
Datum: 21.03.2018
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 2364/15
ECLI: ECLI:DE:FGK:2018:0321.3K2364.15.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, IX R 22/18

Tenor:

Unter Änderung des Einkommensteuerbescheids 2014 vom 25.8.2015 wird die Einkommensteuer auf den Betrag festgesetzt, der sich ergibt, wenn bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des Objekts mit dem EW-Aktenzeichen 1 weitere Werbungskosten in Höhe von 3.375 € berücksichtigt werden. Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Verfahrens haben, soweit sie vor dem 21.3.2018 entstanden sind, der Beklagte zu 74 % und die Klägerin zu 26 % zu tragen. Die ab dem 21.3.2018 entstandenen Kosten hat der Beklagte zu tragen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe von 110% des aufgrund des Urteils vollstreckbaren Betrages abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in Höhe von 110% des zu vollstreckenden Betrages leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten, ob bei den Einkünften aus der Vermietung einer Immobilie als Werbungskosten Aufwendungen zu berücksichtigen sind, die in Zusammenhang mit dem Verkauf eines nicht zur Einkünfteerzielung genutzten Wirtschaftsgutes entstanden sind, wenn

2

der Erlös aus diesem Verkauf für den Erwerb der vermieteten Immobilie verwendet wird.

Die Klägerin ist als Steuerberaterin freiberuflich tätig und erzielte Einkünfte aus der Vermietung eines Objekts in der Stadt A. Die Klägerin war außerdem Eigentümerin des Einfamilienhauses B-Straße ... in der Stadt C, das ihr von ihrem Vater durch Notarvertrag vom 12.1.1994 gegen Einräumung eines lebenslänglichen Nießbrauchsrechts übertragen worden war. Der 1927 geborene Vater und die 1934 geborene Mutter der Klägerin nutzten das Einfamilienhaus aufgrund des Nießbrauchsrechts auch Anfang 2013 noch zu Wohnzwecken. Eine Miete zahlten sie der Klägerin nicht.

3

Durch Vertrag vom 16.5.2013 erwarb die Klägerin in der von C etwa 18 km entfernten Gemeinde D, E-Straße ... eine noch zu errichtende Eigentumswohnung mit zwei Zimmern, Küche, Diele und Bad. Als Kaufpreis wurde mit der Wohnungsbaugesellschaft ein Betrag in Höhe von 172.900 € vereinbart, der nach Baufortschritt zu zahlen war. Die Eigentumswohnung sollte bis zum 31.5.2014 (Streitjahr) fertiggestellt sein. Die Klägerin beabsichtigte, die Eigentumswohnung anschließend an ihre Eltern zu vermieten, die dann aus dem Einfamilienhaus in die Eigentumswohnung umziehen sollten.

4

Zur Finanzierung des Kaufpreises nahm die Klägerin am 24.7.2013 bei der F-Bank unter anderem ein tilgungsfreies und bis zum 31.8.2014 befristetes Darlehen über 60.000 € zu 2,00% Zinsen p.a. auf. Die Klägerin hatte dem zuständigen Sachbearbeiter in Aussicht gestellt, bis zu diesem Termin das Einfamilienhaus verkauft zu haben und mit dem Erlös das Darlehen zurückzuzahlen. Die 60.000 € überwies die Klägerin - wie mit der Wohnungsbaugesellschaft vereinbart - als Abschlagszahlung für den Erwerb der Eigentumswohnung. Den Rest des Kaufpreises der Eigentumswohnung (rund 113.000 €) finanzierte die Klägerin über ein weiteres Darlehen bei der F-Bank in Höhe von 70.000 € mit laufender Tilgung und einer Zinsfestschreibung (2,65%) auf 10 Jahre sowie Eigenmitteln von rund 43.000 €.

5

Am 18.10.2013 schloss die Klägerin mit den M einen notariell beurkundeten Vertrag über den Verkauf des Einfamilienhauses. Der Kaufpreis sollte 77.500 € betragen. Die Eltern der Klägerin bewilligten die Löschung ihrer Nießbrauchsrechte und verpflichteten sich, das Einfamilienhaus bis zum 30.6.2014 zu räumen; dieselbe Verpflichtung übernahm die Klägerin. Der Kaufpreis sollte von den Käufern bis zum 31.10.2013 auf ein Notaranderkonto und von dort nach näherer Maßgabe des Notarvertrages - unter anderem der Vorlage einer schriftlichen Bestätigung der Käufer beim Notar über den Vollzug der Räumung - auf ein bestimmtes Konto der Klägerin bei der F-Bank überwiesen werden. Über dieses Konto wickelte die Klägerin alle Geldbewegungen im Zusammenhang mit ihren Einnahmen und Ausgaben aus ihren Vermietungsobjekten ab. Wegen der Zahlung unterwarfen sich die Käufer der sofortigen Zwangsvollstreckung aus der notariellen Urkunde. Zu Ihren Gunsten wurde eine Auflassungsvormerkung bewilligt und ins Grundbuch eingetragen. Die Kosten der Beurkundung hatten die Käufer zu tragen.

6

Die Käufer zahlten weder den Kaufpreis noch die Kosten der Beurkundung. Die Klägerin beauftragte die Rechtsanwälte G und H mit der Wahrnehmung ihrer Rechte. Diese erwirkten beim Notar die Erteilung einer vollstreckbaren Ausfertigung der Unterwerfungsurkunde und leiteten die Zwangsvollstreckung gegen die Käufer ein. Diese blieb fruchtlos. Es stellte sich heraus, dass die Käufer ein Jahr vor dem Ankauf des Einfamilienhauses die Vermögensauskunft abgegeben hatten. Darauf stellten die Rechtsanwälte für die Klägerin gegen die Käufer Strafanzeige wegen Betruges, erklärten im Namen der Klägerin den Rücktritt von dem Kaufvertrag und veranlassten die Löschung der Auflassungsvormerkung. Für die vorbezeichneten Bemühungen der Rechtsanwälte zahlte die Klägerin in 2014 gemäß

7

deren Rechnung vom 21.11.2014 insgesamt 1.168,87 €. Die Klägerin zahlte aufgrund der Rechnung des Notars vom 17.3.2014 ferner 423,67 € als Zweitschuldnerin für die Beurkundung.

Die Eigentumswohnung in D wurde am 16.5.2014 bezugsfertig und von der Klägerin durch Vertrag vom 15.6.2014 an ihre Eltern vermietet, die dorthin umzogen.

