

Urteil vom 17. Mai 2017, VI R 1/16

Vergeblicher Aufwand im Hinblick auf eine angestrebte Vorstandposition sowie zum Erwerb einer Beteiligung am künftigen Arbeitgeber

ECLI:DE:BFH:2017:U.170517.VIR1.16.0

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 20, EStG § 17 Abs 1, EStG § 17 Abs 4

vorgehend FG Köln, 20. Oktober 2015, Az: 14 K 2767/12

Leitsätze

1. Erwerbsaufwand ist den Einkünften zuzurechnen, zu denen der engere und wirtschaftlich vorrangige Veranlassungszusammenhang besteht.
2. Aufwendungen eines Arbeitnehmers zum Erwerb einer Beteiligung an seinem (ggf. künftigen) Arbeitgeber sind regelmäßig auch dann nicht als (vorab entstandene) Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abzugsfähig, wenn die Zahlung Voraussetzung für den Abschluss des Anstellungsvertrags ist. Derartige Aufwendungen sind abzugrenzen von solchen im Zusammenhang mit einer Bürgschaftsübernahme oder Darlehensgewährung eines Arbeitnehmers zugunsten seines Arbeitgebers.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 21. Oktober 2015 14 K 2767/12 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die für das Streitjahr (2002) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wurden. Der Kläger erzielte im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wobei sein Arbeitsverhältnis zum 31. Dezember 2002 endete. Im Jahr 2003 erzielte der Kläger u.a. Betriebseinnahmen aus freiberuflicher Tätigkeit als Rechtsanwalt in Höhe von insgesamt 9.240,94 € netto, die mit 4.577,59 € auf "X" und mit 4.663,35 € auf "Y" entfielen.
- 2 Am 13. Dezember 2002 unterzeichnete der Kläger folgende Absichtserklärung:
- 3 "Hiermit erkläre ich, [Name des Klägers], geb. am [Geburtsdatum des Klägers], verbindlich, dass ich spätestens zum 1. April 2003 als Angestellter in die A-UNTERNEHMENSGRUPPE eintreten werde. Meine Tätigkeit als Angestellter wird die Übernahme einer Vorstandposition in der noch zu gründenden A HOLDING AG sein. Die Gründung ist bis spätestens 31. März 2003 vorgesehen, sollte dies nicht der Fall sein, habe ich die Möglichkeit aufgrund noch zu vereinbarenden vertraglichen Regelungen aus dem noch zu schließenden Anstellungsvertrag regressfrei auszusteigen."
- 4 Nach der Absichtserklärung war zudem Voraussetzung für den Abschluss des Anstellungsvertrags die Hinterlegung einer Summe in Höhe von 70.000 € bis spätestens zum 31. Dezember 2002 durch den Kläger auf ein noch zu

benennendes Konto der A-UNTERNEHMENSGRUPPE (A-Gruppe). Vereinbart war, dass die zu hinterlegende Summe dem Erwerb von 7 000 Aktien aus einer nach Gründung der A HOLDING AG (AG) durchzuführenden Kapitalerhöhung dienen sollte.

