DStZ-Themen

Fördert eSport die Allgemeinheit? Aufnahme des eSports als gemeinnützigen Zweck im Rahmen des § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO sowie ausgewählte Fragestellungen der Besteuerung von eSportlern

Dr. Tim Bagger von Grafenstein, Rechtsanwalt, München*) und EMBA, Dipl.-Kfm. (FH)
René Feldgen, WP/StB, Bergisch Gladbach**)

Diverse (sport-)politische Institutionen haben sich in der jüngeren Vergangenheit mit Fragestellungen rund um den eSport auseinandergesetzt. Aus steuerlicher Sicht interessant ist in diesem Zusammenhang insbesondere die Frage nach einer etwaigen Gleichsetzung von eSport mit dem traditionellen Sport, einhergehend mit der Möglichkeit, eSport als Förderung der Allgemeinheit i.S.d. § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO anzuerkennen und damit in den Katalog der gemeinnützigen Zwecke aufzunehmen. Hiermit setzt sich der vorliegende Beitrag auseinander und geht darüber hinaus auf ertragsteuerliche sowie umsatzsteuerliche Einzelfragen in Bezug auf eSportler ein.

Inhalt **Seite**

I. Einleitung ... 326
II. eSport als Förderung der Allgemeinheit i.S.d. § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO ... 327
1. Regelungsgehalt des § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO ... 327
2. Definition „eSport" ... 327
3. Förderung der Allgemeinheit i.S.d. § 52 Abs. 1 Satz 1 AO ... 327
4. eSport als Sport i.S.d. § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO dem Grunde nach? ... 328
III. Besteuerung von eSportlern ... 328
1. Einkommensteuerliche Fragestellungen ... 328
a) Maßgebliche Einkunftsart bei im Inland unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen eSportlern ... 328
b) Internationaler Bezug: Anwendbarkeit des Art. 17 OECD-MA auf eSportler? ... 329
2. Umsatzsteuerliche Fragestellungen ... 331
a) Unternehmereigenschaft von eSportlern ... 331
b) Steuerbarkeit der Umsätze eines eSportlers ... 331
IV. Zusammenfassung ... 332

Literatur: *Bagger von Grafenstein*, eSport: Welche Vor- und Nachteile bringt eine rechtliche Qualifizierung als Sport mit sich?, MMR-Beilage 8/2018, 20; *Holzhäuser/Bagger/Schenk*, Ist ESport „echter Sport"?, SpuRt 2016, 94; *Jagnow/Baumann*, eSport aus verbandlicher Perspektive, MMR-Beilage 8/2018, 12.

I. Einleitung

Nach einer Studie der Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsgesellschaft PWC aus dem Jahr 2018[1)] stiegen die Erlöse im Bereich des eSports im Jahr 2017 weltweit auf 557 Mio. €. Wesentliche Erlöstreiber sind dabei mit rund 199 Mio. € Sponsoring- sowie mit rund 117 Mio. € Werbeerlöse. Es wird prognostiziert, dass der eSport-Markt bis 2022 auf einen Gesamtumsatz von 1,4 Mrd. € wächst.[2)]

Das Phänomen eSport ist auch im Deutschen Bundestag angekommen.[3)] So hat jüngst die Fraktion Bündnis 90/Die Grünen einen Antrag zur Entwicklung und Förderung des eSports in Deutschland gestellt und die Bundesregierung u.a. dazu aufgefordert, die Förderung des eSports als gemeinnützigen Zweck im Rahmen des § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO zu erfassen und damit eine Gleichstellung zum traditionellen Sport zu schaffen.[4)]

Und auch das Internationale Olympische Komitee (IOC) hat sich in der Vergangenheit verstärkt mit dem Komplex eSport auseinandergesetzt. Obgleich das IOC eine Diskussion über die Eingliederung von eSport als Sportart bzw. Medaillenveranstaltung ins olympische Programm derzeit für verfrüht hält, sei die eSport-Bewegung insbesondere wegen ihrer weltweiten Beliebtheit bei jungen Generationen nicht zu ignorieren.[5)]

Dieser Beitrag möchte die Dynamik der Entwicklung im Bereich eSport zum Anlass nehmen, um einige grundsätzliche Fragen der Besteuerung in diesem Kontext aufzuzeigen. Insbesondere erfolgt eine Untersuchung, ob die (pauschale) Aufnahme des eSports in den Katalog der steuerrechtlich privilegierten gemeinnützigen Zwe-

*) Dr. Tim Bagger von Grafenstein ist Associate Partner bei der auf Sportrecht spezialisierten Kanzlei Lentze Stopper Rechtsanwälte in München.

**) René Feldgen ist Partner bei der DORNBACH GmbH, Köln. Er ist in der Beratung international agierender mittelständisch geprägter Gesellschaften tätig. Darüber hinaus ist er auf die steuerliche Beratung von Profisportvereinen sowie Profisportlern spezialisiert.

1) https://www.pwc.de/de/technologie-medien-und-telekommunikation/digital-trend-outlook-2018-esport/erleose-im-esport-markt.html (Abruf v. 16.3.2019).

2) https://www.pwc.de/de/technologie-medien-und-telekommunikation/digital-trend-outlook-2018-esport/erleose-im-esport-markt.html (Abruf v. 16.3.2019).

