Urteil vom 20. Juni 2012, IX R 67/10

Nachträgliche Schuldzinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung - Gewinnermittlung im Rahmen des § 23 EStG erfolgt zeitpunktbezogen

BFH IX. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 1 S 1, EStG § 17, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 23 Abs 1 S 1 Nr 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 30. Juni 2010, Az: 13 K 136/07

Leitsätze

Schuldzinsen, die auf Verbindlichkeiten entfallen, welche der Finanzierung von Anschaffungskosten eines zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzten Wohngrundstücks dienten, können auch nach einer gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG steuerbaren Veräußerung der Immobilie weiter als (nachträgliche) Werbungskosten abgezogen werden, wenn und soweit die Verbindlichkeiten durch den Veräußerungserlös nicht getilgt werden können .

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute und wurden im Streitjahr 2004 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erwarb mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 17. Juni 1994 ein Wohngebäude, um damit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen; die Anschaffungskosten des Objekts betrugen (einschließlich der Anschaffungsnebenkosten) 1.841.235 €. Von diesen Kosten finanzierte der Kläger einen Teilbetrag in Höhe von 1.457.181,86 € über Darlehen der Volksbank X.

2 Der Kläger veräußerte das Objekt mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 14. Mai 2001; dabei erzielte er einen Veräußerungspreis in Höhe von 1.073.712 €. Unter Berücksichtigung der Veräußerungskosten ergab sich nach den gemäß § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) bindenden Feststellungen des Finanzgerichts (FG) ein Veräußerungsverlust i.S. des § 23 Abs. 3 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von 792.432 €, den der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erstmals für den Veranlagungszeitraum 2001 nach § 10d Abs. 4 EStG gesondert feststellte. Der Kläger hat in den Jahren 2004 und 2005 nachträgliche Einkünfte aus dem Objekt in Gestalt verspätet geleisteter rückständiger Mieteinnahmen erzielt.

3 Der aus der Veräußerung des Objekts erzielte Erlös reichte nicht aus, um die im Veräußerungszeitpunkt noch bestehenden Darlehen abzulösen; das ausschließlich zum Erwerb der Immobilie aufgenommene Darlehen der Volksbank X valutierte im Zeitpunkt der Veräußerung noch mit 534.075 €. Für die --nach vollständiger Verwendung des Veräußerungserlöses zur Schuldentilgung-- noch verbliebene Darlehensschuld wandte der Kläger im Streitjahr 2004 Schuldzinsen in Höhe von 21.135 € auf, die er in seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend machte.

4 Das FA berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr die vom Kläger aufgewendeten Schuldzinsen nicht als Werbungskosten im Rahmen des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Der hiergegen gerichtete Einspruch der Kläger, mit dem sie weiterhin die Berücksichtigung der erklärten Schuldzinsen begehrten, hatte keinen Erfolg.

5 Das FG wies die Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1052 genannten Gründen ab.

6 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Sie vertreten die Auffassung, dass die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur eingeschränkten Berücksichtigung nachträglicher Schuldzinsen mit Blick auf die erweiterte Besteuerung von Wertsteigerungen im Privatvermögen seit dem Erlass des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) nicht mehr

