
Datum: 02.08.2023
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Beschluss
Aktenzeichen: 9 V 1012/23 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2023:0802.9V1012.23E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Der Einkommensteuerbescheid 2017 wird - über die bisher bereits vom Antragsgegner gewährte Aussetzung der Vollziehung hinausgehend - bis einen Monat nach Abschluss des Einspruchsverfahrens dahingehend ab Fälligkeit von der Vollziehung ausgesetzt, dass statt der bisher zugrunde gelegten Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 18.523 € von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1.183 € und von Einkünften aus selbständiger Arbeit in Höhe von 1.440 € auszugehen ist.

Der Einkommensteuerbescheid 2018 wird - über die bisher bereits vom Antragsgegner gewährte Aussetzung der Vollziehung hinausgehend - bis einen Monat nach Abschluss des Einspruchsverfahrens dahingehend ab Fälligkeit von der Vollziehung ausgesetzt, dass statt der bisher zugrunde gelegten Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 33.551 € von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 31.320 € und von Einkünften aus selbständiger Arbeit in Höhe von 1.440 € auszugehen ist.

Die Vollziehung des Gewerbesteuerermessbescheids 2018 wird dahingehend von der Vollziehung ausgesetzt, dass statt des bisher zugrunde gelegten Gewinns aus Gewerbebetrieb in Höhe von 33.551 € nunmehr von einem solchen in Höhe von 31.320 € auszugehen ist.

Die Berechnung der von der Vollziehung ausgesetzten Beträge wird dem Antragsgegner übertragen.

Im Übrigen wird der Antrag abgelehnt.

Die Kosten des Verfahrens werden gegeneinander aufgehoben.

Gründe:

- I. 1
- Die Antragsteller sind seit dem ...2018 verheiratet und wurden in den Streitjahren 2018 und 2019 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Im Jahr 2017 wurde der Antragsteller einzeln zur Einkommensteuer veranlagt. 2
- Der Antragsteller ist ... ein „gehandicapter“ Spitzensportler, Er hat für die Bundesrepublik Deutschland an unterschiedlichen internationalen Wettkämpfen teilgenommen und dabei u.a. bei den Paralympischen Spielen ... (Titel) gewonnen. 3
- Im Rahmen seiner sportlichen Tätigkeit bezieht der Antragsteller Leistungen von der Deutschen Sporthilfe, der Bundeswehr, als Trainer vom ... X (= *Sportverein X*), vom deutschen Behindertensportverband sowie von ... Y (= *Sportverein Y*). Diese Leistungen erklärte der Antragsteller nicht in seinen Einkommensteuererklärungen in den Streitjahren 2017 bis 2019. Ferner erzielt der Antragsteller sonstige Einkünfte in Form von Renteneinkünften. 4
- Darüber hinaus hatte der Antragsteller am 01.05.2015 einen Sponsoringvertrag mit der Z UG (haftungsbeschränkt) – UG -- geschlossen, welche weitere Sponsoren für ihn vermittelt. Von der Gründung am ...2015 bis zum Verkauf der Anteile an den Antragsteller am ...01.2018 war die Antragstellerin alleinige Gesellschafterin und Geschäftsführerin der vorgenannten UG. Seit Januar 2018 ist der Antragsteller alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer. Die Gesellschaft übernimmt dabei vom Antragsteller als Sportler zu tragende Kosten wie z.B. Trainingskosten, Reisekosten, Spesen und Equipment (§ 2 des Sponsoring-Vertrags). Vor Abschluss eines Sponsorenvertrages hat die Gesellschaft die Zustimmung des Sportlers einzuholen und ihm den Entwurf der jeweiligen Vereinbarung vorzulegen (§ 4 Abs. 2 des Sponsoring-Vertrages). Der Sportler ist aber auch berechtigt, eigene Sponsoringverträge (auf eigenen Namen und eigene Rechnung) mit Sponsoren abzuschließen (§ 4 Abs. 4 des Sponsoring-Vertrages). Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Sponsoring-Vertrag vom 01.05.2015 (Rechtsbehelfsakte, Reiter „Sponsoring-Vertrag“) verwiesen. 5
- Die Antragstellerin erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. 6
- Der Antragsgegner führte beim Antragsteller sowie bei der Z UG eine Betriebsprüfung für die Streitjahre durch. 7
- Der Betriebsprüfer war der Auffassung, dass die von der Sporthilfe, der Bundeswehr, vom X, vom deutschen Behindertensportverband sowie von der Y bezogenen Leistungen der Besteuerung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb unterlägen (Tz. 2.2 des Bp-Berichts vom 8

16.12.2022). Entgegen der Auffassung des Antragstellers liege keine Liebhaberei vor. Nachdem der Antragsteller bzw. dessen Steuerberater trotz Aufforderung durch den Antragsgegner keine Gewinnermittlung erstellt hatte, schätzte der Antragsgegner die Einnahmen und Ausgaben anhand der Kontoauszüge der Jahre 2018 und 2019, für das Jahr 2017 orientierte sich der Antragsgegner an den Kontoauszügen der Jahre 2018 und 2019. Darüber hinaus schätzte er Siegprämien ... in Höhe von 10.000 € (2017), ... in Höhe von 5.000 € (2018) sowie für Erfolge bei kleineren Wettbewerben (jährlich 2.000 €). Wegen des Fehlens einer Buchführung erhöhte der Antragsgegner die Einnahmen um einen jährlichen Sicherheitszuschlag in Höhe von 1.500 €.

