



FINANZGERICHT MÜNSTER

Im Namen des Volkes

U R T E I L

In dem Rechtsstreit

A-GmbH & Co KG

- Klägerin -

Prozessbevollmächtigter:

gegen

Finanzamt xxx

- vertreten durch die Vorsteherin -

- Beklagter -

wegen

Haftung (LSt) 1/2010 bis 7/2010

hat der 7. Senat in der Besetzung:

Vizepräsident des Finanzgerichts	xxx
Richterin am Finanzgericht	xxx
Richter	xxx
ehrenamtliche Richterin	xxx
Ehrenamtlicher Richter	xxx

auf Grund mündlicher Verhandlung in der Sitzung vom 25.03.2015 für Recht erkannt:

Der Haftungsbescheid vom 28.02.2011 wird aufgehoben.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin vorläufig vollstreckbar.

Die Revision wird zugelassen.

R e c h t s m i t t e l b e l e h r u n g

Gegen das Urteil steht den Beteiligten die Revision zu.

Die Revision ist bei dem Bundesfinanzhof innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils schriftlich einzulegen. Der Bundesfinanzhof hat die Anschrift Ismaninger Straße 109, 81675 München. Es besteht ferner ein elektronisches Gerichtspostfach (Näheres unter www.egvp.de). Die Revision muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Ihr soll eine Ausfertigung oder Abschrift des angefochtenen Urteils beigelegt werden.

Die Revision ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen. Die Begründung muss enthalten:

1. die Erklärung, inwieweit das Urteil angefochten und dessen Aufhebung beantragt wird (Revisionsanträge);
2. die Angabe der Revisionsgründe, und zwar:
 - a) die bestimmte Bezeichnung der Umstände, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt;
 - b) soweit die Revision darauf gestützt wird, dass das Gesetz in Bezug auf das Verfahren verletzt sei, die Bezeichnung der Tatsachen, die den Mangel ergeben.

Vor dem Bundesfinanzhof müssen sich die Beteiligten durch Prozessbevollmächtigte vertreten lassen. Dies gilt auch für Prozesshandlungen, durch die ein Verfahren vor dem Bundesfinanzhof eingeleitet wird. Zur Vertretung der Beteiligten vor dem Bundesfinanzhof berechtigt sind Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer; zur Vertretung berechtigt sind auch Gesellschaften im Sinne des § 3 Nr. 2 und 3 des Steuerberatungsgesetzes, die durch solche Personen handeln. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Tatbestand

Streitig ist die Haftung für nicht einbehaltene Lohnsteuerabzugsbeträge auf Vergütungen eines Dritten.

Die Klägerin ist wirtschaftliche Trägerin des Handballbundesligabetriebes des A-Vereins. Der Geschäftszweck der Klägerin ist lt. Gesellschaftsvertrag (Fassung vom 27.08.2007) „Der Betrieb einer Gesellschaft zum Zweck der Dienstleistung, Werbung und Vermarktung im Sportbereich, insbesondere im Bereich des Bundesligahandballsports. Die Klägerin darf sämtliche Geschäfte betreiben, die der Erreichung und Förderung des Geschäftszwecks dienen.“

Die Klägerin schloss mit einzelnen Handballspielern Arbeitsverträge mit den nachfolgenden Regelungen ab:

§ 1 Grundlagen des Arbeitsverhältnisses

Der Arbeitgeber stellt den Spieler nach den Bestimmungen des Vertrages als Spieler des Deutschen Handball-Bundes an.

Die Satzung und die Ordnungen des Deutschen Handballbundes (DHB) in ihren jeweiligen Fassungen sind auch aufgrund dieses Vertrages maßgebend für die gesamte Betätigung als Bundesligaspieler.

Der Spieler erkennt sie - insbesondere die Spielerordnung des DHB (SpO), die Rechts- und Verfahrensordnung des DHB (RuVO) – ausdrücklich als für ihn verbindlich an und unterwirft sich diesen Bestimmungen. Dies gilt auch für Entscheidungen der DHB Organe und Beauftragte gegenüber dem Spieler, insbesondere auch soweit Vereinssanktionen gem. der DHB Satzung verhängt werden.

