

Urteil vom 14. March 2017, VIII R 39/14

Werbungskosten des Gesellschafters einer GmbH wegen Inanspruchnahme aus einem Schuldbeitritt - ordnungsgemäße Revisionsbegründung

ECLI:DE:BFH:2017:U.140317.VIIIR39.14.0

BFH VIII. Senat

EStG § 20 Abs 1 Nr 1, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 1, EStG § 9 Abs 1 S 1, FGO § 120 Abs 3

vorgehend FG München, 17. March 2014, Az: 13 K 1917/12

Leitsätze

NV: Wird der Gesellschafter einer GmbH wegen eines Schuldbeitritts für Verbindlichkeiten der GmbH in Anspruch genommen, ist aber aufgrund der fehlenden Geltendmachung des daraus resultierenden Regressanspruchs nach den revisionsrechtlich bindenden Feststellungen des FG wirtschaftlich von der Gewährung eines Darlehens auszugehen, ohne dass der Gesellschafter im Streitzeitraum auf den Rückzahlungsanspruch verzichtet hat oder damit ausgefallen ist, scheiden Werbungskosten zur Erzielung von Dividendeneinnahmen bereits mangels einer wirtschaftlichen Belastung des Gesellschafters aus.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 18. März 2014 13 K 1917/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1** I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war seit 1993 zu 98 % an einer Bauträger-GmbH (GmbH) beteiligt. Die GmbH verkaufte im Jahr 1994 zehn Wohneinheiten, die sie aber nicht rechtzeitig fertigstellen konnte. Daraufhin verpflichtete sie sich gegenüber den Käufern, ab dem 1. September 1995 insgesamt 13.895 DM pro Monat Nutzungsentschädigung und Zinsen zu zahlen. Der Kläger erklärte den Beitritt zu dieser Verbindlichkeit und wurde hieraus in den Streitjahren (2000 bis 2002) in Höhe von 55.000 DM (2000), 80.500 DM (2001) und 14.500 € (2002) in Anspruch genommen.
- 2** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) verweigerte dem Kläger die Anerkennung dieser Beträge als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 9 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes in der für das jeweilige Streitjahr geltenden Fassung --EStG--).
- 3** Die hiergegen gerichtete Klage hatte ebenso wie ein gerichtlicher Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte (Urteil vom 18. März 2014 13 K 1917/12, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2015, 29), eine Berücksichtigung der im Rahmen des Schuldbeitritts geleisteten Zahlungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen scheidet aus, da der Schuldbeitritt nicht risikobehaftet und damit nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst gewesen sei. Außerdem seien die streitigen Aufwendungen mit den Anschaffungskosten der Beteiligung vergleichbar und wie der Verlust der Beteiligung selbst dem privaten Bereich des Steuerpflichtigen zuzurechnen. Die Rechtsprechung des VI. Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Anerkennung eines Verlusts des von einem Arbeitnehmer dem Arbeitgeber gewährten Darlehens als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) sei auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 EStG nicht übertragbar. Letztlich handele ein Gesellschafter, der seinen

Regressanspruch gegenüber der GmbH nicht umgehend geltend mache, wirtschaftlich wie ein fremder Darlehensgeber, bei dem der Ausfall des Darlehens einkommensteuerrechtlich unbeachtlich sei.

