

## Die umsatzsteuerliche Behandlung von Spielervermittlern Reflektion des BFH-Urteils vom 28. 8. 2013, XI R 4/11

Von Prof. Dr. iur. Roman Seer und

Tobias Geitmann, beide Bochum\*

**Spielervermittler sind bei Vertragsverlängerungen und Transfers im Fußballgeschäft nicht mehr wegzudenken. Sie sind Verhandlungsführer für Spieler, Ansprechpartner und Unterstützer für Vereine und tragen entscheidend zum Vertragsabschluss bei. Aus steuerlicher Sicht stellen sich allerdings in diesem Zusammenhang einige Fragen: Welche genauen Tätigkeiten erbringt der Vermittler? Ist er "Vermittler" oder nur ein "Berater" des Spielers? Oder tritt er (auch) auf Seiten der Vereine auf? Kurz gesagt: An wen erbringt er seine Leistung? Ein aktuelles BFH-Urteil<sup>1</sup> zum Vorsteuerabzug der Vereine aus Rechnungen der Spielervermittler sorgt derzeit bei Vereinen und Spielervermittlern für Aufregung. Daher soll im Folgenden überprüft werden, wie die Leistungsbeziehungen zwischen Spieler, Vermittler/Berater und Verein sind und ob den Vereinen ein Vorsteuerabzug aus Rechnungen der Spielervermittler zusteht.**

### 1. Ausgangslage

Es ist der alltägliche Fall im Fußballgeschäft: Ein Verein möchte einen neuen Spieler verpflichten. Dies bedeutet für den Verein regelmäßig, Kontakt zu einem Spielervermittler aufzunehmen. Der Spielervermittler verfügt über ein gewisses "Portfolio" an Spielern, ggf. soll aber auch mit einem "unbetreuten" Spieler Kontakt hergestellt werden. Ziel des Vereins ist es, über den Spielervermittler einen Vertrag mit dem Spieler auszuhandeln. Kommt dann tatsächlich der Vertrag zustande, stellt der Spielervermittler vereinbarungsgemäß eine Rechnung mit einem Umsatzsteuerausweis an den Verein. Für den Spieler hingegen, mit dem der Vermittler wohl in den meisten Fällen längerfristig zusammenarbeitet, wird der Vermittler in der Regel als "Spielerberater" tätig. Er schließt mit dem Spieler keinen Vermittlungsvertrag, sondern unterhält allenfalls einen Beratungs-/Managementvertrag, der häufig nicht einmal ein gesondertes Beratungsentgelt für den Spielerberater vorsieht. Vor dem Hintergrund mangelnder Entlohnung der Spielerberatungsleistungen könnte die Zahlung des Vereins an den Spielervermittler wirtschaftlich (zumindest auch) eine Vergütung für die an den Spieler erbrachten Beratungsleistungen des Spielervermittlers enthalten.

### 2. Aussagen in der Rechtsprechung

#### 2.1 FG Düsseldorf vom 29. 10. 2010 (Erstinstanz)

Um die unter 1. am Schluss aufgeworfene Frage nach einem verkürzten Zahlungsweg besser verstehen zu können, bedarf es noch einer genaueren Betrachtung des zu dem BFH-Urteil vom 28. 8. 2013 geführten Sachverhalts. In dem Urteilsfall<sup>2</sup> hatte eine von einem lizenzierten Spielervermittler vertretene GmbH mit Berufsfußballspielern "Managementverträge" u. a. folgenden Inhalts abgeschlossen:

"Bei Vertragsverlängerungen mit dem gegenwärtigen Arbeitgeber oder bei einem Vereinswechsel erhält die B-GmbH die hierfür übliche

Seer/Geitmann: Die umsatzsteuerliche Behandlung von Spielervermittlern - Reflektion des BFH-Urteils vom 28. 8. 2013, XI R 4/11 (DStR 2014, 1081) ▲ ▼

Vergütung. Es besteht zwischen der B-GmbH und dem Sportler Einigkeit darüber, dass grundsätzlich versucht werden soll, diese Vergütung vom jeweiligen arbeitgebenden Verein zu erhalten. Sofern dies nicht gelingt, wird sich die B-GmbH darum bemühen, dass die mit dem arbeitgebenden Verein ausgehandelten Konditionen unter Berücksichtigung der an die B-GmbH zu zahlenden Vergütung festgelegt werden.?

Das FG Düsseldorf hat dem Verein einen Anspruch auf Vergütung der Vorsteuer vom Finanzamt zugestanden, da der Spielervermittler an den Verein eine sonstige Leistung i. S. des § 3 Abs. 9 UStG erbracht habe. Das

Gericht rekurrierte dazu auf die ständige Rechtsprechung, die nach der Existenz eines zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger bestehenden Rechtsverhältnisses fragt, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die Vergütung den Gegenwert für die Leistung bildet<sup>3</sup>. Es bestimmte dann - ebenfalls auf dem Boden ständiger Rechtsprechung<sup>4</sup> - den umsatzsteuerlichen Leistungsempfänger aus der dem Leistungsaustausch zugrunde liegenden zivilrechtlichen Leistungsbeziehung. Die Rechtsbeziehung zwischen Verein und den Spielervermittlern (bzw. der Spielervermittler-GmbH) wertete das FG Düsseldorf als Vermittlungsmaklerverträge i. S. des § 652 Abs. 1 S. 1, Alt. 2 BGB<sup>5</sup> und referierte dazu die einschlägige zivilrechtliche Makler-Rechtsprechung des BGH, wonach ein Vermittlungsmaklervertrag auch mündlich oder durch schlüssiges Handeln zustande kommen<sup>6</sup> und es zur Begründung der Maklerprovision ausreichen kann, wenn der Makler nicht nach außen hin suchend tätig werden, sondern nur "Objekte aus seinem Bestand? nachweisen soll.<sup>7</sup> Im Einklang mit der bis dahin ergangenen Rechtsprechung der Oberlandesgerichte<sup>8</sup> übertrug das FG Düsseldorf diese Maklergrundsätze auf die Rechtsbeziehung zwischen dem Sportverein und dem Spielervermittler. Es gelangte zu dem Ergebnis, dass der Maklervertrag bereits vor Abschluss des jeweiligen Arbeitsvertrages des Spielers zwischen dem Verein und Spielervermittler geschlossen worden sei und die jeweils nachträglich getroffene ausdrückliche Vereinbarung den mit dem Abschluss des Arbeitsvertrages entstandenen Maklerlohn (Vermittlungsprovision) konkretisiere.

Das FG Düsseldorf befasste sich auch eingehend mit dem aufgrund der vorstehend zitierten Managementverträge vorgebrachten Argument einer unzulässigen Doppeltätigkeit der Spielervermittler. Es verwies zunächst auf die insbesondere zum Immobilienkauf ergangene Rechtsprechung des BGH, wonach ein Doppelauftrag zivilrechtlich jedenfalls dann nicht unzulässig ist, wenn sie für die jeweilig andere Auftraggeberseite erkennbar war.<sup>9</sup> Dies nahm das FG Düsseldorf wirklichkeitsnah an und würdigte auch den Einwand, dass bei einer Doppeltätigkeit ein Verstoß gegen das FIFA Spielervermittler-Reglement vom 1. 3. 2001 vorläge, wonach lizenzierte Spielervermittler verpflichtet seien, im Rahmen des gleichen Transfers nur die Interessen einer beteiligten Partei zu vertreten.<sup>10</sup> Diese verbandsrechtliche Einschränkung hielt das FG nicht einmal zivilrechtlich und angesichts der Geltung der §§ 40, 41 Abs. 1 S. 1 AO erst recht nicht steuerrechtlich für relevant.<sup>11</sup>

