
Datum: 30.11.2004
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 1060/02 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2004:1130.3K1060.02F.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Gründe:

- Die Klägerin ist Gesamtrechtsnachfolgerin ihres am 4.8.1996 verstorbenen Ehemannes "X". 1
- Dieser war bis zu seinem Tode alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Komplementärin und einziger Kommanditist der "M" GmbH & Co KG (im folgenden KG). Er war außerdem alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer diverser anderer Gesellschaften mbH., unter anderem auch der "N"- GmbH "H-Stadt" (im folgenden GmbH). 2
- In der Zeit von August bis Mitte November 1995 übernahm die "C-Bank" (im folgenden Bank) das Kreditmanagement für alle Unternehmen, an denen "X" beteiligt war. Mit Vereinbarung vom 13.11.1995 (Bl. 73 GA) verpfändete die KG, vertreten durch "X", ein bei der Bank gehaltenes Festgeldguthaben in Höhe von 519.752,72 DM als Sicherheit für Ansprüche der Bank gegen die GmbH. 3
- Am 31.12.1995 (vgl. die Bilanz der KG, Posten "sonstige Verbindlichkeiten") hatte die KG gegenüber der GmbH Schulden in Höhe von 585.011,14 DM, die bis April des Jahres 1996 auf 557.356,82 DM zurückgeführt wurden (vgl. Bericht über die für die Jahre 1995 bis 1997 durchgeführte Betriebsprüfung bei der KG). 4
- Mit Schreiben vom 19.7.1996 forderte die Bank "X" zum Ausgleich sämtlicher Konten der Firmengruppe auf. Am 6.8.1996 (Ordner Rechtsbehelfsverfahren Nr. 2) verrechnete sie das 5
- 6

Festgeldguthaben der KG in Höhe von 519.752,72 DM mit Verbindlichkeiten der GmbH.

Die Bilanz der GmbH auf den 31.12.1996 (Ordner Anlagen Nr. 1) wies einen nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag i.H.v. 797.811 DM auf. In dem Posten "sonstige Verbindlichkeiten" waren Verbindlichkeiten gegenüber der KG in Höhe von 670.989 DM ausgewiesen.

In ihrem Jahresabschluss für das Jahr 1996 verbuchte die KG den Betrag von 519.752,72 DM als außerordentlichen Aufwand.

Im April des Jahres 1997 wurde ein Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der GmbH gestellt. Das Konkursverfahren wurde eröffnet. Mit Schreiben vom 27.11.1997 (Ordner Rechtsbehelfsverfahren Nr. 3) meldete "T" wegen der Verrechnung des Guthabens der KG mit den Schulden der GmbH einen Betrag von 520.660,44 DM zur Konkurstabelle an. Der Konkursverwalter wies die Anmeldung mit Schreiben vom 2.12.1997 zurück, weil "Forderungen beim Amtsgericht in "H-Stadt" nur durch den betroffenen Gläubiger direkt zur Konkurstabelle angemeldet werden können" (Ordner Rechtsbehelfsverfahren Nr. 1).

Mit Wirkung zum 16.12.1997 wurde "T" alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Komplementär GmbH und alleiniger Kommanditist der KG.

Der Konkursverwalter der GmbH machte gegen die Klägerin Ansprüche wegen Gläubigerbenachteiligung geltend. Die Klägerin zahlte im Wege eines Vergleichs am 7.5.1998 DM 800.000 an die Konkursmasse der GmbH.

Anlässlich einer für die Jahre 1995 bis 1997 durchgeführten Betriebsprüfung griff der Prüfer neben anderen, mittlerweile unstreitigen Sachverhalten auch die Problematik der Verrechnung des Festgeldkontos auf. Er vertrat die Ansicht, dass es für die Verpfändung des Festgeldes für die Schulden der GmbH durch "X" keinen betrieblichen Anlass gegeben habe und deswegen sowohl die Verpfändung als auch die Verrechnung des Kontos privat veranlasst sei. Ein außerordentlicher Aufwand sei durch den Fortfall des Festgeldkontos nicht entstanden. Im übrigen sei davon auszugehen, dass die GmbH gegen eventuelle Rückgriffsforderungen der KG mit eigenen Ansprüchen habe verrechnen können, da die Forderungen der GmbH gegen die KG noch im April des Jahres 1996 DM 557.356,82 betragen hätten. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Bericht über die steuerliche Außenprüfung vom 10.6.1999 Bezug genommen.

