

Urteil vom 30. November 2017, IV R 22/15

Betriebliche Veranlassung einer Grundschuldbestellung

ECLI:DE:BFH:2017:U.301117.IVR22.15.0

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 4, EStG § 15 Abs 2, EStG § 21 Abs 3, EStG VZ 2006

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 17. Februar 2015, Az: 9 K 260/12

Leitsätze

1. NV: Wird ein betriebliches Grundstück durch eine Grundschuld belastet oder wird eine eingetragene Grundschuld an einen Dritten zur Besicherung einer betriebsfremden Verbindlichkeit abgetreten, kann die durch die Zwangsverwaltung bedingte Auskehrung der Mieten an den Grundpfandgläubiger nur dann zu Betriebsausgaben führen, wenn die Einräumung oder Abtretung der Grundschuld durch den Betrieb veranlasst worden ist .
2. NV: Die betriebliche Veranlassung der Grundschuldbestellung ist bei einer Personengesellschaft als Gewinnermittlungssubjekt auf deren Betrieb bezogen zu prüfen .
3. NV: Die Einräumung einer Grundschuld auf Grund einer konzernrechtlichen Verpflichtung ist dem außerbetrieblichen Bereich zuzuordnen .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 18. Februar 2015 9 K 260/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, gehört der E Unternehmensgruppe (E Gruppe) an, die an verschiedenen Standorten im In- und Ausland tätig ist. Kommanditisten der Klägerin sind A mit einer Kommanditeinlage von 32.500 € und B mit einer Kommanditeinlage von 17.500 €. An der Kommanditbeteiligung der B besteht zu Gunsten des C ein Vorbehaltsnießbrauch. Ein solcher besteht ebenso an einem Teilanteil der Kommanditbeteiligung der A in Höhe von 17.500 €. Auf Grund des Nießbrauchs stehen C uneingeschränkt das Gewinnbezugsrecht und das Stimmrecht an den Kommanditanteilen zu. C obliegt zudem die alleinige Geschäftsführung der nicht am Vermögen der Klägerin beteiligten Komplementärin, der D Beteiligungsmanagement GmbH.
- 2 Die Klägerin hatte ihre auf dem Grundstück D-Straße in E belegene Fertigungsstätte (im Weiteren: Betriebsgrundstück) im Rahmen einer Betriebsaufspaltung an die ebenfalls zur E Gruppe gehörende Y GmbH vermietet. Die Y GmbH war eine 100 %ige Tochtergesellschaft der F GmbH, welche ihrerseits ein 100 %iges Tochterunternehmen der F Holding war. An der F Holding war C zu 60 % beteiligt.
- 3 Im Januar 2001 trat die Klägerin nicht mehr valutierte Grundschulden auf ihrem Betriebsgrundstück in Höhe von 750.000 DM und 650.000 DM an die S Bank ab. Die Abtretung, welche am 29. März 2001 im Grundbuch vermerkt wurde, diente der Absicherung eines Investitionskredits, den die S Bank der L GmbH, einer 100 %igen

Tochtergesellschaft der F GmbH, zur Errichtung eines ... eingeräumt hatte. Wirtschaftliche Beziehungen zu der Klägerin unterhielt die L GmbH nicht.

