

**Titel:**

**Gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen**

**Normenketten:**

BGB § 528, § 530, § 818 Abs. 2

AO § 180 Abs. 1 Nr. 2a

HGB § 255 Absatz 1

FGO § 115 Abs. 2, § 135 Abs. 3

**Schlagwort:**

Werbungskosten

**Rechtsmittelinstanzen:**

BFH München, Urteil vom 10.12.2019 – IX R 19/19

BFH München vom -- – IX R 19/19

**Weiterführende Hinweise:**

Revision zugelassen

**Fundstellen:**

EFG 2019, 1301

StEd 2019, 452

BeckRS 2019, 9658

LSK 2019, 9658

**Tenor**

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
3. Die Revision wird zugelassen.

**Tatbestand**

I.

1

Streitig ist die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen in Zusammenhang mit der Abwehr der Rückforderung eines Miteigentumsanteils an einem vermieteten Grundstück sowie weiterer Aufwendungen für Rechtsstreitigkeiten in Zusammenhang mit der Grundstücksgemeinschaft, jeweils als Sonderwerbungskosten.

2

Zwischen der Klägerin und deren Bruder (B.), dem Beigeladenen zu 2), sowie deren Mutter (M.), der Beigeladenen zu 1), besteht eine Erbengemeinschaft (zu 50% Beigeladene zu 1) und zu je 25% Klägerin und Beigeladener zu 2)). Diese umfasst nur noch das Objekt X (teilweise vermietetes Wohngebäude). Ferner waren die Beigeladene zu 1) (zu 50%) und die Klägerin sowie der Beigeladene zu 2) jeweils zu 25% Miteigentümer weiterer (ebenfalls teilweise vermieteter) Objekte (Objekt J und Objekt R).

3

Mit Überlassungs- und Erbteilübertragungsvertrag aus dem Jahr 1995 übertrug die Beigeladene zu 1) jeweils ein Viertel ihres Miteigentumsanteils am Objekt J. bzw. (im Wege der vorweggenommenen Erbfolge) jeweils ein Viertel ihres Erbanteils an dem (nur mehr aus dem Objekt X bestehenden) Nachlass auf die Klägerin und den Beigeladenen zu 2), letzteres unter Vorbehalt eines Quotennießbrauchs von 50%.

4

2009 widerrief die Beigeladene zu 1) gegenüber der Klägerin die Schenkung wegen groben Undanks und verlangte die Rückübertragung der Grundstücksanteile an dem Objekt J und X. In dem unter anderem wegen Rückübertragung des Miteigentumsanteils an dem Objekt X gegen die Klägerin geführten Zivilrechtsstreit der Beigeladenen zu 1) entschied das Oberlandesgericht (OLG) 2013, dass der Miteigentumsanteil an dem Objekt X von der Klägerin an die Beigeladene zu 1) wegen wirksamen Widerrufs der Schenkung aufzulassen und deren Eintragung im Grundbuch zu bewilligen sei. Die gegen das Urteil des OLG gerichtete Beschwerde der Klägerin wurde mit Beschluss des Bundesgerichtshofs (BGH) 2015 zurückgewiesen. 2015 wurde die Rückübertragung des Miteigentumsanteils an dem Objekt X im Grundbuch vollzogen.

## 5

In einem (weiteren) Rechtsstreit zwischen der Klägerin und dem Beigeladenen zu 2) wurde die Klägerin vom Landgericht (LG) 2013 dazu verurteilt, der Auszahlung von Beträgen aus Mietkonten für die Objekte X, J und R an den Beigeladenen zu 2) zuzustimmen. Gegenstand des Rechtsstreits war die Verteilung von Kontoguthaben aus den Mieteinnahmen der im Miteigentum befindlichen Objekte. Nach den Feststellungen des LG waren für die jeweiligen Konten die Klägerin und der Beigeladene zu 2) nur gemeinsam verfügungsbefugt. Die Klägerin hatte jedoch dem Beigeladenen zu 2) die Auszahlung von Kontoguthaben verweigert, trotz eines zuvor mit dem Beigeladenen zu 2) (im Rahmen eines weiteren Verfahrens vor dem LG) geschlossenen Vergleichs aus dem Jahr 2011. Die Berufung der Klägerin gegen das Urteil des LG aus dem Jahr 2013 wies das OLG (noch) in 2013 zurück.

## 6

In der für 2013 von der Klägerin für das Objekt X eingereichten Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung machte diese die anlässlich vorstehend genannter Rechtstreitigkeiten entstandenen gerichtlichen und außergerichtlichen Kosten bzw. gezahlte Zinsen als Sonderwerbungskosten geltend. Der Beklagte (das Finanzamt) berücksichtigte diese nicht.

## 7

Gegen die Versagung der Sonderwerbungskosten wandte sich die Klägerin mittels Einspruch. Der Einspruch blieb jedoch erfolglos.

