

Urteil vom 28. Januar 2026, X R 21/23

Betriebsausgaben und Zwangsaufwendungen

ECLI:DE:BFH:2026:U.280126.XR21.23.0

BFH X. Senat

EStG § 4 Abs 4, EStG § 12 Nr 1 S 2, AO § 162 Abs 2 S 2, AO § 90, EStG § 4 Abs 4, EStG § 12 Nr 1 S 2, EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , AO § 40

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 15. Dezember 2021, Az: 2 K 772/14

Leitsätze

1. Bei Verlusten, die durch Straftaten verursacht werden, muss objektiv zweifelsfrei feststehen, dass das auslösende Moment für die in Frage stehende Wertabgabe im betrieblichen und nicht im privaten Bereich liegt.
2. Allein der Umstand, dass ein Vermögensverlust durch einen Angehörigen verursacht wurde, schließt die betriebliche Veranlassung nicht zwingend aus. In derartigen Fällen bedarf der objektive, tatsächliche oder wirtschaftliche Zusammenhang mit dem Betrieb zur Abgrenzung von den nicht abziehbaren Kosten der privaten Lebensführung jedoch einer besonders sorgfältigen Prüfung.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 15.12.2021 - 2 K 772/14 aufgehoben.

Die Sache wird an das Sächsische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betrieb in den Streitjahren 2008 und 2009 als Einzelunternehmer einen Sicherheitsdienst. Seinen Gewinn ermittelte er durch Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Er erbrachte unter anderem Bewachungsleistungen für Veranstaltungen, die in der Republik Österreich (Österreich) stattfanden, und wurde insoweit im Auftrag der österreichischen S Ges.m.b.H. (S) tätig. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) setzte die Einkommensteuer für die Streitjahre zunächst mit Bescheiden unter Nachprüfungsvorbehalt im Wesentlichen erklärungsgemäß fest.
- 2 Nach einer Außenprüfung erkannte das FA Betriebsausgaben in Höhe von 380.000 € im Jahre 2008 und von 205.000 € im Jahre 2009 nicht mehr an. Für diese Beträge existieren Rechnungen der in Wien ansässigen C GmbH (C), die an den Kläger adressiert sind. Die auf den 10.07.2008 datierende Rechnung über 380.000 € weist als Leistungsgegenstand "Übernachtung - ..." aus, schlüsselt Personen und Tage auf und enthält einen handschriftlichen Quittungsvermerk ebenfalls vom 10.07.2008. Wegen dieser Rechnung hatte das Prüfungsfinanzamt ein Auskunftersuchen an das österreichische Bundesministerium für Finanzen gerichtet. Anlässlich seiner Vernehmung hatte der Geschäftsführer der C, A, der österreichischen Behörde von sich aus eine weitere Rechnung vom 21.12.2009 über 205.000 € vorgelegt und erklärt, es handele sich bei beiden Rechnungen um Scheinrechnungen. Die angegebenen Leistungen seien nicht erbracht worden. Der Bruder des Klägers (B) sei mit der Bitte an ihn herangetreten, solche Rechnungen auszustellen. Dafür habe er, A, insgesamt 32.000 € erhalten.
- 3 Für den Vertrag mit der S über die von dem Kläger zu erbringenden Bewachungsleistungen, der der Rechnung vom

10.07.2008 zugrunde gelegen haben soll, wurden im Laufe des Verfahrens mehrere Versionen vorgelegt. Zwei Versionen, vom 08.05.2008 und vom 16.05.2008, waren unterzeichnet, eine dritte Version war es nicht. Alle Versionen enthielten unterschiedliche Regelungen darüber, welche der Vertragsparteien welche für die mit der Personalgestellung verbundenen Kosten für Anreise et cetera, insbesondere die Unterbringung, zu tragen hatte. Ein der Rechnung vom 21.12.2009 zugrunde liegender Vertrag ist nicht aktenkundig. Von dieser Rechnung existieren zwei Versionen. Eine Version enthält als Leistungsgegenstand nur "Handelsprovision Vertrag", während die andere Version diesen näher aufschlüsselt und auch einen handschriftlichen Quittungsvermerk vom 29.12.2009 enthält.

