

VOLLTEXTSERVICE

Umsatzsteuer: Vorsteuer aus Spielervermittler-Verträgen abziehbar

FG Düsseldorf, Urteil vom 27. April 2015 – Az. 1 K 3636/13 U

Tatbestand

Die Sache befindet sich im zweiten Rechtsgang.

Streitig ist der Vorsteuerabzug aus 19 Rechnungen (...), die dem Kläger von Spielervermittlern anlässlich des Transfers und der Vertragsverlängerung von Berufsfußballspielern erteilt wurden.

Der Kläger ist ein im Vereinsregister eingetragener Sportverein mit wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb. Zu seiner Fußballabteilung gehört eine Profimannschaft, die aus angestellten Berufsfußballspielern besteht. Er unterliegt den Statuten des Deutschen Fußballbundes (DFB) und ist auch an die Reglements der Fédération Internationale de Football Association (FIFA) gebunden. Das Exekutivkomitee der FIFA erließ an seiner Sitzung vom 20.05.1994 ein Reglement betreffend Spielervermittler (FIFA-Spielervermittler-Reglement 1996), welches am 11.12.1995 abgeändert wurde und am 01.01.1996 in Kraft trat (...). Das FIFA-Spielervermittler-Reglement 1996 enthielt u.a. folgende Bestimmung:

III. Rechte und Pflichten der lizenzierten Spielervermittler

Artikel 12

Lizenzierte Spielervermittler haben das Recht:

- a) [...]
- b) Jeden Spieler oder Verein zu vertreten, der sie beauftragt, in seinem Namen Verträge auszuhandeln und/oder abzuschließen;
10
- c) die Vertretung der Interessen jedes Spielers wahrzunehmen, der sie damit beauftragt;
- d) die Vertretung der Interessen jedes Vereins wahrzunehmen, der sie damit beauftragt.

Artikel 13

Ein Spielervermittler darf eine Vertretung eines Spielers oder Vereins beziehungsweise eine Interessenwahrnehmung im Sinne des Artikels 12 nur dann ausüben, wenn er einen schriftlichen Vertrag mit dem Spieler oder dem Verein hat.
[...]

Artikel 14

Lizenzierte Spielervermittler sind verpflichtet:

- a) [...]
- d) im Rahmen des gleichen Transfers nur die Interessen einer beteiligten Partei zu vertreten. *make a difference.*

WINHELLER

Rechtsanwalts-gesellschaft mbH

Europa-Allee 22, 60327 Frankfurt am Main

Tel.: +49 (0)69 76 75 77 80

Fax: +49 (0)69 76 75 77 810

E-Mail: info@winheller.com

Internet: www.winheller.com

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin

Hamburg | München

Am 01.03.2001 trat das durch das Exekutivkomitee der FIFA an seiner Sitzung vom 10.12.2000 erlassene FIFA-Spielervermittler-Reglement 2001 in Kraft und wurde national vom DFB-Bundestag zum 31.05.2001 umgesetzt (vgl. Offizielle Mitteilungen Deutscher Fußball-Bund Nr. 5, ...). Das FIFA-Spielervermittler-Reglement 2001 enthielt u.a. folgende Regelungen:

III. Rechte und Pflichten der lizenzierten Spielervermittler

Artikel 12

(1) Ein Spielervermittler darf die Vertretung eines Spielers oder eines Vereins beziehungsweise eine Interessenwahrnehmung im Sinne von Art. 11 nur dann ausüben, wenn er einen schriftlichen Vertrag mit dem Spieler oder dem Verein abgeschlossen hat.

(2) [...] Der Vertrag muss zudem ausdrücklich erwähnen, wer den Spielervermittler entschädigt, die Art der Entschädigung und die Bedingungen, unter welchen diese fällig wird.

(3) Der Spielervermittler soll für seine Bemühungen in jedem Fall nur vom Auftraggeber und keiner anderen Partei entlohnt werden.[...]

Artikel 14

Lizenzierte Spielervermittler sind verpflichtet:

[...]

d) im Rahmen des gleichen Transfers nur die Interessen einer beteiligten Partei zu vertreten;

[...]

Der Anhang C zum FIFA-Spielervermittler-Reglement 2001 beinhaltet ein „Standard-Vermittlungsvertrag“. Danach war der Spielervermittler für seine Bemühungen ausschließlich vom Auftraggeber zu entschädigen.

Wegen der weiteren Bestimmungen wird auf das FIFA-Spielervermittler-Reglement 1996 und 2001 Bezug genommen.

In den Streitjahren 2000 und 2001 wechselten mehrere Berufsfußballspieler in den Profikader des Klägers oder verlängerten, soweit sie beim Kläger bereits unter Vertrag standen, ihre Arbeitsverträge. Bei den entsprechenden Verhandlungen wurden die Berufsfußballspieler – mit Ausnahme von zwei Spielern – von Spielervermittlern beraten, die über die hierfür erforderliche Lizenz der FIFA verfügten. Einer der anderen beiden Spieler, die nicht von einem lizenzierten Spielervermittler vermittelt wurden, wurde von seinem Vater, einem selbständigen Handelsvertreter, der andere von einem Rechtsanwalt beraten.

In den Streitjahren zahlte der Kläger für den Transfer, den Vertragsabschluss bzw. die Vertragsverlängerung folgender Berufsfußballspieler an die Spielervermittler folgende Vergütung nebst Umsatzsteuer:

...

Der Kläger machte die ihm in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge von 72.800,00 DM (Streitjahr 2000) und 188.000,00 DM (Streitjahr 2001) im Rahmen seiner Umsatzsteuererklärungen als Vorsteuer geltend und wurde vom Beklagten zunächst erklärungsgemäß veranlagt.

Der Beklagte gelangte in den Folgejahren an Managementverträge, die zwischen der A-GmbH, vertreten durch den lizenzierten Spielervermittler B als Geschäftsführer, und den von dieser betreuten Berufsfußballspielern (C, D, E, F, G und H) geschlossen worden waren. In diesen Verträgen hatte sich die A-GmbH verpflichtet, beratend für den jeweiligen Berufsfußballspieler bei Vertragsverhandlungen mit Vereinen und beim Abschluss von Werbeverträgen tätig zu werden. Die Managementverträge enthielten u.a. folgende Regelung:

§ 5

Bei Vertragsverlängerungen mit dem gegenwärtigen Arbeitgeber oder bei einem Vereinswechsel erhält die Firma A-GmbH die hierfür übliche Vergütung.

Es besteht zwischen der Firma A-GmbH und dem Sportler Einigkeit darüber, dass grundsätzlich versucht werden soll, diese Vergütung vom jeweiligen arbeitgebenden Verein zu erhalten. Sofern dies nicht gelingt, wird sich die Firma A-GmbH darum bemühen, daß die mit dem arbeitgebenden Verein ausgehandelten Konditionen unter Berücksichtigung der an die Firma A-GmbH zu zahlenden Vergütung festgelegt werden.

Im Jahr 2006 führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung I-Stadt bei dem Kläger eine Betriebsprüfung durch, welche auch die Streitjahre 2000 und 2001 umfasste. Der Prüfer vertrat im Betriebsprüfungsbericht vom ...2006 (Tz. 2.4), auf dessen weiteren Inhalt verwiesen wird, die Auffassung, dem Kläger stehe aus den streitgegenständlichen Rechnungen kein Vorsteuerabzug zu. Zwischen dem Kläger und den Rechnungsausstellern habe kein Leistungsaustausch stattgefunden. Vielmehr habe der Kläger die den Berufsfußballspielern gegenüber den Spielervermittlern obliegende Zahlungsverpflichtung übernommen. Ein Leistungsbezug des Klägers stünde im Widerspruch zu Art. 14 des FIFA Spielervermittler-Reglements 2001, wonach ein Spielervermittler im Rahmen des gleichen Transfers nur die Interessen einer beteiligten Partei wahrnehmen dürfe. Unabhängig davon sei der Vorsteuerabzug auch zu versagen, da in den Rechnungen die ausgeführten Leistungen nicht hinreichend deutlich bezeichnet seien. Insgesamt ging der Prüfer von einer Vorsteuerkürzung für das Streitjahr 2000 in Höhe von 72.800,00 DM und für das Streitjahr 2001 – vermutlich aufgrund eines Rechenfehlers – von 191.911,65 DM aus.

Der Beklagte erließ am 23.07.2007 den Prüfungsfeststellungen entsprechend geänderte Umsatzsteuerbescheide 2000 und 2001.

Mit dem Einspruch machte der Kläger geltend, er sei als Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug aus den streitigen Rechnungen der Spielervermittler berechtigt. Die Spielervermittler hätten Leistungen in Form der Beratung bzw. der Vermittlung eines Berufsfußballspielers an den Kläger und nicht an den jeweiligen Berufsfußballspieler erbracht.

Mit Einspruchsentscheidung vom 07.10.2008 half der Beklagte dem Einspruch hinsichtlich der Umsatzsteuer 2001 insoweit ab, als er die Kürzung der Vorsteuer von bisher 191.911,65 DM auf 188.000,00 DM reduzierte. Im Übrigen wies er den Einspruch als unbegründet zurück. Er führte im Wesentlichen aus, der Kläger könne keinen Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der Spielervermittler geltend machen, da diese ihre Leistungen nicht für den Kläger, sondern für den jeweiligen Berufsfußballspieler erbracht hätten. Leistungsempfänger sei regelmäßig der Auftragge-

ber oder Besteller einer Leistung. Der Kläger habe jedoch die Existenz von Beratungsverträgen zwischen ihm und den Spielervermittlern nicht substantiiert dargelegt. Nach der Behauptung des Klägers habe er die Spielervermittler beauftragt, einen Spieler für eine bestimmte Spielposition zu finden oder einen bestimmten Spieler von dem Abschluss eines Vertrags mit dem Kläger zu überzeugen. Nach den Zahlungsvereinbarungen und den korrespondierenden Rechnungen seien die Spielervermittler hingegen bei Transfer, Vertragsschlüssen und Vertragsverlängerungen beratend und unterstützend tätig geworden. Der Kläger habe in keinem der streitigen Fälle die Beauftragung des Spielervermittlers nachgewiesen. Dieser Nachweis könne auch nicht durch die Zahlungsvereinbarungen geführt werden. Diese hätten lediglich die Qualität einer verbindlichen Zusage des Klägers, die Vergütung des jeweiligen Spielervermittlers für dessen Leistung im Rahmen von Spielertransfers, Vertragsschlüssen bzw. Vertragsverlängerungen zu übernehmen (Schuldübernahmeerklärung). Hieraus lasse sich nicht zwingend schlussfolgern, der Kläger habe die Spielervermittler mit der entsprechenden Tätigkeit beauftragt, zumal es sich hierbei um Tätigkeiten handele, die typischerweise Gegenstand der zwischen Spielervermittlern und Spielern geschlossenen und in der Fußballbranche üblichen Managementverträge seien. Dies werde durch die vorliegenden Managementverträge dokumentiert. Der behaupteten Beauftragung stehe auch Art. 14 des FIFA Spielervermittler-Reglements 2001 entgegen, wonach der lizenzierte Spielervermittler nur die Interessen einer der an einem Transfer beteiligten Partei vertreten dürfe. Auch Verträge zwischen dem Kläger und dem jeweiligen Spielervermittler, die den formellen Anforderungen des Art. 12 FIFA Spielervermittler-Reglement 2001 genügten, lägen nicht vor.

Darüber hinaus sei der Vorsteuerabzug auch zu versagen, weil die Rechnungen der Spielervermittler keine ausreichende Leistungsbeschreibung enthielten. Beispielsweise ergebe sich aus der Beschreibung „Beratung und Unterstützung beim Transfer“ nicht, ob es sich hierbei um Leistungen im Rahmen von Verhandlungen zu einem Transfervertrag oder zu einem Arbeitsvertrag mit dem Spieler handele. Außerdem sei in dem Fall des Spielers J, der von seinem Vater beraten worden sei, zweifelhaft, ob der Vater diese Leistung im Rahmen seines Unternehmens erbracht habe.

Die anschließende Klage (FG Düsseldorf, 1 K 4206/08 U) hatte Erfolg.

Auf die Revision des Beklagten hat der BFH das Urteil vom 29.10.2010 1 K 4206/08 U aufgehoben und die Sache an das Finanzgericht Düsseldorf zurückverwiesen. In dem zurückverweisenden Urteil vom 28.08.2013 XI R 4/11, BFHE 243, 41, BStBl II 2014, 282, auf dessen weiteren Inhalt verwiesen wird, führt der XI. Senat des BFH u. a. aus, dass die tatsächlichen Feststellungen des FG nicht seine Würdigung trügen, dass der Kläger Empfänger der von den Spielervermittlern erbrachten Leistungen gewesen sei.

Grundsätzlich sei es zwar denkbar, dass der Kläger Maklerdienstleistungen nachgefragt habe, um einen Spieler für eine bestimmte Spielposition zu finden oder einen speziellen Spieler mit Hilfe des eingeschalteten Spielervermittlers davon zu überzeugen, zu den angebotenen Vertragskonditionen einen Arbeitsvertrag zu schließen bzw. zu verlängern. Hierzu bedürfe es aber besonderer Umstände, die zum Ausdruck bringen, dass sich der Kläger nicht nur auf die Entgegennahme von Spielerangeboten beschränkt habe --worin noch kein Angebot zum Abschluss eines Maklervertrags erkennbar wäre--, sondern selbst Spielervermittler mit Maklerdienstleistungen beauftragt habe. Das FG habe im zweiten Rechtsgang die erforderlichen Feststellungen nachzuholen und die angeführten Begleitumstände zu würdigen. Dabei komme auch eine Vernehmung der betreffenden Berufsfußballspieler und / oder der Spielervermittler als Zeugen in Betracht.

Sollte das FG im zweiten Rechtsgang zu dem Ergebnis kommen, dass die Spielervermittler an den Kläger Leistungen erbracht haben, wäre zu prüfen, ob und ggf. zu welchen --notfalls zu schätzenden-- Teilen das allein von dem

Kläger gezahlte Entgelt zugleich Entgelt von dritter Seite i.S. des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG für an die Berufsfußballspieler von den Spielervermittlern erbrachten Leistungen darstelle. Das FG habe hiernach Feststellungen dazu zu treffen, ob und ggf. in welcher Höhe die Berufsfußballspieler verpflichtet waren, an die Spielervermittler oder an einen Dritten im Zusammenhang mit einem Transfer oder einer Vertragsverlängerung eine Vergütung zu entrichten.