Als Betriebsausgaben setzte der Antragsgegner im Rahmen der sog. „Fiktionstheorie“ folgende Beträge an, die bei der Z UG als vGA behandelt worden waren (siehe Tz. 2.8 des Bp-Berichts der Z UG):

9

- Reisekosten Arbeitnehmer ohne die auf diesem Konto gebuchten pauschalen Fahrkostenerstattungen. Diese pauschalen Fahrkostenerstattungen waren doppelt in den Betriebsausgaben erfasst, denn die laufenden Kraftstoffkosten wurden ebenfalls für das vom Antragsteller privat genutzte Fahrzeug als Aufwand gebucht. 101
- Fremdleistungen 12
- Laufende KfZ-Betriebskosten 13

Im Einzelnen ermittelte der Antragsgegner Einnahmen und Ausgaben in folgender Höhe (siehe Anlage 1 zum Bp-Bericht):

14

Einnahmen

15

Jahr	2017	2018	2019
Y	1.920 €	2.252,70 €	1.334,00 €
Deutsche Sporthilfe	6.000 €	11.599,63 €	-1.200,00 €
X	3.840 €	3.840,00 €	3.840,00 €
Dt. Behindertensportverband	1.500 €	968,30 €	3042,75 €
Bundeswehr		15.000,00 €	15.000,00 €
Siegprämien (geschätzt)	12.000 €	7.000,00 €	2.000,00 €
Sicherheitszuschlag	1.500 €	1.500,00 €	1.500,00 €
Summe Einnahmen	26.760,00 €	42.160,63 €	25.516,75 €

16

Ausgaben

17

18

Jahr	2017	2018	2019
Reisekosten Arbeitnehmer	3.364,46 €	3.804,92 €	8.621,37 €
Fremdleistungen	2.400,00 €	2.400,00 €	12.560,00 €
Lfd. KfZ-Betriebskosten	2.472,00 €	2.404,00 €	3.538,00 €
Summe	8.236,46 €	8.608,92 €	24.719,37 €

Der Betriebsprüfer ermittelte mithin Einkünfte aus Gewerbebetrieb in folgender Höhe:

19

Jahr	2017	2018	2019
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	18.523 €	33.551 €	797 €

20

Des Weiteren war der Betriebsprüfer der Auffassung, dass die verdeckten Gewinnausschüttungen (vGA) an den Antragsteller, die bei der Z UG festgestellt wurden, in folgender Höhe als Einkünfte aus Kapitalvermögen der Abgeltungsteuer unterliegen (Tz. 2.4 des Bp-Berichts für den Antragsteller und Tz. 2.8 des Bp-Berichts der Z UG):

21

Jahr	2018	2019
vGA (Einkünfte aus KapVerm)	27.304 €	39.109 €

22

Der Antragsgegner folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ mit Datum vom 03.02.2023 entsprechende Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre 2017 bis 2019 und für das Jahr 2018 einen Gewerbesteuermessbescheid.

23

Der Antragsteller legte gegen die erlassenen/geänderten Einkommensteuerbescheide und den Gewerbesteuermessbescheid 2018 am 06.02.2023 bzw. am 22.02.2023 Einsprüche ein, über die bislang noch nicht entschieden ist. Zugleich beantragte er beim Antragsgegner Aussetzung der Vollziehung (AdV). Zur Begründung führte der Antragsteller aus, dass die werbende Tätigkeit im vorliegenden Fall in der Z UG stattfindet, so dass im Streitfall - anders als im Fall, der dem BFH-Urteil vom 15.12.2021 (X R 19/19) zugrunde gelegen habe - eine Abfärbung nicht stattfinden könne.