Der Beklagte folgte den Feststellungen der Prüfung und änderte den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung des Gewinns der KG für das Jahr 1996 durch Bescheid vom 9.1.2001. Im Verlaufe des Einspruchsverfahrens wurde das Konkursverfahren über das Vermögen der GmbH abgeschlossen (siehe Schlussrechnung Ordner Anlagen Nr. 2 und Nr. 3). Alle Gläubiger mit Ausnahme der KG wurden zu 100 % befriedigt, ein Restbetrag wurde an die Gesellschafter ausgekehrt. Die Klägerin, die als Gesamtrechtsnachfolgerin des "X" auch Alleingesellschafterin der GmbH geworden war, konnte ab Ende 2001 wieder über die Gesellschaftsanteile verfügen. Sie beschloss im Juli 2002 die Auflösung der GmbH und beantragte nach Ablauf des Sperrjahres deren Löschung, die im Jahre 2004 erfolgte. Wegen der Liquidationserlöse wird auf die dem Gericht vorliegenden und vom zuständigen Finanzamt "H-Stadt" für zutreffend befundenen Bilanzen der GmbH i.L. auf den 31.12.2001 und den 30.6.2002 Bezug genommen (Ordner Anlagen Nr. 4 und Nr. 5).

Mit Einspruchsentscheidung vom 12.2.2002 änderte der Beklagte den Bescheid zugunsten der KG wegen Forderungsausfällen in Höhe von 161.000 DM aus dem Kontokorrentverkehr mit der GmbH, die die KG neben der Teilwertabschreibung in Höhe von 519.752,72 DM geltend gemacht hatte.

Zur Begründung ihrer Klage, mit der sie zunächst weiterhin die Teilwertabschreibung in Höhe von 519.752,72 begehrte, trägt die Klägerin vor: 15

Die Verpfändung sei betrieblich veranlasst gewesen, da die KG und die GmbH derart miteinander verflochten gewesen seien, dass die eine Gesellschaft ohne die andere nicht existenzfähig gewesen sei. Im übrigen habe "X" nicht aus privaten Motiven, sondern nur zur Rettung seiner Firmengruppe gehandelt. 16

Eine Verpfändung führe nicht zu einer Entnahme des Festgeldes. Die Entnahme könne allenfalls durch die Verrechnung mit betriebsfremden Forderungen erfolgt sein, insofern mangle es aber wegen der erzwungenen Verrechnung an einer willentlichen Entnahmehandlung des Gesellschafters "X". 17

Infolge der Verrechnung habe die KG eine Regressforderung gegen die GmbH erlangt. Diese Forderung sei auf den 31.12.1996 mit 0 DM zu bewerten gewesen, da die GmbH Zahlungsschwierigkeiten gehabt habe, die sich schließlich im Antrag auf Konkursöffnung im April des Jahres 1997 manifestiert hätten. Die GmbH habe am 1.5.1996 ihr gesamtes bewegliches Anlagevermögen verkauft und den Speditionsvertrag mit der "U"-AG auslaufen lassen. Am 29.6.1996 sei das Grundstück "B-Str. 1" in "H-Stadt" verkauft worden und am 4.8.1996 der Alleingesellschafter "X" verstorben. Zum 31.12.1996 habe daher festgestanden, dass die GmbH mit weiteren Einnahmen nicht rechnen konnte. 18

Die KG habe nicht mit eigenen Schulden bei der GmbH verrechnen können, weil sie ihre Verbindlichkeiten im Zeitpunkt der Verrechnung des Festgeldguthabens bereits getilgt hatte, wie die vorgelegten Unterlagen (DATEV-Konto Forderungen an "O" und Summen und Saldenlisten per 31.12.1996 Bl. 27 f GA) belegten. Weitere Unterlagen habe die Klägerin nicht mehr. Die Zeugin "A", die als Buchhalterin die Buchführung der Firmengruppe des "X" geführt habe, könne aber bestätigen, dass das als Verrechnungskonto geführte Konto zwischen der KG und der GmbH vor Einziehung des Festgeldguthabens ausgeglichen gewesen sei. 19

