
Datum: 30.01.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 4500/98
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:0130.5K4500.98.00

Tenor:

Anmerkung: Die Klage wurde abgewiesen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob die Einkünfte des Klägers aus dem Fußballspiel vom ... als solche aus nichtselbständiger Tätigkeit zu behandeln und ermäßigt zu besteuern sind oder ob die Einkünfte solche aus Gewerbebetrieb darstellen, die auch der Gewerbesteuer unterliegen.

2

Dem Streit liegt folgender Sachverhalt zugrunde: Der Kläger war seit ... beim V als Fußballspieler angestellt. Sein letzter Verlängerungsvertrag war am ... unterzeichnet worden. Danach erhielt der Kläger als Spieler ein Grundgehalt von monatlich ...,- DM zuzüglich ...,- DM Mietzuschuss, im übrigen mit zu 2/3 jeweils garantierte leistungsabhängige Jahresprämien in Höhe von ...,- DM (19vv/19ww und 19ww/19xx), ...,- DM (19xx/19yy) bzw. ...,- DM (19yy/19zz). Dieser Vertrag sollte bis zum ... Geltung haben. Infolge ... wurde aber das Arbeitsverhältnis zwischen dem Kläger und dem V derart belastet, dass der Verein den Kläger nicht mehr bis zum Ende des Spielervertrages beschäftigen wollte. Nach Verhandlungen wurde daraufhin zwischen dem Kläger und dem V eine Vereinbarung geschlossen, die in 8 Punkte aufgegliederte, teils nur stichwortartig aufgeführte Regelungen darüber enthielt, mit welcher Maßgabe das Arbeitsverhältnis des Klägers vorzeitig beendet werden sollte. Für das Vertragsjahr 19ww/19xx sollte dem Kläger eine Jahresleistungsprämie in Höhe von ...,- DM (Pkt.1) und zusätzlich bis zum ... ein monatliches Gehalt von ...,- DM (Pkt.2) gezahlt werden. Ebenso sollte der Kläger bis zu diesem Zeitpunkt wie ein Stammspieler eine Gewinnprämie erhalten (Pkt.3). Eine Ablösesumme wurde nicht bzw. mit 0,- DM angesetzt (Pkt.4). Hinsichtlich eines noch durchzuführenden Abschiedsspiels wurde vereinbart, der Verein solle hieraus ein sogenanntes Honorar von mindestens ...,- DM zuzüglich (zzgl.) Mehrwertsteuer erhalten. Für den Fall, dass das Spiel nicht bis zum ... durchgeführt werde, verpflichtete sich der Verein seinerseits zur sofortigen Zahlung an den

3

Kläger von ...,- DM zzgl. Mehrwertsteuer (Pkt.5). Der V sollte als Veranstalter des Spiels auftreten (Pkt.6). Sämtliche Einnahmen aus dem Abschiedsspiel sollten dem Kläger zustehen (Pkt.7). Der V verpflichtete sich, zu "versuchen, halben Steuersatz beim Finanzamt zu erreichen" (Pkt.8).

Tatsächlich wurde das Abschiedsspiel nicht bis zum ... durchgeführt, da der Kläger seine 4
Fußballerkarriere über das Jahr 19xx hinaus fortsetzte. Sowohl der Kläger als auch der Verein gingen jedoch davon aus, dass die Durchführung eines Abschiedsspiels noch erfolgen werde. Insbesondere kam es seitens des V nicht zu der unter Pkt.5 vereinbarten Zahlung von ...,- DM zzgl. Mehrwertsteuer.

Der Kläger beendete schließlich seine Karriere als aktiver Fußballspieler beim A, wo er nach 5
seiner Beschäftigung beim V, beim C und in der T. tätig war, zum ... Mit Genehmigung des D vom ... sollte an diesem Tage für den Kläger ein Abschiedsspiel unter Beteiligung der Nationalmannschaft des D und einer vom Kläger zusammengestellten Mannschaft, aus Spielern vom A, von C, vom V und von F stattfinden.

Zur Vorbereitung dieses Spiels wurden diverse Gespräche, u.a. unter Beteiligung des V und 6
des D, geführt und Vereinbarungen zur Organisation, Durchführung und Abwicklung der Veranstaltung (kurz: Veranstaltung) getroffen. - Der Kläger vereinbarte am 07.01.1992 mit der Sportagentur G-GmbH, dass bei dem geplanten Spiel der Kläger als Veranstalter auftreten sollte und der Sportagentur G sämtliche Rechte im Zusammenhang mit der Veranstaltung überlassen werden sollten. Als Gegenleistung für die Übertragung der Rechte auf die Sportagentur G sollte der Kläger den Reinerlös aus der Veranstaltung erhalten. Die Sportagentur ihrerseits sollte vom Kläger 15 % der Bruttoeinnahmen zzgl. Mehrwertsteuer erhalten. - Ausweislich eines Aktenvermerks des Finanzamtes vom 21.04.1994 über eine bei der Sportagentur G durchgeführte Umsatzsteuersonderprüfung wurden "Auftragsvergabe sowie Rechnungserteilung" in Bezug auf den Vertrag vom ... zutreffend durchgeführt.

Am ... trafen der Kläger und die Sportagentur G eine weitere Vereinbarung, in deren 7
Präambel ausgeführt war, dass aus Anlass der Beendigung der Tätigkeit des Klägers als Lizenzfußballspieler am ... ein Abschiedsspiel stattfinden werde. Als Gegenstand dieses Vertrages wurde unter § 1 die Beauftragung der Sportagentur G durch den Kläger mit der vollständigen Planung, Organisation und Abwicklung des Spieles genannt. Unter § 2 der Vereinbarung wurde im Rahmen eines Leistungskataloges festgeschrieben, welche Aufgaben die Sportagentur G wahrzunehmen habe. Hierzu zählten unter anderem die Kontaktaufnahme und Verhandlung mit der Stadt K zur Gewährleistung eines ordnungsgemäßen und reibungslosen Veranstaltungsablaufs, die Abstimmung mit der Polizei und den Ordnungsdiensten, die Vermarktung der Veranstaltung, die Pressemitteilungen, Einladungen von Gästen, Betreuung der Mannschaften, Kartenverkauf, Planung, Organisation und Durchführung des Festbanketts, die Gestaltung des Rahmenprogramms etc.. In § 4 der Vereinbarung wurde die Vergütung für die Sportagentur G mit 15 % der Bruttoeinnahmen aus der Veranstaltung zzgl. Mehrwertsteuer festgelegt. Diese Vergütungsregelung sollte jedoch nur dann gelten, wenn sich für den Kläger aus der Veranstaltung ein Überschuss ergeben sollte. Dem Kläger sollte hierüber eine Rechnung mit Mehrwertsteuerausweis erteilt werden. - Wegen weiterer Einzelheiten insoweit wird auf den (in den bei den Steuerakten befindlichen Aktenordnern abgehefteten) Vertrag verwiesen.

