

# Urteil vom 20. Dezember 2017, I R 98/15

## Einkünfte eines national und international tätigen Fußballschiedsrichters: Gewerblichkeit und abkommensrechtliche Behandlung

ECLI:DE:BFH:2017:U.201217.IR98.15.0

BFH I. Senat

AO § 10, AO § 12 S 1, AO § 12 S 2 Nr 1, EStG § 15 Abs 2, GewStG § 2 Abs 1, GewStG § 9 Nr 3 S 1, LStDV § 1 Abs 1, LStDV § 1 Abs 2, OECDMustAbk Art 17, EStG § 15 Abs 2, GewStG § 2 Abs 1, OECD-MA Art 17, DBA DNK Art 24 Abs 1 Buchst b DBuchst bb, DBA ITA Art 24 Abs 3 Buchst b UAbs 4, EStG § 34c Abs 6

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 17. Juli 2014, Az: 1 K 2552/11

## Leitsätze

1. Fußballschiedsrichter sind selbständig tätig und nehmen am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teil.
2. Ein international tätiger Schiedsrichter begründet am jeweiligen Spielort keine Betriebsstätte.
3. Bei den von Schiedsrichtern erzielten Einkünften handelt es sich nicht um solche eines Sportlers.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 18. Juli 2014 1 K 2552/11 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

### A.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war in den Streitjahren (2001 bis 2003) als Fußballschiedsrichter sowohl im Inland als auch im Ausland tätig. Er leitete neben Spielen der Fußball-Bundesliga u.a. Spiele im Rahmen einer von der Fédération Internationale de Football Association (FIFA) veranstalteten Weltmeisterschaft sowie --jeweils von der Union of European Football Associations (UEFA) durchgeführt-- der Qualifikation zu einer Europameisterschaft, der UEFA Champions-League und des UEFA Cup.
- 2 Im Anschluss an eine Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass es sich bei den vom Kläger aus seiner Schiedsrichtertätigkeit erzielten Einnahmen um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handele, und erließ am 8. Februar 2011 Gewerbesteuermessbescheide für die Streitjahre. Über die Höhe der Gewinne besteht zwischen den Beteiligten Einvernehmen.
- 3 Die Klage war erfolgreich (Finanzgericht --FG-- Rheinland-Pfalz, Urteil vom 18. Juli 2014 1 K 2552/11, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2014, 2065); das FG hob die angefochtenen Bescheide auf.
- 4 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 5 Während des Revisionsverfahrens sind die angefochtenen Gewerbesteuermessbescheide durch Bescheide vom 16. November 2015 und vom 21. März 2017 geändert worden.

- 6 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

### B.

- 8 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Klageabweisung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 9 I. Das angefochtene Urteil des FG ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. An die Stelle der ursprünglich angefochtenen Gewerbesteuerbescheide vom 8. Februar 2011, die Gegenstand des FG-Urteils waren, sind während des Revisionsverfahrens zunächst die Änderungsbescheide vom 16. November 2015, später die Änderungsbescheide vom 21. März 2017 getreten, wobei diese Bescheide den Gegenstand dieses Rechtsstreits nach der übereinstimmenden Auffassung der Beteiligten dem Grunde nach nicht berührt haben. Die Änderungsbescheide vom 21. März 2017 sind gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden. Soweit einem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde liegt, kann es keinen Bestand haben (vgl. z.B. Senatsurteil vom 3. August 2005 I R 94/03, BFHE 210, 398, BStBl II 2006, 20, m.w.N.).
- 10 Dennoch bedarf es keiner Zurückverweisung der Sache an das FG gemäß § 127 FGO. Das finanzgerichtliche Verfahren leidet an keinem Verfahrensmangel. Die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen sind nicht entfallen. Sie bilden unverändert die Grundlage für die Entscheidung des erkennenden Senats (dazu z.B. Senatsurteil in BFHE 210, 398, BStBl II 2006, 20). Diese kann in der Sache selbst ergehen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).
- 11 II. Die sonach fortgeführte Klage gegen die Änderungsbescheide vom 21. März 2017 ist als unbegründet abzuweisen. Anders als vom FG angenommen, unterliegen sämtliche aus der Schiedsrichtertätigkeit des Klägers erzielten Gewinne der Gewerbesteuer.
- 12 1. Der Kläger unterhielt mit seiner Schiedsrichtertätigkeit einen Gewerbebetrieb i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (GewStG).
- 13 a) Nach dieser Vorschrift unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird, der Gewerbesteuer. Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen i.S. des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu verstehen (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG). § 15 Abs. 2 EStG definiert den Gewerbebetrieb als eine selbständige nachhaltige Betätigung, die in Gewinnerzielungsabsicht und unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird und sich weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs oder als eine andere selbständige Arbeit darstellt. Darüber hinaus ist erforderlich, dass die Betätigung den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung überschreitet (ständige Rechtsprechung, vgl. Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751).
- 14 b) Da kein Streit darüber besteht, dass der Kläger nachhaltig und mit Gewinnerzielungsabsicht gehandelt hat sowie seine Tätigkeit insbesondere nicht als private Vermögensverwaltung zu qualifizieren ist, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 15 c) Der Kläger war als Fußballschiedsrichter ferner selbständig tätig.
- 16 aa) Für die Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständigen Betätigung sieht § 1 Abs. 1 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV) solche Personen als "Arbeitnehmer" an, die im öffentlichen oder privaten Dienst angestellt oder beschäftigt sind oder waren und die aus diesem oder einem früheren Dienstverhältnis Arbeitslohn beziehen. Ein "Dienstverhältnis" in diesem Sinne liegt vor, wenn der Angestellte (Beschäftigte) dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet, d.h., wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist (§ 1 Abs. 2 LStDV).
- 17 Demgegenüber ist eine (natürliche) Person selbständig tätig, wenn sie auf eigene Rechnung und Gefahr tätig ist, d.h. wenn sie das Erfolgsrisiko der eigenen Betätigung (Unternehmerisiko) trägt und Unternehmerinitiative entfalten kann (vgl. Senatsurteile vom 29. November 1978 I R 159/76, BFHE 126, 457, BStBl II 1979, 182; vom