Ferner werde das FG zu prüfen haben, ob die jeweilige Leistungsbeschreibung --"Beratung und Unterstützung beim Transfer", "Beratung und Vermittlung", "Mitwirkung bei dem Vertragsabschluss", "Transfer-Provision", "Beratung und Unterstützung bei der Vertragsverlängerung", "Honorar für die Vertragsverlängerung"-- den Anforderungen an eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung über etwa an den Kläger erbrachte Leistungen genüge.

Der Kläger hält weiterhin an seinem Begehren fest und trägt vor:

Er habe die Spielervermittler in den Streitjahren beauftragt, einen Arbeitsvertrag mit dem jeweiligen Spieler zu vermitteln. Die insoweit nachgefragten Leistungen habe der Kläger von den Spielervermittlern auch tatsächlich erhalten. Die Spielervermittler hätten entsprechend dem gesetzlichen Leitbild des Maklervertrages sowohl Nachweis- als auch Vermittlungstätigkeiten an den Kläger erbracht. Darüber hinaus seien durch den jeweiligen Spielervermittler auch werbende und koordinierende Tätigkeiten ausgeführt worden.

Zur Verdeutlichung hat der Kläger die Dokumentation eines Transfers aus neuerer Zeit übersandt, welche die Leistungsbeziehung zwischen dem Kläger und einem Spielervermittler exemplarisch darlegen soll. Auf das Anlagenkonvolut K31 betreffend den Transfer des Spielers K vom ... Fußballverein L zur Profimannschaft des Klägers wird Bezug genommen.

An den grundsätzlichen Abläufen eines Transfers habe sich – so der Kläger - seit den Streitjahren nichts geändert. Für die Streitjahre lägen jedoch leider keine schriftlichen Dokumentationen vor, da die Verhandlungen in der Vergangenheit weitgehend mündlich (telefonisch) geführt worden seien.

Wie sich aus den schriftlichen Erklärungen der Spielervermittler M, N, O, P und Q ergebe (...), habe zwischen ihnen und den jeweiligen Spielern auch keine Abrede bestanden, etwaige den Spielervermittlern gegenüber bestehende Zahlungspflichten des Spielers auf den Verein abzuwälzen.

Nach Kenntnis des Klägers habe lediglich der Spielervermittler B (A-GmbH) Managementverträge verwandt, welche inhaltlich auch nicht branchenüblich seien. Die Managementverträge zwischen der A-GmbH und den sechs Spielern seien dem Kläger nicht im Hinblick auf die Leistungen der übrigen Spielervermittler entgegen zu halten. Insbesondere könne aus dem Urteil des BFH nicht entnommen werden, dass der Kläger zusätzlich noch eine Darlegungs- und Beweislast dafür trage, dass derartige Managementverträge zwischen den übrigen Spielervermittlern und den Spielern nicht bestanden hätten.

Hinsichtlich des Transfers des Spielers J sei anzumerken, dass nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes (Hinweis auf BGH Urteil vom 24.06.1981 I V a ZR 159/80) auch Familienangehörige maklertypische Leistungen an eine andere Partei erbringen könnten. Ebenso könne auch ein Rechtsanwalt eine Maklerdienstleistung erbringen und hierfür eine Maklerprovision vereinbaren. Dies werde sogar dann für zulässig erachtet, wenn der Rechtsanwalt für die andere Vertragspartei des vermittelten Vertrages rechtsberatend tätig sei (Hinweis auf BGH Urteil vom 31.01.1991 IX ZR 202/90).

Das FIFA-Spielervermittler-Reglement stelle auch kein Begleitumstand dar, der gegen den Abschluss eines Maklervertrages zwischen dem Kläger und den Spielervermittlern spräche. Denn die Auffassung des Bundesfinanzhofes im Hinblick auf die Bedeutung des FIFA-Spielervermittler-Reglements berücksichtige nicht die gängige Praxis der Spielervermittlung. Insoweit werde auf das Schreiben vom 25.07.2013 der FIFA an die DFL Deutsche Fußball Liga (...) verwiesen. Mittlerweile habe auch die FIFA erkannt, dass das FIFA-Spielervermittler-Reglement in seiner ab dem 01.03.2001 geltenden Ausgestaltung wirkungslos sei und habe ein neues Reglement ohne Doppelvertretungsverbot verabschiedet (zum 01.05.2015 in Kraft getreten). Zudem sei das FIFA-Spielervermittler-Reglement 2001 erst am 31.05.2001 vom DFB-Bundestag umgesetzt worden (vgl. Offizielle Mitteilungen Deutscher Fußball-Bund Nr. 5 vom 31.05.2001, ...), so dass die überwiegende Anzahl der hier streitgegenständlichen Transfers bzw. Vertragsverlängerungen unter Geltung des FIFA-Spielervermittler-Reglement 1996 abgewickelt wurden, welches nach Auffassung des Klägers unter Bezugnahme auf den Inhalt der Präambel nur für internationale Transfers unter Einbindung von Vermittlern Anwendung gefunden habe (...).

Die Spielervermittler hätten mit ihren Unterschriften auf den Arbeitsverträgen auch nicht bekunden wollen, dass sie im Rahmen der Vermittlung der Arbeitsverträge im Auftrag der Spieler tätig geworden seien. Der Verein habe die Unterschrift der Spielervermittler auf den Arbeitsverträgen auch nicht so verstanden, dass die Spielervermittler insoweit im Auftrag der Spieler tätig geworden seien.

Im Übrigen sei Indizien wie beispielsweise das FIFA-Reglement, persönliche oder berufliche Beziehungen des Spielervermittlers zum Spieler oder Bestimmungen des Sozialgesetzbuches nur Bedeutung beizumessen, wenn ein ausdrücklicher Vertragsschluss zwischen den Spielervermittlern und dem Verein nicht nachgewiesen werden könne und es auf die Frage eines konkludenten Vertragsabschlusses ankomme. Die vom BFH angeführten Indizien, die gegen einen konkludenten Vertragsschluss sprechen könnten, könnten entkräftet werden, wenn die Verantwortlichen bezeugen würden, dass sie die verbandsinternen FIFA-Regelungen oder Bestimmungen des SGB nicht beachtet hätten bzw. Leistungen an den Kläger trotz beruflicher oder familiärer Verbindungen erbracht hätten.

Im Streitfall könne es jedoch auf die Begleitumstände nicht mehr ankommen, weil der Kläger mit den jeweiligen Spielervermittlern keine konkludenten, sondern ausdrückliche Verträge abgeschlossen habe. Die Spielervermittler M, N, O, P und Q hätten insoweit auch schriftlich bestätigt, dass sie die Anfragen des Klägers jeweils so verstanden hätten, dass sie im Auftrag des Klägers einen Arbeitsvertrag zwischen dem Kläger und den betreffenden Spielern vermitteln sollten.

Wurde ausdrücklich zwischen den Parteien ein Vertrag geschlossen und dessen Durchführung sowie Ergebnis gewollt, sei es nach § 40 AO für die Besteuerung unerheblich, ob das Verhalten gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstoße. Die Besteuerung sei wertneutral durchzuführen und auch Wirkungen, die den Tatbeständen zugunsten des Steuerpflichtigen zukommen, würden ohne Rücksicht auf die Verwerflichkeit eintreten.

Die Anforderungen an Vermittlungsleistungen dürften zudem keineswegs übersteigert werden. Ausreichend könne in diesem Zusammenhang bereits die positive Empfehlung des Spielervermittlers zu Gunsten eines Engagements bei einem Club sein, wenn so der Abschluss des Vertrages gefördert werde (Hinweis auf Englisch, UR 2014, 461, 465; Heidtke, Das Berufsbild des Spielervermittlers im professionellen Fußball, 2013, S. 200). Der Spielervermittler könne an den Kläger auch Dienstleistungen erbringen, die von ihrem Leistungsgehalt geringer einzustufen seien als ein Maklervertrag. Im geschäftlichen Verkehr beziehe sich ein darauf gerichtetes Provisionsversprechen im Zweifelsfall

auf jedwede erbrachte Dienstleistung, auch wenn deren Leistungsgehalt die Voraussetzungen eines Maklervertrages nicht erfülle.

Auch sei nicht ausgeschlossen, dass der Spielervermittler als Doppelmakler sowohl mit dem Spieler wie auch mit dem Verein einen Vermittlungsvertrag schließe. Auch der Gesetzgeber sei davon ausgegangen, dass Arbeitsvermittlungsleistungen von einem Arbeitsvermittler gleichzeitig an den Arbeitnehmer und an den Arbeitgeber erbracht werden könnten. Für den Sonderfall, dass beide Parteien dem Arbeitsvermittler eine Vergütung schuldeten, habe der Gesetzgeber bestimmt, dass die Gesamtvergütung nicht über einen bestimmten maximalen Betrag hinausgehen dürfe. Angesichts dieser Umstände sei es schlicht verfehlt, wenn von Seiten des Beklagten argumentiert werde, dass der Spielervermittler gegenüber dem Kläger keine Leistungen erbringen könne, wenn der Vermittler in den Verhandlungen insbesondere die finanziellen Interessen des Spielers vertreten würde.

Zudem könne – wie sich aus der vom BFH zitierten Entscheidung des OLG Hamm ergebe – ein Maklervertrag zwischen Spielervermittler und Verein regelmäßig auch nach Abschluss des Arbeitsvertrages geschlossen werden. Für den Nachweis eines nachträglichen Abschlusses eines Vertrages habe das OLG Hamm gerade keine „besonderen Umstände“ gefordert. Sollte vorliegend der Beweis nicht geführt werden können, dass ein Maklervertrag bereits mit der Kontaktaufnahme zwischen Spielervermittler und Kläger zustande gekommen sei, sei ein solcher Vertrag spätestens nachträglich mit Vereinbarung der Provisionszahlung zustande gekommen. Eine Leistung des Spielervermittlers an den Kläger habe zumindest nachträglich vergütet werden sollen. In diesem Fall würde eine Vergütung für jedwede Leistung des Spielervermittlers im Interesse des Klägers erfolgen, selbst wenn die Voraussetzungen für einen Maklervertrag nicht erfüllt seien (Hinweis auf BGH v. 12.10.2006 III ZR 331/04). In jedem Fall hätten die Spielervermittler die dem Kläger unbekanntere Verhandlungsbereitschaft des Spielers angezeigt und damit die Leistungen eines Nachweismaklers erfüllt. Zudem hätten die Spielervermittler dem Kläger in jedem Fall Informationen bereitgestellt, die für den Kläger zum Abschluss oder der Verlängerung der Arbeitsverträge hilfreich gewesen seien.

Der Kläger habe auch nur auf sein eigenes Leistungsverhältnis zum Spielervermittler gezahlt. Die Höhe der Gegenleistung bestimme sich nach dem subjektiven Wert und nicht nach objektiven Kriterien. Zudem sei von den Spielervermittlern M, O, P und Q bestätigt worden, dass durch die Provisionszahlungen des Klägers keine Beratungsleistungen gegenüber den Spielern abgegolten worden seien.

Unklar sei auch, wie ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Zahlung des Klägers und einer möglichen Leistungserbringung des Spielervermittlers gegenüber dem Spieler hergestellt werden solle, wenn der Kläger die vertraglichen Vereinbarungen zwischen Spielervermittler und Spieler nicht kenne. Der Kläger könne subjektiv nur auf die eigene Schuld leisten. Der Spielervermittler müsse aus seiner Sichtweise ebenfalls davon ausgehen, dass der Kläger nur auf eine eigene Verpflichtung zahle. Die aus der Sicht des Klägers einheitliche Vergütung einer (auch) für ihn erbrachte Leistung könne nicht aufgrund eines bloßen wirtschaftlichen Zusammenhangs mit einer etwaigen Leistungsbeziehung des Vermittlers zum Spieler anteilig diesem Rechtsverhältnis zugerechnet werden. Hierin wäre ein Widerspruch zur einschlägigen EuGH-Judikatur zu konstatieren (Hinweis auf EuGH, Urteil vom 03.05.2012 C-520/10 – Lebara, BStBl II 2012, 755).

Selbst wenn tatsächlich kein Vertrag zwischen den jeweiligen Spielervermittlern und dem Kläger zustande gekommen wäre, würde bei Zahlung durch den Verein ein Vorsteuerabzug aufgrund einer unmittelbaren Anwendung des Art. 168 Buchst. a MwStSystRL möglich sein. Auch der britische Supreme Court gehe davon aus, dass ein zahlender Dritter als vorsteuerabzugsberechtigter Leistungsempfänger zu behandeln sei.

Bezüglich der Rechnungsangaben sei anzumerken, dass in den vorliegenden Beschreibungen der wirtschaftliche Gehalt der zugrundeliegenden Leistungen zutreffend wiedergegeben worden sei, insbesondere sei bei Maklerleistungen eine Beschreibung des Erfolgs „für die Vertragsverlängerung“ ausreichend. Zudem ergebe sich aus den Rechnungen, auf welche Spieler sich die Leistungen jeweils bezögen.

Der Kläger beantragt,

die Umsatzsteuerbescheide 2000 und 2001 - jeweils vom 23.07.2007 - in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.10.2008 dahingehend zu ändern, dass weitere Vorsteuerbeträge für 2000 in Höhe von 37.222,05 EUR (72.800,00 DM) sowie für 2001 in Höhe von 96.122,87 EUR (188.000,00 DM) berücksichtigt werden;

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

hilfsweise, dem EUGH die Rechtsfrage zur Vorabentscheidung vorzulegen, ob es nach Art. 168 Buchst. a MwStSystRL bzw. Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der 6. EG-Richtlinie geboten ist, den Vorsteuerabzug auch dem wirtschaftlichen Leistungsempfänger, der die Zahlung tatsächlich geleistet hat, zu gewähren.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte hält weiterhin an seiner in der Einspruchsentscheidung vom 07.10.2008 ausgeführten Auffassung fest und trägt ergänzend vor:

Der BFH habe in seiner Entscheidung deutlich gemacht, dass es auf die Umstände des Einzelfalls ankomme. Die Schilderung des Ablaufes eines aktuellen Transfers sei insoweit zur Aufklärung des Sachverhaltes ungeeignet. Im Übrigen zeige auch der Transfer von K, dass der Kläger die Spielervermittler nicht wegen deren vorhandener Kontakte zum Fußballverein L kontaktiert habe, sondern weil diese – wie aus dem Internet hervorgeht - offiziell den Spieler K beraten hätten.