Um die mit dem Kläger bereits vereinbarten Aufgaben der Sportagentur G im Rahmen des 8
geplanten Abschiedsspiels entsprechend der diesbezüglichen Vereinbarung auch im Verhältnis zum V festzuschreiben, wollte die Sportagentur mit diesem ebenfalls einen detaillierten Vertrag abschließen. Ein solcher wurde dem V auch im Entwurf vorgelegt, von

diesem jedoch nicht unterzeichnet.

Das Ergebnis weiterer Gespräche der an der Veranstaltung beteiligten Personen wurde in zwei Aktennotizen vom ... zusammengefasst. Danach wurde als Ausrichter des Abschiedsspiels zunächst der V benannt, als Veranstalter der Kläger und als Organisator die Sportagentur G. G sollte die Gesamtorganisation der Veranstaltung übernehmen. - In der weiteren Aktennotiz wurde dann festgelegt, dass aus formellen Gründen der V als Veranstalter auftreten müsse.- Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die (in dem bei den Steuerakten befindlichen Aktenordner abgehefteten) Aktennotizen verwiesen. 9

Die Steuerberatungsgesellschaft F und Partner, die für die Sportagentur G tätig war, hatte als Zusammenfassung eines Gespräches mit dieser über die finanzielle Abwicklung des Spiels mit Schreiben vom ... u.a. mitgeteilt, dass der V "entsprechend der Auflösungsvereinbarung" den Reinerlös der Veranstaltung "nach Abzug von Lohn- und Kirchensteuern" auszahle. Der Kläger sollte zu diesem Zwecke seine Lohnsteuerkarte an den V weiterleiten, damit hierauf der dem Kläger zustehende Reinerlös als ermäßigt besteuerte Entschädigung aus der Auflösung des Dienstverhältnisses eingetragen werden könne. - Tatsächlich wurden auf der dem Beklagten vorgelegten Lohnsteuerkarte des Klägers für das Jahr 1992 keine diesbezüglichen Eintragungen vorgenommen. 10

Der Beklagte hatte für das Jahr 1992 die Besteuerungsgrundlagen für die Einkommensteuer des Klägers und seiner mit ihm zusammen veranlagten Ehefrau zunächst durch Bescheid vom 04.05.1995 geschätzt. Im Rahmen des Einspruchsverfahrens gaben dann der Kläger und seine Ehefrau am 02.01.1996 eine Einkommensteuererklärung ab. Danach hatte der Kläger unter anderem Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ...,- DM erzielt, aus selbständiger Tätigkeit in Höhe von...,- DM, im übrigen einen Bruttoarbeitslohn in Höhe von...,- DM bzw. ...,- DM. Als ermäßigt zu besteuernende Entschädigung bei den nichtselbständigen Einkünften erklärte der Kläger einen Betrag in Höhe von ...,- DM. Dieser Betrag war wie folgt ermittelt worden : 11

1. Einnahmen anteilig 12

Eintrittsgelder V (Abrechnung vom ...) DM ... Fernseh- und Bandenwerbungsrechte (D) 13
DM ... Trikotwerbung (Fa. R) DM ... Werbung im Stadion (insbesondere PKW-Präsentation) DM ... Anzeigenwerbung im Programmheft DM ... sonstige Einnahmen DM ...
DM ...

2. Ausgaben 14

gezahlte Umsatzsteuer DM ... Abrechnung V vom ... DM ... Abrechnung D vom ... DM ... 15

Abrechnung G-GmbH DM ... 16

Ordnungsdienst im Stadion, Stadionsprecher DM ... Rahmenprogramm im Stadion (Musikgruppen, DM ... Beschallung, Gema-Gebühren usw.) 17

Z-GmbH DM ... 18

(Verzicht auf eigene Werbung zugunsten D) 19

sonstige Ausgaben (z. B. Reise- und Unterbringungs- kosten der Spieler, Beratungskosten usw.) DM ... DM ... 20

21

3. Überschuss

Einnahmen DM ...	22
Ausgaben <u>DM</u> ...	23
Überschuss DM ... =====	24
Für die eingenommenen Beträge hatte die im Auftrag des Klägers tätig gewordene Sportagentur G bis auf den auf die Eintrittsgelder beim V entfallenden Betrag Rechnungen mit Mehrwertsteuerausweis erteilt. Die Einnahmen aus Eintrittsgeldern beim V in Höhe von... DM abzüglich "Ausgaben" in Höhe von insgesamt ... DM, also insgesamt ... DM, wurden dem Kläger unmittelbar vom V ausgezahlt. Als Ausgaben hatte der V neben seinem "Anteil" von ...,- DM (lt.Vereinbarung vom ... "Honorar" i.H.v. ...,- DM zzgl. ...,- DM Umsatzsteuer) Aufwendungen geltend gemacht u.a. für Stadionabgabe, Flutlicht, Kassendienst Stadion, Lohnsteuer, Provision Vorverkauf, Schiedsrichter, Stadionansage, Bewirtung VIP-Raum, Kartendruck und Versicherung. - Die an den D gerichtete Rechnung der Sportagentur G unter der Bezeichnung "Abschiedsspiel X" über insgesamt ...,-DM (...,-DM zzgl. ...,- DM Mehrwertsteuer) war unter Bezugnahme auf einen Vertragsabschluss vom ... erteilt worden.	25
Die für die Gesamtausgaben des Klägers mit... DM ermittelte Umsatzsteuer hatte die Steuerberatungsgesellschaft F und Partner unter Zugrundelegung von Einnahmen zu 14 % in Höhe von ... DM (... DM) und Einnahmen zu 7 % in Höhe von ...,- DM (...,- DM), sowie unter Ansatz von abzugsfähigen Vorsteuern in Höhe von ... errechnet. - Wegen der Ermittlung im einzelnen wird auf das (in dem bei den Steuerakten befindlichen Ordner II abgeheftete) Schreiben vom 08.02.1992 verwiesen. - Die Steuerberatungsgesellschaft hatte die Sportagentur G mit Schreiben vom 08.02.1993 darüber unterrichtet, dass der Kläger diese Umsatzsteuer aufgrund der Gesamteinnahmen aus dem Abschiedsspiel schulde. - Nach Auskunft des Beklagten hat der Kläger die so ermittelten Umsatzsteuern auch abgeführt.	26
Der Beklagte erließ unter Berücksichtigung der Steuererklärung des Klägers sowie eines Zwischenberichtes der beim Kläger inzwischen begonnenen Betriebsprüfung (BP) am 26.11.1996 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung einen geänderten Einkommensteuerbescheid 1992, in dem er u.a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ...,- DM und solche aus nichtselbständiger Tätigkeit in Höhe von ...,- DM zugrunde legte, wovon ...,- DM antragsgemäß ermäßigt besteuert wurden.	27
Nach Beendigung der BP erließ der Beklagte am 26.11.1997 einen weiteren Änderungsbescheid. Hierin setzte er die Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb mit ...,- DM an, die aus selbständiger Tätigkeit mit ..., - DM; als Bruttoarbeitslohn wurden ...,- DM berücksichtigt. Eine ermäßigte Besteuerung erfolgte nicht. - Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb hatte der Beklagte den vom Kläger mit ... DM erklärten Reinerlös aus dessen Abschiedsspiel berücksichtigt, im übrigen regelmäßig wiederkehrende Einnahmen aus Verträgen u.a. mit den Sportartikelfirmen R aus M und Y-GmbH, ebenso wie Einnahmen aus Fernsehauftritten bei O angesetzt. - Die BP hatte für die neben dem Veranlagungsjahr 1992 geprüften Jahre 1993 und 1994 ebenfalls Einnahmen des Klägers u.a. von Sportartikelfirmen sowie für Fernsehauftritte und aus Werbeaktionen festgestellt.	28
Den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag 1992 vom 31.03.1995 änderte der Beklagte gemäß § 35 b Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) entsprechend. Der Änderungsbescheid datiert auf den 21.11.1997.	29
	30