aufrecht zu halten sei; denn das insoweit in der Rechtsprechung bemühte Argument, ein nicht steuerbarer Veräußerungsvorgang überlagere einen ursprünglich gegebenen Veranlassungszusammenhang zur Einkünfteerzielung, sei nicht mehr tragfähig, wenn der Veräußerungsvorgang selbst grundsätzlich steuerpflichtig sei. Dies habe im Übrigen auch der BFH in seinem Urteil vom 16. März 2010 VIII R 20/08 (BFHE 229, 151, BStBl II 2010, 787) zu den insoweit vergleichbaren Einkünften aus Kapitalvermögen aus einer wesentlichen Beteiligung i.S. des § 17 EStG so gesehen und seine diesbezügliche Rechtsprechung geändert. Während die frühere Rechtsprechung eine gewisse "Korrespondenz" zwischen der weitgehenden Verschonung von Veräußerungsgewinnen im privaten Vermögensbereich und einem Abzugsverbot für nachträgliche Finanzierungsaufwendungen gesehen habe, lasse sich nun umgekehrt aus dem BFH-Urteil in BFHE 229, 151, BStBl II 2010, 787 ableiten, dass die gesetzgeberische Entscheidung, Veräußerungsgewinne im Privatvermögen weitgehend der Besteuerung zu unterwerfen, auch zum Abzug nachträglicher Finanzierungsaufwendungen führen müsse. Soweit der Gesetzgeber mit den gesetzlichen Änderungen durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 im Anwendungsbereich des § 23 EStG eine erweiterte Steuerverstrickung eingeführt habe, würden Steuerpflichtige, die Grundstücke aus ihrem Privatvermögen steuerpflichtig veräußern, durch die Versagung des Abzugs nachträglich entstehende Finanzierungskosten schlechter gestellt als Steuerpflichtige, die Grundstücke aus ihrem Betriebsvermögen veräußern. Daher müsse --jedenfalls soweit die Steuerverstrickung reiche-- ein nachträglicher Schuldzinsenabzug zulässig sein. Zu Unrecht habe das FG überdies an der --in der früheren höchstrichterlichen Rechtsprechung so vertretenen-- unterschiedlichen Behandlung von Überschuss- und Gewinneinkünften festgehalten. Maßgeblich sei nach der neueren BFH-Rechtsprechung nicht mehr alleine die Zuordnung des zur Einkünfteerzielung verwendeten Vermögens zum betrieblichen oder privaten Bereich, sondern die Frage, ob Wertveränderungen dieses Vermögens dem Besteuerungszugriff unterliegen. Schließlich habe das FG auch § 24 Nr. 2 EStG fehlerhaft ausgelegt. Der genannten Norm sei nicht zu entnehmen, dass der Betriebsaufgabe einerseits und der Aufgabe des Kapitalvermögens oder der Veräußerung eines Mietshauses andererseits unterschiedliche Rechtsfolgen hinsichtlich der Berücksichtigung nachträglicher Einnahmen und Aufwendungen beizumessen seien.

7 Die Kläger beantragen,
das angefochtene Urteil des FG vom 1. Juli 2010 13 K 136/07 sowie den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 27. März 2006, geändert durch Bescheide vom 8. Juni 2006 und vom 17. Juli 2009, sämtlich in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14. Mai 2007 aufzuheben und die Einkommensteuer für das Streitjahr unter Berücksichtigung der erklärten Verluste aus Vermietung und Verpachtung festzusetzen, dem FA die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen und die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten im Vorverfahren für notwendig zu erklären.

8 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen,
hilfsweise den Rechtsstreit zur weiteren Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht an das FG zurückzuverweisen.

9 Das FA vertritt die Auffassung, dass die unterschiedliche Behandlung von nachträglichem Aufwand bei den Gewinneinkünften einerseits und den Überschusseinkünften andererseits durch den --auch in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts als gültige Grundkonzeption des deutschen Einkommensteuerrechts anerkannten-- Dualismus der Einkunftsarten gerechtfertigt sei. Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus dem BFH-Urteil in BFHE 229, 151, BStBl II 2010, 787, da dessen Grundsätze trotz der von zwei auf zehn Jahre verlängerten Veräußerungsfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht übertragen werden könnten. Der Veranlassungszusammenhang der Schuldzinsen mit der Finanzierung der Anschaffungskosten einer zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzten Immobilie sei durch deren Veräußerung unterbrochen; daher könnten die von den Klägern aufgewandten nachträglichen Schuldzinsen allenfalls bei den sonstigen Einkünften i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG berücksichtigt werden. Überdies müsste eine verlustbringende Veräußerung auch bei der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht der Kläger berücksichtigt werden.

