

Urteil vom 26. Januar 2011, VIII R 19/08

Beteiligungen als notwendiges Betriebsvermögen bei Einkünften aus selbständiger Arbeit - Notwendiges Betriebsvermögen - Gewillkürtes Betriebsvermögen - Zurechnung des Verschuldens

BFH VIII. Senat

EStG § 4 Abs 4, EStG § 18, GG Art 3 Abs 1, GG Art 12

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 22. April 2008, Az: 7 K 9382/05 B

Leitsätze

NV: Beteiligt sich ein Rechtsanwalt an einer Kapitalgesellschaft, kann diese Beteiligung u.a. dann dem notwendigen Betriebsvermögen zuzurechnen sein, wenn der Rechtsanwalt durch den Erwerb der Beteiligung seinen Einfluss auf die Gesellschaft behalten will, um weiterhin mit Mandaten betraut zu werden (Anschluss an BFH-Urteil vom 31. Mai 2001 IV R 49/00, BFHE 195, 386, BStBl II 2001, 828) .

Tatbestand

- 1** I. Streitig ist, ob Schuldzinsen aus der Finanzierung des Erwerbs von Aktien an einem Unternehmen der Informationstechnologie (IT), das zu den Mandanten eines Rechtsanwalts zählte, bei der Ermittlung von dessen Einkünften aus selbständiger Arbeit als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind.
- 2** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) werden zusammen als Eheleute zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte im Streitjahr (2000) als Rechtsanwalt Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Einen Schwerpunkt seiner Tätigkeit bildete die Beratung von Unternehmen der IT.
- 3** Zu den Mandanten des Klägers gehörte die 1997 gegründete I-AG. Aus der Beratung der I-AG erzielte der Kläger im Streitjahr Umsätze von 422.814,06 DM. Der Kläger gehörte auch dem Aufsichtsrat der I-AG an. Nach seinem unwidersprochenen Vortrag musste er die Tätigkeit als Aufsichtsrat der I-AG auf Druck ausländischer Investoren 1999 beenden.
- 4** Mit Vertrag vom 1. Januar 2000 erwarb der Kläger 312 Stückaktien der I-AG von einem Gründungsgesellschafter. In dem Vertrag verpflichtete sich der Kläger, die Aktien bei Vermeidung einer Vertragsstrafe vor ihrer Einführung in den börslichen Handel nur mit Einwilligung des Abtretenden zu veräußern. Außerdem verpflichtete sich der Kläger, die Aktien nach ihrer Einführung in den börslichen Handel für eine Lock-Up-Periode entsprechend den jeweiligen Zulassungsbedingungen des Marktsegments oder einer darüber hinausgehenden Vereinbarung mit der emissionsführenden Bank zu halten und eine entsprechende Verpflichtungserklärung zum Veräußerungsverbot zu unterzeichnen. Den Kaufpreis der Aktien von 156.000 DM finanzierte der Kläger mit Hilfe eines Bankdarlehens, für das er im Streitjahr 3.072,39 DM Zinsen entrichtete. Diese Zinsen machte er als Betriebsausgaben geltend.
- 5** Nach einer Außenprüfung rechnete der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Beteiligung des Klägers an der I-AG nicht mehr zu dessen Betriebsvermögen und lehnte den Abzug der Schuldzinsen als Betriebsausgaben ab. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) Berlin-Brandenburg vom 23. April 2008 7 K 9382/05 B ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2008, 1530 veröffentlicht. Das FG führte aus: Eine Unternehmensbeteiligung sei nur dann zum notwendigen Betriebsvermögen eines Freiberuflers zu zählen, wenn über einen beruflichen Förderungszusammenhang hinaus auch eine gewisse Wesensnähe zwischen der freiberuflichen Tätigkeit und dem Unternehmenszweck der Beteiligungsgesellschaft bestehe. Wie schon die Einspruchsentscheidung verwies das FG ferner auf ein eigenes wirtschaftliches Gewicht der Beteiligung. Der Markt für neue Technologien habe zum Erwerbszeitpunkt der Aktien ein rasantes Wachstum aufgewiesen und der Kläger habe am allgemein erwarteten Erfolg teilhaben wollen.
- 6** Mit der Revision rügt der Kläger einen Verstoß gegen § 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sowie gegen

