
Datum: 30.03.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 2807/99
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:0330.8K2807.99.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Streitig ist die Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen bei den Werbungskosten aus Kapitalvermögen. 1 2

Die Klägerin hatte in den Jahren 1981 bis 1983 mehrere Bürgschaften zugunsten der E GmbH (im Folgenden GmbH), an der sie 100 % der Anteile hielt, übernommen. Diese Bürgschaften wurden von der damaligen Sparkasse S am 27.08.1986 zu einem Betrag in Höhe von 700.000,- DM zusammengefasst und am 29.01.1988, nachdem durch Beschluss des Amtsgerichts H vom 14.12.1987 das Konkursverfahren über die GmbH eröffnet worden war, fällig gestellt. Die Bürgschaftsinanspruchnahme wurde von der Klägerin durch Darlehensaufnahme bei der Stadtparkasse S refinanziert. 3

Für den Refinanzierungskredit erbrachte die Klägerin in den Streitjahren folgende Zinszahlungen: 4

1. 53.974,64 DM 1992 49.194,37 DM 1993 40.168,62 DM 1994 26.047,97 DM 5

Gleichzeitig mit Eröffnung des Konkursverfahrens war der Geschäftsbetrieb der GmbH eingestellt worden. 6

Durch rechtskräftiges Urteil des Finanzgerichts Köln vom 25.01.1995 (Az.: 11 K 3154/92) wurde die Inanspruchnahme der Klägerin aus der oben bezeichneten Bürgschaft im Zusammenhang mit der Berechnung des Liquidationsverlustes nach § 17 Abs. 4 EStG den nachträglichen Anschaffungskosten auf die GmbH - Beteiligung zugeordnet und in den dortigen Streitjahren 1989 und 1991 im Wege des Verlustabzuges nach § 10 d EStG berücksichtigt.

Das Konkursverfahren über das Vermögen der GmbH wurde durch Beschluss des Amtsgerichts H am 22.05.1996 mangels einer die Kosten des Verfahrens deckenden Masse eingestellt.

8

In den Einkommensteuererklärungen 1991 bis 1994 wurde die oben aufgeführten, der Bürgschaftsinanspruchnahme zugrundeliegenden Zinszahlungen als negative Einkünfte im Sinne des § 17 EStG geltend gemacht, in den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1992 bis 1994 und im Bescheid zur Feststellung des verbleibenden Verlustabzuges zum 31.12.1991 vom Beklagten allerdings unberücksichtigt gelassen.

9

Im Rahmen des hiergegen geführten Einspruchsverfahrens begehrten die Kläger nunmehr, die Schuldzinsen aufgrund der Bürgschaftsinanspruchnahme als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen anzuerkennen. Sie trugen vor, der Veranlassungszusammenhang mit den Einkünften aus Kapitalvermögen sei nicht durch eine Anteilsveräußerung oder eine Auflösung der Gesellschaft nach Abschluss des Konkursverfahrens unterbrochen. Der Konkurs über das Vermögen der GmbH sei erst in 1996 mangels Masse eingestellt worden. Eine Gesellschaft trete erst mit der Konkurseinstellung in Liquidation. Zum Zeitpunkt der Zahlung der Darlehenszinsen sei die Einkunftsquelle somit weder veräußert noch aufgelöst worden, so dass die Schuldzinsen als Werbungskosten abziehbar seien.

10

Mit Einspruchsentscheidung vom 24.07.1998 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Die geltend gemachten Schuldzinsen seien zu Recht nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen berücksichtigt worden. Diese könnten jedoch nur solange als Werbungskosten berücksichtigt werden, wie sie - bezogen auf den jeweiligen Zeitpunkt ihrer Entstehung - in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Einkunftsart stünden. Somit seien allenfalls Schuldzinsen, die im Zeitraum der Erzielung der Einkünfte entstanden, aber erst nach der Beendigung der Einfünfteerzielung geleistet worden seien, als Werbungskosten abzugsfähig.