13. Februar 1980 I R 17/78, BFHE 129, 565, BStBl II 1980, 303; vom 31. Juli 1990 I R 173/83, BFHE 162, 236, BStBl II 1991, 66).

- 18** bb) Nach dieser Maßgabe handelt es sich bei der Schiedsrichtertätigkeit des Klägers um eine selbständige Tätigkeit. Hierfür spricht zunächst, dass der Kläger nicht für eine fest bestimmte Arbeitszeit, sondern für seine Schiedsrichtertätigkeit im Rahmen der von dem jeweiligen Verband angesetzten Spiele vergütet wurde. Zudem trug der Kläger das Vermögensrisiko für Ausfallzeiten (vgl. zu diesem Gesichtspunkt BFH-Urteil vom 2. Dezember 1998 X R 83/96, BFHE 188, 101, BStBl II 1999, 534). Denn wenn er von den Verbänden nicht nominiert wurde, erkrankt war oder aus sonstigen Gründen nicht zur Verfügung stand, bestand kein Anspruch auf Zahlung. Ebenso bestand kein Anspruch auf bezahlten Urlaub. Insbesondere erhielten die in der Fußball-Bundesliga eingesetzten Schiedsrichter --jedenfalls in den Streitjahren-- neben den Vergütungen für die geleiteten Spiele keine laufenden Zahlungen seitens des Deutschen Fußball-Bunds (DFB). Zudem müssen Fußballschiedsrichter die ihnen entstehenden Aufwendungen selbst tragen. Damit trug der Kläger das alleinige Gewinn- und Verlustrisiko aus seiner Schiedsrichtertätigkeit ("Unternehmerisiko").
- 19** Zwar wird die Tätigkeit als Schiedsrichter hinsichtlich des Ortes und der Zeit im Rahmen der Ansetzung zu den einzelnen Spielen durch die Verbände bestimmt. Auch sind bei der Spielleitung die Vorgaben des veranstaltenden Verbands --in Form der Fußballregeln und Durchführungsbestimmungen-- zu beachten und die Leistungen des Schiedsrichters werden durch vom Verband angesetzte Schiedsrichterbeobachter beurteilt. Die Einbindung in diese organisatorischen Rahmenbedingungen (s.a. Eisgruber in Kirchhof, EStG, 16. Aufl., § 19 Rz 54 Stichwort "Schiedsrichter") führt jedoch nicht dazu, dass die Unternehmerinitiative zu verneinen wäre. So stand es dem Kläger --etwa bei persönlicher Verhinderung-- frei, Spielleitungen für einen bestimmten Zeitraum abzulehnen (vgl. zu diesem Gesichtspunkt Senatsurteil vom 3. November 1982 I R 39/80, BFHE 137, 183, BStBl II 1983, 182). Dass es --wie der Kläger geltend macht-- bei fehlenden Einsatzzeiten möglicherweise zu einer Streichung von der Schiedsrichterliste für eine bestimmte Spielklasse kommen kann, stellt allenfalls einen --für die Bejahung der Arbeitnehmereigenschaft nicht ausreichenden (BFH-Urteil vom 22. Februar 2012 X R 14/10, BFHE 236, 464, BStBl II 2012, 511)-- faktischen Zwang zur Annahme von Angeboten zur Leistungserbringung dar und ändert nichts an der fehlenden rechtlichen Verpflichtung. Zusätzlich besteht während des Fußballspiels --und damit während des Schwerpunkts der Schiedsrichtertätigkeit-- keine Weisungsbefugnis des Verbands gegenüber dem Schiedsrichter. Durch