24

Der Antragsgegner gewährte dem Antragsteller nur insoweit AdV, als dass sich die Nachzahlung auf die Berücksichtigung der streitigen vGA bezog. Betragsmäßig gewährte er die AdV (abgesehen von einer geringfügigen Differenz im Jahr 2019) in der Höhe, in dem in den Einkommensteuerbescheiden 2018 und 2019 die Einkommensteuer nach § 32d Abs. 1 EStG ermittelt worden war:

25

Jahr	2017	2018	2019

26

Ausgesetzter Einkommensteuerbetrag	-	6.285,00 €	9.180,00 €
---------------------------------------	---	------------	------------

Den darüber hinausgehenden Aussetzungsantrag lehnte der Antragsgegner ab, so dass folgende Beträge nicht von der Vollziehung ausgesetzt wurden:

27

Jahr	2017	2018	2019
Nicht ausgesetzter Einkommensteuerbetrag	4.321,00 €	€ 10.481,00 €	€ 198,00 €
Nicht ausgesetzter Gewerbsteuerermessbetrag		317 €	

28

Unter Berücksichtigung der Zinsen zur Einkommensteuer und der teilweise ebenfalls von der Vollziehung ausgesetzten Kirchensteuer, der Solidaritätszuschlagsbeträge und der in den Jahren 2018/2019 anzurechnenden Abzugsbeträge ergaben sich damit insoweit nicht ausgesetzte Beträge in Höhe von 15.158,23 € (9.914,69 € für die Jahre 2018/2019 und 5.243,54 € für das Jahr 2017).

29

Am 10.05.2023 stellte der Antragsteller einen gerichtlichen Antrag auf AdV, mit dem er die vollständige AdV der rückständigen Einkommensteuerfestsetzungen begehrt.

30

Mit Schriftsatz vom 26.07.2023 erweiterte der Antragsteller seinen Aussetzungsantrag auf den Gewerbsteuerermessbescheid 2018.

31

Der Antragsteller ist unter Berufung auf eine Verfügung der OFD Frankfurt am Main vom 21.05.1969 (S 2120 A-1-Stl10) sowie ein an ihn gerichtetes Schreiben der Sporthilfe ... vom 01.02.2023 (Bl. 10 der Gerichtsakte) der Auffassung, dass es sich bei den von ihm bezogenen Leistungen um wiederkehrende Bezüge im Sinne von § 22 Nr. 1 EStG handele, denen (in der Regel) Werbungskosten in gleicher Höhe gegenüberstünden. Zwar habe der BFH mit Urteil vom 15.12.2021 entschieden, dass eine sportliche Tätigkeit, die mit Sponsoren vermarktet wird, in einem untrennbaren Sachzusammenhang stehe, so dass auch die Sporttätigkeit von der Steuerpflicht erfasst werde und ein einheitlicher Gewerbebetrieb vorliege. Im vorliegenden Fall vermarkte die Z UG (haftungsbeschränkt) die sportliche Tätigkeit des Antragstellers. In diesem Zusammenhang zahlten Sponsoren Gelder an die Z UG, um den Antragsteller als Werbeträger zu nutzen. Die Einnahmen hieraus würden im Jahresüberschuss der Gesellschaft der Besteuerung unterworfen. Die rein sportliche Tätigkeit des Antragstellers stelle jedoch eine nicht steuerbare Tätigkeit dar.

32

Der Antragsteller beantragt,

33

die Einkommensteuerbescheide 2017-2019 vom 03.02.2023 nebst Nebenleistungen in Höhe von insgesamt 15.158,23 € sowie den Gewerbsteuerermessbescheid 2018 vom 03.02.2023 in vollem Umfang von der Vollziehung auszusetzen bzw. aufzuheben;

34

hilfsweise die Beschwerde zum Bundesfinanzhof zuzulassen.

