

## **BFH Urteil vom 15.12.2021 – X R 19/19 (veröffentlicht am 08.09.2022)**

HI15326465)

### **Entscheidungsstichwort (Thema)**

Gewerbliche Tätigkeit eines Sportlers und Zurechnung von Zahlungen der Sportförderung

### **Leitsatz (amtlich)**

1. Steht eine –an sich nicht steuerbare– sportliche Betätigung mit ihrer gewerblichen Vermarktung im Rahmen von Sponsorenverträgen in einem untrennbaren Sachzusammenhang, bilden beide Tätigkeiten einen einheitlichen Gewerbebetrieb, so dass auch die Sporttätigkeit von der Steuerpflicht erfasst wird.

2. Liegt ein einheitlicher Gewerbebetrieb als Sportler vor, stellen finanzielle Unterstützungsmaßnahmen der Sportförderung aufgrund des weiten Verständnisses des Veranlassungsbegriffs Betriebseinnahmen dar.

### **Normenkette**

EStG § 12 Nr. 1, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Abs. 2 S. 1, § 22 Nr. 1 S. 1

### **Verfahrensgang**

Thüringer FG (Urteil vom 20.03.2019; Aktenzeichen 3 K 273/17; EFG 2019, 1386)

### **Tenor**

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 20.03.2019 – 3 K 273/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

### **Tatbestand**

#### **Rz. 1**

I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erzielte im Streitjahr 2014 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit (30.751 EUR). Als erfolgreicher Sportler war er zudem Mitglied der Sportfördergruppe X und nahm an (inter-)nationalen Meisterschaften teil.

#### **Rz. 2**

Der Kläger erklärte einen Gewinn aus Gewerbebetrieb als "Sportler" (18.201 EUR), den er als Überschuss der Einnahmen aus Sponsorenverträgen über die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Sporttätigkeit ermittelte. Zahlungen, die er von der Stiftung Deutsche Sporthilfe (S) in Höhe von rund 6.517 EUR –bestehend aus einer Kader-Förderung (monatlich 300 EUR) sowie einer ab Juli 2014 in Teilbeträgen ausbezahlten Prämie für seinen Platz bei den Olympischen Spielen (monatlich 416,67 EUR)– erhalten hatte, ordnete er den sonstigen Einkünften zu, denen er Werbungskosten in gleicher Höhe gegenüberstellte.

#### **Rz. 3**

Demgegenüber erfasste der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) die Zahlungen von S in den Bescheiden zur Einkommensteuer und zum Gewerbesteuermessbetrag ebenfalls als Einnahmen des Gewerbebetriebs; die hierzu erklärten Aufwendungen brachte er nicht in Abzug. Nachdem das FA in der Einspruchsentscheidung vom 17.03.2017 den Abzug zuvor bereits anerkannter Betriebsausgaben teilweise rückgängig gemacht hatte, verständigten sich die Beteiligten im Klageverfahren in tatsächlicher Hinsicht darauf, weitere Betriebsausgaben im Umfang von 5.700 EUR zu berücksichtigen.

#### **Rz. 4**

Soweit die Klage die Erfassung der Zahlungen von S bei den gewerblichen Einkünften und die Nichtberücksichtigung der diesbezüglich geltend gemachten Aufwendungen betraf, wies das Finanzgericht (FG) sie ab (Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 1386). Der Kläger habe im Streitjahr als Profisportler nicht unerhebliche gewerbliche Einkünfte aus Sponsorenverträgen erzielt. Mit dieser gewerblichen Sportlertätigkeit stünden die Zahlungen der S in untrennbarem Zusammenhang. Sie hingen vom sportlichen Leistungsniveau und der erfolgreichen Teilnahme an nationalen und internationalen Wettkämpfen ab. Betrieblich veranlasste Vermögensmehrungen müssten nicht notwendig Entgelt für eine konkrete betriebliche Leistung sein. Vorliegend fielen sie im Rahmen des einheitlichen Gewerbebetriebs des Klägers an. Den Zahlungen der S stünden keine sportbedingten Aufwendungen des Klägers in gleicher Höhe gegenüber. Entsprechende tatsächliche Aufwendungen habe er bereits bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb als Betriebsausgaben konkret geltend gemacht, so dass daneben eine Berücksichtigung in pauschaler Form ausscheide.

