

Urteil vom 08. Juli 2015, VI R 77/14

Arbeitgeberinsolvenz, Werbungskosten des Arbeitnehmers aus Bürgschaftsverlusten

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 17, EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010 , EStG VZ 2011

vorgehend FG Düsseldorf, 11. November 2014, Az: 15 K 3006/13 E

Leitsätze

1. Erwerbsaufwand ist den Einkünften zuzurechnen, zu denen der engere und wirtschaftlich vorrangige Veranlassungszusammenhang besteht; dabei ist es nicht ausgeschlossen, dass auch im Fall einer gegenwärtig ausgeübten Erwerbstätigkeit ein Erwerbsaufwand wirtschaftlich vorrangig durch eine zunächst nur angestrebte andere Erwerbstätigkeit veranlasst und dementsprechend dieser zuzurechnen ist (Klarstellung des BFH-Urteils vom 16. November 2011 VI R 97/10, BFHE 236, 61, BStBl II 2012, 343).
2. Eine solche Zurechnung setzt allerdings voraus, dass diese künftige Erwerbstätigkeit schon hinreichend konkret feststeht; nur dann kann zwischen dieser und dem Erwerbsaufwand auch ein hinreichend konkreter und objektiv feststellbarer Veranlassungszusammenhang bestehen, der eine entsprechende Zurechnung rechtfertigt.

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 12. November 2014 15 K 3006/13 E aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob Aufwendungen aus Bürgschaftsinanspruchnahmen als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen sind.
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden als Eheleute in den Streitjahren (2009 bis 2011) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger war seit 2002 Geschäftsführer der A GmbH (GmbH), später in B GmbH umbenannt. Für diese Tätigkeit sollte er ein festes Monatsgehalt von 10.000 DM und Weihnachtsgeld erhalten, weiter eine Tantieme in Höhe von 50.000 DM, sofern der Gewinn der Gesellschaft mindestens 100.000 DM erreichte.
- 3 Die GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 18. Dezember 2001 gegründet. Der Kläger übernahm vom Stammkapital in Höhe von 25.000 € einen Anteil in Höhe von 15.000 €, dies allerdings treuhänderisch im Auftrag und für Rechnung des Herrn C als Treugeber. Grundlage war ein Treuhandvertrag vom selben Tag. Der Kläger verpflichtete sich darin, sämtliche ihm als Gesellschafter zustehenden Rechte bezüglich des treuhänderisch gebundenen Geschäftsanteils nur gemäß den Weisungen des Treugebers auszuüben und die auf den Geschäftsanteil entfallenden Ausschüttungen an diesen abzuführen. Der Treugeber hatte umfassende Informations- und Kontrollrechte; Verfügungen über den treuhänderisch gebundenen Geschäftsanteil sollten nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung des Treugebers zulässig sein.
- 4 Der Kläger sollte für seine Treuhändertätigkeit keine Vergütung, sondern lediglich Aufwendersatz erhalten. Der

Treugeber verpflichtete sich, den Kläger von sämtlichen Ansprüchen Dritter im Hinblick auf den Geschäftsanteil und die Stellung als Treuhänder freizustellen.

