

Urteil vom 25. Juni 2025, IV R 1/23

Zur Zwangsverwaltung der zum Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft gehörenden Grundstücke – betriebliche Veranlassung der Grundschulden im Fall einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung

ECLI:DE:BFH:2025:U.250625.IVR1.23.0

BFH IV. Senat

AO § 34 Abs 1, AO § 34 Abs 3, AO § 41 Abs 1, AO § 173 Abs 1 Nr 1, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 4 Abs 3 S 2, EStG § 4 Abs 4, ZVG § 20 Abs 1, ZVG § 146 Abs 1, ZVG § 148 Abs 2, ZVG § 152 Abs 1, EStG VZ 2014 , EStG VZ 2015 , EStG VZ 2016 , EStG VZ 2017

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 06. September 2022, Az: 13 K 39/21

Leitsätze

1. NV: Steuerpflichtige Einkünfte aus der Vermietung der Zwangsverwaltung unterliegender, zum Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft gehörender Grundstücke sind der Mitunternehmerschaft als Grundpfandschuldnerin zuzurechnen.
2. NV: Der Zwangsverwalter von Grundstücken im Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft ist nicht Entrichtungsschuldner für die Einkommensteuer der Mitunternehmer auf die in ihrem Gewinnanteil enthaltenen Mieterträge (Bestätigung der Verwaltungsauffassung, vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 03.05.2017, BStBl I 2017, 718, Rz 22; vom 17.07.2025, BStBl I 2025, 1491, Rz 22).
3. NV: Im Fall einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung sind die bei der Besitzgesellschaft bestehenden Grundschulden, die als Sicherheit für Verbindlichkeiten der Betriebsgesellschaft zur Verbesserung deren Vermögens- und Ertragslage dienen, durch den Betrieb der Besitzgesellschaft veranlasst.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 06.09.2022 - 13 K 39/21 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob die im Rahmen der Zwangsverwaltung betrieblicher Grundstücke erzielten Vermietungserträge sowie die Erlöse aus deren Veräußerung dem Grundpfandschuldner --hier der G GmbH & Co. KG (G KG)-- als Betriebseinnahmen zuzurechnen sind, und ob die vom Grundpfandschuldner für Verbindlichkeiten eines Dritten --hier der K GmbH & Co KG (K KG)-- eingeräumten Grundschulden durch seinen Betrieb veranlasst sind.
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist ehemaliger Gesellschafter der G KG und der K KG.
- 3 Das Unternehmen der K KG wurde ursprünglich von V gegründet und als Einzelunternehmen geführt. Gegenstand des Unternehmens war die Produktion von Ersatzteilen für Nutzfahrzeuge sowie die damit verbundene Logistik am Standort in A-Stadt. Die mit Produktions- und Lagerhallen sowie Verwaltungsgebäuden bebauten

Betriebsgrundstücke des Unternehmens standen im Eigentum von V. Das Unternehmen ging im Jahr 1982 im Wege der Erbfolge auf dessen Sohn S über, der es bis Ende 1986 zunächst als Einzelunternehmen fortführte.

- 4 Die K KG wurde zum 01.01.1987 gegründet. Gesellschafter der K KG waren die ST GmbH als Komplementärin zu 60 %, deren alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer S war, sowie die Ehefrau und die Tochter des S als Kommanditistinnen zu je 20 %. S wurde zudem zum Geschäftsführer der K KG bestellt.
- 5 Die K KG führte das zuvor von V und von S betriebene Unternehmen fort. Die Betriebsgrundstücke blieben im Eigentum des S, der diese der K KG zur Nutzung überließ. Die Grundstücke waren zu diesem Zeitpunkt bereits mit zwei Grundschulden zugunsten der Bank 1 belastet, welche V und S jeweils als Sicherheit für Verbindlichkeiten ihres Einzelunternehmens eingeräumt hatten. Die K KG nahm in den 1990er Jahren weitere Darlehen für ihr Unternehmen auf, zu deren Absicherung S zugunsten der Bank 1 als Darlehensgeberin zwei weitere Grundschulden an den der K KG überlassenen Betriebsgrundstücken bestellte.
- 6 Die G KG wurde im Dezember 2005 gegründet. Ihre Komplementärin war die nicht am Vermögen beteiligte TV GmbH. Alleiniger Gesellschafter der TV GmbH sowie alleiniger Kommanditist der G KG war S. Nach der Gründung brachte S seine an die K KG überlassenen und weiterhin mit Grundschulden für Verbindlichkeiten der K KG belasteten Grundstücke in die G KG ein.
- 7 Ebenfalls im Dezember 2005 schloss die K KG mit der Bank 1 einen Betriebsmittelkredit über 1,2 Mio. € ab, durch den der frühere Kreditvertrag gegenstandslos wurde. Für diesen Kredit dienten die Grundschulden auf den Grundstücken der G KG als Sicherheiten. Im September 2008 nahm die K KG eine Umschuldung vor. Aufgrund der in diesem Zusammenhang in einem Sicherheitenpoolvertrag getroffenen Vereinbarungen dienten die zugunsten der Bank 1 eingetragenen Grundschulden auch für Verbindlichkeiten der K KG gegenüber der Bank 2 als Sicherheit.
- 8 Die K KG und die G KG gerieten im Jahr 2009 in finanzielle Schwierigkeiten und verhandelten mit dem Kläger über einen Einstieg als Investor. Der Kläger erwarb auf Grundlage eines Vertrags aus Dezember 2009 sowohl die Kommanditbeteiligungen an der K KG und der G KG als auch die Anteile an der jeweiligen Komplementärin --der ST GmbH und TV GmbH-- zu einem Kaufpreis von jeweils 1 €. Im Zusammenhang mit dem Erwerb der Gesellschaftsanteile durch den Kläger wurde eine zuvor auch mit den Grundschulden besicherte Darlehensverbindlichkeit der G KG gegenüber der Bank 1 in Höhe von 375.000 € von S übernommen. Danach betrafen die Grundschulden auf den Grundstücken der G KG nur noch bestehende Darlehensverbindlichkeiten der K KG.
- 9 Im Juni 2012 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der K KG eröffnet und ihr Unternehmen aufgeteilt. Die T2 GmbH übernahm den Bereich der Logistik und die C2 GmbH den Bereich der Produktion. Diese Gesellschaften mieteten ab September 2012 die Betriebsgrundstücke von der G KG.
- 10 Beginnend im Jahr 2012 betrieb die Bank 1 die Zwangsvollstreckung wegen der noch offenen Darlehensforderungen gegenüber der K KG aus den hierfür als Sicherheit dienenden Grundschulden in die Grundstücke der G KG. Im Januar 2013 ordnete das Amtsgericht (AG) B-Stadt die Zwangsverwaltung für die Grundstücke der G KG an.
- 11 Die T2 GmbH und die C2 GmbH leisteten bis April 2014 Mietzahlungen für die Grundstücke der G KG. Später wurde über das Vermögen der beiden Gesellschaften das Insolvenzverfahren eröffnet. Ab Oktober 2014 vermietete der Zwangsverwalter die Grundstücke der G KG an die A GmbH.
- 12 Die G KG veräußerte und übertrug ihre Grundstücke im Jahr 2017 für insgesamt 375.000 € an die LI GmbH. Die G KG wurde zum Ende des Jahres 2017 aufgelöst und der Kläger zu ihrem Liquidator bestellt.
- 13 Die G KG behandelte die Mietzahlungen der T2 GmbH und der C2 GmbH in ihrer Buchführung insgesamt als Betriebseinnahmen. Die Mietzahlungen wurden nach Abzug von Kosten an den Zwangsverwalter weitergeleitet und insoweit von der G KG als Betriebsausgaben behandelt. Die von der A GmbH ab Oktober 2014 gezahlten Mieten sowie die mit der Vermietung beziehungsweise Zwangsverwaltung verbundenen Kosten wurden von der G KG in ihrer Gewinnermittlung nicht berücksichtigt. Den in 2017 erzielten Veräußerungserlös behandelte die G KG sowohl als Betriebseinnahme als auch gleichzeitig als Betriebsausgabe.
- 14 Das seinerzeit für die Besteuerung der G KG zuständige Finanzamt(FA H) erließ für die Jahre 2014 und 2015 erklärungsgemäße und unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende Bescheide vom 14.07.2015 (2014) und vom 20.05.2016 (2015) über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen

(Gewinnfeststellungsbescheide) und den verrechenbaren Verlust nach § 15a Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes --EStG-- (Verlustfeststellungsbescheide). Das FA H hob den Vorbehalt der Nachprüfung für die Gewinn- und Verlustfeststellungen für 2014 und 2015 jeweils mit Bescheid vom 01.08.2017 auf. Der Gewinn- und Verlustfeststellungsbescheid für 2016 erging erklärungsgemäß und ohne Vorbehalt der Nachprüfung ebenfalls am 01.08.2017.

