

Urteil vom 11. Februar 2014, IX R 22/13

Werbungskostenabzug von Maklerkosten anlässlich der Veräußerung eines Grundstücks als Finanzierungskosten eines vermieteten Objekts

BFH IX. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG VZ 2007 , EStG § 23 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 12 Nr 1

vorgehend FG Münster, 21. Mai 2013, Az: 10 K 3103/10 E

Leitsätze

NV: Maklerkosten anlässlich der Veräußerung eines Grundstücks können zu den Finanzierungskosten eines vermieteten Objekts gehören, wenn und soweit der nach einer Darlehenstilgung hinsichtlich des veräußerten Grundstücks verbleibende Erlös von vornherein zur Finanzierung des anderen Objekts bestimmt und auch tatsächlich verwendet wird und sich bereits im Zeitpunkt der Veräußerung des Grundstücks anhand objektiver Umstände der endgültig gefasste Entschluss des Steuerpflichtigen feststellen lässt, mit dem anhand der Veräußerung erzielten Erlös auf einem anderen Vermietungsobjekt lastende Kredite abzulösen .

Tatbestand

- 1** I. Die Beteiligten streiten darüber, ob Maklerkosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung anzuerkennen sind.
- 2** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) erzielte im Streitjahr 2007 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus drei Objekten: dem Wohn- und Geschäftshaus B-Straße, dem 1995 erworbenen Wohn- und Geschäftshaus C-Straße sowie den Parkplätzen C-Straße. Das Objekt B-Straße war über ein Darlehen bei der D-Bank finanziert worden. Die Parkplätze C-Straße waren über ein Darlehen bei der E-Bank finanziert worden. Beide Darlehen waren auf Verlangen der beiden Banken grundbuchrechtlich mit dem Wohn- und Geschäftshaus C-Straße abgesichert. Die Schuldzinsen wurden vom Kläger bei beiden Objekten als Werbungskosten geltend gemacht und insoweit vom Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) auch anerkannt.
- 3** Ab 2006 kam es bei den Objekten B-Straße und C-Straße zu Mietausfällen. Mit notariellem Vertrag vom 20. Juli 2007 veräußerte der Kläger das Wohn- und Geschäftshaus C-Straße für einen Kaufpreis von 1.400.000 € an eine Fondsgesellschaft. Laut den Ausführungen in dem Vertrag waren im Grundbuch des Wohn- und Geschäftshauses C-Straße Grundschulden in Höhe von 1.200.000 € für die D-Bank und in Höhe von 850.000 € für die E-Bank eingetragen. Nach § 2 des Vertrags war der Kaufpreis vom Käufer mit den Beträgen, die zur Ablösung der vorgenannten Grundschulden erforderlich waren, an die Gläubiger der Grundschulden und mit dem Restbetrag an den Verkäufer zu zahlen. Entsprechend der vertraglichen Vereinbarung überwies die Erwerberin Teile des Kaufpreises direkt zur Tilgung der Darlehen des Klägers bei der D-Bank und der E-Bank. Im Einzelnen handelte es sich um 513.349,44 € und 86.650,56 € auf das Darlehenskonto bei der D-Bank sowie 64.661,40 € auf das Darlehenskonto bei der E-Bank. Die Beträge wurden dort als Tilgungsbeträge auf die Darlehen verbucht. Folge war, dass die Zinsbelastung bei dem Objekt B-Straße sich erheblich verringerte und bei den Parkplätzen C-Straße vollständig entfiel.
- 4** Bei der Veräußerung des Wohn- und Geschäftshauses C-Straße war ein Immobilienmakler eingeschaltet. Dieser stellte dem Kläger für die Vermittlung des Käufers eine Provision in Höhe von 49.980 € (42.000 € zzgl. Umsatzsteuer) in Rechnung.
- 5** In seiner Einkommensteuererklärung 2007 machte der Kläger einen Teil der o.g. Maklerkosten in Höhe von 23.730,51 € als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend, und zwar bei dem Objekt B-Straße und den Parkplätzen C-Straße. Hierzu legte er eine Berechnung bei, nach der die Kaufpreisbeträge, die zur Tilgung des zur Finanzierung des Objekts B-Straße aufgenommenen Darlehens bei der D-Bank verwendet

wurden, 36,67 % und 6,69 % des gesamten Kaufpreises ausmachten, was einem Anteil an den Maklerkosten von 18.327,67 € und 3.093,76 € entsprach. Der Kaufpreisbetrag, der zur Tilgung des zur Finanzierung der Parkplätze C-Straße aufgenommenen Darlehens bei der E-Bank verwendet worden war, machte 4,62 % des gesamten Kaufpreises aus, was einem Anteil an den Maklerkosten von 2.309,08 € entsprach.