Warum der spätere Erwerber der KG nach seinem ersten Versuch die Forderung gegen die KG im Konkurs nicht weiter verfolgt habe, entziehe sich der Kenntnis der Klägerin. Sie hätte aber einen neuen Konkursantrag für den Fall gestellt, dass die KG nach Abschluss des Konkursverfahrens über das Vermögen der GmbH ihre Forderung gegenüber der GmbH i.L. geltend gemacht hätte. 20

Dass alle Gläubiger der GmbH hätten befriedigt werden können, sei eine wertaufhellende Tatsache und damit für die Bewertung der Forderung zum 31.12.1996 ohne Belang. 21

Aufgrund des Vorhaltes des Gerichts in der mündlichen Verhandlung, dass die KG ausweislich des beigezogenen Gutachtens der Staatsanwaltschaft "F-Stadt" "001 001/97" Bl. 94 am 23.12.1996 von der GmbH Fahrzeuge zu einem Preis von 235.000 DM erworben habe und insoweit hätte aufrechnen können, werde die Teilwertabschreibung nur noch in Höhe von 284.752,72 DM geltend gemacht. 22

Die Klägerin beantragt, 23

den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte der KG für das Jahr 1996 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.2.2002 dahingehend zu ändern, dass der Gewinn um weitere 284.752,72 DM vermindert wird und, wie bisher in Höhe von 10.000 DM der Komplementärin, in Höhe des dann noch verbleibenden Betrages wie bisher zeitanteilig "X" (bis zum 4.8.1996) und der Klägerin (ab dem 5.8.1996) zugerechnet wird.

Der Beklagte beantragt, 25

die Klage abzuweisen, hilfsweise Revisionszulassung. 26

Zur Begründung trägt er vor: 27

Aufgrund der im Termin vorgelegten Buchführungsunterlagen und Kontoauszüge werde an dem Vortrag, die Klägerin habe weder dargelegt noch nachgewiesen, dass die KG ihre Verbindlichkeiten gegenüber der GmbH vor Verrechnung des Festgeldguthabens getilgt habe, nicht mehr festgehalten. Die Kontoauszüge belegten, dass die KG im Mai ihre Verbindlichkeiten bei der GmbH bezahlt habe. 28

Eine Berücksichtigung des Verlustes des Festgeldes als außerordentlicher Aufwand komme gleichwohl nicht in Betracht. Die Verpfändung des Festgeldes stehe der Begründung einer Verbindlichkeit ggü. der Bank gleich. Da die Verpfändung aus außerbetrieblichen Gründen erfolgt sei, sei eine private Verbindlichkeit des "X" entstanden. Die Begleichung einer privaten Verbindlichkeit mit betrieblichen Mitteln sei eine Entnahme und kein Aufwand. Selbst wenn man davon ausginge, dass die KG zur Erfüllung ihrer Speditionsverpflichtungen gegenüber der "U" AG die GmbH als Frachtführerin benötigte, sei dieses Motiv spätestens Ende April 1996 weggefallen, weil der Speditionsvertrag mit der "U" AG ausgelaufen und nicht verlängert worden sei. Spätestens im April hätte daher die Sicherheit zurückgefordert werden müssen, oder, wenn die Bank zur Freigabe des Pfandrechtes nicht bereit gewesen wäre, ein entsprechender Geldbetrag an die Bank gezahlt und mit den Verbindlichkeiten gegenüber der GmbH aufgerechnet werden müssen, zumal die GmbH seit diesem Zeitpunkt auch nach dem Vortrag der Klägerin nicht mehr mit Einnahmen rechnen konnte. Dass die KG, statt unmittelbar an die Bank zu zahlen, das Pfandrecht bestehen ließ und ihre eigenen Verbindlichkeiten gegenüber der GmbH getilgt habe, sei nur damit zu erklären, dass "X" Gesellschafter aller Gesellschaften war. 29

Im übrigen werde darauf hingewiesen, dass die Forderungsabschreibung in Höhe von 161.000 DM im Einspruchsverfahren zu Unrecht berücksichtigt worden sei. In Höhe dieses Betrages sei eine etwa zu berücksichtigende Teilwertabschreibung wegen des Festgeldkontos nach § 177 Abgabenordnung - AO- zu kompensieren. Wie die in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Kontoauszüge zeigten, habe es sich, entgegen dem Vorbringen der Klägerin im Einspruchsverfahren, nicht um die Forderung auf ein Guthaben der KG aus einem zwischen ihr und der GmbH geführten Verrechnungskonto, sondern um Forderungen gehandelt, die daraus entstanden seien, dass die KG im Mai 1996 Verbindlichkeiten für die GmbH gezahlt habe. Auch diese Zahlungen seien als privat veranlasst anzusehen. 30

Das Gericht hat die KG mit Beschluss vom 15.7.2004 zum Verfahren beigeladen. Das Gericht hat Beweis erhoben durch Vernehmung der Rentnerin "A". Wegen des Ergebnisses der Beweisaufnahme wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung Bezug genommen. 31

Die Klage ist unbegründet. 32

33

Der angefochtene Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1996 in Gestalt der Einspruchsentscheidung ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung -FGO-).