10 Das dem Verfahren nach § 122 Abs. 2 FGO beigetretene Bundesministerium der Finanzen (BMF) vertritt die Auffassung, das FG habe zu Recht an der bisherigen Rechtsprechung des BFH zum beschränkten Schuldzinsenabzug nach Veräußerung der Immobilie festgehalten; nach Aufgabe der Vermietungstätigkeit gezahlte Schuldzinsen seien auch mit Blick auf die verlängerten Veräußerungsfristen des § 23 EStG keine nachträglichen Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, wenn der Veräußerungserlös der Immobilie nicht zur Tilgung des zur Finanzierung der Anschaffungskosten oder Herstellungskosten aufgenommenen Kredits ausreiche.

11 Die Rechtsgrundsätze des BFH-Urteils in BFHE 229, 151, BStBl II 2010, 787 seien nicht auf die Rechtslage bei § 21 EStG übertragbar, weil die Änderungen in den maßgeblichen Vorschriften nicht miteinander vergleichbar seien. Rechtsfolge der Bestimmung des § 17 EStG sei --anders als bei der Regelung in § 23 EStG-- eine von der Haltedauer

unabhängige durchgängige steuerliche Verstrickung der betreffenden Anteile. Vor diesem Hintergrund lasse sich eine Gleichbehandlung mit betrieblichen Einkünften noch eher begründen; dies gelte insbesondere auch aufgrund des Wortlauts des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG, der die betreffenden Gewinne aus der Veräußerung der Anteile zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb zähle. Demgegenüber bleibe es bei der Besteuerung der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften von Grundstücken auch nach Verlängerung der Veräußerungsfrist von zwei auf zehn Jahren dabei, dass das Wirtschaftsgut selbst der privaten Vermögensebene zuzuordnen sei. Daher könne man bei der Verlängerung der Veräußerungsfrist im Rahmen des § 23 EStG nicht von einem vergleichbaren "Paradigmenwechsel" sprechen. Dies habe bislang auch der erkennende Senat stets so gesehen, wenn er --etwa in seinen Urteilen vom 22. April 2008 IX R 29/06 (BFHE 221, 97, BStBl II 2009, 296) und vom 18. Oktober 2006 IX R 28/05 (BFHE 215, 202, BStBl II 2007, 259)-- die Objektivierung der Einkünfteerzielungsabsicht bei § 23 EStG mit den "verhältnismäßig kurzen Veräußerungsfristen" begründet habe. Eine Vergleichbarkeit der genannten Regelungen in § 17 und § 23 EStG sei überdies auch deshalb nicht gegeben, weil die Grundstruktur der genannten Regelungen auch im Zuge der Änderungen durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 unverändert geblieben sei; insbesondere sei die gesetzgeberische Grundentscheidung, wonach Verluste aus Veräußerungsgeschäften i.S. des § 23 EStG lediglich innerhalb der Einkunftsart verrechnet werden dürfen (§ 23 Abs. 3 Satz 8 EStG), nicht angetastet worden.

12 Das beigetretene BMF hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Das FG hat die von den Klägern geltend gemachten nachträglichen Schuldzinsen zu Unrecht nicht bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt.

14 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).

15 a) Als maßgebliches Kriterium für einen steuerrechtlich anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Aufwendungen und einer Einkunftsart wird die wertende Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen "auslösenden Moments" sowie dessen "Zuweisung zur einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre" angesehen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21. September 2009 GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672). Bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung kommt einerseits dem mit der Schuldaufnahme verfolgten Zweck, welcher auf die Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gerichtet sein muss, und andererseits der zweckentsprechenden Verwendung der Mittel entscheidende Bedeutung zu. Der notwendige Veranlassungszusammenhang von Schuldzinsen mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist danach als gegeben anzusehen, 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 Verwendung einer Darlehensvaluta zur Anschaffung eines Vermietungsobjektes wird die maßgebliche Verbindlichkeit diesem Verwendungszweck unterstellt (vgl. BFH-Urteile vom 27. Oktober 1998 IX R 44/95, BFHE 187, 276, BStBl II 1999, 676; vom 29. Juli 1997 IX R 89/94, BFHE 184, 80, BStBl II 1997, 772; Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach, § 9 EStG Rz 362; Blümich/Thürmer, § 9 EStG Rz 203).

