Beschluss vom 12. Juni 2013, X B 191/12

Verletzung rechtlichen Gehörs durch unterlassenen Hinweis des FG - Rückstellung für Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft oder Grundschuld

BFH X. Senat

FGO § 76 Abs 2, EStG § 6 Abs 1 Nr 3a, EStG VZ 2005 , FGO § 115 Abs 2 Nr 3, GG Art 103 Abs 1, BGB § 774 Abs 1, FGO § 96 Abs 2

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 27. August 2012, Az: 11 K 11010/10

Leitsätze

1. NV: Das FG verletzt seine Hinweispflicht, wenn es einen konkreten Sachvortrag eines Beteiligten als unsubstantiiert ansieht, ohne diesem zuvor Gelegenheit zu geben, die aus Sicht des FG ungenügenden tatsächlichen Angaben zu ergänzen .

2. NV: Die Bildung einer Rückstellung wegen drohender Inanspruchnahme aus einer Bürgschaftsverpflichtung setzt u.a. voraus, dass der künftig zu aktivierende Rückgriffsanspruch gegen den Hauptschuldner sogleich wegen einer Wertminderung abzuschreiben wäre (Klarstellung zum BFH-Urteil vom 15. Oktober 1998 IV R 8/98, BFHE 187, 201, BStBl II 1999, 333) .

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) war in den Streitjahren 2002 bis 2005 Alleingesellschafter und einziger Geschäftsführer einer GmbH. Aus der Verpachtung des Anlagevermögens an die GmbH bezog er Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Betriebsaufspaltung). Seinen Gewinn ermittelte er durch Betriebsvermögensvergleich.

2 Die Ergebnisse der GmbH waren seit 2002 negativ. Am 10. Juni 2004 verbürgte sich der Kläger gegenüber einer Bank für Verbindlichkeiten der GmbH bis zu einem Betrag von 750.000 €. Am 30. März 2005 kündigte die Bank die Geschäftsverbindung zur GmbH und stellte die Darlehen (damaliger Saldo: 503.005,78 €) fällig. Sie nahm den Kläger am 9. Dezember 2005 aus der Bürgschaft in Anspruch. Aufgrund eines mit der Bank erzielten Vergleichs zahlte der Kläger im Jahr 2008 insgesamt 260.000 € an die Bank.

3 Der Kläger hat im Klageverfahren zudem Unterlagen vorgelegt, aus denen das Finanzgericht (FG) den Schluss gezogen hat, bereits seit 1998 habe eine Bürgschaftsverpflichtung des Klägers bestanden.

4 In seinen Bilanzen für die Streitjahre bildete der Kläger Rückstellungen für die Inanspruchnahme aus der Bürgschaft in folgender Höhe:

Jahr	Zuführungsbetrag	Stand Rückstellung
2002	75.000 €	75.000 €
2003	25.000 €	100.000 €
2004	25.000 €	125.000 €
2005	95.000 €	220.000 €

6 Ferner schrieb der Kläger zum 31. Dezember 2003 die bisher mit dem Nennwert (51.129,70 €) aktivierte Beteiligung an der GmbH auf den Erinnerungswert von 1 € ab.

7 Im Anschluss an eine Außenprüfung machte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) die Teilwertabschreibung sowie die Zuführungen zur Rückstellung für die Jahre 2002 bis 2004 rückgängig. Demgegenüber beließ es im Jahr 2005 den vom Kläger ausgewiesenen Rückstellungsbetrag von 220.000 € unverändert in der Bilanz, was für dieses Jahr zu einer entsprechenden Gewinnminderung führte.

8 Die Klage blieb ohne Erfolg. Das FG führte aus, der Kläger habe bis zum 31. Dezember 2004 nicht ernsthaft mit seiner Inanspruchnahme als Bürge rechnen müssen. Die Bank habe die seit 1998 gewährten Darlehen auch noch in den Jahren 2003 und 2005 verlängert und erweitert. Daraus könne nur der Schluss gezogen werden, dass die Bank davon ausgegangen sei, die GmbH werde ihre Verbindlichkeiten bedienen. Die Bank habe noch auf andere Sicherheiten zurückgreifen können. Sie habe die Darlehen erst am 30. März 2005 --nach dem Bilanzstichtag 31. Dezember 2004-- gekündigt. Der Vortrag des Klägers, die GmbH sei bereits in den Jahren 2002 und 2003 überschuldet gewesen, sei dadurch widerlegt, dass der Kläger als Geschäftsführer der GmbH keinen Insolvenzantrag gestellt habe, obwohl die Verletzung der Insolvenzantragspflicht strafbewehrt sei. Eine wegen der drohenden Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft gebildete Rückstellung könne zudem nur insoweit zu einer Gewinnminderung führen, als der zu aktivierende Rückgriffsanspruch gegen den Hauptschuldner abzuschreiben sei. Der Kläger habe aber gar keinen Rückgriffsanspruch aktiviert. Zudem erschließe sich nicht, weshalb der Kläger bei einer Bürgschaft über 750.000 € lediglich in Höhe von Teilbeträgen ernsthaft mit seiner Inanspruchnahme gerechnet haben will und wie er diese Teilbeträge ermittelt habe.

