Urteil vom 22. Februar 2012, X R 14/10

Werbeeinkünfte eines Fußball-Nationalspielers - Merkmale für Arbeitnehmereigenschaft - Abgrenzung zwischen gewerblichen und Arbeitnehmer-Einkünften - Berücksichtigung von Verfahrensrügen

BFH X. Senat

EStG § 15 Abs 2, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, LStDV § 1, GewStG § 2 Abs 1, EStG § 4 Abs 4, EStG § 21 Abs 1, EStG § 21 Abs 3, FGO § 120 Abs 3 Nr 2 Buchst b

vorgehend FG Münster, 15. April 2010, Az: 14 K 116/06 G

Leitsätze

1. Ein Fußball-Nationalspieler, dem der DFB Anteile an den durch die zentrale Vermarktung der Fußball-Nationalmannschaft erwirtschafteten Werbeeinnahmen überlässt, erzielt insoweit Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn er mit Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative handelt.

2. Die nach dem DFB-Musterarbeitsvertrag für Spieler der Fußball-Bundesliga geltende arbeitsrechtliche Pflicht zur Teilnahme an Spielen der Nationalmannschaft umfasst nicht die Teilnahme an Werbeleistungen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war als Lizenzspieler im Sinne des Lizenzspielerstatuts des Deutschen Fußball-Bundes (DFB) für einen Verein (V) der Fußball-Bundesliga tätig. Ferner nahm er an Spielen der deutschen Fußball-Nationalmannschaft teil.

2 In § 1 des zwischen dem Kläger und V geschlossenen Arbeitsvertrags heißt es unter der Überschrift "Grundlagen des Arbeitsverhältnisses" u.a.:

"(2) Die Satzung und die Ordnungen des DFB ... sind auch aufgrund dieses Vertrages maßgebend für die gesamte fußballsportliche Betätigung.

(3) Der Spieler erkennt sie --insbesondere das DFB-Lizenzspielerstatut (Lst.), die Spielordnung des DFB (SpO), ...-- in ihrer jeweils gültigen Fassung ausdrücklich als für ihn verbindlich an und unterwirft sich diesen Bestimmungen."

3 § 3 Abs. 1 des Arbeitsvertrags (Persönlichkeitsrechte im Arbeitsverhältnis) lautet: "[1]Der Spieler überträgt dem Verein die Verwertung seiner Persönlichkeitsrechte, soweit sein Arbeitsverhältnis als Lizenzspieler berührt wird und erklärt, diese keinem anderen übertragen zu haben. (...) [3]Dies gilt insbesondere für die vom Verein veranlasste oder gestattete Verbreitung von Bildnissen des Spielers als Mannschafts- oder Einzelaufnahmen in jeder Abbildungsform, besonders auch hinsichtlich der Verbreitung solcher Bildnisse in Form von Spielszenen und/ oder ganzer Spiele der Lizenzligamannschaft, um somit durch öffentlich- und/oder privatrechtliche Fernsehanstalten und/ oder andere audiovisuelle Medien die erforderlichen Nutzungen zu ermöglichen und sie dem DFB zur Erfüllung seiner vertraglichen Verpflichtungen einzuräumen."

4 In § 4 Nr. 2 Buchst. e des Arbeitsvertrags verpflichtete sich V, den Kläger bei entsprechender Berufung für Länderspiele und Auswahlspiele des DFB, Vorbereitungslehrgänge und Trainingslager abzustellen.

5 § 34 Nr. 1 SpO in der im Streitjahr gültigen Fassung hat folgenden Wortlaut: "Die Vereine der Mitgliedsverbände und die Tochtergesellschaften der Lizenzligen und der Regionalliga sind verpflichtet, zu Länderspielen und Auswahlspielen des DFB und seiner Mitgliedsverbände Spieler abzustellen. Die Spieler sind verpflichtet, einer an sie gerichteten Aufforderung Folge zu leisten."

6 Verpflichtungen der Vereine zur Abstellung von Spielern für die deutsche Fußball-Nationalmannschaft waren für das Streitjahr auch in § 16b Nr. 3 der Satzung des DFB, in § 6 Nr. 3 Buchst. c der Satzung des Vereins "Die Liga -- Fußballverband e.V. (Ligaverband)" sowie in § 7 Abs. 1 des Grundlagenvertrags zwischen dem DFB und dem Ligaverband enthalten. Die letztgenannte Vereinbarung lautet: "1Der Ligaverband erkennt die Abstellungsverpflichtung der Spieler seiner Vereine und Kapitalgesellschaften zur Bildung einer starken A1-Nationalmannschaft nochmals ausdrücklich an. (...) 3Der Ligaverband wird diese Verpflichtung erfüllen und sicherstellen, dass die abzustellenden Spieler die Verwertung ihrer Persönlichkeitsrechte und andere Rechte als Nationalspieler dem DFB übertragen."

7 Vor Beginn des Streitjahres unterzeichnete der Kläger eine Vereinbarung mit dem DFB über Berufungen in die Fußball-Nationalmannschaft, in der es u.a. hieß:

"4. Angeforderte Lizenzspieler sind verpflichtet:

a) bei Spielen und Lehrgängen die durch den DFB gestellte Sportkleidung zu tragen;

b) die offiziellen Veranstaltungen zu besuchen, die mit Länderspielen, Lehrgängen, Trainings- oder Übungsspielen durch den DFB gekoppelt sind und

c) an den Veranstaltungen des DFB teilzunehmen, die für die Nationalmannschaft des DFB von Bedeutung sind, aber nicht Spiele und Lehrgänge betreffen.

(...)

8 8. DFB und Nationalspieler streben bei gemeinsamen werblichen oder gewerblichen Aktivitäten zur Wahrung der beiderseitigen Interessen eine einvernehmliche Zusammenarbeit an. Diese ist zwischen DFB und Nationalspieler jeweils schriftlich zu vereinbaren.

Werbliche oder gewerbliche Tätigkeiten des DFB unter persönlichem Einsatz seiner Nationalspieler über den in den Ziffern 1 - 4 genannten Rahmen hinaus (z.B. durch Verwendung von Bildern, zur Herstellung einer Schallplatte, zur Darstellung bestimmter Aussagen) bedürfen der Zustimmung der Betroffenen. (...)"

9 Mit den Umschreibungen in Nr. 4 Buchst. b und c der Vereinbarung sind Werbetermine gemeint, zu denen der DFB die Spieler der Nationalmannschaft aufgrund der mit seinen Werbepartnern geschlossenen Verträge mehrmals im Jahr abstellen muss.

10 In zwei Schreiben rechnete der DFB gegenüber dem Kläger im Streitjahr unter Bezugnahme auf Verabredungen mit dem Mannschaftsrat anteilige Beträge "für die Überlassung Ihrer Bild- und/oder Namensrechte" zur Durchführung "anlassbezogener Promotion-Maßnahmen" ab. Die Beträge wurden teilweise unmittelbar vom DFB, teilweise von einer DFB-Wirtschaftsdienste GmbH geleistet.

