BFH v. 20.12.2017 - III R 23/15 BStBl 2019 II S. 469

Abzug der Aufwendungen eines nebenberuflich als Sporttrainer tätigen Übungsleiters

Leitsatz

Erzielt ein Sporttrainer, der mit Einkünfteerzielungsabsicht tätig ist, steuerfreie Einnahmen unterhalb des sog. Übungsleiterfreibetrags nach § 3 Nr. 26 EStG, kann er die damit zusammenhängenden Aufwendungen insoweit abziehen, als sie die Einnahmen übersteigen.

Gesetz(e):

EStG § 3 Nr. 26; EStG § 3c;

Instanzenzug:

Thüringer FG vom 30. September 2015 3 K 480/14 (EFG 2015, 2163) BFH - III R 23/15, Verfahrensverlauf

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist im Hauptberuf nichtselbständig tätig. Darüber hinaus bezog sie im Jahr 2012 (Streitjahr) von einem Sportverein Einnahmen von 1.200 € als Übungsleiterin. Im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit hatte die Klägerin Ausgaben in der unstreitigen Höhe von 4.062 €, weit überwiegend für Fahrten mit dem PKW zu Wettbewerben. Den hieraus entstandenen Verlust machte sie in der Einkommensteuererklärung 2012 geltend. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt —FA—) erkannte den Verlust nicht an. Gegen den Einkommensteuerbescheid vom 29. August 2013 wandte sich die Klägerin mit Einspruch, der hinsichtlich der Übungsleitertätigkeit ohne Erfolg blieb.

2 Das Finanzgericht (FG) gab der anschließend erhobenen Klage statt, mit welcher die Klägerin nach dem Wortlaut des Klageantrags begehrte, einen Verlust aus der Übungsleitertätigkeit in Höhe von 1.962 € anzuerkennen (Urteil vom 30. September 2015 3 K 480/14, Entscheidungen der Finanzgerichte —EFG— 2015, 2163). Es war der Ansicht, die Ausgaben seien insoweit abziehbar, als sie den Freibetrag nach § 3 Nr. 26 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Streitjahres 2012 (EStG) überstiegen hätten.

3 Dagegen richtet sich das FA mit seiner Revision, zu deren Begründung es vorträgt, im Streitfall hätten die Einnahmen die Höhe des Übungsleiterfreibetrags nicht überschritten, so dass § 3 Nr. 26 Satz 2 EStG nicht anwendbar sei. Da die Einnahmen in voller Höhe steuerfrei seien, könnten die Ausgaben gemäß § 3c EStG nicht steuermindernd berücksichtigt werden.

4 Das FA beantragt,

das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

5 Die Klägerin beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

6 Sie ist der Ansicht, die Auslegung des § 3 Nr. 26 EStG durch das FA widerspreche der gesetzgeberischen Intention, der zufolge das Ehrenamt gestärkt werden sollte. Blieben Aufwendungen, welche die Höhe des Übungsleiterfreibetrags überschritten, unberücksichtigt, so würden ehrenamtliche Tätigkeiten, bei denen die Ausgaben die Einnahmen überstiegen, nicht mehr ausgeübt.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

