

PRAXISFORUM

Werbungskostenabzug von Beteiligungsverlusten bei Arbeitnehmern

Zugleich Anmerkung zum BFH-Beschluss v. 10.3.2016 – VI B 132/15

*Dr. Andreas Kramer**

Es kommt nicht selten vor, dass sich Arbeitnehmer an ihrem Arbeitgeber durch den Erwerb von Aktien oder GmbH-Anteilen beteiligen. Die Frage, ob ein daraus entstehender Beteiligungsverlust als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) abzugsfähig ist, hat die Gerichte schon mehrfach beschäftigt. Der BFH-Beschluss v. 10.3.2016¹ könnte den Ein-

druck erwecken, dass ein Werbungskostenabzug nicht in Betracht kommt. Der folgende Beitrag stellt den BFH-Beschluss in den Kontext der jüngeren BFH-Rechtsprechung und legt dar, dass die Frage des Werbungskostenabzugs bzw. des insoweit erforderlichen beruflichen Veranlassungszusammenhangs auch im Fall von Beteiligungsverlusten aufgrund einer Würdigung der Gesamtumstände des Einzelfalls zu entscheiden ist.

1. Einführung

Das vorrangige Interesse eines Arbeitnehmers wird in der Regel dahin gehen, einen Beteiligungsverlust im Rahmen seiner Einkünfte iSd § 19 EStG geltend zu machen; die Verlustberücksichtigung iRd § 17 EStG (Teileinkünftever-

* Dr. Andreas Kramer, Dipl.-Finanzwirt (FH), Rechtsanwalt und Partner der Partnerschaftsgesellschaft GKD Gäng Kramer Döring Stagat Rechtsanwälte in Partnerschaft mbB, Freiburg i. Br., Konstanz.

¹ BFH v. 10.3.2016 – VI B 132/15, BFH/NV 2016, 926 = BeckRS 2016, 94616.

fahren²⁾ oder des § 20 EStG (s. § 20 Abs. 6 EStG) ist weniger attraktiv.³⁾

Im Beschluss v. 10.3.2016⁴⁾ hat der BFH Aussagen getroffen, die bei isolierter Betrachtung die Schlussfolgerung nahelegen könnten, dass ein Werbungskostenabzug von Beteiligungsverlusten iRd § 19 EStG praktisch nie in Betracht kommen kann. Bei näherem Hinsehen wird jedoch deutlich, dass die Ausführungen des BFH auslegungsbedürftig sind.

Unter Rn. 5 des genannten Beschlusses legt der BFH dar, aus der bisherigen Rechtsprechung ergebe sich, dass „allenfalls der Verlust privater Wirtschaftsgüter, nicht jedoch bloße Wertveränderungen infolge von Verwertungsmaßnahmen zu Werbungskosten führen können“.⁵⁾ Nach dem Wortlaut dieser Ausführungen könnten Veräußerungsverluste somit prinzipiell nicht zu Werbungskosten führen. Zu dieser Aussage passt nicht, dass der BFH ausführt, die Vorinstanz (FG München) habe einen hinreichenden Bezug des Veräußerungsverlusts auf die Erwerbs- und Berufssphäre – „bei wertender Betrachtung“ – rechtsfehlerfrei verneinen können: Wenn – wie der BFH sagt – „allenfalls der Verlust privater Wirtschaftsgüter, nicht jedoch ... Verwertungsmaßnahmen zu Werbungskosten führen können“, ist eine „wertende Betrachtung“ zur Prüfung des Bezugs des Veräußerungsverlusts zur Berufssphäre überflüssig bzw. von vornherein nicht erforderlich.⁶⁾ Es fragt sich, wie dieser Widerspruch aufzulösen ist.

2. Kein „Sonderrecht“ für Beteiligungsverluste

In der jüngeren Rechtsprechung zum Werbungskostenabzug bei den Lohnneinkünften (§ 19 EStG) hat der BFH⁷⁾ wiederholt bekräftigt, dass die Frage des beruflichen Zusammenhangs von Aufwendungen aufgrund einer Würdigung der Gesamtumstände des Einzelfalls zu entscheiden ist. Zu den Werbungskosten iSd § 9 Abs. 1 S. 1 EStG würden alle Aufwendungen gehören, die durch die Erzielung steu-

erpflichtiger Einnahmen veranlasst seien. Veranlasst in diesem Sinne seien die Aufwendungen, wenn sie in einem Zusammenhang mit der auf Einnahmeerzielung gerichteten beruflichen Tätigkeit stehen und zur Förderung dieser steuerlich relevanten Tätigkeit getragen würden. Werbungskosten bei den Lohnneinkünften seien danach gegeben, wenn die Aufwendungen den Beruf des Arbeitnehmers im weitesten Sinne förderten. Zu diesen Aufwendungen gehörten alle Vermögensabflüsse in Geld und Geldeswert einschließlich der den Arbeitnehmer unfreiwillig treffenden Substanzverluste. Werbungskosten seien bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen seien. Bestehe ein wirtschaftlicher Zusammenhang zu mehreren Einkunftsarten, entscheide nach ständiger Rechtsprechung der engere und wirtschaftlich vorrangige Veranlassungszusammenhang. Maßgebend seien insoweit die Gesamtumstände des jeweiligen Einzelfalls.

