

Urteil vom 03. März 2026, IX R 33/23

Handgeldzahlungen im Profisport

ECLI:DE:BFH:2026:U.030326.IXR33.23.0

BFH IX. Senat

HGB § 255 Abs 1, EStG § 5 Abs 1 S 1, EStG § 5 Abs 5 S 1 Nr 1, FGO § 118 Abs 2, KStG § 8 Abs 1, KStG VZ 2016 , KStG VZ 2017 , KStG VZ 2018 , EStG VZ 2016 , EStG VZ 2017 , EStG VZ 2018

vorgehend FG München, 17. April 2023, Az: 7 K 414/22

Leitsätze

1. Eine Transferentschädigung (Ablöse), die im Zusammenhang mit dem Wechsel eines Fußball-Lizenzspielers vom aufnehmenden Club gezahlt wird, ist als Anschaffungskosten auf das immaterielle Wirtschaftsgut "exklusive Nutzungsmöglichkeit an dem Spieler" (Spielerlaubnis) zu aktivieren und auf die Vertragslaufzeit abzuschreiben (Anschluss an Urteil des Bundesfinanzhofs vom 14.12.2011 - I R 108/10, BFHE 236, 117, BStBl II 2012, 238, Rz 12 ff.).
2. Ein Handgeld, das im Rahmen eines ablösepflichtigen Transfers anlässlich der Unterzeichnung des Arbeitsvertrags an den Spieler gezahlt wird, ist den aktivierungspflichtigen Anschaffungs(-neben-)kosten des Wirtschaftsguts "Spielerlaubnis" zuzuweisen. Dies gilt nicht für ein Handgeld, das bei einem ablösefreien Transfer oder einer vorzeitigen Vertragsverlängerung gezahlt wird.
3. Für ein nicht als Wirtschaftsgut zu aktivierendes Handgeld, das nur für den Abschluss des Arbeitsvertrags ("signing fee") gezahlt wird und bei vorzeitiger Beendigung oder Anpassung dieses Vertrags keine zumindest anteilige Rückzahlungspflicht des Spielers auslöst, ist in der Bilanz des Clubs kein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 17.04.2023 - 7 K 414/22 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Im Streit steht die bilanzsteuerrechtliche Behandlung von Handgeldern, die für die Unterzeichnung von Arbeitsverträgen an Fußball-Lizenzspieler gezahlt wurden.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Kapitalgesellschaft und unterhält eine Fußball-Lizenzspielerabteilung.
- 3 Die Klägerin traf mit mehreren transferablösepflichtigen und -ablösefreien Lizenzspielern Vereinbarungen über die Zahlung eines Handgelds anlässlich des Abschlusses oder der Verlängerung von deren Arbeitsverträgen. Die Vereinbarungen, die jeweils in gesonderten Verträgen getroffen wurden, hatten auszugsweise folgenden oder einen ähnlichen Wortlaut:

"Der Spieler erhält für den Abschluss des Vertrages eine einmalige Sonderzahlung in Höhe von (...) brutto, zahlbar mit der Gehaltsabrechnung (...), wenn der Spieler am (...) einen wirksamen Arbeitsvertrag mit dem Club hat."