- 5 Die Herren M und K hatten als Mehrheitsgesellschafter der A-Gruppe bereits am 13. November 2002 folgende Erklärung unterzeichnet:
- 6 "Hiermit erklären die unterzeichnenden Mehrheitsgesellschafter der A-Gruppe verbindlich, die vorstehende Absichtserklärung des [Name des Klägers] anzunehmen und mit [Name des Klägers] nach Hinterlegung der vereinbarten € 70.000,00 einen Anstellungsvertrag mit den vorgenannten Grundbedingungen abzuschließen. Voraussetzung ist, dass der Anstellungsvertrag beinhaltet, dass mit [Name des Klägers] eine jährliche Bruttovergütung in Höhe von € 90.000,00 ... vereinbart wird und die jährliche Bruttovergütung in 12 monatlichen Raten zur Auszahlung gelangt.
- 7 Die Unterzeichnenden erklären weiterhin verbindlich, bis zum 31. März 2003 die AG zu gründen und die einzelnen Gesellschaften der A-Gruppe mit den von ihnen vertretenen Gesellschaftsanteilen in die AG einzubringen. Weiter erklären die Unterzeichner verbindlich, dass sie aufgrund ihrer Mehrheiten dafür Sorge tragen werden, dass [Name des Klägers] als Vorstand der noch zu gründenden AG durch den noch einzusetzenden Aufsichtsrat der AG bestellt wird. Der Beststellungszeitraum wird 5 Jahre umfassen."
- 8 Ebenfalls am 13. Dezember 2002 wurde Einigkeit zwischen dem Kläger und der A-Gruppe dahingehend erzielt, dass anstelle des in der Absichtserklärung genannten Betrags von 70.000 € eine Summe von 75.000 € zu hinterlegen war. Dadurch sollte die Beteiligungshöhe des Klägers an der noch zu gründenden AG auf 10 % angehoben werden.
- 9 Der Kläger zahlte den Betrag von 75.000 € am 18. Dezember 2002.
- 10 Am 27. März 2003 wurde dem Kläger bekannt, dass der von ihm gezahlte Betrag abredewidrig als "Darlehen" zu Gunsten der Y GmbH (GmbH) verwendet wurde. Während des I. und II. Quartals des Jahres 2003 wurde der Betrag abredewidrig zur Deckung operativer Kosten dieser Gesellschaft verwendet.
- 11 Der Kläger erklärte daraufhin am 19. Mai 2003 seinen Rücktritt und forderte die Rückzahlung des Betrags von 75.000 €.
- 12 Mit notariell beurkundeter Erklärung vom 19. September 2003 erkannten die Geschäftsführer der GmbH eine Zahlungsverpflichtung gegenüber dem Kläger selbständig an. In der Folgezeit seitens des Klägers vorgenommene Pfändungen erbrachten jedoch keine Ergebnisse.
- 13 In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte der Kläger als Einkünfte aus Gewerbebetrieb einen Verlust von 75.000 € geltend.
- 14 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) führte die Veranlagung ohne diesen Verlust durch. Zur Begründung führte er aus, es handele sich um einen Vorgang auf der privaten Vermögensebene. Im weiteren Verlauf erließ das FA mehrere aus nicht streitgegenständlichen Gründen geänderte Bescheide.
- 15 Im erfolglos gebliebenen Einspruchsverfahren begehrt die Kläger die Berücksichtigung des Betrags von 75.000 € im Wege des Verlustrücktrags als Betriebsausgabe bei den Einkünften des Klägers aus seiner freiberuflichen Tätigkeit als Rechtsanwalt. Nachdem der Kläger seinen Rücktritt erklärt habe, habe er den Betrag als Darlehen ausgereicht. Dieses sei im Jahr 2003 wertlos geworden.
- 16 Im Klageverfahren hielten die Kläger zunächst an der vorgenannten Auffassung fest, bevor sie schließlich die Berücksichtigung als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit begehrt.
- 17 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 469 veröffentlichten Gründen statt. Die Zahlung des Betrags von 75.000 € sei durch die angestrebte Anstellung des Klägers als Vorstand in der noch zu gründenden AG veranlasst gewesen. Diese berufliche Veranlassung werde nicht von dem weiteren Veranlassungszusammenhang mit der geplanten, aber nicht verwirklichten Beteiligung von 10 % an der noch zu gründenden AG verdrängt. Damit handele es sich um vorweggenommene, vergebliche Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.
- 18 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung von § 9 des Einkommensteuergesetzes (EStG).

19 Es beantragt,
das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

20 Die Kläger beantragen,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

21 A) Die Revision ist zulässig. Insbesondere entspricht die Revisionsbegründung den Anforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a der Finanzgerichtsordnung (FGO).

