

Wichtige Bekantgaben aus der Finanzrechtsprechung

FG Berlin-Brandenburg,

Urteil vom 05.12.2007 (Az.: 7 K 3121/05 B)

- ▶ *Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG als Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenpauschale.*
- ▶ *Verlust aus einer nebenberuflichen Tätigkeit i.S. von § 3 Nr. 26 EStG auch bei Einnahmen unter 1848 EUR abziehbar.*

Leitsätze:

1. § 3 Nr. 26 EStG hat auch nach der Einfügung von Satz 2 ab dem Veranlagungszeitraum 2000 die Wirkung einer Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenpauschale.
2. Übersteigen die Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben, die durch eine in § 3 Nr. 26 Satz 1 EStG aufgeführte nebenberufliche Tätigkeit verursacht werden, die Einnahmen aus dieser Tätigkeit und liegen die Einnahmen der Höhe nach unter der in § 3 Nr. 26 Satz 1 EStG genannten Pauschale (vor 2007: 1848 EUR, seit 2007: 2100 EUR), so schließen es weder § 3c noch § 3 Nr. 26 Satz 2 EStG aus, dass der Steuerpflichtige den ihm entstandenen Verlust in Höhe der Differenz zwischen den tatsächlichen Einnahmen und den höheren Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abziehen kann.

Rechtsgrundlage:

EStG 2002 § 3 Nr. 26 S. 1 + 2, § 3c

► Sachverhalt:

Die Kläger sind Eheleute, die im Streitjahr zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Der Kläger war im Streitjahr nebenberuflich als Mannschaftsporttrainer tätig. Aus dieser Tätigkeit erzielte er Einnahmen in Höhe von 1.500,00 EUR. Den Einnahmen standen Ausgaben in Höhe von 3.375,98 EUR gegenüber.

Mit ihrer Einkommensteuererklärung 2003 machten die Kläger einen Verlust aus der Übungsleitertätigkeit des Klägers in Höhe von 1.875,98 EUR geltend, der sich aus der Differenz der gemäß § 3 Nr. 26 Einkommensteuergesetz in der Fassung für das Jahr 2003 – EStG – steuerfreien Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben ergab. Der Beklagte erkannte den Verlust unter Hinweis auf § 3 Nr. 26 EStG nicht an. Ein Abzug von Werbungskosten oder Betriebsausgaben sei nur möglich, wenn sowohl die Einnahmen als auch die Aufwendungen den Freibetrag in Höhe von 1.848,00 EUR übersteigen würden. Er setzte die Einkommensteuer 2003 ohne Berücksichtigung des Verlustes fest. Der dagegen eingelegte Einspruch blieb erfolglos.

Mit ihrer rechtzeitig erhobenen Klage machen die Kläger geltend, dass § 3c EStG nicht zur Anwendung komme und daher § 3 Nr. 26 EStG so ausgelegt werden müsse, dass der Verlust zum Abzug zuzulassen sei. In § 3 Nr. 26 Satz 2 EStG sei angeordnet, dass § 3c EStG nicht zur Anwendung komme. Dies sei auch folgerichtig, weil die Steuerfreiheit bis zu einem bestimmten Betrag den Steuerpflichtigen begünstigen und nicht bestrafen solle. Daher seien die Betriebsausgaben um den Betrag zu kürzen, zu dem Einnahmen gemäß § 3 Nr. 26 EStG steuerfrei belassen worden seien, mithin im Streitfall um 1.500,00 EUR. Die weiteren Betriebsausgaben würden zu einem Verlust in Höhe von 1.875,98 EUR führen, der anzusetzen sei.

