
Datum: 21.10.2015
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 2767/12
ECLI: ECLI:DE:FGK:2015:1021.14K2767.12.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, VI R 1/16

Tenor:

Unter Abänderung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2002 vom 17. Juli 2012 und der Einspruchsentscheidung vom 5. März 2013 wird der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 17. Juli 2012 dahingehend geändert, als Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit i.H.v. 75.000 EUR berücksichtigt werden und die Einkommensteuer entsprechend niedriger festgesetzt wird.

Die Berechnung der Einkommensteuer wird dem Beklagten übertragen.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob ein Betrag von 75.000 EUR, den der Kläger im Hinblick auf die Übernahme einer Vorstandsposition und gleichzeitig im Hinblick auf die Beteiligung an einer noch zu gründenden Kapitalgesellschaft aufgewandt hat, im Streitjahr (2002) als vergebliche vorweggenommene Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen ist.

2

Die Kläger sind Eheleute und werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte im Jahr 2002 erhebliche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als kaufmännischer Angestellter. Das Arbeitsverhältnis des Klägers endete zum 31. Dezember 2002. Im Jahr 2003 erzielte der Kläger Betriebseinnahmen aus freiberuflicher Tätigkeit als Rechtsanwalt in

3

Höhe von insgesamt 9.240,94 EUR netto, die mit 4.577,59 EUR auf „A-xy“ und mit 4.663,35 EUR auf „A z“ entfielen.

Im Zusammenhang mit der A Unternehmensgruppe kam es am 13. Dezember 2002 zu folgenden Absichtserklärungen:

„Hiermit erkläre ich, ..., geb. am ..., verbindlich, dass ich spätestens zum 1. April 2003 als Angestellter in die A-...gruppe eintreten werde. Meine Tätigkeit als Angestellter wird die Übernahme einer Vorstandsposition 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.

Voraussetzung für den Abschluss eines dem Vorstehenden entsprechenden Anstellungsvertrag ist die Hinterlegung einer Summe in Höhe von € 70.000,00 (i.W. Euro siebzigtausend) durch mich auf eines mir noch zu benennendes Konto der A ...gruppe. Erst mit der Hinterlegung werden die unterzeichnenden Mehrheitsgesellschafter der A ...gruppe verpflichtet, einen dem Vorstehenden entsprechenden Arbeitsvertrag mit mir zu paraphieren. Spätester Termin für die Hinterlegung ist der 31. Dezember 2002.

Die zu hinterlegende Summe von € 70.000 ... dient dem Erwerb von Stück 7.000 Aktien zum Kaufpreis von € 10,00 pro € 1,00-Aktie aus einer nach Gründung der A HOLDING AG zu erfolgenden Kapitalerhöhung. Die A HOLDING AG wird bei Gründung mit einem Grundkapital von € 50.000,00, aufgeteilt in 50.000 Aktien á € 1,00 ausgestattet. Nach Gründung erfolgt eine Kapitalerhöhung um € 25.000,00 auf € 75.000,00, wobei die Kapitalerhöhung insgesamt 25.000 Aktien á € 1,00 umfasst. Eine weitere Kapitalerhöhung wird ohne mein Zutun nicht erfolgen, so dass ich mit den vorgenannten 7.000 Aktien einen Anteil am Gesamtvermögen der A HOLDING AG in Höhe von 9,3333 % erwerbe.

H, den 13/12/02

Hiermit erklären die unterzeichnenden Mehrheitsgesellschafter der A ...gruppe verbindlich, die vorstehende Absichtserklärung des Herrn ... anzunehmen und mit Herrn ... nach Hinterlegung der vereinbarten € 70.000 einen Anstellungsvertrag mit den vorgenannten Grundbedingungen abzuschließen. Voraussetzung ist, dass der Anstellungsvertrag beinhaltet, dass mit Herrn ... eine jährliche Bruttovergütung in Höhe von € 90.000 ... vereinbart wird und die jährliche Bruttovergütung in 12 monatlichen Raten zur Auszahlung gelangt.

