

Urteil vom 11. Oktober 2017, IX R 10/17

Abzug nachträglicher Schuldzinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bei Veräußerung einer Immobilie vor dem 1. Januar 1999

ECLI:DE:BFH:2017:U.111017.IXR10.17.0

BFH IX. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 1, EStG § 21 Abs 1, EStG VZ 2012

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 06. Dezember 2016, Az: 2 K 177/15

Leitsätze

NV: Nachträgliche Schuldzinsen, die auf Verbindlichkeiten entfallen, die der Finanzierung von Anschaffungskosten einer zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzten Immobilie dienten, können nicht als (nachträgliche) Werbungskosten abgezogen werden, wenn die Immobilie vor dem 1. Januar 1999 veräußert worden ist .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 7. Dezember 2016 2 K 177/15 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten um den Abzug von nachträglichen Schuldzinsen aus der Beteiligung an einer Immobiliengesellschaft.
- 2** Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Ehegatten, die beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) im Streitjahr 2012 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden. Der Kläger hatte sich mit 25 % an einer GbR beteiligt, deren Zweck das Halten und Vermieten einer Immobilie war. Nach dem Verkauf der Immobilie durch die GbR im Jahr 1994 verblieben Restverbindlichkeiten. Diese konnten nicht aus dem Veräußerungserlös getilgt werden. Für die Verbindlichkeiten haftete der Kläger zunächst neben seinen Mitgesellschaftern gesamtschuldnerisch. Die für die Restverbindlichkeiten mithaftenden Mitgesellschafter konnten diese nicht mehr bedienen, so dass nur der Kläger als zahlungsfähiger Schuldner verblieb. Im Jahr 2001 übernahm der Kläger infolge des Ausfalls seiner Mitgesellschafter die Verbindlichkeiten der GbR in Höhe von 5.032.000 € und wurde für diese in Anspruch genommen. Im Rahmen eines sich anschließenden Rechtsstreits mit der Gläubigerbank wurde im Mai 2012 ein Vergleich geschlossen. In diesem verpflichtete sich der Kläger, einen Betrag in Höhe von 500.000 € "auf die Darlehensforderungen" zu leisten. Dadurch sollten alle Ansprüche der Gläubigerbank abgegolten sein. Die Gesamtforderung der Gläubigerbank betrug zu diesem Zeitpunkt 2.704.648 €, davon Zinsen 620.007 €. Der Betrag wurde vom Kläger wie vereinbart in Höhe von 100.000 € bis zum 31. Juli 2012 und anschließend in jährlichen Raten von je 80.000 € gezahlt.
- 3** Der Kläger machte den im Streitjahr 2012 gezahlten Betrag in Höhe von 100.000 € sowie die für den Rechtsstreit mit der Gläubigerbank entstandenen Rechtsanwaltskosten in Höhe von 10.837,87 € als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend. Im erstmaligen Einkommensteuerbescheid 2012 vom 30. Juli 2014 berücksichtigte das FA diese Aufwendungen nicht. Im

nachfolgend von den Klägern angestrebten Einspruchsverfahren erkannte das FA den auf die Zinsen entfallenden Teil des geltend gemachten Betrags (22,92 % = 22.920 €) als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung an und erließ am 12. August 2015 einen entsprechend geänderten Einkommensteuerbescheid 2012. Im Übrigen wies es den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 1. September 2015 als unbegründet zurück.

