

**Titel:**

**Für die Unterzeichnung von Arbeitsverträgen durch Fußball-Lizenzspieler gezahlte Handgelder sind als Betriebsausgaben sofort abzugsfähig und nicht als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten auf die vertraglich vereinbarte Laufzeit der Arbeitsverträge zu verteilen**

**Normenketten:**

EStG § 4 Abs. 4

EStG § 5 Abs. 1

EStG § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 1

EStG § 6 Abs. 1 Nr. 1

HGB § 255 Abs. 1

**Leitsätze:**

1. Anlässlich des Abschlusses des jeweiligen Spielervertrages bzw. bei einer vorzeitigen Vertragsverlängerung an Fußball-Lizenzspieler gezahlte Handgelder, die nicht im Rahmen des Arbeitsvertrags, sondern in gesonderten Verträgen vereinbart, für die bloße Unterzeichnung von sich am Musterarbeitsvertrag der Deutschen Fußballliga orientierenden Arbeitsverträgen durch Fußball-Lizenzspieler geleistet werden und auch für den Fall einer späteren vorzeitigen Beendigung oder vorzeitigen Anpassung des Arbeitsvertrags nicht zurückgezahlt werden müssen, stellen keinen Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag dar und sind daher nicht als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten auf die vertraglich vereinbarte Laufzeit der Arbeitsverträge zu verteilen, sondern sofort als Betriebsausgaben abzugsfähig. Die vereinbarten Handgelder stellen auch keine Anschaffungsnebenkosten zum immateriellen Wirtschaftsgut Spielererlaubnis dar. (redaktioneller Leitsatz)
2. Im Bereich des Profifußballs ist eine vorzeitige Aufhebung oder Änderung des Arbeitsvertrags gängige Praxis und wird in etwa bei der Hälfte aller Arbeitsverträge vollzogen, insbesondere wegen eines Transfers des betreffenden Spielers zu einem anderen Club oder einer vorzeitigen Vertragsverlängerung. Diese gängige Praxis wird auch durch arbeitsvertragliche Vereinbarungen zum Ausschluss einer ordentlichen Kündigung während der Vertragslaufzeit nicht ausgeschlossen. (redaktioneller Leitsatz)
3. Eine Transferentschädigung ist eine Gegenleistung für den Transfer selbst und keine Entschädigung für sonstige Nachteile. Die vom aufnehmenden Verein an den abgebenden Verein zu zahlende Transferentschädigung ist zwischen den beiden Vereinen frei auszuhandeln und ist nicht kausal mit einem Handgeld verknüpft, das der nun abgebende Verein seinerseits in der Vergangenheit an den Spieler gezahlt hat. (redaktioneller Leitsatz)

**Schlagwort:**

Körperschaftsteuer

**Rechtsmittelinstanzen:**

BFH München vom -- – XI R 10/23

BFH München vom -- – IX R 33/23

**Fundstellen:**

EFG 2023, 954

StEd 2023, 367

DStRE 2024, 594

LSK 2023, 11464

SpuRt 2023, 415

**Tatbestand**

I.

**1**

Streitig ist die Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens in den Streitjahren 2016 bis 2018.

**2**

Die Klägerin ist eine .... Gegenstand des Unternehmens ist die Unterhaltung einer Fußball-Lizenzspielerabteilung zur Teilnahme an der DFB-Lizenzliga und anderen nationalen und internationalen Wettbewerben. ...

**3**

Im Rahmen einer bei der Klägerin durchgeführten Betriebsprüfung für die Jahre 2015-2018 stellte der Prüfer fest, dass die Klägerin mit diversen Lizenzspielern Vereinbarungen über Handgeldzahlungen anlässlich des Abschlusses des jeweiligen Spielervertrages bzw. bei Vertragsverlängerung getroffen hatte, die sie aufwandswirksam in der Periode erfasste, in welcher der jeweilige Lizenzspieler den Arbeitsvertrag mit ihr abschloss bzw. verlängerte. Der Prüfer vertrat die Auffassung, dass es sich bei den gezahlten Handgeldern um Ausgaben vor dem Abschlussstichtag handle, die Aufwand für die Dauer des Arbeitsverhältnisses und somit auch Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Abschlussstichtag darstellten und sich damit auch auf Zeiträume nach dem Bilanzstichtag beziehen. Die Kosten seien daher für die Dauer des jeweils geschlossenen Arbeitsverhältnisses aktiv abzugrenzen, da die Verträge in einer Weise miteinander verknüpft seien, dass die Handgeldzahlung durch die Klägerin die Gegenleistung für die Bindung des Spielers über die Dauer des Arbeitsverhältnisses an den Club darstellt. Da eine Handgeldzahlung ohne Abschluss eines Arbeitsvertrages nicht denkbar sei, bildeten der Vertrag über die Handgeldzahlung und der Arbeitsvertrag eine Einheit, die den transitorischen Charakter der Handgeldzahlung begründe. Handgeldzahlungen bei Vertragsverlängerungen seien ebenfalls aktiv abzugrenzen. Im Zeitpunkt der Vertragsverlängerung beginne ein neuer Abgrenzungszeitraum über die Dauer des neu geschlossenen Arbeitsverhältnisses.

**4**

Ausgehend von den ab 01.07.2015 abgeschlossenen Handgeldvereinbarungen bildete der Prüfer folgende aktive Rechnungsabgrenzungsposten:

**5**

Bilanzstichtag 30.6.2016: ...

**6**

Bilanzstichtag 30.6.2017: ...

**7**

Bilanzstichtag 30.6.2018: ...

