

Urteil vom 10. December 2019, IX R 19/19

(Gescheiterte) Abwehr der Rückforderung eines Miteigentumsanteils an einem vermieteten Grundstück aufgrund eines Schenkungswiderrufs

ECLI:DE:BFH:2019:U.101219.IXR19.19.0

BFH IX. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 7, HGB § 255 Abs 1, BGB § 530, EStG VZ 2013

vorgehend FG München, 02. May 2019, Az: 8 K 933/18

Leitsätze

1. Aufwendungen zur (im Ergebnis gescheiterten) Abwehr einer Rückforderung des Miteigentumsanteils an einem vermieteten Grundstück aufgrund eines Widerrufs der Schenkung nach § 530 BGB stellen weder (nachträgliche) Anschaffungskosten noch sofort abziehbare (Sonder-)Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dar .
2. Der Widerruf der Schenkung nach § 530 Abs. 1 BGB bzw. deren Widerruflichkeit stellen keine dingliche Belastung des geschenkten Gegenstands dar, deren Ablösung zu nachträglichen Anschaffungskosten führt .
3. Aufwendungen zur Abwehr einer Rückforderung des Miteigentumsanteils an einem vermieteten Grundstück stehen im Zusammenhang mit der Abwehr von Gefahren für das der Einkunftserzielung dienende Vermögen; ein für den Werbungskostenabzug erforderlicher Veranlassungszusammenhang mit der Erzielung von Vermietungseinkünften besteht nicht .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 03.05.2019 - 8 K 933/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob Kosten im Zusammenhang mit der (gescheiterten) Abwehr der Rückforderung eines Miteigentumsanteils an einem vermieteten Grundstück aufgrund eines Widerrufs der Schenkung nach § 530 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) als (Sonder-)Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgezogen werden können.
- 2 Zwischen der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), ihrer Mutter, der Beigeladenen zu 1., sowie ihrem Bruder, dem Beigeladenen zu 2., besteht seit 1971 eine (ungeteilte) Erbengemeinschaft, die (nur noch) das Objekt A-Straße in Z umfasst. Ferner sind die Klägerin sowie die Beigeladenen zu 1. und 2. Miteigentümer der Objekte B-Straße in X und C-Straße in Z. Sämtliche Objekte waren (teilweise) vermietet.
- 3 Mit notariellem Überlassungs- und Erbteilsübertragungsvertrag vom 29.12.1995 überließ bzw. übertrug die Beigeladene zu 1. einen Miteigentumsanteil von je einem Viertel am Grundstück B-Straße und ihren Erbteil am Nachlass (Grundstück A-Straße) je zur Hälfte an bzw. auf die Klägerin und den Beigeladenen zu 2. Im Hinblick auf den Erbteil behielt sich die Beigeladene zu 1. einen Quotennießbrauch von 50 % (bezogen auf den Erbteil von 50 %) vor.