16 b) Nach den bisher in der Rechtsprechung vertretenen Grundsätzen besteht der Zweck, sofern das Darlehen nicht vorher abgelöst wird, jedenfalls solange fort, bis die Vermietungsabsicht aufgegeben wird und die Vermietungstätigkeit bzw. das Rechtsverhältnis im Sinne der Einkunftsart endet mit der Konsequenz, dass die auf das Darlehen gezahlten Schuldzinsen nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1 EStG zwar in dem genannten Zeitraum als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt, nach Ende der Vermietungstätigkeit jedoch grundsätzlich nicht mehr als solche anerkannt wurden - und zwar auch dann nicht, wenn der Erlös aus der Veräußerung eines zuvor zur Vermietung genutzten Grundstücks nicht ausreichte, um das ursprünglich zur Anschaffung des Grundstücks aufgenommene Darlehen abzulösen (vgl. BFH-Urteile vom 25. April 1995 IX R 114/92, BFH/NV 1995, 966; vom 24. April 1997 VIII R 53/95, BFHE 183, 155, BStBl II 1997, 682; vom

19. August 1998 X R 96/95, BFHE 187, 21, BStBl II 1999, 353; vom 25. Januar 2001 IX R 27/97, BFHE 195, 135, BStBl II 2001, 573). Etwas anderes galt mit Blick auf die Regelung in § 24 Nr. 2 EStG für rückständige Zinsen, die auf die Zeit der Vermietung entfielen, jedoch erst nach Beendigung der Vermietungstätigkeit geleistet wurden (BFH-Urteile vom 21. Dezember 1982 VIII R 48/82, BFHE 138, 47, BStBl II 1983, 373; vom 23. Januar 1990 IX R 8/85, BFHE 159, 488, BStBl II 1990, 464; Blümich/Thürmer, § 9 EStG Rz 600 "Zinsen"). Zudem hat die Rechtsprechung nach Aufgabe der Vermietungstätigkeit gezahlte Schuldzinsen dann als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt, wenn mit dem Kredit Aufwendungen finanziert worden sind, die während der Vermietungstätigkeit als sofort abziehbare Werbungskosten zu beurteilen waren (BFH-Urteile vom 16. September 1999 IX R 42/97, BFHE 190, 165, BStBl II 2001, 528; vom 12. Oktober 2005 IX R 28/04, BFHE 211, 255, BStBl II 2006, 407).

17 2. An dieser Rechtsprechung hält der Senat aus den nachfolgend dargelegten Erwägungen nicht länger fest.

18 a) Die bisherige Rechtsprechung zur beschränkten Abziehbarkeit nachträglicher Schuldzinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung hat sich maßgebend von der Erwägung leiten lassen, dass der ursprünglich bestehende wirtschaftliche Zusammenhang zwischen dem zur Finanzierung von Anschaffungskosten aufgenommenen Darlehen und den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung mit der Veräußerung des Grundstücks beendet sei und das anschließend fortbestehende (Rest-)Darlehen seine Ursache in dem im privaten Vermögensbereich erlittenen, nicht steuerbaren Veräußerungsverlust habe; Aufwendungen hierauf seien nur noch Gegenleistung für die Überlassung von Kapital, das nicht mehr der Erzielung von steuerbaren Einnahmen diene (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 1995, 966; vom 7. August 1990 VIII R 67/86, BFHE 162, 48; in BFHE 138, 47, BStBl II 1983, 373).