Sowohl gegen den Einkommensteueränderungsbescheid vom 26.11.1997 als auch gegen den Änderungsbescheid zum Gewerbesteuermessbetrag vom 21.11.1997 erhob der Kläger Einspruch mit der Begründung, der Beklagte habe die Einkünfte aus dem Abschiedsspiel zu Unrecht als gewerbliche und nicht als tarifbegünstigte Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit behandelt.

Der Beklagte wies beide Einsprüche durch zusammengefasste Entscheidung vom 12.05.1998 als unbegründet zurück. - Zur Begründung führte der Beklagte aus, eine tarifbegünstigte Abfindung oder Entschädigung sei bereits deshalb nicht gegeben, da ein Kausalzusammenhang zwischen der Auflösung des Dienstvertrages mit dem V im Jahre 1987 und der Durchführung des Spiels in 1992 nicht gegeben sei. Im übrigen stehe bei der Veranstaltung Abschiedsspiel die Selbständigkeit des Klägers im Vordergrund. Der Kläger sei auf eigene Rechnung und Verantwortung tätig geworden, und er habe darüber hinaus dem V für die Ausrichtung des Spieles ein Honorar in Höhe von ...,- DM zzgl. Mehrwertsteuer zahlen müssen, was gegen eine Vereinbarung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber spreche. Dasselbe gelte für die Vereinbarung einer Vertragsstrafe für den V bei Nichterfüllung des Vertrages bis zum 31.12.1987. Für die Eigenverantwortung des Klägers spreche auch die Verpflichtung der Sportagentur G.

31

Dagegen richtet sich die Klage. Nach Auffassung des Klägers stellt der ihm zugeflossene Reingewinn eine Entschädigung im Sinne des § 24 Nr.1 a des Einkommensteuergesetzes (EStG) dar, die, soweit der Steuerfreibetrag nach § 3 Nr.9 EStG überschritten sei, nach § 34 Abs.1, Abs.2 Nr. 2 EStG dem ermäßigten Steuersatz unterliege. Der wesentliche Inhalt des Auflösungsvertrages zwischen dem Kläger und dem V, der auf dem bei den Akten befindlichen, von den Beteiligten unterschriebenen Papier vom ... festgehalten worden sei, sei eindeutig. Danach habe der Arbeitsvertrag des Klägers mit dem V zum ... aufgelöst werden sollen. Bis dahin sei das laufende Gehalt zu zahlen gewesen. Der Kläger habe den Verein ablösefrei wechseln können. Der V habe dem Kläger aufgrund finanzieller Schwierigkeiten aber nicht unmittelbar einen Abfindungsbetrag zahlen können. Stattdessen sei vereinbart worden, dass der V für den Kläger ein Abschiedsspiel habe durchführen sollen, dessen Reingewinn abzüglich ...,- DM zzgl. Mehrwertsteuer für den V, dem Kläger habe zustehen sollen. Der V hätte dem Kläger einen Mindestbetrag von ...,- DM zzgl. Mehrwertsteuer zahlen müssen, wenn ein Abschiedsspiel nicht stattgefunden hätte. Die Beteiligten seien sich einig gewesen, dass das Abschiedsspiel nicht habe entfallen sollen, wenn es nicht bis zum ... durchgeführt gewesen sein sollte. Entgegen der Auffassung des Beklagten sei allein die Vereinbarung vom ... Grundlage für die Durchführung des Abschiedsspiels gewesen, was auch vom Präsidenten des V, Herrn P, in dem an den Kläger gerichteten Schreiben vom 19.02.2001 (Bl. 154 der FG-Akte) bestätigt worden sei. Dementsprechend habe der V auch keine Veranlassung gesehen, daneben noch einen weiteren Vertrag mit der Sportagentur G abzuschließen. Hätte der V die in der Vereinbarung übernommenen Verpflichtungen nicht erfüllt, hätte dem Kläger gegen diesen ein Schadensersatzanspruch zugestanden. Der sachliche und zeitliche Zusammenhang zwischen der Vertragsauflösung in 19xx und der Durchführung des Abschiedsspiels in 19aa sei daher gegeben, sodass sämtliche an den Kläger geflossenen Zahlungen aus dem Spiel vom 14.04.1992 eine Abfindung wegen der Auflösung des Dienstverhältnisses darstellten. Die Zahlungsverzögerung stehe der Gewährung der Tarifvergünstigung nicht entgegen. Eine Abfindung sei auch deshalb gegeben, weil die Auflösung des Arbeitsverhältnisses vom Arbeitgeber des Klägers veranlasst bzw. mitveranlasst worden sei.

32

Der Annahme einer Zahlung im Sinne des § 24 Nr.1 a EStG stehe nicht entgegen, dass es sich bei dem Erlös aus dem Abschiedsspiel um eine gewinnabhängige Leistung handele.

33

Nach § 19 Abs.1 Nr.1 EStG schließe die Gewinnabhängigkeit von Leistungen des Arbeitgebers nicht aus, dass die entsprechenden Leistungen als Arbeitslohn der Lohnsteuer unterliegen. Entscheidend sei allein die Tatsache, dass die Leistungen durch das Arbeitsverhältnis veranlasst seien. Die Zahlungen an den Kläger aufgrund des Abschiedsspiels seien auch zum Ausgleich von Nachteilen durch den Verlust des Arbeitsplatzes erfolgt. Diese Nachteile seien nicht nur finanzieller Art gewesen. Der Kläger habe als ... Sportidol seine sportliche Karriere beim V beenden wollen, was sich auch mit den ursprünglichen Vorstellungen des damaligen V-Vorstandes gedeckt habe, da der Kläger mit dem Verein bereits seit x Jahren einen Vertrag gehabt und es in Deutschland damals keinen besseren ... als den Kläger gegeben habe. Durch die vorzeitige Vertragsauflösung sei dem Kläger die Durchsetzung seiner Berufswünsche nicht mehr möglich gewesen.