#### **Rz. 5**

Mit seiner Revision wendet sich der Kläger gegen die steuerliche Qualifizierung der Zahlungen der S als gewerbliche Einkünfte. Weder die Bezeichnung als Profisportler noch die angebliche Vergleichbarkeit seiner gewerblichen Erlöse ihrer Höhe nach mit Einnahmen bei sonstigen hauptberuflichen Tätigkeiten könnten hierfür entscheidend sein. Er habe sportbezogene Ausgaben tragen müssen und nicht allein von seinen Einkünften aus dem Betrieb als Sportler leben können. Die in Rede stehenden Zahlungen seien weder als nachträgliches Entgelt noch als Leistungsprämie erbracht worden. Sie hingen von der Zugehörigkeit eines Sportlers zum Kader ab, was letztlich auf den sportlichen Erfolgen beruhe. Für die Folgejahre würden sie dann aber als Ersatz und Ausgleich für die zusätzlichen, zumeist steuerlich nicht abzugsfähigen Ausgaben geleistet. Beende ein Sportler seine Karriere, werde beispielsweise die Olympia-Prämie nicht mehr ausbezahlt. Darüber hinaus sei der weitere sportbedingte Aufwand bislang nicht hinreichend berücksichtigt worden. Nach der --auch von anderen Bundesländern angewendeten-- Verfügung der Oberfinanzdirektion (OFD) Frankfurt am Main vom 21.05.1969 (S 2120 A-1-St I 10) stellten die Zahlungen der S an Sportler grundsätzlich wiederkehrende Bezüge i.S. des § 22 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) dar, denen in der Regel Werbungskosten in gleicher Höhe gegenüberstünden.

#### **Rz. 6**

Der Kläger beantragt sinngemäß, unter teilweiser Aufhebung der Vorentscheidung, soweit sie die Klage abgewiesen hat, den Einkommensteuerbescheid sowie den Gewerbesteuermessbescheid für 2014 jeweils vom 29.07.2015 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 17.03.2017 dahingehend zu ändern, die Zahlungen der S steuerlich mit 0 EUR zu erfassen.

#### **Rz. 7**

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

#### **Rz. 8**

Grundlage der Einkünfte aus Gewerbebetrieb bilde die sportliche Betätigung des Klägers als erfolgreicher Sportler und die Verwertung der damit einhergehenden Bekanntheit im Rahmen von

Werbe- und Sponsorenverträgen. Auf der sportlichen Betätigung gründeten auch die Zahlungen der S, für deren Erhalt der Sportler bestimmte Leistungen vorweisen müsse und die im Hinblick auf weitere Erfolge gewährt würden.

## Entscheidungsgründe

### Rz. 9

II. Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Zahlungen von S im Streitjahr bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu berücksichtigen und diesbezüglich geltend gemachte Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

### Rz. 10

Der Kläger erzielte als professioneller Sportler im Rahmen von Sponsorenverträgen gewerbliche Einkünfte (dazu unten 1.). Dem Gewerbebetrieb sind auch die Zahlungen der S zuzurechnen (dazu unten 2.). Ein Ansatz pauschaler Betriebsausgaben für sportbedingte Aufwendungen in gleicher Höhe ist nicht vorzunehmen (dazu unten 3.).

### Rz. 11

1. Die Würdigung des FG, die berufsmäßig ausgeübte sportliche Betätigung des Klägers und deren gewerbliche Vermarktung im Rahmen von Sponsorenverträgen im Streitjahr 2014 einheitlich und die damit zusammenhängenden Einnahmen und Ausgaben dementsprechend als Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb zu qualifizieren, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

### Rz. 12

a) Unter einem Gewerbebetrieb ist gemäß § 2 Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes, § 15 Abs. 2 EStG jede selbständige nachhaltige Tätigkeit zu verstehen, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, falls sie den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung überschreitet und es sich nicht um die Ausübung von Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG) oder einer selbständigen Arbeit (§ 18 EStG) handelt (vgl. Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20.02.2013 - GrS 1/12, BFHE 140, 282, BStBl II 2013, 441, Rz 32).

### Rz. 13

b) Bei der Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb einerseits und der nicht steuerbaren Sphäre sowie anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Nrn. 1, 3 bis 7 EStG) andererseits ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse und auf die Verkehrsanschauung abzustellen (Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 03.07.1995 - GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, unter C.I., und vom 10.12.2001 - GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.II.; Senatsurteile vom 20.12.2000 - X R 1/97, BFHE 194, 198, BStBl II 2001, 706, unter II.2.a, und vom 09.07.2019 - X R 9/17, BFHE 265, 354, BStBl II 2021, 418, Rz 24).