19 Diese Erwägungen mögen vor dem Hintergrund der Regelung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG in den Fassungen vor 1999, welche sich auf Veräußerungsgeschäfte mit "Spekulationscharakter" beschränkte, gerechtfertigt gewesen sein. Mit der auf zehn Jahre erweiterten Erfassung von Wertsteigerungen bei der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Grundstücken durch § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, welche ausweislich der Gesetzesbegründung der Verbreiterung der Besteuerungsgrundlagen dienen sollte (vgl. BTDrucks 14/23, S. 179 f.), hat der Gesetzgeber eine Grundentscheidung dahin getroffen, dass zur Erzielung von Einkünften dienende Wohngrundstücke für den genannten Zeitraum --d.h. über einen reinen, steuerpolitisch gerechtfertigten "Spekulationszeitraum" hinaus-- nicht mehr dem privaten, sondern dem steuerrechtlich erheblichen Vermögensbereich zuzuordnen sind und ein etwaiger Gewinn oder Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften der Besteuerung unterliegt.

20 b) Vor dem Hintergrund dieser gesetzgeberischen Grundentscheidung ist das bisher von der Rechtsprechung bemühte Argument, der Fortbestand eines den Verkaufserlös der veräußerten Einkunftsquelle übersteigenden (Rest-)Darlehens habe seine Ursache in dem im privaten Vermögensbereich erlittenen, nicht steuerbaren Veräußerungsverlust, nicht länger ergiebig. Nachträgliche Schuldzinsen können mithin auch im Bereich der Überschusseinkünfte der Finanzierung eines steuerrechtlich erheblichen Veräußerungs- oder Aufgabeverlusts dienen. Die Notwendigkeit einer dahin gehenden Fortentwicklung der Rechtsprechung wird besonders an der Regelung des § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG (vormals § 23 Abs. 3 Satz 2 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes --JStG-- 1996, BStBl I 1995, 438, 461) deutlich, wonach im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines veräußerten Wirtschaftsguts sich um Absetzungen für Abnutzung, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen mindern, soweit sie bei der Ermittlung der Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 4 bis 6 EStG abgezogen worden sind. Diese Regelung --die nach § 52 Abs. 22 EStG i.d.F. des JStG 1996 auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden ist, bei denen der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut nach dem 31. Juli 1995 angeschafft hat-- verknüpft das private Veräußerungsgeschäft mit der bisherigen steuerbaren und steuerpflichtigen Nutzung des Grundstücks und bewirkt, dass die Ermittlung des Gewinns aus einem nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG steuerbaren privaten Veräußerungsgeschäft --strukturell-- der Ermittlung eines Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts des Betriebsvermögens gleichgestellt wird. Denn die Höhe des Gewinns i.S. des § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG hängt ab von der bisherigen Nutzung des Grundstücks und von der Entscheidung des Steuerpflichtigen, bestimmte Abzugsbeträge im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung geltend zu machen (vgl. Heuermann, Deutsche Steuer-Zeitung 2002, 864, 866).

21 c) Eine Ausweitung des nachträglichen Schuldzinsenabzugs bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führt im System der Einkommensteuer weder zu Wertungswidersprüchen noch zu sachwidrigen Ergebnissen. Der Gesetzgeber selbst hat den Besteuerungszugriff mit der Verlängerung der Veräußerungsfrist für Grundstücke auf zehn Jahre durch § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i.d.F. seit 1999 in bedeutsamer Weise ausgedehnt. Der Senat

überträgt diese gesetzgeberische Grundentscheidung lediglich folgerichtig auf seine Rechtsprechung, mit der er auch schon bisher den weiteren Abzug von bislang auf einen veräußerten Grundstücksanteil entfallenden Schuldzinsen im Wege der Surrogation unter bestimmten Voraussetzungen zugelassen hat (vgl. etwa BFH-Urteile vom 25. Februar 2009 IX R 52/07, BFH/NV 2009, 1255; vom 8. April 2003 IX R 36/00, BFHE 202, 280, BStBl II 2003, 706) und stellt dabei die notwendige steuerrechtliche Gleichbehandlung von nachträglichen Schuldzinsen bei den Gewinn- und bei den Überschusseinkünften (s. hierzu Beiser, Der Abzug von Schuldzinsen in der Einkommensteuer, Berlin 1990, 129) wieder her.