- 4 Eine (anteilige) Rückzahlungspflicht des Spielers bei einer vorzeitigen Vertragsbeendigung oder -anpassung bestand nicht.
- 5 Die Klägerin zog die Zahlungen als Betriebsausgaben für das Wirtschaftsjahr ab, in dem der jeweilige Spieler den Arbeitsvertrag mit ihr abschloss oder verlängerte.
- 6 Nach einer bei der Klägerin für die Jahre 2015 bis 2018 durchgeführten Außenprüfung vertrat der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) die Auffassung, dass für die Handgeldzahlungen Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) zu aktivieren seien und der Aufwand auf die jeweils vereinbarte Dauer des Arbeitsverhältnisses zu verteilen sei. Die Arbeitsverträge und die Handgeld-Vereinbarungen seien eng miteinander verknüpft. Das Handgeld sei Gegenleistung für die Bindung des Spielers an den Club für die Dauer des Arbeitsverhältnisses.
- 7 Aufgrund der hiermit einhergehenden Gewinnerhöhung erließ das FA geänderte Körperschaftsteuerbescheide für die Streitjahre 2016 bis 2018. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 8 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 954 veröffentlichtem Urteil vom 17.04.2023 - 7 K 414/22 statt. Nach Maßgabe der getroffenen Vereinbarungen sei das jeweils gezahlte Handgeld eine sofort abziehbare Betriebsausgabe.
- 9 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts (§ 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG-- i.V.m. § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung --EStG--). Es vertritt die Auffassung, der Arbeitsvertrag und die Handgeld-Vereinbarung seien wirtschaftlich als Einheit zu werten. Die Klägerin habe das Handgeld in der grundsätzlichen Erwartung gezahlt, dass der Arbeitsvertrag vollständig erfüllt werde und sich daher über die gesamte Vertragsdauer amortisiere. Hieraus folge, dass die vom Spieler für den Erhalt des Handgelds zu erbringende Gegenleistung zeitraumbezogenen Charakter habe.
- 10 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil vom 17.04.2023 - 7 K 414/22 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 12 Die Klägerin verweist auf die tatrichterlichen Feststellungen und Würdigungen zum Verhältnis des Arbeitsvertrags zur Handgeld-Vereinbarung. Dies binde den Bundesfinanzhof (BFH) als Revisionsgericht.
- 13 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Revisionsverfahren beigetreten und unterstützt die Rechtsauffassung des FA. Das BMF hebt ergänzend hervor, aus Sicht der Klägerin bestehe lediglich eine rein theoretische Möglichkeit, dass dem von ihr gezahlten Handgeld keine spätere Gegenleistung gegenüberstehe und es daher zu einem wirtschaftlichen Ausfall komme. Sollte der Arbeitsvertrag vorher aufgrund eines Wechsels des Spielers zu einem anderen Club aufgehoben werden, wäre der noch nicht verdiente Teil des Handgelds Teil der vom aufnehmenden Club zu zahlenden Transferentschädigung.

Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben.
- 15 Das FG hat rechtsfehlerhaft keine Feststellungen dazu getroffen, ob der Abschluss eines Arbeitsvertrags zwischen der Klägerin und dem jeweiligen Fußball-Lizenzspieler im Streitzeitraum notwendige Voraussetzung für dessen Einsatz im Lizenzspielbetrieb war. Sollte dies der Fall sein, wäre jedenfalls das Handgeld, das im Zuge eines ablösepflichtigen Spielertransfers gezahlt wurde, den aktivierungspflichtigen Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts zuzuordnen (dazu unter 1.). Soweit die Handgelder nicht als Anschaffungskosten zu aktivieren wären, lägen im Einklang mit der Entscheidung des FG sofort abziehbare Betriebsausgaben vor (dazu unter 2.). Die nicht spruchreife Sache geht gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an die Vorinstanz zurück (dazu unter 3.).
- 16 1. Das angefochtene Urteil unterliegt einem zu dessen Aufhebung führenden Rechtsfehler. Das FG hat keine

Feststellungen dazu getroffen, ob der Abschluss eines wirksamen Arbeitsvertrags zwischen der Klägerin und dem Lizenzspieler, dem ein Handgeld gezahlt worden war, nach den im Streitzeitraum einschlägigen verbandsrechtlichen Statuten Voraussetzung für die Erteilung einer Spielerlaubnis war. Sollte dies der Fall gewesen sein, wäre dasjenige Handgeld, das anlässlich des Abschlusses eines Arbeitsvertrags mit einem ablösepflichtig zum Club der Klägerin gewechselten Spieler gezahlt worden war, als Anschaffungsnebenkosten eines Wirtschaftsguts zu aktivieren und auf die Laufzeit des Arbeitsvertrags zu verteilen gewesen. Dies ginge der Bildung von aktiven RAP vor (dazu unter a). Hätte die Zahlung eines Handgelds dagegen im Zusammenhang mit einem ablösefreien Transfer gestanden (dazu unter b) oder wäre ein solches im Rahmen einer Vertragsverlängerung beziehungsweise -anpassung an den Spieler gezahlt worden (dazu unter c), fehlte es an den Voraussetzungen einer Aktivierung des Aufwands als oder bei einem Wirtschaftsgut.

