B.
Allgemeine Problematik der Anerkennung nachträglicher Schuldzinsen als Werbungskosten

Die eigentliche Problematik nachträglicher Schuldzinsen rührt aus der Konzeption der Überschusseinkünfte im Einkommensteuerrecht. Nachträgliche Schuldzinsen bei den Gewinneinkünften sind im Grundsatz unstreitig als Betriebsausgaben abzugsfähig[205], da der mit der Entstehung der Schuld gegebene betriebliche Zusammenhang aufrechterhalten bleibt[206]. Demgegenüber hat der Bundesfinanzhof vor der Rechtsprechungsänderung[207] des VIII. sowie des IX. Senats keine Veranlassung oder wirtschaftlichen Zusammenhang mehr bei den Überschusseinkünften nach der Beendigung der relevanten Tätigkeit gesehen. Zur Untersuchung und Begründung der geänderten Rechtsprechung auch außerhalb der Gewinneinkünfte ist zunächst herauszuarbeiten, zwischen welchen Größen überhaupt ein Veranlassungszusammenhang bestehen muss (I.), dass dieser ursprünglich bestand (II.) und sodann nicht durch das Ende der Einkünfteerzielungstätigkeit beendet wurde (III.).

I. Zusammenhang zwischen Schuldzinsen und steuerbarer Tätigkeit

Im Rahmen der Gewinneinkünfte ist ein Veranlassungszusammenhang zwischen Aufwendungen und dem Betrieb oder der betrieblichen Tätigkeit ausreichend, da das Betriebsvermögen steuerverstrickt ist. Dies ist im Fall der Überschusseinkünfte anders, wo zwischen der steuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre und der irrelevanten privaten Vermögenssphäre zu trennen ist. Schuldzinsen erfüllen bei Überschusseinkunftsarten aber eine Doppelfunktion, indem sie einerseits der Anschaffung eines Vermögensgegenstandes des Privatvermögens dienen, andererseits aber auch der Einkünfteerzie-

205 StRspr.: So schon BFH v. 11.12.1980 – I R 119/78, BStBl. II 1981, 460; hierzu Herden, DStZ 1981, 463; daneben bspw. BFH v. 13.02.1996 – VIII R 18/92, BStBl. II 1996, 291; BFH v. 28.03.2007 – X R 15/04, BStBl. II 2007, 642.

206 Vgl. Moritz, AktStR 2012, 543. Kritisch zur Herleitung über eine fortbestehende Betriebsvermögenseigenschaft jedoch Meyer, FR 1980, 347 (350).

207 Vgl. zu den verfahrensrechtlichen Möglichkeiten des Steuerpflichtigen gemäß § 164 Abs. 2 AO sowie § 173 Abs. 1 AO, nachträgliche Schuldzinsen nach der Rechtsprechungsänderung anerkennen zu lassen Fuhrmann, KÖSDI 2011, 17316 (17322). Rechtsprechungsänderungen stellen jedoch keine Tatsachen im Sinne von § 173 Abs. 1 AO dar, vgl. Rüsken, in: Klein, AO, § 173 Rz. 22; Koenig, in: Pahlke/Koenig, AO, § 173 Rz. 12.

lung, sofern der private Vermögensgegenstand, insbesondere Kapitalanlagen und Vermietungsobjekte, für eine steuerbare Tätigkeit eingesetzt werden[208]. Dies maximiert die Problematik der notwendigen Trennung zwischen Erwerbssphäre und Privatsphäre.

1. Trennung der Erwerbssphäre von der Privatsphäre bei den Überschusseinkunftsarten

Im Gegensatz zu den Gewinneinkünften sind Vermögensgegenstände, die zur Erzielung von Einnahmen eingesetzt werden, bei den Überschusseinkünften nach § 2 Abs. 2 EStG grundsätzlich nicht steuerverstrickt: Wertveränderungen sind also irrelevant, Gewinne werden im Grundsatz nicht besteuert. Zur Einkommenserzielung eingesetztes Vermögen ist bei den Überschusseinkünften immer Privatvermögen. Grund für diese fehlende Verstrickung ist die Konzeption der Überschusseinkunftsarten im Einkommensteuergesetz nach der von *Fuisting*[209] begründeten Quellentheorie. Hiernach sind nur die Früchte einer ständigen Einnahmequelle steuerbar, das Vermögen selbst bleibt bei der Einkommensermittlung außer Betracht[210]. Es muss also eine Trennung von Erwerbssphäre und Privatsphäre vorgenommen werden. Die Privatsphäre lässt sich als Sphäre der Einkommensverwendung beschreiben. Nur erwerbsbezogene Aufwendungen schmälern die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, Aufwendungen auf die Privatsphäre indes nicht – diese können also auch nicht als Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 EStG abziehbar sein, sondern nur, wenn der Gesetzgeber eine Abzugsmöglichkeit als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastung geregelt hat. Dies ergibt sich klarstellend auch aus § 12 Nr. 1 EStG.