## 8

Die Klägerin verfolgt ihr Begehren nunmehr mittels Klage.

## 9

Zur Begründung trägt sie vor, dass die Aufwendungen entstanden seien, um die Rückforderung des geschenkten Miteigentumsanteils an dem vermieteten Grundstück abzuwehren. Die Aufwendungen seien daher dadurch veranlasst, die Einkunftsquelle und damit die zukünftigen Einnahmen aus der Vermietungstätigkeit zu sichern. Dies begründe unzweifelhaft einen Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung nach § 21 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Dabei sei zu berücksichtigen, dass auch die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung des abnutzbaren Wirtschaftsgutes „Gebäude“ begrifflich zu den Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung gehörten (BFH-Beschluss vom 4. Juli 1990 GrS 1/89, BFHE 160, 466, BStBl II 1990, 830).

## 10

Aus der Rechtsprechung sei ferner abzuleiten, dass Aufwendungen des Eigentümers eines Grundstücks zur Abwehr von Rückgewähransprüchen zwar grundsätzlich nicht als sofort abzugsfähige Werbungskosten behandelt werden könnten (vgl. BFH-Urteile vom 9. September 1997 IX R 75/94, BFH/NV 1998, 310; vom 19. Dezember 2000 IX R 66/97, BFH/NV 2001, 769). Ausdrücklich offen gelassen habe der BFH dabei bisher, ob diese Aufwendungen als Anschaffungskosten im Rahmen der Absetzung für Abnutzung (AfA) anzusetzen seien. In dem BFH-Urteil vom 17. April 2007 (IX R 56/06, BFHE 218, 53, BStBl II 2007, 956) werde diese Rechtsfrage nunmehr ausdrücklich bejaht, so dass etwa die Aufwendungen des Erwerbers (Eigentümers) aufgrund einer Gläubigeranfechtung nach § 3 Absatz 2 AnfG als nachträgliche Anschaffungskosten zu behandeln seien. Nach diesen Grundsätzen könne auch im vorliegenden Fall eine Einordnung als (nachträgliche) Anschaffungskosten nicht abgelehnt werden. Entsprechend stellten auch Rückforderungsansprüche des Schenkers, unabhängig davon, ob sie auf § 528 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) oder § 530 BGB beruhten, eine Beschränkung bzw. Belastung des erworbenen bzw. bestehenden Eigentums an einem Grundstück dar, so dass die Kosten zur Beseitigung dieser Belastungen

wie Zahlungen zur Ablösung dinglicher Belastungen als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen der Abschreibung bei den Einkünften aus Vermietung zu berücksichtigen seien.

#### 11

Zivilrechtliche Unterschiede zwischen Ansprüchen nach dem Anfechtungsgesetz bzw. nach § 528 BGB, für deren Abwendung der BFH das Vorliegen von Anschaffungskosten wohl auch anerkannt habe, einerseits und § 530 BGB andererseits rechtfertigten keine abweichende Behandlung bei dem Ansatz als nachträgliche Anschaffungskosten, zumal die Möglichkeit des Widerrufs der Schenkung und des damit verbundenen Rückforderungsrechts ebenfalls eine - von Beginn an immanente - Einschränkung der Eigentümerposition des Beschenkten darstelle, deren Beseitigung Anschaffungskosten begründe (BGH-Urteil vom 17. Dezember 2009 XA ZR 6/09). Die Vermeidung des Verlustes des Vollrechts nach § 530 BGB könne nicht anders gewertet werden, wie die Beseitigung einzelner Belastungen oder aber Wertersatzzahlungen (etwa im Rahmen von § 528 BGB); andernfalls bestehe ein Wertungswiderspruch. Außerdem sei an sich auch bei einem Schenkungswiderruf nach § 530 BGB in bestimmten Fällen ein Wertersatz zu leisten, so dass auch dies keine andere Bewertung als bei Zahlungen zur Abwehr von Ansprüchen nach § 528 BGB rechtfertige. Dazu werde auch auf das BFH-Urteil vom 20. Juli 2018 (IX R 5/15) verwiesen, wonach Aufwendungen des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft aus der Einzahlung in die Kapitalrücklage zur Vermeidung einer Bürgschaftsinanspruchnahme zu nachträglichen Anschaffungskosten auf seine Beteiligung führe, wohl unabhängig davon, ob die Bürgschaft bereits im Erwerbszeitpunkt bestanden habe.

#### 12

Einer Wertung der Aufwendungen als nachträgliche Anschaffungskosten im Streitfall stehe auch nicht das Urteil des Finanzgerichts (FG) München (vom 21. April 2009 12 K 4210/06, EFG 2009, 1544) entgegen, in der eine Berücksichtigung von Aufwendungen als nachträgliche Anschaffungskosten in Zusammenhang mit der Abwehr von Restitutionsansprüchen nach dem Vermögensgesetz abgelehnt worden sei. Die Entscheidung erkläre sich einzig vor dem Hintergrund der Besonderheiten des § 10 Absatz 1 des Gesetzes über die Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark und die Kapitalneufestsetzung (DMBilG) und könne daher auf den hier vorliegenden Sachverhalt nicht übertragen werden.

