
Datum: 24.11.2023
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 2336/16 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2023:1124.4K2336.16F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens mit Ausnahme der außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen, die diese selbst tragen.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand 1

Die Beteiligten streiten über die Anerkennung von Betriebsausgaben für 2011 bis 2013. Die Klägerin ist der Auffassung, dass der Beklagte Aufwendungen der Klägerin, die im Zusammenhang mit der Abwendung von Zwangsvollstreckungsmaßnahmen aus zugunsten einzelner Kommanditisten der Klägerin eingeräumter Grundschulden anfielen, zu Unrecht nicht als gewinnmindernde Betriebsausgaben anerkannt hat. 2

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG, deren Gegenstand [...] ist (HRA xxxx, AG T). Nahezu das gesamte Aktivvermögen der Gesellschaft stellt ein Immobilienkomplex mit der Anschrift A-Straße 22, B-Straße 41 - 53 sowie C-Straße 15 und 17 in 00000 M dar. Komplementärin ohne Vermögensbeteiligung ist die C GmbH (HRB xxxx, AG T). Einzelvertretungsberechtigter Geschäftsführer der Komplementärin ist Herr I J. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Gesellschaftsvertrag vom 00.00.1998 verwiesen (Bl. 108 f. der Vertragsakte des Beklagten). 3

Im Jahr 1998 waren am Vermögen der Klägerin – Gesellschaftskapital insgesamt: 185.000 DEM – als Kommanditisten die D GmbH mit einer Einlage i. H. v. 166.500 DEM (90 %) und 4

Herr I L mit einer Einlage i. H. v. 18.500 DEM (10 %) beteiligt. Mit Vertrag vom 21.09.1998 verkaufte und übertrug die D GmbH ihre Beteiligung am Vermögen der Klägerin an die nachfolgend aufgelisteten Personen und in nachfolgend dargestellter Höhe:

5

Kommanditisten	Einlage	
K1	18.500 DEM	10 %
K2	18.500 DEM	10 %
K3	18.500 DEM	10 %
K4	18.500 DEM	10 %
K5	9.250 DEM	5 %
K6	9.250 DEM	5 %
K7	9.250 DEM	5 %
K8	9.250 DEM	5 %
K9	9.250 DEM	5 %
K10	9.250 DEM	5 %
K11	9.250 DEM	5 %
K12	9.250 DEM	5 %
K13	9.250 DEM	5 %
K14	9.250 DEM	5 %
Summe	166.500 DEM	90 %

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Vertrag über den Erwerb einer Kommanditbeteiligung (Bl. 85 f. der Vertragsakte des Beklagten) verwiesen.

6

Dem Erwerb der Kommanditanteile lag ein (Finanzierungs-)Konzept des Geschäftsführers der Komplementärin zugrunde. Dieses sah vor, dass die Kommanditanteile i. H. v. rd. 125.000 DEM mit Eigenkapital und im Übrigen mit Fremdkapital erworben werden sollten. Die Fremdfinanzierung sollte auf Vermittlung der N-Bank (N) durch die X-Bank (X) erfolgen. Die X wiederum sollte Garantien der N erhalten, die diese mit Grundschulden der Klägerin absichern sollte (Schriftsatz der Klägerin vom 20.01.2023, Bl. 301 f. der Gerichtsakte).

7

8

Im zeitlichen Zusammenhang mit dem Erwerb schlossen die Klägerin und die N eine Sicherungsabrede. Hiernach war die N Gläubigerin zulasten der Klägerin eingetragener Grundschulden i. H. v. insgesamt 6.327.500 DEM (3.235.199 €). Diese Grundschulden dienten nach der Sicherungsabrede zur Sicherheit für die Forderungen aus den – zum Erwerb der Kommanditbeteiligungen aufgenommenen – Eurokrediten der nachfolgend aufgelisteten Kommanditisten und in nachfolgend dargestellter Höhe:

Kommanditisten	Betrag
K1	576.000 CHF
K2	576.000 CHF
K3	576.000 CHF
K4	576.000 CHF
K5 und K6	576.000 CHF
K7	288.000 CHF
K8	288.000 CHF
K9; K10 und K12	487.000 CHF
K13 und K14	576.000 CHF
Summe	4.519.000 CHF

9

Außerdem war ein Kontokorrentkredit der Klägerin i. H. v. 50.000 € von der Sicherungsabrede umfasst. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Zweckerklärung für Grundschulden verwiesen (Bl. 371 f. des Ordners „Abschließender Prüfungsbericht“ des Beklagten).

10

Im Jahr 2002 fusionierte die N mit der O-Bank (O) zur P-Bank (P).

11

Im Laufe des Jahres 2006 gerieten die Kommanditisten K2, K5 und K6 sowie K13 und K14 mit ihren Zahlungsverpflichtungen gegenüber der X in Verzug. Aufgrund der gegenüber der X bestehenden Garantien zahlte die P die Verbindlichkeiten dieser Kommanditisten aus den Eurokrediten zurück. Die Forderungen der X gingen auf die P über.

12

Anfang des Jahres 2007 waren die Kommanditisten K13 und K14 nicht mehr in der Lage, ihre Verbindlichkeiten bei der P zu bedienen. Die P kündigte die Kontokorrent- und Darlehensverträge mit diesen Kommanditisten. Auf eine Kündigung der im Zusammenhang mit dem Erwerb der Kommanditbeteiligung am Vermögen der Klägerin aufgenommenen (Fremdwährungs?) Darlehen verzichtete die P zunächst (Bl. 163 f. des Ordners „Bürgschaft“ des Beklagten).