§ 2 Pflichten des Spielers

Der Spieler verpflichtet sich, seine ganze Kraft und sportliche Leistungsfähigkeit uneingeschränkt für den Arbeitgeber einzusetzen, alles zu tun, um sie zu erhalten und zu steigern und alles zu unterlassen, was ihm im Allgemeinen und im

Besonderen vor und bei Veranstaltungen des Arbeitgebers abträglich sein könnte. Gemäß diesen Grundsätzen ist der Spieler insbesondere verpflichtet:

- a) an allen Vereinsspielen und Lehrgängen, am Pflichttraining und an allen Spielerbesprechungen und sonstigen der Spiel- und Wettkampfvorbereitung dienenden Veranstaltungen teilzunehmen. Dies gilt auch, wenn ein Mitwirken als Spieler oder Ersatzspieler nicht in Betracht kommt.

...

Im Weiteren sind in § 2 Obliegenheitspflichten hinsichtlich der medizinischen Versorgung, der Teilnahme an Öffentlichkeitsarbeit, Auftreten in der Öffentlichkeit und der sportlichen Fairness geregelt. Eine Verpflichtung des Spielers zur Teilnahme an Spielen der deutschen Nationalmannschaft ist nicht aufgeführt.

Die Pflichten der Klägerin als Arbeitgeberin sind wie folgt geregelt:

§ 4 Pflichten des Arbeitgebers

Der Arbeitgeber verpflichtet sich neben der Bezahlung der vereinbarten Vergütung (§ 5) insbesondere zu Folgendem:

...

- e) den Spieler für Berufungen im Rahmen von Länderspielen und Auswahlspielen laut IHF-Satzung für die Nationalmannschaft Deutschlands und seiner Mitgliedsverbände, Vorbereitungslehrgänge und Trainingslager abzustellen.

...

In § 5 ist die Vergütung des Spielers und in § 6 Einsatz, Tätigkeit und Vertragsstrafen unter Hinweis auf die Anlage I zum Vertrag im Einzelnen – hinsichtlich Art und zeitlichem Umfang - geregelt. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die bei den Akten befindlichen Vertragsunterlagen Bezug genommen.

§ 82 der Spielordnung des DHB (SpO) enthält folgende Bestimmungen zum Abstellen von Spielern:

§ 82 Abstellen von Spielern

(1) Spieler, die zu einem Auswahlspiel oder zu einem Lehrgang einberufen werden, müssen zu diesem Zweck von ihrem Verein freigegeben werden. Die Einberufung ist dem zuständigen Verband mitzuteilen.

...

(4) Spieler, die Auswahlspielen oder Schulungs- bzw. Sichtungslahrgängen – mit Ausnahme von Übungsleiterlehrgängen – fernbleiben, dürfen für die Tage der Veranstaltung in keiner Mannschaft ihres Vereins zum Einsatz kommen, sofern keine Freigabe durch die einberufende Stelle erfolgt ist. Bei Verstößen gegen dieses Verbot ist das Spiel der betreffenden Mannschaft als verloren zu werten und ihr Verein mit einer Geldstrafe zu belegen – vgl. § 19 Abs. 1 Buchst. h) und Abs. 2 Rechtsordnung. Das Spielverbot gilt jedoch nicht als persönliche Sperre des Spielers. Der Spieler, der gegen das Verbot von Satz 1 verstößt, kann gesperrt werden – vgl. § 20 Rechtsordnung.

(5) Spieler, die unentschuldigt nicht an Lehrgängen und Auswahlspielen teilnehmen, können gesperrt werden. Verschuldet ein Verein die Nichtteilnahme, ist in jedem Fall eine Geldstrafe zu verhängen.

Im Übrigen wird auf die Satzung des DHB (Deutscher Handballbund), den Grundlagenvertrag zwischen dem DHB und dem Ligaverband (Handball-Bundesliga-Vereinigung Männer e.V.), die Spielordnung des Deutschen Handballbundes (SpO), die Rechtsordnung des DHB (RO), die Satzung der Europäischen Handball Föderation (EHF) und die Statuten der Internationale Handball Federation (IHF), die sich bei den Gerichtsakten befinden, Bezug genommen.