11 Der DFB wies in den Abrechnungen darauf hin, dass es sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handele. Hingegen erklärte der Kläger in seiner Einkommensteuererklärung Einkünfte aus zeitlich begrenzter Überlassung von Rechten (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ordnete die Beträge den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu, saldierte sie mit anderweitigen gewerblichen Einkünften des Klägers und erließ einen entsprechenden Gewerbesteuermessbescheid.

12 Während des anschließenden Einspruchsverfahrens forderte das FA Schriftverkehr aus einer beim DFB durchgeführten Lohnsteuer-Außenprüfung an, die zum Ergebnis hatte, dass die an die Spieler weitergeleiteten Anteile an den Werbegeldern nicht als lohnsteuerpflichtig, sondern als Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt wurden. In diesem Zusammenhang hatte der DFB mitgeteilt, die Spieler der Bundesligavereine seien aufgrund der vorgegebenen Musterarbeitsverträge verpflichtet, an Länderspielen teilzunehmen. Hingegen würden die Arbeitsverträge keine Regelungen über die Teilnahme an Werbemaßnahmen der Nationalmannschaft enthalten. Daher lasse sich der DFB vor dem Einsatz eine Erklärung unterschreiben, nach der der Spieler dem DFB die Nutzung seiner Persönlichkeitsrechte im Zusammenhang mit der Nationalmannschaft gestatte. Die Abgabe dieser Erklärung sei freiwillig; ein Spieler, der sie nicht unterzeichne, würde aber vom DFB nicht eingesetzt werden. Der DFB beteilige die Nationalspieler an den Werbeeinnahmen aus der Nationalmannschaft. Die Werbemaßnahmen und die finanziellen Anteile der Spieler würden grundsätzlich zwischen dem DFB und dem Mannschaftsrat vereinbart. Entscheidend für die rechtliche Beurteilung der Anteile an den Nationalmannschafts-Werbegeldern als Einkünfte

aus Gewerbebetrieb sei aus Sicht des DFB das Fehlen einer arbeitsvertraglichen Verpflichtung der Spieler zu Werbemaßnahmen für den DFB und die Verabredung der Höhe der Beteiligung an den Einnahmen mit dem Mannschaftsrat. Auf Anfrage des FA ergänzte der DFB, der Mannschaftsrat sei von den Nationalspielern gewählt worden. Der DFB gehe selbstverständlich davon aus, dass Vereinbarungen mit dem Mannschaftsrat für alle Spieler gelten würden.

13 Der Kläger bestritt demgegenüber sowohl, dass er die Vereinbarung mit dem DFB über die Berufungen in die Nationalmannschaft unterschrieben habe, als auch, dass es in dem für die Einkünfte des Streitjahres maßgebenden Zeitraum bereits einen Mannschaftsrat gegeben habe. Sollte ein Mannschaftsrat vorhanden gewesen sein, habe dieser jedenfalls weder Einflussnahmemöglichkeiten auf die Vereinbarungen zwischen dem DFB und den werbenden Unternehmen noch eine Vertretungsbefugnis für den Kläger gehabt. Selbst wenn der Kläger die Vereinbarung unterschrieben haben sollte, wäre sie als rein deklaratorisch zu werten.

14 In rechtlicher Hinsicht vertrat der Kläger die Auffassung, es habe hinsichtlich seiner Teilhabe an den Werbeeinnahmen der Nationalmannschaft bereits an der --für die Zuordnung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb erforderlichen-- Selbständigkeit gefehlt. Denn er habe keine Unternehmerinitiative entfaltet, weil er weder aus eigener Initiative an Veranstaltungen des DFB teilgenommen noch derartige Teilnahmen am Markt angeboten habe. Seine Arbeitskraft habe er ausschließlich dem V zur Verfügung gestellt; zur Teilnahme an Spielen der Nationalmannschaft sei er auf der Grundlage des mit V abgeschlossenen Arbeitsvertrags angewiesen worden. Zumindest als arbeitsvertragliche Nebenpflicht habe er die Nutzung seiner Persönlichkeitsrechte durch den DFB dulden müssen. Die Werbetermine würden vom DFB sehr strikt organisiert; dem habe er sich nicht entziehen können.

15 Auch habe der Kläger kein Unternehmerrisiko getragen. Er habe an den Spielen der Nationalmannschaft nicht wegen einer Vergütung, sondern ausschließlich auf Weisung teilgenommen. Es fehle an einer Rechtsgrundlage für die Zahlungen, die er vom DFB erhalten habe; diese seien vielmehr freiwillig erfolgt. Es habe weder Verhandlungen gegeben noch sei erkennbar, wie der DFB die Höhe der Zahlungen ermittelt habe.

16 Ferner habe der Kläger sich nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt. Er sei aufgrund seines Arbeitsvertrags mit V sogar rechtlich daran gehindert gewesen, anderweitig tätig zu werden. Aufgrund seiner deutschen Staatsangehörigkeit könne er ausschließlich in der deutschen Nationalmannschaft eingesetzt werden; weitere Abnehmer seiner Leistungen seien nicht denkbar.

17 Sollten die Zahlungen keinen Arbeitslohn darstellen, wären sie jedenfalls den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen.

18 Das FG wies die Klage ab (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2010, 1426). Eine entgeltliche Werbetätigkeit erfülle die Tatbestandsmerkmale des Gewerbebetriebs unabhängig davon, ob dem verbindliche Verträge oder lediglich stillschweigende Übungen zugrunde lägen. Erforderlich sei aber eine in nicht zu vernachlässigendem Umfang bestehende freie Entscheidungsmöglichkeit des Sportlers bei der Werbetätigkeit. Vorliegend seien die vom Kläger im Rahmen der Nationalmannschaft erbrachten Werbeleistungen nicht dem Arbeitsverhältnis mit V zuzuordnen, da weder eine arbeitsvertragliche Verpflichtung zur Teilnahme an Spielen der Nationalmannschaft noch --erst recht-- zur Beteiligung an Werbemaßnahmen des DFB bestanden habe. Daher habe der Kläger durch den Abschluss der Vereinbarung mit dem DFB und die nachfolgende Teilnahme an diversen Werbemaßnahmen Unternehmerinitiative entfaltet. Das Handeln des Klägers sei noch als freiwillig anzusehen, denn er habe die Möglichkeit gehabt, die Erklärung nicht zu unterschreiben und damit auf die entsprechenden Werbeeinnahmen und die Berufung in die Nationalmannschaft zu verzichten. Der Kläger habe auch Unternehmerrisiko getragen, weil das Risiko der Entgelthöhe bei ihm gelegen habe.