3) Ausweislich des Koalitionsvertrags zwischen CDU, CSU und SPD v. 7.2.2018 erkennen die Koalitionspartner die wachsende Bedeutung der eSport-Landschaft an und soll eSport künftig vollständig als eigene Sportart anerkannt werden (S. 48, Zeile 2167 ff.).

4) BT-Drucks. 19/5545 v. 7.11.2018.

5) https://www.dosb.de/ueber-uns/esport/ (Abruf v. 22.3.2019).

cke, z.B. in § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO, angezeigt ist (hierzu unter II.). Darüber hinaus wird sich mit ausgewählten Einzelfragen der Ertrags- und Umsatzbesteuerung von eSportlern auseinandergesetzt (hierzu unter III.).

II. eSport als Förderung der Allgemeinheit i.S.d. § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO

1. Regelungsgehalt des § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO

Nach § 52 Abs. 2 Satz 1 AO ist als Förderung der Allgemeinheit i.S.d. § 52 Abs. 1 Satz 1 AO u.a. die Förderung des Sports i.S.d. § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO anzuerkennen. Wesentliches Element des Sports i.S.d. § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO ist nach der Rechtsprechung des BFH die körperliche Ertüchtigung.[6] Der I. und der V. Senat des BFH fordern übereinstimmend eine körperliche, über das ansonsten übliche Maß hinausgehende Aktivität, die durch äußerlich zu beobachtende Anstrengungen oder durch die in einem persönlichen Können zurechenbare Kunstbewegung gekennzeichnet ist.[7] Dies umfasst auch Sportarten, bei denen es weniger auf die Bewegung ankommt, die aber eine besondere Körperbeherrschung erfordern.[8] Fehlt es hingegen an jeglicher körperlicher Anstrengung, handelt es sich nicht um Sport i.S.d. § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO.

Einzig für das Schachspiel sieht § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO eine gesetzliche Fiktion vor, wonach Schach als Sport gilt. Auf Grund dieser gesetzlichen Fiktion scheidet eine Analogie zu anderen „Denksportarten" aus.[9] Ergänzend weist der BFH darauf hin, dass die Ausführung eines Spiels in Form von Wettkämpfen und unter einer besonderen Organisation dieses alleine noch nicht zum Sport i.S.d. § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO machen.[10]

Nicht förderungswürdig ist dagegen der sog. bezahlte Sport, da insoweit die eigenwirtschaftlichen Zwecke der bezahlten Sportler im Vordergrund stehen.[11]

2. Definition „eSport"

Eine allgemein anerkannte Definition des eSport-Begriffs existiert nicht. Der am 26.11.2017 in Frankfurt gegründete eSport-Bund Deutschland e.V. (ESBD) definiert den Begriff des eSports in seiner Satzung. Zwar steht dem ESBD als privatem Zusammenschluss prinzipiell keine über den eigenen Organisationsbereich hinausgehende verbindliche Definitionskompetenz für den eSport-Begriff zu. Es bleibt dem ESBD indes unbenommen, als Ausfluss seiner Art. 9 GG entstammenden Vereinigungsfreiheit einen (eigenen) eSport-Begriff zu definieren und dadurch Grenzen der eigenen Zuständigkeit zu ziehen. Überdies ist angesichts des Selbstverständnisses als bundesweit den organisierten eSport und seine Sportlerinnen und Sportler repräsentierender Fachsportverband die faktische Einflussnahmemöglichkeit des ESBD auf die Wahrnehmung und Entwicklung des eSport-Begriffs nicht zu unterschätzen. Somit soll für diesen Beitrag die ESBD-Begriffsbestimmung für „eSport" maßgeblich sein – dies auch vor dem Hintergrund, dass wohl keine inhaltlich allzu starken Abweichungen gegenüber anderen Definitionen für eSport gegeben sind.

Gemäß § 2 Nr. 1 der ESBD-Satzung steht eSport für den unmittelbaren Wettkampf zwischen menschlichen Spielern und Spielerinnen unter Nutzung von geeigneten Video- und Computerspielen an verschiedenen Geräten und auf digitalen Plattformen unter festgelegten Regeln. Der Vergleich der sportlichen Leistung im eSport bestimmt sich dabei aus dem Zusammenwirken einer zielgerichteten Bedienung der Eingabegeräte in direkter Reaktion auf den dargestellten Spielablauf bei gleichzeitiger taktischer Beherrschung des übergreifenden Spielgeschehens.[12]

Nach der Lesart des ESBD ist eSport als dedizierter Teilbereich des Gaming vom Gaming als solchen (= freizeitmäßiger Gebrauch von Videospielen mit und ohne Mehrspielerfunktion) und vom Competitive Gaming (= freizeitmäßiger und erholungsorientierter Mehrspielerwettbewerb) abzugrenzen. Wesentliches Unterscheidungsmerkmal ist der Wettkampf zwischen Menschen und nicht etwa zwischen dem Menschen und dem Computerprogramm, auch Bot genannt. Ferner soll der Begriff eSport von rein kooperativen Spielen zu abstrahieren sein, in denen die Spielerinnen und Spieler zusammenarbeiten, um gemeinsam ein programmgesteuertes Spielziel zu erreichen.[13]