Die nunmehr vorgelegten schriftlichen Erklärungen der Spielervermittler könnten für eine Leistungsbeziehung des Klägers zu den Spielervermittlern sprechen, insoweit erscheine dem Beklagten jedoch eine Zeugenvernehmung sachdienlich. Allerdings sei vorrangig zu klären, ob und wenn ja welche Vereinbarungen zwischen den Spielern und den Vermittlern getroffen worden seien. Nur wenn keinerlei Abmachungen vorlägen, käme überhaupt im zweiten Schritt ein Vertrag zwischen dem Verein und dem Vermittler in Betracht. Woher der Kläger seine Erkenntnis ziehe, dass die zwischen der A-GmbH und den Spielern abgeschlossenen Managementverträge nicht branchenüblich seien, werde vom Kläger nicht näher begründet. Solche Verträge dürften der Sicherheit der Vermittler dienen, damit der Spieler sich nicht kurz vor Abschluss eines Arbeitsvertrages mit einem Verein eines anderen Spielervermittlers bediene. Ebenso sei es nach Auffassung des Beklagten üblich, dass die Beraterverträge die Klausel enthielten, dass der Berater versuchen solle, die Vergütung vom neuen Verein zu vereinnahmen. Einen Rechtsanspruch auf Zahlung habe der Berater jedoch lediglich über den Spieler. Die Ansprüche eines Spielervermittlers gegenüber dem Spieler seien der Höhe nach aufgrund der Verordnung über Arbeitsvermittlung durch private Arbeitsvermittler AVerMV 2000/2001 beschränkt gewesen.

Im Hinblick auf die Leistungsbeschreibung sei weiterhin die Frage zu stellen, ob die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungen zur eindeutigen Zuordnung der ausgeführten Leistungen gegeben sei, denn damit der Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen könne, müsse die Rechnung die in § 14 Abs. 4 UStG aufgeführten Angaben enthalten, dazu gehörten auch der Umfang und die Art der sonstigen Leistung.

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf die Schriftsätze der Beteiligten nebst Anlagen, die Gerichtsakte des Verfahrens 1 K 4206/08 U sowie die dem Gericht übermittelten Steuer- und Prüfungshandakten und sonstigen Unterlagen (...) verwiesen.

Der Senat hat Beweis erhoben durch die Vernehmung der Zeugen R, S, O, Q, T, U, V, M, W, E, F, X, N, Y, Z, AA und BB. Wegen des Ergebnisses der Beweisaufnahme wird auf die Sitzungsniederschriften vom 23.04.2015, 24.04.2015 und 27.04.2015 Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang begründet; im Übrigen ist sie unbegründet.

Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide für 2000 und für 2001 - jeweils vom 23.07.2007 - in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.10.2008 sind insoweit rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten als der Beklagte die vom Kläger geltend gemachten Vorsteuerbeträge in Höhe von 46.400,00 DM = 23.723,94 EUR (Umsatzsteuer 2000) sowie in Höhe von 156.000,00 DM = 79.761,53 EUR (Umsatzsteuer 2001) bei der Steuerfestsetzung nicht steuermindernd berücksichtigt hat (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Darüber hinaus steht dem Kläger kein weiterer Vorsteuerabzug zu.

Der Kläger ist gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG aus den Rechnungen der Spielervermittler Q, O, M, N, P und CC in voller Höhe (vgl. Tz. I.), aus den Rechnungen der A-GmbH (Spielervermittler B) jeweils zur Hälfte (vgl. Tz. II.) und aus den Rechnungen von DD (Vater) und EE (Rechtsanwalt) nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (vgl. Tz. III).

Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG in der in den Streitjahren 2000 und 2001 geltenden Fassung kann ein Unternehmer die in Rechnungen i.S. des § 14 UStG gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

I. Rechnungen der Spielervermittler Q, O, M, N, P und CC.

Hinsichtlich der Rechnungen der Spielervermittler Q, O, M, N, P und CC liegen sämtliche in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG genannte Voraussetzungen für den begehrten Vorsteuerabzug vor.

1. Wie zu Recht zwischen den Beteiligten unstreitig ist, sind sowohl der Kläger als auch die o.g. Spielervermittler Unternehmer im Sinne von § 2 Abs. 1 UStG (vgl. auch BFH, Urteil vom 28.08.2013 XI R 4/11, BFHE 243, 41, BStBl II 2014, 282).

2. Soweit § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG für den Vorsteuerabzug voraussetzt, dass die o. g. Spielervermittler „Leistungen“ erbracht haben, die der Kläger „für sein Unternehmen“ bezogen haben muss, sind auch diese Anforderungen vorliegend erfüllt.

Leistungen sind (von einem anderen Unternehmer) an den Unternehmer "für sein Unternehmen" ausgeführt worden, wenn der Unternehmer (hier: der Kläger) der Leistungsempfänger ist. Wer Leistungsempfänger im Sinne des Umsatzsteuerrechts ist, ergibt sich im Allgemeinen aus den dem Leistungsaustausch zugrunde liegenden zivilrechtlichen Rechtsbeziehungen. Leistungsempfänger ist danach grundsätzlich derjenige, der aus dem der Leistung zugrunde liegenden Schuldverhältnis als Auftraggeber berechtigt und verpflichtet ist. Nicht maßgeblich ist dagegen u.a., wem die empfangene Leistung wirtschaftlich zuzuordnen ist oder wer sie bezahlt hat. Die bloße Übernahme der Kosten einer Leistung an einen Dritten führt nicht zum Recht auf Vorsteuerabzug des Zahlenden. Im Rahmen der Ermittlung, wer Leistungsempfänger ist, ist das Abrechnungspapier nur ein Beweisanzeichen (vgl. BFH, Urteil vom 29.01.2014 XI R 4/12, BFH/NV 2014, 992; BFH, Urteil vom 28.08.2013 XI R 4/11, BFHE 243, 41, BStBl II 2014, 282; BFH, Beschluss vom 04.04.2000 V B 186/99, BFH/NV 2000, 1370 jeweils m.w.N.).

a) Das von den Spielervermittlern Q, O, M, N, P und CC gegenüber dem Kläger abgerechnete Honorar stellt jeweils ein – den Vorsteueranspruch auslösendes – Entgelt (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG) für Leistungen (§ 3 Abs. 9 UStG) dar, die diese Spielervermittler gegenüber dem Kläger als Leistungsempfänger erbracht haben.

In den hier zu beurteilenden Einzelfällen spiegelt der Inhalt der von den o.g. Spielervermittlern ausgestellten Rechnungen gegenüber dem Verein den tatsächlichen Geschehensablauf und die zivilrechtlichen Rechtsbeziehungen zwischen den Beteiligten wider. Zu diesem Ergebnis gelangt der Senat sowohl bei isolierter Betrachtung des Zusammenwirkens zwischen Kläger und dem jeweiligen Spielervermittler, als auch unter Berücksichtigung der vertraglichen Vereinbarungen der o.g. Spielervermittler zu den Spielern FF, W, Y, R, T, X, S, AA, HH, BB oder Z und den weiteren Begleitumständen bei dem jeweiligen Vereinswechsel oder der Vertragsverlängerung, wie sie sich dem erkennenden Senat nach Durchführung der Beweisaufnahme darstellen.

Es bestand ein unmittelbarer Leistungsaustausch zwischen dem Kläger und den o.g. Spielervermittlern, denn die Spielervermittler wurden jeweils vom Kläger beauftragt, eine sonstige Leistungen (§ 3 Abs. 9 UStG) in Form einer maklerähnlichen Dienstleistung an den Kläger zu erbringen, und der Kläger hat sich entsprechend verpflichtet, dem jeweiligen Spielervermittler ein Entgelt zu entrichten, wenn es mit Unterstützung des Spielervermittlers tatsächlich gelungen war, den Abschluss oder die Verlängerung eines Arbeitsvertrages zwischen dem Kläger und dem jeweiligen Fußballspieler herbeizuführen. In allen Fällen bestand die gegenüber dem Kläger erbrachte Leistung des Spielervermittlers nach dem einheitlichen Verständnis sämtlicher Zeugen zumindest darin, dem Verein einen bestimmten Spieler zuzuführen, indem der Spielervermittler (im Auftrag des Klägers) auf den Spieler dahingehend einwirkt, dass dieser das Angebot des Klägers zum Abschluss oder der Verlängerung eines Arbeitsvertrags annimmt. Die genau Höhe der Zahlungspflicht des Klägers an den jeweiligen Spielervermittler für die Vermittlung des Spielers wurde zwischen den Vertragsbeteiligten mündlich ausgehandelt und – mit Ausnahme der Vereinbarung mit Spielervermittler N - als sogenannte Zahlungsvereinbarung schriftlich fixiert. Der Umfang der jeweiligen Leistung des Spielervermittlers, d.h. wie massiv er auf den Spieler einwirkte oder wie umfangreich er den Kläger beraten musste, mit welchen Mitteln (z.B. auch die mögliche sportliche Entwicklung im Verein) der Spieler überzeugt werden kann, das jeweilige Angebot auf Abschluss oder Verlängerung des Arbeitsvertrages anzunehmen, hing stark von den Umständen des Einzelfalls (Persönlichkeit des Spielervermittlers und des Spielers; Marktwert, Erfahrungen, Herkunft, sportliche Fähigkeiten und Ambitionen des Spielers; finanzielle und sportliche Situation des Vereins; Vertragsverlängerung oder erstmaliger Arbeitsvertrag etc.) ab.

Die Zahlung des Honorars stand in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Vermittlungsleistung des jeweiligen Spielervermittlers und dem dadurch erlangten konkreten eigenen (wirtschaftlichen) Vorteil des Klägers, den jeweiligen Fußballspieler unter Mithilfe des Spielerberaters auf Dauer für eine bestimmte Spielposition verwenden zu können. Insoweit wurde die für den Verein letztlich nutzbringende Leistung der Spielervermittler im eigenen Interesse des Klägers bezogen. Wie bereits aus den Aussagen des U und V deutlich wurde, ist es aufgrund der Gepflogenheiten im Profifußball praktisch nicht möglich gewesen, einen Spieler an seinem Spielerberater vorbei für den Verein zu gewinnen. Dies veranschaulicht auch die Aussage des Rechtsanwalts und Spielervermittlers M, wonach genau so, wie jemand, der ein Haus kauft, dafür einen Makler zu bezahlen habe, auch der Verein dafür zahlen müsse, dass der Spielervermittler ihm einen Vertrag mit dem Spieler vermittele.

aa) Die zivilrechtliche Rechtsgrundlage für die Leistungsbeziehung zwischen dem Kläger und den Spielervermittlern Q, O, M, N, P und CC war ein mit dem jeweiligen Spielervermittler (ausdrücklich) mündlich geschlossener maklerähnlicher Vertrag, nach dem der Spielervermittler an den Kläger Vermittlungs- und Beratungsleistungen gegen Entgelt zu erbringen hatte.

(1) Soweit der BFH in seinem zurückverweisenden Urteil vom 28.08.2013 (Az. XI R 4/11, BFHE 243, 41, BStBl II 2014, 28) auf die Entscheidung des OLG Hamm (Beschluss vom 24.09.2012 I 18 U 25/12, juris, vorgehend LG Dortmund, Urteil vom 16.12.2011 3 O 246/11, juris) hinweist, weicht der der Entscheidung des OLG Hamm zugrundeliegender Sachverhalt erheblich von den hier zu beurteilenden Fällen ab. Das OLG Hamm hatte zu entscheiden, ob ein Fußballverein durch ein Telefonanruf seines Sportdirektors - anlässlich eines im Folgejahr auslaufenden Arbeitsvertrages mit einem Spieler - bei einem Spielerberater, der den Spieler schon einmal vertreten hatte, dem Spielerberater ein Angebot zum Abschluss eines Maklervertrages unterbreitet habe, wobei die konkreten Hintergründe des Telefonats zwischen den Parteien streitig waren. Nach dem ersten Treffen von Spieler, Spielervermittler und Vertreter des Vereins, beendete der Spieler die Zusammenarbeit mit seinem ursprünglichen Spielerberater und engagierte einen neuen Berater, an den der Verein dann letztlich eine Vergütung entrichtet hatte. Der ursprüngliche Spielerberater verlangte mit der Klage ebenfalls ein Honorar vom Verein, konnte jedoch in dem Klageverfahren nicht beweisen, dass er bei der ersten Kontaktaufnahme konkludent einen Maklervertrag mit dem Verein abgeschlossen hatte.

Vorliegend kann hinsichtlich der Vereinbarungen zwischen dem Kläger und den Spielervermittlern Q, O, M, N, P und CC dahinstehen, ob den Spielervermittlern jeweils bereits bei der ersten Kontaktaufnahme ein Angebot zum Abschluss eines maklerähnlichen Vertrages seitens des Klägers unterbreitet wurde, da der Kläger zur Überzeugung des Gerichts unter Berücksichtigung der Aussagen der seinerzeit an den Vertragsverhandlung Beteiligten Personen Q, O, M, N, U und V nachweisen konnte, dass er ein solches Angebot jedenfalls im Laufe der Vertragsverhandlungen zwischen dem Kläger und den Berufsfußballspielern gegenüber den o.g. Spielervermittlern abgegeben hatte, welches diese auch spätestens in dem Zeitpunkt angenommen hatten, als es mit Unterstützung des Spielervermittlers tatsächlich gelungen war, den Abschluss oder die Verlängerung eines Arbeitsvertrages zwischen dem Kläger und dem Fußballspieler herbeizuführen und sich der Kläger und der jeweilige Spielervermittler über die genaue Höhe des hierfür zu entrichtende Honorars einig waren. Anders als in dem vom OLG Hamm zu entscheidenden Sachverhalt sind sich die an den Vertragsverhandlungen beteiligten Personen in den hier zu beurteilenden Einzelfällen auch einig, dass ein solcher (mündlicher) Vertrag zustande gekommen ist, der zudem – mit Ausnahme bei dem Spielervermittler N - durch eine schriftliche Zahlungsvereinbarung manifestiert wurde.

