
Datum: 04.08.2006
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 18. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 18 K 2736/04 E
ECLI: ECLI:DE:FGD:2006:0804.18K2736.04E.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

Streitig ist, inwieweit Prämien eines Fußballspielers nach § 3b des Einkommensteuergesetzes (EStG) steuerfrei sind.

Der Kläger erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Lizenzfußballspieler beim "A"- Verein. Er erhielt ein monatliches Grundgehalt und verschiedene Prämien, u.a. folgende:

- Eine Jahresleistungsprämie (Tantieme), die als Abschlag pro Einsatz in Meisterschaftsspielen gezahlt wurde (*Einsatzprämie*) und ihrer Höhe nach abhängig von der Ligazugehörigkeit und dem Einsatz in der ersten oder zweiten Halbzeit war.
- Eine *Punkteprämie*, die jeweils zu Beginn der Saison mit dem Vertreter der Mannschaft vereinbart wurde. Die Punkteprämie war abhängig vom Spielergebnis. Sie wurde an die Lizenzspieler gezahlt, die zum Mannschaftskader am Spieltag gehörten.

Eine vertragliche Regelung der Arbeitszeit bestand nicht. Wegen der Einzelheiten wird auf die Kopie des Lizenzspielervertrages und die Anlage zu § 11 (Kopie Bl. 53 bis 64 d.A. 18 K 2736/04 E) Bezug genommen. Die Spiele fanden u.a. dienstags und freitags um 19 Uhr, sonntags und samstags um 15 Uhr und montags um 20:15 Uhr statt. Wegen der Einzelheiten

1

2

3

4

5

bezüglich der Daten und Spielzeiten in den Streitjahren wird auf die Aufstellungen des Klägers (Bl. 39 d.A. 18 K 3336/04 E und Bl. 66 bis 69 d.A. 18 K 2736/04 E) Bezug genommen.

Im Kalenderjahr 2001 erhielt der Kläger ein Grundgehalt von 12.500 DM monatlich, eine Sonderleistungsprämie in Höhe von 10.000 DM und Punkte- sowie Einsatzprämien in Höhe von 40.150 DM und 99.750 DM. Wegen der Einzelheiten wird auf die Aufstellungen des Klägers (Bl. 40 bis 51 und 62 bis 64 d.A. 18 K 3336/04 E) Bezug genommen. Insgesamt hatte der Kläger Einnahmen in Höhe von 296.736 DM. 6

Im Kalenderjahr 2002 erhielt der Kläger ein Grundgehalt in Höhe von 6.391,15 EUR (Januar bis Juni) bzw. 7.669,38 EUR (ab Juli), eine Sonderleistungsprämie in Höhe von 51.129,19 EUR, Punkteprämien in Höhe von 13.685,66 EUR und Einsatzprämien in Höhe von 72.092,17 EUR. Wegen der Einzelheiten wird auf die Aufstellungen des Klägers (Bl. 41 bis 52 und 89 d.A. 18 K 2736/04 E) Bezug genommen. Insgesamt hatte der Kläger Einnahmen in Höhe von 220.521,68 EUR. 7

Die Arbeitgeberin behandelte Gehalt und Prämien als lohnsteuerpflichtigen Arbeitslohn. Der Kläger erklärte diesen zunächst wie auf der Lohnsteuerkarte bescheinigt. Die gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 eingelegten Einsprüche hatten – jedenfalls hins. der Frage der steuerfreien Lohnzuschläge – keinen Erfolg. 8

Dagegen richteten sich die zunächst für die Streitjahre getrennt erhobenen Klagen. Der Kläger macht geltend, von dem Bruttoarbeitslohn entfielen im Veranlagungszeitraum 2001 6.666,40 DM und im Veranlagungszeitraum 2002 7.043,60 EUR auf steuerfreie Lohnzuschläge. Bei der Berechnung des Grundlohnes geht der Kläger von einer Wochenarbeitszeit von 30 Stunden aus; der Grundlohn pro Stunde beträgt danach 102,56 DM in 2001 und 81,94 EUR bzw. 91,77 EUR in 2002. Wegen der Berechnung des Grundlohnes wird Bezug genommen auf Bl. 16 f. d.A. 18 K 3336/04 E und Bl. 26 d.A. 18 K 2736/04 E. 9