8

Erst am 11.7.2014 gelang es der Klägerin, das inzwischen leer stehende Einfamilienhaus in C zu verkaufen. Der Kaufpreis betrug 75.000 €. Der notarielle Vertrag kam durch Vermittlung einer Immobilienmaklerin zustande, die der Klägerin dafür am 14.7.2014 eine Gebühr in Höhe von 2.677,50 € in Rechnung stellte, welche von der Klägerin bezahlt wurde. Die Eltern bewilligten die Löschung ihrer Nießbrauchsrechte. Den Kaufpreis überwiesen die Käufer in Teilbeträgen - 5.000 € am 5.8.2014, 30.000 € am 12.8.2014 und 40.000 € am 13.8.2014 - und zwar, wie im notariellen Vertrag vereinbart, wiederum auf das Vermietungskonto der Klägerin bei der F-Bank. Am 13.8.2014 ließ die Klägerin von diesem Konto insgesamt 60.000 € auf das Konto umbuchen, auf dem ihr Darlehen über 60.000 € geführt wurde. Ein zwischenzeitlich - unter dem 18.7.2014 - von der F-Bank gemachtes Angebot, das Darlehen ab dem 1.9.2014 zu geänderten Bedingungen weiter zu führen, nahm die Klägerin nicht an. Die restlichen 15.000 € von dem Erlös aus dem Verkauf des Einfamilienhauses verwendete die Klägerin für andere Zwecke. Im Streitjahr hatte die Klägerin für das Darlehen Zinsen und eine Bereitstellungsprovision von zusammen 1.080,23 € an die F-Bank zu zahlen.

9

In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr deklarierte die Klägerin die Eigentumswohnung als neues Vermietungsobjekt und erklärte die von ihren Eltern vereinnahmten Mieten als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. Die ihr im Zusammenhang mit der Veräußerung des Einfamilienhauses entstandenen Aufwendungen in Höhe von zusammen 4.270,04 € (Rechtsanwälte 1.168,87 €, Notar 423,67 € und Maklerin 2.677,50) machte die Klägerin bei den Werbungskosten als Kosten für die Finanzierung des Erwerbs der Eigentumswohnung geltend. Sie stützte sich dabei auf das zu Maklerkosten ergangene Urteil des BFH vom 11.2.2014 (IX R 22/13, BFH/NV 2014, 1195). Es sei einschlägig, weil sie von vornherein vorgehabt habe, mit dem Erlös aus dem Verkauf des Einfamilienhauses einen Teil der Anschaffungskosten für die Eigentumswohnung zu finanzieren. Es obliege ihr zu entscheiden, ob und wie sie eine Immobilie nutze. Mit dem Kaufpreis für das Einfamilienhaus habe sie das Darlehen ablösen und so die Schuldzinsen verringern können. Aufwendungen aus dem Verkauf von Vermögen, dessen Erlös zur Finanzierung anderer Wirtschaftsgüter eingesetzt werde, seien abzugsfähige Werbungskosten, wenn die Wirtschaftsgüter - wie im Streitfall - dazu dienten, weiterhin steuerpflichtige Einnahmen zu erzielen.

10

Der Beklagte setzte die Einkommensteuer für das Streitjahr durch Bescheid vom 25.8.2015 fest, ohne bei den Einkünften der Klägerin aus der Vermietung der Eigentumswohnung (=EW-Aktenzeichen 1) die vorgenannten Aufwendungen zu berücksichtigen. Er stellte sich auf den Standpunkt, dass die Aufwendungen keine Werbungskosten aus der Vermietung der Eigentumswohnung seien. Es handle sich vielmehr um Kosten, die mit einer Grundstücksveräußerung in Zusammenhang stünden. Diese müssten dem nicht steuerbaren Vermögensbereich zugeordnet werden, weil die Frist von zehn Jahren zwischen Anschaffung und Veräußerung des Einfamilienhauses (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) abgelaufen sei. Der von der Klägerin angeführte Fall, der der Entscheidung des BFH zugrunde gelegen habe, unterscheide sich wesentlich von dem vorliegenden Sachverhalt. Das Urteil könne daher hier nicht herangezogen werden.

11

Die Rechtsanwalts- und Notarkosten müssten grundsätzlich außer Betracht bleiben, weil das BFH-Urteil einen Abzug nur für Maklerkosten erwogen habe. Der dortige Kläger habe drei vermietete Objekte besessen. Der Erlös eines veräußerten Vermietungsobjekts sei dazu verwendet worden, um auf dem Objekt lastende Grundschulden anderer Vermietungsobjekte abzulösen. Die Veräußerung sei notwendig geworden, da deren Einnahmen zurückgegangen seien, sie infolge der Entschuldung weiter vermietet werden könnten. Die im Zusammenhang mit der Veräußerung angefallenen Maklerkosten habe der Kläger als Finanzierungskosten anteilig bei den verbleibenden Vermietungsobjekten geltend gemacht. Die Absicht, mit dem Erlös die beiden anderen Objekte zu entschulden, habe der Kläger bereits bei der Veräußerung des Objekts gehabt, und er habe sich im notariellen Kaufvertrag dadurch unwiderruflich gebunden, dass er die Ablösung der Grundschuld der beiden verbleibenden Objekte bereits verfügt habe.

Demgegenüber habe die Klägerin im Streitfall ein privatgenutztes Objekt veräußert, das nicht der Einkünfteerzielung gedient habe. Mit dem Erlös sei ferner keine Entschuldung eines anderen Objekts verfolgt worden, um überhaupt noch Einkünfte erzielen zu können. Die Mieter des neuen Objekts seien nahe Angehörige der Klägerin gewesen und hätten das veräußerte Objekt im Wege des Nießbrauchs genutzt. Die Absicht, mit dem Erlös ein anderes Objekt zu finanzieren, sei nicht hinreichend bestimmbar. Denn die Klägerin habe sich wegen der Verwendung des Kaufpreises im notariellen Kaufvertrag nicht unwiderruflich gebunden, und der Erlös sei nicht unmittelbar auf das Darlehenskonto geflossen. Ein endgültig gefasster Entschluss, mit dem anhand der Veräußerung erzielten Erlös auf einem Vermietungsobjekt lastende Kredite abzulösen, sei nicht anhand objektiver Umstände feststellbar. Der Umstand, dass die Klägerin durch die Tilgung des Darlehens für die Eigentumswohnung insoweit zukünftig Schuldzinsen bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vermeide, begründe keinen hinreichenden Veranlassungszusammenhang. Die Tilgung sei lediglich als Vorgang auf der privaten Vermögensebene einzustufen. 13

Die Klägerin hat gegen den Einkommensteuerbescheid am 31.8.2015 Sprungklage erhoben, die dem Beklagten am 7.9.2015 zugestellt wurde und der er am 18.9.2015 zugestimmt hat. Mit der Klage verfolgt die Klägerin den Abzug der strittigen Aufwendungen weiter. Nach Erörterung der Höhe der abziehbaren Aufwendungen in der mündlichen Verhandlung hat sie den geltend gemachten Betrag auf 3.375 € beschränkt. 14

In der Klagebegründung wiederholt die Klägerin ihr bisheriges Vorbringen und trägt ergänzend wie folgt vor. 15