- 4 Die von den Klägern dagegen erhobene Klage hatte mit Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts (FG) vom 7. Dezember 2016 2 K 177/15 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2017, 1257) Erfolg. Auch vergebliche Aufwendungen seien als Werbungskosten abziehbar, wenn der Steuerpflichtige --nachdem er das Scheitern seiner Investition erkannt habe-- etwas aufwende, um sich aus der vertraglichen Bindung zu lösen und damit die Einkünfteerzielung zu beenden. Hier sei dem Kläger ein Aufwand in Höhe von insgesamt 510.838 € entstanden, um die Höhe der vergeblich aufgewandten Kosten zu begrenzen. Der als Werbungskosten berücksichtigungsfähige rückständige Zinsaufwand aus dem zur Finanzierung der Herstellungskosten der Immobilie aufgenommenen Darlehen habe sich zu diesem Zeitpunkt auf über 620.000 € belaufen. Vor diesem Hintergrund bedürfe es keiner Prüfung, in welchem Verhältnis die geleistete Zahlung auf Zinsen oder Darlehensschuld zu verrechnen sei. Die Anrechnung der Zahlung auf die offenen Zinsen entspreche der in § 367 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) genannten Tilgungsreihenfolge. Der Zusammenhang der Aufwendungen mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung werde auch nicht durch den Umstand überlagert, dass die Immobilie vor dem Zeitpunkt des Vergleichs schon veräußert gewesen sei. Vielmehr bleibe der Veranlassungszusammenhang gerade deshalb bestehen, weil die für die vermieteten Immobilien aufgenommenen Darlehen mit den Erlösen aus dem Verkauf der Immobilie nicht hätten beglichen werden können.
- 5 Mit seiner Revision trägt das FA vor: Die geänderte Rechtsprechung zum nachträglichen Schuldzinsenabzug sei auf vor dem Inkrafttreten des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 (StEntL 1999/2000/2002) vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402) veräußerte Objekte nicht anzuwenden. Die Entscheidung widerspreche auch dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 27. Juli 2015 (BStBl I 2015, 581, Tz. 1.2), wonach bei Veräußerung vor 1999 die alte Rechtsprechung und damit das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 12. November 1991 IX R 15/90 (BFHE 166, 219, BStBl II 1992, 289) weiter Anwendung finde. Der Sachverhalt sei nicht vergleichbar mit der BFH-Entscheidung vom 21. November 2013 IX R 12/12 (BFH/NV 2014, 834). Auch habe das FG nicht berücksichtigt, dass nach § 366 Abs. 2 BGB zunächst die ältere Schuld zu tilgen war. Dies sei die Hauptforderung gewesen. Schließlich seien die Aufwendungen allenfalls entsprechend dem Miteigentumsanteil des Klägers an der veräußerten Immobilie zu berücksichtigen.
- 6 Das FA beantragt sinngemäß, das Urteil des Niedersächsischen FG vom 7. Dezember 2016 2 K 177/15 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.
- 8 Sie halten aufgrund des weiter bestehenden Veranlassungszusammenhangs den Abzug der Aufwendungen als nachträgliche Werbungskosten für möglich. Dies gelte auch für vor dem 1. Januar 1999 veräußerte Objekte. Aufgewandte Schuldzinsen seien in diesem Fall nach der Veräußerung als vergebliche Werbungskosten abziehbar. Da der Kläger die Aufwendungen in vollem Umfang für die Befreiung von der eigenen Verpflichtung zur Darlehensrückzahlung beglichen habe, seien die Aufwendungen auch voll abziehbar.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist begründet.
- 10 Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die von den Klägern geltend gemachten Beträge in Höhe von 85.428,87 € zu Unrecht berücksichtigt (dazu unter 1.). Die Entscheidung des BFH in BFH/NV 2014, 834 führt zu keinem anderen Ergebnis (dazu unter 2.). Auf die übrigen von den Beteiligten aufgeworfenen Fragen kommt es mangels Entscheidungserheblichkeit nicht mehr an (dazu unter 3.).