- 4 Der Kläger gab an, B, der für ihn in Österreich gehandelt habe, habe ihm suggeriert, den beiden Rechnungen aus den Jahren 2008 und 2009 hätten tatsächliche Leistungen der C zugrunde gelegen. Er habe das Geld B gegeben, der es seinerseits entweder an die C geleistet oder unterschlagen habe. Er selbst habe jedenfalls kurz vor dem 10.07.2008 insgesamt 300.000 € in die Kasse eingelegt. Für die Begleichung der Rechnung aus 2009 habe er von B ein Darlehen über 180.000 € erhalten und noch 25.000 € hinzugegeben.
- 5 In der Annahme, der Kläger habe 2008 über flüssige Mittel von 380.000 € verfügt, setzte das FA überdies im Wege der Schätzung für das Jahr 2008 Einkünfte aus Kapitalvermögen an.
- 6 Die nach Zurückweisung der Einsprüche erhobene Klage hatte lediglich in Bezug auf die Schätzung der Einkünfte aus Kapitalvermögen Erfolg. Im Übrigen wies das Finanzgericht (FG) die Klage ab (Entscheidungen der Finanzgerichte 2024, 1119). Es kam zu dem Ergebnis, dass sich das Bestehen einer vertraglichen Verpflichtung des Klägers zur Zahlung von Übernachtungskosten in Höhe von 380.000 € nicht zur Überzeugung des Gerichts habe feststellen lassen. Es sei nicht auszuschließen, dass der Kläger von der Geltung der Vertragsversion vom 08.05.2008 ausgegangen sei, die ihm B vorlegte und bei der er die Übernachtungskosten habe tragen müssen, hingegen die S von der Geltung der Vertragsversion vom 16.05.2008, wonach sie die Übernachtungskosten habe tragen müssen, und deshalb die Kosten der Übernachtung übernommen habe. Ebenso fehle ein Nachweis für eine der Zahlung im Jahre 2009 zugrunde liegende Provisionsvereinbarung.
- 7 Eine Berücksichtigung der beiden Zahlungen als Betriebsausgabe komme aber auch unter dem Aspekt etwaigen betrügerischen Handelns eines Angestellten, hier des B, nicht in Frage. Es stehe nicht einwandfrei fest, dass das auslösende Moment für die Minderung des Betriebsvermögens ausschließlich im betrieblichen Bereich gelegen habe. Zwar habe B den Kläger unter Vorlage der Vertragsversion vom 08.05.2008 zur Zahlung des Betrages in Höhe von 380.000 € veranlasst. Dies sei B jedoch nur gelungen, weil der Kläger ihm als Bruder vertraut und seine Kontrollbefugnis deshalb nicht ausgeübt habe. Einem anderen Mitarbeiter, der ihm nicht persönlich nahegestanden hätte, hätte der Kläger nicht ungeprüft einen solchen Geldbetrag übergeben, ohne dass dieser hätte darlegen müssen, welche weiteren Vereinbarungen er zur Übernachtung getroffen habe. Der Kläger habe an die S Rechnungen gestellt, denen zufolge 351 Personen eingesetzt worden seien. Also hätte ihm klar sein müssen, dass Übernachtungskosten für 450 Personen von ihm nicht zu tragen gewesen seien. Ein ordnungsgemäßer Kaufmann hätte daher die ihm vorgelegten Rechnungen zumindest auf Plausibilität geprüft. Entsprechendes gelte für die Zahlung aus dem Jahr 2009.
- 8 Im Rahmen der Revision macht der Kläger die Verletzung materiellen Rechts und Verfahrensmängel geltend.
- 9 Es stelle einen Verstoß gegen §§ 133, 157, 154 des Bürgerlichen Gesetzbuchs dar, wenn das FG davon ausgehe, der Kläger habe die Vertragsversion vom 08.05.2008, die S hingegen die Vertragsversion vom 16.05.2008 durchgeführt. Es könnten nicht zwei verschiedene Vertragsversionen gleichzeitig gültig sein. Im Falle eines Dissenses wäre der Vertrag nichtig. Ohne vertragliche Regelung hätte der Kläger als Auftragnehmer aber die Kosten für die Mitarbeiter tragen müssen. Zudem habe das FG die höchstrichterlichen Grundsätze zur Geltendmachung von Betriebsausgaben im Falle von Veruntreuung, Untreue und Diebstahl verkannt. Auslösendes Moment für die Zahlung im Jahre 2008 seien die aufgrund der vorgelegten Rechnung aus Sicht des Klägers zu zahlenden Übernachtungskosten gewesen. Er habe B das Bargeld übergeben, damit dieser für ihn die betrieblichen Verbindlichkeiten begleiche. Falls sich B die Gelder in krimineller Weise angeeignet haben sollte, sei der Betriebsausgabenabzug wegen schädigenden Handelns eines Mitarbeiters anzuerkennen. Es entspreche nicht dem Verhandlungsergebnis und treffe auch nicht zu, dass der Kläger nur dem B vertraut und das Geld einem anderen Mitarbeiter nicht ungeprüft übergeben hätte; er hätte es seiner Mitarbeiterin ebenfalls ausgehändigt. Das FG überdehne die Anforderungen an die Überwachungspflichten und habe auch die vorliegenden Beweismittel in erheblich fehlerhafter Weise gewichtet und gewürdigt. Barzahlungen seien branchenüblich gewesen. Anderen Angestellten hätte er einen solchen Betrag deshalb ebenfalls im Vertrauen auf ihr redliches Verhalten übergeben.