13

14

Im März 2007 schlossen die Klägerin und die P eine (geänderte) Sicherungsabrede. Hiernach war die P Gläubigerin zulasten der Klägerin eingetragener Grundschulden i. H. v. insgesamt 3.832.345 €, wobei hierbei auch die bereits von der Zweckerklärung aus 1998 erfassten Grundschulden umfasst waren (Erhöhung der eingetragenen Grundschulden von 3.235.199 € um 597.146 € auf 3.832.345 €). Diese Grundschulden dienten nach der (geänderten) Sicherungsabrede zur Sicherheit für die Forderungen aus den – zum Erwerb der Kommanditbeteiligungen aufgenommenen – Eurokrediten der nachfolgend aufgelisteten Kommanditisten und in nachfolgend dargestellter Höhe:

Kommanditisten	Betrag
K1	530.000 CHF
K3	576.000 CHF
K5 und K6	576.000 CHF
K7	288.000 CHF
K8	253.000 CHF
K9	243.500 CHF
K13 und K14	576.000 CHF
Summe	3.042.500 CHF

15

Außerdem war ein Kontokorrentkonto der Eheleute S E (K2) und L E sowie Kontokorrentkonten (u. a. Nr. xxx1, Höchstbetrag 25.000 €; Nr. xxx2, Höchstbetrag 735.000 €) und Darlehen (Nr. xxx3, Betrag 500.000 €; Nr. xxx4, Betrag 500.000 €) der Klägerin von der Sicherungsabrede umfasst. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Zweckerklärung für Grundschulden verwiesen (Bl. 245 f. des Ordners „C GmbH & Co. KG“ des Beklagten).

16

Im September 2007 erörterten die Gesellschafter der Klägerin die Bestellung von Sicherheiten durch die Klägerin und zugunsten einzelner Gesellschafter. Die Gesellschafterversammlung beschloss hierzu, dass die Klägerin bis zum 15.04.2008 Sicherheiten für die „persönlichen Darlehen“ der Kommanditisten stellt (Bl. 153 f. der Akte „nach Bericht“ des Beklagten, TOP 3 und 4).

17

Im Juni 2008 verstarb der Kommanditist K2. Die Gesellschafter der Klägerin beschlossen, dass die Alleinerbin – Frau L E – nicht anstelle des ausgeschiedenen Kommanditisten in die Gesellschaft aufgenommen wird (Bl. 314 der Gerichtsakte).

18

Im November und Dezember 2008 kündigte die Klägerin die mit der P im März 2007 geschlossene Sicherungsabrede hinsichtlich des Kontokorrentkontos der Eheleute S E (K2) und L E, des Eurokredits der Kommanditisten K13 und K14 sowie des Eurokredits der Kommanditisten K5 und K6 (Bl. 311 f. der Gerichtsakte, Band II). Nachfolgend forderte die P von diesen Personen die sofortige und vollständige Rückführung der gesicherten Beträge.

19

Diese waren hierzu nicht in der Lage. Sodann kündigte die P gegenüber der Klägerin die – von der im März 2007 geschlossenen Sicherungsabrede umfassten – Grundschulden nebst den dinglichen Zinsen. Für den Fall, dass die Klägerin die Forderungen der P nicht begleichen würde, stellte sie – die P – in Aussicht, die Zwangsverwaltung für die von der Sicherungsabrede umfassten Immobilien zu beantragen (Bl. 258 f., 274 f., 282 f. des Ordners „C GmbH & Co. KG“ des Beklagten).

Im Juli 2011 schlossen die Klägerin und die P eine Vereinbarung über die Befriedigung von Forderungen der P (Bl. 173 f. des Ordners „C GmbH & Co. KG des Beklagten). 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 bzw. den Mieten aus der Gebrauchsüberlassung der Immobilie vereinbarten die Klägerin und die P, dass die Klägerin insgesamt 900.000 € auf die von der P geltend gemachten Forderungen i. H. v. insgesamt ca. 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 Q-Bank (Q) abgetreten werden, durch die die Finanzierung auf Seiten der Klägerin erfolgte. Außerdem stellten die Klägerin und die P fest, dass zwischen ihnen Einigkeit besteht, dass auch die Darlehen mit den Nrn. xxx3 (266.146,11 €) und xxx4 (314.149,03 €) abgelöst werden sollen. Sie verwiesen diesbezüglich u. a. auf eine gesonderte Treuhandvereinbarung (Bl. 173 f. des Ordners „C GmbH & Co. KG“ des Beklagten).

Im Jahr 2011 versuchte die Klägerin, die Forderungen gegenüber den Kommanditisten K13 und K14 sowie K5 und K6 zu realisieren. In diesem Zusammenhang entstanden der Klägerin Rechtsberatungskosten i. H. v. 25.208 €.

In ihrem Jahresabschluss für 2011 erfasste die Klägerin die von der P erworbenen Forderungen i. H. v. insgesamt 838.950 € (K2: 300.000 €; K13 und K14 jeweils 150.000 €, K5 150.000 €, K6 88.950 €), ein Darlehen der Q i. H. v. insgesamt 1.570.791 € sowie Rechts- und Beratungskosten i. H. v. insgesamt 63.997 € (Bl. 26, 32 f., 38 des Jahresabschlusses für 2011, Bilanzakte 2011 + 2012 des Beklagten). Die von der P erworbenen Forderungen verrechnete die Klägerin vor Erfassung im Jahresabschluss mit einer Darlehensverbindlichkeit gegenüber dem Kommanditisten K6 i. H. v. 50.000 € nebst Zinsen i. H. v. 11.050 € (900.000 € ./ 61.050 € = 838.950 € bzw. 150.000 € ./ 61.050 € = 88.950 €).

Im April 2012 wurde über das Vermögen des Kommanditisten K6 das Insolvenzverfahren eröffnet (Amtsgericht – Insolvenzgericht – ..., Az. 00 IN 000/00).

In den Jahresabschluss für 2012 nahm die Klägerin die von der P erworbenen Forderungen unverändert i. H. v. 838.950 € auf und vermerkte hierzu, dass derzeit nicht absehbar sei, inwieweit diese Forderungen werthaltig seien, weil diverse Schuldbereinigungs- und Insolvenzverfahren liefen. Es sei unklar, ob nicht eine aufwandswirksame Abschreibung der Forderungen erforderlich sei. Das Darlehen der Q erfasste die Klägerin i. H. v. 1.499.557 € (Bl. 26 f., 31 f., 39 des Jahresabschlusses für 2012, Bilanzakte 2011 + 2012 des Beklagten).