11

Soweit eine im Zeitpunkt der Zinszahlung in Form einer Beteiligung gehaltene Kapitalanlage keine Erträge erbringe, sei nach ständiger BFH-Rechtsprechung ein Abzug von nachträglichen Werbungskosten ausgeschlossen. Dementsprechend entfalle mit dem Ende der Einkunftserzielung der wirtschaftliche Zusammenhang der Schuldzinsen mit der Einkunftsart.

12

Im Streitfall sei das Konkursverfahren über die GmbH zwar erst in 1996 eingestellt worden, in den Streitjahren habe jedoch bereits nicht mehr damit gerechnet werden können, dass die Beteiligung noch Erträge erbringe. Das FG Köln habe mit Urteil vom 25.01.1995 (Az. 11 K 3154/92) festgestellt, dass die Bürgschaftsinanspruchnahme vom 29.01.1988 zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung geführt habe. Desweiteren sei das Finanzgericht davon ausgegangen, dass bereits 1988 kein verteilungsfähiges Vermögen der GmbH mehr vorhanden gewesen sei. Positive Einkünfte seien folglich ab diesem Zeitpunkt nicht mehr zu erwarten gewesen. Die von der Klägerin in den Streitjahren gezahlten Schuldzinsen stünden somit nicht in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Erzielung von

13

Einkünften.

Mit ihrer Klage begehren die Kläger weiterhin die Anerkennung der Refinanzierungszinsen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen. 14

Die zur Refinanzierung der Bürgschaftsinanspruchnahme aufgewandten Zinszahlungen stellten entgegen der Ansicht des Beklagten Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 EStG dar. Die Werbungskostenqualifizierung werde nicht dadurch in Frage gestellt, dass über das Vermögen der von der Klägerin gehaltenen wesentlichen Beteiligung das Konkursverfahren eröffnet worden sei. Die Zinszahlungen seien durch die Konkurseröffnung zum einen begrifflich nicht als nachträgliche Werbungskosten einzuordnen, zum anderen seien sie, unterstellt es handele sich begrifflich um nachträgliche Werbungskosten, steuermindernd zu berücksichtigen. Die klagegegenständlichen Schuldzinsen für 1991 bis 1994 seien von der Klägerin im Zeitraum zwischen Konkurseröffnung über das Vermögen der GmbH und Einstellung des Konkursverfahrens mangels Masse aufgewendet worden. Entgegen der Ansicht des Beklagten löse nicht bereits die Eröffnung des Konkursverfahrens den Zusammenhang mit der Einkunftserzielung. Das Finanzgericht Köln habe in seinem Urteil vom 25.01.1995 für den Veranlagungszeitraum 1988 einen Auflösungsverlust berücksichtigt, obwohl zu diesem Zeitpunkt noch Aktivvermögen bei der GmbH in Konkurs vorhanden gewesen sei. Unter Bezugnahme auf den Bericht des Konkursverwalters vom 23.01.1988 halte das Finanzgericht im Tatbestand des vorgenannten Urteils ausdrücklich fest, dass die GmbH in Konkurs noch über ungeklärte Aktivposten verfüge, die einen Abschluss des Konkursverfahrens verhinderten. Entgegen der Auffassung des Beklagten sei zum damaligen Zeitpunkt daher keineswegs ausgeschlossen gewesen, dass nach § 20 Abs. 1 EStG oder auch im Rahmen eines Liquidationsgewinnes nach § 17 Abs. 4 EStG noch Einkünfte der Klägerin anfallen könnten. 15

