

Urteil vom 19. Juli 2022, IX R 18/20

Schadenersatzrechtliche Rückabwicklung des Erwerbs einer Kommanditbeteiligung

ECLI:DE:BFH:2022:U.190722.IXR18.20.0

BFH IX. Senat

EStG § 8 Abs 1, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 15a Abs 4, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 23 Abs 3 S 4, EStG VZ 2012 ,
RsprEinhG § 2 Abs 1

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 12. November 2019, Az: 7 K 352/19

Leitsätze

1. Erstattet eine Personengesellschaft ihrem Gesellschafter im Zuge der schadenersatzrechtlichen Rückabwicklung des Beteiligungserwerbs seine Einlage, handelt es sich beim Gesellschafter ertragsteuerrechtlich um einen Vorgang auf der Vermögensebene, der bei ihm nicht zu steuerbaren Einnahmen führt. Unerheblich ist, wie die Gesellschaft die ursprüngliche Einlageleistung verwendet hat (Abgrenzung von BGH, Urteil vom 11.02.2014 - II ZR 276/12, BGHZ 200, 51, DStR 2014, 602).
2. Kosten für einen Zivilprozess und vorgerichtliche Rechtsverfolgungskosten teilen als Folgekosten die einkommensteuerrechtliche Qualifikation der Aufwendungen, die Gegenstand des Prozesses waren; sie können Werbungskosten sein, wenn der Gegenstand des Prozesses mit der Einkunftsart zusammenhängt, in deren Rahmen die Aufwendungen geltend gemacht werden. Geht es in dem Rechtsstreit um mögliche Einnahmen (oder den Ersatz von Aufwendungen) des Steuerpflichtigen, sind die Prozesskosten bei der Einkunftsart als Werbungskosten abziehbar, bei der die erstrebten Einnahmen zu erfassen wären.
3. Aufwendungen, die dem Zweck dienen, sich aus einer gescheiterten Investition zu lösen, können als Werbungskosten nur abgezogen werden, soweit es sich um vorab entstandene vergebliche Aufwendungen (sog. Aufgabeeaufwendungen) handelt (Bestätigung der Senatsrechtsprechung).

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 12.11.2019 - 7 K 352/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig.

Tatbestand

I.

- 1 Die Sache befindet sich im zweiten Rechtsgang. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) hielt seit Ende des Jahres 1996 eine Beteiligung an dem geschlossenen Immobilienfonds X-GmbH & Co. KG (KG). Die KG befindet sich in Liquidation. Die Beteiligungssumme betrug netto 61.355,02 € (120.000 DM) zuzüglich eines Agios in Höhe von 5 %, insgesamt somit 64.422,78 €. Aus der Beteiligung erzielte der Kläger Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.
- 2 Weil die Beteiligung die prospektierten Mieterträge nicht erreichte, beantragte der Kläger am 15.12.2011 bei der öffentlichen Rechtsauskunft- und Vergleichsstelle (ÖRA) der Stadt Y die Einleitung eines Güteverfahrens gegen (1) die Z-Grundbesitz mbH und (2) die M-Bank mit dem Antrag, die gezahlte Einlage zuzüglich Agio und entgangenem Gewinn (37.927,66 €), abzüglich erhaltener Ausschüttungen (0 €), insgesamt 102.350,43 € Zug um Zug gegen

Übertragung der Beteiligung an ihn zurückzuzahlen. Für ihre Tätigkeit berechnete die ÖRA dem Kläger im Streitjahr (2012) Gebühren in Höhe von 745 €, ausgehend von einem Gegenstandswert von 102.350,43 €. Der vom Kläger beauftragte Rechtsanwalt stellte bei einem Gegenstandswert von 61.355,03 € Gebühren von 1.825,32 € in Rechnung. Die Rechnungen beglich der Kläger im Streitjahr.