3. Förderung der Allgemeinheit i.S.d. § 52 Abs. 1 Satz 1 AO

Nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut des § 52 Abs. 1 Satz 1 AO verfolgt eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Für die Anerkennung der Tätigkeit als gemeinnützig genügt es, wenn sich die Förderung auf eines der vorgenannten Gebiete beschränkt. Die materielle Förderung der Allgemeinheit betrifft den Bereich des wirtschaftlichen Lebensstandards. Sie liegt dann vor, wenn die Lebensumstände der Geförderten verbessert werden und kann sich auch auf die körperliche und geistige Gesundheit beziehen.[14] Zudem gilt es zu beachten, dass es sich bei dem Begriff der „Förderung der Allgemeinheit" um einen unbestimmten Rechtsbegriff handelt, der der näheren Qualifizierung und Beurteilung nach objektiven Kriterien bedarf[15] und der wesentlich durch die objektive Wertordnung geprägt ist, wie sie insbesondere im Katalog der Grund-

6) BFH v. 27.9.2018, V R 48/16, HFR 2019, 164; vgl. hierzu Feldgen, eNews Steuern Nr. 51/2018 v. 17.12.2018; v. 17.2.1000, I R 108, 109/98, BFH/NV 2000, 1071; AEAO Nr. 6 zu § 52 AO.
7) BFH v. 27.9.2018, V R 48/16, HFR 2019, 164; v. 9.2.2017, V R 69/14, BStBl II 2017, 1221; v. 17.2.2000, I R 108, 109/98, BFH/NV 2000, 1071; v. 29.10.19, III R 13/97, BStBl II 1998, 9.
8) Brandl, eKomm 2015, § 52 AO Rz. 59 (Aktualisierung v. 1.2.2019).
9) Zur fehlenden Analogie zu Gunsten des Skatspiels: BFH v. 17.2.2000, I R 108, 109/98, BFH/NV 2000, 1071; zum Turnierbridge: BFH v. 9.2.2017, V R 69/14, BStBl II 2017, 1221; kritisch hierzu Jachmann in Gosch, § 52 AO Rz. 108 (11/2007); Brandl, eKomm 2015, § 52 AO Rz. 60 (Aktualisierung v. 1.2.2019).
10) BFH v. 27.9.2018, V R 48/16 HFR 2019, 164; v. 17.2.2000, I R 108, 109/98, BFH/NV 2000, 1071; v. 12.11.1986, I R 204/85, BFH/NV 1987, 705.
11) Vgl. AEAO Nr. 7 zu § 52 AO; Feldgen in Stopper/Lentze (Hrsg.), Handbuch Fußballrecht, 2. Aufl. 2018, Kap. 10 Rz. 10.
12) Jagnow/Baumann, MMR-Beilage 8/2018, 12, 13; https://esportbund.de/esport/was-ist-esport/ Abruf v. 16.3.2019).
13) Jagnow/Baumann, MMR-Beilage 8/2018, 12, 13.
14) BFH v. 27.9.2018, V R 48/16, HFR 2019, 164.
15) BFH v. 13.12.1978, I R 39/78, BStBl II 1979, 482.

rechte in Art. 1 bis 19 GG zum Ausdruck kommt.[16] Insbesondere kann bei einer Missachtung der Rechtsordnung, die gerade den Schutz des Einzelnen und damit auch den der Allgemeinheit sichern soll und sichert, nicht (mehr) von einer „Förderung der Allgemeinheit" ausgegangen werden.[17] In diesem Kontext hat das FG Rheinland-Pfalz mit Urteil vom 19.12.2014[18] einem Turnier-Paintballverein die „Förderung der Allgemeinheit" abgesprochen mit dem Argument, beim Paintball handele es sich um ein kriegerisches Spiel.

Vor diesem Hintergrund macht es nach hiesigem Dafürhalten Sinn, wie folgt zu differenzieren:

- eSport-Titel, bei denen es um die kontrollierte „Auslöschung" von Menschen in Gestalt von Avataren geht, dürften i.S.d. o.g. Paintball-Entscheidung[19] nicht als mit der Förderung der Allgemeinheit i.S.d. § 52 Abs. 1 Satz 1 AO vereinbar sein.[20]
- Dagegen dürften eSport-Titel, bei denen Sportarten wie Fußball, Basketball, Rennsport o.ä. in einer digitalen Welt ausgeübt werden, grundsätzlich als mit dem Begriff der Förderung der Allgemeinheit vereinbar sein.[21] Zugegebenermaßen dürfte hingegen die Frage nach dem Abbau von Aggressionen, insbesondere bei den verschiedensten Ausprägungen von Shooter-Titeln unstreitig zu bejahen sein.

4. eSport als Sport i.S.d. § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO dem Grunde nach?