diesen getroffene Entscheidungen sind --selbst bei Vorliegen eines Regelverstößes-- während des Spiels verbindlich und können --jedenfalls in den Streitjahren (s. zum sog. Video-Assistenten Del Fabro, Causa Sport 2012, 279)-- lediglich durch den Schiedsrichter selbst zurückgenommen oder korrigiert werden. Zudem sind sämtliche Entscheidungen des Schiedsrichters, welche die Wahrnehmung von Tatsachen betreffen, auch im Nachhinein grundsätzlich endgültig und unanfechtbar (vgl. Schütz, Zeitschrift für Sport und Recht 2014, 53).
- 20** d) Entgegen der Ansicht des FG hat sich der Kläger zudem am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt.
- 21** aa) Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr liegt grundsätzlich vor, wenn eine Tätigkeit am Markt und für Dritte äußerlich erkennbar angeboten wird (BFH-Urteile vom 13. Dezember 1995 XI R 43-45/89, BFHE 179, 353, BStBl II 1996, 232; vom 7. Dezember 1995 IV R 112/92, BFHE 180, 42, BStBl II 1996, 367). Dafür ist nicht zwingend erforderlich, dass die Tätigkeit oder auch nur das Angebot derselben gegenüber einer Mehrzahl von (potentiellen) Abnehmern erfolgt. Denn die Funktion des Merkmals "Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr" liegt im Wesentlichen darin, diejenigen Tätigkeiten aus dem Bereich der Gewerlichkeit auszugrenzen, die zwar von einer Gewinnerzielungsabsicht getragen, jedoch nicht auf einen Leistungs- oder Gütertausch gerichtet sind (BFH-Urteile in BFHE 179, 353, BStBl II 1996, 232; in BFHE 180, 42, BStBl II 1996, 367, m.w.N.). Entscheidend ist deshalb, ob die Tätigkeit ihrer Art und ihrem Umfang nach dem Bild einer unternehmerischen Marktteilnahme entspricht (vgl. BFH-Urteile vom 29. Oktober 1998 XI R 80/97, BFHE 187, 287, BStBl II 1999, 448; vom 10. Dezember 1998 III R 62/97, BFH/NV 1999, 1067). Ist das der Fall, so ist es unschädlich, dass Geschäftsbeziehungen nur zu einem einzigen Vertragspartner bestehen (Senatsurteil vom 15. Dezember 1999 I R 16/99, BFHE 191, 45, BStBl II 2000, 404; BFH-Urteile vom 24. Januar 1990 X R 44/88, BFH/NV 1990, 798; vom 22. Januar 2003 X R 37/00, BFHE 201, 264, BStBl II 2003, 464).
- 22** bb) Bei den von dem Kläger übernommenen Spielleitungen als Schiedsrichter handelt es sich um Dienstleistungen, die von den für die jeweilige Spielklasse qualifizierten Schiedsrichtern --und damit einer Vielzahl von Personen-- gleichermaßen angeboten werden und --angesichts des von den Verbänden gezahlten Entgelts-- auf einen Leistungsaustausch gerichtet sind. Schon der Umfang der in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) geleiteten Spiele ging über den Rahmen einer "privaten" und in diesem Sinne nichtunternehmerischen Betätigung hinaus, was insbesondere durch die Anzahl der Spiele und die Höhe der durch sie erzielten Einnahmen belegt wird.

