Urteil vom 21. November 2013, IX R 12/12

"Aufgabeaufwendungen" als vergebliche Werbungskosten

BFH IX. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 2, EStG VZ 2005

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 12. September 2011, Az: 5 K 5283/07

Leitsätze

NV: Das für eine Entlassung aus der Haftung gegenüber einem Darlehensgläubiger geleistete Entgelt kann als vergebliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar sein, wenn es der Steuerpflichtige aufwendet, um sich aus einer gescheiterten Immobilieninvestition zu lösen und so die Höhe der vergeblich aufgewendeten Kosten zu begrenzen.

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine 1990 gegründete Gesellschaft bürgerlichen Rechts; Gegenstand ihres Unternehmens ist die Bebauung, Verwaltung und Verwertung eines in X belegenen Grundstücks. Der Beigeladene und Revisionskläger (Beigeladener) war im Streitjahr (2005) als Gesellschafter mit einem Anteil von 20 % an der Klägerin beteiligt.

2 Unter dem 1. September 1993 schlossen die Gesellschafter der Klägerin einen Darlehensvertrag zur Finanzierung der Herstellungskosten eines auf dem Grundstück geplanten Immobilienobjekts ab. Zu Beginn des Streitjahres nahm der Beigeladene mit der Darlehensgläubigerin Verhandlungen über eine "vergleichsweise Regelung" bezüglich des aufgenommenen Darlehens auf, da die Klägerin die fälligen Annuitäten zu diesem Zeitpunkt nicht mehr leisten konnte. Die offenen Forderungen aus dem Darlehensvertrag beliefen sich zu diesem Zeitpunkt auf 11.034.143 €.

3 Im Rahmen einer im März des Streitjahres unterzeichneten Vereinbarung einigten sich der Beigeladene und die Darlehensgläubigerin dahin, dass der Beigeladene gegen eine Zahlung von 625.000 € aus dem Darlehensvertrag entlassen werden sollte; die Rückstände an fälligen Zinsen aus dem Darlehen beliefen sich per 31. März 2005 noch auf über 1.000.000 €. Zugleich verpflichtete sich der Beigeladene, bei einem freihändigen, mit Billigung der Darlehensgläubigerin zustande kommenden Verkauf der Immobilie mitzuwirken. Im Gegenzug verpflichtete sich die Darlehensgläubigerin, die noch offene Forderung aus dem Darlehen nicht mehr gegenüber dem Beigeladenen geltend zu machen. Die Erklärung sollte auch dann wirksam bleiben, wenn ohne Verschulden des Beigeladenen ein Kaufvertrag nicht zustande kommen oder vollzogen werden sollte. Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 19. Juli 2005 wurde das Grundstück veräußert.

4 Im Rahmen ihrer Erklärung über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Streitjahr machte die Klägerin die Zahlung in Höhe von 625.000 € als Sonderwerbungskosten des Beigeladenen mit dem Hinweis geltend, die Aufwendungen stünden im Zusammenhang mit dem zur Finanzierung des Immobilienobjekts aufgenommenen Darlehen und seien übernommen worden, um sich aus dem notleidenden Engagement zu lösen.

5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) lehnte die Berücksichtigung der geltend gemachten Sonderwerbungskosten im Feststellungsbescheid vom 2. November 2006, zuletzt geändert durch Bescheid vom 8. Mai 2007, ab. Der hiergegen gerichtete Einspruch hatte keinen Erfolg. Das FA verwies darauf, dass der Beigeladene der Darlehensgläubigerin im Zusammenhang mit der Zahlung das Versprechen gegeben habe, am Verkauf der Immobilie mitzuwirken. Die Zahlung sei nicht auf die Schuldzinsen erfolgt und entspreche einer Vorfälligkeitsentschädigung. Sie sei lediglich erfolgt, damit der Beigeladene aus der Haftung für das Darlehen

entlassen werde. Es fehle daher der erforderliche objektive Zusammenhang der Aufwendungen mit angestrebten Einnahmen.

6 Das Finanzgericht (FG) wies die hiergegen gerichtete Klage ab. Es vertrat die Auffassung, dass die vom Beigeladenen getragenen Aufwendungen nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden könnten, weil der ursprüngliche Zuordnungszusammenhang mit der Erzielung steuerbarer Einnahmen unterbrochen worden sei. Die Zahlung für die Entlassung aus der Haftung hinsichtlich des (grundsätzlich der Einkünfteerzielung dienenden) Darlehens sei nicht den früheren Einnahmen aus der Vermietung des Grundstücks, sondern dem unmittelbar nachfolgenden Veräußerungsvorgang zuzurechnen. Der Beigeladene habe seine Leistung nicht aufgrund des Darlehensvertrages, sondern aufgrund einer neuen, mit der Darlehensgläubigerin abgeschlossenen Vertragsgrundlage erbracht. Denn die Leistung habe nach dem erkennbaren Willen der Beteiligten dazu gedient, die Darlehensgläubigerin zur Auflösung des Darlehensvertrages zu bewegen.