7 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF), das dem Verfahren beigetreten ist, ist ebenso wie das FA der Auffassung, der Tatbestand des § 3 Nr. 26 Satz 2 EStG sei nicht erfüllt. Eine teleologische Extension der Vorschrift auf die Fälle, in denen nur die Ausgaben, nicht jedoch die Einnahmen aus der ehrenamtlichen Tätigkeit den Übungsleiterfreibetrag überstiegen, sei nicht gerechtfertigt, ebenso wenig eine entsprechende verfassungskonforme Auslegung. Ein Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten komme nach § 3c Abs. 1 EStG nicht in Betracht, soweit diese in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stünden. Bei ausschließlich steuerfreien Einnahmen sei ein Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten insgesamt ausgeschlossen. Das objektive Nettoprinzip stehe dem nicht entgegen. Nur dann, wenn die Einnahmen die Höhe des Übungsleiterfreibetrags überschritten, seien die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen nach § 3 Nr. 26 Satz 2 EStG in Höhe des auf den übersteigenden Betrag entfallenden Anteils abziehbar. Die genannte Regelung sei lex specialis zu § 3c Abs. 1 EStG. Aufgrund der Änderung des § 3 Nr. 26 EStG durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999 vom 22. Dezember 1999 (BGBl I 1999, 2601) sei Normzweck nicht mehr die Pauschalierung einer Aufwandsentschädigung, sondern die Regelung der Steuerfreiheit der Einnahmen. Das Tatbestandsmerkmal „soweit“ in § 3c Abs. 1 EStG sei nicht dahin zu verstehen, dass die Vorschrift den Abzug von Ausgaben nur bis zur Höhe der steuerfreien Einnahmen verbiete. Die Überschrift zu § 3c EStG („Anteilige Abzüge“) lege den Schluss nahe, dass der Gesetzgeber den Fall vor Augen gehabt habe, dass Einnahmen zum Teil steuerfrei und zum Teil steuerpflichtig seien. Nur für diesen Fall bewirke die Formulierung „soweit“ einen anteiligen Abzug der mit den Einnahmen zusammenhängenden Ausgaben.

Gründe

II.

8 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Streitsache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung —FGO—). Den Feststellungen des FG lässt sich nicht entnehmen, ob die Klägerin ihre Tätigkeit als Übungsleiterin mit Einkünfteerzielungsabsicht ausgeübt hat. Sollte dies zu bejahen sein, kann sie den Verlust aus der Übungsleitertätigkeit geltend machen.

9 1. Nach § 3 Nr. 26 Satz 1 EStG sind (u.a.) Einnahmen aus einer nebenberuflichen Tätigkeit als Übungsleiter im Dienst oder im Auftrag einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger Zwecke —hier: Förderung des Sports nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 der Abgabenordnung— bis zur Höhe von insgesamt 2.100 € (Streitjahr 2012) steuerfrei.

10 2. Die Anwendung des § 3 Nr. 26 EStG setzt (auch) voraus, dass die Klägerin ihre nebenberufliche Tätigkeit als Übungsleiterin mit der Absicht, einen Totalgewinn oder -überschuss der Einnahmen über die Ausgaben zu erzielen, ausgeübt hat. Denn sollte ihre Tätigkeit als sog. Liebhaberei anzusehen sein, wären die daraus stammenden Einnahmen nicht steuerbar und die damit zusammenhängenden Aufwendungen steuerlich unbeachtlich (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs —BFH— vom 7. Dezember 2005 I R 34/05, BFH/NV 2006, 1068). Entsprechende Feststellungen des FG fehlen. Dies ist ein materiell-rechtlicher Mangel, den das Revisionsgericht auch ohne Rüge von Amts wegen zu beachten hat (z.B. Senatsurteil vom 15. Juni 2016 III R 60/12, BFHE 254, 307, BStBl II 2016, 889, m.w.N.). Mit der im angefochtenen Urteil enthaltenen Aussage, wonach die Klägerin „unstreitig“ Einkünfte nach § 18 EStG erzielt habe, hat das FG noch keine Tatsachen festgestellt, aus denen sich eine Einkünfteerzielungsabsicht ableiten lässt.

11 a) Die Absicht der Gewinn- oder Überschusserzielung ist eine innere Tatsache, die nur anhand äußerlicher Merkmale beurteilt werden kann (vgl. dazu den Beschluss des Großen Senats des BFH