- 15** Nachdem der Zwangsverwalter im Mai 2018 beim FA H für die Jahre 2015 bis 2017 eine Anlage V zur Steuererklärung eingereicht hatte, mit der höhere Erträge aus der Vermietung der Grundstücke erklärt wurden, als von der G KG in ihren Gewinnermittlungen für diese Jahre angegeben waren, ordnete das FA H eine Außenprüfung an. Vor der Beendigung der Außenprüfung erließ das FA H am 21.09.2018 noch einen erklärungsgemäßen Gewinn- und Verlustfeststellungsbescheid für 2017 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 16** Die Außenprüfung kam zu dem Ergebnis, dass der laufende Gesamthandsgewinn der G KG für die Jahre 2014 bis 2017 (Streitjahre) zu erhöhen sei. Die Erlöse aus der Vermietung und der Veräußerung der Betriebsgrundstücke seien bei der G KG als Betriebseinnahmen zu erfassen. Weder die Weiterleitung dieser Erlöse an den Zwangsverwalter noch an die Grundpfandgläubiger sei bei der G KG als Betriebsausgaben zu behandeln. Denn mit den Erlösen seien Verbindlichkeiten der K KG und nicht der G KG getilgt worden. Zudem seien die der Zwangsvollstreckung zugrundeliegenden Grundschulden aus gesellschaftsrechtlichen und nicht aus eigenbetrieblichen Gründen der G KG eingeräumt worden. Die Bestellung der Grundschulden habe die K KG stärken sollen. Der spätere Erwerb der Anteile an der G KG durch den Kläger lasse diese ursprüngliche gesellschaftsrechtliche Veranlassung für die Bestellung der Grundschulden unberührt.
- 17** Das FA H folgte der Ansicht der Außenprüfung und erließ am 18.09.2019 entsprechend geänderte Gewinn- und Verlustfeststellungsbescheide für 2014 bis 2017. Es stützte die Änderung der Gewinn- und Verlustfeststellungsbescheide für 2014 bis 2016 auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) und die Änderung des Gewinn- und Verlustfeststellungsbescheids für 2017 auf § 164 Abs. 2 AO.
- 18** Den von der G KG gegen die Gewinn- und Verlustfeststellungsbescheide für 2014 bis 2017 eingelegten Einspruch wies das FA H mit Einspruchsentscheidung vom 17.02.2021 als unbegründet zurück.
- 19** Bereits am 18.10.2019 war die Beendigung und Löschung der G KG im Handelsregister eingetragen und dem FA H mit Schreiben des AG C-Stadt vom 24.10.2019 mitgeteilt worden.
- 20** Die vom Kläger beim Finanzgericht (FG) erhobene Klage blieb erfolglos. Die Klage sei zwar zulässig, jedoch unbegründet. Die während der Zwangsverwaltung erfolgten Mietzahlungen sowie der Erlös aus der Veräußerung der Grundstücke seien vom FA H zu Recht als Betriebseinnahmen bei der Ermittlung des laufenden Gesamthandsgewinns der G KG angesetzt worden. Da die tatsächliche Höhe der Betriebseinnahmen dem FA H erst nachträglich bekanntgeworden sei, habe es die bereits bestandskräftigen Gewinnfeststellungsbescheide für 2014 bis 2016 auch insoweit nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ändern dürfen. Der Gesamthandsgewinn der G KG sei auch nicht durch die Bildung einer Rückstellung für eine ungewisse Verpflichtung aufgrund der im Jahr 2013 angeordneten Zwangsverwaltung oder durch den Abzug der an die Grundpfandgläubiger ausgekehrten Miet- und Veräußerungserlöse als Betriebsausgaben zu mindern. Die Gesamtumstände sprächen dafür, dass die der Zwangsverwaltung zugrundeliegenden Grundschulden von der G KG aus außerbetrieblichen Gründen eingeräumt worden seien. Die Begründung einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung zwischen der G KG und der K KG aufgrund der Anteilserwerbe durch den Kläger führe auch nicht zu einer Umwidmung der ursprünglichen außerbetrieblichen Veranlassung.
- 21** Mit seiner Revision rügt der Kläger eine Verletzung formellen (§ 173 AO) und materiellen (§ 4 Abs. 4 EStG) Rechts sowie Verfahrensfehler (§ 76, § 96 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Während des Revisionsverfahrens wurden das FA H und das Finanzamt ... zusammengelegt und zum Finanzamt ... (Beklagter und Revisionsbeklagter --FA--) fusioniert.
- 22** Der Kläger beantragt sinngemäß,
das Urteil des Niedersächsischen FG vom 06.09.2022 - 13 K 39/21, die Einspruchsentscheidung vom 17.02.2021 und die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2014 bis 2016 vom 18.09.2019 aufzuheben,
den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2017 vom 18.09.2019 dahin zu ändern, dass ein laufender Gesamthandsgewinn in Höhe von 106.013,20 € festgestellt wird.

- 23** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 24** Das FA ist mit Wirkung zum 01.04.2023 aufgrund eines Organisationsakts der Finanzverwaltung in die Zuständigkeit und hierdurch im Wege des gesetzlichen Beteiligtenwechsels in die Beteiligtenstellung des FA H eingetreten (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14.12.2023 - IV R 2/21, BFHE 283, 190, BStBl II 2024, 481, Rz 17, m.w.N.).

III.

- 25** Die Revision des Klägers ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 26** Verfahrensgegenstand ist die in den Gewinnfeststellungsbescheiden für 2014 bis 2017 für die G KG jeweils festgestellte Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns (dazu unter 1.). Das FG hat die hiergegen erhobene Klage zutreffend als zulässig beurteilt (dazu unter 2.) und richtigerweise weder die G KG noch die TV GmbH zum Verfahren beigeladen (dazu unter 3.). Die Auffassung des FG, dass die Miet- und Veräußerungserlöse bei der G KG als Betriebseinnahmen zu berücksichtigen und die Gewinnfeststellungsbescheide für 2014 bis 2016 insoweit nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO änderbar seien, begegnet --anders als der Kläger meint-- keinen revisionsrechtlichen Bedenken (dazu unter 4.). Das FG-Urteil ist gleichwohl aufzuheben, da --entgegen der Auffassung des FG und des FA-- die in den Streitjahren für Verbindlichkeiten der K KG bestehenden und der Zwangsverwaltung zugrundeliegenden Grundschulden durch den Betrieb der G KG veranlasst waren und daher für die Verpflichtung aus diesen Grundschulden spätestens im Jahr 2013 (kein Streitjahr) eine gewinnmindernde Rückstellung zu passivieren war (dazu unter 5.). Die Sache ist nicht spruchreif und daher an das FG zurückzuverweisen (dazu unter 6.).
- 27** 1. Verfahrensgegenstand sowohl des Klage- als auch des Revisionsverfahrens ist allein die in den angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheiden für 2014 bis 2017 jeweils festgestellte Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns. Die Verlustfeststellungsbescheide für die Jahre 2014 bis 2017 sind hingegen nicht Gegenstand des Verfahrens.
- 28** a) Nach der Rechtsprechung des BFH handelt es sich bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Einkünften im Sinne von § 179 Abs. 1 und Abs. 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO und der Feststellung des verrechenbaren Verlustes im Sinne des § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG um zwei Verwaltungsakte, die auch gesondert und unabhängig voneinander angefochten werden können und selbständig der Bestandskraft fähig sind. Dies gilt auch dann, wenn --wie vorliegend-- die Bescheide gemäß § 15a Abs. 4 Satz 5 EStG formell miteinander verbunden werden (z.B. BFH-Urteile vom 10.10.2024 - IV R 10/22, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 17; vom 02.02.2017 - IV R 47/13, BFHE 257, 91, BStBl II 2017, 391, Rz 12).
- 29** b) Ein Gewinnfeststellungsbescheid kann nach ständiger Rechtsprechung des BFH eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen (z.B. BFH-Urteil vom 19.01.2023 - IV R 5/19, BFHE 279, 450, BStBl II 2023, 649, Rz 30, m.w.N.). Solche selbständigen Feststellungen sind insbesondere die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft und wer an ihr beteiligt ist, die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer und die Feststellung eines Sonderbetriebsgewinns beziehungsweise einer Sondervergütung im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG (z.B. BFH-Urteile vom 23.03.2023 - IV R 8/20 (IV R 7/17), Rz 22, m.w.N.; vom 19.01.2023 - IV R 5/19, BFHE 279, 450, BStBl II 2023, 649, Rz 30, m.w.N.). Welche Besteuerungsgrundlagen mit einer Klage angegriffen und damit zum Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens gemacht werden, ist durch Auslegung zu ermitteln. Der BFH ist nicht an die Auslegung des FG gebunden (z.B. BFH-Urteil vom 08.08.2024 - IV R 1/20, BStBl II 2025, 122, Rz 22, m.w.N.).
- 30** c) Der Kläger wendet sich im Revisionsverfahren --wie im Klageverfahren-- gegen die in den geänderten Gewinnfeststellungsbescheiden für 2014 bis 2017 vom 18.09.2019 erfolgte Erhöhung des festgestellten laufenden Gesamthandsgewinns durch das FA H. Er macht geltend, dass die der Erhöhung zugrundeliegenden Miet- und Veräußerungserlöse wegen der Zwangsverwaltung keine Betriebseinnahmen der G KG gewesen seien. Anderenfalls