Nach dem BFH-Urteil vom 25.01.2000 Az. VIII R 63/98 sei Zeitpunkt der Auflösung einer Gesellschaft im Sinne des § 17 Abs. 4 EStG und somit der Zeitpunkt des Wegfalls der Einkunftsquelle "wesentliche Beteiligung an der GmbH" normalerweise der Zeitpunkt des Abschlusses der Liquidation. Eine frühere Realisierung des Veräußerungsverlustes sei nur dann möglich, wenn mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlustes nicht mehr zu rechnen sei. Dies - so der BFH - sei beispielsweise dann der Fall, wenn die Gesellschaft bereits zum Zeitpunkt des Auflösungsbeschlusses vermögenslos gewesen sei oder wenn die Eröffnung eines Konkursverfahrens mangels Masse abgelehnt worden sei. Die Ablehnung des Konkursverfahrens mangels Masse über das Vermögen der streitgegenständlichen GmbH sei jedoch unstreitig erst am 22.05.1996 erfolgt. Somit sei erst in diesem Zeitpunkt der Auflösungsverlust der GmbH realisiert worden und die Einkunftsquelle der Klägerin weggefallen. 16

Allerdings seien die Zinsaufwendungen auch dann steuermindernd bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen, wenn man - wie der Beklagte - vom Wegfall der Einkunftsquelle bei Konkurseröffnung ausgehe. Zwar lehne der Bundesfinanzhof in ständiger Rechtsprechung die Berücksichtigung nach Wegfall der Einkunftsquelle angefallener Zinsaufwendungen als Werbungskosten bei den Überschusseinkünften ab. Diese Rechtsprechung verstoße jedoch gegen die allgemein anerkannte Auslegung des Werbungskostenbegriffs nach dem Veranlassungsprinzip, gegen das objektive Nettoprinzip und schließlich auch gegen Artikel 3 GG. Spätestens seit der Rechtsprechung des BFH zum betrieblichen Schuldzinsenabzug mit Urteil vom 19.08.1998 (X R 96/95) sei die Rechtsprechung des BFH insoweit auch widersprüchlich. Jedenfalls dann, wenn wie im Streitfall, die Veranlassung der Inanspruchnahme durch das Gesellschaftsverhältnis 17

rechtskräftig feststehe, sei ein Wegfall des einmal begründeten Veranlassungszusammenhangs weder zutreffend noch rechtlich begründbar. Zwar verlange der Wortlaut des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG, dass die Aufwendungen "zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen" getätigt würden. In Abkehr von diesem Wortlaut und in Anlehnung an den Betriebsausgabenbegriff des § 4 Abs. 4 EStG werde in Rechtsprechung und Lehre jedoch praktisch ausschließlich von einem veranlassungsorientierten Werbungskostenbegriff ausgegangen. Werbungskosten seien danach Aufwendungen, die durch eine Erwerbstätigkeit im Rahmen von § 2 Abs. 1 Nr. 4 - 7 EStG veranlasst seien. Diese Sichtweise sei geboten, da Betriebsausgaben und Werbungskosten in gleicher Funktion als "Erwerbsaufwendungen" der Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips im Rahmen der jeweiligen Einkunftsarten dienten. Das objektive Nettoprinzip gebiete, § 9 EStG im Rahmen seines Wortlauts so auszulegen, dass die zu steuernden Einkünfte um alle Aufwendungen gemindert würden, die durch die Einkunftserzielung veranlasst seien. Dabei sei es gleichgültig, wann diese Aufwendungen entstünden, wenn die einkunftsrelevante Veranlassung nur gegeben sei.

Schließlich gebiete der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung als aus Artikel 3 GG abgeleitetem Prinzip bei allen Einkunftsarten eine grundsätzlich inhaltliche Identität der Erwerbsaufwendungen. Dies führe dazu, dass auch im Bereich der Überschusseinkünfte wie im Bereich der Gewinneinkünfte die Abziehbarkeit von Aufwendungen anhand des Veranlassungsprinzips auszulegen sei. Die einkunftsrelevante Veranlassung der Bürgschaftsinanspruchnahme sei durch Urteil des FG Köln vom 25.01.1995 rechtskräftig festgestellt. Der durch diese Inanspruchnahme begründete wirtschaftliche Zusammenhang der Refinanzierungsaufwendungen mit der Einkunftserzielung sei weder durch Eröffnung noch durch Einstellung des Konkursverfahrens über das Vermögen der GmbH unterbrochen oder aufgehoben worden. 18