Der ESBD macht drei Grundelemente aus, die eine Einstufung als sportliche Handlung begründen:[22] (1) Die motorischen Leistungen der Spielerinnen und Spieler am Eingabegerät, (2) in Reaktion auf die Bildschirminhalte, (3) bei gleichzeitiger Beherrschung des Spielablaufs. Diese drei Grundelemente liegen im Bereich des eSport vor:

- **Motorische Leistungen**: Die Deutsche Sporthochschule hat festgestellt, dass eSportler während der Wettkämpfe ähnlich großen Belastungen ausgesetzt sind wie andere Spitzensportler.[23] Insbesondere die motorischen Ansprüche und Fähigkeiten der Spieler sind hierbei hervorzuheben. Professionelle eSportler klicken bis zu 400 Mal in der Minute auf Maus, Tastatur oder Gamepad[24] und müssen während der Matches teils über Stunden hinweg hochkonzentriert sein, ständig das Spielgeschehen wahrnehmen, antizipieren und reagieren sowie komplexe Strategien entwickeln und umsetzen. Um diese Leistungen erbringen zu können, sind beste körperliche Voraussetzungen erforderlich.[25] Überdies besteht während der (professionellen) Ausübung des eSports ein hoher Cortisolspiegel[26] sowie eine hohe Herzfrequenz der Spieler.[27]
- **Reaktion auf die Bildschirminhalte**: Neben der körperlichen Ebene spielt sich eSport nach Überzeugung des ESBD auch auf geistiger und sozialer Ebene ab. In diesem Zusammenhang sind im professionellen eSport ein hoher Entscheidungsdruck im Hinblick auf taktisches Denken, exaktes Timing sowie (bei Team-eSport-Titeln) kommunikative Fähigkeiten und zielgenaues Teamwork zu beobachten.
- **Beherrschung des Spielablaufs**: Inwieweit der Hinweis des ESBD, wonach der Sportwettkampf unter festgelegten Regeln stattfindet, hilfreich für die Anerkennung des eSports als Sport i.S.d. § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO ist, mag dahingestellt sein. Denn jedenfalls weist der BFH regelmäßig darauf hin, dass die Ausführung eines Spiels in Form von Wettkämpfen und unter einer besonderen Organisation dieses alleine noch nicht zum Sport i.S.d. § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO machen.[28]

Sofern man mit dem BFH das Kriterium der überdurchschnittlichen körperlichen Ertüchtigung, die durch äußerlich zu beobachtende Anstrengungen oder durch die in einem persönlichen Können zurechenbare Kunstbewegung gekennzeichnet ist, für die Bestimmung des Sportbegriffs zu Grunde legt, ist es ebenfalls naheliegend, eSport als Sport i.S.d. § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO einzuordnen. Insoweit sei auf die Ausführungen im Rahmen der ESBD-Voraussetzungen zu den „motorischen Leistungen" verwiesen, die hier entsprechende Gültigkeit haben.

Sowohl unter Zugrundelegung der Anforderungen des ESBD als auch nach der Lesart des BFH spricht im Ergebnis somit vieles dafür, eSport dem „klassischen" Sport i.S.d. § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO gleichzustellen.

III. Besteuerung von eSportlern

1. Einkommensteuerliche Fragestellungen

a) Maßgebliche Einkunftsart bei im Inland unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen eSportlern

Hinsichtlich der für die Besteuerung von im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen eSportlern maßgebenden Einkunftsart ist zwischen bei einem Club/Verein oder einer sonstigen Körperschaft angestellten eSportlern einerseits und sog. freischaffenden eSportlern andererseits zu differenzieren. Während ein angestellter und Gehalt beziehender eSportler Einkünfte aus nichtselb-

16) BFH v. 31.5.2005, I R 105/04, BFH/NV 2005, 1741; ausführlich zum Begriff „Förderung der Allgemeinheit" vgl. Feldgen, eKomm Ab VZ 2017, § 5 KStG Rz. 82 (Aktualisierung v. 13.12.2018).
17) BFH v. 27.9.2018, V R 48/16, HFR 2019, 164; v. 29.8.1984, I R 215/81, BStBl II 1985, 106.
18) FG Rheinland-Pfalz v. 19.2.2014, 1 K 2423/11, DStRE 2015, 294; anders bei einem Verein, dessen Zweck in der Förderung des Schießsports, insbesondere des IPSC-Schießens besteht, BFH v. 27.9.2018, V R 48/17, juris.
19) FG Rheinland-Pfalz v. 19.2.2014, 1 K 2423/11, DStRE 2015, 294; anders bei einem Verein, dessen Zweck in der Förderung des Schießsportes, insbesondere des IPSC-Schießens besteht, BFH v. 27.9.2018, V R 48/16, HFR 2019, 164.
20) Dies gilt unabhängig davon, ob es sich hierbei um Multiplayer-Online-Battles oder um Ego-Shooter handelt.
21) Ob dagegen eSport die Volksgesundheit fördert, ist kritisch zu hinterfragen. Üblicherweise sitzen eSportler übermäßig lange vor ihren Bildschirmen. Vor dem Hintergrund der allgemeinen Diskussion, ob Sitzen „das neue Rauchen" ist, ist hinter diese Frage wohl ein deutliches Fragezeichen zu setzen.
22) Vgl. https://esportbund.de/esport/was-ist-esport/ (Abruf v. 16.3.2019).
23) Vgl. https://www.dw.com/de/sportwissenschaftler-esports-profis-sind-wahre-athleten/a-19011581, (Abruf v. 16.3.2019).
24) Reuter, Wie geht Spitzensport am Schreibtischstuhl, Frankfurter Allgemeine Zeitung v. 30.7.2015.
25) Siehe hierzu Holzhäuser/Bagger/Schenk, SpuRt 2016, 94, 96; Bagger von Grafenstein, MMR-Beilage 8/2018, 20, 21.
26) Cortisol ist ein Stresshormon.
27) Vgl. https://www.dw.com/de/sportwissenschaftler-esports-profis-sind-wahre-athleten/a-19011581, Abruf v. 16.3.2019.
28) BFH v. 27.9.2018, V R 48/16, HFR 2019, 164; v. 17.2.2000, I R 108, 109/98, BFH/NV 2000, 1071; v. 12.11.1986, I R 204/85, BFH/NV 1987, 705.