Die Kläger beantragen,

abweichend von dem Bescheid vom 21.01.2005 und der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 20.04.2005 die Einkommensteuer 2003 unter Berücksichtigung eines Verlustes aus der Trainertätigkeit des Klägers in Höhe von 1.875,98 EUR geändert festzusetzen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Zur Begründung führt er aus, dass gemäß § 3c EStG Ausgaben nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden dürfen, soweit sie mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. § 3 Nr. 26 EStG stelle Einnahmen bis zu 1.848,00 EUR im Kalenderjahr steuerfrei. Dies bedeute im Streitfall, dass die erzielten Einnahmen von 1.500,00 EUR zu 100 % steuerfrei gestellt seien. Nach § 3c EStG sei daher kein Abzug von Aufwendungen möglich. Etwas anderes gelte nur, wenn sowohl die Einnahmen als auch die Ausgaben den Freibetrag in Höhe von 1.848,00 EUR übersteigen würden. Für diesen Fall ordne § 3 Nr. 26 Satz 2 EStG an, dass der Teil der Aufwendungen, der den Freibetrag übersteige, abgezogen werden dürfe. Ein solcher Fall liege hier allerdings nicht vor.

Dem Gericht hat Band V der Einkommensteuerakten der Kläger zur Steuernummer ... zur Entscheidung vorgelegen.

► Entscheidungsgründe:

Der Senat konnte gemäß § 90 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung – FGO – ohne mündliche Verhandlung entscheiden, weil sich die Beteiligten mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden erklärt haben.

Die Klage ist zulässig und begründet.

Der von den Klägern geltend gemachte Verlust aus selbständiger Tätigkeit des Klägers ist in Höhe von 1.875,98 EUR zu berücksichtigen. Dem stehen weder § 3c EStG noch § 3 Nr. 26 Satz 2 EStG entgegen.

§ 3c EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung bestimmt, dass Ausgaben, soweit sie mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden dürfen.

Nach § 3 Nr. 26 EStG sind Einnahmen aus bestimmten nebenberuflichen Tätigkeiten bis zur Höhe von 1.848,00 EUR steuerfrei. Die vom Kläger im Streitjahr ausgeübte Tätigkeit erfüllt die Voraussetzungen des § 3 Nr. 26 EStG. Dies ist zwischen den Beteiligten unstrittig und nach Aktenlage auch zutreffend. Die daraus erzielten Einnahmen in Höhe von 1.500,00 EUR sind steuerfrei.

In dieser Höhe steht § 3c EStG dem Abzug von Ausgaben, die mit einer Tätigkeit im Sinne von § 3 Nr. 26 EStG zusammenhängen, als Werbungskosten/Betriebsausgaben entgegen, wie auch zwischen den Beteiligten unstrittig ist. Dies ergibt sich aus dem systematischen Zusammenhang des § 3c EStG zu den einzelnen Vorschriften, in denen die Steuerfreiheit von Einnahmen angeordnet ist.

Je nach dem systematischen Zusammenhang der Vorschrift mit den einzelnen Vorschriften, die eine Steuerfreiheit von Einnahmen bewirken, ergeben sich unterschiedliche Wirkungen des § 3c EStG. Die Vorschrift schließt unter anderem Aufwendungen vom Abzug aus, die durch eine Tätigkeit zur generellen Erzielung von steuerfreien Einnahmen veranlasst sind (Fallgruppe 1) sowie Ausgaben, die steuerfrei ersetzt werden (Fallgruppe 2, Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht – FG –, Urteil vom 09.12.2002 – 3 K 172/01, Entscheidungen der FG – EFG – 2005 S. 342; von Beckerath in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Loseblatt Stand Juni 2006 § 3c Rn B 78). Je nach Fallgruppe kommt § 3c EStG eine unterschiedliche Wirkung zu. Bei generell steuerfreien Einnahmen (Fallgruppe 1) schließt die Vorschrift alle Ausgaben dem Grunde nach vom Abzug aus (BFH-Urteil vom 06.07.2005 – XI R 61/04, Bundessteuerblatt – BStBl. – II 2006 S. 163 mit weiteren Nachweisen). Denn in diesem Fall sind die Ausgaben genauso zu behandeln, wie Ausgaben, die zur Erzielung nicht steuerbarer Einnahmen aufgewendet werden. Bei Ausgaben, die steuerfrei ersetzt werden (Fallgruppe 2), besteht dagegen das Abzugsverbot aus § 3c EStG nur in Höhe der steuerfrei ersetzten Ausgaben. Denn das Abzugsverbot bei dieser Fallgruppe soll sicherstellen, dass ein Abzug von Ausgaben, die den Steuerpflichtigen wegen des geleisteten Ersatzes nicht belasten, nicht vorgenommen werden kann. Dieses Abzugsverbot besteht nur in Höhe des tatsächlich steuerfrei erhaltenen Ersatzes. Denn soweit der Ersatz nicht geleistet worden ist oder dieser steuerpflichtig ist, besteht die Belastung des Steuerpflichtigen durch die Aufwendungen weiterhin (von Beckerath in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 3 Nr. 26 Rdnr. B 101; von Beckerath in Kirchhof,