Die Unterzeichnenden erklären weiterhin verbindlich, bis zum 31. März 2003 die A HOLDING AG zu gründen und die einzelnen Gesellschaften der A ...gruppe mit den von ihnen vertretenen Gesellschaftsanteilen in die A HOLDING AG einzubringen. Weiter erklären die Unterzeichner verbindlich, dass sie aufgrund ihrer Mehrheiten dafür Sorge tragen werden, dass Herr ... als Vorstand der noch zu gründenden A HOLDING AG durch den noch einzusetzenden Aufsichtsrat der A HOLDING AG bestellt wird. Der Bestellungszeitraum wird 5 Jahre umfassen.

H, d. 13. November 2002

-----“

Am 12. Dezember 2002 wurde Einigkeit zwischen dem Kläger und der A Unternehmensgruppe dahingehend erzielt, dass anstelle der in der Absichtserklärung genannten 70.000 EUR eine Summe von insgesamt 75.000 EUR zu hinterlegen war. Dadurch sollte die Beteiligungshöhe, an der damals noch zu gründenden A Holding AG, von zunächst 9,3333 % auf 10 % angehoben werden.

Der Kläger zahlte den Betrag von 75.000 EUR am 18. Dezember 2002. 14

Am 27. März 2003 wurde dem Kläger bekannt, dass die von ihm erbrachte Kapitalanlage abredewidrig als „Darlehen“ zu Gunsten der A z GmbH verwendet wurde. Im Zuge des I. und II. Quartals des Jahres 2003 wurde der Betrag von 75.000 EUR von der A z GmbH abredewidrig zur Deckung operativer Kosten dieser Gesellschaft verwendet (auf Bl. 7 f. der FG-Akte wird verwiesen). 15

In seiner Rücktrittserklärung vom 19. Mai 2003 führte der Kläger hierzu aus: 16

„...“ 17

Dieses Vorgehen war nicht abgestimmt und widerspricht dem Zahlungszweck der von mir eingebrachten Kapitaleinlage zur Beteiligung an der noch zu gründenden A Holding AG. Dieser Darlehensverwendung liegen keinerlei Vereinbarungen hinsichtlich Laufzeit, Zins und Sicherheitenvergabe zu Grunde. Auf Anfrage hin wurde am 27.3.2003 in Aussicht gestellt eine Darstellung der Rückführung dieses Darlehens in Eigenkapital und die Kapitalrücklage der noch zu gründenden A Holding AG zu erhalten. Diese liegt bis heute nicht vor. Auch nach dem 27.3.2003 sind tatsächlich keinerlei Gespräche über die inhaltlichen Regularien einer Darlehensvergabe geführt worden. 18

Hilfsweise kündige ich daher hiermit einen möglicherweise bestehenden Darlehensvertrag fristlos nach §§ 490, 313, 314 BGB und mache den Anspruch auf Rückzahlung des als Darlehenssumme verwendeten Betrages in Höhe von 75.000,- EUR zzgl. des gesetzlichen Zinssatzes (§ 246 BGB) in Höhe von 4 % geltend. 19

..“ 20

Mit notariell beurkundeter Erklärung vom 19. September 2003 erkannten die Geschäftsführer der A z GmbH eine Zahlungsverpflichtung gegenüber dem Kläger selbständig an (auf Bl. 59 f. der FG-Akte wird verwiesen). 21

Danach seitens des Klägers vorgenommene Pfändungen erbrachten keine Ergebnisse betreffend seiner Forderung von 75.000 EUR. 22

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 machte der Kläger als Einkünfte aus Gewerbebetrieb einen Veräußerungsverlust von 75.000 EUR geltend. 23

Mit Bescheid über Einkommensteuer für das Jahr 2002 vom 22. September 2004 setzte der Beklagte die Einkommensteuer mit 139.434 EUR fest, wobei er den Verlust von 75.000 EUR nicht berücksichtigte, da es sich um einen Vorgang auf der privaten Vermögensebene handele. Der Bescheid war mit der Nebenbestimmung des Vorbehalts der Nachprüfung versehen. 24