(2) Die Schlussfolgerung, dass die Beteiligten deshalb nur eine „Zahlungsvereinbarung“ (und keinen „Vertrag“) schriftlich abgefasst haben, weil sie sich tatsächlich nicht durch einen gegenseitig verpflichtenden Vertrag schuldrechtlich binden wollten, ist nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme unzutreffend. Die äußere Form der Vereinba-

rung hatte nach übereinstimmender Aussage sämtlicher Zeugen für deren Inhalt keine Bedeutung. Die Spielervermittler M, N, O und Q haben übereinstimmend (sinngemäß) ausgesagt, dass sie aus ihrer Sicht die Zahlungen des Klägers erhalten haben, weil sie vom Verein beauftragt worden seien, einen Vertrag oder eine Vertragsverlängerung mit dem Spieler zu vermitteln. Rechtsanwalt und Spielervermittler M antwortete auf die Frage, warum kein schriftlicher Maklervertrag mit dem Verein geschlossen worden sei: „Ich gehe davon aus, dass man eine schriftliche Vereinbarung damals nicht für nötig gehalten hat. Es war aber der Wille des Klägers und es wurde mit diesem auch mündlich so vereinbart, dass ich ihm diese Vertragsverlängerung vermitteln sollte.“ Auch die übrigen Beteiligten hielten die gewählte Vorgehensweise für die Regelung des von ihnen Gewollten für ausreichend, da es branchenüblich gewesen sei. Über die rechtliche Bedeutung der „Zahlungsvereinbarung“ hatte sich V auf der Seite des Klägers ebenfalls keine Gedanken gemacht. Die Zahlungsvereinbarung sei regelmäßig mit dem Spielervermittler geschlossen worden, sie sei inhaltlich vorgegeben und von den Juristen des Vereins so formuliert worden. Nach Aussage des damaligen Geschäftsstellenleiters U habe es sich bei der „Zahlungsvereinbarung“ um ein Formularpapier gehandelt, welches nach seinem Verständnis einen Vermittlungsvertrag zwischen dem jeweiligen Vermittler begründe oder einen zuvor mündlich verhandelten Vertrag schriftlich fixiere.

bb) Der Senat hält die übereinstimmenden Aussagen der Spielervermittler und der auf der Seite des Vereins handelnden Personen hinsichtlich eines mündlichen Vertragsschlusses auch unter Berücksichtigung des Spielervermittler-Reglements der FIFA für glaubhaft. Aus dem Umstand, dass der Kläger mit den Spielervermittlern in den hier zu beurteilenden Einzelfällen nur eine „Zahlungsvereinbarung“ und keinen „Vermittlungs- oder Maklervertrag“ schriftlich fixiert haben, kann nicht gefolgert werden, dass der Kläger und die Spielervermittler - entgegen der Bekundungen der vernommenen Zeugen - tatsächlich keinen (konkreten) gegenseitigen Vertrag über die jeweilige Vermittlungsleistungen abschließen wollten, weil sie ansonsten möglicherweise gegen das FIFA-Spielervermittler-Reglement verstoßen hätten.

(1) Das FIFA-Spielervermittler-Reglement 2001 konnte in Bezug auf die Vermittlung der Spieler FF, W, Y, R, T, X, S, BB und Z bereits deshalb nicht den Geschäftsbindungswillen der Spielervermittler und der auf der Seite des Vereins handelnden Personen beeinflussen, weil es jeweils bei Abschluss der Arbeitsverträge mit den Spielern – mithin auch zu dem Zeitpunkt, zu dem der Kläger mit dem Spielervermittler konkrete Vereinbarungen getroffen hatte - noch gar nicht anzuwenden war.

Das FIFA Spielervermittler-Reglement 2001 ist am 01.03.2001 in Kraft getreten und wurde erst am 31.05.2001 vom DFB-Bundestag umgesetzt (vgl. Offizielle Mitteilungen Deutscher Fußball-Bund Nr. 5 vom 31.05.2001, ...). Der Arbeitsvertrag zwischen dem Kläger und dem jeweiligen Spieler wurde im Fall von FF am 26.10.1999, von W am 08.05.2000, von Y am 04.07.2000, von R am 27.11.2000, von T am 28.05.2001, von X am 18.12.2000, von S am 29.02.2000 bzw. 01.02.2001, von BB am 27.05.2001 und von Z am 28.03.2001 unterzeichnet.

(2) Auch die Verpflichtung, im Rahmen des gleichen Transfers nur die Interessen einer beteiligten Partei zu vertreten (vgl. jeweils Art. 14 Buchst. d) FIFA-Spielervermittler-Reglement 1996 und 2001), woran die Spielervermittler und der Kläger während des gesamten Streitzeitraums verbandsintern gebunden waren, hinderte weder den Kläger daran, dem Spielervermittler ein Angebot zur Vermittlung eines Spielers aus dessen „Portfolio“ zu unterbreiten, noch hielt es den Spielervermittler davon ab, dieses Angebot zum Abschluss eines maklerähnlichen Vertrages anzunehmen, obwohl er bei Aushandlung der Konditionen des Arbeitsvertrages die Interessen „seines“ Spielers vertrat. Die Aussagen sämtlicher Zeugen veranschaulichten, dass das Spielervermittler-Reglement der FIFA den Rechtsbindungswillen der Parteien insoweit nicht beeinflusst hat. Wie die Beweisaufnahme gezeigt hat, gingen die Beteiligten mit den Normen im Spielervermittler-Reglement der FIFA auf unterschiedliche Weise um. Die Aussagen hatten eine Bandbreite

zwischen „An solche Regelungen habe ich mich nie gehalten, sie interessieren mich nicht.“ (vgl. Aussage von M) über „darüber habe ich mir keine Gedanken gemacht“ (V) oder „... das FIFA-Reglement spielte für unsere Vorgehensweise keine besondere Rolle.“ (U) bis hin zu der Überlegung, dass die FIFA Regelungen eingehalten worden seien, wenn mit den Spielern nur ein Vertrag über Beratung (ohne Vermittlung) geschlossen wurde (Spielervermittler O: „Dies war der Grund, warum ich mit dem Spieler lediglich einen Beratervertrag gegen eine geringe Aufwandsentschädigung abgeschlossen hatte; dies war mit den FIFA-Regelungen vereinbar.“, U: „..war es hinsichtlich des Doppelvertretungsverbot nach meinem Verständnis so, dass die Vermittlungsleistungen der Vermittler nur für den Verein erbracht wurden und nicht für den Spieler. Diesem gegenüber wurden allenfalls Beratungsleistungen erbracht.“). Teilweise wurde auch angenommen, dass in den vorliegenden Fällen gar keine Interessenkollision vorhanden war (Spielervermittler Q: „Ich habe mich bei meiner Tätigkeit immer auf Seiten des Spielers und meine Aufgabe darin gesehen, dessen Interessen zu vertreten.“). Der Spielervermittler N empfand eine solche Vorgehensweise nur problematisch, wenn der Spielervermittler für seine Tätigkeit als „Doppelmakler“ von beiden Seiten entlohnt wurde („Ich habe aber Probleme mit solchen Vermittlern, die von beiden Seiten Geld kassieren“); da er nur vom Kläger entlohnt worden sei, seien die FIFA Regelungen aus seiner Sicht eingehalten worden.

Ob der Kläger und die Spielervermittler tatsächlich subjektiv davon überzeugt waren, in der hier vorliegenden Konstellation die FIFA Regelungen hinsichtlich des Doppelvertretungsverbot eingehalten zu haben, vermochte der Senat nicht aufzuklären. Jedenfalls sind – soweit ersichtlich – weder der Kläger noch die Spielervermittler von zuständigen Instanzen darauf hingewiesen worden, dass diese Vorgehensweise gegen das FIFA-Spielervermittler-Reglement verstoße. Im Schreiben der FIFA vom 25.07.2013 (...) wird erläutert, dass eine Verletzung der Bestimmungen des Reglements, z.B. eben eine „klassische Doppelvertretung“ von den zuständigen Instanzen nicht ex officio zu untersuchen gewesen wäre, sondern nur auf Grundlage einer Beschwerde der unmittelbar am streitbefangenen Spieltransfer beteiligten Personen, die spätestens zwei Jahre nach den ihr zugrunde liegenden Vorfällen hatte eingereicht werden müssen. Ein solcher Fall bzw. eine Beschwerde im Zusammenhang mit der Konstellation (Beratervertrag mit dem Spieler und Vermittlung für den Verein) sei der FIFA jedoch nicht bekannt.

Dass die Beteiligten davon ausgingen, dass durch die gewählte Vorgehensweise tatsächlich keine Nachteile, wie etwa der Entzug der FIFA Lizenz, drohten, wird auch durch die Aussage des Spielervermittlers und Rechtsanwalts M bestätigt. Nach seinem Bekunden war es für ihn ohne Bedeutung, wenn er durch den Vertragsschluss mit dem Kläger gegen das FIFA-Spielervermittler-Reglement verstoßen haben sollte, weil Verstöße gegen diese Regeln noch nie Sanktionen nach sich gezogen hätten.

(3) Aus dem Umstand, dass der Kläger mit dem jeweiligen Spielervermittler keinen schriftlichen Vertrag abgeschlossen hat, kann auch nicht abgeleitet werden, dass die Spielervermittler nicht im Interesse des Klägers tätig waren. Zwar fordern Art. 12 des FIFA-Spielervermittler-Reglement 1996 bzw. Art. 13 des FIFA-Spielervermittler-Reglement 2001 jeweils, dass der Spielervermittler eine Interessenwahrnehmung für den Verein nur dann ausüben darf, wenn er dies ausdrücklich in einem schriftlichen Vertrag mit dem Verein vereinbart hat, dieses Schriftlichkeitsgebot galt aber nach Art. 12 des FIFA-Spielervermittler-Reglement 1996 bzw. Art. 13 des FIFA-Spielervermittler-Reglement 2001 ebenso, wenn der Spielervermittler die Interessen eines Spielers wahrgenommen hat bzw. der Spieler den Spielervermittler beauftragt hat, in seinem Namen Verträge auszuhandeln und/oder abzuschließen. Wie die Beweisaufnahme gezeigt hat, wurden die Spielervermittler aber auch ohne schriftliche Vereinbarung mit den Berufsfußballspielern für die Spieler tätig. Beispielsweise hat der Spielervermittler Q ausgesagt, dass er mit den Spielern R und BB „per Handschlag“ zusammen gearbeitet habe. Die beiden Spieler haben ebenfalls bekundet, dass sie mit dem Spielervermittler Q keinen schriftlichen Vertrag abgeschlossen hatten. Ebenso haben sowohl der Spielervermittler M als auch der Spieler X übereinstimmend bestätigt, dass zwischen ihnen keine schriftlichen Vereinbarungen getroffen

wurden. Auch der Spieler Z hatte nach seiner Aussage mit dem Spielervermittler CC keinen schriftlichen Vertrag, trotzdem hat CC für den Spieler Z die Modalitäten des Arbeitsvertrages mit dem Kläger ausgehandelt.

(4) Soweit Art. 16 Satz 2 des FIFA Spielervermittler-Reglements 2001 fordert, dass bei jeder Transaktion, bei der ein Spielervermittler die Interessen eines Spielers vertritt, sein Name und seine Unterschrift im Arbeitsvertrag zwingend vorhanden sein müsse, kann in den hier zu entscheidenden Einzelfällen allein aus der Nennung des Namens eines Spielervermittlers im Arbeitsvertrag nicht geschlossen werden, dass der Spielervermittler (nur) im Interesse des Spielers tätig geworden ist. Denn nach Art. 18 Satz 2 Spielervermittler-Reglements 2001 muss der Name und die Unterschrift des Spielervermittlers ebenfalls zwingend im entsprechenden Arbeitsvertrag (bzw. auch im Transfervertrag) vorhanden sein, wenn der Spielervermittler bei der Transaktion die Interessen des Vereins vertritt.

Im Übrigen galt das FIFA Spielervermittler-Reglements 2001 nur bei der Vermittlung von HH (Arbeitsvertrag wurde am 26.06.2001 unterzeichnet) und von AA (Arbeitsvertrag wurde am 18.06.2001 unterzeichnet). Während im Arbeitsvertrag zwischen dem Kläger und AA vom 18.06.2001 der Name des Spielervermittlers P vorhanden ist (ohne eine Zuordnung, in wessen Interesse P tätig war), enthält der Arbeitsvertrag mit HH vom 26.06.2001 weder den Namen noch die Unterschrift von Spielervermittler O, obwohl auch der Beklagte nicht in Abrede stellen kann, dass zumindest einer der Vertragsbeteiligten, die Dienste des Spielervermittlers O in Anspruch genommen hat.

cc) Der Kläger hat im Hinblick auf die Vereinbarungen mit den o.g. Spielervermittlern auch kein allein von einem Spielervermittler unterbreitetes Angebot zum Abschluss eines Arbeitsvertrages mit dem jeweiligen Spieler lediglich angenommen. Dagegen spricht bereits die Schilderung des V, der in den Streitjahren als ... und später als ... bei dem Kläger beschäftigt war. Aus seiner Aussage geht hervor, dass der Ablauf, um geeignete Spieler für den Verein zu finden, regelmäßig so war, dass der Kläger durch sein eigens dafür installiertes Scouting-System einen geeigneten Spieler für eine bestimmte Position ausgesucht und dann den Kontakt zum Spielerberater des Spielers gesucht habe, um zu klären, ob für diesen Spieler überhaupt ein Wechsel in Betracht komme. Wenn grundsätzlich Bereitschaft des Spielers zum Wechsel bestanden habe, sei über den Vermittler ein persönliches Kennenlernen des Spielers arrangiert worden, weil der Kläger den Spieler und sein persönliches Umfeld habe kennenlernen wollen, um sicher zu stellen, dass dieser Spieler zum Verein passe. Erst wenn dies erfolgreich gewesen sei, sei es zu konkreten Vertragsverhandlungen gekommen. Auch bei Vertragsverlängerungen sei der Kläger nicht von den Spielerberatern angesprochen worden, sondern der Kläger habe regelmäßig den Spieler angesprochen, der den Kläger wegen der weiteren Vertragsverhandlungen oder der Frage der weiteren Verlängerungsbereitschaft (je nach Persönlichkeit des Spielers) auf den Berater verwiesen habe. Diese allgemein wiedergegebene Geschäftsabwicklung bei der Spielersuche wurde in den hier zu prüfenden Einzelfällen durch die Aussagen der Spieler und Spielerberater bestätigt. Keiner der vernommenen Spieler hat ausgesagt, dass er den Wechsel zum Kläger oder eine Vertragsverlängerung initiiert habe. In Anbetracht der großen Bedeutsamkeit eines Spielers für die wirtschaftliche Tätigkeit des Klägers und den - insbesondere bei einem nicht ablösefreien Transfer - anfallenden erheblichen „Investitionskosten“, um den Spieler auf Dauer für den Verein zu gewinnen, erscheint es aus der Sicht des Klägers auch sachgerecht und wirtschaftlich sinnvoll, dass er sich regelmäßig nicht nur auf die Entgegennahme von Spielerangeboten beschränkt hat.