Einkommensteuergesetz, 7. Aufl., 2007, § 3c Rdnr. 15; Schmidt/Heinicke, EStG , 26. Auflage München 2007, § 3c Tz. 2).

§ 3 Nr. 26 EStG war für die Veranlagungszeiträume bis einschließlich 1999 nach seinem systematischen Ansatz der Fallgruppe 2 zuzuordnen. Denn die Einnahmen aus den dort genannten Tätigkeiten wurden nur zu einer gewissen Höhe und gerade nicht vollständig steuerfrei gestellt. Daraus ergab sich, dass die damit in Zusammenhang stehenden Ausgaben nicht gemäß § 3c EStG dem Grunde nach – und damit vollständig – vom Abzug ausgeschlossen waren. Ein Vergleich mit den nicht steuerbaren Einnahmen (wie bei Fallgruppe 1) schied daher aus. Denn der Regelung lag – in Form einer unwiderleglichen Vermutung – die Annahme zugrunde, dass dem Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit der begünstigten Tätigkeit Aufwendungen in Höhe des steuerfrei gestellten Betrages erwachsen, die durch die gezahlte Aufwandsentschädigung ersetzt werden. Damit entsprach die in § 3 Nr. 26 EStG vorgesehene Steuerbefreiung in ihrer Wirkung einer Betriebsausgaben- oder Werbungskostenpauschale (Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 09.12.2002 – 3 K 172/01 , a.a.O., mit Verweis auf BFH-Urteil vom 22.04.1988 – VI R 193/84 , Sammlung der Entscheidungen des BFH – BFHE – 153, 559, BStBl. II 1989 S. 288 und BFH-Urteil vom 06.07.2005 – XI R 61/04 , BStBl. II 2006 S. 163 mit weiteren Nachweisen).

Ausgehend von diesem Verständnis kam die Pauschalierung nicht in Betracht, wenn – wie im Streitfall – Ausgaben nachgewiesen wurden, die über den (steuerfreien) Einnahmen liegen. Mit dieser Auslegung wurde bis einschließlich 1999 gewährleistet, dass die Steuerfreiheit in den Fällen des steuerfreien Aufwandsersatzes im Vergleich zu einer hauptberuflichen Tätigkeit nicht zu einer Verschlechterung führte; ohne die Regelung des § 3 Nr. 26 EStG , die für bestimmte Fälle eine Besserstellung bewirken sollte, hätten keine Zweifel an der Abzugsmöglichkeit von Aufwendungen bestanden, die – wie im Streitfall höher waren als die steuerfrei gestellten Einnahmen (BFH-Urteil vom 06.07.2005 – XI R 61/04 , a.a.O.). Denn wenn die Tätigkeit des Steuerpflichtigen nicht unter § 3 Nr. 26 EStG gefallen wäre, wären die Einnahmen steuerpflichtig. Er hätte aber die Ausgaben in voller Höhe gegen rechnen können und erhielte so einen Verlust in Höhe des Teils der Aufwendungen, der die steuerfreien Einnahmen überstiegen hätte. Dieser wäre steuermindernd zu berücksichtigen.

Die Ausgaben des Klägers, die die Einnahmen von 1.500,00 EUR übersteigen, mithin 1.875,98 EUR, sind auch im Streitjahr als Werbungskosten/Betriebsausgaben abzugsfähig und führen zu einem zu berücksichtigenden Verlust in dieser Höhe. Dem steht § 3 Nr. 26 Satz 2 EStG in der für 2003 geltenden Fassung nicht entgegen.

