

Zur Steuerpflicht von Schiedsrichtern – Auswirkungen des BFH-Urteils

Von Richterin Lisa Bertling und cand. iur. Maximilian Roth, Düsseldorf/Gießen*

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 20. 12. 2017 im Verfahren I R 98/15 betreffend einen international tätigen Fußballschiedsrichter entschieden, dass dieser der Gewerbesteuer unterliege. Ungeachtet möglicher Kritik an dieser Entscheidung lohnt sich ein Blick auf die Auswirkungen dieses Urteils vom Profi- bis zum Amateurbereich – nicht nur auf Schiedsrichter des Fußballsports bezogen.

I. Einführung

Nach Ansicht des BFH unterliegen international tätige Fußballprofischiedsrichter, die für mehrere Verbände, z. B. FIFA, UEFA und DFB tätig sind, der Gewerbesteuerpflicht, weil sie i. S. d. § 15 Abs. 2 S. 1 EStG als *Selbständige* (ohne hinreichende Ähnlichkeit mit einem Katalogberuf i. S. v. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG) am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen.¹ Diese Entscheidung hat in der Schiedsrichterbranche hohe Wellen geschlagen. Im Folgenden wird nach einer Abgrenzung zur Tätigkeit aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG) unter II. ein steuerrechtlicher Blick hinsichtlich der Auswirkungen auf international tätige Schiedsrichter (III.), lediglich national tätige Schiedsrichter (IV.) und im Amateurbereich tätige Schiedsrichter (V.) geworfen. Daneben erfolgt ein Vergleich zu anderen Sportarten (VI.) und die Abgrenzung zur sogenannten Liebhaberei (VII.).

II. Abgrenzung zur Tätigkeit aus selbständiger Arbeit i. S. v. § 18 EStG

Der BFH hat sich in seinen Entscheidungsgründen, wenn auch nur sehr knapp, mit der Einkunftsart der Tätigkeit aus selbständiger Arbeit i. S. v. § 18 EStG beschäftigt und diese abgelehnt.² Hintergrund ist, dass sich die Einkunftsarten selbstständige Arbeit und – der vom BFH angenommene – Gewerbebetrieb gegenseitig ausschließen.³ Eine genaue Unterscheidung dieser beiden Einkunftsarten bereitet in der Praxis trotz der in § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG enume-rierten Berufe aber aufgrund der Bezeichnung „ähnliche Berufe“ in § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG größere

Schwierigkeiten, da beide Einkunftsarten im Wesentlichen die gleichen Tätigkeitsmerkmale aufweisen. Die Rechtsprechung verlangt daher, dass die ähnliche Tätigkeit „in ihrer Gesamtheit dem Bild eines Katalogberufs (...) mit *allen* seinen Merkmalen vergleichbar ist“.⁴

Im Hinblick auf die Tätigkeit eines Fußballschiedsrichters kann an dieser Stelle auf die finanzgerichtliche Rechtsprechung⁵ im Fall eines Turnierrichters im Amateurfurdesport und eines international tätigen Tennisschiedsrichters zurückgegriffen werden. Die im Falle des Turnierrichters noch in Erwägung gezogene unterrichtende Tätigkeit käme bei einem Fußballschiedsrichter schon wegen der fehlenden Unterrichtung der Spieler nicht in Frage; am ehesten könnte noch unter eine erzieherische Tätigkeit subsumiert werden, weil die spieltechnischen wie persönlichen Disziplinarmaßnahmen auch eine gewisse erzieherische Tätigkeit beinhalten. Für die Annahme einer erzieherischen oder dieser vergleichbaren Tätigkeit müsste aber nach der BFH-Rechtsprechung eine planmäßige Tätigkeit zur körperlichen, geistigen und charakterlichen Formung junger Menschen zu tüchtigen und mündigen Menschen vorliegen.⁶ Der für § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG maßgebliche Erziehungsbegriff weicht daher von dem Verständnis der Disziplinarmaßnahme als „erzieherische Maßnahme“ eines Schiedsrichters ab und ist auch nicht als vergleichbare Tätigkeit zu werten. Die Tätigkeit eines Fußballschiedsrichters ist daher keine Tätigkeit aus selbständiger Arbeit i. S. v. § 18 EStG.⁷

III. Auswirkungen auf international tätige Schiedsrichter

Für international tätige Schiedsrichter gilt nach dem BFH-Urteil, dass dieser selbst, Schiedsrichter-Assistent, 4. Offizieller, Torrichter und nunmehr auch Video-Assistent der Gewerbesteuerpflicht unterliegen. Deswegen bietet es sich an, die grundsätzlichen Auswirkungen einer Gewerbesteuerpflicht zu beleuchten.