35

Der Antragsgegner beantragt (teilweise sinngemäß telefonisch),	36
den Antrag abzulehnen.	37
Er ist unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil vom 15.12.2021 (X R 19/19) der Auffassung, dass die Zahlungen der Sporthilfe im Rahmen des einheitlichen Gewerbebetriebs als Sportler (Sportförderung als Spitzensportler) gewährt worden seien. Den Zahlungen könne außerdem (ähnlich wie bei Preisverleihungen) wirtschaftlich der Charakter als leistungsbezogene Entgelte im untrennbaren Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit als Sportler beigemessen worden. Denn die Zuwendungen seien im Hinblick auf die besonderen sportlichen Leistungen des Antragstellers erbracht worden, insbesondere seien diese von dessen Leistungsniveau sowie der Teilnahme an Wettkämpfen abhängig gewesen. Der Argumentation des Antragstellers, dass ein Abfärben der Vermarktungstätigkeit auf die sportliche Tätigkeit nicht in Betracht komme, da die Vermarktungstätigkeit innerhalb einer gesonderten juristischen Person erfolge, sei nicht zu folgen. Zum einen bestehe aufgrund der Alleingesellschafter- und Geschäftsführerstellung des Antragstellers bei der Z UG eine Personenidentität. Zum anderen besage der am 01.05.2015 geschlossene Sponsoring Vertrag zwischen der Z UG und dem Antragsteller unter Punkt 4, dass vor Abschluss eines Sponsorenvertrages die Zustimmung des Sportlers einzuholen und ihm der Entwurf der jeweiligen Vereinbarung vorzulegen sei. Darüber hinaus sei der Sportler auch berechtigt, eigene Sponsoringverträge abzuschließen. Die endgültige Entscheidungsgewalt über die Annahme oder Ablehnung eines Sponsorenvertrags obliege somit dem Antragsteller und führe letztlich dazu, dass kein Unterschied zu einem Sportler bestehe, der ohne Management oder Sponsoring Agentur tätig werde.	38
II.	39
Der Antrag des Antragstellers hat teilweise Erfolg.	40
1. Der Antrag der Antragstellerin ist unzulässig.	41
Dies gilt für die angefochtene Einkommensteuerfestsetzung 2017 bereits deshalb, weil die streitigen Einkünfte nur den Kläger betreffen, im Jahr 2017 für diesen noch eine Einzelveranlagung durchzuführen war und der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2017 nur ihm gegenüber ergangen ist.	42
Für die Jahre 2018 und 2019 sind die Einkommensteuerbescheide aufgrund der Zusammenveranlagung zwar auch gegenüber der Antragstellerin ergangen. Gegen diese hat die Antragstellerin selbst jedoch keinen Einspruch eingelegt. Vielmehr wurde in dem Einspruchsschreiben des Prozessbevollmächtigten vom 22.02.2023 ausdrücklich nur der Antragsteller namentlich benannt und der Prozessbevollmächtigte legte „namens und im Auftrag des o.a. Steuerpflichtigen“ den Einspruch ein. Verfahrensrechtlich sind zusammen veranlagte Ehegatten zwei getrennte Steuerschuldner, so dass ein von dem einen Ehegatten eingelegter Einspruch nicht ohne Weiteres die Wirkung eines auch von dem anderen Ehegatten eingelegten Einspruchs hat (BFH, Urteil vom 14.12.2021 – VIII R 16/20, BStBl II 2022, 380).	43
2. Der Antrag des Antragstellers ist zulässig.	44
a) Dies gilt zunächst für die beantragte (weitergehende) AdV der Einkommensteuerbescheide 2017 bis 2019. Der Antragsteller hat die Einkommensteuerbescheide 2017 bis 2019 des Antragsgegners vom 03.02.2023 i.S. des § 69 Abs. 3 S. 1 2. Halbs. i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO	45

mit seinen Einsprüchen angefochten.

Die Voraussetzungen des § 69 Abs. 4 Satz 1 FGO für eine Antragstellung bei Gericht sind ebenfalls erfüllt. Der Antragsgegner hat vor der Stellung des gerichtlichen Antrags auf AdV den bei ihm eingereichten AdV-Antrag des Antragstellers (teilweise) abgelehnt. 46

b) Der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung des gleichermaßen mittels Einspruchs angefochtenen Gewerbesteuermessbetrags 2018 ist ebenfalls zulässig. Der Senat sieht die entsprechende Antragserweiterung als sachdienlich an (analog § 67 Abs. 1 FGO). Die Voraussetzungen des § 69 Abs. 4 Satz 1, 2 Nr. 2 FGO liegen ebenfalls vor. Der Antragsgegner hat vor Antragstellung bei Gericht den bei ihm eingereichten AdV-Antrag abgelehnt. Außerdem hat die Gemeinde eine Kontopfändung wegen der Gewerbesteuer 2018 vorgenommen. 47

3. Der Antrag des Antragstellers ist teilweise begründet. 48

Gem. § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO soll das Gericht der Hauptsache auf Antrag die Vollziehung des Verwaltungsakts aussetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit dieses Verwaltungsaktes bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Außerdem kann unter den vorgenannten Voraussetzungen auch eine Aufhebung der Vollziehung (§ 69 Abs. 3 Satz 3 FGO) erfolgen. 49

a) Ernstliche Zweifel sind anzunehmen, wenn bei Prüfung des angefochtenen Verwaltungsaktes neben den für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zu Tage treten, die Unsicherheit oder Unentschiedenheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung von entscheidungserheblichen Tatfragen bewirken (ständige Rechtsprechung, BFH-Beschluss vom 16.05.2019 – XI B 13/19, BFH/NV 2019, 1043). Bei der notwendigen Abwägung im Einzelfall sind die Erfolgsaussichten des Rechtsbehelfs zu berücksichtigen. Die AdV setzt jedoch nicht voraus, dass die für die Rechtswidrigkeit des Verwaltungsaktes sprechenden Gründe überwiegen. Vielmehr genügt es, dass der Erfolg des Rechtsbehelfs ebenso nicht auszuschließen ist wie der Misserfolg (BFH-Beschluss vom 23.08.2007 – VI B 42/07, BStBl. II 2007, 799). Dagegen begründet eine vage Erfolgsaussicht noch keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes (BFH-Beschluss vom 11.06.1968 – VI B 94/67, BStBl. II 1968, 657). Im gerichtlichen Verfahren über einen Antrag auf AdV beschränkt sich der Prozessstoff wegen der Eilbedürftigkeit des Verfahrens auf die dem Gericht vorliegenden Unterlagen, insbesondere die Akten der Behörde oder andere präsente Beweismittel. Das Gericht muss den Sachverhalt in einem Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes nicht weiter aufklären (BFH-Beschluss vom 14.02.1989 – IV B 33/88, BStBl. II 1989, 516). 50