Festzuhalten ist somit, dass die Frage des beruflichen Veranlassungszusammenhangs aufgrund einer Würdigung der Gesamtumstände des Einzelfalls zu entscheiden ist. Es wäre unverständlich, wenn diese Gesamtwürdigung im Falle von Beteiligungs(veräußerungs)verlusten nicht anzustellen sein sollte; für eine Sonderbehandlung von Beteiligungs(veräußerungs)verlusten sind einleuchtende oder rechtfertigende Gründe nicht ersichtlich. Folgerung: Die Aussage des BFH im Beschluss v. 10.3.2016, Wertveränderungen infolge von Verwertungsmaßnahmen könnten nicht zu Werbungskosten führen, ist somit nicht ganz genau bzw. sie darf nicht isoliert gesehen werden: Es kommt vielmehr darauf an, ob ein hinreichender beruflicher Veranlassungszusammenhang besteht; bei der diesbezüglichen Prüfung ist eine wertende Betrachtung vorzunehmen, wie an anderer Stelle des BFH-Beschlusses v. 10.3.2016⁸⁾ deutlich wird. Unerheblich ist, ob der Beteiligungsverlust durch eine dauerhafte Wertminderung (insbesondere Insolvenz) oder durch Veräußerung realisiert wird.

Die Richtigkeit des vorstehenden Befundes wird durch eine einfache Kontrollüberlegung bestätigt. Der BFH hat bereits mehrfach ausgesprochen, dass der insolvenzbedingte Verlust eines dem Arbeitgeber gewährten Darlehens zum Werbungskostenabzug führt, wenn die Darlehensgewährung des Arbeitnehmers beruflich veranlasst war.⁹⁾ Wenn aber der insolvenzbedingte Darlehensverlust bei beruflicher Veranlassung zum Werbungskostenabzug führt, muss das gleiche Ergebnis eintreten, wenn der Arbeitnehmer – bei ansonsten gleichem Sachverhalt – die Darlehensforderung im Vorfeld der Insolvenz zu einem unter dem Nennbetrag liegenden Wert veräußert (zB an einen – auf eine Wertsteigerung spekulierenden – Arbeitskollegen). Es sind keinerlei Gründe dafür ersichtlich, warum die Realisierung eines Wertverlustes durch eine Veräußerungsmaßnahme – im Gegensatz zum insolvenzbedingten Verlust – kategorisch vom Werbungskostenabzug ausgeschlossen sein sollte. Sachver-

2 Das Teileinkünfteverfahren gilt auch für Verluste, *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 17 Rn. 197.

3 Zudem ist der zeitliche Anwendungsbereich des § 20 EStG zu beachten, s. § 52 Abs. 28 S. 11 EStG; *Ratschow* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 132. Aufl. 2016, EStG § 20 Rn. 14.

4 BFH v. 10.3.2016 – VI B 132/15, BFH/NV 2016, 926 = BeckRS 2016, 94616. Eher restriktiv auch *Krüger* in Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 19 Rn. 110 Stichwort „Stammkapital“; *Loschelder* in Schmidt, ebd., § 9 Rn. 85. Vgl. auch *Thürmer* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 132. Aufl. 2016, EStG § 9 Rn. 700 Stichwort „Beteiligungen“; *Kreft* in H/H/R, EStG/KStG, 276. EL Sep. 2016, EStG § 9 Rn. 189 ff. (Aug. 2014) insbesondere Rn. 195 Stichwort „Beteiligungsverlust“.

5 Die Formulierung „Wertveränderung infolge von Verwertungsmaßnahmen“ irritiert ein wenig: Die Wertveränderung der Beteiligung ist keine Folge der Verwertungsmaßnahme, sondern der Wertentwicklung der Gesellschaft.

6 BFH v. 10.3.2016 – VI B 132/15, BFH/NV 2016, 926 = BeckRS 2016, 94616 Rn. 6.

7 Hierzu und zum Folgenden zB BFH v. 10.4.2014 – VI R 57/13, BStBl. II 2014, 850 = DStR 2014, 1658 Rn. 23 ff.; ferner zB v. 8.7.2015 – VI R 77/14, BStBl. II 2016, 60 = DStR 2015, 2533; v. 7.5.2015 – VI R 55/14, BFH/NV 2015, 1556 = BeckRS 2015, 95567; v. 16.11.2011 – VI R 97/10, BStBl. II 2012, 343 = DStR 2012, 125 mAnm ge; v. 17.9.2009 – VI R 24/08, BStBl. II 2010, 198 = DStR 2009, 2526 mAnm ge. S. auch *Loschelder* (Fn. 4), § 9 Rn. 78 ff.