Loschelder stellt speziell zu nachträglichen Werbungskosten fest: „In diesem Problemkreis überlagern sich das Veranlassungsprinzip und das Prinzip der Nichtberücksichtigung der Vermögenssphäre“[211]. Es zeigt sich aber zusätzlich eine besondere Schwierigkeit bei Schuldzinsen durch deren Doppelcharakter: Die fremdfinanzierte Kapitalanlage oder das fremdfinanzierte Vermietungsobjekt sind ohne Zweifel dem Privatvermögen zuzuordnen. Als solches ist es nach ursprünglicher Konzeption außerhalb der Veräußerungsfrist des § 23 EStG sowie der Beteiligungsgrenze des § 17 EStG steuerrechtlich irrelevant, ein Veräußerungsgewinn ist nicht steuerbar. Gleichzeitig kann dieses Privatvermögen aber durch Einsetzen zur Einkünfteerzielung steuerlich relevante Überschusseinkünfte generieren. Schuldzinsen für

208 Vgl. Rauch, Nachträgliche Werbungskosten S. 108: „doppelgerichtete Aufwendungen“.

209 Vgl. Fuisting, Die preußischen direkten Steuern I S. 57; vgl. auch Pausch, Persönlichkeiten der Steuerkultur S. 10 zur Umsetzung dieses Gedankens durch Johannes von Miquel.

210 Birk/Desens/Tappe Rz. 611; eine sehr ausführliche Darstellung des Grundsatzes der Unbeachtlichkeit der Vermögenssphäre bietet Wolff, Unbeachtlichkeit der Vermögenssphäre.

211 Loschelder, in: Schmidt, EStG, § 9 Rz. 24.

einen solchen Vermögensgegenstand stehen also mitten im Spannungsfeld zwischen Privatsphäre und Erwerbssphäre. Deren Abgrenzung bereitet nach der konzeptionellen Grundlage des § 2 Abs. 2 EStG erhebliche Schwierigkeiten. Sie ist aber elementar und notwendig zur Ermittlung der Einkünfte bei den Überschusseinkunftsarten. Wie bereits aufgezeigt, werden Schuldzinsen zwar in erster Linie zur Erzielung steuerbarer Einkünfte aufgewendet, die Aussicht eines Gewinns aus der späteren Veräußerung ist aber regelmäßig mitursächlich. Indem die Schuldzinsen einerseits zur Finanzierung einer steuerbaren Tätigkeit, andererseits auf den privaten Vermögensstamm verausgabt werden, lassen sich Schuldzinsen als gemischte Aufwendungen bezeichnen[212]. Anders als etwa sonst bei dem Grundsatzproblem der gemischten Aufwendungen[213] stellt sich bei den nachträglichen Schuldzinsen aber nicht die Frage nach einer Aufteilung[214] oder deren Maßstab, sondern nach der Zuordnung entweder zur Privatsphäre oder zur Erwerbssphäre. Einen Mittelweg gibt es hierbei nicht, entscheidend ist nur, ob der Veranlassungszusammenhang mit dem Ende der Einkünfteerzielungstätigkeit endet und ob in diesem Zeitpunkt ein vorrangiger Zusammenhang zu einem Veräußerungstatbestand besteht. Bis zu diesem Zeitpunkt sind die Schuldzinsen aber der jeweiligen steuerlich relevanten Tätigkeit und damit der Erwerbssphäre zugeordnet. Nur so wird man der quellentheoretischen Herkunft der Überschusseinkünfte gerecht: Hierzu ist zumindest bei § 20 EStG und § 21 EStG immer auch der Einsatz von Privatvermögen erforderlich. Insofern dienen die Schuldzinsen nicht wie bei aufteilungsproblematischen gemischten Aufwendungen auch der privaten Lebensführung[215], sondern in erster Linie maßgeblich der Einkünfteerzielung. Als solches ist das Problem der nachträglichen Schuldzinsen also nur ein kleiner Ausschnitt aus dem großen Problemfeld der Trennung von Erwerbs- und Privatsphäre[216].

Konsequenz dieser Betrachtung ist aber, dass ein Veranlassungszusammenhang zwischen den Schuldzinsen und der steuerbaren Tätigkeit und nicht dem eingesetzten Vermögen bestehen muss[217], denn dieses ist Privatvermögen. Bezugspunkt der Veranlassung ist gerade nicht das Mietobjekt

212 Lang, Bemessungsgrundlage S. 494.

213 Vgl. die Grundsatzentscheidung BFH v. 21.09.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672 zur Aufgabe des Aufteilungsverbots aus § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG.

