

Urteil vom 01. Dezember 2015, IX R 42/14

Zinszahlungen des ehemaligen Gesellschafters wegen der Nachhaftung für die Darlehensverbindlichkeit einer vermögensverwaltenden Grundstücksgesellschaft als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

BFH IX. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 1 S 1, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, BGB § 736 Abs 2, HGB § 160, EStG VZ 2009

vorgehend FG Düsseldorf, 20. Oktober 2014, Az: 13 K 1365/12 E

Leitsätze

1. Sog. "nachträgliche Schuldzinsen" können auch nach einer nicht steuerbaren Veräußerung einer zur Vermietung bestimmten Immobilie grundsätzlich weiter als Werbungskosten abgezogen werden, wenn und soweit die Darlehensverbindlichkeiten durch den Veräußerungserlös nicht getilgt werden können .
2. Die Berücksichtigung nachträglicher Schuldzinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung steht unter dem Vorbehalt der vorrangigen Schuldentilgung .
3. Für die Berücksichtigung von nachträglichem Zinsaufwand als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist es nicht von Bedeutung, dass dieser nicht aufgrund der ursprünglichen darlehensvertraglichen Verpflichtung (oder einer damit einhergehenden vertraglichen Haftung), sondern aufgrund einer gesetzlich geregelten Gesellschafterhaftung geleistet wurde .
4. Die Entscheidung des Steuerpflichtigen, seine Beteiligung an einer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielenden Personengesellschaft zu veräußern, beinhaltet grundsätzlich den Entschluss, die Absicht zu einer (weiteren) Einkünfteerzielung aufzugeben. Unbeschadet dessen führt eine Inanspruchnahme im Zuge der Nachhaftung (§ 736 Abs. 2 BGB i.V.m. § 160 HGB) bei einem Steuerpflichtigen, der seine Beteiligung an der GbR gerade zur Vermeidung einer solchen persönlichen Haftung weiterveräußert hat, zu berücksichtigungsfähigem Aufwand, soweit er diesen endgültig selbst trägt .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 21. Oktober 2014 13 K 1365/12 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) trat im Dezember 1990 mit einer Einlage von 100.000 DM einer vermögensverwaltenden GbR in der Form eines geschlossenen Immobilienfonds bei; Gesellschaftszweck der GbR war die Instandsetzung, Modernisierung und nachfolgende Vermietung eines Mehrfamilienhauses in B mit einem Gesamtaufwand von bis zu 6,3 Mio. DM. Rund ein Drittel dieser Summe sollte durch Gesellschaftereinlagen, die verbleibenden zwei Drittel sollten durch Darlehen finanziert werden.
- 2 Zu diesem Zweck nahm die Treuhänderin des Fonds namens der GbR ein Darlehen in Höhe von 4,719 Mio. DM bei einem Kreditinstitut auf, für das die Gesellschafter quotaal entsprechend ihrem Anteil am Gesellschaftskapital die persönliche Haftung übernahmen. Nachdem die GbR bereits im Laufe des Jahres 1999 in Zahlungsschwierigkeiten

geraten war, konnte sie ab November 2000 die fälligen Zins- und Tilgungsleistungen auf das Darlehen nicht mehr bedienen.