9 Auch die Teilwertabschreibung auf die GmbH-Anteile sei zu versagen gewesen. Der Kläger habe nicht dargelegt, dass der Teilwert voraussichtlich dauernd gemindert gewesen sei. Zudem könne aufgrund der vom Kläger eingegangenen Bürgschaften im wirtschaftlichen Sinne nicht von einer Verschuldung der GmbH gesprochen werden.

10 Mit seiner Beschwerde begehrt der Kläger die Zulassung der Revision wegen Verfahrensmängeln und eines qualifizierten Rechtsfehlers.

11 Das FA hält die Beschwerde für unbegründet.

Entscheidungsgründe

12 II. Die Beschwerde ist zulässig und begründet.

13 1. Der Zulässigkeit der Beschwerde auch in Bezug auf das Streitjahr 2005 steht nicht entgegen, dass der Kläger vor dem FG insoweit eine Erhöhung des Gewinns begehrt hat. Ein Steuerpflichtiger kann auch durch eine zu niedrige Steuerfestsetzung gemäß § 40 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) in seinen Rechten verletzt sein, wenn die Festsetzung einer zu niedrigen Steuer Folge eines Bilanzansatzes ist, der sich in vorhergehenden Veranlagungszeiträumen zu seinen Ungunsten ausgewirkt hat (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24. Oktober 2006 I R 2/06, BFHE 215, 230, BStBl II 2007, 469, unter II.1., m.w.N.). So verhält es sich hier.

14 2. Die Beschwerde ist auch begründet. Es liegt ein vom Kläger geltend gemachter Verfahrensmangel vor, auf dem die Entscheidung des FG beruhen kann (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO).

15 Das FG hat seine in § 76 Abs. 2 FGO angeordnete Hinweispflicht verletzt, indem es seine Gesamtwürdigung zur Berechtigung der Rückstellungsbildung auch darauf gestützt hat, ihm sei nicht bekannt, wie der Kläger die Rückstellung zu den einzelnen Bilanzstichtagen ermittelt habe und weshalb er die Rückstellung nicht in Höhe der vollen Bürgschaftsverpflichtung von 750.000 € gebildet habe, ohne den Kläger zuvor zur Erläuterung dieser Punkte aufzufordern.

16 a) Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes garantiert den Beteiligten an einem gerichtlichen Verfahren, dass sie Gelegenheit erhalten, sich zu dem einer gerichtlichen Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt vor Erlass der Entscheidung zu äußern. An einer solchen Gelegenheit fehlt es nicht erst dann, wenn ein Beteiligter gar nicht zu Wort gekommen ist oder wenn das Gericht seiner Entscheidung Tatsachen zugrunde legt, zu denen die Beteiligten nicht Stellung nehmen konnten. Eine dem verfassungsrechtlichen Anspruch genügende Gewährung rechtlichen Gehörs setzt auch voraus, dass der Verfahrensbeteiligte bei Anwendung der von ihm zu verlangenden Sorgfalt zu erkennen vermag, auf welchen Tatsachenvortrag es für die Entscheidung ankommen kann. Der Anspruch auf

Gewährung rechtlichen Gehörs verlangt zwar grundsätzlich nicht, dass das Gericht vor der Entscheidung auf seine Rechtsauffassung hinweist; ihm ist auch keine allgemeine Frage- und Aufklärungspflicht des Richters zu entnehmen. Es kommt jedoch im Ergebnis der Verhinderung eines Vortrags gleich, wenn das Gericht ohne vorherigen Hinweis Anforderungen an den Sachvortrag stellt, mit denen auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter --selbst unter Berücksichtigung der Vielfalt vertretbarer Rechtsauffassungen-- nach dem bisherigen Prozessverlauf nicht zu rechnen brauchte (umfassend zum Ganzen Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 29. Mai 1991 1 BvR 1383/90, BVerfGE 84, 188, unter II.1., m.w.N.).

17 Nach § 76 Abs. 2 FGO hat der Vorsitzende unter anderem darauf hinzuwirken, dass ungenügende tatsächliche Angaben ergänzt werden. Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Beteiligte zuvor bereits konkrete Angaben gemacht hatte, diese dem Gericht aber nicht ausreichen (BFH-Beschluss vom 26. Februar 2004 IX B 125/03, BFH/NV 2004, 973).

18 b) Vorliegend erschließt sich aus dem finanzgerichtlichen Urteil zwar nicht, weshalb das FG den Umstand, dass der Kläger sein Risiko der Inanspruchnahme im Zeitablauf --im Einklang mit dem ansteigenden Grad der zumindest buchmäßigen Überschuldung der GmbH-- als zunehmend gewichtig bewertet hat, überhaupt zu Lasten des Klägers herangezogen hat. Wenn das FG aber diese Rechtsauffassung vertreten wollte --was im Rahmen der Prüfung einer Verfahrensrüge maßgeblich ist--, hätte es den Kläger zwingend zur Erläuterung der Höhe der von ihm gebildeten Bilanzansätze auffordern müssen. Die Höhe der sich aus den Bilanzen ergebenden Ansätze als solche war nicht im Streit; der Umstand, dass das FG die im Zeitablauf vorgenommenen Aufstockungen der Rückstellung zu Lasten des Klägers werten würde, war so fernliegend, dass auch ein kundiger Prozessbeteiligter nicht damit rechnen musste.