Hiergegen legten die Kläger fristgerecht Einspruch ein, der sich gegen die Nichtanerkennung des Verlustes richtet, des Weiteren aber nicht begründet wurde. 25

Mit Einspruchsentscheidung vom 3. November 2005 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück.	
Mit Bescheid vom 18. Juli 2006 änderte der Beklagte den Bescheid vom 22. September 2004 aus nicht im Streit befindlichen Gründen und setzte die Einkommensteuer mit 141.072 EUR fest. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen.	27
Hiergegen legten die Kläger ebenfalls fristgerecht am 28. Juli 2006 Einspruch ein.	28
Mit Bescheid vom 28. August 2008 änderte der Beklagte abermals den Bescheid vom 18. Juli 2006 aus nicht im Streit befindlichen Gründen und setzte die Einkommensteuer mit 90.228 EUR fest.	29
Die Kläger legten hiergegen am 26. September 2008 (Eingang beim Beklagten) erneut Einspruch ein. Nach einem Hinweis des Beklagten, dass ein solcher erneuter Einspruch unzulässig sei, baten sie, ihr Vorbringen als Einspruchserweiterung des Einspruchs vom 28. Juli zu verstehen. Die Kläger machten u.a. geltend, die geplante Beteiligung an der A Holding AG sei Voraussetzung für den Abschluss des Anstellungsvertrages als Vorstandsmitglied gewesen und durch die Inanspruchnahme des Rücktrittsrechts hinfällig geworden. Sie führten des Weiteren aus, dass der Verlustrücktrag aus dem Jahr 2003 um einen Verlust von 75.000 EUR zu erhöhen sei. Aus dem Schreiben vom 4. August 2003 gehe hervor (auf Bl. 37 f. der FG-Akte wird verwiesen), dass er (der Kläger), nachdem er den Rücktritt erklärt habe, den Betrag von 75.000 EUR als Darlehen ausgereicht habe, welches im Jahr 2003 wertlos geworden sei, was als Forderungsverlust bei den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit zu berücksichtigen sei.	30
Mit Bescheid vom 10. Dezember 2009 änderte der Beklagte den Bescheid abermals gem. § 10d Abs. 1 Satz 5 EStG und setzte die Einkommensteuer mit 93.892 EUR fest. Den Vorbehalt der Nachprüfung hob er auf.	31
Hiergegen legten die Kläger am 15. Dezember 2009 erneut Einspruch ein.	32
Diesen Bescheid änderte der Beklagte erneut mit Bescheid vom 20. September 2010 für das Jahr 2002 aus nicht im Streit befindlichen Gründen und setzte die Einkommensteuer mit 95.192 EUR fest. Der Bescheid wurde Gegenstand des Einspruchsverfahrens.	33
Mit Einspruchsentscheidung vom 9. Juli 2012 wies der Beklagte den Einspruch vom 28. Juli 2006 als unbegründet zurück. In der Begründung finden sich keine Ausführungen hinsichtlich der vom Kläger geltend gemachten „Verlustbetrages“ in Höhe von 75.000 EUR.	34
Mit Einspruchsentscheidung gleichen Datums verwarf der Beklagte den Einspruch vom 15. Dezember 2009 als unzulässig.	35
Mit Bescheid vom 17. Juli 2012 änderte der Beklagte den Bescheid für das Jahr 2002 nach § 10d Abs. 1 Satz 5 EStG und setzte die Einkommensteuer mit 91.592 EUR fest.	36
Mit Bescheid vom 21. Dezember 2009 für das Jahr 2003 setzte der Beklagte die Einkommensteuer mit 0 EUR fest. Mit Bescheid gleichen Datums über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages stellte der Beklagte den verbleibenden Verlustvortrag des Klägers mit 0 EUR fest.	37
Nachdem die Kläger rügten, dass die Einspruchsentscheidung eine Entscheidung über den begehrten Verlust in Höhe von 75.000 EUR nicht enthalte, erließ der Beklagte am 8. August	38

2012 eine „Ergänzende Einspruchsentscheidung“ mit der er abermals den Einspruch als unbegründet zurückwies.