- 4 Dagegen richtet sich die Revision des Klägers. Er macht geltend, das angefochtene Urteil beruhe auf einem Verfahrensmangel i.S. des § 119 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Da das FG in dem AdV-Beschluss vom 12. Dezember 2007 13 V 1838/07 die Veranlassung des Schuldbeitritts durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen habe, sei das angefochtene Urteil als Überraschungsentscheidung zu werten und verletze seinen Anspruch auf Gewährung rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--, § 96 Abs. 2 FGO). Außerdem habe das FG gegen seine Sachaufklärungspflicht verstoßen (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 5 Darüber hinaus sei die Revision begründet, da die BFH-Urteile, mit denen das FG eine Gleichstellung der Aufwendungen aus dem Schuldbeitritt mit den Anschaffungskosten der Beteiligung begründe, auf den Streitfall nicht anwendbar seien. Vielmehr ergebe sich aus dem Senatsurteil vom 2. Mai 2001 VIII R 32/00 (BFHE 195, 302, BStBl II 2001, 668) und dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 26. Oktober 1987 GrS 2/86 (BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348), dass die Aufwendungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen anzuerkennen seien. Er, der Kläger, habe die Aufwendungen getätigt, um aus den Erträgen der GmbH Ausschüttungen zu erzielen. Ebenso wie die zinslose Überlassung eines Darlehens oder die unentgeltliche Erbringung einer Dienstleistung an die Gesellschaft stehe auch der Beitritt des Klägers zu den Verbindlichkeiten der GmbH im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einkünften aus § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Im Übrigen fehle eine höchstrichterliche Abgrenzung zur Rechtsprechung des VI. Senats, die zu Werbungskosten des Arbeitnehmers einer Gesellschaft bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit im Zusammenhang mit einem der Gesellschaft gewährten Darlehen ergangen sei.
- 6 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 21. Februar 2005 sowie die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 vom 5. Juli 2004, geändert durch die Bescheide vom 9. Januar 2009, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14. Mai 2012, dahin zu ändern, dass bei den Einkünften aus Kapitalvermögen Werbungskosten in Höhe von 55.000 DM (2000), 80.500 DM (2001) und 14.500 € (2002) berücksichtigt werden.
- 7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Revision des Klägers ist zulässig, aber unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat im Ergebnis zu Recht die Anerkennung von Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG bei den Einkünften aus Kapitalvermögen versagt (§ 126 Abs. 4 FGO). Trotz der Inanspruchnahme aus dem Schuldbeitritt fehlt die für den Werbungskostenabzug erforderliche wirtschaftliche Belastung des Klägers in den Streitjahren. Ein Verfahrensfehler liegt nicht vor (§ 126 Abs. 6 FGO).
- 9 1. Die Zulässigkeit der Revision (§ 124 Abs. 1 FGO) setzt u.a. eine dem § 120 Abs. 3 FGO genügende Begründung voraus, die wegen unterschiedlicher Anforderungen grundsätzlich nicht auf die Begründung der Nichtzulassungsbeschwerde Bezug nehmen darf (vgl. BFH-Urteil vom 26. September 1995 VII R 29/95, BFH/NV 1996, 385). Diese Voraussetzung ist im Streitfall erfüllt, auch wenn der Kläger lediglich seine Ausführungen im Verfahren über die Nichtzulassungsbeschwerde wiederholt. Denn zur Begründung der Revision stützt er sich u.a. auf einen Verfahrensmangel. Außerdem prüft der Kläger zwar unzutreffend die Zulassungsgründe des § 115 Abs. 2 FGO, genügt aber zugleich den inhaltlichen Anforderungen an eine Revisionsbegründung, indem er ausführlich darlegt, weshalb das angefochtene Urteil der Rechtsprechung des BFH widersprechen soll (vgl. BFH-Urteil vom 12. Mai 2011 IV R 36/09, BFH/NV 2011, 2092, m.w.N.).
- 10 2. Nach ständiger Senatsrechtsprechung (Urteile vom 24. Mai 2011 VIII R 46/09, BFHE 234, 49, BStBl II 2011, 920, und vom 16. März 2010 VIII R 20/08, BFHE 229, 151, BStBl II 2010, 787, jeweils m.w.N.) sind Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG) alle Aufwendungen, die durch die Erzielung steuerpflichtiger Überschusseinkünfte veranlasst sind, d.h. zu einer dieser Einkunftsarten in einem steuerrechtlich anzuerkennenden Zurechnungszusammenhang stehen. Maßgebend ist zum einen die wertende Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen "auslösenden Moments", zum anderen die Zuweisung dieses maßgebenden Grunds zur einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre.
- 11 Stehen die Aufwendungen mit mehreren Einkunftsarten in Zusammenhang, entscheidet der engere und