**8**

Das Finanzamt folgte der Auffassung der Betriebsprüfung und erließ mit Datum vom 03.03.2021 geänderte Körperschaftsteuerbescheide u.a. für die Streitjahre 2016-2018. Den dagegen eingelegten Einspruch, mit dem sich die Klägerin gegen die Bildung von aktiven Rechnungsabgrenzungsposten im Zusammenhang mit den vereinbarten Handgeldzahlungen wendete, wies das Finanzamt mit Einspruchsentscheidung vom 10.02.2022 als unbegründet zurück.

**9**

Dagegen richtet sich die Klage. Zur Begründung trägt die Klägerin vor, dass sie in den Streitjahren mit einzelnen, neu verpflichteten ablösepflichtigen oder ablösefreien Lizenzspielern Handgeldzahlungen anlässlich der Unterzeichnung von Arbeitsverträgen vereinbart habe. Zum Teil seien Vereinbarungen über Handgeldzahlungen auch getroffen worden, wenn bestehende Arbeitsverträge mit Spielern aufgehoben und neu verhandelt worden seien. Die Handgeldvereinbarungen seien jeweils in gesonderten Verträgen zwischen ihr und dem Spieler getroffen worden, da sie zeitlich bewusst und deutlich vor den erst später wirksam werdenden Arbeitsverträgen durch die Spieler zu erfüllen gewesen seien. Während die Arbeitsverträge eine nur aus wichtigem Grund kündbare oder einvernehmlich aufhebbare Bindung über eine vereinbarte Vertragslaufzeit vorsähen, erschöpfe sich die Wirkung und wechselseitige Verpflichtung der Handgeldvereinbarungen auf den Zeitpunkt der Unterzeichnung des Arbeitsvertrages. Mit der Unterzeichnung des Arbeitsvertrages seien die Verpflichtungen des Spielers aus der Handgeldvereinbarung erfüllt.

## 10

Die Arbeitsverträge mit den Spielern entsprächen dem Musterarbeitsvertrag der DFL Deutsche Fußballliga GmbH. Beispielfähig werde für die von der Klägerin getroffenen Handgeldvereinbarungen auf den als Anlage 1 beigefügten Arbeitsvertrag mit dem Spieler ... und die diesem Vertrag als Anlage 2 beigefügte Handgeldvereinbarung vom ... Bezug genommen, die folgenden Wortlaut habe:

„Der Spieler erhält für den Abschluss des Vertrages eine einmalige Sonderzahlung in Höhe von EUR (...) brutto, zahlbar mit der Jahresabrechnung für Juli 2017, wenn der Spieler am 15. Juli 2017 einen wirksamen Arbeitsvertrag mit dem Club hat.“

## 11

Die Klägerin habe die Arbeitsverhältnisse mit den Lizenzspielern als Handgeldempfänger jeweils auf eine bestimmte Zeit fest abgeschlossen. Während der Vertragslaufzeit sei nur eine Kündigung aus wichtigem Grund oder eine einvernehmliche Aufhebung des Arbeitsverhältnisses möglich. Voraussetzung für die Gewährung des Handgeldes sei der Abschluss des Arbeitsvertrages, d.h. die Unterzeichnung des Arbeitsvertrages durch den Handgeldempfänger. Eine weitere Gegenleistung habe die Klägerin in keinem Fall von einem Spieler verlangt. Für seine Leistungen als Lizenzspieler während der Vertragslaufzeit erhalte der Spieler seinen sich aus verschiedenen Komponenten zusammengesetzten Arbeitslohn. Die Handgeldvereinbarungen enthielten keine Rückzahlungsklausel für den Fall einer vorzeitigen Vertragsbeendigung oder einer vorzeitigen Vertragsanpassung. Das Handgeld verbleibe dem Spieler also in jedem Fall, gleich ob er den Arbeitsvertrag erfülle oder nicht, ob der Vertrag über die anfänglich vereinbarte Laufzeit bestanden habe oder ob der Vertrag später einvernehmlich aufgehoben oder angepasst werde.

## 12

Das Handgeld diene ihr zu dem Zweck, den Spieler zu motivieren, einen Arbeitsvertrag mit ihr zeitnah abzuschließen und nicht etwa nach alternativen Angeboten auszuschauen. Mit dem Abschluss des Arbeitsvertrages habe der jeweilige Spieler die ihm aus der Handgeldvereinbarung obliegende Pflicht erfüllt und seinen Anspruch auf das Handgeld vollumfänglich verwirklicht. Sie gewähre Handgelder sowohl ablösepflichtigen als auch ablösefreien Spielern. Letztere suche sie mit einem Handgeld zum Abschluss eines Arbeitsvertrages zu bewegen und ihn damit von einem Vertragsabschluss mit einem anderen Club abzuhalten.

## 13

Entgegen der in der Einspruchsentscheidung dargelegten Auffassung des Finanzamts könne die Handgeldzahlung den Spieler nicht an die Klägerin für eine bestimmte Zeit nach Vertragsschluss binden. Dazu bedürfte es einer Rückzahlungsverpflichtung, die weder vertraglich vereinbart sei, noch nach den Grundsätzen des Arbeitsrechts geltend gemacht werden könne. Eine Bindung an den Club werde ausschließlich durch den Arbeitsvertrag bewirkt, denn wenn es ihr gelungen sei, einen Spieler zur Unterzeichnung eines Arbeitsvertrages zu bewegen, so habe sie damit erreicht, dass dieser sich an sie für die Vertragsdauer vertraglich binde. Daher werde die Bindung des Spielers an die Klägerin nicht durch die Handgeldvereinbarung, sondern durch die in dem Spielervertrag vereinbarte Vertragsdauer bewirkt.