19 Der Kläger sei als Einzelunternehmer tätig geworden. Für eine Mitunternehmerschaft aller Nationalspieler bestehe kein Anhaltspunkt. Zum einen sei kein zivilrechtliches Gesellschaftsverhältnis erkennbar. Hierfür wäre ein freiwilliger Zusammenschluss erforderlich; tatsächlich berufe jedoch allein der DFB die Spieler. Zum anderen fehle es an den erforderlichen mitunternehmerschaftlichen Gestaltungsrechten, weil nur der DFB über die Verteilung der Ausschüttungen beschließe.

20 Mit seiner Revision rügt der Kläger, das FG habe unter Verletzung der Auslegungsregeln der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs arbeitsvertragliche Pflichten des Klägers zur Teilnahme an Einsätzen der Nationalmannschaft und zur Überlassung seiner Persönlichkeitsrechte an den DFB verneint. Es sei ausgeschlossen, zwar Spieler der Nationalmannschaft zu sein, aber nicht an den entsprechenden Werbemaßnahmen mitzuwirken.

Daher folge aus der arbeitsvertraglichen Pflicht, einer Aufforderung des DFB zum Einsatz in der Nationalmannschaft Folge zu leisten, untrennbar die Verpflichtung, auch bei den damit verbundenen Werbeleistungen mitzuwirken. Der Kläger habe keine Unternehmerinitiative entfaltet, weil er in eine Werbeorganisation eingebunden gewesen sei, auf die er keinerlei Einfluss habe nehmen können. Er sei nicht als Einzelsportler mit hohem individuellen Werbewert in Erscheinung getreten, sondern lediglich Teil der Nationalmannschaft gewesen, die aus einem inhomogenen, ständig wechselnden Personenkreis bestehe. Zudem seien die Ausführungen, mit denen das FG das Bestehen einer Mitunternehmerschaft abgelehnt habe, nicht mit den Begründungserwägungen für die Bejahung der Gewerblichkeit des Klägers als Einzelunternehmer vereinbar.

21 Für das erforderliche Unternehmerrisiko reiche es nicht aus, dass die Gegenleistung nicht konkret beziffert gewesen sei. Vielmehr sei hierfür eine Beteiligung am Verlust des Geschäfts unabdingbar. Der Kläger habe aber weder ein Verlust- noch ein Haftungsrisiko getragen.

22 Im Übrigen hat der Kläger sein Vorbringen aus dem Einspruchs- und Klageverfahren vertieft.

23 Der Kläger beantragt,

das angefochtene Urteil, die Gewerbesteuermessbescheide sowie die Einspruchsentscheidung aufzuheben.

24 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

25 Es bezieht sich im Wesentlichen auf das angefochtene Urteil.

Entscheidungsgründe

II.

26 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

27 Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Einkünfte aus Werbeleistungen, die der Kläger über den DFB bezogen hat, der Gewerbesteuer unterliegen.

28 1. Der Gewerbesteuer unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Dabei ist unter einem Gewerbebetrieb ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des EStG zu verstehen (§ 2 Abs. 1 Sätze 1 und 2 des Gewerbesteuergesetzes).

29 a) Gewerbebetrieb ist eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn sie weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist (§ 15 Abs. 2 Satz 1 EStG).

30 b) Für die im Streitfall entscheidende Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständigen Betätigung sieht § 1 Abs. 1 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV) solche Personen als "Arbeitnehmer" an, die im öffentlichen oder privaten Dienst angestellt oder beschäftigt sind oder waren und die aus diesem oder einem früheren Dienstverhältnis Arbeitslohn beziehen. Ein "Dienstverhältnis" in diesem Sinne liegt vor, wenn der Angestellte (Beschäftigte) dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist (§ 1 Abs. 2 LStDV). Demgegenüber ist nicht Arbeitnehmer, wer Lieferungen und sonstige Leistungen innerhalb der von ihm selbständig ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Inland gegen Entgelt ausführt (§ 1 Abs. 3 LStDV).

31 Unter Beachtung dieser Begriffsbestimmungen ist die Frage, ob ein Steuerpflichtiger mit einer bestimmten Betätigung Arbeitnehmer ist, nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. Juni 1985 VI R 152/82, BFHE 144, 225, BStBl II 1985, 661). Denn es handelt sich um einen offenen Typusbegriff, der nur durch eine größere und unbestimmte Zahl von Merkmalen beschrieben werden kann (BFH-Urteil vom 14. Juni 2007 VI R 5/06, BFHE 218, 233, BStBl II 2009, 931, unter II.1.). Im Rahmen der vorzunehmenden Gesamtwürdigung sind nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung insbesondere die folgenden Merkmale von

Bedeutung, die für eine Arbeitnehmereigenschaft sprechen können (vgl. die Aufzählungen in den BFH-Urteilen in BFHE 144, 225, BStBl II 1985, 661, und vom 30. Mai 1996 V R 2/95, BFHE 180, 213, BStBl II 1996, 493, unter II.1.; hierauf Bezug nehmend auch die neuere Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile in BFHE 218, 233, BStBl II 2009, 931, unter II.1., und vom 29. Mai 2008 VI R 11/07, BFHE 221, 182, BStBl II 2008, 933, unter II.2.a aa): - persönliche Abhängigkeit, - Weisungsgebundenheit hinsichtlich Ort, Zeit und Inhalt der Tätigkeit, - feste Arbeitszeiten, - Ausübung der Tätigkeit gleichbleibend an einem bestimmten Ort, - feste Bezüge, - Urlaubsanspruch, - Anspruch auf sonstige Sozialleistungen, - Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall, - Überstundenvergütung, - zeitlicher Umfang der Dienstleistungen, - Unselbständigkeit in Organisation und Durchführung der Tätigkeit, - fehlendes Unternehmerrisiko, - fehlende Unternehmerinitiative, - kein Kapitaleinsatz, - keine Pflicht zur Beschaffung von Arbeitsmitteln, - Notwendigkeit der engen ständigen Zusammenarbeit mit anderen Mitarbeitern, - Eingliederung in den Betrieb, - geschuldet wird die Arbeitskraft, nicht aber ein Arbeitserfolg, - Ausführung von einfachen Tätigkeiten, bei denen eine Weisungsabhängigkeit die Regel ist.

32 Alle diese Einzelmerkmale lassen sich --wovon im Ergebnis auch die Beteiligten und das FG übereinstimmend ausgehen-- zum Zwecke der Systematisierung letztlich den beiden Oberbegriffen der "Unternehmerinitiative" und des "Unternehmerrisikos" zuordnen. An der Unternehmerinitiative fehlt es --in Aufnahme der Kernmerkmale des § 1 Abs. 2 Satz 2 LStDV--, wenn der Beschäftigte vom Auftraggeber persönlich abhängig, also hinsichtlich Ort, Zeit und Inhalt seiner Tätigkeit weisungsgebunden ist. Ferner muss er in den Betrieb des Auftraggebers und in die dortigen Organisationsabläufe eingegliedert sein. Für eine solche Eingliederung spricht wiederum die Notwendigkeit einer ständigen engen Zusammenarbeit mit anderen Mitarbeitern, die Ausübung der Tätigkeit zu festen Arbeitszeiten sowie gleichbleibend an einem bestimmten Ort und der zeitliche Umfang der Dienstleistungen. Denn je kürzer die zeitliche Berührung des Auftragnehmers mit dem Betrieb des Auftraggebers ist, desto geringer wird der Grad von dessen Eingliederung und Weisungsunterworfenheit sein (BFH-Urteil in BFHE 218, 233, BStBl II 2009, 931, unter II.2., m.w.N.).