Ihre eigenen Mittel bzw. ihr Vermögen hätten für den Erwerb der Eigentumswohnung nicht ausgereicht. An einer Vollfinanzierung sei sie nicht interessiert gewesen. Deshalb habe sie das Einfamilienhaus verkaufen wollen. Da dieses erst nach Fertigstellung der Eigentumswohnung habe geräumt und übergeben werden können, habe sie eine Zwischenfinanzierung benötigt. Dabei habe sie ursprünglich einen Erlös aus dem Verkauf des Hauses von 90.000 € angestrebt. Der Sachbearbeiter der Bank habe jedoch nur 2/3 davon, also 60.000 €, für realistisch angesehen. So sei es zu dem Darlehen über 60.000 € gekommen. 16

Der Verkauf des Einfamilienhauses in 2013 sei gescheitert, weil die Käufer den Kaufpreis nicht gezahlt hätten. Der Notar habe widerrechtlich eine Auflassungsvormerkung für die Käufer eintragen lassen. Daraufhin und zur Sicherung ihrer, der Klägerin, Ansprüche sei das Einschalten der Rechtsanwälte erforderlich gewesen. Da die Käufer den Kaufvertrag in Betrugsabsicht geschlossen hätten, sei die Rückabwicklung veranlasst sowie ein Strafantrag gestellt worden. Aufgrund des Notarvertrages und der Nichtzahlung der Käufer habe sie, die 17

Klägerin, als Veräußerin die Kosten der Beurkundung tragen müssen. Erst nach Abwicklung und Löschung der Auflassungsvormerkung im Grundbuch im Streitjahr habe die Veräußerung des Objektes erneut aufgenommen werden können.

Der Erlös aus dem Verkauf des Einfamilienhauses in 2014 sei, da die Frist zur Rückzahlung des Darlehens über 60.000 € kurz bevorstanden habe, auf das nur zu Vermietungszwecken bestehende Konto überwiesen und von dort sofort auf das Darlehen umgebucht worden. Zu dem Angebot der Bank vom 18.7.2014 sei es nur gekommen, weil auch die neuen Käufer die Zahlungen nicht sofort geleistet hätten. Aus ihrem laufenden Überziehungskredit habe sie, die Klägerin, das Darlehen nicht bedienen können. 18

Die Klägerin beantragt, den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 25.8.2015 unter Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung dahingehend zu ändern, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung weitere Werbungskosten in Höhe von 3.375 € Berücksichtigung finden und regt an, die Revision zuzulassen. 19

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen und regt ebenfalls an, die Revision zuzulassen. 20

Er ist weiter der Auffassung, dass die strittigen Kosten nicht als Werbungskosten abzugsfähig seien, da sie in keinem wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang mit der Erzielung von Vermietungseinkünften stünden. Im Übrigen verweist er auf die Begründung zum angefochtenen Einkommensteuerbescheid. 21

Entscheidungsgründe 22

A. Die ohne Vorverfahren am 31.8.2015 erhobene Klage ist gemäß §§ 44 Abs. 1 Satz 1, 45 Abs. 1 Satz 1 FGO als sogenannte Sprungklage (vgl. BFH, Urteil vom 20.8.2003 I R 61/01, BStBl II 2003, 616) zulässig. Der für die Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf zuständige Beklagte hat nach Zustellung der Klageschrift am 7.9.2015 innerhalb eines Monats, nämlich am 18.9.2015, dem Senat gegenüber zugestimmt. 23

B. Mit dem in der mündlichen Verhandlung gestellten Antrag ist die Klage begründet. 24

Der Senat ändert den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 25.8.2015 in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang, weil der Bescheid insoweit rechtswidrig ist und die Klägerin in ihren Rechten verletzt (§ 100 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 1 Satz 1 FGO). Sie hat aus der Vermietung der Eigentumswohnung an ihre Eltern Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, die bei der Festsetzung der Einkommensteuer mit dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erfasst werden müssen (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 und Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 in Verbindung mit § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Die von der Klägerin hier geltend gemachten Aufwendungen für die Maklerin, den Rechtsanwalt und den Notar in Höhe von zusammen 3.375 € sind gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 EStG Werbungskosten und bei den Einkünften aus der Vermietung dieser Eigentumswohnung abzuziehen. Diesen Rechtsnormen entspricht der angefochtene Bescheid des Beklagten nicht. Er hat die vorbezeichneten Aufwendungen bei den Einkünften aus der Vermietung der Eigentumswohnung außer Ansatz gelassen und die Einkommensteuer in dem entsprechenden Umfang zu hoch festgesetzt. Der Senat ändert den Bescheid und setzt die Einkommensteuer gemäß § 100 Abs. 2 Satz 1 FGO auf den zutreffenden Betrag fest. Die Berechnung der Steuer, die sich unter Berücksichtigung der Werbungskosten ergibt, überträgt der Senat gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem Beklagten. 25

I. 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 abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Der Begriff der Werbungskosten ist trotz der anderen Formulierung mit dem Begriff der Betriebsausgaben aus § 4 Abs. 4 EStG, nämlich den Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind, deckungsgleich (BFH, Urteil vom 28.11.1980 VI R 193/77, BStBl II 1981, 368). Es bedarf daher auch bei Werbungskosten eines Veranlassungszusammenhangs zwischen den Aufwendungen und einer bestimmten Einkunftsart, hier nämlich mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. 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 (vgl. BFH, Urteile vom 11.12.2012 IX R 28/12, BFH/NV 2013, 914 und vom 4.8.2016 VI R 47/13, BStBl II 2017, 276). 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 (BFH, Beschluss vom 21.9.2009 GrS 1/06, BStBl II 2010, 672 und Urteil vom 13.10.2015 IX R 35/14, BStBl II 2016, 210).

II. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung kommt 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 (BFH, Urteil vom 20.6.2012 IX R 67/10, BStBl II 2013, 275). Aufwendungen, die anfallen, weil der Steuerpflichtige ein vermietetes Grundstück veräußern und gerade nicht mehr vermieten will, sind nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen (BFH, Urteil vom 1.8.2012 IX R 8/12, BStBl II 2012, 781 zu Notar- und Gerichtskosten und Urteil vom 23.9.2003 IX R 20/02 BStBl II 2004, 57 für Vorfälligkeitsentschädigungen). Das gilt erst recht, wenn das veräußerte Objekt - wie im Streitfall das Einfamilienhaus - überhaupt nicht der einkommensteuerlich relevanten Erwerbssphäre zugeordnet ist. Die Klägerin hat weder durch die Nutzungsüberlassung an ihre Eltern noch durch den Verkauf aus dem Einfamilienhaus der Einkommensteuer unterliegende Einkünfte erzielt.