Schließlich befasste sich das FG Düsseldorf auch mit der Frage, ob die von dem Verein an den Spielervermittler vorgenommene Zahlung der Vermittlungsprovision nach § 10 Abs. 1 S. 3 UStG eine Leistung von dritter Seite für die Leistung des Spielervermittlers gegenüber dem Spieler (aus dem Managementvertrag) ist. Das FG Düsseldorf wies darauf hin, dass die Anwendung des § 10 Abs. 1 S. 3 UStG regelmäßig nur dann zum Zuge kommen könne, wenn ein unmittelbarer Leistungsaustausch zwischen dem Leistenden und dem Zahlenden zu verneinen ist.<sup>12</sup> Da das FG Düsseldorf diesen Leistungsaustausch zwischen Verein und Spielervermittler bejaht hatte, verneinte es folgerichtig die Anwendung des § 10 Abs. 1 S. 3 UStG und ergänzte, dass der Verein im Zweifel die im Innenverhältnis zwischen dem Spielervermittler und Spieler bestehenden Vereinbarungen (z. B. die eingangs zitierten Managementverträge) gar nicht gekannt haben wird. Dementsprechend könne auch von keiner Schuldübernahme i. S. des § 414 BGB ausgegangen werden.<sup>13</sup>

## 2.2 BFH v. 28. 8. 2013 (Revisionsinstanz)

Auf die vom FG Düsseldorf zugelassene Revision des beklagten FA hin folgte der BFH der Vorinstanz nur sehr eingeschränkt und verwies die Sache an das FG Düsseldorf zur weiteren Sachaufklärung und anderweitigen Verhandlung und Entscheidung nach § 126 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 FGO zurück. Es vertritt die Auffassung, dass die Vorinstanz die für die Vertragsauslegung zu beachtenden Auslegungsregeln nicht zutreffend, weil widersprüchlich, unklar bzw. lückenhaft angewandt habe.<sup>14</sup> Der BFH vermisst den Nachweis "besonderer Umstände?, die zum Ausdruck bringen, dass sich der Verein

Seer/Geitmann: Die umsatzsteuerliche Behandlung von Spielervermittlern - Reflektion des BFH-Urteils vom 28. 8. 2013, XI R 4/11 (DStR 2014, 1081) ▲ ▼

nicht nur auf die Entgegennahme von Spielerangeboten beschränkt, sondern selbst Spielervermittler mit Maklerdienstleistungen beauftragt habe. Der "Spielervermittler? habe in seiner Funktion als Spielerberater auch lediglich als Vertreter des jeweiligen Spielers fungieren können. Dabei beruft sich der BFH auf ein mittlerweile wohl rechtskräftiges Urteil des OLG Hamm<sup>15</sup>, das einem Spielerberater den Anspruch gegen einen

Fußballbundesligaverband auf eine Vermittlungsprovision aus einer Verlängerung eines Arbeitsvertrages mit einem von diesem früher betreuten Spieler versagt hatte. Der Spielerberater hatte in dem Urteilsfall auf einen Anruf des Sportmanagers des Vereins hin Gespräche mit den Vereinsvertretern geführt. Später war es dann auch zu der Vertragsverlängerung gekommen. Zu diesem Zeitpunkt hatte der Spieler aber bereits seinen Spielerberater gewechselt. Der frühere Spielerberater hatte weder schriftlich noch mündlich mit dem Verein ausdrücklich einen Vermittlungsvertrag geschlossen; auch hatte der Verein nicht nachträglich mit dem Spielerberater eine entsprechende Vereinbarung getroffen. Das OLG Hamm weist in seiner Entscheidung (mit Blick auf die Darlegungs- und Beweislast des klagenden früheren Spielerberaters) darauf hin, dass es dessen Sache gewesen wäre, "für klare Verhältnisse Sorge zu tragen".<sup>16</sup> Durch eine bloße Kontaktaufnahme zwischen dem Spielerberater und dem Verein komme ein Maklervertrag<sup>17</sup> noch nicht zustande. Vielmehr sei bei der Kontaktaufnahme davon auszugehen, dass der Berater lediglich als Vertreter des Spielers angesprochen werden solle und der Verein noch keine Maklervermittlungsleistung nachfrage. Ebenso wie eine spätere konkludente Einigung über einen Maklervertrag sei es denkbar, dass der Verein den Spielerberater zunächst nur als Vertreter des Spielers anspreche und dann erst im Fall einer vertraglichen Einigung mit dem Spieler auch eine an den Berater zu zahlende Courtage übernehme.<sup>18</sup> Gegen eine frühere Bindung des Vereins spreche zudem, dass sich ein Verein nicht gegenüber dem Spielerberater binden wolle, solange nicht geklärt sei, dass dieser Berater den Spieler auch beim Abschluss des in Frage stehenden Vertrages betreut. Ansonsten liefe der Verein Gefahr, für denselben Vertragsabschluss doppelt Provision zahlen zu müssen.

Darüber hinaus führt der BFH das FIFA-Spielervermittlerreglement, welches eine Tätigkeit eines Spielervermittlers für beide Vertragsparteien verbietet, als Begründung an.<sup>19</sup> Zwar erkennt auch der BFH, dass es gemäß § 41 AO für die steuerliche Beurteilung nicht auf die FIFA-Statuten ankommt. Nach Auffassung des Gerichts soll es aber der Lebenserfahrung widersprechen, dass die betreffenden Spielervermittler bereit gewesen wären, entgegen dem Spielervermittler-Reglement der FIFA gleichzeitig die Interessen des Vereins als auch des betreffenden Spielers wahrzunehmen, wenn sie nach dem Status mit schwerwiegenden Sanktionen - von Ermahnungen über Geldstrafen bis zum Lizenzentzug der Vermittler, über Spielsperre der Spieler bis zum Zwangsabstieg der Vereine<sup>20</sup> - hätten rechnen müssen.<sup>21</sup>

Der BFH fordert die Ausgangsinstanz auf, im zweiten Rechtsgang diese Erwägungen zu berücksichtigen und die Vertragsbeziehungen z. B. durch Vernehmung sowohl der Spieler als auch der Spielervermittler näher aufzuklären. Dabei soll das FG Düsseldorf auch prüfen, ob die Spieler verpflichtet waren, dem Spielervermittler oder einem Dritten Vergütungen zu entrichten, so dass zumindest ein Teil der Provision als Entgelt Dritter i. S. des § 10 Abs. 1 S. 3 UStG zu qualifizieren wäre. Dann könnte der Vorsteuerbetrag nach Ansicht des BFH auch im Schätzungswege aufzuteilen sein.<sup>22</sup> Ergänzend weist der BFH noch darauf hin, dass auch die Ordnungsmäßigkeit der jeweiligen Rechnung im Hinblick auf die Bestimmtheit der Leistungsbeschreibung zum Zwecke der eindeutigen Identifizierbarkeit der Leistung im zweiten Rechtsgang zu überprüfen sei.<sup>23</sup>

### 3. Kritische Stellungnahme

Das BFH-Urteil hat in der Literatur unterschiedliche Reaktionen ausgelöst. Uneingeschränkt positiv wird es von Rondorf besprochen, der für den Regelfall davon ausgeht, dass der Spielerberater allein im Interesse des Spielers in die Vertragsverhandlungen eingebunden ist und eine vom Verein gezahlte Provision keine spezielle, an den Verein gerichtete Vermittlungsleistung abgibt.<sup>24</sup> Die Gefahr einer Verletzung des Neutralitätsgrundsatzes der Umsatzsteuer sieht dagegen Heinrichshofen, wenn dem umsatzsteuerpflichtigen Sportverein der Vorsteuerabzug versagt wird.<sup>25</sup> Die wohl ausführlichste und zugleich kritischste Analyse der Entscheidung haben jüngst Feldgen/Schiffers/Slotty-Harms vorgelegt.<sup>26</sup> Im Anschluss an die Entscheidung des BFH stellt sich zum einen die Frage, wie die Leistungen zwischen Spielervermittler und Verein zivilrechtlich einzuordnen sind.<sup>27</sup> Zum anderen ist die Relevanz des vom BFH bemühten FIFA-Spielervermittlungsreglements zu beleuchten.