#### 13

Dem Ansatz der entstandenen Aufwendungen als nachträgliche Anschaffungskosten stehe im Streitfall schließlich auch nicht entgegen, dass die Klägerin den Miteigentumsanteil ursprünglich unentgeltlich erworben habe. Anschaffungsnebenkosten und nachträgliche Anschaffungskosten könnten nach der Rechtsprechung des BFH auch hier vorliegen (BFH-Urteil vom 21. Juli 1992 IX R 72/90, BFHE 169, 317, BStBl II 1993, 486).

#### 14

Da die Klägerin den Schenkungswiderruf nicht habe abwenden können, seien die hier streitgegenständlichen Aufwendungen vergeblich gewesen. Nach BFH (Urteil vom 9. Mai 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 abzugsfähige Werbungskosten zu behandeln. Diese seien in dem Zeitpunkt als abzugsfähige Werbungskosten zu behandeln, in dem deutlich sei, dass es nicht mehr zur Verteilung als AfA kommen werde. Die hier entstandenen Aufwendungen seien daher als Sonderwerbungskosten (FG München-Urteile vom 5. August 1998 1 K 3099/96, EFG 1998, 1574; vom 29. August 2001 1 K 4846/99, EFG 2001, 1606) in 2013 zu behandeln. In 2013 sei die Rückübertragung des Miteigentumsanteils und damit die Vergeblichkeit der Aufwendungen nach der Entscheidung des OLG LG zu Lasten der Klägerin überwiegend wahrscheinlich gewesen. Eine Berücksichtigung dieser Aufwendungen als Werbungskosten sei auch vor dem Hintergrund des verfassungsrechtlich zu beachtenden objektiven Nettoprinzips geboten, da die Aufwendungen unzweifelhaft dazu gedient hätten, künftige Mieteinnahmen zu erhalten.

#### 15

Auch bei den Aufwendungen in Zusammenhang mit dem Rechtsstreit wegen der Auszahlung von Bankguthaben sei das erwerbsbezogene Veranlassungsprinzip für den Ansatz von Sonderwerbungskosten erfüllt. Es handele sich hier um Kosten, die durch die Beziehungen eines Miteigentümers zur Miteigentumsgemeinschaft entstanden seien, aus der die steuerpflichtigen Einkünfte stammten. Gerade Sonderwerbungskosten seien dadurch gekennzeichnet, dass diese durch die Beteiligung des

Gesellschafters oder Miteigentümers an der Gesellschaft bzw. Gemeinschaft veranlasst seien. Dazu gehörten selbstverständlich auch Aufwendungen in Zusammenhang mit einem Rechtsstreit unter den beteiligten Miteigentümern über die Aufteilung und Entnahmemöglichkeiten von Mieteinnahmen, da diese durch die Beteiligung und Einkunftserzielung veranlasst seien. Dies werde auch durch den BFH bestätigt (BFH-Urteil vom 7. Februar 1973 I R 215/72, BFHE 108, 353, BStBl II 1973, 493). Der Tatbestand der Einkünfteerzielung ende aus Sicht der steuerpflichtigen natürlichen Person nicht mit dem Zufluss der Einnahmen auf der Ebene der Gesamthand bzw. der Gemeinschaft, sondern erst mit dem Transfer des Überschusses in das Alleineigentum des Beteiligten. Entscheidend sei nach der Rechtsprechung des BFH, dass es sich um Kosten eines Rechtsstreits handle, die durch die Beziehungen des Steuerpflichtigen zu der Gesellschaft, aus der die Einkünfte stammten, veranlasst worden seien. Eine Begrenzung der Abzugsfähigkeit auf Rechtsstreitigkeiten in Zusammenhang mit der steuerlichen Einkünftezurechnung würde in vollständigem Widerspruch zu dieser BFH-Rechtsprechung und zur Definition der Sonderwerbungskosten des FG München stehen. Das Abzugsverbot könne folglich auch nicht damit gerechtfertigt werden, dass die Anwaltskosten nur mit der Mittelverwendung und nicht mit der Einkunftserzielung in Zusammenhang stünden (so auch FG Rheinland-Pfalz-Urteil vom 24. Januar 2013 6 K 1973/10, EFG 2013, 609). Obwohl sich die Aufwendungen niemals auf die Höhe der Einnahmen bzw. auf die Verteilung der Einkünfte ausgewirkt hätten, seien diese als Werbungskosten abzugsfähig.