33 Anzeichen für das Fehlen eines Unternehmerrisikos sind der Erhalt fester Bezüge, die gesonderte Vergütung anfallender Überstunden und die Fortzahlung der Bezüge auch in Fällen, in denen der Auftragnehmer aus persönlichen Gründen an der Erbringung seiner Leistungen gehindert ist (z.B. Urlaubsanspruch, Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall). Gegen das Vorhandensein eines Unternehmerrisikos spricht auch, wenn der Auftragnehmer lediglich seine Arbeitskraft, nicht aber einen bestimmten Arbeitserfolg schuldet, und wenn der Arbeitsplatz vom Auftraggeber gestellt wird, der Auftragnehmer also weder zum Kapitaleinsatz noch zur Beschaffung von Arbeitsmitteln verpflichtet ist.

34 c) Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen sind die Einkünfte von Berufssportlern in der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung dahingehend beurteilt worden, dass die von einem Verein bezogene laufende Vergütung für die sportliche Betätigung im Rahmen einer Mannschaft zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehört (BFH-Urteil vom 23. Oktober 1992 VI R 59/91, BFHE 170, 48, BStBl II 1993, 303, unter II.1.). Demgegenüber werden Einkünfte aus Werbeleistungen eines Sportlers, die auf von diesem geschlossenen Verträgen beruhen, als gewerblich angesehen. Insbesondere begründet eine Bindung an den organisatorischen Ablauf von Werbeveranstaltungen allein noch keine Eingliederung in das Unternehmen des Veranstalters (BFH-Urteil vom 3. November 1982 I R 39/80, BFHE 137, 183, BStBl II 1983, 182, unter I.1.b).

35 Der Sachverhalt, der dem BFH-Urteil vom 19. November 1985 VIII R 104/85 (BFHE 146, 115, BStBl II 1986, 424) zugrunde lag, war dadurch gekennzeichnet, dass ein Spitzensportler --teilweise direkt, teilweise über seinen Sportverband-- Zahlungen für Werbeleistungen (Nutzung der Produkte bestimmter Ausrüster) erhielt. Insoweit gab es "unverbindliche Absprachen", an denen die aktiven Sportler jedoch weder einzeln noch durch ihre Mannschaftssprecher beteiligt waren. Der BFH hat die Zahlungen den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugerechnet und zur Begründung ausgeführt, wesentlich sei, ob der Steuerpflichtige nach freier Entscheidung den einen oder anderen "aus der vorgegebenen Gruppe von Sportartikeln" auswählen und für einen bestimmten Zeitraum benutzen konnte, ohne in eine Werbeorganisation eingegliedert zu sein. Dies sei nach den Feststellungen des dortigen FG --auch für diejenigen Werbeleistungen, die nicht auf unmittelbar zwischen dem Steuerpflichtigen und den Werbepartnern geschlossenen Verträgen beruhten-- zu bejahen.

36 2. Danach weist die vom FG vorgenommene Gesamtwürdigung, wonach der Kläger hinsichtlich der über den DFB bezogenen Werbeeinnahmen mit Unternehmerinitiative (dazu unten a) und Unternehmerrisiko (unten b) gehandelt hat, keinen Rechtsfehler auf. Auch die Auslegung des zwischen dem Kläger und V geschlossenen Arbeitsvertrags dahingehend, dass der Kläger nicht schon arbeitsrechtlich zur Überlassung seiner Persönlichkeitsrechte zu Werbezwecken an den DFB verpflichtet war, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden (unten c).

37 a) Ohne Rechtsfehler hat das FG bejaht, dass der Kläger mit Unternehmerinitiative gehandelt hat.

38 aa) Insbesondere fehlt es hinsichtlich der Ausgestaltung der Werbetätigkeit an einer hinreichend gewichtigen Weisungsgebundenheit sowie an einer Eingliederung in den Betrieb oder die Organisationsabläufe eines Dritten. Dies liegt auf der Hand, soweit es --wie offenbar vom Kläger vertreten-- hinsichtlich der für die DFB-Werbepartner ausgeübten Tätigkeit des Klägers um eine Weisungsunterworfenheit und Eingliederung in den Betrieb des V geht. Denn V hatte mit der konkreten Ausgestaltung der hier streitgegenständlichen Werbeleistungen nichts zu tun. Es fehlt aber auch an einer Weisungsunterworfenheit und Eingliederung in Bezug auf den DFB, die DFB-Wirtschaftsdienste GmbH, die beteiligten Werbeagenturen oder die verschiedenen Werbepartner des DFB.

39 Allein der Umstand, dass die Beteiligung an Werbeveranstaltungen die Notwendigkeit zur Beachtung gewisser organisatorischer Rahmenbedingungen mit sich bringt, führt noch nicht dazu, dass diejenige Person, mit deren Namen oder Bild geworben werden soll, in einen Betrieb des werbenden Unternehmens, der die Werbeveranstaltung organisierenden Werbeagentur oder des eine Auswahlmannschaft unterhaltenden Sportverbands eingegliedert wäre. Der Annahme einer Eingliederung steht hier vor allem die nur äußerst kurze zeitliche Berührung des Betriebs bzw. Organisationsbereichs der genannten Einrichtungen gegenüber. Je kürzer aber eine derartige zeitliche Berührung ist, desto entfernter liegt die Annahme einer Eingliederung in entsprechende organisatorische Abläufe (vgl. zu Werbung treibenden Sportlern BFH-Urteil in BFHE 137, 183, BStBl II 1983, 182, unter I.1.; zu "Werbedamen", die in Kaufhäusern tätig sind, BFH-Urteil in BFHE 144, 225, BStBl II 1985, 661; zu "Models", die für die Produktion von Werbefilmen eingesetzt werden, BFH-Urteil in BFHE 218, 233, BStBl II 2009, 931, unter II.2.).