- 5 Die Sparkasse X (Sparkasse) gewährte im Juni 2003 der GmbH zur Finanzierung eines Grundstückskaufs einen Kredit bis zu einem Höchstbetrag von 250.000 €. Als Sicherheit diene eine selbstschuldnerische Bürgschaft des Klägers bis zu einem Höchstbetrag von 250.000 €. Die Y-Bank gewährte der GmbH im Juli 2003 ebenfalls zur Finanzierung eines Grundstückskaufs einen Kreditrahmen von 1.130.000 €. Als Sicherheit diene eine selbstschuldnerische Bürgschaft des Klägers bis zu einem Höchstbetrag von 1.130.000 €.
- 6 Der Kläger wurde zu Beginn des Jahres 2004 als Geschäftsführer der GmbH abberufen. Den Antrag vom 8. April 2004 auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH lehnte das Amtsgericht (Z) am 12. Juli 2004 mangels Masse ab.
- 7 Die Sparkasse nahm den Kläger aus der Bürgschaft mit Schreiben vom 21. April 2004 in Anspruch. Am 31. Juli 2006 betrug die Forderung 18.778,38 €. Darauf leistete der Kläger auf der Grundlage einer Zahlungsvereinbarung in den Streitjahren jeweils 300 €.
- 8 Die Y-Bank nahm den Kläger aus der Bürgschaft mit Schreiben vom 3. Juni 2004 in Anspruch. Nachdem der Kläger durch ein Urteil des Landgerichts zur Zahlung verurteilt worden war, zahlte der Kläger auf der Grundlage eines danach geschlossenen Zahlungsvergleichs im Streitjahr 2010 Verfahrenskosten von 7.399,21 € sowie weitere 10.000 €. Darüber hinaus verpflichtete sich der Kläger, weitere 30.000 € zuzüglich Zinsen in Monatsraten von 450 € ab dem 15. Februar 2010 zu zahlen und leistete in den Streitjahren auch wie vereinbart.
- 9 Diese Zahlungen finanzierte der Kläger durch ein grundschuldbesichertes Darlehen, für das er im Jahr 2011 1.247,63 € Zinsen zahlte. Für Verfahrenskosten und die Grundschuldbestellung zahlte der Kläger an Rechtsanwälte im Jahr 2009 376,81 € und im Jahr 2010 4.289,24 €.
- 10 Die Kläger machten mit den Einkommensteuererklärungen für 2009 bis 2011 diese Aufwendungen als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend.
- 11 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte in den Einkommensteuerbescheiden der Streitjahre diese Aufwendungen nicht.
- 12 Die Kläger machten mit der nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage weiterhin geltend, dass dem Kläger die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Geschäftsführertätigkeit entstanden seien und daher als Werbungskosten berücksichtigt werden müssten. C habe dem Kläger das für die Gründung der GmbH erforderliche Stammkapital zur Verfügung gestellt und eine Beteiligung an der Gesellschaft in Aussicht gestellt, um ihn als Geschäftsführer zu gewinnen. Zu dieser Beteiligung sei es allerdings nicht mehr gekommen. Als Treuhänder habe der Kläger zwar keine Vergütung erhalten. Er sei jedoch zum Geschäftsführer bestellt und als solcher vergütet worden. Die Bürgschaften habe er übernommen, weil die Bank verlangt habe, dass er sich als Geschäftsführer verbürge. Er habe erwartet, dass die Bauprojekte Gewinne abwürfen; dann hätte er eine Tantieme erhalten. Ohne die der Gesellschaft gewährten Darlehen hätte er seine Tätigkeit als Geschäftsführer nicht mehr ausüben können. Von der tatsächlichen Lage der Gesellschaft habe er keine Kenntnis gehabt.
- 13 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 278 veröffentlichten Gründen abgewiesen.
- 14 Es könne nicht mit der notwendigen Sicherheit festgestellt werden, dass die Bürgschaftsübernahmen maßgeblich durch die Stellung des Klägers als Arbeitnehmer veranlasst gewesen seien. Die Höhe der Bürgschaftsverpflichtungen einerseits und der Geschäftsführervergütung andererseits sowie die Einlassungen des Klägers in der mündlichen Verhandlung sprächen für einen überwiegenden Veranlassungszusammenhang zwischen der Übernahme der Bürgschaften und der angestrebten Beteiligung an der Gesellschaft.
- 15 Die Kläger rügen mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts.
- 16 Sie beantragen sinngemäß, unter Aufhebung des Urteils des FG Düsseldorf den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 vom 15. Juli 2010 in der Fassung des Änderungsbescheids vom 6. Oktober 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19. Juli 2013 dahin zu ändern, dass bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit nachträgliche Werbungskosten in Höhe von 676,81 € berücksichtigt werden,

den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 vom 6. Oktober 2011 in der Fassung des Änderungsbescheids vom 10. Februar 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19. Juli 2013 dahin zu ändern, dass bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit nachträgliche Werbungskosten in Höhe von 27.388,24 € berücksichtigt werden,
den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 vom 9. April 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19. Juli 2013 dahin zu ändern, dass bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit nachträgliche Werbungskosten in Höhe von 6.947,63 € berücksichtigt werden.