Die bei der Klägerin angestellten Spieler wurden mehrfach von dem DHB zu Länder- und Auswahlspielen sowie zu Vorbereitungslehrgängen und Trainingslagern eingeladen. Die Einladung erfolgte jeweils durch direkt an die Spieler gerichtete Einladungsschreiben. Die Spieler erhielten für ihre Teilnahme ein Entgelt sowie Reisekostenersatz, der direkt durch den DHB auf ein vom Spieler benanntes Konto überwiesen wurde. Die Höhe der Entgelte wurde zwischen dem Spielerrat und dem DHB ausgehandelt. Die Klägerin war in diese Verhandlungen und in den Zahlungsweg nicht eingebunden. Die

Klägerin wurde über den Einsatz der Spieler als Nationalspieler durch die Übersendung einer Kopie des an den Spieler gerichteten Einladungsschreibens unterrichtet.

Vereinbarungen über die Zahlung von Abstellprämien oder einer Kostenerstattung zwischen der Klägerin und dem DHB gab es nicht. Es wurden auch keine entsprechenden Zahlungen des DHB an die Klägerin geleistet.

Die steuerrechtliche Behandlung der Zahlungen des DHB an die Spieler als Lohnzahlungen Dritter war Gegenstand einer Steueraußenprüfung des Bundeszentralamts für Steuern bei der Klägerin im Jahre 2010. Das Bundeszentralamt vertrat die Auffassung, dass es sich bei den Zahlungen des Deutschen Handballbundes an die Spieler um Lohnzahlungen Dritter gem. § 38 Abs. 1 Satz 3 Einkommensteuergesetz (EStG) handle. Für den damaligen Prüfungszeitraum vom 01.01.2007 bis zum 31.12.2009 kam man zu einer einvernehmlichen Regelung, dass auf eine Haftungsinanspruchnahme verzichtet werde und Kontrollmitteilungen an die Wohnsitzfinanzämter ergehen würden. Die Klägerin kündigte an, auch in Zukunft keine Lohnsteuer für die Zahlungen des DHB an die Spieler einzubehalten.

Eine daraufhin unmittelbar angeordnete Anschlussprüfung für den Zeitraum von Januar 2010 bis einschließlich Juli 2010 kam zu dem Ergebnis, dass eine Lohnversteuerung der durch den DHB gezahlten Prämien nicht erfolgt war und die Klägerin für die nicht-abgeführten Lohnsteuerbeträge gem. § 42 d EStG in Haftung zu nehmen sei. Auf den Teilbericht über die Mitwirkung an der Lohnsteueraußenprüfung durch das Bundeszentralamt vom 22.12.2010 wird Bezug genommen.

In Auswertung der Prüfungsfeststellungen erließ der Beklagte am 28.02.2011 einen Lohnsteuerhaftungsbescheid, in dem die Klägerin für die Lohnsteuer der durch den DHB an die Spieler gezahlten Vergütungen für den Zeitraum 01.01.2010 bis 31.07.2010 in Haftung genommen wurde. Gegen diesen Haftungsbescheid legte die Klägerin Einspruch ein, den der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 03.08.2012 als unbegründet zurückwies.

Mit ihrer am 03.09.2012 erhobenen Klage wendet sich die Klägerin gegen die Haftungsinanspruchnahme.

Sie vertritt die Auffassung, dass es sich bei den Zahlungen des DHB an die Spieler nicht um Lohnzahlungen Dritter im Sinne des § 38 Abs. 1 Satz 3 EStG handele. Sie stützt ihre Argumentation darauf, dass zum einen eine Qualifizierung der Zahlungen des DHB an die Spieler als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht zutreffend sei und zum anderen auch die Voraussetzungen für eine Lohnzahlung Dritter nicht vorlägen.