Hinzu komme, dass im Fall des § 17 EStG auch der Vermögensstamm im Rahmen gewerblicher Einkünfte steuerverstrickt sei, weshalb eine Ungleichbehandlung zu Schuldzinsen als nachträgliche Betriebsausgaben bei den Einkünften aus § 15 EStG sich insbesondere in einem solchen Fall überhaupt nicht mehr begründen lasse. Sei jedoch die Bürgschaftsinanspruchnahme durch die Einkunftserzielung veranlasst gewesen, so sei es auch ihre Refinanzierung. 19

Zu verweisen sei schließlich auch auf das BFH-Urteil vom 16.09.1999, BStBl II 2001, wonach nach Aufgabe der Vermietungstätigkeit gezahlte Schuldzinsen für Kreditmittel, die zur Finanzierung von sofort abziehbaren Werbungskosten während der Vermietungsphase verwendet worden seien, als nachträgliche Werbungskosten zu berücksichtigen seien. 20

Die Kläger beantragen, 21

1. unter Änderung des Verlustfeststellungsbescheides zum 31.12.1991 und der Einkommensteuerbescheide 1992 bis 1994, jeweils vom 2.7.2001, den Verlust bzw. die Steuern unter Berücksichtigung der geltend gemachten Schuldzinsen im jeweiligen Streitjahr festzustellen bzw. festzusetzen, 22
2. hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt, 23

die Klage abzuweisen. 24

25

Die Ausführungen der Kläger seien nicht geeignet, die steuerliche Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Schuldzinsen zu begründen. Insoweit werde auf die Einspruchsentscheidung vom 24.07.1998 Bezug genommen. Ergänzend werde auf folgendes hingewiesen: Die Kläger trügen vor, aufgrund des laut Urteils des Finanzgerichts Köln vom 25.01.1995 Az. 11 K 3154/92 vorliegenden "ungeklärten Aktivpostens" sei die Erzielung von Einnahmen aus der Beteiligung in den Streitjahren nicht ausgeschlossen gewesen. Die Kläger ließen dabei unbeachtet, dass die bloße Verteilung von Aktivvermögen im Rahmen des Konkursverfahrens keine Erzielung von Einkünften darstelle. Eine Einkunftserzielung liege nur dann vor, wenn Gewinnanteile bzw. Dividenden ausgeschüttet würden. Im Streitfall habe jedoch nicht mehr ernsthaft davon ausgegangen werden können, dass während der Durchführung des Konkursverfahrens noch die Erzielung von Gewinnen und deren Ausschüttung möglich gewesen wäre. Vielmehr sei die Erzielung/Ausschüttung von Gewinnen mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ausgeschlossen gewesen. Diese Annahme werde durch das o. g. Urteil des FG Köln bestärkt, denn danach sei der Auflösungsverlust nach § 17 EStG bereits in 1988 verwirklicht worden.

Die fortentwickelte BFH-Rechtsprechung, bezogen auf den Zeitpunkt der Realisierung eines Veräußerungsverlustes nach § 17 EStG, sei nicht auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen und die Beurteilung der zugehörigen Werbungskosten übertragbar. Die ständige Rechtsprechung zu den Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen orientiere sich auch weiterhin am Fortfall der Einkunftsquelle. Diese Einkunftsquelle sei, bezogen auf die Kapitalanlage bei der E GmbH, im Sinne dieser Rechtsprechung mit Konkurseröffnung am 14.12.1987 entgültig entfallen. Schon zu diesem Zeitpunkt habe eindeutig festgestanden, dass aus dieser Kapitalanlage weder mit weiteren Erträgen noch mit einer Wertsteigerung der Anteile über die Anschaffungskosten hinaus gerechnet werden könne. Daran ändere sich letztendlich auch nichts durch die ungewöhnlich lange Dauer des Konkursverfahrens in Zusammenhang mit dem ungeklärten Aktivposten. 26