#### 3.1 Klärung der Leistungsbeziehungen im Dreieck zwischen Verein, Spielervermittler und Spieler

Zwischen dem Spieler und dem Spielervermittler besteht regelmäßig ein Spielerberatervertrag, der schriftlich, mündlich oder gar konkludent geschlossen worden ist. Dieser Spielerberatervertrag

Seer/Geitmann: Die umsatzsteuerliche Behandlung von Spielervermittlern - Reflektion des BFH-Urteils vom 28. 8. 2013, XI R 4/11 (DStR 2014, 1081)

ist von einem etwaigen Vermittlungsvertrag deutlich zu unterscheiden.<sup>28</sup> Geschieht die Beratungsleistung unentgeltlich, handelt es sich um einen schlichten Auftrag (§ 662 BGB). Ist für die Beratungsleistung ein Entgelt vereinbart, so liegt ein Geschäftsbesorgungsvertrag i. S. des § 675 BGB vor. Ein Beratungsentgelt wird vom Verein regelmäßig nicht übernommen. Vielmehr zahlen die Vereine üblicherweise nur bei einer Vertragsvermittlung eine vom Spielerberatervertrag unabhängige Provision. Wenn es zu Vertragsverhandlungen zwischen Verein, Berater und Spieler kommt, stellt sich die Frage, ob ein gesonderter Maklervertrag i. S. des § 652 BGB zwischen Verein und Berater zustande kommt. Daran äußern sowohl das OLG Hamm als auch diesem folgend der XI. Senat des BFH<sup>29</sup> Zweifel und fordern dazu einen besonderen Nachweis bzw. "besondere Umstände", die dieses zum Ausdruck bringen.

Aufgabe eines Maklers ist der Nachweis einer Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrages oder die Vermittlung eines Vertrages. Welche Leistung der Makler zu erbringen hat, ob er vermittelnd oder nur nachweisend tätig werden muss, richtet sich nach dem Vertrag.<sup>30</sup> Der "Nachweismakler" benennt eine für den Kunden bisher unbekannte Vertragsangelegenheit für den Vertragsabschluss, der "Vermittlungsmakler" führt die Bereitschaft des Interessenten zum Vertragsabschluss herbei und fördert dabei regelmäßig die Vertragsverhandlungen.<sup>31</sup> Vermitteln bedeutet hier, dass der Makler mit beiden Parteien verhandelt, um einen Vertrag zu Stande zu bringen, also die Abschlussbereitschaft hinsichtlich eines zukünftigen Hauptvertrages herbeiführt.<sup>32</sup> Dabei ist die Aufnahme des Kontakts entscheidend, denn der Makler muss auf die Gegenseite einwirken, um das Geschäft mit seinem Auftraggeber zu Stande zu bringen.<sup>33</sup> Der Erfolg, nämlich das Zustandekommen des Hauptvertrages, führt zum Lohn- bzw. Provisionsanspruch des Maklers. Besonderheiten des Maklervertrages sind das Fehlen einer Tätigkeitspflicht (mit Ausnahme des Alleinauftrages)<sup>34</sup> und die Freiheit des Auftraggebers, den nachgewiesenen oder vermittelten Vertrag abzuschließen<sup>35</sup>, was den Maklervertrag vom Dienstvertrag unterscheidet.

In einer leider recht polemischen Auseinandersetzung hat Rondorf jüngst die Existenz eines eigenständigen Maklervertrages zwischen Verein und Spielervermittler kategorisch abgelehnt, ohne sich mit der zivilrechtlichen Lage ernsthaft auseinanderzusetzen.<sup>36</sup> Entgegen seiner Auffassung ist u. E. auch in den Fällen, in denen ein mit bestimmten Spielern durch einen Spieler- oder Managementvertrag verbundener Spielervermittler bei den Vertragsverhandlungen mitwirkt und er aufgrund dessen nach Vertragsabschluss vom Verein eine daran geknüpfte Provision erhält, grundsätzlich von einem zwischen dem Verein und dem Spielerberater abgeschlossenen Maklervertrag je nach Ausgestaltung im Sinne eines Nachweises - oder im Sinne eines Vermittlungsmaklervertrages (§ 652 Abs. 1 S. 1 BGB) auszugehen.<sup>37</sup> Der Berater lässt sich vom Verein eine Provision dafür zahlen, dass er den Spieler vom Abschluss eines Arbeitsvertrages überzeugen kann. Der Spieler ist frei in seiner Entscheidung, ob er sich dahingehend binden will. Auch ist der Berater nicht verpflichtet, überhaupt zu handeln. Er kann, sollten ihn etwa mehrere Vereine konsultieren, entscheiden, dass für den Spieler nur ein Angebot in Betracht kommt und ihn dahingehend beraten. Insoweit macht er sich gegenüber den Vereinen, deren Angebot er nicht mit dem Spieler bespricht, nicht schadensersatzpflichtig. Das Mandat beinhaltet weder eine Exklusivität für den Spielervermittler noch für den Verein.

Dass der Verein den Spieler in der Regel namentlich kennt und grundsätzliches Interesse an ihm geäußert hat, schließt die Existenz eines wirksamen Maklervertrages mit dem Verein nicht aus. Für die Maklerleistung ist es vielmehr ausreichend, wenn der Verein die Verhandlungs- und Abschlussbereitschaft des Spielers noch nicht kennt und der Spielervermittler den Kontakt herstellen soll.<sup>38</sup> Die Situation des Lizenzspielerberaters kann mit der eines privaten Arbeitsvermittlers verglichen werden.<sup>39</sup> Das BSG<sup>40</sup> hat - zur Tätigkeit von Filmmanagern als Arbeitsvermittler - ausgeführt, dass die Arbeitsvermittlung darauf gerichtet ist, arbeitssuchende Arbeitnehmer mit Arbeitgebern zur Begründung von Arbeitsverhältnissen zusammenzuführen. Dabei sah das Gericht es als unerheblich an, dass der potenzielle Arbeitgeber bereits vorher namentlich bekannt ist, weil es für den Vertragsabschluss auf mehr als das "Kennen" ankäme. Ebenso irrelevant sei, dass der "Vermittler" parteiisch handle. Im vorliegenden Fall war eine Arbeitsvermittlung auch gegeben, obwohl der Vermittler gleichzeitig auch Manager des arbeitssuchenden Künstlers war.<sup>41</sup> Nichts anderes als in diesem entschiedenen Fall dürfte auch für den Spielervermittler gelten, da beide Tätigkeiten miteinander vergleichbar sind.<sup>42</sup> Auch für diesen verhält es sich so, dass die Vereine zwar Interesse an einem

Seer/Geitmann: Die umsatzsteuerliche Behandlung von Spielervermittlern - Reflektion des BFH-Urteils vom 28. 8. 2013, XI R 4/11 (DStR 2014, 1081) ▲ ▼

Spieler haben und diesen kennen, aber den Vertrag mit ihm selbst nicht zum Abschluss bringen können. Sie sind vielmehr auf den Berater angewiesen. Ebenso wenig steht somit der Annahme einer Arbeitsvermittlung die Tatsache entgegen, dass die Spielervermittler bei den Vertragsverhandlungen in besonderem Maße die Interessen ihres Spielers vertreten und der Spieler zu ihrem "Portfolio" gehört.

Grundsätzlich bestehen nur Vertragsbeziehungen zwischen dem Auftraggeber und dem Makler, nicht aber zwischen dem Makler und dem späteren Vertragspartner des Auftraggebers.<sup>43</sup> Zwischen letzteren besteht (abgesehen von möglicherweise abgeschlossenen sonstigen Verträgen wie - in der Regel - dem Beratervertrag) lediglich ein durch die Vertragsverhandlungen begründetes Rechtsverhältnis i. S. des § 311 Abs. 3 BGB mit einem auf § 241 Abs. 2 BGB beschränkten Pflichtenkanon. Etwas anderes kann nur gelten, wenn eine Doppeltätigkeit des Maklers vereinbart wurde und zwischen diesem und dem späteren Vertragspartner des Auftraggebers ein weiterer (ggf. stillschweigender) Vertrag geschlossen wurde. Dies ist insbesondere bei Grundstückskäufen nicht unüblich. Es bestehen wohl selten Anhaltspunkte dafür, dass Spieler und Berater eine zivilrechtliche Vereinbarung über eine (weitere) entgeltliche Maklerleistung abgeschlossen haben. Vielmehr beschränkt sich ihr Rechtsverhältnis regelmäßig auf den Spielerberatervertrag. Selbst wenn man davon ausgeht, dass in dem Beratungsvertrag auch eine Beratung hinsichtlich etwaiger Vereinswechsel und diesbezüglicher Vermittlung enthalten ist, so wird hierdurch jedoch noch kein besonderes Entgelt bzw. ein über das allgemeine Beratungshonorar hinausgehendes Entgelt begründet.

