

# Urteil vom 09. April 2014, X R 40/11

## Verpflegungsmehraufwendungen eines Kraftsportlers - Liebhaberei

BFH X. Senat

EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 5, EStG § 12 Nr 1, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 5, EStG § 12 Nr 1

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern, 24. Mai 2011, Az: 3 K 469/09

## Leitsätze

1. NV: Der physiologisch bedingte Ernährungsmehrbedarf eines Sportlers kann steuerlich nicht berücksichtigt werden.
2. NV: Die Totalgewinnprognose richtet sich nach einkommensteuerlichen Maßstäben.

## Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Daneben war er für einen Sportverein (V) Mitglied der ersten Bundesligamannschaft in der Sparte "Gewichtheben".
- 2 Im Rahmen einer Lohnsteueraußenprüfung bei V stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) fest, dass der Kläger von V Zahlungen von 9.400 DM im Jahre 2001 --zuzüglich einer Kfz-Kostenerstattung-- und von 2.716,45 € im Jahre 2003 erhalten hatte, die V teilweise als "Aufwendungen Bundesliga", teilweise als "Siegprämie" bezeichnet hatte. In den Folgejahren erhielt der Kläger von V ebenfalls Zahlungen in ähnlicher Größenordnung.
- 3 Nachdem der Kläger keine Steuererklärungen abgegeben hatte, erließ das FA im Wege der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen für die Streitjahre Einkommensteuerbescheide, in denen es die von V erhaltenen Zahlungen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb berücksichtigte. Mit Einspruch und Klage machte der Kläger u.a. geltend, er betreibe als Amateursportler das Gewichtheben nicht um des Entgeltes willen. Er habe wegen seines Sports einen erheblich höheren Kalorienverbrauch mit Mehrkosten für die Verpflegung von etwa 400 bis 500 € monatlich. Diese seien als Betriebsausgaben zu berücksichtigen und überschritten die Einnahmen bei weitem. In der Aufstellung des V (betreffend die Jahre 1998 bis 2001), die das FA dem Gericht überreicht habe, seien im Jahre 2001 für den Posten "Nahrungsergänzung/ärztliche Vorsorge" gerade einmal 3.122,49 € ausgewiesen, daneben mit 1.171,43 € eine Position "Spesenersatz". Dies decke den Verpflegungsmehraufwand nicht ab.
- 4 Einer mit einer Fristsetzung nach § 79b Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) versehenen Aufforderung des Finanzgerichts (FG), die tatsächlichen Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner sportlichen Tätigkeit sowie die Höhe des von V vereinnahmten Aufwundersatzes anzugeben, kam der Kläger nicht nach. Nach Auskunft des V im Klageverfahren war im Jahre 2003 eine weitere Siegprämie von 1.470,95 € geflossen.
- 5 Das FG hat die Klage abgewiesen, da die Aufwendungen für die Ernährung insgesamt nach § 12 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (EStG) nicht abziehbar seien.
- 6 Mit der Revision macht der Kläger weiter geltend, der erhöhte Aufwand für Nahrungsmittel sei als Betriebsausgabe abziehbar, ggf. auch als Werbungskosten. Auf die Einkunftsart komme es nicht an. Die Berücksichtigung von Mehraufwand für Verpflegung sei dem Einkommensteuerrecht nicht grundsätzlich fremd. Das Aufteilungsverbot sei mit der Entscheidung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 21. September 2009 GrS 1/06 (BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672) fortgefallen. Es sei nicht einsichtig, warum ein erhöhter Nahrungsmittelbedarf nicht abziehbar sei, wenn dieser durch die Eigenart des Berufs verursacht werde. Aufwendungen, die dem Aufbau der notwendigen Muskelmasse des Sportlers und damit der Sportlertätigkeit dienten, hätten ihre Ursache nicht in der privaten Sphäre. Nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip sei es nicht gerechtfertigt, den Mehraufwand nicht zu berücksichtigen.
- 7 Die Überlegung, es fehle an objektivierbaren Kriterien für eine Aufteilung, treffe nicht zu. Der durchschnittliche