Hinsichtlich der Teilnahme an den Maßnahmen der Nationalmannschaft liege keine Weisungsgebundenheit der Spieler gegenüber der Klägerin vor. Den Spielern stehe es frei, an Maßnahmen der Nationalmannschaft teilzunehmen oder nicht. Die Spieler stünden auch in keinem „Abhängigkeitsverhältnis“ zu dem jeweiligen Verband. Der Spieler bekomme für die Tätigkeit als Nationalspieler keine feste Vergütung, habe keinen Urlaubsanspruch und erhalte keine Lohnfortzahlung im Krankheitsfall. Die Entscheidungsfreiheit des Spielers, an Maßnahmen der Nationalmannschaft teilzunehmen oder nicht, stelle den Kern der Unternehmerinitiative und damit einer selbständigen Tätigkeit der Spieler dar. Darüber hinaus trage der Spieler auch ein wesentliches Unternehmerrisiko. Er erhalte keine feste Vergütung in Abhängigkeit von der Ableistung einer bestimmten Arbeitszeit. Er trage das Vermögensrisiko für Ausfallzeiten durch Krankheit oder fehlende Nominierung. Zur Untermauerung seiner Rechtsansicht beruft sich die Klägerin auf das BFH-Urteil vom 22.02.2012 X R 14/10, BStBl II 2012, 511.

Desweiteren fehle es auch an den Voraussetzungen für eine echte Lohnzahlung durch Dritte gem. § 38 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 38 Abs. 4 Satz 3 EStG, denn diese setze voraus, dass dem Arbeitnehmer Vorteile durch einen Dritten eingeräumt würden, die ein Entgelt für eine Leistung seien, die der Arbeitnehmer im Rahmen seines Dienstverhältnisses zu dem Arbeitgeber erbringe. Im Streitfall erbringe aber der Spieler im Rahmen seiner Tätigkeit für den DHB keine Leistungen für die Klägerin als Arbeitgeberin. Die Spieler hätten aus ihren arbeitsvertraglichen Regelungen mit der Klägerin keinerlei Verpflichtung an Maßnahmen der Nationalmannschaft bzw. des DHB teilzunehmen. Die Klägerin habe somit keine Möglichkeit, einen Spieler zur Teilnahme an Maßnahmen der Nationalmannschaft zu zwingen. Die Teilnahme an Maßnahmen der Nationalmannschaft gehöre nicht zu den gegenseitigen Rechten und Pflichten des Arbeitsverhältnisses zwischen Spieler und Klägerin. Diese Leistung erfolge daher nicht im Rahmen des Dienstverhältnisses zu der Klägerin.

Die Klägerin beantragt,

den Haftungsbescheid über Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag, evangelische und römisch katholische Kirchensteuer für 1/2010 bis 7/2010 vom 28.02.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 03.08.2012 aufzuheben;

hilfsweise, die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen;

hilfsweise, die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zuzulassen.

Er ist der Auffassung, die Zahlungen des DHB an die Spieler für die Einsätze im Rahmen der Nationalmannschaft stellen Lohnzahlungen Dritter im Sinne des § 38 Abs. 1 Satz 3 EStG dar. Er vertritt die Auffassung, das Abstellen der Spieler für Einsätze des DHB sei Gegenstand des Arbeitsvertrages zwischen der Klägerin und den einzelnen Spielern. Dies folge daraus, dass die wesentlichen Grundlagen dieser Arbeitsverträge auf den Satzungen und dem sonstigen Regelwerk des DHB beruhen. Der Hinweis, dass sich die gesamte sportliche Betätigung nach den Satzungen und Statuten des Verbandes zu richten habe, gehöre regelmäßig zum Inhalt solcher Arbeitsverträge. Ferner hätten die Spieler u.a. das Recht und die Verpflichtung, für Zwecke der Nationalmannschaft unter der sportlichen Leitung des Verbandes tätig zu werden. Zu den arbeitsvertraglichen Pflichten der Klägerin gehöre es, die vom Verband für Zwecke der Nationalmannschaft berufenen Spieler unter Fortzahlung der Bezüge entsprechend abzustellen. Die Verbandseinsätze seien als Bestandteile des Arbeitsverhältnisses anzusehen. Daher sei der Veranlassungszusammenhang zwischen der Vorteilsgewährung und der Arbeitsleistung der Spieler eindeutig. Die unter der Leitung des Verbandes ausgeübte nichtselbständige Tätigkeit der Spieler sei Bestandteil des mit dem Verein, der Klägerin, bestehenden Arbeitsverhältnisses. Die Spieler begründeten im Rahmen ihrer sportlichen Tätigkeit als Nationalspieler kein weiteres Arbeitsverhältnis zum dem DHB. Dementsprechend gehörten die steuerpflichtigen Zuwendungen, die der Verband für die

Spieler leiste, zum Arbeitslohn aus dem mit dem Verein - der Klägerin - bestehenden Arbeitsverhältnis. Der Beklagte stützt seine Rechtsauffassung auf die Argumentation der bundeseinheitlichen Weisungen des Ministeriums für Finanzen des Bundes (BMF vom 24.11.2008 IV C 5 - S 2360/07/0001) und der Länder (FM NRW vom 02.12.2008 - S2360 – 4 - V B 3), an die er gebunden sei.