Gegenüber der Allgemeinheit tritt die Tätigkeit als Schiedsrichter bereits dadurch in Erscheinung, dass sie für die Spieler sowie für andere Personen (z.B. Stadionbesucher) sichtbar wird. Vor diesem Hintergrund stellt sich bereits eine Schiedsrichtertätigkeit für einen Landes- oder Nationalverband --wie etwa den DFB-- bei der gebotenen, an der Verkehrsanschauung orientierten Gesamtbetrachtung (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Juli 1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617) als unternehmerische Marktteilnahme dar (ebenso Blümich/ Drüen, § 2 GewStG Rz 79; Reiß in Kirchhof, a.a.O., § 15 Rz 31; Bieske in Englisch/Saenger/Töben, Forum Steuerrecht 2012, S. 11, 20; s.a. Niedersächsisches FG, Urteil vom 24. November 2004 9 K 147/00, EFG 2005, 766; Fischer in Kirchhof, a.a.O., § 22 Rz 69; anders DFB-Steuer-Handbuch, Nr. 7.5, abrufbar unter <https://steuerhandbuch.dfb.de>; Jansen, Finanz-Rundschau --FR-- 1995, 461, 464; Strunk in Korn, § 50a EStG Rz 38; verneinend auch die Finanzverwaltung, s. z.B. Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main vom 24. April 2012 S 2257 A-19-St 218, juris).

- 23** Darüber hinaus ist es unerheblich, ob die einzelnen Landes-, National- und Kontinentalverbände sowie der Weltverband mit den verschiedenen von ihnen ausgerichteten Wettbewerben --wie es das FG verneint hat (s.a. Kopec/Schewe, FR 2017, 1079, 1083)-- im Wettbewerb zueinander stehen. Maßgeblich für die Beurteilung, ob Schiedsrichter eine Tätigkeit am Markt und für Dritte äußerlich erkennbar anbieten, ist nicht, ob die von ihnen geleiteten Spiele --etwa in Bezug auf Zuschauer sowie Vermarktungs- und Werbeeinnahmen-- in einem Konkurrenzverhältnis stehen. Auch ist --anders als es der Kläger geltend macht-- ohne Bedeutung, ob Schiedsrichter in eine Leistungsbeziehung zu den Spielern der Mannschaften oder zu den Zuschauern treten. Vielmehr ist allein entscheidend, dass die Verbände dieselbe angebotene Leistung --die Spielleitung als Schiedsrichter-- nachfragen und dafür eine Vergütung anbieten.
- 24** Für die Beteiligung des Klägers am allgemeinen Güter- und Leistungsaustausch ist es darüber hinaus ohne Belang, ob --wie es der Kläger geltend macht-- die Nominierung zu Spielleitungen auf nationaler und internationaler Ebene auf der Auswahl und Bewertung durch den jeweiligen Landes- bzw. Nationalverband beruht. Zum einen ist nicht erforderlich, dass die Leistungsbereitschaft tatsächlich durch eigenes Tun gegenüber (weiteren) potenziellen Abnehmern --hier den nationalen und internationalen Verbänden-- aktiv zur Kenntnis gebracht wird, also etwa Werbung betrieben wird (Senatsurteil in BFHE 137, 183, BStBl II 1983, 182; BFH-Urteil in BFHE 236, 464, BStBl II 2012, 511). Es ist ausreichend, dass der Steuerpflichtige sich die Werbung anderer, auch der Abnehmer, --hier in Form der Leistungsbewertung und Nominierung durch den Landes- oder Nationalverband-- zunutze macht (vgl. Senatsurteil vom 10. August 1983 I R 120/80, BFHE 139, 386, BStBl II 1984, 137; BFH-Urteile vom 23. Oktober 1987 III R 275/83, BFHE 151, 399, BStBl II 1988, 293; vom 11. April 1989 VIII R 266/84, BFHE 156, 476, BStBl II 1989, 621; vom 2. März 1990 III R 75/85, BFHE 160, 395, BStBl II 1990, 747). Zum anderen schließt die Einschaltung dritter Personen in Geschäftsbeziehungen eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht aus (BFH-Urteil vom 19. November 1985 VIII R 104/85, BFHE 146, 115, BStBl II 1986, 424).
- 25** e) Die Tätigkeit des Klägers stellt sich nicht als solche aus selbständiger Arbeit i.S. des § 18 Abs. 1 EStG, insbesondere nicht als eine freiberufliche Tätigkeit dar (vgl. FG Nürnberg, Urteil vom 15. April 2015 5 K 1723/12, EFG 2015, 1425 zu einem Turnierrichter im Pferdedressur- und Springreiten; s.a. BFH-Urteil vom 17. Februar 1955 IV 77/53 S, BFHE 60, 257, BStBl III 1955, 100). Da sie die Merkmale des § 15 Abs. 2 EStG erfüllt, liegen auch keine Einkünfte aus sonstigen Leistungen (§ 22 Nr. 3 EStG) vor.
- 26** 2. Auch die vom Kläger durch die im Ausland geleiteten Spiele erzielten Gewinne unterliegen der Gewerbesteuer.
- 27** a) Ein Gewerbebetrieb wird --wie für die Gewerbesteuerpflicht gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG erforderlich-- insbesondere im Inland betrieben, soweit für ihn im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird (§ 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG). Gleichzeitig macht § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG die Kürzung der Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen vom Bestehen einer nicht im Inland belegenen Betriebsstätte abhängig. Aus diesem Normzusammenhang folgt, dass ein Unternehmen, das ausschließlich im Inland eine Betriebsstätte unterhält, mit seiner gesamten Tätigkeit der Gewerbesteuer unterliegt, auch wenn diese nicht im Inland ausgeübt oder verwertet wird (Senatsurteile vom 21. April 1971 I R 200/67, BFHE 102, 524, BStBl II 1971, 743; vom 10. Juli 1974 I R 248/71, BFHE 113, 242, BStBl II 1974, 752; BFH-Urteil vom 28. März 1985 IV R 80/82, BFHE 143, 284, BStBl II 1985, 405; s.a. Schnitter in Frotscher/Drüen, KStG/ GewStG/UmwStG, § 9 GewStG Rz 160; Roser in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 9 Nr. 3 Rz 12; Blümich/Drüen, § 2 GewStG Rz 35, 301). Eine gesonderte Zuordnung zu der inländischen Betriebsstätte ist in diesen Fällen für die Gewerbesteuerpflicht nicht erforderlich (vgl. Senatsurteile vom 19. Dezember 2007 I R 19/06, BFHE 220, 160, BStBl II 2010, 398; vom 18. Dezember 1986 I R 130/83, BFH/NV 1988, 119).
- 28** b) Nach der --für § 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG maßgeblichen (Senatsurteil vom 9. Juli 2003 I R 4/02, BFH/NV 2004, 83;