Soweit der Spielervermittler O aussagte, dass er dem Kläger seinerzeit für den Fußballverein II spielenden Spieler JJ „angeboten“ habe, weil er der Meinung gewesen sei, dass der Kläger einen zentralen Verteidiger benötige, ist es zu keinem Vertragsabschluss zwischen dem Kläger und dem angebotenen Spieler JJ gekommen.

Dass der Spielervermittler Q dem Kläger den Abschluss eines Arbeitsvertrages mit den Spielern W oder BB angeboten hat und der Kläger dieses Spielerangebot lediglich angenommen hat, erscheint zwar nach den Erinnerungen des

Spielervermittlers Q möglich. Dagegen sprechen aber die Aussagen der Spieler selbst. Der Spieler W erklärte, dass er den Spielervermittler Q erst dadurch kennengelernt habe, als dieser ihn fragte, ob er sich vorstellen könne, zum Kläger zu wechseln. Der Spieler BB sagte, dass er es ausschließen könne, dass er den Spielervermittler Q mit einer Kontaktaufnahme zu dem Kläger beauftragt habe. Vielmehr habe Q ihn angerufen und mitgeteilt, dass der Kläger grundsätzlich Interesse an ihm als Spieler habe. Auch nach den Erinnerungen des V sei der Kläger auf den Spieler BB nicht durch den Spielervermittler Q, sondern durch den Scout KK aufmerksam gemacht worden. Der Kläger habe einen erfahrenen linken Verteidiger gesucht, diese Voraussetzungen habe der Spieler BB erfüllt. Insoweit habe der Kläger den Spieler BB direkt persönlich angesprochen, um abzuklären, ob er sich einen Wechsel vorstellen könne.

dd) Der Annahme, dass die Spielervermittler an den Kläger eine Leistung erbracht haben, steht auch nicht der Umstand entgegen, dass der Kläger bereits deswegen gehalten sein konnte, den jeweiligen Spielervermittler zu kontaktieren, weil sich der Spieler, mit dem über einen Transfer bzw. eine Vertragsverlängerung verhandelt werden sollte, von diesem vertreten lassen wollte.

Hinsichtlich der Spieler Y, Z und BB ist ein solcher Geschehensablauf bereits deshalb nicht denkbar, weil diese Spieler nach ihren Aussagen keinen festen Berater hatten. Sie arbeiteten seinerzeit nur mit dem jeweiligen Spielervermittler (hier N, CC und Q) zusammen, weil diese ihnen das Angebot des Klägers unterbreitet hatten.

Auch der Spieler HH hatte nach Aussage des Spielerberaters O, zu dem Zeitpunkt als er vom Kläger beauftragt wurde, einen Wechsel des Spielers vom Fußballverein LL zum Kläger zu ermöglichen, nicht ihn als Berater, sondern einen ausländischen Spielerberater. Der Spielervermittler O schloss mit dem Spieler HH erst einen Vertrag über Beratung gegen Zahlung eines geringen Aufwendungsersatzes in Höhe von etwa ... DM monatlich ab, nachdem sich der Spieler bei dem Kläger verpflichtet hatte.

Soweit der Kläger im Übrigen zunächst Verbindung zu dem jeweiligen Spielervermittler aufnahm, weil dieser einen speziellen Spieler in seinem „Portfolio“ hatte, für den sich der Kläger interessierte, oder die Spieler insbesondere bei anstehenden Vertragsverlängerungen nach Aussage von V auch vom Kläger angesprochen wurden, die dann den Kläger auf ihre Spielervermittler verwiesen haben, betrifft diese Vorgehensweise den im Streitfall unbeachtlichen Zeitraum der ersten Kontaktaufnahme. Nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme sind die (mündlichen) Verträge zwischen dem Kläger und den o. g. Spielervermittlern erst zustande gekommen, nachdem der Kläger den Spieler persönlich kennengelernt hatte. Wie die Aussagen der auf Seiten des Vereins handelnden Personen und auch der Spielervermittler verdeutlicht haben, bestand in den hier zu beurteilenden Einzelfällen die von den Spielervermittlern gegenüber dem Kläger erbrachte Leistung zudem nicht darin, dem Spieler das Angebot des Klägers zum Abschluss oder die Verlängerung zu übermitteln oder nur auf das Angebot des Vereins als Vertreter des Spielers zu reagieren, sondern vielmehr darin, den Kläger durch Einwirkung auf den Spieler dabei zu unterstützen, dass der Spieler das Angebot des Klägers annahm, damit der Kläger den gewünschten Fußballspieler auf Dauer für eine bestimmte Spielposition gewann. Letztlich sollte der Spielerberater dem Spieler nicht abraten, das Angebot des Vereins anzunehmen. Nach Einschätzung der Beteiligten hatten die Spielervermittler darüber hinaus die Aufgabe, die Parteien zusammen zu bringen. Insbesondere bei schwierigen Verhandlungen sei dem Spielervermittler die Rolle eines Mittelsmannes zugekommen, um die Interessen zum Ausgleich zu bringen.

b) Bei dem Honorar an die o. g. Spielervermittler handelt es sich auch nicht teilweise um ein (zusätzliches) Entgelt von dritter Seite i. S. von § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG für Beratungs- und Vermittlungsleistungen der o. g. Spielervermittler an die jeweiligen Berufsfußballspieler. Die Spielervermittler haben die Zahlungen des Klägers nicht als Entgelt für an die Berufsfußballspieler erbrachte Leistungen erhalten.

Zwischen den Spielern und den o. g. Spielervermittlern fand insoweit kein umsatzsteuerlich relevanter Leistungsaustausch statt. Nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme bestand für die Fußballspieler FF, W, Y, R, T, X, S, AA, HH, BB oder Z keine Verpflichtung, den Spielervermittlern Q, O, M, N, P, CC oder an einen Dritten im Zusammenhang mit einem Transfer oder einer Vertragsverlängerung eine (gesonderte) Vergütung zu entrichten. Die Annahme des Beklagten, dass diese Spieler mit den jeweiligen Spielervermittlern eine Vereinbarung getroffen hätten, die inhaltlich der Regelung in § 5 der Managementverträge zwischen der A-GmbH (Spielervermittler B) und den Spielern D, C, E, F, G und H entsprach, hat sich nach Vernehmung der Spieler und Spielervermittler als unzutreffend herausgestellt. Die Spieler, die sich im Streitfall bei den Vertragsverhandlungen mit den Klägern von den Spielervermittlern Q, O, M, N, P und CC haben vertreten lassen, schuldeten den Spielervermittlern hierfür keine (gesonderte) Vergütung. Weder mündlich noch schriftlich sind nach dem Verständnis der vernommenen Spielervermittler und der Spieler dahingehende Vereinbarungen getroffen worden, nach der die von den Spielervermittlern an die Spieler erbrachten Beratungs- oder sonstigen Dienstleistungen (Aushandlung der Arbeitsvertragskonditionen) von den Spielern zu entlohnen seien. Nach Aussage der vernommenen Spieler haben diese auch tatsächlich keine Zahlungen an den jeweiligen Spielervermittler geleistet.

Das Gericht vermochte die Erklärung dafür, dass die Spielervermittler die Tätigkeit gegenüber dem jeweiligen Spieler unentgeltlich erbracht haben, auch nachzuvollziehen. Die Aussagen der Spielervermittler machten deutlich, dass Entgeltzahlung der Spieler für Leistungen der Spielervermittler im Zusammenhang mit einer Vertragsverlängerung oder einem Vereinswechsel (Transfer) nach den Gepflogenheiten im Profifußballbereich regelmäßig nicht gefordert werden, damit sich die Spieler keinem anderen Spielervermittler zuwenden. Die Spielervermittler bezwecken mit den unentgeltlichen Leistungen, den Spieler an sich zu binden, um auch nachfolgend bei weiteren Vertragsverhandlungen den Spieler vertreten zu dürfen und an den aufnehmenden Verein vermitteln zu können. Beispielsweise bezeichnete der Spielervermittler N seine Leistungen für den Spieler als Investment, um dann durch die Vermittlung der Spieler an die Vereine Einnahmen zu generieren. Auch die Spielervermittler M und Q erläuterten übereinstimmend, dass sie ihre Leistungen gegenüber dem Spieler als Investition in die Zukunft ansehen, um den Spieler dann entsprechend besser „vermakeln“ zu können. Der Spieler Z hielt sogar die umgekehrte Konstellation für denkbar – obwohl dies auf seine Person nicht zutraf – dass der Spieler vom Spielervermittler Geld dafür bekommt, dass der Spielervermittler den Spieler bei einem Vereinswechsel vertreten darf. Nach Aussage des Rechtsanwalts und Spielervermittlers M könne es nur in absoluten Ausnahmefällen schon mal vorkommen, dass auch ein Spieler für eine Vertragsvermittlung eine Zahlung leistet, zum Beispiel, wenn der Berater deutlich bessere Konditionen ausgehandelt habe, als erwartet. Dies sei aber absolut unüblich. Der Spieler X habe im Zusammenhang mit der Vermittlung des Arbeitsvertrages mit dem Kläger aber nichts an ihn gezahlt.

Soweit der Spielervermittler Q mit den Spielern W, R, T, S und BB nach seiner Aussage geregelt hatte, dass diese zum Aufwendungsersatz verpflichtet waren, wenn die Spieler in laufenden Vertragsverhandlungen den Berater wechselten, oder der Spielervermittler O von „seinen“ Spielern monatlich ... DM für Beratungsleistungen für alltägliche Probleme – z.B. Geldanlagen - forderte, ist dies vorliegend ohne Bedeutung. Diese Vorgänge betreffen nicht Entgeltforderungen für Leistungen des Spielervermittlers im Rahmen von Vertragsverhandlungen mit dem aufnehmenden Verein.

Mangels tatsächlicher Zahlungsverpflichtung konnte der Kläger im Streitfall eine den Berufsfußballspielern obliegende Zahlungsverpflichtung gegenüber den Spielervermittlern O, Q, N, M, P und CC (als Entgelt von dritter Seite i. S. von § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG) nicht übernehmen.

3. Schließlich liegen hinsichtlich der Rechnungen der Spielervermittler O, Q, N, M, P und CC auch die weiteren Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug vor.

Nach Maßgabe des zurückverweisenden Urteils vom (28.08.2013 XI R 4/11 a.a.O.) hatte das erkennende Gericht die einzelnen Abrechnungspapiere zu dem betreffenden Vorgang zuzuordnen und zu prüfen, ob die jeweilige Leistungsbeschreibung den Anforderungen an eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung über etwa an den Kläger erbrachte Leistungen genügt und hierbei insbesondere zu berücksichtigen, dass das jeweilige Abrechnungspapier Angaben tatsächlicher Art enthalten muss, welche die Identifizierung der abgerechneten Leistung ermöglichen.

Bei der Prüfung ist zu beachten, dass nach der in den Streitjahren 2000 und 2001 geltenden Rechtslage die durch Umfang und Art konkretisierte Angabe des Leistungsgegenstandes lediglich der Erleichterung der Kontrolle diene, ob der in Rechnung gestellte Leistungsaustausch überhaupt stattgefunden hat. Erst für Abrechnungsperioden ab dem 01.01.2004 stellte der Besitz einer ordnungsgemäßen nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellten Rechnung eine materiell-rechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug dar (vgl. BFH, Urteil vom 15.05.2012 XI R 32/10, BFH/NV 2012, 1836).

Für Veranlagungszeiträume vor 2004 ist nach der ständigen Rechtsprechung des BFH erforderlich, dass das Abrechnungspapier Angaben tatsächlicher Art enthält, welche die Identifizierung der abgerechneten Leistung ermöglichen. Der Aufwand zur Identifizierung der Leistung muss dahingehend begrenzt sein, dass die Rechnungsangaben eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Leistung ermöglichen, über die abgerechnet worden ist. Was zur Erfüllung dieser Voraussetzungen erforderlich ist, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls. In der Abrechnung kann auf andere Geschäftsunterlagen verwiesen werden; diese müssen dann aber eindeutig bezeichnet sein (z. B. BFH, Urteil vom 08.10.2008 V R 59/07, BStBl II 2009, 218; Beschluss vom 06.07.2010 XI B 91/09, BFH/NV 2010, 2138 jeweils m. w. N.).

a) Rechnungen des Spielervermittlers O

aa) Die Rechnungen des Spielervermittlers O an den Kläger vom 01.02.2000 (...) und vom 01.02.2001 (...) betreffen die Vermittlung des Spielers FF.