Davon abweichend geht das OLG Dresden<sup>44</sup> - im konkreten Fall bezüglich eines möglichen Verstoßes gegen das Rechtsberatungsgesetz - davon aus, dass der Vermittler sowohl mit dem Spieler als auch mit dem Verein einen Vermittlungsvertrag schließt. Aus dem Urteil kann man zunächst schließen, dass es üblich sein könnte, auf beiden Seiten Maklerverträge abzuschließen, jedoch jede Leistung und - sofern vorhanden - dazugehörige Gegenleistung selbständig zu beurteilen sind. Weiterhin wird deutlich, dass jede Partei frei darin ist, selbst ein Honorar auszuhandeln. Dem widerspricht auch nicht ein möglicherweise aufkommender Gedanke, dass der Verein dem Spielerberater etwas zahlt, was wirtschaftlich eigentlich der Spieler als Vermittlungsgebühr hätte zahlen müssen. Wer etwas zahlen muss, hängt allein von der Frage ab, wer zivilrechtlich verpflichtet ist. Das ist aber bei den getroffenen Vereinbarungen nicht der Spieler. Es handelt sich hier um zwischen fremden Dritten ausgehandelte Provisionen. Der Verein zahlt dem Spielerberater den Betrag, der nötig, aber auch wirtschaftlich vertretbar ist, um den entsprechenden Spieler unter Vertrag zu nehmen. Dabei berücksichtigt er lediglich sein eigenes Interesse, nämlich das Ziel, den Spieler zu verpflichten. Ob dies für den Verein - wie Rondorf meint - als "Übel" erscheint, ist sowohl zivil- als auch steuerrechtlich irrelevant. Der Betrag, den der Verein zahlen muss, hängt von den allgemeinen Preisen im Profifußball ab. Es ist vorstellbar, dass ein Spielerberater, der den Spieler bei einem anderen Verein zu ansonsten gleichen Konditionen unterbringen kann, dem Spieler ggf. zum Wechsel zu dem Verein empfehlen wird, bei dem er die höhere Provision erzielen kann. Danach sind folglich nicht nur Vorteile für den Spieler, sondern auch andere Faktoren preisbildend. Ob der Maklervertrag zwischen Verein und Spielervermittler ggf. erst im Zeitpunkt des tatsächlichen Vertragsschlusses zu Stande kommen und die Berater bis dahin lediglich Spielervertreter sind<sup>45</sup>, ist u. E. unbeachtlich, da auch dies eine wirtschaftlich gewollte und zumindest stillschweigend vertraglich vorausgesetzte Handhabe ist, um die Spieler und die Vereine vor mehrfachen Provisionsansprüchen zu schützen. Ein Maklervertrag, der erst aufschiebend bedingt oder konkludent im Zeitpunkt des Vertragsschlusses zwischen Verein und Spieler zu Stande kommt, liegt jedenfalls zu diesem späteren Zeitpunkt vor und kann einen Leistungsaustausch begründen. Dass tatsächlich ein (auch mündlich oder konkludent wirksamer) Maklervertrag zwischen Verein und Spielervermittler gewollt und geschlossen worden ist, lässt sich u. E. auch aufgrund nachträglich protokollierter Vereinbarungen, die der Verein und der Spielervermittler als fremde Dritte zusammen verfasst haben, mit hinreichender Sicherheit entnehmen.

Der BFH prüft in seinem Urteil weiterhin, ob es sich bei der Zahlung des Vereins an den Spielervermittler um ein Entgelt dritter Seite (des Vereins an den Spieler) handeln könnte, da (zumindest teilweise) eigentlich eine Schuld des Spielers gegenüber dem Berater getilgt werden könnte. In den vom BFH in der Entscheidung vom 28. 8. 2013 behandelten Fällen bestand dazu Anlass, weil zwischen Spieler und Spielervermittlern geschlossene Managementverträge regelten, dass der Spielervermittler für die Vertragsverlängerung mit dem gegenwärtigen Verein oder bei einem Vereinswechsel die hierfür übliche Vergütung erhalten sollte (siehe den Text oben unter

2.1). Die in den Managementverträgen gewählte Formulierung könnte in der Tat darauf hindeuten, dass der Spielervermittler aus dem Managementvertrag einen originären Anspruch auf eine Provisionszahlung gegen den Spieler besaß und nur versucht werden sollte, diese Provision beim jeweiligen Verein zu generieren. Deshalb ist die Erwägung des BFH nachvollziehbar, ob der Verein nicht etwa (zumindest teilweise) eine Schuld des Spielers tilgen wollte. Dazu wäre auch keine Schuldübernahme nach § 414 BGB erforderlich, da es nicht zwingend einer Parallelwertung zu § 9 GrEStG bedarf.<sup>46</sup> Daher ist es verständlich, dass der BFH einen zusätzlichen Aufklärungsbedarf in der zu entscheidenden Rechtssache gesehen und die Rechtssache an das Ausgangsgericht zurückverwiesen hat.

Mit Recht haben Feldgen/Schiffers/Sloty-Harms aber darauf hingewiesen, dass der Verein in der Regel den Inhalt des zwischen dem Spielervermittler und dem Berufssportler abgeschlossenen Berater- bzw. Managementvertrages überhaupt nicht kennt. Wenn der Verein für die Tätigkeit des Spielervermittlers eine Provision zahlt, ist vielmehr davon auszugehen, dass der Verein auf eine eigene Schuld gegenüber

Seer/Geitmann: Die umsatzsteuerliche Behandlung von Spielervermittlern - Reflektion des BFH-Urteils vom 28. 8. 2013, XI R 4/11 (DStR 2014, 1081) ▲ ▼

dem Spielervermittler zahlen will, zumal wenn er dies auch noch schriftlich bei oder nach Vertragsschluss zusammen mit dem Spielervermittler dokumentiert. Deshalb kann dem Verein nicht unterstellt werden, dass er mit einem Fremdtilgungswillen auf eine fremde Schuld (die des Spielers) zahlen will.<sup>47</sup> Auch die Vereine und Spielervermittler selbst gehen offenbar von einem eigenen Anspruch des Spielervermittlers gegen den Verein aus. Wie sonst lässt es sich erklären, dass im vom OLG Hamm verhandelten Fall der Spielervermittler den Verein und nicht etwa den von ihm ehemals betreuten Spieler verklagt und einen eigenen zivilrechtlichen Anspruch gegen den Verein geltend machte?<sup>48</sup> Es besteht auch kein überschießender, eigenständiger umsatzsteuerlicher Zweck, in einem solchen Fall § 10 Abs. 1 S. 3 UStG (Entgelt von dritter Seite) anzuwenden, weil die Bemessungsgrundlage für keine umsatzsteuerbare Leistung geschmälert werden kann.<sup>49</sup> Deshalb ist im Regelfall anzunehmen, dass der Verein mit der Zahlung der Provision an den Spielervermittler eine eigene Schuld tilgt und auch tilgen will. Ob der Spieler, der seinerseits von der Provisionsvereinbarung zwischen dem Verein und dem Spielervermittler häufig gar nichts weiß<sup>50</sup>, zusätzlich eine weitere Provision dem Spielervermittler aufgrund seines Berater- bzw. Managementvertrages schulden sollte (Fall einer Doppelmakler-Tätigkeit des Spielervermittler, dazu im Folgenden unter 2.), ist für den Leistungsaustausch zwischen dem Spielervermittler und dem Verein unerheblich. Im Regelfall wird der Spieler selbst aber zivilrechtlich zu keiner Zahlung an den Spielervermittler verpflichtet sein. Demnach liegt weder ein abgekürzter Zahlungsweg noch eine Lohnzahlung<sup>51</sup> vor. Auch wirtschaftlich lässt sich nicht begründen, dass die Zahlung durch den Verein (teilweise) für den Spieler erfolgt, weil dieser andere Anreize zum Vereinswechsel erhält und zudem der Verein keinen Einblick in die internen Beziehungen zwischen Spieler und Berater erhält. Damit tilgt der Leistungsempfänger ("Verein?") in der Regel keine Schuld des Dritten ("Spieler?") gegenüber dem Leistenden ("Vermittler?"). Dies wäre aber die einzig denkbare Variante, um ein Entgelt von dritter Seite zu begründen.<sup>52</sup> Stattdessen liegt zivilrechtlich regelmäßig eine Leistungsbeziehung zwischen Berater und Verein gegen Entgelt vor. Folglich ist der Verein auch grundsätzlich Empfänger einer Leistung und damit vorsteuerabzugsberechtigt.