b) Nach diesen Grundsätzen bestehen – über die vom Antragsgegner gewährte AdV hinausgehend – nur teilweise ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2017 und 2018. 51

aa) Nach summarischer Prüfung hat der Antragsgegner die vom Antragsteller für seine Tätigkeit als Sportler von der Sporthilfe, der Bundeswehr, vom deutschen Behindertensportverband sowie von der Y bezogenen Leistungen zu Recht der Einkommensbesteuerung im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb unterworfen. 52

53

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 BFH vom 20.02.2013 – GrS 1/12, BFHE 140, 282, BStBl. II 2013, 441, Rdn. 32).

Die vorgenannten Voraussetzungen liegen im Streitfall vor. Ein Berufssportler erzielt keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit, sondern Einkünfte aus Gewerbebetrieb (BFH-Urteil vom 11.10.2000 – I R 44-51/99, BStBl. II 2002, 271). Es fehlt auch nicht am Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht, es liegt kein Fall einer einkommensteuerrechtlich unbeachtlichen Liebhaberei vor. 54

Erhält ein Sportler im Zusammenhang mit seiner Betätigung Zahlungen, die nicht nur ganz unwesentlich höher sind als die ihm hierbei entstandenen Aufwendungen, so ist der Schluss gerechtfertigt, dass der Sport nicht mehr aus reiner Liebhaberei, sondern auch um des Entgelts willen betrieben wird. Die Sportausübung ist in einem solchen Fall nicht mehr reiner Selbstzweck, sondern auch Mittel zur Erzielung von Einkünften (BFH-Urteil vom 23.10.1992 – VI R 59/91, BStBl. II 1993, 303). 55

Im Streitfall hat der Antragsgegner anhand der vorgelegten Kontoauszüge des Antragstellers festgestellt, dass die Einnahmen des Antragstellers aus seinen Tätigkeiten als Sportler erheblich sind. Der Antragsgegner hat insoweit auch allein die weder vom Antragsteller noch von der Z UG erklärten Einkünfte aus der Tätigkeit des Antragstellers als Sportler in die Betrachtung einbezogen und ist nicht von einer „Abfärbung“ der von der Z UG erzielten Sponsoreneinkünfte ausgegangen. Die Frage, ob die Grundsätze des BFH-Urteils vom 15.12.2021 (X R 19/19) auf den Streitfall übertragbar sind, kann daher dahinstehen. Der Antragsteller, der insoweit die Feststellungslast trägt, hat auch nicht nachgewiesen, dass ihm in den Streitjahren per Saldo die Einnahmen übersteigende Betriebsausgaben entstanden sind. 56

Entgegen der Auffassung des Antragsgegners sieht das Gesetz keine pauschale Berücksichtigung von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten bzw. eine Vermutung für den Anfall von die Einnahmen übersteigenden Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten vor. Der Antragsteller trägt – wie jeder andere Steuerpflichtige auch – die Feststellungslast für steuermindernde Tatsachen. Soweit die Finanzverwaltung bei Zuschüssen durch die Deutsche Sporthilfe davon ausgeht, dass den Zuschüssen in der Regel Werbungskosten in gleicher Höhe gegenüberstehen, so entbindet dies den Steuerpflichtigen nicht von seiner Feststellungslast. Zudem gilt die vorgenannte „Regelvermutung“ nach der Auffassung der Finanzverwaltung nur dann, „sofern nicht in besonderen Einzelfällen eine andere Beurteilung erforderlich werden sollte“ (Hessisches Ministerium der Finanzen, Erlass vom 12.05.1969, S 2120 A-95-II A 21, juris). Im Übrigen hat auch der BFH ausdrücklich offen gelassen, ob der Auffassung der Finanzverwaltung im Erlass bzw. der darauf basierenden Verfügung einer Oberfinanzdirektion gefolgt werden könne (BFH-Urteil vom 15.12.2021 - X R 19/19, Rdn. 44). Eine von der (etwaigen) Regelvermutung abweichende andere Beurteilung ist im Streitfall bei summarischer Beurteilung durch den Senat jedenfalls deshalb geboten, weil die sportliche Betätigung des Antragstellers nicht nur zu Einnahmen des Antragstellers persönlich in Form der Zahlungen der Deutschen Sporthilfe geführt hat, sondern auch zu Einnahmen einer von ihm beherrschten Kapitalgesellschaft (in den Jahren 2018 und 2019) bzw. zu Einnahmen einer Kapitalgesellschaft, die dafür anfallende Kosten des Antragstellers übernehmen sollte. 57