Der Rechnungstext nimmt jeweils Bezug auf die (Zahlungs)Vereinbarung mit dem Kläger vom 25.10.1999 (...), mit der für die Dauer der Zugehörigkeit des Spielers FF als Lizenzspieler beim Kläger, längstens bis zum 30.06.2003, ein Vermittlungshonorar in Höhe von ... DM zzgl. gesetzl. MwSt per anno vereinbart wurde. Der Arbeitsvertrag zwischen dem Kläger und dem Spieler FF wurde am 26.10.1999 unterzeichnet (Transfervertrag mit dem Fußballverein II mit dem Kläger ebenfalls vom 26.10.1999). Die Leistungsbeschreibung in der Rechnung vom 01.02.2000 lautet: „für beratende Tätigkeit sowie Unterstützung bei der Realisation des Transfers des Spielers FF vom Fußballverein II in der Saison 1999/2000“. Am 08.05.2000 wurde der Vertrag zwischen dem Kläger und dem Spieler FF verlängert. Die Leistungsbeschreibung in der Rechnung vom 01.02.2001 lautet: „für Beratung, Realisation des Transfers des Spielers FF und seiner Zugehörigkeit zum Verein in der Saison 2000/2001“.

Wesentliche Leistungsmerkmale, insbesondere der Name des vermittelten Spielers "FF", die Art und der Umfang der Tätigkeit „Unterstützung bei der Realisation des Transfers“ und „Zugehörigkeit zum Verein für eine bestimmte Saison“ werden genannt. Die Leistungsbeschreibungen geben verkürzt das für den Kläger tatsächlich erbrachte Konglomerat an Leistungen wieder. Nach Aussage des Spielervermittlers O hatte der Kläger großes Interesse an dem Spieler FF, weil dieser bei einem Spiel des Fußballvereins II besonders gut gespielt habe. Er – O - habe den Spieler

dem Kläger nicht angeboten (sondern den Spieler JJ), und es habe insofern Probleme gegeben, weil er bereits über den Wechsel des Spielers zu einem anderen Verein in Verhandlung gestanden habe. Er habe dann dem Spieler dazu geraten, dass es für ihn sportlich sinnvoll sei, zum Kläger zu wechseln. Zudem sei es unter seiner Mitwirkung gelungen, die Ablösesumme auf einen erträglichen Betrag zu reduzieren. Da er sowohl vom Kläger beauftragt worden sei, dafür zu sorgen, dass der Vereinswechsel zustande komme und er auch den Beratervertrag mit dem Spieler FF hatte, sei es ihm bei den Vertragsverhandlungen gelungen, eine für beide Seiten zufriedenstellende Lösung zu finden. Danach sei die Zahlungsvereinbarung mit dem Kläger getroffen worden. Dieser Geschehensablauf wurde von dem auf der Seite des Vereins handelnden Personen, V und U, im Wesentlichen bestätigt. V sei der Spieler im Rahmen der Scouting-Beobachtungen beim Fußballverein II aufgefallen. Er habe sich dann an den Spielervermittler O gewandt, weil dieser seinerzeit den Spieler betreut habe. Dass den Tätigkeiten des Spielervermittlers O im weiteren Verlauf der Arbeitsvertragsanbahnung von den Beteiligten unterschiedliche Bedeutung beigemessen wurde, ist nach einem Zeitablauf von 15 Jahren unter Berücksichtigung des individuellen Erinnerungsvermögens nachvollziehbar und im Übrigen für die Identifizierung der jeweils abgerechneten Leistung unerheblich. Nach dem Inhalt der Vereinbarung zwischen dem Kläger und dem Spielerberater O, so wie sie sich dem Senat nach Durchführung der Beweisaufnahme darstellt, schuldete der Kläger das (pauschale) Entgelt für die Herbeiführung des „Erfolgs“ („Realisation des Transfers“), indem der Spieler FF letztlich den Arbeitsvertrag mit dem Kläger unterschreibt bzw. der Spieler auch in der nächsten Saison für den Kläger tätig ist („Zugehörigkeit zum Verein in der Saison 2000/2001“). Insoweit war es zur Konkretisierung des Umfangs der erbrachten Leistung nicht notwendig und praktisch auch nicht möglich, dass der Spielervermittler O in seiner Rechnung beispielsweise die Anzahl der insoweit für den Kläger geleisteten Stunden zur Herbeiführung dieses Erfolges auflistet. Eine weitere Abrechnung der zur Herbeiführung des Erfolges notwendigen Leistungen (Einwirkung auf den Spieler, Gespräche mit anderen Vereinen etc.) in einer anderen Rechnung ist bereits nach dem Inhalt der getroffenen Vereinbarung ausgeschlossen.

bb) Die Rechnung des Spielervermittlers O an den Kläger vom 27.07.2001 (...) betrifft die Vermittlung des Spielers HH. Der Spieler hat am 26.06.2001 den Arbeitsvertrag mit dem Kläger unterschrieben. Der Transfervertrag zwischen dem Kläger und dem Fußballverein LL wurde ebenfalls am 26.06.2001 abgeschlossen. In der Rechnung vom 27.07.2001 wird auf die (Zahlungs)Vereinbarung vom 04.07.2001 Bezug genommen (...) und die Leistung „als Beratung, Realisation und Unterstützung beim Transfer des Spielers HH von dem Fußballverein LL zum Kläger“ umschrieben.

Auch hier ist eine mehrfache Abrechnung der Leistungen aufgrund der hinreichend konkreten Leistungsbeschreibung und dem Inhalt der zwischen dem Spielervermittler O und dem Kläger getroffenen Vereinbarung ausgeschlossen. Diese Leistungen, insbesondere auch Unterstützungen beim Transfer zwischen dem aufnehmenden und abgebenden Verein, wurden auch tatsächlich an den Kläger erbracht. Im Fall des Wechsels des Spielers HH zum Kläger wurden durch den Spielervermittler O nach seiner Aussage nicht nur Leistungen in Bezug auf die Vermittlung des Arbeitsvertrages zwischen dem Spieler und dem Kläger ausgeführt, sondern er habe zudem einen Termin mit dem abgebenden Verein LL ermöglicht, und es sei ihm - auch aufgrund seiner Sprachkenntnisse - gelungen, hinsichtlich der ursprünglich sehr hohen Ablöseforderungen des ausländischen Vereins eine Lösung zu finden. Durch U und V wurde bestätigt, dass der Spielervermittler O dafür gesorgt habe, dass die hohen finanziellen Erwartungen des abgebenden Vereins LL hinsichtlich der Ablösesumme beim Transfer des Spielers HH auf eine für den Kläger akzeptable Höhe gemindert wurden. Die Rechnungsangabe „Realisation und Unterstützung beim Transfer des Spielers.“ und die Bezugnahme auf die Zahlungsvereinbarung vom 04.07.2001 („Vermittlungshonorar“) reichen aus, um die von Spielervermittler O an den Kläger tatsächlich erbrachten umsatzsteuerlich relevanten Leistungen zu identifizieren.

b) Rechnungen des Spielervermittlers Q

In den Rechnungen des Spielervermittlers Q sind die durch ihn vermittelten Spieler W, R, T, S und BB namentlich benannt. Herr Q geht nach seiner Aussage davon aus, dass die Zahlungen des Vereins ausschließlich dafür erfolgt seien, dass er dem Verein einen bestimmten Spieler zugeführt habe, den Verein beraten und den Spieler vermittelt habe.

aa) Rechnungen vom 24.06.2000 und vom 25.06.2001 (W)

In der Rechnung vom 24.06.2000 (...) und vom 25.06.2001 (...) wird Bezug genommen auf die mit dem Kläger getroffene Zahlungsvereinbarung vom 12.04.2000 (...), wonach die Zahlung des Vermittlungshonorar in Höhe von ... DM zzgl. gesetzl. MwSt in zwei Raten zu erfolgen hatte. Entsprechend wird in der zweiten Rechnung vom 25.06.2001 nur die 2. Rate abgerechnet. In der Leistungsbeschreibung heißt es „für den Transfer des Spielers W vom Fußballverein MM zum Kläger“ bzw. „für die Beratung und Unterstützung beim Transfer des Spielers W vom Fußballverein MM zum Kläger (2. Rate)“.

Der Spieler W schloss den Arbeitsvertrag mit dem Kläger am 08.05.2000 ab. Er sagte aus, dass er den Spielerberater Q erst in der Situation kennengelernt habe, als dieser ihn fragte, ob er sich vorstellen könnte in die 2. Liga und konkret zum Kläger zu wechseln. Der Spielerberater Q hat hingegen den Geschehensablauf dahingehend geschildert, dass mehrere Clubs Anfragen an ihn als Berater des Spielers W hatten. Er habe dann mit dem Spieler gesprochen, welcher Wechsel für ihn am sinnvollsten sei. Dieser habe sich dann - trotz teilweise höherer Angebote - für den Kläger entschieden.

Nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme bezog sich die Leistung des Spielervermittler Q an den Kläger ausschließlich auf die Vermittlung des Arbeitsvertrages. Dass in den Rechnungen die Beschreibung „Unterstützung beim Transfer“ und nicht konkreter die „Unterstützung bei der Herbeiführung des Arbeitsvertrages“ lautet, führt nicht zu einer unrichtigen Beschreibung oder dazu, dass durch die ungenaue Beschreibung eine Identifizierung des Leistungsgegenstandes nicht möglich erscheint. Nach dem vorliegenden Sachverhalt konnte bereit deshalb kein anderer Leistungsgegenstand in Betracht kommen, weil der Spieler W ablösefrei vom Fußballverein MM zum Kläger wechselte.

bb) Rechnungen vom 25.06.2001 (R) und vom 01.02.2001 (S)

Unter Bezugnahme auf die Zahlungsvereinbarung (...), in denen jeweils ebenfalls der Namen des konkreten Spielers genannt und das geschuldete Entgelt als „Beratungshonorar“ bezeichnet wird, beschreibt der Spielervermittler Q seine gegenüber dem Kläger erbrachte Leistung in den Rechnungen vom 25.06.2001 (...) und vom 01.02.2001 (...) als „Beratung und Unterstützung bei der Vertragsverlängerung des Spielers R bzw. S bei dem Kläger“. Der Arbeitsvertrag zwischen dem Kläger und R wurde mit Vereinbarung vom 27.11.2000 verlängert. Der bestehende Arbeitsvertrag zwischen dem Kläger und S wurde mit Wirkung vom 01.02.2001 verlängert.

In beiden Fällen hat der Spielervermittler Q ausgesagt, dass er vom Verein hinsichtlich der Vertragsverlängerungen angesprochen worden sei und dass beide Vorgänge unproblematisch gewesen seien, weil die Spieler gerne weiter beim Kläger bleiben wollten. Die Spieler haben diesen Ablauf jeweils auch bestätigt.

Nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme bestand insoweit die von Q an den Kläger erbrachte Leistung im Wesentlichen darin, dass er die Spieler R und S jeweils in der Entscheidung bestärkt hat, weiterhin für den Kläger tätig zu sein, und so einer Vertragsverlängerung nicht im Weg stand. Beide Spieler brachten dem Spielervermittler Q großes Vertrauen entgegen, so dass seine Ratschläge auch großen Einfluss auf die Spieler hatten. Für den Kläger war in-

soweit nur von Bedeutung, dass eine Vertragsverlängerung mit dem speziellen Spieler tatsächlich zustande kam. Insoweit hält der Senat bereits die Bezeichnung „Unterstützung bei der Vertragsverlängerung“ und die Nennung des Namen des Spielers für eine Identifizierung der abgerechneten Leistung für ausreichend.

cc) Rechnungen jeweils vom 25.06.2001 (T und BB)

Unter Bezugnahme auf die jeweilige Zahlungsvereinbarung (...) beschreibt der Spielervermittler seine Leistung als „Beratung und Unterstützung beim Transfer des Spielers BB vom Fußballverein NN zum Kläger“ (...) bzw. als „Beratung und Unterstützung beim Transfer des Spielers T vom Fußballverein OO zum Kläger“ (...).

Beide Spieler haben ausgesagt, dass sie durch Q unterrichtet wurden, dass der Kläger ein konkretes Interesse an ihnen als Spieler habe. Der Arbeitsvertrag zwischen dem Kläger und BB wurde am 27.05.2001, der Arbeitsvertrag zwischen dem Kläger und T wurde am 28.05.2001 unterzeichnet. In beiden Arbeitsverträgen wird aufgeführt, dass der Spielervermittler Q am Vertragsschluss mitgewirkt hat. Auch wenn hier nur die Gelegenheit zum Abschluss eines Arbeitsvertrags und nicht zum Abschluss eines Transfervertrages zwischen den beteiligten Vereinen vermittelt wurde, musste dies nicht ausdrücklich in der Rechnung erwähnt werden. Die gewählte Leistungsbeschreibung reicht nach dem vorliegenden Sachverhalt für eine hinreichende Identifizierung des Leistungsgegenstandes der an den Kläger erbrachten Leistung, nämlich das Hinwirken auf das Zustandekommen des neuen Arbeitsvertrages zwischen dem Spieler und dem Verein, aus. In der Branche war und ist es nur in Ausnahmefällen üblich, dass Spielervermittler neben der Vermittlung des Arbeitsvertrages auch auf den Abschluss des Transfervertrages zwischen zwei Vereinen (als Vereinsvermittler) hinwirken. Nach der Aussage des Spielervermittlers Q, die durch die des Spielervermittlers N bestätigt wird, hatten Spielervermittler in den Transferfällen mit den Verhandlungen zwischen abgebenden und aufnehmenden Vereinen in der Regel nichts zu tun, dies sei Angelegenheit der beteiligten Vereine gewesen. Auch V bekundete, dass die Spielervermittler in die Ablösegespräche zwischen dem abgebenden und aufnehmenden Verein regelmäßig nicht involviert seien.

c) Rechnungen der Spielervermittler M, N, P und CC

Die Rechnungen der Spielervermittler M, N, P und CC sind ebenfalls hinsichtlich der Leistungsbeschreibung nicht zu beanstanden.

aa) Der Spielervermittler M stellte dem Kläger am 05.03.2001 ein „Honorar für die Vertragsverlängerung des Spielers X“ in Rechnung (...). Der Arbeitsvertrag (Vertragsverlängerung) zwischen dem Kläger und X wurde am 18.12.2000 unterzeichnet. Nach Aussage von M wurde er vom Kläger beauftragt, ihm die Vertragsverlängerung zu vermitteln. Der Spieler X erklärte zwar, dass M ihm den Kläger nicht besonders habe empfehlen müssen, da er seit dem 15. Lebensjahr dort spiele und daher gewusst habe, was er an dem Verein habe. Er führte aber auch aus, dass nach längeren Vertragsverhandlungen mit dem Verein M ihm irgendwann gesagt habe, dass das gegenwärtige Angebot des Klägers seitens des Vereins nicht mehr zu verbessern sei. Insoweit müsse man das Angebot annehmen oder sich anderweitig umsehen. Letztlich ist dem Spielervermittler nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme das Entgelt dafür zugeflossen, dass er (im Auftrag des Vereins) darauf hingewirkt hat, dass eine Vertragsverlängerung tatsächlich erfolgt ist. Insoweit sind die Formulierung „Honorar für die Vertragsverlängerung“ und die Nennung des Namens des Spielers ausreichend, um seine Leistung zu beschreiben.

bb) Aus dem gleichen Grund enthält die knappe Bezeichnung „Transfer-Provision Y“ in der Rechnung von Spielervermittler N vom 03.07.2000 (...) die erforderlichen Angaben für eine zum Vorsteuerabzug berichtigende Rechnung.