- 3 Nachdem das Güteverfahren im November 2012 gescheitert war, erhob der Kläger beim Landgericht Klage gegen die M-Bank auf Schadenersatz wegen Prospekthaftung und Beratungsverschuldens. Die Klage blieb in erster und zweiter Instanz erfolglos. Der ursprünglich auf 102.350,43 € festgesetzte Gebührenstreitwert wurde mit Beschluss des Oberlandesgerichts vom 07.03.2014 auf 64.422,78 € herabgesetzt. Bei dem geltend gemachten Ersatz entgangenen Gewinns handele es sich um Zinsen als Entgelt für die Nutzung oder Nutzungsmöglichkeit von Kapital und damit um eine nicht streitwerterhöhende Nebenforderung.
- 4 Mit Bescheid vom 02.05.2014 für 2012 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlusts nach § 15a Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) lehnte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) den Ansatz der geltend gemachten Rechtsverfolgungskosten in Höhe von 2.570 € als Sonderwerbungskosten des Klägers ab.
- 5 Gegen den Feststellungsbescheid legte die KG durch ihren steuerlichen Berater innerhalb der Rechtsbehelfsfrist Einspruch ein und rügte u.a. die fehlende Berücksichtigung erklärter Sonderwerbungskosten. Über den Einspruch der KG ist ohne Mitteilung eines Grundes noch nicht entschieden. Mit Schreiben vom 03.07.2014 teilte der Kläger dem FA mit, er werde den Einspruch der KG fortführen. Eine Hinzuziehung des Klägers zum Einspruchsverfahren der KG unterblieb. Am 12.05.2015 erließ das FA gegenüber dem Kläger eine ablehnende Einspruchsentscheidung.
- 6 Am 01.06.2015 hat der Kläger Klage erhoben, die das Hessische Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 23.08.2016 - 7 K 1015/15 abgewiesen hat. Nach Zulassung der Revision hat der Bundesfinanzhof (BFH) das Urteil aufgehoben und die Sache an das FG zurückverwiesen (BFH-Urteil vom 04.12.2018 - IX R 13/17, BFH/NV 2019, 397).
- 7 Im zweiten Rechtsgang hat das FG mit Beschluss vom 18.03.2019 die in Liquidation befindliche KG zum Verfahren notwendig beigeladen (im Weiteren: Beigeladene) und das in den Verwaltungsakten fehlende Einspruchsschreiben der Beigeladenen beigezogen.
- 8 Der Kläger hat sein Begehren weiterverfolgt und dazu u.a. vorgetragen, aufgrund der Beteiligung seien ihm in den Jahren 1996 und 1997 Anfangsverluste in Höhe von 84 % der Beteiligungssumme (ca. 106.000 DM) und in den Jahren 1998 bis 2000 weitere Verluste in Höhe von 4 % der Beteiligungssumme (ca. 5.000 DM) zugewiesen worden. Die Verluste hätten auf sofort abziehbaren Werbungskosten (insbesondere Schuldzinsen und Sonderabschreibungen nach § 4 des Fördergebietesgesetzes) beruht. Die von ihm (vergeblich) begehrte Einlagenrückgewähr hätte deshalb bei ihm zum Ersatz von Werbungskosten und mithin nach der Rechtsprechung des BFH (z.B. BFH-Urteil vom 23.03.1993 - IX R 67/88, BFHE 171, 183, BStBl II 1993, 748) zu Einnahmen (negativen Werbungskosten) aus Vermietung und Verpachtung geführt. Deshalb seien die vergeblich aufgewandten Rechtsberatungskosten notwendig durch die Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung veranlasst.
- 9 Das FG hat die mangels Einspruchs zu Unrecht gegen den Kläger erlassene Einspruchsentscheidung ersatzlos aufgehoben und die Klage im Übrigen als unbegründet abgewiesen. Die Kosten der Rechtsverfolgung teilten das steuerliche Schicksal des Gegenstands des Rechtsstreits. Betreffe der Rechtsstreit die private Vermögenssphäre, seien sie nicht als Werbungskosten abziehbar. Die geltend gemachten Rechtsberatungskosten seien nicht durch die Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung veranlasst.
- 10 Die begehrte Rückzahlung der Einlage (nebst Agio) betreffe steuerlich die private Vermögensebene. Sie ziele auf die Rückabwicklung der Anschaffung der Einkunftsquelle und auf die Beendigung der Einkünfteerzielung. Die Rückzahlung der Einlage hätte auch nicht zum Ersatz von Werbungskosten geführt. Negative Werbungskosten (Einnahmen) hätte der Kläger nur versteuern müssen, wenn er zusätzlich zur Rückzahlung seiner Einlage die Erstattung der auf ihn entfallenden Werbungskosten (explizit) geltend gemacht hätte. Das sei aber nicht der Fall. Der Aufwand sei auch nicht deshalb abziehbar, weil sich der Kläger aus einer gescheiterten Investition habe lösen wollen. Diese Rechtsprechung gelte nur für den Abzug vorab entstandener Werbungskosten, insbesondere bei Leistungsstörungen im Anschaffungsvorgang. Im Streitfall habe der Kläger jedoch 15 Jahre lang Einkünfte aus der Beteiligung erzielt. Außerdem sei seine Investition nicht gescheitert, wie sich aus den beiden Urteilen der Zivilgerichte ergebe.
- 11 Soweit der Kläger auch entgangenen Gewinn geltend gemacht habe, handele es sich steuerlich um Schuldzinsen,

die nicht zu Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung, sondern allenfalls zu Einnahmen aus Kapitalvermögen geführt hätten. Sie könnten schon nicht Gegenstand des Feststellungsverfahrens sein. Auf die Durchsetzung dieser Teilforderung eventuell entfallende Gebührenbestandteile wären deshalb auf keinen Fall Sonderwerbungskosten.