seien aber zumindest die an die Grundpfandgläubiger ausgekehrten Miet- und Veräußerungserlöse wegen der betrieblichen Veranlassung der Grundschulden als Betriebsausgaben der G KG abzugsfähig, sodass auch in diesem Fall im Saldo die vom FA H vorgenommene Erhöhung des laufenden Gesamthandsgewinns rechtswidrig sei.

- 31** d) Die Verlustfeststellungsbescheide für 2014 bis 2017 sind hingegen nicht Gegenstand des Verfahrens. Der Kläger wendet sich nicht gegen die Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG. Zwar wirkt sich der angefochtene festgestellte laufende Gesamthandsgewinn auch auf die Ermittlung der Höhe des festzustellenden verrechenbaren Verlustes aus. Dies folgt jedoch bereits aus der bindenden Wirkung des festgestellten laufenden Gesamthandsgewinns für die Verlustfeststellung (BFH-Urteil vom 16.01.2025 - IV R 28/23, BStBl II 2025, 389, Rz 18), sodass die alleinige Anfechtung des laufenden Gesamthandsgewinns das Klageziel des Klägers auch nicht beeinträchtigt (vgl. BFH-Urteil vom 12.12.2024 - IV R 24/22, BStBl II 2025, 188, Rz 18).
- 32** Daher liegt der vom Kläger gerügte Verfahrensmangel, das FG habe gegen § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO verstoßen, weil es nicht über die Rechtmäßigkeit der Verlustfeststellungsbescheide für 2014 bis 2017 entschieden habe, nicht vor.
- 33** 2. Das FG ist zu Recht von einer zulässigen Klage gegen die Gewinnfeststellungsbescheide für 2014 bis 2017 ausgegangen. Insbesondere war der Kläger nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b FGO i.d.F. des Art. 27 des Kreditweitzweckförderungsgesetzes vom 22.12.2023 (BGBl. 2023 I Nr. 411; zu dessen Anwendbarkeit BFH-Urteil vom 08.08.2024 - IV R 1/20, BStBl II 2025, 122, Rz 25) als ehemaliger Gesellschafter der vollbeendeten G KG zur Klageerhebung befugt.
- 34** a) Nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b FGO kann, wenn die rechtsfähige Personenvereinigung (vgl. dazu § 14a Abs. 2 AO) nicht mehr besteht, jeder Gesellschafter oder Gemeinschafter Klage erheben, gegen den der Gewinnfeststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte. Danach gelten bei einer zivilrechtlichen Vollbeendigung im Ergebnis dieselben Grundsätze wie vor der Änderung des § 48 FGO. Nach dessen Erlöschen mit Vollbeendigung einer Personengesellschaft durch Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters (Anwachsung) die nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO a.F. gegebene Klagebefugnis der Personengesellschaft (z.B. BFH-Urteil vom 17.04.2019 - IV R 12/16, BFHE 264, 306, BStBl II 2019, 745, Rz 26 ff., m.w.N.). Klagebefugt waren dann wieder diejenigen ehemaligen Gesellschafter, die im Streitjahr Gesellschafter der (zwischenzeitlich vollbeendeten) Personengesellschaft waren und die nach § 40 Abs. 2 FGO eine eigene Rechtsverletzung durch die angefochtenen selbständigen Feststellungen geltend machten (BFH-Urteil vom 08.08.2024 - IV R 1/20, BStBl II 2025, 122, Rz 26).
- 35** b) Entsprechend den vorgenannten Grundsätzen war nach der Vollbeendigung der G KG der Kläger als deren (ehemaliger) Gesellschafter zur Klageerhebung gegen die hier angegriffene und ihn betreffende Feststellung der Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns in den Gewinnfeststellungsbescheiden für 2014 bis 2017 befugt.
- 36** 3. Zutreffend hat das FG weder die (vollbeendete) G KG noch deren ehemalige Komplementärin, die TV GmbH, zum Verfahren beigeladen.
- 37** Nach § 60 Abs. 3 FGO sind zwar Dritte notwendig beizuladen, die im Sinne von § 48 FGO klagebefugt sind (z.B. BFH-Urteile vom 17.03.2021 - IV R 22/18, Rz 18; vom 30.08.2012 - IV R 44/10, Rz 19). Solche sind im Streitfall jedoch nicht vorhanden.
- 38** a) Die G KG war wegen ihrer bereits vor Klageerhebung eingetretenen Vollbeendigung nicht mehr beizuladen (z.B. BFH-Urteile vom 17.03.2021 - IV R 22/18, Rz 19; vom 30.03.2017 - IV R 3/15, Rz 27 f.).
- 39** b) Die TV GmbH als ehemalige Komplementärin der G KG war ebenfalls nicht notwendig beizuladen. Sie ist zwar als ehemalige Gesellschafterin grundsätzlich nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b FGO klagebefugt. Da sie jedoch unter keinem denkbaren Gesichtspunkt vom Ausgang des Rechtsstreits betroffen sein kann, kann sie auch nicht geltend machen, im Sinne von § 40 Abs. 2 FGO in ihren Rechten verletzt zu sein (z.B. BFH-Urteile vom 10.07.2024 - IV R 8/22, BFHE 286, 112, Rz 42; vom 06.12.2022 - IV R 21/19, BFHE 279, 111, BStBl II 2023, 474, Rz 21 und 23). Denn die hier streitige Erhöhung des laufenden Gesamthandsgewinns wirkte sich ausschließlich beim Kläger aus. Der Gewinnanteil der TV GmbH blieb unverändert.
- 40** 4. Das FG ist zum einen in materiell-rechtlicher Hinsicht zutreffend davon ausgegangen, dass sowohl die im Rahmen der Zwangsverwaltung in den Streitjahren erzielten Mieterträge (dazu unter a) als auch der Erlös aus der Veräußerung der Grundstücke (dazu unter b) bei der G KG als Betriebseinnahmen zu erfassen sind. Zum anderen hat das FG in verfahrensrechtlicher Hinsicht zu Recht angenommen, dass das FA H die Gewinnfeststellungsbescheide

für 2014 bis 2016 hinsichtlich der von der G KG nicht erfassten Mieterträge nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO hat ändern dürfen (dazu unter c).

