Urteil vom 21. April 2010, VI R 66/04

Aufteilung von Aufwendungen für eine gemischt veranlasste Fortbildungsveranstaltung

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1, EStG § 12 Nr 1

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 31. August 2004, Az: 2 K 124/02

Leitsätze

Aufwendungen für die Teilnahme an einem Fortbildungskurs, der mit bestimmten Stundenzahlen auf die Voraussetzungen zur Erlangung der Zusatzbezeichnung "Sportmedizin" angerechnet werden kann, sind zumindest teilweise als Werbungskosten zu berücksichtigen, auch wenn der Lehrgang in nicht unerheblichem Umfang Gelegenheit zur Ausübung verbreiteter Sportarten zulässt (Änderung der Rechtsprechung) .

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob Aufwendungen für die Teilnahme an einem sportmedizinischen Wochenkurs am Gardasee als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abziehbar sind.

2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war im Streitjahr (1999) als angestellter Unfallarzt in einem Krankenhaus in ... tätig. Vom 29. August bis zum 4. September 1999 nahm er am 16. Gießener Sportmedizin-Wochenkurs in Torbole am Gardasee teil, um die Zusatzbezeichnung "Sportmedizin" zu erlangen. Die Fortbildung wurde von der Ärztekammer für den Erwerb dieser Zusatzbezeichnung anerkannt.

3 Die Zusatzbezeichnung "Sportmedizin" ist an folgende Voraussetzungen geknüpft:

4 1. zweijährige klinische Weiterbildung

2.1 einjährige ganztägige Weiterbildung in einem sportmedizinischen Institut

alternativ zu 2.1:

2.2.1 Teilnahme an von der Ärztekammer anerkannten Einführungskursen in Theorie und Praxis der Leibesübungen von insgesamt 120 Stunden Dauer

2.2.2 Teilnahme an von der Ärztekammer anerkannten sportmedizinischen Kursen von insgesamt 120 Stunden Dauer

2.2.3 einjährige praktische sportärztliche Tätigkeit in einem Sportverein oder Sportverband.

5 Im Rahmen der Einführungskurse in Theorie und Praxis der Leibesübungen sind 70 Stunden mit festgelegten Sportarten zu belegen. Hiervon entfallen jeweils 6 Stunden auf Leichtathletik bzw. Kampf- und Kraftsport, 12 Stunden auf Mannschafts- und Rückschlagspiele sowie 14 Stunden auf Winter- und Freizeitsport (Bergsteigen und -wandern, Freizeitspiele, Radfahren, Reiten, Segeln, Surfen).

6 Das Programm des Kurses in Torbole begann am Nachmittag des Anreisetages mit Referaten, die um 20:00 Uhr endeten. An den folgenden Wochentagen sah das Programm für die Zeit von 08:00 Uhr bis 08:45 Uhr eine Einführung in die Krankengymnastik zur Prävention von Sportverletzungen vor. Die Zeit von 09:15 Uhr bis 15:45 Uhr war --mit Ausnahme einer eineinhalbstündigen Mittagspause-- der Theorie und Praxis der verschiedenen Sportarten wie Surfen, Biken, Segeln, Tennis und Bergsteigen vorbehalten. Von 16:15 Uhr an standen Referate auf dem Programm. Am Montag, Dienstag und Donnerstag begann das letzte Referat um 19:30 Uhr, an den beiden übrigen Wochentagen endete die Veranstaltung um diese Zeit. Der Kurs endete am Samstag gegen 14:00 Uhr.

7 Der Kläger wurde von seinem Arbeitgeber für die Fortbildung freigestellt. Für die Teilnahme an dem Kurs in Torbole wurden ihm jeweils 25 Stunden Ausbildung in "Theorie und Praxis der Leibesübungen" sowie Weiterbildung in der Sportmedizin bescheinigt. Bei der Ausbildung in "Theorie und Praxis der Leibesübungen" lag der Schwerpunkt des Klägers auf der Sportart Tennis. In den Bereichen Mannschafts- und Rückschlagspiele sowie Freizeit-, Kampf- und Kraftsport wurden insgesamt 16 Stunden am Beispiel des Tennisspiels durchgenommen. Bei der Leichtathletik wurden zudem 2 Stunden tennisspezifische Lauf- und Sprungtechniken unterrichtet.