- 12** Mit der Revision erhebt der Kläger die Sachrüge. Er meint, die schadenersatzrechtliche Rückabwicklung des Beteiligungserwerbs hätte im Erfolgsfall (Rückzahlung der Einlage nebst Agio) bei ihm zu steuerpflichtigen Zuflüssen geführt, zumindest in Höhe der Verlustzuweisungen in den Anfangsjahren von 88 %. Hiervon gehe auch der Bundesgerichtshof (BGH) aus und lehne deshalb die Vorteilsanrechnung ab. Das FG habe dies verkannt und den Vorgang im Ergebnis wie eine Anteilsveräußerung behandelt, obwohl es sich um eine nicht marktoffenbare Rückabwicklung gehandelt hätte. Die Ansicht des FG, wonach der Kläger, um negative Werbungskosten zu erzielen, ergänzend auf Rückzahlung der Werbungskosten hätte klagen müssen, verkenne die zivilrechtlichen Gegebenheiten. Seine Investition sei auch gescheitert gewesen, denn sie habe über 15 Jahre keine positiven Ergebnisse erwirtschaftet. Unerheblich sei dagegen, ob die Zivilgerichte eine Verletzung von Aufklärungspflichten beim Erwerb verneint hätten.
- 13** Der Kläger beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil insoweit aufzuheben, als darin die Änderung des Feststellungsbescheids vom 02.05.2014 abgelehnt worden ist und diesen Bescheid dahingehend zu ändern, dass für ihn Sonderwerbungskosten in Höhe von 2.570,32 € festgestellt werden,

hilfsweise,

das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen.

- 14** Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 15** Das FA meint, die Aufwendungen des Klägers seien nicht durch die Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung veranlasst gewesen und könnten deshalb auch nicht als Sonderwerbungskosten abgezogen werden. Nach Auffassung des FA besteht kein Zusammenhang zwischen der Einlageleistung/Rückzahlung der Einlage und den auf Ebene der Gesellschaft bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abgezogenen Absetzungen für Abnutzung (AfA) und Sonder-AfA. Zwar würden die AfA aus den Anschaffungskosten abgeleitet, eine konsequente Trennung zwischen Vermögenssphäre und Einkünfteerzielung sei jedoch nicht erfolgt. Die Einlageleistung habe beim Kläger nicht zu Werbungskosten geführt; ihre Erstattung führe deshalb auch nicht zu negativen Werbungskosten. Werbungskosten seien nur die laufenden Aufwendungen (der Gesellschaft); diese seien aber im Zivilprozess nicht geltend gemacht worden. Wäre das geschehen, hätten auch steuerlich sämtliche Verlustzuweisungen rückgängig gemacht werden müssen. Auch das sei nicht geschehen. Für die AfA gelte nichts anderes. Zwar wirke sich die Einlageleistung mittelbar anteilig auf die AfA-Bemessung aus, es fehle aber an einer konsequenten Trennung der Vermögens- von der Einkünfteebene. Der Kläger könne sich auch nicht darauf berufen, dass er sich aus einer gescheiterten Investition lösen wolle. Zumindest könne es ihm nicht darum gegangen sein, weitere Zahlungen zu vermeiden, denn nach Leistung seiner Einlage habe er als Kommanditist keine Nachzahlungen gewärtigen müssen.
- 16** Die Beigeladene hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 17** Die Revision ist zulässig, aber nicht begründet. Im Ergebnis zu Recht hat das FG die begehrte Änderung des Feststellungsbescheids und die Berücksichtigung von Sonderwerbungskosten des Klägers abgelehnt (§ 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Revision ist deshalb zurückzuweisen.
- 18** 1. Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG).
- 19** a) Aufwendungen für einen Zivilprozess und vorgerichtliche Rechtsverfolgungskosten können Werbungskosten sein, wenn der Gegenstand des Prozesses mit der Einkunftsart zusammenhängt, in deren Rahmen die Aufwendungen geltend gemacht werden (BFH-Urteil vom 06.12.1983 - VIII R 102/79, BFHE 140, 219, BStBl II 1984, 314). Der