8 BFH v. 10.3.2016 – VI B 132/15, BFH/NV 2016, 926 = BeckRS 2016, 94616 Rn. 6.

9 BFH v. 10.4.2014 – VI R 57/13, BStBl. II 2014, 850 = DStR 2014, 1658; v. 7.2.2008 – VI R 75/06, BStBl. II 2010, 48 = DStRE 2008, 467; v. 7.5.1993 – VI R 38/91, BStBl. II 1993, 663 = DStR 1993, 1097.

halte, die wirtschaftlich vergleichbar sind, sollten grundsätzlich auch steuerlich zu gleichen Ergebnissen führen.¹⁰

Ferner sei auf das BFH-Urteil v. 17.9.2009¹¹ verwiesen: Ein Arbeitnehmer musste wegen der Beendigung seines Dienstverhältnisses seine Beteiligung am Arbeitgeber veräußern. Den Veräußerungsverlust machte er als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) geltend. Der BFH lehnte den Werbungskostenabzug ab. Er begründete dies jedoch nicht damit, dass bloße Wertveränderungen infolge von Verwertungsmaßnahmen nicht zu Werbungskosten führen könnten. Vielmehr stellte der BFH darauf ab, ob der Verlust „in einem steuerrechtlich anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang“ zu den Lohnneinkünften stehe. Maßgebend dafür, ob ein solcher Zusammenhang bestehe, sei zum einen die wertende Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen auslösenden Moments und zum anderen die Zuweisung dieses maßgebenden Besteuerungsgrundes zur einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre.¹² Der BFH lehnte einen solchen Zusammenhang im Ergebnis ab. Der Veräußerungspreis sei bereits im Zuge einer gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierung in einem Konsortialvertrag von den Gesellschaftern festgelegt worden. Der Veräußerungspreis wurzele damit nicht im Arbeits-, sondern im Gesellschaftsverhältnis. Damit sei das den möglichen Verlust auslösende Moment nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des Streitfalls nicht § 19 EStG, sondern der privaten Vermögenssphäre zuzuordnen.¹³ Aus dieser Urteilsbegründung geht klar hervor, dass Beteiligungsveräußerungsverluste nicht per se vom Werbungskostenabzug ausgeschlossen sind, sondern dass es auf eine Gesamtwürdigung ankommt.

Einen gegenteiligen Eindruck könnte allerdings der BFH-Beschluss v. 10.11.2005¹⁴ vermitteln. Die Vorinstanz (FG Düsseldorf¹⁵) hatte den Werbungskostenabzug von Verlusten aus Aktienverkäufen, die auf Druck des Arbeitgebers – zur Wahrung der Unabhängigkeit gegenüber Mandanten – erfolgten, abgelehnt. Der BFH wies mit Beschluss v. 10.11.2005 die Nichtzulassungsbeschwerde zurück. In den Gründen traf er die Aussage, dass die Wertänderung der Aktien in jedem Fall steuerlich unbeachtlich sei. Die diesbezügliche Klarstellung erfolgte jedoch im BFH-Beschluss v. 20.8.2008.¹⁶ Der BFH führte hier zu dem Beschluss v. 10.11.2005 aus, dass „bei wertender Betrachtung“ kein hinreichend berufsspezifisiertes Risiko vorliege, wenn ein Arbeitnehmer (Partner einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft) einen Aktienverlust zur Vermeidung einer Kündigung realisiere, weil

sein Arbeitgeber nach Übernahme des Mandats der betreffenden Aktiengesellschaft zur Wahrung von Unabhängigkeitsregeln auf dem Verkauf der Anteile bestehe. Festzuhalten ist somit, dass nach der jüngeren BFH-Rechtsprechung zur Prüfung des beruflichen Veranlassungszusammenhangs eine wertende Betrachtung bzw. eine Gesamtwürdigung der Einzelfallumstände vorzunehmen ist.

Es liegt auf der Hand, dass mit dieser Rechtsprechung ältere BFH-Entscheidungen unvereinbar sind, die die berufliche Veranlassung eines Beteiligungsverlusts unter Hinweis auf einen angeblich nur „mittelbaren“ Zusammenhang zu den Lohnneinkünften bzw. wegen des „Dazwischentretens des Aktienbesitzes“ als „eigenständige Einkunftsquelle“ oder wegen der Möglichkeit der Wertsteigerung der Beteiligung verneinen.¹⁷ Würde eine solche formale Argumentation ausreichend sein, bliebe für eine Gesamtwürdigung kein Raum bzw. wäre die Würdigung der Gesamtumstände des Einzelfalls überflüssig.

Nicht entscheidend ist daher auch, ob im Falle einer Veräußerung einer Beteiligung an einer Arbeitgeber-Gesellschaft ein etwaiger Veräußerungsgewinn steuerpflichtig wäre oder nicht.¹⁸ Denn auch diese Argumentation wäre mit der gebotenen Gesamtwürdigung nicht vereinbar, da sie die Gesamtwürdigung im Falle der Nichtsteuerbarkeit des Gewinns überflüssig machen würde. Davon abgesehen, gibt es im Bereich der Überschusseinkünfte ohnehin kein Korrespondenzprinzip in dem Sinne, dass einer Werbungskostenabzugsmöglichkeit eine korrespondierende Besteuerungsmöglichkeit gegenüberstehen müsste: Nach einhelliger Meinung führt zB der Gewinn aus der Veräußerung eines Arbeitsmittels (§ 9 Abs. 1 S. 2 Nr. 6 EStG) nicht zu steuerpflichtigen Einnahmen iSd § 19 EStG.¹⁹ Im Bereich der Überschusseinkünfte richtet sich die Abzugsfähigkeit von Werbungskosten und die Besteuerung von Einnahmen jeweils nach eigenen Kriterien; die steuerliche Behandlung eines Veräußerungsgewinns präjudiziert nicht die Frage eines Werbungskostenabzugs. Die unterschiedliche steuerrechtliche Behandlung der Veräußerungsgewinne bei den betrieblichen und nichtbetrieblichen Einkunftsarten hat keinen Einfluss auf den Begriff der Werbungskosten; ob Aufwendungen eines Arbeitnehmers Werbungskosten sind, bestimmt