ständiger Arbeit i.S.d. § 19 EStG bezieht,[29] stellt sich bei sog. freischaffenden eSportlern zunächst die Frage nach der Gewerblichkeit i.S.d. § 15 EStG.[30] Insbesondere ist zu untersuchen, ob die nachfolgend genannten, zur Annahme einer gewerblichen Tätigkeit führenden Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG erfüllt sind:

- Von einer nachhaltigen mit Wiederholungsabsicht ausgeübten Tätigkeit dürfte bei eSportlern regelmäßig dann auszugehen sein, wenn diese an regelmäßigen eSport-Turnieren teilnehmen, wobei die Teilnahme an Online-Turnieren ohne physische Anwesenheit ausreichend sein dürfte. Hinsichtlich der Anzahl der besuchten eSport-Turniere dürfte die FinVerw. die Messlatte in analoger Anwendung der zu der Gewerblichkeit bei Turnierpokerspielern ergangenen Rechtsprechung[31] nicht sonderlich hochhängen. So ist insbesondere der Kurzinformation der OFD Nordrhein-Westfalen betreffend der Steuerbarkeit von Pokergewinnen als gewerbliche Einkünfte zu entnehmen, dass bereits die Teilnahme an wenigen herausgehobenen Turnieren ausreichend sein kann, um zu einer nachhaltigen mit Wiederholungsabsicht ausgeführten Tätigkeit zu kommen.[32]
- Das Tatbestandsmerkmal der Gewinnerzielungsabsicht dürfte bei regelmäßig an mit Geld- oder Sachpreisen dotierten Turnieren teilnehmenden eSportlern erfüllt sein. Nicht entscheidungserheblich ist es u.E., ob der Stpfl. mit seiner Tätigkeit als eSportler in der Lage ist, seinen Lebensunterhalt zu bestreiten.[33] Die insoweit durchaus anders zu interpretierende Entscheidung des FG Münster vom 12.10.2018[34] betreffend die Gewerblichkeit eines Turnierpokerspielers ist nach der hier vertretenen Rechtsauffassung nicht auf die vorliegende Rechtsfrage zu übertragen, da das selbst bei geübten (Berufs-)Pokerspielern noch stark vorhandene Glücksspielmoment in den typischen eSport-Titeln zu vernachlässigen ist.
- Ferner dürfte auch das Tatbestandsmerkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr bei regelmäßiger Teilnahme an eSport-Turnieren erfüllt sein. Dies ist bereits dann der Fall, wenn der eSportler nach außen hin in Erscheinung tritt und sich an eine – wenn auch begrenzte – Allgemeinheit wendet.[35] In diesem Zusammenhang hat bereits das FG Münster vom 18.7.2016[36] betreffend die Gewerblichkeit eines Turnierpokerspielers entschieden, dass das Merkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr selbst dann erfüllt sei, wenn es sich bei einem Pokerspiel um ein reines Glücksspiel handele. Denn die Chance auf die Erlangung des Spielgewinns stelle sich als Gegenleistung für die Teilnahme am Kartenspiel in einem Spielcasino dar, womit es für die Beantwortung der Steuerbarkeit des tatsächlich erzielten Preisgeldes nicht darauf ankomme, wie groß die Gewinnchance sei.[37]

Sofern ausnahmsweise weder Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit noch gewerbliche Einkünfte angenommen werden können, ist der Tatbestand des § 22 Nr. 3 EStG zu prüfen.[38]

b) Internationaler Bezug: Anwendbarkeit des Art. 17 OECD-MA auf eSportler?

Sofern in Deutschland im abkommensrechtlichen Sinne ansässige eSportler im DBA-Ausland Einkünfte aus einer dort ausgeübten eSport-Tätigkeit erzielen, ist über eine analoge Anwendbarkeit von Art. 17 OECD-MA nachzudenken. Gemäß Art. 17 Abs. 1 DBA-MA können Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Sportler aus ihrer im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit bezieht, in einem anderen Staat besteuert werden. Konkret stellt sich die Frage, ob der in Art. 17 Abs. 1 DBA-MA verwendete Begriff „Sportler" mit der auch hier verwendeten Begriffsdefinition des „eSportlers" übereinstimmt.

Nach Stockmann gilt als Sportler, wer eine körperliche oder geistige Tätigkeit ausübt, die um ihrer selbst willen, meist unter Anerkennung bestimmter Regeln und in eigens dafür bestimmen Organisationsformen, betrieben wird.[39] Ein bestimmter Grad der Professionalisierung soll dabei nicht erforderlich und der Begriff des „Sportlers" weit auszulegen sein.[40] Damit fallen nicht nur Athleten im ganz traditionellen Verständnis, sondern auch Golfer, Boxer, Pferdereiter, Billard-, Schach- und Bridgespieler unter den Begriff des Sportlers i.S.d. Art. 17 Abs. 1 OECD-MA.[41] Aus der Zusammenfassung der Sportler mit den „Vortragskünstlern" in Art. 17 Abs. 1 OECD-MA wird indes gefolgert, dass die Vorschrift nur auf solche Sportler Anwendung findet, die in der Öffentlichkeit bzw. unmittelbar oder mittelbar über die Medien vor einem Publikum auftreten, d.h. typischerweise Sportler, die Wettkämpfe bestreiten.[42] So verneint etwa das österreichische BMF

29) Zur Besteuerung von Amateursportlern vgl. BFH v. 23.10.1992, VI R 59/91, BStBl II 1993, 303 zur Arbeitnehmereigenschaft von Amateurfußballspielern; zu den Qualifikationsproblemen bei der Besteuerung der inländischen Einkünfte von unbeschränkt steuerpflichtigen Sportlern vgl. DStR 1996, 450.