214 Der Bundesfinanzhof nimmt eine solche Aufteilung für Schuldzinsen nicht an; Auch für den Fall der nachträglichen Schuldzinsen diskutiert er diese nach der Rechtsprechungsänderung nicht. Anderer Ansicht ist Lang, der eine angemessene Aufteilung der Schuldzinsen sowohl bei den Kapitaleinkünften als auch bei Vermietung und Verpachtung fordert, Lang, Bemessungsgrundlage S. 495.

215 Vgl. Loschelder, in: Schmidt, EStG, § 12 Rz. 2.

216 Hierzu im Gesamten ausführlich die verschiedenen Beiträge in DStJG 1980.

217 Vgl. Jachmann/Schallmoser, DStR 2011, 1245 (1249); Heuermann, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 21 EStG Rz. 276.

oder die Kapitalanlage, sondern die Vermietung oder der Kapitaleinsatz. Bloße Aufwendungen auf das Vermögen als solches sind nicht durch die Erzielung von Einnahmen durch eine steuerbare Tätigkeit veranlasst und damit wegen der Unbeachtlichkeit der Vermögenssphäre nicht abzugsfähig[218]. Absicht des Steuerpflichtigen darf es also nicht in erster Linie sein, steuerfreie Vermögenssteigerungen zu genießen[219]. Andererseits wäre es wohl naiv davon auszugehen, dass die Aussicht von Veräußerungsgewinnen keine Rolle spielen würde[220]. Vorrangig[221] wird man aber den Zusammenhang zur steuerbaren Tätigkeit ansehen, wenn dieser nicht von untergeordneter Rolle ist. Eine wie auch immer geartete Aufteilung[222] der laufend zu entrichteten Schuldzinsen während der steuerlich relevanten Tätigkeit verkennt, dass die Kapitalanlage beziehungsweise das Vermietungsobjekt zur Einkünfteerzielung tatsächlich eingesetzt werden, die Wertsteigerung im Veräußerungszeitpunkt aber zu diesem Zeitpunkt lediglich hypothetisch ist. Eine solche Aufteilung regulärer, nicht nachträglicher Schuldzinsen, nimmt der Bundesfinanzhof daher auch nicht an[223]. Der Begriff Erwerbssphäre ist also nicht gegenständlich gemeint, sondern funktionell und meint in diesem Fall die Einkünfteerzielungstätigkeit. Die Privatsphäre andererseits ist hier gegenständlich geprägt im Sinne des Objekts oder der Anlage sowie deren private Nutzung[224].

2. Dualismus der Einkunftsarten als prägendes Element des Einkommensteuerrechts gegenüber notwendiger steuerrechtlicher Gleichbehandlung

Bevor der VIII. und der IX. Senat des Bundesfinanzhofs ihre Rechtsprechung zu den nachträglichen Schuldzinsen geändert haben, stützten sie ihre Judikatur maßgeblich auf den Dualismus der Einkunftsarten[225]. Dieser

218 Bspw. BFH v. 11.12.1959 – VI 230/58, BStBl. III 1960, 67 für ein unbebautes Grundstück, mit dem keine Einnahmen erzielt werden sollen. Kritisch zu der generellen Aussage der Unbeachtlichkeit von Aufwendungen, die das Vermögen berühren Jakob/Wittmann, FR 1988, 547 ff.

219 BFH v. 16.03.2010 – VIII R 20/08, BStBl. II 2010, 787.

220 Vgl. Lang, Bemessungsgrundlage S. 495: „Nicht nur die Betätigung zur Erzielung von Einkünften (…) ist kausal für den Zinsaufwand. Die Betätigung zur Erzielung von Veräußerungseinkünften tritt als causa hinzu."; ebenso Paus, StBW 2010, 746 (749).

221 Zu diesem Abgrenzungsmaßstab BFH v. 05.04.2006 – IX R 111/00, BStBl. II 2006, 654: „Maßgebend für die Abgrenzung ist die Einkunftsart, die im Vordergrund steht".