## **16**

Die Klägerin beantragt,

den Bescheid für 2013 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom xx unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom xx dahingehend zu ändern, dass weitere Sonderwerbungskosten in Höhe von xx € berücksichtigt werden,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

## **17**

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen.

## **18**

Zur Begründung wird auf die Einspruchsentscheidung verwiesen. Es handle sich hier weder um Sonderwerbungskosten, vergebliche Aufwendungen noch um nachträgliche Anschaffungskosten. Das maßgeblich auslösende Moment im Streitfall sei der - im privaten Vermögensbereich anzusiedelnde - Streit über den Schenkungswiderruf der Mutter und die Angelegenheiten der Überschussverwendung, so dass ein Zusammenhang der strittigen Aufwendungen mit der Einkünfteerzielung nicht gegeben sei. Die Aufwendungen stellten auch keine nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung dar, da sie die begrifflichen Voraussetzungen des § 255 des Handelsgesetzbuchs (HGB) nicht erfüllten. Es gehe hier nicht um die Beseitigung (dinglicher) Beschränkungen von Eigentümerbefugnissen, wie in der Rechtsprechung vorausgesetzt, sondern um die Verhinderung des Entzugs der Verfügungsmacht.

## **19**

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts und des Vorbringens der Beteiligten wird auf die Akten des Finanzamts, die im Verfahren gewechselten Schriftsätze sowie auf das Protokoll über die mündliche Verhandlung Bezug genommen.

## **Entscheidungsgründe**

II.

## **20**

Die Klage ist unbegründet. Der Feststellungsbescheid vom xx in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom xx ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Absatz 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung [FGO]).

## **21**

1. Die Aufwendungen für die versuchte Abwehr des Schenkungswiderrufs nach § 530 BGB können im Streitjahr nicht als Werbungskosten nach § 9 des Einkommensteuergesetzes (EStG) bei den Einkünften aus

Vermietung und Verpachtung geltend gemacht werden. Dies gilt auch hinsichtlich des begehrten Ansatzes der Aufwendungen als vergebliche nachträgliche Anschaffungskosten.

## 22

a) Ein Abzug als sofort abziehbare Werbungskosten nach § 9 Absatz 1 Satz 1 EStG ist ausgeschlossen, da die Aufwendungen nicht durch die Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung veranlasst sind.

## 23

aa) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH, der sich der Senat anschließt, sind Werbungskosten alle Aufwendungen, die durch die Einkünfteerzielung veranlasst sind. Aufwendungen sind nur dann als durch eine Einkunftsart veranlasst anzusehen, wenn sie hierzu in einem steuerrechtlich anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Maßgebend dafür, ob ein solcher Zusammenhang besteht, ist zum einen die wertende Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen auslösenden Moments, zum anderen die Zuweisung dieses maßgebenden Besteuerungsgrundes zur einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre (BFH-Urteil vom 19. Dezember 2000 IX R 13/97, BFHE 194, 272, BStBl II 2001, 342 mit weiteren Nachweisen [m.w.N.]; BFH in BFH/NV 2001, 769).

## 24

Aufwendungen zur Abwehr von Gefahren für das der Einkünfteerzielung dienende Vermögen sind nach der Rechtsprechung des BFH mangels eines Veranlassungszusammenhangs mit der Einkünfteerzielung dann nicht als Werbungskosten im Sinne von § 9 Absatz 1 Satz 1 EStG abziehbar, wenn die Zugehörigkeit eines der Einkünfteerzielung dienenden Wirtschaftsgutes zum Vermögen des Steuerpflichtigen bedroht ist; denn in einem solchen Fall steht nicht die Absicht der Einkünfteerzielung, sondern die Beeinträchtigung des Vermögens des Steuerpflichtigen im Vordergrund. Ein Veranlassungszusammenhang von Abwehrkosten mit der Erzielung von Einkünften setzt voraus, dass die abzuwehrende Gefahr durch die Einkünfteerzielung begründet ist, wie z.B. durch die Verwendung eines Wirtschaftsguts zur Einkünfteerzielung (vgl. BFH-Urteile vom 11. Mai 1993 IX R 25/89, BFHE 171, 445, BStBl II 1993, 751; vom 10. Oktober 1995 VIII R 56/91, BFH/NV 1996, 304; vom 29. Juli 1997 IX R 89/94, BFHE 184, 80, BStBl II 1997, 772; vom 9. September 1997 IX R 75/94, BFH/NV 1998, 310; vom 19. Dezember 2000 IX R 13/97, BFHE 194, 172, BStBl II 2001, 342; BFH in BFH/NV 2001, 769; vom 17. August 2005 IX R 27/03, BFH/NV 2006, 270; vom 6. Oktober 2009 IX R 50/08, BFH/NV 2010, 622; vom 1. Oktober 2014 IX R 7/14, BFH/NV 2015, 327). Die vorstehenden Grundsätze zum Veranlassungsprinzip gelten entsprechend auch für Sonderwerbungskosten.