10 Vgl. BFH v. 7.5.1993 – VI R 38/91, BStBl. II 1993, 663 = DStR 1993, 1097 II. 2..

11 BFH v. 17.9.2009 – VI R 24/08, BStBl. II 2010, 198 = DStR 2009, 2526.

12 BFH v. 17.9.2009 – VI R 24/08, BStBl. II 2010, 198 = DStR 2009, 2526, unter II. 1. d) aa).

13 BFH v. 17.9.2009 – VI R 24/08, BStBl. II 2010, 198 = DStR 2009, 2526, unter II. 1. d) bb).

14 BFH v. 10.11.2005 – VI B 47/05, BFH/NV 2006, 296 = BeckRS 2005, 25009082.

15 FG Düsseldorf v. 15.3.2005 – 9 K 7059/03 E, BeckRS 2005, 26021905.

16 BFH v. 20.8.2008 – VI B 17/08, BFH/NV 2009, 13 = BeckRS 2008, 25014101.

17 BFH v. 21.4.1961 – VI 158/59 U, BStBl. III 1961, 431 = BeckRS 1961, 21002209; v. 12.5.1995 – VI R 64/94, BStBl. II 1995, 644 = DStR 1995, 1060. Es fällt auf, dass das Urteil des BFH v. 12.5.1995 (VI R 64/94), in dem der Werbungskostenabzug eines Beteiligungsverlustes kategorisch abgelehnt wird, in dem Beschluss des BFH v. 10.3.2016 nicht erwähnt wird. Dieser Umstand spricht ebenfalls dafür, dass die Abzugsfähigkeit eines Beteiligungsverlusts in Übereinstimmung mit der jüngeren BFH-Rechtsprechung (und in Abkehr v. BFH v. 12.5.1995) von einer Gesamtwürdigung der Einzelfallumstände abhängt.

18 Darauf jedoch ua abstellend: BFH v. 12.5.1995 – VI R 64/94, BStBl. II 1995, 644 = DStR 1995, 1060; ferner auch v. 9.11.1993 – IX R 81/90, BStBl. II 1994, 289 = DStR 1994, 421; FG Berlin-Brandenburg v. 18.11.2008 – 1 K 6139/05 B, DStRE 2009, 1364 (1366). Zur Frage, ob ein Beteiligungsveräußerungsgewinn zu Einnahmen iSd § 19 EStG führen kann, zB *Levedag RdF* 2015, 144 (145).

19 R 9.12 S. 3 LStR; BFH v. 15.5.1981 – VI R 66/78, BStBl. II 1981, 735 = BeckRS 1981, 22005754; v. 28.10.1977 – VI R 194/74, BStBl. II 1978, 151 = NJW 1978, 776; *Zimmer* in Littmann/Bitz/Pust, EStG, Sept. 2013, § 9 Rn. 1178.

sich ausschließlich danach, ob sie durch die berufliche Tätigkeit des Arbeitnehmers veranlasst sind.²⁰

3. Bedeutung der Veräußerungsmotive

Im BFH-Beschluss v. 10.3.2016²¹ führt der BFH aus, dass die Veräußerungsmotive, die zur Verwertung der Aktien (und zur Erzielung des Veräußerungsverlusts) geführt haben, grundsätzlich keine Rolle spielen.

Dazu passt allerdings nicht die Aussage des BFH, Veräußerung von Aktien stelle eine selbständig zu würdigende Vermögensverfügung dar, die nicht zwingend auf denselben Motiven basieren müsse, wie der zeitlich vorangehende Beteiligungserwerb.²² Dies lässt vermuten, dass der BFH den Veräußerungsmotiven doch eine Bedeutung beimisst. Fraglich ist jedoch, wie sich dieser Widerspruch letztlich auflösen lässt.

Geht man davon aus, dass Verluste infolge von Verwertungsmaßnahmen per se nicht zu Werbungskosten führen können, ist die Aussage des BFH bezüglich der Unbeachtlichkeit der Verwertungsgründe stimmig. Vorstehend wurde jedoch erläutert, dass die kategorische Nichtanerkennung von Veräußerungsverlusten einen „Fremdkörper“ in der BFH-Rechtsprechung darstellt.

Es schließt sich daher die Frage an, in welcher Weise Veräußerungsmotive bei der Würdigung des beruflichen Veranlassungszusammenhangs zu berücksichtigen sind.