Der Charakter der Zahlungen des V als Abfindung entfalle auch nicht dadurch, dass der V nur 34 aus formellen Gründen als Veranstalter aufgetreten sei. Tatsächlich sei der V als Veranstalter verpflichtet gewesen, die erforderlichen Versicherungsverträge abzuschließen, was auch geschehen sei. Der V habe als Veranstalter rechtlich für alle Schäden, die mit der Durchführung des Spiels zusammenhingen, haften müssen. Außerdem habe der V, falls die Einnahmen aus dem Abschiedsspiel geringer als die Ausgaben gewesen wären, den Verlust hieraus tragen müssen. Nicht der Kläger habe ein Unternehmerrisiko getragen, sondern der V. Dem Kläger sei ein Reingewinn aus dem Abschiedsspiel von ...,- DM sicher gewesen. Das Spiel habe unabhängig von diesbezüglichen Ausgaben zu keiner Negativeinnahme beim Kläger führen können. Der V habe die Nutzung des Stadions bei der Stadt K beantragt und die hierzu entstandenen Gebühren bezahlt, die notwendigen Versicherungen abgeschlossen, die Kosten für die Flutlichtnutzung beglichen, den Druck der Eintrittskarten veranlasst und diese verkauft, den Kassendienst geregelt, die Provision für den Vorverkauf gezahlt, die Forderung des Schiedsrichtergespanns beglichen. Zudem habe der V die Stadionansage geregelt sowie den Sprecher bezahlt. Dies seien alles Tätigkeiten, die zwingend notwendig gewesen seien, um das Fußballspiel überhaupt durchführen zu können. Der D habe die Fernsehrechte und die Bandenwerbungsrechte vergeben. Demgegenüber habe der Kläger die Sportagentur G beauftragt, für ihn die nicht unmittelbar mit der Spieldurchführung zusammenhängenden Aufgaben zu erledigen, insbesondere die Gestaltung des Rahmenprogramms, die Betreuung und Unterbringung der Spieler und Gäste sowie die finanzielle Abwicklung mit dem V und dem D. Hierdurch sei der Gewinn des Klägers optimiert worden. - Die Tatsache, dass der V für den Kläger keine Lohnsteueranmeldung abgegeben habe, sei kein Indiz dafür, dass die Zahlungen an diesen keinen Arbeitslohn darstellten. Für die steuerliche Beurteilung sei nicht die steuerliche Handhabung durch den Arbeitgeber nicht entscheidend.

Gewerbliche Tätigkeit des Klägers könne deshalb nicht angenommen werden, weil das 35 Merkmal der Nachhaltigkeit fehle. Denn ein Abschiedsspiel eines Fußballspielers, der x Jahre lang nur bei einem Verein gespielt habe, lasse sich nicht wiederholen und sei nur einmal möglich. Die Auffassung des beklagten Finanzamtes, der Kläger sei deshalb nachhaltig gewerblich tätig gewesen, weil er auch in den Folgejahren gewerbliche Einkünfte erzielt habe, sei unzutreffend. Der Kläger habe Einnahmen aus Autogrammstunden und TV-Auftritten sowie aus einem Ausrüstervertrag erzielt. Diese Tätigkeiten seien aber anderer Art als die Durchführung eines Abschiedsspiels. Letztlich ändere auch die Tatsache, dass der Kläger bzw. für ihn die Sportagentur G den größten Teil seiner Einnahmen aus der Vergabe von Fernseh- und Bandenwerbungsrechten nach vorheriger Rechnungserteilung gegenüber dem D, im übrigen nach Rechnungserteilung für die Werbung von Firmen im Stadion, sowie für Trikot- und Anzeigenwerbung erzielt habe, nichts an der rechtlichen Einordnung der Gesamteinnahmen als Abfindung. Die Rechnungserteilung gegenüber dem D hätte

unterbleiben müssen; der D hätte die maßgeblichen Gelder dem V auszahlen müssen und dieser hätte die Gelder dann - aufgrund der Vereinbarung vom 03.04.1987 - an diesen weiterleiten müssen. Die tatsächlich erfolgte unmittelbare Zahlung vom D an den Kläger bzw. die von ihm beauftragte Sportagentur G stelle nur eine Abkürzung des Zahlungsweges dar. Dies werde durch das Schreiben des D vom 22.01.2002 (Bl.245 der FG-Akte) bestätigt. Danach hätten nach den Bestimmungen des D dem V als Veranstalter alle Einnahmen aus der TV- und Bandenwerbung zugestanden. Die Einnahmen aus dieser Werbung i.H.v. ... DM inklusive Umsatzsteuer seien im Einverständnis mit dem V an die Sportagentur G gezahlt worden, ohne dass zwischen dem D und der Agentur bzw. dem Kläger ein entsprechendes Vertrags- oder Leistungsverhältnis bestanden hätte.

Der Kläger beantragt, 36

den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 1992 dahingehend zu ändern, dass ... 37
DM nicht - wie bisher - als gewerbliche Einkünfte, sondern als ermäßigt zu besteuern- 38
Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit berücksichtigt werden,

den Gewerbesteuermeßbescheid 1992 dahingehend zu ändern, dass der Gewerbebeitrag 39
...,- DM gekürzt wird,

hilfsweise die Revision zuzulassen. 40

Der Beklagte beantragt, 41

die Klage abzuweisen. 42

Er bleibt bei seiner bereits in der Einspruchsentscheidung vertretenen Auffassung, wonach 43
der Erlös aus dem Abschiedsspiel in Höhe von ...,- DM als gewerbliche Einkünfte zu
behandeln sei. Ermäßigt zu besteuern- 44
Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit hätten
nur dann angenommen werden können, wenn ein kausaler und zeitlicher Zusammenhang
zwischen dem Abschiedsspiel und der Auflösung des Vertrages beim V bestanden hätte.
Dies wäre nur dann der Fall gewesen, wenn das Abschiedsspiel in 19xx stattgefunden hätte.
Im Falle des Klägers sei aber das Abschiedsspiel als letztes, dessen Fußballprofikarriere
beendendes Spiel zu sehen, so dass auch eine Zusammenballung von Einnahmen durch die
Beendigung der Karriere nicht möglich gewesen sei. Im übrigen sei davon auszugehen, dass
auch der FC C und der FC A, bei denen der Kläger ebenfalls tätig gewesen sei, diesem
ermöglicht hätten, ein Abschiedsspiel zu organisieren. Darüber hinaus habe der Kläger mit
der Sportagentur G über die Organisation des Abschiedsspieles einen Vertrag
abgeschlossen. Den Kläger habe das volle Unternehmerrisiko getroffen, da er vor
Durchführung der Veranstaltung nicht habe wissen können, wie hoch der Gewinn oder der
Verlust hieraus sein würde. Wäre ein Verlust entstanden, so wäre offenkundig, dass eine
Entschädigung nicht angenommen werden könne, da diese nicht zu einer Negativeinnahme
führen könne. Nicht unbeachtlich sei auch der Umstand, dass der V einen Eintrag auf der
Lohnsteuerkarte des Klägers nicht vorgenommen habe. Hinzu komme, dass der Kläger mit
dem V ein Honorar von ...,- DM zzgl. Umsatzsteuer vereinbart habe, was einem
Arbeitnehmer-Arbeitgeberverhältnis widerspreche. Der Arbeitnehmer sei weisungsgebunden
und habe dem Arbeitgeber für Leistungen, die dieser ihm zwingend zu erbringen habe, kein
Honorar zu zahlen. Nachhaltigkeit der Tätigkeit sei gegeben, da der Kläger auch in den
Folgejahren gewerblich tätig gewesen sei. Bei Abwägung aller Umstände müssten daher
gewerbliche Einkünfte angenommen werden.