N hat dargelegt, dass der Kläger in Gestalt von V auf ihn zukam und gesagt habe, dass er den Spieler gerne hätte. Der Spieler Y hat dargelegt, dass er seinerzeit in der Lage gewesen sei, seine vertraglichen Angelegenheiten eigenständig und ohne Berater zu regeln. Dies habe er bis zum Wechsel zum Kläger auch getan. Der Kontakt zu N sei erst zustande gekommen, als dieser ihn anrief und mitteilte, dass der Kläger an seiner Verpflichtung interessiert sei. Bei den Vertragsverhandlungen habe er den Spielervermittler N eigentlich nicht gebraucht, weil er selber recht gut habe einschätzen können, welches Gehalt er beim Kläger habe verdienen können. Insoweit bestand die Leistung des Spielervermittlers N gegenüber dem Kläger letztlich nur darin, (erfolgreich) den Kontakt zwischen dem Spieler und dem Verein herzustellen. Diese Leistung wurde vom Kläger vereinbarungsgemäß honoriert („Provision“).

cc) Der Spielervermittler CC stellte dem Kläger am 01.04.2001 (...) ein Honorar „für meine Beratung und Unterstützung bei der Vertragsverlängerung von Z“ in Rechnung. Der Arbeitsvertrag (Vertragsverlängerung) zwischen dem Kläger und Z wurde am 28.03.2001 unterzeichnet. Nach Aussage von Spieler Z habe er CC kennengelernt, als er noch bei dem Fußballverein OO unter Vertrag gestanden habe. CC sei auf ihn zugekommen und habe ihn gefragt, ob er Interesse habe, zum Kläger zu wechseln. Dies sei sein einziger Wechsel gewesen, an dem CC beteiligt gewesen sei. Bei den Vertragsverhandlungen über die Vertragsverlängerung 1 ½ Jahre später sei dann für Z und für den Verein klar gewesen, dass CC für die Verhandlungen angesprochen werden sollte. Es sei so üblich, den Berater einzuschalten, den man beim Transfer gehabt habe. Auch in diesem Fall hält der Senat die Bezeichnung „Unterstützung bei der Vertragsverlängerung“ und die Nennung des Namen des Spielers für eine Identifizierung der abgerechneten Leistung für ausreichend.

dd) Der Spielervermittler P bezeichnete seine Leistung in der Rechnung vom 15.06.2001 (...) als „Beratung sowie Aufwendungsersatz in der Vertragsangelegenheit AA“. Der in Rechnung gestellte Betrag entspricht der in der Zahlungsvereinbarung zwischen dem Kläger und P aufgeführten ersten jährlichen Rate, die für die Beratung und Unterstützung beim Transfer des Spielers AA vom Fußballverein PP zum Kläger vom Kläger zu entrichten war. Der Arbeitsvertrag zwischen dem Kläger und AA wurde am 18.06.2001 abgeschlossen. Zwar werden nach Auffassung des Senates durch die Formulierung „Beratung sowie Aufwendungsersatz“ nicht sämtliche von P an den Kläger erbrachten Leistungen beschrieben. Aus der Rechnung an den Kläger ist jedoch eindeutig ersichtlich, dass P ein lizenziertes FIFA-Spielervermittler ist. Insoweit hält der Senat nach den Maßstäben des bis zum 31.12.2003 gültigen Rechts die Formulierung des Spielervermittlers P für ausreichend, zumal die tatsächliche Durchführung des durch die Rechnung zu belegenden Leistungsaustauschs nachgewiesen wurde und durch die Nennung des Namens des Spielers eine mehrfache Abrechnung ausgeschlossen wird. Denn der Spieler AA wurde nach seiner Aussage damals durch den Spielervermittler P darüber informiert, dass der Kläger an seiner Verpflichtung interessiert sei. AA hat darüber hinaus ausgesagt, dass der Verein den Spielervermittler angesprochen habe und nicht etwa er einen Wechsel initiiert habe. Nach seiner Einschätzung wurde das Honorar vom Kläger an P deshalb bezahlt, weil der Verein ihn, AA, gerne als Spieler haben wollte. Aufgrund dieser Aussage zusammen mit den Darstellungen von V und U hinsichtlich der Vorgehensweise des Klägers, um neue Spieler zu gewinnen (Scouting-System) geht der Senat auch in diesem Fall davon aus, dass der Kläger den Spielervermittler P beauftragt hat, den Spieler AA davon zu überzeugen, zu den angebotenen Vertragskonditionen einen Arbeitsvertrag zu schließen, zumal der Spielervermittler P zudem schriftlich bestätigt hat (...), dass er vom Kläger beauftragt worden sei, den Abschluss eines Arbeitsvertrages herbeizuführen und die Pflichten auch die laufende Beratung des Klägers im Zusammenhang mit und während der Dauer des Arbeitsvertrages mit dem Spieler AA umfassten.

II. Rechnungen der A-GmbH (Spielervermittler B)

Aus den Rechnungen der A-GmbH (Spielervermittler B) ist der Kläger gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG jeweils nur zur Hälfte zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Die A-GmbH verlangte vom Kläger mit Rechnung vom 08.02.2001 (...) einen Betrag zzgl. 16% MwSt. „für die Vertragsverlängerung des Spielers F“, mit Rechnung vom 03.04.2001 (...) einen Betrag zzgl. 16% MwSt. „für die Vertragsverlängerung des Spielers G“ und mit Rechnung ebenfalls vom 03.04.2001 (...) einen Betrag zzgl. 16% MwSt. „für die Vertragsverlängerung des Spielers H“. Des Weiteren stellte die A-GmbH der Klägerin am 10.08.2000 (...) eine „Arbeitsvermittlungsprovision“ für „die Mitwirkung als FIFA PLAYERS AGENT bei den Vertragsabschlüssen zwischen den Spielern C, D, E und dem Kläger“ in Rechnung.

1. Auch in diesen Fällen ist das Gericht nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens zu der Überzeugung gelangt, dass die A-GmbH (Spielervermittler B) an den Kläger die in den Rechnungen beschriebenen Leistungen erbracht hat.

Zwar konnte Spielervermittler B zu den Leistungsbeziehungen nicht mehr als Zeuge vernommen werden, weil er bereits verstorben ist. Auch die Spieler C und G waren vom Gericht nicht zu laden, weil diese im Ausland ansässig sind (§ 76 Abs. 1 Satz 4 FGO i. V. m. § 90 Abs. 2 AO). Aufgrund der Aussagen von U, V, F und E hat der erkennende Senat jedoch die Gewissheit gewonnen, dass die Darstellung des Klägers hinsichtlich der Beauftragung der A-GmbH, eine sonstige Leistungen (§ 3 Abs. 9 UStG) in Form einer maklerähnlichen Dienstleistung an ihn zu erbringen, und der entsprechenden Verpflichtung des Klägers für die Herbeiführung des Abschlusses oder der Verlängerungen eines Arbeitsvertrages mit den o.g. Spielern ein Entgelt zu entrichten, dem tatsächlichen Geschehensablauf entspricht.

a) Die Leistung der A-GmbH für den Kläger im Fall von C, D und E bestand darin, dass der Kläger durch den Geschäftsführer der A-GmbH - B - Kontakt zu den Spielern bekommen hat und er diese Spieler im Interesse des Klägers überzeugt hat, für den Kläger zu spielen.

V legte für den Senat nachvollziehbar dar, dass der Kläger seinerzeit im Rahmen eines Scouting-Systems geeignete Spieler für eine bestimmte Position ausgesucht habe, er dann den Kontakt zu dem ausgewählten Spieler über seinen Spielerberater aufgenommen habe, um zu klären, ob für diesen Spieler überhaupt ein Wechsel in Betracht komme. Wenn grundsätzlich Bereitschaft zum Wechsel bestanden habe, sei über den Vermittler ein persönliches Kennenlernen des Spielers arrangiert worden, weil der Kläger den Spieler und sein persönliches Umfeld habe kennenlernen wollen, um sicher zu stellen, dass dieser Spieler zum Verein passe. Erst wenn dies erfolgreich gewesen sei, sei es zu konkreten Vertragsverhandlungen gekommen. Genau diesen Ablauf hat der als Zeuge vernommene Spieler E in seinem Fall bestätigt. Er schilderte, dass der Kläger im Rahmen seiner Spielertätigkeit in der 1. Mannschaft des Fußballvereins QQ auf ihn aufmerksam geworden sei. Er sei dann von B darauf angesprochen worden, dass der Kläger Interesse an ihm als Spieler habe. Zusammen mit B sei er zum Vereinsgelände des Klägers gefahren und habe mit dem Trainer und V gesprochen. Die Vertragsverhandlungen habe B alleine geführt, weil er, E, damals erst 18 Jahre alt gewesen sei.

b) Die Leistung der A-GmbH für den Kläger im Fall von F, G und H bestand darin, dass Spielervermittler B im Hinblick auf die vom Kläger gewünschte Vertragsverlängerung auf „seine“ Spieler einwirkte. Bei Verlängerungen von Arbeitsverträgen hat die Beweisaufnahme ergeben, dass die erste Aktion grundsätzlich vom Kläger ausging, indem er den Spieler und/oder Spielerberater ansprach. Der Spieler F sagte zu seiner Vertragsverlängerung aus, dass er während des Trainings gerufen worden sei. B und V hätten ihm gesagt, wo er unterschreiben solle. Da er kein Deutsch gesprochen habe, habe er alles unterschrieben, ohne es zu verstehen. Er sei aber sehr froh gewesen, dass er weiter für den Kläger habe spielen können. Bezogen auf die Vertragsverlängerung von G wusste V noch, dass die Vertragsverlängerung eine „sehr enge Kiste“ gewesen sei, weil der Spieler auch ein anderes gutes Angebot gehabt habe. Wie der tatsächliche Geschehensablauf zeigt, ist es dem Kläger trotzdem gelungen, den Spieler G weiterhin

für den Verein zu gewinnen. Der Arbeitsvertrag (Vertragsverlängerung) wurde am 08.01.2001 unterzeichnet. Das Gericht teilt die Ansicht des Klägers, dass es mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht zu einer Vertragsverlängerung gekommen wäre, wenn der Spielervermittler B „seinem“ Spieler hiervon abgeraten hätte.

2. Das FIFA-Spielervermittler-Reglement 1996 bzw. 2001 spricht nicht gegen einen umsatzsteuerlich relevanten Leistungsaustausch zwischen der A-GmbH und dem Kläger. Die Arbeitsverträge wurden von Spieler D am 18.12.2000, von C am 08.08.2000, von E am 20.06.2000, von H am 19.02.2001, von G am 08.01.2001 und von F am 08.02.2001 abgeschlossen, mithin vor in Kraft treten des FIFA-Spielervermittler-Reglements 2001. Hinsichtlich des FIFA-Spielervermittler-Reglement 1996 wird auf die obigen Ausführungen unter Tz. I. 2. a) bb) verwiesen.

3. Die jeweilige Leistungsbeschreibung in den vier Rechnungen der A-GmbH genügt auch den Anforderungen an eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung über die an den Kläger erbrachte Leistungen. Die in den Rechnungen enthaltenen Angaben „für die Vertragsverlängerung“ bzw. „Arbeitsvermittlungsprovision“ und „für meine Mitwirkung als FIFA PLAYERS AGENT bei den Vertragsabschlüssen“, die Nennung der Namen der vermittelten Spieler und der Hinweis auf die FIFA Lizenz des Geschäftsführer der A-GmbH - B - ermöglicht die Identifizierung der abgerechneten maklerähnlichen Dienstleistung.