40 Insoweit kommt es auch nicht entscheidend darauf an, dass der Kläger als Mannschaftssportler tätig war und daher gemeinsame Werbetermine mit anderen Mitgliedern der Nationalmannschaft wahrzunehmen hatte. Denn der Ablauf derartiger Werbetermine unterscheidet sich nicht wesentlich danach, ob Mannschaftssportler oder Einzelsportler als Werbeträger auftreten. In beiden Fällen sind die Termine als solche weitgehend vorgegeben; sie beruhen auf Bedürfnissen der Unternehmen, die ihre Marketing-Kampagnen mit dem notwendigen Vorlauf planen müssen, teils --wie vom Kläger vorgetragen-- auch auf der Spielplanung des DFB, um die Notwendigkeit zusätzlicher Termine zu vermeiden. Auch der vom Kläger betonte "straffe Ablauf" der Werbetermine ist unabhängig davon, ob eine Personengruppe oder aber ein Einzelsportler abzulichten ist. Allein der Umstand, dass derartige Termine dem Sportler vorgegeben werden und dann straff ablaufen, ist in den genannten höchstrichterlichen Entscheidungen aber nicht zum Anlass genommen worden, eine Eingliederung zu bejahen.

41 Im Übrigen folgt die Notwendigkeit zur Beachtung bestimmter organisatorischer Abläufe hier nicht aus der Eingliederung in einen Betrieb des werbenden Unternehmens, der Werbeagentur oder des DFB, sondern aus der Natur derartiger Werbeveranstaltungen.

42 bb) Zu Recht hat das FG im Rahmen seiner Prüfung der Unternehmerinitiative auch darauf abgestellt, dass der Kläger in seiner Entscheidung, ob er sich zum Tragen bestimmter Kleidungsstücke und zur Teilnahme an den Werbeveranstaltungen des DFB verpflichten wolle, noch hinreichend frei war (so auch Wagner in einer Anmerkung zur vorinstanzlichen Entscheidung, EFG 2010, 1428, 1430).

43 Nach dem Inhalt der vom FA eingeholten Auskunft des DFB hätte der Kläger bei Nichtunterzeichnung der entsprechenden Vereinbarung zwar damit rechnen müssen, nicht in die Nationalmannschaft berufen zu werden. Damit wären nicht nur seine Einnahmen aus den Werbeleistungen, sondern auch die Vergütungen für die Einsätze in der Nationalmannschaft entfallen. Es ist jedoch nicht ersichtlich, dass das Einkommen, das dem Kläger --auch bei einem unterstellten Wegfall der beiden genannten Positionen-- aus seiner Tätigkeit für V sowie sonstigen gewerblichen Tätigkeiten noch verblieben wäre, so gering gewesen sein könnte, dass er zur Sicherung seiner Existenz unter einem faktischen Zwang gestanden hätte, das Angebot des DFB anzunehmen. Im Übrigen fühlen sich zahlreiche Gewerbetreibende durch die wirtschaftlichen Umstände ihrer Existenz faktisch gezwungen, bestimmte Vertragsangebote Dritter anzunehmen; allein dadurch werden sie aber nicht zu Arbeitnehmern ihrer Geschäftspartner.

44 Zudem wäre die Annahme, der Kläger habe jemals ernsthaft erwogen, sich dem Tragen der vom DFB gestellten Kleidung und der Teilnahme an den Werbeveranstaltungen --und damit auch dem Erhalt der entsprechenden, beachtlichen Vergütungen-- zu verweigern, angesichts der Gesamtumstände des Streitfalls lebensfremd. Mit diesen Aktivitäten waren für den Kläger keine erkennbaren Nachteile, wohl aber erhebliche finanzielle Vorteile verbunden. Vor diesem Hintergrund ist die vom Kläger aufgeworfene Frage nach seiner Entscheidungsfreiheit letztlich theoretischer Natur. Ein Merkmal, dem im konkreten Einzelfall nur theoretische Bedeutung zukommt, darf im

Rahmen der vorzunehmenden Gesamtwürdigung aber nicht ausschlaggebend sein. Vielmehr ist für die Annahme von Unternehmerinitiative, wenn es --wie hier-- weitestgehend an einem Interessengegensatz zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer fehlt (vgl. dazu noch unten c ff.), ein geringerer Umfang der Entscheidungsmöglichkeiten ausreichend.

45 Die erstmals in der mündlichen Verhandlung im Revisionsverfahren erhobene Behauptung des Klägers, die erhaltene Vergütung sei für ihn irrelevant gewesen, weil es ihm nur darauf angekommen sei, Nationalspieler zu werden, ist für die Beurteilung des Streitfalls ohne Bedeutung. Denn weder die Steuerpflicht von Einnahmen noch die Abgrenzung zwischen gewerblichen und Arbeitnehmer-Einkünften ist davon abhängig, ob jemand eine tatsächlich bezogene Vergütung lediglich duldend entgegennimmt oder ob er seine am Markt entfaltete Tätigkeit zielgerichtet und ausschließlich um der Vergütung willen ausübt. Insbesondere liegen Betriebseinnahmen in entsprechender Anwendung des § 4 Abs. 4 EStG bereits dann vor, wenn sie durch den Betrieb "veranlasst" sind.

46 Soweit der Bundesgerichtshof --BGH-- (Urteil vom 7. November 2006 5 StR 164/06, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2007, 597, unter III.2.a) ausgeführt hat, die für eine Tätigkeit i.S. des § 15 EStG erforderliche Entscheidungsfreiheit sei bei einem Mannschaftssportler nur anzunehmen, wenn diesem ein eigener persönlicher Werbewert zukomme, kann der Senat offenlassen, ob er sich dem anschließen könnte. Jedenfalls wäre die vom BGH --im Wege eines obiter dictums, da es im dort entschiedenen Fall nicht um Werbeleistungen, sondern um zusätzliche Gehaltszahlungen ging-- aufgestellte Voraussetzung im Streitfall erfüllt. Denn Fußball ist nicht als bloße Randsportart anzusehen, in der die Mannschaften außerhalb der Kreise interessierter Spezialisten nur als Kollektiv wahrgenommen werden. Vielmehr sind sämtliche Einzelspieler der Fußball-Nationalmannschaft einer breiten Öffentlichkeit bekannt, unterliegen einer intensiven Beobachtung durch die Massenmedien und haben einen erheblichen persönlichen Werbewert.

47 Die Argumentation im angefochtenen Urteil ist --entgegen der Auffassung des Klägers-- auch insoweit nicht widersprüchlich, als das FG im Zusammenhang mit der Verneinung einer Mitunternehmerschaft eine freiwillige Entscheidung der einzelnen Nationalspieler hinsichtlich ihrer Zugehörigkeit zur Nationalmannschaft verneint hat. Denn dieser Abschnitt der Urteilsgründe bezieht sich auf die Berufung in die Nationalmannschaft, die einseitig vom DFB ausgeht und der der Spieler arbeitsvertraglich zu folgen verpflichtet ist. Davon unberührt bleibt jedoch, dass die Beteiligung an den Werbemaßnahmen des DFB noch hinreichend freiwillig erfolgt, zumal diese auf dem Abschluss eines gesonderten Vertrags beruht (vgl. dazu unten c ff.).