Im Streitfall hat der Antragsteller unmittelbar eigene, nicht von der Z UG getragene Aufwendungen weder geltend gemacht noch nachgewiesen. Soweit der Antragsgegner teilweise die Aufwendungen der Z UG bei dieser nicht einkommensmindernd berücksichtigt, sondern diese außerbilanziell durch den Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen neutralisiert hat, könnte dies zwar grundsätzlich ganz oder teilweise zu sog. fiktiven Betriebsausgaben beim Antragsteller führen und davon ist bislang auch der Antragsgegner für die Jahre 2018 und 2019 ausgegangen. Im Hinblick darauf, dass der Antragsgegner für AdV-Zwecke jedoch weder verdeckte Gewinnausschüttungen noch anderweitige Einnahmen des Antragstellers aufgrund der Kostenübernahme durch die Z UG angesetzt hat, kommt ein Abzug der von dieser UG getragenen Kosten im vorliegenden AdV-Verfahren nicht in Betracht (vgl. zu den Einzelheiten s. nachfolgend unter dd).

bb) Nicht zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören indes - nach summarischer Prüfung - die Einnahmen, die der Antragsteller für seine Trainertätigkeit beim X erhalten hat. Eine Trainertätigkeit stellt, anders als eine Tätigkeit als Berufssportler, keine gewerbliche, sondern eine selbständige Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG (unterrichtende Tätigkeit) dar (BFH-Urteil vom 13.5.1993 – IV R 131/92, BFH/NV 1994, 93; Brandt, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 18 Rdn. 600 „Berufstrainer“). Sind natürliche Personen zugleich gewerblich und freiberuflich tätig, sind die jeweiligen Tätigkeiten in der Regel getrennt zu erfassen, selbst wenn zwischen ihnen eine gewisse sachliche und wirtschaftliche Berührungspunkte bestehen, sofern sie sich nicht gegenseitig bedingen (Brandt, a.a.O., § 18 Rdn. 75). Eine Tätigkeit als Trainer erfordert jedoch keine Tätigkeit als Berufssportler und gleiches gilt umgekehrt (vgl. auch Brandt, a.a.O., Rz. 78, zur nebenberuflichen Lehrtätigkeit eines gewerblich tätigen Handwerksmeisters). Dementsprechend sind vorliegend beide Tätigkeiten eigenständig zu qualifizieren.

Da nicht ausgeschlossen werden kann, dass es sich bei der Trainertätigkeit beim X um eine nebenberufliche Tätigkeit handelt, für die § 3 Nr. 26 EStG Anwendung findet, sind die selbständigen Einkünfte insoweit um den (in den Streitjahren) steuerfreien Jahresbetrag in Höhe von 2.400 € zu mindern. Hierfür spricht auch die Tatsache, dass die Überweisungen ausweislich der Kontoauszüge im Betreff als „Aufwandsentschädigungen“ bezeichnet werden. Im Hauptsacheverfahren wird noch zu prüfen sein, ob ein Teil der bisher bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb in Abzug gebrachten Fahrtkosten in Zusammenhang mit den selbständigen Einkünften aus der Trainertätigkeit steht und insoweit gegenzurechnen ist.

Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit des Antragstellers sind dementsprechend für Zwecke des Aussetzungsverfahrens (und vorbehaltlich eines etwaigen Verböserungsverbots) in den Streitjahren 2017 bis 2019 jeweils mit 1.440 € (3.840 € ./ 2.400 €) anzusetzen.

cc) Soweit der Antragsgegner Einnahmen des Antragstellers aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG in Form von verdeckten Gewinnausschüttungen der Z UG angenommen und diese der Abgeltungssteuer gem. § 32d EStG unterworfen hat, ist der Antragsgegner bereits selbst vom Vorliegen ernstlicher Zweifel ausgegangen und hat in Höhe der Abgeltungssteuer eine AdV gewährt. Der Senat sieht keine Veranlassung im vorliegenden Verfahren davon abzuweichen und insoweit verdeckte Gewinnausschüttungen zu berücksichtigen, sofern sich dies zu Lasten des Antragstellers auswirkt. Allerdings ist zu bedenken, dass die Beteiligung an der vorgenannten UG eventuell als notwendiges Betriebsvermögen des Gewerbebetriebs des Antragstellers anzusehen sein könnte und die Beteiligungseinkünfte aus dieser UG in diesem Fall dem Gewerbebetrieb des Antragstellers zuzuordnen wären, mit der Folge, dass diese nicht der Abgeltungssteuer unterliegen würden (vgl. § 32d Abs. 1 Satz 1, 2. Halbsatz EStG, wonach die Abgeltungssteuer nicht für solche