Das Gericht hat Beweis erhoben über die Umstände im Zusammenhang mit der Vereinbarung vom ... durch Vernehmung der Zeugen G und M. - Wegen des Ergebnisses der Beweisaufnahme wird auf das Protokoll (Bl. 258-268 der FG-Akte) verwiesen.

Entscheidungsgründe:

45

Die Klage ist unbegründet.

46

Der Beklagte hat den vom Kläger mit insgesamt ..., - DM erklärten, der Höhe nach unstreitigen, Reinerlös aus der Veranstaltung des Abschiedsspiels vom ... zu Recht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt.

47

Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 Abs.1 Nr.1, Abs.2 EStG erzielt derjenige, der sich selbständig und nachhaltig unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, betätigt. Selbständig ist eine Tätigkeit, bei der der Steuerpflichtige - anders als bei nichtselbständiger Tätigkeit - nicht weisungsgebunden in ein anderes Unternehmen eingegliedert ist und eigenverantwortlich mit Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko, das heißt auf eigene Rechnung und Gefahr tätig wird (vgl. nur Urteile des BFH vom 03.01.1982 I R 39/80, BStBl II 1983,182, vom 19.11.1985 VIII R 104/85, BStBl II 1986, 424 und vom 27.09.1988 VIII R 193/83, BStBl II 1989, 414).

48

Diese Voraussetzungen sind im Streitfalle beim Kläger in Bezug auf die Erzielung des Reinerlöses aus dem Abschiedsspiel erfüllt, wobei allein entscheidend ist, wie der Kläger im Streitjahr tatsächlich aufgetreten ist, nicht aber, wie er bzw. seine Berater dies möglicherweise zunächst geplant hatten.

49

Die Selbständigkeit des Klägers ist gegeben, da er bei der Organisation, der Durchführung und Abwicklung des Abschiedsspiels nicht weisungsgebunden in ein anderes Unternehmen, insbesondere nicht in den Verein des V eingegliedert war, vielmehr als unabhängiger Einzelunternehmer tätig war. Der Kläger ist zwar nicht bei allen die Veranstaltung betreffenden Aktivitäten unmittelbar selbst aufgetreten. Hierfür hatte er jedoch eigenverantwortlich die seine Rechte professionell wahrnehmende, gegen Honorar tätige Sportagentur G beauftragt, da er die mit einem Abschiedsspiel erforderlichen Aufgaben nicht selbst übernehmen wollte. Für ihn stand das finanzielle Ergebnis der Veranstaltung im Vordergrund, was offenbar nach seiner Einschätzung bei Einschaltung eines professionellen Managers optimiert werden konnte. Zu diesem Zwecke übertrug er der Sportagentur G "sämtliche Rechte im Zusammenhang mit der Veranstaltung", was nur deshalb möglich war, weil die Veranstaltung letztlich die Angelegenheit des Klägers war und von diesem auch so wahrgenommen wurde. Dies wird bestätigt durch die Aussage des Zeugen G, wonach das Abschiedsspiel bis heute nicht durchgeführt wäre, wenn sich nicht der Kläger, der ein vorrangiges wirtschaftliches Interesse an der Durchführung der Veranstaltung hatte, hierum gekümmert hätte. Insbesondere der V und der D sind jedenfalls erst in Aktion getreten, nachdem der Kläger wiederholte Initiativen zwecks Durchführung des Spieles gestartet hatte. Der Kläger war derjenige, der auf Durchführung der Veranstaltung gedrängt, das heißt die Tätigkeit des V als Teil der Veranstaltung insgesamt initiiert hatte. Der Kläger war daher gleichsam treibende Kraft mit dem offenkundigen Interesse an einem optimalen wirtschaftlichen Ergebnis der Veranstaltung, was die Annahme einer Unternehmerinitiative auf Seiten des Klägers rechtfertigt. Dass neben dem Kläger auch dessen Manager ein wirtschaftliches Interesse an der Veranstaltung hatte, steht dem nicht entgegen, da dessen Interesse auf vom Kläger abgeleitetem Recht beruhte, das heißt ein die Unternehmerinitiative tragendes wirtschaftliches Interesse des Klägers zwingend voraussetzte. Aus dem gleichen Grunde ist es unerheblich, ob bzw. inwieweit möglicherweise auch der V - im Hinblick auf die

50

sogenannte Honorarvereinbarung vom ... - ein wirtschaftliches Interesse an der Veranstaltung hatte.

Der Kläger war jedenfalls im eigenen Interesse, ohne Möglichkeit, den wirtschaftlichen Erfolg der Veranstaltung richtig einschätzen zu können, mit der Absicht der Gewinnerzielung aufgetreten und hatte zu diesem Zweck nicht nur die Zusage des V, das Abschiedsspiel in "seinem" Stadion durchzuführen, durchgesetzt, obwohl nach dem Wortlaut der diesbezüglichen Vereinbarung vom ... das Spiel schon bis zum ... hätte durchgeführt sein sollen. Er hat ebenso, wenn auch durch die seine Rechte wahrnehmende Agentur G, Sorge dafür getragen, dass die Einnahmen aus der Fernseh- und Bandenwerbung, die nach § 54 der Durchführungsbestimmungen für Bundesspiele im Sinne des § 19 der Spielordnung des D i.V. m. § 3 des Lizenzspielerstatuts grundsätzlich dem D zustehen und von diesem grundsätzlich nach entsprechender Entscheidung an den als Spielausrichter auftretenden Verein weitergeleitet werden, realisiert wurden. Hierbei ist es unerheblich, aufgrund welcher Vereinbarungen im einzelnen letztlich dem Kläger die entsprechenden Einnahmen unmittelbar vom D ausgezahlt wurden, sei es, - so der Wortlaut der Rechnung der Sportagentur G an den D - aufgrund eines besonderen Vertragsabschlusses mit dem D selbst, oder - so die Bestätigung des D vom ... - aufgrund einer Drittzahlung für den V als eigentlichem Forderungsberechtigten gegenüber dem D, oder - so die Aussage des Zeugen G - weil der D lieber mit ihm bzw. der Sportagentur G als mit dem V zu tun haben wollte. Entscheidend ist vielmehr, dass der Kläger auch hierbei ohne Weisungen eines Dritten durch den von ihm eigenverantwortlich beauftragten Manager mit dem Ziel der Einkunftserzielung tätig geworden war. 51