- 4 Am 08.04.2009 widerrief die Beigeladene zu 1. gegenüber der Klägerin die vollzogene Schenkung wegen groben Undanks und verlangte die Rückübertragung der Grundstücksanteile an den Objekten B-Straße und A-Straße. Die daraufhin von der Beigeladenen zu 1. erhobene Klage, mit der sie die Rückauflassung der Anteile an den Grundstücken C-Straße und A-Straße begehrte, blieb erstinstanzlich ohne Erfolg. Mit Urteil des Oberlandesgerichts Z vom 26.02.2013 wurde die Klägerin jedoch verurteilt, (allein) den Miteigentumsanteil am Grundbesitz A-Straße wegen wirksamen Widerrufs der Schenkung nach § 530 Abs. 1 BGB an die Beigeladene zu 1. aufzulassen und die Eintragung der Eigentumsumschreibung zu bewilligen. Die dagegen gerichtete Beschwerde zum Bundesgerichtshof blieb ohne Erfolg. Daraufhin erfolgte im Jahr 2015 die Rückübertragung des Erbanteils von 25 % (Objekt A-Straße) auf die Beigeladene zu 1.
- 5 In der von der Klägerin für das Objekt A-Straße eingereichten Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2013 machte diese Sonderwerbungskosten in Höhe von 73.007,37 € geltend. Davon berücksichtigte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) im Feststellungsbescheid vom 12.04.2006 nur Aufwendungen in Höhe von 2.299,45 €. Dabei gelangten die Kosten im Zusammenhang mit der Abwehr des Schenkungswiderrufs (Rechtsanwaltsgebühren und Gerichtskosten einschließlich Zinsen) in Höhe von 57.871,99 € --wie auch Aufwendungen im Zusammenhang mit einer gerichtlichen Auseinandersetzung um die Auszahlung von Kontoguthaben aus den Mieteinnahmen der im Miteigentum befindlichen Immobilien-- nicht zum Abzug. Mit Einspruchsentscheidung vom 02.03.2018 wies das FA den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurück.
- 6 Die dagegen gerichtete Klage wies das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 1301 abgedruckten Urteil als unbegründet ab. Dabei ging es insbesondere davon aus, dass die Aufwendungen für die versuchte Abwehr des Schenkungswiderrufs nach § 530 BGB weder als sofort abziehbare Werbungskosten noch als (vergebliche) nachträgliche Anschaffungskosten abgezogen werden könnten.
- 7 Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der sie (sinngemäß) eine Verletzung von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG), § 255 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) rügt und allein die (teilweise) Berücksichtigung der Aufwendungen für die (gescheiterte) Abwehr des Schenkungswiderrufs nach § 530 BGB als nachträgliche Anschaffungskosten verfolgt.
- 8 Bei den von der Rechtsprechung als nachträgliche Anschaffungskosten anerkannten Aufwendungen handele es sich in erster Linie um Fälle der Löschung von Erbbaurechten und Ablösung von Wohn- oder Nießbrauchsrechten (vgl. nur Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17.11.2014 - I R 96/02, BFHE 208, 197, BStBl II 2008, 296). Stehe einem Dritten ein dingliches Recht an einem Grundstück zu und löse der Eigentümer dieses ab, so seien die Ablösungszahlungen nach allgemeiner Meinung dann nachträgliche Anschaffungskosten i.S. des § 255 Abs. 1 HGB, wenn durch das dingliche Recht die Befugnisse des Eigentümers i.S. des § 903 BGB beschränkt gewesen seien und der Eigentümer durch die Ablösezahlung die Beschränkung seiner Eigentümerbefugnisse beseitige und sich die vollständige rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht an dem Grundstück verschaffe (vgl. nur BFH-Urteil vom 18.11.2014 - IX R 49/13, BFHE 247, 435, BStBl II 2015, 224). Mit Urteil vom 07.06.2018 - IV R 37/15 (BFH/NV 2018, 1082) habe der BFH diese Rechtsprechung fortgesetzt und nachträgliche Anschaffungskosten angenommen, wenn Aufwendungen getätigt würden, um rechtliche Beschränkungen des Eigentumsrechts zu verändern. Dabei sei es unerheblich, ob die Kosten für die Beseitigung von öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Belastungen entstanden seien; auch Zahlungen zur Ablösung obligatorischer Nutzungsrechte könnten zu nachträglichen Anschaffungskosten führen (FG Hamburg, Urteil vom 16.08.2000 - VII R 252/97, EFG 2000, 1312). Daraus folge, dass Aufwendungen unbeschadet der unterschiedlichen Gründe ihrer Entstehung dann als nachträgliche Anschaffungskosten anzusehen seien, wenn der Eigentümer des Grundstücks mit den getätigten Aufwendungen seine Eigentumsrechte stärke und erweitere bzw. von Belastungen befreie. Unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechung und der genannten Abgrenzungsmerkmale sei auch zu prüfen, ob die im Zuge der Abwehr von Rückforderungsansprüchen gemäß § 530 BGB entstandenen Aufwendungen als (nachträgliche) Anschaffungskosten einzuordnen seien.
- 9 Das FG Berlin (Urteil vom 16.10.1996 - VI 425/94, EFG 1997, 467; nachfolgend BFH-Urteil vom 19.12.2000 - IX R 13/97, BFHE 194, 172, BStBl II 2001, 342) habe hierzu entschieden, dass Aufwendungen des Beschenkten zur Erfüllung eines Schenkungsrückforderungsanspruchs nach § 528 BGB als nachträgliche Anschaffungskosten auf den Grundbesitz zu behandeln seien. Der Beschenkte leiste zwar, um den geschenkten Gegenstand behalten zu dürfen. Dies stehe indes Aufwendungen wirtschaftlich gleich, die ein Erwerber erbringe, um das Wirtschaftsgut übertragen zu erhalten (noch weitergehend Daragan, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge 2001, 201, 204). In seiner Entscheidung vom 17.04.2007 - IX R 56/06 (BFHE 218, 53, BStBl II 2007, 956) habe der BFH dies aufgegriffen