Kalorienverbrauch eines Menschen sei anhand von Größe, Geschlecht und Alter statistisch feststellbar, ebenso der durchschnittliche Kalorienverbrauch von Gewichthebern. Damit lasse sich der Mehraufwand feststellen. Unsicherheiten sei mittels Schätzung nach § 162 der Abgabenordnung (AO) zu begegnen. Auch die Pauschalen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG im Falle von Dienstreisen beruhten auf Schätzungen. Es sei nicht folgerichtig, in anderen Fällen unstreitig beruflich veranlassten Mehraufwandes den Abzug auszuschließen.

- 8 § 12 Nr. 1 EStG greife demgegenüber nicht ein, da gerade der Mehraufwand Betriebsausgabe und damit definitionsgemäß kein Aufwand für die Lebensführung sei.
- 9 Das FG habe --aus seiner Sicht folgerichtig-- keine Feststellungen zu dem konkreten Verpflegungsmehraufwand des Klägers getroffen und ihm insoweit keine Möglichkeit zur Stellungnahme gewährt. Dies werde gerügt.
- 10 Unter Einbezug des Mehraufwandes für Nahrungsmittel falle der Aufwand des einzelnen Sportlers kaum geringer als die Siebprämien aus, so dass der Bereich der Liebhaberei noch nicht verlassen sei. Es handele sich noch um Amateursport.
- 11 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Bescheide vom 20. Februar 2008 betreffend die Einkommensteuer 2001 und 2003, die Einspruchsentscheidung vom 1. Dezember 2009 sowie das Urteil des FG aufzuheben.
- 12 Das FA hat keinen ausdrücklichen Antrag gestellt. Es hält die Revision für unbegründet. Der Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672 sei nur auf Aufwendungen anzuwenden, die unter § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG fallen. Aufwendungen für die Ernährung seien aber nach dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 6. Juli 2010 (BStBl I 2010, 614, dort Tz. 4) Aufwendungen nach § 12 Nr. 1 Satz 1 EStG, die vollständig vom Abzug ausgeschlossen und einer Aufteilung nicht zugänglich seien. Eine Ausnahme habe der Gesetzgeber in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG nur für Verpflegungsmehraufwendungen im Rahmen einer Dienstreise, Einsatzwechselfähigkeit oder Fahrtätigkeit zugelassen. Diese Regelung sei abschließend.
- 13 Zudem fehle es an objektiven Kriterien für eine Aufteilung. Es sei auch im Schätzungswege nicht feststellbar, ob der erhöhte Kalorienverbrauch auf der sportlichen Betätigung oder auf Ernährungsgewohnheiten oder Aktivitäten der privaten Sphäre beruhe.
- 14 Schließlich habe der Kläger, der für den Umfang der Aufwendungen die Feststellungslast trage, hierzu nicht näher ausgeführt und keine Unterlagen oder Nachweise für den behaupteten Mehraufwand von 400 bis 500 € monatlich vorgelegt.