22 1. Nach § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO muss die Revisionsbegründung die bestimmte Bezeichnung der Umstände enthalten, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt. Dies erfordert, dass erkennbar sein muss, welche Norm der Revisionskläger für verletzt hält. Ferner muss der Revisionskläger die Gründe tatsächlicher und rechtlicher Art angeben, die nach seiner Auffassung das erstinstanzliche Urteil als unrichtig erscheinen lassen. Das folgt aus dem Sinn und Zweck des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO, das Revisionsgericht zu entlasten und den Revisionskläger zu zwingen, Inhalt, Umfang und Zweck des Revisionsangriffs von vornherein klarzustellen (Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30. April 2002 VII R 109/00, BFH/NV 2002, 1185, und vom 31. Oktober 2002 VII R 4/02, BFH/NV 2003, 328). Demgemäß muss sich der Revisionskläger mit den tragenden Gründen des finanzgerichtlichen Urteils auseinandersetzen und darlegen, weshalb er diese für unrichtig hält (BFH-Beschlüsse vom 16. Oktober 1998 III R 7/98, BFH/NV 1999, 501; vom 27. November 2003 VII R 49/03, BFH/NV 2004, 521, und vom 20. April 2010 VI R 44/09, BFHE 228, 407, BStBl II 2010, 691; BFH-Urteil vom 16. März 2000 III R 21/99, BFHE 192, 169, BStBl II 2000, 700). Aus der Revisionsbegründung muss erkennbar sein, welche Rechtsnorm der Revisionskläger für verletzt hält (BFH-Urteile vom 18. Dezember 1970 III R 32/70, BFHE 101, 349, BStBl II 1971, 329; vom 25. Juni 2003 X R 66/00, BFH/NV 2004, 19, und vom 28. November 2007 X R 24/06, BFH/NV 2008, 774).

23 2. Die Revisionsschrift genügt diesen Anforderungen. Aus der Revisionsbegründung ergibt sich, welche Rechtsnorm --nämlich § 9 Abs. 1 EStG-- das FA für verletzt hält. Darüber hinaus hat sich das FA auch in ausreichendem Maße mit den tragenden Gründen des angefochtenen Urteils auseinandergesetzt. So hat es insbesondere mit seinem Vorbringen, nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung seien Vermögensverluste in Form eines Darlehens oder aus der Inanspruchnahme einer Bürgschaft einerseits und einer (auch erst künftigen) Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft andererseits steuerrechtlich unterschiedlich zu behandeln, dargetan, weshalb es die Vorentscheidung für rechtsfehlerhaft hält.

24 B) Die Revision des FA ist auch begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Entgegen der Ansicht des FG kann der Kläger den Betrag von 75.000 € nicht als Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 EStG) bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) abziehen. Der Kapitalverlust ist im Streitjahr auch nicht aus anderen Gründen steuerlich zu berücksichtigen.

25 1. Werbungskosten sind nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit i.S. von § 19 Abs. 1 EStG sind dies Aufwendungen, die durch den Beruf des Steuerpflichtigen veranlasst sind. Eine solche Veranlassung liegt vor, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht und wenn die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt werden (Senatsurteil vom 19. Januar 2017 VI R 37/15, BFHE 257, 58, BStBl II 2017, 526, m.w.N.).

26 a) Aufwendungen, die anfallen, bevor Einnahmen erzielt werden, können als vorab entstandene Werbungskosten abgezogen werden, sofern ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Einkunftsart besteht, in deren Rahmen der Abzug begehrt wird (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 4. Juli 1990 GrS 1/89, BFHE 160, 466, BStBl II 1990, 830). Ein solcher Abzug ist von dem Zeitpunkt an gegeben, zu dem sich anhand objektiver Umstände feststellen lässt, dass der Entschluss, Einkünfte einer bestimmten Einkunftsart zu erzielen, endgültig gefasst worden ist (BFH-Urteile vom 29. November 1983 VIII R 96/81, BFHE 140, 208, BStBl II 1984, 303; vom 29. Juli 1986 IX R 206/84, BFHE 147, 176, BStBl II 1986, 747; vom 6. September 2006 IX R 13/05, BFH/NV 2007, 406; Vorlagebeschluss des Senats vom 17. Juli 2014 VI R 8/12, BFHE 247, 64). Die (vorab entstandenen) Aufwendungen können --als vergeblicher Aufwand-- selbst dann zu berücksichtigen sein, wenn es entgegen den Planungen des Steuerpflichtigen nicht zu Einnahmen kommt, sofern nur eine erkennbare Beziehung zu den angestrebten Einkünften besteht (Beschluss des Großen Senats des BFH in

BFHE 160, 466, BStBl II 1990, 830, unter C.III.2.a; BFH-Urteil vom 29. November 1983 VIII R 160/82, BFHE 140, 216, BStBl II 1984, 307, m.w.N.).