Der BFH verweist bei seiner Aussage, die Veräußerung der Aktien müsse nicht zwingend auf denselben Motiven gründen wie der zeitlich vorangehende Erwerb der Aktien, auf sein Urteil v. 25.11.2010.²³ Der Entscheidung v. 25.11.2010 lag jedoch ein völlig anders gelagerter Sachverhalt zugrunde: Der Arbeitnehmer hatte dem Arbeitgeber ein Darlehen nicht aus beruflicher Veranlassung, sondern aus im Gesellschaftsverhältnis liegenden Gründen gewährt. Es ging um die Frage, ob der Verzicht auf dieses Darlehen dennoch zu Werbungskosten führen konnte. Der BFH bejahte diese Frage. Das FG sei zu Unrecht der Einlassung des Klägers nicht nachgegangen, der Kläger habe auf die Darlehensforderung aus beruflichen Gründen, nämlich um seine weitere Anstellung als Geschäftsführer zu sichern, verzichtet. Insoweit sei zu beachten, dass die Darlehensgewährung selbst zwar durch das Gesellschaftsverhältnis habe veranlasst sein können. Der zu einem späteren Zeitpunkt ausgesprochene Verzicht auf den Darlehensrückzahlungsanspruch stelle jedoch eine weitere selbständig zu würdigende Finanzierungsmaßnahme dar, die nicht zwingend auf denselben Motiven gründen müsse wie die zeitlich vorangehende Darlehensgewährung. Der BFH wies die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurück. Das FG werde zu klären haben,

ob der Darlehensverzicht zur Sicherung des Arbeitsplatzes erfolgt sei.

Der BFH hat in der Entscheidung v. 25.11.2010 somit völlig zu Recht darauf abgestellt, dass die Darlehensgewährung und der Darlehensverzicht selbständige Finanzierungsmaßnahmen darstellen, deren beruflicher Veranlassungszusammenhang jeweils selbständig zu prüfen ist. Der BFH hat dabei klargestellt, dass eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Darlehensgewährung die berufliche Veranlassung des Darlehensverzichts nicht ausschließt. Es liegt auf der Hand, dass man diese Entscheidung quasi in ihr Gegenteil verkehren würde, wenn man sie in dem Sinne anwenden würde, dass eine beim Erwerb eines Wirtschaftsguts zu bejahende berufliche Veranlassung rückwirkend wieder entfällt, wenn die Veräußerung des Wirtschaftsguts auf privaten Gründen beruht.

Die Frage der beruflichen Veranlassung eines Beteiligungserwerbs ist vielmehr – wie bei anderen Aufwendungen auch – für den Zeitpunkt der Anschaffung zu entscheiden. War die berufliche Veranlassung bei Anschaffung zu bejahen, kann sie nicht durch spätere Ereignisse rückwirkend wieder entfallen. In der Regel wird daher, wenn der Aktienerwerb beruflich veranlasst war, das Veräußerungsmotiv für die berufliche Veranlassung eines Veräußerungsverlusts unbeachtlich bzw. unschädlich sein. Diese Beurteilung entspricht auch der Beurteilung, die der BFH im Zusammenhang mit dem Werbungskostenabzug nachträglicher Schuldzinsen vertritt: Ein ursprünglich gesetzter Veranlassungszusammenhang zwischen einem (Rest-)Darlehen, das der Finanzierung von Anschaffungskosten eines zur Erzielung von Mieteinkünften erworbenen Immobilienobjektes diente, und den (früheren) Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bestehe grundsätzlich auch dann weiter fort, wenn der Steuerpflichtige das Objekt veräußere und der Erlös aus der Veräußerung nicht ausreiche, um das ursprünglich zur Anschaffung des Grundstücks aufgenommene Darlehen abzulösen.²⁴ Der BFH vertritt hier somit hinsichtlich der Darlehensaufnahme klar die Ansicht, dass der ursprüngliche Veranlassungszusammenhang durch eine Veräußerung des finanzierten Objekts grundsätzlich nicht beseitigt wird. Es kann an dieser Stelle offenbleiben, ob es Ausnahmefälle geben mag, in denen ein eindeutig privater Veräußerungsgrund dazu führen kann, dass der Veräußerungsverlust privat einzuordnen ist. Es genügt festzuhalten, dass das Veräußerungsmotiv – was die berufliche Veranlassung eines Veräußerungsverlusts angeht – im Regelfall zumindest als neutral anzusehen ist: War der berufliche Veranlassungszusammenhang beim Erwerb der Beteiligung zu bejahen, ist deshalb grundsätzlich auch der Veräußerungsverlust der beruflichen Sphäre zuzuordnen. Schwerer fällt die Beurteilung jedoch in den Fällen, in denen der Aktien-erwerb *nicht* aus beruflichen Gründen erfolgte, die Aktienveräußerung jedoch Bezüge zum beruflichen Bereich aufweist. Der BFH hat bei derartigen Sachverhalten den Werbungskostenabzug des Veräußerungsverlustes verschiedent-

20 BFH v. 15.5.1981 – VI R 66/78, BStBl. II 1981, 735 = BeckRS 1981, 22005754.

21 BFH v. 10.3.2016 – VI B 132/15, BFH/NV 2016, 926 = BeckRS 2016, 94616 Rn. 5.

22 BFH v. 10.3.2016 – VI B 132/15, BFH/NV 2016, 926 = BeckRS 2016, 94616 Rn. 6.

23 BFH v. 25.11.2010 – VI R 34/08, BStBl. II 2012, 24 = DStR 2011, 305.

24 BFH v. 20.6.2012 – IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275 = DStR 2012, 1801 Rn. 22 f.; vgl. auch *Schallmoser* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 132. Aufl. 2016, EStG § 21 Rn. 276.

lich abgelehnt.²⁵ Diese Entscheidungen können jedoch nicht herangezogen werden, wenn der Aktienerwerb beruflich veranlasst war.