Zusammenhang ist objektiv zu bestimmen. Wird darum gestritten, ob Zahlungen erbracht werden müssen, die steuerlich berücksichtigt werden können, teilen die Prozesskosten als Folgekosten die einkommensteuerrechtliche Qualifikation der Aufwendungen, die Gegenstand des Prozesses waren (ständige Rechtsprechung, vgl. nur Senatsurteile vom 01.12.1987 - IX R 134/83, BFHE 152, 237, BStBl II 1988, 431; vom 21.07.1992 - IX R 72/90, BFHE 169, 317, BStBl II 1993, 486, und vom 15.11.2005 - IX R 3/04, BFHE 212, 45, BStBl II 2006, 258, sowie Senatsbeschluss vom 07.05.2015 - IX B 146/14, BFH/NV 2015, 1088). Geht es in dem Rechtsstreit um mögliche Einnahmen (oder den Ersatz von Aufwendungen) des Steuerpflichtigen, sind die Prozesskosten bei der Einkunftsart als Werbungskosten abziehbar, bei der die erstrebten Einnahmen zu erfassen wären.

- 20** b) Aufwendungen, die anfallen, bevor Einnahmen erzielt werden, können als vorab entstandene Werbungskosten abgezogen werden, sofern ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Einkunftsart besteht, in deren Rahmen der Abzug begehrt wird (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 04.07.1990 - GrS 1/89, BFHE 160, 466, BStBl II 1990, 830). Nach Aufgabe der Einkünfteerzielungsabsicht können entstandene vergebliche Werbungskosten weiter abziehbar sein, wenn der Steuerpflichtige --nachdem er das Scheitern seiner Investition erkannt hat-- etwas aufwendet, um sich aus der vertraglichen Bindung zu lösen (sog. "Aufgabeaufwendungen", s. Senatsurteil vom 07.06.2006 - IX R 45/05, BFHE 214, 176, BStBl II 2006, 803). Der durch die Absicht der Einkünfteerzielung begründete Veranlassungszusammenhang wirkt fort, solange er nicht durch eine der Vermögenssphäre zuzuweisende neue Veranlassung überlagert wird (Senatsurteile in BFHE 214, 176, BStBl II 2006, 803, m.w.N., und vom 21.11.2013 - IX R 12/12, BFH/NV 2014, 834).
- 21** 2. a) Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung i.S. von § 8 Abs. 1 i.V.m. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG sind nicht nur die Miet- oder Pachtzinsen, sondern auch alle sonstigen Entgelte, die in einem objektiven wirtschaftlichen oder tatsächlichen Zusammenhang mit der Einkunftsart stehen und durch sie veranlasst sind (Senatsurteile vom 08.03.2006 - IX R 34/04, BFH/NV 2006, 1280; vom 02.12.2014 - IX R 1/14, BFHE 248, 165, BStBl II 2015, 493, und vom 12.07.2016 - IX R 56/13, BFHE 255, 97, BStBl II 2017, 253). Maßgeblich ist, ob die empfangene Zahlung bei wertender Beurteilung des die Vorteilszuwendung auslösenden Moments als der vermietenden Tätigkeit zugehörig anzusehen ist. Es ist nicht erforderlich, dass der maßgebliche Bestimmungsgrund ausschließlich der Erwerbssphäre zuzurechnen ist; ausreichend ist vielmehr eine Mitveranlassung in dem Sinne, dass das auslösende Moment des erhaltenen Vorteils nach der an den Umständen des Einzelfalls auszurichtenden Wertung in signifikantem Ausmaß zumindest auch der Erwerbssphäre zuzuordnen ist (vgl. BFH-Urteil vom 07.12.2004 - VIII R 70/02, BFHE 208, 546, BStBl II 2005, 468, und Senatsurteil in BFHE 248, 165, BStBl II 2015, 493).
- 22** b) In Betracht kommen auch Leistungen Dritter. Die Leistung eines Dritten muss jedoch in unmittelbarem rechtlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Überlassung des Gebrauchs oder der Nutzung stehen (vgl. Senatsurteile vom 14.10.2003 - IX R 60/02, BFHE 203, 382, BStBl II 2004, 14, und vom 14.07.2009 - IX R 7/08, BFHE 226, 289, BStBl II 2010, 34). Für die Beurteilung, ob die Zuwendung des Dritten als Einnahme aus Vermietung und Verpachtung zu werten ist, ist auf den wirtschaftlichen Gehalt der zugrunde liegenden Vereinbarung/en abzustellen, wie er sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalls unter Berücksichtigung des wirklichen Willens der Vertragsparteien ergibt (z.B. Senatsurteile vom 20.09.2006 - IX R 17/04, BFHE 215, 139, BStBl II 2007, 112; vom 11.02.2014 - IX R 25/13, BFHE 244, 555, BStBl II 2014, 566, und in BFHE 255, 97, BStBl II 2017, 253).
- 23** c) Rückflüsse in Geld, die der Erwerbssphäre zuzurechnen sind, können zu Einnahmen oder zu einer Minderung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten führen. Sie führen zu Einnahmen, soweit sie Werbungskosten ersetzen (sollen), die zuvor steuermindernd abgezogen worden sind (z.B. Senatsurteil in BFHE 248, 165, BStBl II 2015, 493: Leistungen einer Gebäudefeuerversicherung nach Abzug von einer Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung auf das abgebrannte Gebäude). Zu einer Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten führen sie, wenn sie maßgeblich der Vermögensebene zuzurechnen sind. Ob das eine oder das andere der Fall ist, bestimmt die Rechtsprechung nach dem wirtschaftlichen Gehalt der Leistung. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Anschaffungsgeschäft ist danach gegeben, wenn der maßgebende Anlass (das auslösende Moment) für den Minderungsvorgang in der Anschaffung liegt; eine rechtliche oder gar synallagmatische Verknüpfung ist nicht notwendig (vgl. Senatsurteil vom 26.02.2002 - IX R 20/98, BFHE 198, 425, BStBl II 2002, 796: Provisionsnachlass). Entsprechendes gilt für den Rückfluss von Werbungskosten.
- 24** d) Für die einkommensteuerrechtliche Qualifikation von Rückflüssen kommt es nicht darauf an, ob die Aufwendungen, mit denen sie wirtschaftlich zusammenhängen, als Werbungskosten oder als Herstellungs- oder Anschaffungskosten behandelt worden sind. Es gibt kein Korrespondenzprinzip, wonach Rückflüsse deshalb als