- 3 Mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 31. Dezember 2003 übertrug der Kläger seinen Gesellschaftsanteil an der GbR an einen Mitgesellschafter (X-GmbH) gegen Zahlung eines Ablösebetrages in Höhe von 4.000 €. In Ziffer 3 der Vereinbarung verpflichtete sich die X-GmbH, den Kläger von sämtlichen bestehenden und zukünftigen, bekannten und unbekanntem Ansprüchen Dritter, seien es Ansprüche der Gesellschaft, einzelner Gesellschafter oder finanzierender Banken, freizustellen.
- 4 Am 1. November 2004 kündigte das Kreditinstitut den Darlehensvertrag mit der GbR. Im Rahmen eines sich anschließenden Zivilrechtsstreits wurde die GbR verurteilt, an das Kreditinstitut 3.120.322,60 € nebst Zinsen auf 2.208.533,33 € in Höhe von 5 % p.a. über dem Basiszinssatz seit dem 1. Januar 2007 zu zahlen. Der Kläger wurde in diesem Zusammenhang aufgrund einer Nachhaftung gemäß § 736 Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) i.V.m § 160 des Handelsgesetzbuchs (HGB) verurteilt, entsprechend der Quote, mit der er an der GbR beteiligt gewesen war, einen Betrag von 268.301,00 € nebst Zinsen auf 189.933,87 € in Höhe von 5 % p.a. über dem Basiszinssatz seit dem 1. Januar 2007 an das Kreditinstitut zu zahlen. Der X-GmbH hatte der Kläger im Rahmen des Zivilverfahrens den Streit verkündet. Eine Inanspruchnahme der X-GmbH seitens des Klägers scheiterte jedoch zunächst wegen der Verlegung des Sitzes der Gesellschaft nach Polen und schließlich an deren Vermögenslosigkeit.
- 5 Am 15. Januar 2009 wurde das von der GbR gehaltene Mehrfamilienhaus auf Betreiben des Kreditinstituts zwangsversteigert. Der Erlös aus der Zwangsversteigerung betrug 1.329.281,40 €, den das Kreditinstitut dem Darlehenskonto der GbR gutschrieb. Durch die anteilige Darlehenstilgung minderte sich die im Zuge des Zivilrechtsstreits rechtskräftig festgestellte Zahlungsverpflichtung des Klägers entsprechend seiner Beteiligungsquote.
- 6 Der Kläger machte den im Veranlagungszeitraum 2009 (Streitjahr) an das Kreditinstitut bezahlten Gesamtbetrag in Höhe von 156.722,49 € im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erkannte die geltend gemachten Werbungskosten im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 10. Juni 2011 nicht an. Das FA ging insoweit davon aus, dass es sich bei der Rückführung des Darlehens um einen Vorgang auf der privaten Vermögensebene handele, der nicht zu Einkünften oder Werbungskosten i.S. des § 21 des Einkommensteuergesetzes (EStG) führen könne. Der hiergegen gerichtete Einspruch des Klägers hatte keinen Erfolg.
- 7 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 109 veröffentlichten Urteil insoweit statt, als in den vom Kläger an das Kreditinstitut geleisteten Zahlungen ein Zinsanteil enthalten war. Das FG vertrat die Auffassung, dass der wirtschaftliche Veranlassungszusammenhang des von der GbR aufgenommenen Darlehens mit den Einkünften des Klägers aus Vermietung und Verpachtung weder durch die Veräußerung der Immobilie im Wege der Zwangsversteigerung noch durch die Übertragung des GbR-Anteils des Klägers auf einen Mitgesellschafter entfallen sei. Da in dem an das Kreditinstitut gezahlten Gesamtbetrag in Höhe von 156.722 € auch rückständige Schuldzinsen in Höhe von 81.086,77 € enthalten gewesen seien, sei dieser Betrag als Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers i.S. des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu berücksichtigen.
- 8 Hiergegen richtet sich die Revision des FA, das die Auffassung vertritt, dass der vom FG angenommene wirtschaftliche Veranlassungszusammenhang jedenfalls mit der Veräußerung und Abtretung des GbR-Anteils zum 31. Dezember 2003 entfallen sei. Zu diesem Zeitpunkt habe der Kläger alles getan, um sich der verlustbringenden Beteiligung zu entledigen; hierdurch sei die Einkunftsquelle --einschließlich der mit ihr im Zusammenhang stehenden Schulden-- übertragen und mithin auch der Einkunftsveranlassungszusammenhang vollständig gelöst worden.
- 9 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil des FG aufzuheben und die Klage als unbegründet abzuweisen.
- 10 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 11** Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass die vom Kläger nachträglich --im Zuge der Nachhaftung-- entrichteten rückständigen Schuldzinsen in der geltend gemachten Höhe als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen sind.
- 12** 1. Werbungskosten sind nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Hierzu zählen auch Schuldzinsen, soweit diese mit einer Einkunftsart, vorliegend den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung i.S. des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1 EStG).