Mit Bescheid vom 19. November 2012 hob der Beklagte die Einspruchsentscheidungen vom 9. Juli 2012 und 8. August 2012 auf und erließ während des Klageverfahrens am 5. März 2013 eine erneute Einspruchsentscheidung über Einkommensteuer 2002, mit der er den Einspruch als unbegründet zurückwies. Hierin führt er im Wesentlichen aus, das Zustandekommen eines Darlehensvertrags sei bislang nicht ausreichend nachgewiesen. Die Aussage, der Vertrag sei mündlich zustande gekommen, reiche nicht aus. Es sei davon auszugehen, dass eine Rückzahlung des für die Gründung der A Holding AG gedachten Betrages i.H.v. 75.000 EUR an den Kläger aufgrund der angespannten finanziellen Lage der A z GmbH gar nicht mehr möglich gewesen wäre. Das für die Gründung der A Holding AG hingeebene Geld habe nicht zu einem Darlehen umqualifiziert werden können, da der Kläger keine Verfügungsmacht mehr über den Betrag gehabt habe. Eine Hingabe des Geldes als Darlehen an die GmbH hätte somit in einem gesonderten Schritt nicht mehr erfolgen können. Die Situation stelle sich so dar, dass eine Einforderung des Geldes zum entsprechenden Zeitpunkt gar nicht mehr möglich gewesen wäre. Die Absicherung des vom Kläger sogenannten „Darlehens“ durch das „Schuldanerkenntnis“ sei erst zum 19. September 2003 erfolgt. Aufgrund der Bilanz der Gesellschaft (auf Bl. 42 bis 52 der FG-Akte wird verwiesen), welche auf den 30. Juni 2003 erstellt worden sei, sei erkennbar, dass eine Überschuldung der Gesellschaft bereits zu diesem Zeitpunkt vorgelegen habe. Die Hingabe des Geldes sei somit erfolgt, weil eine Rückzahlung erkennbar nicht möglich gewesen sei und somit nicht freiwillig erfolgte. Ein direkter Zusammenhang mit der Tätigkeit als Rechtsanwalt sei dementsprechend nicht gegeben, weshalb der Forderungsausfall auch nicht als Betriebsvermögen qualifiziert werden könne. Es handele sich um vergeblich aufgewendete Anschaffungskosten im Hinblick auf den geplanten, aber mangels Gründung der Gesellschaft gescheiterten Erwerb an AG-Anteilen. Durch diesen Vorgang habe der Kläger bereits sein Geld verloren. Dies sei ein steuerlich nicht zu erfassender Vorgang auf der privaten Vermögensebene.

Gegen die „ergänzende Einspruchsentscheidung“ vom 8. August 2012 haben die Kläger am 7. September 2012 Klage erhoben. Sie begehren zunächst die Berücksichtigung eines Verlustabzugs nach § 10d EStG im Veranlagungszeitraum 2002 wegen nicht anerkannter Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit im Veranlagungszeitraum 2003 in Höhe von 75.000 EUR.

In der mündlichen Verhandlung erklärte er (der Kläger), er sei nur daran interessiert gewesen eine neue Arbeitsstelle zu erhalten. Dies stelle nach seiner Auffassung den Schwerpunkt des Streites dar.

Die Kläger beantragen,

die Einspruchsentscheidung vom 5. März 2013 insoweit aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 17. Juli 2012 dahingehend zu ändern, dass Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 75.000 EUR berücksichtigt werden.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

39

40

41

42

43

44

45

46

Zum Zeitpunkt des Rücktritts am 19. Mai 2003 habe keine übereinstimmende Willenserklärung über die Gewährung des hingegebenen Geldes als Darlehen bestanden. Die Rückzahlung des Betrages sei aufgrund der angespannten Lage der A z GmbH gar nicht mehr möglich gewesen. Insofern habe der Kläger bereits die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das hingegebene Geld verloren, weshalb dieses Geld zu einem späteren Zeitpunkt auch nicht mehr als Darlehen habe gewährt werden können.