Der BFH habe es aufgrund der unterschiedlichen rechtlichen Ausgangslage wiederholt abgelehnt nachträgliche Werbungskosten mit nachträglichen Betriebsausgaben gleichzustellen. 27

Die Akte zum Konkursverfahren über das Vermögen der GmbH bei dem Amtsgericht H und die Akte des FG Köln zum Verfahren 11 K 3154/92 sind beigezogen worden. Auf diese Akten wird verwiesen. 28

Entscheidungsgründe: 29

Die Klage ist nicht begründet. Der Beklagte hat die Zinsaufwendungen zu Recht nicht zum Abzug bei den Werbungskosten aus Kapitalvermögen zugelassen. 30

1. a) Finanzierungskosten für eine im Privatvermögen gehaltene wesentliche Beteiligung sind grundsätzlich als laufende Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu behandeln. Zwar sind Aufwendungen des wesentlich Beteiligten im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, regelmäßig (nachträgliche) Anschaffungskosten der Beteiligung im Sinne des § 17 Abs. 2 EStG, allerdings nur sofern es sich nicht um Veräußerungskosten gem. § 17 Abs. 2 EStG oder um Werbungskosten gem. §§ 9, 20 EStG handelt. Da die Finanzierungskosten zum Erwerb einer im Privatvermögen gehaltenen wesentlichen Beteiligung mit den durch diese Beteiligung erzielten Einkünften aus Kapitalvermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind sie dementsprechend nicht bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns bzw. Verlustes nach § 17 EStG anzusetzen, sondern bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 i. V. m. § 9 Abs. 1 Sätze 1 und 3 31

Nr. 1 EStG (BFH-Urteil vom 23.09.1998 VIII B 115/97, BFH/NV 1999, 310, vom 19.1.1993 VIII R 74/91, BFH/NV 1993, 714 und vom 09.08.1983 VIII R 276/82 BStBl. II 1984, 29 m. w. N.). Dies gilt gleichermaßen für Finanzierungskosten im Zusammenhang mit nachträglichen Aufwendungen auf diese Beteiligung, wie im Streitfall die Bürgschaftszahlungen der Klägerin (BFH-Urteil vom 8.12.1992, VIII R 99/90, BFH/NV 1993, 654).

b) Schuldzinsen sind allerdings nur insoweit als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abzugsfähig, als sie im jeweiligen Zeitpunkt ihrer Entstehung - im Streitfall sind das die Jahre 1991 bis 1994 - mit Einnahmen aus Kapitalvermögen i. S. von § 20 EStG in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG). Ein solcher wirtschaftlicher Zusammenhang von Schuldzinsen mit den Einnahmen aus Kapitalvermögen ist anzunehmen, wenn ein objektiver Zusammenhang der Aufwendungen mit der Überlassung von Kapital zur Nutzung besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung der Nutzungsüberlassung gemacht werden (BFH-Urteil vom 1.10.1996 VIII R 88/94, BStBl. II 1997, 424). Mit dem Ausscheiden der Beteiligung aus dem Vermögen des Beteiligten ist der Zusammenhang zwischen den Finanzierungskosten für die Beteiligung und den Erträgen aus der Beteiligung gelöst (vgl. BFH-Urteil vom 18.08.1992, VIII R 22/89, BFH/NV 1993, 465). Dementsprechend endet der zunächst begründete wirtschaftliche Zusammenhang mit einer Einkunftsart sobald ein mit Kredit angeschafftes Wirtschaftsgut (hier die Beteiligung) nicht mehr zur Erzielung von Einkünften bestimmt ist. Unerheblich ist, ob die Beendigung der Einkünfteerzielung freiwillig oder zwangsweise erfolgt (BFH-Urteil vom 10. November 1992 VIII R 98/90, BFH/NV 1993, 468). Ab diesem Zeitpunkt sind die Schuldzinsen Gegenleistung für die Überlassung von Kapital, das nicht mehr der Erzielung der Einnahmen aus Kapitalvermögen dient (BFH-Urteil vom 1. Oktober 1996, VIII R 88/94, BStBl II 1997, 424).