## Entscheidungsgründe

- 15 II. Die Revision des Klägers führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils. Der Senat kann nicht in der Sache selbst entscheiden. Die Sache wird daher nach § 126 Abs. 3 Nr. 2 FGO zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen, damit das FG die erforderlichen Feststellungen nachholen kann.
- 16 Zwar ist eine einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung des durch die sportliche Betätigung des Klägers bedingten Nahrungsmittelmehrbedarfs nicht möglich (dazu unten 1.), ohne dass hiergegen durchgreifende verfassungsrechtliche Bedenken bestehen (unten 2.). Die Sache geht aber an das FG zurück, weil der Senat anhand der bisherigen Feststellungen nicht beurteilen kann, ob der Kläger für Auswärtstätigkeiten in Zusammenhang mit seiner sportlichen Betätigung Mehraufwendungen für Verpflegung geltend machen kann, und die Einkunftserzielungsabsicht des Klägers erneut zu prüfen ist (unten 3.).
- 17 1. Der durch die sportliche Betätigung bedingte Nahrungsmittelmehrbedarf ist einkommensteuerrechtlich nicht berücksichtigungsfähig.
- 18 a) Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG dürfen die "folgenden Betriebsausgaben" den Gewinn nicht mindern. Zu diesen gehörten nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 EStG Mehraufwendungen für die Verpflegung des Steuerpflichtigen, soweit in den folgenden Sätzen nichts anderes bestimmt ist. Die folgenden Sätze 2 bis 6 EStG sahen Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen bei Dienstreisen, Einsatzwechselfähigkeit oder Fahrtätigkeit vor. Nach § 9 Abs. 5 EStG galt u.a. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG sinngemäß.
- 19 b) Das FG geht zu Recht davon aus, dass die dem Grunde nach unstreitigen Mehraufwendungen des Klägers für

Verpflegung nicht deshalb als Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 EStG bzw. Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG abgezogen werden können, weil sie auf einem aufgrund des Sports in Quantität und Qualität erhöhten Nahrungsbedarf beruhen.

- 20** Der Senat kann an dieser Stelle dahinstehen lassen, inwieweit dies bereits aus § 12 Nr. 1 Satz 1 EStG oder § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG folgen könnte. Es folgt jedenfalls aus § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 EStG, ggf. i.V.m. § 9 Abs. 5 EStG, der außerhalb der Pauschalen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Sätze 2 bis 6 EStG den Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen, auch wenn es sich dem Grunde nach um Betriebsausgaben handeln sollte, ausdrücklich ausschließt. Die Vorschrift eröffnet insoweit keine Spielräume.
- 21** 2. Der Senat hat keine Zweifel, dass die Regelung verfassungsgemäß ist, auch soweit sie einen tatsächlichen beruflichen bzw. betrieblichen Aufwand entgegen dem Prinzip der Leistungsfähigkeit vom Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzug ausschließt. Der Gesetzgeber besitzt im Steuerrecht einen weiten Spielraum, zur Vereinfachung der Verwaltungstätigkeit zu typisieren und zu pauschalisieren und dabei ggf. auch die Besonderheiten des einzelnen Falles zu vernachlässigen, sofern die steuerlichen Vorteile der Typisierung im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen und die Typisierung sich realitätsgerecht am typischen Fall orientiert (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 12. Dezember 2010 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, unter D.I.).