48 cc) Das FG brauchte keine Feststellungen zu dem --durch Vorlage entsprechender Erklärungen des DFB substantiierten-- Vorbringen des FA zu treffen, bereits im Streitjahr habe ein Mannschaftsrat existiert, der mit dem DFB Absprachen über die Werbemaßnahmen und die Verteilung der Einnahmen getroffen habe.

49 (1) Sollte dieser Sachverhaltsvortrag zutreffen, wäre dies als sehr starkes Indiz für das Vorliegen von Unternehmerinitiative --und damit einer selbständigen Tätigkeit-- anzusehen. Denn es wäre der Natur eines Arbeitsverhältnisses wesensfremd und mit dem arbeitsrechtlichen Direktionsrecht unvereinbar, wenn "Arbeitnehmer" darüber (mit-)entscheiden könnten, mit welchen Unternehmen der "Arbeitgeber" Geschäftsbeziehungen eingeht.

50 (2) Es bedarf aber keiner Zurückverweisung an das FG zur Aufklärung der näheren Umstände hinsichtlich der Existenz, Bevollmächtigung und Befugnisse des Mannschaftsrats. Denn das FG hat zumindest festgestellt, dass bereits für das Streitjahr eine "stillschweigend in Gang gekommene allgemeine Übung" hinsichtlich der Werbetätigkeiten und ihrer Honorierung existierte. Indem der Kläger sein Verhalten --zumindest-- auf diese "allgemeine Übung" ausrichtete, entfaltete er hinreichende Unternehmerinitiative.

51 In seinem Urteil in BFHE 146, 115, BStBl II 1986, 424 hat der BFH Werbeeinkünfte, die ein Mannschaftssportler über seinen Sportverband bezogen hat, selbst für den Fall als gewerblich angesehen, dass weder der einzelne Sportler noch die Mannschaftssprecher an den Absprachen zwischen dem Sportverband und den werbenden Unternehmen beteiligt waren und keine Auswahlmöglichkeit zwischen den Unternehmen bestand (vgl. oben 1.c). Eine solche Sachverhaltsgestaltung entspricht aber selbst den Behauptungen des Klägers in Bezug auf die Ausgestaltung der Werbemaßnahmen im Streitfall.

52 b) Ferner hat das FG zu Recht bejaht, dass der Kläger Unternehmerrisiko getragen hat.

53 Hierfür spricht zunächst entscheidend, dass keine feste Vergütung in Abhängigkeit von der Ableistung einer bestimmten Arbeitszeit vereinbart war. Zudem trägt der Kläger das Vermögensrisiko für Ausfallzeiten (vgl. zu

diesem Gesichtspunkt Senatsurteil vom 2. Dezember 1998 X R 83/96, BFHE 188, 101, BStBl II 1999, 534, unter B.III.3.a). Denn wenn er erkrankt ist oder vom DFB nicht nominiert wird, erhält er keinen Anteil an den Werbeeinnahmen.

54 Auch enthält die Vereinbarung mit dem DFB über die Werbeleistungen keine der sonst für Arbeitsverträge typischen Klauseln, wie z.B. Dauer der Arbeitszeit, Vereinbarung von Kündigungsfristen, Urlaubsanspruch (vgl. hierzu auch BFH-Urteil in BFHE 180, 213, BStBl II 1996, 493, unter II.1.).

55 Die Auffassung des Klägers, die Bejahung von Unternehmerrisiko setze auch in Abgrenzung zu nichtselbständigen Tätigkeiten stets eine Beteiligung am möglichen Verlust des Geschäfts, ein Verlustrisiko oder zumindest ein Haftungsrisiko voraus, findet keine Stütze in der höchstrichterlichen Rechtsprechung. Dieses rechtliche Vorbringen beruht auf der --unzulässigen-- Übertragung der Rechtsprechung zur Abgrenzung zwischen einer Mitunternehmerschaft und einer bloßen Kapitalüberlassung.

56 c) Auf der Grundlage seiner vom Kläger nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen Feststellungen durfte das FG auch zu der Würdigung kommen, dass der Kläger nicht schon arbeitsrechtlich zur Überlassung seiner Persönlichkeitsrechte an den DFB verpflichtet war.

57 Zwar hat das FG rechtsfehlerhaft --aufgrund nicht vollständiger Ausschöpfung des ihm vorliegenden Tatsachenmaterials-- auch eine arbeitsrechtliche Pflicht des Klägers zur Beteiligung an Spielen der Nationalmannschaft verneint. Es hat dabei übersehen, dass gemäß § 1 Abs. 2 und 3 des zwischen dem Kläger und V geschlossenen Arbeitsvertrags die SpO zugleich auch als Bestandteil des Arbeitsvertrags anzusehen ist. § 34 Nr. 1 Satz 2 SpO verpflichtet die Spieler der Vereine der DFB-Mitgliedsverbände aber, einer an sie gerichteten Aufforderung zur Teilnahme an Spielen der Nationalmannschaft Folge zu leisten.

58 Demgegenüber hat das FG auf der Grundlage des ihm von den Beteiligten zur Beurteilung vorgelegten Sachverhalts zu Recht eine --über die Teilnahme an den Spielen der Nationalmannschaft hinausgehende-- arbeitsrechtliche Pflicht zur Beteiligung an Werbemaßnahmen des DFB verneint. Dies ist für die Beurteilung der streitgegenständlichen Werbeeinnahmen von maßgebender Bedeutung.

59 aa) Eine solche Pflicht folgt nicht aus dem in § 1 des Arbeitsvertrags enthaltenen Verweis auf die SpO. Denn die SpO verpflichtet die Vereinsspieler nur zur Teilnahme an den Spielen der Nationalmannschaft, nicht aber zu Werbeleistungen.

60 bb) Die in § 3 Abs. 1 des --auch im Streitfall verwendeten-- Musterarbeitsvertrags des DFB getroffenen Regelungen sollen es den Vereinen insbesondere ermöglichen, durch Weiterübertragung der Verwertungsrechte ihre gegenüber dem DFB bestehenden Verpflichtungen zu erfüllen, die im Hinblick auf die zentrale Vermarktung des Spielgeschehens über Fernsehanstalten oder andere audiovisuelle Medien bestehen (vgl. BGH-Urteil in HFR 2007, 597, Rz 7 des Tatbestands nach der Zählung in juris). Dies folgt bereits aus der ausdrücklichen Bezugnahme auf "Spiele der Lizenzligamannschaft". Die Erwähnung der "vertraglichen Verpflichtungen des DFB" bezieht sich in diesem Zusammenhang auf die Verpflichtungen des DFB aus der zentralen Vermarktung der Vereinsspiele der Fußball-Bundesliga, nicht aber auf Spiele der Nationalmannschaft. Dafür, dass auch die Nutzung von Persönlichkeitsrechten für Werbeauftritte der Nationalmannschaft von § 3 Abs. 1 des Arbeitsvertrags erfasst sein könnte, spricht gerade in Anbetracht des einerseits recht hohen Detaillierungsgrads dieser Regelung, ihres andererseits aber vollständigen Schweigens zu diesem Bereich der Nutzung der Persönlichkeitsrechte der Spieler nichts.

