

---

**Datum:** 16.04.2007  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 14. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 14 K 1233/04  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2007:0416.14K1233.04.00

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden der Klägerin auferlegt.

Die Revision wird zugelassen.

---

**Tatbestand**

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Lohnfortzahlung der Klägerin an einen angestellten Berufssportler für die Dauer von dessen unfallbedingter Arbeitsunfähigkeit, während derer er seinen Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt in den USA hatte, der Lohnsteuer unterliegt.

2

Die Klägerin ist eine GmbH, die eine professionelle ...mannschaft unterhält, die in der ...liga spielt. Für die Saisons 1997/98 und 1998/99 hatte die Klägerin den US-amerikanischen Spieler E verpflichtet. Zugrunde lag ein bindendes Vertragsangebot der Klägerin, dass für die Saison 1997/1998 eine Grundvergütung von ... DM, unter Berücksichtigung von Erfolgsprämien eine Vergütung von maximal ... DM, und für die Saison 1998/1999 eine Grundvergütung von ... DM und eine Gesamtvergütung unter Einschluss von Erfolgsprämien von maximal ... DM einschließlich Zurverfügungstellung eines Kraftfahrzeuges und eines Appartements vorsah. Dabei ist ausdrücklich festgelegt, dass die Vergütung "Netto (free of any taxes)" (Netto (frei von allen Steuern)) zu zahlen war. Der Spieler E nahm das Angebot innerhalb der vorgesehenen Angebotsfrist an.

3

Am 10.11.1997 schloss die Klägerin mit E einen Formular-Spielervertrag in englischer Sprache. In Artikel 5 Abs. 1 des Vertrages ist eine Saisonvergütung in Höhe von ... DM "Gross" vereinbart. Alle weiteren Einzelheiten sollten in einer Anlage festgelegt werden. Nach

4

der Anlage 1 zum Vertrag sollte die Vergütung für die Saison 1997/1998 gelten. Darin enthalten sein sollten geldwerte Vorteile in Höhe von ... DM für ein Kraftfahrzeug und ... DM für ein Appartement. Weiter ist in der Anlage unter Ziffer 5 bestimmt, dass Grundlage der Vergütung die Steuerklasse III, Familienstand verheiratet sei. In § 5 Abs. 2 des Spielervertrages heißt es sodann weiter, dass für die Abführung von Steuern und Soziallasten die jeweiligen gesetzlichen Bestimmungen gelten. Ein maschinenschriftlicher Zusatz zu Art. 8 Abs. 2 des Spielervertrags zum Krankheitsfall ("Illness") lautet übersetzt (Dieser Passus ist in der von der Klägerin vorgelegten deutschen Übersetzung nicht enthalten.):

"Nach Ablauf der Lohnfortzahlungszeit von 6 Wochen garantiert der Verein die volle Gehaltszahlung unter Berücksichtigung irgendwelcher evtl. Zahlungen der Versicherung oder der Berufsgenossenschaft." 5

§ 11 Abs. 7 des Spielervertrags sieht vor, dass Regelungen eines bereits geschlossenen Arbeitsvertrags Vorrang vor dem Spielervertrag haben mit Ausnahme der Regelung des § 3 (Persönlichkeitsrechte) und der Vergütungsregelung nach Anlage 1 des Spielervertrags. 6

Der Spieler E spielte in der Saison 1997/1998 für die ...mannschaft der Klägerin bis zum ...1997. An diesem Tag erlitt er in einem Spiel eine Verletzung, aufgrund deren er einen ...vorfall im ... erlitt und daraufhin für den Rest der Saison 1997/1998 arbeitsunfähig krankgeschrieben wurde. Im Einverständnis mit der Klägerin kehrte er in die USA zurück, wo seine Familie lebte. Dort unterzog er sich weiterer ärztlicher Behandlungen und Untersuchungen, aufgrund deren er weiter arbeitsunfähig krankgeschrieben wurde. Er kehrte nicht mehr nach Deutschland zurück. 7