c) Im Streitfall ist die Einkunftsquelle im Jahr 1987 mit Auflösung der GmbH durch Konkursöffnung (§ 60 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG in der im Jahr 1987 geltenden Fassung) und gleichzeitiger Einstellung des Geschäftsbetriebes entfallen. Die in den Jahren 1991 bis 1994 aufgewendeten Schuldzinsen sind damit erst nach Wegfall der Einkunftsquelle entstanden. Das Konkursverfahren hat ergeben, dass bereits im Jahre 1987 keine Aussicht auf Erträge mehr bestanden hat und demzufolge in den Streitjahren kein wirtschaftlicher Zusammenhang der Aufwendungen mit einer Einkunftsquelle mehr gegeben war. Laufende Gewinnausschüttungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG waren nach Einstellung des Geschäftsbetriebes begrifflich nicht mehr denkbar. Aber auch ein zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehöriger Liquidationserlös (§ 20 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 17 Abs. 4 Satz 3 EStG; vgl. hierzu BFH-Urteil vom 07.07.1998 VIII R 10/96, BStBl 1999 729 und Schmidt, EStG, 23. Auflage, § 17 Rdnr. 211) war nicht mehr zu erwarten. Zwar stellt der Konkursverwalter im Konkursbericht vom 22.01.1988 (Bl. 63 ff. der Konkursakte) fest, rein rechnerisch bestehe - die letzte Bilanz vor Konkursöffnung zugrundegelegt - keine Masseunzulänglichkeit. Er führt jedoch weiter aus, dass diese Frage letztlich davon abhängt, inwiefern sich die Ansprüche gegenüber der Familie E durchsetzen ließen. Zu diesen Ansprüchen zählte der Konkursverwalter insbesondere den von den Klägern erwähnten ungeklärten Aktivposten, der in der letzten Bilanz vor Konkursöffnung als "Forderungen aus Übernahme J" in Höhe von 1.108.064,24 DM ausgewiesen war. Zu diesem Aktivposten führt der Konkursverwalter aus, die Geschäftsführerin Frau E, die zugleich Gesellschafterin der Fa. J gewesen sei, habe ihm nicht erklären können, was es mit dieser Forderung auf sich habe. Um eine Forderung gegen die Fa. J könne es sich nicht handeln, da diese bereits am 30.6.1986 liquidiert worden sei. Es sei anzunehmen, dass hier Forderungen gegenüber den Gesellschaftern der Fa J, F E und N E bestünden.

32

33

34

In Anbetracht der finanziellen Situation der Klägerin hatte der Konkursverwalter diesen Aktivposten bereits im Konkursstatus zum 14.12.1987 nur mit einem Zeitwert von 75.000,-- DM angesetzt und kam damit zu einer rechnerischen Überschuldung von 1.038.473,08 DM. Im Einzelnen wird auf den Bericht des Konkursverwalters vom 22.1.1988 nebst Anhang (Bl. 63 ff der Konkursakte) verwiesen. Bereits zu diesem Zeitpunkt ging der Konkursverwalter somit davon aus, dass insbesondere die Forderung J, unabhängig von der Klärung ihrer Rechtsnatur, nicht werthaltig war und sich ein Liquidationserlös nicht ergeben würde. Diese Einschätzung hat sich im weiteren Verlauf des Konkursverfahrens bestätigt. Es stellte sich heraus, dass diese Forderung vom Steuerberater der GmbH möglicherweise zu Unrecht bilanziert worden war. Im Einzelnen wird auf die Schreiben der Rechtsanwälte der Klägerin vom 21.02.1992, Bl. 215 ff. der Konkursakte und vom 10.3.1992, Bl. 231 ff der Konkursakte verwiesen. Als schließlich auch eine Vernehmung der Klägerin vor dem Konkursgericht am 5.5.1992 keine weiteren Erkenntnisse brachte, schlug der Konkursverwalter der Klägerin vor, zum Ausgleich aller Forderungen einen Betrag von 8.165,64 DM zu bezahlen. Diesen Vorschlag nahm die Klägerin an, was schließlich, nach Abschluss einiger aus anderen Gründen geführter Prozesse, zur Einstellung des Konkursverfahrens mangels Masse im Jahre 1996 führte.