den Gleichbehandlungsgrundsatz nach Art. 3 des Grundgesetzes (GG) und die Berufsausübungsfreiheit in Art. 12 GG. Die Beteiligung sei dazu bestimmt gewesen, einen drohenden Mandatsverlust zu vermeiden. Er sei vor seiner Beteiligung im Aufsichtsrat der I-AG vertreten gewesen. Dadurch habe er Einfluss und Kontakte in die IT-Branche erhalten und weitere Mandate gewinnen können. Im Winter 1999 sei er auf Druck von US-Investoren gezwungen gewesen, aus dem Aufsichtsrat auszuschneiden. Er habe sich sodann zum Erwerb von Aktien entschlossen, um weiterhin Einfluss auf das Unternehmen ausüben zu können. Alleine im Streitjahr habe er mit dem Mandanten I-AG einen Umsatz von 422.814,06 DM erwirtschaftet und bei guter Entwicklung der Gesellschaft hätte er mit Honoraren von bis zu 1 Mio. DM gerechnet. Hinsichtlich des Merkmals des wirtschaftlichen Eigengewichtes der Beteiligung, welches das FG als Tatbestandsmerkmal des § 4 Abs. 4 EStG begreife, sei ihm das rechtliche Gehör versagt worden. Hätte das FG diesen Punkt erörtert, hätte er darauf hingewiesen, dass er nach dem Aktienkaufvertrag frühestens Ende 2004 die Aktien hätte verkaufen können.

- 7 Er habe ferner die Beteiligung umgehend als Betriebsvermögen behandelt. Die streitigen Zinsen seien sofort als Betriebsausgaben verbucht worden. Im Streitjahr seien nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter nicht zwingend in ein laufend zu führendes Abschreibungsverzeichnis aufzunehmen gewesen.
- 8 Der Kläger beantragt sinngemäß,

das Urteil des FG Berlin-Brandenburg in EFG 2008, 1530 aufzuheben und abweichend von dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 17. Juli 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit weitere Betriebsausgaben von 3.072,39 DM abzuziehen.
- 9 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben, und die Sache ist zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 11 Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs liegt nicht vor. Die Feststellungen des FG erlauben aber keine abschließende Entscheidung darüber, ob die vom Kläger geltend gemachten Schuldzinsen durch die Finanzierung von Betriebsvermögen veranlasst sind.
- 12 1. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs liegt nicht vor.
- 13 a) Art. 103 Abs. 1 GG i.V.m. § 96 Abs. 2 FGO gewährleisten dem Verfahrensbeteiligten die Gelegenheit, sich zu den der Entscheidung zu Grunde liegenden Tatsachen und Beweisergebnissen zu äußern und ihre für wesentlich gehaltenen Rechtsansichten vorzutragen (Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 119 Rz 10a, m.w.N.).
- 14 Eine unzulässige Überraschungsentscheidung liegt nach der Rechtsprechung nur vor, wenn das Gericht seine Entscheidung auf einen bis dahin nicht erörterten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt stützt und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gibt, mit der auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter nicht rechnen musste. Der Anspruch auf rechtliches Gehör verlangt jedoch nicht, dass das Gericht die maßgebenden Rechtsfragen mit den Beteiligten umfassend erörtert oder sogar die einzelnen für die Entscheidung erheblichen (rechtlichen oder tatsächlichen) Gesichtspunkte im Voraus andeutet (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. März 2010 X B 120/09, BFH/NV 2010, 1240).
- 15 b) Nach diesen Grundsätzen liegt kein Verstoß gegen die Pflicht zur Gewährung rechtlichen Gehörs vor. Bereits in der Einspruchsentscheidung hatte das FA das Argument vorgebracht, die Beteiligung habe ein eigenes wirtschaftliches Gewicht, das sich sowohl aus der bisherigen Aufsichtsratsposition des Klägers sowie daraus ergebe, dass im Streitjahr der Markt für neu gegründete Technologieunternehmen ein rasantes Wachstum aufgewiesen habe. Der Kläger musste damit rechnen, dass das FG diese Argumente berücksichtigen und sich zu eigen machen würde.
- 16 2. Die Begründung, mit der das FG die Zuordnung der vom Kläger erworbenen Aktien zum notwendigen Betriebsvermögen abgelehnt hat, hält einer revisionsrechtlichen Nachprüfung nicht stand.