Prozesskosten teilen dabei grundsätzlich die einkommensteuerrechtliche Qualifikation der Aufwendungen, die Gegenstand des Prozesses waren (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. BFH-Urteile vom 1. Dezember 1987 IX R 134/83, BFHE 152, 237, BStBl II 1988, 431; vom 13. April 2010 VIII R 27/08, BFH/NV 2010, 2038; BFH-Beschluss vom 7. Mai 2015 IX B 146/14, BFH/NV 2015, 1088).

## 25

bb) Im Streitfall sind die Aufwendungen ausschließlich dadurch entstanden, dass die Klägerin versuchte, den aufgrund des Widerrufs der Schenkung des (weiteren) Miteigentumsanteils an dem Objekt X entstandenen Rückübertragungsanspruchs abzuwenden. Der Widerruf der Schenkung erfolgte dabei aus persönlichen Gründen der Beigeladenen zu 1). Die Aufwendungen sind gerade nicht durch die Verwendung des Grundstücks zur Einkünfteerzielung veranlasst gewesen. Es geht hier allein um Aufwendungen auf die im Rahmen der Überschusseinkunftsart der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung irrelevanten Vermögenssphäre (BFH-Urteil in BFHE 171, 445, BStBl II 1993, 751).

## 26

Auch wenn die streitgegenständlichen Aufwendungen mittelbar zugleich bewirken sollten, das vermietete Objekt bei einem - nach einer erfolgreichen Abwendung des Widerrufs der Schenkung dann weiterhin - höheren Miteigentumsanteil auch zukünftig in einem höheren Umfang für Zwecke der Einkünfteerzielung aus Vermietung und Verpachtung nutzen zu können, führt dies nicht zur Berücksichtigungsfähigkeit als Werbungskosten, da auch dann die Aufwendungen (allein) auf die Abwehr von Gefahren für das der Einkünfteerzielung dienende Vermögen gerichtet waren. Ein hinreichender wirtschaftlicher Zusammenhang der Zahlungen mit der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung lässt sich damit nach der ständigen Rechtsprechung des BFH nicht begründen.

## 27

b) Im Streitfall kommt auch eine Berücksichtigung als vergebliche nachträgliche Anschaffungskosten nicht in Betracht. Die geltend gemachten Aufwendungen stellen bereits begrifflich keine (nachträglichen) Anschaffungskosten dar.

## 28

aa) Welche Aufwendungen zu den Anschaffungskosten zählen, bestimmt sich für die steuerrechtliche Beurteilung und insbesondere auch für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 255 Absatz 1 HGB (vgl. BFH-Urteil vom 9. Juli 2013 IX R 43/11, BFHE 242, 51, BStBl II 2014, 878 m.w.N.). Danach sind Anschaffungskosten diejenigen Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, ferner die Nebenkosten und nachträglichen Anschaffungskosten (BFH-Urteil vom 10. Oktober 2018 IX R 1/17, BFH/NV 2019, 232).

## 29

Erwerben bedeutet nach der Rechtsprechung des BFH das Überführen eines Gegenstandes von der fremden in die eigene wirtschaftliche Verfügungsmacht (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 22. August 1966 GrS 2/66, BFHE 86, 792, BStBl III 1966, 672; BFH-Urteil vom 21. Juli 1992 IX R 14/89, BFHE 169, 313, BStBl II 1993, 484; BFH-Urteil vom 29. Juli 1997 IX R 89/94, BFHE 184, 80, BStBl II 1997, 772; BFH in BFHE 218, 53, BStBl II 2007, 956; BFH-Urteil vom 9. Juli 2013 IX R 43/11, BFHE 242, 51, BStBl II 2014, 878 m.w.N.). Nicht entscheidend ist, ob die Kosten bereits vor oder im Zeitpunkt des Erwerbs oder erst im Anschluss hieran als Folgekosten des Erwerbsvorgangs entstehen (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 12. Juni 1978 GrS 1/77, BFHE 125, 516, BStBl II 1978, 620; BFH-Urteil vom 3. Juli 1997 III R 114/95, BFHE 183, 504, BStBl II 1997, 811; BFH-Urteil vom 9. Juli 2013 IX R 43/11, BFHE 242, 51, BStBl II 2014, 878 m.w.N.). Ausgerichtet sein müssen diese aber immer auf etwas „Zusätzliches“ (im Sinne der Herstellung oder Erweiterung eines Wirtschaftsguts oder dessen Benutzbarkeit bzw. bei Anschaffungsnebenkosten im Sinne der Begründung der „Betriebsbereitschaft“). Für die Zuordnung entstandener Kosten zu (nachträglichen) Anschaffungskosten ist ein bloß kausaler oder zeitlicher Zusammenhang mit der Anschaffung nicht ausreichend. Es bedarf vielmehr auch einer entsprechenden Zweckbestimmung (sog. finaler Anschaffungskostenbegriff; vgl. BFH-Urteil vom 7. Juni 2018 IV R 37/15, BFH/NV 2018, 1082).