Zunächst geht aufgrund der Einordnung als gewerbliche Einkünfte und der damit verbundenen Gewerbesteuerpflicht eine erhöhte Deklarationspflicht für diesen Personenkreis einher.⁸ Dies betrifft in erster Linie die Erstellung einer Gewinnermittlung, aus

* Die Autorin ist Dipl. Finanzwirtin (FH) und war Rechtsanwältin und Steuerberaterin bei Clifford Chance Deutschland LLP in Düsseldorf. Seit März 2019 ist sie als Richterin beim Finanzgericht Düsseldorf tätig. Der Autor ist stud. Hilfskraft an der Professur für Öffentliches Recht und Rechtstheorie bei Herrn Professor Dr. Franz Reimer (Justus-Liebig-Universität Gießen) und zugleich Fußballschiedsrichter des Hessischen Fußballverbands.

1 BFH, Urt. v. 20. 12. 2017, I R 98/15, SpzRt 2018, 126. Mit kritischen Anmerkungen Roth, Steuerliche Schiedsrichter-Selbständigkeit mit Fragezeichen, CaS 2018, 295. Die erstinstanzliche Klage vor dem FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 18. 7. 2014, 1 K 2552/11, EFG 2014, 2065 hatte hingegen Erfolg. Dieser Entscheidung zustimmend Wagner, Einkünfte eines Fußball-Schiedsrichters unterliegen nicht der GewSt, EFG 2014, 2065.

2 BFH, Urt. v. 20. 12. 2017, I R 98/15 – Rn. 25 ff. – zitiert nach juris.

3 BFH, Urt. v. 4. 3. 1970, I R 140/66, BFHE 98, 420.

4 BFH, Urt. v. 19. 7. 1985, III R 175/80, BFHE 144, 413.

5 Für einen Turnierrichter im Reitsport FG Nürnberg, Urt. v. 15. 4. 2015, 5 K 1723/12, EFG 2015, 1425, diesem zustimmend Wagner, keine Steuerbefreiung gem. § 3 Nr. 26 EStG für Turnierrichter im Pferdesport, EFG 2015, 1427 und für einen Tennisschiedsrichter urteilend das Niedersächsisches FG, Urt. v. 24. 11. 2004, 9 K 147/00, DStRE 2005, 498.

6 BFH, Urt. v. 21. 11. 1974, II R 107/68, BFHE 115, 64.

7 Zum gleichen Ergebnis kommen neben Wagner, EFG 2015, 1427 (1427) auch Kopec/Schewe, FR 2017, 1079 (1082).

8 Im Einzelnen dazu Schadel/Kopec, Der national und international tätige Fußballschiedsrichter als Gewerbetreibender, IWB 2018, 439 (446).

welcher sich der einkommensteuerpflichtige Gewinn ergibt. Dieser stellt zugleich die Basis für den Gewerbeertrag nach § 7 Satz 1 GewStG dar, der die Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer ist (§ 6 GewStG). Die exakte Steuerbelastung für den Gewerbebetrieb hängt allerdings von dem jeweiligen Gewerbesteuerhebesatz der Gemeinde⁹ ab. Der BFH hat in seinem Urteil vom 20. 12. 2017 entschieden, dass als Ort der Betriebsstätte – falls er keine sonstige feste Geschäftseinrichtung hat – auf die Wohnung des Schiedsrichters abzustellen ist.¹⁰ Insofern ist der für den jeweiligen Wohnort des Schiedsrichters maßgebliche Hebesatz der Gewerbesteuer anzuwenden.

Daher lässt sich folgende Faustformel für die zu zahlende Gewerbesteuer festhalten:

GewSt = Hebesatz der Gemeinde x Steuermessbetrag i. H. v. 3,5 % (§ 11 Abs. 2 GewStG).

Dabei ist zu berücksichtigen, dass der auf volle hundert Euro abgerundete Gewerbeertrag nach § 11 Abs. 1 Nr. 3 GewStG um 24.500,00 € zu kürzen ist (Freibetrag). Weil die Bundesliga-Schiedsrichter in jedem Fall eine Vergütung durch den DFB in Höhe von mindestens 60.000,00 € bis zu 80.000,00 € unabhängig von ihren Spielhonoraren erhalten,¹¹ ist in diesen Fällen der Freibetrag von der erhaltenen Grundvergütung zzgl. der einzelnen Spielhonorare abzuziehen. In den Jahren, in denen der DFB noch keine Mindestvergütung gewährte (vor der Saison 2012/13) könnte der Freibetrag hingegen seine volle Wirksamkeit entfalten und keine Gewerbesteuer anfallen, wenn in diesen Jahren der jeweilige Schiedsrichter keine höheren Einkünfte als 24.500,00 € erzielte, z. B. aufgrund einer langwierigen Verletzung.