## 14

Unzutreffend sei die Aussage in der Einspruchsentscheidung, dass die im Falle einer vorzeitigen Vertragsauflösung zu zahlende Transferentschädigung vom nicht ablösefreien Spieler zu zahlen sei. Vielmehr zahle der neue Club, der den Spieler verpflichten wolle, die Entschädigung. Es komme jedoch vor, dass die Klägerin an einen Spieler anlässlich eines abgehenden Transfers eine Abfindung zahle, wenn der Spieler nur unter dieser Voraussetzung seinem Transfer zu einem anderen Club zustimme.

## 15

Die Klägerin könne sich nicht darauf verlassen, dass ein Spieler für sie über die gesamte arbeitsvertraglich vorgesehene Vertragsdauer tätig sein werde. Ob es in ihrem Interesse sei, dass ein Spieler für die volle Vertragslaufzeit für sie spiele oder ob für sie eine vorzeitige einvernehmliche Vertragsaufhebung vorteilhaft sei, hänge von der Erfüllung ihrer vor allem sportlichen Erwartungen an den Spieler ab. Bei Vertragsschluss sei dies für sie noch nicht vorhersehbar und daher unsicher. Mit der Handgeldvereinbarung erbringe sie in jedem Fall eine Vorleistung, die mit Erwartungen der Vertragsparteien verbunden seien, deren künftige Erfüllung bei Vertragsschluss beiderseits noch ungewiss sei. In etwa der Hälfte aller Fälle hätten die von der Klägerin abgeschlossenen Spielerverträge erfahrungsgemäß nicht über die volle, zunächst vereinbarte Laufzeit, Bestand, sondern würden vorzeitig einvernehmlich aufgelöst oder angepasst. Exemplarisch werde

auf den Vertrag mit Spieler ... verwiesen, den die Klägerin neu zum 01.07.2017 für die Vertragsdauer von drei Jahren verpflichtet habe und für den sie keine Transferentschädigung an den abgebenden Club gezahlt habe. Der Arbeitsvertrag sei bereits zum Ende des ersten Vertragsjahres einvernehmlich aufgehoben worden, dabei habe der Spieler das erhaltene Handgeld mangels einer Rückzahlungsverpflichtung nicht anteilig erstatten müssen. Die bei Vertragsschluss bestehenden Unsicherheiten verdeutliche die als Anl. 3 vorgelegte Zusammenstellung der in den Streitjahren vorzeitig aufgehoben und angepassten Arbeitsverträge mit Lizenzspielern der Klägerin.

## 16

Entgegen der Auffassung des Finanzamts seien im Streitfall die Voraussetzungen für die Bildung aktiver Rechnungsabgrenzungsposten nach § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) nicht erfüllt. Es fehle an dem Erfordernis eines Aufwands nach dem Abschlussstichtag und auch eines Aufwands für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag. Die dem Aufwand zugrundeliegende Handgeld-Vereinbarung sei mit der Unterzeichnung des Arbeitsvertrages durch den Spieler und der Leistung des Handgeldes durch die Klägerin beiderseits vollständig erfüllt. Mit der Unterzeichnung der Handgeld-Vereinbarung habe die Klägerin verhindert, dass der Spieler noch andere Angebote in Erwägung ziehe. Alles Weitere regele der Arbeitsvertrag. Somit müsse die vorausgehende Handgeldleistung von dem nachfolgenden Spielerarbeitsverhältnis getrennt werden. Insofern sei der Sachverhalt vergleichbar mit dem Sachverhalt im BFH-Urteil vom 11.02.1998 I R 23/96 (BFHE 185, 388, Bundessteuerblatt -BStBl- II 1998, 381) zur Abschlussgebühr einer Bausparkasse. Diese Gebühr erhalte die Bausparkasse als Gegenleistung für die Einrichtung des Bausparvertrages. Als Entgelt für den Vertragsschluss vereinnahme die Bausparkasse die Gebühr damit bereits erfolgswirksam. Sie habe sie daher nicht passiv abzugrenzen.

## 17

§ 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG betreffe typischerweise Vorleistungen. Dabei reiche es gemäß dem BFH-Urteil vom 22.06.2011 I R 7/10 (BFHE 234, 168, BStBl II 2011, 870) Rz. 14, wenn mit der Vorleistung ein zeitraumbezogenes Verhalten erwartet werde, das wirtschaftlich als Gegenleistung für die Vorleistung aufgefasst werden könne. Dies sei, so der BFH im Urteil vom 06.04.1993 VIII R 86/91 (BFHE 171, 221, BStBl II 1993, 709), bei Leistungen im Rahmen gegenseitiger Verträge jedenfalls dann der Fall, wenn bei vorzeitiger Beendigung, etwa durch Kündigung des Vertragsverhältnisses, eine Pflicht zur zeitanteiligen Rückgewähr der Vorleistung bestehe. Eine solche Pflicht zur anteiligen Rückgewähr des Handgeldes habe die Klägerin in keinem Fall vertraglich vereinbart. Ohne eine derartige Rückzahlungsklausel werde vom Bundesarbeitsgericht eine konkludente Rückerstattungspflicht in ständiger Rechtsprechung verneint. Dementsprechend hätten Handgeld-Empfänger in keinem Fall ein Handgeld bei einer vorzeitigen Vertragsbeendigung oder Vertragsanpassung ganz oder anteilig an die Klägerin zurückgezahlt, insbesondere nicht anlässlich eines Transfers. Das Fehlen einer Rückzahlungsverpflichtung und damit eine fehlende zivilrechtliche Rückforderbarkeit der Handgelder im Falle einer vorzeitigen Beendigung des Arbeitsverhältnisses begründe ein gewichtiges Indiz gegen die Annahme des Finanzamts, dass das Handgeld mit einer in zukünftigen Zeiträumen zu erbringenden Gegenleistung wirtschaftlich verknüpft sei.