30) Allgemein zur Gewerblichkeit von Spitzensportlern vgl. BFH v. 17.2.1955, IV 77/53 S, BStBl II 1955, 100; v. 22.1.1964, I 398/60 U, BStBl II 1964, 207 zur Frage der Selbständigkeit eines Berufsboxers; FG Köln v. 30.1.2002, 5 K 4500/98, www.stotax-first.de betreffend eines von einem Spieler organisierten Abschiedsspiels; FG Münster v. 16.4.2010, 14 K 116/06 G, www.stotax-first.de betreffend der Teilnahme eines Nationalspielers an Promotionsmaßnahmen des DFB.

31) BFH v. 16.9.205, X R 43/12, BStBl II 2016, 48; FG Köln v. 31.10.2012, 12 K 1136/11, EFG 2013, 612; FG Münster v. 18.7.2016, 14 K 1370/12 E, G, EFG 2018, 2019 mit Anm. v. Bleschick; vgl. hierzu Feldgen, eNews Steuern Nr. 24/2016 v. 7.11.2016.

32) OFD NRW v. 18.1.2017, Kurzinformation Einkommensteuer Nr. 09/2017.

33) Vgl. OFD NRW v. 18.1.2017, Kurzinformation Einkommensteuer Nr. 09/2017 betreffend die Steuerbarkeit von Pokergewinnen als gewerbliche Einkünfte nach § 15 EStG, unter II.4.

34) FG Münster v. 12.10.2018, 14 K 799/11 E, G, www.stotax-first.de; vgl. hierzu Feldgen, eNews Steuern Nr. 47/2018 v. 19.11.2018.

35) Feldgen/Kraeusel in Fuhrmann/Kraeusel/Schiffers, eKomm Ab VZ 2015, § 15 EStG Rz. 171 (Aktualisierung v. 28.1.2019).

36) FG Münster v. 18.7.2016, 14 K 1370/12 E, G, www.stotax-first.de; zum Ganzen vgl. Feldgen/Kraeusel in Fuhrmann/Kraeusel/Schiffers, eKomm Ab VZ 2015, § 15 EStG Rz. 225 „Pokerspieler" (Aktualisierung v. 28.1.2019).

37) Vgl. FG Münster v. 18.7.2016, 14 K 1370/12 E, G, www.stotax-first.de; vgl. hierzu Feldgen, eNews Steuern Nr. 24/2016 v. 7.11.2016.

38) BFH v. 28.11.2007, IX R 39/06, BStBl II 2008, 469 betreffend Preisgelder für die Teilnahme als Kandidat an einer Fernsehshow; v. 26.10.2004, IX R 53/02, BStBl II 2005, 167.

39) Stockmann in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Rz. 31; vgl. auch Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer, DBA, OECD-MA 2017 Art. 17 MA Rz. 26 (9/2018).

40) Vgl. Stockmann in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Rz. 31.

41) Vgl. Stockmann in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Rz. 31; Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer, DBA, OECD-MA 2017 Art. 17 MA Rz. 26 (9/2018).

42) Vgl. Stockmann in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Rz. 31 f.

die Anwendung des Art. 17 Abs. 1 DBA-CSSR/Österreich zu Gunsten einer tschechischen Tennisspielerin, die in Österreich nicht an einem öffentlichen Wettkampf teilnimmt, sondern lediglich Einkünfte aus ihren Trainingsstunden bezieht.[43)]

Art. 17 Nr. 5 und 6 DBA-Musterkommentar macht deutlich, dass die OECD-Staaten dem Begriff „Sportler" eine eigenständige abkommensrechtliche Bedeutung beimessen, die eine Anwendung des jeweiligen innerstaatlichen Steuerrechts des Anwenderstaats nach Art. 3 Abs. 2 DBA-MA grundsätzlich ausschließt.[44)] Damit ist der (e)Sportler-Begriff abkommensrechtlich autonom und ggf. abweichend vom nationalen Rechtsverständnis auszulegen. Dennoch sei in diesem Zusammenhang auf die obigen Ausführungen zum (e)Sport-Begriff unter II. verwiesen: Wenn (wie hier vertreten) eSport grundsätzlich als Förderung der Allgemeinheit i.S.d. § 52 Nr. 21 AO anzuerkennen ist und demzufolge eSportler als Sportler anzusehen sind, liegt es auf der Hand, für eSportler auch den Anwendungsbereich des Art. 17 OECD-MA zu eröffnen.