4. Der berufliche Veranlassungszusammenhang

Aus verschiedenen Gerichtsentscheidungen geht hervor, dass der Aspekt der Arbeitsplatzsicherung grundsätzlich den für den Werbungskostenabzug erforderlichen Veranlassungszusammenhang zu den Lohneinkünften herstellt.²⁶ Im Beschluss v. 10.3.2016²⁷ trifft der BFH demgegenüber die Aussage, allein der Umstand, dass der Erwerb der Beteiligung Voraussetzung für die Anstellung des Arbeitnehmers war, genüge nicht, um einen hinreichenden Bezug zur Erwerbs- und Berufssphäre herzustellen. Die Vorinstanz (FG München) habe den beruflichen Veranlassungszusammenhang rechtsfehlerfrei verneinen können.

Diese Ausführungen geben Veranlassung, den vom FG München entschiedenen Sachverhalt und die Argumentation des FG München näher zu betrachten.²⁸ Der zu beurteilende Sachverhalt wies Besonderheiten auf: Dem künftigen Vorstandsmitglied wurden die Aktien an der Arbeitgeber-AG zu einem Vorzugspreis angeboten. Dieses Entgegenkommen war an die Bedingung geknüpft, dass er einen fünfjährigen Dienstvertrag mit der AG abschloss. Die Wirksamkeit des Dienstvertrages war nicht vom Aktienerwerb abhängig. Das Interesse am Abschluss des Dienstvertrages ging zunächst von der Gesellschafterseite bzw. einem neuen Investor aus: Der Arbeitnehmer sollte zusammen mit einem Vorstandskollegen für die Sanierung der AG gewonnen werden. Die Erwartungshaltung der Beteiligten ging dahin, dass die Sanierung der AG mit dem neuen Management und dem neuen Investor gelingen würde, sodass der Kurs der Aktien steigen würde. Vor diesem Hintergrund vertrat das FG München die Auffassung, es könne nicht davon ausgegangen werden, dass der Arbeitnehmer die Aktien ausschließlich oder zumindest nahezu ausschließlich gekauft habe, um den Vorstands-

posten bei der AG zu erhalten. Nach der Überzeugung des FG könne ein spekulatives Moment bei dem Aktienerwerb nicht ausgeschlossen werden.

Im Hinblick auf die Besonderheiten des Sachverhalts ist die Würdigung des FG München, den beruflichen Veranlassungszusammenhang zu verneinen, nachvollziehbar.²⁹ Nachvollziehbar ist dementsprechend auch die Aussage des BFH im Beschluss v. 10.3.2016, allein der Umstand, dass der Erwerb der Beteiligung Voraussetzung für die Anstellung des Arbeitnehmers gewesen sei, genüge nicht, um den erforderlichen Bezug zur Berufssphäre herzustellen. Die Bedeutung oder der Inhalt dieser Aussage wird jedoch durch den Sachzusammenhang bestimmt, in dem sie getroffen wurde. Vorstehend wurde dargelegt, dass der Aspekt der Arbeitsplatzsicherung grundsätzlich den für den Werbungskostenabzug erforderlichen beruflichen Veranlassungszusammenhang herstellt. Die Entscheidung des FG München macht jedoch deutlich, dass die Beurteilung anders ausfallen kann, wenn weitere Umstände hinzukommen, die bei wertender Betrachtung für eine Verneinung des beruflichen Zusammenhangs sprechen.

Zu beachten ist in diesem Kontext, dass die Beurteilung der beruflichen Veranlassung bzw. die diesbezügliche Gesamtwürdigung eine Entscheidung ist, die in erster Linie von der Tatsacheninstanz zu treffen ist. Die Entscheidung der Tatsacheninstanz ist revisionsrechtlich bindend (§ 118 Abs. 2 FGO), wenn die Tatsachenwürdigung verfahrensrechtlich ordnungsgemäß durchgeführt wird und die Würdigung nicht gegen Denkgesetze verstößt oder Erfahrungssätze verletzt.³⁰ In diesem Fall ist der BFH unabhängig davon, ob beruflicher Veranlassungszusammenhang beim Beteiligungserwerb bestand oder nicht, an die Feststellungen der Tatsacheninstanz gebunden.