## 18

Zwar habe die Rechtsprechung trotz fehlender rechtlicher Rückforderbarkeit eine Ausnahme von dem vorstehenden Grundsatz gemacht und eine wirtschaftliche Verknüpfung der Vorleistung mit einer zu erwartenden, zeitraumbezogenen Gegenleistung auch dann bejaht, wenn das Vertragsverhältnis auf mehrere Jahre zu festen Bedingungen abgeschlossen worden sei, es während dieser Zeit nur aus wichtigem Grund gekündigt werden könne und konkrete Anhaltspunkte dafür fehlten, dass die Vertragsparteien bei Vertragsabschluss der Möglichkeit einer Kündigung aus wichtigem Grund mehr als eine rein theoretische Bedeutung beigemessen hätten. Damit die Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens in diesem Ausnahmefall gerechtfertigt sei, müssten die Vertragsparteien bei Vertragsabschluss die Möglichkeit einer vorzeitigen Kündigung des Vertragsverhältnisses als hinreichend unwahrscheinlich erachtet haben. Prüfe man die strittigen Spielerarbeitsverhältnisse der Klägerin demnach darauf hin, ob bei Vertragsabschluss eine vorzeitige Vertragsbeendigung als hinreichend unwahrscheinlich angenommen werden könne, so wäre auf die Praxis der Klägerin abzustellen. Die langjährige Erfahrung zeige, und dessen seien sich die Klägerin bei Abschluss der Handgeld-Vereinbarungen und der Spieler-Arbeitsverträge bewusst gewesen, dass Spielerverträge in etwa der Hälfte der Fälle bereits vor Ablauf der vereinbarten Vertragsdauer einvernehmlich wieder aufgehoben oder neu abgeschlossen worden seien. Dies werde durch die in Anl. 3 vorgelegte Zusammenstellung der in den

Streitjahren vorzeitig aufgehobenen oder angepassten Verträge belegt. Die Klägerin strebe einen vorzeitigen Transfer eines Spielers an, wenn ein Spieler die sportlichen Erwartungen, die sie bei Vertragsschluss in ihn gesetzt habe, später nicht erfülle oder wenn sie noch vor Ablauf des Vertrages eine Transferentschädigung erzielen könne. Transferüberlegungen stelle die Klägerin zu jedem möglichen Transferzeitpunkt an. Spieler drängten darauf, vorzeitig transferiert zu werden, wenn ihre Erwartungen nicht erfüllt würden oder sie von einem anderen Club ein günstigeres Angebot erhielten. Daher rechneten beide Vertragsparteien bereits bei Vertragsschluss erfahrungsgemäß mit der Wahrscheinlichkeit einer vorzeitigen Vertragsbeendigung oder einer Änderung der Vertragsbedingungen. Daher könne dem Risiko einer vorzeitigen Vertragsbeendigung im Zeitpunkt des Vertragsschlusses nicht nur eine „rein theoretische Bedeutung“ – wie vom BFH im Urteil I R 7/10 verlangt werde – beigemessen werden. Beide Vertragsparteien hätten schon bei Vertragsschluss nicht hinreichend sicher eine beiderseitige Erfüllung des Spielervertrages über die gesamte vorgesehene Vertragsdauer erwarten können.

## 19

Die Klägerin beantragt,

die Körperschaftsteuerbescheide 2016 bis 2018 vom 03.03.2021 und die hierzu erlassene Einspruchsentscheidung vom 10.02.2022 dahingehend zu ändern, dass die Körperschaftsteuer 2016 um 1.500.000 EUR auf 6.573,042 EUR, die Körperschaftsteuer 2017 um 1.200.000 EUR auf 6.725.263 EUR und die Körperschaftsteuer 2018 um 485.000 EUR auf 5.954.843 EUR herabgesetzt wird. Hilfsweise wird die Zulassung der Revision zum Bundesfinanzhof beantragt.

## 20

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen. Ergänzend zu den Ausführungen in der Einspruchsentscheidung trägt es vor, dass die jeweils getroffene Handgeldvereinbarung auch ohne eine darin getroffene Rückzahlungsverpflichtung eine Bindung des Spielers an den Verein begründe, da diese mit der Unterzeichnung des Arbeitsvertrages verknüpft sei. Die Bindung an den Verein, welche durch die Unterzeichnung des Arbeitsvertrages zustande komme, stelle die Gegenleistung des Spielers für das Handgeld dar. Die Handgeldzahlung stelle den möglicherweise entscheidenden Anreiz für eine Vertragsunterzeichnung durch den Spieler dar und eine daraus resultierende vertragliche Bindung an den Verein für die vertraglich festgelegte Dauer. Daher werde durch den Abschluss der Handgeldvereinbarung auch die Bindungswirkung an den Verein unabhängig von einer Rückzahlungsverpflichtung begründet.