Denn durch die Änderung von § 3 Nr. 26 Satz 2 EStG ab dem Veranlagungszeitraum 2000 hat sich an der Bedeutung dieser Vorschrift nichts geändert (so Schmidt/Heinicke, EStG, a.a.O., § 3c Tz. 8 für vergebliche Werbungskosten oder Betriebsausgaben; ausdrücklich offen gelassen von BFH, Urteil vom 06.07.2005 – XI R 61/04 , a.a.O.). Es ist nach wie vor davon auszugehen, dass § 3 Nr. 26 EStG – in Form einer unwiderleglichen Vermutung – die Annahme zugrunde liegt, dass dem Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit der begünstigten Tätigkeit Aufwendungen in Höhe des steuerfrei gestellten Betrages erwachsen sind, die durch die gezahlte Aufwandsentschädigung ersetzt werden. Die in § 3 Nr. 26 EStG vorgesehene Steuerbefreiung hat auch weiterhin die Wirkung einer Betriebsausgaben- oder Werbungskostenpauschale.

Lediglich für die Fälle, in denen Einnahmen und Ausgaben jeweils über dem steuerfreien Betrag liegen, ist durch die geänderte Vorschrift des § 3 Nr. 26 Satz 2 EStG nunmehr gesetzlich festgelegt, dass abweichend von § 3c EStG alle Aufwendungen abzugsfähig sind, die den steuerfreien Betrag übersteigen. Damit ist gesetzlich die Frage beantwortet, ob die Aufwendungen nach dem Verhältnis der steuerfreien Einnahmen zu den wegen der Überschreitung des steuerfreien Betrages steuerpflichtigen Einnahmen in gemäß § 3c EStG nicht abzugsfähige und abzugsfähige Aufwendungen aufzuteilen gewesen wären, oder ob dem Höchstbetrag der Steuerfreiheit bei den Einnahmen ein gleich hoher Kürzungsbetrag bei den Ausgaben gegenüber zu stellen ist. Hätte man die Ausgaben nach dem Verhältnis der steuerfreien zu den steuerpflichtigen Einnahmen aufgeteilt, wäre es möglich gewesen, Aufwendungen zu einem weit höheren Betrag als zu dem steuerfreien Betrag aus § 3 Nr. 26 EStG als nicht abzugsfähig zu beurteilen (Beispiel: steuerfreie Einnahmen 90 %, steuerpflichtige Einnahmen 10 %, bei Aufwendungen in Höhe von 10.000,00 EUR ergäben sich nach § 3c EStG nicht abzugsfähige Aufwendungen von 9.000,00 EUR und abzugsfähige Aufwendungen von 1.000,00 EUR. Bei Anwendung von § 3 Nr. 26 Satz 2 EStG in der Fassung ab dem Veranlagungszeitraum 2000 sind 8.512,00 EUR abzugsfähig.) oder aber Aufwendungen zum Abzug zuzulassen, die insgesamt unter dem steuerfreien Einnahmebetrag liegen (Beispiel: steuerfreie Einnahmen 10 %, steuerpflichtige Einnahmen 90 %, bei Aufwendungen in Höhe von 1.000,00 EUR ergäben sich nach § 3c EStG nicht abzugsfähige Aufwendungen von 100,00 EUR und abzugsfähige Aufwendungen von 900,00 EUR. Bei Anwendung von § 3 Nr. 26 Satz 2 EStG in der Fassung ab dem Veranlagungszeitraum 2000 sind keine Aufwendungen abzugsfähig, weil die Aufwendungen insgesamt unter dem Betrag der steuerfreien Einnahmen liegen.). Durch die Anpassung des § 3 Nr. 26 Satz 2 EStG sollte die verhältnismäßige Aufteilung nach § 3c EStG vermieden werden (BFH-Urteil vom 27.04.2006 – IV R 41/04, BStBl. II 2006 S. 755). Es ergibt sich nunmehr direkt aus dem Gesetz, dass für den geregelten Fall, dass die Einnahmen über dem steuerfrei gestellten Betrag liegen, die Steuerfreiheit der Einnahmen einer Werbungskosten-/Betriebsausgabenpauschale in der Wirkung gleichkommt.