und bestätigt, dass Zahlungen zur Abwehr von Anfechtungs- und Rückforderungsansprüchen zu den nachträglichen Anschaffungskosten auf das Grundstück gehörten. Wenn damit Zahlungen zur Abwehr eines Rückforderungsanspruchs nach § 528 BGB als nachträgliche Anschaffungskosten zu behandeln seien, müsse Gleiches für die hier streitigen Aufwendungen zur Abwehr eines Schenkungswiderrufs nach § 530 BGB gelten. Für eine unterschiedliche Behandlung gebe es im Hinblick auf den wirtschaftlich auszulegenden Begriff der Anschaffungskosten keine Rechtfertigung. Denn auch die Rechte des Schenkers aus § 530 BGB schränken den Inhalt des von der Klägerin erworbenen Eigentums ein. Aufwendungen zur Beseitigung dieser Eigentumseinschränkungen seien wie Zahlungen zur Ablösung dinglicher Belastungen als nachträgliche Anschaffungskosten zu behandeln.

- 10** Im Streitfall sei außerdem zu berücksichtigen, dass die Klägerin den Schenkungswiderruf nicht habe abwehren können, so dass der Miteigentumsanteil auf die Beigeladene zu 1. habe zurückübertragen werden müssen. Damit stelle sich die Frage der steuerlichen Behandlung dieser grundsätzlich als nachträgliche Anschaffungskosten zu behandelnden verlorenen Aufwendungen. Nach dem BFH-Urteil vom 09.05.2017 - IX R 24/16 (BFHE 257, 429, BStBl II 2018, 168) seien vergebliche Aufwendungen, die im Fall der Anschaffung einer Immobilie zu Anschaffungskosten geführt hätten, als sofort abziehbare Werbungskosten zu berücksichtigen, und zwar in dem Zeitpunkt, in dem deutlich werde, dass es nicht mehr zu einer Verteilung der Aufwendungen im Wege der Absetzung für Abnutzung (AfA) komme. Sie führten nicht zu Anschaffungskosten, wenn der mit den Zahlungen verbundene Zweck nicht erreicht werden könne. Diese Rechtsprechung müsse entsprechend gelten, wenn der Schenkungswiderruf nicht abgewehrt werden könne, so dass die im Grundsatz als nachträgliche Anschaffungskosten zu behandelnden Aufwendungen erkennbar nicht mehr im Wege der AfA zum Abzug gebracht werden könnten.
- 11** Die Klägerin beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Bescheid für 2013 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 12.04.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.03.2018 dahingehend abzuändern, dass weitere Sonderwerbungskosten in dem Umfang berücksichtigt werden, als diese Kosten in Höhe von insgesamt 70.707,92 € bei Annahme nachträglicher Anschaffungskosten auf das Gebäude A-Straße in Z entfallen wären.
- 12** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Recht hat das FG die Berücksichtigung der im Zusammenhang mit der (gescheiterten) Abwehr des Schenkungswiderrufs angefallenen Aufwendungen als Sonderwerbungskosten der Klägerin bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgelehnt. Dies betrifft sowohl den Abzug im Wege der AfA (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 1 i.V.m. § 7 EStG, dazu unter 2.) als auch den Sofortabzug als Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG, dazu unter 3.).
- 14** 1. Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen sind als Werbungskosten i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG nach § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) abzuziehen, wenn sie durch diese veranlasst sind. Sie müssen (objektiv) mit der auf Vermietung und Verpachtung gerichteten Tätigkeit zusammenhängen und (subjektiv) zur Förderung der Nutzungsüberlassung gemacht werden (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 03.08.2016 - IX R 14/15, BFHE 255, 103, BStBl II 2017, 437, Rz 12; vom 07.02.2012 - IX R 27/10, BFH/NV 2012, 736, Rz 9, m.w.N.). Unter diesen Voraussetzungen sind Anschaffungskosten des Vermietungsobjekts als AfA abzusetzen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i.V.m. § 7 EStG; BFH-Urteil vom 26.01.2011 - IX R 24/10, BFH/NV 2011, 1480, Rz 8). Welche Aufwendungen zu den Anschaffungskosten zählen, bestimmt sich für die steuerrechtliche Beurteilung und insbesondere auch für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 255 Abs. 1 HGB (vgl. BFH-Urteile vom 09.07.2013 - IX R 43/11, BFHE 242, 51, BStBl II 2014, 878, Rz 12; vom 20.07.2010 - IX R 4/10, BFHE 230, 392, BStBl II 2011, 35, Rz 11; vom 03.08.2005 - I R 36/04, BFHE 211, 112, BStBl II 2006, 369, unter II.4.a, Rz 14).
- 15** a) Anschaffungskosten sind nach § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem

Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Erwerben bedeutet nach der Rechtsprechung des BFH das Überführen eines Gegenstands von der fremden in die eigene wirtschaftliche Verfügungsmacht. Dies ist der Fall, wenn Eigentum und Besitz auf den Steuerpflichtigen übergegangen sind (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 22.08.1966 - GrS 2/66, BFHE 86, 792, BStBl III 1966, 672, Rz 13; BFH-Urteil in BFHE 218, 53, BStBl II 2007, 956, unter II.1., Rz 10).

- 16** Nachträgliche Anschaffungskosten nach § 255 Abs. 1 Satz 2. Alternative HGB sind Ausgaben, die nach Abschluss des ursprünglichen Beschaffungsvorgangs anfallen, um die Verwendbarkeit eines Vermögensgegenstands zu ändern oder zu verbessern. Sie müssen in einem ursächlichen Veranlassungszusammenhang mit der Anschaffung stehen, also durch das Anschaffungsgeschäft veranlasst sein. Wenn die Ausgaben durch den Inhaber des Wirtschaftsguts selbst erfolgt sind und daher zu Aufwendungen geführt haben, liegen nachträgliche Anschaffungskosten nur vor, wenn die Art und/oder Qualität des Wirtschaftsguts unverändert geblieben ist (vgl. Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, 38. Aufl., § 255 Rz 3; MünchKommHGB/Ballwieser, 3. Aufl., § 255 Rz 16 ff.; Zwirner/ Toppelhofer, Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2017/2018, 16. Aufl., A. ABC der Buchführung, Bilanzierung und Bewertung, Rz 13; Blümich/Ehmke, § 6 EStG Rz 317).
- 17** Steht einem Dritten ein dingliches Recht an einem Grundstück zu und löst der Eigentümer das dingliche Recht ab, sind die Ablösezahlungen nachträgliche Anschaffungskosten i.S. des § 255 Abs. 1 HGB, wenn durch das dingliche Recht die Befugnisse des Eigentümers i.S. von § 903 BGB, wozu u.a. auch das Recht auf Nutzung und Veräußerung des Vermögensgegenstands zählt, 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 (vgl. BFH-Urteile in BFHE 218, 53, BStBl II 2007, 956, unter II.1. und 2.a, Rz 11 und 15; in BFHE 247, 435, BStBl II 2005, 224, unter II.1.a, Rz 13; in BFH/NV 2018, 1082; Schindler in Kirchhof, EStG, 18. Aufl., § 6 Rz 41). Denn erwirbt ein Steuerpflichtiger einen mit einem dinglichen Nutzungsrecht belasteten Gegenstand, so erhält er zunächst um das Nutzungsrecht gemindertes Eigentum. Seine Rechte als Eigentümer sind durch das Nutzungsrecht begrenzt. Löst er das Nutzungsrecht ab, so verschafft er sich die vollständige Eigentümerbefugnis an dem Gegenstand. Daher sind Aufwendungen zur Befreiung von einem Nießbrauch als nachträgliche Anschaffungskosten einzustufen (vgl. u.a. BFH-Urteile vom 21.12.1982 - VIII R 215/78, BFHE 138, 44, BStBl II 1983, 410; vom 21.07.1992 - IX R 72/90, BFHE 169, 317, BStBl II 1993, 486; vom 15.12.1992 - IX R 323/87, BFHE 169, 386, BStBl II 1993, 488, betreffend ein dingliches Wohnrecht; vom 22.02.2007 - IX R 29/05, BFH/NV 2007, 1100; in BFH/NV 2011, 1480; vom 03.09.2019 - IX R 8/18, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Deutsches Steuerrecht 2020, 33; Korn/Strahl in Fuhrmann/Kraeusel/Schiffers, eKomm Bis VZ 2015, § 6 EStG Rz 84, Aktualisierung vom 06.03.2019; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 30.09.2013, BStBl I 2013, 1184, Rz 59, "Nießbrauchserlass").