7 Mit ihrer Revision verfolgen die Klägerin und der Beigeladene ihr Begehren nach Berücksichtigung der geltend gemachten Aufwendungen als Sonderwerbungskosten bei den gesondert und einheitlich festgestellten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung weiter. Sie vertreten die Auffassung, das FG habe seine Sachaufklärungspflicht verletzt, indem es entgegen den mit der Klage vorgelegten Unterlagen nicht berücksichtigt habe, dass die streitgegenständliche Zahlung in voller Höhe als Zinszahlung geleistet worden sei. Entgegen der Auffassung des FG bestehe ferner ein Veranlassungszusammenhang zwischen der geleisteten Zahlung und den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, selbst wenn man die Leistung als "vergebliche" Werbungskosten einstufen müsste. Der Beigeladene habe die Aufwendungen auf sich genommen, um sein gescheitertes Investment betragsmäßig zu beschränken. Die Vereinbarungen über die Enthaftung des Beigeladenen gegenüber der Darlehensgläubigerin und die dieser Vereinbarung zu Grunde liegende Zahlung zur Ablösung des Darlehens sei im Übrigen ausdrücklich ohne die Bedingung, dass es zu einem Verkauf des Objekts kommen müsse, erfolgt. Mithin könne die Vereinbarung nicht, wie das FA annehme, in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der im Juli des Streitjahres erfolgten Veräußerung des Grundstücks stehen. Zu Unrecht sehe das FG in der Leistung des Beigeladenen eine Vorfälligkeitsentschädigung i.S. des § 490 Abs. 2 Satz 3 des Bürgerlichen Gesetzbuches. Doch selbst wenn von einer mit der Vorfälligkeitsentschädigung vergleichbaren Zahlung ausgegangen werde, sei die Leistung als Aufwand bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen.

8 Die Klägerin sowie der Beigeladene beantragen sinngemäß,
das Urteil des FG aufzuheben und den Feststellungsbescheid vom 8. Mai 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 9. Juli 2007 dahin zu ändern, dass Sonderwerbungskosten in Höhe von 625.000 € für den Beigeladenen anerkannt werden.

9 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

10 Das FA vertritt die Auffassung, das FG sei zu Recht zu dem Schluss gekommen, dass die von dem Beigeladenen geleistete Zahlung nicht durch seine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung veranlasst gewesen sei. Vielmehr bestehe ein konkreter Zusammenhang zwischen der Zahlung und dem späteren Verkauf der Immobilie, da der Beigeladene mit der Vereinbarung vom März des Streitjahres seine Zustimmung zur Mitwirkung am Verkauf des Immobilienobjekts erteilt habe. Die Leistung des Beigeladenen entspreche einer Vorfälligkeitsentschädigung, deren Abzug als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach ständiger Rechtsprechung nicht in Betracht komme.

Entscheidungsgründe

11 II. Die Revision ist begründet. Sie führt nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Stattgabe der Klage.

12 1. Werbungskosten sind nach § 9 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen, die gemäß § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG bei der Einkunftsart abzuziehen sind, bei der sie erwachsen. Auch "vergebliche" Aufwendungen können als Werbungskosten abziehbar sein, wenn der Steuerpflichtige --nachdem er das Scheitern seiner Investition erkannt hat-- etwas aufwendet, um sich aus der vertraglichen Verbindung zu lösen und damit die Einkünfteerzielung zu beenden. Der durch die Absicht der Einkünfteerzielung begründete Veranlassungszusammenhang wirkt fort, solange er nicht durch eine neue --einkommensteuerlich relevante oder irrelevante-- Veranlassung überlagert wird (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs

vom 7. Juni 2006 IX R 45/05, BFHE 214, 176, BStBl II 2006, 803; vom 15. November 2005 IX R 3/04, BFHE 212, 45, BStBl II 2006, 258, jeweils m.w.N.).

13 2. Nach diesen Maßstäben ist die von dem Beigeladenen geleistete Zahlung als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen. Dem Beigeladenen ist Aufwand in Höhe von 625.000 € entstanden, um die im Kauf des Immobilienobjekts liegende gescheiterte Investition zu beenden und so die Höhe der vergeblich aufgewendeten Kosten --der als Werbungskosten grundsätzlich berücksichtigungsfähige rückständige Zinsaufwand aus dem zur Finanzierung der Herstellungskosten der Immobilie aufgenommenen Darlehen belief sich zu diesem Zeitpunkt auf über 1.000.000 €-- zu begrenzen. Vor diesem Hintergrund bedarf es --entgegen der Auffassung des FA-- auch keiner Prüfung, in welchem Verhältnis die Darlehensgläubigerin die geleistete Zahlung auf Zinsschuld und/oder Darlehensschuld verrechnet hat.

14 Entgegen der Auffassung des FG wird dieser --unzweifelhaft bestehende-- Veranlassungszusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht durch den Umstand überlagert, dass der Beigeladene im Rahmen der mit der Darlehensgläubigerin getroffenen Vereinbarung die Verpflichtung eingegangen ist, bei einer Veräußerung des Immobilienobjekts mitzuwirken. Denn die spätere, zu diesem Zeitpunkt allenfalls beabsichtigte Veräußerung der Immobilie steht vorliegend in keiner Beziehung zu den im Streitfall zu beurteilenden Aufwendungen.

15 3. Da das angefochtene Urteil diesen Grundsätzen nicht entspricht, ist es aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der Klage ist stattzugeben. Die der Höhe nach unstreitigen Aufwendungen von 625.000 € sind als weitere (Sonder-)Werbungskosten des Beigeladenen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Klägerin zu berücksichtigen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de