Einnahmen zu erfassen wären, weil die Abflüsse zuvor (zu Unrecht) als Werbungskosten abgezogen worden sind. Fehleinschätzungen sind über das Verfahrensrecht zu lösen (Senatsurteil in BFHE 198, 425, BStBl II 2002, 796).

- 25** e) Ob sog. negative Werbungskosten mangels gesetzlicher Regelung überhaupt anerkannt werden können, hat der BFH bisher offengelassen. Voraussetzung wäre aber in jedem Fall die Identität der an den Aufwendungen und am Rückfluss beteiligten Personen (vgl. BFH-Urteil vom 29.06.1982 - VIII R 6/79, BFHE 136, 238, BStBl II 1982, 755, unter 1.h; Wüllenkemper, Rückfluß von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987, S. 2). Nur wenn die Werbungskosten von dem vormaligen Leistungsempfänger an denjenigen zurückgezahlt werden, der die Werbungskosten zuvor abgezogen hat, kann von einem Rückfluss der Werbungskosten und einer Wiederherstellung der früheren Vermögenslage gesprochen werden (Senatsurteile vom 14.12.1999 - IX R 69/98, BFHE 190, 442, BStBl II 2000, 197, und in BFHE 198, 425, BStBl II 2002, 796).
- 26** f) In Anwendung dieser Grundsätze hat der Senat z.B. die im Rahmen der bereicherungsrechtlichen Rückabwicklung eines nichtigen Darlehensvertrags vom Darlehensgeber verlangte Rückzahlung von Schuldzinsen der Erwerbsebene zugerechnet, wenn der Darlehensnehmer die Schuldzinsen zuvor als Werbungskosten abgezogen hatte. Deshalb führten auch die Rechtsanwaltskosten zur Durchsetzung des Begehrens zu sofort abziehbaren Werbungskosten (Senatsurteil vom 25.06.2009 - IX R 47/08, BFH/NV 2010, 396). Verzichtet dagegen das Kreditinstitut im Vergleichswege teilweise auf Rückzahlung des Darlehens oder verpflichtet es sich, die restlichen Rückzahlungsansprüche (teilweise) nicht mehr geltend zu machen, kann darin nicht ohne Weiteres die Rückzahlung überhöhter Schuldzinsen gesehen werden (Senatsurteil vom 31.01.2017 - IX R 26/16, BFHE 257, 78, BStBl II 2018, 341). Lässt sich ein hinreichender wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem finanzierten Immobilienerwerb (Schrottimmoblie) nicht feststellen, liegt in dem Darlehensverzicht auch keine Minderung der Anschaffungskosten (Senatsurteil vom 10.11.2020 - IX R 32/19, BFHE 271, 218).
- 27** 3. Eine Personengesellschaft ist für die Einkommensteuer insoweit Steuerrechtssubjekt, als sie in der gesamthänderischen Verbundenheit ihrer Gesellschafter Merkmale eines Besteuerungstatbestands verwirklicht, welche den Gesellschaftern für deren Besteuerung zuzurechnen sind (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984 - GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.III.3.a). Solche Merkmale sind insbesondere die Verwirklichung des Tatbestands einer bestimmten Einkunftsart und das Erzielen von Gewinn oder Überschuss im Rahmen dieser Einkunftsart. Nicht die einzelnen Geschäftsvorfälle, sondern nur der auf Ebene der Gesellschaft erzielte und ermittelte Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben (bzw. Gewinn) wird den Gesellschaftern anteilig zugerechnet.