Hinsichtlich der Berechnung, in welchem Umfang diese Prämien nach § 3b EStG begünstigt sind, führt der Kläger aus: Der Zeitaufwand pro Spieltag betrage acht Stunden. Die Mannschaft treffe sich zu Meisterschafts- und Pokalheimspielen ca. vier Stunden vor der Anstoßzeit zur Spielvorbereitung. Nach dem Spiel vergingen zwecks medizinischer Behandlung und einschließlich der Waschzeiten ca. zwei weitere Stunden. Bei Auswärtsspielen sei der Zeitaufwand erheblich höher anzusetzen; es werde meistens einen Tag vor dem Auswärtsspiel angereist. Wegen der Einzelheiten wird auf die klägerische Berechnung der steuerfreien Zuschläge auf Bl. 36 f. und 39 d.A. 18 K 3336/04 E bzw. 35 f. und 66 bis 69 d.A. 18 K 2736/04 E Bezug genommen. 10

Der Kläger vertritt die Auffassung, dass die Einsatz- und Punkteprämien, sofern die Arbeitszeit auf Sonn- oder Feiertage bzw. Nachtarbeitszeiten entfalle, nach § 3b EStG steuerfrei seien. Die Punkteprämie stünde erst nach dem Spiel fest, so dass alle Punkteprämien zur Nachtzeit oder an Sonntagen erspielt worden seien. Die Arbeitgeberin zahle auch für tatsächlich vom Kläger geleistete Arbeit. Auch die Einsatzprämie knüpfe an die tatsächlich geleistete Arbeit des Klägers an bestimmten Spieltagen an. Die Jahresleistungsprämie werde für 30 Spiele gezahlt. Bestreite der Spieler weniger als 30 Spiele, verringere sich die Einsatzprämie pro Saison. Weiterhin sei zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber gerade wegen der in den Streitjahren legalen steuerlichen Gestaltungsmöglichkeit für Berufssportler ab dem Veranlagungszeitraum 2004 die Steuerfreiheit nach § 3b EStG eingeschränkt habe. 11

Der Kläger beantragt,	12
den Einkommensteuerbescheid 2001 vom 13.09.2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10.05.2004 und den Einkommensteuerbescheid 2002 vom 24.10.2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22.04.2004 dahin abzuändern, dass die Lohnzuschläge im Jahr 2001 i.H.v. 6.666,40 DM und die Lohnzuschläge im Jahr 2002 i.H.v. 7.043,60 EUR jeweils steuerfrei belassen werden;	13
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	14
Der Beklagte beantragt,	15
die Klage abzuweisen.	16
Das Finanzamt ist der Auffassung, der Kläger habe keine Sonntags-, Feiertags- oder Nachtzuschläge im Sinne des § 3b EStG erhalten. Die Punkteprämien seien nicht für die Tätigkeit, sondern für einen Erfolg gezahlt worden. Ihr Zweck sei es, die Spieler zu guten Leistungen zu motivieren, und nicht, einen Ausgleich dafür zu schaffen, dass der Kläger sonntags, feiertags oder nachts arbeite. Auch bei den Einsatzprämien fehle es an einem ursächlichen Zusammenhang mit der Arbeit an Sonn-, Feiertagen oder zur Nachtzeit. Hins. der Einsatzprämie folge dies bereits daraus, dass es sich grundsätzlich um eine Jahresleistungsprämie handele. Die Prämie sei zudem – unabhängig davon, wann das Spiel stattgefunden habe – immer gleich hoch gewesen.	17
Der Senat hat die Verfahren bezüglich Einkommensteuer 2001 und 2002 mit Beschluss vom 4.8.2006 in der mündlichen Verhandlung zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung verbunden.	18
Entscheidungsgründe	19
Die Klage ist unbegründet. Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 sind rechtmäßig.	20
1. An den Kläger sind keine Lohnzuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit im Sinne des § 3b EStG gezahlt worden. Nach § 3b EStG sind Zuschläge, die für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit neben dem Grundlohn gezahlt werden, unter weiteren Voraussetzungen steuerfrei. Der Kläger hat zwar unstreitig Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit im Sinne des § 3b Abs. 2 S. 2 und 3 EStG geleistet. Die Einsatz- und Punkteprämien stellen auch grundsätzlich Zulagen neben dem Grundlohn dar. Darüber hinaus setzt § 3b EStG jedoch voraus, dass die Zuschläge gerade die mit den ungünstigen Arbeitszeiten verbundenen Erschwernisse vergüten sollen (von Beckerath in Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz, § 3b EStG Rn. B16 ff.). An einer entsprechenden Zweckbestimmung der Prämien fehlt es im Streitfall.	21
Hinsichtlich des Feststellung dieser Zweckbestimmung der Zulagen kommt es nicht auf die vertragliche Bezeichnung der Zulage oder ihre ausdrückliche betragsmäßige Festlegung an, sondern darauf, ob aus der vertraglichen Grundlage ein Zuschlag für den steuerfreien Erschwernisgrund dem Grunde und der Höhe nach abgeleitet werden kann (Bundesfinanzhof –BFH– Urteil vom 13.10.1989 VI R 79/86, BStBl. II 1991, 8 sowie Beschluss vom 4.11.2004 VI B 175/03, BFH/NV 2005, 346). Daran fehlt es im Streitfall. Wenn auch in den Streitjahren bei Berufssportlern eine entsprechende vertragliche Gestaltung möglich gewesen wäre, nach der die Arbeit zu den nach § 3b EStG begünstigten Zeiten steuerfrei zusätzlich vergolten	22

