

Urteil vom 26. März 2026, IV R 4/24

Betriebliche Veranlassung einer Grundschuldbestellung durch eine Personengesellschaft; Überraschungsentscheidung

ECLI:DE:BFH:2026:U.260326.IVR4.24.0

BFH IV. Senat

GG Art 103 Abs 1, EStG § 4 Abs 4, FGO § 96, EStG § 15, EStG VZ 2011 , EStG VZ 2012 , EStG VZ 2013

vorgehend FG Münster, 24. November 2023, Az: 4 K 2336/16 F

Leitsätze

1. NV: Ist die Bestellung einer Grundschuld auf einem betrieblichen Grundstück durch den Betrieb der Personengesellschaft veranlasst, können Aufwendungen zur Abwendung der Zwangsverwaltung oder -versteigerung Betriebsausgaben darstellen. Hingegen ist ein solcher Betriebsausgabenabzug im Fall einer gesellschaftsrechtlich veranlassten Grundschuldbestellung (Besicherung von Darlehen der Gesellschafter zum Erwerb der Kommanditanteile) regelmäßig ausgeschlossen.
2. NV: Ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter muss damit rechnen, dass der (Voll-)Senat einen der vorläufigen Einschätzung des Berichterstatters widerstreitenden Rechtsstandpunkt einnimmt; eine Überraschungsentscheidung ist darin nicht zu erblicken (Bestätigung der Rechtsprechung).

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 24.11.2023 - 4 K 2336/16 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob Aufwendungen einer Personengesellschaft im Zusammenhang mit Grundschulden auf Grundstücken des Gesellschaftsvermögens, die der Besicherung von Darlehen zur Finanzierung des Erwerbs der Kommanditbeteiligungen durch die Gesellschafter dienen, als Betriebsausgaben abgezogen werden können.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG, deren Gegenstand die Vermietung, Verpachtung und Verwaltung von Immobilien aller Art ist. Das Aktivvermögen der Klägerin besteht im Wesentlichen aus einem Immobilienkomplex in A-Stadt. Komplementärin ohne vermögensmäßige Beteiligung ist die B-GmbH. Einzelvertretungsberechtigter Geschäftsführer der Komplementärin ist C.
- 3 Im Jahr 1998 waren an der Klägerin als Kommanditisten die D-GmbH mit einer Einlage in Höhe von 166.500 DM (90 %) und E mit einer Einlage in Höhe von 18.500 DM (10 %) beteiligt. Mit Vertrag vom 21.09.1998 verkaufte und übertrug die D-GmbH ihre (gesamte) Beteiligung an der Klägerin (in Teilbeteiligungen) an die nachstehend aufgeführten Personen:

Kommanditisten	Einlage (in DM)	Einlage (in %)

F	18.500	10
G	18.500	10
H	18.500	10
I	18.500	10
J	9.250	5
K	9.250	5
L	9.250	5
M	9.250	5
N	9.250	5
O	9.250	5
P	9.250	5
Q	9.250	5
R	9.250	5
S	9.250	5
Summe	166.500	90

- 4 Dem Erwerb der Kommanditanteile lag ein vom Geschäftsführer der Klägerin erstelltes (Finanzierungs-)Konzept zugrunde, das vorsah, dass die Kommanditanteile mit Eigenkapital in Höhe von rund 125.000 DM und im Übrigen mit Fremdkapital erworben werden sollten. Die Fremdfinanzierung sollte auf Vermittlung der A-Bank durch die B-Bank erfolgen. Die B-Bank wiederum erhielt Garantien der A-Bank, die diese mit Grundschulden der Klägerin absichern sollte.
- 5 Im zeitlichen Zusammenhang mit dem Erwerb schlossen die Klägerin und die A-Bank eine Sicherungsabrede. Hiernach war die A-Bank Gläubigerin von zulasten der Klägerin eingetragenen Grundschulden in Höhe von insgesamt 6.327.500 DM (3.235.199 €). Diese Grundschulden dienten nach der Sicherungsabrede zur Sicherheit für die Forderungen aus den --zum Erwerb der Kommanditbeteiligungen aufgenommenen-- Eurokrediten der nachfolgend aufgeführten Kommanditisten:

Kommanditisten	Betrag (in CHF)
F	576.000
G	576.000
H	576.000
I	576.000
J und K	576.000
L	288.000

M	288.000
N, O und Q	487.000
R und S	576.000
Summe	4.519.000

- 6 Außerdem war ein Kontokorrentkredit der Klägerin in Höhe von 50.000 DM von der Sicherungsabrede umfasst.
- 7 Im Laufe des Jahres 2006 gerieten die Kommanditisten G, J und K sowie R und S mit ihren Zahlungsverpflichtungen gegenüber der B-Bank in Verzug. Aufgrund der gegenüber der B-Bank bestehenden Garantien zahlte die C-Bank als Rechtsnachfolgerin der A-Bank die Verbindlichkeiten dieser Kommanditisten aus den Eurokrediten zurück. Die Forderungen der B-Bank gingen in der Folge auf die C-Bank über.
- 8 Anfang 2007 waren die Kommanditisten R und S nicht mehr in der Lage, ihre Verbindlichkeiten gegenüber der C-Bank zu bedienen. Die C-Bank kündigte daraufhin die Kontokorrent- und Darlehensverträge mit diesen Kommanditisten. Auf eine Kündigung der im Zusammenhang mit dem Erwerb der Kommanditbeteiligung an der Klägerin aufgenommenen (Fremdwährungs-)Darlehen verzichtete die C-Bank zunächst.
- 9 Im März 2007 schlossen die Klägerin und die C-Bank eine (geänderte) Sicherungsabrede. Hiernach war die C-Bank Gläubigerin von zulasten der Klägerin eingetragenen Grundschulden in Höhe von insgesamt 3.832.345 €, wobei hierbei auch die bereits von der Zweckerklärung aus dem Jahr 1998 erfassten Grundschulden umfasst waren (Erhöhung der eingetragenen Grundschulden um 597.146 €). Diese Grundschulden dienten nach der (geänderten) Sicherungsabrede zur Sicherheit für die Forderungen aus den --zum Erwerb der Kommanditbeteiligungen aufgenommenen-- Eurokrediten der nachfolgend aufgeführten Kommanditisten:

Kommanditisten	Betrag (in CHF)
F	530.000
H	576.000
J und K	576.000
L	288.000
M	253.000
N	243.500
R und S	576.000
Summe	3.042.500

- 10 Daneben waren ein Kontokorrentkonto der Eheleute T und G sowie Kontokorrentkonten (unter anderem Nr. ...7, Höchstbetrag 25.000 €; Nr. ...3, Höchstbetrag 735.000 €) und Darlehen (Nr. ...0, Betrag 500.000 €; Nr. ...2, Betrag 500.000 €) der Klägerin von der Sicherungsabrede umfasst.
- 11 Im September 2007 erörterten die Gesellschafter der Klägerin die Bestellung von Sicherheiten durch die Klägerin zugunsten einzelner Gesellschafter. Die Gesellschafterversammlung beschloss, dass die Klägerin (nur noch) bis zum 15.04.2008 Sicherheiten für die "persönlichen Darlehen" der Kommanditisten stellen sollte.
- 12 Im Juni 2008 verstarb der Kommanditist G. Die Gesellschafter der Klägerin beschloss, dass seine Alleinerbin, T, nicht anstelle des ausgeschiedenen Kommanditisten in die Gesellschaft aufgenommen wird.
- 13 Im November und Dezember 2008 kündigte die Klägerin die mit der C-Bank im März 2007 geschlossene

Sicherungsabrede hinsichtlich des Kontokorrentkontos der Eheleute T und G, des Eurokredits der Kommanditisten R und S sowie des Eurokredits der Kommanditisten J und K. Nachfolgend forderte die C-Bank von diesen Personen die sofortige und vollständige Rückführung der gesicherten Beträge. Diese waren dazu allerdings nicht in der Lage. Sodann kündigte die C-Bank gegenüber der Klägerin die --von der im März 2007 geschlossenen Sicherungsabrede umfassten-- Grundschulden nebst dinglichen Zinsen. Für den Fall, dass die Klägerin die Forderungen der C-Bank nicht begleichen würde, drohte die C-Bank die Zwangsverwaltung für die von der Sicherungsabrede umfassten Immobilien an.