27

1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) lagen nicht vor, weil die Klägerin ihren Eltern das Einfamilienhaus nicht vermietet, sondern unentgeltlich zur Nutzung zur Verfügung gestellt hat. Das Verwandtschaftsverhältnis und etwaige Unterhaltspflichten der Klägerin gegenüber ihren Eltern ändern an der Unentgeltlichkeit nichts. Die Befugnis der Eltern, das Einfamilienhaus auf Lebenszeit als Wohnung zu nutzen, beruhte auf dem dinglichen Nießbrauchsrecht, das ihnen die Klägerin im Rahmen der unentgeltlichen Übertragung des Objekts Anfang 1994 eingeräumt hatte (vgl. §§ 1030 Abs. 1, 1036 Abs. 1, 1093 BGB).

28

2. Ein Abzug der streitigen Aufwendungen als Werbungskosten im Rahmen von Einkünften aus einem privaten Veräußerungsgeschäft (§ 22 Nr. 2 EStG), nämlich dem gescheiterten Verkauf des Einfamilienhauses am 18.10.2013 für 77.500 € oder dem erfolgreichen Verkauf am 11.7.2014 für 75.000 €, kommt ebenfalls nicht in Betracht. Der für die Annahme eines steuerpflichtigen privaten Veräußerungsgeschäfts gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG erforderliche Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung bei Grundstücken von nicht mehr als zehn Jahren ist abgelaufen.

29

3. Dass die strittigen Aufwendungen - auch - mit den Geschäften über die Veräußerung des Einfamilienhauses in Zusammenhang stehen, diese aber keiner für die Besteuerung relevanten Einkunftsart zugeordnet werden können, bestreitet die Klägerin nicht.

III. Auf der Grundlage der eingangs dargestellten Auslegung von § 9 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 EStG und der Feststellung, dass die strittigen Aufwendungen - jedenfalls auch - mit den Geschäften über die Veräußerung des Einfamilienhauses in Zusammenhang stehen, ist der Senat der Überzeugung, dass die strittigen Aufwendungen bei den Einkünften der Klägerin aus der Vermietung der Eigentumswohnung an ihre Eltern als Werbungskosten abzuziehen sind.

Der Senat ist der Auffassung, dass er sich bei seiner rechtlichen Würdigung teilweise auf das von beiden Beteiligten zitierte Urteil des IX. Senats des BFH (vom 11.2.2014 IX R 22/13, BFH/NV 2014, 1195) stützen kann (1). Allerdings sind im Streitfall nicht alle Voraussetzungen erfüllt, die in dem Urteil angesprochen werden (2). Dem Urteil ist nicht zweifelsfrei zu entnehmen, dass der Werbungskostenabzug grundsätzlich von zusätzlichen Erfordernissen abhängt (3). Wenn das Urteil in diesem Sinne zu verstehen sein sollte, könnte der erkennende Senat dem nicht folgen (4).

1. Nach Auffassung des erkennenden Senats ist für die Entscheidung des Streitfalles nur die nachfolgende Passage des BFH-Urteils (vom 11.2.2014 IX R 22/13, BFH/NV 2014, 1195 [1197] Rn. 16) maßgebend.

„Maklerkosten können [...] (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 Aufwendungen mit der Finanzierung und damit mit der Einkünfteerzielung aus dem angeschafften oder entschuldeten Objekt den Zusammenhang mit der Veräußerung des anderen Objekts überlagern.“

Daran gemessen gehören hier die im Zusammenhang mit der Veräußerung des Einfamilienhauses angefallenen Maklerkosten in der zuerkannten Höhe zu den Finanzierungskosten der Eigentumswohnung. Denn der durch die Veräußerung des Einfamilienhauses erzielte Erlös ist von vornherein zur Finanzierung der Eigentumswohnung bestimmt und tatsächlich verwendet worden. Die Verwendung des Erlöses für die Finanzierung der Eigentumswohnung und deren Nutzung zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung begründet den wirtschaftlichen Zusammenhang der Maklerkosten mit den Einkünften der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung der Eigentumswohnung. Im Streitfall überlagert der Zusammenhang der Maklerkosten mit der Finanzierung und damit der Einkünfteerzielung aus der „entschuldeten“ Eigentumswohnung den ebenfalls bestehenden Zusammenhang der Maklerkosten mit der Veräußerung des Einfamilienhauses.

a) Die Klägerin hatte für den Kauf der bis zum 31.5.2014 zu errichtenden Eigentumswohnung aufgrund des Vertrags mit der Wohnungsbaugesellschaft vom 16.5.2013 einen nach Baufortschritt fällig werdenden Kaufpreises von rund 173.000 € zu zahlen. Dieser sollte durch ein Darlehen der F-Bank über 70.000 €, den Erlös aus der Veräußerung des

Einfamilienhauses und weiteren Eigenmitteln der Klägerin aufgebracht werden. Die Fremdfinanzierung ergibt sich aus den Verträgen mit der F-Bank vom 24.7.2013.

37 Dass die Klägerin davon ausging, später weitere Eigenmittel in die Finanzierung einzubringen, zeigt das Darlehen über 60.000 €, das auf ein Jahr befristet war und tilgungsfrei gewährt wurde. Angesichts dieser Konditionen konnte dies nur eine Zwischenfinanzierung sein. Das Darlehen sollte durch den Verkauf des der Klägerin gehörenden Einfamilienhauses abgelöst werden. Die Eigentumswohnung würde dadurch wieder „teilentschuldet“ werden. Die Möglichkeit zum Verkauf des Einfamilienhauses ergab sich, wenn die Eltern dort ausziehen und auf ihr lebenslängliches Nießbrauchsrecht verzichten würden. Folgerichtig musste die Klägerin dann eine neue Bleibe für ihre betagten Eltern suchen. Dass die - betagten - Eltern in die von der Klägerin erworbene und in der Nähe (18 km) ihrer früheren Wohngegend gelegene Eigentumswohnung umziehen würden, lag auf der Hand. Da die Klägerin nun nicht mehr verpflichtet war, ihre Eltern unentgeltlich wohnen zu lassen, ist der Abschluss eines Mietvertrags folgerichtig. Es ist ferner einleuchtend, dass die Klägerin sogleich nach Abschluss des Kaufvertrags über die Eigentumswohnung mit der Suche nach einem Käufer für das Einfamilienhaus beginnen würde. Der Kaufpreis für die Eigentumswohnung musste bis zum 31.5.2014 vollständig gezahlt sein, und die Rückzahlung des Darlehens über die 60.000 € würde am 31.8.2014 fällig werden.