Im Jahr 2013 schieden die Kommanditisten K13 und K14 sowie K5 und K6 aus der Klägerin aus.

In dem Jahresabschluss 2013 nahm die Klägerin hinsichtlich der von der P erworbenen Forderungen eine Abschreibung und Wertberichtigung i. H. v. 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 hierzu durch. Inwieweit Zahlungseingänge verzeichnet werden könnten, sei noch nicht absehbar. Die Ansprüche gegen den ehemaligen Kommanditisten K2 würden abgeschrieben, da sämtliche Pfändungsmaßnahmen erfolglos gewesen wären und nicht mehr verfolgt würden. Die Ansprüche gegenüber den ehemaligen Kommanditisten K13 und K14 würden auf einen Betrag i. H. v. 100.000 € wertberichtigt, da entsprechende Vermögenswerte durch die Klägerin gepfändet worden seien. Die Ansprüche gegen die ehemaligen Kommanditisten K5 und K6 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 K13 und K14 verwies die Klägerin auf einen bei Gericht hinterlegten Betrag i. H. v. 25.189 €. Das Darlehen der Q berücksichtigte die Klägerin mit einem Betrag i. H. v. 1.425.457 € (Bl. 27 f., 34, 43 des Jahresabschluss für 2013, Bilanzakte 2013 des Beklagten).

Im Dezember 2012 begann der Beklagte mit einer Betriebsprüfung für die Jahre 2007 bis 2012 bei der Klägerin. Während der Außenprüfung erließ er für 2011 und 2012 einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid). Weiter gab der Beklagte Bescheide für 2011 und 2012 über den Gewerbesteuermessbetrag (Gewerbesteuermessbetragsbescheid) und auf den 31.12.2011 sowie 31.12.2012 über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes (Gewerbeverlustfeststellungsbescheid) bekannt. Sämtliche Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Außerdem begann der Beklagte noch während der Betriebsprüfung für die Jahre 2007 bis 2012 mit einer weiteren Betriebsprüfung für 2013. 27

Während der Betriebsprüfung – im Januar 2015 – verstarb der Kommanditist K10. Als seine Alleinerbin trat seine Witwe K15 als Kommanditistin in die Gesellschaft ein. 28

In dem abschließenden Betriebsprüfungsbericht betreffend die Jahre 2007 bis 2012 legte der Prüfer dar, dass der Abschluss der Sicherungsabrede zwischen der Klägerin und der N bzw. der P 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 (ca. 56 %; 900.000 € von 1.600.000 €) – nicht den Tatbestand des § 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Gleiches gelte für die Rechtsberatkungskosten der Klägerin, die im Zusammenhang mit der Beitreibung der Forderungen gegenüber den Kommanditisten K13 und K14 sowie K5 und K6 angefallen seien. Im Ergebnis sei der steuerliche Gewinn für 2011 um bislang gewinnmindernd berücksichtigte Refinanzierungskosten i. H. v. 10.000 € und Rechtsberatkungskosten i. H. v. 25.208 € zu erhöhen (Gewinnauswirkung insgesamt für 2011: + 35.208 €). Der steuerliche Gewinn für 2012 sei um bisher abgezogene Refinanzierungskosten i. H. v. 30.000 € zu korrigieren (Gewinnauswirkung für 2012: + 30.000 €). 29

In dem abschließenden Betriebsprüfungsbericht für 2013 gelangte der Prüfer – unter Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht betreffend die Jahre 2007 bis 2012 – zu dem Ergebnis, dass eine Teilwertabschreibung für steuerliche Zwecke nicht in Betracht komme (Gewinnerhöhung um 738.950 €). Refinanzierungskosten seien i. H. v. 26.500 € steuerlich nicht zu berücksichtigen (Gewinnerhöhung um 26.500 €; Gewinnauswirkung insgesamt für 30

2013: + 765.450 €).

Unter dem 28.09.2015 erließ der Beklagte die streitgegenständlichen Gewinnfeststellungsbescheide für 2011 bis 2013. Weiter gab der Beklagte unter dem 13.10.2015 die Gewerbesteuermessbetragsbescheide und unter dem 25.09.2015 (2011 und 2012) und 05.10.2015 (2013) Gewerbeverlustrfeststellungsbescheide für 2011 bis 2013 bekannt. In den Erläuterungen nahm er auf die Feststellungen der Betriebsprüfung Bezug. 31

Hiergegen legte die Klägerin Einsprüche ein. 32

Mit Einspruchsentscheidungen vom 26.04.2016 wies der Beklagte die Einsprüche gegen die Gewinnfeststellungsbescheide für 2011 bis 2013 und die Gewerbeverlustrfeststellungsbescheide für 2011 bis 2013 als unbegründet zurück. Mit einer weiteren Einspruchsentscheidung vom 26.04.2016 verwarf der Beklagte die Einsprüche gegen die Gewerbesteuermessbetragsbescheide unter Hinweis auf die Nullfestsetzungen als unzulässig (Bl. 9 f., 15 f., 20, 25 des Hefters „Rb-Verfahren“). 33

Die Klägerin hat am 20.05.2016 Klage erhoben. Diese richtet sich gegen die Auffassung des Beklagten, wonach die gesamten Finanzierungen, Kreditübernahmen und Abwicklungen im Zusammenhang mit der Forderungsabschreibung und der Haftungsinanspruchnahme durch die Sicherungszweckerklärung als „privat veranlasst“ zu beurteilen seien (Schriftsatz der Klägerin vom 20.05.2016, Bl. 1a der Gerichtsakte, Band I). Aus dem Sachverhalt ergebe sich, dass die zivilrechtliche Beurteilung des Beklagten unzutreffend sei und damit die Ursache für eine falsche steuerliche Einordnung gesetzt werde (Schriftsatz der Klägerin vom 12.12.2019, Bl. 130 der Gerichtsakte, Band I; siehe auch die vertiefenden Schriftsätze der Klägerin vom 08.04.2020, Bl. 166 f. der Gerichtsakte, Band I und 16.11.2021, Bl. 183 der Gerichtsakte, Band I unter Vorlage des Urteils des Landgerichts ... vom 16.02.2021, 000 O 000/00). 34