Der Annahme fehlender Weisungen steht nicht die Tatsache entgegen, dass der Kläger - und dementsprechend auch die Sportagentur G - aufgrund der D-Statuten (insbesondere § 19 der Spielordnung i.V. m. § 20 der Durchführungsbestimmungen für die Bundesspiele - Organisation und Veranstaltung - sowie Nr. 4 der Richtlinien für Benefiz- und Abschiedsspiele) gewissen Einschränkungen unterlag, da diese Vorschriften für alle an der Durchführung eines Bundesspiels beteiligten Personen unmittelbar verbindlich waren, ohne dass es einer diesbezüglichen weiteren Umsetzung durch Weisungen an den Kläger bedurft hätte. 52

Der Kläger hatte auch nach Übertragung "sämtlicher Rechte" auf die Sportagentur das wirtschaftliche Risiko der Veranstaltung zu tragen. Dabei kann dahinstehen, welche Konsequenzen der Kläger hätte ziehen müssen, wenn die Veranstaltung zu einem Verlust geführt hätte. Diesbezügliche Vereinbarungen ergeben sich weder aus dem Vertrag des Klägers mit der Sportagentur, noch lässt die sowohl vom V als auch vom Kläger als wesentliche Vertragsgrundlage behandelte Vereinbarung vom ... Regelungen für diesen Fall erkennen. Das Unternehmerrisiko des Klägers ist jedoch schon darin zu sehen, dass er, je nach Erfolg der von ihm im eigenen Interesse beauftragten Sportagentur, damit rechnen musste, aus der Veranstaltung keinen Überschuss zu erzielen. 53

Die Selbständigkeit der Tätigkeit des Klägers im Zusammenhang mit dem Abschiedsspiel wird besonders deutlich daran, dass dieser sich nicht nur auf die Vereinnahmung der Gelder aus dem Kartenverkauf und den TV- und Bandenwerberechten beschränkt hat. Der Kläger - bzw. für ihn die von ihm beauftragte Sportagentur - hatte darüber hinaus selbständig weitere Möglichkeiten gesucht und tatsächlich erschlossen, was nach Rechnungserteilung mit Umsatzsteuerausweis zu weiteren nicht unbeachtlichen Einnahmen i.H.v. rund ..., - DM geführt hatte. Dass der Kläger insoweit als ohne jegliche Verantwortlichkeit gegenüber einem zu Weisungen befugten Dritten als selbständiger Unternehmer aufgetreten ist, bedarf in 54

Anbetracht der Offenkundigkeit keiner weiteren Erläuterungen.

Nicht zuletzt aber auch die Tatsache, dass der Kläger auf den Gesamterlös aus dem Spiel Umsatzsteuer i.H.v. insgesamt ... DM angemeldet und tatsächlich an das Finanzamt abgeführt hat, spricht für das Auftreten des Klägers als selbständig Tätiger. Zwar ist die falsche Bewertung einer Tätigkeit durch den Steuerpflichtigen bzw. seine Berater und eine daran anknüpfende steuerliche Erklärung nicht maßgeblich für die tatsächliche rechtliche Einordnung der hieraus erzielten Einkünfte. Im Streitfalle entspricht jedoch die ursprüngliche, über die Sportagentur G offenbar an den Kläger weitergegebene Bewertung durch die Steuerberatungsgesellschaft F & Partner den tatsächlichen Gegebenheiten und bestätigt nur die Richtigkeit der Wertung des Gerichts, dass der Kläger in Bezug auf die Veranstaltung Abschiedsspiel mit Unternehmerwille tätig geworden ist. Denn nur ein mit Unternehmerwille tätiger Steuerpflichtiger ist ernsthaft bereit, von ihm verlangte Umsatzsteuer zu zahlen, wenn er selbst seine Unternehmereigenschaft nicht in Zweifel zieht. Im Ergebnis ist daher unter Berücksichtigung des tatsächlichen Geschehens, unabhängig davon, was der Kläger möglicherweise bereits in 19xx alleine oder zusammen mit dem V - nicht zuletzt auch im Hinblick auf mögliche steuerliche Auswirkungen - ursprünglich geplant hatte, eine selbständige Tätigkeit des Klägers rund um das Geschehen Abschiedsspiel 19aa anzunehmen. 55

Der ausschließlich am tatsächlichen Geschehensablauf orientierten Beantwortung der Frage nach der Selbständigkeit des Klägers steht die zwischen dem Kläger und dem V am ... getroffene Vereinbarung nicht entgegen. Diese Vereinbarung stellt entgegen der Auffassung des Klägers keine Regelung über die Zahlung einer Entschädigung seitens des V im Sinne des § 24 Satz 1 Nr. 1 a EStG und gleichzeitig - in Bezug auf einen Teilbetrag - eine steuerfreie Abfindung im Sinne des § 3 Nr.9 EStG dar, mit der Folge, dass sämtliche Zahlungen an den Kläger, die im Zusammenhang mit dem Abschiedsspiel an ihn geflossen sind, das rechtliche Schicksal mit den vom Kläger bis zum 30.06.1987 erzielten Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit beim V teilen müssten. Dabei konnte das Gericht dahinstehen lassen, ob die Annahme einer Entschädigung oder Abfindung möglicherweise schon aufgrund der zeitlichen Distanz zwischen der Beendigung des Arbeitsverhältnisses mit dem V in 19xx und der Durchführung des Abschiedsspiels im Jahre 19aa scheitert. Denn selbst wenn ein zeitlicher Zusammenhang erheblich wäre und auch bejaht werden würde, müsste das Vorliegen einer Entschädigung im Sinne des § 24 Satz 1 Nr. 1 a EStG bzw. - hinsichtlich eines Teilbetrages - einer Abfindung im Sinne des § 3 Nr.9 EStG verneint werden. 56

Eine Entschädigung im Sinne des § 24 Satz 1 Nr. 1 a EStG ist eine Zuwendung, die einen Schaden ausgleichen soll, den der Steuerpflichtige durch den Wegfall von Einnahmen erleidet (vgl. Urteil des BFH vom 18.09.1986 IV R 228/83 BStBl II 1987, 25 m.w.N.). Erfolgt eine Entschädigung wegen einer vom Arbeitgeber veranlassten Auflösung eines Dienstverhältnisses, so erfüllt diese die Voraussetzungen des § 3 Nr.9 EStG und ist in Höhe des dort genannten Betrages steuerfrei (zur Abgrenzung von Entschädigung und Abfindung vgl. nur Offerhaus in DB 1991, 2456 m.w.N.). 57

Zuwendungen der genannten Art werden - soweit sie nicht steuerfrei sind - durch § 24 Satz 1 Nr. 1 a EStG als Surrogat für die weggefallenen Einnahmen derjenigen Einkunftsart zugewiesen, zu der jene im Falle ihrer Erzielung gehört hätten. Der Charakter des § 24 Satz 1 Nr.1 a EStG als Zuweisungsregel schließt die Ausweitung der Steuerpflicht über den Bereich der in § 2 Abs.1 EStG festgelegten Einkunftsarten hinaus aus, so dass durch § 24 Satz 1 Nr.1 a EStG keine neue Einkunftsart gebildet wird (vgl. Urteil des BFH vom 18.09.1986 a.a.O.). Dies bedeutet, dass eine Zuwendung für entgangene Einnahmen aus 58

nichtselbständiger Tätigkeit im Sinne des § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG nur dann - wie vom Kläger beantragt - den nichtselbständigen Einkünften zugerechnet werden kann, wenn die Zuwendung als solche die Voraussetzungen des § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfüllt.

Zu den Einkünften im Sinne dieser Vorschrift gehören alle Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Gemäß § 2 Abs. 1 der Lohnsteuersteuerrichtlinien zählen zum Arbeitslohn alle in § 8 EStG definierten Einnahmen, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis zufließen, unabhängig davon, unter welcher Bezeichnung oder in welcher Form die Einnahmen gewährt werden. Entscheidend für die Annahme nichtselbständiger Einkünfte ist, dass der dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zugewendete Vorteil, gegebenenfalls zugeflossen durch einen Zahlungsweg verkürzende Drittzahlung, Entlohnungscharakter hat (vgl. Urteil des BFH vom 23.09.1998 XI 18/98, BStBl II 1999, 98 m.w.N.).

59

Der vom Kläger mit ..., - DM bezifferte unstreitige Gesamterlös aus der Veranstaltung Abschiedsspiel erfüllt die vorgenannten Voraussetzungen für nichtselbständige Einkünfte - unabhängig vom Vorliegen weiterer Erfordernisse für die Annahme einer Entschädigung (vgl. hierzu nur Urteil des BFH vom 16.04.1980 VI R 86/77, BStBl II 1980, 393) - nicht. - Dem Kläger sind durch die vorzeitige Auflösung des Vertrages mit dem V unstreitig Einnahmen i.H.v. mindestens ..., - DM entgangen. Der V als Noch-Arbeitgeber des Klägers hatte sich jedoch diesem gegenüber durch die Vereinbarung vom ... nicht dazu verpflichtet, hierfür eine Ersatzleistung in Geld oder Geldeswert zu erbringen, der dem Gesamterlös von ... -, DM entsprechen sollte. Vielmehr hatte der V dem Kläger nur die Zusage gemacht, bei einem bis zum 31.12.1987 durchzuführenden Abschiedsspiel als Veranstalter aufzutreten. Diese versprochene Leistung war aber zum damaligen Zeitpunkt ... wertmäßig nicht konkretisierbar, was durch die Aussage des Zeugen G, damals habe niemand gewusst, wie sich die Situation des Klägers entwickeln würde, bestätigt wird. Etwas anderes gilt nur für die unter Pkt.5 der Vereinbarung geregelte Zahlung des V für den Fall, dass ein Abschiedsspiel nicht durchgeführt werden würde. Da die streitigen Einnahmen des Klägers jedoch nicht mit der Nichtdurchführung eines Spieles in Zusammenhang stehen, bedarf es keiner Ausführungen zur rechtlichen Qualität der diesbezüglichen Zahlungsvereinbarung. - Die fehlende wertmäßige Konkretisierbarkeit der Zusage des V hinsichtlich der Veranstaltung des Abschiedsspiels ergibt sich zum einen daraus, dass die Einnahmen aus dem bei einem Spiel zu erwartenden Kartenverkauf abhängig von der Anzahl der Fußballfans waren, was wiederum von deren Stimmungslage gegenüber der Person des Klägers abhing. Auch sonstige mit einem Abschiedsspiel verknüpfte Einnahmen waren zum damaligen Zeitpunkt nach Art und Höhe nicht absehbar. Wenngleich sich der Kläger nach Aussage des Zeugen G einen Überschuss aus dem Spiel erhofft hatte, der zumindest die entgangenen Einnahmen in Höhe von ..., -DM abdecken sollte, so konnte doch der Kläger allein aufgrund der Zusage des V nicht sicher mit Einnahmen rechnen. Dem Kläger war vom V lediglich die Chance eingeräumt worden, bei Durchführung eines Abschiedsspiels einen Überschuss zu erzielen, ohne dass diese Chance wertmäßig hätte bestimmt werden können, sodass ihre Qualifikation als geldwerter Vorteil im Sinne des § 8 EStG ausscheidet.

60

Darüberhinaus kann die Zusage des V vom ... auch aus einem weiteren Grund nicht als Verpflichtung, eine Entschädigung zahlen zu wollen, behandelt werden. Denn der V selbst wollte dem Kläger kein Geld oder eine geldwerte Leistung erbringen. So hat denn auch der Zeuge M bekundet, dass der V die auf Ersatz gerichteten Ansprüche des Klägers aufgrund der finanziellen Situation des Vereins gar nicht hätte erfüllen können. Der V als Arbeitgeber nutzte vielmehr nach den übereinstimmenden Aussagen der Zeugen G und M die besondere Lage des Klägers ... aus, um den Kläger ohne eigenen finanziellen Aufwand aus dem

61

Arbeitsverhältnis zu entlassen, wobei offenbar die aufgrund der emotionalen Bindung des Klägers an den V fehlende Konfliktbereitschaft dies letztlich ermöglichte. - Dass der V selbst keinerlei finanzielle Leistungen erbringen wollte, wird auch durch Pkt.5 der Vereinbarung vom ... bestätigt, wonach der V zwar seine Veranstaltungsbereitschaft erklärt hatte, hierfür jedoch seinerseits vom Kläger eine Zahlung von ...,- zzgl. Mehrwertsteuer fordern können sollte, was denn auch tatsächlich in der Abrechnung für 1992 geschehen ist. Dabei kann dahinstehen, ob dem V durch diese Vereinbarung entsprechend ihrem Wortlaut für die Durchführung der Veranstaltung tatsächlich ein Honorar im Sinne einer eigenständigen Leistung allein für die Durchführung des Spieles zugesagt werden sollte oder ob das sogenannte Honorar - so wie vom Zeugen Meier bekundet - nur als Kostenersatz gedacht war. Denn letztlich haben sich weder der V noch der Kläger an die vereinbarte "Honorarregelung" gehalten. Der V hat vielmehr in 19aa, vom Kläger unbeanstandet, neben den ihm entstandenen Kosten i.H.v. ...,- DM zusätzlich den Betrag i.H.v. ...,- DM abgerechnet, woraus die ursprüngliche Intention des V bei Abschluss der Vereinbarung vom ... unterstrichen wird. Dieser hatte ausschließlich die Bereitschaft zur Übernahme der Veranstalterstellung übernommen, wobei er nach Aussage des Zeugen M nach Pkt.5 der Vereinbarung Kostenersatz (mindestens ...,-DM zzgl. Mehrwertsteuer) verlangen können sollte, jedenfalls keinen eigenen Aufwand betreiben wollte. Ist aber ein Arbeitgeber selbst gar nicht bereit und in der Lage, dem Arbeitnehmer Ersatz zu erbringen, sei es unmittelbar aus eigenem Vermögen oder durch rechtsverbindliche Verpflichtung eines Drittzahlers, vertraut er vielmehr darauf, dass nicht näher bestimmbare andere Personen für einen möglichen Schadensausgleich beim Arbeitnehmer sorgen, so ist seitens des Arbeitgebers keine Leistung mit Entlohnungscharakter gewollt und seitens des Arbeitnehmers auch nicht zu erwarten.