61 cc) § 7 Abs. 1 Satz 3 des Grundlagenvertrags zwischen dem DFB und dem Ligaverband enthält zwar eine Verpflichtung des Ligaverbands zur Sicherstellung, dass die Spieler die Verwertung ihrer Persönlichkeitsrechte und andere Rechte als Nationalspieler dem DFB übertragen. Dieser Grundlagenvertrag ist jedoch in dem zwischen dem Kläger und V geschlossenen Arbeitsvertrag --anders als die SpO-- nicht in Bezug genommen worden.

62 Im Übrigen ist die Würdigung des FG, die genannte Klausel des Grundlagenvertrags beziehe sich nur auf die Verwertung von Persönlichkeitsrechten im Zusammenhang mit Spielen der Nationalmannschaft, nicht aber auf gesonderte Werbeauftritte, möglich. Sie ist daher revisionsrechtlich für den erkennenden Senat bindend.

63 dd) § 16b Nr. 3 der Satzung des DFB sowie § 6 Nr. 3 Buchst. c der Satzung des Ligaverbands enthalten nur Verpflichtungen der Vereine zur Abstellung von Spielern für die Nationalmannschaft, aber keine an die Spieler

gerichteten Verpflichtungen, ihre Persönlichkeitsrechte dem DFB für die Durchführung von Werbeveranstaltungen zu übertragen.

64 ee) Soweit der Kläger auf einen zwischen ihm und dem Ligaverband abgeschlossenen Lizenzvertrag verweist, kann er damit im Revisionsverfahren nicht gehört werden. Das FG, dem dieser Vertrag nicht vorgelegt worden ist, hat weder festgestellt, ob der Kläger Partei eines solchen Vertrags war, noch welchen Inhalt der Lizenzvertrag gehabt haben könnte. Verfahrensrügen hat der Kläger in diesem Zusammenhang nicht erhoben. Da der vom FG festgestellte Sachverhalt --insbesondere der festgestellte Inhalt der zahlreichen ihm vorgelegten Verträge und Satzungen-- in sich schlüssig ist, sind die getroffenen Feststellungen auch nicht als lückenhaft anzusehen, was den erkennenden Senat zu einer Beanstandung der Vorentscheidung aus materiell-rechtlichen Gründen berechtigen würde. Der Senat ist daher an die Feststellungen des FG gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO). Im Übrigen hat der Kläger auch im Revisionsverfahren nicht dargelegt, welchen entscheidungserheblichen Inhalt der angeführte Lizenzvertrag im hier interessierenden Zusammenhang aufweisen könnte.

65 ff) Soweit der Kläger unter Bezugnahme auf einzelne Stimmen in der arbeitsrechtlichen Literatur (Gitter in Münchener Handbuch zum Arbeitsrecht, 2. Aufl., § 202 Rz 66a) die Auffassung vertritt, ein nichtselbständig tätiger Berufssportler könne aufgrund der arbeitsrechtlichen Treuepflicht zur Erteilung der Einwilligung in die Nutzung seiner Persönlichkeitsrechte für Werbetätigkeiten seines Arbeitgebers verpflichtet sein, ist dies für die Beurteilung des Streitfalls nicht von entscheidender Bedeutung. Denn selbst das Bestehen einer solchen --ungeschriebenen-- Nebenpflicht würde den Steuerrechtsanwender nicht der Verpflichtung entheben, die --wirtschaftlich herausgehobene-- Werbetätigkeit anhand der hierbei vom Kläger verwirklichten Merkmale des steuerrechtlichen Tatbestands einer der Einkunftsarten zuzuordnen.

66 Zudem würde nach dieser Literaturauffassung eine Pflicht zur Überlassung der Persönlichkeitsrechte nicht schon unmittelbar aus dem Arbeitsvertrag folgen. Vielmehr sehen die Vertreter dieser Auffassung den Arbeitnehmer lediglich als gehalten an, dem Abschluss einer gesonderten Vereinbarung über die Nutzung der Persönlichkeitsrechte zuzustimmen. In einem solchen Fall beruht das für die Nutzung der Persönlichkeitsrechte gezahlte Entgelt --wie im Streitfall-- aber allein auf dieser gesonderten Vereinbarung, nicht hingegen auf dem Arbeitsvertrag.

67 Auch existiert kein Rechtssatz des Inhalts, dass eine Tätigkeit, deren Übernahme sich ein Arbeitnehmer aufgrund seiner arbeitsrechtlichen Treuepflicht nicht entziehen kann, stets zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führen muss. So sind etwa Aufsichtsratsvergütungen selbst dann als Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG) zu beurteilen, wenn ein Vorstandsmitglied, das aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, zur Übernahme von Aufsichtsratsmandaten in anderen Gesellschaften arbeitsrechtlich verpflichtet ist.

68 Vor allem aber wäre eine etwaige gegenüber V bestehende arbeitsrechtliche Treuepflicht des Klägers für die eigenständige steuerrechtliche Beurteilung des Streitfalls schon deshalb nur von allenfalls geringer Bedeutung im Rahmen der vorzunehmenden Gesamtwürdigung, weil in der Frage der Teilnahme von Nationalspielern an Werbemaßnahmen für den DFB in den meisten Fällen kein Interessengegensatz zwischen dem Nationalspieler und dem beschäftigenden Verein erkennbar ist, der erst zu einer Anwendung der Grundsätze über die Treuepflicht führen könnte. Denn der Nationalspieler wird aufgrund der hohen erzielbaren Vergütung und des zugleich geringen persönlichen Aufwands für die Teilnahme an den --zeitlich mit Spielen und Lehrgängen der Nationalmannschaft gekoppelten-- Werbeveranstaltungen ein erhebliches eigenes Interesse an der Ausübung dieser Zusatztätigkeit haben. Von daher ist nicht ersichtlich, dass die Teilnahme des Klägers an den DFB-Werbeveranstaltungen auf einem arbeitsrechtlichen Zwang beruhen könnte.

69 d) Auch die weiteren Umstände des Streitfalls sprechen nicht für eine Verknüpfung der vom Kläger ausgeübten Werbetätigkeit mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Dabei kann der Senat offenlassen, ob V lohnsteuerrechtlich auch hinsichtlich der Einnahmen des Klägers aus den Spieleinsätzen für die Nationalmannschaft als Arbeitgeber anzusehen ist (Arbeitslohn von dritter Seite) oder ob insoweit der DFB die Arbeitgeber-Eigenschaft innehat (hierfür auch Wassermeyer, Internationales Steuerrecht 1993, 69; Enneking/Denk, Deutsches Steuerrecht 1996, 450, 451).