- 41** a) Die im Rahmen der Zwangsverwaltung der Betriebsgrundstücke der G KG in den Streitjahren erzielten Mieterträge sind allein der G KG als Betriebseinnahmen aus ihrer Vermietungstätigkeit (dazu unter aa und bb) und nicht --wie der Kläger meint-- dem Zwangsverwalter als Entrichtungsschuldner für die darauf entfallende Einkommensteuer des Klägers (dazu unter cc) zuzurechnen. Auf die --vom Kläger negierte-- zivilrechtliche Wirksamkeit des vom Zwangsverwalter mit der A GmbH geschlossenen Mietvertrags kommt es für die Zurechnung der Mietzahlungen der A GmbH als Betriebseinnahmen zur G KG nicht an (dazu unter dd).
- 42** aa) Durch den Beschluss über die Anordnung der Zwangsverwaltung wird zwar dem Vollstreckungsschuldner --hier der G KG als Grundpfandschuldnerin-- die Befugnis zur Verwaltung und Benutzung des Grundstücks entzogen (§ 148 Abs. 2 des Gesetzes über die Zwangsversteigerung und die Zwangsverwaltung --ZVG--). Der Beschluss gilt zugunsten des Gläubigers als Beschlagnahme des Grundstücks (§ 146 Abs. 1, § 20 Abs. 1 ZVG). Die dem Vollstreckungsschuldner untersagte tatsächliche und rechtliche Verfügung über das beschlagnahmte Grundstück (§ 148 Abs. 2 i.V.m. § 146 Abs. 1, § 20 Abs. 1 ZVG) wird aber durch den Zwangsverwalter als Vermögensverwalter im Sinne von § 34 Abs. 3 AO mit Wirkung für und gegen den Vollstreckungsschuldner ausgeübt (§ 150, § 152 Abs. 1 ZVG; BFH-Urteil vom 12.05.1993 - XI R 47/91, BFH/NV 1994, 77, unter II.2.a [Rz 13], m.w.N.). Dem Vollstreckungsschuldner sind daher die Erträge aus der Verwaltungstätigkeit (hier: Mieteinnahmen) als eigene Einnahmen zuzurechnen, auch wenn sie dem Verwalter oder dem Vollstreckungsgläubiger zufließen (BFH-Urteile vom 10.02.2015 - IX R 23/14, BFHE 249, 202, BStBl II 2017, 367, Rz 15; vom 11.03.2003 - IX R 65-67/01, BFH/NV 2003, 778, unter II.2. [Rz 11]; vom 16.04.2002 - IX R 53/98, BFH/NV 2002, 1152, unter II.2.a [Rz 23], m.w.N.).
- 43** Daher bleibt der Vollstreckungsschuldner auch bei Anordnung der Zwangsverwaltung Steuersubjekt und damit Schuldner der Einkommensteuer. Ihm sind insbesondere die steuerpflichtigen Einkünfte aus der Verwaltung des beschlagnahmten Vermögens persönlich zuzurechnen, obwohl er infolge der Beschlagnahme den Besitz an dem vermieteten Grundstück und die Verwaltungs- und Nutzungsbefugnis darüber verloren hat. Gleichwohl erfüllt er den objektiven Tatbestand der Vermietung und Verpachtung auch während der Zwangsverwaltung (z.B. BFH-Urteil vom 10.02.2015 - IX R 23/14, BFHE 249, 202, BStBl II 2017, 367, Rz 15, m.w.N.).
- 44** bb) Unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechungsgrundsätze ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass die von den Mietern der zwangsverwalteten Grundstücke --der T2 GmbH und der C2 GmbH sowie der A GmbH-- gezahlten Mieten als Einnahmen der G KG aus ihrer betrieblichen Tätigkeit zu behandeln sind. Die Anordnung der Zwangsverwaltung lässt die Vermietungstätigkeit der G KG unberührt.
- 45** Soweit die G KG daher selbst Mietzahlungen erhalten hat, handelt es sich danach um Einnahmen aus ihrer betrieblichen Vermietungstätigkeit. Dem steht nicht entgegen, dass die G KG diese Mieterträge an den Zwangsverwalter weitergeleitet hat, denn dies stellt eine Einnahmenverwendung durch die G KG dar. Die Mietzahlungen sind daher gerade nicht --wie der Kläger meint-- Mieterträge des Zwangsverwalters und durchlaufende Posten (vgl. § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG) der G KG. Aber auch soweit Mietzahlungen unmittelbar an den Zwangsverwalter geleistet worden sind, handelt es sich um Betriebseinnahmen der G KG. Denn die Vereinnahmung durch den Zwangsverwalter erfolgte in diesen Fällen mit steuerlicher Wirkung für und gegen die G KG, sodass ihr diese Mieterträge ebenfalls als eigene Betriebseinnahmen zuzurechnen sind.
- 46** cc) Einer Behandlung der Mieterträge aus der Zwangsverwaltung der Grundstücke als Betriebseinnahmen der G KG sowie deren Berücksichtigung bei der Ermittlung des festzustellenden laufenden Gesamthandsgewinns steht im Streitfall auch keine Entrichtungspflicht des Zwangsverwalters nach § 34 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 AO für die darauf entfallende Einkommensteuer des Klägers entgegen. Die Mieterträge sind daher zu Recht in die Gewinnfeststellungsverfahren für 2014 bis 2017 der G KG einbezogen worden.
- 47** Zwar hat ein Zwangsverwalter auch die Einkommensteuer des Vollstreckungsschuldners zu entrichten, soweit sie aus der Vermietung der im Zwangsverwaltungsverfahren beschlagnahmten Grundstücke herrührt (dazu unter aaa). Wenn aber --wie im Streitfall-- das der Zwangsverwaltung unterliegende Grundstück im Gesamthandseigentum einer Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) steht, für welche gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO die gewerblichen Einkünfte und die mit ihnen im Zusammenhang stehenden anderen Besteuerungsgrundlagen gesondert und einheitlich festgestellt werden, ist der Zwangsverwalter nicht zur Entrichtung der Einkommensteuer der Mitunternehmer auf die in ihrem Gewinnanteil jeweils enthaltenen Mieterträge verpflichtet (dazu unter bbb). Die Ablehnung einer Entrichtungspflicht des Zwangsverwalters bedeutet für den Kläger auch keine

ungerechtfertigte Benachteiligung (dazu unter ccc). Die Voraussetzungen für eine analoge Anwendung des § 34 Abs. 3 AO liegen --anders als der Kläger meint-- nicht vor (dazu unter ddd).