Allerdings kommt es gem. § 35 EStG zur Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb durch pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer, wenn gewerbliche Einkünfte von einer unbeschränkt oder beschränkt einkommensteuerpflichtigen natürlichen Person als Einzelunternehmer erzielt werden. Durch diese Anrechnung wird grundsätzlich ein Ausgleich für die doppelte Belastung mit Einkommenssteuer und Gewerbesteuer geschaffen, ein voller Ausgleich wird allerdings nur bei Hebesätzen bis 400,09 % erreicht.¹²

IV. Auswirkungen auf rein national tätige (Profi-) Schiedsrichter

Die finanzbehördliche Praxis differenziert derzeit zwischen nationalen und international tätigen Schieds-

richtern:¹³ So wird bei Letzteren eine Gewerbe- und Einkommensteuerpflicht aufgrund gewerblicher Einkünfte i. S. d. § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG angenommen, die durch den BFH im Ergebnis bestätigt wurde. Bei ausschließlich national tätigen Schiedsrichtern hingegen wird nur auf eine Einkommensteuerpflicht nach § 22 Abs. 1 Nr. 3 EStG (sonstige Einkünfte) abgestellt.

In einer weiteren Passage der Entscheidungsgründe hat der BFH indes deutlich hervorgehoben, dass selbst eine Schiedsrichtertätigkeit für einen einzigen Landes- oder Nationalverband wie dem DFB als unternehmerische Marktteilnahme zu werten sei.¹⁴ Dies widerspricht unseres Erachtens der bisherigen finanzbehördlichen Verfahrenspraxis und könnte dazu führen, dass auch rein national tätige Fußballprofischiedsrichter der Gewerbesteuerpflicht unterliegen würden.

Ob diese ihre Einkünfte steuerrechtlich (weiterhin) als sonstige Einkünfte i. S. d. § 22 Nr. 3 EStG erfassen können, ist daher fraglich. Es bleibt vor dieser Feststellung durchaus spannend, ob der BFH in einem konkret zu entscheidenden Fall selbst bei ausschließlich national tätigen Profischiedsrichtern oder gar Schiedsrichtern auf Regional- oder Oberligaebene eine Gewerbesteuerpflicht annehmen würde. Der erfolgte Hinweis scheint darauf hinzudeuten.¹⁵

Sofern man die Tatbestandsmerkmale des allgemeinen wirtschaftlichen Verkehrs und der Selbständigkeit auch in den Fällen der ausschließlich national Tätigen annehmen würde, so wäre jedoch genau zu überprüfen, ob die von § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG geforderte Nachhaltigkeit bzw. Gewinnerzielungsabsicht vorliegt (die im Fall eines international tätigen Schiedsrichters nicht streitig war). Denn diese dürfte gerade bei Einsätzen auf Landesverbandsebene (also bis zur Oberliga) noch nicht vorliegen, weil sich aus den insoweit erzielten Einnahmen unter Berücksichtigung der jeweiligen Ausgaben, für z. B. Ausrüstungsgegenstände wie Funkfahnen etc. der Höhe nach schon gar kein Gewinn ergeben dürfte.¹⁶ An welcher Stelle aber Grenzen

13 Verfügung betreffend Besteuerung von Zahlungen und Aufwandsentschädigungen an Schiedsrichter vom 24. 4. 2012 (StEd S. 345), OFD Frankfurt S 2257 A – 19 – St 218 (bundeseinheitlich abgestimmt).

14 Vgl. Rn. 22 des BFH-Urteils I R 98/15: "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 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".

15 Tillmann, Anmerkung zu BFH v. 20. 12. 2017 – I R 98/15, AO-StB 2018, 103 f. geht allein deswegen davon schon aus, um der „Logik“ der BFH-Entscheidung stringent zu folgen.

16 Möge man hingegen schon bei Oberligaschiedsrichtern eine Nachhaltigkeit und Gewinnerzielungsabsicht und damit einen Gewerbebetrieb mit der Folge bejahen, dass eine Gewerbesteuerpflicht besteht, so dürfte dieser Personenkreis jedoch umfangreiche Betriebsausgaben geltend machen können, z. B. Funkfahnen, Trikots, etc., die regelmäßig in diesen Spielklassen noch nicht vom Verband gestellt werden. Überdies dürfte der Freibetrag i. H. v. 24.500 € in jedem Falle greifen (siehe auch weiter unten).

9 Die Zuständigkeit und Ertragshoheit der Gewerbesteuer für die Gemeinden ergibt sich neben der verfassungsrechtlich gewährten finanziellen Eigenverantwortung der Kommunen nach Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG aus Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG i. V. m. §§ 1, 2 GewStG. Dabei kann der Hebesatz der Höhe nach deutlich variieren. In der Bundesrepublik sind derzeit Hebesätze zwischen 200 und 900 % (Gemeinde Dierfeld) ersichtlich; siehe auch *Schade/Kopec*, IWB 2018, 439 (447). Der Hebesatz beträgt dabei nach § 16 Abs. 4 S. 2 GewStG mind. 200 %.

10 BFH, Urt. v. 20. 12. 2017, I R 98/15 – Rn. 30 – zitiert nach juris. Dies führt indes zu einer gewissen Praktikabilität, weil bei mehreren Betriebsstätten i. S. d. § 12 AO und unterschiedlichen Hebesätzen der Gemeinden eine Aufteilung bzw. Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags nach § 28 Abs. 1 S. 1 GewStG nach Maßgabe der §§ 185–190 AO würde erfolgen müssen.