8 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) ließ die Aufwendungen für die Teilnahme an dem Kurs in Höhe von 3.212 DM nicht zum Werbungskostenabzug zu.

9 Das Finanzgericht (FG) gab der nach erfolglosem Vorverfahren erhobenen Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2005, 352 veröffentlichten Gründen teilweise statt.

10 Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sei der steuermindernde Abzug von Aufwendungen für die Teilnahme an sportmedizinischen Fortbildungslehrgängen, die an bekannten Ferienorten zur Urlaubszeit stattfänden, selbst dann ausgeschlossen, wenn die Kurse von der Ärztekammer als Fortbildungsmaßnahme zur Erlangung der Zusatzbezeichnung "Sportmediziner" anerkannt würden. Demgegenüber sei es im Streitfall sachgerecht, die Aufwendungen des Klägers insoweit zum Abzug zuzulassen, als sie auf die sportmedizinischen Veranstaltungen entfielen. Dies ergebe sich aus einem Vergleich mit Reisen, denen unstreitig ein unmittelbarer beruflicher Anlass zugrunde liege. Wenn derartige Reisen selbst in den Fällen, in denen die Reise in mehr oder weniger großem Umfang auch zu privaten Unternehmungen genutzt würde, ausschließlich der beruflichen Sphäre zuzuordnen seien, sei im Streitfall ein vollständiges Abzugsverbot unbillig, da der Fortbildungslehrgang kaum Freiräume für private Unternehmungen gelassen habe und das Abzugsverbot allein aufgrund der sportpraktischen Pflichtveranstaltungen eingreife, die sich als gewöhnliche Ausübung von Freizeitsport in einem Urlaubsgebiet darstellten. Die Aufwendungen seien zur Hälfte als Werbungskosten zu berücksichtigen (1.606 DM), da der Kurs mit jeweils 25 Stunden im sportmedizinischen und sportpraktischen Bereich auf die Weiterbildung zum Sportmediziner angerechnet worden sei.

11 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

12 Das FA beantragt, das Urteil des FG insoweit aufzuheben und die Klage abzuweisen, als das FG der Klage hinsichtlich der Lehrgangskosten in Höhe von 1.606 DM stattgegeben hat.

13 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht eine Aufteilung der streitigen Kosten in abziehbare Werbungskosten und nicht abziehbare Aufwendungen für die private Lebensführung vorgenommen.

15 1. Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen (§ 9 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Nach ständiger Rechtsprechung des BFH liegen Werbungskosten vor, wenn zwischen den Aufwendungen und der jeweiligen Einkunftsart ein Veranlassungszusammenhang besteht. Das ist bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit der Fall, wenn die Aufwendungen objektiv mit dem Beruf zusammenhängen und subjektiv zu dessen Förderung getätigt werden.

16 a) Aufwendungen für Reisen sind demnach dann als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abziehbar, wenn sie durch den Beruf bzw. den Betrieb veranlasst sind. Ob dies zutrifft, ist durch die Würdigung aller Umstände des Einzelfalls zu beurteilen. Der Abzug der Reisekosten setzt nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH voraus, dass die Reise ausschließlich oder nahezu ausschließlich der beruflichen/betrieblichen Sphäre zuzuordnen ist. Das ist zum einen der Fall, wenn der Reise ein unmittelbarer beruflicher bzw. betrieblicher Anlass zugrunde liegt (z.B. das Aufsuchen eines Geschäftsfreundes, das Halten eines Vortrages auf einem Fachkongress, die Durchführung eines Forschungsauftrages) und die Verfolgung privater Reiseinteressen nicht den Schwerpunkt der Reise bildet. Gleiches gilt, wenn die berufliche bzw. betriebliche Veranlassung bei weitem überwiegt und die Befriedigung privater Interessen, wie z.B. Erholung, Bildung und Erweiterung des allgemeinen Gesichtskreises, nach dem Anlass der Reise,