- 18** b) Sog. Abwehrkosten sind als Werbungskosten abziehbar, soweit sie mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Dies setzt voraus, dass das die Gefahr auslösende Moment durch die Einkunftserzielung als solche (z.B. die konkrete Verwendung eines Wirtschaftsguts zur Einkunftserzielung) veranlasst ist (Oertel in Kirchhof, a.a.O., § 9 Rz 27). Derartige Aufwendungen sind indes mangels Veranlassungszusammenhangs mit der Einkunftserzielung nicht als Werbungskosten i.S. von § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG abziehbar, wenn die Zugehörigkeit eines der Einkunftserzielung dienenden Wirtschaftsguts zum Vermögen des Steuerpflichtigen bedroht ist. Denn in einem solchen Fall steht nicht die Absicht der Einkunftserzielung, sondern die Verhinderung der Beeinträchtigung des Vermögens des Steuerpflichtigen im Vordergrund (s. BFH-Urteile vom 01.10.2014 - IX R 7/14, BFH/NV 2015, 327, Rz 11; vom 06.10.2009 - IX R 50/08, BFH/NV 2010, 622, Rz 10; vom 19.12.2000 - IX R 66/97, BFH/NV 2001, 769, unter II.2.b, Rz 18; in BFHE 194, 172, BStBl II 2001, 342, unter II.2.b, Rz 36; vom 09.09.1997 - IX R 75/94, BFH/NV 1998, 310, unter a, Rz 8; vom 10.10.1995 - VIII R 56/91, BFH/NV 1996, 304, am Ende der Entscheidungsgründe, Rz 27; vom 11.05.1993 - IX R 25/89, BFHE 171, 445, BStBl II 1993, 751, unter 2.c, Rz 13).
- 19** Demnach stellen sich etwa Zahlungen wegen eines Rückgewähranspruchs i.S. des § 7 des Anfechtungsgesetzes vom 20.05.1898 (RGBl 1898, 369, 709) als nicht abziehbar dar; sie betreffen nicht die Einkunftserzielung (Vermietungstätigkeit), sondern die nichtsteuerbare Vermögenssphäre (BFH-Urteil in BFH/NV 1998, 310). Gleiches gilt für Zahlungen aufgrund eines Rückforderungsanspruchs gemäß § 528 Abs. 1 BGB. Sie sind nicht durch die Verwendung des geschenkten Grundstücks zur Einkunftserzielung veranlasst, sondern beruhen auf einem Rückforderungsanspruch wegen Bedürftigkeit und damit auf einem Unterhaltsbedarf des Schenkers. Soweit mit den Zahlungen vermieden wird, dass die Immobilie zur Erfüllung des Anspruchs aus § 528 BGB verwertet wird, handelt es sich ebenfalls um Aufwendungen zur Abwehr von Gefahren für das der Einkunftserzielung dienende Vermögen (BFH-Urteile in BFHE 194, 172, BStBl II 2001, 342, und in BFH/NV 2001, 769). Auch Aufwendungen zur Abwehr

eines Anspruchs aus dem Verkehrsflächenbereinigungsgesetz stellen keine Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dar, sofern sie das Eigentum an dem Objekt bewahren und eine Gefahr für das künftig zur Einkünfteerzielung vorgesehene Vermögen abwehren sollen. Auch wenn die Aufwendungen zugleich bewirken, die Grundstücke künftig durch Vermietung und Verpachtung nutzen zu können, ist dies Folge und Ausprägung der Eigentümerstellung (§ 903 BGB). Ein hinreichender wirtschaftlicher Zusammenhang der Zahlungen mit der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung lässt sich allein damit nicht begründen (BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 327).