### 3.2 Bedeutung des FIFA-Spielervermittlerreglements

Fraglich ist, ob es dieser Würdigung entgegensteht, dass nach dem bisherigen FIFA-Spielervermittlerreglement eine beidseitige Tätigkeit verboten war und zu erheblichen Sanktionen führen konnte.<sup>53</sup> Hierfür ist zunächst einmal das Reglement rechtlich zu qualifizieren und sodann dessen tatsächliche Wirkung zu überprüfen. Zur rechtlichen Einordnung führt das Gericht Erster Instanz der Europäischen Gemeinschaften aus:<sup>54</sup>

"Zum einen ist das Spielervermittler-Reglement von der FIFA aus eigener Machtbefugnis [...] erlassen worden [...]. Zum anderen kommt in diesem Reglement, das für die der FIFA angehörenden nationalen Verbände, die eine entsprechende Regelung erlassen müssen, die anschließend von der FIFA genehmigt wird, sowie für die Vereine, die Spieler und die Spielervermittler verbindlich ist, der Wille der FIFA zum Ausdruck, das Verhalten ihrer Mitglieder im Hinblick auf die Tätigkeit der Spielervermittler zu koordinieren. Es stellt daher einen Beschluss einer Unternehmensvereinigung [...] dar.?"



Es handelt sich also um berufsständische Regelungen, denen sich die Mitgliedsverbände der FIFA, deren Mitglieder sowie die Spielervermittler freiwillig unterwerfen und somit Rechtsverbindlichkeit für diese erlangen.<sup>55</sup> Damit hat das Vermittlerreglement aber lediglich eine verbandsinterne Wirkung. Im Ergebnis kommt es auf die rechtliche Einordnung aufgrund der Wirkung des § 41 Abs. 1 S. 1 AO auch nicht an. Dies sieht der BFH ebenso, spricht dem Reglement jedoch in besonderem Maße eine tatsächliche Wirkung zu, die zumindest auf Ebene der Tatsachenwürdigung umfassend zu berücksichtigen sei (siehe oben 2.2). Allerdings ist zu hinterfragen, wieviel tatsächliche Bindungswirkung dieses Reglement entfaltet (hat). Nach Schätzungen der FIFA werden maximal nur 25 bis 30 Prozent aller Transfers weltweit von lizenzierten Vermittlern abgewickelt.<sup>56</sup> Und das - zumindest in Deutschland - völlig unsanktioniert. Von Punktabzügen für Vereine oder Entzug der Spielerlaubnis für betroffene Spieler hat man in Deutschland bisher nichts gehört. Nachdem auch die Prüfung zur Lizenzierung in Deutschland durch eine Vorab-Bereitstellung der Prüfungslösungen gegen Bezahlung ad absurdum geführt wurde<sup>57</sup>, scheint sich nun auch bei der FIFA selbst die Einsicht verbreitet zu haben, dass das Spielervermittlerreglement in seiner jetzigen Ausgestaltung wirkungslos ist. Der DFB gibt deshalb in seinen Ausführungen zur Spielervermittlerprüfung folgenden Hinweis:<sup>58</sup>

"Mit Zirkular Nr. 1368 hinsichtlich des FIFA-Spielervermittlerreglements - Prüfungsdaten im September 2013 - hat die FIFA alle Konföderationen darauf hingewiesen, dass durch den FIFA Kongress am 31. Mai 2013 ein neuer Ansatz des FIFA Reglements bezüglich Spieleragenten befürwortet wurde. Dies bedeutet, dass das derzeitige Lizenzierungssystem im Sommer 2014 abgeschafft wird. Auf nationaler Ebene soll ein neues Registrierungssystem entwickelt werden. Die entsprechenden Überlegungen sind noch nicht abgeschlossen,

Seer/Geitmann: Die umsatzsteuerliche Behandlung von Spielervermittlern - Reflektion des BFH-Urteils 1087 vom 28. 8. 2013, XI R 4/11 (DStR 2014, 1081) ▲ ▼

weshalb wir Ihnen nicht sagen können, ob und inwieweit die derzeitigen Lizenzen in der Zukunft Gültigkeit besitzen werden. Voraussichtlich im Rahmen der Sitzung des FIFA-Exekutivkomitees am 6./7. Juni 2014 wird ein neues Reglement verabschiedet, weshalb bis dahin keine weiteren Informationen über etwaige Veränderungen vorliegen werden.?

Es wird deutlich: Das bestehende System ist in Deutschland niemals wirklich vollzogen worden. Deswegen ist die Feststellung des BFH, dieses Reglement sei derart gewichtig, dass es der allgemeinen Lebenserfahrung widerspräche, dass Berater oder Vereine hiergegen aufgrund der angedrohten Sanktionen freiwillig verstoßen würden<sup>59</sup>, schlechterdings nicht haltbar. Überhaupt begibt sich der XI. Senat des BFH bei der revisionsrechtlichen Überprüfung hier auf "dünnes Eis", indem er der tatrichterlichen Würdigung der Erstinstanz eine "Lebenserfahrung" (= Erfahrungssatz?) setzt, die sicher nicht im Richterzimmer, sondern nur in den handelnden Berufssportkreisen und damit erst durch eine Beweisaufnahme erworben werden kann.<sup>60</sup> Selbst die FIFA scheint das in Deutschland ausgeübte Modell als hinnehmbar zu akzeptieren - warum sonst hat sie nicht eingegriffen und den Verband oder die Vereine sanktioniert? Hinzu kommt schließlich, dass die bloße Koexistenz von einem Spielerberatervertrag zwischen Spielervermittler und Spieler und einem zusätzlichen Vermittlungsvertrag zwischen Spielervermittler und Verein auch nach dem FIFA-Spielervermittlerreglement noch nicht das Verbot einer miteinander kollidierenden Interessenwahrnehmung verletzt. Dies stellt die FIFA in einem Schreiben vom 25. 7. 2013, welches der BFH ausdrücklich zitiert, heraus; der BFH zieht hieraus aber - aufgrund des von ihm erkannten weiteren Sachaufklärungsbedürfnisses - keinerlei weitere Schlussfolgerungen.<sup>61</sup> Damit bleibt es bei dem unter 1. herausgearbeiteten Ergebnis: Die Maklerleistung zwischen Verein und Vermittler bildet einen eigenständigen Leistungsaustausch, dessen separat zu beurteilende Gegenleistung grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt. Eine andere Beurteilung aus den derzeitigen Reglements der FIFA und des DFB bzw. der DFL ergibt sich nicht.