222 Vgl. hierzu Loschelder, in: Schmidt, EStG, § 9 Rz. 79.

223 Vgl. zum vollumfänglichen Abzug schon BFH v. 21.07.1981 – VIII R 128/76, BStBl. II 1982, 36.

224 Vgl. Aigner, Wegfall der Einkunftsquelle S. 48.

225 Zuletzt BFH v. 28.07.2009 – IX B 37/09, juris; zuvor etwa der VIII. Senat: BFH v. 19.01.1993 – VIII R 74/91, BFH/NV 1993, 714; sowie der IX. Senat: BFH v. 25.04.1995 – IX R 114/92, BFH/NV 1995, 966. Zustimmend Spindler, in: Spiegelberger/Spindler/Wälzholz Kap. 12 Rz. 25.

war Begründungsansatz für die unterschiedliche Behandlung der Zinsen bei den Gewinneinkünften einerseits und den Überschusseinkünften andererseits. Dieser Dualismus ist ein prägendes Element des geltenden Einkommensteuerrechts[226]. Das Einkommensteuergesetz ist zentral in § 2 Abs. 2 EStG dual angelegt: Es unterscheidet zwischen den Gewinneinkünften nach § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 EStG, die dogmatisch auf die Reinvermögenstheorie nach *von Schanz* zurückzuführen sind[227] sowie den Überschusseinkünften nach § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 EStG, die im Grundsatz der Quellentheorie folgen, auch wenn das geltende Einkommensteuergesetz keine der Theorien vollständig umsetzt[228]. In der Tat rechtfertigt der Dualismus grundsätzliche Unterschiede in der Behandlung von Gewinneinkünften gegenüber Überschusseinkünften und ist als solcher auch verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden[229].

Ihm steht aber denklogisch der generelle Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG gegenüber. Zwar hat das Bundesverfassungsgericht eine weitgehende Gestaltungsfreiheit des Steuergesetzgebers bei der Erschließung von Steuerquellen festgestellt. Es leitet jedoch aus dem Gleichheitssatz auch das Gebot der Steuergerechtigkeit ab, das es anhand einer Willkürkontrolle prüft[230]. Auch wenn *Kruse* hiernach den Gleichheitssatz im Steuerrecht als „wenig effektiv" ansieht[231], so gebietet er als Gegengewicht zum Dualismus eine gewisse steuerrechtliche Gleichbehandlung. Gemäß der Grundaussage des Gleichheitssatzes darf auch im Steuerrecht nicht wesentlich Gleiches ungleich behandelt werden. Es besteht also die Gegensätzlichkeit zwischen dem dualen Einkommensartensystem und einer notwendigen steuerrechtlichen Gleichbehandlung von wesentlich Gleichem. Die Abgrenzung der Ver-

226 Vgl. ausführlich Uhländer, Vermögensverluste im Privatvermögen S. 71 ff.; kritisch zum Dualismus der Einkunftsarten hingegen Bauer, Dualismus S. 80 mit einem Rechtsvergleich zum US-amerikanischen Recht, das nur einen einzigen Abzugsbegriff für Aufwendungen kennt. So auch der Vorschlag einer Neukonzeption des Einkommensteuerrechts durch Kirchhof, Einkommensteuergesetzbuch S 32 f. mit nur einer einzigen Einkunftsart, vgl. Jachmann/Liebl, in: Lademann, EStG, Einführung EStG Rz. 1122.

227 V. Schanz, Finanzarchiv 1896 Band 1 S. 1 ff. Vgl. auch die Markteinkommenstheorie nach Ruppe, DStJG 1978, 7 ff. die der Reinvermögenszugangstheorie Grenzen setzt, Lang, in: Leitgedanken des Rechts S. 1832.

228 Siehe schon die Gesetzesbegründung zum EStG 1934 in RStBl. 1935, 33 (34): „Auch das neue Einkommensteuergesetz hat sich keiner der zahlreichen Lehrmeinungen über den privatwirtschaftlichen Einkommensbegriff angeschlossen.". Ebenso Birk/Desens/Tappe Rz. 611. S. auch Elicker, DStZ 2005, 564 zum Versuch einer Fortentwicklung weg von den herkömmlichen Theorien, die das geltende Einkommensteuerrecht noch immer prägen zu einer einheitlichen Einkommenstheorie.

229 Vgl. BVerfG v. 09.07.1969 – 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302; BVerfG v. 07.07.2010 – 2 BvL 14/02, BVerfGE 127, 01. Den Dualismus aber aus gleichheitsrechtlichen Gründen ablehnend Tipke, Die Steuerrechtsordnung Band III S. 717 ff.

230 BVerfG v. 09.07.1969 – 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302.

231 Kruse, StuW 1990, 322 (324).

schiedenartigkeit der Einkunftsarten gegenüber der notwendigen Gleichbehandlung ist aber schwierig und lässt sich nur im Einzelfall durchführen. Ein Leitsatz für die Abgrenzung der Zuordnung existiert nicht.