22 3. Nach diesen Grundsätzen besteht ein ursprünglich gesetzter Veranlassungszusammenhang zwischen einem (Rest-)Darlehen, das der Finanzierung von Anschaffungskosten eines zur Erzielung von Mieteinkünften erworbenen Immobilienobjektes diente, und den (früheren) Einkünften aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich auch dann weiter fort, wenn der Steuerpflichtige das Objekt veräußert und der Erlös aus der Veräußerung nicht ausreicht, um das ursprünglich zur Anschaffung des Grundstücks aufgenommene Darlehen abzulösen. Durch die mit der Veräußerung des Wohngrundstücks einhergehende Beendigung der Vermietungstätigkeit ist der ursprüngliche Veranlassungszusammenhang nicht unterbrochen; vielmehr sind die nachträglichen Schuldzinsen nach wie vor durch die ursprünglich zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aufgenommenen Schulden ausgelöst.

23 Mit der Veräußerung des ursprünglich zur Erzielung von Mieteinkünften erworbenen Immobilienobjektes wird auch kein "neuer", den bisherigen Veranlassungszusammenhang mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung überlagernder oder gar ersetzender Zusammenhang mit den sonstigen Einkünften i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG geschaffen. Zwar können Aufwendungen, die während des nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG maßgeblichen Zeitraums angefallen sind, auch Werbungskosten i.S. von § 9 Abs. 1 Satz 1, § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG sein. Ein Abzug als Werbungskosten bei den Einkünften nach § 23 EStG kommt indes zum einen nur dann in Betracht, soweit nicht der Veräußerungsgegenstand im Rahmen einer vorrangigen Einkunftsart genutzt wurde (vgl. § 23 Abs. 2 EStG). Sind daher die Aufwendungen im Rahmen einer steuerlich relevanten Nutzung als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu werten, scheidet der Abzug als Werbungskosten bei den sonstigen Einkünften schon dem Grunde nach aus. Zum anderen erfolgt die Gewinnermittlung im Rahmen des § 23 EStG zeitpunktbezogen; aufgrund dieser einkunftsartbedingten Besonderheit kommt eine Berücksichtigung von Schuldzinsen, die nicht innerhalb der Frist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG angefallen sind, entgegen der Auffassung des FA bei den Einkünften nach § 23 EStG nicht in Betracht (vgl. BFH-Urteile vom 16. Juni 2004 X R 22/00, BFHE 206, 406, BStBl II 2005, 91; vom 12. Dezember 1996 X R 65/95, BFHE 182, 363, BStBl II 1997, 603; Blümich/Glenk, § 23 EStG Rz 181, 195).