Über das Vermögen der ausgeschiedenen Kommanditistin K5 wurde mit Beschluss vom 03.04.2017 das Insolvenzverfahren eröffnet (Amtsgericht – Insolvenzgericht – ..., Az. 00 IK 000/00). 35

Der ausgeschiedene Kommanditist K6 verstarb im Juli 2017. Das Insolvenzverfahren über sein Vermögen wurde in ein Insolvenzverfahren über seinen Nachlass übergeleitet (Amtsgericht – Insolvenzgericht – ..., Az. 00 IN 000/00). 36

Im Dezember 2017 übertrug die Kommanditistin K15 ihre Beteiligung am Vermögen der Klägerin auf den Kommanditisten K9 und schied als Kommanditistin aus. 37

Die Klägerin beantragt, 38

- 1. die Bescheide für 2011 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und über den Gewerbesteuermessbetrag sowie den Bescheid auf den 31.12.2011 über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes vom 25.09.2015, 28.09.2015 und 13.10.2015 in der Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 26.04.2016 dahingehend zu ändern, dass die für die Klägerin angesetzten Einkünfte aus Gewerbebetrieb um insgesamt 35.208 € (Refinanzierungskosten i. H. v. 10.000 € und Rechtsberatungskosten i. H. v. 25.208 €) gemindert werden, 39

- 41

2. die Bescheide für 2012 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und über den Gewerbesteuermessbetrag sowie den Bescheid auf den 31.12.2012 über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes vom 25.09.2015, 28.09.2015 und 13.10.2015 in der Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 26.04.2016 dahingehend zu ändern, dass die für die Klägerin angesetzten Einkünfte aus Gewerbebetrieb um 30.000 € (Refinanzierungskosten) gemindert werden,	
• 3. die Bescheide für 2013 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und über den Gewerbesteuermessbetrag sowie den Bescheid auf den 31.12.2013 über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes vom 25.09.2015, 05.10.2015 und 13.10.2015 in der Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 26.04.2016 dahingehend zu ändern, dass die für die Klägerin angesetzten Einkünfte aus Gewerbebetrieb um insgesamt 765.450 € (Teilwertabschreibung i. H. v. 738.950 € und Refinanzierungskosten i. H. v. 26.500 €) gemindert werden,	42
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	43
Der Beklagte beantragt,	44
die Klage abzuweisen,	45
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	46
Die Beigeladenen haben keine Anträge gestellt.	47
In seiner Klageerwiderung wiederholt und vertieft der Beklagte sein bisheriges Vorbringen (Schriftsätze des Beklagten vom 13.01.2020, Bl. 161 der Gerichtsakte, Band I, und 26.11.2021, Bl. 198 f. der Gerichtsakte, Band I, jeweils unter Verweis auf das Urteil des Bundesfinanzhofs [BFH] vom 30.11.2017 IV R 22/15, BFH/NV 2018, 335).	48
Das hier vorliegende Verfahren war ursprünglich unter dem Aktenzeichen 5 K 1555/16 U,F anhängig. Mit Beschluss vom 14.07.2016 hat der 5. Senat den hier zu entscheidenden Rechtsstreit zur gesonderten Verhandlung und Entscheidung abgetrennt. Der Rechtsstreit hat das Aktenzeichen 12 K 2336/16 F erhalten.	49
In dem sodann unter dem Aktenzeichen 5 K 1555/16 U anhängigen Verfahren hat der 5. Senat mit Urteil vom 04.07.2019, ZInsO 2019, 2030 der Klage stattgegeben und entschieden, dass der Beklagte den Vorsteuerabzug aus den für 2011 geltend gemachten Rechtsanwaltskosten zu Unrecht versagt habe. Die Beratungsleistungen seien für das Unternehmen der Klägerin ausgeführt worden. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das genannte Urteil verwiesen, das rechtskräftig ist.	50
Aufgrund des Geschäftsverteilungsplans ist für dieses Verfahren seit dem 01.01.2022 der 4. Senat zuständig. Das Verfahren trägt seitdem das Aktenzeichen 4 K 2336/16 F. In der Sache hat am 23.08.2022 ein Erörterungstermin mit dem Berichterstatter stattgefunden.	51
Gegen die Beiladungsbeschlüsse vom 21.04.2023 und 08.05.2023 hat die Klägerin Beschwerden eingelegt (Schriftsätze vom 05.05.2023 und 22.05.2023). Der Berichterstatter hat den Beschwerden nicht abgeholfen.	52

Am 02.06.2023 verstarb Frau K15, die nach dem Versterben des Kommanditisten K10 – im Januar 2015 – als seine Alleinerbin in die Klägerin eingetreten war, im Dezember 2017 ihre Beteiligung am Vermögen der Klägerin auf den Kommanditisten K9 übertragen hat und als Kommanditisten ausgeschieden war.