- 17** a) Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG diejenigen Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Dazu zählen auch Schuldzinsen für die Finanzierung der Beteiligung an einer Gesellschaft. Voraussetzung ist, dass die Beteiligung selbst zum Betriebsvermögen gehört.
- 18** Wirtschaftsgüter gehören zum sog. notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie dem Betrieb dergestalt dienen, dass sie objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind (BFH-Urteile vom 13. September 1988 VIII R 236/81, BFHE 154, 358, BStBl II 1989, 37; vom 6. März 1991 X R 57/88, BFHE 164, 246, BStBl II 1991, 829; vom 4. Februar 1998 XI R 45/97, BFHE 185, 384, BStBl II 1998, 301; vom 31. Mai 2001 IV R 49/00, BFHE 195, 386, BStBl II 2001, 828). Keine Voraussetzung ist, dass das Wirtschaftsgut für den Betrieb notwendig, wesentlich oder gar unentbehrlich ist (vgl. BFH-Urteile in BFHE 164, 246, BStBl II 1991, 829; in BFHE 195, 386, BStBl II 2001, 828).
- 19** Anerkannt ist, dass zum notwendigen Betriebsvermögen auch die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gehören kann, wenn sie dazu bestimmt ist, die betriebliche Betätigung entscheidend zu fördern oder dazu dient, den Absatz von Produkten zu gewährleisten (vgl. BFH-Urteile in BFHE 195, 386, BStBl II 2001, 828; vom 26. April 2001 IV R 14/00, BFHE 195, 290, BStBl II 2001, 798).
- 20** b) Bei der Ausübung eines freien Berufs stehen der Einsatz von Intellekt und der durch qualifizierte Ausbildung erworbenen Kenntnisse oder eine schöpferische Begabung im Vordergrund. Der Umfang des Betriebsvermögens wird durch die Erfordernisse des Berufs begrenzt (BFH-Urteil in BFHE 195, 386, BStBl II 2001, 828). Geldgeschäfte, wie z.B. Darlehensgewährung oder Beteiligungserwerb, sind daher bei Angehörigen eines freien Berufs im Regelfall nicht beruflich veranlasst (vgl. BFH-Urteile vom 23. Mai 1985 IV R 198/83, BFHE 144, 53, BStBl II 1985, 517; vom 22. Januar 1981 IV R 107/77, BFHE 133, 168, BStBl II 1981, 564), es sei denn, das Geldgeschäft steht objektiv in einem unmittelbaren und notwendigen wirtschaftlichen Zusammenhang mit der freiberuflichen Betätigung. Ein solcher Veranlassungszusammenhang besteht z.B. bei der Darlehensgewährung eines Steuerberaters zur Rettung von Honorarforderungen (BFH-Urteil vom 22. April 1980 VIII R 236/77, BFHE 130, 454, BStBl II 1980, 571), bei der Beteiligung eines Architekten an einer Bauträgersgesellschaft (BFH-Urteil vom 14. Januar 1982 IV R 168/78, BFHE 135, 188, BStBl II 1982, 345) sowie bei der Beteiligung eines Diplom-Ingenieurs an einer Kongress- und Messehotel AG (BFH-Urteil in BFHE 195, 386, BStBl II 2001, 828).
- 21** Nicht betrieblich veranlasst sind hingegen Geldgeschäfte, bei denen nicht zu erkennen ist, in welcher Hinsicht das finanzielle und persönliche Engagement des Steuerpflichtigen die freiberufliche Praxis fördern könnte (vgl. BFH-Urteil vom 16. Juli 1964 IV 12/61, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1964, 452).
- 22** Ferner gehört die Beteiligung oder Kapitalanlage eines Angehörigen der freien Berufe dann nicht zum (notwendigen) Betriebsvermögen, wenn sie ein eigenes wirtschaftliches Gewicht hat. Ein eigenes wirtschaftliches Gewicht ist z.B. anzunehmen, wenn es dem Steuerpflichtigen auf die Kapitalanlage ankommt und die Gewinnung von Aufträgen lediglich ein erwünschter Nebeneffekt ist. Dagegen ist ein eigenes wirtschaftliches Gewicht zu verneinen, wenn das Geschäft ohne die Aussicht auf neue Aufträge nicht zustande gekommen wäre (BFH-Urteile in BFHE 195, 386, BStBl II 2001, 828; vom 12. Januar 2010 VIII R 34/07, BFHE 228, 212, BStBl II 2010, 612).
- 23** c) Im Streitfall hat das FG die Frage, ob der Kläger die strittigen Zinsen zur Finanzierung von notwendigem Betriebsvermögen aufgewendet hat, mit einer Doppelbegründung verneint. Beide Begründungen trage das angefochtene Urteil jedoch nicht, so dass die Vorentscheidung aufzuheben ist.
- 24** aa) Das FG hat die Zugehörigkeit der vom Kläger erworbenen Aktien zum notwendigen Betriebsvermögen zum einen deshalb verneint, weil der Geschäftsgegenstand der I-AG gegenüber der freiberuflichen Tätigkeit des Klägers "wesensfremd" sei. Ohne eine sachliche Nähe der freiberuflichen Tätigkeit zum Unternehmensgegenstand führe der Umstand allein, dass die Gesellschaft im Zusammenhang mit der vom Kläger erworbenen Beteiligung Mandate an ihn erteile, nicht dazu, die Gesellschaftsbeteiligung zum freiberuflichen Betriebsvermögen zu rechnen. Dem folgt der Senat nicht. Zwar kann eine branchenfremde Beteiligung grundsätzlich dafür sprechen, kein notwendiges Betriebsvermögen anzunehmen (vgl. Meurer in Lademann, EStG, § 4 EStG Rz 220; Nöcker in Bordewin/Brandt, § 4 EStG Rz 330 "Beteiligungen"). Die erforderliche betriebliche Veranlassung kann aber dennoch vorliegen, wenn mit der Kapitalgesellschaft eine auf die Vergabe von Aufträgen gerichtete Geschäftsbeziehung bestand oder geschaffen werden sollte (vgl. BFH-Urteile in BFHE 135, 188, BStBl II 1982, 345; in BFHE 195, 386, BStBl II 2001, 828). Das FG durfte daher den Vortrag des Klägers, er habe durch die Beteiligung seinen Einfluss in der I-AG behalten wollen, um mit weiteren Mandaten betraut zu werden, nicht als wahr unterstellen. Zu dieser Frage wird das FG im zweiten Rechtszug die notwendigen tatsächlichen Feststellungen nachholen müssen.
- 25** bb) Auch das Merkmal des wirtschaftlichen Eigengewichts der Beteiligung hat das FG mit unzureichender