- 4 Die E Gruppe geriet 2001 in finanzielle Schwierigkeiten und wurde 2006 im Rahmen einer Insolvenz abgewickelt. Im Zuge dieser Insolvenzabwicklung beantragte die S Bank aus den vorgenannten Grundschulden die Anordnung der Zwangsverwaltung des Betriebsgrundstücks. Ab dem 1. März 2006 wurden die monatlichen Mieten in Höhe von 7.546 € nicht mehr an die Klägerin, sondern an den Zwangsverwalter zur Verfügung der S Bank gezahlt. Auch die in 2006 beim Zwangsverwalter angefallenen Zinsen in Höhe von 5.058,34 € wurden nicht an die Klägerin, sondern an die S Bank ausgekehrt.
- 5 Auf Grund der Anordnung der Zwangsvollstreckung in das Betriebsgrundstück löste die Klägerin in der Bilanz zum 31. Dezember 2006 ergebniswirksam die für das Betriebsgrundstück gebildeten Sonderposten mit Rücklagenanteil und für Zuschüsse über insgesamt 91.891,99 € auf und nahm auf den Bilanzwert des Betriebsgrundstücks eine außerplanmäßige Abschreibung in Höhe von 117.375,05 € (Grund und Boden: 19.445,34 € und Gebäude: 97.929,21 €) vor. Die in 2006 vom Zwangsverwalter vereinnahmten Mieten sowie die Miet- und Habenzinsen in Höhe von insgesamt 80.518,34 € erfasste sie in ihrer Gewinnermittlung nicht.
- 6 Nach einer Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass das Betriebsgrundstück in Höhe von 20.000 € zu aktivieren und die danach nur noch in Betracht kommende außerplanmäßige Teilwertabschreibung in Höhe von 97.377,05 € nicht anzuerkennen sei, da die Abtretung der Grundschulden nicht auf einer betrieblichen, sondern einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung beruhe. Das FA rechnete den Betrag von 97.377,05 € unter entsprechend gegenläufiger Kürzung des insoweit zu Unrecht aufgelösten Sonderpostens für Zuschüsse und des Sonderpostens mit Rücklagenanteil dem Gewinn der Klägerin außerbilanziell hinzu. Insoweit ergab sich eine Gewinnerhöhung von 5.485,06 €. Zudem rechnete es die vom Zwangsverwalter vereinnahmten Mieterträge sowie die Miet- und Habenzinsen in Höhe von 80.518,34 € der Klägerin als eigene Einnahmen zu und berücksichtigte deren Abführung an die S Bank als Entnahme. Entsprechend dieser Rechtsauffassung erließ es den geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (im Weiteren: Gewinnfeststellungsbescheid) vom 5. August 2010.
- 7 Mit ihrer nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage begehrte die Klägerin weiterhin, die Teilwertabschreibung des Betriebsgrundstücks unter gleichzeitiger gewinnerhöhender Auflösung der Sonderposten mit Rücklagenanteil und für Zuschüsse zu berücksichtigen und die vom Zwangsverwalter vereinnahmten Mieten und Zinsen nicht als Betriebseinnahmen zu erfassen. Alternativ zur Teilwertabschreibung begehrte die Klägerin die Bildung einer Rückstellung wegen drohender Inanspruchnahme aus einer Sicherheit.
- 8 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage als unbegründet ab. Das FA habe die vom Zwangsverwalter vereinnahmten Mieten und Zinsen zu Recht als Betriebseinnahmen der Klägerin berücksichtigt, da ihr diese Erträge ungeachtet der Zwangsvollstreckung zuzurechnen seien. Die an die Grundpfandgläubigerin ausgekehrten Erträge könnten auch nicht als Betriebsausgaben zum Abzug zugelassen werden. Denn die Abtretung der Grundschulden sei nicht betrieblich veranlasst gewesen. Die Klägerin habe keine wirtschaftliche Beziehung zu der L GmbH unterhalten. Ein lediglich mittelbarer wirtschaftlicher Vorteil, vermittelt über eine Stärkung der E Gruppe, reiche insoweit nicht aus. Auch wenn die Klägerin wegen der Konzernstruktur in einem Haftungsverbund gestanden haben sollte, wäre die Übertragung der Grundschuld ausschließlich gesellschaftsrechtlich veranlasst gewesen. Die ausgekehrten Beträge seien wegen der außerbetrieblichen Verwendung auch zu Recht als Entnahme behandelt worden.
- 9 Ebenfalls zu Recht habe das FA eine Teilwertabschreibung oder die Bildung einer Rückstellung abgelehnt. Dabei könne dahinstehen, ob die Bestellung eines Grundpfandrechts an einem Grundstück durch eine Teilwertabschreibung oder eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten abzubilden sei. Denn beides käme im Streitfall nicht in Betracht, da die Abtretung der Grundschulden nicht betrieblich veranlasst gewesen sei.
- 10 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts, insbesondere von § 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG).
- 11 Sie beantragt, die Vorentscheidung sowie die Einspruchsentscheidung vom 23. August 2012 aufzuheben und den Gewinnfeststellungsbescheid 2006 vom 5. August 2010 dahin zu ändern, dass der laufende Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von ./ 6.215,17 € festgestellt wird.