Der Beklagte sieht auch die weiteren Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme, die sachgerechte Ausübung des Erschließungs- und Auswahlermessens, als erfüllt an.

Der Senat hat in öffentlicher Sitzung am 25.03.2015 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist begründet.

Der Haftungsbescheid vom 28.02.2011 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO)).

Die Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme gem. § 42 d Abs. 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 38 Abs. 1 Sätze 1 und 3, Abs. 3 Satz 1 EStG, § 41 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG liegen nicht vor, denn die Zahlungen - Entgelt und Reisekosten - des DHB an die Spieler für die Teilnahme an Länder- und Auswahlspielen sowie an Vorbereitungslehrgängen und Trainingslagern stellen keine Lohnzahlung der Klägerin durch den DHB als Dritten dar.

Nach § 42 d Abs. 1 Nr. 1 EStG haftet der Arbeitgeber für die Lohnsteuer, die er nach § 38 Abs. 1 Sätze 1 und 3, Abs. 3 Satz 1 EStG bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn - auch soweit er durch einen Dritten gewährt wird - für Rechnung des Arbeitnehmers einzubehalten und nach § 41 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG abzuführen hat.

Arbeitslohn als Einnahme aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG wird für eine Beschäftigung in einem Dienst- bzw. Arbeitsverhältnis geleistet.

Nach ständiger Rechtsprechung, der sich der Senat anschließt (z.B. Urteile des BFH vom 17. September 1982 VI R 75/79, BFHE 137, 13, BStBl. II 1983, 39; vom 07. Dezember 1984 VI R 164/79, BFHE 142, 483, BStBl. II 1985, 164; vom 22. März 1985 VI R 170/82, BFHE 143, 544, BStBl II 1985, 529; vom 11. Dezember 2008 VI R 9/05, BFHE 224, 70, BStBl II 2009, 385; vom 30. Juli 2009 VI R 54/08, BFHE 229, 346, BFH/NV 2010, 30; vom 20. Mai 2010 VI R 41/09, BFHE 239, 270, BStBl II 2010, 1022; vom 18. Oktober 2012 VI R 64/11, BStBl II 2015, 184) rechnen zum Arbeitslohn alle Güter in Geld oder Geldeswert, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis für das Zurverfügungstellen seiner individuellen Arbeitskraft zufließen. Bezüge oder Vorteile werden „für“ eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst worden sind. Erforderlich ist nicht, dass sie eine Gegenleistung für eine konkrete (einzelne) Dienstleistung des Arbeitnehmers sind. Eine Veranlassung durch das individuelle Dienstverhältnis ist vielmehr zu bejahen, wenn die Einnahmen dem Empfänger mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis zufließen und sich die Leistung des Arbeitgebers im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist (Krüger in Schmidt, EStG, 33. Auflage, 2014, § 19 Rz. 40).