11 <https://www.dfb.de/news/detail/bessere-rahmenbedingungen-fuer-deutsche-elite-schiedsrichter-167625/> (Abruf am: 21. 11. 2018).

12 Weiss, Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG, EStB 2015, 365 (365); Gerg, Beck'scher Onlinekommentar EStG, § 35 EStG, Rn. 91.

hinsichtlich der Nachhaltigkeit des Tätigwerdens i. S. d. § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG vom Amateur- zum Profibereich zu ziehen wären, scheint pauschal nicht möglich zu sein, weil fast jeder Schiedsrichter zugleich auch als Schiedsrichterassistent in der nächsthöheren Liga oder sogar zwei Ligen höher (z. B. in der 3. Liga als Profiligas) agiert. Allerdings könnte unseres Erachtens als möglicher Anhaltspunkt für das Tatbestandsmerkmal der „Nachhaltigkeit des Tätigwerdens“ die Grenze bei der Regionalliga gezogen werden. Diese Liga stellt ein Sprungbrett zur 3. Liga dar, welche ausweislich § 4 Nr. 1 g) der DFB-Satzung¹⁷ und § 42 Nr. 2 DFB-Spielordnung¹⁸ die unterste Profiligas der Männer als DFB-Wettbewerb ist.

Sollten auch rein national tätige Schiedsrichter als Gewerbetreibende eingestuft werden, griffe die Steuerermäßigung nach § 35 EStG bei der Einkommensteuer und der Freibetrag in Höhe von 24.500,00 € nach § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG bei der Gewerbesteuer auch bei ihnen. In Gemeinden mit Hebesätzen oberhalb von 400,09 % ergäbe sich demnach möglicherweise insgesamt eine Erhöhung der Steuerbelastung.

V. Auswirkungen auf Schiedsrichter im Amateurbereich

Für Schiedsrichter im Amateurbereich verbleibt es bei der finanzbehördlichen Ansicht¹⁹, dass Schiedsrichter im Amateurbereich den nach § 3 Nr. 26 a EStG geregelten Freibetrag in Höhe von 720,00 € pro Jahr in Anspruch nehmen können. Denn ob die Tätigkeit steuerbegünstigend nach § 3 Nr. 26 a EStG ist oder nicht, richtet sich vornehmlich danach, ob ehrenamtliches Engagement vorliegt. Dies liegt nach hier vertretener Ansicht im Amateurbereich vor, weil der DFB ausweislich §§ 1 und 5 seiner Satzung gemeinnützig i. S. d. §§ 52 – 54 AO ist.²⁰ Dabei sollte jedoch nach hier vertretener Ansicht eine Grenze bis maximal einschließlich zur jeweiligen Oberliga (als Grenze zur Regionalliga) gelten, da insbesondere die Regionalligen bereits das Sprungbrett zum Profibereich des DFB bilden und diesen Spielklassen nach objektiver Betrachtungsweise trotz formal höchster Amateurspielklasse des DFB nur noch bedingt Ehrenamt zugeschrieben werden kann, weil auch hier kommerzielle Aspekte z. T. eine große Rolle spielen.²¹

In wenigen Ausnahmefällen könnte § 3 Nr. 26 a EStG für Amateurschiedsrichter nicht greifen. Nämlich dann, wenn die Tätigkeit nicht mehr nebenberuflich ausgeübt wird. Die Tätigkeit ist nach Verwal-

tungsanweisung des BMF²² und BFH-Rechtsprechung²³ nur dann nebenberuflich, wenn sie bezogen auf das Kalenderjahr nicht mehr als ein Drittel der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeiterwerbs in Anspruch nimmt. Unterstellt man eine 40-Stundenwoche bei einem Vollzeiterwerb, führt dies bei 52 Kalenderwochen dazu, dass die maßgebliche Sollgröße bei ca. 693 Stunden liegt ($40 \times 52 = 2.080$; geteilt durch 3). In einer Gesamtschau erscheint es sachgerecht, eine pauschale Zeitgröße von ca. 5,0 Stunden pro Spielleitung anzusetzen, die An- und Abreise, Spielvor- und Nachbereitung sowie die Spielleitung beinhaltet. Selbstredend bemisst sich der Zeitaufwand je nach Spielklasse unterschiedlich, doch ein Mittelwert von 5,0 Stunden scheint zwischen unterer Kreisliga und Oberliga realistisch. Die 1/3-Grenze ist damit erst bei ca. 130 geleiteten Spielen pro Jahr überschritten. In konsequenter Fortführung des BFH-Urteils ist auch in diesen Fällen ein Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG anzunehmen, weil durch diese hohe Anzahl an geleiteten Spielen nicht mehr von der insoweit erforderlichen Nebentätigkeit ausgegangen werden kann. Zwar trafe den Schiedsrichter auch hier eine umfangreiche Deklarationspflicht. Weil aber der Freibetrag in Höhe von 24.500,00 € wohl selten überschritten wird,²⁴ besteht für diesen Personenkreis der Vorteil, dass sämtliche Einkünfte aus der Schiedsrichtertätigkeit gewerbesteuerfrei bleiben – ungeachtet einer prinzipiell ebenfalls möglichen Steuerermäßigung nach § 35 EStG.