## 30

Nachträgliche Anschaffungskosten (in Form von Ablösezahlungen) kommen etwa dann in Betracht, wenn einem Dritten ein dingliches Recht an einem Grundstück zusteht, und der Eigentümer das dingliche Recht ablöst. Dies gilt jedoch nur dann, wenn durch das dingliche Recht die Befugnisse des Eigentümers im Sinne von § 903 BGB, wozu u.a. das Recht auf Nutzung des Vermögensgegenstandes 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 (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 21. Juli 1992 IX R 14/89, BFHE 169, 313, BStBl II 1993, 484; vom 15. Dezember 1992 IX R 323/87, BFHE 169, 386, BStBl II 1993, 488; vom 6. Juli 1993 IX R 112/88, BFHE 171, 530, BStBl II 1993, 429; vom 29. Juli 1997 IX R 89/94, BFHE 184, 80, BStBl II 1997, 772; vom 7. Juni 2018 IV R 37/15, BFH/NV 2018, 1082; BFH-Beschluss vom 30. Oktober 2008 I B 219/07, nicht veröffentlicht, zit. nach juris).

## 31

Mit, von der Klägerin zitiertem, Urteil vom 17. April 2007 (IX R 56/06, BFHE 218, 53, BStBl II 2007, 956) hat der BFH entschieden, dass auch Aufwendungen zur Befriedigung eines Kaufvertrags nach § 3 Absatz 2 des Anfechtungsgesetzes (AnfG) 1999 anfechtenden Gläubigers nachträgliche Anschaffungskosten sein können. Dies ergebe sich unmittelbar aufgrund der Anfechtung nach Maßgabe des § 11 des AnfG 1999. Danach müsse sich der Erwerber aufgrund einer (erfolgreichen) Gläubigeranfechtung gemäß § 3 Absatz 2 AnfG so behandeln lassen, als gehöre der durch die angefochtene Rechtshandlung erlangte Gegenstand noch zum Vermögen des Schuldners; infolgedessen müsse er bei Unmöglichkeit der Herausgabe unter bestimmten Voraussetzungen Wertersatz leisten. Die Anfechtungstatbestände und die daraus folgenden Ansprüche schränken damit den Inhalt des vom Anfechtungsgegner erworbenen Eigentums ein. Die Zahlungen zur Beseitigung dieser Eigentumseinschränkungen dienen ebenso dem Vollerwerb der Eigentümerstellung nach § 903 BGB wie entsprechende Zahlungen zur Ablösung dinglicher Belastungen und seien deshalb wie solche Ablösezahlungen als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen der AfA bei den Werbungskosten der streitigen Vermietungseinkünfte zu berücksichtigen. Für Zahlungen nach § 528 BGB bei Rückforderung einer Schenkung wegen Verarmung des Schenkers hat der BFH die Frage

nach einer Berücksichtigungsfähigkeit dieser als (nachträgliche) Anschaffungskosten bisher offengelassen (vgl. auch BFH-Urteil vom 19. Dezember 2000 IX R 66/97, BFH/NV 2001, 769).

### 32

bb) Im Streitfall hat die Klägerin den Erb- bzw. Miteigentumsanteil, der Gegenstand des Schenkungswiderrufs war, bereits vor Entstehen der geltend gemachten Aufwendungen ohne weitere Belastung bzw. Beschränkung unentgeltlich im Wege der Schenkung erhalten. Der Erwerbsvorgang war zu der Zeit bereits abgeschlossen. Dies gilt jedenfalls, soweit der im Wege der Schenkung erworbene Erbanteil und damit, da einziger Gegenstand der Erbengemeinschaft, der erworbene Miteigentumsanteil an dem Objekt nicht mit dem zugunsten der Beigeladenen zu 1) bestehenden Quotennießbrauch belastet war. Da aber die hier streitgegenständlichen Aufwendungen nicht auf die Beseitigung dieses Nießbrauchs gerichtet waren, fehlt auch insoweit ein Erwerbselement.

### 33

Die hier streitgegenständlichen Aufwendungen sind damit insgesamt nicht auf eine Erweiterung der Rechtsposition gerichtet, die die Klägerin zum Zeitpunkt des Entstehens dieser bereits innehatte. Es ging hier vielmehr um den Erhalt der Eigentümerposition als solcher. Die beabsichtigte Verhinderung des Verlustes eines Teils des (Mit-) Eigentums stellt bereits begrifflich keine (vergebliche) Anschaffung dar.