Arbeitslohn kann (ausnahmsweise) auch bei der Zuwendung eines Dritten anzunehmen sein, wenn diese ein Entgelt "für" eine Leistung bildet, die der Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses für seinen Arbeitgeber erbringt, erbracht hat oder erbringen soll. Voraussetzung ist, dass sie sich für den Arbeitnehmer als Frucht seiner Arbeit für den Arbeitgeber darstellt und im Zusammenhang mit diesem Dienstverhältnis steht (z.B. BFH-Urteile vom 5. Juli 1996 VI R 10/96, BFHE 180, 441, BStBl II 1996, 545; vom 19. August 2004 VI R 33/97, BFHE 207, 230, BStBl II 2004, 1076; vom 10. Mai 2006 IX R 82/98, BFHE 213, 487, BStBl II 2006, 669; vom 19. Juni 2008 VI R 4/05, BFHE 222, 353, BStBl II 2008, 826; vom 20. November 2008 VI R 25/05, BFHE 223, 419, BStBl II 2009, 382; vom 18. Dezember 2008 VI R 8/06, BFH/NV 2009, 382, und VI R 49/06, BFHE 224, 103, BStBl II 2009, 820; vom 20. Mai VI R 41/09, BFHE 229, 346, BStBl II 2010, 1022; Pflüger in Herrmann/Heuer/Raupach, § 19 EStG Rz 170 f.; Breinersdorfer in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Kommentar, § 19 Rdnr. B 402). Arbeitslohn liegt jedoch dann nicht vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen oder wegen sonstiger nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gewährt wird (BFH-Urteile vom 22. März 1985 VI R 170/82, BFHE 143, 544, BStBl II 1985, 529; vom 24. Januar 2001 I R 100/98, BFHE 195, 102,

BStBl II 2001, 509; vom 17. Juni 2009 VI R 69/06, BFHE 226, 47, BStBl II 2010, 69, m.w.N., vom 20. Mai 2010 41/09, BFHE 229, 346, BStBl II 2010, 1022; Krüger in Schmidt, EStG, 33. Auflage, 2014, § 19 Rz 72). Die Beantwortung der Frage, ob eine Zuwendung eines Dritten durch das Dienstverhältnis veranlasst ist, ist nach Würdigung aller wesentlichen Umstände des Einzelfalles zu entscheiden (BFH-Urteil vom 20. Mai 2010, BFHE 229/346, BStBl II 2010, 1022; vom 18. Oktober 2012 VI R 64/11, BFHE 239, 270, BStBl II 2015, 184).

Unter Anwendung dieser Grundsätze und nach der gewonnenen Überzeugung des Senats stellen die sich aus Entgelten und Reisekosten zusammensetzenden Zahlungen des DHB an die Spieler keine Gegenleistung dar, die durch das Dienstverhältnis der Klägerin zu den Spielern für das Zurverfügungstellen ihrer individuellen Arbeitskraft veranlasst sind.

Die Spieler sind gegenüber der Klägerin nicht zur Teilnahme an den Maßnahmen des DHB verpflichtet. Die jeweiligen Arbeitsverträge enthalten keine Regelung zu der Teilnahme an Länderspielen und vorbereitenden Trainingslagern. In § 6 des Arbeitsvertrages und in der Anlage I zum Arbeitsvertrag sind die vom Spieler geschuldeten Tätigkeiten hinsichtlich Art und Zeitumfang im Einzelnen benannt. Eine Tätigkeit für den DHB ist in dieser Aufstellung nicht erhalten.

Entgegen der Auffassung des Beklagten folgt auch aus § 1 des Spielervertrages, der auf die Satzung und die Ordnungen des DHB verweist und diese Bestimmungen zur Grundlage des Arbeitsverhältnisses in der Weise macht, dass die Spieler diese Regelungen - insbesondere die Spielordnung des DHB (SpO) - als für sie verbindlich anerkennen, keine Verpflichtung des Spielers, an den Maßnahmen des DHB, insbesondere den Länderspielen, teilzunehmen. Eine entsprechende Verpflichtung der Spieler ist auch in diesem Regelwerk der SpO nicht normiert. Insbesondere in § 82 SpO, der das Abstellen von Spielern regelt, ist keine Verpflichtung der Spieler normiert. Sie ergibt sich auch nicht aus dem Regelungszusammenhang. Die Regelung des § 82 Abs. 4 SpO, nach der die Spieler, die Auswahlspielen oder Schulungs- bzw. Sichtungslerngängen des einberufenden DHB fernbleiben, für die Tage der Veranstaltung in keiner Mannschaft ihres Vereins zum Einsatz kommen dürfen, begründet keine arbeitsvertragliche Verpflichtung der Spieler gegenüber der Klägerin, an Maßnahmen des DHB teilzunehmen. Diese Regelung ist vielmehr Ausfluss der Abstellverpflichtung der Klägerin gegen-

über dem DHB und betrifft daher das Vertragsverhältnis zwischen DHB und Klägerin und nicht das zwischen Klägerin und Spieler. Die Regelung des § 82 Abs. 4 SpO sichert die Einhaltung der Abstellverpflichtung der Vereine gegenüber dem DHB durch entsprechende Sanktionen ab.