wirtschaftlich vorrangige Veranlassungszusammenhang (BFH-Urteile vom 8. Juli 2015 VI R 77/14, BFHE 250, 518, BStBl II 2016, 60, und vom 3. September 2015 VI R 58/13, BFHE 251, 429, BStBl II 2016, 305, jeweils m.w.N.). Für die von einem beherrschenden GmbH-Gesellschafter getätigten Aufwendungen kommen insbesondere Werbungskosten zur Erzielung von Dividendeneinnahmen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) und --falls mit der Gesellschaft ein entsprechendes Anstellungsverhältnis besteht-- zur Erzielung von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) in Betracht. Bei entgeltlich gewährten Darlehen oder Finanzierungshilfen des Gesellschafters können auch Werbungskosten im Rahmen der daraus gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG erzielten Einkünfte vorliegen.

- 12** Die Werbungskosten sind darüber hinaus von den Anschaffungskosten bzw. den nachträglichen Anschaffungskosten der GmbH-Beteiligung abzugrenzen. Nach ständiger Rechtsprechung können Aufwendungen nur dann als nachträgliche Anschaffungskosten der GmbH-Beteiligung behandelt werden, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und weder Werbungskosten gemäß §§ 9, 20 EStG noch Veräußerungskosten gemäß § 17 EStG sind (Senatsurteil in BFHE 195, 302, BStBl II 2001, 668, und BFH-Urteil vom 20. August 2013 IX R 1/13, BFH/NV 2014, 310, jeweils m.w.N.).
- 13** 3. Im Streitfall können diese Abgrenzungsfragen aber letztlich dahingestellt bleiben. Denn eine Anerkennung des Werbungskostenabzugs scheidet bereits mangels einer wirtschaftlichen Belastung des Klägers in den Streitjahren aus.
- 14** Das FG hat in revisionsrechtlich bindender Weise festgestellt (§ 118 Abs. 2 FGO), dass der Kläger durch die fehlende Geltendmachung seines Regressanspruchs gegen die GmbH wirtschaftlich wie ein Darlehensgeber gegenüber dieser gehandelt hat. Auch wenn der Schuldbeitritt zivilrechtlich zu einer Gesamtschuld der GmbH und des Klägers und damit (auch) zu einer eigenen Verbindlichkeit des Klägers gegenüber den Käufern der Wohneinheiten geführt hat, sind die Zahlungen des Klägers somit steuerlich als Gewährung eines Darlehens an die GmbH anzusehen.
- 15** Die Auszahlung einer Darlehensvaluta führt jedoch nicht zu Werbungskosten, sondern zunächst (nur) zu Anschaffungskosten des Anspruchs auf Rückzahlung des Darlehens. Die wirtschaftliche Belastung tritt für den Kläger erst ein, wenn er auf seine Rückzahlungsforderung verzichtet oder das Darlehen endgültig ausfällt (vgl. auch BFH-Urteil vom 8. Oktober 1969 I R 94/67, BFHE 97, 76, BStBl II 1970, 44). Erst im Rahmen eines solchen Verzichts bzw. Ausfalls kommt es dann auf den Veranlassungszusammenhang an (vgl. auch BFH-Urteil vom 4. März 2008 IX R 80/06, BFHE 220, 451, BStBl II 2008, 577, in dem nachträgliche Anschaffungskosten gemäß § 17 EStG angenommen werden, sowie BFH-Urteil vom 7. Mai 2015 VI R 55/14, BFH/NV 2015, 1556, und Senatsbeschluss vom 1. September 1997 VIII B 105/96, BFH/NV 1998, 450).