Dieses grundsätzliche Problem ist auch für den Abzug nachträglicher Schuldzinsen relevant: Die geänderte Rechtsprechung des IX. Senats des Bundesfinanzhofs betont nun nicht mehr den Dualismus, sondern die „notwendige steuerrechtliche Gleichbehandlung von nachträglichen Schuldzinsen bei den Gewinn- und bei den Überschusseinkünften“[232].

Grundsätzlich wird man nicht leugnen können, dass der Dualismus der Einkunftsarten eine unterschiedliche Behandlung von Schuldzinsen als Betriebsausgaben gegenüber Werbungskosten rechtfertigen könnte: Bei den Gewinneinkünften dienen sie der Finanzierung eines steuerverstrickten Betriebsvermögensgegenstandes, bei den Überschusseinkünften eines Objekts des Privatvermögens, das grundsätzlich steuerlich unbeachtlich ist und nur durch den Zusammenhang mit einer steuerbaren Tätigkeit eine Veranlassung begründen kann. Ein solcher Standpunkt würde aber zu sehr in gegenständlichen Sphären verhaftet bleiben. Betrachtet man dagegen funktional die Erwerbssphäre, so dienen Schuldzinsen sowohl bei den Gewinneinkünften als auch bei den Überschusseinkünften der Erzielung von Einkünften, wenn auch bei den Überschusseinkünften nur mittelbar. Der Unterschied ist sodann nur die fehlende Steuerverstrickung bei den Einkünften nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 – 7 EStG. Ob diese aber die jahrzehntelange unterschiedliche Behandlung rechtfertigt, ist aus meiner Sicht fraglich. Jedenfalls mit den systemrelevanten Gesetzesänderungen ist nun aber eine neue Situation eingetreten, die zu einer stärkeren Betonung der notwendigen Gleichbehandlung führt. Inwieweit aber diese Änderungen tatsächlich die Argumentation der Rechtsprechungsänderungen tragen, wird an späterer Stelle zu erörtern sein.

II. Ursprünglicher Veranlassungszusammenhang

Stellt man sich die Frage, ob ursprünglich, also vor Beendigung der Einkünfteerzielungstätigkeit, ein Veranlassungszusammenhang zwischen den notwendigen Parametern Schuldzinsen und steuerlich relevanter Tätigkeit in Form der Kapitalanlage oder Vermietung und Verpachtung bestand, so gibt es eine klare Antwort: Ein solcher Zusammenhang bestand. Geht man davon aus, dass ein fremdfinanziertes Vermietungsobjekt vermietet wird oder eine

232 BFH v. 20.06.2012 – IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275; So auch schon Beiser, Schuldzinsen S. 129. Ähnlich auch der VIII. Senat v. 16.03.2010 – VIII R 20/08, BStBl. II 2010, 787 „Vor diesem Hintergrund ist der Veranlassungszusammenhang der nachträglichen Schuldzinsen mit den Einkünften aus Kapitalvermögen bei Aufgabe oder Veräußerung einer Beteiligung i. S. von § 17 EStG nicht mehr anders zu beurteilen als im Anwendungsbereich des § 4 Abs. 4 EStG bei den Gewinneinkünften.“.

fremdfinanzierte Kapitalanlage tatsächlich gehalten wird, so bezweifelte niemand, dass ein Veranlassungszusammenhang zwischen den Schuldzinsen und dieser Tätigkeit besteht, mithin die Schuldzinsen als Werbungskosten nach §§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1, 9 Abs. 1 Satz 1 EStG abziehbar sind. Dieses eindeutige Ergebnis ist die Konsequenz aus der Aufzählung in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1 EStG sowie dem angesprochenen Grundsatz der Finanzierungsfreiheit.

Insofern besteht vor Beendigung der Tätigkeit ein Gleichlauf bei Betriebsausgaben und Werbungskosten. Problematisch wird die Anerkennung erst im Zeitpunkt der Beendigung der relevanten Tätigkeit, regelmäßig in Form der Veräußerung des Vermietungsobjekts oder der Kapitalbeteiligung.

III. Keine Beendigung des Veranlassungszusammenhangs durch das Ende der Einkünfteerzielungstätigkeit

Veräußert also der Steuerpflichtige das Haus oder die Wohnung, die er bisher vermietete beziehungsweise die Beteiligung, aus der er bisher Einkünfte aus Kapitalvermögen generierte, oder führt er sonst eine Beendigung einer fremdfinanzierten bisher relevanten Tätigkeit der § 2 Abs. 1 Nr. 5, 6 EStG herbei, so kann er nun – anders als in den letzten Jahrzehnten – grundsätzlich die Schuldzinsen, die er weiterhin für das Darlehen aufbringen muss, mit dem er das Objekt erwarb und damit mittelbar die Einkünfteerzielung finanzierte, als Werbungskosten geltend machen.