- 17** Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 18** Die Revision der Kläger ist begründet; sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung an die Vorinstanz zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 19** 1. Werbungskosten sind nach § 9 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Nach ständiger Rechtsprechung liegen solche Werbungskosten vor, wenn die Aufwendungen durch den Beruf oder 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. Dies gilt, wie der Senat in einem vergleichbaren Fall mit Urteil vom 16. November 2011 VI R 97/10 (BFHE 236, 61, BStBl II 2012, 343) entschieden hat, auch für nachträgliche Werbungskosten. Diese können entstehen, wenn der Arbeitnehmer nach Beendigung des Dienstverhältnisses Aufwendungen im Zusammenhang mit demselben erbringen muss. Dann muss schon in dem Zeitpunkt, in dem der Grund für die Aufwendungen gelegt wurde, der dargestellte berufliche Zusammenhang bestehen.
- 20** a) Nach § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG sind Werbungskosten bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Stehen die Aufwendungen zu mehreren Einkunftsarten in einem wirtschaftlichen Zusammenhang, entscheidet nach ständiger Rechtsprechung der engere und wirtschaftlich vorrangige Veranlassungszusammenhang. Danach sind Aufwendungen der Einkunftsart zuzuordnen, die im Vordergrund steht und die die Beziehungen zu den anderen Einkünften verdrängt. Das entspricht den Rechtsgrundsätzen, die auch für die Frage heranzuziehen sind, ob eine Zuwendung des Arbeitgebers auf dem Arbeitsverhältnis oder auf anderen Rechtsbeziehungen gründet (ständige Rechtsprechung, Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. Dezember 2005 I R 34/05, BFH/NV 2006, 1068; vom 5. April 2006 IX R 111/00, BFHE 213, 341, BStBl II 2006, 654; Senatsbeschluss vom 28. Juni 2007 VI B 23/07, BFH/NV 2007, 1870; Senatsurteil vom 25. November 2010 VI R 34/08, BFHE 232, 86, BStBl II 2012, 24; zuletzt Senatsurteile vom 10. April 2014 VI R 57/13, BFHE 245, 330, BStBl II 2014, 850; in BFHE 236, 61, BStBl II 2012, 343; Schneider, Der Betrieb 2006, Beilage Nr. 6, S. 51 ff., jeweils m.w.N.).
- 21** b) Diese Rechtsgrundsätze hat der erkennende Senat in ständiger Rechtsprechung in Bezug auf die Frage, ob Bürgschaftsverluste durch das Arbeitsverhältnis veranlasst sind, konkretisiert. Danach spricht umso mehr für eine innere wirtschaftliche Verbindung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen und damit für nachträgliche Anschaffungskosten der GmbH-Beteiligung, je höher die Beteiligung des Gesellschafter-Geschäftsführers ist (Senatsurteile vom 17. Juli 1992 VI R 125/88, BFHE 169, 148, BStBl II 1993, 111; in BFHE 236, 61, BStBl II 2012, 343, jeweils m.w.N.). Denn ein fremder, nicht mit dem Arbeitgeber durch eine Kapitalbeteiligung verbundener Arbeitnehmer wird nur in Ausnahmefällen bereit sein, zugunsten seines offenbar gefährdeten Arbeitsplatzes das Risiko einer Bürgschaft zu übernehmen. Umgekehrt bedeutet dies zugleich, dass bei einem an der Gesellschaft in nur sehr geringem Umfang beteiligten Arbeitnehmer, der eine Bürgschaft für seinen Arbeitgeber übernimmt, dies als Indiz dafür gilt, dass diese Bürgschaftsübernahme durch das Arbeitsverhältnis veranlasst ist. Dies gilt erst recht, wenn der Arbeitnehmer an der Gesellschaft überhaupt nicht beteiligt ist und durch die Bürgschaftsübernahme --anders als etwa bei einem dem Arbeitgeber gewährten verzinslichen Darlehen-- keine weiteren Einkünfte erzielt und dementsprechend damit ausschließlich seine Lohneinkünfte zu sichern und zu erhalten sucht.
- 22** c) Nichts anderes gilt im Grundsatz auch dann, wenn der Arbeitnehmer an seinem Arbeitgeber noch nicht gesellschaftsrechtlich beteiligt ist, aber eine solche Beteiligung anstrebt. Denn es ist grundsätzlich nicht

ausgeschlossen, dass ein Erwerbsaufwand nicht durch eine schon tatsächlich gegebene und gegenwärtig ausgeübte Tätigkeit, sondern durch eine zunächst nur angestrebte andere Erwerbstätigkeit überwiegend veranlasst ist; solche Aufwendungen können als vorab entstandene (vorweggenommene) Werbungskosten abziehbar sein. Das setzt allerdings stets voraus, dass diese künftige Erwerbstätigkeit schon hinreichend konkret feststeht. Denn nur dann kann zwischen dieser Erwerbstätigkeit und den geltend gemachten Aufwendungen auch ein hinreichend konkreter Veranlassungszusammenhang bestehen und objektiv feststellbar sein, der den Werbungskostenabzug bei diesen künftigen Einkünften rechtfertigt. Dies gilt im Übrigen nicht nur für Lohneinkünfte, sondern für alle Überschuss- und Gewinneinkunftsarten gleichermaßen (vgl. Vorlagebeschluss des erkennenden Senats vom 17. Juli 2014 VI R 8/12, BFHE 247, 64, Rz 67 der Gründe, m.w.N.). Dementsprechend wurden etwa Gutachtenkosten im Zusammenhang mit einem künftigen Beteiligungserwerb nur dann den Einkünften nach § 17 EStG zugerechnet, wenn das Gutachten mehr als lediglich eine Maßnahme zur Vorbereitung einer noch unbestimmten, erst später zu treffenden Erwerbsentscheidung darstellt (BFH-Urteil vom 27. März 2007 VIII R 62/05, BFHE 217, 491, BStBl II 2010, 159).