- 10 Die Zahlung im Streitjahr 2009 habe der Kläger geleistet, weil die C Aufträge für Sicherungstätigkeiten im ...bau

vermittelt habe. Er sei davon ausgegangen und habe sich wiederum darauf verlassen, B werde das Geld umgehend an die C übergeben.

- 11 Die Aussageverweigerung des B habe das FG unzulässig zu Lasten des Klägers gewürdigt. Nach allem habe es die an die C geleisteten Zahlungen zu Unrecht nicht berücksichtigt. Gegebenenfalls sei deren Höhe zu schätzen gewesen. Zumindest die von B tatsächlich ausgekehrten 32.000 € seien als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Nicht nur insoweit enthalte das Urteil grobe Begründungsmängel. Daneben liege in Bezug auf die vom FG als relevant angesehenen besonderen Überwachungspflichten eine Gehörsverletzung des Klägers vor, da das FG solche Pflichten im Rahmen des Verfahrens nicht thematisiert habe. Auch hätte das FG seine Mitarbeiterin, die auch heute noch im Unternehmen des Klägers arbeite, als Zeugin befragen können.
- 12 Der Kläger beantragt sinngemäß,
das FG-Urteil und die Einspruchsentscheidungen vom 23.04.2014 aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide vom 17.10.2012 für 2008 und vom 19.03.2012 für 2009 dahingehend zu ändern, dass für 2008 weitere Betriebsausgaben in Höhe von 380.000 € und für 2009 weitere Betriebsausgaben in Höhe von 205.000 € im Rahmen der gewerblichen Tätigkeit des Klägers berücksichtigt werden.
- 13 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 14 Das FG sei rechtsfehlerfrei zu dem Ergebnis gelangt, dass für den Kläger keine rechtliche Verpflichtung zu den streitigen Zahlungen bestanden hätte. Die Zahlungen seien auch nicht unter dem Gesichtspunkt schädigenden Mitarbeiterverhaltens eindeutig betrieblich veranlasst gewesen. Der Kläger hätte B besser überwachen und ihn näher zu dem Umfang der Aufwendungen befragen müssen, zumal im Streitjahr 2009 die Zahlung immerhin 20 % der Einnahmen dieses Jahres entspreche und der Kläger sich auch nicht erkundigt habe, woher das angeblich bei B geliehene Geld stamme, immerhin 90 % der Gesamtsumme. Für die möglicherweise tatsächlich ausgekehrten 32.000 € sei keinerlei betriebliche Veranlassung zu erkennen.
- 15 Die beanstandeten Verfahrensfehler seien dem FG nicht unterlaufen.

Entscheidungsgründe

II.

- 16 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur erneuten Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat den Betriebsausgabenabzug der streitgegenständlichen Zahlungen unter dem Gesichtspunkt vertraglicher Verpflichtung (unten 1.) in einer den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Weise verneint (unten 2.). Ob der Abzug nach den Grundsätzen für den Abzug von Zwangsaufwendungen in Betracht kommt (unten 3.), vermag der Senat auf Grundlage der Feststellungen des FG nicht abschließend zu beurteilen (unten 4.).
- 17 1. Bei der Ermittlung der Einkünfte sind Aufwendungen als Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 EStG abzuziehen, wenn sie durch die Einkünfteerzielung veranlasst sind.
- 18 a) Eine solche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen mit der Einkünfteerzielung objektiv zusammenhängen und ihr subjektiv zu dienen bestimmt sind, das heißt, sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer der Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes stehen. Ob und inwieweit dies der Fall ist, hängt von den Gründen ab, aus denen der Steuerpflichtige die Aufwendungen vornimmt. Die Gründe bilden das "auslösende Moment", das den Steuerpflichtigen bewogen hat, die Kosten zu tragen (ständige Rechtsprechung, vgl. nur Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21.09.2009 - GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672, unter C.III.1.a und C.III.2.; ebenso BFH-Urteil vom 27.11.2024 - IV R 25/22, BFHE 286, 484, BStBl II 2025, 184, Rz 34).
- 19 Für den Betriebsausgabenabzug vertraglich vereinbarter Leistungen ist unerheblich, wenn die bei Vertragsschluss auf der anderen Seite handelnden Personen betrügerisch agieren, da ein geheimer Vorbehalt die zivilrechtliche Wirksamkeit des Vertrags nicht berührt (vgl. insoweit Senatsurteil vom 07.02.2018 - X R 10/16, BFHE 260, 490, BStBl II 2018, 630, Rz 32).