- 27** b) 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 (vgl. Senatsurteil vom 21. April 1961 VI 158/59 U, BFHE 73, 449, BStBl III 1961, 431). Danach sind Aufwendungen der Einkunftsart zuzuordnen, die im Vordergrund steht und die die Beziehungen zu den anderen Einkünften verdrängt (Senatsurteile vom 8. Juli 2015 VI R 77/14, BFHE 250, 518, BStBl II 2016, 60; vom 3. September 2015 VI R 58/13, BFHE 251, 429, BStBl II 2016, 305).
- 28** c) Diese Rechtsgrundsätze hat der erkennende Senat in ständiger Rechtsprechung in Bezug auf die Frage, ob Bürgschaftsverluste --oder auch Darlehensverluste-- durch das Arbeitsverhältnis veranlasst sind, konkretisiert (hierzu Senatsurteile in BFHE 250, 518, BStBl II 2016, 60, Rz 21, und in BFHE 251, 429, BStBl II 2016, 305, Rz 17).
- 29** aa) Hiervon abzugrenzen sind jedoch solche Aufwendungen des Arbeitnehmers, die den Erwerb einer Beteiligung an dem Arbeitgeber betreffen. Derartige Aufwendungen sind nach der Rechtsprechung des BFH jedenfalls "nicht ohne weiteres" den Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzurechnen, weil sie "im allgemeinen" nicht unmittelbar mit diesen Einkünften, sondern mit solchen aus Kapitalvermögen im Zusammenhang stehen, selbst wenn damit auch die Arbeitnehmertätigkeit gefördert wird (Senatsurteil in BFHE 73, 449, BStBl III 1961, 431; BFH-Urteil vom 5. April 2006 IX R 111/00, BFHE 213, 341, BStBl II 2006, 654). Vielmehr spricht eine Vermutung dafür, dass der Arbeitnehmer mit dem Erwerb einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nicht nur die Sicherung seines Arbeitsplatzes beabsichtigt, sondern auch die mit der Stellung als Gesellschafter verbundenen Rechte erstrebt (Senatsurteil vom 12. Mai 1995 VI R 64/94, BFHE 177, 472, BStBl II 1995, 644; BFH-Urteil vom 4. Oktober 2016 IX R 43/15, BFHE 255, 442). Dies gilt auch dann, wenn der Erwerb der Beteiligung (arbeitsvertragliche) Voraussetzung für die Erlangung der angestrebten Position ist (Senatsurteile in BFHE 73, 449, BStBl III 1961, 431; in BFHE 177, 472, BStBl II 1995, 644; BFH-Urteile in BFHE 213, 341, BStBl II 2006, 654, und vom 5. April 2006 IX R 80/01, BFH/NV 2006, 1817) oder wenn der Steuerpflichtige sich beteiligt, um durch die Zuführung von Kapital den Fortbestand der Gesellschaft und damit gleichzeitig seinen eigenen Arbeitsplatz zu erhalten (BFH-Urteil in BFHE 213, 341, BStBl II 2006, 654). Insoweit besteht nach der Rechtsprechung des BFH ein vorrangiger Zusammenhang mit den Einkünften aus Kapitalvermögen.
- 30** bb) Die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Vermögensverlusten in Form eines Darlehens oder einer Bürgschaftsinsanspruchnahme einerseits und einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft andererseits hat der erkennende Senat insbesondere deshalb als gerechtfertigt angesehen, weil der Arbeitnehmer bei der Darlehens- oder Bürgschaftsgewährung ausschließlich das einseitige Risiko eines wirtschaftlichen Verlustes des Darlehens oder der Inanspruchnahme aus der Bürgschaft auf sich nimmt (Senatsurteil in BFHE 177, 472, BStBl II 1995, 644, für Darlehensgewährung durch den Arbeitnehmer). Demgegenüber besteht bei der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nicht nur die Gefahr eines Wertverlustes, sondern das übernommene Risiko enthält umgekehrt auch die Chance einer Wertsteigerung. Ein hieraus resultierender Gewinn wäre im Falle der Veräußerung entweder nach § 17 EStG oder § 23 EStG, nicht aber nach § 19 EStG zu versteuern.
- 31** cc) Nur ausnahmsweise kann auf dieser Grundlage die Annahme in Betracht kommen, dass der Arbeitnehmer mit dem Erwerb einer Beteiligung nicht die mit der Stellung als Gesellschafter verbundenen Rechte (vgl. dazu Senatsurteile in BFHE 73, 449, BStBl III 1961, 431, und in BFHE 177, 472, BStBl II 1995, 644, sowie BFH-Urteil in BFHE 213, 341, BStBl II 2006, 654, m.w.N.), sondern nahezu ausschließlich die Sicherung seines bestehenden oder die Erlangung eines höherwertigen Arbeitsplatzes erstrebt. Das kann insbesondere bei negativer Überschussprognose und damit erkennbar fehlender Absicht zur Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen aus einer solchen Beteiligung der Fall sein (BFH-Urteil in BFHE 213, 341, BStBl II 2006, 654).
- 32** 2. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Denn es hat die Frage, zu welcher Einkunftsart der engere und wirtschaftlich vorrangige Veranlassungszusammenhang besteht, anhand der vom Senat zu Bürgschafts- oder Darlehensverlusten konkretisierten Rechtsgrundsätze beantwortet und dabei insbesondere auf die erstrebte Beteiligungshöhe abgestellt. Seine Entscheidung kann daher keinen Bestand haben. Aufgrund der getroffenen Feststellungen kann der Senat in der Sache selbst entscheiden.
- 33** Der streitgegenständliche Betrag in Höhe von 75.000 € wurde vom Kläger am 18. Dezember 2002 auf einem Konto der A-Gruppe hinterlegt, um damit 7 500 Aktien an der AG im Rahmen ihrer beabsichtigten Gründung im Folgejahr