## 21

Die Handgeldzahlung stelle auch eine Zahlung dar, die vor dem Abschlussstichtag abfließe, deren diesbezüglicher Aufwand wirtschaftlich aber einen bestimmten Zeitraum nach dem Abschlussstichtag zuzuordnen sei (§ 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG). Nach der Rechtsprechung des BFH (BFH-Urteil vom 22.06.2011 I R 7/10, a.a.O.) beinhalte eine fehlende Rückzahlungsverpflichtung zwar ein gewichtiges Indiz gegen die Zeitraumbezogenheit der Gegenleistung. Etwas anderes gelte jedoch, wenn das Dauerschuldverhältnis auf mehrere Jahre zu festen Bedingungen abgeschlossen sei und nur aus wichtigem Grund gekündigt werden könne und wenn konkrete Anhaltspunkte dafür fehlten, dass die Vertragsparteien dieser Möglichkeit mehr als rein theoretische Bedeutung beigemessen hätten (BFH-Urteil vom 07.04.2010 I R 77/08, a.a.O.). Zwar sei es im Fußballgeschäft unstrittig gängige Praxis, dass Spielerarbeitsverhältnisse vorzeitig beendet würden. Nach Darstellung der Klägerin könne ein vorzeitiger Spielertransfer sogar von ihr selbst angestrebt werden, wenn eine Transferentschädigung erzielt werden könne. Die Transferentschädigung werde von dem Club, zu dem der Spieler transferiert werde, übernommen. Daher greife der Schluss, dass wegen der festen Vertragslaufzeit der Spielerverträge und fehlender Rückzahlungsverpflichtung der Handgeldzahlung diese nicht zeitraumbezogen sei, zu kurz. Auch wenn die Vereinbarungen keine Rückzahlungsverpflichtung beinhalteten, so sei doch eine Zahlung bei einseitiger vorzeitiger Beendigung des Arbeitsvertrags verpflichtend. In der tatsächlichen Praxis hätten damit Transferentschädigungen ähnliche finanzielle Folgen wie eine Rückzahlungsverpflichtung. Dies führe zu dem Ergebnis, dass der Verein als Gegenleistung für den vorzeitigen Verlust des Spielers eine Entschädigung bekomme, zwar nicht vom Spieler selber, jedoch von dem Club, bei welchem der Spieler einen neuen Arbeitsvertrag abschließe. Die Transferentschädigungen stellten für diesen Club Kosten für die Übernahme des Spielers dar. Diese Kosten würden bei den Verhandlungen über Handgeld und Arbeitslohn mit dem neuen Spieler sicherlich Berücksichtigung finden. Daher sei es in der Praxis gar nicht notwendig,

eine vertragliche Rückzahlungsverpflichtung hinsichtlich der Handgeldzahlung direkt mit dem Spieler zu vereinbaren, da der Club eine finanzielle Entschädigung für den vorzeitigen Verlust des Spielers über die Transferentschädigung bekomme, ohne dass der Spieler die Auswirkung auf die Höhe des Handgelds eindeutig beziffern könne. Bei der Bestimmung, ob die Handgeldzahlung zeitraumbezogene Leistungen darstellten, seien sämtliche Faktoren des Profifußballbetriebs zu berücksichtigen. Anders als in den vom BFH entschiedenen Fällen stelle hier die Tatsache, dass der Empfänger die Zahlung bei vorzeitiger Vertragsbeendigung behalten dürfe, kein gewichtiges Indiz gegen die Zeitraumbezogenheit dar. Denn für den vorzeitigen Verlust eines Spielers bekomme der Verein in jedem Fall eine finanzielle Entschädigung. Daher seien für die gezahlten Handgelder aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden und auf die im jeweiligen Arbeitsvertrag vereinbarte Laufzeit zu verteilen.

## 22

Auf das Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 17. April 2023 wird Bezug genommen.

## Entscheidungsgründe

II.

## 23

Die Klage ist begründet. Die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide 2016 bis 2018 sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten. Die streitgegenständlichen Handgelder für die Unterzeichnung von Arbeitsverträgen durch Lizenzspieler sind als Betriebsausgaben sofort abzugsfähig und nicht als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten auf die vertraglich vereinbarte Laufzeit der Arbeitsverträge zu verteilen.

## 24

1. Gemäß § 8 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) iVm. § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG sind Ausgaben vor dem Abschlussstichtag auf der Aktivseite der Bilanz anzusetzen, soweit sie Ausgaben für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen. Das Gesetz verlangt also, dass der Bilanzierende eine Ausgabe tätigt, die betrieblichen Aufwand darstellt und als solche nach § 8 Abs. 1 KStG iVm. §§ 5 Abs. 1, 4 Abs. 4 EStG abzugsfähig wäre, die aber für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag geleistet wird. Ausgaben, die als Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts aktiviert werden müssen, können nicht Gegenstand der Rechnungsabgrenzung sein (BFH-Urteil vom 14.11.2012 I R 19/12, BFH/NV 2013, 1389 m.w.N.).

## 25

a) Bei den streitgegenständlichen Handgeldern handelt es sich um betrieblichen Aufwand und nicht um Ausgaben, die nach §§ 5 Abs. 1, 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 255 Abs. 1 Handelsgesetzbuch (HGB) als Anschaffungs- oder Anschaffungsnebenkosten zu bilanzieren sind. Zwar stellen nach der Rechtsprechung des BFH Transferentschädigungen, die bei dem Wechsel eines Spielers von einem Verein zu einem anderen Verein gezahlt werden, Anschaffungskosten für das immaterielle Wirtschaftsgut „Spielerlaubnis“ dar; die Spielerlaubnis stellt ein entgeltlich erworbenes Wirtschaftsgut gemäß § 5 Abs. 2 EStG dar, welches zu aktivieren ist (BFH-Urteil vom 26.08.1992 I R 24/91, BFHE 169, 163, BStBl II 1992, 977). Anschaffungsnebenkosten (§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB) müssen als Folgekosten des Erwerbsvorgangs mit diesem in einem ursächlichen Zusammenhang stehen. Dazu zählen somit alle sonstigen Aufwendungen des Erwerbers, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Anschaffung stehen, insbesondere zwangsläufig im Gefolge der Anschaffung anfallen (vgl. BFH-Urteil vom 14.12.2011 I R 108/10, BFHE 236, 117, BStBl II 2012, 238, Rz 29, m.w.N.). Nicht entscheidend ist, ob diese Kosten bereits im Zeitpunkt des Erwerbs oder erst im Anschluss hieran als Folgekosten des Erwerbsvorgangs entstehen (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 12.06.1978 – GrS 1/77, BFHE 125, 516, BStBl II 1978, 620). Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts können jedoch 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 (sog. 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 (vgl. BFH-Urteile vom 20.04.2011 I R 2/10, BFHE 233, 251, BStBl II 2011, 761, Rz 15, m.w.N.; vom 14.12.2011 I R 108/10, a.a.O. Rz 30).