Am 24.11.2023 hat eine mündliche Verhandlung vor dem Senat stattgefunden. 54

Entscheidungsgründe 55

- I. Der Senat konnte über die Sache entscheiden, ohne eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs über die von der Klägerin gegen die Beiladung eingelegte Beschwerde abwarten zu müssen. Die Beschwerde hat keine aufschiebende Wirkung (§ 131 FGO). Im Falle einer notwendigen Beiladung ist es nicht ermessensfehlerhaft, wenn das Gericht das Verfahren nicht bis zu einer rechtskräftigen Entscheidung über die Beschwerde gegen den Beiladungsbeschluss aussetzt (BFH-Urteil vom 04.07.2000 VII R 103/99, BFH/NV 2001, 69). 567
- II. Der Senat legt die Klageschrift der Klägerin dahingehend aus, dass die Klägerin die hier anhängige Klage auch wegen der Gewerbesteuermessbetragsbescheide für 2011, 2012 und 2013 erhoben hat. Dass diese Bescheide in der Klageschrift nicht ausdrücklich benannt sind, führt angesichts der gegen die Einspruchsentscheidungen (Plural) vom 26.04.2016 erhobenen Klage und des Klageziels, sich gegen sämtliche Bescheide, aus denen sich Änderungen aus der Betriebsprüfung ergeben haben, nicht zu einem anderen Ergebnis. Die vom Senat vorgenommene Auslegung entspricht diesem Rechtsschutzbegehren, da die Klage gegen die Bescheide über Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes wegen der Regelung in § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG nur dann Erfolg haben kann, wenn auch die Bescheide über die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages angefochten werden. 589
- III. Die Klage ist – auch hinsichtlich der Gewerbesteuermessbescheide – zulässig. Wegen der in § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG angeordneten Bindungswirkung für den Verlustfeststellungsbescheid löst auch eine Messbetragsfestsetzung von Null eine Beschwer aus (BFH-Urteil vom 23.03.2023 IV R 27/19 –, BFHE 279, 563). 601
- IV. Die Klage ist unbegründet. 623

Die Gewinnfeststellungsbescheide und Gewerbesteuermessbetragsbescheide für 2011, 2012 und 2013 sowie die Gewerbeverlustfeststellungsbescheide auf den 31.12.2011, 31.12.2012 und 31.12.2013 vom 25.09.2015, 28.09.2015, 05.10.2015 und 13.10.2015 in der Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 26.04.2016 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 64

Der Beklagte hat die Aufwendungen der Klägerin, die im Zusammenhang mit der Abwendung der Zwangsvollstreckung aus zugunsten einzelner Kommanditisten der Klägerin eingeräumter Grundschulden angefallen sind, zu Recht nicht als gewinnmindernde Betriebsausgaben anerkannt. 65

Dies betrifft die in 2011 angefallenen Rechtsberatungskosten i. H. v. 25.208 €, die im Zusammenhang mit dem Versuch anfielen, die Forderungen gegenüber den Kommanditisten K13 und K14 sowie K5 und K6 zu realisieren. Weiter gilt dies für die in den Jahren 2011 bis 2013 angefallenen Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Refinanzierung der Verbindlichkeit (2011: 10.000 €, 2012: 30.000 €, 2013: 26.500 €) und der von der Klägerin vorgenommenen Teilwertabschreibung angefallen sind (2013: 765.450 €). Denn sämtliche Aufwendungen wurden durch den von Anfang an über Grundpfandrechte an den Immobilien der Klägerin abgesicherten Erwerb der Kommanditbeteiligungen im Jahr 1998 ausgelöst.

- 1. Bei der Ermittlung der Einkünfte sind Aufwendungen als Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) abzuziehen, die durch die Einkünfteerzielung veranlasst sind. Eine solche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen mit der Einkünfteerzielung objektiv zusammenhängen und ihr subjektiv zu dienen bestimmt sind, das heißt, wenn sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer der Einkunftsarten des EStG stehen. Ob und inwieweit Aufwendungen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer Einkunftsart stehen, hängt von den Gründen ab, aus deren 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 Gesellschaft 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 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, BFH/NV 2018, 335, Rn. 17 f.).

668

a) Hieraus folgt nach der finanzgerichtlichen Rechtsprechung: Wird ein betriebliches Mietgrundstück durch eine Grundschuld belastet oder wird eine eingetragene Grundschuld an einen Dritten zur Besicherung einer betriebsfremden Verbindlichkeit abgetreten, kann die durch die Zwangsverwaltung bedingte Auskehrung der Mieten an den Grundpfandgläubiger nur dann zu Betriebsausgaben führen, wenn die Einräumung oder Abtretung der Grundschuld durch den Betrieb der Personengesellschaft veranlasst war. Ob dies der Fall ist, ist von dem Finanzgericht unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls zu beurteilen (BFH-Urteil vom 30.11.2017 IV R 22/15, BFH/NV 2018, 335, Rn. 17 f.; Niedersächsisches FG, Urteil vom 06.09.2022 13 K 39/21, EFG 2023, 44, Rn. 103 Rev. eingelegt, Az. des BFH: IV R 1/23; siehe auch FG Düsseldorf, Urteil vom 30.11.2004 3 K 1060/02 F, EFG 2005, 344, rkr.).

69

b) Außerdem ist in diesem Zusammenhang die Rechtsprechung des BFH zu Darlehen einer Personengesellschaft an ihre Gesellschafter zu beachten.

70

Hiernach ergibt sich bei Anwendung der Gewinnermittlungsvorschriften, vornehmlich des § 4 EStG, dass die Zahlung von Geldbeträgen durch die Gesellschaft an den Gesellschafter bei gleichzeitiger Begründung einer Rückzahlungsverpflichtung des Gesellschafters nur dann als Darlehensgeschäft gewertet werden kann, wenn der Vorgang durch den Betrieb der Personengesellschaft und nicht durch die gesellschaftliche Beteiligung des Gesellschafters veranlasst ist. Dabei kommt es, wie auch sonst, nicht auf die Bezeichnung an, die die Beteiligten dem Geschäft geben, sondern auf den rechtlichen und wirtschaftlichen Gehalt des

71

Geschäfts. Eine gesellschaftliche statt einer betrieblichen Veranlassung ist im Allgemeinen anzunehmen, wenn nach Lage der Dinge ausgeschlossen werden kann, dass die Gesellschaft einem fremden Dritten Geld zu den Bedingungen, wie sie mit dem Gesellschafter vereinbart sind, zur Verfügung gestellt hätte. Der spätere Verlust der Darlehensforderung darf dann das Betriebsergebnis nicht beeinflussen, da er nicht betrieblich veranlasst ist und damit keine Betriebsausgabe darstellt (§ 4 Abs. 4 EStG; BFH-Urteil vom 09.05.1996 IV R 64/93, BFHE 180, 380, Rn. 14).