Aus Anlage 7 (auf Bl. 53 f. der FG-Akte wird verwiesen) der Klageschrift gehe hervor, dass eine vollständige und sofortige Rückzahlung der offenen Honorare sowie des Darlehens aus wirtschaftlichen Gründen für die A z GmbH „keinesfalls möglich“ gewesen sei. „Aus diesem Grunde“ sei vereinbart worden, dass die 75.000 EUR als Darlehen ratenweise abgetragen werden sollten. Die 75.000 EUR seien nicht stehen gelassen worden, sondern ohne Kenntnis und Zustimmung des Klägers zweckfremd verwendet worden. 47

Im Urteil des Finanzgerichts (FG) Düsseldorf vom 6. März 2002 16 K 9228/98 F werde angeführt, dass die Berücksichtigung eines Darlehensverlustes als Betriebsausgabe ausscheide, wenn die Sicherung des Beraterhonorars als alleiniger Darlehenszweck nicht festgestellt werden könne. Dies sei der Fall. 48

Im Übrigen verweist er auf seine Einspruchsentscheidung. 49

Entscheidungsgründe 50

I. Die Klage ist zulässig. 51

Die am 7. September 2012 erhobene Anfechtungsklage wahrt die Klagefrist, §§ 47 Abs.1 Satz 1, 54 Abs. 1, 55 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). 52

Nach § 47 Abs. 1 Satz 1 FGO beträgt die Frist für die Erhebung der Anfechtungsklage einen Monat; sie beginnt mit der Bekanntgabe der Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf. Ist allerdings die Belehrung unterblieben oder unrichtig erteilt, so ist die Einlegung des Rechtsbehelfs nur innerhalb eines Jahres seit Bekanntgabe i.S. des § 54 Abs. 1 FGO zulässig, § 55 Abs. 2 Satz 1 FGO. 53

1. Die Rechtsbehelfsbelehrung ist unrichtig. 54

Eine Rechtsbehelfsbelehrung ist unrichtig, wenn sie in einer der gemäß § 55 Abs. 1 FGO wesentlichen Aussagen unzutreffend bzw. derart unvollständig oder missverständlich gefasst ist, dass hierdurch --bei objektiver Betrachtung-- die Möglichkeit zur Fristwahrung gefährdet erscheint (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 29. Juli 1998 X R 3/96, BFHE 186, 324, BStBl II 1998, 742; BFH-Beschluss vom 9. November 2009 IV B 54/09, BFH/NV 2010, 448). In diesem Sinn muss eine Rechtsbehelfsbelehrung richtig und unmissverständlich sein (vgl. BFH-Beschlüsse vom 1. Juli 1981 I B 4/81, juris; vom 21. Dezember 2005 XI B 46/05, juris; BFH-Urteil vom 21. Juni 2007 III R 70/06, BFH/NV 2007, 2064). Ob das der Fall ist, bestimmt sich danach, wie der Erklärungsempfänger die Rechtsbehelfsbelehrung oder ergänzenden Angaben nach Treu und Glauben und unter Berücksichtigung der ihm bekannten Umstände verstehen musste, wobei Unklarheiten oder Mehrdeutigkeiten zu Lasten der Behörde gehen (BFH-Beschluss vom 21. Dezember 2005 XI B 46/05, juris; zur Maßgeblichkeit des "objektiven Verständnishorizonts" des Empfängers z.B. BFH-Urteil vom 13. September 2001 IX R 62/98, BFHE 196, 550, BStBl II 2003, 912; BFH-Beschluss vom 19. August 2005 II B 68/04, BFH/NV 2006, 83, m.w.N.). 55