38 Die Höhe des für die Finanzierung eingeplanten Erlöses aus dem Verkauf des Einfamilienhauses lässt sich aus der Höhe des Darlehens schlussfolgern. Dass die von der Klägerin ursprünglich angestrebten 90.000 € nicht realistisch waren, wird aus den später vereinbarten Erlösen - 77.500 € bzw. 75.000 € - deutlich. Wenn die Bank lediglich 60.000 € veranschlagt hat, lässt sich das ohne weiteres mit deren Sicherheitsinteresse erklären. Spätestens mit dem Abschluss des Darlehensvertrags vom 24.7.2013 stand damit fest, dass vom Erlös aus dem Verkauf des Einfamilienhauses ein Betrag in Höhe von 60.000 € auf jeden Fall zur Finanzierung des bereits am 16.5.2013 geschlossenen Vertrags über den Ankauf der Eigentumswohnung verwendet werden sollte. Da der Erlös aus dem Verkauf des Einfamilienhauses vom 11.7.2014 75.000 € betrug, hatte die Klägerin von vornherein bestimmt, dass sie davon 80% - 60.000 € - zur Finanzierung der Eigentumswohnung verwenden würde. So ist es auch tatsächlich geschehen.

39 Die Klägerin hat die Käufer des Einfamilienhauses im notariellen Vertrag vom 11.7.2014 verpflichtet, den Kaufpreis auf ihr, der Klägerin, Vermietungskonto bei der F-Bank zu überweisen. Dort ist der Kaufpreis in drei Teilbeträgen zwischen dem 5.8. und 13.8.2014 gutgeschrieben worden. Am letztgenannten Tag wies das Konto mit 75.000 € die ausreichende Deckung zur Rückzahlung des Darlehens über 60.000 € auf. Die Klägerin veranlasste am selben Tag die entsprechende Umbuchung. Sie hat damit dieses Darlehen in voller Höhe und termingerecht - vor dem 31.8.2014 - zurückgezahlt.

40 Mit der Überweisung vom 13.8.2014 hat sich für die Klägerin zugleich das Angebot der F-Bank vom 18.7.2014 erledigt, das Darlehen über 60.000 € ab dem 1.9.2014 zu veränderten Bedingungen weiterzuführen. Dieses Angebot hatte die Bank der Klägerin nur gemacht, weil die Käufer den Kaufpreis infolge von Finanzierungsschwierigkeiten nur in Teilbeträgen überweisen konnten und deshalb zweifelhaft geworden war, ob die Klägerin das Darlehen über 60.000 € in voller Höhe noch pünktlich zurückzahlen konnte.

41 b) Wegen der strittigen Aufwendungen gilt im Einzelnen das Folgende.

42 aa) Die Maklerkosten sind der Klägerin entstanden, weil der Vertrag vom 11.7.2014 über den Verkauf des Einfamilienhauses durch Vermittlung einer Immobilienmaklerin zustande

gekommen ist. An dem diesbezüglichen Veranlassungszusammenhang bestehen keine Zweifel.

Nach dem BFH-Urteil vom 11.2.2014 (IX R 22/13, BFH/NV 2014, 1195, 1195 [1197] Rn. 16) gehören Maklerkosten nur „mit dem entsprechenden Anteil“ zu den Finanzierungskosten eines anderen Objekts, nämlich 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. Vom Veräußerungserlös aus dem Vertrag vom 11.7.2014 in Höhe von 75.000 € sind 60.000 €, also 80%, zur Rückzahlung des Darlehens bestimmt und verwendet worden. Die Maklerkosten in Höhe von 2.677,50 € sind sonach ebenfalls nur zu 80%, also mit 2.142,00 € abziehbar. 43

bb) Für die Rechtsanwalts- und Notarkosten gilt im Wesentlichen das gleiche wie für die Maklerkosten. Die Grundsätze des BFH-Urteils vom 11.2.2014 (IX R 22/13, BFH/NV 2014, 1195 [1197]) gelten über Maklerkosten hinaus für alle Aufwendungen, die wegen des Zusammenhangs mit der Veräußerung eines Grundstücks und der Verwendung des Veräußerungserlöses zu den Finanzierungskosten eines vermieteten Grundstücks gehören. 44

Die Rechtsanwalts- und Notarkosten stehen in Zusammenhang mit dem Kaufvertrag über das Einfamilienhaus vom 18.10.2013. Wegen des Kaufpreises in Höhe von 77.500 € war in diesem Vertrag vereinbart worden, dass die Käufer ihn auf ein Notaranderkonto überweisen und der Notar den verbleibenden Erlös auf das Vermietungskonto der Klägerin bei der F-Bank auszahlt, wenn die Käufer dem Notar bestätigt haben, dass das Einfamilienhaus geräumt ist, was spätestens bis zum 30.6.2014 erfolgen sollte. Dadurch hat die Klägerin auch in diesem Fall die Verwendung des durch die Veräußerung des Einfamilienhauses vereinbarten Erlöses zur Finanzierung der Eigentumswohnung bestimmt. 45

Richtig ist, dass es zu einer tatsächlichen Verwendung dieses Erlöses nicht gekommen ist, da die Käufer den Kaufpreis nicht gezahlt haben. Das ändert aber nichts am Veranlassungszusammenhang mit den späteren Vermietungseinkünften. Die Bemühungen der Rechtsanwälte hatten zum einen den Sinn, den von den Käufern geschuldeten Kaufpreis im Wege der Zwangsvollstreckung beizutreiben. Wäre dies gelungen, hätte es des Vertrages vom 11.7.2014 nicht mehr bedurft. Nachdem dies endgültig gescheitert war, verfolgten die Rechtsanwälte zum anderen das Ziel, die zu Gunsten der Käufer eingetragene Auflassungsvormerkung löschen zu lassen. Hätten sie das nicht getan, wäre eine spätere Veräußerung des Einfamilienhauses nicht ohne weiteres gelungen. 46

Die Notarkosten schließlich stehen auf jeden Fall im Zusammenhang mit der (gescheiterten) Veräußerung des Einfamilienhauses vom 18.10.2013. Die Regelung im Notarvertrag, dass die Erwerber die Kosten übernehmen, galt nur im Verhältnis zwischen den Käufern und der Klägerin. Da die Käufer ihrer Verpflichtung nicht nachgekommen waren, schuldete die Klägerin die Kosten (§ 30 Gerichtskosten- und Notarkostengesetz). 47

Von dem vereinbarten Veräußerungserlös aus dem Vertrag vom 18.10.2013 in Höhe von 77.500 € sind 60.000 €, also 77,42%, zur Rückzahlung des Darlehens bestimmt und verwendet worden. Die Rechtsanwaltskosten in Höhe von 1.168,87 € und die Notarkosten in Höhe von 423,67 € sind sonach ebenfalls nur zu 77,42%, also mit 904,93 € bzw. mit 328,00 € abziehbar. Zusammen mit den Maklerkosten in Höhe von 2.142,00 € ergibt sich ein Gesamtbetrag von 3.374,93 €, den der Senat im Tenor auf 3.375,00 € aufgerundet und der Klägerin zuerkannt hat. 48

c) Der vorstehende Sachverhalt ist ganz überwiegend durch die schriftlichen Unterlagen belegt, die sich in der Steuerakte befanden und im Übrigen im Klageverfahren eingereicht worden sind. Der Beklagte hat das Vorbringen der Klägerin nicht bestritten. Der Senat sieht keinen Grund für eine weitere Aufklärung.