- 14** Im Juli 2011 schlossen die Klägerin und die C-Bank eine Vereinbarung über die Befriedigung von Forderungen der C-Bank. Zur Vermeidung von Zwangsvollstreckungsmaßnahmen in das unbewegliche Vermögen der Klägerin aus den zur Sicherheit gestellten Grundschulden und zur Vermeidung von erheblichen Nachteilen, insbesondere der Gefahr des Verlustes des Eigentums an der Immobilie beziehungsweise der Mieten aus der Gebrauchsüberlassung der Immobilie, vereinbarten die Klägerin und die C-Bank, dass die Klägerin insgesamt 900.000 € auf die von der C-Bank geltend gemachten Forderungen in Höhe von insgesamt circa 1.095.545 € zahlt. Im Gegenzug sollten die geltend gemachten Forderungen sowie sämtliche Grundpfandrechte auf die Klägerin übergehen und auf Anweisung der Klägerin an die D-Bank abgetreten werden, durch welche die Finanzierung auf Seiten der Klägerin erfolgte. Außerdem stellten die Klägerin und die C-Bank fest, dass zwischen ihnen Einigkeit bestehe, dass auch die Darlehen mit den Nrn. ...0 (266.146,11 €) und ...2 (314.149,03 €) abgelöst werden sollten. Sie verwiesen diesbezüglich unter anderem auf eine gesonderte Treuhandvereinbarung.
- 15** Im Jahr 2011 versuchte die Klägerin, die Forderungen gegenüber den Kommanditisten R und S sowie J und K zu realisieren. In diesem Zusammenhang entstanden ihr Rechtsberatungskosten in Höhe von 25.208 €.
- 16** Im Jahresabschluss für 2011 erfasste die Klägerin die von der C-Bank erworbenen Forderungen in Höhe von insgesamt 838.950 € (G: 300.000 €; R und S: jeweils 150.000 €; J: 150.000 €; K 88.950 €), ein Darlehen der D-Bank in Höhe von insgesamt 1.570.791 € sowie Rechts- und Beratungskosten in Höhe von insgesamt 63.997 €. Die von der C-Bank erworbenen Forderungen verrechnete die Klägerin vor Erfassung im Jahresabschluss mit einer Darlehensverbindlichkeit gegenüber dem Kommanditisten K in Höhe von 50.000 € nebst Zinsen in Höhe von 11.050 € (900.000 € ./ 61.050 € = 838.950 € beziehungsweise 150.000 € ./ 61.050 € = 88.950 €).
- 17** Im April 2012 wurde über das Vermögen des Kommanditisten K das Insolvenzverfahren eröffnet.
- 18** In den Jahresabschluss für 2012 nahm die Klägerin die von der C-Bank erworbenen Forderungen unverändert in Höhe von 838.950 € auf und vermerkte hierzu, dass nicht absehbar sei, inwieweit diese Forderungen werthaltig seien, weil diverse Schuldenbereinigungs- und Insolvenzverfahren liefen. Es sei unklar, ob nicht eine aufwandswirksame Abschreibung der Forderungen erforderlich sei. Das Darlehen der D-Bank erfasste die Klägerin mit 1.499.557 €.
- 19** Im Jahr 2013 schieden die Kommanditisten R und S sowie J und K aus der Klägerin aus.
- 20** Im Jahresabschluss für 2013 nahm die Klägerin hinsichtlich der von der C-Bank erworbenen Forderungen eine Abschreibung und Wertberichtigung in Höhe von 738.950 € auf 100.000 € (vorher 838.950 €) vor. Nach damaligem Stand habe nicht mit Zahlungseingängen gerechnet werden können (Insolvenzverfahren der Kommanditisten, diverse erfolglose Vollstreckungsmaßnahmen gegen die Kommanditisten). Die Klägerin mache die Ansprüche gegen die Kommanditisten klageweise geltend und führe notwendige Maßnahmen durch. Inwieweit Zahlungseingänge verzeichnet werden könnten, sei noch nicht absehbar. Die Ansprüche gegen den ehemaligen Kommanditisten G würden abgeschrieben, da sämtliche Pfändungsmaßnahmen erfolglos gewesen wären und nicht mehr verfolgt würden. Die Ansprüche gegen die ehemaligen Kommanditisten R und S würden auf einen Betrag in Höhe von 100.000 € wertberichtigt, da entsprechende Vermögenswerte durch die Klägerin gepfändet worden seien. Die Ansprüche gegen die ehemaligen Kommanditisten J und K würden auf 0 € abgeschrieben, da noch keine Zahlungen hätten vereinnahmt werden können. Die Ansprüche würden jedoch klageweise geltend gemacht. Hinsichtlich der Ansprüche gegen die ehemaligen Kommanditisten R und S verwies die Klägerin auf einen bei Gericht hinterlegten Betrag in Höhe von 25.189 €. Das Darlehen der D-Bank berücksichtigte die Klägerin mit einem Betrag in Höhe von 1.425.457 €.
- 21** Im Dezember 2012 begann der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) mit einer Außenprüfung für die Jahre 2007 bis 2012 bei der Klägerin. Während der Außenprüfung erließ das FA Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheide) für 2011 und 2012. Weiter gab das FA Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag für 2011 und 2012 sowie über die gesonderte

Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes (Gewerbeverlustfeststellungsbescheide) auf den 31.12.2011 und 31.12.2012 bekannt. Sämtliche Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Außerdem begann das FA mit einer weiteren Außenprüfung für das Jahr 2013.

- 22 Im Januar 2015 verstarb der Kommanditist O. Als Alleinerbin trat seine Witwe U als Kommanditistin in die Gesellschaft ein.
- 23 Im Prüfungsbericht für die Jahre 2007 bis 2012 legte der Prüfer dar, dass der Abschluss der Sicherungsabrede zwischen der Klägerin und der A-Bank beziehungsweise der C-Bank nicht betrieblich veranlasst gewesen sei. Dies habe zur Konsequenz, dass die Darlehensforderungen der Klägerin gegenüber den Kommanditisten notwendiges Privatvermögen der Klägerin und demzufolge als entnommen zu behandeln seien. Die Kosten der (Re-)Finanzierung erfüllten --in Höhe der nicht betrieblich veranlassten Anteile (circa 56 %; 900.000 € von 1.600.000 €)-- nicht den Tatbestand des § 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Gleiches gelte für die Rechtsberatungskosten der Klägerin, die im Zusammenhang mit der Beitreibung der Forderungen gegenüber den Kommanditisten R und S sowie J und K angefallen seien. Im Ergebnis sei der steuerliche Gewinn für 2011 um bislang gewinnmindernd berücksichtigte Refinanzierungskosten in Höhe von 10.000 € und Rechtsberatungskosten in Höhe von 25.208 € zu erhöhen. Der steuerliche Gewinn für 2012 sei um bisher abgezogene Refinanzierungskosten in Höhe von 30.000 € zu korrigieren.
- 24 Im Prüfungsbericht für 2013 gelangte der Prüfer --unter Verweis auf den Bericht für die Jahre 2007 bis 2012-- zu dem Ergebnis, dass eine Teilwertabschreibung für steuerliche Zwecke nicht in Betracht komme (Gewinnerhöhung um 738.950 €). Refinanzierungskosten seien in Höhe von 26.500 € steuerlich nicht zu berücksichtigen.
- 25 Unter dem 28.09.2015 erließ das FA die streitgegenständlichen Gewinnfeststellungsbescheide für 2011 bis 2013. Weiter gab das FA unter dem 13.10.2015 die Gewerbesteuerermessbescheide für 2011 bis 2013 sowie unter dem 25.09.2015 beziehungsweise 05.10.2015 die Gewerbeverlustfeststellungsbescheide auf den 31.12.2011 und 31.12.2012 beziehungsweise 31.12.2013 bekannt.
- 26 Mit Einspruchsentscheidungen vom 26.04.2016 wies das FA die gegen die Gewinnfeststellungsbescheide für 2011 bis 2013 und die Gewerbeverlustfeststellungsbescheide auf den 31.12.2011 bis 31.12.2013 gerichteten Einsprüche als unbegründet zurück; zugleich verwarf es die gegen die (auf null lautenden) Gewerbesteuerermessbescheide für 2011 bis 2013 gerichteten Einsprüche als unzulässig.
- 27 Mit Beschluss vom 03.04.2017 wurde über das Vermögen der ausgeschiedenen Kommanditistin J das Insolvenzverfahren eröffnet.
- 28 Der ausgeschiedene Kommanditist K verstarb im Juli 2017. Das Insolvenzverfahren über sein Vermögen wurde in ein Insolvenzverfahren über seinen Nachlass übergeleitet.
- 29 Am 02.06.2023 verstarb U, die nach dem Versterben des Kommanditisten O im Januar 2015 als seine Alleinerbin in die Klägerin eingetreten war, ihre Beteiligung jedoch im Dezember 2017 auf den Kommanditisten N übertragen hatte und damit als Kommanditistin ausgeschieden war.
- 30 Im Klageverfahren lud das Finanzgericht (FG) R und S, Rechtsanwalt RA 1 als Treuhänder in dem Insolvenzverfahren über das Vermögen der J, Rechtsanwalt RA 2 als Insolvenzverwalter über den Nachlass des K sowie als Gesamtrechtsnachfolger der U die Herren V und N sowie Frau W bei.
- 31 Das FG Münster wies die Klage mit Urteil vom 24.11.2023 - 4 K 2336/16 F (Entscheidungen der Finanzgerichte 2024, 764) als unbegründet ab.
- 32 Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der sie einen Verfahrensmangel sowie die Verletzung materiellen Bundesrechts (§ 4 Abs. 4 EStG) rügt.
- 33 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG Münster vom 24.11.2023 - 4 K 2336/16 F und die Einspruchsentscheidungen vom 26.04.2016 aufzuheben sowie den Gewinnfeststellungsbescheid für 2011 vom 28.09.2015, den Gewerbesteuerermessbescheid für 2011 vom 13.10.2015 und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2011 vom 25.09.2015 dahingehend zu ändern, dass der laufende Gesamthandsgewinn beziehungsweise Gewerbeertrag um insgesamt 35.208 € gemindert wird,