s. für § 9 Nr. 3 GewStG Senatsurteile vom 20. Juli 2016 I R 50/15, BFHE 254, 365, BStBl II 2017, 230; vom 22. Dezember 2015 I R 40/15, BFHE 253, 174, BStBl II 2016, 537)-- Begriffsbestimmung des § 12 der Abgabenordnung (AO) ist Betriebsstätte jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Letzteres setzt eine Geschäftseinrichtung oder Anlage mit einer festen Beziehung zur Erdoberfläche voraus, die von einer gewissen Dauer ist, der Tätigkeit des Unternehmens dient und über die der Steuerpflichtige eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteile vom 3. Februar 1993 I R 80-81/91, BFHE 170, 263, BStBl II 1993, 462; vom 4. Juni 2008 I R 30/07, BFHE 222, 14, BStBl II 2008, 922; vom 16. Dezember 2009 I R 56/08, BFHE 228, 356, BStBl II 2010, 492; BFH-Urteil vom 30. Oktober 1996 II R 12/92, BFHE 181, 356, BStBl II 1997, 12).

- 29** Als Betriebsstätte ist insbesondere die Stätte der Geschäftsleitung anzusehen (§ 12 Satz 2 Nr. 1 AO). § 10 AO definiert die "Geschäftsleitung" als den "Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung". Nach der Rechtsprechung des BFH ist dies der Ort, an dem der für die Geschäftsleitung maßgebliche Wille gebildet wird und die für die Geschäftsführung notwendigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden (BFH-Urteil vom 3. Juli 1997 IV R 58/95, BFHE 184, 185, BStBl II 1998, 86, m.w.N.).
- 30** Die Geschäftsleitung ist notwendiger Teil jeder gewerblichen Aktivität. Jedes gewerbliche Unternehmen hat somit --zumindest-- eine, am Ort der Geschäftsleitung zu lokalisierende Betriebsstätte, welcher im Zweifel und bei Fehlen einer anderweitigen zusätzlichen Betriebsstätte der gesamte Unternehmensgewinn zuzurechnen ist. Dabei bleibt es in der Regel auch bei einem "reisenden" Gewerbetreibenden, also einem solchen, der sein Gewerbe an wechselnden Orten ausübt, ohne jedoch an diesen Orten (weitere) Betriebsstätten zu begründen (Senatsurteil in BFHE 220, 160, BStBl II 2010, 398). Ist keine andere feste Geschäftseinrichtung vorhanden, so ist regelmäßig die Wohnung des Geschäftsleiters --ungeachtet des Umstandes, ob diese dem Privatvermögen zuzuordnen ist (Senatsurteil vom 28. Juli 1993 I R 15/93, BFHE 172, 301, BStBl II 1994, 148)-- als Geschäftsleitungsbetriebsstätte anzusehen, wenn dort die geschäftliche Planung vorgenommen wird (vgl. Senatsurteil in BFHE 220, 160, BStBl II 2010, 398; BFH-Urteile vom 11. Juli 1960 V 182/58 U, BFHE 71, 341, BStBl III 1960, 376; in BFHE 60, 257, BStBl III 1955, 100; s.a. Buciek in Gosch, AO, § 12 Rz 30).
- 31** c) Nach diesen Maßstäben sind die durch die ausländischen Spiele erzielten Gewinne dem inländischen Gewerbebetrieb des Klägers zuzuordnen; die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen ist nicht nach § 9 Nr. 3 Satz 1 Halbsatz 1 GewStG zu kürzen.