2. In dem hier zugrunde gelegten Urteil des BFH vom 11.2.2014 (IX R 22/13, BFH/NV 2014, 1195 [1197]) wird im Anschluss an die bereits zitierte Passage im Zusammenhang mit der Überlagerung des Veranlassungszusammenhangs noch eine weitere Voraussetzung angesprochen, die im Streitfall nicht erfüllt ist. 50

a) Dort heißt es: *„Dies setzt aber voraus, dass sich bereits im Zeitpunkt der Veräußerung des einen Objekts 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).“* 51

In dem dem BFH-Urteil zu Grunde liegenden Sachverhalt war der Kläger Eigentümer von drei vermieteten Immobilien, wovon er eine - das Wohn- und Geschäftshaus C-Straße - unter Einschaltung eines Maklers veräußerte. Gegenstand der Klage war wie im hier zu entscheidenden Fall der Abzug der Maklerkosten bei den Einkünften aus der Vermietung der beiden nicht veräußerten Immobilien, nämlich des Wohn- und Geschäftshauses B-Straße und der Parkplätze C-Straße. Bei der Vermietung des Wohn- und Geschäftshauses C-Straße konnten die Maklerkosten nicht berücksichtigt werden, da dieses Objekt infolge der Veräußerung vom Kläger nicht mehr vermietet wurde. Das Wohn- und Geschäftshaus C-Straße hat in dem vom BFH entschiedenen Fall die gleiche Funktion wie hier das Einfamilienhaus. Dass dieses bis zur Veräußerung vermietet war, das hier zu beurteilende Einfamilienhaus aber nicht, macht keinen Unterschied; entscheidend ist allein, dass aus den Objekten in beiden Fällen infolge der Veräußerung keine Vermietungseinkünfte erzielt wurden. 52

Das Wohn- und Geschäftshaus C-Straße war mit Grundschulden belastet, die Bankkredite absicherten, mit denen die beiden anderen Mietobjekte finanziert worden waren. Im vorliegenden Fall war zwar das Einfamilienhaus der Klägerin lastenfrei. Das ändert aber an der Vergleichbarkeit der Sachverhalte ebenfalls nichts. Denn mit dem Erlös aus der Veräußerung sollten die für die beiden anderen vermieteten Immobilien gewährten Kredite ganz bzw. teilweise zurückgezahlt und beide Objekte insoweit - wie im Streitfall die Eigentumswohnung der Klägerin - *“entschuldet“* werden. 53

b) Der eigentliche Unterschied zum Streitfall liegt in den folgenden Umständen. Der Kläger in dem vom BFH entschiedenen Fall hatte im notariellen Vertrag über den Verkauf des Wohn- und Geschäftshauses C-Straße mit dem Käufer vereinbart, dass der Kaufpreis mit den Beträgen, die zur Ablösung der vorgenannten Grundschulden erforderlich waren, unmittelbar an die Gläubiger der Grundschulden zu zahlen war. Entsprechend der vertraglichen Vereinbarung überwies der Erwerber Teile des Kaufpreises direkt an die beiden Banken, die diese als Tilgungsbeträge auf die Darlehen des Klägers verbuchten. 54

Im Streitfall hat die Klägerin mit den Käufern des Einfamilienhauses im Vertrag vom 11.7.2014 und der Sache nach ebenso im Vertrag vom 18.10.2013 vereinbart, dass der Kaufpreis auf ein Konto bei der F-Bank überwiesen wird, über das sie die Geldbewegungen 55

im Zusammenhang mit ihren Vermietungsobjekten abwickelte. Der Kaufpreis wurde also nicht von den Käufern unmittelbar an die Bank zur Tilgung des Darlehens gezahlt, sondern stand der Klägerin zur freien Verfügung. Sie hat zwar von diesem Konto nach vollständiger Gutschrift des Kaufpreises durch die Umbuchung vom 13.8.2014 das Darlehen über 60.000 € zurückgezahlt. Es handelte sich dabei aber - anders als in dem BFH-Sachverhalt - um eine freiwillige Entscheidung der Klägerin. Die Rückzahlung wurde erst am 31.8.2014 fällig. Die Klägerin hätte seinerzeit das Angebot der F-Bank vom 18.7.2014 noch annehmen können, das Darlehen zu geänderten Bedingungen weiterzuführen. In diesem Fall hätte sie über den Restkaufpreis von 60.000 € frei verfügen können und ihn insbesondere für Zwecke einsetzen können, die nicht mit steuerpflichtigen Einkünften im Zusammenhang stehen.

c) Wenn man es - wie möglicherweise der BFH - für relevant hält, dass die Klägerin in den beiden Verträgen über den Kaufpreis nicht unwiderruflich verfügt hat, darf man folgende Gesichtspunkte ebenfalls nicht außer Betracht lassen. 56

aa) Dass der Kläger im Sachverhalt des BFH-Urteils vom 11.2.2014 (IX 22/13, BFH/NV 2014, 1195) die Käufer verpflichtet hat, den Kaufpreis unmittelbar an die Gläubiger der Grundschulden zu zahlen, beruhte - ausweislich des Tatbestands zu diesem Urteil - allein auf Auflagen der finanzierenden Banken, deren Grundschulden die Käufer nach dem Vertrag nicht übernehmen würden. Der Kläger war in dieser Entscheidung nicht frei. Wenn im Streitfall keine unmittelbare Überweisung des Kaufpreises auf das Darlehenskonto der Klägerin vereinbart wurde, ist dies deshalb geschehen, weil das Einfamilienhaus nicht mit Grundschulden belastet war und die finanzierende F-Bank dies von der Klägerin nicht verlangt hat. Der erkennende Senat geht jedoch davon aus, dass die Klägerin einer entsprechenden Auflage nachgekommen wäre, wenn die F-Bank hierauf bestanden hätte. 57

bb) Selbst wenn die Klägerin sich in der Verwendung des Kaufpreises nicht unwiderruflich gebunden hat, hat sie in der Folge trotzdem nicht anders gehandelt, wie wenn eine entsprechende Verpflichtung bestanden hätte. Sie hat den Kaufpreis noch am Tag der vollständigen Gutschrift am 13.8.2014 zur Tilgung des Darlehens umgebucht. Wenn der Abzug von Schuldzinsen davon abhängt, ob ein Darlehen tatsächlich zum Erzielen von Einkünften - z.B. zur Anlage als Festgeld - verwendet worden ist, lässt es der BFH genügen, wenn das von der Bank ausgezahlte Darlehen im Sinne einer Durchleitung zunächst einem privaten Konto des Steuerpflichtigen gutgeschrieben, aber am selben Tag für eine Anlage als Festgeld wieder abgebucht wird. Dann ist unabhängig vom Saldo des Kontos aufgrund der betragsmäßigen Übereinstimmung des gutgeschriebenen und des abgebuchten Betrages sowie des engen zeitlichen Zusammenhangs erwiesen, dass der Darlehensbetrag zur Anlage als Festgeld verwendet worden ist (BFH, Urteil vom 25.1.2001 IX R 27/97, BStBl 2001, 573). So ist auch die Klägerin im Streitfall vorgegangen. 58