den Gewinnfeststellungsbescheid für 2012 vom 28.09.2015, den Gewerbesteuermessbescheid für 2012 vom 13.10.2015 und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2012 vom 25.09.2015 dahingehend zu ändern, dass der laufende Gesamthandsgewinn beziehungsweise Gewerbeertrag um 30.000 € gemindert wird und den Gewinnfeststellungsbescheid für 2013 vom 28.09.2015, den Gewerbesteuermessbescheid für 2013 vom 13.10.2015 und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2013 vom 05.10.2015 dahingehend zu ändern, dass der laufende Gesamthandsgewinn beziehungsweise Gewerbeertrag um insgesamt 765.450 € gemindert wird.

- 34 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 35 Die Beigeladenen haben keine Anträge gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 36 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Dies gilt sowohl für die angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide für 2011 bis 2013 (dazu 1.) als auch für die Gewerbesteuermessbescheide für 2011 bis 2013 (dazu 2.) und die Gewerbeverlustfeststellungsbescheide auf den 31.12.2011 bis 31.12.2013 (dazu 3.). Die von der Klägerin gerügten Verfahrensmängel liegen nicht vor (dazu 4.).
- 37 1. Die Vorinstanz hat eine Änderung der angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide für die Jahre 2011 bis 2013 zu Recht abgelehnt. Seine Würdigung, der streitige Betriebsausgabenabzug sei aufgrund gesellschaftsrechtlicher Veranlassung der Aufwendungen (teilweise) zu versagen, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 38 a) Bei der Ermittlung der Einkünfte sind Aufwendungen als Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) abzuziehen, die durch den Betrieb veranlasst sind.
- 39 aa) Eine solche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen mit der Einkünfteerzielung objektiv zusammenhängen und ihr subjektiv zu dienen bestimmt sind, das heißt, wenn sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer der Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes 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. 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 (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25.06.2025 - IV R 1/23, Rz 80; vom 30.11.2017 - IV R 22/15, Rz 17).
- 40 bb) Für den Fall, dass ein betriebliches (Miet-)Grundstück 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-Urteile vom 25.06.2025 - IV R 1/23, Rz 81; vom 30.11.2017 - IV R 22/15, Rz 18).
- 41 cc) Entsprechendes gilt, wenn es nicht zu einer Zwangsverwaltung und Auskehrung von Mieten an den Grundpfandgläubiger kommt, weil der Grundstückseigentümer die Zwangsverwaltung durch Zahlung auf die besicherten Verbindlichkeiten abwenden kann. Ist die Einräumung oder Abtretung der Grundschuld durch den Betrieb der Personengesellschaft veranlasst, stellen Aufwendungen zur Abwendung der Zwangsverwaltung --wie im Rahmen der Zwangsverwaltung ausgekehrte Mieten-- Betriebsausgaben dar.

- 42 Insofern ist die Situation mit der --betrieblich veranlassten-- Hingabe eines Darlehens der Gesellschaft an den Gesellschafter (vgl. BFH-Urteil vom 09.05.1996 - IV R 64/93, BFHE 180, 380, BStBl II 1996, 642) oder der Abgabe einer Bürgschaftserklärung der Gesellschaft zugunsten des Gesellschafters (BFH-Urteil vom 02.06.1976 - I R 136/74, BFHE 119, 414, BStBl II 1976, 668) vergleichbar. Kommt es zum Verlust der Darlehensforderung oder wird die Gesellschaft aus der Bürgschaft in Anspruch genommen, liegen Betriebsausgaben vor. Hingegen ist ein solcher Betriebsausgabenabzug im Fall einer gesellschaftsrechtlich veranlassten Finanzierungsmaßnahme ausgeschlossen. Darauf hat die Vorinstanz zu Recht hingewiesen.
- 43 b) Das FG ist in Gesamtwürdigung der den Streitfall kennzeichnenden Umstände zu dem Ergebnis gelangt, dass die Bestellung der Grundschulden (und die in diesem Zusammenhang getroffenen Sicherungsabreden) ebenso wie die zur Abwendung von Zwangsvollstreckungsmaßnahmen aus den Grundschulden getragenen Aufwendungen durch das Gesellschaftsverhältnis --und nicht durch den Betrieb der Personengesellschaft-- veranlasst sind. Sie beruhen allein auf dem Erwerb der Kommanditbeteiligungen.
- 44 Dabei hat das FG zunächst darauf abgestellt, dass die Bestellung der Grundschulden bereits in formaler Hinsicht von dem zwischen fremden Dritten Üblichen abgewichen sei. Es fehlten schriftliche Vereinbarungen zwischen der Klägerin und den jeweils begünstigten Kommanditisten, mit denen die Einzelheiten der Sicherheitengestellung hätten geregelt werden können. Zudem hätten die Kommanditisten ihrerseits weder Sicherheiten gestellt noch eine Gegenleistung für die Grundschuldbestellung erbracht. Das aus der Einräumung der Grundschulden resultierende Risiko für die Klägerin sei daher nicht fremdüblich minimiert worden.
- 45 Darüber hinaus hat das FG nicht feststellen können, dass die Grundschuldbestellung der Klägerin --die zuvor bezeichneten Nachteile überwiegende-- Vorteile gebracht habe. Der Erwerb der Kommanditbeteiligungen sei weder unmittelbar noch mittelbar mit einem Vorteil für den Betrieb der Klägerin (Vermietung und Verpachtung von Immobilien) verbunden gewesen.
- 46 c) Dies hält revisionsrechtlicher Überprüfung stand.