### 3.3 Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung

Weitere Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, dass die Leistungsbeschreibungen, die in den Rechnungen vorhanden sind, auch als ausreichende Angaben i. S. des § 14 UStG gelten. Im ersten Rechtsgang hat das FG Düsseldorf dies bejaht, da jede Leistungsbeschreibung konkret Bezug auf einen bestimmten Transfer bzw. eine Vertragsverlängerung eines namentlich bekannten Spielers nahm, was das FG als ausreichend ansah.<sup>62</sup> Allerdings hat der BFH dem FG nun aufgetragen, die Leistungsbeschreibungen nicht nur exemplarisch anzuführen, sondern konkret den einzelnen Leistungen zuzuordnen. Dies wird nun für alle 21 Rechnungen im

Detail geschehen müssen. Voraussetzung für eine ordnungsgemäße Leistungsbeschreibung in einer Rechnung ist, dass das Abrechnungspapier Angaben tatsächlicher Art enthält, welche die Identifizierung der Leistung ermöglichen. Alternativ reicht es aus, dass der beim Leistungsempfänger eintretende Erfolg der Leistungshandlung bezeichnet wird und festgestellt werden kann, dass kein anderer Leistungsgegenstand in Betracht kommt.<sup>63</sup> Dies sollte bei den vom FG exemplarisch angeführten Leistungsbeschreibungen in der Regel der Fall sein<sup>64</sup>, ist aber dennoch - wie der BFH zu Recht ausführt - im Einzelfall zu überprüfen und kann daher nicht allgemein durch beispielhafte Ausführungen bewertet werden. Sollte das FG im Einzelfall zu der Wertung kommen, dass eine Rechnung nicht ordnungsgemäß ist, so bleibt der Vorsteuerabzug ausgeschlossen; ggf. müsste der leistende Unternehmer, sprich der Vermittler, die Rechnung korrigieren.

#### 4. Änderung von Steuerbescheiden

Nach den Ausführungen des BFH und der unkommentierten Veröffentlichung der Entscheidung vom 28. 8. 2013 im BStBl II besteht die Gefahr, dass Finanzbehörden nun eine Leistungsbeziehung zwischen Verein und Spielervermittler - u. E. unrichtigerweise - verneinen und stattdessen die Leistung des Spielervermittlers allein im Verhältnis zum Spieler lokalisieren. Das Ergebnis wäre schlicht profiskalisch, weil der Spielervermittler gleichwohl die Umsatzsteuer schuldet, die der Spieler als Arbeitnehmer aber mangels Unternehmereigenschaft nicht als Vorsteuer zurückverlangen kann. Einen Vorsteuerabzug der Vereine könnte man dann allenfalls durch eine erweiterte Sicht, dass der Vorsteuerabzug auch einem wirtschaftlichen Leistungsempfänger (hier dem Verein als "wirtschaftlich Berechtigten", der den Provisionsaufwand trägt) zusteht.<sup>65</sup> Dieser Ansatz besagt, dass bei Dreiecks-Konstellationen wie im vorliegenden Fall der Leistungsempfänger nicht zivilrechtlich, sondern wirtschaftlich zu bestimmen ist. Trägt ein anderer als der zivilrechtliche Leistungsempfänger tatsächlich und endgültig die Gegenleistung, so ist es unsystematisch, dass dieser keinen Vorsteuervergütungsanspruch hat. Dies soll ausdrücklich auch für den Fall gelten, dass ein Dritter, im vorliegenden Fall also der Spieler, als Nichtunternehmer zivilrechtlicher Auftraggeber ist, aber der wirtschaftliche Leistungsempfänger, der Verein, vertraglich im Innenverhältnis die Gegenleistung in voller Höhe tragen

Seer/Geitmann: Die umsatzsteuerliche Behandlung von Spielervermittlern - Reflektion des BFH-Urteils 1088 vom 28. 8. 2013, XI R 4/11 (DStR 2014, 1081) ▲ ▼

muss.<sup>66</sup> Denn die Belastung mit Umsatzsteuer innerhalb der Leistungskette bis zum Endverbraucher ist systemfremd, da die Unternehmer vollständig von der Vorsteuer entlastet werden sollen. Das Mehrwertsteuersystem unterliegt dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität.<sup>67</sup> Belastet werden soll lediglich der Endverbraucher<sup>68</sup>, und das sind die Zuschauer im Stadion und vor den Bildschirmen sowie die Erwerber von sog. Merchandise-Produkten, die im Zusammenhang mit den Spielern stehen.

Gleichwohl könnten Finanzämter bereits jetzt Umsatzsteuersonderprüfungen bei den Fußballvereinen durchführen und versuchen, die Vorsteuer zurückverlangen. Dies könnte zu erheblichen Vorsteuerrückerstattungen führen.<sup>69</sup> Das Magazin Kicker geht von einem möglichen Rückzahlungsbetrag von EUR 70 Mio. aus, davon würden auf einzelne Vereine bis zu EUR 26 Mio. Rückzahlung entfallen.<sup>70</sup> Durch diese zusätzliche Belastung würde die Wettbewerbsfähigkeit der Vereine beeinträchtigt, da die Umsatzsteuer plötzlich zu einem echten Kostenfaktor bei den Vereinen führen würde. Diese Änderung ist aufgrund bestehender Vorbehalte der Nachprüfung mindestens für die Jahre seit 2009 noch möglich, sofern der Vorbehalt nicht bereits aufgehoben worden ist. Zur Durchsetzung ihrer Rechte müssten sich die Vereine dann auf ggf. langwierige Rechtsstreitigkeiten mit der Finanzverwaltung einlassen. Dem wäre nur zuvorzukommen, indem klar und eindeutig herausgestellt wird, dass die Vorsteuer nicht zurückzufordern ist. Es wäre daher wünschenswert, dass die Gerichte und die Verwaltung selbst das Urteil restriktiv anwenden bzw. trotz der richtigen Feststellungen des BFH, dass es auf eine Einzelfallprüfung bezüglich des Leistungsaustauschs und der Rechnung ankommt, in dieser Einzelfallprüfung zum o. g. Ergebnis des Leistungsaustauschs gelangen. Um von vornherein Missverständnisse, Rückforderungen und Klageverfahren zu vermeiden, sollte das BMF ein klarstellendes Schreiben veröffentlichen, in dem festgehalten wird, dass es grundsätzlich zu einem Leistungsaustausch zwischen Verein und Vermittler kommen kann, dass eine Aufteilung des Entgelts in diesen Fällen nicht geboten ist und dass das FIFA-Spielervermittlerreglement keinerlei rechtliche oder tatsächliche Bindungswirkung erzeugt. Sollte eine solche Ergebnisvorwegnahme nicht gewünscht sein, so sollten die Ämter mit ihren Prüfungen wenigstens die Entscheidung des FG Düsseldorf abwarten. Alternativ sollte über die erweiterte Sicht von Stadie<sup>71</sup>, der einen Vorsteuerabzug für den wirtschaftlich Berechtigten fordert, zumindest



einmal nachgedacht werden. Denn die Belastung mit der Umsatzsteuer soll nur beim Endverbraucher eintreten und nicht systemwidrig-kumulierend bereits innerhalb der Leistungskette.

Unklar ist schließlich auch, inwiefern das Urteil über den Fußball hinaus Auswirkungen auf andere Bereiche, zum Beispiel Immobilienmakler oder die o. g. Arbeitsvermittler, hat.<sup>72</sup> Sollten diese nun ebenfalls teilweise oder ausschließlich für die ursprünglich Beauftragenden (Verkäufer/Vermieter einer Immobilie, Arbeitnehmer) und nicht noch zusätzlich für die späteren Käufer oder Arbeitgeber tätig sein, so dürften sie an diese ebenfalls keine Rechnungen mehr mit Umsatzsteuerausweis stellen und die zahlenden Käufer/Arbeitgeber könnten effektiv mit der Vorsteuer belastet sein; dies sogar, wenn ansonsten die Umsatzsteuroption nach § 9 UStG möglich wäre. Auch hier zeigt sich, welche wirtschaftlich unbefriedigenden Ergebnisse eine unreflektierte Anwendung der Urteilsgründe des BFH nach sich ziehen könnte.