5. Zusammenfassung

Nach der jüngeren BFH-Rechtsprechung ist die Frage, ob der Verlust eines Arbeitnehmers aus der Veräußerung einer Beteiligung einen hinreichenden Bezug zur Berufssphäre aufweist und infolgedessen zu Werbungskosten iSd § 19 EStG führt, aufgrund einer Würdigung der Gesamtumstände des Einzelfalles zu entscheiden. Der BFH-Beschluss v. 10.3.2016 stellt insoweit keine Änderung der Rechtsprechung (bzw. der Prüfungsmethode) dar.

25 BFH v. 17.9.2009 – VI R 24/08, BStBl. II 2010, 198 = DStR 2009, 2526 mAnm ge; v. 20.8.2008 – VI B 17/08, BFH/NV 2009, 13 = BeckRS 2008, 25014101; v. 10.11.2005 – VI B 47/05, BFH/NV 2006, 296 = BeckRS 2005, 25009082.

26 ZB BFH v. 25.11.2010 – VI R 34/08, BStBl. II 2012, 24 = DStR 2011, 305 Rn. 20 ff.; v. 7.2.2008 – VI R 75/06, BStBl. II 2010, 48 = DStRE 2008, 467 sub II 1 c; FG Berlin-Brandenburg v. 18.11.2008 – 1 K 6139/05 B, DStRE 2009, 1364. Auch im Urteil v. 7.5.2015 (VI R 55/14, BFH/NV 2015, 1556 = BeckRS 2015, 95567) hebt der BFH die Bedeutung des Aspekts Arbeitsplatzsicherung hervor, selbst dann, wenn es sich beim Arbeitgeber um ein Familienunternehmen handelt und der Arbeitnehmer ein Familienangehöriger ist (die Vorinstanz – FG Berlin Brandenburg v. 4.3.2014 – 6 K 6267/11, BeckRS 2014, 96511 – war insoweit kritischer). In dieser Entscheidung (ebd. Rn. 25) stellt der BFH auch klar, dass es bezüglich der Relation zwischen Verlustrisiko und Gehalt des Arbeitnehmers keine feste Grenze gibt, ab deren Überschreiten der berufliche Veranlassungszusammenhang ausgeschlossen wäre. Die Entscheidung des FG Köln v. 21.10.2015 – 14 K 2767/12, EFG 2016, 469 = BeckRS 2016, 94324 (nrkr, BFH VI R 1/16) betrifft einen Sonderfall: Das vom Arbeitnehmer für den Beteiligungserwerb zur Verfügung gestellte Geld wurde abredewidrig verwendet, so dass der vorgesehene Beteiligungserwerb scheiterte.

27 BFH v. 10.3.2016 – VI B 132/15, BFH/NV 2016, 926 = BeckRS 2016, 94616 Rn. 6.

28 FG v. 20.11.2015 – 8 K 2376/13. Das Urteil ist unveröffentlicht, kann aber beim FG München angefordert werden.

29 Allerdings stimmt die vom FG München gewählte Ausdrucksweise (es könne nicht davon ausgegangen werden, dass der Aktienerwerb „ausschließlich oder zumindest nahezu ausschließlich“ deshalb erfolgt sei, um den Vorstandsposten zu erhalten) nicht völlig mit den Formulierungen bzw. Maßstäben der BFH-Rechtsprechung überein; denn nach der BFH-Rechtsprechung kommt es – wie unter Punkt 2. (bei Fn. 7) dargelegt – auf den engeren und wirtschaftlich vorrangigen Veranlassungszusammenhang an. Ähnlich im Übrigen das Urteil des FG Berlin-Brandenburg v. 18.11.2008 – 1 K 6139/05 B, DStRE 2009, 1364 (Nichtzulassungsbeschwerde zurückgewiesen, BFH v. 29.4.2009 – VI B 126/08, BFH/NV 2009, 1267 = BeckRS 2009, 25015156): Das FG hat aus den gegebenen Umständen gefolgert, dass das Interesse des Arbeitnehmers im Umfeld des damaligen „Neuen Marktes“ in nicht unerheblichem Umfang auch auf Wertsteigerungen der Aktien gerichtet war.

30 ZB BFH v. 10.4.2014 – VI R 57/13, BStBl. II 2014, 850 = DStR 2014, 1658 Rn. 25; v. 29.4.2009 – VI B 126/08, BFH/NV 2009, 1267 = BeckRS 2009, 25015156.

RECHTSPRECHUNG

Ob Beteiligungsverluste beruflich veranlasst sind, hat die Tatsacheninstanz zu entscheiden; der BFH ist an diese Entscheidung gebunden, sofern die Tatsachenwürdigung verfahrensrechtlich ordnungsgemäß durchgeführt wurde und die Würdigung nicht gegen Denkgesetze verstößt oder Erfahrungssätze verletzt.

Der BFH trifft im Beschluss v. 10.3.2016 zwar die Aussage, allein der Umstand, dass der Erwerb der Beteiligung Voraussetzung für die Anstellung des Klägers gewesen sei, genüge nicht zur Herstellung des erforderlichen Bezugs des Beteiligungsverlusts zur Berufssphäre des Klägers.³¹ Diese Aussage des BFH ist jedoch vor dem Hintergrund der Argumentation der Vorinstanz zu sehen, die das Vorliegen spekulativer Aktienerwerbsgründe ausführlich dargelegt und begründet hat.