- 48** aaa) Als Vermögensverwalter im Sinne von § 34 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 AO tritt der Zwangsverwalter zwar als weiterer Steuerpflichtiger (§ 33 Abs. 1 AO) neben den Steuerschuldner (BFH-Urteil vom 10.02.2015 - IX R 23/14, BFHE 249, 202, BStBl II 2017, 367, Rz 14). Daher hat der Zwangsverwalter gemäß § 34 Abs. 3 AO die Einkommensteuer des Vollstreckungsschuldners zu entrichten, soweit sie aus der ordnungsgemäßen Verwaltung des beschlagnahmten Grundvermögens herrührt. Denn der Zwangsverwalter handelt insoweit im Rahmen der ihm übertragenen Aufgaben und Befugnisse, und die Einkommensteuer weist einen hinreichenden Bezug zu dem der Zwangsverwaltung unterliegenden Vermögen auf (BFH-Urteil vom 10.02.2015 - IX R 23/14, BFHE 249, 202, BStBl II 2017, 367, Rz 20 f.).
- 49** bbb) Anders verhält es sich jedoch im Streitfall.
- 50** Die Entrichtung der Einkommensteuer der Gesellschafter (Mitunternehmer) der Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft), in deren Gesamthandsvermögen das im Zwangsverwaltungsverfahren beschlagnahmte Grundstück steht, gehört nicht (mehr) zu den Aufgaben und Befugnissen des Zwangsverwalters (vgl. § 34 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 AO). Denn die Ermittlung und Entrichtung der Einkommensteuer, die auf den Gewinnanteil aus der Vermietungstätigkeit im Rahmen der Zwangsverwaltung entfällt, obliegt im Fall einer Mitunternehmerschaft nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG allein den einzelnen Gesellschaftern (Mitunternehmern) und nicht der Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) als insoweit bloßes Gewinnermittlungssubjekt. Die Befugnisse des Zwangsverwalters gehen nicht über die Befugnisse des Eigentümers des zwangsverwalteten Grundstücks --hier der G KG-- hinaus (so zum Insolvenzverwalter z.B. BFH-Urteil vom 10.02.2015 - IX R 23/14, BFHE 249, 202, BStBl II 2017, 367, Rz 39). Da die G KG nicht die Einkommensteuer ihrer Mitunternehmer zu entrichten hat, besteht demnach auch für den Zwangsverwalter keine diesbezügliche Entrichtungspflicht (gleicher Ansicht Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF--vom 03.05.2017, BStBl I 2017, 718, Rz 22; so auch das ab dem 17.07.2025 geltende BMF-Schreiben vom 17.07.2025, BStBl I 2025, 1491, Rz 22).
- 51** ccc) Hierin liegt auch keine --vom Kläger bemängelte-- ungerechtfertigte Ungleichbehandlung von Einzelunternehmern und Mitunternehmern im Hinblick auf das Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Der vom Kläger angeführte Umstand, dass im Fall des Einzelunternehmers die anfallende Einkommensteuer auf die im Rahmen der Zwangsverwaltung erzielten Mieteinkünfte aufgrund der Entrichtungspflicht des Zwangsverwalters aus den Mieterträgen gezahlt wird, während im Fall einer Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) der Gesellschafter die auf seinen Gewinnanteil an den Mieterträgen entfallende Einkommensteuer zu entrichten hat, ohne dass hierfür die vom Grundpfandschuldner --hier der G KG-- erzielten Mieterträge unmittelbar verwendet werden, liegt (sachlich) darin begründet, dass insoweit unterschiedliche Rechtssubjekte als Grundpfandschuldner betroffen sind und § 34 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 AO die steuerlichen Pflichten des Vermögensverwalters an seine bestehenden Verwaltungsbefugnisse anknüpft.
- 52** ddd) Die Regelung des § 34 Abs. 3 AO ist auch nicht --wie der Kläger meint-- im Streitfall analog anzuwenden. Es fehlt insoweit bereits an einer planwidrigen Regelungslücke (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 26.06.2002 - IV R 39/01, BFHE 199, 374, BStBl II 2002, 697, unter 2.b aa [Rz 22]). Der Gesetzgeber hat den Anwendungsbereich des § 34 Abs. 3 AO bereits nach seinem Wortlaut ausdrücklich auf die Reichweite der Verwaltungsbefugnis beschränkt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 29.04.2020 - XI R 18/19, BFHE 268, 506, BStBl II 2020, 620, Rz 11 ff.).
- 53** dd) Der Kläger geht auch fehl in der Annahme, dass der Behandlung der von der A GmbH geleisteten Mietzahlungen als Betriebseinnahmen der G KG aus ihrer Vermietungstätigkeit eine --hier im Folgenden unterstellte-- Unwirksamkeit des für den Zeitraum ab Oktober 2014 abgeschlossenen Mietvertrags entgegenstehe.
- 54** aaa) Ist ein Rechtsgeschäft unwirksam oder wird es unwirksam, so ist dies nach § 41 Abs. 1 Satz 1 AO für die Besteuerung unerheblich, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsgeschäfts gleichwohl eintreten und bestehen lassen. Dies gilt nach § 41 Abs. 1 Satz 2 AO nicht, soweit sich aus den Steuergesetzen etwas anderes ergibt. Unwirksam ist ein Rechtsgeschäft, wenn es nach Maßgabe des Zivilrechts nichtig oder schwebend unwirksam ist (BFH-Urteil vom 05.09.2023 - IV R 24/20, BFHE 281, 374, Rz 43). § 41 Abs. 1 Satz 1 AO bringt zum Ausdruck, dass es für Zwecke der Besteuerung auf den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt und nicht auf die zivilrechtliche Wirksamkeit der zugrundeliegenden Vereinbarung ankommt, soweit und solange die Beteiligten aus der anfänglichen oder späteren Unwirksamkeit keine Folgerungen ziehen und das wirtschaftliche Ergebnis eintreten und bestehen lassen, den Vollzug also nicht rückgängig machen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 29.03.2012 - IV R 18/08, Rz 28).

- 55** bbb) Danach ist die vom Kläger geltend gemachte --und hier unterstellte-- Unwirksamkeit des Mietvertrags zwischen der G KG und der A GmbH für die Zwecke der Besteuerung und damit auch für die Frage der steuerlichen Zurechnung der Mieterträge als Betriebseinnahmen unerheblich. Denn die beiden Vertragsparteien haben nach den --insoweit auch vom Kläger nicht bestrittenen-- Feststellungen des FG das Mietverhältnis tatsächlich durchgeführt. Die A GmbH nutzte die zwangsverwalteten Grundstücke und zahlte hierfür den vereinbarten Mietzins.
- 56** b) Ebenso ist das FG in nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass der G KG auch die Erlöse aus der Veräußerung ihrer Grundstücke als Betriebseinnahmen zuzurechnen sind (dazu unter aa). Die vom Kläger hiergegen erhobenen Einwände greifen nicht durch (dazu unter bb).
- 57** aa) Erlöse aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens gehören zu den Betriebseinnahmen. Danach ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass die G KG aus der Veräußerung ihrer zum Betriebsvermögen gehörenden Grundstücke Betriebseinnahmen in Höhe von 375.000 € erzielt hat. Es hat hierfür die Erfassung eines entsprechenden Erlöses in der Buchführung der G KG sowie die spätere Verbuchung einer Betriebsausgabe von 375.000 € aufgrund der Weiterleitung des erzielten Erlöses an die Grundpfandgläubigerin zugrunde gelegt.
- 58** bb) Die hiergegen erhobenen Einwände können kein anderes Ergebnis begründen.
- 59** aaa) Der Einwand des Klägers, dass die LI GmbH als Käuferin der Grundstücke nach dem Kaufvertrag zur Zahlung des Kaufpreises unmittelbar auf ein Konto der Grundpfandgläubigerin verpflichtet gewesen sei, steht der Zurechnung des Veräußerungserlöses als Betriebseinnahme der G KG nicht entgegen. Denn es handelt sich insoweit um eine für die steuerrechtliche Beurteilung unerhebliche Abkürzung des Zahlungswegs.
- 60** Die in diesem Zusammenhang erhobene Verfahrensrüge greift nicht durch. Selbst wenn das FG seine Pflicht zur Sachverhaltsaufklärung nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO dadurch verletzt hätte, dass es die unmittelbare Zahlung des Kaufpreises durch die LI GmbH auf ein Konto der Grundpfandgläubigerin nicht festgestellt hat, wäre die Rüge ohne Erfolg, denn auf diesem vorgeblichen Verfahrensfehler kann die Entscheidung des FG nicht beruhen.
- 61** bbb) Entgegen der Auffassung des Klägers handelt es sich bei dem Kaufpreis aus Sicht der G KG auch nicht um einen durchlaufenden Posten im Sinne des § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG. Es sind keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass die G KG gegenüber der LI GmbH im Hinblick auf den Kaufpreis im Namen und für Rechnung der Grundpfandgläubigerin aufgetreten ist.
- 62** c) Das FG ist in verfahrensrechtlicher Hinsicht zutreffend davon ausgegangen, dass das FA H zur Korrektur der bestandskräftigen Gewinnfeststellungsbescheide für 2014 bis 2016 nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO im Hinblick auf die zuvor nicht erfassten Mieterträge befugt gewesen ist.
- 63** Nach § 181 Abs. 1 Satz 1, § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ist ein Feststellungsbescheid aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer Erhöhung der Besteuerungsgrundlagen bei jedenfalls einem Feststellungsbeteiligten führen. Nachträglich bekannt gewordene Tatsachen oder Beweismittel, nicht hingegen rechtliche Erwägungen, müssen für eine auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gestützte Korrektur maßgeblich sein.
- 64** Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall vor.
- 65** aa) Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass es sich bei der tatsächlichen Höhe der in den Streitjahren 2014 bis 2016 erzielten Mieterträge um eine dem FA H nachträglich bekannt gewordene Tatsache handelt.
- 66** aaa) Tatsache im Sinne des § 173 Abs. 1 AO ist jeder Lebenssachverhalt, der Merkmal oder Teilstück eines gesetzlichen Tatbestands sein kann, also Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften materieller oder immaterieller Art. Nicht unter den Tatsachenbegriff fallen dagegen Schlussfolgerungen aller Art, rechtliche Würdigungen und Bewertungen, Rechtsansichten und juristische Subsumtionen, bei denen aufgrund von Tatsachen anhand gesetzlicher Vorschriften ein bestimmter Schluss gezogen wird. Nachträglich werden Tatsachen oder Beweismittel bekannt, wenn deren Kenntnis nach dem Zeitpunkt erlangt wird, in dem die Willensbildung über die Steuerfestsetzung abgeschlossen ist. Grundsätzlich kommt es dabei auf den Wissensstand der zur Bearbeitung des Steuerfalls berufenen Dienststelle an, wobei aktenkundige Tatsachen stets als bekannt gelten (BFH-Urteil vom 15.05.2024 - IV R 22/21, Rz 22).
- 67** bbb) So verhält es sich im Streitfall. Im Rahmen ihrer Erklärungen, welche das FA H der Feststellung des laufenden Gesamthandsgewinns zugrunde legte, hatte die G KG nur einen Teil der von den Mietern ihrer Grundstücke

geleisteten Mietzahlungen als Betriebseinnahmen angesetzt. Dies ist zwischen den Beteiligten unstrittig, sodass von weiteren Ausführungen hierzu abgesehen wird.

