

Urteil vom 16. November 2011, VI R 97/10

Ausgaben zur Tilgung einer Bürgschaftsverpflichtung als Werbungskosten - Vereinbarung der später nicht zustande gekommenen Gesellschafterstellung eines Arbeitnehmers - Zusammenhang mit mehreren Einkunftsarten

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 17, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 15. März 2010, Az: 6 K 1328/05

Leitsätze

Ausgaben zur Tilgung einer Bürgschaftsverpflichtung durch den Arbeitnehmer einer Gesellschaft führen auch dann zu Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn eine Gesellschafterstellung vereinbart ist.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war seit Juli 1996 als Leiter des Rechnungswesens bei der A-GmbH in H (GmbH) beschäftigt und erzielte aus dieser Tätigkeit im Jahr 1999 Einnahmen in Höhe von ... DM. Das monatliche Gehalt belief sich bis November 1999 auf je ... DM. Anschließend verdoppelte es sich.
- 2** Die im Baubereich tätige GmbH verfügte zunächst über ein Stammkapital von ... DM. Alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer waren B und C.
- 3** Die GmbH befand sich im Jahr 1999 in wirtschaftlichen Schwierigkeiten. Einen Kreditantrag auf Gewährung eines Darlehens in Höhe von ... DM lehnte die E-Bank des Landes X im Sommer 1999 ab.
- 4** Die F-Bank, die Hausbank der GmbH, teilte der GmbH am ... September 1999 mit, dass sie über einen Antrag auf Erhöhung des Kontokorrentkredites erst nach Vorlage verschiedener, im Einzelnen bezeichneter Unterlagen entscheiden könne. In jedem Falle sollte die GmbH die Aufnahme eines neuen Gesellschafters, z.B. in der Person des Klägers, bei gleichzeitiger Erhöhung des Stammkapitals prüfen. Im November 1999 erklärte sich die F-Bank bereit, eine "weitere Verbesserung der Lage des Unternehmens positiv" zu begleiten. Geplant war der Beitritt eines neuen Gesellschafters, der an einer Kapitalerhöhung auf ... DM teilnehmen und anschließend mit 25 % beteiligt sein sollte.
- 5** Die GmbH beantragte daraufhin erneut einen Kredit bei der E-Bank sowie die Erhöhung ihres Kontokorrentkredites bei ihrer Hausbank.
- 6** Im Dezember 1999 beschied die E-Bank den Kreditantrag über eine Summe von ... DM positiv, verlangte aber u.a. Sicherheiten in Gestalt von Höchstbetragsbürgschaften der Gesellschafter B und C in Höhe von jeweils ... DM sowie des Klägers in Höhe von ... DM. Der Kläger übernahm am ... Dezember 1999 eine entsprechende Höchstbetragsbürgschaft. Die beiden Gesellschafter der GmbH übernahmen jeweils eine Höchstbetragsbürgschaft von ... DM. Die E-Bank zahlte daraufhin das Darlehen aus.
- 7** Am ... Dezember 1999 beschlossen die Gesellschafter B und C, notariell beurkundet, eine Erhöhung des Stammkapitals der GmbH von ... DM auf ... DM. Auf jeden Gesellschafter sollten nach Durchführung der Kapitalerhöhung jeweils ... DM entfallen.
- 8** Ebenfalls am ... Dezember 1999 und ebenfalls notariell beurkundet wurde der Kläger zum weiteren Geschäftsführer der GmbH bestellt. Außerdem traten die Gesellschafter B und C einen Geschäftsanteil in Höhe von jeweils ... DM mit Wirkung zum ... Januar 2000 an den Kläger ab; der Kaufpreis sollte sich auf insgesamt ... DM belaufen und zwei Wochen nach Mitteilung des Handelsregisters des Amtsgerichts Y über die Eintragung einer bereits am ... Dezember 1998 beschlossenen Verschmelzung mit der Z-GmbH sowie der am ... Dezember 1999 beschlossenen

Stammkapitalerhöhung fällig werden. Für den Fall, dass es nicht zur Eintragung dieser Beschlüsse im Handelsregister käme, sollte der Kläger zur Rückübertragung der von ihm erworbenen Geschäftsanteile oder zur Weiterübertragung auf einen von den Gesellschaftern B und C benannten Dritten verpflichtet sein. Tatsächlich kam es nicht zur Eintragung der genannten Beschlüsse im zuständigen Handelsregister.