- 16** Auch wenn das FG in der Begründung allgemein auf die Folgen eines Verlusts des Darlehensrückzahlungsanspruchs eingeht, hat es im Streitfall für den Streitzeitraum keinen Ausfall des Anspruchs des Klägers gegen die GmbH festgestellt. Vielmehr spricht das FG lediglich davon, der Kläger habe seinen Anspruch gegenüber der GmbH nicht geltend gemacht, d.h. es ist --jedenfalls für den Streitzeitraum-- weder von einem Verzicht noch von einem endgültigen Ausfall auszugehen.
- 17** 4. Für die demnach im Streitfall relevante Frage der steuerlichen Qualifizierung der Auszahlung eines der GmbH gewährten Darlehens durch den Kläger kommt es --mangels Ausfalls des Rückzahlungsanspruchs bzw. Verzichts auf den Rückzahlungsanspruch im Streitzeitraum-- auf die Rechtsprechung des VI. Senats zur Anerkennung des Verlustes einer Darlehensforderung und der Aufwendungen zur Tilgung einer Bürgschaftsverpflichtung als Werbungskosten (BFH-Urteile vom 16. November 2011 VI R 97/10, BFHE 236, 61, BStBl II 2012, 343, und in BFH/NV 2015, 1556) nicht an. Gleiches gilt für die vom FG herangezogenen BFH-Entscheidungen vom 22. April 2008 IX R 75/06 (BFH/NV 2008, 1994) und vom 1. Dezember 1961 VI 306/60 U (BFHE 74, 163, BStBl III 1962, 63) sowie das Senatsurteil vom 19. Mai 1992 VIII R 16/88 (BFHE 168, 170, BStBl II 1992, 902) zur steuerlichen Behandlung von Zahlungen aufgrund von Bürgschaftsinanspruchnahmen.
- 18** Schließlich finden aufgrund der Annahme eines Darlehens auch die Rechtsprechungsgrundsätze über den Zu- und Abfluss (§ 11 EStG) bei der Erstattung von Aufwendungen (vgl. Nachweise bei Schmidt/Krüger, EStG, 36. Aufl., § 11 Rz 38) keine Anwendung. Insbesondere ist der dem Streitfall zugrunde liegende Sachverhalt nicht mit Aufwendungen eines Gesellschafters zur Erbringung unentgeltlicher Dienstleistungen für die GmbH im Sinne des Senatsurteils in BFHE 195, 302, BStBl II 2001, 668 vergleichbar.
- 19** 5. Das angefochtene Urteil ist auch nicht wegen eines Verfahrensfehlers aufzuheben. Insbesondere liegt keine Überraschungsentscheidung vor, mit welcher der Anspruch des Klägers auf Gewährung rechtlichen Gehörs gemäß Art. 103 Abs. 1 GG, § 96 Abs. 2 FGO verletzt worden ist. Dies folgt bereits daraus, dass der AdV-Beschluss des FG

vom 12. Dezember 2007 13 V 1838/07, in dem noch von einer Veranlassung des Schuldbeitritts durch das Gesellschaftsverhältnis ausgegangen worden war, lediglich eine vorläufige Entscheidung auf Grundlage einer summarischen Prüfung darstellte. In jedem Fall fehlt aber die Kausalität der vom Kläger geltend gemachten Verfahrensmängel. Denn aus Sicht des Senats ist der Werbungskostenabzug schon mangels einer wirtschaftlichen Belastung im Streitjahr ausgeschlossen, so dass es nicht mehr auf den Veranlassungszusammenhang ankommt. Die Kausalitätsvermutung des § 119 Nr. 3 FGO findet unter diesen Umständen keine Anwendung, so dass nach § 126 Abs. 4 FGO verfahren werden konnte (vgl. Gräber/ Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 119 Rz 19, m.w.N.). Der nach Auffassung des Senats entscheidende Gesichtspunkt, d.h. die im Streitzeitraum fehlende wirtschaftliche Belastung des Klägers, lag im Übrigen bereits dem AdV-Beschluss des FG vom 12. Dezember 2007 13 V 1838/07 und der Einspruchsentscheidung vom 14. Mai 2012 zugrunde.

20 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de