2. Umsatzsteuerliche Fragestellungen

Für Zwecke der Umsatzbesteuerung von eSportlern stellen sich die beiden (Grundsatz-)Fragen, ob eSportler Unternehmer i.S.d. § 2 UStG sind (hierzu unter a)) und ob eSportler steuerbare Umsätze i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG erzielen (hierzu unter b)).

a) Unternehmereigenschaft von eSportlern

Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Als gewerblich oder berufliche Tätigkeit ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen anzusehen. Damit geht der Begriff der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit i.S.d. UStG über den Begriff des Gewerbebetriebs i.S.d. § 15 EStG hinaus.[45)] Auch setzt der Begriff der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit eine Leistung im wirtschaftlichen Sinne voraus.[46)] Abweichend zu § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG ist eine Gewinnerzielungsabsicht nach § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG nicht erforderlich. Dies vorausgeschickt dürfte die Unternehmereigenschaft i.S.d. § 2 UStG bei international agierenden professionellen eSportlern i.d.R. zu bejahen sein. Denn ihre Tätigkeit ist insbesondere auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen gerichtet.

b) Steuerbarkeit der Umsätze eines eSportlers

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG gilt als steuerbarer Umsatz jede Lieferung und sonstige Leistung, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Neben dem Vorliegen einer im Inland ausgeführten Lieferung bzw. sonstigen Leistung muss diese Lieferung oder Leistung gegen Entgelt erfolgen, um steuerbar zu sein. Dies setzt das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erbrachten Leistung und dem empfangenen Gegenwert voraus, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Leistung bildet.[47)] Hinsichtlich der Steuerbarkeit von eSportlern erzielter Umsätze sollen nachfolgend exemplarisch Sponsoringeinnahmen sowie Preis- und Antrittsgelder beleuchtet werden:

- **Sponsoringeinnahmen**: Im Kontext des eSports ist unter dem Begriff Sponsoring die Gewährung von Geld oder geldwerten Vorteilen durch Unternehmen zur Förderung von eSportlern zu verstehen, mit der regelmäßig auch eigene unternehmensbezogene Ziele der Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit verfolgt werden.[48)] Im Gegenzug für seine Zahlung erhält der Sponsor eine bestimmte Gegenleistung des Gesponserten. Regelmäßig ist dabei nicht von einer Leistung des Zuwendungsempfängers an den Sponsor auszugehen, wenn der Zuwendungsempfänger auf Plakaten, in Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen, auf seiner Internetseite oder in anderer Weise auf die Unterstützung durch den Sponsor lediglich hinweist.[49)] Derartige Hinweise haben lediglich den Charakter von Danksagungen außerhalb einer wirtschaftlichen Tätigkeit.[50)] Ein steuerbarer und steuerpflichtiger Leistungsaustausch zwischen eSportler und Sponsor liegt daher erst bei einer besonderen Hervorhebung des Sponsors oder einer Verlinkung zu dessen Internetseiten vor,[51)] oder wenn dem Sponsor das ausdrückliche Recht eingeräumt wird, die Sponsoringmaßnahme im Rahmen eigener Werbung zu vermarkten.[52)]
- **Preis- und Antrittsgelder:** Die erfolgreichsten eSportler erringen auf internationalen eSport-Wettkämpfen Einzelpreisgelder von über 2 Mio. €.[53)] Nimmt ein eSportler an einem Turnier teil und erhält er ausschließlich im Fall der erfolgreichen Teilnahme ein Preisgeld, dürfte dieses Preisgeld in analoger Anwendung der BFH-Rechtsprechung zur Steuerbarkeit der Leistungen eines Berufspokerspielers[54)] in Ermangelung eines Leistungsaustauschs zwischen eSportler und Turnierveranstalter nicht umsatzsteuerbar sein.[55)] Denn zwischen der bloßen Teilnahme am Turnier und dem Preisgeld oder Gewinn dürfte es an dem für einen Leistungsaustausch erforderlichen unmittelbaren Zusammen-

43) ÖstBMF v. 18.2.1994, SWI 1997, 76.
44) So bereits Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer, DBA, OECD-MA 2017 Art. 17 MA Rz. 26 (9/2018).
45) BFH v. 5.9.1963, V 117/60 U, BStBl III 1963, 520.
46) Vgl. hierzu Kirch, eKomm Ab 1.1.2016, § 2 UStG Rz. 32 (Aktualisierung v. 4.7.2018).
47) EuGH v. 3.3.1994, C-16/93, Tolsma, UR 1994, 339; v. 23.2.2002, Kennemer Golf & Country Club, C-174/00, UR 2002, 320; BFH v. 5.12.2007, V R 60/05, BStBl II. 2009, 486; v. 30.8.2017, XI R 37/14, HFR 2017, 1149; vgl. hierzu Kirch, eNews Steuern Nr. 43/2017 v. 30.10.2017; allg. zum Leistungsaustausch vgl. Koisiak, eKomm Ab 1.1.2015, § 1 UStG Rz. 20 (Aktualisierung v. 14.2.2019).
48) Vgl. Feldgen, in Stopper/Lentze (Hrsg.), Handbuch Fußball-Recht, 2. Aufl. 2018, Kap. 10 Rz. 117.
49) BMF v. 13.11.2012, IV D 2–7100/08/10007 :003, BStBl I 2012, 1169; Vgl. auch Abschn. 1.1 Abs. 23 UStAE.
50) Feldgen in Stopper/Lentze (Hrsg.), Handbuch Fußball-Recht, 2. Aufl. 2018, Kap. 10 Rz. 137 mit Hinweis auf OFD Niedersachsen v. 30.3.2015, S 7100–427 – St 172, BeckVerw 298104; OFD Magdeburg v. 14.12.2012, S 7100–97 – St 243.
51) Vgl. Feldgen in Stopper/Lentze (Hrsg.), Handbuch Fußball-Recht, 2. Aufl. 2018, Kap. 10 Rz. 138.
52) Vgl. Feldgen in Stopper/Lentze (Hrsg.), Handbuch Fußball-Recht, 2. Aufl. 2018, Kap. 10 Rz. 138.
53) Vgl. nicht offiziell bestätigte Liste der erfolgsreichsten eSportlern nach Preisgeld https://de.wikipedia.org/wiki/Liste_der_erfolgreichsten_E-Sportler_nach_Preisgeld (Abruf v. 16.3.2019).
54) BFH v. 30.8.2017, XI R 37/14, HFR 2017, 1149; vgl. hierzu Kirch, eNews Steuern Nr. 43/2017 v. 30.10.2017.
55) Vgl. insoweit auch die Rechtsprechung des EuGH zur Steuerbarkeit eines Platzierungsgeldes bei Pferdewettrennen v. 10.11.2016, C – 432/15, Bastova.