- 6 Im erstmaligen Einkommensteuerbescheid 2007 versagte das FA die Anerkennung der geltend gemachten Maklerkosten als Werbungskosten. Die Aufwendungen dienten nicht der Sicherung und Erhaltung der Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung der beiden verbleibenden Objekte, sondern seien aufgrund der Veräußerung des Wohn- und Geschäftshauses C-Straße entstanden. Der nachfolgend vom Kläger eingelegte Einspruch hatte insoweit keinen Erfolg.
- 7 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit seiner in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 1331 veröffentlichten Entscheidung statt. Die Maklerkosten, die aufgrund der Veräußerung des Wohn- und Geschäftshauses C-Straße angefallen waren, seien als Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers nach § 21 des Einkommensteuergesetzes (EStG) aus den beiden verbliebenen Objekten B-Straße und sowie den Parkplätzen C-Straße zu berücksichtigen. Denn der Kläger habe bereits bei der Veräußerung des Wohn- und Geschäftshauses C-Straße die Absicht gehabt und zudem vertraglich festgelegt, dass er den anteiligen Veräußerungserlös zur Finanzierung und damit zur Einkünfteerzielung mit den verbliebenen beiden Objekten verwende. Maklerkosten seien als Geldbeschaffungskosten und damit als Werbungskosten bei den Einkünften aus der Vermietung anderer Vermietungsobjekte zu berücksichtigen, wenn und soweit zum einen der Veräußerungserlös tatsächlich für die Finanzierung dieser Vermietungsobjekte verwendet werde und zum anderen diese Verwendung des Veräußerungserlöses von vornherein der Absicht des Steuerpflichtigen entspreche und er sie --wie etwa hier durch die vertraglichen Bestimmungen im Kaufvertrag-- in endgültiger Weise festgelegt habe.
- 8 Mit seiner Revision bringt das FA u.a. vor, Maklerkosten für die Veräußerung eines Objekts stünden in unmittelbarer sachlicher Beziehung zum Veräußerungsvorgang. Dies gelte unabhängig davon, ob die Veräußerung nach § 23 EStG steuerbar sei oder nicht oder die vorzeitige Ablösung eines Kredits im Veräußerungsvertrag vereinbart werde. Persönliche oder finanzielle Beweggründe für die Zuordnung der Kosten seien unerheblich. Ein anderes Ergebnis folge auch nicht aus der Behandlung einer Vorfälligkeitsentschädigung. Denn Vorfälligkeitsentschädigungen als entgangene Schuldzinsen und Maklerkosten als Nebenkosten der Veräußerung seien von unterschiedlicher Qualität, so dass die Sachverhalte nicht vergleichbar seien. Anders als der IX. Senat in seiner Rechtsprechung zu den Vorfälligkeitsentschädigungen versage der VIII. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) in systematisch zutreffender Weise den Abzug bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, wenn ein bisher für Vermietungszwecke eingesetztes Darlehen abgelöst werde und die verbleibenden Mittel als Kapitalanlage eingesetzt würden (BFH-Urteil vom 6. Dezember 2005 VIII R 34/04, BFHE 212, 122, BStBl II 2006, 265). Die vom FG vertretene Rechtsansicht führe zudem zu einer Verwässerung des Begriffs der Veräußerungskosten. Schließlich habe der BFH im Urteil vom 20. Juni 2012 IX R 67/10 (BFHE 237, 368, BStBl II 2013, 275) für Schuldzinsen nach Veräußerung des Objekts einen Veranlassungszusammenhang verneint, soweit die Schuldzinsen auf Verbindlichkeiten entfielen, die durch den Veräußerungserlös des Objekts hätten getilgt werden können. Hier hätten die Verbindlichkeiten des veräußerten Objekts und sämtliche in diesem Zusammenhang anfallenden Kosten einschließlich der Maklergebühren mit dem Veräußerungserlös getilgt werden können. Ein Veranlassungszusammenhang mit den übrigen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sei daher nicht mehr gegeben.
- 9 Das FA beantragt,
das Urteil des FG Münster vom 22. Mai 2013 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 11 Nach seiner Auffassung sind Maklerkosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen, wenn und soweit der Veräußerungspreis tatsächlich für die Finanzierung einer anderen vermieteten Immobilie verwendet werde, diese Verwendung des Veräußerungspreises von vornherein der Absicht des Steuerpflichtigen entspreche und der Steuerpflichtige dies durch die vertraglichen Bestimmungen im Kaufvertrag und durch Auflagen der finanzierenden Bank in endgültiger Weise festgelegt habe. Der Verkauf des Wohn- und Geschäftshauses C-Straße sei nicht von privaten Motiven bestimmt oder überlagert worden, sondern habe allein der Sicherung von bestehenden Einkünften aus dem Objekt B-Straße sowie den Parkplätzen C-Straße gedient.

Entscheidungsgründe

- 12** II. Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 13** Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass die Maklerkosten aufgrund des sachlichen Zusammenhangs mit der Finanzierung des Objekts B-Straße und der Parkplätze C-Straße als Finanzierungskosten anzusehen und daher als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) abzuziehen sind (1.). Denn nach den Feststellungen des FG ist auslösendes Moment für das Entstehen der Maklerkosten und der Veräußerung die Finanzierung anderer Vermietungsobjekte, so dass damit der Zusammenhang der Maklerkosten mit der Finanzierung den Zusammenhang mit der Veräußerung überlagert (2.).
- 14** 1. Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen. Sie sind nach § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung abzuziehen, wenn sie durch sie veranlasst sind. Eine derartige Veranlassung liegt vor, wenn (objektiv) ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der auf Vermietung und Verpachtung gerichteten Tätigkeit besteht und (subjektiv) die Aufwendungen zur Förderung der Nutzungsüberlassung gemacht werden (ständige Rechtsprechung, vgl. u.a. Urteil des BFH vom 11. Dezember 2012 IX R 28/12, BFH/NV 2013, 914, unter II.2.a, m.w.N.). 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, sowie Urteil in BFHE 237, 368, BStBl II 2013, 275, unter II.1.a). Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung kommt daher einerseits dem mit den Aufwendungen verfolgten Zweck, der auf die Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gerichtet sein muss, und andererseits der Verwendung der Mittel entscheidende Bedeutung zu (vgl. Urteil in BFHE 237, 368, BStBl II 2013, 275, unter II.1.a). Aufwendungen, die anfallen, weil der Steuerpflichtige sein vermietetes Grundstück veräußern will, sind hingegen nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 1. August 2012 IX R 8/12, BFHE 238, 129, BStBl II 2012, 781, m.w.N.).
- 15** Nach diesen Grundsätzen sind Maklerkosten, die mit der Grundstücksveräußerung in Zusammenhang stehen, grundsätzlich den Veräußerungskosten und damit dem --hier infolge des Ablaufs der Frist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht steuerbaren-- Vermögensbereich zuzuordnen. Denn Maklerkosten sind regelmäßig durch die Veräußerung unmittelbar veranlasst und dienen dem Erreichen einer Veräußerung. Sie fallen an, weil der Steuerpflichtige das Mietwohngrundstück veräußern und gerade nicht mehr vermieten und damit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen will (vgl. BFH-Urteil in BFHE 238, 129, BStBl II 2012, 781; Pfirmann in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 21 EStG Rz 97, sowie für den Fall der Vorfälligkeitsentschädigung auch BFH-Urteil vom 23. September 2003 IX R 20/02, BFHE 203, 352, BStBl II 2004, 57).
- 16** Maklerkosten können hingegen (mit dem entsprechenden Anteil) --ausnahmsweise-- zu den Finanzierungskosten eines anderen Objekts gehören, wenn und soweit der (ggf. nach einer Darlehenstilgung hinsichtlich des veräußernden Grundstücks verbleibende) Erlös von vornherein zur Finanzierung dieses Objekts bestimmt und auch tatsächlich verwendet worden ist. Die Verwendung des Erlöses für die Finanzierung eines anderen Objekts und dessen Nutzung zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung begründet den wirtschaftlichen Zusammenhang der Maklerkosten mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. In diesem Fall kann der Zusammenhang der Maklerkosten mit der Finanzierung und damit der Einkünfterzielung aus dem angeschafften oder entschuldeten Objekt den Zusammenhang der Maklerkosten mit der Grundstücksveräußerung überlagern. Dies setzt aber voraus, dass sich bereits im Zeitpunkt der Veräußerung des Grundstücks anhand objektiver Umstände der endgültig gefasste Entschluss feststellen lässt, mit dem anhand der Veräußerung erzielten Erlös auf einem anderen Vermietungsobjekt lastende Kredite abzulösen und der Steuerpflichtige bereits bei der Veräußerung --z.B. im Kaufvertrag selbst oder zumindest beim Abschluss des Kaufvertrags-- im Vorhinein so unwiderruflich über den verbleibenden Restkaufpreis verfügt, dass er ihn unmittelbar in seiner Verwendung zum Erzielen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung mit einem bestimmten Objekt festlegt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 212, 122, BStBl II 2006, 265).
- 17** 2. Diesen Rechtsgrundsätzen entspricht die mit der Revision angefochtene Entscheidung. Das FG ist davon ausgegangen, dass auslösendes Moment für die Maklerprovision die Entschuldung und damit die Finanzierung der verbleibenden Objekte und somit die zukünftige Einkünfterzielung und nicht der Veräußerungsvorgang ist. Nach den mit Verfahrensrügen nicht angegriffenen und damit den Senat bindenden Feststellungen des FG (vgl. § 118

Abs. 2 FGO) hatte der Kläger bereits bei der Veräußerung des Wohn- und Geschäftshauses C-Straße die Absicht und sich zudem unwiderruflich vertraglich gebunden, dass er den anteiligen Veräußerungserlös zur Finanzierung und damit zur Einkünfteerzielung der beiden verbliebenen Objekte verwendet. Infolgedessen ist mit dem FG bei wertender Betrachtung ein Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung anzunehmen, da auslösendes Moment und damit maßgeblicher Bestimmungsgrund für das Entstehen der Maklerkosten nach den Feststellungen des FG ausschließlich das Halten und Entschulden der beiden übrigen Objekte und die damit verbundene Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung war. Die Maklerkosten sind nach den Feststellungen des FG angefallen, weil der Kläger die anderen Objekte halten und daraus weiter steuerbare Einkünfte erzielen wollte. Der Aufwand ist daher letztlich deswegen entstanden, um die (weitere) Einkünfteerzielung aus den anderen Objekten zu sichern und fortzuführen.

18 Zutreffend ist das FG daher davon ausgegangen, dass ein Zusammenhang der Maklerkosten mit der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dann anzunehmen ist, wenn ausschließlicher Grund für die Beauftragung des Maklers das Erzielen liquider Mittel für eine Entschuldung ist, um mit Hilfe der dadurch möglichen Darlehenstilgung es weiterhin zu ermöglichen, aus den damit entschuldeten Objekten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen. Denn in diesem Fall wird der zunächst gegebene Zuordnungszusammenhang der Maklerkosten mit der Grundstücksveräußerung durch den Zuordnungszusammenhang mit der weiteren Einkünfteerzielung überlagert und damit im Sinn der wertenden Beurteilung des Veranlassungszusammenhangs verdrängt, wenn und soweit der unter Inkaufnahme einer Maklerprovision erzielte Veräußerungserlös zur Entschuldung eines Grundstücks genutzt wird und das Grundstück weiterhin wie zuvor als Erwerbsgrundlage und damit zur Einkünfteerzielung verwendet wird. Die Maklerkosten sind jedenfalls unter dieser Voraussetzung insoweit nicht dem Veräußerungsvorgang, sondern als Finanzierungskosten den zukünftig (weiter) zu erzielenden laufenden Einkünften zuzurechnen.

19 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de