- 20 b) Die betriebliche Veranlassung von Aufwendungen muss zur Überzeugung des Gerichts feststehen. Zweifel gehen zu Lasten des Steuerpflichtigen.
- 21 aa) Macht der Steuerpflichtige betrieblichen Aufwand geltend, ist er --unbeschadet der Amtsaufklärungspflichten aus § 76 Abs. 1 FGO-- in vollem Umfang darlegungs- und beweisbelastet (subjektive Feststellungslast). Damit korrespondierend darf das FG bei seiner Urteilsfindung nur dann von einer betrieblichen Veranlassung des streitigen Aufwands ausgehen, wenn es hiervon die volle richterliche Überzeugung gewonnen hat. Ernstliche oder nicht überwindbare Zweifel (sogenanntes non liquet) wirken sich zu Lasten des Steuerpflichtigen aus (objektive Feststellungslast, vgl. Senatsurteil vom 19.08.2015 - X R 30/12, BFH/NV 2016, 203, Rz 29, m.w.N.). Steht zwar fest, dass dem Steuerpflichtigen dem Grunde nach Betriebsausgaben entstanden sein müssen, ist deren Höhe aber nicht nachgewiesen, ist gemäß § 162 Abs. 2 Satz 2 der Abgabenordnung (AO) zu schätzen (vgl. Senatsbeschluss vom 21.04.2005 - X B 115/04).
- 22 bb) Der Steuerpflichtige trägt die Feststellungslast für die betriebliche Veranlassung einer Zahlung, wenn in Frage steht, ob der Zahlung eine Scheinrechnung zugrunde liegt und weder nachgewiesen werden kann, dass Aussteller der Rechnung und Empfänger der Zahlung nicht der Leistungserbringer war, noch dies auszuschließen ist (vgl. Senatsbeschluss vom 21.04.2005 - X B 115/04, m.w.N.). Ist bei der Ermittlung von als Betriebsausgaben geltend gemachten Kosten zudem eine Abgrenzung betrieblicher Aufwendungen von privaten Aufwendungen erforderlich, trifft den Steuerpflichtigen eine gegenüber den Anforderungen des § 90 AO erhöhte Mitwirkungspflicht bei der Bestimmung des betrieblichen Aufwandsanteils (so schon Senatsurteil vom 16.05.2001 - X R 16/98, BFH/NV 2001, 1262, unter II.2.c, m.w.N.).
- 23 2. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze hat das FG den von ihm festgestellten Sachverhalt ausgehend von den unterschiedlichen Vertrags- beziehungsweise Rechnungsversionen und den Aussagen verschiedener Zeugen dahingehend gewürdigt, dass eine vertragliche Verpflichtung des Klägers gegenüber der S oder der C weder in Bezug auf die B im Streitjahr 2008 übergebenen 380.000 € noch in Bezug auf die im Streitjahr 2009 übergebenen 205.000 € zweifelsfrei nachgewiesen werden konnte. Diese Würdigung ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden und bindet deshalb den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO.
- 24 a) Soweit der Kläger beanstandet, das FG habe aus dem Dissens zwischen dem Kläger und der S über den wesentlichen Vertragsinhalt rechtsfehlerhafte Schlussfolgerungen gezogen, verkennt er, dass das FG diesen Dissens lediglich als Möglichkeit in den Raum gestellt und seine Entscheidung auf die Unaufklärbarkeit des Sachverhalts zu Lasten des feststellungsbelasteten Klägers gestützt hat. Es liegt insbesondere nicht die Konstellation des betrügerischen Vertragspartners vor, der die Wirksamkeit des Vertrags unberührt lässt. Auch der Kläger macht nicht geltend, von der S oder der C, sondern von B hintergangen worden zu sein.
- 25 b) Kommt die Zuordnung der geltend gemachten Aufwendungen zu dem betrieblichen Bereich jedenfalls auf vertraglicher Grundlage schon dem Grunde nach nicht in Betracht, scheidet insoweit auch eine Schätzung von Betriebsausgaben gemäß § 162 Abs. 2 Satz 2 AO der Höhe nach aus.
- 26 3. Da der Betriebsausgabenabzug jedoch keinen Leistungserfolg voraussetzt (unten a), können auch Verluste, die dem Steuerpflichtigen aufgrund Diebstahls, Unterschlagung oder Untreue entstanden sind, Betriebsausgaben sein (unten b). Liegt die Ursache für den Vermögensverlust in der privaten Lebensführung, ist der Abzug ausgeschlossen, was indes nicht schon deshalb der Fall sein muss, weil ein Angehöriger des Steuerpflichtigen den Verlust herbeigeführt hat (unten c). Ein Verschulden des Steuerpflichtigen steht einer betrieblichen Veranlassung nicht entgegen (unten d).
- 27 a) Der Betriebsausgabenabzug setzt nicht ausnahmslos voraus, dass den entsprechenden Aufwendungen ein nachgewiesener Leistungserfolg gegenübersteht. Vielmehr kann die steuerliche Abzugsfähigkeit auch darauf beruhen, dass der Steuerpflichtige Zahlungen in der Annahme leistet, sie würden den beabsichtigten oder vertraglich ausbedungenen Erfolg herbeiführen. Als Korrektiv ist zusätzlich nur zu prüfen, ob die Aufwendungen auch bei einer abstrakt-objektiven Betrachtungsweise zur Förderung des Betriebs geeignet sind (Senatsurteil vom 17.11.2015 - X R 3/14, BFH/NV 2016, 922, Rz 21).
- 28 b) Ferner können Aufwendungen auch abziehbar sein, wenn sie überhaupt nicht willentlich getätigt worden sind. Wertabgaben, die den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen (sogenannte Zwangsaufwendungen), können Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG sein. Bei Verlusten, die durch Straftaten verursacht werden, muss objektiv einwandfrei feststehen, dass das auslösende Moment für die in Frage stehende Wertabgabe im betrieblichen und nicht im privaten Bereich liegt (vgl. BFH-Urteil vom 22.10.1991 - VIII R 64/86, BFH/NV 1992, 449,