## 5. Zusammenfassung

Durch das BFH-Urteil zum Vorsteuerabzug für Leistungen von Spielervermittlern ist bei Vereinen und Vermittlern eine große Rechtsunsicherheit eingetreten. Zwar hat der BFH vom Grundsatz her dem FG Düsseldorf nur aufgetragen, die Tatsachen noch einmal neu zu würdigen und zu bewerten. Aber der BFH gibt dem FG einige Hinweise mit, wie diese Auslegung zu erfolgen hat. Er scheint dabei ein Störgefühl bezüglich der bisherigen Würdigung durch das FG zu haben, weil er nicht ausschließen kann, dass die Vereine lediglich eine Zahlungsverpflichtung der Spieler gegen den Vermittler übernehmen. Dies ist aber in der Regel nicht der Fall. Vielmehr besteht zwischen Vermittler und Verein originär ein Leistungsaustausch aus einem eigenen Maklervertrag, der unabhängig von einem eventuellen Beratervertrag zwischen Berater und Spieler zu bewerten ist. Die Zahlung der Vereine stellt im Regelfall eine Gegenleistung für diesen Maklervertrag dar. Dem steht auch das bisherige FIFA-Spielervermittlerreglement nicht entgegen, da es kein in der Praxis tatsächlich gelebtes Verbandsrecht enthält und faktisch keine Beschränkungen bewirkt hat. Eine andere Bewertung wäre schließlich systemwidrig, da sonst ein Unternehmer innerhalb der Leistungskette mit der Umsatzsteuer definitiv belastet würde. Die Finanzverwaltung sollte daher das Urteil nicht als Freifahrtschein für Vorsteuerrückforderungen aus Zahlungen von Vereinen an Spielervermittler verwenden. Vielmehr bleibt eine Einzelfallprüfung unerlässlich. Hierbei dürfen die Wertungen, die das deutsche Maklerrecht und die bereits beschlossenen, in Kürze in Kraft tretenden Änderungen des FIFA-Spielervermittlerreglements mit sich bringen, nicht außer Acht gelassen werden. Das endgültige Urteil des FG Düsseldorf könnte hier Indizwirkung entfalten. Die Verwaltung ist daher gut beraten, die Finanzämter anzuweisen, eine Prüfung der Umsatzsteuer und eine Zurückforderung zurückzustellen. Sonst wird ein Schnellschuss der Verwaltung am Ende noch zum Eigentümer.

- 
- \* Prof. Dr. iur. Roman Seer und Tobias Geitmann, Dipl.-Finanzwirt und Dipl.-Jurist, Institut für Steuerrecht und Steuervollzug der Ruhr-Universität Bochum.
- <sup>1</sup> BFH v. 28. 8. 2013, XI R 4/11, BFHE 243, 41, DStRE 2013, 1501. Das Urteil ist mittlerweile (offenbar ohne Zögern) im BStBl II 2014, 282, veröffentlicht worden. Damit geben das BMF und die Länder-FinMin zu erkennen, dass sie das Urteil in der Praxis auch anwenden wollen.
  - <sup>2</sup> FG Düsseldorf v. 29. 10. 2010, 1 K 4206/08 U, EFG 2011, 927, BeckRS 2011, 94352.
  - <sup>3</sup> BFH v. 27. 11. 2008, V R 8/07, BStBl II 2009, 397 (399), DStR 2009, 476; v. 30. 6. 2010, XI R 22/08, BStBl II 2010, 1084 (1085), DStR 2010, 2184, Rz. 11 f.; v. 24. 4. 2013, XI R 7/11, BStBl II 2013, 648 (651), DStRE 2013, 995, Rz. 20.
  - <sup>4</sup> BFH v. 18. 2. 2009, V R 82/07, BStBl II 2009, 876, DStRE 2009, 739; XI R 7/11 (Fn. 3), Rz. 22.
  - <sup>5</sup> FG Düsseldorf (Fn. 2) (928 f.).
  - <sup>6</sup> BGH v. 25. 9. 1985, IVa ZR 22/84, BGHZ 95, 393, NJW 1986, 177.
  - <sup>7</sup> BGH v. 22. 9. 2005, III ZR 393/04, NJW 2005, 3779.
  - <sup>8</sup> OLG Dresden v. 18. 12. 2002, 11 U 332/02, SpuRt 2004, 257; OLG Celle v. 16. 1. 2003, 11 U 157/02, SpuRt 2004, 67.
  - <sup>9</sup> BGH v. 18. 5. 1973, IV ZR 21/72, BGHZ 61, 17, NJW 1973, 1458; v. 26. 3. 1998, III ZR 206/97, NJW-RR 1998, 992; v. 11. 11. 1999, III ZR 160/98, NJW-RR 2000, 430; v. 8. 6. 2000, III ZR 186/99, NJW 2000, 3067.
  - <sup>10</sup> So Art. 14 lit. d) Spielervermittler-Reglements v. 1. 3. 2001. Mit Wirkung v. 1. 1. 2008 befindet sich eine entsprechende verbandsrechtliche Regelung in Art. 19 Fn. 8 des FIFA Spielervermittler-Reglements v. 29. 10. 2007. Sie lautet wie folgt: "Jegliche Interessenkonflikte sind von den Spielervermittlern zu vermeiden. Bei der Ausübung der Tätigkeit eines Spielervermittlers darf der Spielervermittler nur die Interessen einer Partei vertreten. Insbesondere ist es dem Spielervermittler untersagt, Vermittlungsverträge, Kooperationsvereinbarungen oder gemeinsame Interessen mit einer der anderen

Parteien oder mit einem der Spielervermittler einer der anderen am Transfer des Spielers oder am Abschluss des Arbeitsvertrages beteiligten Parteien zu haben.?