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751). Unabhängig von den Motiven, aus denen der Einzelne einer Beschäftigung nachgeht, ist eine Gewinn-/Überschusserzielungsabsicht dann anzunehmen, wenn in der Regel Überschüsse aus der Beschäftigung tatsächlich erzielt werden. Umgekehrt ist von dem Fehlen einer Gewinn-/Überschusserzielungsabsicht dann auszugehen, wenn die Einnahmen in Geld oder Geldeswert lediglich dazu dienen, in pauschalierender Weise die tatsächlichen Selbstkosten zu decken (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751). Vor diesem rechtlichen Hintergrund hat der BFH im Urteil vom 23. Oktober 1992 VI R 59/91 (BFHE 170, 48, BStBl II 1993, 303, Amateurfußballspieler) eine steuerlich irrelevante Liebhaberei für den Fall angenommen, dass Sportler im Zusammenhang mit ihrer Betätigung lediglich Zahlungen erhalten, die geringer oder nur ganz unwesentlich höher sind als die ihnen entstandenen Aufwendungen (ähnlich BFH-Urteile vom 4. August 1994 VI R 94/93, BFHE 175, 276, BStBl II 1994, 944, Rotkreuzhelfer, und vom 9. April 2014 X R 40/11, BFH/NV 2014, 1359, Gewichtheber).

12 b) Die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht hat nicht etwa deshalb zu unterbleiben, weil die durch § 3 Nr. 26 EStG begünstigten nebenberuflichen Tätigkeiten häufig als Liebhaberei ausgeübt werden. Die Steuerfreiheit der Einnahmen nach § 3 Nr. 26 EStG macht zwar oftmals die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht bei „ehrenamtlich“ ausgeübten Tätigkeiten entbehrlich; insoweit dient die Vorschrift der Verwaltungsvereinfachung. Eine Einkünfteerzielungsabsicht wird jedoch zumeist vorliegen, wenn die Einnahmen den Freibetrag nach § 3 Nr. 26 Satz 1 EStG deutlich übersteigen. In Höhe des übersteigenden Betrags sind sie dann als Einkünfte aus selbständiger Arbeit, aus Gewerbebetrieb oder als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu versteuern. Die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht ist auch dann notwendig, wenn die mit einer Übungsleitertätigkeit zusammenhängenden Ausgaben die Einnahmen deutlich übersteigen und —wie im Streitfall — ein steuerrechtlich relevanter Verlust geltend gemacht wird.

13 c) Im Streitfall drängt sich eine Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht auf, weil der Klägerin bei Einnahmen von lediglich 1.200 € Ausgaben von 4.062 € entstanden sind. Aus der vom FG in Bezug genommenen Einkommensteuererklärung sowie aus der dieser beigefügten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, die Bestandteil der tatrichterlichen Feststellungen sind (s. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17. Juli 1967 GrS 3/66, BFHE 91, 213, BStBl II 1968, 285; Senatsurteil vom 15. Oktober 2015 III R 15/13, BFH/NV 2016, 241; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 118 Rz 37), geht hervor, dass die Klägerin für ihren Verein mit ihrem eigenen PKW zu Auswärtswettkämpfen fuhr und dass ihr hierbei Aufwendungen entstanden, welche die Zahlungen des Vereins beträchtlich überschritten. Die Einnahmen waren somit im Streitjahr nicht geeignet, die Ausgaben zu übersteigen oder auch nur in etwa abzudecken.

14 3. Die Sache ist nicht entscheidungsreif. Dies wäre nur dann anzunehmen, wenn der Verlust aus der Übungsleitertätigkeit auch bei einer unterstellten Einkünfteerzielungsabsicht nicht anzuerkennen wäre. Das ist jedoch nicht der Fall.

15 a) Die Abziehbarkeit der Aufwendungen, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einnahmen der Klägerin aus der Übungsleitertätigkeit stehen, richtet sich im Streitfall nach § 3c Abs. 1 EStG und nicht nach § 3 Nr. 26 Satz 2 EStG. Die letztgenannte Vorschrift, der zufolge die mit einer nebenberuflichen Tätigkeit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben abweichend von § 3c EStG nur insoweit als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden dürfen, als sie den Betrag der steuerfreien Einnahmen übersteigen, ist hier nicht anwendbar, weil die nach § 3 Nr. 26 Satz 1 EStG steuerfreien Einnahmen von 1.200 € den Maximalbetrag von 2.100 € nicht übersteigen.