### Rz. 14

Im Fall mehrerer (z.B. freiberuflicher und gewerblicher) Betätigungen sind diese regelmäßig getrennt zu erfassen, auch wenn zwischen ihnen gewisse sachliche und wirtschaftliche Berührungspunkte bestehen. Ein untrennbarer Sachzusammenhang ist aber anzunehmen und damit eine einheitliche Erfassung der gesamten Betätigung geboten, wenn die Tätigkeiten sich gegenseitig bedingen und derart miteinander verflochten sind, dass sie nach der Verkehrsauffassung als einheitliche Tätigkeit (im Rahmen eines Betriebs) anzusehen sind (vgl. BFH-Urteil vom 11.07.1991 - IV R 33/90, BFHE 165, 362, BStBl II 1992, 353, unter I.3.a).

#### Rz. 15

c) Die vorstehenden --zu mehreren steuerpflichtigen Betätigungen-- entwickelten Rechtsgrundsätze gelten entsprechend im Fall sachlich untrennbar zusammenhängender Tätigkeiten, bei denen die eine steuerpflichtig ist und die andere dem nicht einkommensteuerbaren Bereich zuzurechnen ist.

#### Rz. 16

aa) Zwar ist die oben genannte BFH-Rechtsprechung dadurch gekennzeichnet, dass die steuerliche Relevanz der jeweiligen (Einzel-)Betätigung außer Frage steht und mithilfe des Maßstabs der Untrennbarkeit des Sachzusammenhangs lediglich die Frage einer getrennten oder einheitlichen Einkünftequalifikation beantwortet werden soll. Die ihr zugrundeliegende Erwägung, dass Tätigkeiten dadurch, dass sie sich wechselseitig bedingen und miteinander verflochten bzw. verbunden sind, steuerlich eine Einheit bilden können, ist aber auch im Allgemeinen zutreffend. Daher kann aufgrund einer wertenden Betrachtung unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung eine isoliert der nicht steuerbaren Sphäre zuzuordnende Tätigkeit durch eine besonders enge Verbindung mit der steuerpflichtigen Betätigung von der Steuerpflicht miterfasst werden.

#### Rz. 17

bb) Der hier vertretenen Ansicht steht das BFH-Urteil vom 19.11.1985 – VIII R 104/85 (BFHE 146, 115, BStBl II 1986, 424, unter I.4.) nicht entgegen. In jenem Verfahren hatte das FG die an Spitzensportler geleisteten Zahlungen aus Werbeverträgen mit Ausrüsterfirmen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifiziert, die gelegentlich der als Hobby betriebenen Teilnahme am Sport erzielt worden seien. Dem Einwand jenes Klägers, er habe den Sport aus Begeisterung betrieben und dies könne keine gewerbliche Tätigkeit sein, hat der BFH entgegengehalten, dass bei dieser Betrachtung nicht hinreichend zwischen dem unentgeltlich ausgeübten Sport einerseits und dem gelegentlich dieser Sportausübung gezeigten merkantilen Verhalten andererseits unterschieden werde; nur das Letztere sei als gewerbliche Tätigkeit angesehen worden. Der BFH hat in dem Urteil in BFHE 146, 115, BStBl II 1986, 424 somit nur entschieden, dass die Unentgeltlichkeit der ausgeübten sportlichen Betätigung nicht die Steuerpflicht der gewerblichen Werbetätigkeit entfallen lässt. Zu der Frage, ob im Falle eines untrennbaren Zusammenhangs dieser Bereiche eine einheitliche steuerliche Betrachtung geboten sein kann, verhält sich die Entscheidung nicht.

#### Rz. 18

d) Nach Maßgabe dessen ist das FG auf der Grundlage seiner tatsächlichen Feststellungen, die insoweit nicht mit Verfahrensrügen angegriffen worden und daher für den Senat bindend sind (vgl. § 118 Abs. 2 FGO), in revisionsrechtlich unbedenklicher Weise zu der Wertung gelangt, die --im Ausgangspunkt dem nicht einkommensteuerbaren Bereich zuzurechnende-- sportliche Tätigkeit des Klägers und seine --unstreitig-- gewerbliche Werbetätigkeit im Rahmen von Sponsorenverträgen stellten sich aufgrund untrennbaren Sachzusammenhangs insgesamt als gewerbliche Betätigung i.S. von § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG dar.