- 11 FG Düsseldorf (Fn. 2) (930).
- 12 BFH v. 20. 2. 1992, V R 107/87, BStBl II 1992, 705, DStR 1992, 1283; v. 22. 7. 2010, V R 14/09, BStBl II 2012, 428 (430), DStR 2010, 2596, Rz. 26.
- 13 FG Düsseldorf (Fn. 2) (930 f.).
- 14 So BFH (Fn. 1) (285 f.), Rz. 47 ff.
- 15 BFH (Fn. 1) (284 f.), Rz. 38 f.: OLG Hamm v. 24. 9. 2012, I-18 U 25/12, 18 U 25/12, BeckRS 2012, 2300.
- 16 So OLG Hamm (Fn. 15), Rz. 39.
- 17 Das Gesetz spricht von einem "Mäklervertrag", diese Schreibweise ist jedoch veraltet und wird daher im Folgenden aufgrund des Sprachgebrauchs und der besseren Lesbarkeit nicht verwendet.
- 18 So OLG Hamm (Fn. 15), Rz. 37.
- 19 Siehe Fn. 10.
- 20 Art. 33 bis 35 des Spielervermittlerreglements der FIFA vom 29. 10. 2007, in Kraft ab dem 1. 1. 2008.
- 21 So BFH (Fn. 1) (285), Rz. 42.
- 22 BFH (Fn. 1) (286), Rz. 49-52.
- 23 BFH (Fn. 1) (286), Rz. 54 f.
- 24 Rondorf NWB 2014, 102 (105 ff.); s. a. VoglerMwStR 2014, 288.
- 25 Heinrichshofen UStB 2013, 311 (312).
- 26 Feldgen/Schiffers/Sloty-Harms BB 2014, 1047 ff.
- 27 Für die nachfolgende eigene Untersuchung wird unterstellt, dass die Spielervermittler umsatzsteuerlich Unternehmer i. S. des § 2 UStG und keine Kleinunternehmer (§ 19 UStG) sind. Ausnahmsweise kann ein Familienangehöriger auch als Nichtunternehmer nach außen hin für den Berufssportler auftreten.
- 28 Zutreffend Feldgen/Schiffers/Sloty-HarmsBB 2014, 1047.
- 29 Nachweise in Fn. 15.
- 30 Werner in Erman, BGB, 13. Aufl. 2011, § 652 Rn. 9.
- 31 Roth in MüKo-BGB, 6. Aufl. 2012, § 652 Rn. 94.
- 32 BGH v. 2. 6. 1976, IV ZR 101/75, NJW 1976, 1844.
- 33 Fischer NJW 2007, 183 (184); Werner (Fn. 30), § 652 Rn. 17.
- 34 Roth (Fn. 31), § 652 Rn. 3 f.
- 35 BGH v. 22. 2. 1967, VIII ZR 215/64, NJW 1967, 1225; v. 18. 12. 1974, IV ZR 89/73, NJW 1975, 647.
- 36 Nach Rondorf NWB 2014, 102 (105 f.), sind Spielervermittler "aus Vereinssicht ein Übel, mit dem sich die Vereine aufgrund der Gepflogenheiten im Profifußball mehr oder weniger abgefunden? hätten. Eine "Auftrag? des Vereins an den Spielervermittler wäre nach Rondorf "gekünstelt und im Übrigen völlig unnützig?, ders. NWB 2014, 102 (106). Rondorf ersetzt leider eine saubere juristische Prüfung durch Polemik gegen Spielervermittler.
- 37 OLG Dresden (Fn. 8); Feldgen/Schiffers/Sloty-HarmsBB 2014, 1047 f.; s. a. Eicke/Jäger Causa Sport 2011, 257 (265).
- 38 Zum Negativ-Merkmal der Vorkenntnisse des Auftraggebers im Falle des Nachweismaklers s. Werner (Fn. 30), § 652 Rn. 14.
- 39 Ausdrücklich für den Fall, dass der Spielervermittler nicht nur zwischen zwei Vereinen tätig ist: LG Heidelberg v. 11. 8. 2010, 5 O 307/09, SpuRt 2011, 37; auch weitere Zivilgerichte überprüfen Exklusivitätsvereinbarungen zwischen Spielervermittlern und Spielern anhand von § 297 Nr. 4 SGB III, so dass diese eine Tätigkeit als Arbeitsvermittler unterstellen, so z. B. OLG Hamm v. 8. 1. 2010, 12 U 124/09, I-12 U 124/09, SpuRt 2010, 207; LG München II v. 2. 5. 2011, 11 O 5821/10, SpuRt 2012, 34; vorher bereits Schmeilzl, Was dürfen Spielervermittler und Sportmanager, Leistungssport/Deutscher Sportbund, Ausgabe 1/2004.
- 40 BSG v. 30. 11. 1973, 7 RAr 2/68, BSGE 37, 1, BeckRS 1973, 00350.
- 41 BSG (Fn. 40 (6 f.)).
- 42 So auch LöhrNJW 1995, 2148.

- 43 Sprau in Palandt, BGB, 73. Aufl. 2014, Einf. v. § 652 Rn. 8.
- 44 OLG Dresden (Fn. 8).
- 45 So der Einwand des OLG Hamm (Fn. 15).
- 46 Siehe BFH (Fn. 1) (286), Rz. 52 f.
- 47 Siehe Feldgen/Schiffers/Slotty-HarmsBB 2014, 1047 (1049).
- 48 Siehe den Sachverhalt zum Verfahren des OLG Hamm (Fn. 15).
- 49 Zum Zweck der Einbeziehung von Leistungen Dritter zur Verhinderung nicht vollständiger Erfassung des gesamten Werts einer umsatzsteuerbaren Leistung s. a. Art. 73 MwStSystRL, EuGH v. 15. 7. 2004, C-381/01, Kommission/Italien, Slg. 2004, I-6845, BeckRS 2004, 76448, Rz. 28 ff.
- 50 Siehe Feldgen/Schiffers/Slotty-HarmsBB 2014, 1047 (1049).
- 51 Diese nimmt Rondorf NWB 2014, 102 (108) kurzerhand an, dagegen aber Feldgen/Schiffers/Slotty-HarmsBB 2014, 1047 (1051 f.).
- 52 Zu den Voraussetzungen Wagner in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, 71. Lfg. Nov. 2013, § 10 Rn. 181.
- 53 Art. 33 bis 36 des Spielervermittlerreglements der FIFA vom 29. 10. 2007 (Fn. 20).
- 54 EuG v. 26. 1. 2005, T-193/02, Pian, Slg. 2005, II-209, BeckRS 2005, 70081, Rn. 74 f.
- 55 Eicke/Jäger Causa Sport 2011, 257 (258).
- 56 Sport-Informationsdienst (SID), Bundesliga-Manager für Spielervermittler-Reform, Focus Online vom 26. 10. 2010, [http://www.focus.de/sport/fussball/fifa-bundesliga-manager-fuer-spielervermittler-reform\\_aid\\_565880.html](http://www.focus.de/sport/fussball/fifa-bundesliga-manager-fuer-spielervermittler-reform_aid_565880.html), abgerufen am 9. 5. 2014.
- 57 Ebert, Die Lösung kam per SMS, Kicker vom 25. 10. 2010, 6.
- 58 DFB - Spielervermittlerprüfung, [www.dfb.de/index.php?id=504346](http://www.dfb.de/index.php?id=504346), abgerufen am 7. 5. 2014.
- 59 So der BFH (Fn. 1) (285), Rz. 42.
- 60 Dass die vom BFH bemühte "Lebenserfahrung" einen allgemeinen Erfahrungssatz bildet, der revisionsrechtlich überprüft werden kann, lässt sich kaum ernsthaft vertreten. Zur eingeschränkten revisionsrechtlichen Überprüfbarkeit der tatrichterlichen Beweiswürdigung s. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, Okt. 2013, FGO § 118 Tz. 69-73.
- 61 Schreiben der FIFA v. 25. 7. 2013, zitiert in: BFH (Fn. 1) (285), Rz. 43 f. In der zum 1. 4. 2015 in Kraft tretenden Neufassung des Spielervermittlerreglements ("Regulations on Working with Intermediaries") sieht die FIFA nun in Art. 8 Abs. 3 sogar ausdrücklich die Möglichkeit einer Doppeltätigkeit des Spielervermittlers sowohl für den Verein als auch für den Spieler mit der Maßgabe vor, dass die involvierten Parteien schriftlich zustimmen (Neufassung angenommen v. Exekutivkomitee der FIFA am 21. 3. 2014, s. [www.fifa.com](http://www.fifa.com)).
- 62 FG Düsseldorf (Fn. 2) (932).
- 63 Wagner (Fn. 52), § 14 Rn. 290 ff., m. w. N.
- 64 So auch Feldgen/Schiffers/Slotty-HarmsBB 2014, 1047 (1051, 1053), die zusätzlich noch empfehlen, in die Rechnung das Datum des Vertragsschlusses zwischen Verein und Spieler aufzunehmen.
- 65 So Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, 155. Lfg. Juli 2013, § 15 Rn. 200 ff.; Stadie, UStG, 2. Aufl. 2012, § 15 Rn. 54 ff.
- 66 Stadie (Fn. 65), § 15 Rn. 57; siehe auch Heinrichshofen UStB 2013, 311 (312).
- 67 Vgl. Erwägungsgründe 4, 5 und 7 der MwStSystRL; Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 17 Rz. 23 ff., m. w. N. aus der Rspr. des EuGH.
- 68 Zum Belastungsgrund der Umsatzsteuer siehe nur Englisch (Fn. 67), § 17 Rz. 10 ff.
- 69 Siehe nur Rondorf NWB 2014, 102 (109).
- 70 Kicker Online, Nachzahlungen von 70 Millionen Euro drohen, Art. v. 20. 10. 2013, [http://www.kicker.de/news/fussball/bundesliga/startseite/593825/artikel\\_nachzahlungen-von-70-millionen-euro-drohen.html](http://www.kicker.de/news/fussball/bundesliga/startseite/593825/artikel_nachzahlungen-von-70-millionen-euro-drohen.html), abgerufen am 9. 5. 2014.
- 71 Siehe Fn. 65.
- 72 Siehe Rondorf NWB 2014, 102 (109); VoglerMwStR 2014, 288 (291 f.).