3. Der Senat hat Zweifel, ob nach dem hier zugrunde gelegten Urteil des BFH vom 11.2.2014 (IX R 22/13, BFH/NV 2014, 1195) für die Überlagerung des Veranlassungs-zusammenhangs der Veräußerung des einen Objekts durch die Finanzierung des anderen Objekts aus Rechtsgründen zwingend das Erfordernis einer unwiderruflichen Verfügung über den Restkaufpreis abzuleiten ist. 59

a) Für die Annahme, dass ohne unwiderrufliche Verfügung über den Restkaufpreis ein Werbungskostenabzug nicht möglich ist, spricht die mitten im Text der Rn. 16 gebrauchte Formulierung „Dies setzt aber voraus, dass ...“ Der IX. Senat ist ferner bei der Subsumtion der von ihm aufgestellten Rechtsgrundsätze unter die Feststellungen des FG in der Rn. 17 zu dem Ergebnis gekommen, der dortige Kläger habe „bereits bei der Veräußerung des Wohn- und Geschäftshauses C-Straße die Absicht und sich zudem unwiderruflich vertraglich 60

gebunden, dass er den anteiligen Veräußerungserlös zur Finanzierung und damit zur Einkünfteerzielung der beiden verbliebenen Objekte verwendet“. Das besagt allerdings nichts über die Frage, wie das Urteil ausgefallen wäre, wenn es - wie im Streitfall - an einer unwiderruflich vertraglichen Bindung des Klägers gefehlt hätte, er den Veräußerungserlös aber ungeachtet dessen zur Finanzierung und damit zur Einkünfteerzielung der beiden verbliebenen Objekte verwendet haben würde.

In der nachfolgenden Passage zu Rn. 18 kommt der BFH auf das Erfordernis einer unwiderruflichen Verfügung über den Restkaufpreis nicht zurück. Dort heißt es lediglich, 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 [...], 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.“* 61

b) Das am Ende der Rn. 16 gebrachte Zitat des BFH-Urteils in BFHE 212, 122, BStBl II 2006, 265 erweckt zwar den Anschein, dass der vermeintliche Rechtssatz von der Notwendigkeit einer unwiderruflichen Verfügung in jenem Urteil näher begründet wird. Das trifft indessen nicht zu. 62

aa) Das zitierte Urteil vom 6.12.2005 (VIII R 34/04, BStBl II 2006, 265) offenbart eine Divergenz zwischen dem für die Kapitaleinkünfte zuständigen VIII. Senat und dem für die Vermietungseinkünfte zuständigen IX. Senat hinsichtlich der steuerlichen Behandlung einer Vorfälligkeitsentschädigung bei vorzeitiger Kündigung eines Darlehensvertrages (§ 490 Abs. 2 Satz 3 BGB), wenn das Darlehen der Finanzierung eines vermieteten Objekts diene, das im Rahmen einer Veräußerung aus dem Kaufpreis abgelöst wird und die verbleibenden Mittel entweder zum Erwerb eines anderen Vermietungsobjekts (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) oder als Anlage zur Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG) verwendet werden. 63

Der IX. Senat hatte den Abzug einer Vorfälligkeitsentschädigung bei den Vermietungseinkünften ursprünglich aufgrund einer sog. Surrogationsbetrachtung für möglich gehalten (BFH, Urteil vom 23.4.1996 IX R 5/94, BStBl II 1996, 595). Diese besagt, dass sich der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und einem Darlehen, das zur Finanzierung des vermieteten Objektes aufgenommen wurde, unter bestimmten Voraussetzungen am Erlös aus der Veräußerung dieses Objektes oder darüber hinaus an dem Vermögensgegenstand fortsetzt, der mit dem Erlös erworben wird, wenn dieser Vermögensgegenstand wiederum steuerrechtlich bedeutsam genutzt wird. Auch hier hatte der IX. Senat verlangt, dass der Steuerpflichtige spätestens bei Veräußerung des Altobjekts unwiderruflich über den verbleibenden Restkaufpreis zugunsten der Finanzierung des neuen Vermietungsobjekts verfügt. 64

Der VIII. Senat hat dieser Überlegung durch das vom IX. Senat zitierte Urteil vom 6.12.2005 (VIII R 34/04, BStBl II 2006, 265) eine Absage erteilt und den Abzug einer im Rahmen einer Surrogation anfallenden Vorfälligkeitsentschädigung als Werbungskosten bei den Kapitaleinkünften insgesamt abgelehnt und zwar *„nicht nur mit Rücksicht auf die aus der bisherigen und nunmehr veräußerten Erwerbsgrundlage erzielten Einkünfte [...], sondern* 65

gleichermaßen für diejenigen Einkünfte, die ihre Grundlage in der Wiederanlage des dem Steuerpflichtigen verbleibenden Veräußerungserlöses finden [...]. Soweit der IX. Senat des BFH einen Zurechnungszusammenhang zwischen der Vorfälligkeitsentschädigung und einem neu erworbenen Mietobjekt unter der Voraussetzung erwogen hat, dass der Steuerpflichtige spätestens bei Veräußerung des Altobjekts unwiderruflich über den verbleibenden Restkaufpreis zugunsten der Finanzierung des neuen Vermietungsobjekts verfügt [...] ist hierauf nicht einzugehen, da diese Rechtsauffassung mit Urteil in BFH/NV 2004, 1091 aufgegeben worden ist. Letzterem schließt sich der erkennende Senat aus den dargelegten Erwägungen an. [...]"

Dass der IX. Senat an seiner Rechtsprechung zu den Vorfälligkeitsentschädigungen auch dann nicht mehr festhält, wenn der Steuerpflichtige spätestens bei Veräußerung des Altobjekts unwiderruflich über den verbleibenden Restkaufpreis zugunsten der Finanzierung des neuen Vermietungsobjekts verfügt, hat er durch Urteil vom 11.2.2014 (IX R 42/13, BStBl II 2015, 633) nochmals bekräftigt.

66

Wenn der erkennende Senat das letztgenannte Urteil und das am selben Tag gefasste Urteil IX R 22/13, BFH/NV 2014, 1195 mit dem am Ende der Rn. 16 gebrachten Zitat (BFH-Urteil in BFHE 212,122, BStBl II 2006, 265) richtig versteht, wollte der IX. Senat im Ergebnis lediglich sagen, dass er an der Surrogationsbetrachtung zwar bei Vorfälligkeitsentschädigungen nicht mehr, aber bei den hier interessierenden Maklerkosten weiterhin festhält. Damit ist aber für die hier interessierende Frage nach einer unwiderruflichen Bindung des Surrogats nichts gewonnen.