- 20** Im Gegensatz dazu kommt ein Veranlassungszusammenhang von Abwehrkosten mit der Erzielung von Einkünften dann in Betracht, wenn die abzuwehrende Gefahr durch die Einkünfterzielung begründet ist. Dies gilt etwa, wenn die Verwendung eines Wirtschaftsguts zur Einkünfterzielung bedroht ist (s. BFH-Urteile in BFHE 171, 445, BStBl II 1993, 751, unter 2.c, Rz 13; vom 29.07.1997 - IX R 89/94, BFHE 184, 80, BStBl II 1997, 772, unter 1.c, Rz 17; in BFH/NV 1998, 310, unter a, Rz 9; in BFHE 194, 172, BStBl II 2001, 342, unter II.2.b, Rz 36; von Bornhaupt, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 9 Rz B 850 "Abwehrkosten").
- 21** c) Prozesskosten (Gerichtskosten, Rechtsanwaltsgebühren) teilen als Folgekosten die einkommensteuerrechtliche Qualifikation der Aufwendungen, die Gegenstand des Prozesses waren (s. Senatsurteile vom 01.12.1987 - IX R 134/83, BFHE 152, 237, BStBl II 1988, 431, unter 1., Rz 13; vom 30.01.1996 - IX R 83/90, BFH/NV 1996, 542, unter 3., Rz 14; in BFH/NV 1998, 310, unter b, Rz 10).
- 22** d) Wenn mehrere Personen gemeinschaftlich den Tatbestand der Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) verwirklichen und dadurch Einkünfte erzielen, z.B. im Rahmen einer Bruchteilsgemeinschaft, Erbengemeinschaft oder vermögensverwaltenden Personengesellschaft (vgl. Pfirrmann in Herrmann/Heuer/Raupach, § 21 EStG Rz 21), gehören zu den Einkünften der Miteigentümer, Miterben oder Gesellschafter aus Vermietung und Verpachtung die Anteile am Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Hinzu kommen Sondereinnahmen und Sonderwerbungskosten der einzelnen Miteigentümer, Miterben oder Gesellschafter (vgl. Senatsurteil vom 25.09.2018 - IX R 35/17, BFHE 262, 418, BStBl II 2019, 167, Rz 16).
- 23** 2. Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG auf der Grundlage seiner nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und daher den Senat bindenden (§ 118 Abs. 2 FGO) Feststellungen zutreffend angenommen, dass die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Abwehr des Schenkungswiderrufs keine (nachträglichen) Anschaffungskosten der Klägerin auf den Miteigentumsanteil an der (teilweise) vermieteten Immobilie darstellen.
- 24** a) Die Klägerin hat die streitigen Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Zivilrechtsstreit (Gerichtskosten, Rechtsanwaltsgebühren) nicht getragen, um einen Vermögensgegenstand (Miteigentumsanteile an vermieteten Immobilien) zu erwerben --d.h. von der fremden in die eigene wirtschaftliche Verfügungsmacht zu überführen-- und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Sie waren nicht auf den Vollerwerb der (Mit-)Eigentümerstellung gerichtet. Vielmehr diente der Rechtsstreit der Abwendung einer Rückübertragung der Miteigentumsanteile an den Immobilien aufgrund des Widerrufs der Schenkung wegen groben Undanks nach § 530 Abs. 1 BGB. Die Aufwendungen stehen damit im Zusammenhang mit dem (vergeblichen) Bemühen der Klägerin, einen Verlust der bereits vollständig in ihre Vermögenssphäre überführten Gegenstände (Miteigentumsanteile) zu verhindern.
- 25** b) Nachträgliche Anschaffungskosten lassen sich auch nicht mit der oben dargestellten Rechtsprechung zur Ablösung dinglicher Rechte Dritter begründen. Der Widerruf der Schenkung nach § 530 Abs. 1 BGB bzw. deren Widerruflichkeit stellt keine dingliche Belastung des geschenkten Gegenstands dar. Vielmehr folgt aus § 530 Abs. 1 BGB ein Widerrufsrecht, dessen Ausübung zu einem Anspruch auf Herausgabe des geschenkten Gegenstands nach Bereicherungsrecht führt; die dingliche Rechtslage ändert sich dadurch nicht (Erman/Hähnchen, BGB, 15. Aufl., § 530 Rz 10). Der Widerruf eröffnet eine Sanktionsmöglichkeit, wenn der Beschenkte durch sein Verhalten --nach der Schenkung-- eine Gesinnung zum Ausdruck bringt, die in erheblichem Maß Undankbarkeit erkennen lässt und den üblichen Moralvorstellungen in hohem Maße zuwiderläuft (Kühle in: jurisPK-BGB, 8. Aufl. (2017), § 530 BGB Rz 3). Dementsprechend waren die (Mit-)Eigentümer-Befugnisse der Klägerin nach § 903 BGB nicht von vornherein beschränkt; Aufwendungen zur Beseitigung einer Beschränkung der (Mit-)Eigentümergebungen konnten damit nicht anfallen.
- 26** c) Aus dem Senatsurteil in BFHE 218, 53, BStBl II 2007, 956 folgt nichts anderes. Der Senat hat dort darauf abgestellt, dass sich der Erwerber aufgrund einer (erfolgreichen) Gläubigeranfechtung nach § 3 Abs. 2 des Anfechtungsgesetzes (AnfG 1999) vom 05.10.1994 (BGBl I 1994, 2911) so behandeln lassen muss, als gehöre der durch die angefochtene Rechtshandlung erlangte Gegenstand noch zum Vermögen des Schuldners (§ 11 AnfG 1999); infolgedessen muss er bei Unmöglichkeit der Herausgabe unter bestimmten Voraussetzungen Wertersatz leisten. Damit schränken die Anfechtungstatbestände und die daraus folgenden Ansprüche den Inhalt des vom