#### Rz. 19

aa) Die finanzgerichtlichen Ausführungen stellen zwar bezüglich des "untrennbaren Zusammenhangs" ausdrücklich nur auf die Verbindung zwischen den in Rede stehenden Zahlungen der S und dem als Einheit qualifizierten Gewerbebetrieb ab. Letzteres --der einheitliche Betrieb-- setzt allerdings eine entsprechend enge Verbindung zwischen sportlicher Betätigung und steuerpflichtiger gewerblicher Werbetätigkeit voraus. Insoweit charakterisiert das FG den Kläger im angegriffenen Urteil als "gewerblichen Profisportler", dessen sportbedingte Einnahmen (aus den Werbe- bzw. Sponsorenverträgen) angesichts ihrer Höhe und dessen zeitliches Engagement im Sport für eine Haupttätigkeit als Berufssportler sprächen.

#### Rz. 20

bb) Soweit das FG nach dem Vorstehenden unterschiedslos von einer einheitlichen "gewerblichen Sportlertätigkeit" ausgeht, ist diese Wertung revisionsrechtlich unbedenklich.

#### **Rz. 21**

(1) Dem --in rechtlicher Hinsicht unspezifischen-- Einwand des Klägers gegen seine Einordnung als "Profisportler" ist entgegenzuhalten, dass es für die Frage der Berufsmäßigkeit (Nachhaltigkeit) einer Tätigkeit nicht auf diese vom FG gewählte Bezeichnung ankommt; es ist (ebenfalls) nicht entscheidend, ob der Steuerpflichtige nach den Kategorien seines Sportverbandes als Amateur gilt (vgl. BFH-Urteil vom 19.07.1990 - IV R 82/89, BFHE 161, 144, BStBl II 1991, 333, unter 3.a). Zudem ist diese Erkenntnis für die Beantwortung der vorliegend relevanten Frage, ob die gewerbliche Werbetätigkeit und die sportliche Betätigung des Klägers auf der Einkünfteebene zu einer Einheit zu verklammern sind, nicht weiterführend. Ebenso wenig ist entscheidend, ob der (einheitliche) Betrieb als Sportler haupt- oder --wie der Kläger sinngemäß vorträgt-- nur nebenberuflich betrieben worden ist.

#### **Rz. 22**

(2) Indes kommt --unabhängig von dem verwendeten Begriff des "Profisportlers"-- in der finanzgerichtlichen Würdigung zum Ausdruck, dass im Streitfall die Betätigung des Klägers über eine (isoliert zu betrachtende) Sportausübung als Freizeitbeschäftigung weit hinausgeht, vielmehr die festgestellten Umstände --vor allem die Höhe der mit dem Sport erzielten ("sportbedingten") Werbeeinnahmen und das zeitliche Engagement im Sport-- den Schluss auf eine insgesamt einkünfterrelevante gewerbliche Sportlertätigkeit zulassen.

#### **Rz. 23**

(a) Der Kläger zieht zu Recht nicht in Zweifel, dass er mit seiner --von ihm selbst als Einheit gewerteten-- Betätigung als Sportler mit Werbeeinnahmen aus dem Sponsoring selbständig und am Markt gegen Entgelt tätig geworden ist. Dies geschah nachhaltig, da der Kläger daraus subjektiv und auch objektiv erkennbar für die Dauer seiner Sportlertätigkeit eine ständige Erwerbsquelle machen wollte. Dies kann dem Hinweis des FG auf die absolute Höhe der Einnahmen des Klägers aus den Sponsorenverträgen --unabhängig von der Vergleichbarkeit mit dem Durchschnittseinkommen bei anderen Berufsgruppen-- sowie auf sein hohes zeitliches Engagement im Sport --nach den Angaben in seiner Steuererklärung suchte der Kläger seine Arbeitsstätte im Streitjahr nur an insgesamt 39 Tagen auf-- entnommen werden. Angesichts der für das Streitjahr erklärten Betriebseinnahmen (30.570,51 EUR) und der insoweit geltend gemachten --deutlich geringeren-- Betriebsausgaben (12.369,28 EUR) bestehen zudem keine Bedenken hinsichtlich des Vorliegens der erforderlichen Gewinnerzielungsabsicht.