- 17** a) Gemäß § 255 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören nach § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Der handelsrechtliche Begriff der Anschaffungskosten ist in Ermangelung einer abweichenden Definition im Körperschaft- oder Einkommensteuergesetz auch der steuerbilanziellen Beurteilung zugrunde zu legen (§ 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG). Die Aktivierung von Ausgaben als Anschaffungskosten geht der Bildung eines RAP vor (BFH-Urteil vom 16.03.2021 - X R 34/19, BFHE 272, 423, BStBl II 2021, 844, Rz 12; Brandis/Heuermann/Krumm, § 5 EStG Rz 703).
- 18** aa) Es entspricht herkömmlichen Rechtsgrundsätzen, denen auch die Vorinstanz gefolgt ist, dass der Begriff der Anschaffungskosten wegen der Einbeziehung von Nebenkosten und nachträglichen Anschaffungskosten grundsätzlich weit gefasst ist. Er beinhaltet --unter Ausschluss der Gemeinkosten-- alle mit dem Anschaffungsvorgang verbundenen Kosten, somit neben der Entrichtung des Kaufpreises alle sonstigen Aufwendungen des Erwerbers, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Anschaffung stehen, insbesondere zwangsläufig im Gefolge der Anschaffung anfallen. Nicht entscheidend ist, ob diese Kosten bereits im Zeitpunkt des Erwerbs oder erst im Anschluss hieran als Folgekosten des Erwerbsvorgangs entstehen. Allerdings können "Anschaffungs"-kosten eines Wirtschaftsguts nur solche Kosten sein, die nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten dessen Beschaffung tatsächlich zuzuordnen sind. Hierzu ist ein bloßer kausaler oder zeitlicher Zusammenhang mit der Anschaffung nicht ausreichend. Vielmehr kommt es auf die Zweckbestimmung der Aufwendungen an (finaler Begriff der Anschaffungskosten). Dieser Zweck muss --aus der Sicht des Bilanzierenden-- auf die beabsichtigte Funktion und Eigenschaft ("angestrebter Erfolg und betriebsbereiter Zustand") des angeschafften Wirtschaftsguts als Teil des Betriebsvermögens gerichtet sein (statt vieler BFH-Urteil vom 22.05.2019 - XI R 44/17, BFHE 265, 124, BStBl II 2020, 44, Rz 18 f., m.w.N.).
- 19** Mit Blick hierauf hat der BFH bereits entschieden, dass eine Transferentschädigung (Ablöse), die im Zusammenhang mit dem Wechsel eines Fußball-Lizenzspielers vom aufnehmenden Club gezahlt wird, als Anschaffungskosten auf das immaterielle Wirtschaftsgut "exklusive Nutzungsmöglichkeit an dem Spieler" (Spielerlaubnis) zu aktivieren und auf die Vertragslaufzeit abzuschreiben ist (vgl. ausführlich hierzu BFH-Urteil vom 14.12.2011 - I R 108/10, BFHE 236, 117, BStBl II 2012, 238, Rz 12 ff., m.w.N.). Diese Auffassung wird im handels- und steuerbilanziellen Schrifttum weitgehend geteilt (z.B. Korn/Strahl in Korn, § 6 EStG Rz 73; Schulz in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 5 EStG Rz 908; HHR/Anzinger, § 5 EStG Rz 1787c; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 44. Aufl., § 5 Rz 193 sowie Rz 270 "Spielerlaubnis/Spielerwert"; Hüttemann, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1994, 490; Schiffers/Feldgen, Unternehmensteuern und Bilanzen --StuB-- 2015, 500, 501; Kirsch/Weber, DStR 2018, 584; Freidank, DStR 2023, 1898, 1900 f.; Bonnecke/Wallbruch, StuB 2024, 655, 656; a.A. Koether, FinanzRundschau --FR-- 2012, 631).
- 20** Durch die höchstrichterliche Rechtsprechung ist zudem geklärt, dass die von einem Club an einen Spielervermittler gezahlte Provision zu den Anschaffungsnebenkosten im Sinne von § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB zählt, soweit sie im Zusammenhang mit einem ablösepflichtigen Spielerwechsel steht. Es handelt sich um Aufwendungen, die anfallen, um das immaterielle Wirtschaftsgut erwerben zu können. Erfolgt der Wechsel dagegen ablösefrei, ist eine hiermit im Zusammenhang stehende Vermittlerprovision steuerbilanziell nicht zu aktivieren. Der I. Senat des BFH hat hierzu ausgeführt, in einem solchen Fall werde die Nutzungsmöglichkeit an diesem Spieler nicht im Sinne von § 5 Abs. 2 EStG entgeltlich erworben. Das Entgelt müsse sich auf den Erwerbsvorgang als solchen beziehen. Aufwendungen, die --so der I. Senat des BFH-- nur "gelegentlich" des Erwerbs anfielen, führten für sich betrachtet nicht zu einem entgeltlichen Erwerb und unterlägen steuerrechtlich daher dem Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG (zum Ganzen BFH-Urteil vom 14.12.2011 - I R 108/10, BFHE 236, 117, BStBl II 2012, 238, Rz 31, 34; ebenso Kopp in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht, 4. Aufl., § 255 HGB Rz 50 "Spielervermittlungsprovision");