- 12 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und war daher gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 14 Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass die von dem Zwangsverwalter vereinnahmten Mieten und Zinsen in Höhe von 80.518,34 € der Klägerin als Betriebseinnahmen zuzurechnen waren und deren Auskehrung an die Grundpfandgläubigerin (S Bank) keine Betriebsausgabe darstellt (dazu unter 1.). Ebenfalls zu Recht hat das FG eine Teilwertabschreibung des Betriebsgrundstücks und die Bildung einer Rückstellung wegen der Zwangsverwaltung verneint (dazu unter 2.).
- 15 1. a) Zutreffend ist das FG zunächst davon ausgegangen, dass die Klägerin als Vermieterin gewerbliche Einkünfte aus der Vermietung des Betriebsgrundstücks gemäß § 15 Abs. 2 i.V.m. § 21 Abs. 3 EStG erzielt hat. Denn die Zwangsverwaltung hat nichts daran geändert, dass sie selbst als Trägerin der Rechte aus dem Mietvertrag mit der Y GmbH die Einkünfte erzielt hat, auch wenn die vereinnahmten Mieten an die Grundpfandgläubigerin, die S Bank, auf Grund der Zwangsverwaltung ausgekehrt worden sind (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11. März 2003 IX R 65-67/01, BFH/NV 2003, 778, und vom 16. September 2014 VIII R 1/12, Rz 46). Dies gilt ebenso für die mit der Vermietung in Zusammenhang stehenden Zinseinnahmen, die ebenfalls an die S Bank ausgekehrt worden sind. Davon geht nunmehr auch die Klägerin aus. Der Senat sieht daher von weiteren Ausführungen ab.
- 16 b) Zu Recht ist das FG auch davon ausgegangen, dass ein Abzug der an die S Bank ausgekehrten Mieten und Zinsen als Betriebsausgaben nicht in Betracht kommt.
- 17 aa) Bei der Ermittlung der Einkünfte sind Aufwendungen als Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) abzuziehen, die durch die Einkünfteerzielung veranlasst sind. Eine solche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen mit der Einkünfteerzielung objektiv zusammenhängen und ihr subjektiv zu dienen bestimmt sind, d.h. wenn sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer der Einkunftsarten des EStG stehen. Ob und inwieweit Aufwendungen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer Einkunftsart stehen, hängt von den Gründen ab, aus denen der Steuerpflichtige die Aufwendungen vornimmt. Die Gründe bilden das "auslösende Moment", das den Steuerpflichtigen bewogen hat, die Kosten zu tragen (z.B. BFH-Urteile vom 28. Februar 2013 IV R 4/11; vom 29. Juli 2015 IV R 16/12, und vom 15. Dezember 2016 IV R 22/14, Rz 12). Betriebsausgaben einer Personengesellschaft sind die Ausgaben, die durch den Betrieb dieser Gesellschaft oder --als Sonderbetriebsausgaben-- durch die Beteiligung der Gesellschafter an der Personengesellschaft veranlasst sind (vgl. BFH-Urteil vom 29. Juli 2015 IV R 16/12). Für den Veranlassungszusammenhang ist dabei auf den Betrieb der Personengesellschaft abzustellen, der die Grundlage der betrieblichen Betätigung bildet. Jedoch müssen die Aufwendungen nicht zwingend unmittelbar durch den Betrieb veranlasst sein. Ausreichend ist auch ein mittelbarer Veranlassungszusammenhang, wobei auch insoweit die konkrete betriebliche Tätigkeit das auslösende Moment für die Entstehung der Aufwendungen sein muss (ebenso Stapperfend in Herrmann/ Heuer/Raupach, § 4 EStG Rz 813).
- 18 Wird ein betriebliches Mietgrundstück durch eine Grundschuld belastet oder wird eine eingetragene Grundschuld an einen Dritten zur Besicherung einer betriebsfremden Verbindlichkeit abgetreten, kann die durch die Zwangsverwaltung bedingte Auskehrung der Mieten an den Grundpfandgläubiger nur dann zu Betriebsausgaben führen, wenn die Einräumung oder Abtretung der Grundschuld durch den Betrieb der Personengesellschaft veranlasst worden ist. Ob es sich so verhält, hat das FG unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls zu beurteilen.
- 19 bb) Das FG ist bei seiner rechtlichen Beurteilung von diesen Grundsätzen ausgegangen. Die rechtliche Würdigung des FG, dass die Abtretung der für das Betriebsgrundstück eingetragenen Grundschulden in Höhe von 1.400.000 DM weder unmittelbar noch mittelbar durch den Betrieb der Klägerin, sondern ausschließlich gesellschaftsrechtlich veranlasst war, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Sie ist möglich, wenn nicht sogar naheliegend, und verstößt weder gegen Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze. Sie ist daher für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 5. Mai 2011 IV R 34/08, BFHE 234, 1, BStBl II 2011, 787, und vom 13. Januar 2011 V R 63/09, BFHE 233, 64, BStBl II 2011, 461, m.w.N.).