#### **Rz. 24**

(b) Sowohl die für die Sportausübung zur Verfügung gestellten Ausrüstungsgegenstände als auch die Erlöse aus Sponsorenverträgen dienen der Finanzierung einer (kostenintensiven) Betätigung als Spitzensportler, wobei letztere wiederum eine Voraussetzung für den Abschluss substantieller Ausrüster- und Sponsorenverträge darstellt. Der so angenommene finanzielle Einsatz des Sportlers selbst entspricht den Einlassungen des Klägers, der hervorgehoben hat, dass er sich trotz teilweiser Gestellung auf eigene Kosten um... sowie um die Vorbereitung für das Training und die Wettkämpfe habe kümmern müssen. Damit ergibt sich aus dem gerade beschriebenen besonderen Verhältnis zwischen entgeltlicher Werbetätigkeit und Leistungssportbetätigung, dass sich diese Bereiche wechselseitig bedingen und miteinander verflochten sind, so dass insoweit ein einheitlicher Gewerbebetrieb anzunehmen ist.

#### **Rz. 25**

(c) Von einem einheitlichen Betrieb als Sportler geht auch der Kläger selbst aus. So hat er im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung den Gewinn aus Gewerbebetrieb als "Sportler" als Überschuss der

Einnahmen aus Sponsorenverträgen über die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Sporttätigkeit ermittelt. Damit hat er selbst einen einkommensteuerrechtlichen Zusammenhang zwischen beiden Betätigungen hergestellt, indem er nicht nur die unmittelbar durch die Erzielung der Werbeeinnahmen veranlassten Betriebsausgaben, sondern auch diejenigen Ausgaben in Ansatz gebracht hat, die mit seiner sportlichen Tätigkeit in Zusammenhang stehen.

#### Rz. 26

Zwar ist eine vom Steuerpflichtigen vorgenommene Eigenqualifikation seiner Handlungen rechtlich unbeachtlich, sofern diese nicht durch die tatsächlichen Gegebenheiten gedeckt ist (vgl. Senatsurteil vom 17.06.2020 – X R 26/18, BFH/NV 2021, 314, Rz 21). Sie zeigt hier aber zutreffend, dass gerade die Einnahmen aus den Sponsorenverträgen es dem Kläger ermöglichen sollten, weiterhin dem von ihm betriebenen –kostenintensiven– Spitzensport nachgehen zu können.

#### Rz. 27

2. Die Zahlungen der S sind dem Gewerbebetrieb des Klägers zuzurechnen. Liegt –wie hier– ein einheitlicher Gewerbebetrieb als Sportler vor, so werden von diesem auch finanzielle Unterstützungsmaßnahmen an den Betriebsinhaber –vorliegend die Zahlungen der S– erfasst. Ob diese Zahlungen –ohne Bezug zu einer anderen Erwerbsquelle steuerpflichtiger Einnahmen– einkommensteuerlich wiederkehrende Bezüge darstellen können, bedarf hier keiner Entscheidung, da der Tatbestand des § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG im Verhältnis zu den anderen Einkunftsarten –und daher vorliegend– subsidiär ist.

#### Rz. 28

a) Betriebseinnahmen sind in Anlehnung an § 8 Abs. 1 und § 4 Abs. 4 EStG alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind. Ein Wertzuwachs ist betrieblich veranlasst, wenn insoweit ein nicht nur äußerlicher, sondern sachlicher, wirtschaftlicher Zusammenhang gegeben ist (vgl. BFH-Urteil vom 01.12.2020 – VIII R 21/17, BFHE 271, 482, BStBl II 2021, 609, Rz 27; Senatsurteil vom 12.11.2014 – X R 39/13, BFH/NV 2015, 486, Rz 15). Als betrieblich veranlasst sind daher nicht nur solche Einnahmen zu werten, die aus der maßgeblichen Sicht des Unternehmers Entgelt für betriebliche Leistungen darstellen. Es ist weder erforderlich, dass der Vermögenszuwachs im Betrieb erwirtschaftet wurde, noch, dass der Steuerpflichtige einen Rechtsanspruch auf die Einnahme hat. Betriebseinnahmen können auch vorliegen, wenn der Steuerpflichtige als Betriebsinhaber Zuwendungen erhält, mit denen weder ein zuvor begründeter Rechtsanspruch erfüllt, noch eine in der Vergangenheit erbrachte Leistung vergütet werden soll (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteil vom 14.03.2006 – VIII R 60/03, BFHE 212, 535, BStBl II 2006, 650, unter II.1.a, m.w.N.; Senatsurteil vom 02.09.2008 – X R 25/07, BFHE 223, 35, BStBl II 2010, 550, unter II.1.). Erforderlich ist nur, dass die Zuwendung einen wirtschaftlichen Bezug zum Betrieb aufweist (vgl. BFH-Urteil vom 30.11.2016 – VIII R 41/14, BFH/NV 2017, 1180, Rz 17).