zu erwerben. Aus diesen Aktien hätte der Kläger in Zukunft Gewinnanteile in Form von Dividenden und damit Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt.

- 34** Zwar bestand daneben offenkundig auch ein Zusammenhang mit den ab dem Jahr 2003 beabsichtigten Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit, weil die Hinterlegung des Betrags von 75.000 € und die damit beabsichtigte Beteiligung an der noch zu gründenden AG ausweislich der Absichtserklärung Voraussetzung für den Abschluss eines Anstellungsvertrags entsprechend den in der Absichtserklärung niedergelegten Vereinbarungen war. Diese Beziehung wird im Streitfall indes durch den mit dem hinterlegten Geld verfolgten Zweck in Form des Anteilserwerbs an der AG überlagert. Denn unabhängig davon, ob und inwieweit der beabsichtigte Aktienerwerb auch durch das beabsichtigte Arbeitsverhältnis mit der AG motiviert war, bezweckte der Betrag die Finanzierung des beabsichtigten Beteiligungserwerbs als eigenständige Einkunftsquelle. Dagegen wird der nähere Zusammenhang zu einer Einkunftsart nicht allein durch eine Bedingung (wie im Streitfall der Verpflichtung zur Hinterlegung des Geldbetrags als Voraussetzung für den Abschluss des Anstellungsvertrags) im Sinne einer naturwissenschaftlichen Kausalkette begründet (vgl. hierzu z.B. Senatsurteil vom 17. September 2009 VI R 24/08, BFHE 226, 321, BStBl II 2010, 198).
- 35** Anhaltspunkte für eine ausnahmsweise anderweitige Beurteilung (Zuordnung zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit) sind weder aus den vom FG getroffenen Feststellungen noch sonst ersichtlich.
- 36** 3. Eine steuerliche Berücksichtigung des Verlustes des hinterlegten Betrags von 75.000 € nach § 17 EStG ist im Streitjahr ebenfalls nicht möglich. Abgesehen davon, dass zweifelhaft ist, ob der Verlust insoweit bereits im Streitjahr zu berücksichtigen wäre, scheidet der Ansatz insgesamt daran, dass § 17 Abs. 1 und Abs. 4 EStG nicht auf Verluste anwendbar sind, die dem Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit einem geplanten, aber fehlgeschlagenen Erwerb einer qualifizierten Beteiligung an einer tatsächlich nicht gegründeten Kapitalgesellschaft entstehen (BFH-Urteil vom 20. April 2004 VIII R 4/02, BFHE 205, 292, BStBl II 2004, 597; BFH-Beschluss vom 7. Mai 2009 IX B 221/08, BFH/NV 2009, 1265).
- 37** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de