- 20** (1) Das FG hat im Rahmen seiner Würdigung zutreffend darauf abgestellt, dass die Klägerin keine Geschäftsbeziehungen zu der L GmbH, deren Verbindlichkeit gegenüber der S Bank durch die Abtretung der Grundschulden besichert worden ist, unterhalten hat. Es hat daher zu Recht ein unmittelbares eigenbetriebliches Interesse der Klägerin an der Besicherung der Verbindlichkeit der L GmbH gegenüber der S Bank verneint.
- 21** Ebenso wenig ist zu beanstanden, dass das FG auch eine mittelbare betriebliche Veranlassung verneint hat. Zu Recht weist das FG darauf hin, dass eine solche Veranlassung durch die nicht näher substantiierte Behauptung der Klägerin, die Errichtung eines weiteren Standortes für die Fertigung führe zu einer Intensivierung der Wertschöpfungskette bzw. zu einer Stärkung der Stellung der E Gruppe gegenüber der ...-Industrie, nicht dargelegt wird. Eine solche Stärkung unterstellt, diene die Errichtung des von der L GmbH betriebenen ... in erster Linie und insoweit unmittelbar der Ausweitung der Unternehmenstätigkeit der F Holding, die als Muttergesellschaft zu 100 % an der L GmbH und ebenso an der Y GmbH (beides Enkelinnengesellschaften), jeweils vermittelt über die F GmbH (Tochtergesellschaft), beteiligt war. Sollte durch diese Investition zudem auch der Betrieb der Y GmbH wirtschaftlich gestärkt werden, würden dadurch zwar auch die Mieteinnahmen der Klägerin aus der Vermietung des Betriebsgrundstücks an die Y GmbH gesichert. Eine solche, allenfalls untergeordnete betriebliche Veranlassung würde aber von der gesellschaftsrechtlich veranlassten Erweiterung der Unternehmensbetätigung der E Gruppe vollständig überlagert. Wie sich zudem den vom FG in Bezug genommenen Darlehensverträgen mit der S Bank entnehmen lässt, war diese nur deshalb zur Einräumung des von der L GmbH zur Errichtung eines ... benötigten Investitionskredits bereit, weil neben der Klägerin auch andere Unternehmen der E Gruppe umfangreiche Sicherheiten geleistet haben. Allen Unternehmen ist aber gemein, dass diese gesellschaftsrechtlich vermittelt über C miteinander verflochten waren. So räumt die Klägerin selber ein, C habe sich als Geschäftsführer der Y GmbH, der L GmbH und der F Holding aus "quasirechtlichen und tatsächlichen" Gründen dem Verlangen der S Bank nicht entziehen können, die Grundschuldsicherheiten im Rahmen der Konzernfinanzierung --dazu unter (3)-- zur Verfügung zu stellen. Angesichts dessen ist es nicht zu beanstanden, dass das FG die Abtretung der Grundschulden als gesellschaftsrechtlich veranlasst beurteilt hat, da sich die Abtretung nur aus der alle Gesellschaften beherrschenden Stellung ihres Gesellschafters C erklären lässt.
- 22** (2) Ebenso wenig wird mit dem weiteren Vorbringen der Klägerin, im Falle des Ausscheidens der L GmbH aus dem Lieferverbund der E Gruppe wäre zu befürchten gewesen, dass die ...-Industrie die Geschäftsbeziehung zum gesamten Lieferverbund beendet hätte, der notwendige Veranlassungszusammenhang dargelegt; dies schon deshalb nicht, weil die L GmbH erst im Zusammenhang mit dem Aufbau des ... errichtet worden ist. Es sollte mithin die Neugründung eines der E Gruppe zugehörigen Unternehmens unterstützt, nicht jedoch dessen Ausscheiden verhindert werden.