Durch die Einspruchsentscheidung vom 9. Juli 2012, mit der der Beklagte den Einspruch vom 28. Juli 2006 als unbegründet zurückwies und die „Ergänzende Einspruchsentscheidung“ vom 8. August 2012, mit der der Beklagte abermals den Einspruch vom 28. Juli 2006 zurückwies und welche den Klägern noch innerhalb der laufenden Klagefrist der ersten Einspruchsentscheidung gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO bekannt gegeben wurde, ist nach objektiven Umständen die Fristwahrung gefährdet gewesen. Beide Einspruchsentscheidungen enthielten Rechtsbehelfsbelehrungen, wonach die Frist für die Erhebung der Klage einen Monat beträgt, so dass diese Fristbelehrungen sich als unrichtig erwiesen, da sie in ihrer Zusammenschau den Klägern als Erklärungsempfänger unter Berücksichtigung der ihnen bekannten Umstände unrichtig erscheinen mussten. Die zweite Rechtsbehelfsbelehrung in der „Ergänzenden Einspruchsentscheidung“ ist bei Ausschöpfung des Fristlaufs nicht geeignet die Klagefrist zu wahren, da die erste Einspruchsentscheidung vom 9. Juli 2012 bereits in Bestandskraft erwachsen wäre. Auch ist die „Ergänzende Einspruchsentscheidung“ keine Teileinspruchsentscheidung im Sinne des § 367 Abs. 2a AO, da weder die erste Einspruchsentscheidung vom 9. Juli 2012 noch diejenige vom 8. August 2012 in den Entscheidungen bestimmen, hinsichtlich welcher Teile Bestandskraft eintreten sollte. Vielmehr wurde im Teil der Begründung der Einspruchsentscheidung vom 9. Juli 2012 der Teil betreffend des im Jahr 2002 vom Kläger gezahlten Betrags von 75.000 EUR schlichtweg vom Beklagten vergessen und in der „Ergänzende Einspruchsentscheidung“ vom 8. August 2012 nachgeholt.

2. Ist danach die Belehrung unrichtig erteilt, so ist die Einlegung des Rechtsbehelfs nur innerhalb eines Jahres seit Bekanntgabe i.S. des § 54 Abs. 1 FGO zulässig, § 55 Abs. 1 Satz 1, 1. Halbsatz, 2. Alt. FGO. 57

Ein schriftlicher Verwaltungsakt, der durch die Post übermittelt wird, gilt bei einer Übermittlung im Inland durch die Post als am dritten Tag nach der Aufgabe zur Post als bekannt gegeben, § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO. Die Einspruchsentscheidung vom 9. Juli 2012 ist am 6. Juli 2012 laut Postaufgabevermerk abgesandt worden, so dass sie am 9. Juli 2012 als bekannt gegeben gilt. Die Frist endete daher gem. § 54 Abs. 1, Abs. 2 FGO i.V.m. § 222 Abs. 1 der Zivilprozessordnung, §§ 188 Abs. 2, 187 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuches am 9. Juli 2013. Die Erhebung der Klage am 7. September 2012 ist daher fristgerecht erfolgt. 58

II. Die Klage ist auch begründet. 59

Die Einspruchsentscheidung vom 5. März 2013 und der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 17. Juli 2012 sind insoweit rechtswidrig und verletzen die Kläger in ihren Rechten, als der vom Kläger im Jahr 2002 gezahlte Betrag von 75.000 EUR als vorweggenommene vergebliche Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen ist. 60

Die von den Klägern geltend gemachten Aufwendungen sind als vergebliche vorweggenommene Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen (§ 9 Abs. 1 Satz 1 und 2, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). 61

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 (BFH-Urteile vom 7. Februar 2008 VI R 75/06, BFHE 220, 407, BStBl II 2010, 48; vom 16. November 2011 VI R 97/10, BFHE 236, 61, BStBl II 2012, 343; vom 8. 62

Juli 2015 VI R 77/14, DStR 2015, 2533, DB 2015, 2674). Dies gilt, wie der VI. Senat des BFH mit Urteil in 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 im Zeitpunkt, in dem der Grund für die Aufwendungen gelegt wurde, der dargestellte berufliche Zusammenhang bestehen (BFH-Urteil in DStR 2015, 2533, DB 2015, 2674).