unter II.3.a aa, m.w.N., und Senatsurteil vom 16.11.2005 - X R 48/03, BFH/NV 2006, 534, unter II.2.a). Die Feststellungslast trägt nach allgemeinen Grundsätzen auch insoweit der Steuerpflichtige.

- 29** Besteht Gewinnerzielungsabsicht, kann der Steuerpflichtige (vgl. dazu Senatsurteil vom 29.03.2000 - X R 99/95, BFH/NV 2000, 1188, unter II.1., m.w.N.) Verluste, die ihm aufgrund Diebstahls, Unterschlagung oder Untreue entstanden sind, als Betriebsausgaben im Zusammenhang mit Gewinneinkünften geltend machen, wenn das schadenstiftende Ereignis entweder dem betrieblichen Bereich entstammt (unten aa) oder die von der Straftat betroffenen Gegenstände oder Geldbeträge zur künftigen betrieblichen Verwendung bestimmt waren (unten bb).
- 30** aa) Entsteht das schadenstiftende Ereignis dem betrieblichen Bereich, etwa im Falle eines Gelddiebstahls durch Betriebsangehörige, kommt es nicht darauf an, ob die entwendeten Gelder zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen des Betriebsinhabers gehört haben und ob sie innerhalb einer geschlossenen Kassenführung erfasst wurden (vgl. BFH-Urteile vom 06.05.1976 - IV R 79/73, BFHE 119, 156, BStBl II 1976, 560, unter 2., und vom 28.11.1991 - XI R 35/89, BFHE 166, 260, BStBl II 1992, 343, unter II.1.).
- 31** bb) Auch wenn das schadenstiftende Ereignis nicht dem Betrieb zuzurechnen ist, können Schäden am Betriebsvermögen zu Betriebsausgaben führen. Die betriebliche Veranlassung wird in diesem Falle durch die Zweckbestimmung der betroffenen Wirtschaftsgüter hergestellt. Das gilt auch bei einem Steuerpflichtigen, der seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, denn auch dieser kann über Betriebsvermögen verfügen. Ist der Schaden, namentlich durch Diebstahl, an einem Bargeldbestand eingetreten, der betrieblichen oder privaten Zwecken dienen kann, kann der betriebliche Zusammenhang durch eine geschlossene Kassenführung und eine klare Trennung zwischen betrieblichen und privaten Geldzugängen dargetan werden. Ob entwendetes Geld dem Betriebsvermögen zuzuordnen war, kann aber auch unter Einbeziehung weiterer Anhaltspunkte geprüft werden; hierbei kann die Aufbewahrung des Geldes im betrieblichen Bereich oder die Bereithaltung eines abgezählten Betrages zur Begleichung einer betrieblichen Verbindlichkeit berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 28.11.1991 - XI R 35/89, BFHE 166, 260, BStBl II 1992, 343, unter II.1.; ähnlich Senatsbeschluss vom 12.12.2001 - X R 65/98). Jedenfalls muss die Zweckbestimmung der betroffenen Wirtschaftsgüter zu betrieblichen Zwecken objektiv nachvollziehbar sein.