An dieser Stelle sollte darauf hingewiesen werden, dass die in § 3 Nr. 26 EStG geregelte „Übungsleiterpauschale“ in Höhe von 2.400,00 € bei den Einnahmen aus der Tätigkeit als Amateurschiedsrichter keine Anwendung findet.²⁵ Dies liegt darin begründet, dass es für Schiedsrichter hinsichtlich der Vorschrift aus § 3 Nr. 26 EStG an einer möglichen Vergleichbarkeit der dort genannten Tätigkeiten mangelt. So steht nur den im eng gefassten und damit im Gegensatz zu dem weiterreichenden begünstigenden Personenkreis des § 3 Nr. 26 a EStG²⁶ auch abschließenden Personenkreis dieser Betrag Übungsleitern, Ausbildern, Erziehern oder Betreuern bzw. für künstlerische Tätigkeit bzw. Pflege alter, kranker und behinderter Menschen oder gerade Tätigkeiten, die diesen vergleichbar sind, zu. Dies mag zwar unerfreulich sein, weil die Schiedsrichter nur den geringeren Betrag aus § 3 Nr. 26 a EStG in Anspruch nehmen können. Die Beantwortung dieser eher rechtspolitischen Frage einer Aufstockung des in § 3 Nr. 26 a EStG genannten Betrags, einer Ausweitung des Katalogs in § 3 Nr. 26 EStG oder gar einer Vereinheitlichung beider Tatbestände obliegt aber dem Gesetzgeber.

Für die allermeisten Fälle im Amateurbereich dürfte sich deswegen die Frage stellen, wie mit den über die

17 Abrufbar unter: https://www.dfb.de/fileadmin/_dfbdam/2014124_02_Satzung.pdf (Zugriff am: 21. 11. 2018).

18 Abrufbar unter: https://www.dfb.de/fileadmin/_dfbdam/27993-06_Spielordnung.pdf (Zugriff am: 21. 11. 2018).

19 Schreiben betreffend steuerfreie Einnahmen aus ehrenamtlicher Tätigkeit; Anwendungsschreiben zu § 3 Nr. 26 a und 26 b EStG vom 21. 11. 2014 (BStBl. I S. 1581) (BMF IV C 4 – S 2121/07/0010:032), DStR 2015, 120.

20 *Kopec/Schewe*, FR 2017, 1079 (1085); neben der finanzbehördlichen Ansicht auch die h. M.: *Wionzeck*, Anmerkung zu BFH v. 20. 12. 2017 – I R 98/15, GWR 2018, 145 (145); *Rofsmann/Bausche*, Anmerkung zu BFH v. 20. 12. 2017 – I R 98/15, DStR 2018, 135 (135); *Martini*, Anmerkung zu BFH v. 20. 12. 2017 – I R 98/15, HFR 2018, 305 (305 ff.).

21 Dies gilt vor allem vor dem Hintergrund, dass die Mannschaften in diesen Spielklassen schon über einen beträchtlichen Kaderetat verfügen, der jegliche ehrenamtliche Aspekte in diesem Zusammenhang ad absurdum führen würde.

22 Schreiben betr. steuerfreie Einnahmen aus ehrenamtlicher Tätigkeit; Anwendungsschreiben zu § 3 Nr. 26 a und 26 b EStG vom 21. November 2014 (BStBl. I S. 1581) (BMF IV C 4 – S 2121/07/0010:032).

23 BFH, Urt. v. 30. 3. 1990, VI R 188/87, BFHE 160, 486; Urt. v. 10. 8. 1990, VI R 48/89, BFH/NV 1991, 296.

24 Führt man das obige Beispiel mit ca. 130 geleiteten Spielen mit einem Ansatz von 20 € pro Spiel fort, ergibt dies eine Summe von 2.600 € als Einkünfte. Hieraus ist ersichtlich, dass der Freibetrag in Höhe von 24.500 € im Amateurbereich wohl nie überschritten werden wird.

25 *Kopec/Schewe*, FR 2017, 1079 (1085); FG Nürnberg, Urt. v. 15. 4. 2015, 5 K 1723/12, EFG 2015, 1425.

26 *Schmitt/Levedag*, EStG, § 3 Rn 93; *Blümich/Erhard*, EStG, § 3 Abs. 26 a Rn. 1.