Auch die in § 82 Abs. 5 SpO geregelte Möglichkeit, den Spieler im Fall einer unentschuldigtem Nichtteilnahme an den Maßnahmen des DHB zu sperren, begründet keine Verpflichtung des Spielers gegenüber der Klägerin, als Arbeitgeberin, an Länderspielen oder anderen Maßnahmen teilzunehmen. § 82 Abs. 5 SpO regelt das Verhältnis zwischen DHB und Spieler und sanktioniert ein unentschuldigtes Fernbleiben. Der Begriff „unentschuldig“ ist in der Gesamtschau des Regelwerks der SpO im Sinne von unangekündigt und unbegründet zu verstehen. Eine grundsätzliche Verpflichtung der Spieler, den Einladungen des DHB zu folgen, ergibt sich weder gegenüber der Klägerin noch gegenüber dem DHB. Fälle, in denen ein Spieler die Einladung zur Teilnahme an Länderspielen oder sonstigen Maßnahmen gegenüber dem DHB ablehnt, sind von der Regelung des § 82 Abs. 5 SpO nicht erfasst. Da eine Nichtteilnahme in diesen Fällen nicht zu einer Sperre und damit auch zu keiner Verletzung der in § 1 des Arbeitsvertrages geregelten allgemeinen Förderungs- und Sorgfaltspflicht führt, ist hieraus im Umkehrschluss auch keine arbeitsvertragliche Pflicht zur Teilnahme an den Maßnahmen des DHB enthalten.

Der Umstand, dass die Spielervergütungen zwischen dem Spielerrat und dem DHB ohne Einschaltung der Klägerin ausgehandelt werden, spricht dafür, dass zwischen DHB und Spieler eine gesonderte von dem Dienstverhältnis mit der Klägerin getrennte Rechtsbeziehung besteht und diese Rechtsgrund für die gezahlten Entgelte ist.

Die Einladungspraxis des DHB, die durch direkt an die Spieler gerichtete Einladungen gekennzeichnet ist, und der direkte Zahlungsweg der Vergütungen stützen die Annahme eines von dem Arbeitsverhältnis mit dem Kläger unabhängigen Veranlassungszusammenhangs weiter. Der Senat verkennt hierbei nicht, dass diese Verfahrensweise für sich allein gesehen, einen Veranlassungszusammenhang noch nicht entfallen ließe.

Schließlich spricht auch der Umstand, dass die Teilnahme eines Spielers an Spielen der Nationalmannschaft nicht zwangsläufig im Interesse des Vereins, d.h. der Klägerin, ist, gegen einen unmittelbaren Veranlassungszusammenhang zwischen dem mit dem

Spielervertrag begründeten Arbeitsverhältnis und den Zahlungen des DHB. Zwar kann der Verein durch die Zugehörigkeit eines Spielers zur Nationalmannschaft an Prestige gewinnen und unter Umständen bei einem Transfer des Spielers aufgrund dessen gestiegenen Marktwerts einen höheren Transfererlös vereinnahmen. Jedoch kann die Abwesenheit des Spielers bei Spielen für den DHB, das damit verbundene Risiko einer Verletzung des Spielers sowie die bessere Verhandlungsposition eines zur Nationalmannschaft berufenen Spielers bei der Verlängerung des Arbeitsvertrags mit dem Verein auch Nachteile für den Verein bedeuten (vgl. Urteil des FG Münster vom 10.04.2010 14 K 116/06 G, EFG 2010, 1426).

Welcher Art die rechtliche Beziehung zwischen den einzelnen Spielern und dem DHB ist, kann der Senat ebenso offen lassen, wie die Frage, ob es sich bei den Zahlungen des DHB an die Spieler um Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder um solche aus nichtselbständiger Arbeit handelt. In beiden Alternativen besteht keine Verpflichtung der Klägerin zum Lohnsteuerabzug.

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151, 155 FGO i.V.m. § 709 ZPO.