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, BFH-Urteil in DStR 2015, 2533, DB 2015, 2674, m.w.N.). 63

b) Diese Rechtsgrundsätze hat der VI. Senat des BFH 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 einer Beteiligung, je höher die Beteiligung des Gesellschafters ist (BFH-Urteile 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 eines 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 die 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 (BFH-Urteil in DStR 2015, 2533, DB 2015, 2674). 64

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 der 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 (Vorlagebeschluss des VI. Senats vom 17. Juli 2014 VI R 8/12, BFHE 247, 64, Rz. 67 der Gründe, m.w.N.; BFH-Urteil in DStR 2015, 2533, DB 2015, 2674). Dementsprechend wurden etwa Gutachterkosten im Zusammenhang mit einem künftigen 65

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-Urteile vom 27. März 2007 VIII R 62/05, BFHE 217, 491, BStBl II 2010, 159, und in DStR 2015, 2533, DB 2015, 2674).

d) Nach dem BFH-Urteil in BFHE 236, 61, BStBl II 2010, 343 führt der Umstand, dass die Aufwendungen bei der Einkunftsart, mit der sie in einem engen Zusammenhang stehen, aus Rechtsgründen nicht abgezogen werden können, zu keiner davon abweichenden Beurteilung des Veranlassungszusammenhangs und davon abweichenden Zurechnungen. 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. 66

e) Unter den Voraussetzungen eines ausreichenden wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen den Aufwendungen und der beruflichen Sphäre können auch vergebliche Aufwendungen Werbungskosten sein (BFH-Beschluss vom 4. Juli 1990 GrS 1/89, BFHE 160, 466, 478, BStBl II 1990, 830, zu C. III. 2. a, m.w.N.). Maßgebend dafür ob ein solcher Zusammenhang besteht, ist zum einen die wertende Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen auslösenden Moments und zum anderen die Zuweisung dieses maßgeblichen Bestimmungsgrundes zur einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre (BFH-Beschluss vom 4. Juli 1990 GrS 2-3/88, BFHE 161, 290, 303, BStBl II 1990, 817 unter C. II. 2. b bb; BFH-Urteil vom 24. Mai 2000 VI R 17/96, BFHE 192, 293, BStBl II 2000, 584). 67

f) Die Frage zu welchen Einkünften unter Beachtung der vorstehenden Rechtsgrundsätze der engere wirtschaftlich vorrangige Veranlassungszusammenhang besteht, entscheidet sich aufgrund einer dem Finanzgericht obliegenden Würdigung der Umstände des Einzelfalles. 68

2. Nach diesen Rechtsgrundsätzen erfüllen die von den Klägern im Jahr 2002 gezahlten Aufwendungen von 75.000 EUR die Voraussetzungen vergeblicher, vorweggenommener Werbungskosten, die bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit abzuziehen sind, § 9 Abs. 1 Satz 1 und 2, § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Die Zahlung des Betrages von 75.000 EUR stand im engeren Veranlassungszusammenhang mit der angestrebten Anstellung als Vorstand in der noch zu gründenden A Holding-AG und wird daher von dem weiteren Veranlassungszusammenhang, der Begründung einer geplanten aber nicht verwirklichten Beteiligung von lediglich 10 % an der noch zu gründenden A Holding AG nicht verdrängt. Dem Kläger war es aufgrund des Verlustes seiner Anstellung als kaufmännischer Angestellter zum 31. Dezember 2002 im Wesentlichen darum gegangen, eine adäquate nichtselbständige Arbeit zu finden und ein regelmäßiges Gehalt zu generieren. Dies ergibt sich auch aus der vom Kläger unterzeichneten Absichtserklärung, in der er sich zunächst verbindlich bereit erklärt, spätestens bis zum 1. April 2003 als Angestellter in die A-Unternehmensgruppe einzutreten, wobei seine Tätigkeit als Angestellter als Übernahme einer Vorstandsposition in der noch zu gründenden A Holding AG beschrieben wird, deren Gründung spätestens bis zum 31. März 2003 vorgesehen war. Der Abschluss des Anstellungsvertrages mit einer jährlichen Bruttovergütung von 90.000 EUR war ausweislich der Absichtserklärung an die Hinterlegung der Summe von 70.000 EUR, welche später auf 75.000 EUR erhöht wurde, gekoppelt. Der weitere Veranlassungszusammenhang mit der geplanten Beteiligung des Klägers an der A Holding AG verdrängt diesen beruflichen Zusammenhang nicht, weil der Kläger nicht Aktionär der A Holding AG geworden ist und damit keinen Anteil an der A Holding AG begründet hat. Eine steuermindernde 69