Die Klägerin zahlte für die Saison 1998/1999 nur einen Teil der vereinbarten Vergütung. Aufgrund der Klage des Spielers E auf Lohnfortzahlung und Schadensersatz wurde die Klägerin mit Urteil des Arbeitsgerichts L vom 06.12.2000 – ... – verurteilt, an den Spieler E Lohnfortzahlungen in Höhe von ... DM sowie Schadensersatz in Höhe von ... DM, jeweils nebst 4 % Zinsen seit dem 26.05.1999, zu zahlen. Dabei ging das Arbeitsgericht davon aus, dass zwischen der Klägerin und dem Spieler E eine Nettolohnvereinbarung zustande gekommen sei und es sich bei der Lohnfortzahlung um Nettolohn handle. Der Anspruch auf Schadensersatz beruhte auf der eigenmächtigen Entsorgung von Gegenständen des Spielers E im Zuge der Räumung und Überlassung der ihm vom Beklagten überlassenen Wohnung an einen anderen Spieler durch den Beklagten nach der Rückkehr des Spielers E in die USA im Jahr 1998. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Tatbestand und die Entscheidungsgründe des Urteils des Arbeitsgerichts L vom 6.12.2000 Bezug genommen (Kopie in der Rechtsbehelfsakte des Beklagten). 8

Am 09.03.2001 leistete die Klägerin die Zahlungen dem Urteil gemäß an den Spieler E. Lohnsteuer für die Lohnfortzahlung führte die Klägerin nicht ab und erteilte dem Spieler E auch keine Lohnsteuerbescheinigung. Wegen dieses Sachverhalts stellten die Prozessvertreter des Spielers E Strafanzeige gegen die Klägerin bzw. deren Geschäftsführer wegen des Verdachts der Hinterziehung von Lohnsteuer und Sozialversicherungsabgaben. 9

Gegen die Ankündigung des Beklagten, die Klägerin wegen dieses Sachverhalts in Lohnsteuerhaftung zu nehmen, wandte die Klägerin ein, dem Spieler E habe der Nettolohn entgegen der Entscheidung des Arbeitsgerichts nicht zugestanden. Er habe zum Zahlungszeitpunkt 2001 weder seinen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Inland gehabt. Er sei von der Klägerin als Arbeitgeberin zu Rehabilitationsmaßnahmen in die USA geschickt worden. Er habe sich somit in der Zeit, für die die Lohnfortzahlung erfolgt sei, 10

nicht im Inland befunden, so dass gemäß Art. 15 DBA-USA das Besteuerungsrecht den USA zustehe. Außerdem sei der Zahlungszeitraum März 2001 Gegenstand einer Lohnsteueraußerprüfung gewesen, die nicht zur Beanstandung geführt habe. Insoweit greife die Änderungssperre des § 173 Abs. 2 AO ein.

Mit Haftungsbescheid vom 06.01.2003 nahm der Beklagte die Klägerin auf Lohnsteuer in Höhe von ... € und Solidaritätszuschlag in Höhe von ... €, insgesamt ... € nach § 42d EStG als Arbeitgeberin in Haftung. Der Haftung stützte er darauf, dass die Klägerin die Lohnsteuern in unzutreffender Höhe einbehalten und abgeführt habe. Weiter verwies er zur Begründung auf sein Schreiben vom 28.11.2002, mit dem er ausgeführt hatte, dass die Klägerin auf der Basis der getroffenen Nettolohnvereinbarung verpflichtet gewesen sei, anlässlich der vorgenommenen Auszahlung des vom Arbeitsgericht bestätigten Lohnanspruchs in Höhe von ... DM die hierauf entfallenen Lohnsteuer zu ermitteln und abzuführen. Unter Hinweis auf H 145 LStH führte der Beklagte sodann aus, die Inanspruchnahme des Arbeitgebers sei in aller Regel ermessensfehlerfrei, unter anderem im Falle einer Nettolohnvereinbarung, wenn der Arbeitnehmer nicht wisse, dass der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht angemeldet habe. Die Voraussetzungen der Änderungssperre nach § 173 Abs. 2 AO seien nicht erfüllt, da der Tatbestand einer leichtfertigen Steuerverkürzung gegeben sei. Angesichts des klaren Sachverhalts müsse geschlossen werden, dass die Klägerin, die für den Spieler E im Jahr 2001 nicht einmal ein Lohnkonto angelegt habe, die Steuerverkürzung billigend in Kauf genommen habe. 11

Den Haftungsbetrag ermittelte der Beklagte nach Lohnsteuerklasse I. 12

Der Einspruch hatte keinen Erfolg. In der Einspruchsentscheidung vom 20.02.2004 ergänzte der Beklagte die Ermessenserwägungen unter anderem dahingehend, dass die Klägerin auch vorrangig in Anspruch genommen werden konnte, weil eine ebenso schnelle und einfache Inanspruchnahme des Arbeitnehmers aufgrund dessen Umzugs in die USA nicht möglich sei. 13