## 26

Die vereinbarten Handgelder stellen keine Anschaffungsnebenkosten zum immateriellen Wirtschaftsgut Spielererlaubnis dar, denn hierfür fehlt es – entgegen der Auffassung von Kirsch/Weber, DStR 2018, 584 – an dem erforderlichen Ursächlichkeitszusammenhang mit dem diesbezüglichen Erwerbsvorgang. Ob und in welcher Höhe eine Handgeldvereinbarung getroffen wird, bleibt die Entscheidung des Spielers und des Vereins. Es wird auch – wie der Klägervertreter in der mündlichen Verhandlung glaubhaft vorgetragen hat – nicht bei jedem Transfer ein Handgeld vereinbart. Darüber hinaus setzt eine Handgeldvereinbarung auch nicht notwendig einen vorhergehenden Transfer voraus, sondern kommt regelmäßig auch bei reinen Vertragsverlängerungen vor. Vielmehr hat das Handgeld die Funktion eines vorab bezahlten Gehalts, dem als Gegenleistung die Vertragsunterzeichnung seitens des Spielers gegenübersteht (vgl. BFH-Urteil vom 11.04.2018 I R 5/16, BStBl II 2018, 761 zu einem sog. signing-bonus). Eine getroffene Handgeldvereinbarung steht folglich nicht unmittelbar im Zusammenhang mit einer Transfervereinbarung.

## **27**

b) Die Handgelder stellen keinen Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag dar. Dies würde voraussetzen, dass einer Vorleistung eine noch nicht erbrachte zeitraumbezogene Gegenleistung gegenübersteht (BFH-Urteile vom 04.05.1977 I R 27/74, BFHE 123, 20, BStBl II 1977, 802; vom 19.05.2010 I R 65/09, BFHE 230, 25, BStBl II 2010, 967; vom 06.04.1993 VIII R 86/91, BFHE 171, 221, BStBl II 993, 709; vom 19.06.1997 IV R 16/95, BFHE 183, 484, BStBl II 1997, 808, jeweils m. w. N.). § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG betrifft zwar typischerweise Vorleistungen im Rahmen eines gegenseitigen Vertrags im Sinne der §§ 320 ff. Bürgerliches Gesetzbuch – BGB –; die Vorschrift ist aber nicht auf synallagmatische schuldrechtliche Leistungen beschränkt. Vielmehr ist es für eine Rechnungsabgrenzung ausreichend, wenn mit der Vorleistung ein zeitraumbezogenes Verhalten erwartet wird, das wirtschaftlich als Gegenleistung für die Vorleistung aufgefasst werden kann und wenn bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine gegenseitige Abhängigkeit zwischen der Vorleistung und der im Rahmen des Schuldverhältnisses zu erbringenden Leistung besteht (vgl. BFH-Urteile vom 19.05.2010 I R 65/09, a.a.O.; vom 22.06.2011 I R 7/10, BFHE 234, 168, BStBl II 2011, 870; vom 29.11.2006 I R 46/05, BFHE 216, 159, BStBl II 2009, 955;).

## **28**

Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall nicht vor. Die Klägerin hat zu Recht vorgetragen, dass das jeweils bestehende Arbeitsverhältnis von der geschlossenen Handgeldvereinbarung getrennt zu betrachten ist. Denn die einzige im Rahmen der Handgeldvereinbarung zu erbringende Leistung seitens des Spielers für den Erhalt der einmaligen Sonderzahlung ist der Abschluss des Arbeitsvertrags mit der Klägerin, der zu einem bestimmten Zeitpunkt wirksam sein muss. Davon unabhängig sind die dem Verein gegenüber bestehenden Pflichten im Rahmen des Arbeitsverhältnisses (wie etwa die Teilnahme an Wettbewerben, Sponsorenveranstaltungen etc.). Sobald der Spieler den Arbeitsvertrag unterschrieben hat, löst er die Zahlungspflicht bezüglich des Handgeldes aus. Jegliches weitere Verhalten des Spielers während der Vertragsdauer bei dem Verein ist dabei unbeachtlich. Insoweit fehlt es also auch an einer „im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses“ zu erbringenden Gegenleistung. Die vom Spieler vereinbarungsgemäß zu erbringende Unterschrift stellt daher keine zeitraumbezogene, sondern eine rein gegenständliche Leistung dar. Dagegen begründet erst die Vertragsunterschrift das bezüglich des Arbeitsverhältnisses bestehende Dauerschuldverhältnis und die damit einhergehenden Gegenleistungen des Spielers. Somit steht allein die Auszahlung des laufenden monatlichen Spielergehalts und etwaiger leistungsabhängiger Sonderprämien in einem Gegenseitigkeitsverhältnis mit den vom Spieler zu erbringenden Leistungen. Dagegen ist maßgebend für den Erhalt der Sonderzahlung im Rahmen der Handgeldvereinbarung lediglich die Begründung des Arbeitsverhältnisses selbst. Die weiteren – erst ab diesem Zeitpunkt entstehenden – Pflichten im Gegenseitigkeitsverhältnis sind insoweit nicht von Bedeutung.