- 32** c) Da bei Zwangsaufwendungen mehrere Ursachen für die Entstehung des Aufwands beziehungsweise Vermögensverlusts in Betracht kommen können und eine willentliche Beziehung des Steuerpflichtigen zur Wertabgabe typischerweise fehlt, bedarf deren objektiver, tatsächlicher oder wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Betrieb zur Abgrenzung von den nicht abziehbaren Kosten der privaten Lebensführung (§ 12 Nr. 1 Satz 2 EStG) besonders sorgfältiger Prüfung (Senatsurteil vom 16.11.2005 - X R 48/03, BFH/NV 2006, 534, unter II.2.a).
- 33** aa) Dies gilt vor allem dann, wenn private auslösende Momente mit den betrieblichen Momenten eng verwoben sind oder diese einander überlagern, etwa dann, wenn Vermögensverluste durch Angehörige herbeigeführt werden (Senatsurteil vom 16.11.2005 - X R 48/03, BFH/NV 2006, 534, unter II.2.a, zu Untreuehandlungen eines Sohnes). Ergibt diese Prüfung, dass die Aufwendungen nicht oder in nur unbedeutendem Maße auf privaten, der Lebensführung des Steuerpflichtigen zuzurechnenden Umständen beruhen, so sind sie als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anzuerkennen und --vorbehaltlich einer entgegenstehenden gesetzlichen Regelung-- abziehbar. Andernfalls sind die zu § 12 EStG entwickelten Grundsätze zu berücksichtigen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 04.07.1990 - GrS 2-3/88, BFHE 161, 290, BStBl II 1990, 817, unter C.II.2.b bb).
- 34** bb) Entsprechend ist im Rahmen der in einem solchen Fall erforderlich wertenden Betrachtung eine Gesamtschau der privaten und betrieblichen Momente vorzunehmen, um die Ursache (das "auslösende Moment") festzustellen. Dabei kann bei schädigendem Verhalten durch Angestellte nicht allein darauf abgestellt werden, ob die unerlaubte Handlung von einem nahen Angehörigen vorgenommen wird. Vielmehr ist gegebenenfalls zu prüfen, ob und unter welchen Bedingungen auch ein fremder Angestellter denselben Schaden hätte zufügen können (vgl. Senatsurteil vom 16.11.2005 - X R 48/03, BFH/NV 2006, 534, unter II.2.b, zu einer unentgeltlichen Betriebsübertragung). Dabei kann eine Rolle spielen, ob ein innerbetriebliches Kontrollsystem existiert, ob es branchenspezifische Gepflogenheiten gibt und ob das besondere Vertrauensverhältnis allein auf der privaten Beziehung oder auf Umständen gründet, die auch außerhalb eines Verwandtschaftsverhältnisses denkbar sind.
- 35** d) Ein Verschulden des Steuerpflichtigen --auch in Gestalt eines strafbaren, ordnungswidrigen oder "unmoralischen" Verhaltens-- steht der betrieblichen Veranlassung von Aufwendungen wegen der Wertneutralität der Besteuerung und des Leistungsfähigkeitsprinzips grundsätzlich nicht entgegen. Dies folgt bereits aus § 40 AO. Etwas anderes gilt nur, wenn das schuldhaftes Fehlverhalten die betriebliche Veranlassung im Sinne eines "privaten Motivs" überlagert.

Ist der Steuerpflichtige selbst Opfer einer Vorsatztat, schließt eigene Fahrlässigkeit, auch Leichtfertigkeit, die betriebliche Veranlassung nicht aus (vgl. Senatsurteil vom 17.11.2015 - X R 3/14, BFH/NV 2016, 922, Rz 20, 23).

