der Bank im Fall einer Zwangsverwaltung (nicht Zwangsversteigerung) zustünden. Eine Zwangsverwaltung begrenzt --wie in B.II.3.b dargelegt-- die Forderungen des Grundschuldgläubigers eben nicht auf den Verkehrswert des Grundbesitzes.

C.

- 69** Die Anschlussrevision des Klägers, die u.a. auch das Jahr 2004 betraf, ist gemäß § 125 Abs. 1 Satz 1 FGO einzustellen. Sie ist wirksam zurückgenommen worden. Das FA hat gemäß § 125 Abs. 1 Satz 2 FGO seine Einwilligung erklärt.

D.

- 70** Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.
- 71** Diese beinhaltet auch die Kosten hinsichtlich der zurückgenommenen Anschlussrevision, da eine einheitliche Kostenentscheidung zu treffen ist.
- 72** Dabei sind die Kosten des Revisionsverfahrens den Beteiligten nach Maßgabe dessen aufzuerlegen, inwieweit das Verfahrensergebnis sich als erfolglose Rechtsmitteleinlegung seitens des Klägers darstellt (§ 135 Abs. 2 FGO).
- 73** Die Zurücknahme einer Anschlussrevision durch die Kläger gehört zu denjenigen Fällen, in denen die Anschlussrevision kostenrechtlich als eigenständiges Rechtsmittel behandelt wird, so dass deren Rücknahme zu einer entsprechenden Kostenbelastung der Kläger führt (vgl. insoweit auch: BFH-Urteil vom 6. Juni 1984 II R 184/81, BFHE 141, 333, BStBl II 1985, 261, m.w.N., unter II.3.). Der Streitwert der Anschlussrevision ist dem der Hauptrevision hinzuzurechnen (vgl. nur Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 120 FGO Rz 89, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de