- 32** Anhaltspunkte dafür, dass für die Leitungstätigkeit des Klägers --insbesondere für die Planung der Spielleitungen-- neben seinem Wohnsitz ein weiterer Bezugspunkt (im Ausland) vorhanden war, oder dass dem Kläger für seine Tätigkeit eine feste Geschäftseinrichtung --etwa in Form einer festen Trainingseinrichtung (vgl. FG Münster, Urteil vom 10. Mai 2006 1 K 92/03 E, EFG 2006, 1677)-- im Ausland zur Verfügung stand, sind --insbesondere angesichts der wechselnden Spielorte-- vom FG nicht festgestellt. Soweit der Kläger darauf verweist, dass dem Schiedsrichtergespann am Spielort eine Schiedsrichterkabine zur Verfügung steht, handelt es sich dabei schon aufgrund der lediglich vorübergehenden Nutzung nicht um eine feste Einrichtung (vgl. Bieske in Englisch/Saenger/Töben, a.a.O., S. 11, 27; Maßbaum, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler unter Berücksichtigung des Steuerabzugsverfahrens, 1991, S. 150 f.).
- 33** d) Das damit begründete innerstaatliche Besteuerungsrecht wird nicht nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) ausgeschlossen.
- 34** aa) Anders als es das FG angenommen hat, führt die Zahlung durch die in der Schweiz ansässigen internationalen Fußballverbände nicht dazu, dass lediglich das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (BGBl II 1972, 1022, BStBl I 1972, 519) i.d.F. des Protokolls vom 21. Dezember 1992 zu dem Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung des Protokolls vom 17. Oktober 1989 (BGBl II 1993, 1888, BStBl I 1993, 929) --DBA-Schweiz a.F.-- heranzuziehen ist. Vielmehr können nach den mit jenen Staaten, in denen die geleiteten Spiele stattfanden, geschlossenen und auch auf die deutsche Gewerbesteuer anwendbaren Abkommen (s. etwa Art. 2 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. d des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Spanischen Staat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 5. Dezember 1966, BGBl II 1968, 10, BStBl I 1968, 297 --DBA-Spanien 1966--) zum einen --vergleichbar dem Art. 17 Abs. 1 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and

Development (OECD-Musterabkommen --OECD-MustAbk--)-- Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Sportler aus ihrer im jeweiligen anderen Vertragsstaat ausgeübten Tätigkeit bezieht, --ebenso wie Einkünfte von Künstlern-- im anderen Staat besteuert werden (so etwa Art. 17 DBA-Spanien 1966). Zum anderen weisen --soweit Spiele in den Niederlanden und in Frankreich betroffen sind-- die mit diesen Staaten geschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung das Besteuerungsrecht für Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person aus einer selbständig ausgeübten sportlichen Tätigkeit dem anderen Staat zu, wenn die Arbeit in dem anderen Staat ausgeübt wird, ohne dass dort eine ständige Einrichtung regelmäßig zur Verfügung stehen muss (Art. 9 Abs. 2 Satz 2 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie verschiedener sonstiger Steuern und zur Regelung anderer Fragen auf steuerlichem Gebiete vom 16. Juni 1959, BGBl II 1960, 1782, BStBl I 1960, 382, --DBA-Niederlande 1959--; Art. 12 Abs. 2 Satz 2 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern vom 21. Juli 1959, BGBl II 1961, 398, BStBl I 1961, 343).