Die Frage, ob die Ausreichung eines Darlehens in der betrieblichen Betätigung einer Personengesellschaft gründet, ist anhand einer Gesamtwürdigung der den jeweiligen Sachverhalt kennzeichnenden Umstände zu entscheiden. Im Rahmen der vorzunehmenden Gesamtwürdigung kommt den Kriterien des Fremdvergleichs lediglich indizielle Bedeutung zu. Nicht jede Abweichung vom Üblichen schließt schon eine betriebliche Veranlassung aus (BFH-Urteil vom 16.10.2014 IV R 15/11, BFHE 247, 410, Rn. 24 f.). So hat insbesondere das Erfordernis einer Sicherheitsleistung für Darlehensansprüche im Rahmen des Fremdvergleichs keinen Selbstzweck (z. B. BFH-Urteil vom 06.03.2003 IV R 21/01, BFH/NV 2003, 1542). Zudem kann selbst ein unverzinsliches und nicht verkehrsüblich gesichertes Darlehen betrieblich veranlasst sein, wenn es dem Betrieb anderweitige Vorteile bringt, die den Nachteil der Ertragslosigkeit ausgleichen und den Verzicht auf ausreichende Sicherheiten als betrieblich veranlasst erscheinen lassen (z. B. BFH-Urteil vom 09.05.1996 IV R 64/93, BFHE 180, 380). Ein derartiger Vorteil kann darin zu sehen sein, dass der Gesellschafter mit den Darlehensmitteln Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens I finanziert (OFD Münster Verfügung vom 18.02.1994 S 2241–79–St11–31, DStR 1994, 582; Wacker in Schmidt, § 15 EStG Rn. 630).

72

c) Ferner ist die Rechtsprechung des BFH zu von einer Personengesellschaft und zugunsten ihrer Gesellschafter gewährten Bürgschaften in Betracht zu ziehen.

73

Nach den hierzu einschlägigen Entscheidungen gehört eine Bürgschaftsschuld nicht zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft, wenn die Übernahme der Bürgschaft nicht betrieblich veranlasst war, das heißt wenn es nach Lage des Falles als ausgeschlossen angesehen werden kann, dass die Gesellschaft die Bürgschaft auch zugunsten eines Fremden übernommen hätte (BFH-Urteil vom 02.06.1976 I R 136/74, BFHE 119, 414).

74

d) Schließlich ist zu beachten, dass Darlehen einer Personengesellschaft, mit welchen Entnahmen ihrer Gesellschafter finanziert werden, zum Privatvermögen gehören, wenn der Gesellschafter die Mittel für private Zwecke verwendet (Bode in Brandis/Heuermann, § 15 EStG Rn. 456; Desens/Blischke in K/S/M, § 15 EStG F 106). Setzt der Gesellschafter die Mittel dagegen für betriebliche Zwecke ein, so liegt eine Betriebsschuld vor. So wird eine betriebliche Veranlassung angenommen, wenn mit den Mitteln fremdübliche Gesellschafterdarlehen (passives Sonderbetriebsvermögen I) abgelöst (BFH-Urteil vom 26.06.2007 IV R 29/06, BFHE 218, 291, BStBl II 2008, 103) oder Sondervergütungen (Desens/Blischke in K/S/M, § 15 EStG F 107), Sonderbetriebsvermögen bzw. Sonderbetriebsausgaben (Wacker in Schmidt, § 15 EStG Rn. 488) finanziert werden. In der Fachliteratur wird hieraus abgeleitet, dass auch Darlehen, welche von der Gesellschaft zur Finanzierung der Körperschaftsteuerzahlung einer Mitunternehmer-Kapitalgesellschaft (= Sonderbetriebsausgabe) aufgenommen werden, betrieblich veranlasst sind (vgl. Pyszka, GmbHR 2017, 1082, 1084).

75

2. Vor diesem Hintergrund sind die Aufwendungen der Klägerin, die im Zusammenhang mit der Abwendung von Zwangsvollstreckungsmaßnahmen aus zugunsten einzelner Kommanditisten der Klägerin eingeräumter Grundschulden angefallen sind, nicht als gewinnmindernde Betriebsausgaben anzuerkennen.

Aufgrund einer Gesamtwürdigung der den vorliegenden Streitfall kennzeichnenden Umstände ist der Senat der Überzeugung, dass die von der Klägerin zur Abwendung von Zwangsvollstreckungsmaßnahmen aus zugunsten einzelner Kommanditisten eingeräumter Grundschulden getätigten Aufwendungen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst waren. Die Einräumung dieser Grundschulden zugunsten einzelner Kommanditisten durch die Sicherungsabrede im zeitlichen Zusammenhang mit dem Erwerb der Kommanditbeteiligungen und die (geänderte) Sicherungsabrede aus dem März 2007 war nicht betrieblich veranlasst. 78

a) Bereits in formaler Hinsicht weicht die Einräumung der Grundschulden von dem zwischen fremden Dritten Üblichen ab und indiziert damit eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis. 79

Mit den Sicherungsabreden zwischen der Klägerin einerseits und der N sowie der P andererseits bestehen zwar schriftliche Vereinbarungen zwischen Sicherungsgeber und Sicherungsnehmer. Jedoch fehlen schriftliche Vereinbarungen zwischen der Klägerin einerseits – als Sicherungsgeber – und den jeweils begünstigten Kommanditisten andererseits. Eine verschriftlichte Konkretisierung der einzelnen Konditionen, zu denen die Klägerin die Grundschulden zugunsten einzelner Kommanditisten gegenüber dem jeweiligen Sicherungsnehmer einräumte, erfolgte nicht. Dies entspricht nicht dem zwischen fremden Dritten Üblichen. Zwischen fremden Dritten wäre es jedenfalls üblich gewesen, die Hauptpflichten – seitens der Klägerin die Einräumung der Grundschulden – und auch einzelne sonstige, in diesem Zusammenhang wesentliche Fragen – wie beispielsweise den Schuldendienst der begünstigten Kommanditisten oder die Beendigung der Sicherheiteneinräumung – schriftlich niederzulegen, um im weiteren Verlauf eine gewisse Rechtssicherheit zu erlangen. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund der Höhe der zugunsten der Kommanditisten besicherten Darlehen – zunächst über 4 und später über 3 Mio. CHF. 80

b) Weiter entsprechen auch die sonstigen Umstände, die zur Einräumung der Grundschulden zugunsten einzelner Kommanditisten geführt haben, nicht dem zwischen fremden Dritten Üblichen. 81