- 47 aa) Die Bestellung der Grundschulden im Jahr 1998 diene --als Sicherheit für die zugunsten der B-Bank abgegebene Garantie der A-Bank-- der Finanzierung der ebenfalls im Jahr 1998 erfolgten Anteilerwerbe durch die neu eintretenden Kommanditisten. Hierin liegt eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung. Ein zumindest mittelbares eigenbetriebliches Interesse der Klägerin hat das FG nicht feststellen können. Durch die Änderung der Sicherungsabrede im Jahr 2007 hat sich daran nichts geändert. Es handelt sich, soweit die Anschaffungsdarlehen der Kommanditisten betroffen sind, der Sache nach um eine bloße Prolongation. Der ursprünglich begründete Veranlassungszusammenhang hat fortbestanden.
- 48 bb) Vor diesem Hintergrund stellen sich auch die Forderungen gegen die Kommanditisten, die die Klägerin nach Zahlung des Vergleichsbetrags an die C-Bank im Wege des gesetzlichen Forderungsübergangs erworben hat, als gesellschaftsrechtlich veranlasst dar. Ist die Grundschuld gesellschaftsrechtlich veranlasst, gilt dies auch für Zahlungen, die zur Abwendung der Zwangsverwaltung oder -versteigerung geleistet werden, sowie für in der Folge übergehende oder neu entstehende Forderungen. Diese stellen (gesellschaftsrechtlich) zwar Gesellschaftsvermögen dar, aber (steuerrechtlich) kein Betriebsvermögen. Eine steuerwirksame Teilwertabschreibung zum 31.12.2013 (738.950 €) kommt daher nicht in Betracht.
- 49 Dem steht nicht entgegen, dass die mit der C-Bank getroffene Vereinbarung (zugleich) der Abwendung der Zwangsvollstreckung und damit dem Erhalt des vermieteten Grundbesitzes als betrieblicher Existenzgrundlage der Klägerin diene. Hierin liegt zwar eine betriebliche Motivation der Klägerin. Ohne die Aufwendungen hätte die Klägerin in den Folgejahren wohl keine Einkünfte mehr erzielen können. Das FG ist jedoch in vertretbarer Weise davon ausgegangen, dass diese betriebliche Veranlassung untergeordnet war und von der (fortbestehenden) gesellschaftsrechtlichen Veranlassung der Grundschuldbestellung überlagert wurde. Letztlich hat sich genau das Risiko realisiert, welches die Klägerin mit der Grundschuldbestellung eingegangen war. Eine rechtliche "Zäsur" des Veranlassungszusammenhangs ist durch die Vergleichsverhandlungen und den anschließenden Abschluss eines Vergleichs zwischen der Klägerin und der C-Bank --entgegen der im Erörterungstermin geäußerten (vorläufigen) Ansicht des Berichterstatters des FG-- jedenfalls nicht eingetreten. Zu einer nach außen hin erkennbaren Änderung der Zweckbestimmung (BFH-Urteil vom 25.06.2025 - IV R 1/23, Rz 90) ist es nicht gekommen. Ein bloßer Kausalzusammenhang zwischen den Aufwendungen und dem Erhalt der betrieblichen Existenzgrundlage reicht für die Annahme des erforderlichen wirtschaftlichen Zusammenhangs mit den Einkünften aus Gewerbebetrieb nicht aus.