Kapitaleinkünfte gilt, die unter § 20 Abs. 8 EStG fallen), sondern dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Buchst. b EStG), welches für den Antragsteller in den Streitjahren angesichts der geringen tariflichen Steuerbelastung (ausgehend von den informatorischen Angaben in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden im Jahr 2018 nur 18,72 % und im Jahr 2019 nur 9,19 %) günstiger sein könnte. Außerdem kann sich ein Vorteil daraus ergeben, dass die Einnahmen nur zu 60 % steuerpflichtig sind, während etwaige daraus resultierende fiktive Betriebsausgaben in vollem Umfang abziehbar sind (vgl. Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 8 Rz. 339, im Beispiel; zu den Beträgen vgl. unter dd).

dd) Der Antragsgegner hat die gewerblichen Einkünfte des Antragstellers aus seiner Tätigkeit als Sportler im Ergebnis der Höhe nach nur teilweise zu Recht nach § 162 Abs. 1, 2 AO geschätzt. 63

Gemäß § 162 Abs. 1 Satz 1 AO hat die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, wenn sie diese nicht ermitteln kann. Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag, seine Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO verletzt oder die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen der Besteuerung nicht nach § 158 AO zugrunde gelegt werden können (§ 162 Abs. 2 Satz 1, 2 AO). Die §§ 158, 160, 162 AO gelten sinngemäß auch im gerichtlichen Verfahren (§ 96 Abs. 1 Satz 1, 2. Halbsatz FGO). 64

(1) Im Streitfall hat der Antragsteller keine Gewinnermittlungen hinsichtlich der Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Sportler übermittelt bzw. vorgelegt. Vor diesem Hintergrund ist es nicht zu beanstanden, dass der Antragsgegner die Einnahmen auf der Grundlage der ihm für die Jahre 2018 und 2019 vorliegenden Kontoauszüge (auch für das Jahr 2017) geschätzt hat. Insoweit hat der Antragsteller auch keine Einwendungen gegen die zugrunde gelegten Beträge geltend gemacht. 65

Es bestehen jedoch insoweit ernstliche Zweifel, als dass der Antragsgegner die Einnahmen des Antragstellers über die anhand der Kontoauszüge ermittelten Einnahmen hinausgehend um weitere Einnahmen aus Prämienzahlungen für die Erfolge bei Welt- und Europameisterschaften erhöht hat. Zwar hat der Antragsteller insoweit keine Angaben zu von ihm erhaltenen Prämienzahlungen gemacht und insoweit seine Mitwirkungspflicht verletzt. Allerdings hat die Stiftung Deutsche Sporthilfe in den Streitjahren für WM- und EM-Medaillen – anders als für Medaillen bei Olympischen und Paralympischen Spielen – offenbar keine Prämien mehr gezahlt (<https://www.spiegel.de/sport/sonst/sporthilfe-streicht-em-und-wm-praemien-a-870965.html>). Hierfür spricht auch, dass derartige Prämien nicht in bar ausgezahlt werden und daher in den Kontoumsätzen enthalten gewesen wären. 66

Nicht ausgeschlossen erscheint zwar, dass für bekannte Sportler bei Vereinsveranstaltungen gewisse Prämien bar bezahlt werden. Ob dies im Streitfall einen Sicherheitszuschlag rechtfertigt, muss nach bisheriger Aktenlage allerdings dem Hauptsacheverfahren vorbehalten bleiben. 67

(2) Der Antragsteller hat von ihm selbst gezahlte Betriebsausgaben weder substantiiert vorgetragen noch glaubhaft gemacht. 68

Zwar hat der Antragsgegner im Ansatz rechtlich zutreffend sog. fiktive Betriebsausgaben angesetzt, soweit die von ihm angenommenen verdeckten Gewinnausschüttungen vom Antragsteller zur Einkünfteerzielung eingesetzt/verbraucht worden sind (Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 8 Rdn. 339). Für Zwecke des AdV-Verfahrens erscheint es allerdings ausgeschlossen, für die Beurteilung, ob ernstliche Zweifel an der 69

Steuerfestsetzung bestehen in den Streitjahren 2018 und 2019 einerseits eine AdV wegen ernstlicher Zweifel an den angesetzten Gewinnausschüttungen zu gewähren und andererseits für Zwecke des Aussetzungsverfahrens unverändert von fiktiven Betriebsausgaben auszugehen. Die einzelnen Einnahmen und Ausgaben sind nur unselbständige Besteuerungsgrundlagen für die Steuerfestsetzung. Aus anderweitigen Gründen kommt eine Gewinnminderung wegen der von der Z UG getragenen Kosten ebenfalls nicht in Betracht. Denn entweder ist davon auszugehen, dass der Antragsteller diese Kosten nicht getragen hat oder die Übernahme der Kosten durch die UG ist als vertragliche Leistung der UG aufgrund des mit dem Antragsteller abgeschlossenen Sponsoring-Vertrages anzusehen, die zu entsprechenden (bislang nicht angesetzten) betrieblichen Einnahmen des Antragstellers führen würde und zu Betriebsausgaben, soweit die übernommenen Kosten betrieblich veranlasst sind.