Der Auslegung dieser Vorschrift ist allerdings nicht zu entnehmen, wie bei Einnahmen zu verfahren ist, die unter dem steuerfreien Betrag von 1.848,00 EUR liegen (so wie im Streitfall) oder die gegebenenfalls gar nicht vorhanden sind (wie im Urteil des Schleswig-Holsteinisches FG vom 09.12.2002 – 3 K 172/01 –, EFG 2005 S. 342). Denn nach dem Wortlaut gilt § 3 Nr. 26 Satz 2 EStG in der Fassung ab 2000 nur, wenn die Einnahmen den genannten Höchstbetrag übersteigen.

Andererseits ergibt sich für den geregelten Fall gerade, dass § 3 Nr. 26 EStG in der Wirkung einer Werbungskosten-/Betriebsausgabenpauschale entspricht. Unter diesen Umständen sind die verbleibenden und nicht ausdrücklich geregelten Fälle so zu lösen, wie es der allgemeinen und auch schon zur Fassung des § 3 Nr. 26 EStG für Veranlagungszeiträume vor 2000 vertretenen Auffassung aufgrund der systematischen Stellung des § 3c EStG in Verbindung mit der jeweiligen Vorschrift zur Steuerfreiheit der Einnahmen entspricht. Dies bedeutet für den Streitfall, dass nach wie vor von einer Werbungskosten-/Betriebsausgabenpauschale auszugehen ist. Denn der Zweck des § 3c EStG, die Doppelbegünstigung durch Gewährung der Steuerfreiheit für Einnahmen und gleichzeitig Abzugsfähigkeit von Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten in Höhe der steuerfreien Einnahmen zu vermeiden, besteht weiterhin, und zwar genau für Aufwendungen bis zur Höhe der steuerfreien Einnahmen, nicht aber für darüber hinausgehende Aufwendungen. Denn hinsichtlich dieser Aufwendungen, die die Einnahmen übersteigen, sind – wie die Neufassung von § 3 Nr. 26 Satz 2 EStG für eine Fallgruppe nunmehr klarstellt –

gerade keine Einnahmen steuerfrei gestellt. Die Nichtabzugsfähigkeit dieser Aufwendungen würden sowohl im Fall des § 3 Nr. 26 Satz 2 EStG in der Fassung ab 2000 als auch dann, wenn die Einnahmen den Höchstbetrag gemäß § 3 Nr. 26 EStG nicht übersteigen, die Ausgaben aber höher sind als die Einnahmen, Steuerpflichtige mit nebenberuflichen Einnahmen im Sinne von § 3 Nr. 26 EStG gegenüber hauptberuflich tätigen Steuerpflichtigen unangemessen benachteiligen. Denn diese könnten alle Aufwendungen geltend machen, weil über § 3 Nr. 26 EStG keine Einnahmen steuerfrei gestellt werden mit der Folge, dass auch § 3c EStG nicht anwendbar ist. Diese Ungleichbehandlung widerspricht aber gerade dem Zweck des § 3 Nr. 26 EStG, der eine Begünstigung enthalten soll. Diese soll gegebenenfalls nicht zu einer doppelten Begünstigung führen. Deshalb darf in Höhe der steuerfreien Einnahmen kein weiterer Abzug von Werbungskosten/Betriebsausgaben erfolgen. Eine Benachteiligung gegenüber hauptamtlich Tätigen sollte damit aber nicht verbunden sein.

Der Senat hat die Revision gemäß § 115 Abs. 2 FGO zugelassen, weil die Frage der Anwendung des § 3c EStG auf § 3 Nr. 26 EStG in der ab dem Veranlagungszeitraum 2000 geltenden Fassung höchstrichterlich noch ungeklärt ist.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus § 151 FGO in Verbindung mit §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung – ZPO –.