#### Rz. 29

Zuwendungen an einen gewerblich tätigen Unternehmer können daher auch dann betrieblich veranlasst sein, wenn sie nicht mit einem konkreten Leistungsaustauschverhältnis in Zusammenhang stehen, sondern aus anderen, auf das Unternehmen bezogenen Gründen gewährt werden. Daher können auch öffentlich-rechtliche Zuschüsse und betriebsbezogene Preise den Betriebseinnahmen hinzugerechnet werden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 212, 535, BStBl II 2006, 650, unter II.1.c). Als betriebsbezogen sind dabei Preise anzusehen, die untrennbar mit der betrieblichen Tätigkeit verbunden sind (vgl. BFH-Urteil vom 14.03.1989 – I R 83/85, BFHE 156, 462, BStBl II 1989, 650, unter II.a). Die Betriebsbezogenheit einer Preisverleihung und die Wertung der damit verbundenen Dotation kann sich daraus ergeben, dass die Zuwendung unbeschadet ihres besonderen Rechtsgrundes (Auslobung gemäß § 657 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) wirtschaftlich den Charakter eines leistungsbezogenen Entgelts hat. Als privat veranlasst sind dagegen Preise zu beurteilen, die für das Lebenswerk oder das Gesamtschaffen verliehen werden. Mit einer solchen Auszeichnung soll nicht in

erster Linie die berufliche Leistung des Preisträgers gewürdigt, sondern seine Persönlichkeit geehrt werden (vgl. BFH-Urteil vom 09.05.1985 - IV R 184/82, BFHE 143, 466, BStBl II 1985, 427, unter 1.).

**Rz. 30**

b) Nach Maßgabe dessen ist die Würdigung des FG, die Zahlungen der S seien durch den Gewerbebetrieb des Klägers als Sportler veranlasst, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

**Rz. 31**

aa) Nach den Feststellungen des FG stehen die Zahlungen der S zwar nicht im Zusammenhang mit einem konkreten Leistungsaustausch. Im Streitfall wurden sie aber im Hinblick auf die --im Rahmen des einheitlichen Gewerbebetriebs erbrachte (betriebliche)-- Tätigkeit des Klägers als Sportler (Sportförderung als Spitzensportler) gewährt.

**Rz. 32**

bb) Den Zahlungen kann außerdem --ähnlich wie bei Preisverleihungen-- wirtschaftlich der Charakter als leistungsbezogene Entgelte im untrennbaren Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit des Klägers als Sportler beigemessen werden. Denn die Zuwendungen wurden im Hinblick auf die besonderen sportlichen Leistungen des Klägers erbracht. Sie waren von dessen Leistungsniveau und der Teilnahme an nationalen und internationalen Wettkämpfen abhängig. So war die monatliche Zahlung in Höhe von 300 EUR an die (leistungsbezogene) Zugehörigkeit zum Kader, die in Teilbeträgen ausbezahlte Olympia-Prämie in Höhe von 5.000 EUR an einen besonderen Leistungserfolg des Klägers, das Erreichen des Platzes bei den Olympischen Spielen, geknüpft. Die Zuwendungen sind somit Folge seiner gewerblichen Sportlertätigkeit.

**Rz. 33**

cc) Für die einkommensteuerliche Qualifizierung der Zuwendungen der S an den Kläger ist demgegenüber nicht entscheidend, ob die Zahlungen von der S auch (oder vor allem) an Sportler geleistet werden, die keine werberelevanten Sportarten betreiben und daher keine gewerblichen Einkünfte erzielen (hierzu Fischer, juris PraxisReport Steuerrecht --jurisPR-SteuerR-- 45/2019 Anm. 2, unter C.II.). Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt ist dadurch geprägt, dass der Kläger über einen einheitlichen Gewerbebetrieb als Sportler verfügte, mit dem --aufgrund des weiten Verständnisses des Veranlassungsbegriffs-- die sportfördernden Zuwendungen der S in einem betrieblichen Zusammenhang standen.