## **29**

Nach der BFH-Rechtsprechung kommt bei der Prüfung, ob eine Zahlung Vorleistung für eine zeitraumbezogene Gegenleistung ist, dem Umstand wesentliche Bedeutung zu, ob der Empfänger die Zahlung im Falle einer vorzeitigen Beendigung des Vertragsverhältnisses behalten darf oder nicht. So ist der Vorleistungscharakter zu bejahen, wenn der Empfänger die Leistung bei vorzeitiger Vertragsbeendigung zeitanteilig zurückzahlen hat (z.B. BFH-Urteil vom 12.08.1982 IV R 184/79, BFHE 136, 280, BStBl II 1982, 696; BFH-Urteil vom 07.04.2010 I R 77/08, BFHE 228, 533, BStBl II 2010, 739; BFH-Urteil vom 19.05.2010 I R 65/09 a.a.O.). Dagegen ist der Umstand, dass der Empfänger die Zahlung im Falle der vorzeitigen Vertragsbeendigung behalten darf, jedenfalls ein gewichtiges Indiz gegen die

Zeitraumbezogenheit der Gegenleistung (vgl. BFH-Urteil vom 06.04.1993 VIII R 86/91 a.a.O.; zur passiven Rechnungsabgrenzung: BFH-Urteil vom 11.02.1998 I R 23/96, BFHE 185, 388, BStBl II 1998, 381).

### 30

Bei der Beurteilung, ob eine zeitraumbezogene Leistung vorliegt, kommt es stets auf die konkrete Ausgestaltung der Vereinbarung an. Zweck der Handgeldvereinbarung war es, den jeweiligen Spieler zu motivieren, einen Arbeitsvertrag mit der Klägerin zeitnah abzuschließen und nicht nach alternativen Angeboten auszuschauen. Es trifft damit zwar zu, dass die Handgeldvereinbarung den Spieler grundsätzlich an den Verein bindet. Diese Bindungswirkung erstreckt sich aber nicht auf die im Spielervertrag vereinbarte Vertragsdauer und steht mit dieser auch in keinerlei Zusammenhang.

### 31

Im Streitfall hat die Klägerin die Handgeldvereinbarungen stets derart ausgestaltet, dass diese keine Rückzahlungsklausel für den Fall einer vorzeitigen Vertragsbeendigung oder einer vorzeitigen Vertragsanpassung enthalten. Das Handgeld verbleibt dem Spieler, gleich ob er den Arbeitsvertrag erfüllt oder nicht, ob der Vertrag über die anfänglich vereinbarte Laufzeit Bestand hat oder ob der Vertrag später einvernehmlich aufgehoben oder angepasst wird. In Ermangelung einer vereinbarten Rückzahlungspflicht liegt daher ein gewichtiges Indiz gegen die Zeitraumbezogenheit der Gegenleistung vor.

### 32

Etwas anderes gilt jedoch ausnahmsweise dann, wenn das Dauerschuldverhältnis, für deren Abschluss ein nicht rückzahlbares Entgelt gezahlt wird, auf mehrere Jahre zu festen Bedingungen abgeschlossen ist und nur aus wichtigem Grund gekündigt werden kann und darüber hinaus konkrete Anhaltspunkte dafür fehlen, dass die Vertragsparteien dieser Möglichkeit mehr als rein theoretische Bedeutung beigemessen haben (BFH-Urteil vom 22.06.2011 I R 7/10, a.a.O.). Es wäre damit zum einen ein Arbeitsverhältnis erforderlich, das nur aus wichtigem Grund gekündigt werden kann. Zum anderen erfordert dieser Ausnahmetatbestand, dass die Möglichkeit der Kündigung aus wichtigem Grund nur eine theoretische Option darstellt und von ihr also praktisch niemals Gebrauch gemacht wird. Im Streitfall orientieren sich die Arbeitsverträge der Klägerin am Musterarbeitsvertrag der DFL Deutsche Fußballliga GmbH und sehen zwar nur eine Kündigung aus wichtigem Grund vor. Dennoch ist davon auszugehen, dass die jeweiligen Vertragsparteien der Möglichkeit einer vorzeitigen Beendigung des Arbeitsvertrages eine nicht nur rein theoretische Bedeutung ohne praktischer Relevanz beigemessen hatten. Zu Recht trägt die Klägerin vor, dass vorliegend nicht allein auf die vertragliche Regelung abgestellt werden darf, sondern vielmehr die Gegebenheiten des Profifußballs zu berücksichtigen sind. Zwar ist zwischen den Parteien unstrittig, dass von der Kündigung aus wichtigem Grund regelmäßig nur in Ausnahmefällen Gebrauch gemacht wird. Allerdings ist im Bereich des Profifußballs eine vorzeitige Aufhebung oder Änderung des Arbeitsvertrags gängige Praxis und wird – wie die Klägerin glaubhaft vorgetragen hat – in etwa bei der Hälfte aller Arbeitsverträge vollzogen, insbesondere wegen eines Transfers des betreffenden Spielers zu einem anderen Club oder einer vorzeitigen Vertragsverlängerung.