- 13** a) Ein steuerrechtlich anzuerkennender wirtschaftlicher Zusammenhang von Schuldzinsen mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist nach der ständigen Rechtsprechung des erkennenden Senats gegeben, wenn ein objektiver Zusammenhang dieser Aufwendungen mit der Überlassung eines Vermietungsobjektes zur Nutzung besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung dieser Nutzungsüberlassung gemacht werden. Mit der erstmaligen (d.h. tatsächlichen) Verwendung einer Darlehensvaluta zur Modernisierung und Instandsetzung eines Vermietungsobjektes wird die maßgebliche Verbindlichkeit diesem Verwendungszweck unterstellt. Schuldzinsen, die auf Verbindlichkeiten entfallen, welche in der beschriebenen Weise der Finanzierung von Modernisierungs- und Instandsetzungskosten eines zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzten Wohngrundstücks dienen und mithin durch diese Einkünfte veranlasst sind, können auch nach einer nicht steuerbaren Veräußerung der Immobilie grundsätzlich weiter als (nachträgliche) Werbungskosten abgezogen werden, wenn und soweit die Verbindlichkeiten durch den Veräußerungserlös nicht getilgt werden können.
- 14** b) Die Berücksichtigung nachträglicher Schuldzinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung steht unter dem Vorbehalt der vorrangigen Schuldentilgung; denn ein Veranlassungszusammenhang von nachträglichen Schuldzinsen mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist zu verneinen, wenn die Schuldzinsen auf Verbindlichkeiten entfallen, die durch den Erlös aus der Veräußerung des Immobilienobjektes hätten getilgt werden können (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 8. April 2014 IX R 45/13, BFHE 244, 442, BStBl II 2015, 635; vom 20. Juni 2012 IX R 67/10, BFHE 237, 368, BStBl II 2013, 275; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 27. Juli 2015, BStBl I 2015, 581, unter 1.).
- 15** c) Hat der Steuerpflichtige seine ursprüngliche steuerbare Tätigkeit in gesellschaftsrechtlicher Verbundenheit ausgeübt, ist es für die Berücksichtigung von nachträglichen Schuldzinsen nach Veräußerung der bislang zur Einkünfteerzielung genutzten Immobilie überdies von Bedeutung, in welchem Umfang der Steuerpflichtige seinerzeit den objektiven Tatbestand des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG selbst erfüllt hat. War der Steuerpflichtige --wie im Streitfall-- an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft beteiligt, ist ihm ein von der Gesellschaft zur Finanzierung der Instandsetzung und Modernisierung einer zur Vermietung bestimmten Immobilie aufgenommenes und ursprünglich durch diese Einkünfteerzielung veranlasstes Darlehen nach der Beendigung der Gesellschaft und der (gegebenenfalls zwangsweisen) Veräußerung der Immobilie grundsätzlich in dem gleichen Umfang zuzurechnen, in dem ihm vormals auch Einkünfte anteilig zuzurechnen waren. Jedenfalls in diesem Umfang kann der Steuerpflichtige --unter den eingangs genannten weiteren Voraussetzungen-- grundsätzlich auch Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten geltend machen (BFH-Urteil in BFHE 244, 442, BStBl II 2015, 635).
- 16** d) Ein fortdauernder Veranlassungszusammenhang von nachträglichen Schuldzinsen mit früheren Einkünften i.S. des § 21 EStG kann indes nicht mehr angenommen werden, wenn der Steuerpflichtige zwar ursprünglich mit Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt hat, seine Absicht zu einer (weiteren) Einkünfteerzielung jedoch bereits vor der Veräußerung des Immobilienobjektes aus anderen Gründen weggefallen ist (BFH-Urteil in BFHE 237, 368, BStBl II 2013, 275).
- 17** 2. Nach diesen Grundsätzen sind die vom Kläger im Zuge seiner Nachhaftung entrichteten Schuldzinsenbeträge als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen.
- 18** a) Der Kläger hat die geleisteten Beträge zu Recht im Rahmen seiner persönlichen Einkommensteuererklärung für das Streitjahr geltend gemacht. Eine Berücksichtigung des Aufwands als (Sonder-)Werbungskosten des Klägers im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte der GbR kommt vorliegend nicht in Betracht, da der Kläger im Streitjahr nicht mehr Gesellschafter der GbR war.
- 19** b) Zwischen den Beteiligten ist zu Recht nicht streitig, dass die GbR das maßgebliche Darlehen zur Instandsetzung und Modernisierung eines nachfolgend zur Vermietung bestimmten Mehrfamilienhauses aufgenommen hat und