**Rz. 34**

dd) Eine andere Wertung ist auch unter Berücksichtigung des Vorbringens des Klägers nicht gerechtfertigt.

**Rz. 35**

(1) Soweit er angibt, die Zahlungen der S würden --was die Zugehörigkeit zum Kader aufgrund der bisherigen sportlichen Erfolge anbelangt-- für die Folgejahre als Ersatz und Ausgleich für die zusätzlichen, zumeist steuerlich nicht abzugsfähigen Ausgaben geleistet und bei Beendigung der Karriere nicht mehr fortgeführt, ist nicht erkennbar, warum dadurch der oben beschriebene untrennbare Zusammenhang durchbrochen wäre. Vielmehr dienten die Zuwendungen der S --im Hinblick auf die Kader-Förderung-- erkennbar jedenfalls (auch) der Förderung der künftigen gewerblichen Sportausübung sowie der Entwicklung und Erhaltung der sportlichen Leistungsfähigkeit, wofür gerade der Umstand spricht, dass die Zahlungen bei Beendigung des Spitzensports eingestellt werden.

**Rz. 36**

(2) Soweit sich der Kläger gegen die finanzgerichtliche Einordnung der Zahlungen der S als "nachträgliches Entgelt" wendet, greift dieser Einwand --jedenfalls im Ergebnis-- nicht durch.

**Rz. 37**

Die Zahlungen der S können wirtschaftlich betrachtet als leistungsbezogene Entgelte gewertet werden. Sie werden --auch-- für die in der Vergangenheit erbrachten Leistungen gewährt, selbst wenn die Kader-Förderung nachfolgend nur im Hinblick auf die künftige Sportausübung geleistet werden sollte. In Anbetracht dessen trifft der vom FG gewählte Ausdruck "nachträgliches Entgelt" --sofern im vorstehenden Sinne verwandt-- zwar nur einen Aspekt, erscheint aber nicht verfehlt. Jedenfalls ist der Einwand des Klägers deshalb unerheblich, weil der vom Kläger mit seinem Vorbringen sinngemäß gegebene Hinweis auf die Unentgeltlichkeit der Zuwendungen --wie oben dargelegt-- der Annahme eines betrieblichen Zusammenhangs nicht entgegensteht.

**Rz. 38**

(3) Die vom Kläger angeführten Artikel 12 und 17 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD-Musterabkommen) betreffend die Zuweisung des Besteuerungsrechts weisen keinerlei Bezug zum Streitfall auf.

**Rz. 39**

(4) Sollten --wie vom Kläger vorgetragen-- bei vergleichbarem Sachverhalt die Zuwendungen der S in anderen Bundesländern nicht als Teil der gewerblichen Einkünfte behandelt werden, könnte sich der Kläger darauf nicht mit Erfolg berufen. Läge tatsächlich ein vergleichbarer Sachverhalt vor, beruhte eine solche Verwaltungsauffassung auf einer unzutreffenden Gesetzesauslegung; es bestünde kein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht (vgl. Senatsurteil vom 23.01.2013 - X R 43/09, BFHE 240, 147, BStBl II 2013, 608, Rz 38).

**Rz. 40**

3. Ein Ansatz von (pauschalen) Betriebsausgaben für sportbedingte Aufwendungen in Höhe der Zahlungen der S ist nicht vorzunehmen.

**Rz. 41**

a) Bei einem Gewerbetreibenden sind tatsächliche Aufwendungen nach den allgemeinen für Betriebsausgaben geltenden Regeln anzusetzen. Der durch die sportliche Betätigung bedingte Nahrungsmittelmehrbedarf ist einkommensteuerrechtlich nicht berücksichtigungsfähig (so schon Senatsurteil vom 09.04.2014 - X R 40/11, BFH/NV 2014, 1359, Rz 17, 33).

**Rz. 42**

b) Im Streitfall ist das FG rechtsfehlerfrei davon ausgegangen, der Kläger habe die (abzugsfähigen) sportbedingten Aufwendungen konkret im Rahmen seiner gewerblichen Tätigkeit bereits als Betriebsausgaben geltend gemacht, so dass daneben eine Berücksichtigung in pauschaler Form ausscheidet.