- 36** 4. Das FG ist hinsichtlich der Frage der Zwangsaufwendungen von abweichenden Rechtsgrundsätzen ausgegangen, so dass das Ergebnis seiner Würdigung den Senat schon deshalb nicht zu binden vermag. Die Feststellungen des FG ermöglichen es dem Senat nicht, selbst zu beurteilen, ob die Voraussetzungen des Betriebsausgabenabzugs vorlagen. Das FG hat daher auf Grundlage der unter II.3. dargestellten Grundsätze eine neue Gesamtwürdigung vorzunehmen, für die auch die Heranziehung weiterer, noch nicht aufgeklärter Sachverhaltsmerkmale in Betracht kommt.
- 37** a) Zwar obliegt die Würdigung des Veranlassungszusammenhangs dem Tatrichter; sie ist revisionsrechtlich jedoch daraufhin überprüfbar, ob alle bedeutsamen Umstände zutreffend erfasst worden sind und das allgemeine Erfahrungswissen berücksichtigt worden ist (so schon Senatsurteil vom 09.08.1989 - X R 130/87, BFHE 158, 80, BStBl II 1989, 901, unter 3.). Soweit das FG Wertungen vornimmt, hat es diese durch entsprechend konkrete Tatsachenfeststellungen zu untermauern. Vermutungen entsprechen hingegen den Anforderungen des § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO, der eine "Überzeugung" des Gerichts verlangt, nicht und stellen auch keine tatsächlichen Feststellungen im Sinne des § 118 Abs. 2 FGO dar, so dass die Bindungswirkung nach der letztgenannten Norm entfällt (Senatsurteil vom 17.06.2020 - X R 15/18, BFHE 269, 330, BStBl II 2021, 157, Rz 26, 36).
- 38** b) Bereits die noch zugunsten des Klägers wirkenden Annahmen des FG, der Kläger habe die behaupteten Barzahlungen an B in Höhe von 380.000 € sowie von 205.000 € geleistet, stellen Vermutungen in diesem Sinne dar.
- 39** aa) Das FG nimmt Bezug auf das undatierte Schreiben des Klägers an den Rechtsanwalt, in dem der Kläger diese Barzahlungen behauptet hat. Darüber hinaus schildert es den Vortrag des Klägers zu den Zahlungen am 28.06.2008/09.07.2008 und am 10.07.2008, ausgehend von den Kontoblättern des Einzelunternehmens. Ferner finden sich Ausführungen zur Zahlung der 380.000 € in der Wiedergabe der Aussagen eines Zeugen. Das FG geht im Zusammenhang mit der Schätzung der Einkünfte aus Kapitalvermögen davon aus, der Kläger habe über einen Kapitalstamm in Höhe von 380.000 € verfügt.
- 40** bb) Gleichwohl war der Schluss, der Kläger habe B tatsächlich diese Mittel ausgehändigt, nicht zulässig, ohne Überlegungen zu der Glaubhaftigkeit des Klägervortrags anzustellen. Nachdem das FG in wesentlichen Aspekten den Angaben des Klägers keinen Glauben geschenkt hat, konnte es nicht darauf verzichten, sich auch hinsichtlich der Zahlungsvorgänge selbst mit der Glaubwürdigkeit des Klägers auseinanderzusetzen. Insbesondere die für das Streitjahr 2009 behauptete Zahlung muss aufgrund des ungewöhnlichen Geschehensablaufs --der Kläger will sich 180.000 € bei B geliehen und diese dann für nur wenige Tage in die Kasse eingelegt haben, um ihm dasselbe Geld anschließend wieder auszuhändigen-- zweifelsfrei feststehen.
- 41** c) Der Senat kann weder feststellen noch ausschließen, dass die streitigen Zahlungen, soweit sie geleistet wurden, auf einem dem betrieblichen Bereich entstammenden schadenstiftenden Ereignis beruhen (s. oben, II.3.b aa), namentlich darin, dass B dem Kläger vorgespiegelt hat, es bestünden vertragliche Verpflichtungen gegenüber der S und der C, so dass mit den Mitteln ein vertraglicher Leistungszweck verfolgt werden sollte.
- 42** aa) Das FG hat sich maßgebend darauf gestützt, dass der Kläger dem B lediglich aufgrund des Verwandtschaftsverhältnisses Vertrauen entgegengebracht, ihm die Beträge in bar aushändigt und ihn nicht weiter kontrolliert habe. Das sind Vermutungen. Es besteht jedoch kein Erfahrungssatz der Art, dass nur nahen Angehörigen ein solches Vertrauen entgegengebracht werde. Das FG hat deshalb nicht festgestellt, ob ein nicht mit dem Kläger verwandter Angestellter den gleichen Schaden hätte verursachen können. Für die Aufklärung hätte sich die Zeugenvernehmung der Mitarbeiterin des Klägers angeboten, und zwar auch von Amts wegen (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO), da der Kläger bereits im Klageverfahren vorgetragen hat, er hätte ihr Barmittel in der streitigen Größenordnung in gleicher Weise anvertraut.
- 43** bb) Der Kläger trägt jedoch die Feststellungslast für diejenigen Umstände, die das auslösende Moment der behaupteten Barzahlungen als betrieblich qualifizieren können. Hinweise auf Buchführungsunterlagen hätte er zu konkretisieren. Insbesondere betrifft das jedoch die behauptete Branchenüblichkeit von Barzahlungen im Sicherheitsgewerbe. Das gilt erst recht angesichts der Höhe der behaupteten Bargeschäfte.
- 44** cc) Schließlich muss sich das FG eine Überzeugung davon verschaffen, dass ein etwaiges Mitverschulden des Klägers die betriebliche Veranlassung nicht überlagert. Das betrifft insbesondere die Behauptung des Klägers, er habe von der Erstellung von Scheinrechnungen und den (etwaigen) Plänen des B zur tatsächlichen Verwendung des