Dementsprechend kann die Vereinbarung vom ... nicht als steuerbegünstigte Entschädigungsregelung im Sinne des § 24 Nr.1 a EStG bzw. als Abfindungsvereinbarung im Sinne des § 3 Nr.9 EStG behandelt werden. Diese Vereinbarung stellt vielmehr einen Vertrag "sui generis" dar, der im einzelnen sowohl in Bezug auf die Einhaltung der Veranstaltungsfrist, verbunden mit der Zahlungsverpflichtung des V, als auch in Bezug auf die Honorar- bzw. Kostenvereinbarung, nur abgeändert durchgeführt wurde, das heißt dem Kläger und dem V lediglich als Grundlage für dessen Verpflichtung, ein Abschiedsspiel zu veranstalten, diente, ohne dass dessen Durchführung und dementsprechend dessen wirtschaftliches Ergebnis - das dem Kläger als Ersatz für entgangene Einnahmen beim V zustehen sollte - im einzelnen feststand bzw. absehbar war.

62

Unerheblich ist die sich in diesem Zusammenhang aufdrängende Frage, warum der Kläger es unterlassen hat, die ihm aus dem Arbeitsverhältnis mit dem V ohne weiteres zustehenden Rechte bzw. hieraus eine für ihn zumindest aus damaliger Sicht günstigere, das heißt finanziell überschaubarere Abfindung zur Vereinbarung durchzusetzen. Für die rechtliche Beurteilung, ob dem Kläger vom V eine tarifermäßigte Entschädigung im Sinne des § 24 Satz 1 Nr. 1 a EStG bzw. eine - in Bezug auf einen Teilbetrag - steuerfreie Abfindung im Sinne des § 3 Nr. 9 EStG zugesagt wurde, ist nur entscheidend, dass, nicht warum sich der Kläger auf die Vereinbarung vom 03.04.1987 eingelassen bzw. diese noch nicht einmal in concreto durchgesetzt hat.

63

Im Ergebnis ist daher festzustellen, dass der vom Kläger erzielte Gesamterlös aus der Veranstaltung Abschiedsspiel zwar erst durch die Zusage des V vom 03.04.1987, ein solches Spiel durchzuführen, möglich geworden ist, die Zusage selbst aber keine Einnahme, insbesondere keinen geldwerten Vorteil im Sinne des § 8 EStG darstellt, was für die Annahme von Einkünften im Sinne des § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG und damit für die Annahme einer Entschädigung im Sinne des § 24 Satz 1 Nr.1 a EStG bzw. einer Abfindung im Sinne

64

des § 3 Nr.9 EStG Grundvoraussetzung gewesen wäre.

Entgegen der Auffassung des Klägers scheitert die Annahme gewerblicher Einkünfte im Sinne des § 15 Abs.1 Nr. 1, Abs.2 EStG auch nicht am Merkmal der Nachhaltigkeit seiner Tätigkeit. Nachhaltig ist eine Tätigkeit, wenn sie auf Wiederholung angelegt, das heißt von der Absicht getragen ist, sie zu wiederholen, um daraus eine ständige Erwerbsquelle zu machen und die Tätigkeit auch tatsächlich wiederholt wird (vgl. nur Urteil des BFH vom 03.11.1982 I R 39/80, BStBl II 1983, 182 m.w.N.).- Die Tätigkeit des Klägers im Streitjahr erfüllt diese Voraussetzungen. Dabei geht der erkennende Senat davon aus, dass die Betätigung des Klägers im Rahmen der Organisation, der Durchführung und Abwicklung des Abschiedsspiels nicht isoliert von der übrigen gewerblichen Tätigkeit des Klägers bewertet werden darf. Vielmehr ist die gewerbliche Tätigkeit des Klägers im Streitjahr in der ganzjährigen Vermarktung des Sportlers X zu sehen. Der Kläger hatte im Streitjahr ebenso wie in den Folgejahren u.a. aus Verträgen mit den Sportartikelfirmen R und Y-GmbH, im übrigen auch durch Auftritte beim Fernsehsender O gewerbliche Einkünfte erzielt, in dem er seine Person als Sportler bzw. seinen Namen gewinnbringend eingesetzt hat. Auch durch das Abschiedsspiel im Streitjahr hat sich der Kläger als Markenzeichen für den Fußball dargestellt, um hieraus Gewinne zu erzielen. Dementsprechend fand am ... nicht nur ein Fußballspiel als sportlicher Wettbewerb statt. Das sportliche Ereignis Abschiedsspiel wurde vielmehr vom Kläger bzw. dessen Manager gezielt mit Werbung unterschiedlicher Unternehmen verknüpft. Somit ist das Abschiedsspiel des Klägers als Teil seiner auf Gewinnerzielung gerichteten Tätigkeit als Sportler mit einem vermarktungsfähigen Namen anzusehen (zur Werbetätigkeit eines Sportlers vgl. nur Dziadkowski in BB 1995, 1062 m.w.N.; Urteil des BFH vom 19.11.1985 a.a.O.), so dass die Betätigung des Klägers insoweit auch nachhaltig war. 65

Dass die Tätigkeit des Klägers darüberhinaus mit Gewinnerzielungsabsicht unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr stattgefunden hat, ist nach dem vorgegebenen unstreitigen Sachverhalt und den vorangegangenen Ausführungen offenkundig, so dass sich diesbezügliche weitere Ausführungen erübrigen. 66

Im Ergebnis hat somit der Beklagte den vom Kläger mit ..., - DM erklärten Erlös aus der Veranstaltung Abschiedsspiel zutreffend nicht als tarfermäßigte Entschädigung im Sinne des § 24 Satz 1 Nr. 1 a EStG bzw. - in Bezug auf einen Teilbetrag - als steuerfreie Abfindung in Sinne des § 3 Nr. 9 EStG, vielmehr als gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG behandelt, so dass die insoweit angefochtene Einkommensteuerfestsetzung durch Bescheid vom 26.11.1997 nicht zu beanstanden ist. 67

Entsprechend ist auch der gleichzeitig angefochtene Bescheid zur Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages 1992 vom 21.11.1997 rechtlich einwandfrei. Der Beklagte hat hierin gemäß §§ 6 und 7 des GewStG den nach dem EStG ermittelten Gewinn aus Gewerbebetrieb des Klägers zutreffend als Besteuerungsgrundlage herangezogen. 68

Die Klage konnte somit insgesamt keinen Erfolg haben und musste abgewiesen werden. 69

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) 70

Die Revision war nicht zuzulassen, da keiner der in § 115 Abs.2 FGO genannten Gründe vorliegt. 71