Begründung als gegeben erachtet. Das FG hat seine Beurteilung im Wesentlichen auf allgemeine Ausführungen zur Entwicklung auf dem Aktienmarkt "für neu gegründete Technologieunternehmen" gestützt, ohne auf die tatsächlichen Verhältnisse des Streitfalls und die konkrete Ausgestaltung des Aktienkaufvertrags einzugehen. Es hat insbesondere bei seiner Würdigung unberücksichtigt gelassen, dass der Kläger seine Beteiligung frühestens Ende 2004 hätte veräußern können. Auch die Frage des wirtschaftlichen Eigengewichts der Beteiligung wird das FG daher im zweiten Rechtszug erneut in tatsächlicher Hinsicht prüfen müssen. Abzustellen ist dabei auf eine Gesamtschau aller Indizien (vgl. BFH-Urteil in BFHE 228, 212, BStBl II 2010, 612).

- 26** d) Sollten die Voraussetzungen für eine Zuordnung der Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen des Klägers auch auf der Grundlage der nachzuholenden Feststellungen des FG weiterhin zu verneinen sein, käme nach Maßgabe der bisherigen tatsächlichen Feststellungen auch eine Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen nicht in Betracht.
- 27** aa) Gewillkürtes Betriebsvermögen können Wirtschaftsgüter sein, die objektiv dazu geeignet und erkennbar dazu bestimmt sind, den Betrieb zu fördern (vgl. BFH-Urteil vom 19. Februar 1997 XI R 1/96, BFHE 182, 567, BStBl II 1997, 399). Auch im Fall der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG kann gewillkürtes Betriebsvermögen gebildet werden, wenn das Wirtschaftsgut zu mindestens 10 v.H. betrieblich genutzt wird und dessen Zuordnung unmissverständlich, zeitnah und unumkehrbar dokumentiert wird (vgl. BFH-Urteil vom 2. Oktober 2003 IV R 13/03, BFHE 203, 373, BStBl II 2004, 985). Insoweit gelten die Grundsätze zur Entnahme von Wirtschaftsgütern entsprechend (vgl. BFH-Urteil in BFHE 203, 373, BStBl II 2004, 985). Der Steuerpflichtige trägt damit die Feststellungslast, wenn er Betriebsausgaben und Verluste im Zusammenhang mit gewillkürtem Betriebsvermögen geltend macht.
- 28** Nach den Feststellungen des FG fehlte im Streitfall ein wirksamer Widmungsakt. Zwar wurde für Einnahmeüberschuss-Rechner eine Aufzeichnungspflicht erst mit dem Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen vom 28. April 2006 (BGBl I 2006, 1095; vgl. Meurer in Lademann, a.a.O., § 4 EStG Rz 215) gesetzlich geregelt. Der Zuordnungsakt zum Betriebsvermögen musste aber auch vorher "unmissverständlich" erfolgen. Daran fehlt es nach den Feststellungen des FG. Trotz Beanstandung in der Außenprüfung hat der Kläger keine Unterlagen vorlegen können, aus denen hervorgeht, dass er seine Beteiligung an der I-AG von Anfang an in sein Betriebsvermögen aufgenommen hatte. Vielmehr ist die Beteiligung erstmals am 11. März 2002, und damit deutlich nach dem Streitjahr, auf einem Konto ausgewiesen. Entgegen der Auffassung der Kläger reicht der Ausweis der Schuldzinsen als Betriebsausgaben allein nicht aus.
- 29** bb) Der Kläger kann sich schließlich nicht auf ein Verschulden seiner Mitarbeiter berufen. Wenn sich der Steuerpflichtige Dritter zur Erfüllung steuerlicher Pflichten bedient, muss er sich deren Verhalten zurechnen lassen (vgl. BFH-Urteil vom 17. November 2005 III R 44/04, BFHE 211, 401, BStBl II 2006, 412, unter II.1.d der Gründe, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de