Geldes nichts gewusst, sondern sei selbst das Opfer einer Straftat geworden. Etwaige verbleibende Zweifel müssten sich zu Lasten des Klägers auswirken.

- 45** d) Ebenso wenig kann der Senat feststellen, dass die streitigen Zahlungen, soweit sie geleistet wurden, aus Mitteln bewirkt wurden, die zur künftigen betrieblichen Verwendung bestimmt waren (s. oben, II.3.b bb), mithin dem Betriebsvermögen zuzuordnen waren. Tatsächlich bestehen keine Feststellungen zu der Frage, ob das Postbankkonto, von dem das Geld stammen soll, ein privates oder ein betriebliches Konto war. Der Prüfer des FA muss jedenfalls von einem privaten Konto ausgegangen sein, da er andernfalls den angenommenen Kontobestand nicht zum Anlass hätte nehmen können, Einkünfte aus Kapitalvermögen zu schätzen.
- 46** Der Senat kann an dieser Stelle dahingestellt sein lassen, inwieweit diesem Umstand nach abschließender Beurteilung der Frage, ob die etwaige Unterschlagung oder Veruntreuung durch B ein dem betrieblichen Bereich entstammendes schadenstiftendes Ereignis darstellt, noch eigenständige Bedeutung zukommen mag. Wenn der Kläger dem B das Geld ausgehändigt hat, hat er es jedenfalls zuvor von dem Konto abgehoben, und zwar mit dem Ziel, es dem B auszuhändigen. Falls kein dem betrieblichen Bereich zuzuordnendes schadenstiftendes Ereignis nach Maßgabe von II.4.c festgestellt werden kann, bestünden auch dann Bedenken, den Verlust als Betriebsausgabe zu qualifizieren, wenn das Konto ein betriebliches Konto gewesen wäre, denn dann dürfte es mit der Abhebung in den privaten Bereich überführt worden sein. Falls ein dem betrieblichen Bereich zuzuordnendes schadenstiftendes Ereignis festgestellt werden kann, hätte sich die Frage der Zuordnung des Kontos zum Betriebsvermögen erübrigt. Abgesehen davon würden Mittel, die betrieblichen Zwecken gewidmet sind, mit der Abhebung von einem privaten Konto in den betrieblichen Bereich überführt.
- 47** 5. Für die erneute Würdigung weist der erkennende Senat --ohne Bindungswirkung für das FG nach § 126 Abs. 5 FGO-- auf das Folgende hin:
- 48** a) Der Kläger hat den Geschehensablauf in einer Weise darzulegen, die Zweifeln keinen Raum mehr lässt. Sein Bruttoarbeitslohn als ...leiter soll 56.000 € per annum betragen haben. Auf Grundlage der Betriebseinnahmen und -ausgaben des Einzelunternehmens in den Streitjahren beträgt der vom Kläger behauptete Verlust ein Fünftel der Betriebsausgaben des Streitjahres 2008 und ein Sechstel der Betriebsausgaben des Streitjahres 2009. Das sind sowohl absolut als auch relativ nicht geringe Beträge, die erhebliche Zweifel an dem Vortrag des Klägers schüren, er habe sich um das Engagement in Wien nicht weiter gekümmert und von den Unternehmungen des B nichts gewusst.
- 49** b) Angesichts der in der Revisionsbegründung aufgestellten Behauptung, der Kläger sei im Streitjahr 2008 selbst nur teilweise in die Durchführung des Projekts mit der S eingebunden gewesen, weil er sich in seiner weiteren Tätigkeit als ...leiter eines Maschinenherstellers national und international mit dessen Baustellen befasst habe und dauerhaft abwesend gewesen sei, muss darüber hinaus auch geklärt werden, ob tatsächlich er oder vielmehr B Inhaber des Sicherheitsunternehmens gewesen ist.
- 50** 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de