16 b) Entgegen der Rechtsansicht des FA und des BMF folgt daraus jedoch nicht, dass der geltend gemachte Verlust im Streitfall schon dem Grunde nach nicht anzuerkennen ist. Die Vorschrift des § 3c Abs. 1 EStG steht einem Abzug nicht entgegen. Hiernach dürfen Ausgaben, soweit sie mit

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden.

17 aa) Die Einschränkung „soweit“ in § 3c Abs. 1 EStG besagt zunächst, dass bei Aufwendungen, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang sowohl mit steuerpflichtigen als auch mit steuerfreien Einnahmen stehen, eine Aufteilung vorzunehmen ist („Aufteilungsgebot“). Dabei richtet sich der nicht abziehbare Teil nach dem Verhältnis, in dem die steuerfreien zu den gesamten Einnahmen, die der Steuerpflichtige aus einer Tätigkeit bezogen hat, stehen (z.B. BFH-Urteil vom 26. März 2002 VI R 26/00, BFHE 198, 545, BStBl II 2002, 823, m.w.N.).

18 bb) Die Bedeutung der Konjunktion „soweit“ ist jedoch nicht auf solche Fälle beschränkt. In einem Fall wie dem vorliegenden, in dem ausschließlich steuerfreie Einnahmen erzielt worden sind und die damit unmittelbar wirtschaftlich zusammenhängenden Aufwendungen höher sind, ermöglicht sie darüber hinaus eine Auslegung, wonach die Ausgaben nur bis zur Höhe der steuerfreien Einnahmen vom Abzug ausgeschlossen sind und der übersteigende Betrag steuerrechtlich zu berücksichtigen ist. Hiervon geht auch die ständige Rechtsprechung des BFH aus, der sich der Senat anschließt (Urteile vom 14. November 1986 VI R 226/80, BFHE 148, 457, BStBl II 1987, 385; vom 28. Januar 1988 IV R 186/85, BFHE 153, 11, BStBl II 1988, 635; vom 9. Juni 1989 VI R 33/86, BFHE 157, 526, BStBl II 1990, 119; vom 26. März 2002 VI R 26/00, BFHE 198, 545, BStBl II 2002, 823; vom 4. November 2003 VI R 28/03, BFH/NV 2004, 928; vom 13. Dezember 2007 VI R 73/06, BFH/NV 2008, 936; vom 24. März 2011 VI R 11/10, BFHE 233, 171, BStBl II 2011, 829, und vom 19. Oktober 2016 VI R 23/15, BFHE 255, 524, BStBl II 2017, 345; ebenso Schmidt/Levedag, EStG, 36. Aufl., § 3c Rz 9; Desens in Herrmann/Heuer/Raupach, § 3c EStG Rz 42; Isler in Frotscher/Geurts, § 3c EStG Rz 30; Karrenbrock in Littmann/ Bitz/Pust, Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 3c Rz 48; a.A. Blümich/Erhard, § 3c EStG Rz 47).

19 cc) Diese Auslegung steht im Einklang mit dem Rechtsgrundsatz, wonach bei steuerfreien Einnahmen kein doppelter steuerlicher Vorteil durch den Abzug von unmittelbar mit diesen Einnahmen zusammenhängenden Aufwendungen erzielt werden soll (z.B. BFH-Urteil in BFHE 255, 524, BStBl II 2017, 345). Die Anwendbarkeit des § 3c EStG wird durch diese Zweckbestimmung begrenzt (BFH-Urteile vom 4. März 1977 VI R 213/75, BFHE 122, 265, BStBl II 1977, 507, und vom 30. Januar 1986 IV R 247/84, BFHE 146, 65, BStBl II 1986, 401). Die Abzugsbeschränkung des § 3c Abs. 1 EStG kann deshalb nicht dazu führen, dass die im Rahmen einer Einkunftsart angefallenen Aufwendungen, die mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, auch insoweit nicht abgezogen werden können, als sie die Einnahmen übersteigen. Eine solche Gesetzesauslegung würde zu dem nicht gerechtfertigten Ergebnis führen, dass ein Steuervorteil in einen Steuernachteil umschlägt (BFH-Urteil vom 6. Juli 2005 XI R 61/04, BFHE 210, 332, BStBl II 2006, 163; ebenso FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 25. Mai 2011 2 K 1996/10, EFG 2011, 1596; ähnlich FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 5. Dezember 2007 7 K 3121/05 B, EFG 2008, 1535).