Diese geänderte Rechtsprechung des VIII. Senats[233] gilt für Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 20 EStG, mit der Einschränkung, dass eine fremdfinanzierte Beteiligung im Sinne von § 17 Abs. 1 EStG vorlag. Nach diesem Judikat können nachträgliche Schuldzinsen nach Veräußerung oder Aufgabe solcher Beteiligungen wie nachträgliche Betriebsausgaben als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abgezogen werden. Der Senat ändert damit seine langjährige Rechtsprechung. Schuldzinsen für Beteiligungen nach § 17 Abs. 1 EStG seien nicht mehr anders zu behandeln als solche im Anwendungsbereich des § 4 Abs. 4 EStG, auch wenn im Rahmen von § 17 EStG kein Betriebsvermögen gebildet wird.

Die Rechtsprechungsänderung des IX. Senats des Bundesfinanzhofs[234] bezieht sich auf die Anerkennung nachträglicher Schuldzinsen, welche durch die Finanzierung von Anschaffungskosten eines zur Erzielung von Einkünften nach § 21 EStG genutzten Objekts dienten. Diese können nach der Beendigung der Tätigkeit durch Veräußerung grundsätzlich weiter als nachträgliche Werbungskosten abgezogen werden.

233 BFH v. 16.03.2010 – VIII R 20/08, BStBl. II 2010, 787 sowie BFH v. 16.03.2010 – VIII R 36/07, BFH/NV 2010, 1795.

234 BFH v. 20.06.2012 – IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275.

Diese Rechtsprechungsänderungen sind der vorläufige Abschluss einer jahrzehntelangen Diskussion. Dem Ergebnis der geänderten Judikatur ist zuzustimmen. Die Mehrzahl der Stimmen in der Literatur tut dies auch[235], zumal sie früher auch schon kritisch gegenüber der bisherigen Rechtsprechung war[236]. Die Finanzverwaltung folgt der geänderten Auffassung restriktiv[237]. Erörterungsbedürftig ist aber die Begründung, der dogmatische Ansatz, auf den die beiden Senate des Bundesfinanzhofs die Rechtsprechungsänderung gründen. Es bedarf daher der ausführlichen Untersuchung des gewählten Begründungsansatzes sowie alternativer Überlegungen (1.). Im Anschluss muss die Frage gestellt werden, warum die nachträglichen Schuldzinsen als Werbungskosten gerade § 20 EStG beziehungsweise § 21 EStG zuzuordnen sind (2.).

1. Dogmatische Herleitung

Zentrale Aufgabe dieser Untersuchung ist es, eine dogmatische Grundlage für die Abzugsfähigkeit nachträglicher Schuldzinsen bei den Überschusseinkünften zu finden. Auf dieser Basis aufbauend sollen sodann speziellere Fragestellungen sowie Einschränkungen und Voraussetzungen ermittelt werden.

Bereits dargelegt wurde, dass § 24 Nr. 2 Hs. 1 EStG, obwohl auf den ersten Blick dem Wortlaut nach einschlägig, gegenüber dem Veranlassungsprinzip und § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG lediglich klarstellende und zuordnende Funktion zukommt[238]. Eine Begründung für nachträgliche Werbungskosten lässt sich also hieraus nicht ableiten[239]. Dies sehen wohl auch der VIII. sowie der

235 Zustimmend zur Rechtsprechungsänderung bei § 20 EStG: Loschelder, in: Schmidt, EStG, § 9 Rz. 40; Zimmer, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 9 Rz. 510; Lochte, in: Frotscher, EStG, § 9 Rz. 34; Strohm, BB 2012, 3107; Hilbertz, NWB 2010, 2433; Korth, AktStR 2010, 495; ablehnend aber Dornheim, DStZ 2011, 763; nur im Ergebnis zustimmend Haase, BB 2010, 2870.
Zustimmend zur Rechtsprechungsänderung bei § 21 EStG: Pfirrmann, in: H/H/R, EStG/KStG, § 21 EStG Rz. 300 „Nachträgliche Schuldzinsen"; Loschelder, in: Schmidt, EStG, § 9 Rz. 40; Lochte, in: Frotscher, EStG, § 9 Rz. 34; Rothenberger, ErbStG 2012, 320; Schmitz-Herscheidt, FR 2013, 39; Moritz, AktStR 2012, 543; Knaupp, SteuK 2012, 438; ablehnend aber Dornheim DStZ 2012, 553; Jochum, DStZ 2012, 728; Meyer/Ball, DStR 2012, 2260.