Mit der Klage macht die Klägerin geltend, der Bundesrepublik Deutschland stehe nicht das Besteuerungsrecht für den nachgezahlten Arbeitslohn zu. Der Arbeitnehmer habe sich im Auftrage der Klägerin in den USA zu Rehabilitationsmaßnahmen befunden. Soweit der Arbeitslohn dem Arbeitnehmer in der Zeit nach der Aufgabe seines inländischen Wohnsitzes gezahlt worden sei, unterliege er nicht mit jenem Betrag der inländischen Besteuerung, der sich nicht als Gegenleistung für eine im Inland ausgeübte oder verwertete Tätigkeit des Arbeitnehmers darstelle. Der maßgebliche Wortlaut des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG beziehe in die beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte ausdrücklich nur den Arbeitslohn für eine Tätigkeit ein, die im Inland ausgeübt worden sei. Nach der Rechtsprechung sei somit nicht die Deckungsgleichheit zwischen Tätigkeit und Zahlung entscheidend, sondern ob die Zahlung wirtschaftlich mit einer inländischen Tätigkeit in Zusammenhang stehe. Der BFH (Urteil in BStBl II 2003, 302) bejahe zwar diesen wirtschaftlichen Zusammenhang in einem Fall, in dem ein Arbeitnehmer vor Beendigung seines Beschäftigungsverhältnisses seinen inländischen Wohnsitz aufgebe, einen neuen Wohnsitz im Ausland begründe, im Ausland jedoch nicht mehr für den Arbeitgeber tätig werde und der inländische Arbeitgeber in Erfüllung seines Arbeitsvertrages seine Zahlungen bis zum Vertragsende leiste. In derartigen Fällen beruhten die Zahlungen auf der in Deutschland erbrachten Arbeitsleistung. In diesem Urteil sei es aber nur um einen Fortzahlungszeitraum von 24 Tagen gegangen. Im Streitfall sei der Arbeitnehmer für die Klägerin über Monate hinweg in den USA tätig geworden, indem er sich auf Anweisung und im Einverständnis der Klägerin für Rehabilitationsmaßnahmen in den USA aufgehalten habe. Demnach stehe noch Art. 15 Abs. 1 DBA-USA das 14

Besteuerungsrecht den USA als Ansässigkeitsstaat zu.

Die Klägerin beantragt, den Lohnsteuerhaftungsbescheid vom 06.01.2003 und die Einspruchsentscheidung vom 20.02.2004 aufzuheben, hilfsweise, die Revision zuzulassen. 15

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen. 16

Er ist der Ansicht, dass das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland zustehe. Die Zahlung stehe wirtschaftlich mit der inländischen Tätigkeit des Spielers in Zusammenhang. Im übrigen nimmt der Beklagte Bezug auf die Einspruchsentscheidung. 17

**Entscheidungsgründe:** 18

Die Klage ist unbegründet. 19

Der Beklagte hat zu Recht die Klägerin für Lohnsteuer und Solidaritätszuschlag für die Lohnnachzahlung an des Spieler E im März 2001 als Arbeitgeberin in Haftung genommen. 20

1. Nach § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG haftet der Arbeitgeber für die Lohnsteuer, die er einzubehalten und abzuführen hat. Nach Nr. 3 der Vorschrift haftet er auch für die Lohnsteuer, die auf Grund fehlerhafter Angaben im Lohnkonto oder in der Lohnsteuerbescheinigung verkürzt wird. Nach Abs. 3 Satz 1 der Vorschrift sind der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer, soweit die Vorschrift reicht, Gesamtschuldner. Satz 2 bestimmt weiter, dass das Betriebsstättenfinanzamt die Steuerschuld oder die Haftungsschuld nach pflichtgemäßem Ermessen gegenüber jedem Gesamtschuldner geltend machen kann. Die Haftung erstreckt sich auf den Solidaritätszuschlag (s. § 3 Abs. 1 Nr. 3 SolZG 1995 in der für das Streitjahr maßgebenden Fassung). 21