- 9 Im April 2000 stellte die GmbH einen Antrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens. Am ... Mai 2000 kündigte die E-Bank den Darlehensvertrag. Das Insolvenzverfahren über das Vermögen der GmbH wurde am ... Mai 2000 eröffnet. Am ... Juni 2000 endete das Arbeitsverhältnis des Klägers bei der GmbH.
- 10 Mit Schreiben vom ... Juni 2000 forderte die BG als Rechtsnachfolgerin der F-Bank den Kläger zur Zahlung von ... DM auf. Am ... September 2000 nahm die E-Bank den Kläger aus der von ihm übernommenen Bürgschaft in Anspruch. Am ... Dezember 2002 schlossen die E-Bank und der Kläger einen Vergleich, auf Grund dessen der Kläger einen Gesamtbetrag in Höhe von ... € in monatlichen Raten von ... € an die Bank zu zahlen hatte; der Vergleich wurde durch ein notarielles abstraktes Schuldanerkennnis des Klägers abgesichert. Grund für den Vergleich war der Umstand, dass der Kläger nicht in der Lage war, den gesamten Bürgschaftsbetrag von ... DM zu zahlen.
- 11 Der Kläger zahlte im Jahr 2002 einen Betrag von ... € und im Streitjahr (2003) einen Betrag von ... €.
- 12 Der Kläger machte in der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr den Betrag von ... € als (nachträgliche) Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend. Dies lehnte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ab. Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos.
- 13 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1423 genannten Gründen ab.
- 14 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 15 Der Kläger beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und das FA dahingehend zur Änderung des Einkommensteuerbescheids 2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung zu verpflichten, im Streitjahr antragsgemäß die Aufwendungen des Klägers aus seiner Bürgschaftsverpflichtung in Höhe von ... € als Werbungskosten i.S. von § 9 Abs. 1 Satz 1, § 19, § 24 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) oder ersatzweise als (nachträgliche) Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 Abs. 2, § 24 Nr. 2 EStG anzusetzen, hilfsweise ggf. anteilig auf mehrere Steuergegenstandsteile (Einkunftsarten) im Wege der Schätzung aufzuteilen.
- 16 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 17 Die Revision des Klägers ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils und zur Stattgabe der Klage. Der Senat kann in der Sache selbst entscheiden (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung).
- 18 Die vom Kläger geltend gemachten Aufwendungen sind als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen (§ 9 Abs. 1 Satz 2, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG).
- 19 1. Werbungskosten sind nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Nach ständiger Rechtsprechung liegen Werbungskosten vor, wenn die Aufwendungen durch den Beruf bzw. durch die Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen veranlasst sind. Das ist der Fall, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht und die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt werden (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. Februar 2008 VI R 75/06, BFHE 220, 407, BStBl II 2010, 48).
- 20 a) Diese Grundsätze gelten auch für nachträgliche Werbungskosten, die entstehen können, wenn der Arbeitnehmer nach Beendigung des Dienstverhältnisses Aufwendungen im Zusammenhang mit demselben erbringen muss. In einem solchen Fall muss bereits zu dem Zeitpunkt, in dem der Grund für die Aufwendungen gelegt wird, der dargestellte berufliche Zusammenhang bestehen. Danach können grundsätzlich auch Ausgaben zur Tilgung einer Bürgschaftsverpflichtung Werbungskosten sein. Werden sie als nachträgliche Werbungskosten geltend gemacht, muss demgemäß bereits die Übernahme der Bürgschaftsverpflichtung beruflich veranlasst gewesen sein (BFH-Urteile vom 20. Dezember 1988 VI R 55/84, BFH/NV 1990, 23; vom 2. März 2005 VI R 36/01, BFH/NV 2006, 33).

- 21** b) Ist der Steuerpflichtige nicht nur Arbeitnehmer einer Gesellschaft, sondern auch deren Gesellschafter, kann die Übernahme einer Bürgschaft auch durch seine Gesellschafterstellung veranlasst sein. Stehen Aufwendungen mit mehreren Einkunftsarten in einem objektiven Zusammenhang, sind sie bei der Einkunftsart zu berücksichtigen, zu der sie nach Art und Weise die engere Beziehung haben (BFH-Urteile vom 25. November 2010 VI R 34/08, BFHE 232, 86, BFH/NV 2011, 680; vom 26. November 1993 VI R 3/92, BFHE 173, 69, BStBl II 1994, 242; vom 17. Juli 1992 VI R 125/88, BFHE 169, 148, BStBl II 1993, 111). Maßgebend sind insoweit die Gesamtumstände des jeweiligen Einzelfalls (BFH-Beschluss vom 10. Februar 2005 IX B 169/03, BFH/NV 2005, 1057).
- 22** Allerdings geht die Rechtsprechung davon aus, dass die Übernahme einer Bürgschaft oder anderer Sicherheiten durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer mit nicht nur unwesentlicher Beteiligung am Stammkapital der Gesellschaft regelmäßig weniger durch die berufliche Tätigkeit, sondern eher durch die Gesellschafterstellung veranlasst ist (BFH-Urteile in BFH/NV 1990, 23; in BFH/NV 2006, 33; in BFHE 173, 69, BStBl II 1994, 242; in BFHE 169, 148, BStBl II 1993, 111; vom 5. Oktober 2004 VIII R 64/02, BFH/NV 2005, 54; Schmidt/Drenseck, EStG, 30. Aufl., § 19 Rz 60 Stichwort Bürgschaft; von Bornhaupt, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 9 Rz B 701 ff.; Schneider, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 17 Rz C 33). Dabei ist jedoch stets Voraussetzung, dass ein steuermindernder Abzug der Aufwendungen aus einer Anwendung des § 17 EStG möglich ist.
- 23** 2. Nach diesen Rechtsgrundsätzen erfüllen die vom Kläger geltend gemachten Kosten zur Tilgung der Verpflichtung aus der Bürgschaftsübernahme bzw. des am ... Dezember 2002 geschlossenen Vergleichs die Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG. Die Übernahme der Bürgschaft stand im Zusammenhang mit dem Beruf und der Arbeitnehmerstellung des Klägers. Dies wird auch vom FG nicht in Zweifel gezogen. Der vom FG angenommene weitere Veranlassungszusammenhang mit der geplanten Gesellschafterstellung des Klägers verdrängt diesen beruflichen Zusammenhang hier nicht, weil der Kläger nicht Gesellschafter der GmbH geworden ist. Eine steuermindernde Berücksichtigung der geltend gemachten Kosten als Auflösungsverluste gemäß § 17 Abs. 4 EStG scheidet deshalb aus den vom FG genannten Gründen aus. Der steuermindernde Abzug der im steuerbaren Bereich angefallenen Aufwendungen ist aber nach Auffassung des Senats zwingend erforderlich. Ihre Beurteilung als einkommensteuerrechtlich irrelevante Ausgaben auf das Vermögen widerspricht dem das Einkommensteuergesetz prägenden objektiven Nettoprinzip.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de