### 34

Eine andere Bewertung folgt auch nicht aus dem Verweis der Klägerin auf das Urteil des BFH vom 17. April 2007 (IX R 56/06, BFHE 218, 53, BStBl II 2007, 956), wonach Aufwendungen aufgrund der Anfechtung eines Kaufvertrages nach dem Anfechtungsgesetz als nachträgliche Anschaffungskosten anerkannt wurden. Die Anfechtungstatbestände und daraus folgenden Ansprüche schränken nach dem Urteil des BFH (von vornherein) den Inhalt des erworbenen Eigentums ein. Zahlungen zur Beseitigung dessen dienen daher der Beseitigung der Eigentümerbeschränkungen. Im Streitfall geht es jedoch um die Verhinderung des Widerrufs der Schenkung eines Miteigentumsanteils an einer Liegenschaft wegen groben Undanks nach § 530 BGB. Dies ist nicht bereits, wie ein Anfechtungstatbestand nach dem Anfechtungsgesetz, dem Erwerbssakt von Beginn an immanent und folglich als eine, bei späterer Geltendmachung, mit nachträglichen Zahlungen eventuell beseitigbare (mindestens wirtschaftliche) Beeinträchtigung der Eigentümerposition anzusehen. Ein Widerruf der Schenkung nach § 530 BGB ist vielmehr ein eigenständiger Tatbestand, der zum Wegfall der zunächst in vollem Umfang erworbenen Eigentümerposition führen kann, nicht aber Aufwendungen in Zusammenhang damit den Charakter nachträglicher Anschaffungskosten geben kann. Es fehlt (auch) insoweit an einem Erwerbselement.

### 35

Selbst wenn man aus dem Urteil des BFH vom 17. April 2007 (in BFHE 218, 53, BStBl II 2007, 956) eine gewisse Gleichstellung von Zahlungen in Erfüllung von Ansprüchen nach dem Anfechtungsgesetz und Zahlungen aufgrund von Rückforderungsansprüchen nach § 528 BGB (wegen Verarmung des Schenkers) ableiten würde, bestehen entscheidungserhebliche Unterschiede zu der hier streitgegenständlichen Konstellation. Wird ein schuldrechtlicher Anspruch nach § 530 BGB geltend gemacht, so kann dieser grundsätzlich nur dadurch erfüllt werden, dass der Gegenstand der Schenkung in Gänze in natura herausgegeben wird, es sei denn die Herausgabe ist unmöglich geworden (§ 818 Absatz 2 BGB). Ein schuldrechtlicher Anspruch nach § 528 BGB besteht dagegen nur, „soweit“ dies zur Deckung des Unterhalts erforderlich ist, und ist damit (bereits) auf der Primärebene auf Wertersatz ausgerichtet (vgl. dazu BGH-Urteil vom 17. Dezember 2009 XA ZR 6/09, nicht veröffentlicht, zitiert nach juris). Zu einer Rückübertragung des geschenkten Gegenstandes ist der Beschenkte danach nicht verpflichtet. Mit Bezug auf den im Streitfall maßgeblichen Anspruch nach § 530 BGB besteht daher ein relevanter Unterschied zu § 528 BGB dahingehend, als es bei § 530 BGB um die jeweilige Eigentums- bzw. Rechtsposition an dem Gegenstand geht, während § 528 BGB - wie auch § 11 AnfG - nicht darauf, sondern auf den Ausgleich von Vermögensverhältnissen abstellt, wodurch eine Schenkung bei wirtschaftlicher Betrachtung nachträglich den Charakter eines (teil-) entgeltlichen Anschaffungsgeschäftes erhalten kann, wenn der Beschenkte bzw. Anfechtungsgegner nachträglich „zahlen“ muss.

### 36

Soweit die Klägerin darauf verweist, dass die Vermeidung des Verlustes des Vollrechts aufgrund Vollzugs des Widerrufs nach § 530 BGB nicht anders gewertet werden könne, wie die Beseitigung einzelner Belastungen oder aber Wertersatzzahlungen, führt auch dies zu keiner anderen Bewertung. Maßgeblicher

Ausgangspunkt ist der Begriff der Anschaffungskosten und dem diesem notwendigerweise immanenten Erwerbselement. Ein solches kann in den Fällen des § 528 BGB gegeben sein, in denen durch Zahlung eines (teilweisen) Wertersatzes ein zunächst unentgeltliches Rechtsgeschäft aus gesetzlich vorgesehenen Gründen (wegen Verarmung des Schenkers) (nachträglich) den Charakter eines (teil-)entgeltlichen Rechtsgeschäfts erlangt; darin kann (möglicherweise) ein (nachträgliche) Anschaffungskosten begründendes Erwerbselement gesehen werden. Anderes gilt aber (jedenfalls) für den Rückübertragungsanspruch nach Widerruf einer Schenkung nach § 530 BGB. Hierdurch wird das unentgeltliche Rechtsgeschäft rückgängig gemacht. Ein Wertersatz kommt hier nur (auf der sekundärrechtlichen) Ebene in Betracht, wenn eine Herausgabe (etwa wegen Untergangs des herauszugebenden Gegenstandes) unmöglich ist (§ 531 Absatz 2 BGB, § 818 BGB). Eine Differenzierung zwischen diesen Konstellationen, sofern überhaupt, was bisher auch seitens des BFH offengelassen wurde, in den Fällen der Erfüllung eines Anspruchs nach § 528 BGB überhaupt Anschaffungskosten gesehen werden können, wäre damit Ausfluss einer konsequenten und insoweit widerspruchsfreien Anwendung des Anschaffungskostenbegriffs.