- 68** bb) Das FG ist auch zu Recht davon ausgegangen, dass das FA H bei Kenntnis der tatsächlichen Höhe der Mieterträge den laufenden Gesamthandsgewinn der G KG entsprechend höher festgestellt hätte.
- 69** aaa) Ein Bescheid darf wegen nachträglich bekannt gewordener Tatsachen oder Beweismittel nur dann aufgehoben oder geändert werden, wenn die Finanzbehörde bei rechtzeitiger Kenntnis des wahren Sachverhalts in der ursprünglichen Veranlagung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu einem anderen Ergebnis gelangt wäre. Denn nur dann ist die Unkenntnis der später bekannt gewordenen Tatsache für die ursprüngliche Veranlagung ursächlich gewesen. Maßgebend für diese Kausalitätsprüfung ist grundsätzlich der Zeitpunkt, in dem die Willensbildung des Finanzamts über die Steuerfestsetzung abgeschlossen wird (BFH-Urteil vom 15.05.2024 - IV R 22/21, Rz 26).
- 70** Bezogen auf die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns der G KG ist daher zu fordern, dass das FA H bei rechtzeitiger Kenntnis des wahren Sachverhalts bei der ursprünglichen Feststellung des laufenden Gesamthandsgewinns der G KG mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit anders entschieden hätte. Wie das FA H bei Kenntnis bestimmter Tatsachen und Beweismittel einen Sachverhalt im ursprünglichen Bescheid gewürdigt hätte, ist im Einzelfall aufgrund des Gesetzes, wie es nach der damaligen Rechtsprechung des BFH ausgelegt wurde, und der die Finanzbehörden bindenden Verwaltungsanweisungen zu beurteilen, die im Zeitpunkt des ursprünglichen Bescheiderlasses durch das FA H gegolten haben (BFH-Urteil vom 15.05.2024 - IV R 22/21, Rz 26).
- 71** bbb) Diese Voraussetzungen sind im Streitfall ebenfalls gegeben. Die Einnahmen aus der Vermietung eines der Zwangsverwaltung unterliegenden Grundstücks sind --wie oben unter II.4.a bereits ausgeführt-- dem Grundpfandschuldner (G KG) zuzurechnen. Danach wäre das FA H bei rechtzeitiger Kenntnis des wahren Sachverhalts bei der ursprünglichen Feststellung des laufenden Gesamthandsgewinns mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu einem anderen Ergebnis in Gestalt eines erhöhten laufenden Gesamthandsgewinns gelangt.
- 72** cc) Die Annahme des FG, dass das FA H nicht aufgrund einer Ermittlungspflichtverletzung nach Treu und Glauben an einer Änderung gehindert war, ist nicht zu beanstanden.
- 73** aaa) Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung ist die Änderung eines Bescheids nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO in Anwendung der Grundsätze von Treu und Glauben ausgeschlossen, wenn dem Finanzamt die nachträglich bekannt gewordene Tatsache bei ordnungsgemäßer Erfüllung seiner Ermittlungspflicht nicht verborgen geblieben wäre. Allerdings muss der Steuerpflichtige dann seinerseits seine Mitwirkungspflicht erfüllt haben (BFH-Beschluss vom 06.02.2013 - X B 164/12, Rz 23).
- 74** Eindeutigen Steuererklärungen muss das Finanzamt nicht mit Misstrauen begegnen; es kann regelmäßig von deren Richtigkeit und Vollständigkeit ausgehen. Nur wenn sich Unklarheiten oder Zweifelsfragen aufdrängen, ist das Finanzamt zu Ermittlungen verpflichtet (BFH-Urteil vom 25.03.2021 - VIII R 47/18, BFHE 272, 211, BStBl II 2021, 696, Rz 37, m.w.N.).
- 75** bbb) Hiervon ausgehend ist das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise zu dem Ergebnis gelangt, dass das FA H seine Ermittlungspflicht hinsichtlich der Höhe der Mieterträge für die Streitjahre 2014 bis 2016 nicht verletzt hat, weil weder die angeordnete Zwangsverwaltung noch die im Vergleich zum Vorjahr (2013) in verminderter Höhe erklärten Mieteinnahmen Anlass für weitere Ermittlungen geboten hätten.
- 76** Diese Würdigung des FG ist nicht nur rechtlich möglich, sondern sogar naheliegend. Das FA H durfte aufgrund des Umstandes, dass die G KG Mieteinnahmen dem Grunde nach erklärt hatte, davon ausgehen, dass diese auch vollständig sind. Nach der bereits in den Streitjahren 2014 bis 2016 geltenden ständigen Rechtsprechung des BFH sind auch die im Rahmen der Zwangsverwaltung erzielten Mieteinnahmen dem Grundpfandschuldner zuzurechnen (z.B. BFH-Urteile vom 11.03.2003 - IX R 65-67/01, BFH/NV 2003, 778; vom 16.04.2002 - IX R 53/98, BFH/NV 2002, 1152). Das FA H durfte davon ausgehen, dass die G KG dieser Rechtsprechung folgte, da sie Einnahmen aus der Vermietung erklärte. Die im Vergleich zum Vorjahr geringeren Mieterträge legten nicht --wie der Kläger meint-- nahe, dass die G KG nur einen Teil der tatsächlich erzielten Mieterträge erklärt hatte. Das FG hat in diesem Zusammenhang nachvollziehbar darauf hingewiesen, dass die im Vergleich zum Vorjahr geringeren Mieterträge nicht zuletzt auch Folge eines Rückgangs oder Ausfalls von Mietzahlungen aufgrund des Insolvenzverfahrens der K KG und der nachfolgenden Anordnung der Zwangsverwaltung hätten gewesen sein können.