hang fehlen. Das Preisgeld wird nicht etwa für die Turnierteilnahme gezahlt, sondern für das ungewisse Wettbewerbsergebnis. Dies gilt u.E. unter Bemühung der genannten BFH-Rechtsprechung[56] selbst dann, wenn sich der Veranstalter zur Zahlung eines im Voraus festgesetzten und allgemein bekannt gemachten Preisgelds verpflichtet hat, da auch in einem solche Falle der Erhalt des Preisgelds von der Erzielung einer besonderen Leistung abhängt und gewissen Unwägbarkeiten unterliegt.

Demgegenüber dürfte der Erhalt einer von der Platzierung unabhängigen Zahlung, wie z.B. ein Antrittsgeld, zu einem umsatzsteuerbaren Umsatz führen.[57] Denn eine solche vom Veranstalter geleistete Zahlung stellt die tatsächliche Gegenleistung für die ihm vom eSportler erbrachte Dienstleistung dar.

IV. Zusammenfassung

Soweit ersichtlich ist einzig der Leipzig eSports e.V. von den Finanzbehörden als gemeinnützig anerkannt worden[58] – dies indes nicht auf Grund von Sportförderung i.S.d. § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO, sondern auf Grund der Förderung der Jugendhilfe i.S.d. § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO.[59] Nach den Ausführungen dieses Beitrags scheint es indes angezeigt, bereits der eSport-Förderung als solche die Gemeinnützigkeit zuzuerkennen. Dies gilt sowohl unter Zugrundelegung der Anforderungen des ESBD an die Definition einer sportlichen Handlung (= motorische Leistungen, die in Reaktion auf Bildschirminhalte bei gleichzeitiger Beherrschung des Spielablaufs erbracht werden) als auch nach der Lesart des BFH (= überdurchschnittliche körperliche Ertüchtigung, gekennzeichnet durch äußerliche Anstrengungen oder persönlichem Können zurechenbare Kunstbewegung). Im Ergebnis spricht somit vieles dafür, eSport dem „klassischen" Sport i.S.d. § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO gleichzustellen. Dies gilt in Übereinstimmung mit der finanzgerichtlichen Rechtsprechung jedenfalls für eSport-Titel und -bereiche, die klassische Sportarten zum Inhalt haben.

Aufbauend auf diesem Verständnis lassen sich im Hinblick auf die Besteuerung der eSportler thesenartig die folgenden Erkenntnisse formulieren:

- Angestellte und Gehalt beziehende eSportler erzielen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.S.d. § 19 EStG, wohingegen freischaffende professionelle eSportler regelmäßig gewerblich i.S.d. § 15 EStG tätig sind.
- Der Begriff „(e)Sportler" ist abkommensrechtlich autonom auszulegen. Für eSportler sollte der Anwendungsbereich des Art. 17 OECD-MA eröffnet sein.
- Mit Blick auf die Umsatzsteuer sind professionelle eSportler regelmäßig Unternehmer i.S.d. § 2 UStG.
- Im Bereich Sponsoring liegt ein steuerbarer und umsatzsteuerpflichtiger Leistungsaustausch zwischen eSportler und Sponsor erst bei einer besonderen Hervorhebung des Sponsors durch den eSportler vor.
- Umsatzsteuerrechtlich ist zwischen Preisgeldern, die regelmäßig umsatzsteuerfrei sind, und Antrittsgeldern, die regelmäßig umsatzsteuerbar sind, zu differenzieren.

56) BFH v. 30.8.2017, XI R 37/14, HFR 2017, 1149; vgl. hierzu Kirch, eNews Steuern Nr. 43/2017 v. 30.10.2017.

57) BFH v. 30.8.2018, XI R 37/14, HFR 2017, 1149; EuGH v. 10.11.2016, C-432/15, Bastova.

58) Vgl. Pressemitteilung des Vereins v. 21.12.2017 unter https://leipzigesports.de/news/leipzig-esports-wird-gemeinnuetzig/ (Abruf v. 16.3.2019).

59) Vgl. insoweit die Satzung des Vereins unter https://leipzigesports.de/verein/satzung/ (Abruf v. 16.3.2019).