- 23** d) Lässt sich ein solcher konkreter Veranlassungszusammenhang zu der erst künftigen Erwerbstätigkeit nicht feststellen, überwiegt indessen der wirtschaftliche Zusammenhang mit der gegenwärtigen tatsächlich ausgeübten Erwerbstätigkeit, sofern die Aufwendungen oder Besicherungsmaßnahmen des Steuerpflichtigen nicht ausnahmsweise privat motiviert sind. Nichts anderes folgt entgegen der Auffassung des FG aus dem Senatsurteil in BFHE 236, 61, BStBl II 2012, 343. Danach führt der Umstand, dass die Aufwendungen bei der Einkunftsart, mit der sie in einem engeren Zusammenhang stehen, aus Rechtsgründen nicht abgezogen werden können, zu keiner davon abweichenden Beurteilung des Veranlassungszusammenhangs und davon abweichenden Zurechnung. Wenn allerdings die Übernahme der Bürgschaft --wie im dort entschiedenen Streitfall-- im engeren Zusammenhang mit dem Beruf und der Arbeitnehmerstellung des Klägers steht, wird dieser von dem weiteren Veranlassungszusammenhang einer erst geplanten, aber nicht verwirklichten Gesellschafterstellung nicht verdrängt.
- 24** e) Die Frage, zu welchen Einkünften unter Beachtung der vorstehenden Rechtsgrundsätze der engere wirtschaftlich vorrangige Veranlassungszusammenhang besteht, entscheidet sich nach ständiger Rechtsprechung des BFH aufgrund einer insbesondere der Tatsacheninstanz obliegenden Würdigung der Umstände des Einzelfalls. Diese ist revisionsrechtlich bindend (§ 118 Abs. 2 FGO), wenn die Tatsachenwürdigung verfahrensrechtlich ordnungsgemäß durchgeführt wurde und die Würdigung nicht gegen Denkgesetze verstößt oder Erfahrungssätze verletzt (Senatsurteile in BFHE 245, 330, BStBl II 2014, 850; in BFHE 232, 86, BStBl II 2012, 24; BFH-Beschlüsse vom 10. Februar 2005 IX B 169/03, BFH/NV 2005, 1057; vom 6. August 2003 IX B 44/03, BFH/NV 2003, 1604; vom 28. Januar 2003 VI B 161/00, BFH/NV 2003, 793).
- 25** 2. Daran gemessen hält die Vorentscheidung revisionsrechtlicher Überprüfung nicht stand.
- 26** a) Die finanzrichterliche Überzeugungsbildung ist revisionsrechtlich zwar nur eingeschränkt auf Verstöße gegen Denkgesetze und allgemeine Erfahrungssätze überprüfbar. Das FG hat jedoch im Einzelnen darzulegen, wie und dass es seine Überzeugung in rechtlich zulässiger und einwandfreier Weise gewonnen hat. Die subjektive Gewissheit des Tatrichters vom Vorliegen eines entscheidungserheblichen Sachverhalts ist nur dann ausreichend und für das Revisionsgericht bindend, wenn sie auf einer logischen, verstandesmäßig einsichtigen Beweiswürdigung beruht, deren nachvollziehbare Folgerungen den Denkgesetzen entsprechen und von den festgestellten Tatsachen getragen werden. Fehlt es an einer tragfähigen Tatsachengrundlage für die Folgerungen in der tatrichterlichen Entscheidung oder fehlt die nachvollziehbare Ableitung dieser Folgerungen aus den festgestellten Tatsachen und Umständen, so liegt ein Verstoß gegen die Denkgesetze vor, der als Fehler der Rechtsanwendung ohne besondere Rüge vom Revisionsgericht beanstandet werden kann (Senatsurteil vom 11. November 2010 VI R 16/09, BFHE 232, 34, BStBl II 2011, 966, m.w.N.).
- 27** b) Ein solcher Fehler in der Rechtsanwendung liegt hier vor. Denn die Würdigung des FG, dass im Streitfall ein Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ausscheide, weil die Bürgschaftsübernahme nicht maßgeblich durch die Stellung des Klägers als Arbeitnehmer, sondern durch die angestrebte Beteiligung an der Gesellschaft veranlasst gewesen sei, gründet nicht auf hinreichenden tatsächlichen Feststellungen. Konkrete Feststellungen zum beabsichtigten Beteiligungserwerb wären indessen erforderlich gewesen, wenn das FG die Bürgschaftsübernahme durch einen solchen künftigen, hier fehlgeschlagenen Beteiligungserwerb überwiegend veranlasst sieht und sämtliche anderen möglichen Veranlassungszusammenhänge ausschließt.
- 28** c) Nach Maßgabe der vorstehenden Rechtsgrundsätze werden entsprechende Feststellungen im zweiten Rechtsgang nachzuholen sein. Bisher fehlen insbesondere nähere Feststellungen zu dem vermeintlich beabsichtigten

Beteiligungserwerb des Klägers. So ist nichts weiter dazu festgestellt, ob, wann, mit wem und mit welchem Inhalt Verhandlungen oder mindestens Gespräche über einen künftigen Erwerb einer Beteiligung geführt worden sind, welchen Umfang die "angestrebte Beteiligung" hätte erreichen sollen und zu welchem Zeitpunkt und zu welchen Bedingungen ein solcher Beteiligungserwerb beabsichtigt gewesen war. Diese Fragen bleiben auch durch die einzige Feststellung dazu, nämlich die Einlassung des Klägers in der mündlichen Verhandlung, nach der ihm eine Beteiligung an der Gesellschaft "in Aussicht gestellt" worden sei, unbeantwortet; überdies hätte dieses Inaussichtstellen auch noch einen Bezug zu der nichtselbständigen Tätigkeit des Klägers, denn ausweislich der Entscheidungsgründe war damit bezweckt, den Kläger "als Geschäftsführer zu gewinnen".

29 3. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de