- 77** Neben der Sache liegt die Annahme des Klägers, dass eine Ermittlungspflicht des FA H hinsichtlich der Höhe der Mietzahlungen bereits deshalb bestanden habe, weil die Bearbeitung der Feststellungserklärung der G KG in einem sogenannten Ausbildungsbezirk des FA H erfolgt sei. Es ist weder aufgrund der Feststellungen des FG noch aus den Ausführungen des Klägers ersichtlich, dass die Steuererklärung von einem Sachbearbeiter im Rahmen seiner Ausbildung bearbeitet worden ist. Zudem ist es für den Umfang der Ermittlungspflicht des Finanzamts irrelevant, ob eine Steuererklärung von einer in Ausbildung befindlichen Person bearbeitet wird oder nicht.
- 78** Aus dem Umstand, dass die erstmaligen Gewinnfeststellungsbescheide für 2014 und 2015 zunächst unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen waren, lässt sich --entgegen der Ansicht des Klägers-- auch nicht ableiten, dass das FA H für sich eine Pflicht zur weiteren Ermittlung der Höhe der Mietzahlungen erkannt habe. Denn der Vorbehalt der Nachprüfung ist zulässig, solange der Steuerfall nicht abschließend geprüft worden ist (vgl. § 164 Abs. 1 Satz 1 AO).
- 79** 5. Das FG-Urteil ist jedoch aufzuheben, weil die Grundschulden, aus denen gegen die G KG als Grundpfandschuldnerin in den Streitjahren vollstreckt wurde, jedenfalls seit dem Erwerb der Beteiligungen an der G KG und der K KG sowie der Anteile an deren jeweiliger Komplementär-GmbH durch den Kläger infolge einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung durch den Betrieb der G KG veranlasst waren. Die G KG musste für die Verpflichtung aus diesen Grundschulden spätestens im Jahr 2013 (kein Streitjahr) aufgrund der angeordneten Zwangsverwaltung eine den Gewinn mindernde Rückstellung passivieren.
- 80** a) 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. 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 (BFH-Urteil vom 30.11.2017 - IV R 22/15, Rz 17).
- 81** b) Für den Fall, dass ein betriebliches Mietgrundstück durch eine Grundschuld belastet oder eine eingetragene Grundschuld an einen Dritten zur Besicherung einer betriebsfremden Verbindlichkeit abgetreten wird, hat der erkennende Senat bereits entschieden, dass die durch die Zwangsverwaltung bedingte Auskehrung der Mieten an den Grundpfandgläubiger nur dann zu Betriebsausgaben führen kann, 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 (BFH-Urteil vom 30.11.2017 - IV R 22/15, Rz 18).
- 82** c) Eine Grundschuld, die der Besicherung einer betriebsfremden Verbindlichkeit dient, ist --entgegen der Auffassung des FG und des FA-- beim Vorliegen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung durch den Betrieb der besitzenden Personengesellschaft veranlasst, wenn die Grundschuld (weiterhin) dazu dient, die Vermögens- und Ertragslage der Betriebsgesellschaft zu verbessern.
- 83** aa) Im Falle einer Betriebsaufspaltung gehört die Darlehensforderung des Besitzunternehmens gegen die Betriebsgesellschaft zum notwendigen Betriebsvermögen des Besitzunternehmens, wenn das Darlehen dazu dient, die Vermögens- und Ertragslage der Betriebsgesellschaft zu verbessern und damit den Wert der Beteiligung des Besitzunternehmens an der Betriebsgesellschaft zu erhalten oder zu erhöhen. Etwas anderes gilt nur dann, wenn die Darlehensaufnahme durch die Betriebsgesellschaft zur Verbesserung ihrer Vermögens- und Ertragslage weder notwendig noch zweckmäßig war, sondern festgestellt werden kann, dass für die Darlehenshingabe lediglich private Erwägungen, zum Beispiel der Wunsch nach einer günstigen Kapitalanlage, maßgebend waren (BFH-Urteile vom 25.11.2004 - IV R 7/03, BFHE 208, 207, BStBl II 2005, 354, unter 1.c [Rz 16]; vom 19.10.2000 - IV R 73/99, BFHE 193, 354, BStBl II 2001, 335, unter II.1.a [Rz 18]; vom 10.11.1994 - IV R 15/93, BFHE 176, 535, BStBl II 1995, 452, unter II.1. [Rz 18], jeweils unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 07.03.1978 - VIII R 38/74, BFHE 124, 533, BStBl II 1978, 378; Krumm in Kirchhof/Seer, EStG, 24. Aufl., § 15 Rz 103). Maßgeblicher Gesichtspunkt für die Zugehörigkeit solcher Darlehen zum notwendigen Betriebsvermögen ist, dass sie ihre Grundlage im wirtschaftlich betrachtet einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen (Organismus) beider Unternehmen haben (BFH-Urteil vom 21.05.1974 - VIII R 57/70, BFHE 112, 391, BStBl II 1974, 613 [Rz 23 f.]) beziehungsweise dazu dienen, die Vermögens- und Ertragslage der Betriebsgesellschaft zu verbessern (z.B. BFH-Urteile vom 10.11.1994 - IV R 15/93, BFHE 176, 535, BStBl II 1995, 452, unter II.1. [Rz 18]; vom 29.11.2017 - X R 8/16, BFHE 260, 224, BStBl II 2018, 426, Rz 74).

- 84** bb) Diese Grundsätze zur betrieblichen Zugehörigkeit von Darlehensforderungen der Besitzgesellschaft gegenüber der Betriebsgesellschaft lassen sich auf die betriebliche Veranlassung von Grundschulden der Besitzgesellschaft zur Besicherung von Verbindlichkeiten der Betriebsgesellschaft übertragen. Denn die Besicherung von Darlehensverbindlichkeiten der Betriebsgesellschaft durch auf Grundstücken der Besitzgesellschaft lastende Grundschulden kann wie eine Darlehensgewährung ihren Anlass in dem einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen beider Unternehmen haben und geeignet sein, die Vermögens- und Ertragslage der Betriebsgesellschaft zu verbessern.
- 85** cc) Danach ist eine Grundschuld, die der Besicherung einer betriebsfremden Verbindlichkeit dient, beim Vorliegen einer (mitunternehmerischen) Betriebsaufspaltung durch den Betrieb der besitzenden Personengesellschaft veranlasst, wenn die Grundschuld (weiterhin) dazu dient, die Vermögens- und Ertragslage der Betriebsgesellschaft zu verbessern. Etwas anderes gilt nur dann, wenn die Einräumung der Grundschulden oder die Aufnahme der dadurch besicherten Darlehen durch die Betriebsgesellschaft zur Verbesserung ihrer Vermögens- und Ertragslage weder notwendig noch zweckmäßig war, sondern festgestellt werden kann, dass hierfür lediglich private Erwägungen maßgebend waren.
- 86** d) Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen war der Fortbestand der Grundschulden, aus denen gegen die G KG mit Anordnung der Zwangsverwaltung im Januar 2013 als Grundpfandschuldnerin vollstreckt wurde, spätestens seit der Begründung der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung durch die Beteiligungs- und Anteilerwerbe des Klägers im Jahr 2009 betrieblich veranlasst.
- 87** aa) Mit Erwerb der Beteiligungen an der G KG und der K KG sowie der Anteile an deren jeweiliger Komplementär-GmbH im Dezember 2009 lagen die Voraussetzungen für eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung vor. Hiervon sind sowohl das FG als auch die Beteiligten übereinstimmend ausgegangen, sodass von weiteren Ausführungen abgesehen wird.
- 88** bb) Die Grundschulden dienten --nach den insoweit den erkennenden Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO)-- ausschließlich der Absicherung von Darlehensverbindlichkeiten der K KG, welche diese zur Verbesserung ihrer Vermögens- und Ertragslage aufgenommen hat. Denn nach den Feststellungen des FG hat es sich bei den durch die Grundschulden der G KG abgesicherten Darlehen um Betriebsmittelkredite der K KG gehandelt, die zu ihrer wirtschaftlichen Weiterentwicklung aufgenommen worden waren. Das FG hat weiter festgestellt, dass seit dem Ausscheiden des S und dem Einstieg des Klägers als Investor im Jahr 2009 mit den streitgegenständlichen Grundschulden ausschließlich Darlehensverbindlichkeiten der K KG abgesichert worden sind.
- 89** cc) Dahinstehen kann, ob im Streitfall die bestellten Grundschulden bereits vor Begründung der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung --wie das FG und das FA meinen-- außerbetrieblich oder --wie der Kläger meint-- betrieblich veranlasst waren. Denn selbst wenn die Grundschulden ursprünglich außerbetrieblich veranlasst gewesen wären, wäre es durch die Begründung der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung zu einer Umwidmung der Grundschulden und damit zu einer betrieblichen Veranlassung gekommen.
- 90** aaa) Ein (erstmaliger) betrieblicher Veranlassungszusammenhang kann --worauf das FG zutreffend hinweist-- im Wege der Umwidmung an die Stelle eines zuvor gegebenen außerbetrieblichen Veranlassungszusammenhangs treten. Dies setzt eine nach außen hin erkennbare Änderung der Zweckbestimmung voraus. Eine bloße Willensentscheidung des Steuerpflichtigen kann hingegen einen einmal entstandenen Veranlassungszusammenhang nicht beeinflussen (BFH-Urteil vom 19.08.1998 - X R 96/95, BFHE 187, 21, BStBl II 1999, 353, unter II.2.d und e [Rz 24 f.], zu einer Darlehensverbindlichkeit).
- 91** bbb) Bei der Begründung einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung handelt es sich --entgegen der Auffassung des FG-- um eine nach außen hin erkennbare Zweckänderung der als Sicherheit dienenden Grundschulden. Denn aufgrund des ab diesem Zeitpunkt bei wirtschaftlicher Betrachtung bestehenden einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens beider Unternehmen (BFH-Urteil vom 21.05.1974 - VIII R 57/70, BFHE 112, 391, BStBl II 1974, 613 [Rz 23 f.]) dient eine Verbesserung der Vermögens- und Ertragslage der Betriebsgesellschaft durch die mit den Grundschulden abgesicherten Darlehen aus Sicht der G KG als Besitzgesellschaft nunmehr eigenbetrieblichen Zwecken. Diese Zweckänderung beruht nicht auf einer bloßen Willensentscheidung der G KG beziehungsweise des Klägers, sondern auf dem --vertraglich nach außen hin dokumentierten-- Erwerb der Beteiligungen an der G KG und der K KG sowie der Anteile an deren jeweiliger Komplementär-GmbH durch den Kläger.