dadurch ein steuerrechtlich anzuerkennender wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den auf das Darlehen gezahlten Schuldzinsen und den (späteren) Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gegeben war.

- 20** Soweit in dem vom Kläger an das Kreditinstitut gezahlten Gesamtbetrag --wie vom FG bindend festgestellt-- neben Tilgungsleistungen auch rückständige --d.h. auf den Zeitraum seiner gesellschaftsrechtlichen Beteiligung an der GbR entfallende-- Schuldzinsen in Höhe von 81.086,77 € enthalten waren, ist es mit Blick auf die einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung von Aufwand nicht von Bedeutung, dass die Schuldzinsen nicht aufgrund der ursprünglichen darlehensvertraglichen Verpflichtung (oder der damit einhergehenden vertraglichen Haftung), sondern aufgrund einer gesetzlich geregelten Gesellschafterhaftung geleistet wurden.
- 21** Für die im Namen einer GbR begründeten Verpflichtungen haften die Gesellschafter kraft Gesetzes auch persönlich; diese Haftung kann nicht durch einen Namenszusatz oder einen anderen, den Willen, nur beschränkt für diese Verpflichtungen einzustehen, verdeutlichenden Hinweis beschränkt werden, sondern nur durch eine individualvertragliche Vereinbarung ausgeschlossen werden (Urteil des Bundesgerichtshofs vom 27. September 1999 II ZR 371/98, BGHZ 142, 315, Deutsches Steuerrecht 1999, 1704). Die Haftung gilt auch nach dem Ausscheiden aus der Gesellschaft für Verbindlichkeiten der Gesellschaft, die während der Mitgliedschaft des Gesellschafters begründet wurden (sog. Altverbindlichkeiten), fort, soweit die Nachhaftung nicht nach § 736 Abs. 2 BGB i.V.m. § 160 HGB begrenzt ist.
- 22** Im Streitfall ist der Kläger von dem Kreditinstitut unter Berufung auf die genannten zivil- und handelsrechtlichen Vorschriften in Anspruch genommen worden. Durch die im Zuge der Nachhaftung vom Kläger geleistete Zahlung ist die Zins- und Darlehensschuld der GbR gemindert worden. Vor diesem Hintergrund stehen die aufgrund der Nachhaftung geleisteten Zahlungen unzweifelhaft in einem wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang mit der ursprünglichen Darlehensschuld und damit auch in einem ausreichenden mittelbaren Zusammenhang mit den dem Kläger vormals zuzurechnenden Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.
- 23** c) Nach den den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG wurde überdies der gesamte Erlös aus der Zwangsversteigerung des Mehrfamilienhauses dem Darlehenskonto der GbR gutgeschrieben und das seinerzeit aufgenommene Darlehen insoweit getilgt. Dadurch wurde dem Grundsatz des Vorrangs der Schuldentilgung in dem von der Senatsrechtsprechung geforderten Umfang (vgl. BFH-Urteil in BFHE 244, 442, BStBl II 2015, 635, Rz 23) genügt.
- 24** d) Zwischen den Beteiligten ist auch unstrittig, dass der Kläger nur im Umfang seiner vormaligen Beteiligung an der GbR in Anspruch genommen worden ist und mithin (nachträgliche) Schuldzinsen nur in dem Umfang selbst getragen hat, in dem er seinerzeit den objektiven Tatbestand des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erfüllt hatte. Auch insoweit ist den Vorgaben der Senatsrechtsprechung für die Geltendmachung nachträglicher Schuldzinsen durch Steuerpflichtige, die ihre ursprüngliche steuerbare Tätigkeit in gesellschaftsrechtlicher Verbundenheit ausgeübt haben (vgl. BFH-Urteil in BFHE 244, 442, BStBl II 2015, 635, Rz 26), genügt.
- 25** e) Fraglich ist allein, ob ein fortdauernder Veranlassungszusammenhang von nachträglichen Schuldzinsen mit früheren Einkünften i.S. des § 21 EStG auch dann noch angenommen werden kann, wenn der Steuerpflichtige zwar (rückständige) Schuldzinsen aufgrund einer Nachhaftung gemäß § 736 Abs. 2 BGB i.V.m. § 160 HGB letztendlich getragen hat, er aber andererseits noch vor seiner Inanspruchnahme als haftender (ehemaliger) Gesellschafter der GbR versucht hat, sich einer dahingehenden Verpflichtung durch Übertragung seines Gesellschaftsanteils --bei gleichzeitiger Verpflichtung des Käufers, ihn von Ansprüchen Dritter (insbesondere von Ansprüchen finanzierender Banken) im Innenverhältnis freizustellen-- zu entziehen. Denn grundsätzlich beinhaltet die Entscheidung des Steuerpflichtigen, seine Beteiligung an einer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielenden Personengesellschaft zu veräußern, auch den Entschluss, die Absicht zu einer (weiteren) Einkünfteerzielung für die Zukunft aufzugeben.
- 26** Der Streitfall wird jedoch von der Besonderheit geprägt, dass der Kläger seine "Fähigkeit", Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, für die Dauer der Nachhaftung von Gesetzes wegen --jedenfalls im Außenverhältnis-- nicht zu beschränken vermochte und mithin auch seine Absicht, solche Einkünfte zu erzielen, mit der Veräußerung seiner Beteiligung an der GbR (noch) nicht entfallen konnte. Das bedeutet:

- Eine Inanspruchnahme im Zuge der Nachhaftung für rückständige --d.h. auf den Zeitraum der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung entfallende-- Zinsen führt bei einem Steuerpflichtigen, der seine Beteiligung gerade zur Vermeidung einer persönlichen Haftung weiterveräußert hat, nur dann zu berücksichtigungsfähigem Aufwand, soweit er diesen selbst trägt.
- Gelingt es dem Steuerpflichtigen im Folgenden, einen Anspruch auf Haftungsfreistellung im Innenverhältnis gegenüber dem Käufer seines Gesellschaftsanteils durchzusetzen und hat er mithin den Aufwand nicht endgültig selbst getragen, sind in diesem Zusammenhang dem Steuerpflichtigen zurückgeflossene Beträge als Einnahmen --hier aus Vermietung und Verpachtung-- zu berücksichtigen (so zutreffend Wüllenkemper, Rückfluss von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, S. 32).
- Gelingt es dem Steuerpflichtigen indes --wie im Streitfall-- nicht, den Freistellungsanspruch durchzusetzen, verbleibt es dabei, dass endgültig von ihm getragener Aufwand als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen ist.

27 3. Die Sache ist spruchreif. Nach den nicht mit Revisionsrügen angegriffenen Feststellungen des FG im angefochtenen Urteil war in den an das Kreditinstitut im Streitjahr gezahlten Beträgen ein Schuldzinsenanteil in Höhe von 81.086,77 € enthalten, den der Kläger mit seinem in der mündlichen Verhandlung reduzierten Antrag geltend gemacht hat. Dieser vom FG zugesprochene Schuldzinsenbetrag ist bei den Einkünften des Klägers aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten zu berücksichtigen.

28 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de