19 Anders als das FA meint, handelt es sich bei dieser vom FG herangezogenen Begründungserwägung auch nicht lediglich um einen nicht tragenden Teil der vorinstanzlichen Entscheidung. Vielmehr steht diese Erwägung im Rahmen der Gesamtwürdigung gleichrangig neben den anderen Argumentationssträngen des FG.

20 3. Der Senat hält es für angezeigt, nach § 116 Abs. 6 FGO zu verfahren, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

21 Für das weitere Verfahren weist der Senat --ohne Bindungswirkung für das FG-- auf die folgenden Punkte hin:

22 a) Das FG kann sich für seine Auffassung, aus der im Jahr 2003 vorgenommenen Umschuldung eines Darlehens und der Eröffnung eines weiteren Kontokorrentkontos Anfang Januar 2005 folge, dass die Bank noch zu diesen Zeitpunkten davon ausgegangen sei, die GmbH werde ihre Verbindlichkeiten erfüllen, nicht auf das BFH-Urteil vom 10. April 1987 III R 274/83 (BFH/NV 1988, 22) berufen. Der dortige Sachverhalt war dadurch gekennzeichnet, dass die Bank ausdrücklich erklärt hatte, zu den maßgebenden Bilanzstichtagen habe keine Inanspruchnahme des Bürgen gedroht. Eine solche Erklärung liegt im Streitfall nicht vor.

23 Zudem kann allein aus der Eröffnung eines neuen Kontokorrentkontos jedenfalls nicht zwingend gefolgert werden, dass die Bank damit rechnete, die GmbH *selbst* werde ihre Verbindlichkeiten erfüllen. Nach dem Vortrag des Klägers lagen die Bankverbindlichkeiten der GmbH zum 31. Dezember 2004 noch weit unter der durch die Bürgschaft des Klägers --und die weiteren von diesem eingeräumten Sicherheiten-- abgesteckten Höchstgrenze. Vor diesem Hintergrund kann aus der Eröffnung des weiteren Kontokorrentkontos allenfalls abgeleitet werden, dass die Bank annahm, ihr Kreditengagement sei unter Einbeziehung der vorhandenen Sicherheiten nicht gefährdet. Dies spricht aber nicht gegen die Zulässigkeit einer Rückstellungsbildung.

24 Wenn das FG in diesem Zusammenhang zu Lasten des Klägers anführt, die Bank hätte noch auf "andere Sicherheiten (Grundschulden)" zugreifen können, übersieht es, dass nach Aktenlage auch diese Sicherheiten vom Kläger eingeräumt worden waren. Für das Risiko der Inanspruchnahme aus einer Grundschuld kann aber nach denselben Grundsätzen eine Rückstellung gebildet werden wie für das Risiko der Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft.

25 b) Zu Unrecht hat das FG auch den Umstand, dass der Kläger vor seiner tatsächlichen Inanspruchnahme aus der Bürgschaft noch keine Rückgriffsforderung gegen die GmbH aktiviert hatte, zu dessen Lasten gewertet. Ein solcher Rückgriffsanspruch entsteht vielmehr erst dann, wenn der Bürge tatsächlich geleistet hat (vgl. für den --parallelen-- Übergang der Hauptforderung auf den Bürgen auch § 774 Abs. 1 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs, wonach die Forderung des Gläubigers gegen den Hauptschuldner nur auf den Bürgen übergeht, "soweit der Bürge den Gläubiger befriedigt").

26 Soweit das FG für seine Auffassung das BFH-Urteil vom 15. Oktober 1998 IV R 8/98 (BFHE 187, 201, BStBl II 1999,

333) anführt, missversteht es diese Entscheidung. Mit den dortigen Ausführungen ist ersichtlich gemeint, dass eine Rückstellungsbildung nur insoweit in Betracht kommt, als der *künftig* zu aktivierende Rückgriffsanspruch gegen den Hauptschuldner sogleich wegen einer Wertminderung abzuschreiben wäre.

27 c) Zur Berechtigung des Klägers, eine Teilwertabschreibung auf seine GmbH-Beteiligung vorzunehmen, weist der Senat auf das BFH-Urteil vom 6. November 2003 IV R 10/01 (BFHE 204, 438, BStBl II 2004, 416, unter 2.b) hin. Danach ist in Fällen der Betriebsaufspaltung eine Gesamtbetrachtung der Ertragsaussichten des Besitzunternehmens und der Betriebs-Kapitalgesellschaft vorzunehmen.

28 Für die Argumentation des FG, aufgrund der Bürgschaft fehle es bei wirtschaftlicher Betrachtung an einer Verschuldung der GmbH, findet sich in der höchstrichterlichen Rechtsprechung jedenfalls keine Stütze.

29 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de