- 92 dd) Die danach (spätestens) im Jahr 2009 begründete betriebliche Veranlassung der Grundschulden ist auch nicht später wieder entfallen.
- 93 aaa) Zwar endete die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung zwischen der G KG und der K KG mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der K KG und der damit verbundenen Beendigung der personellen Verflechtung im Jahr 2012. Denn das alleinige Verwaltungs- und Verfügungsrecht über das Vermögen der K KG ging auf den Insolvenzverwalter über, sodass der Kläger seinen geschäftlichen Willen nicht mehr sowohl in der Besitzgesellschaft (G KG) als auch in der Betriebsgesellschaft (K KG) durchsetzen konnte (BFH-Urteile vom 30.08.2007 - IV R 50/05, BFHE 218, 564, BStBl II 2008, 129, unter II.2.b [Rz 19]; vom 06.03.1997 - XI R 2/96, BFHE 183, 85, BStBl II 1997, 460, unter II.1. [Rz 14]).
- 94 bbb) Hierdurch ist der betriebliche Veranlassungszusammenhang jedoch nicht aufgehoben worden. Vielmehr führte die Insolvenzeröffnung dazu, dass die Grundschulden infolge der Zahlungsunfähigkeit der K KG ihren Sicherungszweck voraussichtlich erfüllen mussten. Damit wird aber den Grundschulden keine neue, nach außen erkennbare Zweckbestimmung zugewiesen, sondern es realisiert sich für die G KG (Besitzgesellschaft) das aus betrieblichen Gründen bestehende Risiko, für Verbindlichkeiten der K KG (Betriebsgesellschaft) eintreten zu müssen. Im Übrigen hat die G KG --was zwischen den Beteiligten unstreitig ist-- auch nach Beendigung der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung weiterhin gewerbliche Einkünfte erzielt, sodass ein Betriebsausgabenabzug nach wie vor möglich war.
- 95 e) Entgegen der Ansicht des Klägers handelt es sich bei den vorbezeichneten Auskehrungen der Mieterträge und des Veräußerungserlöses an die Grundschuldgläubiger auch nicht um (nachträgliche) Anschaffungskosten auf die veräußerten und mit Grundschulden belasteten Grundstücke.
- 96 Steht einem Dritten ein dingliches Recht an einem Grundstück zu und löst der Eigentümer das dingliche Recht ab, sind die Ablösezahlungen dann nachträgliche Anschaffungskosten im Sinne des § 255 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs, wenn durch das dingliche Recht die Befugnisse des Eigentümers im Sinne von § 903 des Bürgerlichen Gesetzbuchs beschränkt waren und der Eigentümer durch die Ablösezahlung die Beschränkung seiner Eigentümerbefugnisse beseitigt und sich die vollständige rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht an dem Grundstück verschafft (BFH-Urteil vom 03.09.2019 - IX R 8/18, BFHE 266, 173, BStBl II 2020, 122, Rz 27).
- 97 Im Streitfall fehlt es hieran. Der Kläger hat den Mitunternehmeranteil an der G KG im Dezember 2009 für den Kaufpreis von 1 € und damit mittelbar auch die mit den Grundschulden belasteten Grundstücke mit entsprechenden Minderanschaffungskosten erworben. Bei den Grundstücken handelte es sich um einheitlich zu betrachtende Wirtschaftsgüter, die mit Grundschulden belastet waren (vgl. BFH-Urteil vom 17.11.2004 - I R 96/02, BFHE 208, 197, BStBl II 2008, 296, unter II.2. [Rz 16]). Die nachträgliche Begleichung der Darlehensverbindlichkeiten mit den ausgekehrten Mieten und dem Veräußerungserlös steht nicht im Zusammenhang mit dem Erwerb der Grundstücke.
- 98 f) Aus der betrieblichen Veranlassung der Grundschulden folgt grundsätzlich, dass für die Verpflichtung aus den Grundschulden in Höhe der grundpfandrechtlich gesicherten und noch nicht getilgten Darlehen spätestens dann eine den Gewinn mindernde Rückstellung zu passivieren ist, wenn die Zwangsverwaltung des mit der Grundschuld belasteten Grundstücks angeordnet worden ist (BFH-Urteil vom 30.11.2017 - IV R 22/15, Rz 26; dazu nachfolgend unter 6.).
- 99 6. Die Sache ist nicht spruchreif.
- 100 a) Aus der betrieblichen Veranlassung der Grundschulden folgt grundsätzlich, dass die G KG spätestens im Jahr 2013 --und damit bereits vor dem Streitzeitraum-- eine gewinnmindernde Rückstellung in Höhe der grundpfandrechtlich gesicherten und noch nicht getilgten Darlehensverbindlichkeiten der K KG hätte bilden müssen.
- 101 aa) Nach der BFH-Rechtsprechung ist eine betrieblich veranlasste Verpflichtung aus Grundschulden, die zum Zwecke der Sicherung eines Anspruchs des Grundpfandgläubigers gegen einen Dritten abgetreten oder bestellt worden sind, in Höhe des grundpfandrechtlich 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 (BFH-Urteile vom 30.11.2017 - IV R 22/15, Rz 26; vom 05.05.2015 - X R 48/13, Rz 48 ff.). Daneben kommt eine Teilwertabschreibung des mit einer betrieblich veranlassten Grundschuld belasteten Grundstücks nicht in Betracht.

- 102** bb) Im Streitfall erfolgte die Anordnung der Zwangsverwaltung für die betrieblichen Grundstücke der G KG im Januar 2013, sodass die G KG (spätestens) in diesem Jahr eine gewinnmindernde Rückstellung in Höhe des grundpfandrechtlich gesicherten und noch nicht getilgten Darlehens zur Abbildung des drohenden Aufwands durch die Inanspruchnahme als Grundpfandschuldnerin hätte bilden müssen.
- 103** b) Danach kommt es für den Erfolg der Klage entscheidend darauf an, ob für das Jahr 2013 --kein Streitjahr-- (verfahrensrechtlich) noch eine entsprechende Rückstellungsbildung möglich ist.
- 104** aa) Wäre dies der Fall, wäre die Klage unbegründet, denn der für die Streitjahre als laufende Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) geltend gemachte Aufwand in Gestalt der ausgekehrten Mieterträge und des Veräußerungserlöses zur Tilgung der Forderungen der Grundpfandgläubigerin gegenüber der K KG wäre zu versagen, da sich der Aufwand insoweit bereits im Jahr 2013 mit der Bildung der Rückstellung ausgewirkt hätte. Die Auskehrung der Mieterträge und des Veräußerungserlöses wäre in den Streitjahren in diesem Fall erfolgsneutral. Es bliebe in den Streitjahren bei der Erhöhung des laufenden Gesamthandsgewinns, die aus der Berücksichtigung der tatsächlichen Höhe der erzielten Mieterträge und des Veräußerungserlöses resultiert.
- 105** bb) Könnte für das Jahr 2013 keine Rückstellung mehr gebildet werden, wäre die Klage möglicherweise begründet. Denn in diesem Fall wäre die bisher unterbliebene Rückstellungsbildung nach Maßgabe der Grundsätze des formellen Bilanzzusammenhangs (vgl. BFH-Urteil vom 17.06.2019 - IV R 19/16, BFHE 265, 217, BStBl II 2019, 614, Rz 23 ff.) in den Streitjahren nachzuholen, soweit dies unter Beachtung der für den Eintritt der Bestandskraft und der Verjährung maßgeblichen Vorschriften möglich ist (BFH-Urteil vom 17.06.2019 - IV R 19/16, BFHE 265, 217, BStBl II 2019, 614, Rz 25). Für die Streitjahre 2014 bis 2016 wäre die Richtigstellung danach betragsmäßig auf die vom Kläger angefochtene Erhöhung des laufenden Gesamthandsgewinns nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO beschränkt.
- 106** c) Im zweiten Rechtsgang muss das FG danach die erforderlichen Feststellungen zur etwaigen Bestandskraft und Verjährung des Gewinnfeststellungsbescheids für 2013 treffen.
- 107** 7. Der Senat erachtet es als sachgerecht, durch Gerichtsbescheid zu entscheiden (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90a Abs. 1 FGO).
- 108** 8. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de