Der Verlust des Festgeldkontos schmälert nicht den Gewinn der KG, weil die Verrechnung des Guthabens mit den Verbindlichkeiten der GmbH als eine Privatentnahme anzusehen ist. Die dadurch eingetretene Betriebsvermögensminderung wird bei der Ermittlung des Gewinns durch eine Hinzurechnung des Wertes der Entnahme zum Schluss des Wirtschaftsjahres ausgeglichen (vgl. § 4 Abs. 1 Satz 1 Einkommensteuergesetz -EStG-). 34

Gem. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG liegt eine Entnahme vor, wenn der Steuerpflichtige Wirtschaftsgüter seines Betriebes für sich, seinen Haushalt oder andere betriebsfremde Zwecke entnimmt. Zur Realisierung dieses Tatbestandes bedarf es eines Entnahmewillens, der sich in einer Entnahmehandlung manifestiert, durch die die Verknüpfung des Wirtschaftsgutes mit dem Betriebsvermögen unmissverständlich gelöst wird (Hoffmann in Littmann/Bitz/Hellwig Das Einkommensteuerrecht § 4,5 EStG Rz. 193 mit weiteren Nachweisen). 35

Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. 36

Die Klägerin hat zutreffend darauf hingewiesen, dass der Verpfändungsakt keine Entnahme darstellte, weil der bestehende betriebliche Zusammenhang dadurch nicht tangiert und das Konto weiterhin zur Erzielung von Betriebseinnahmen in Gestalt von Zinsen genutzt wurde. Der Klägerin ist auch insoweit beizupflichten, dass die im August des Jahres 1996 erfolgte Verrechnung des Festgeldguthabens eine Handlung der Bank darstellt, die "X" lediglich geduldet, an der er aber nicht aktiv mitgewirkt hat. Darauf kommt es zur Überzeugung des Senates jedoch nicht an. 37

Bei wirtschaftlicher Betrachtung macht es keinen Unterschied, ob der Steuerpflichtige persönlich, oder ein betriebsfremder Dritter, dem der Steuerpflichtige zuvor die Befugnis dazu eingeräumt hatte, das Wirtschaftsgut aus dem Unternehmen entfernt. Auch das Verhalten des Dritten beruht in einem solchen Fall auf einem Willensentschluss des Steuerpflichtigen, nämlich der Gestattung der Wegnahme. Dem Steuerpflichtigen ist das Handeln des Dritten deshalb wie eigenes zuzurechnen. 38

Würde man der Argumentation der Klägerin folgen, nach der das Verhalten des Dritten trotz Gestattung durch den Steuerpflichtigen keine Entnahmehandlung des Steuerpflichtigen sei, könnten private Verbindlichkeiten nahezu ungehindert zu Lasten des Gewinns bezahlt werden, indem Gegenstände des Betriebsvermögens nur zur "Absicherung" der Schulden verwendet werden und der Gläubiger sich bei Eintritt des Sicherungsfalles "selbst bedient". Die von der Klägerin vorgenommene Interpretation des Tatbestandes der Privatentnahme widerspricht der Logik der Gewinnermittlung, wie sie der Gesetzgeber in § 4 Abs. 1 EStG zum Ausdruck gebracht hat und ist deshalb abzulehnen. 39

"X" hat mit der Verpfändung des Festgeldkontos in dessen Verwendung zur Tilgung von Verbindlichkeiten der GmbH eingewilligt, so dass ihm die Verrechnung als Entnahmehandlung zuzurechnen ist. Diese Entnahme ist zu betriebsfremden Zwecken erfolgt. 40

Wird ein Gegenstand dadurch dem Betriebsvermögen entnommen, dass der Sicherungsnehmer/Pfandgläubiger von seinem Verwertungsrecht Gebrauch macht, ist die 41

betriebliche/private Veranlassung dieses Vorganges im Regelfall danach zu beurteilen, ob die Bestellung der Sicherheit aus betrieblichen oder privaten Gründen erfolgt ist. Als Erfüllung des Sicherungsvertrages teilt die Verwertung dessen Charakter als betrieblich/oder privat veranlasster Vorgang.

Im Streitfall hat die Klägerin vorgetragen, die Verpfändung für die Verbindlichkeiten der GmbH sei deswegen betrieblich veranlasst gewesen, weil die KG ihre eigenen Verpflichtungen aus dem Speditionsvertrag mit der "U" AG ohne die GmbH als Frachtführerin nicht habe erfüllen können. Die Gesellschaften seien derart miteinander verflochten gewesen, dass die eine ohne die andere nicht habe existieren können. Unterstellt man diesen Vortrag als richtig, könnte zwar die Verpfändung des Festgeldkontos am 13.11.1995 betrieblich veranlasst gewesen sein, weil die KG zu diesem Zeitpunkt den Vertrag mit der "U" AG noch zu erfüllen hatte. 42

Dieser betriebliche Anlass ist jedoch mit Auslaufen der Speditionsverpflichtung Ende April des Jahres 1996 fortgefallen. Die KG war fortan auf die GmbH nicht mehr angewiesen, so dass es aus ihrer Sicht keine Gründe für ein Weiterbestehen des Verpfändungsvertrages mehr gab. 43

In dieser Situation hätte die KG ihr Festgeldkonto auslösen und mit ihren eigenen Verbindlichkeiten gegenüber der GmbH aufrechnen können. Dazu hätte sie der Bank einen Betrag in Höhe von 519.572 DM überweisen müssen, was sie auch konnte, denn Anfang Mai hat sie ihre Verbindlichkeiten gegenüber der GmbH in Höhe von 557.356 DM durch Zahlung beglichen. Das Pfandrecht wäre gem. §§ 1273 Abs. 2, 1225 Satz 1 BGB erloschen und die Forderung der Bank gegen die GmbH in Höhe von 519.752 DM auf die KG übergegangen. In Höhe dieses Betrages hätte die KG mit ihren Verbindlichkeiten gegenüber der GmbH aufrechnen können und deren Ansprüche nicht durch Zahlung zu begleichen brauchen. 44

Dass "X" von der Möglichkeit zur Ablösung des Pfandrechtes keinen Gebrauch gemacht und statt dessen unmittelbar an die GmbH gezahlt hat, obwohl er als deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer die finanzielle Situation kannte und die Inanspruchnahme der KG mit ihrem Festgeldkonto als sicher voraussehen musste, kann nur damit erklärt werden, dass er auch Gesellschafter der GmbH war. Die Aufrechterhaltung der Verpfändung erfolgte aus Sicht der KG aus betriebsfremden Gründen, denn sie lief deren betrieblichen Interessen gerade zuwider. 45

Dies rechtfertigt es, die Verpfändung seit diesem Zeitpunkt als privat veranlasst anzusehen. Der Fall, dass eine zunächst betrieblich veranlasste Verpfändung trotz Kündigungsmöglichkeit aus betriebsfremden Erwägungen aufrecht erhalten wird, ist dem Fall, dass das Pfandrecht von vornherein aus privaten Gründen bestellt wird, in seinem wirtschaftlichen Gehalt so ähnlich, dass beide Fälle gleich zu behandeln sind. 46

Der dem Betriebsvermögen hinzurechnende Wert der Entnahme (vgl. § 6 Abs. 1 Nr.4 Satz 1 EStG) beträgt 519.572 DM, denn der Teilwert eines Bankguthabens entspricht im Regelfall dem Nominalwert der Forderung. 47

Da der angefochtene Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Gewinns schon aus anderen Gründen rechtmäßig ist, kommt es auf die Frage, ob die Forderungsabschreibung in Höhe von 161.000 DM zu Unrecht berücksichtigt worden ist, nicht an. 48

Die Revision wird gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 FGO zugelassen, da die Frage, ob und unter welchen Umständen eine Verpfändung zu einer Privatentnahme des verpfändeten Gegenstandes führt, über den entschiedenen Einzelfall hinaus Bedeutung hat und, soweit ersichtlich, höchstrichterlich noch nicht entschieden worden ist.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

50