236 Vgl. zusammenfassend Stark, in: Littmann, EStG, 59. Erg.-Lfg. 2003, § 9 Rz. 103.

237 Vgl. das BMF-Schreiben v. 28.03.2013 – IV C 1 – S 2211/11/10001 :001, BStBl. I 2013, 508 mit der Beschränkung auf steuerbare Veräußerungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

238 S. o. S. 23. Geserich, in: K/S/M, EStG, § 24 A 1 ff, C 1; Anders eventuell Schell, FR 2004, 506 (507) mit Bezugnahme auf § 24 Nr. 2 EStG explizit für den Fall der nachträglichen Schuldzinsen für ein Darlehen, mit dem ein ehemals vermietetes, aber inzwischen veräußertes Grundstück erworben wurde.

239 So auch Pfalzgraf/Meyer, Schuldzinsenabzug S. 202; aA aber Söffing, FR 1984, 185 (188) wonach die frühere ablehnende Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs eine Missachtung von § 24 Nr. 2 EStG darstelle.

IX. Senat des Bundesfinanzhofs in ihrer geänderten Rechtsprechung so, denn in der eigentlichen Begründung erwähnen sie § 24 Nr. 2 EStG mit keinem Wort[240]. Entscheidend ist, ob nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1 EStG, § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG Werbungskosten vorliegen. Wenn dies der Fall ist, sind diese, klarstellend nach § 24 Nr. 2 EStG, abzugsfähig[241].

Ebenso wenig liefern das objektive Nettoprinzip oder das Leistungsfähigkeitsprinzip selbst eine Begründung[242]. Hieraus bestimmt sich nur die generelle Abzugsfähigkeit von Erwerbsaufwendungen. Ob solche vorliegen beantworten diese Prinzipien selbst nicht.

Anknüpfungspunkte einer möglichen Herleitung sind das sogenannte Einkünfteerzielungsvermögen (a)), die notwendige steuerliche Gleichbehandlung auf Grund eines gesetzgeberischen Paradigmenwechsels (b)), die Surrogationsrechtsprechung (c)) und das Veranlassungsprinzip als solches (d)).

a) Einkünfteerzielungsvermögen

Teilweise wird in der Literatur die Konstruktion eines sogenannten Einkünfteerzielungsvermögens, Erwerbsvermögens, Überschussvermögens beziehungsweise Überschusserzielungsvermögens[243] befürwortet. Analog zu Betriebsvermögen soll danach eine spezielle Kategorie von Vermögensgegenständen des Privatvermögens bestehen, wenn diese zur Einkünfteerzielung eingesetzt werden. Letztlich richtet sich diese Konstruktion – unabhängig davon, wie man sie nun benennen möchte – gegen den hergebrachten Grundsatz von der Unbeachtlichkeit der privaten Vermögenssphäre bei den Überschusseinkunftsarten. Die höchstrichterliche Rechtsprechung hat die Existenz einer solchen Vermögensklasse bisher offen gelassen, die Finanzge-

240 Vgl. BFH v. 16.03.2010 – VIII R 20/08, BStBl. II 2010, 787; BFH v. 20.06.2012 – IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275 nur in Bezug auf rückständige Zinsen.
Nichtsdestotrotz behandelt die Kommentarliteratur das Problem noch immer, zumindest auch, im Rahmen von § 24 Nr. 2 EStG: bspw. Mellinghoff, in: KirchhofKompaktK, EStG, § 24 Rz. 33; Eversloh, in: Bordewin/Brandt, EStG, § 24 Rz. 159 f.

241 Dass es für die Anerkennung nachträglicher Schuldzinsen – im Gegensatz zu rückständigen Schuldzinsen – nicht auf § 24 Nr. 2 EStG, sondern auf die Veranlassung und mithin den wirtschaftlichen Zusammenhang ankommt zur alten Rechtsprechung BFH v. 23.01.1990 – IX R 8/85, BStBl. II 1990, 464.

242 Anders etwa Bergkemper, in: H/H/R, EStG/KStG, § 9 EStG Rz. 372 sowie Kupfer, KÖSDI 93, 9431 (9434), die sich direkt auf das objektive Nettoprinzip beziehen.

243 Loschelder, in: Schmidt, EStG, § 9 Rz. 178; Lang, DStJG 1986, 15 (53, 55); Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8 Rz. 253; Alt, Überschussvermögen; Alt, StuW 1994, 138; Krüger, Überschusserzielungsvermögen S. 116 ff.; Krüger FR 1995, 633; Rademacher-Gottwald, FR 2003, 556; Wassermeyer, DStR 1982, 557; für § 23 EStG Pezzer, StuW 2000, 457 (466); Rößler, DStZ 1992, 493 (494); im Ergebnis auch Bergkemper, in: H/H/R, EStG/KStG, § 9 EStG Rz. 590 für ein formales Bestehen, jedoch ohne materielle Konsequenzen.

richte sind in der Frage uneins[244]. Der überwiegende Teil im Schrifttum lehnt diese Konstruktion hingegen ab[245].