20 dd) Der vom BMF angestellte Vergleich mit Aufwendungen, die von vornherein außerhalb der Einkünftetatbestände des EStG anfallen, führt zu keiner anderen Betrachtung (anders Obermair, Deutsches Steuerrecht 2016, 1583). Derartige Aufwendungen sind von Anfang an losgelöst von einer für das Einkommensteuerrecht relevanten wirtschaftlichen Betätigung zu betrachten und bereits aus diesem Grund steuerlich nicht zu berücksichtigen. Im Gegensatz hierzu stehen Aufwendungen, die im Rahmen einer Einkunftsart anfallen, jedoch aufgrund einer spezialgesetzlichen Regelung steuerfrei gestellt sind. In solchen Fällen ist eine Gesetzesauslegung angezeigt, die es verhindert, dass sich eine Steuerbefreiung nachteilig auswirkt.

21 ee) Das BFH-Urteil in BFHE 146, 65, BStBl II 1986, 401 steht dem gefundenen Ergebnis nicht entgegen. Darin lehnte der BFH eine (anteilige) Berücksichtigung von Betriebsausgaben im Rahmen einer nebenberuflich ausgeübten Lehrtätigkeit ab, weil § 3 Nr. 26 EStG in seiner früheren Fassung als Aufwandsentschädigung formuliert war, die es ausschloss, Aufwendungen, die mit einer solchen

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Entschädigung zusammenhingen, bis zur Höhe des Freibetrags als Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend zu machen (ähnlich BFH-Urteil vom 22. April 1988 VI R 193/84, BFHE 153, 559, BStBl II 1989, 288). In seiner jetzigen Fassung hat § 3 Nr. 26 EStG, worauf auch das BMF hingewiesen hat, nicht mehr den Zweck, Aufwendungsersatz steuerfrei zu stellen und hat damit auch keine Abgeltungsfunktion mehr (vgl. BTDrucks 14/2070, S. 16).

22 4. Das FG wird im zweiten Rechtsgang zu prüfen haben, ob die Klägerin bei ihrer Vorgehensweise auf Dauer einen Totalgewinn oder einen Totalüberschuss erzielen konnte und ob sie eine verlustbringende Tätigkeit möglicherweise wegen persönlicher Neigungen ausübte (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 30. Oktober 2014 IV R 34/11, BFHE 247, 418, BStBl II 2015, 380).

23 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Verwaltungsanweisungen:
OFD Frankfurt/M. 4.10.2018 - S 2245 A
OFD Frankfurt/M. 9.5.2018 - S 2245 A
BayLfSt 1.1.2018 - S 2121
BayLfSt 1.11.2017 - S 2121
Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
LSG Hessen 5.2.2020 - L 6 AS 292/18
BFH 20.11.2018 - VIII R 17/16

Fundstelle(n):
BB 2018 S. 853 Nr. 16
BFH/NV 2018 S. 672 Nr. 6
BFH/PR 2018 S. 145 Nr. 7
BStBl II 2019 S. 469 Nr. 14
DB 2018 S. 6 Nr. 15
DB 2018 S. 867 Nr. 15
DStR 2018 S. 6 Nr. 15
DStR 2018 S. 782 Nr. 16
DStRE 2018 S. 633 Nr. 10
DStZ 2018 S. 331 Nr. 10
EStB 2018 S. 163 Nr. 5
FR 2018 S. 564 Nr. 12
HFR 2018 S. 444 Nr. 6
KSR direkt 2018 S. 2 Nr. 5
KÖSDI 2018 S. 20740 Nr. 5
NJW 2018 S. 1630 Nr. 22
NWB-Eilnachricht Nr. 16/2018 S. 1070
StB 2018 S. 122 Nr. 5
StBp 2018 S. 192 Nr. 6
StuB-Bilanzreport Nr. 8/2018 S. 303
NWB VAAAG-80500

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.