- 35** bb) Vor diesem Hintergrund scheidet ein Besteuerungsrecht der Schweiz nach dem vom FG herangezogenen Art. 17 Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz a.F. von vornherein aus, da in der Schweiz keine Spiele geleitet wurden und es damit an einer dort ausgeübten Tätigkeit fehlt. Ebenso wenig ist das Besteuerungsrecht Deutschlands durch die Art. 17 Abs. 1 OECD-MustAbk entsprechenden Regelungen der hiernach einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt. Denn trotz des Umstandes, dass sich der Fußballschiedsrichter --im Gegensatz etwa zu Schiedsrichtern anderer Sportarten (vgl. Niedersächsisches FG in EFG 2005, 766 zu einem Tennisschiedsrichter)-- körperlich betätigt, übt er keine Tätigkeit "als Sportler" aus (ebenso Stockmann in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., Art. 17 Rz 31; Roeleveld/Tetlak in Global Tax Treaty Commentaries, Art. 17 unter 5.1.2.2.4; Cordewener in Reimer/Rust, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Art. 17 Rz 50; Schlotter in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 17 Rz 36; Kempermann in Flick/ Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 17 Rz 14; Bieske in Englisch/ Saenger/Töben, a.a.O., S. 11, 27; Kopec/Schewe, FR 2017, 1079, 1087; s.a. Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 49 Rz 26; Holthaus, Ausländische Künstler und Sportler im Steuerrecht, 2015, S. 18 zu § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG; derselbe, Internationale Steuer-Rundschau 2013, 256, 258; Strunk in Korn, § 50a EStG Rz 38; Hidien in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 49 Rz E 293; Köhler/Goebel/Schmidt, Deutsches Steuerrecht 2010, 8, 10; anders Wassermeyer in Wassermeyer MA Art. 17 Rz 27).
- 36** Zwar sind die Begriffe des "Sportlers" oder der "sportlichen Tätigkeit" weder in den DBA noch im --nach den Art. 3 Abs. 2 des OECD-MustAbk entsprechenden Bestimmungen der einzelnen DBA heranzuziehenden-- deutschen Recht definiert. Jedoch finden die Bestimmungen der einzelnen DBA aufgrund des systematischen Zusammenhangs zur Besteuerung der Künstler jedenfalls nur auf solche Personen Anwendung, die in der Öffentlichkeit --unmittelbar oder über die Medien-- als Sportler auftreten (Stockmann in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 17 Rz 31; Schlotter in Schönfeld/Ditz, a.a.O., Art. 17 Rz 35; Sandler in Oberson [Hrsg.], International Taxation of artistes & sportsmen, 2009, S. 203; s.a. Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 49 Rz 26) und damit, wenn es sich --wie im Streitfall-- um Sportveranstaltungen mit Wettkampfcharakter handelt, hieran als Wettkämpfer teilnehmen (vgl. Senatsurteil vom 6. Juni 2012 I R 3/11, BFHE 238, 46, BStBl II 2013, 430 zu einem Motorsport-Rennteam). Hingegen fehlt es hieran, wenn die Tätigkeit zwar von den Zuschauern eines Wettkampfes wahrgenommen wird, sie aber lediglich anderen ermöglicht, einen sportlichen Wettkampf zu bestreiten.
- 37** So liegt es beim Schiedsrichter, der lediglich das anwendbare Regelwerk und die Durchführungsbestimmungen überwacht und Verstöße sanktioniert. Er tritt nicht als Sportler gegen andere Sportler an, sondern ermöglicht vielmehr den Wettkampf durch andere --die Fußballspieler-- (vgl. Hidien in Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, a.a.O., § 49 Rz E 293). Soweit der Kläger einen unter den Schiedsrichtern bestehenden eigenständigen Wettbewerb um zukünftige Einsätze geltend macht, fehlt es jedenfalls einem solchen an der öffentlichen Wahrnehmung.
- 38** cc) Da andere, vorrangige Verteilungsnormen der heranzuziehenden Abkommen nicht einschlägig sind, ist nach den Art. 7 Abs. 1 OECD-MustAbk entsprechenden Vorschriften der jeweils einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland das ausschließliche Besteuerungsrecht als Ansässigkeitsstaat des Klägers zugewiesen.
- 39** Danach können Gewinne eines Unternehmens --bzw. "gewerbliche Gewinne eines Unternehmens" (so etwa Art. III Abs. 1 Satz 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung vom 26. November 1964, BGBl II 1966, 359, BStBl I 1966, 730, i.d.F. des Revisionsprotokolls vom 23. März 1970,

BGBl II 1971, 46, BStBl I 1971, 140) oder "Einkünfte aus einem gewerblichen Unternehmen" (Art. 5 Abs. 1 DBA-Niederlande 1959)-- eines Vertragsstaates nur in diesem Staat besteuert werden --bzw. sind von der Steuer des anderen Vertragsstaates befreit (Art. 7 Abs. 1 Satz 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Japan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Steuern vom Einkommen und bei einigen anderen Steuern vom 22. April 1966, BGBl II 1967, 872, BStBl I 1967, 59)--, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit im anderen Staat durch eine dort belegene Betriebsstätte aus.

