Urteil vom 28. August 2013, XI R 4/11

Zum Vorsteuerabzug eines Profifußballvereins aus Rechnungen von Spielervermittlern

BFH XI. Senat

FGO § 96 Abs 1 S 1, FGO § 118 Abs 2, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 2, UStG § 3 Abs 9, UStG § 10 Abs 1 S 3, UStG § 14, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1 S 1, AO § 41 Abs 1 S 1, BGB § 414, BGB § 642 Abs 1 S 1 Alt 2, BGB § 654, GrEStG § 9

vorgehend FG Düsseldorf, 28. Oktober 2010, Az: 1 K 4206/08 U

Leitsätze

Ein Vorsteuerabzug eines Profifußballvereins aus ihm von Spielervermittlern erteilten Rechnungen setzt voraus, dass der Verein --und nicht etwa der betreffende Spieler-- Empfänger der in Rechnung gestellten Leistungen ist .

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (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.

2 Hinsichtlich der Vermittlung von Berufsfußballspielern stellte die FIFA ein am 1. März 2001 in Kraft getretenes Spielervermittler-Reglement auf, welches u.a. folgende Bestimmungen enthielt:

3 "I. Allgemeine Bestimmungen

Artikel 1
(1) Fußballspielern und Vereinen ist es gestattet, im Rahmen von Verhandlungen mit anderen Fußballspielern oder Vereinen die Dienste eines Spielervermittlers in Anspruch zu nehmen. Dieser Spielervermittler muss über eine vom für ihn im Sinne des nachfolgenden Art. 2 Abs. 1 zuständigen Nationalverbandes ausgestellte Lizenz verfügen. [...]
(2) Den Spielern und Vereinen ist es untersagt, die Dienste eines nicht-lizenzierten Spielervermittlers in Anspruch zu nehmen [...]
(3) Das in Abs. 2 statuierte Verbot gilt nicht, wenn es sich beim Vermittler eines Spielers um einen Elternteil, eines seiner Geschwister oder seinen Ehegatten handelt oder der Vermittler eines Spielers oder Vereins gemäß den geltenden Vorschriften des Landes, in welchem er seinen Wohnsitz hat, in zulässiger Weise zur Ausübung des Anwaltsberufes zugelassen ist.
[...]

III. Rechte und Pflichten der lizenzierten Spielervermittler

Artikel 11
Lizenzierte Spielervermittler haben das Recht:
a) [...];
b) jeden Spieler oder Verein zu vertreten, der sie beauftragt, in seinem Namen Verträge auszuhandeln und/oder abzuschließen;
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 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 entlöhnt werden.
[...]

Artikel 14
Lizenzierte Spielervermittler sind verpflichtet:
[...]
d) im Rahmen des gleichen Transfers nur die Interessen einer beteiligten Partei zu vertreten;
[...]."

4 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.

5 Wie der Kläger in der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht (FG) näher ausgeführt hat, nahm er bei Bedarf zunächst mündlich Kontakt zu einem Spielervermittler auf, der entweder einen Spieler für eine bestimmte Spielposition finden oder einen speziellen Spieler davon überzeugen sollte, zu den angebotenen Vertragskonditionen einen Arbeitsvertrag zu schließen bzw. zu verlängern.

6 Der Kläger und der jeweilige Spielervermittler schlossen, sobald ein ausgewählter Spieler einen Arbeitsvertrag bei ihm unterzeichnet hatte, eine schriftliche "Zahlungsvereinbarung", wonach "für die Beratung und die Unterstützung beim Transfer" bzw. bei der "Vertragsverlängerung" des jeweils namentlich genannten Berufsfußballspielers ein pauschales Vermittlungshonorar in konkretisierter Höhe zu zahlen war. Die jeweilige Vergütung betrug ...