- 11** 1. Das FG hat die von den Klägern geltend gemachten Beträge zu Unrecht als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt.
- 12** a) Werbungskosten sind nach § 9 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (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** aa) 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 Anschaffung, Herstellung oder Modernisierung und Instandsetzung eines Vermietungsobjektes wird die maßgebliche Verbindlichkeit diesem Verwendungszweck unterstellt (ständige Rechtsprechung, vgl. u.a. BFH-Urteile vom 8. April 2014 IX R 45/13, BFHE 244, 442, BStBl II 2015, 635; vom 1. Dezember 2015 IX R 42/14, BFHE 252, 379, BStBl II 2016, 332).
- 14** bb) Mit Urteilen vom 20. Juni 2012 IX R 67/10 (BFHE 237, 368, BStBl II 2013, 275), in BFHE 244, 442, BStBl II 2015, 635 und in BFHE 252, 379, BStBl II 2016, 332 hat der BFH unter Aufgabe seiner früheren Rechtsprechung zur Frage der Abziehbarkeit nachträglicher Schuldzinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung entschieden, dass Schuldzinsen auch nach einer Veräußerung der Immobilie grundsätzlich weiter als nachträgliche Werbungskosten abgezogen werden können, wenn und soweit die Verbindlichkeiten durch den Veräußerungserlös nicht getilgt werden können. Der Senat hat seine Entscheidung, in Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung den nachträglichen Schuldzinsenabzug auch nach der Veräußerung der Immobilie zuzulassen, im Wesentlichen darauf gestützt, dass mit dem StEntlG 1999/2000/2002 die steuerliche Verstrickung von privaten Veräußerungsgewinnen bei Immobilien erheblich erweitert worden sei. Mit der auf zehn Jahre erweiterten Erfassung von Wertsteigerungen bei der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Grundstücken habe der Gesetzgeber eine Grundentscheidung dahin getroffen, dass zur Erzielung von Einkünften dienende Wohngrundstücke nicht mehr dem privaten, sondern dem steuerlich erheblichen Vermögensbereich zuzuordnen seien und ein etwaiger Gewinn oder Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften der Besteuerung unterfalle. Vor dem Hintergrund dieser gesetzgeberischen Grundentscheidung seien nachträgliche Schuldzinsen bei den Gewinn- und Überschusseinkünften gleich zu behandeln und auch nach Veräußerung der Immobilie als Werbungskosten abziehbar, sofern der ursprünglich gegebene Zusammenhang zwischen Darlehen und den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung fortbestehe (vgl. BFH-Urteil in BFHE 237, 368, BStBl II 2013, 275, unter II.2.; Jachmann/Schallmoser, Deutsches Steuerrecht 2011, 1245, 1247 f.; Schallmoser, Steuerrecht kurzgefasst 2013, 115 f.).
- 15** b) Zugleich hat der Senat in der Entscheidung in BFHE 237, 368, BStBl II 2013, 275 (unter II.2.a) klargestellt, dass bei Veräußerungen vor dem Inkrafttreten des StEntlG 1999/2000/2002 die u.a. in den BFH-Entscheidungen vom 21. Dezember 1982 VIII R 48/82 (BFHE 138, 47, BStBl II 1983, 373), vom 7. August 1990 VIII R 67/86 (BFHE 162, 48, Der Betrieb 1991, 23, unter 1.) und vom 25. April 1995 IX R 114/92 (BFH/NV 1995, 966) ausgeführten Erwägungen weiterhin Gültigkeit haben. Bei Veräußerungen, bei denen die Veräußerung auf einem vor dem 1. Januar 1999 rechtswirksam abgeschlossenen Vertrag oder gleichstehenden Rechtsakt erfolgt, ist für Schuldzinsen, die auf die Zeit nach der Veräußerung entfallen, kein nachträglicher Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zulässig, auch wenn der Veräußerungserlös nicht zur Schuldendeckung ausgereicht hat (gleicher Ansicht BMF-Schreiben in BStBl I 2015, 581 Tz. 1.2; vgl. bereits BFH-Urteil in BFHE 166, 219, BStBl II 1992, 289, m.w.N.; im Ergebnis auch Rode, EFG 2017, 1258).
- 16** c) Diesen Grundsätzen entspricht die angefochtene Entscheidung des FG nicht, so dass sie aufzuheben und die Klage abzuweisen ist. Das FG hat zu Unrecht den Abzug nachträglicher Schuldzinsen zugelassen, obwohl die Veräußerung vor dem Inkrafttreten des StEntlG 1999/2000/2002 erfolgt war. Das Gleiche gilt für die Rechtsanwaltskosten für die Vergleichsverhandlungen mit der Bank, die in gleicher Weise als mit den Zinsen zusammenhängende Aufwendungen nach der Veräußerung des Objekts nicht abziehbar sind.
- 17** 2. Die Kläger können sich auch nicht mit Erfolg auf die Entscheidung des Senats in BFH/NV 2014, 834 berufen. Denn diese betraf einen anderen Sachverhalt.
- 18** a) In der Entscheidung in BFH/NV 2014, 834 war die Zahlung für die Entlassung eines GbR-Gesellschafters aus der gesellschaftsrechtlichen Haftung gegenüber einem Darlehensgläubiger aus einem (weiterbestehenden)

Immobilienkredit der GbR geleistet worden. Die Forderung, die geltend gemacht wurde, bestand aus in diesem Zeitpunkt rückständigen Zinsen, die während des Zeitraums der Einkünfteerzielung entstanden und auch noch vor Veräußerung der Immobilie im Jahr 2005 beglichen worden waren.

- 19** b) Vorliegend geht es nach den Feststellungen des FG jedoch um die Zahlung nachträglicher Schuldzinsen, die nach der Veräußerung der Immobilie und damit nach Aufgabe der Einkunftsquelle entstanden und beglichen worden sind.
- 20** 3. Da die Revision bereits aus den dargestellten Gründen Erfolg hat, kann dahingestellt bleiben, ob das FG die Vermutungsregelung des § 367 BGB zutreffend angewandt hat, indem es die geleisteten Zahlungen in vollem Umfang als nachträgliche Schuldzinsen und nicht als Tilgungsleistungen eingeordnet hat. Denn auch bei einer Einordnung der streitigen Zahlungen als Tilgungsleistung auf die Hauptforderung ist der streitige Betrag nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen. Ebenso bedarf es mangels Entscheidungserheblichkeit keiner Entscheidung, ob entsprechend den BFH-Urteilen in BFHE 244, 442, BStBl II 2015, 635 (unter II.5.) und in BFHE 252, 379, BStBl II 2016, 332 hinsichtlich der geltend gemachten Beträge nur eine quotale Berücksichtigung entsprechend dem (früheren) Gesellschaftsanteil des Klägers an der GbR in Betracht gekommen wäre.
- 21** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de