- 40** Der Kläger hat nach der für den Begriff des (gewerblichen) Unternehmens maßgeblichen Definition des § 15 Abs. 2 EStG (Senatsurteil vom 28. April 2010 I R 81/09, BFHE 229, 252, BStBl II 2014, 754) einen Gewerbebetrieb unterhalten, der aufgrund des inländischen Wohnsitzes des Klägers, seiner unbeschränkten Steuerpflicht und abkommensrechtlichen Ansässigkeit im Inland als deutsches Unternehmen anzusehen ist (s. etwa die entsprechende Definition von "Unternehmen eines Vertragsstaates" in Art. 3 Abs. 1 Buchst. g DBA-Spanien 1966). Da die einschlägigen Abkommen durchgängig --Art. 5 Abs. 1 OECD-MustAbk entsprechend-- für das Bestehen einer Betriebsstätte eine "feste Geschäftseinrichtung" fordern, ist aufgrund der nur vorübergehenden Aufenthalte des Klägers im Ausland --selbst bei Annahme einer hinsichtlich der Verfügungsmacht vom nationalen Begriffsverständnis abweichenden Abkommensauslegung (vgl. Nr. 4.5 des OECD-Musterkommentars 2014 zu Art. 5 Abs. 1 OECD-MustAbk 2014)-- (auch) für Zwecke der Abkommensanwendung davon auszugehen, dass der Kläger eine solche an dem Ort der Spielleitungen im Ausland nicht unterhalten hatte.
- 41** 3. Zwar hat das FG nicht festgestellt, ob die vom Kläger erzielten Einkünfte im Ausland einer dem Art. 17 Abs. 1 OECD-MustAbk vergleichbaren Bestimmung zugeordnet und dort besteuert wurden. Das führt aber nicht dazu, dass der Rechtsstreit --ggf. unter Ausdeutung des Klagebegehrens-- zwecks Klärung dieser Frage an das FG zurückverwiesen werden muss.
- 42** Soweit die anwendbaren Abkommen --wie etwa Art. 24 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. bb des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Dänemark zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie bei den Nachlaß-, Erbschaft- und Schenkungsteuern und zur Beistandsleistung in Steuersachen (Deutsch-dänisches Steuerabkommen) vom 22. November 1995 (BGBl II 1996, 2566, BStBl I 1996, 1220)-- die Anrechnung der auf die von Sportlern erzielten Einkünfte entfallenden ausländischen Steuer vorsehen, kann, sofern nicht eine solche Anrechnung --wie etwa Art. 24 Abs. 3 Buchst. b Unterabs. iv des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerverkürzung vom 18. Oktober 1989 (BGBl II 1990, 743, BStBl I 1990, 397)-- ausdrücklich auf die Einkommensteuer und Körperschaftsteuer begrenzt ist, dahinstehen, ob dies --ggf. in entsprechender Anwendung des § 34c Abs. 6 EStG-- auch eine Anrechnung auf die Gewerbesteuer ermöglicht (bejahend z.B. Schönfeld/Häck in Schönfeld/Ditz, a.a.O., Art. 23 A/B Rz 111; Ismer in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 2 Rz 80; verneinend z.B. Wassermeyer in Wassermeyer MA Art. 23 B Rz 51).
- 43** Denn Deutschland ist --nach der maßgeblichen nationalen Sicht als Anwenderstaat (vgl. Senatsurteil vom 25. Mai 2011 I R 95/10, BFHE 234, 63, BStBl II 2014, 760 zum DBA-Ungarn 1977)-- das ausschließliche Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus der Schiedsrichtertätigkeit zugewiesen. Sofern jene Einkünfte aufgrund einer abweichenden Auslegung des jeweiligen Abkommens durch die anderen Vertragsstaaten gleichwohl besteuert wurden, kommt eine Anrechnung nicht in Betracht (Senatsbeschluss vom 8. Dezember 2010 I R 92/09, BFHE 232, 137, BStBl II 2011, 488; Senatsurteile vom 1. Juli 2009 I R 113/08, BFH/NV 2009, 1992; vom 15. März 1995 I R 98/94, BFHE 177, 269, BStBl II 1995, 580, alle zum DBA mit der Schweiz).
- 44** 4. Die Vorinstanz hat ein abweichendes Rechtsverständnis vertreten. Die Sache ist spruchreif und die Klage abzuweisen. Anhaltspunkte dafür, dass die angefochtenen Bescheide aus anderen Gründen rechtsfehlerhaft sein könnten, sind weder den Feststellungen des FG zu entnehmen noch von dem Kläger benannt worden.
- 45** III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)