Vorliegend erfolgte die ursprüngliche Einräumung der Grundschulden auf der Grundlage eines (Finanzierungs-)Konzeptes des Geschäftsführers der Komplementärin der Klägerin. Weitere Einzelheiten zu den Bedingungen dieser Sicherheiteneinräumung lassen sich den vorliegenden Akten sowie dem Vortrag der Klägerin oder den Feststellungen der Betriebsprüfung nicht entnehmen. 82

Es kann nicht festgestellt werden, dass sich die Klägerin einerseits und die begünstigten Kommanditisten andererseits über Einzelheiten zu den Bedingungen der Sicherheiteneinräumung auseinandergesetzt und solche – auch nicht mündlich – vereinbart haben. Auch dies entspricht nicht dem zwischen fremden Dritten Üblichen. Fremde Dritte hätten sich aus Sicht der Klägerin um eine – jedenfalls mündliche – Vereinbarung zum Schuldendienst der begünstigten Kommanditisten und aus Sicht der begünstigten Kommanditisten um eine Vereinbarung zur Beendigung der Sicherheiteneinräumung bemüht. 83

Für die Klägerin war es zur Sicherung ihres Immobilienvermögens erforderlich, dass die begünstigten Kommanditisten ihre Verbindlichkeiten gegenüber der finanzierenden Bank tilgten, um eine sonst drohende Zwangsvollstreckung zu vermeiden. Für die Kommanditisten war es zur Sicherung ihrer Finanzierung erforderlich, dass die Klägerin die Sicherheiteneinräumung nicht einseitig und kurzfristig beenden konnte.

c) Im Übrigen hätte sich ein fremder Dritter aus Sicht der Klägerin darum bemüht, dass die begünstigten Kommanditisten wiederum gegenüber ihr, der Klägerin, Sicherheiten stellen oder jedenfalls eine Gegenleistung für die Sicherheiteneinräumung erbringen. Ein solches Bemühen seitens der Klägerin kann nicht festgestellt werden. 84

Aufgrund der fehlenden Sicherheiteneinräumung durch die begünstigten Kommanditisten gegenüber der Klägerin und mangels Gegenleistung für die Sicherheiteneinräumung durch die Klägerin gegenüber der jeweils finanzierenden Bank wird das zulasten der Klägerin bestehende Risiko aus der Einräumung der Grundschulden nicht fremdüblich minimiert. Fremde Dritte wären aus Sicht der Klägerin ein derartiges Risiko nicht eingegangen. 85

d) Schließlich kann der Senat nicht feststellen, dass die zugunsten einzelner Kommanditisten erfolgte Einräumung von Grundschulden trotz einer fehlenden Besicherung und Gegenleistung durch diese Kommanditisten dem Betrieb der Klägerin anderweitige Vorteile gebracht hat, die den Nachteil einer fehlenden Gegenleistung ausgleichen und den Verzicht auf risikominimierende Vereinbarungen mit den begünstigten Kommanditisten als betrieblich veranlasst erscheinen lassen. 86

Auf die ausdrückliche Nachfrage des Berichterstatters im Erörterungstermin vom 23.08.2022, aus welchen Gründen die Klägerin die Grundschulden zugunsten einzelner Kommanditisten einräumte – ob es beispielsweise im eigenbetrieblichen Interesse der Klägerin lag, dass gerade diese Personen Kommanditisten wurden – verwies die Klägerin auf das dem Erwerb der Kommanditbeteiligungen zugrundeliegende Konzept. Ohne dieses Konzept und die Einräumung der Grundschulden als Sicherheiten für die Finanzierung des Erwerbs der Kommanditbeteiligungen hätte dieser Erwerb gar nicht realisiert werden können. Ein größeres eigenbetriebliches Interesse der Klägerin sei – nach Auffassung der Klägerin – kaum vorstellbar. 87

Der hier in Rede stehende Erwerb der Kommanditbeteiligungen brachte dem Betrieb der Klägerin, dessen Gegenstand [...] ist, weder einen unmittelbaren noch einen mittelbaren Vorteil. Es kann nicht festgestellt werden, dass der Betrieb der Klägerin von den neu hinzugetretenen Kommanditisten profitierte. Beispielsweise ist ein Einbringen von Fachwissen, geschäftlichen Kontakten oder neuen Geschäftsideen durch die neu hinzugetretenen Kommanditisten nicht ersichtlich. 88

Im Ergebnis diene die Einräumung der Grundschulden zugunsten einzelner Kommanditisten einzig der Veräußerung und des Erwerbs von Kommanditbeteiligungen. Hierbei handelt es sich jedoch um einen Vorgang auf Ebene der Gesellschafter, der den Betrieb der Klägerin nicht berührt. 89

e) Etwas anderes folgt auch nicht daraus, dass die für den Erwerb der Kommanditbeteiligungen aufgenommenen Darlehen zum passiven Sonderbetriebsvermögen II der betreffenden Kommanditisten gehört und die wegen dieser Darlehen angefallenen Zinsen zu Sonderbetriebsausgaben bei den betreffenden Kommanditisten geführt haben (vgl. BFH-Urteil vom 16.07.2020 IV R 30/18, BFHE 270, 516, BStBl II 2021, 939). 90

Eine betriebliche Veranlassung kann hieraus nicht abgeleitet werden, da sich Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens II dadurch auszeichnen, dass sie nicht durch den Betrieb der Gesellschaft, sondern vielmehr durch die Beteiligung des Gesellschafters und damit durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind. Insofern unterscheidet sich die hier vorliegende Fallgestaltung maßgeblich von der – oben dargestellten und durch den Betrieb der Gesellschaft veranlassten – Verwendung von Darlehensmitteln für den Erwerb von Sonderbetriebsvermögen I, für die Finanzierung von Sondervergütungen oder für die Ablösung von Gesellschafterdarlehen.