### **37**

Auch der Verweis der Klägerin auf das Urteil des BFH vom 20. Juli 2018 (IX R 5/15, BFHE 262, 135, BStBl II 2019, 194) zu § 17 EStG führt zu keinem anderen Ergebnis. Dies gilt - unabhängig davon, dass diese Entscheidung zu Gewinneinkünften ergangen ist, bei denen auch die Vermögenssphäre als solche Berücksichtigung findet - schon deswegen, weil der Zuzahlung eines Gesellschafters in die Kapitalrücklage der GmbH ein Erwerbselement dergestalt innewohnt, als, gesellschaftsrechtlich veranlasst, Eigenkapital, d.h. ein „weiteres Entgelt“ für den Gesellschaftersanteil geleistet wurde. Im Streitfall fehlt es gerade, wie vorstehend ausgeführt, an einem solchen Erwerbselement.

### **38**

2. Auch eine Berücksichtigung der weiteren, geltend gemachten Aufwendungen in Zusammenhang mit der Auszahlung von Guthaben der Mietkonten als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist ausgeschlossen.

### **39**

Es handelt sich auch insoweit um Aufwendungen, die nicht mit der Einkünfteerzielung in Zusammenhang stehen, sondern ausschließlich mit der Verwendung und Verteilung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Gegenstand des Rechtsstreits, der zu den streitgegenständlichen Aufwendungen sowie dem Verzugsschaden führte, waren die genauen Modalitäten des vollstreckbaren, gerichtlichen Vergleichs aus dem Jahr 2011, der die Verwendung der Guthaben auf den für die einzelnen Vermietungsobjekte geführten Konten zum Gegenstand hatte. Auslösendes Moment für die hier streitgegenständlichen Aufwendungen war damit nicht die Einkünfteerzielungstätigkeit „Vermietung und Verpachtung“.

### **40**

Der Verweis der Klägerin auf das Urteil des BFH vom 7. Februar 1973 (I R 215/72), wonach Kosten eines Zivilprozesses, den ein Nießbraucher am Gewinnbezugsrecht eines OHG-Anteils gegen Gesellschafter der OHG führt, Sonderbetriebsausgaben des Nießbrauchers sein können, ändert an der vorstehenden Bewertung nichts. Das Urteil ist zu den gewerblichen Gewinneinkünften ergangen, bei denen Rechtsbeziehungen zwischen Mitunternehmern für Betriebsvermögen relevant sein und daher dadurch veranlasste Aufwendungen (Sonder-) Betriebsausgabencharakter haben können. Zudem sind die Aufwendungen, die Gegenstand des Urteils des BFH vom 7. Februar 1973 waren, aufgrund der Stellung als Nießbraucher und damit konkret in Ausfluss der Einkünfteerzielungstätigkeit entstanden. Im Streitfall geht es dagegen nicht um die Durchsetzung von Rechten aufgrund der Position der Klägerin als Vermieterin, sondern um die Geltendmachung von Rechtspositionen bezüglich der erzielten Mieteinnahmen (unter den Vermietern).

### **41**

Auch die Bezugnahme der Klägerin auf das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 24. Januar 2013 (6 K 1973/10), wonach die Veruntreuung der Instandhaltungsrücklage durch den Hausverwalter eines vermieteten Objekts zu Werbungskosten führen kann, führt zu keiner anderen Bewertung. Es geht in diesem Urteil - anders als im Streitfall - gerade nicht um die Ebene der Verwendung der Mieteinkünfte nach Abschluss der Erzielung dieser, sondern um den Zeitpunkt des Abflusses von konkret durch die Vermietungstätigkeit veranlasster Aufwendungen.

**42**

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Absatz 1 FGO. Da die Beigeladenen keine Sachanträge gestellt haben, können ihnen keine Kosten auferlegt werden (§ 135 Absatz 3 FGO). Die Beigeladenen können zudem keine Erstattung ihrer außergerichtlichen Kosten verlangen (vgl. § 139 Absatz 4 FGO).

**43**

4. Die Revision war zur Fortbildung des Rechts zuzulassen (§ 115 Absatz 2 FGO). Es ist bisher nicht höchstrichterlich entschieden, ob Zahlungen in Zusammenhang mit § 530 BGB nachträgliche Anschaffungskosten begründen können.