720,00 € hinausgehenden Einnahmen steuerrechtlich verfahren werden muss. Sofern man von Nebenberuflichkeit ausgeht und keine Gewinnerzielungsabsicht und damit auch kein Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG vorliegt, wird die Steuerpflicht anhand folgendem, vereinfachten Beispiel verdeutlicht: Ein Kreisligaschiedsrichter, der pro Jahr ca. 50 Spiele á 20,00 €-Spesen²⁷ leitet, hat – ungeachtet seiner noch abzuziehenden Aufwendungen²⁸ – Einkünfte in Höhe von 1.000,00 €. Mangels Tätigkeit aus selbstständiger Arbeit i. S. v. § 18 EStG (siehe II.) und fehlender Gewinnerzielungsabsicht, die im unteren Amateurbereich stets nicht anzunehmen sein dürfte, und somit fehlendem Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG (siehe IV.) verbleibt nur der (subsidiäre) Auffangtatbestand des § 22 Nr. 3 EStG, wonach diese Einkünfte versteuert werden (müssen). Dabei ist allerdings zu beachten, dass der über die Höhe von 720,00 € hinausgehende Betrag nur dann der Einkommensteuer unterliegt, wenn dieser mind. 256,00 € im Kalenderjahr beträgt, § 22 Nr. 3 Satz 2 EStG. Handelt es sich hierbei dann um die einzigen Einkünfte – wie es regelmäßig bei Schülern der Fall sein dürfte – gilt, dass keine Einkommensteuer anfällt, wenn die gesamten Einkünfte den Grundfreibetrag in Höhe von derzeit 9.000,00 € aus § 32 a I Nr. 1 EStG²⁹ nicht überschreiten.

VI. Vergleich mit anderen Sportarten

Gerade weil die finanzgerichtliche Rechtsprechung zur Besteuerung von Schiedsrichtern verschiedener Sportarten (noch) nicht sehr umfangreich ist,³⁰ lohnt ein Quervergleich.³¹

Im Handballsport lassen sich ähnliche Verbands- und Wettkampfstrukturen wie im Fußballsport feststellen (Handball-Meisterschaft als Ligawettbewerb, DHB-Pokal als Pokalwettbewerb, sowie die Unterteilung in 22 Landesverbände, die im Verbandsschiedsrichterausschuss über die Einsatzbedingungen, Kaderzugehörigkeit, Auf- und Abstieg und Beobachtungen entscheiden),³² sodass eine Übertragung der BFH-Rechtsprechung in Gänze auf die Handballschiedsrichter grundsätzlich möglich erscheint, was auch für die Auswirkungen auf den ausschließlichen national Tätigen und den Amateurbereich gilt. Zu beachten ist aber, dass Handballschiedsrichter kein vergleichbares Grundhonorar wie Fußballschiedsrichter in den Profiligen, sondern nur eine geringe Aufwandsentschädigung in Höhe von maximal 600,00 € erhalten.

Daher wird im Falle der Annahme eines Gewerbebetriebs i. S. d. § 15 Abs. 2 S. 1 EStG der Freibetrag i. H. v. 24.500,00 € höchstwahrscheinlich in den meisten Fällen dazu führen, dass keine Gewerbesteuer anfällt. Für den Basketballsport ergibt sich ein sehr ähnliches Gesamtbild hinsichtlich Verbands- und Wettkampfstrukturen (hier Basketball-Meisterschaft, BBL-Pokal, 16 Landesverbände) wie im Hand- und Fußballsport. Hinsichtlich der Einsätze der Schiedsrichter ist z. B. in der BBL das Schiedsrichterreferat³³ und in Hessen der Schiedsrichtereinsatzleiter des Hessischen Basketballvereins für alle Ligen oberhalb der Bezirksligen zuständig.³⁴ Zudem erhalten auch Basketballschiedsrichter kein Grundgehalt, sondern Aufwandsentschädigungen von 575,00 € (bei einem Spiel am Wochenende in der Hauptrunde) bis zu max. 800,00 € (in der Finalserie). Daher bietet sich aufgrund der Vergleichbarkeit in steuerrechtlicher Hinsicht insoweit eine Behandlung wie beim Handballschiedsrichter an.

Im Eishockeybereich könnte ebenfalls eine Übertragbarkeit der BFH-Rechtsprechung zu den Fußballschiedsrichtern und deren Auswirkungen angezeigt sein, weil die Schiedsrichter von den Landeseisportverbänden für Spiele eingeteilt werden, bei entsprechenden Leistungen bis in die höchste Liga, der DEL, aufsteigen können und international vom IIHF für Spiele berufen werden können. Auch hier erfolgen die Meisterschafts-, Pokal- und Turnierwettbewerbe in Kooperation zwischen Bundes- und Landesverband.³⁵ Ebenso besteht kein Konkurrenzverhältnis zwischen den Verbänden. Überdies können die Schiedsrichter ihre Tätigkeit eigenständig nicht anbieten, sondern sind auf eine Einteilung durch den Verband angewiesen.³⁶ Insofern sind auf den ersten Blick die Ausführungen des BFH zu Fußballschiedsrichtern auf Eishockeyschiedsrichter übertragbar. Allerdings gilt es zu beachten, dass in der höchsten deutschen Eishockeyliga, der DEL, *einige* Profischiedsrichter eingesetzt werden, die im Angestelltenverhältnis zur DEL stehen und die Tätigkeit hauptberuflich ausüben.³⁷ Aus diesem Grund erzielen diese angestellten Profischiedsrichter Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit nach § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. Sofern diese aber international eingesetzt werden, betrifft dies in aller Regel nicht das Arbeitsverhältnis mit der DEL, sodass hier keine Einkünfte nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erzielt werden, sondern vielmehr solche aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG.