- 28** a) Wandelt sich das ursprüngliche Anschaffungsgeschäft in ein Rückgewährschuldverhältnis und wird deshalb eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung an einer Personengesellschaft (z.B. im Wege des Schadenersatzes) rückabgewickelt, wird der Anteil steuerrechtlich nicht veräußert. Die Rückübertragung der zuvor erworbenen Rechtsstellung stellt dann keinen marktoffenen Vorgang, sondern nur einen notwendigen Teilakt im Rahmen der zivilrechtlichen Rückabwicklung dar (z.B. Senatsurteil vom 16.06.2015 - IX R 21/14, BFH/NV 2015, 1567).
- 29** b) Ob die Rückzahlung oder Erstattung der Einlage in diesem Zusammenhang beim Gesellschafter zu steuerbaren Einnahmen führen kann, hat der BFH, soweit ersichtlich, noch nicht entschieden. Denkbar wäre dies, wenn ein hinreichender wirtschaftlicher Zusammenhang der ursprünglichen Einlageleistung mit Aufwendungen bestünde, die auf Ebene der Gesellschaft zu Werbungskosten oder Anschaffungskosten geführt haben. In einem Nichtzulassungsbeschluss hat der Senat dazu ohne Bindungswirkung ausgeführt, es handele sich jedenfalls dann um einen Vorgang auf der Vermögensebene, wenn der Kommanditist einer vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaft nach Einlagenrückgewähr gemäß § 171 Abs. 1 1. Halbsatz, § 172 Abs. 4 des Handelsgesetzbuchs für Darlehensverbindlichkeiten der Gesellschaft in Haftung genommen werde (Einlageleistung) und wenn die von der Gesellschaft nicht erbrachte Zahlung bei dieser nicht zum Werbungskostenabzug geführt hätte (Senatsbeschluss in BFH/NV 2015, 1088).
- 30** c) Erstattet eine Personengesellschaft ihrem Gesellschafter im Zuge der schadenersatzrechtlichen Rückabwicklung des Beteiligungserwerbs seine Einlage, handelt es sich beim Gesellschafter ertragsteuerrechtlich um einen Vorgang auf der Vermögensebene, der bei ihm nicht zu steuerbaren Einnahmen führt. Unerheblich ist, wie die Gesellschaft die ursprüngliche Einlageleistung verwendet hat. Das ergibt sich mangels einer gesetzlichen Regelung aus allgemeinen Grundsätzen.
- 31** aa) Die zivilrechtliche Rückabwicklung des Beteiligungserwerbs an einer Personengesellschaft wirkt steuerlich nicht zurück. Sie verändert insbesondere nicht die persönliche Zurechnung der gemeinschaftlich erzielten Einkünfte mit Wirkung für die Vergangenheit; diese werden dem Gesellschafter bis zu seinem Ausscheiden aus der Gesellschaft

persönlich zugerechnet. Insofern kommt es auf den Zeitpunkt des Vollzugs der Rückabwicklung (Rückübertragung der Beteiligung Zug um Zug gegen Erstattung der jeweils empfangenen Geldleistungen) an. Der Gesellschafter wird nur schadenersatzrechtlich, also vermögensmäßig so gestellt, als hätte er sich niemals an der Gesellschaft beteiligt. Die Gesellschafterstellung entfällt aber nicht rückwirkend. Sie ist der fortbestehende Grund für die anteilige persönliche Zurechnung der gemeinschaftlich erzielten Einkünfte. Vor diesem Hintergrund besteht schon im Ausgangspunkt keine Veranlassung, dem Gesellschafter, der seine Beteiligung rückabwickelt/rückabwickeln möchte, die Ergebnisse seiner Beteiligung aus wirtschaftlichen Gründen (ganz oder teilweise) nicht zu belassen.