2. Der Haftungsbescheid ist nicht aus formellen Gründen rechtswidrig, insbesondere unterliegt der Bescheid keiner Änderungssperre. 22

a) Der Beklagte war nicht nach § 173 Abs. 2 AO aufgrund der vorangegangenen Lohnsteuer-Außenprüfung am Erlass des Haftungsbescheids gehindert. Die Vorschrift gilt nur für die Änderung von Steuerbescheiden und solche Bescheide, für die die Regeln über die Steuerfestsetzung gesetzlich für anwendbar erklärt sind. Für Haftungsbescheide, auch für solche nach § 42d EStG, gibt es solche Anwendungsvorschriften nicht, so dass § 173 AO auf sie nicht anwendbar ist. Die Änderung von Haftungsbescheiden erfolgt vielmehr nach Maßgabe der §§ 130, 131 AO (Schmidt/Drenseck, EStG, 25. Aufl. 2006, § 42d Rz. 55). 23

b) Aber auch die Regelungen der §§ 130, 131 AO standen im Streitfall dem Erlass des angefochtenen Haftungsbescheids nicht entgegen. Der Beklagte hat nicht einen bestehenden Haftungsbescheid geändert, sondern für den streitigen Sachverhalt einen erstmaligen Haftungsbescheid erlassen. Ein Haftungsbescheid ist nicht deshalb rechtswidrig, weil der ihm zu Grunde liegende Sachverhalt bereits Gegenstand eines bestandskräftig gewordenen und fortbestehenden anderen Haftungsbescheids ist (BFH-Urteil vom 25. Mai 2004 VII R 29/02, BFHE 205, 539, BStBl II 2005, 3). Andererseits hindert ein Haftungsbescheid, der sich auf einen in einem bestimmten Zeitraum, z.B. Kalenderjahr, verwirklichten Sachverhalt bezieht, nicht den Erlass eines weiteren Haftungsbescheids wegen eines demselben Zeitraum zuzuordnenden anderen Sachverhalts (BFH-Urteile vom 30. August 1988 VI R 21/85, BFHE 155, 68; BStBl II 1989, 193; vom 21. Juni 1989 VI R 31/86, BFHE 157, 177, BStBl II 1989, 909). Die "Sperrwirkung" eines bestandskräftigen Haftungsbescheids gegenüber einer erneuten Inanspruchnahme des Haftungsschuldners besteht also nur, soweit es um ein und 24

denselben Sachverhalt geht; sie ist in diesem Sinne nicht jahres-, sondern sachverhaltsbezogen (BFH-Urteil vom 8. November 1994 VII R 1/93, BFH/NV 1995, 657, 659; s. auch Schmidt/Drenseck, § 42d Rz. 55; Heuermann in Blümich, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, § 42d Rz. 138, jeweils zur Lohnsteuerhaftung). Der für den Zeitraum 2001 bereits ergangene Haftungsbescheid betraf nicht den Sachverhalt der Lohnfortzahlung an den Spieler E in diesem Jahr, sondern die Besteuerung eines ... Trainers und eines ... Trainerassistenten sowie die Höhe von Zuschlägen zur Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit von Spielern.

3. Im Streitfall war die Lohnnachzahlung auf Grund des arbeitsgerichtlichen Urteils vom ...2000 in Höhe von ... DM Arbeitslohn, für den die Klägerin zusätzlich Lohnsteuer abzuführen hatte. 25

Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), soweit der Arbeitslohn – wie im Streitfall - von einem inländischen Arbeitgeber gezahlt wird (§ 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Dies gilt nach § 39d EStG auch für den an beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer gezahlten Arbeitslohn. 26

a) Zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit, die nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 EStG der Einkommensteuer unterliegen, gehören u.a. sowohl die Löhne und Gehälter als auch andere Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im privaten Dienst gewährt werden (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Hierzu gehören auch Zahlungen, die auf Grund gesetzlicher oder vertraglicher Verpflichtung des Arbeitgebers zur Lohnfortzahlung im Krankheitsfalle gezahlt werden (Schmidt/Drenseck, § 19 Rz. 50 "Lohnfortzahlung"). In diesem Zusammenhang ist gleichgültig, ob es sich um laufende oder um einmalige Bezüge handelt und ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht (§ 19 Abs. 1 Satz 2 EStG). Es kommt deshalb nicht darauf an, ob – wie die Klägerin im Vorverfahren geäußert hat – dem Spieler E entgegen der Ansicht des Arbeitsgerichts kein Anspruch auf Lohnfortzahlung zustand. 27