Anfechtungsgegner erworbenen Eigentums ein. Infolgedessen dienen die Zahlungen zur Beseitigung dieser Eigentumseinschränkungen ebenso dem Vollerwerb der Eigentümerstellung nach § 903 BGB wie entsprechende Zahlungen zur Ablösung dinglicher Belastungen und sind deshalb wie solche Ablösezahlungen als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen der AfA bei den Werbungskosten der streitigen Vermietungseinkünfte zu berücksichtigen (Senatsurteil in BFHE 218, 53, BStBl II 2007, 956, Rz 14 f.).

- 27** Im Gegensatz dazu lässt die Widerruflichkeit der Schenkung bzw. der Widerruf nach § 530 BGB die dingliche Rechtslage unberührt (s.o.). Der Inhalt des Eigentums des Beschenkten wird dadurch nicht eingeschränkt. Das Widerrufsrecht des Schenkers stellt sich vielmehr als besonders geregelter Fall einer Störung der Geschäftsgrundlage dar (MünchKommBGB/Koch, 8. Aufl., § 530 Rz 1; Staudinger/Chiusi, BGB, § 530 Rz 1; Erman/Hähnchen, a.a.O., § 530 Rz 1). Der Widerruf vermittelt einen Anspruch des Schenkers auf Herausgabe des geschenkten Gegenstands in natura, begründet aber keine Beschränkung der Eigentumsrechte des Beschenkten.
- 28** d) Da die Prozesskosten bereits dem Grunde nach keine (nachträglichen) Anschaffungskosten darstellen, kann der Umstand, dass sie letztlich vergeblich aufgewendet worden sind, keinen Werbungskostenabzug nach Maßgabe der Rechtsprechung zum Abzug verlorener Aufwendungen, die im Fall der Anschaffung zu Anschaffungskosten geführt hätten (vgl. nur BFH-Urteil in BFHE 257, 429, BStBl II 2018, 168), begründen.
- 29** 3. Darüber hinaus hat das FG zutreffend angenommen, dass die Aufwendungen der Klägerin im Zusammenhang mit der Abwehr des Schenkungswiderrufs keine sofort abziehbaren Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung darstellen. Zwar liegen sog. Abwehrkosten vor. Diese stehen allerdings im Zusammenhang mit der Abwehr von Gefahren für das der Einkunftserzielung dienende Vermögen (Erbanteil). Hingegen besteht --mangels einer durch die Einkunftserzielung (Vermietung) begründeten Gefahr-- kein Veranlassungszusammenhang der Aufwendungen mit der Erzielung von Einkünften.
- 30** 4. Ein Abzug der streitigen Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung kommt nach § 33 Abs. 2 Satz 4 i.V.m. § 52 Abs. 1 EStG in der ab Veranlagungszeitraum 2013 gültigen Fassung des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 26.06.2013 (BGBl I 2013, 1809) nicht in Betracht. Dies steht zwischen den Beteiligten zu Recht nicht im Streit.
- 31** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de