4. Aus den Rechnungen der A-GmbH (Spielervermittler B) steht den Kläger zu einem Anteil von 50% kein Vorsteuerabzug nach § 15 UStG zu. Das allein von dem Kläger an die A-GmbH gezahlte Entgelt stellt in den hier zu beurteilenden Einzelfällen zugleich Entgelt von dritter Seite i.S. des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG für von der A-GmbH (Spielervermittler B) im Zusammenhang mit dem Abschluss oder der Verlängerung des Arbeitsvertrages an die Spieler D, C, E, F, G und H erbrachte Leistungen dar. Soweit die A-GmbH ihre Vermittlungsleistung im Rahmen eines umsatzsteuerlich relevanten Leistungsaustausches auch gegenüber den Berufsfußballspielern erbracht hat, wurden diese Leistungen nicht „für das Unternehmen“ des Klägers bezogen.

a) Anders als in den unter Tz. I. abgehandelten Fällen waren die Spieler D, C, E, F, G und H nach dem Akteninhalt dem Grunde nach verpflichtet, im Zusammenhang mit einem Vereinswechsel oder einer Vertragsverlängerung ein Entgelt an die A-GmbH zu entrichten. Dem Gericht liegen schriftliche Managementverträge zwischen den o. g. Spielern und der A-GmbH vor, nach der die Firma A-GmbH bei Vertragsverlängerungen mit dem gegenwärtigen Arbeitgeber oder bei einem Vereinswechsel „die hierfür übliche Vergütung“ erhält (§ 5 des Vertrages). Nach den ebenfalls dem Gericht vorliegenden von den Spielern gegenüber der A-GmbH erteilten schriftlichen Vollmachten hatte der Spielervermittler B für die alleinige Interessenvertretung des Spielers bei Verhandlungen mit Vereinen zu sorgen. Der A-GmbH wurde vom Spieler die Berechtigung erteilt, die im Erfolgsfall der Verhandlungen über die vertragliche Zukunft des Spielers übliche Vergütung vom vertragsschließenden Verein zu vereinnahmen.

b) In welcher Höhe eine obligatorische Zahlungspflicht der o.g. Spieler an die A-GmbH im Zusammenhang mit einem Transfer oder einer Vertragsverlängerung bestand, vermochte das Gericht nicht festzustellen. Das unbestimmte Attribut „üblich“ konnte insoweit nicht näher bestimmt werden. Die „Marschrichtung“ des Klägers hinsichtlich der Höhe des Spielervermittlerhonorars war nach Aussage von V rund 10% des Jahresgrundgehaltes des Spielers. Ob diese übliche Höhe im Verhältnis Verein und Spielervermittler bei einem Leistungsaustausch zwischen Spielervermittler und Spieler auch Anwendung findet, war nicht aufzuklären, zumal die übrigen Spieler – wie bereits unter I. dargelegt - „ihren“ Spielervermittlern im Zusammenhang mit einer Vermittlung (Vereinswechsel oder Vertragsverlängerung) kein (gesondertes) Entgelt schuldeten.

c) Da das Interesse der Vertragsbeteiligten am Zustandekommen des Arbeitsvertrages oder der Vertragsverlängerung auf Seiten des Klägers und des Spielers gleichwertig war, erscheint es dem Senat sachgerecht zu schätzen, dass das allein vom Kläger an die A-GmbH gezahlte Entgelt zu einem Anteil von 50% Entgelt von dritter Seite i. S. von § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG darstellt für die den o. g. Spielern obliegende Zahlungsverpflichtung gegenüber der A-GmbH.

Nach der rechtlichen Beurteilung des BFH in den zurückweisenden Urteil vom 28.08.2013 XI R 4/11 a.a.O, die der Senat bei seiner Entscheidung zugrunde zu legen hat (vgl. § 126 Abs. 5 FGO), steht der Anwendung des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG nicht entgegen, dass die zwischen dem Kläger und den Spielervermittlern getroffenen Zahlungsvereinbarungen keine Anhaltspunkte für eine Schuldübernahme i.S. des § 414 BGB enthalten. Denn § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG setzt keine Schuldübernahme desjenigen voraus, der dem Unternehmer ein Entgelt für die Leistungen an einen anderen gewährt. Maßgebend ist insoweit, dass die Zahlung des Dritten für die fragliche Leistung des Unternehmers an den Leistungsempfänger gewährt wird, bzw. dass er die Zahlung hierfür erhält.

Eine abweichende Beurteilung ergibt sich auch nicht daraus, dass der Kläger die Leistungen der A-GmbH nur für sein Unternehmen beziehen wollte. Denn die A-GmbH hat durch eine Vermittlungsleistung gleichzeitig an zwei Leistungsempfänger Leistungen erbracht. Leistungen, die die A-GmbH insoweit entgeltlich an die Berufsfußballspieler erbracht hat, kann der Kläger denklologisch nicht für sein Unternehmen beziehen (vgl. zu § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG auch BFH, Urteil vom 16.10.2013 XI R 39/12, BFHE 243, 77, BStBl II 2014, 1024).

Eine Aufteilung des Entgelts ist im Streitfall unabhängig davon vorzunehmen, ob dem Kläger der Inhalt der Managementverträge der Spieler mit der A-GmbH und insbesondere die in § 5 dieser Verträge getroffene Vergütungsregelung bekannt war. Nach dem zurückverweisenden BFH-Urteil kommt es für eine ggf. vorzunehmende Aufteilung allein darauf an, dass die Spieler dazu verpflichtet waren, die A-GmbH bei Abschluss oder Verlängerung eines Arbeitsvertrages zu vergüten und dass diese Vergütung bei objektiver Betrachtung von dem Kläger gezahlt wurde, so dass die Spieler keine Vergütung mehr an die A-GmbH zu entrichten hatten.

Soweit der BFH in anderem Zusammenhang ausgeführt hat, dass § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG in der Regel nur dann anwendbar sei, wenn kein unmittelbarer Leistungsaustausch zwischen dem Leistenden und dem Zahlenden vorliege (vgl. BFH, Urteile vom 20.02.1992 V R 107/87, BStBl II 1992, 705 und vom 16.10.2013 XI R 39/12, BStBl II 2014, 1024), steht auch dies einer Aufteilung im Streitfall nicht entgegen. Denn der BFH ist in seiner zurückverweisenden Entscheidung erkennbar und mit für den Senat bindender Wirkung davon ausgegangen, dass vorliegend abweichend vom Regelfall auch dann Entgelt von dritter Seite in Betracht kommt, wenn die Spielervermittler Leistungen an die Kläger erbracht haben. Entgegen der Ansicht des Klägers verstößt die Annahme, dass eine einheitliche Zahlung teilweise Entgelt für eine vom Zahlenden empfangene Leistung und teilweise Entgelt für eine an einen Dritter erbrachte Leistung sein kann, auch nicht gegen Unionsrecht. Vielmehr hat der EuGH in dem die Gewährung von Treueprämien im Rahmen von Kundenbindungsprogrammen betreffenden Urteil vom 07.10.2010 (C-53/09 und C-55/09 - Loyalty Management UK und Baxi Group -, BFH/NV 2010, 2376) ausdrücklich ausgeführt, dass die im Fall Baxi (C-55/09) erfolgten Zahlungen des Sponsors an den Programmmanager, der den Kunden Treueprämien lieferte, teils als Gegenleistung eines Dritten für die den Kunden vom Manager dieses Programms erbrachte Lieferung von Gegenständen und teils als Gegenleistung für die von diesem Manager dem Sponsor erbrachten Dienstleistungen anzusehen sind.

III. Rechnungen des Rechtsanwalts EE und des Handelsvertreters DD (Vater)

Aus der Rechnung des Handelsvertreters DD (Vater) vom 18.05.2001 und der Rechnung des Rechtsanwalts EE vom 01.07.2001 ist der Kläger nicht nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG zum Vorsteuerabzug in Höhe von 8.000,00 DM bzw. 6.400,00 DM berechtigt.

Das Gericht vermochte im zweiten Rechtsgang nicht festzustellen, dass diese Unternehmer Leistungen für das Unternehmen des Klägers ausgeführt haben.

In Bezug auf Rechtsanwalt EE und DD (Vater) konnte der Kläger nicht zur Überzeugung des Senats darlegen, dass er maklerähnliche Dienstleistungen nachgefragt oder erhalten hat.

Besondere Umstände, die zum Ausdruck bringen, dass der Kläger Rechtsanwalt EE und DD (Vater) nicht nur deshalb kontaktiert hat, weil sich die Spieler RR bzw. J von diesen vertreten lassen wollten, sind nicht ersichtlich. Anders als bei lizenzierten Spielervermittlern, deren Unternehmensgegenstand u.a. darin zu sehen ist, Berufsfußballspieler aus ihrem „Portfolio“ an Vereine zu vermitteln, und die zudem über für den Kläger nützliche Erfahrungen und Verbindungen im Bereich des Profifußballs verfügen, ist für das Gericht nicht nachvollziehbar, inwieweit der Handelsvertreter DD und Rechtsanwalt EE auch im Interesse des Klägers tätig geworden sein könnten. Dabei war zu berücksichtigen, dass eine Wahrnehmung der Interessen des Klägers fernliegt, wenn ein Spieler sich durch seinen Vater oder einen in dieser Eigenschaft tätigen Rechtsanwalt vertreten lässt.

IV. Soweit der Beklagte in der mündlichen Verhandlung auf seinen im Schriftsatz vom 02.04.2015 gestellten Beweis-antrag (...) Bezug genommen hat, war der Senat nicht verpflichtet, diesem nachzugehen.

Die Mitwirkungspflicht fordert von den Beteiligten, Beweisanträge nur zu bestimmten, substantiierten Tatsachenbehauptungen zu stellen. Das setzt voraus, dass das Beweisthema und das voraussichtliche Ergebnis der Beweisaufnahme in Bezug auf einzelne konkrete Tatsachen genau angegeben werden (vgl. nur BFH, Beschluss vom 14.07.2008 II B 5/08, BFH/NV 2008, 1815 m.w.N.). Danach ist der vom Beklagten gestellte Beweis-antrag zu unbestimmt. Welche konkrete entscheidungserhebliche Tatsache durch den Antrag des Beklagten bewiesen werden soll, wurde nicht dargelegt und ist auch nicht erkennbar. Beweisermittlungs- oder Beweisausforschungsanträge brauchen regelmäßig dem Gericht eine Beweisaufnahme nicht nahe zu legen.

Ungeachtet dessen war dem Antrag auch deshalb nicht nachzukommen, weil der Beklagte darin verlangt, den Kläger für die Aufklärung von Lebensvorgängen in Anspruch zu nehmen, die außerhalb seines Einflussbereichs liegen. Zwar sind die Beteiligten bei der Erforschung des Sachverhaltes heranzuziehen (§ 76 Abs. 1 Satz 2 FGO). Der Kläger ist aber weder in der Lage zu ermitteln, ob ein Dritter (hier Spielervermittler) ggf. vor 14 oder 15 Jahren Verträge beim DFB hinterlegt haben könnte, noch besteht für ihn die Möglichkeit, dem Gericht Verträge vorzulegen, die sich im Besitz von anderen Personen (hier DFB) befinden. Hinzu kommt, dass die Regelungen in der Abgabenordnung verschiedene Instrumentarien vorsehen (vgl. nur § 97 AO), wonach der Beklagte selbst die Vorlage von Urkunden von anderen Personen verlangen kann. Der Beklagte kann seine Mitwirkungspflichten nicht durch einen Beweis-antrag auf den Kläger abwälzen.

V. Von einer dem Hilfsantrag des Klägers entsprechenden Vorlage an den EuGH sieht der Senat ab. Es besteht keine Verpflichtung des Finanzgerichts, ein Vorabentscheidungsverfahren nach Art. 267 des Vertrages über die Arbeitsweise der EU einzuleiten, zumal der XI. Senat des BFH (vgl. Urteil vom 28.08.2013 XI R 4/11, BFHE 243, 41, BStBl II 2014, 282) bei seiner rechtlichen Beurteilung des Streitfalls – insbesondere zu der Frage ob und ggf. zu welchen - notfalls zu schätzenden - Teilen das allein von dem Kläger gezahlte Entgelt zugleich Entgelt von dritter

Seite i.S. des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG für an die Berufsfußballspieler von den Spielervermittlern erbrachten Leistungen darstellt - keine noch zu klärenden europarechtlichen Aspekte aufgeworfen hat. Nach § 126 Abs. 5 FGO hat das Finanzgericht seiner Entscheidung im weiteren Rechtszug die rechtliche Beurteilung des BFH zugrunde zu legen. Dies bedeutet, dass das Gericht, an das die Sache zurückverwiesen wird, an jede abschließende rechtliche Beurteilung gebunden ist, die der BFH im zurückverweisenden Urteil ausgesprochen hat, ohne dass es darauf ankommt, ob sie für die Aufhebung und Zurückverweisung unmittelbar oder nur mittelbar kausal ist (vgl. BFH, Urteil vom 04.11.2004 III R 38/02, BStBl II 2005, 271 m.w.N.).

Ungeachtet dessen vermag der Senat der Auffassung des Klägers, dass die Aufteilung des Entgelts der einschlägigen EuGH-Judikatur widerspreche (Hinweis auf EuGH, Urteil vom 03.05.2012 C-520/10 – Lebara, BStBl II 2012, 755), nicht zu folgen. Im Fall Lebara hatte der EuGH die Frage zu entscheiden, ob ein Telefonanbieter durch den Verkauf von sog. prepaid calling cards eine oder zwei Dienstleistungen erbringt. Der EuGH gelangte zu dem Ergebnis, dass nur eine entgeltliche Dienstleistung vorliegt. Hingegen ist im Streitfall nach den Rechtsausführungen des BFH in dem zurückweisenden Urteil vom 28.08.2013 der begehrte Vorsteuerabzug nur dann anteilig zu gewähren, wenn die Zahlung des Klägers an den jeweiligen Spielervermittler Entgelt sowohl für Leistungen der Spielervermittler an den Kläger als auch für eine weitere (zweite) Leistung des Spielervermittlers an den Spieler darstellt.

Im Übrigen ist der EuGH im Urteil vom 07.10.2010 (C-53/09 und C-55/09 - Loyalty Management UK und Baxi Group - , BFH/NV 2010, 2376) davon ausgegangen, dass eine einheitliche Zahlung ggf. in ein Entgelt für selbst empfangene Leistungen und ein Entgelt für Leistungen an Dritte aufzuteilen ist. Der Senat hält es darüber hinaus auch unionsrechtlich nicht für zweifelhaft, dass die bloße Übernahme der Kosten einer Leistung an einen Dritten auch dann nicht zum Recht auf Vorsteuerabzug des Zahlenden führt, wenn die Kostenübernahme aus unternehmerischen Gründen erfolgt. Denn auch Art. 168 Buchst. a MwStSystRL bzw. Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der 6. EG-Richtlinie knüpfen das Recht auf Vorsteuerabzug insoweit an eine an den Steuerpflichtigen erbrachte Dienstleistung. Die Abziehbarkeit setzt voraus, dass es sich um eine Mehrwertsteuer handelt, die für von dem Steuerpflichtigen – und nicht von Dritten - empfangene Dienstleistungen geschuldet wird.

VI. Die Kosten des Verfahrens waren den Beteiligten gemäß § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO nach dem Verhältnis des Unterliegens und Obsiegens aufzuerlegen.

VII. Die Revision war nicht zuzulassen. Die im Streitfall maßgeblichen Rechtsfragen hat der BFH in seinem zurückverweisenden Urteil vom 28.08.2013 XI R 4/11, BFHE 243, 41, BStBl II 2014, 282 geklärt.

VIII. Die Entscheidung über die Notwendigkeit der Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren beruht auf § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO. Eine weitere Begründung ist nach § 113 Abs. 2 FGO entbehrlich.