b) Der Spieler E war im Streitfall, da er weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hatte, nach § 1 Abs. 4 EStG beschränkt einkommensteuerpflichtig, soweit er inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG hatte. Nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a sind inländische Einkünfte in diesem Sinn Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 EStG, die im Inland ausgeübt wird oder verwertet worden ist. 28

aa) Im Streitfall handelt es sich bei der Lohnfortzahlung um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die im Inland ausgeübt worden ist. Der Begriff des Ausübens nichtselbständiger Arbeit im Inland erfordert ein persönliches Tätigwerden des Steuerpflichtigen im Inland. Nicht erheblich ist, wo der Lohn ausgezahlt worden ist und ob die Tätigkeit eine gewisse Mindestzeit beansprucht hat. (vgl. BFH-Urteil vom 28. September 1990 VI R 157/89, BFHE 162, 290, BStBl II 1991, 86, 88). Dem Begriff des Ausübens genügt selbst eine einzelne Handlung (BFH-Urteil vom 21. August 1985 VI R 12/82, BFHE 144, 556, BStBl II 1986, 64; Urteil in BStBl II 1991, 86, 88). Nicht entscheidend ist dabei die zeitliche Kongruenz zwischen der im Inland ausgeübten Tätigkeit und der Lohnzahlung, sondern allein der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen beidem; die Tätigkeit muss sich nach ihrem wirtschaftlichem Gehalt als Gegenleistung für die im Inland ausgeübte Tätigkeit darstellen (BFH-Urteil vom 19. Dezember 2001 I R 63/00, BFHE 196, 376, BStBl II 2003, 302, 303). Dabei folgt aus dem Tatbestandsmerkmal des § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe a EStG "ausgeübt...worden ist", dass es nicht darauf ankommt, ob im Zahlungszeitpunkt die Tätigkeit noch ausgeübt wird; vielmehr werden auch Vergütungen für eine ehemalige Tätigkeit i.S. des § 24 Nr. 2 EStG erfasst (vgl. BFH-Urteil in BStBl II 2003, 302, 303; Urteil vom 29. November 2000 I R 102/99, BFHE 194, 69, BStBl II 2001, 195; Schmidt/Heinicke, § 49 Rz. 7 m.w.N.). Dementsprechend hat die 29

Rechtsprechung auch Lohnzahlungen als Einkünfte i.S. des § 49 Abs.1 Nr. 4 Buchst. a EStG angesehen, die ein inländischer Arbeitgeber einem Steuerpflichtigen für eine im Inland ausgeübte Tätigkeit für einen Zeitraum fortgezahlt hat, in dem der Steuerpflichtige bereits ins Ausland verzogen war und die Tätigkeit nicht mehr ausgeübt hat (BFH-Urteil in BStBl II 2003, 302).

bb) Für die Lohnfortzahlung im Krankheitsfall für eine Inlandstätigkeit für einen Zeitraum nach dem Wegzug ins Ausland ist – soweit ersichtlich – bisher nicht entschieden, ob es sich um eine Zahlung für eine Tätigkeit handelt, die im Inland ausgeübt worden ist. Dies wird im Schrifttum teilweise verneint mit der Begründung, es handele sich nicht um Zahlungen für die Ausübung einer Tätigkeit (Roth in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Kommentar, Loseblatt, Stand 11/02, § 49 Anm. 735 "Lohnfortzahlung im Krankheitsfall"). Allenfalls für Leistungen auf Grund von Erkrankungen oder Arbeitsunfällen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der im Inland ausgeübten Tätigkeit stehen, könne etwas anderes gelten (Roth, a.a.O.). Dagegen wird eingewandt, dass krankheitsbedingte Unterbrechungen der Tätigkeit nichts an der Zurechnung zur Inlandstätigkeit änderten (Wied in Blümich, EStG, KStG, GewStG, Kommentar, Loseblatt, Stand 03/2004, § 49 EStG Rz. 141 m.w.N.).

Nach Ansicht des Senats ist in Anwendung der von der Rechtsprechung entwickelten dargestellten Grundsätze für die Lohnfortzahlung allein maßgeblich, wo die nichtselbständige Tätigkeit als solche, an die die Lohnfortzahlung im Krankheitsfall anknüpft, ausgeübt worden ist. Denn die Lohnfortzahlung steht in wirtschaftlichem (und auch rechtlichem) Zusammenhang allein mit dieser Tätigkeit. Wäre die eigentliche Tätigkeit nicht aufgenommen und ausgeübt worden, käme auch keine Lohnfortzahlung in Betracht. Dies trifft insbesondere dann zu, wenn die Lohnfortzahlung – wie im Streitfall – Folge eines in Ausübung der Tätigkeit erlittenen Arbeitsunfalls ist. Darauf, wie lange sich die Dauer der Lohnfortzahlung erstreckt, ob nur im gesetzlichen Mindestumfang von sechs Wochen oder – wie im Streitfall – aufgrund vertraglicher Vereinbarung über weit mehr als ein Jahr, ist dabei unerheblich. Denn die Dauer ändert nichts am wirtschaftlichen Zusammenhang.

cc) Im Streitfall hat der Spieler E seine (eigentliche) nichtselbständige Tätigkeit für die Klägerin ausschließlich im Inland ausgeübt, nämlich im Rahmen des Trainings in L und im Rahmen der Austragung von Spielen in der ...liga. Dass er diese Tätigkeit im Lohnfortzahlungszeitraum nicht mehr ausgeübt hat, ist unschädlich. Eine Tätigkeit im Ausland hat er im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Zahlung nicht ausgeübt. Insbesondere ist entgegen der Ansicht der Klägerin die Lohnfortzahlung auch keine Gegenleistung der Klägerin für die Bemühungen des Spielers E um die Durchführung von Rehabilitationsmaßnahmen in den USA gewesen. Nach dem maßgeblichen Spielervertrag bestand ein solcher Zusammenhang nicht. Die Lohnfortzahlung war unabhängig davon vereinbart, ob eine Rehabilitationsmaßnahme möglich war oder durchgeführt wurde. Voraussetzung für die Lohnfortzahlung war allein, dass der Spieler – wie geschehen – seine Tätigkeit für die Klägerin als seine Arbeitgeberin vertragsgemäß aufgenommen hatte und während des Vertragszeitraums arbeitsunfähig erkrankte. Eine Weigerung des Spielers, eine mögliche Rehabilitationsmaßnahme durchzuführen, hätte allenfalls Schadensersatzansprüche oder Leistungskürzungen nach allgemeinen Regeln nach sich ziehen können; dies begründet aber nicht den Charakter der Lohnfortzahlung als Gegenleistung für die Durchführung einer solchen Maßnahme. Auch die Klägerin selbst hat eine solche Gegenleistungsverpflichtung offenbar nicht angenommen. Andernfalls hätte es des arbeitsgerichtlichen Verfahrens nicht bedurft. Die Klägerin hatte auch kein besonderes Interesse an einer Rehabilitationsmaßnahme, da sie nicht davon ausgegangen ist, dass der Spieler E in der Vertragszeit noch für sie tätig werden würde. Dementsprechend hat sie auch

eigenmächtig das dem Spieler überlassene Appartement geräumt und einem anderen Spieler überlassen.

c) Die sachliche Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a) EStG wird nicht nach den Regelungen des DBA-USA ausgeschlossen. 33

aa) Die Sonderregelung Art. 17 DBA-USA für Künstler und Sportler steht dem Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland nicht entgegen. Die Regelung kommt im Streitfall nicht zur Anwendung, da das Tatbestandsmerkmal "persönlich ausgeübte Tätigkeit" sich nur auf eine Tätigkeitsvergütung im engeren Sinne, eine sog. Auftrittsvergütung, bezieht und Entschädigungsansprüche und ähnliche Leistungen nicht einbezieht (Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, DBA, Art. 17 MA, Rz. 36). Selbst wenn man eine Tätigkeitsvergütung in diesem Sinne annähme, wäre das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland als Tätigkeitsort zugewiesen. 34

bb) Auch die allgemein für Lohneinkünfte geltende Regelung des Art. 15 DBA-USA steht dem Besteuerungsrecht der Bundesrepublik nicht entgegen. Nach Abs. 1 der Bestimmung können Gehälter, Löhne oder ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit im anderen Vertragsstaat ausgeübt, können die dafür bezogenen Vergütungen nur in dem anderen Staat besteuert werden. Im Streitfall wurde die Arbeit als solche nur in Deutschland als "anderem Staat" i.S. der Bestimmung ausgeübt, so dass der Bundesrepublik Deutschland auch das Besteuerungsrecht zusteht. 35

Zwar ist für die Regelung des Art. 15 Abs. 1 OECD-Musterabkommen (OECD-MA) als Grundlage der meisten DBA und im wesentlichen auch des DBA-USA umstritten, ob Krankheitstage als "im Ausland ausgeübte Tätigkeit" anzusehen sind (zum Meinungsstand Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Kommentar, Loseblatt, Stand Mai 2006, Art. 15 OECD-MA Rz. 55). Nach Ansicht des Senats ist die Qualifizierung der Krankheitstage als solcher für die Beurteilung des Streitfalles indes unerheblich. Entscheidend ist - jedenfalls nach dem DBA-USA - allein ob die Vergütung, nämlich die Lohnfortzahlung, für die Arbeit ("dafür bezogenen") im anderen Staat – hier Deutschland - bezogen wurde (vgl. a. Debatin/Wassermeyer, Art. 15 MA, Rz. 77 zu Urlaubstagen, die der Tätigkeitszeit zuzurechnen seien, auf die sie entfielen). Dies war bei der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise der Fall. Insoweit gelten die gleichen Auslegungsgrundsätze wie für den Begriff der "Ausübung im Inland" i.S. des § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG. 36

4. Bei der Ermittlung der Höhe der Lohnsteuer ist der Beklagte zutreffend davon ausgegangen, dass eine Nettolohnvereinbarung bestand und die Lohnsteuer zusätzlich zu der vereinbarten Nettovergütung zu entrichten war. Dies folgt aus dem vom Spieler E angenommenen und damit zum Vertrag gewordenen verbindlichen Vertragsangebots der Klägerin, wonach die Vergütungen "Netto (free of any taxes)" zu zahlen waren. Art. 5 Abs. 2 des Spielervertrags, wonach für die Abführung von Steuern und Soziallasten die jeweiligen gesetzlichen Bestimmungen gelten, steht dem ebenso wenig entgegen, wie die Ziff. 5 der Anlage 1 zum Spielervertrag, wonach die Besteuerung nach Lohnsteuerklasse III erfolgen sollte. Denn, abgesehen davon, dass der Spielervertrag nur für die erste der beiden Saisons geschlossen wurde, sind diese Regelungen nicht wirksam geworden, da sie nach der Zusatzvereinbarung in Art. 11 Abs. 7 durch den Vorrang des angenommenen bindenden Angebots als bereits geschlossenem Arbeitsvertrag verdrängt werden. Dementsprechend ist auch das Arbeitsgericht zutreffend von einer Nettolohnvereinbarung ausgegangen. 37

Der Beklagte hat die Steuer auch zutreffend nach der Lohnsteuerklasse I ermittelt. Diese ist nach § 39d Abs. 1 Satz 1 EStG für beschränkt Steuerpflichtige Arbeitnehmer vorgeschrieben.

5. Da die Klägerin nicht die auf zusätzlich zum vereinbarten Nettolohn anfallende Lohnsteuer abgeführt hat, ist der Haftungstatbestand des § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG erfüllt. Deshalb kann dahingestellt bleiben, ob der Umstand, dass der Beklagte für den Spieler E im Streitjahr überhaupt kein Lohnkonto geführt hat, einer fehlerhaften Angabe im Lohnkonto gleichsteht und deshalb auch der Haftungstatbestand des § 42d Abs. 1 Nr. 3 EStG erfüllt wäre. 39

6. Ein Ausschlussgrund für die Haftung nach § 42d Abs. 2 EStG greift nicht ein. Die Inanspruchnahme der Klägerin ist auch nicht ermessensfehlerhaft. Der Beklagte hat seine Ermessenserwägungen u.a. darauf gestützt, dass der Spieler E als der steuerpflichtige Arbeitnehmer sich in den USA aufhalte und damit nur unter erschwerten Umständen in Anspruch genommen werden könne. Dies genügt den Anforderungen an die Ausübung des Auswahlermessens nach § 42d Abs. 3 Satz 2 EStG. 40

7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 41

Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. Die grundsätzliche Bedeutung ergibt sich daraus, dass die Frage der Behandlung von Lohnfortzahlungen im Rahmen des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG bzw. des Art. 15 Abs. 1 DBA-USA bisher nicht höchstrichterlich geklärt ist. 42