worden wäre, so haben der Kläger und seine Arbeitgeberin im Streitfall eine solche Vereinbarung gerade nicht getroffen.

Im Einzelnen ist wie folgt zu unterscheiden:

a) Einsatzprämie/ Jahresleistungsprämie

Die Einsatzprämie knüpft zwar an einen bestimmten Spiel-Einsatz eines Spielers an und hat insoweit wenigstens im weitesten Sinne einen Bezug zu den Arbeitszeiten eines Fußballspielers. Entscheidend ist, dass ein Zusammenhang zwischen der Prämienzahlung und der tatsächlichen Arbeit zu den nach § 3b EStG begünstigten Zeiten nicht festgestellt werden kann. Die Einsatzprämie wird unabhängig davon gezahlt, ob bzw. in welchem Umfang ein Spiel zu den nach § 3b EStG begünstigten Zeiten stattgefunden hat. Es ist auch nicht so, dass die Spiele ausschließlich oder nahezu ausschließlich zu den nach § 3b EStG begünstigten Zeiten stattgefunden hätten. Vielmehr dient die Einsatzprämie erkennbar als Leistungs-Anreiz für die Spieler und hat nichts mit den ungünstigen Arbeitszeiten zu tun. Es fehlt daher an der gem. § 3b EStG vorausgesetzten Zweckbestimmung eines Zuschlags, die mit den ungünstigen Arbeitszeiten verbundene Erschwernis zu vergüten.

b) Punkteprämie

Hins. der Punkteprämie ist schon gar nicht ersichtlich, dass sie überhaupt für die zu bestimmten Zeiten tatsächliche geleistete Arbeitszeit – als Zeitzuschlag – und nicht vielmehr für einen Erfolg des Spielers bzw. der Mannschaft gezahlt wurde. Jedenfalls wurden die Punkteprämien – wie die Einsatzprämie – vollkommen unabhängig von der Dauer oder zeitlichen Lage der Spiele an Sonn- oder Feiertagen bzw. zur Nachtzeit gezahlt. Sie wurde nicht wegen der ungünstigen Arbeitszeit gezahlt. Vielmehr stand auch insofern der Gesichtspunkt des Leistungsanreizes eindeutig im Vordergrund.

Soweit der Kläger demgegenüber darauf hinweist, dass das Spielergebnis erst nach Spielende und damit, sofern nicht ohnehin an Sonn- oder Feiertagen, so doch jedenfalls erst zur Nachtzeit i.S.d. § 3b Abs. 2 EStG feststehe, so kann dies nicht zu einem anderen Ergebnis führen. Aus dem Umstand, dass die fraglichen Spiele zur Nachtzeit endeten, folgt nicht, dass die Punkteprämie für Feiertags-, Sonntags- und Nachtarbeit gezahlt würde. Zwar stand die Höhe der Punkteprämie selbstverständlich erst nach Spielende fest; die Spielzeit erstreckte sich jedoch dessen ungeachtet auch z.T. auf nicht begünstigte Zeiten. Letztlich bestätigt der Einwand des Klägers damit nur, dass es für die Punkteprämie unerheblich war, wann das Spiel stattfand.

c) Für die Begünstigung der Einsatz- und Punkteprämien nach § 3b EStG genügt es nicht, dass die Spiele überwiegend in den nach § 3b EStG begünstigten Zeiten stattgefunden haben (vgl. BFH Urt. v. 24.11.1989 VI R 92/88, BStBl. II 1990, 315 Tz. 14 bei juris; siehe auch FG Münster Urt. v. 30.1.1991 12 K 5094/89 E – nur Tenor – bei juris). Eine nachträgliche rechnerische Ermittlung der Zeiten, die nach § 3b EStG begünstigt sind, und eine entsprechende Aufteilung der Prämien kann die Vereinbarung von besonderen Zulagen für die gesetzlich privilegierten Erschwernisgründe neben dem Grundlohn nicht ersetzen.

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Gründe für die Zulassung der Revision (§ 115 Abs. 2 FGO) sind nicht ersichtlich.