- 32** bb) Die anteilige persönliche Zurechnung der gemeinschaftlich erzielten Einkünfte ist grundsätzlich nicht davon abhängig, dass der Gesellschafter seine Einlage erbracht hat. Zwar finanziert er im Regelfall mit seiner Einlage in wirtschaftlicher Hinsicht einen (unbestimmten) Teil der Aufwendungen der Gesellschaft und trägt sie insofern. Wird ihm seine Einlage erstattet, ist er insoweit wirtschaftlich nicht mehr belastet. Für die steuerliche Zurechnung von Einkünften kommt es darauf jedoch nicht an. Sie werden ihm auch dann persönlich zugerechnet, wenn er seine Einlage noch nicht geleistet hat oder wenn sie ihm von der Gesellschaft erstattet worden ist. Für die Erstattung der Einlage im Zuge der Rückabwicklung des ursprünglichen Anschaffungsvorgangs kann nichts anderes gelten. An der persönlichen Zurechnung des Ergebnisanteils für die Vergangenheit ändert sie nichts.
- 33** Ebenso wenig kommt es darauf an, wie die Gesellschaft die Einlage verwendet hat. Aufwendungen, die bei der Gesellschaft zu sofort abzugsfähigen Werbungskosten führen, mindern den Ergebnisanteil des Gesellschafters nicht deshalb, weil er sie unmittelbar oder wirtschaftlich getragen hat. Entsprechendes gilt für Aufwendungen, die bei der Gesellschaft zu Anschaffungskosten geführt haben und den Ergebnisanteil des Gesellschafters in Form von AfA, erhöhter AfA oder Sonder-AfA mindern. Auch insofern kommt es auf die Verwendung der Einlage durch die Gesellschaft nicht an. Ein hinreichender wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Einlageleistung des Gesellschafters und bestimmten Aufwendungen der Gesellschaft besteht nicht. Er ließe sich auch praktisch nicht feststellen. Für die Rückabwicklung der Beteiligung und die Erstattung der Einlage in diesem Zusammenhang kann auch insofern nichts anderes gelten.
- 34** cc) Die Einlageleistung ist beim Gesellschafter ein Vorgang auf der Vermögensebene. Der umgekehrte Vorgang (Erstattung der Einlage durch die Gesellschaft) berührt beim Gesellschafter ebenfalls nur die Vermögensebene und führt nicht zugleich zum Zufluss von laufenden Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. Zwischen der Erstattung der Einlage und bestimmten Aufwendungen der Gesellschaft besteht kein hinreichender (wirtschaftlicher) Zusammenhang.
- 35** dd) Negative Werbungskosten liegen schon wegen der partiellen Steuersubjektivität der Personengesellschaft nicht vor. Die Gesellschaft erzielt und ermittelt die Einkünfte; die einzelnen Geschäftsvorfälle sind ihr und nicht den Gesellschaftern zuzurechnen. Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus der sog. Bruchteilsbetrachtung (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 der Abgabenordnung). Sie ermöglicht es insbesondere nicht, dem Gesellschafter Werbungs- oder Anschaffungskosten der Gesellschaft unmittelbar zuzurechnen, denn Zahlungsvorgänge oder Geschäftsvorfälle sind keine Wirtschaftsgüter. Erstattet die Gesellschaft dem Gesellschafter seine Einlage, fließen mithin keine Aufwendungen zurück, die bei ihm zuvor als Werbungskosten abgezogen worden sind.
- 36** Entsprechendes gilt für Aufwendungen, die auf Ebene der Gesellschaft zu Anschaffungskosten geführt haben und bei ihr mit der AfA, erhöhter AfA oder Sonder-AfA berücksichtigt worden sind. Auch sie werden mit der Einlage nicht in dem Sinne erstattet, dass beim Gesellschafter Einnahmen in Höhe der anteilig zugewiesenen AfA entstehen. Dieses Ergebnis wird auch dadurch bestätigt, dass eine § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG entsprechende Vorschrift für die Besteuerung von Rückabwicklungsvorgängen fehlt. Nach dieser Vorschrift mindern AfA, erhöhte AfA und Sonder-AfA bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns die Anschaffungs- oder Herstellungskosten und erhöhen somit den Veräußerungsgewinn (bzw. mindern den Veräußerungsverlust). Eine direkte Anwendung der Vorschrift kommt nicht in Betracht, da die Rückabwicklung keine Veräußerung ist. Es entsteht auch kein "Rückabwicklungsgewinn", bei dessen Ermittlung die AfA berücksichtigt werden könnte. Allenfalls stellt sich die Frage, ob die Erstattung der Einlage oder andere Geldzuflüsse ganz oder teilweise als Einnahme zu behandeln ist. Dafür müsste der Vorschrift ein allgemeiner Rechtsgedanke zugrunde liegen. Dafür bestehen indes keine Anhaltspunkte.
- 37** ee) Schließlich würde eine Korrektur von dem Gesellschafter mit seinem Ergebnisanteil zugewiesenen Werbungskosten der Gesellschaft bei Einlagenerstattung auch im Gesamtergebnis nicht überzeugen. Die entsprechenden Aufwendungen könnten nämlich auch keinem anderen Steuersubjekt zugewiesen werden und würden sich somit im Ergebnis nicht mehr auswirken.
- 38** ff) Dem steht nicht entgegen, dass der BGH nach neuerer Rechtsprechung im Hinblick auf steuerliche

Verlustzuweisungen einen Vorteilsausgleich abgelehnt hat, wenn die Beteiligung an einem geschlossenen Immobilienfonds schadenersatzrechtlich rückabgewickelt wird (BGH-Urteil vom 11.02.2014 - II ZR 276/12, BGHZ 200, 51, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2014, 602). Zwar geht der BGH steuerrechtlich davon aus, dass der Erwerber die Schadenersatzleistung als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung versteuern muss, soweit damit zuvor als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen zurückgezahlt werden. Der steuerliche Vorteil werde damit rückgängig gemacht und verbleibe dem Geschädigten nicht, so dass er ihn sich auch nicht anrechnen lassen müsse (zustimmend Meyer, Zeitschrift für Bank- und Kapitalmarktrecht --BKR-- 2016, 309; ablehnend Yildirim, BKR 2014, 188). Der BGH bezeichnet die steuerliche Rechtslage jedoch ausdrücklich als unklar und weist dieses Risiko bewusst dem Schädiger zu. Außerdem müssten die Zivilgerichte zeitnah abschließend entscheiden können. Der Senat versteht diese Ausführungen so, dass der BGH keine abschließende Entscheidung darüber getroffen hat, ob die Schadenersatzleistung bei Rückabwicklung der Beteiligung an einem geschlossenen Immobilienfonds steuerbar ist. Danach besteht für eine Anrufung des gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes keine Veranlassung, weil der Senat nicht von der Rechtsprechung des BGH abweicht (§ 2 Abs. 1 des Gesetzes zur Wahrung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung der obersten Gerichtshöfe des Bundes).

- 39** 4. Nach diesen Maßstäben erweist sich das angefochtene Urteil im Ergebnis als zutreffend (§ 126 Abs. 4 FGO).
- 40** a) Soweit der Kläger die Rückzahlung seiner Einlage zuzüglich Agio (Zug um Zug gegen Rückübertragung seiner Beteiligung) geltend gemacht hat, führen die dafür angefallenen Rechtsberatungskosten bei ihm nicht zu (Sonder-)Werbungskosten. Die Rückzahlung der Einlage hätte bei ihm nicht zu steuerbaren Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung geführt, sondern die Anschaffungskosten für seine Beteiligung gemindert. Mangels eines steuerbaren Veräußerungsvorgangs hätte sich dies jedoch steuerlich nicht ausgewirkt. Für das Agio gilt nichts anderes. Es berechtigt zwar nicht zum Gewinnbezug, erhöht jedoch wie die Einlage das Eigenkapital der Gesellschaft.
- 41** b) Ohne Rechtsfehler hat das FG die Rechtsverfolgungskosten auch nicht deshalb zum Abzug zugelassen, weil sich der Kläger von einer gescheiterten Investition lösen wollte. Die Senatsrechtsprechung zu den Aufgabeeaufwendungen (s. oben II.1.b) ist im Streitfall nicht einschlägig; sie betrifft nur die Fälle vorab entstandener vergeblicher Werbungskosten - d.h. solcher Aufwendungen, die anfallen, bevor mit dem Aufwand zusammenhängende Einnahmen erzielt werden. Hat der Steuerpflichtige dagegen den objektiven Tatbestand des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG bereits verwirklicht (und mithin Einkünfte erzielt) und will er die Quelle nunmehr abstoßen, wird sein Handeln davon bestimmt, keine Einkünfte mehr zu erzielen. Seine diesbezüglichen Aufwendungen dienen dann nicht mehr der Erzielung und Erhaltung von Einnahmen. Wäre die Fallgruppe "Lösung von einer gescheiterten Investition" auf Sachverhalte nach der Erzielung von Einnahmen anwendbar, kämen Veräußerungskosten praktisch nicht mehr in Betracht.
- 42** c) Ebenfalls ohne Rechtsfehler hat das FG darüber hinaus erkannt, dass der vom Kläger geltend gemachte entgangene Gewinn (entgangene Zinsen aus einer alternativen Geldanlage) allenfalls zu Einnahmen aus Kapitalvermögen geführt hätte, die nicht Gegenstand der gesonderten und einheitlichen Feststellung sind oder hätten sein können. Demgemäß könnten auch die anteilig darauf entfallenden Kosten der Rechtsverfolgung jedenfalls nicht als Sonderwerbungskosten gesondert festgestellt werden.
- 43** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO, die Entscheidung über die Erstattungsfähigkeit der außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen beruht auf § 139 Abs. 4 FGO. Die Beigeladene hat keine Anträge gestellt und nicht erheblich zur Lösung des Falles beigetragen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de