Dass dieses Ergebnis bei Eröffnung des Konkursverfahrens nicht mit Sicherheit feststand, weil die Werthaltigkeit insbesondere der Forderung J erst geklärt werden musste, ist für die Frage des wirtschaftlichen Zusammenhangs der Schuldzinsen mit der Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen unbeachtlich, da dieser Zusammenhang rückwirkend nach dem derzeitigen Erkenntnisstand jeweils bezogen auf den Zeitpunkt der Aufwendungen in den einzelnen Streitjahren zu beurteilen ist (vgl. BFH-Urteil vom 07.08.1990 VIII R 223/85, BFH/NV 1991, 294).

35

Dem steht auch nicht die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zum Entstehungszeitpunkt des Auflösungsverlustes nach § 17 Abs. 4 EStG entgegen, wonach dieser regelmäßig erst mit Abschluss des Konkursverfahrens realisiert wird (vgl. BFH-Urteil vom 25.03.2003 VIII R 24/02, BFH/NV 2003 Seite 1305m. w. N.). Zum einen geht der BFH auch in dieser Frage davon aus, dass der Zeitpunkt der Verlustrealisierung ausnahmsweise schon vor Abschluss des Konkursverfahrens liegen kann, wenn - wie das FG Köln in seinem Urteil vom 25.1.1995, 11 K 3154/92 zur Frage des Liquidationsverlustes der Klägerin entschieden hat - mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlustes wegen Vermögenslosigkeit der GmbH nicht mehr zu rechnen ist. Zum anderen geht es bei der Frage der Entstehung des Auflösungsverlustes nach § 17 Abs. 4 EStG - anders als im Streitfall - lediglich um die zeitliche Zuordnung eines Tatbestandes, der dem Grunde nach besteht, der aber der Höhe nach im Regelfall bis zum Abschluss der Liquidation ständigen Veränderungen unterliegt, weil sich der Liquidationsvorgang regelmäßig über mehrere Veranlagungszeiträume erstreckt (vgl. BFH-Urteil vom 25.01.2000 VIII R 63/98, BStBl 2000, 343) und die endgültige Höhe des Liquidationsverlustes erst mit Abschluss der Liquidation berechnet werden kann.

36

d) Die Aufwendungen der Klägerin sind, entgegen ihrer Ansicht, auch nicht als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen anzuerkennen. Zwar können Schuldzinsen auch nachträgliche Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen sein, allerdings nur, soweit sie auf den Zeitraum vor dem Wegfall der Einkunftsquelle entfallen (rückständige Zinsen BFH-Urteil vom 18.08.1992 VIII R 22/89 a. a. O.). Soweit sie dagegen - wie im Streitfall - auf die Zeit nach dem Wegfall der Einkunftsquelle entfallen, sind sie nicht als nachträgliche Werbungskosten zu berücksichtigen. Diese Einschränkung gegenüber der rechtlichen Möglichkeit des Abzugs nachträglicher Schuldzinsen als Betriebsausgaben ist durch die unterschiedliche Ermittlung der Einkünfte

37

bei den Gewinneinkünften und den Überschusseinkünften geboten (§ 2 Abs. 2 EStG). Schuldzinsen sind Betriebsausgaben, wenn sie für eine Schuld zu zahlen sind, die (negatives) Betriebsvermögen ist. Daher sind nach der Rechtsprechung des BFH Schuldzinsen, welche nach Aufgabe oder Veräußerung des Betriebs gezahlt werden, nur insoweit keine nachträglichen Betriebsausgaben, als es der Steuerpflichtige unterläßt, die zugrundeliegende Schuld mit Mitteln abzudecken, die er aus der Verwertung der Wirtschaftsgüter oder als Veräußerungspreis erlangt hat (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 21.12.1982, VIII R 48/82, BStBl. 1983, 373 m. w. N.). Bei der Ermittlung der Einkünfte im Rahmen einer Überschusseinkunftsart gibt es kein Betriebsvermögen; die den Schuldzinsen zugrundeliegende Schuld ist keine Betriebsschuld. Eine andere Betrachtung ist auch nicht daraus abzuleiten, dass der Gesetzgeber ausnahmsweise Gewinne bzw. Verluste aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften wegen der wirtschaftlichen Ähnlichkeit mit Gewinnen aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen für steuerwürdig ansieht und unter den Voraussetzungen des § 17 EStG steuerlich erfasst. Weder dieser Hintergrund der gesetzlichen Regelung und die daraus folgende Zuordnung des Veräußerungsgewinnes zu den gewerblichen Einkünften (§ 17 Abs. 1 Satz 1 EStG) noch die besondere Gewinnermittlungsvorschrift in § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG führen dazu, dass der Inhaber der Beteiligung damit Betriebsvermögen besäße. Auch eine von § 17 EStG erfasste Wertsteigerung der Beteiligung, insbesondere durch nichtausgeschüttete Gewinne der Kapitalgesellschaft, führt nicht dazu, dass ein für den Abzug nachträglicher Werbungskosten notwendiges Betriebsvermögen geschaffen wird. § 17 EStG erfasst ausschließlich den Veräußerungs- bzw. Liquidationsgewinn als gewerbliche Einkünfte, nicht aber den laufenden Gewinn, der ausdrücklich den Einkünften aus Kapitalvermögen zuzuordnen ist (BFH-Urteil vom 19.1.1993, VIII R 74/91, BFH/NV 1993, 714 m. w. N.).

d) Diese unterschiedliche Behandlung von Gewinneinkünften und Überschusseinkünften verstößt entgegen der Ansicht der Kläger nicht gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Die unterschiedliche steuerrechtliche Behandlung der verschiedenen Einkunftsarten beruht auf dem Dualismus der Einkünfteermittlung, der sowohl nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, als auch nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts keinen verfassungsrechtlichen Bedenken begegnet (BFH-Urteil vom 25.4.1995, IX R 114/92, BFH/NV 1995, 966 unter Hinweis auf BVerfG-Beschluss vom 9.7.1969 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302, 310 ff.). 38

e) Entgegen der Ansicht der Kläger rückt der BFH auch in seinem Urteil vom 16.9.1999 (IX R 42/97, BStBl. II 2001, 528), wonach Schuldzinsen auch nach Veräußerung des Mietobjekts als nachträgliche Werbungskosten Berücksichtigung finden können, wenn sie für die Finanzierung eines Kredites aufgewendet werden, der während der Vermietungstätigkeit für sofort abziehbare Werbungskosten aufgenommen worden ist, hiervon nicht ab. Vielmehr hält der BFH in diesem Urteil ausdrücklich an seinen Grundsätzen zur Abzugsfähigkeit nachträglicher Werbungskosten fest, soweit die Zinsen für die Finanzierung der Einkunftsquelle selbst anfallen, im Gegensatz zu den dort zu beurteilenden Schuldzinsen, die nach Auffassung des BFH der Finanzierung von Aufwendungen dienen, die nicht die Vermögenssphäre sondern ausschließlich die Einkunftssphäre betreffen. 39

2. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 40

3. Die Revision war nach § 115 Abs. 2 Nr 2 FGO im Hinblick auf das beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VIII R 64/02 anhängige Revisionsverfahren gegen das Urteil des FG des Saarlandes vom 5.8.2002, 1 K 331/02, dem eine andere als die hier vertretene Rechtsauffassung zugrunde liegt, zur Sicherung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung 41

zuzulassen.