- 23** (3) Zu Recht hat das FG einen betrieblichen Veranlassungszusammenhang auch auf Grund einer konzernrechtlichen Verflechtung verneint. Ebenso wie das FG kann der Senat dahinstehen lassen, ob die Klägerin auf Grund einer faktischen Beherrschung durch ihren Mehrheitsgesellschafter C als Konzernunternehmen der E Gruppe oder auf Grund der Betriebsaufspaltung mit der Y GmbH, einer Konzerntochtergesellschaft, in einem konzernrechtlichen Haftungsverbund gestanden hat und deshalb gesellschaftsrechtlich zur Sicherheitengestellung verpflichtet gewesen war (sog. faktischer Gleichordnungskonzern, s. dazu J. Vetter in K. Schmidt/Lutter, AktG, 3. Aufl., § 18 Rz 25). Denn eine solche gesellschaftsrechtliche Verpflichtung vermag die betriebliche Veranlassung der Sicherheitengestellung allein nicht zu begründen. Da das Steuerrecht keine Konzernbesteuerung kennt, ist die Veranlassung der Sicherheitengestellung ausschließlich für das jeweilige Gewinnermittlungsobjekt betriebsbezogen und nicht konzernbezogen zu prüfen. Ist für die Sicherheitengestellung der Klägerin, wie vom FG zu Recht angenommen, eine betriebliche Veranlassung nicht ersichtlich, ist deren alleinige konzernrechtliche Veranlassung dem außerbetrieblichen Bereich zuzuordnen.
- 24** c) War die Grundschuldabtretung danach außerbetrieblich veranlasst, führt die Auskehrung der der Klägerin zuzurechnenden Mieteinnahmen und damit zusammenhängender Zinsen auf Grund der durchgeführten Zwangsverwaltung zu einer außerbetrieblichen Einkommensverwendung. Die dadurch bedingte Minderung des Betriebsvermögens der Klägerin hat das FG deshalb zutreffend als Entnahme gemäß § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG beurteilt.
- 25** 2. Zu Recht hat das FG die Bildung einer Rückstellung wegen der weiterhin bestehenden Verpflichtung aus den abgetretenen Grundschulden mangels betrieblicher Veranlassung der Grundschuldbestellung verneint.
- 26** Eine betrieblich veranlasste Verpflichtung aus Grundschulden, die zum Zwecke der Sicherung eines Anspruchs des Grundpfandgläubigers gegen einen Dritten abgetreten oder bestellt worden sind, ist in Höhe des

grundpfandrehtlich gesicherten und noch nicht getilgten Darlehens grundsätzlich spätestens dann als Rückstellung zu passivieren, wenn die Zwangsverwaltung des mit der Grundschuld belasteten Grundstücks bereits angeordnet worden ist (vgl. BFH-Urteil vom 5. Mai 2015 X R 48/13, Rz 48 ff.). Daneben kommt eine Teilwertabschreibung des mit einer betrieblich veranlassten Grundschuld belasteten Grundstücks nicht in Betracht.

- 27** Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG die Bildung einer Rückstellung wegen der Verpflichtung aus den Grundschulden schon deshalb zu Recht verneint, weil die Abtretung der Grundschuld, wie unter 1. ausgeführt, nicht betrieblich veranlasst war.
- 28** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de