Auch können die streitbefangenen Aufwendungen nicht als Sonderbetriebsausgaben anerkannt werden, weil sie bei der Klägerin und nicht bei ihren Gesellschaftern angefallen sind. Es liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass die Klägerin die Aufwendungen für ihre Gesellschafter im abgekürzten Zahlungsweg getätigt hat (zum Sonderbetriebsausgabenabzug in derartigen Konstellationen vgl. BFH-Urteil vom 02.06.1976 I R 136/74, BStBl II 1976, 668). Ein abgekürzter Zahlungsweg scheidet aus, da die Klägerin auf eigene Verbindlichkeiten und nicht in Zuwendungsabsicht gegenüber ihren Gesellschaftern geleistet hat (vgl. dazu Loschelder in Schmidt, § 4 EStG Rn. 503). 92

- 3. Gegen das Ergebnis der erfolgten Gesamtwürdigung spricht auch nicht die Entscheidung des FG Münster, Urteil vom 04.07.2019 5 K 1555/16 U, ZInsO 2019, 2030. ~~924~~

Zwar wurde in diesem Verfahren entschieden, dass die auch hier in Streit stehenden Rechtsanwaltsleistungen in 2011 für das Unternehmen der Klägerin ausgeführt wurden und der Beklagte somit den Vorsteuerabzug aus den zugehörigen Aufwendungen zu Unrecht versagt hat. Jedoch hat der 5. Senat des FG Münster für die Frage, ob diese Leistungen für das Unternehmen der Klägerin ausgeführt wurden, nicht auf die Sicherungsabreden – und somit die Einräumung der Grundschulden zugunsten einzelner Kommanditisten – aus 1998 und 2007 abgestellt. Vielmehr war allein die Tatsache streitentscheidend, dass die Rechtsberatungsleistungen für das Unternehmen der Klägerin erfolgt sind. Ohne den Abschluss des Vergleichs mit der P, zu dem die Rechtsberatungsleistungen beigetragen haben, wäre – nach Auffassung des 5. Senats des FG Münster – die weitere Erzielung von Umsätzen durch eine umsatzsteuerpflichtige Vermietung gefährdet gewesen. 95

Allerdings entspricht dies zur Überzeugung des hier entscheidenden Senats nicht der o. g. finanzgerichtlichen Rechtsprechung zur ertragsteuerlichen Behandlung von Einnahmen und Ausgaben im Zusammenhang mit der Zwangsvollstreckung aus betriebliche Grundstücke belastenden Grundschulden (BFH-Urteil vom 30.11.2017 IV R 22/15, BFH/NV 2018, 335, Rn. 17 f.; Niedersächsisches FG, Urteil vom 06.09.2022 13 K 39/21, EFG 2023, 44, Rn. 103 Rev. eingelegt, Az. des BFH: IV R 1/23). Nach diesen Entscheidungen – denen sich der Senat hinsichtlich der enthaltenen abstrakten Rechtssätze anschließt – ist im vorliegenden Streitfall maßgeblich, ob die Einräumung der Grundschulden zugunsten einzelner Kommanditisten durch den Betrieb der Klägerin veranlasst war. 96

- 4. Die (geänderte) Sicherungsabrede aus März 2007 führt zu keinem anderen Ergebnis. ~~978~~

Dass mit dieser (geänderten) Sicherungsabrede aus dem März 2007 auch Sicherheiten für – unstreitig betriebliche – Verbindlichkeiten der Klägerin selbst eingeräumt wurden, führt zur 99

Überzeugung des Senats nicht dazu, dass hierdurch auch die zugunsten einzelner Kommanditisten (erneut) eingeräumten Sicherheiten als betrieblich veranlasst anzusehen sind. Der durch die im Zusammenhang mit dem Erwerb der Kommanditbeteiligungen begründete – nicht betriebliche – Veranlassungszusammenhang wird durch diese (geänderte) Sicherungsabrede aus dem März 2007 weder unterbrochen noch abgeschwächt, sondern fortgeführt. Hinsichtlich der zugunsten der Kommanditisten eingeräumten Grundschulden wird die Absicherung ohne relevante Änderungen fortgesetzt. Die für die Verbindlichkeiten der Klägerin selbst eingeräumten Grundschulden treten lediglich hinzu, ohne den Veranlassungscharakter der für die Kommanditisten eingeräumten Grundschulden zu modifizieren.

5. Eine betriebliche Veranlassung ergibt sich schließlich nicht daraus, dass die Klägerin im Jahr 2011 Verbindlichkeiten ihrer Kommanditisten getilgt hat, um Zwangsvollstreckungsmaßnahmen in ihr Immobilienvermögen zu verhindern und damit ihren Betrieb aufrechterhalten zu können. Bei isolierter Betrachtungsweise lässt sich hieraus zwar ein eigenbetriebliches Interesse ableiten. Dieses Interesse wird aber bei wertender Betrachtungsweise durch die ursprüngliche Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis überlagert. Denn mit den drohenden Zwangsvollstreckungsmaßnahmen hat sich lediglich das Risiko verwirklicht, welches die Klägerin durch die Bestellung der Grundschulden für die Darlehen ihrer Gesellschafter eingegangen ist. 100

- V. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1, § 139 Abs. 4 FGO. Die Revisionszulassung beruht auf § 115 Abs. 2 FGO. 1002