**Rz. 43**

aa) Die Verfügung der OFD Frankfurt am Main vom 21.05.1969 - S 2120 A-1-St I 10 (basierend auf dem Erlass des Hessischen Ministeriums der Finanzen vom 12.05.1969 - S 2120 A-95-II A 21) zur steuerlichen Behandlung von Zuwendungen an Leistungssportler durch die S steht dieser Wertung nicht entgegen. Danach sind die Zuwendungen der S grundsätzlich als wiederkehrende Bezüge i.S. des § 22 Nr. 1 EStG anzusehen. Bei der Ermittlung der Einkünfte sei davon auszugehen, dass den Zuschüssen in der Regel in gleicher Höhe Werbungskosten gegenüberstünden, sofern nicht in besonderen Einzelfällen eine andere Beurteilung erforderlich werden sollte.

#### **Rz. 44**

Unabhängig davon, ob die dieser Verwaltungsanweisung zugrundeliegende Auffassung geteilt werden könnte, liegt im Streitfall ein "besonderer Einzelfall" vor, der eine andere Beurteilung erforderlich macht. Die Zuwendungen, die der Kläger von S erhalten hat, unterfallen nicht § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG. Sie bilden vielmehr lediglich einen Teil der Einnahmen des Gewerbebetriebs des Klägers als Sportler, in dessen Rahmen die sportbedingten Aufwendungen bereits weitestgehend steuerlich berücksichtigt worden sind.

#### **Rz. 45**

bb) Ebenso wenig kann sich der Kläger für seine Auffassung auf den Anwendungserlass zur Abgabenordnung in der für das Streitjahr gültig gewesenen Fassung (AEAO) berufen.

#### **Rz. 46**

(1) Nach Nr. 32 AEAO zu § 67a (Sportliche Veranstaltungen) sind Zahlungen an einen Sportler des Vereins bis zu insgesamt 400 EUR je Monat im Jahresdurchschnitt für die Beurteilung der Zweckbetriebseigenschaft der sportlichen Veranstaltungen -- nicht aber bei der Besteuerung des Sportlers -- ohne Einzelnachweis als Aufwandsentschädigung anzusehen. Nr. 34 AEAO zu § 67a regelt, dass Zuwendungen der Stiftung Deutsche Sporthilfe, Frankfurt am Main, und vergleichbarer Einrichtungen der Sporthilfe an Spitzensportler in der Regel als Ersatz von besonderen Aufwendungen der Spitzensportler für ihren Sport anzusehen sind. Sie sind deshalb nicht auf die zulässige Aufwandspauschale von 400 EUR je Monat im Jahresdurchschnitt anzurechnen.

#### **Rz. 47**

(2) Der vorstehend genannten Verwaltungsauffassung ist für die Einkommensbesteuerung der Zuwendungen der S beim Kläger nichts zu entnehmen. Dies ergibt sich schon daraus, dass die Vorschrift des § 67a der Abgabenordnung lediglich regelt, unter welchen Voraussetzungen sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins einen (steuerbegünstigten) Zweckbetrieb darstellen. Die Gesetzesnorm weist jedoch keinerlei Bezug zur Einkommensbesteuerung des Sportlers auf. Dementsprechend bestimmt auch Nr. 32 AEAO zu § 67a ausdrücklich, dass die Wertung von Zahlungen als Aufwandspauschale nicht bei der Besteuerung des Sportlers gilt. Nichts anderes kann für die Anweisung Nr. 34 betreffend die Zuwendungen der S gelten (a.A. wohl Fischer, jurisPR-SteuerR 45/2019 Anm. 2, unter C.III.).

#### **Rz. 48**

4. Sofern der Kläger mit dem in der Revisionsbegründung enthaltenen Einwand, er habe Bedenken dagegen, dass das FG Auszüge aus dem über ihn erstellten "Wikipedia"-Eintrag verwendet habe, eine Verfahrensrüge erheben wollte, entspräche diese nicht den Darlegungsanforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO, da weder die Tatsachen (genau) bezeichnet werden, aus denen sich der behauptete -- hier nicht näher bezeichnete -- Verfahrensverstoß ergeben soll, noch dargelegt wird, inwieweit das angefochtene Urteil -- ausgehend von dem materiell-rechtlichen Standpunkt des FG -- auf dem Verfahrensmangel beruhen kann (vgl. Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 120 Rz 66, 68).

#### **Rz. 49**

5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

## **Fundstellen**

Haufe-Index 15326465

DB 2022, 2252

DStR 2022, 1853