- 22** Nach diesen Maßstäben ist die von dem Gesetzgeber gewählte Regelung nicht zu beanstanden. Verpflegungsaufwendungen sind auch dann, wenn sie eine betriebliche oder berufliche Komponente enthalten, ausnahmslos gemischt veranlasst, da jede Nahrungsaufnahme für sich genommen jedenfalls zu einem gewissen Teil auch den --privaten-- Grundbedarf des Menschen deckt.
- 23** Es bereitet prinzipiell erhebliche Schwierigkeiten, diese Aufwendungen eindeutig der privaten oder der betrieblichen bzw. beruflichen Sphäre zuzuordnen. Selbst bei Aufwendungen, die für sich genommen ganz überwiegend letzterer Sphäre zuzuordnen sind, werden regelmäßig private Aufwendungen erspart. Dies rechtfertigt eine Typisierung in vergleichsweise weitem Umfang.
- 24** Es entspricht auch dem typischen Regelfall, dass die Aufwendungen für die Ernährung erst und nur dann signifikant ansteigen, wenn eine Auswärtstätigkeit es dem Steuerpflichtigen unmöglich macht, die Verpflegung selbst zu organisieren, und er darauf angewiesen ist, sich in der Erwerbsgastronomie mit entsprechend erhöhten Kosten zu verpflegen. Aus diesem Grunde ist es gerechtfertigt, wenn der Gesetzgeber die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen --in Form von Pauschalen-- an die Auswärtstätigkeit mit bestimmten Abwesenheitszeiten vom gewohnten Umfeld geknüpft und im Übrigen ausgeschlossen hat.
- 25** 3. Die Sache ist gleichwohl nicht zur Entscheidung reif, weil das FG-Urteil keine Feststellungen dazu enthält, inwieweit der Kläger zur Ausübung seiner --mit der Erzielung von Einnahmen verbundenen-- sportlichen Betätigung in einem Umfang auswärts tätig war, der gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG den Abzug von Mehraufwendungen für Verpflegung rechtfertigt (dazu unten a). Ferner wird das FG erneut prüfen müssen, ob der Kläger in den Streitjahren überhaupt mit Einkunftserzielungsabsicht handelte (unten b).
- 26** a) Es liegt nahe, dass der Kläger als Mitglied einer Bundesligamannschaft nicht nur in den Anlagen seines eigenen Vereins, sondern bundesweit mit entsprechenden Abwesenheitszeiten Wettkämpfe bestritten hat. Unter diesen Umständen kommt die Berücksichtigung der gesetzlichen Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen in Betracht. Die Sache wird zurückverwiesen, damit das FG die notwendigen Feststellungen zu dem Umfang etwaiger Abwesenheitszeiten treffen kann, an denen es bisher fehlt.
- 27** Dies ist nicht deshalb entbehrlich, weil das FG bereits vergeblich eine Frist nach § 79b Abs. 2 FGO gesetzt hatte. Die Aufklärungsverfügung enthielt keine Aufforderung an den Kläger, den Umfang seiner etwaigen Auswärtstätigkeit im Rahmen des Sports darzulegen. Das FG hatte den Kläger aufgefordert, seine tatsächlichen Aufwendungen anzugeben. Weder der Umfang einer Auswärtstätigkeit noch die Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen sind aber tatsächliche Aufwendungen. Vielmehr knüpfen die Pauschalen an Umstände an, die unabhängig von der tatsächlichen Höhe der Aufwendungen sind.
- 28** b) Die Feststellungen des FG lassen ebenfalls keine Beurteilung der Frage zu, ob der Kläger seine sportliche Betätigung mit der Absicht betrieben hat, Einkünfte zu erzielen, oder ob es sich um eine einkommensteuerlich unbeachtliche Liebhaberei gehandelt hat. Es fehlt insoweit an Feststellungen zu dem für die Totalgewinnprognose maßgebenden Zeitraum.

- 29** aa) Für die im Rahmen der Gewinnerzielungsabsicht vorzunehmende Ergebnisprognose ist das Streben nach einem Totalgewinn, d.h. nach einem positiven Gesamtergebnis des Betriebs von der Gründung bis zur Veräußerung oder Aufgabe oder Liquidation (§ 16 Abs. 2, 3 i.V.m. § 4 Abs. 1, § 5 EStG) entscheidend (vgl. Senatsurteil vom 21. August 2013 X R 20/10, BFH/NV 2014, 524, unter II.2.b ee). Ob der Kläger nach diesen Maßstäben einen Totalgewinn erzielt hat oder voraussichtlich erzielen wird, kann der Senat derzeit nicht beurteilen.
- 30** bb) Es sind Feststellungen dazu zu treffen, in welchem Zeitraum von einer betrieblichen Tätigkeit in diesem Sinne auszugehen ist. Fest steht, dass der Kläger von 1998 --dies ergibt sich aus der vom FA überreichten Aufstellung des V-- bis zum Jahre 2007 Zahlungen von V erhalten hat. Ob der Kläger die Tätigkeit als aktiver Sportler mit nennenswerten Siegchancen ggf. bereits vorher begonnen hat, wann er sie beendet hat oder beenden will, ist nicht festgestellt.
- 31** cc) Für den nach dieser Maßgabe festzustellenden Zeitraum sind die insgesamt erzielten und ggf. zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben festzustellen und gegenüberzustellen. Sollen etwa Zahlungen nur den tatsächlichen Aufwand des Sportlers abdecken, so verwirklichen sie noch nicht den Tatbestand der Einkunftserzielung, sondern bewegen sich im Bereich der Liebhaberei (vgl. BFH-Urteil vom 23. Oktober 1992 VI R 59/91, BFHE 170, 48, BStBl II 1993, 303). Ebenso rechtfertigen einzelne Preisgelder für sich genommen noch nicht die Annahme gewerblicher Tätigkeit (vgl. BFH-Beschluss vom 3. November 1993 II B 129/92, BFHE 173, 78, BStBl II 1994, 201).
- 32** dd) Bei der Ermittlung der Ausgaben ist Folgendes zu berücksichtigen:
- 33** (1) Tatsächliche Aufwendungen sind nach den allgemeinen für Betriebsausgaben geltenden Regeln anzusetzen. Sollte der Kläger anders als im ersten Rechtsgang konkrete Angaben hierzu machen, dürfte eine Zurückweisung des Vortrags nach § 79b Abs. 3 Satz 1 FGO allein wegen der Fristversäumnis im ersten Rechtsgang nicht ohne Weiteres in Betracht kommen. Da im zweiten Rechtsgang aus den Gründen unter 3.a ohnehin noch einmal Feststellungen zu treffen sind, wird eine Verzögerung des Rechtsstreits nach § 79b Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO voraussichtlich nicht zu besorgen sein.
- 34** (2) Zu den zu berücksichtigenden Aufwendungen gehören auch etwaige Verpflegungsmehraufwendungen, die nach Maßgabe der Ausführungen unter a) anzusetzen sind.
- 35** (3) Die Berücksichtigung der durch sportlich bedingten Mehrbedarf tatsächlich entstandenen Verpflegungsmehraufwendungen über § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Sätze 2 bis 6 EStG hinaus kommt indes auch in diesem Zusammenhang nicht in Betracht.
- 36** Die Berechnung des erzielten oder zu erwartenden Totalgewinns richtet sich nach einkommensteuerlichen Maßstäben (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.2. und 3.). Aufwendungen, die steuerlich den Gewinn nicht mindern, sind bei der Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht nicht zu berücksichtigen, und zwar auch dann nicht, wenn es sich begrifflich um Betriebsausgaben handelt.
- 37** Der Senat hat dies ausdrücklich zu Betriebsausgaben entschieden, die zwar entstanden, aber nicht abziehbar waren, weil der Steuerpflichtige einem Benennungsverlangen nach § 160 AO nicht gefolgt war (Senatsurteil vom 15. Mai 1996 X R 99/92, BFH/NV 1996, 891, unter II.2.a, m.w.N.). Nicht anders verhält es sich bei anderen Aufwendungen, die zwar dem Grunde nach Betriebsausgaben sein können, aber nach § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG einkommensteuerlich nicht als solche abziehbar sind. Es bedarf daher auch an dieser Stelle keiner Entscheidung, ob die Verpflegungsmehraufwendungen des Klägers schon --wie das FA meint-- nach § 12 Nr. 1 Satz 1 EStG oder § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG nicht abziehbar sind oder zwar dem Grunde nach Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 EStG darstellen, aber nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 EStG vom Abzug ausgeschlossen sind.
- 38** Dem steht nicht entgegen, dass nach der Rechtsprechung des BFH auch steuerfreie Einkünfte in die Ermittlung des Totalgewinns einzubeziehen sind (Urteil vom 18. September 1996 I R 69/95, BFH/NV 1997, 408). Diese Rechtsprechung bezieht sich auf Einkünfte, die ungeachtet ihrer Steuerfreiheit (ausländische Einkünfte) insgesamt Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 1 EStG sind. Der Ausschluss des Betriebsausgabenabzugs hingegen betrifft die vorgelagerte Frage der Einkünftermittlung.
- 39** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.