67

bb) Die Surrogationsbetrachtung hat der IX. Senats erstmals im Urteil vom 21.6.1994 (IX R 57/89, BFH/NV 1995, 106) vorgenommen. Es ging um den Verkauf eines Hauses, dessen Erlös zur Finanzierung eines anderen Hauses bestimmt war, aus dem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden sollten. Hier führte der BFH aus, „daß der Kaufpreis im allgemeinen dem Verkäufer zur freien Verfügung zufließt und es in dessen Belieben steht, wie die Mittel verwendet werden. Allein der Entschluß des Verkäufers, den Kaufpreis sodann zur Ablösung von auf einem anderen Haus lastenden Krediten zu verwenden, vermag einen wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung noch nicht zu begründen. Ein bloßer Willensakt reicht dafür nicht aus [...]. Etwas anderes gilt aber jedenfalls dann, wenn der Verkäufer in Vollzug seiner Absicht, den Kaufpreis zur Hausfinanzierung und damit zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einzusetzen, schon beim Verkauf im vorhinein über den Kaufpreis so verfügt, daß er ihn von Anfang an in seiner Verwendung zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung festlegt.“ Von einer „unwiderruflichen Verfügung“ war seinerzeit allerdings noch nicht die Rede.

68

Schon im Urteil vom 23.4.1996 (IX R 5/94, BStBl II 1996, 595) hat der IX. Senat die vorgenannten Anforderungen verschärft. Dort führte er zunächst aus: „Ein wirtschaftlicher Zusammenhang von Verzugszinsen mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung besteht von dem Zeitpunkt an, zu dem sich anhand objektiver Umstände feststellen läßt, daß der Entschluß, mit dem zinsbringenden Geldbetrag Einkünfte aus dieser Einkunftsart zu erzielen, endgültig gefaßt worden ist. Der Wille, mit dem Geldbetrag Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, muß aus äußeren Umständen erkennbar sein und in ein konkretes Stadium getreten sein.“ Dann aber heißt es: „Hierzu reicht es allerdings nicht aus, daß der Steuerpflichtige die bloße Absicht hat, den empfangenen Restkaufpreis z.B. zum Ablösen von auf einem anderen Haus lastenden Krediten zu verwenden. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aus

69

einem neuen Objekt ergibt sich allenfalls dann, wenn der Steuerpflichtige bereits bei der Veräußerung -- z.B. im Kaufvertrag selbst oder zumindest beim Abschluss des Kaufvertrages -- 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 [...]“.

In der Folgezeit hat der IX. Senat die Möglichkeit einer Surrogation als Begründung für die Annahme eines Veranlassungszusammenhangs auch in weiteren Fällen für den Abzug von Schuldzinsen herangezogen (Urteile vom 25.1.2001 IX R 27/97, BStBl II 2001, 573 und vom 23.10.2001 IX R 65/99, BFH/NV 2002, 341). In diesen Fällen verlangt der IX. Senat lediglich, dass die Aufwendungen objektbezogen einem bestimmten Wirtschaftsgut zugeordnet werden können, was der Fall ist, wenn mit dem den Schuldzinsen zu Grunde liegenden Darlehen die Herstellungs- oder Anschaffungskosten eines bestimmten Gebäudes oder Gebäudeteils finanziert werden. Auf das bereits erwähnte Urteil vom 25.1.2001 (IX R 27/97, BStBl II 2001, 573) zur Möglichkeit einer „Durchleitung“ von Darlehensmitteln auf ein privates Konto ohne eine vorherige unwiderrufliche Festlegung ist bereits hingewiesen worden. 70

c) Im Ergebnis kann der erkennende Senat weder unter Berücksichtigung der in der Entscheidung vom 11.2.2014 IX R 22/13, BFH/NV 2014, 1195 zitierten Fundstelle noch aus der Entwicklung der Rechtsprechung des IX. Senats verlässlich beurteilen, ob dieser den Werbungskostenabzug grundsätzlich vom Erfordernis einer unwiderruflichen Verfügung über den Restkaufpreis abhängig macht. 71

4. Der erkennende Senat ist im Ergebnis der Überzeugung, dass kein zwingender Grund für weitere Voraussetzungen besteht und der Klägerin bereits aufgrund der obigen Ausführungen unter B I zur Auslegung von § 9 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 EStG im Allgemeinen und III 1 zur Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall der beantragte Werbungskostenabzug zusteht. Die Klägerin hat in den beiden Kaufverträgen mit den Käufern vereinbart, dass diese den Kaufpreis auf das Vermietungskonto überweisen. Nach der vollständigen Gutschrift am 13.8.2014 hat sie sofort die Umbuchung in Höhe von 60.000 € auf das Darlehen veranlasst, das unstreitig zur Finanzierung der Eigentumswohnung diente, die die Klägerin an ihre Eltern vermietet hat. Wäre bereits der Kaufvertrag vom 18.10.2013 wie vereinbart vollzogen und der Kaufpreis nach der Räumung des Einfamilienhauses bis zum 30.6.2014 überwiesen worden, hätte die Klägerin mit der Gutschrift nicht anders gehandelt. Der durch die Veräußerung des Einfamilienhauses erzielte Erlös ist von vornherein zur Finanzierung der Eigentumswohnung bestimmt und tatsächlich verwendet worden. Der Zusammenhang zwischen den hier in Rede stehenden Aufwendungen mit den Einkünften aus der Vermietung der Eigentumswohnung überlagert den Zusammenhang der Aufwendungen mit den Veräußerungsverträgen über das Einfamilienhaus mit der Folge, dass die Aufwendungen als Werbungskosten bei den Einkünften der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung zum Abzug zugelassen werden müssen. 72

C. Die Kostenentscheidung beruht für den Verfahrenszeitraum, in dem die Klägerin noch einen zu weit gehenden Klageantrag gestellt hatte, auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO, im Übrigen auf § 135 Abs. 1 FGO. Eine Kostenteilung nach Zeitabschnitten ist zulässig, wenn der in der Klageschrift gestellte Antrag im weiteren Verlauf des Verfahrens eingeschränkt wird (BFH, Urteile vom 6.6.1984 II R 184/81, BStBl II 1985, 261 und vom 9.3.2016 X R 46/14, BStBl II 2016, 976). 73

Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus § 151 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 FGO, §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. 74

D. Die Revision ist gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. Wie bereits ausgeführt weicht der Senat im Streitfall möglicherweise vom Urteil des BFH vom 11.2.2014 IX R 22/13 ab. In solchen Fällen handelt es sich jedenfalls um eine Sache von grundsätzlicher Bedeutung.