Im Streitjahr 2018 ist der Nichtansatz von verdeckten Gewinnausschüttungen i.V.m. dem Nichtansatz entsprechender fiktiver Betriebsausgaben selbst dann günstiger, wenn die verdeckten Gewinnausschüttungen zu betrieblichen Einkünften führen und nach dem Teileinkünfteverfahren angesetzt würden (60 % von 27.304 € = 16.382,40 €, fiktive Betriebsausgaben nach Aktenlage 8.608,92 €). Anders stellt sich die Situation allerdings im Streitjahr 2019 dar, weil die etwaigen verdeckten Gewinnausschüttungen (39.109 €), die im Fall betrieblicher Einnahmen nur zu 60 % anzusetzen wären (d.h. mit 23.465,40 €) zu einem prozentual hohen Anteil zu fiktiven Betriebsausgaben führen würden (d.h. i.H.v. 24.719,37 €).

70

Für das Streitjahr 2017 ergibt sich die Besonderheit, dass die von der Betriebsprüfung angenommenen verdeckten Gewinnausschüttungen anscheinend bei der Antragstellerin erfasst wurden und unter Umständen zu verdeckten Einlagen in das Unternehmen des Antragstellers und dem dortigen Verbrauch derselben geführt haben. Dies bleibt der Entscheidung im Hauptsacheverfahren vorbehalten, zumal der Antragsgegner selbst für AdV-Zwecke die fiktiven Betriebsausgaben unverändert berücksichtigt hat.

71

Für Zwecke der AdV ist/wäre mithin von folgenden Einkünften aus Gewerbebetrieb auszugehen:

72

Jahr	2017	2018	2019
Ansatz Antragsgegner	18.523,54 €	33.551,71 €	797,38 €
Abzüglich Einnahmen gem. § 18 EStG	./. 3.840,00 €	./. 3.840,00 €	./. 3.840,00 €
Abzüglich Siegprämien	./. 12.000,00 €	./. 7.000,00 €	./. 2.000,00 €
Abzüglich Sicherheitszuschlag	./. 1.500,00 €	./. 1.500,00 €	./. 1.500,00 €
Zuzüglich verdeckter Gewinn-ausschüttungen nach dem Teileinkünfteverfahren			23.465,40 €

73

Zuzüglich bislang angesetzter fiktiver Betriebsausgaben		8.608,92 €	
Ansatz für Zwecke der AdV	1.183,54 €	31.320,63 €	16.922,78 €
Abgerundet	1.183,00	31.320,00	16.922,00 €

Die vorgenannte Beurteilung für das Streitjahr 2019 würde allerdings zu einer Verböserung im Vergleich zu der vom Antragsgegner bislang bereits gewährten AdV führen. Dementsprechend kann der Senat für dieses Jahr keine weitergehende AdV des Einkommensteuerbescheides 2019 gewähren. 74

c) Der Gewerbesteuermessbescheid 2018 ist nur zu einem geringen Teil von der Vollziehung auszusetzen. Auszugehen ist insoweit ebenfalls von einem Gewinn aus Gewerbebetrieb i.H.v. 31.320 € und einem gleich hohen Gewerbeertrag i.S. des § 7 Satz 1 GewStG (vor der gebotenen Abrundung und Kürzung um den Freibetrag i.S. des § 11 Abs. 1 GewStG). 75

Auch für Zwecke der Gewerbesteuer würde es zu keinem günstigeren Ergebnis führen, wenn von verdeckten Gewinnausschüttungen ausgegangen würde, denn die gewerbesteuerrechtliche Kürzung um Gewinne aus Anteilen an Kapitalgesellschaften i.S. des § 9 Nr. 2a GewStG greift nicht ein, weil der Antragsteller zu Beginn des Erhebungszeitraums noch nicht über eine 15 %ige Beteiligung verfügte. Die Anteile an der UG hat er erst am 19.01.2018 von der Antragstellerin erworben. 76

3. Die Berechnung des auszusetzenden Betrages wird dem Antragsgegner übertragen (§ 69 Abs. 3 Satz 1 2.Halbs. i.V.m. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO). 77

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO. 78

5. Gründe für die Zulassung der Beschwerde nach § 128 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 115 Abs. 2 FGO liegen nicht vor. Die Entscheidung beruht auf den Umständen und tatsächlichen Feststellungen des Einzelfalles und folgt den Grundsätzen der höchstrichterlichen Rechtsprechung. 79