Im Tennissport sind die Verbands- und Wettbewerbsstrukturen hingegen andere. Hier richten die Tennisverbände (u. a. ITF, ATP, WTA, DTB) eigene

27 Dass die Spesen Einkünfte sind, so bereits die Verwaltungsanweisung der ODF Berlin vom 29. 2. 1996 – St 4211 – S 2353 – 3/95.

28 Diese Aufwendungen müssen jedoch gerade der Schiedsrichtertätigkeit dienen, soweit sie nicht bereits durch den Verband oder Verein erstattet werden. Dazu zählen vor allem Schiedsrichterbekleidung und –ausrüstung wie Pfeife, Karten, Schiedsrichterzeitung u. v. m.

29 Ab dem Veranlagungszeitraum 2019 gilt ein Grundfreibetrag in Höhe von 9.168,00 €.

30 Soweit ersichtlich nur für einen Tennisschiedsrichter FG Niedersachsen, Urt. v. 24. 11. 2004, 9 K 147/00, DStRE 2005, 498, für einen Turnierschiedsrichter im Reitsport FG Nürnberg, Urt. v. 15. 4. 2015, 5 K 1723/12, EFG 2015, 1425 sowie für einen Kampfrichter im Ringen, BFH, Urt. v. 29. 11. 1978, I R 159/76, BStBl. II 1979, 182.

31 Zu einem Quervergleich zu Schiedsrichtern des Eishockeys, Tennis und Fußballs bereits *Kopec/Schewe*, FR 2017, 1079 (1080–1084).

32 Siehe z. B. § 3 der Schiedsrichterordnung des Handballverbands des Rheinlands, abrufbar unter: http://hvrheinland-handball.liga.nu/pdf/uploads/2017/2017-01-31-08-18-24/2016_HVR-Schiedsrichterordnung_-_N_e_u_-_01_07_2016.pdf (Zugriff am 21. 11. 2018).

33 Punkt 3.2 der BBL-Schiedsrichter- und Kommissarrichtlinie der Saison 2018/2019, abrufbar unter: <https://www.easycrredit-bbl.de/?proxy=redaktion/BBL/Regelwerk-PDFs/2018-2019/easyCredit-BBL-Schiedsrichter-und-Kommissarrichtlinie-2018-2019.pdf> (Zugriff am: 21. 11. 2018).

34 § 4 der Schiedsrichterordnung des Hessischen Basketballvereins, die hier abrufbar ist: <https://hbv-basketball.de/hbvhandbuch/hbv-handbuch-2017-2018/599-hbv-schiedsrichterordnung> (Zugriff am 21. 11. 2018). Alle unterhalb der Bezirksliga abgehaltenen Spiele werden mit einem Schiedsrichter besetzt, für deren Besetzung ein nach den Vorschriften des jeweiligen Bezirks Verantwortlicher bestimmt wird.

35 Siehe hierzu umfassend die Schiedsrichterordnung des DEB, abrufbar unter: http://www.deb-online.de/wp-content/uploads/2018/08/DEB_SRO_9_6_2018_Freising.pdf (Zugriff am 21. 11. 2018).

36 Art. 7.3 der Schiedsrichterordnung des DEB setzt insofern schon eine Einteilung des Schiedsrichters voraus.

37 <https://www.tagesspiegel.de/sport/profi-schiedsrichter-im-eishockey-von-berufs-wegen/22843040.html> (Zugriff am 21. 11. 2018).

Wettbewerbe aus, die in Konkurrenz zueinander stehen. Dabei kann der Schiedsrichter seine Einsätze in Form von Verträgen selbständig und unabhängig vom Verband mit den jeweiligen Veranstaltern abschließen. Folge dessen ist, dass der Schiedsrichter selbst Herr seiner konkreten Einsätze, des Umfangs, des Orts und der Zeit ist. Dadurch kann er den Erfolg seines Handels selbst beeinflussen. Vor diesem Hintergrund hat das FG Niedersachsen³⁸ entschieden, dass internationale Tennisschiedsrichter Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit i. S. d. § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG erzielen. Dies dürfte auch für ausschließlich national Tätige gelten, sofern sie die Tätigkeit nachhaltig ausüben, weil sie zumindest dann auch rein national am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr i. S. d. § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG teilnehmen, indem sie nämlich mehreren Verbänden zur Verfügung stehen und mit diesen entsprechende Einsätze vereinbaren. Im Amateurbereich dürften jedoch wie bei der Fußballschiedsrichtertätigkeit sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG erzielt werden, wenn die Tätigkeit nicht nachhaltig i. S. d. § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG ist und ausschließlich den nationalen Bereich betrifft.