Bemerkenswert ist jedenfalls, dass auch innerhalb der Gruppe derer, die ein Einkünfteerzielungsvermögen bejahen, feste Konturen oder Übereinstimmungen über die bloße Existenz hinaus nicht auszumachen sind. Auch die Begründungsansätze differieren stark. So sieht *Pezzer* eine solche Vermögenskategorie nur im Rahmen der zehnjährigen Veräußerungsfrist des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG als gegeben an[246], wohingegen etwa *Loschelder* von einer generellen Existenz ausgeht[247]. *Alt* hingegen differenziert zwischen einer „nutzungsmäßigen" Steuerverhaftung, wenn die steuerbare Tätigkeit nur die Nutzung eines Wirtschaftsguts umfasst, und einer „wertmäßigen" Steuerverhaftung, wenn zur Tätigkeit auch die wertmäßige Nutzung gehört, wobei an diese Unterscheidung verschiedene Rechtsfolgen geknüpft sein sollen[248]. Dass dies zu einer zusätzlichen Verkomplizierung beiträgt, liegt auf der Hand. Für *Lang* und *Hey* reicht dagegen die bloße Nutzung eines Wirtschaftsguts wegen einer notwendigen quellentheoretischen Begrenzung des Einkünfteerzielungsvermögens nicht aus, um Werbungskosten im Verlustfall zu begründen[249]. Nach *Krüger* wiederum soll Ziel der Überlegung nicht sein, „den Vermögensbereich auch im Rahmen der Überschusseinkünfte mit allen Wertveränderungen zu erfassen"[250]. *Rademacher-Gottwald*

244 Höchstrichterlich offen gelassen in BFH v. 08.10.1985 – VIII R 234/84, BStBl. II 1986, 596 „Arbeitsvermögen"; BFH v. 14.02.1989 – IX R 109/84, BStBl. II 1989, 922; BFH v. 18.09.2007 – IX R 42/05, BStBl. II 2008, 26 jeweils als „Einkünfteerzielungsvermögen" bezeichnet. Anders aber Alt, StuW 1994, 138 (142), der – meines Erachtens fälschlicherweise – im Urteil des Bundesfinanzhofs vom 14.02.1989 „zwischen den Zeilen" sieht, dass dieser das Einkünfteerzielungsvermögen „praktisch voraussetzt". Ebenso Crezelius, Steuerrecht II, § 9 Rz. 20 der aus der genannten Entscheidung herausliest, dass der Bundesfinanzhof ein Einkünfteerzielungsvermögen anerkenne und die „Grundsätze des Einkünfteerzielungsvermögens" mittlerweile mehrfach bestätigt und verfeinert habe.
Finanzgerichtlich: Offen gelassen in: FG Düsseldorf v. 20.03.2008 – 16 K 4752/05 E, EFG 2008, 1194; FG München v. 05.05.2004 – 10 K 5214/02; für ein Einkünfteerzielungsvermögen FG Köln v. 29.10.1980 – I (VII) 584/79 E, EFG 1981, 128; FG Düsseldorf v. 17.04.1980 – VII 557/77 L, EFG 1980, 495. Gegen ein Einkünfteerzielungsvermögen FG Rheinland-Pfalz v. 20.11.1984 – 2 K 225/83, EFG 1985, 342; FG Berlin v. 06.11.1985 – II 338/82, EFG 1986, 439; FG Niedersachsen v. 04.02.1987 – IX 678/85, EFG 1987, 349.

245 Thürmer, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 9 EStG Rz. 501; Uhländer, Vermögensverluste im Privatvermögen S. 101; Uhländer, FR 1996, 301 (304); Rauch, Nachträgliche Werbungskosten S. 82; Zimmer, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 9 Rz. 1254; v. Bornhaupt, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 9 B 85; Gast, Darlehensverluste des Gesellschafters S. 80; Schlarb, DStR 1984, 332.

246 Pezzer, StuW 2000, 457 (466).

247 Loschelder, in: Schmidt, EStG, § 9 Rz. 178.

248 Alt, StuW 1994, 138 (144 ff.).

249 Lang, DStJG 1986, 15 (53); Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8 Rz. 281.

250 Krüger, FR 1995, 635 (640). Zustimmend Loschelder, in: Schmidt, EStG, § 9 Rz. 178.