Berücksichtigung der Kosten als Auflösungsverlust scheidet deshalb aus (vgl. dazu z.B. BFH-Beschluss vom 7. Mai 2009 IX B 221/08, BFH/NV 2009, 1265).

3. Der Senat vermag darüber hinaus keinen Zusammenhang mit der freiberuflichen Tätigkeit aufgrund des Rücktritts des Klägers von der Absichtserklärung am 19. Mai 2003 mit einer anschließenden vom Kläger behaupteten Novation erkennen. 70

Ein Verlust einer durch sog. Novation begründeten betrieblichen Darlehensforderung kann nur dann angenommen werden, wenn der Gläubiger nach den gesamten Umständen den Einzelfalles davon ausgehen durfte, dass er, hätte er statt der Novation die Rückzahlung gewählt, den Betrag vom Schuldner ohne weiteres Zutun ausgezahlt bekommen hätte (vgl. BFH-Urteil vom 2. April 2014 VIII R 38/13, BFHE 245, 295, BStBl II 2014, 698). 71

Dies ist nicht der Fall, denn der hingegebene Betrag war bereits zuvor verloren. Die A z GmbH war ausweislich der Bilanz zum 30. Juni 2003 überschuldet. Der nicht durch Eigenkapital gedeckte Fehlbetrag betrug 330.717,26 EUR. Selbst wenn sämtliche Rangrücktritte im Wege eines Überschuldungsstatus berücksichtigt würden, ohne deren Qualität näher zu kennen, ergibt sich lediglich ein positiver Betrag von 10.003,97 EUR, der nicht ausreichend ist, um den Betrag von 75.000 EUR zu decken. Dafür, dass der Betrag von 75.000 EUR nach Zahlung durch den Kläger verloren war, spricht auch, dass der vom Kläger aufgewandte Betrag von 75.000 EUR, durch die A z GmbH abredewidrig zunächst als Darlehen an die A z GmbH verbucht wurde und sodann im I. und II. Quartal 2003 ebenfalls abredewidrig zur Deckung operativer Kosten verwandt wurde. Einer solchen Vorgehensweise hätte es nicht bedurft, wenn die A z GmbH ausreichend liquide gewesen wäre. Des Weiteren hat der Kläger keinerlei Rückzahlungen erhalten, was ebenfalls indiziert, dass die A z GmbH nicht in der Lage war, eine solche Rückzahlung zu erbringen, mithin bereits im Zeitpunkt der Überweisung an sie zahlungsunfähig war. Hieran ändert auch die notariell beurkundete Erklärung vom 19. September 2003 (Bl. 59 f. der FG-Akte) nichts, die ggf. als Schuldbeitritt der Geschäftsführer der A z GmbH zu werten ist, denn sie war wirtschaftlich wertlos. Vollstreckungsversuche des Klägers erbrachten keine Ergebnisse betreffend seiner Forderung von 75.000 EUR. 72

4. Der Betrag von 75.000 EUR ist im Kalenderjahr 2002 gem. § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG abgeflossen, da der Kläger ihn am 18. Dezember 2002 gezahlt hat. 73

5. Der Beklagte hat daher bei der Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer für das Jahr 2002 weitere Werbungskosten im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem. §§ 9 Abs. 1 Satz 1, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG in Höhe von 75.000 EUR zu berücksichtigen. 74

Die Berechnung wird dem Beklagten gem. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO übertragen. 75

6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 76

7. Die Revision wird gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. 77