31 BFH v. 10.3.2016 – VI B 132/15, BFH/NV 2016, 926 = BeckRS 2016, 94616 Rn. 6.

Die Aussage des BFH ist somit – unter Einbeziehung anderer BFH-Entscheidungen³² – dahin gehend zu verstehen, dass der Aspekt der Arbeitsplatzsicherung den für den Werbungskostenabzug erforderlichen Veranlassungszusammenhang zu den Lohneinkünften herstellt, sofern nicht weitere Umstände vorliegen, die bei wertender Betrachtung zur Verneinung des beruflichen Veranlassungszusammenhangs führen. Bei entsprechend gelagerten Sachverhalten den Werbungskostenabzug von Beteiligungsverlusten im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) zu bejahen, steht somit völlig im Einklang mit der BFH-Rechtsprechung und insbesondere auch mit dem BFH-Beschluss v. 10.3.2016. Der Tatsachenwürdigung des FG kommt in der Regel die entscheidende Bedeutung zu.

32 S. Fn. 26.

RECHTSPRECHUNG

Einkommensteuer

Vom Arbeitnehmer getragene Kraftstoffkosten mindern geldwerten Vorteil bei Anwendung der 1 %-Regelung

EStG § 19 Abs. 1 S. 1, § 8 Abs. 2 S. 2 iVm § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2

1. Leistet der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für die außerdienstliche Nutzung, dh für die Nutzung zu privaten Fahrten und zu Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte, eines betrieblichen Kfz ein Nutzungsentgelt, mindert dies den Wert des geldwerten Vorteils aus der Nutzungsüberlassung (Anschluss an Senatsurteil v. 7.11.2006 – VI R 95/04, BFHE 215, 252, BStBl. II 2007, 269 = DStR 2007, 104).

2. Nichts anderes gilt, wenn der Arbeitnehmer im Rahmen der privaten Nutzung einzelne (individuelle) Kosten (hier: Kraftstoffkosten) des betrieblichen Pkw trägt. Der Umstand, dass der geldwerte Vorteil aus der Kfz-Überlassung nach der 1 %-Regelung ermittelt worden ist, steht dem nicht entgegen.

3. Eine vorteilsmindernde Berücksichtigung der für den betrieblichen Pkw getragenen Aufwendungen beim Arbeitnehmer kommt allerdings nur in Betracht, wenn er den geltend gemachten Aufwand im Einzelnen umfassend darlegt und belastbar nachweist.

BFH, Urt. v. 30.11.2016 – VI R 2/15

Vorinstanz: FG Düsseldorf v. 4.12.2014 – 12 K 1073/14 E, EFG 2015, 466 = DStRE 2015, 777

Tenor:

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des FG Düsseldorf v. 4.12.2014 – 12 K 1073/14 E, DStRE 2015, 777 wird

als unbegründet zurückgewiesen. Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Sachverhalt:

1 I. Streitig ist, ob bei der Versteuerung des geldwerten Vorteils für die Privatnutzung eines Firmenwagens nach der 1 %-Regelung die vom Arbeitnehmer selbst getragenen Kraftstoffkosten steuerlich zu berücksichtigen sind.

2 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die für das Streitjahr (2012) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wurden. Der Kläger ist im Außendienst nichtselbständig tätig. Im Streitjahr überließ ihm sein Arbeitgeber ein betriebliches Kfz (Bruttolistenpreis 52.300 €) zur dienstlichen und privaten Nutzung. Sämtliche Kraftstoffkosten und damit auch den auf die beruflichen Fahrten entfallenden Anteil trug der Kläger. Er wandte hierfür insgesamt einen Betrag von 5.599 € auf. Die übrigen Pkw-Kosten übernahm der Arbeitgeber. Im Rahmen des Lohnsteuerabzugs ermittelte der Arbeitgeber den geldwerten Vorteil aus der Kfz-Überlassung nach § 8 Abs. 2 S. 2 EStG iVm § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG mit 523 € monatlich; einen geldwerten Vorteil nach § 8 Abs. 2 S. 3 EStG erfasste er mangels einer regelmäßigen Arbeitsstätte nicht.

3 Im Rahmen der Einkommensteuererklärung begehrte der Kläger, den geldwerten Vorteil nach der Fahrtenbuchmethode zu bemessen. Darüber hinaus beantragte er, die von ihm im Streitjahr getragenen Kraftstoffkosten iHv 5.599 € als Werbungskosten zu berücksichtigen.

4 Im Einkommensteuerbescheid für 2012 versagte der Beklagte und Revisionskläger (das FA) die Bewertung des streitigen geldwerten Vorteils nach der Fahrtenbuchmethode, weil das vom Kläger geführte Fahrtenbuch nicht ordnungsgemäß sei. Zudem seien die vom Kläger verausgabten Kraftstoffkosten steuerlich nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen. Nach der Rechtsprechung des BFH komme ein Werbungskostenabzug einzelner vom Arbeitnehmer selbst getragener Kfz-Kosten nicht in Betracht, wenn der Nutzungsvorteil nach der 1 %-Regelung ermittelt werde.