Kirsch/Weber, DStR 2018, 584, 586 ff.; Korn/Strahl in Korn, § 6 EStG Rz 73; HHR/Schulz, § 5 EStG Rz 908; a.A. Koether, FR 2012, 631, 634).

- 21** Hieran anknüpfend wird in der Literatur überwiegend vertreten, dass auch ein Handgeld, das im Rahmen eines ablösepflichtigen Wechsels zwischen dem aufnehmenden Club und dem Spieler vereinbart wird, den aktivierungspflichtigen Anschaffungsnebenkosten gemäß § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB zuzuweisen ist, sofern die Zahlung --nur-- für den Abschluss des Arbeitsvertrags ("signing fee") erfolgt (z.B. Schiffers/Feldgen, StuB 2015, 500, 502; Kirsch/Weber, DStR 2018, 584, 587; Huwer, Der Jahresabschluss von Fußballunternehmen, S. 198 f.; Weber, Rechnungslegung und Lizenzierung im deutschen Profifußball, S. 57 f.; wohl auch Freidank, DStR 2023, 1958, 1959; a.A. Bonnecke/Wallbruch, StuB 2024, 655, 657; Schröder/Specht, Die Wirtschaftsprüfung --WPg-- 2020, 959, 960).
- 22** Steht fest, dass der Abschluss des Arbeitsvertrags, für dessen Unterzeichnung der Spieler mit einem Handgeld vergütet wird, verbandsrechtliche Voraussetzung für die Erteilung der Spielerlaubnis ist, zählt ein Handgeld zu den aktivierungspflichtigen Anschaffungsnebenkosten gemäß § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB. In diesem Fall handelt es sich aus Sicht des Clubs um erwerbsbezogene Aufwendungen, die dem immateriellen Wirtschaftsgut "Spielerlaubnis" direkt zuzuordnen sind. Sie fallen an, um das Wirtschaftsgut nutzbar zu machen und stehen daher in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zur Anschaffung. Dies gilt unbeschadet davon, ob die Zahlung eines Handgelds an den Spieler verbandsrechtlich verpflichtend ist, um den Transfer abzuwickeln oder nicht. Denn die Zuordnung von Aufwendungen zu den Anschaffungsnebenkosten hängt nicht davon ab, ob sie für den Erwerb des Wirtschaftsguts objektiv notwendig waren. Maßgebend ist nur, dass der Erwerber die Aufwendungen in seine Anschaffungsentscheidung einbezogen hat (u.a. Werndl in Kirchhof/Kube/Mellinghoff, EStG, § 6 Rz B 81; Brandis/Heuermann/Krumm, § 6 EStG Rz 266). Unerheblich ist zudem, dass es sich bei dem Handgeld aus Sicht des begünstigten Spielers um einen Gehaltsbestandteil und damit um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit handelt (vgl. insoweit BFH-Urteil vom 11.04.2018 - I R 5/16, BFHE 261, 27, BStBl II 2018, 761, Rz 21). Für die Einordnung als Anschaffungsnebenkosten kommt es nur auf die Zweckbestimmung der Aufwendungen aus Sicht des Bilanzierenden an (u.a. BFH-Urteil vom 20.04.2011 - I R 2/10, BFHE 233, 251, BStBl II 2011, 761, Rz 15, m.w.N.).
- 23** bb) Die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz genügen allerdings nicht, um abschließend erkennen zu können, ob nach Maßgabe der vorgenannten Rechtsgrundsätze die gezahlten Handgelder bei ablösepflichtigen Transfers Anschaffungsnebenkosten sind. Das FG hat zwar bindend nach § 118 Abs. 2 FGO festgestellt, dass die Handgelder nur der Begründung des jeweiligen Arbeitsverhältnisses gedient hätten. Ausschließlicher Zweck sei gewesen, den Spieler zu motivieren, einen Arbeitsvertrag mit der Klägerin abzuschließen.
- 24** Allerdings fehlen Feststellungen dazu, ob nach den für die Streitjahre einschlägigen Statuten des DFL Deutsche Fußball Liga e.V. der Abschluss eines Arbeitsvertrags, für den das Handgeld gezahlt wurde, zwingende Voraussetzung dafür war, dass die Klägerin den Spieler im Lizenz-Spielbetrieb einsetzen konnte und damit eine konkrete Nutzungsmöglichkeit "an" diesem Spieler beziehungsweise an dem hiermit verbundenen Wirtschaftsgut erhielt. Eine solche --durchaus naheliegende-- Erkenntnis kann der BFH als Revisionsgericht nicht selbst treffen, da die nationalen rechtlichen Grundlagen zum Fußball-Lizenzspielbetrieb nicht zum revisiblen Bundesrecht und daher zu den tatsächlichen Feststellungen im Sinne von § 118 Abs. 2 FGO gehören, die dem FG obliegen (vgl. insoweit Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 10. Aufl., § 118 Rz 42, m.w.N.). Eine nicht ausreichende Entscheidung des FG über das Bestehen und den Inhalt irrevisiblen Rechts ist ein materieller Mangel (z.B. BFH-Urteil vom 19.01.2017 - IV R 50/14, BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456, Rz 61; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 118 FGO Rz 69).
- 25** b) Im Ergebnis zu Recht hat das FG dagegen Handgelder, die auf den Wechsel von ablösefreien Lizenzspielern entfielen, nicht den aktivierungspflichtigen Anschaffungskosten zugeordnet. Es fehlt insoweit an einem entgeltlichen Erwerb im Sinne von § 5 Abs. 2 EStG (zutreffend insoweit Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen --OFD NRW--, Verfügung vom 20.04.2015, Der Betrieb --DB-- 2015, 1013).
- 26** Der erkennende Senat knüpft an die bereits aufgezeigte Entscheidung des I. Senats des BFH vom 14.12.2011 - I R 108/10 (BFHE 236, 117, BStBl II 2012, 238) zur bilanzsteuerrechtlichen Behandlung einer Spielervermittlungsprovision bei einem ablösefreien Transfer an (dort Rz 34) und überträgt die dort vertretenen Rechtsgrundsätze auf die Zahlung eines Handgelds anlässlich eines solchen Transfers. Dies ist deshalb gerechtfertigt, da sich das Handgeld ebenso wenig wie eine Vermittlungsprovision auf den Vorgang des Erwerbs der exklusiven Spielernutzungsmöglichkeit als solche bezieht. Es handelt sich um eine Kostenposition, die nicht für den Erwerb der des immateriellen Wirtschaftsguts, sondern lediglich bei jenem Erwerb anfällt. Sie betrifft das Arbeitsverhältnis zwischen Spieler und Club, ist aber keine für die Aktivierung von Anschaffungskosten nach § 5

Abs. 2 EStG erforderliche geldwerte Gegenleistung für den Erwerb der exklusiven Nutzungsmöglichkeit an dem Spieler (Spielerlaubnis).

- 27** c) Ebenfalls nicht als Anschaffungskosten aktivierbar sind Handgelder, die die Klägerin im Zuge vorzeitiger Vertragsverlängerungen an ursprünglich ablösepflichtig gewechselte Spieler zahlte.
- 28** aa) Im Zeitpunkt der Zahlung des Handgelds erfolgte kein erneuter entgeltlicher Erwerb eines immateriellen Wirtschaftsguts "Spielerlaubnis". Durch die Vertragsverlängerung wurde lediglich der Verbleib des Spielers im Club über die ursprüngliche Vertragslaufzeit hinaus gesichert, ohne dass eine Ablöse an einen anderen Club gezahlt werden musste. Damit wurde zwar die Nutzungsmöglichkeit "an" dem Spieler für einen neuen Zeitraum erworben. Es fand aber kein neuerlicher entgeltlicher Erwerb statt.
- 29** bb) Es liegen auch keine nachträglichen Anschaffungskosten vor, da ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem ursprünglichen entgeltlichen Erwerb fehlt. Die Klägerin zahlte die Handgelder bei einer vorzeitigen Vertragsverlängerung nicht, um den ursprünglichen Erwerb zu ermöglichen oder zu fördern. Ebenso wenig handelt es sich um (zwingende) Folgekosten des ursprünglichen Erwerbs. Die Vertragsverlängerung hatte für sich genommen keinen Einfluss auf den ursprünglichen Erwerb oder die sich daraus ergebende Nutzungsmöglichkeit "an" dem Spieler. Ob, wann und unter welchen Bedingungen eine Vertragsverlängerung erfolgte, war bei Abschluss des erstmaligen Vertrags nicht absehbar.
- 30** 2. Soweit die Handgelder nach vorstehenden Rechtsgrundsätzen nicht als Anschaffungsnebenkosten eines immateriellen Wirtschaftsguts zu aktivieren wären, hat das FG zu Recht entschieden, dass die Zahlungen sofort abziehbare Betriebsausgaben sind. Die Voraussetzungen für die Bildung von aktiven RAP liegen unter Berücksichtigung der Feststellungen des FG nicht vor.
- 31** a) Nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG sind auf der Aktivseite der Bilanz RAP (nur) anzusetzen für Ausgaben vor dem Abschlussstichtag, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Dies ist der Fall, wenn einer Vorleistung eine noch nicht erbrachte zeitraumbezogene Gegenleistung gegenübersteht, wobei keine im schuldrechtlichen Synallagma stehenden Leistungen betroffen sein müssen. Ausreichend ist, wenn mit der Vorleistung ein zeitraumbezogenes Verhalten erwartet wird, das wirtschaftlich als Gegenleistung für die Vorleistung aufgefasst werden kann (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 22.06.2011 - I R 7/10, BFHE 234, 168, BStBl II 2011, 870, Rz 14, und vom 27.07.2011 - I R 77/10, BFHE 234, 301, BStBl II 2012, 284, Rz 11, jeweils m.w.N.).
- 32** Wesentliche Bedeutung für die Beurteilung, ob eine Zahlung Vorleistung für eine zeitraumbezogene Gegenleistung ist, kommt dem Umstand zu, ob der Empfänger die Zahlung im Fall einer vorzeitigen Beendigung des Vertragsverhältnisses behalten darf oder ob er sie zurückerstatten muss. Der Vorleistungscharakter ist zu bejahen, wenn der Empfänger die Leistung bei vorzeitiger Vertragsbeendigung zeitanteilig zurückzahlen hat. Darf er sie dagegen behalten, ist dies ein gewichtiges Indiz gegen die Zeitraumbezogenheit der Gegenleistung. Anderes gilt, wenn das Dauerschuldverhältnis auf mehrere Jahre zu festen Bedingungen abgeschlossen ist und nur aus wichtigem Grund gekündigt werden kann und wenn konkrete Anhaltspunkte dafür fehlen, dass die Vertragsparteien dieser Möglichkeit mehr als rein theoretische Bedeutung beimessen haben. Denn unter diesen Umständen kann der Vereinbarung über das für das einzelne Jahr zu entrichtende Entgelt keine "Richtigkeitsgewähr" in dem Sinne zuerkannt werden, dass das jeweilige Jahresentgelt Ausdruck einer sachgerechten, im Ausgleich widerstreitender Interessen gefundenen Bewertung des Jahreswerts der empfangenen Gegenleistung ist (ständige Rechtsprechung seit BFH-Urteil vom 12.08.1982 - IV R 184/79, BFHE 136, 280, BStBl II 1982, 696, unter II.A.1.a; nachfolgend u.a. BFH-Urteile vom 22.06.2011 - I R 7/10, BFHE 234, 168, BStBl II 2011, 870, Rz 17; vom 27.07.2011 - I R 77/10, BFHE 234, 301, BStBl II 2012, 284, Rz 13, sowie vom 15.05.2013 - I R 77/08, BFHE 241, 282, BStBl II 2013, 730, Rz 12).
- 33** Die Finanzverwaltung qualifiziert Handgeldzahlungen an ablösefrei wechselnde Lizenz-Fußballspieler als aktive RAP. Die Vereinbarung über das Handgeld und der mit dem Spieler geschlossene Arbeitsvertrag seien --so die Begründung-- in einer Weise miteinander verknüpft, dass die Handgeldzahlung durch den Club die Gegenleistung für die Bindung des Spielers über die Dauer des Arbeitsverhältnisses an den Club darstelle (OFD NRW, Verfügung vom 20.04.2015, DB 2015, 1013; ebenso Schröder/Spocht, WPg 2020, 959, 960; Bonnecke/Wallbruch, StuB 2024, 655, 657). Dagegen differenziert das überwiegende Schrifttum --nach Ansicht des erkennenden Senats zutreffend-- nach dem Grund für die Handgeldzahlung. Liegt dieser in einer Gehaltsvorauszahlung, sei die Zahlung aktiv abzugrenzen und auf die Vertragslaufzeit zu verteilen. Erschöpft sich die vom Spieler erwartbare Gegenleistung allerdings in der Vertragsunterzeichnung, fehle es an der Zeitraumbezogenheit und damit an den Voraussetzungen für die Bildung eines aktiven RAP (vgl. Schiffers/Feldgen, StuB 2015, 500, 503; Kirsch/Weber, DStR 2018, 584, 587;

Freidank, DStR 2023, 1958, 1959; Weber, Rechnungslegung und Lizenzierung im deutschen Profifußball, S. 57; Reddig in Kirchhof/Seer, EStG, 25. Aufl., § 5 Rz 237 "Handgeldzahlung").

- 34** Ob nach Maßgabe dieser Rechtsgrundsätze im konkreten Einzelfall eine zeitraumbezogene Gegenleistung vorliegt, ist aus der Sicht der Vertragsparteien vom FG als Tatsacheninstanz zu beurteilen. Dazu ist der Inhalt der vertraglichen Vereinbarungen --erforderlichenfalls durch Auslegung-- heranzuziehen. Die Vertragsauslegung gehört zu den tatsächlichen, den BFH grundsätzlich bindenden Feststellungen gemäß § 118 Abs. 2 FGO (Senatsurteil vom 18.10.2011 - IX R 58/10, BFHE 235, 423, BStBl II 2012, 286, Rz 14, m.w.N.). Der BFH prüft lediglich, ob das FG die gesetzlichen Auslegungsregeln sowie die Denkgesetze und Erfahrungssätze beachtet und die für die Vertragsauslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und rechtlich zutreffend gewürdigt hat. Verstößt die Würdigung des FG hiergegen nicht, ist sie für den BFH selbst dann bindend, wenn sie nicht zwingend, sondern nur möglich ist (Senatsurteil vom 20.09.2024 - IX R 5/24, BFHE 286, 193, Rz 18, m.w.N.).
- 35** b) Nach diesen Maßstäben ist das FG auf Grundlage der von ihm getroffenen Feststellungen in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise zu der Erkenntnis gekommen, dass den Handgeldzahlungen keine zeitraumbezogenen Gegenleistungen der Lizenzspieler gegenüberstanden.
- 36** aa) Das FG hat ausgeführt, dass die betroffenen Arbeitsverträge und die Handgeld-Vereinbarungen getrennt voneinander zu betrachten gewesen seien. Hierzu hat es festgestellt, dass sich die von dem jeweiligen Spieler für die Zahlung des Handgelds zu erbringende Gegenleistung nicht auf die Dauer des Arbeitsverhältnisses erstreckt, sondern sich auf die Unterzeichnung des Arbeitsvertrags beschränkt habe. Allein die Unterzeichnung dieses Vertrags habe die Pflicht zur Zahlung des Handgelds ausgelöst. Das Fehlen einer Rückzahlungsklausel bei vorzeitiger Beendigung oder Anpassung des Arbeitsvertrags indiziere, dass die Gegenleistung des Spielers für den Bezug des Handgelds nicht zeitraumbezogen ausgestaltet gewesen sei. Zudem hätten die Vertragsparteien unter Berücksichtigung der branchenspezifischen Usancen im professionellen Fußballsport bei Abschluss des Arbeitsvertrags ernsthaft ins Kalkül gezogen, das Arbeitsverhältnis vorzeitig zu beenden oder anzupassen.
- 37** bb) Diese Feststellungen, die das FA nicht mit Verfahrensrügen angegriffen hat, binden den BFH als Revisionsinstanz. Die materiell-rechtlichen Einwendungen des FA und des BMF begründen nicht die Annahme eines Verstoßes gegen Denkgesetze; sie überzeugen auch in der Sache nicht.
- 38** Soweit das FA eine wirtschaftliche Betrachtungsweise der Vereinbarungen vermisst, führt eine solche zu keinem anderen Ergebnis. Auch in dieser Hinsicht sind die gezahlten Handgelder keine Vorleistung für eine zeitraumbezogene (Gegen-)Leistung der begünstigten Spieler. Die Handgelder dienten vielmehr dazu, die Attraktivität des eigenen Vertragsangebots gegenüber konkurrierenden Clubs zu erhöhen und so eine Signalwirkung im Vertragswettbewerb zu entfalten. Die Klägerin verfolgte den Zweck, den Spieler an den Club zu binden und so die Chance zu erwerben, künftig mit ihm sportliche und wirtschaftliche Erfolge zu erzielen. Dabei trug sie das Risiko, dass sich der Spieler nach Vertragsschluss verletzen oder aus sonstigen Gründen die erwartete sportliche Leistung nicht erbringen würde, da er das Handgeld unabhängig von seinen konkreten Arbeitsstunden, Spieleinsätzen oder sportlichen Erfolgen erhalten und in voller Höhe behalten durfte. In Ermangelung einer leistungsbezogenen Anpassungsmöglichkeit fehlte den Handgeldern ein wirtschaftlicher Bezug zur laufenden Arbeitsleistung des Spielers.
- 39** Das Argument des FA, die Zahlung eines Handgelds sei ohne Abschluss des Arbeitsvertrags nicht denkbar, trifft --auch auf Grundlage der Feststellungen der Vorinstanz-- zu, erklärt aber nicht, dass die vom Spieler (nur) hierfür zu erbringende Gegenleistung zeitraumbezogen ausgestaltet gewesen sein soll.
- 40** Entscheidend gegen diese Sichtweise spricht der Umstand, dass die Klägerin die Handgeld-Vereinbarungen ohne Rückzahlungsklausel für den Fall einer vorzeitigen Vertragsbeendigung oder -anpassung konzipiert hatte. Das Handgeld verblieb dem Spieler, gleich ob er den Arbeitsvertrag ordnungsgemäß erfüllte oder nicht, ob der Vertrag über die anfänglich vereinbarte Laufzeit Bestand hatte oder ob er später einvernehmlich aufgehoben oder angepasst würde. Dass eine vorzeitige Vertragsaufhebung oder -anpassung nur ein theoretisch beachteter Umstand hätte sein sollen, hat das FG gerade nicht festgestellt, sondern --frei von Verfahrensrügen-- nachvollziehbar ausgeführt, dass im professionellen Fußballsport einvernehmliche vorzeitige Vertragsaufhebungen/-anpassung gängige Praxis sind. Die Klägerin konnte sich bei Vertragsschluss daher nicht darauf verlassen, dass der jeweilige Spieler für die gesamte vereinbarte Vertragslaufzeit für sie spielen würde. Dieses Risiko einer Vertragserfüllung ist der ausschlaggebende Grund dafür, dass das vom BFH in seiner Entscheidung vom 15.05.2013 - I R 77/08 (BFHE 241, 282, BStBl II 2013, 730) gefundene Ergebnis nicht auf den vorliegenden Streitfall übertragbar ist.

- 41** Den Handgeldzahlungen steht auch nicht deshalb eine zeitraumbezogene Gegenleistung gegenüber, weil sich der abgebende Club im Fall eines vorzeitigen Transfers durch die hierfür einzufordernde Ablöse vom aufnehmenden Club auch für das an den Spieler seinerzeit gezahlte Handgeld entschädigen lassen würde. Nach den für den erkennenden Senat bindenden Feststellungen des FG besteht keine solche kausale Verknüpfung zwischen der Höhe der an den abgebenden Club zu zahlenden Ablöse und einem von diesem an den Spieler bei Vertragsschluss gezahlten Handgeld.
- 42** 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann nicht abschließend über die Höhe des Betriebsausgabenabzugs für die gezahlten Handgelder befinden. Aus diesem Grund geht die Sache an die Vorinstanz zurück (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Das FG wird im zweiten Rechtsgang nach Maßgabe der oben genannten rechtlichen Erwägungen erneut darüber zu befinden haben, ob die Handgelder als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren sind. Hierzu wird es zunächst die für die Streitjahre geltenden und maßgeblichen verbandsrechtlichen Statuten des DFL Deutsche Fußball Liga e.V. festzustellen haben. Sollten hiernach die im Zusammenhang mit ablösepflichtigen Transfers gezahlten Handgelder als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren sein, wird das FG zudem festzustellen haben, in welchem Umfang die streitigen Handgelder auf jene Transfers entfielen. Soweit eine Aktivierung als Wirtschaftsgut ausgeschlossen ist, liegen die Voraussetzungen für einen sofortigen Betriebsausgabenabzug vor.
- 43** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de