- 50** Soweit die Klägerin in der mündlichen Verhandlung geltend gemacht hat, dass die (übergegangenen) Forderungen der Klägerin im Zusammenhang mit dem Ausscheiden von Kommanditisten mit deren Abfindungsansprüchen verrechnet worden seien und Anwachsungsvorgänge stattgefunden hätten, ist für den erkennenden Senat nicht nachvollziehbar, inwieweit diese Umstände zu einer anderen Beurteilung des Veranlassungszusammenhangs führen sollen.
- 51** cc) Entsprechendes gilt für die im Jahr 2011 angefallenen Rechtsberatungskosten in Höhe von 25.208 €. Sie dienen allein der Geltendmachung der Darlehensansprüche, die die Klägerin im Wege des Forderungsübergangs von der C-Bank erworben hatte. Dies betrifft die Kommanditisten G, R, S, J und K. Eine betriebliche Veranlassung der Forderungen besteht nicht. Dementsprechend sind auch die betreffenden Aufwendungen gesellschaftsrechtlich veranlasst.
- 52** dd) Schließlich hat das FG den Abzug von Schuldzinsen zu Recht eingeschränkt und Beträge in Höhe von 10.000 € (2011), 30.000 € (2012) beziehungsweise 26.500 € (2013) nicht gewinnmindernd berücksichtigt. Soweit mit der Grundsschuldbestellung neben den Anschaffungsdarlehen der Kommanditisten auch den laufenden Betrieb betreffende Darlehensverbindlichkeiten der Klägerin abgesichert wurden, hat das FA dem bestehenden betrieblichen Veranlassungszusammenhang durch teilweise Berücksichtigung der entsprechenden Aufwendungen Rechnung getragen. Bei der Ermittlung des nicht abzugsfähigen Teils der Refinanzierungskosten hat das FA zugunsten der Klägerin einen vereinfachenden Maßstab zugrunde gelegt (Aufteilung im Verhältnis 900.000 € zu 1.600.000 €). Dies ist nicht zu beanstanden. Auch die Klägerin hat insoweit keine Einwendungen erhoben.
- 53** d) Aus dem Umstand, dass die dem Erwerb der Kommanditbeteiligungen dienenden Darlehen (passives) Sonderbetriebsvermögen II der jeweiligen Kommanditisten darstellen, ergibt sich nichts anderes. Darlehen des Sonderbetriebsvermögens II dienen der Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft (vgl. nur BFH-Urteil vom 19.09.2024 - IV R 5/20, Rz 61, m.w.N.). Sicherheiten, welche die Personengesellschaft für diese Darlehen stellt, sind ebenfalls durch die Gesellschafterstellung des Kommanditisten veranlasst, nicht jedoch durch den Betrieb der Personengesellschaft. Darauf hat die Vorinstanz zu Recht hingewiesen.
- 54** e) Schließlich hat das FG zutreffend klargestellt, dass die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der streitgegenständlichen Rechtsanwaltsleistungen für das hiesige Verfahren --ungeachtet der fehlenden Bindungswirkung der Entscheidung eines anderen Senats des FG-- ohne weitergehende Bedeutung ist. Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug korrespondiert nicht (zwingend) mit dem ertragsteuerrechtlichen Betriebsausgabenabzug.
- 55** 2. Vor diesem Hintergrund ist die Revision im Hinblick auf die angefochtenen Gewerbesteuermessbescheide für 2011 bis 2013 ebenfalls unbegründet. Eine Minderung der Gewerbeerträge (vgl. § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes --GewStG--) kommt nicht in Betracht.
- 56** 3. Entsprechendes gilt für die Gewerbeverlustrfeststellungsbescheide auf den 31.12.2011, 31.12.2012 und 31.12.2013. Sowohl das FA als auch die Vorinstanz haben die aus § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG folgende Bindungswirkung der Gewerbesteuermessbescheide beachtet (vgl. nur BFH-Urteile vom 25.09.2025 - IV R 31/23, BStBl II 2026, 68, Rz 18; vom 20.03.2025 - IV R 27/22, BStBl II 2025, 697, Rz 70).
- 57** 4. Die von der Klägerin erhobenen Verfahrensrügen hat der erkennende Senat geprüft. Sie sind jedenfalls unbegründet. Insbesondere liegt --ungeachtet der fehlenden Darlegung, was die Klägerin ohne den behaupteten Gehörsverstoß vorgetragen hätte (vgl. dazu BFH-Urteil vom 08.11.2018 - IV R 38/16, Rz 58)-- kein Verstoß gegen den Grundsatz der Gewährung rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes, § 96 FGO) in Gestalt einer sogenannten Überraschungsentscheidung vor. Denn auch wenn der Berichterstatter des FG mit Blick auf die Rechtsberatungskosten (und die Entscheidung des Umsatzsteuersenats des FG) im Erörterungstermin eine Abhilfe angeregt hatte, waren die wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Erwägungen Gegenstand des Klageverfahrens. Zudem muss ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter damit rechnen, dass der (Voll-)Senat einen der vorläufigen Einschätzung des Berichterstatters widerstreitenden Rechtsstandpunkt einnehmen wird (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 17.03.2008 - IX B 258/07, BFH/NV 2008, 1180). Von einer weitergehenden Begründung sieht der Senat ab (§ 126 Abs. 6 Satz 1 FGO).
- 58** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2, § 139 Abs. 4 FGO. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht zu erstatten. Voraussetzung für eine Billigkeitsentscheidung nach § 139 Abs. 4 FGO ist, dass

der Beigeladene den obsiegenden Beteiligten unterstützt hat (z.B. BFH-Urteil vom 07.05.2025 - IV R 10/23, Rz 33).
Daran fehlt es hier.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de