24 4. In Einschränkung dieser Grundsätze ist ein Veranlassungszusammenhang von nachträglichen Schuldzinsen mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung --entsprechend der rechtlichen Behandlung nachträglicher Schuldzinsen auf Betriebsschulden nach Aufgabe oder Veräußerung des Betriebs als Betriebsausgaben (s. BFH-Urteile vom 28. März 2007 X R 15/04, BFHE 217, 507, BStBl II 2007, 642; vom 19. August 1998 X R 96/95, BFHE 187, 21, BStBl II 1999, 353)-- dann allerdings zu verneinen, wenn die Schuldzinsen auf Verbindlichkeiten entfallen, die durch den Veräußerungspreis des Immobilienobjektes hätten getilgt werden können (sog. Grundsatz des Vorrangs der Schuldentilgung). In diesem Fall beruht die Entscheidung des Steuerpflichtigen, im Veräußerungszeitpunkt noch valutierende Darlehensschulden nicht oder nicht im Rahmen der bestehenden Möglichkeiten zurückzuführen, auf einer privaten Motivation, die den ursprünglichen Veranlassungszusammenhang überlagert (vgl. Jachmann/ Schallmoser, Deutsches Steuerrecht 2011, 1245, 1249). Ein fortdauernder Veranlassungszusammenhang von nachträglichen Schuldzinsen mit früheren Einkünften i.S. des § 21 EStG kann ferner dann nicht mehr angenommen werden, wenn der Steuerpflichtige zwar ursprünglich --etwa mit Blick auf eine dauerhaft angelegte Vermietung des maßgeblichen Objektes-- mit Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt hat (zur Typisierung der Einkünfteerzielungsabsicht vgl. BFH-Urteil vom 30. September 1997 IX R 80/94, BFHE 184, 406, BStBl II 1998, 771; zur Übernahme der Typisierung durch den Gesetzgeber s. die Neuregelung des § 21 Abs. 2 EStG i.d.F. des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 (BGBl I 2011, 2131) sowie die hierzu gegebene Gesetzesbegründung in BRDrucks 54/11, 51), seine Absicht zu einer (weiteren) Einkünfteerzielung jedoch bereits vor der Veräußerung des Immobilienobjektes aus anderen Gründen weggefallen ist.

25 Der Senat braucht nicht zu entscheiden, in welchen darüber hinaus denkbaren Fallkonstellationen eine den ursprünglichen Veranlassungszusammenhang überlagernde private Motivation den Schluss rechtfertigen könnte, dass nachträgliche Schuldzinsen nicht mehr durch die ursprünglich zu Vermietungszwecken aufgenommenen Schulden ausgelöst sind. Jedenfalls ist in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige --ohne seine Absicht zur Einkünfteerzielung vor der Zeit aufgegeben zu haben-- das bisher der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und

Verpachtung dienende Wohngrundstück steuerbar veräußert und der Erlös aus der Veräußerung nicht ausreicht, um das ursprünglich zur Anschaffung des Grundstücks aufgenommene Darlehen abzulösen, von einem Fortbestand des Veranlassungszusammenhangs auszugehen.

26 5. Die Sache ist spruchreif; der Klage ist stattzugeben. Die Höhe der von dem Kläger im Streitjahr aufgewandten nachträglichen Schuldzinsen ist ebenso wenig streitig wie der Umstand, dass er das verbliebene (Rest-)Darlehen zur Finanzierung von Anschaffungskosten eines der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienenden Wohngebäudes aufgenommen hat. Unstreitig war der Kläger auch nicht in der Lage, die bestehenden Darlehensverbindlichkeiten bei der Veräußerung des Immobilienobjektes vollständig zu tilgen; der Grundsatz des Vorrangs der Schuldentilgung wurde insoweit beachtet.

27 6. Die Ermittlung und Berechnung der festzusetzenden Einkommensteuerbeträge nach Maßgabe der Gründe dieser Entscheidung wird dem FA gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 121 Satz 1 FGO übertragen. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

28 7. Der Antrag der Kläger, die Hinzuziehung des Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären, ist im Revisionsverfahren unzulässig (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 28. März 2000 VIII R 68/96, BFHE 191, 505; vom 14. Mai 2009 IV R 47/07, BFHE 225, 116, BStBl II 2009, 900). Die Entscheidung nach § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO gehört sachlich zum Kostenfestsetzungsverfahren. Zuständig ist deshalb das FG als Gericht des ersten Rechtszugs (z.B. BFH-Urteil vom 2. Juni 1999 X R 16/96, BFHE 189, 67, BStBl II 1999, 596).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de