70 aa) Eine Verknüpfung der vom Kläger aus Werbeauftritten mit der Nationalmannschaft bezogenen Honorare mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit aus den Vergütungen für die Spieleinsätze in der Nationalmannschaft wird nicht dadurch hergestellt, dass der sportliche Erfolg des Klägers in der Nationalmannschaft zugleich über weitere Berufungen in diese Mannschaft und damit über seine Gelegenheit zur Erzielung weiterer Werbeeinnahmen entschieden hat. Denn bei Berufssportlern ist der sportliche Erfolg, den sie in

ihrem Dienstverhältnis haben, stets die Voraussetzung für die Erzielung von --in der Regel gewerblichen-- Werbeeinkünften; mit dem sportlichen Erfolg bzw. Misserfolg wächst bzw. schwindet zugleich der Grad ihrer öffentlichen Wahrnehmung und damit ihr persönlicher Werbewert. Gleichwohl ist dieser Befund von der höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht zum Anlass genommen worden, Werbeeinnahmen eines Berufssportlers stets den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzurechnen (vgl. die Nachweise unter 1.c).

71 bb) Eine Zuordnung der Einnahmen aus Werbeleistungen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit kann auch nicht mit der Rechtsprechung begründet werden, wonach Einkünfte aus einer Nebentätigkeit, die für den Arbeitgeber der Haupttätigkeit ausgeübt wird, wie die Einkünfte aus der Haupttätigkeit zu beurteilen sind, wenn der Steuerpflichtige mit der Nebentätigkeit eine ihm aus seinem Dienstverhältnis --faktisch oder rechtlich-- obliegende Nebenpflicht erfüllt (vgl. dazu BFH-Urteil vom 22. November 1996 VI R 59/96, BFHE 181, 488, BStBl II 1997, 254, unter 2.). Denn der angeführten Entscheidung lagen Werbeleistungen für den Arbeitgeber der Haupttätigkeit zugrunde, während der Kläger vorliegend nicht für den DFB, sondern für eine Vielzahl dritter Unternehmen geworben hat. Dies würde erst recht gelten, soweit --entsprechend der übereinstimmenden Auffassung der Beteiligten-- nicht der DFB, sondern V als Arbeitgeber des Klägers anzusehen sein sollte. Die vom Kläger für die Werbepartner des DFB ausgeübte Werbetätigkeit könnte ersichtlich nicht als "Nebentätigkeit für den Arbeitgeber der Haupttätigkeit" angesehen werden, da V für ganz andere Unternehmen Werbung betrieb als der DFB. Zudem war der Kläger nach den bindenden Feststellungen des FG im Verhältnis zu V arbeitsrechtlich nicht zur Ausübung von Werbetätigkeiten für den DFB verpflichtet (vgl. oben c).

72 3. Neben der Selbständigkeit liegen in der Person des Klägers hinsichtlich der Einkünfte aus den Werbeleistungen auch die weiteren in § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG genannten Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs vor.

73 Insbesondere hat der Kläger sich am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt. Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung wird die Eigenschaft als Marktteilnehmer nicht in Frage gestellt, wenn --in atypischen Fällen-- die Leistungen an nur einen einzigen Abnehmer erbracht werden (vgl. Senatsurteil in BFHE 188, 101, BStBl II 1999, 534, unter B.III.4., mit zahlreichen weiteren Nachweisen). Daher genügt es für die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr bei einem Werbung treibenden Berufssportler, wenn der Steuerpflichtige durch sein Verhalten den am Markt tätigen interessierten Unternehmen seine Bereitschaft zu erkennen gibt, an derartigen Veranstaltungen mitzuwirken; eine besondere Werbung für seine Person ist nicht erforderlich (BFH-Urteil in BFHE 137, 183, BStBl II 1983, 182, unter I.4.). Ebenso wenig muss der einzelne Sportler --insbesondere bei einer Mannschaftssportart-- selbst mit den werbenden Unternehmen verhandeln oder bei diesen Verhandlungen aufgrund einer durchgehenden Vollmachtskette vertreten sein. Für die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr genügt es vielmehr bereits, wenn der Sportverband die Verhandlungen ohne Beteiligung der einzelnen Sportler führt, sich diese anschließend aber "absprachegemäß verhalten" (BFH-Urteil in BFHE 146, 115, BStBl II 1986, 424, unter I.4.).

74 4. Danach kann der Senat offenlassen, ob die vom Kläger ausgeübte Tätigkeit auch die in § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG genannten Voraussetzungen erfüllen würde, und ob das FG, das sich für seine --insoweit verneinende-- Entscheidung auf das BFH-Urteil vom 28. Januar 2004 I R 73/02 (BFHE 205, 174, BStBl II 2005, 550) gestützt hatte, die neuere Rechtsprechung des I. Senats des BFH (Urteil vom 19. Dezember 2007 I R 19/06, BFHE 220, 160, BStBl II 2010, 398) übersehen hat.

75 Denn Einkünfte der in § 21 EStG bezeichneten Art sind den anderen Einkunftsarten zuzurechnen, soweit sie zu diesen gehören (§ 21 Abs. 3 EStG). Aufgrund dieser Subsidiaritätsklausel ist für die Annahme von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung kein Raum, wenn --wie hier-- die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG erfüllt sind (vgl. auch hierzu BFH-Urteil in BFHE 137, 183, BStBl II 1983, 182, unter I.5.).

76 5. Soweit der Kläger erstmals in seinem Schriftsatz vom 20. Januar 2012 die Verfahrensrüge erhebt, das FG habe eine Mitunternehmerschaft aller Nationalspieler annehmen und daher den gegen den Kläger persönlich ergangenen Gewerbesteuermessbescheid aufheben oder zumindest das Verfahren aussetzen müssen, ist diese Rüge bereits wegen ihrer nicht fristgerechten Erhebung unzulässig. Das Revisionsgericht darf grundsätzlich nur solche Verfahrensrügen berücksichtigen, die innerhalb der --hier längst abgelaufenen-- Revisionsbegründungsfrist in einer den Anforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO genügenden Weise angebracht werden (BFH-Urteil vom 17. Dezember 2008 XI R 64/06, BFH/NV 2009, 798, unter II.1.).

77 Ein --von Amts wegen zu berücksichtigender-- Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens (dazu vgl. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 80, § 118 Rz 69) liegt schon deshalb nicht vor, weil Gegenstand des Verfahrens ausschließlich der Gewerbesteuermessbescheid ist. Insoweit gilt aber der Vorrang eines

Gewinnfeststellungsverfahrens, das auch zur Klärung der Frage durchzuführen sein kann, ob eine Mitunternehmerschaft überhaupt besteht, nicht (vgl. BFH-Urteil vom 17. Dezember 2003 XI R 83/00, BFHE 205, 390, BStBl II 2004, 699).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de