dem vorgesehenen Programm und der tatsächlichen Durchführung nicht ins Gewicht fällt und nur von untergeordneter Bedeutung ist. Anderenfalls sind die gesamten Reisekosten nicht abziehbar, soweit sich nicht ein durch den Beruf/Betrieb veranlasster Teil nach objektiven Maßstäben sicher und leicht abgrenzen lässt (Senatsentscheidung vom 20. Juli 2006 VI R 94/01, BFHE 214, 354, BStBl II 2007, 121, m.w.N.; zu Fortbildungslehrgängen zur Erlangung der Zusatzbezeichnung "Sportmedizin" s. u.a. Senatsentscheidungen vom 19. Oktober 1989 VI R 155/88, BFHE 158, 532, BStBl II 1990, 134; vom 23. Juni 1992 VI R 15/90, BFH/NV 1992, 814; vom 17. Juli 1992 VI R 140/89, BFH/NV 1993, 20).

17 b) Zur Begründung hat sich die bisherige Rechtsprechung im Wesentlichen auf § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG berufen. Danach verbietet diese Vorschrift zur Wahrung der steuerlichen Gerechtigkeit die Aufteilung und damit den Abzug von Aufwendungen, die sowohl der privaten Lebensführung dienen als auch den Beruf fördern. Mit Beschluss vom 21. September 2009 GrS 1/06 (BFHE 227, 1) hat der Große Senat des BFH diese Rechtsprechung aufgegeben. Nach seiner Auffassung normiert § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG kein allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot. Die Vorschrift steht somit einer Aufteilung von gemischt veranlassten, aber anhand ihrer beruflichen und privaten Anteile trennbaren Reisekosten nicht entgegen. Aufwendungen für Reisen, die abgrenzbare berufliche und private Anteile enthalten, sind grundsätzlich aufzuteilen, sofern die berufliche oder private Veranlassung nicht von untergeordneter Bedeutung ist. Als sachgerechter Aufteilungsmaßstab kommt in derartigen Fällen das Verhältnis der beruflichen und privaten Zeitanteile der Reise in Betracht. Das unterschiedliche Gewicht der verschiedenen Veranlassungsbeiträge kann es jedoch im Einzelfall erfordern, einen anderen Aufteilungsmaßstab heranzuziehen oder von einer Aufteilung ganz abzusehen.

18 2. Nach diesen Grundsätzen ist die Vorentscheidung nicht zu beanstanden. Das FG ist im Rahmen der ihm obliegenden Tatsachenwürdigung zu dem Ergebnis gekommen, dass von einer gemischt veranlassten Reise auszugehen und eine Aufteilung vorzunehmen ist. Das FG ist bei der Aufteilung zutreffend davon ausgegangen, dass die sportmedizinischen Veranstaltungen eindeutig der beruflichen Sphäre des Klägers zuzurechnen sind. Die sportpraktischen Veranstaltungen hat das FG in Anknüpfung an die zitierte frühere Rechtsprechung des BFH zur steuerlichen Behandlung von Aufwendungen im Zusammenhang mit der Teilnahme an Lehrgängen zur Erlangung der Zusatzbezeichnung "Sportmedizin" dem Bereich der privaten Lebensführung des Klägers zugeordnet, da es sich hierbei um die Ausübung verbreiteter Sportarten in einem Urlaubsgebiet gehandelt habe. Es kann dahinstehen, ob dieser Einschätzung des FG stets und für alle Fälle uneingeschränkt gefolgt werden kann. Dagegen könnte sprechen, dass Steuerpflichtigen der Abzug von Werbungskosten nicht mit der Begründung versagt werden darf, ihr Beruf erfordere Aufwendungen, die für andere Steuerpflichtige Privataufwendungen sind (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 227, 1). Jedenfalls ist die Würdigung des FG, gegen die keine zulässigen und begründeten Revisionsrügen vorgebracht worden sind, auch insoweit möglich. Die Tatsachenwürdigung der Vorinstanz zieht, sofern sie weder gegen Denkgesetze noch Erfahrungssätze verstößt, eine revisionsrechtliche Bindung gemäß § 118 Abs. 2 FGO auch dann nach sich, wenn ein abweichendes Verständnis gleichermaßen möglich oder sogar naheliegend ist (Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 118 FGO Rz 87, m.w.N.).

19 Die Aufteilung anhand der für die jeweiligen Bereiche auf die Weiterbildung zum Sportmediziner angerechneten Zeitanteile begegnet keinen durchgreifenden Bedenken.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de