Im Reitsport wurde seitens der Finanzgerichtsbarkeit im Jahr 2015 entschieden, dass ein Turnierrichter im Dressur- und Springreiten im Amateurbereich sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG erzielt.³⁹ Für einen Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG bedürfte es den Ausführungen nach einer gewissen Nachhaltigkeit, die im Bereich des Amateursports fehle.⁴⁰ Weiterhin handele es sich auch nicht um selbständige Einkünfte nach § 18 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG, weil eine Turnierrichtertätigkeit nicht in dem dortigen Katalog genannt werde und überdies auch mit keiner der Katalogtätigkeiten vergleichbar sei (insbesondere läge keine unterrichtende Tätigkeit vor und es werde weder Wissen noch Fähig- oder Fertigkeiten durch den Turnierrichter vermittelt).⁴¹ Sofern aber eine Nachhaltigkeit im professionellen Bereich anzunehmen ist, dürften diese Turnierrichter gewerbliche Einkünfte i. S. d. § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG begründen. Dies überzeugt, weil auch im Reitsport – wie auch im Tennissport – die Richter selbständig mit den Veranstaltern ihre Einsätze hinsichtlich Zeit und Ort koordinieren und damit selbst bestimmen können. Im Falle einer (erfolgreichen) Höherqualifikationsprüfung werden die Richter von einer Landeskommision in eine Liste aufgenommen, die zur Leitung von Dressur- und Springreitprüfungen u. U. bis zum Grand Prix

berechtigt.⁴² Insofern ist die steuerrechtliche Einkunftsart für Schiedsrichter im Tennissport auf die des Turnierrichters im Dressur- und Springreiten übertragbar.

VII. Liebhaberei

Zuletzt ist noch eine Abgrenzung zu Tätigkeiten vorzunehmen, die nach objektiver Betrachtung zur Erzielung eines Totalgewinns nicht geeignet sind (Liebhaberei). Unter Liebhaberei versteht die steuerrechtliche Literatur und Rechtsprechung, dass erstens keine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt und die Tätigkeit auf einkommensteuerrechtlich unbeachtlichen Motiven beruht, z. B. wenn der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit aus im Bereich der allgemeinen Lebensführung liegenden Gründen ausgeübt hat, worunter insbesondere Freizeitverhalten zu verstehen ist.⁴³ In diesen Fällen bleiben die entstandenen Gewinne und Verluste einkommensteuerlich außer Acht.

Für Schiedsrichter mit fixem Grundhonorar im Profibereich sind Gewinnerzielungsabsicht und das Erzielen eines Totalgewinns zu bejahen, sodass Liebhaberei zu verneinen sein wird. Bei allen anderen Schiedsrichtern könnte jedoch im Einzelfall Liebhaberei anzunehmen sein, wenn die Ausgaben für die Tätigkeit die Einnahmen dauerhaft übersteigen.⁴⁴

VIII. Fazit

International tätige Fußballschiedsrichter sind nach dem Urteil I R 98/15 gewerblich tätig. Steuerrechtlich spannend bleibt es in den Fällen, in denen die Fußballschiedsrichter nur national tätig sind. Aufgrund mannigfaltiger Einzelfallkonstellationen ist u. E. in jedem Falle eine individuelle Einzelfallprüfung erforderlich, ob der Steuerpflichtige im Profi- bzw. Amateurbereich nachhaltig i. S. d. § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG agiert und der Gewerbesteuerpflicht unterliegt. Zumindest für den „klassischen“ Kreisligaschiedsrichter verbleibt alles beim Alten: Er kann den Freibetrag in Höhe von 720,00 € nach § 3 Nr. 26 a EStG geltend machen; die darüber hinausgehenden Einkünfte sind – sofern sie 256,00 € per Kalenderjahr überschreiten und Überschusserzielungsabsicht vorliegt und auch das Existenzminimum überschritten ist – nach § 22 Nr. 3 EStG zu versteuern.

38 FG Niedersachsen, Urt. v. 24. 11. 2004, 9 K 147/00, DStRE 2005, 498.

39 FG Nürnberg, Urt. v. 15. 4. 2015, 5 K 1723/12, EFG 2015, 1425.

40 FG Nürnberg, Urt. v. 15. 4. 2015, 5 K 1723/12, EFG 2015, 1425, juris Rn. 27.

41 FG Nürnberg, Urt. v. 15. 4. 2015, 5 K 1723/12, EFG 2015, 1425, juris Rn. 28.

42 Siehe zu Höherqualifikationen <https://www.psvr-online.de/turnierfachleute/richter/hoerqualifikation.html> (Zugriff am 21. 11. 2018).

43 Ausführlich dazu *Weber-Grellet*, Liebhaberei im Ertragsteuerrecht, DStR 1998, 873 m. w. N.; BFH, Beschl. v. 25. 6. 1984, GrS 4/82, NJW 1985, 93.

44 Vgl. OFD Frankfurt am Main, Verfügung vom 24. 4. 2012, StEd. S. 345.