7 Die Spielervermittler erteilten dem Kläger Rechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis, in denen sie die von ihnen erbrachten Leistungen u.a. als "Beratung und Unterstützung beim Transfer", "Beratung und Vermittlung", "Mitwirkung bei dem Vertragsabschluss", "Transfer-Provision", "Beratung und Unterstützung bei der Vertragsverlängerung" sowie "Honorar für die Vertragsverlängerung" bezeichneten. Der Kläger machte die hierfür in Rechnung gestellte Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt ... DM (2000) bzw. ... DM (2001) in den Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre als Vorsteuer geltend.

8 Nach den Feststellungen des FG bestanden bei sechs der insgesamt 21 in den Streitjahren erfolgten Transfers bzw. Vertragsverlängerungen Managementverträge zwischen der durch einen lizenzierten Spielervermittler als Geschäftsführer vertretenen "... GmbH" (GmbH) und den von ihr betreuten Berufsfußballspielern. Die GmbH war hiernach verpflichtet, für den jeweiligen Berufsfußballspieler beratend bei Vertragsverhandlungen mit Vereinen und beim Abschluss von Werbeverträgen tätig zu werden. Die betreffenden Managementverträge enthielten unter § 5 folgende Regelung:
"Bei Vertragsverlängerungen mit dem gegenwärtigen Arbeitgeber oder bei einem Vereinswechsel erhält die ... [GmbH] die hierfür übliche Vergütung. Es besteht zwischen der ... [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 ... [GmbH] darum bemühen, dass die mit dem arbeitgebenden Verein ausgehandelten Konditionen unter Berücksichtigung der an die ... [GmbH] zu zahlenden Vergütung festgelegt werden."

9 Im Rahmen einer beim Kläger durchgeführten Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dem Kläger stehe aus sämtlichen Rechnungen der Spielervermittler kein Vorsteuerabzug zu. Zwischen dem Kläger und den Spielervermittlern habe kein Leistungsaustausch stattgefunden. Vielmehr habe der Kläger die den Berufsfußballspielern obliegende Zahlungsverpflichtung übernommen. Ein Leistungsbezug des Klägers stünde im Widerspruch zu Art. 14 des FIFA Spielervermittler-Reglements, wonach ein Spielervermittler im Rahmen des gleichen Transfers nur die Interessen einer beteiligten Partei wahrnehmen dürfe.

10 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erließ am 23. Juli 2007 den Prüfungsfeststellungen entsprechend geänderte Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre.

11 Mit Einspruchsentscheidung vom 7. Oktober 2008 wies das FA die Einsprüche des Klägers im Streitpunkt als unbegründet zurück.

12 Die anschließende Klage hatte Erfolg. Das FG führte in der angefochtenen Entscheidung aus, die Spielervermittler hätten durch die Beratung und Vermittlung bei Transfers bzw. Vertragsverlängerungen von Berufsfußballspielern sonstige Leistungen i.S. des § 3 Abs. 9 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in Form von Vermittlungsleistungen gegen Entgelt an den Kläger erbracht.

13 Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 927 veröffentlicht.

14 Mit der vom FG zugelassenen Revision rügt das FA die Verletzung materiellen und formellen Rechts.

15 Das FG habe den Vorsteuerabzug zugelassen, obwohl der Kläger nicht der Leistungsempfänger gewesen sei. Die Leistungen der Spielervermittler seien nicht für das Unternehmen des Klägers, sondern gegenüber den Berufsfußballspielern erbracht worden.

16 Entgegen der Auffassung des FG müsse für das Zustandekommen eines Maklervertrags ein eindeutiges und ausdrückliches Provisionsverlangen vorliegen. Es müsse klar sein, ob der Makler zugunsten des Interessenten oder als Doppelmakler tätig werde.

17 Dass allein der Kläger eine Provision an den jeweiligen Spielervermittler geleistet habe, obwohl --was das FG verkenne-- auch die Berufsfußballspieler aus den Managementverträgen zur Zahlung verpflichtet gewesen seien, müsse als Schuldübernahme i.S. des § 414 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) gewürdigt werden.

18 Das entrichtete Entgelt sei entgegen der Vorentscheidung jedenfalls nicht in vollem Umfang als Gegenleistung für die an den Kläger ausgeführten Vermittlungsleistungen zu behandeln, da die Spielervermittler sowohl für den Kläger als auch für die Berufsfußballspieler tätig geworden seien.

19 Darüber hinaus rügt das FA, das FG habe gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) verstoßen. Es habe bei seiner Entscheidungsfindung nicht den vollständigen Inhalt der vorliegenden Akten gewürdigt. Das Schreiben der GmbH vom 6. August 2008, wonach die von der GmbH betreuten Berufsfußballspieler keine Vermittlungsprovision gezahlt hätten, sei vom FG nicht berücksichtigt worden.

20 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen, hilfsweise, die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.

21 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

22 Er bringt vor, die Vertragsauslegung obliege dem FG als Tatsacheninstanz und sei vorliegend revisionsrechtlich bindend, da sie weder einen Verstoß gegen die Auslegungsgrundsätze noch gegen die "allgemein anerkannten Denk- und Erfahrungssätze" erkennen lasse. Es habe zudem alle Begleitumstände zutreffend berücksichtigt.

23 Mit den Spielervermittlern, die typischerweise als Makler handelten, seien schuldrechtliche Vereinbarungen in Gestalt von Vermittlungsmaklerverträgen geschlossen und diesen gegenüber eigene Provisionsversprechen abgegeben worden.

24 Bestehende oder vermeintliche Vertragsverhältnisse zwischen den Spielervermittlern und den Berufsfußballspielern stünden dem nicht entgegen. Eine Doppeltätigkeit der Spielervermittler sei grundsätzlich zulässig; selbst wenn sie treuwidrig gewesen wäre, sei dies für die Besteuerung unerheblich.

25 Das FIFA Spielervermittler-Reglement stehe, wie sich aus einem Schreiben der FIFA an die DFL Deutsche Fußball Liga GmbH vom 25. Juli 2013 ergebe, der Beauftragung eines Spielervermittlers, als Makler tätig zu werden, nicht entgegen.

26 Er, der Kläger, habe eine mögliche Schuld der Berufsfußballspieler gegenüber ihren Spielervermittlern mangels Kenntnis der Details über deren vertraglichen Vereinbarungen nicht übernehmen können.

27 Der Bundesfinanzhof (BFH) habe mit Urteil vom 14. Dezember 2011 I R 108/10 (BFHE 236, 117, BStBl II 2012, 238), wonach Provisionszahlungen an Spielervermittler zu aktivierungspflichtigen Anschaffungsnebenkosten führten,

inzident verneint, dass der dortige Verein im konkreten Einzelfall eine Schuld des Berufsfußballspielers gegenüber dem Spielervermittler übernommen habe, was zu sofort abziehbaren Betriebsausgaben geführt hätte.

28 Das Entgelt sei ferner nicht nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten aufzuteilen. Die Vereine als Arbeitgeber hätten regelmäßig keine Informationen, in welchem Umfang Leistungen des Spielervermittlers an einen Berufsfußballspieler erbracht würden. Gegen eine Aufteilung spreche zudem, dass hinsichtlich der Grunderwerbsteuer eine vom Käufer zu tragende Maklergebühr auch nicht teilweise eine Gegenleistung i.S. des § 9 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) sei, soweit der Erwerber nicht ausdrücklich die Schuld des Verkäufers übernommen habe.

Entscheidungsgründe

II.

29 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

30 Die bislang getroffenen tatsächlichen Feststellungen des FG tragen seine Entscheidung nicht. Der Senat kann mangels Spruchreife nicht durcherkennen.

31 1. Der Kläger war --wovon das FG zutreffend ausgegangen ist und was im Übrigen außer Streit steht-- nach § 2 Abs. 1 UStG Unternehmer.

32 Auch Vereine --wie der Kläger-- können eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausüben und mithin als Unternehmer i.S. des § 2 Abs. 1 UStG tätig werden (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 1. August 2002 V R 21/01, BFHE 200, 101, BStBl II 2003, 438, unter II.1.a; Klenk in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 2 Rz 30; Meyer in Offerhaus/Söhn/Lange, § 2 UStG Rz 24). Insbesondere gehört ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i.S. des § 14 der Abgabenordnung (AO), wie er --was zwischen den Beteiligten unstreitig ist-- vorliegend vom Kläger unter Einschluss seiner Profifußballabteilung unterhalten wurde, zum unternehmerischen Bereich, mit der Folge, dass die Ausgangsleistungen grundsätzlich steuerpflichtig sind und hinsichtlich der Eingangsleistungen ein Vorsteuerabzug zu gewähren ist.

33 2. Der Unternehmer kann nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG in der in den Streitjahren 2000 und 2001 geltenden Fassung 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.

34 a) Die Lieferungen oder sonstigen Leistungen sind "für sein Unternehmen" ausgeführt worden, wenn der Unternehmer der Leistungsempfänger ist. Leistungsempfänger ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH grundsätzlich derjenige, der aus dem der Leistung zugrunde liegenden Schuldverhältnis als Auftraggeber berechtigt und verpflichtet ist (vgl. z.B. Urteile vom 24. August 2006 V R 16/05, BFHE 215, 311, BStBl II 2007, 340, unter II.2.b; vom 23. September 2009 XI R 14/08, BFHE 227, 218, BStBl II 2010, 243, unter II.2.a, jeweils m.w.N.). Unbeachtlich ist daher u.a., wer die empfangene Leistung bezahlt hat (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 227, 218, BStBl II 2010, 243, unter II.2.a, m.w.N.).

35 b) Die tatsächlichen Feststellungen des FG tragen --entgegen der Ansicht des Klägers-- nicht seine Würdigung, dass er Empfänger der von den Spielervermittlern erbrachten Leistungen gewesen ist.

36 aa) Das FG hat (nur) den Kläger als Empfänger der Leistungen der Spielervermittler betrachtet. Es hat dies auf die Feststellungen gestützt, dass der Kläger im Rahmen der mündlich geschlossenen Vermittlungsmaklerverträge i.S. des § 652 Abs. 1 Satz 1 Alternative 2 BGB mit den Spielervermittlern zumindest schlüssig vereinbart habe, dass die Vermittlungsleistungen entgeltlich erfolgen sollten, wobei die jeweilige Provisionshöhe anschließend in den schriftlichen Zahlungsvereinbarungen konkretisiert worden sei.

37 bb) Grundsätzlich ist es zwar denkbar, dass der Kläger Maklerdienstleistungen nachgefragt hat, 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. Es ist auch möglich, dass die entsprechenden Maklerverträge --wovon das FG ausging-- durch zunächst mündliche Kontaktaufnahme zu den betreffenden Spielervermittlern oder --wie der

Kläger nunmehr vorbringt-- im Rahmen der laufenden Vertragsverhandlungen zustande gekommen sind und die hierdurch begründeten Zahlungspflichten des Klägers nachträglich lediglich schriftlich fixiert und in ihrer Höhe konkretisiert wurden.

38 Hierzu bedarf es aber besonderer Umstände, die zum Ausdruck bringen, dass sich der Kläger nicht nur auf die Entgegennahme von Spielerangeboten beschränkt --worin noch kein Angebot zum Abschluss eines Maklervertrags erkennbar wäre--, sondern selbst Spielervermittler mit Maklerdienstleistungen beauftragt hat (vgl. dazu auch Beschluss des Oberlandesgerichts --OLG-- Hamm vom 24. September 2012 I-18 U 25/12, nicht veröffentlicht --n.v.--, juris, unter II.1.b aa [2]). Das FG hat insoweit keine Feststellungen getroffen und nicht geprüft, ob und in welchen der betreffenden 21 Transfers bzw. Vertragsverlängerungen diese für die Interessenlage der Beteiligten bedeutsamen Begleitumstände gegeben waren. Es steht insbesondere nicht fest, ob nur in sechs Fällen oder bei allen Transfers Managementverträge bestanden.

39 Weiter hat das FG nicht berücksichtigt, dass der Kläger bereits deswegen gehalten sein konnte, einen Spielervermittler zu kontaktieren, weil sich der Spieler, mit dem über einen Transfer bzw. eine Vertragsverlängerung verhandelt werden sollte, von diesem vertreten lassen will (vgl. OLG Hamm, Beschluss vom 24. September 2012 I-18 U 25/12, n.v., juris, unter II.1.b aa [1]). Hierzu bestand schon deshalb Anlass, weil in dem vom FG in Bezug genommenen Betriebsprüfungsbericht vom 22. Dezember 2006, Seite 4 unter Tz 2.4 darauf hingewiesen wird, dass sich Berufsfußballspieler nach den Statuten des DFB für Vertragsabschlüsse mit einem --wie im Streitfall-- Bundesligaverein eines von der FIFA lizenzierten Spielervermittlers bedienen müssten. Soweit ein Spielervermittler nur als Berater oder Vertreter eines Spielers angesprochen und tätig wurde, hat der Kläger weder Maklerdienstleistungen nachgefragt noch erhalten. Auch dazu fehlen Feststellungen des FG.

40 cc) Zudem ergeben sich aus den Feststellungen des FG und den vom FG in Bezug genommenen Akten gewichtige Anhaltspunkte dafür, dass die Spielervermittler --zumindest auch-- Leistungen an die jeweiligen Spieler erbracht haben; denn sie erbrachten möglicherweise --zumindest teilweise-- aufgrund von Managementverträgen Beratungsleistungen gegen ein von dem jeweiligen Spieler geschuldetes Entgelt, was einen Leistungsaustausch zwischen Vermittler und Spieler nahelegt.

41 (1) Dabei hat das FG bei der Sachverhaltswürdigung möglichen Verstößen gegen das Spielervermittler-Reglement der FIFA nicht das ihnen zukommende Gewicht beigemessen, sondern nur unter dem Gesichtspunkt des § 41 Abs. 1 Satz 1 AO gewürdigt.

42 Zwar haben --wovon das FG zutreffend ausging-- Verstöße der lizenzierten Spielervermittler gegen das FIFA Spielervermittler-Reglement allenfalls verbandsinterne Wirkung. Entgegen der Vorentscheidung ist jedoch nicht ohne weiteres davon auszugehen, dass der Kläger die lizenzierten Spielervermittler selbst unter Verstoß gegen das Spielervermittler-Reglement der FIFA beauftragt und diese das Angebot zum Abschluss eines Maklervertrags angenommen hätten, soweit dieses Verhalten --wozu Feststellungen des FG fehlen-- sanktioniert worden wäre. Denn es widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass die betreffenden Spielervermittler bereit gewesen wären, entgegen dem Spielervermittler-Reglement der FIFA gleichzeitig die Interessen des Vereins als auch des betreffenden Berufsfußballspielers wahrzunehmen, wenn sie --z.B. durch den Entzug ihrer FIFA-Lizenz-- deshalb mit erheblichen wirtschaftlichen Nachteilen hätten rechnen müssen.

43 Abweichendes ergibt sich --entgegen der Ansicht des Klägers-- nicht aus dem von ihm vorgelegten Schreiben der FIFA vom 25. Juli 2013, in dem es u.a. heißt:

44 "Gemäss Art. 14 lit. d) des Reglements (...) ist ein Spielervermittler verpflichtet, 'im Rahmen des gleichen Transfers nur die Interessen einer beteiligten Partei zu vertreten'. Diese Bestimmung ist laut Auffassung der FIFA resp. der für diese Sachverhalte zuständigen Kommission für den Status von Spielern dahingehend auszulegen, dass ein Spielervermittler nicht zugleich von einem Spieler und von einem Verein mit *Vermittlungstätigkeiten im Rahmen desselben Transfers* beauftragt werden kann bzw. nicht für beide Parteien *gleichzeitig als Spielervermittler* tätig werden darf. Der Wortlaut des Art. 14 lit. d) des Reglements erfasst und sanktioniert unserer Ansicht nach somit den klassischen Sachverhalt der Doppelvertretung.

Für den Fall, dass ein Spielervermittler oder Agent für einen Spieler in bestimmten Angelegenheiten lediglich beratend tätig ist oder ihm gegenüber allgemeine Managementleistungen - und somit keine konkrete Beratungstätigkeit oder Vermittlungsleistungen im Zusammenhang mit dem konkreten Transfer - erbringt und dabei gleichzeitig im Rahmen eines Spielertransfers im Auftrag des an der Verpflichtung des Spielers interessierten Vereins als Vermittler tätig wurde, ist demnach *nicht* von einer Verletzung von Art. 14 lit. d) des Reglements

auszugehen.

Aufgrund der Tatsache, dass in der Praxis Beratungs- und Unterstützungsleistungen im Zusammenhang mit Transfers Managementverträgen oftmals inhärent sind, ist jedoch stets eine genaue Einzelfallbetrachtung erforderlich, um eine solche Trennung zwischen Beratungs- und Managementaufgaben einerseits sowie Vermittlungsleistungen andererseits annehmen zu können."

45 (2) Ebenso hat das FG unberücksichtigt gelassen, dass die Wahrnehmung der Interessen des Klägers fernliegt, soweit die Vermittlung der Spieler nicht durch einen lizenzierten Spielervermittler, sondern durch den Vater bzw. den Rechtsanwalt eines Spielers erfolgt ist.

46 (3) Einem möglicherweise vorliegenden Leistungsaustausch zwischen Vermittler und Spieler steht --anders als der Kläger meint-- das Urteil des BFH in BFHE 236, 117, BStBl II 2012, 238 nicht entgegen, wonach von einem Verein der Fußball-Bundesliga an Spielervermittler gezahlte Provisionen aktivierungspflichtige Anschaffungskosten sind. Denn diese Entscheidung verhält sich nicht zur Frage des Vorsteuerabzugs und besagt nichts darüber, ob die Provisionszahlungen, die Bestandteil der Kosten sind, die ein Verein aufwendet, um einen Berufsfußballspieler unter Vertrag nehmen zu können, umsatzsteuerrechtlich als Entgelt für an den Verein erbrachte Leistungen der Spielervermittler zu beurteilen sind.

47 3. Zwar ist --worauf der Kläger zutreffend hinweist-- die Tatsachen- und Beweiswürdigung durch das FG, zu der auch die Auslegung von Verträgen gehört, für das Revisionsgericht grundsätzlich bindend (§ 118 Abs. 2 FGO). Dies setzt jedoch voraus, dass die Vorinstanz die Denkgesetze und Erfahrungssätze sowie die für die Vertragsauslegung zu beachtenden Auslegungsregeln zutreffend angewandt hat. Die Bindungswirkung entfällt deshalb insbesondere dann, wenn die Auslegung in sich widersprüchlich, unklar oder lückenhaft ist, weil beispielsweise die für die Interessenlage der Beteiligten bedeutsamen Begleitumstände nicht erforscht und/oder nicht zutreffend gewürdigt worden sind (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 5. September 2000 IX R 33/97, BFHE 192, 559, BStBl II 2000, 676, unter II.2.a [3]; vom 11. Januar 2005 IX R 15/03, BFHE 209, 77, BStBl II 2005, 477, unter II.2.b aa; vom 10. Februar 2010 XI R 49/07, BFHE 228, 456, BStBl II 2010, 1109, Rz 33; vom 1. Februar 2012 I R 57/10, BFHE 236, 374, BStBl II 2012, 407, Rz 22, jeweils m.w.N.). Das ist --wie vorstehend ausgeführt und wie sich zudem aus der Darlegung des Klägers im Schriftsatz vom 29. Juli 2013, welche Gesichtspunkte bei der Würdigung der Begleitumstände (noch) zu berücksichtigen seien, ergibt-- hier der Fall.

48 4. Die Vorentscheidung war daher aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif.

49 a) Das FG hat im zweiten Rechtsgang die erforderlichen Feststellungen nachzuholen und die angeführten Begleitumstände zu würdigen. Dabei kommt auch eine Vernehmung der betreffenden Berufsfußballspieler und/oder --wie vom Kläger in seiner Klagebegründungsschrift vom 14. Januar 2009, Seite 10, selbst angeregt-- der Spielervermittler als Zeugen in Betracht.

50 b) 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 darstellt.

51 aa) Das FG hat 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.

52 bb) Der Anwendung des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG steht nicht entgegen, dass die zwischen dem Kläger und den Spielervermittlern getroffenen Zahlungsvereinbarungen --wovon das FG zutreffend ausgegangen ist-- 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 (vgl. dazu BFH-Urteile vom 19. Oktober 2001 V R 48/00, BFHE 196, 376, BStBl II 2003, 210, unter II.3.c; vom 22. Juli 2010 V R 14/09, BFHE 231, 273, BStBl II 2012, 428, Rz 26; ferner Lippross, Umsatzsteuer, 23. Aufl., S. 797, jeweils m.w.N.).

53 cc) Der erkennende Senat vermag dem Kläger nicht zu folgen, soweit er demgegenüber unter Hinweis auf § 9 GrEStG der Ansicht ist, dass die Anwendung des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG eine ausdrückliche Schuldübernahme

voraussetze. Denn für die Beurteilung der umsatzsteuerrechtlichen Leistungsbeziehungen sind die grunderwerbsteuerrechtlichen Bestimmungen nicht maßgebend.

54 c) Ferner wird 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 genügt (vgl. dazu z.B. Senatsurteile vom 15. Mai 2012 XI R 32/10, BFH/NV 2012, 1836, Rz 37 ff.; vom 29. August 2012 XI R 40/10, BFH/NV 2013, 182, Rz 31, jeweils m.w.N.). Der erkennende Senat kann insoweit keine abschließende Entscheidung treffen. Das FG hat die 21 Rechnungen nicht in Bezug genommen, sondern deren Inhalt nur exemplarisch wiedergegeben. Es fehlt zudem die Zuordnung der einzelnen Rechnungen zu dem betreffenden jeweiligen Vorgang (Transfer oder Vertragsverlängerung).

55 Hierbei wird das FG zu berücksichtigen haben, dass das jeweilige Abrechnungspapier Angaben tatsächlicher Art enthalten muss, 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 (vgl. dazu z.B. BFH-Urteile vom 10. November 1994 V R 45/93, BFHE 176, 472, BStBl II 1995, 395, unter II.2.; vom 8. Oktober 2008 V R 59/07, BFHE 222, 189, BStBl II 2009, 218, unter II.2.a; ferner in BFH/NV 2012, 1836, Rz 47; BFH-Beschlüsse vom 18. Mai 2000 V B 178/99, BFH/NV 2000, 1504; vom 29. November 2002 V B 119/02, BFH/NV 2003, 518; vom 16. Dezember 2008 V B 228/07, BFH/NV 2009, 620, jeweils m.w.N.).

56 5. Auf die Verfahrensrüge, mit der das FA geltend macht, die Vorinstanz habe nicht den vollständigen Inhalt der vorliegenden Akten gewürdigt, kam es wegen der Zurückverweisung an das FG nicht mehr an.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de