### 33

Diese gängige Praxis wird durch die vertraglichen Vereinbarungen zum Ausschluss einer ordentlichen Kündigung während der Vertragslaufzeit nicht ausgeschlossen. Zu berücksichtigen ist hierbei, dass die Einhaltung von Kündigungsfristen der Schnelligkeit des Geschäfts nicht hinreichend Rechnung tragen würde. Darüber hinaus ist die Vereinbarung einer ordentlichen Kündigung auch nicht erforderlich da es die Möglichkeit einer einvernehmlichen Vertragsauflösung oder Vertragsanpassung gibt. Vor dem Hintergrund, dass es nach dem glaubhaften Vortrag der Klägerin in etwa der Hälfte aller im Profifußball geschlossenen Arbeitsverträge zu einer einvernehmlichen vorzeitigen Vertragsauflösung oder Vertragsanpassung kommt, ist von einer fehlenden Zeitraumbezogenheit des für den Vertragsabschluss gezahlten Entgelts auch dann auszugehen, wenn wie im Streitfall eine ordentliche Kündigung zwar ausgeschlossen ist, die Vertragsparteien aber nach den unternehmens- oder branchenspezifischen Usancen dennoch nicht davon ausgehen, dass eine vorzeitige Vertragsauflösung oder Vertragsänderung mehr als rein theoretische Bedeutung hätte. Glaubhaft hat die Klägerin vorgetragen, dass sie sich bei Vertragsabschluss mit einem Spieler nicht darauf verlassen kann, dass dieser für sie über die gesamte im Vertrag vorgesehene Laufzeit spielen wird. Denn dies hängt von verschiedenen Faktoren ab, die für sie bei Vertragsschluss noch nicht vorhersehbar sind, z.B. von der Erfüllung ihrer vor allem sportlichen Erwartungen an den Spieler. Dies ist dem jeweiligen Spieler auch bekannt. Auch kann ein Spieler eine vorzeitige Vertragsaufhebung anstreben, etwa wenn ihm von einem anderen Club ein höher dotierter Vertrag angeboten wird. In Anbetracht der

Häufigkeit von einvernehmlichen vorzeitigen Vertragsauflösungen im Profifußballgeschäft ist daher davon auszugehen, dass beide Vertragsparteien bereits bei Vertragsschluss die Möglichkeit einer vorzeitigen Vertragsbeendigung oder einer Änderung der Vertragsbedingungen ins Kalkül ziehen. Die Vertragsparteien können damit – ungeachtet eines für den Vertragsabschluss gezahlten Handgeldes – nicht mit hinreichender Sicherheit eine beiderseitige Erfüllung des Spielervertrages über die gesamte vorgesehene Vertragsdauer erwarten. Auch eine Ersetzung des bestehenden Vertrages durch einen neuen Arbeitsvertrag, etwa bei einer vorzeitigen Vertragsverlängerung, ist gängige Praxis. Anders als in dem Sachverhalt der verbilligten Abgabe von Mobiltelefonen bei gleichzeitigem Abschluss von Mobilfunkdienstleistungs-Verträgen mit 24-monatiger Mindestvertragslaufzeit, der dem BFH-Urteil vom 15.05.2013 I R 77/08, BFHE 241, 282, BStBl II 2013, 730 zugrunde liegt, muss im Streitfall davon ausgegangen werden, dass die Möglichkeit einer vorzeitigen Vertragsbeendigung bei Vertragsschluss bei wirtschaftlicher Betrachtung als ein Umstand anzusehen ist, dem mehr als lediglich theoretische Bedeutung beizumessen ist und der auch beiden Parteien bekannt ist.

### **34**

Entgegen der Auffassung des Finanzamts führt auch die Berücksichtigung der bei vorzeitiger Vertragsbeendigung gezahlten Transferentschädigungen im Rahmen der Gesamtwürdigung zu keinem anderen Ergebnis. Dessen Argument, das Handgeld sei deshalb als zeitraumbezogen anzusehen, weil im Falle eines Transfers sich der Verein durch die Transferentschädigung vom neuen Verein des Spielers auch für das an den Spieler gezahlte Handgeld entschädigen lasse, kann nicht gefolgt werden. Die Transferentschädigung ist eine Gegenleistung für den Transfer selbst und keine Entschädigung für sonstige Nachteile. Die vom aufnehmenden Verein an den abgebenden Verein zu zahlende Transferentschädigung ist zwischen den beiden Vereinen frei auszuhandeln (BFH-Urteil vom 26.08.1992 I R 24/91, BFHE 169, 163, BStBl II 1992, 977). Die Höhe der Transferentschädigung obliegt also allein der Einigung der Vereine, wobei Marktwert und restliche Vertragslaufzeit des Spielers maßgebliche Kriterien darstellen dürften. Eine kausale Verknüpfung zwischen der Höhe der Transferentschädigung an den abgebenden Verein und einem von diesem an den Spieler bei Vertragsschluss gezahlten Handgeld fehlt. Das Finanzamt hat keine Umstände vorgetragen und solche sind auch nicht ersichtlich, wonach im Rahmen der Einigung auf eine Ablösesumme das an den Spieler gezahlte Handgeld eine maßgebliche Rolle spielte. Da es keine Anhaltspunkte dafür gibt, dass der abgebende Verein sich das gezahlte Handgeld im Rahmen einer Transferentschädigung zurückerstatten lässt, kann auch bei wirtschaftlicher Betrachtung die Berücksichtigung gezahlter Transferentschädigungen nicht dazu führen, dass gezahlte Handgelder als zeitraumbezogen einzustufen sind.

### **35**

Damit sind die Handgelder für die Unterzeichnung von Arbeitsverträgen durch Lizenzspieler als Betriebsausgaben sofort abzugsfähig. Die aktiven Rechnungsabgrenzungsposten sind daher zu Unrecht gebildet worden und entsprechend aufzulösen. Die Minderung der festzusetzenden Körperschaftsteuer ergibt sich aus der dadurch verursachten Erhöhung des betrieblichen Aufwands in Höhe von ....

### **36**

3. Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135 Abs. 1 FGO. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und den Vollstreckungsschutz folgt aus §§ 151 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 3, 155 FGO iVm. §§ 708 Nr. 11, 711 Zivilprozessordnung.

### **37**

4. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen.