

Ablösezahlungen für Profi-Fußballer: keine sofort abziehbaren Betriebsausgaben

BFH, Urteil vom 14.12.2011, Az. I R 108/10

Gründe

I. Streitpunkt ist, ob Zahlungen eines Fußballvereins für Transfers von Spielern, für Provisionen an Spielervermittler und für Ausbildungs- bzw. Förderungsent-schädigungen als sofort abziehbare Betriebsausgaben zu behandeln oder zu aktivieren und über die Vertragslaufzeit abzuschreiben sind.

Der Kläger, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist ein eingetragener Verein, der in den Streitjahren (1999 bis 2001) eine Lizenzspielermannschaft in der Fußball-Bundesliga unterhielt. Der diesbezügliche wirtschaftliche Geschäftsbetrieb des Klägers hat ein abweichendes Wirtschaftsjahr, das jeweils zum 30. Juni endet.

Der Kläger war in den Streitjahren Mitglied des Deutschen Fußballbundes (DFB). Zu dessen für den Kläger verbindlichen Satzungen gehörten die DFB-Spielordnung (SpO) in der Fassung vom 30. April 1999 und das DFB-Lizenzspielerstatut (LSpSt) in der Fassung vom 1. August 1999. Gemäß § 4 Nr. 1 SpO ist für den Verein nur derjenige Spieler spielberechtigt, der eine vom Liga-Ausschuss des DFB erteilte Spielerlaubnis besitzt (Buchst. a); ein Spieler kann in einem Spieljahr nur für einen Verein eine Spielerlaubnis erhalten, es sei denn, der abgebende Verein stimmt einem Vereinswechsel zu (Buchst. c). Die Spielerlaubnis ist gemäß § 26 Nr. 1 LSpSt vom Verein, der den Spieler verpflichtet hat, zu beantragen. Sie wird nur erteilt, wenn u.a. ein wirksamer Arbeitsvertrag zwischen Spieler und Verein vorliegt und keine anderweitigen rechtlichen Bindungen als Spieler an einen anderen Lizenzverein mehr bestehen; liegen anderweitige rechtliche Bindungen vor, wird die Spielberechtigung zugunsten des Vereins erteilt, der zuerst einen wirksamen schriftlichen Arbeitsvertrag beim DFB vorgelegt hat (§ 26 Nr. 2 Buchst. a und d LSpSt).

In seinen Bilanzen bis einschließlich jener zum 30. Juni 1999 hatte der Kläger Ablösezahlungen (auch Transferentschädigungen genannt), die er dafür geleistet hatte, dass Lizenzspieler von anderen Vereinen vor Ablauf der regulären Vertragslaufzeiten zu ihm gewechselt sind, nach Maßgabe des Senatsurteils vom 26. August 1992 I R 24/91 (BFHE 169, 163, BStBl II 1992, 977) als Anschaffungskosten für die jeweiligen Spielerlaubnisse –in den Bilanzen des Klägers als „Spielerwerte“ bezeichnet– aktiviert und entsprechend der Dauer der jeweiligen Arbeitsverträge abgeschrieben.

WINHELLER
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Corneliusstr. 34, 60325 Frankfurt am Main

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

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

E-Mail: info@winheller.com

Internet: <http://www.winheller.com>

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin

Hamburg | München | Shanghai

Auf dieser Grundlage wurde der Kläger im Streitjahr 1999 besteuert. Nach einer Beratung des DFB mit den Steuerberatern und Schatzmeistern der Bundesligavereine beschloss der Vorstand des Klägers im Februar 2001, die bislang aktivierten „Spielerwerte“ für das Wirtschaftsjahr 1999/2000 in voller Höhe abzuschreiben und die Neuzugänge künftig nicht mehr zu aktivieren. Nach Auffassung des Klägers ergibt sich aus den rechtlichen und praktischen Auswirkungen des sog. Bosman-Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (jetzt Gerichtshof der Europäischen Union) –EuGH– vom 15. Dezember 1995 C-415/93 „Bosman“ (Slg. 1995, I-4921), dass die Aktivierung von Anschaffungskosten für Spielerlaubnisse nicht gerechtfertigt sei. Dementsprechend wiesen die vom Kläger eingereichten Steuerbilanzen für die Wirtschaftsjahre 1999/2000 und 2000/2001 in den Aktiva keine „Spielerwerte“ mehr aus.

Der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (das Finanzamt –FA–) war demgegenüber der Auffassung, die Ablösezahlungen müssten weiterhin aktiviert werden und legte in ertragsteuerlichen Änderungsbescheiden betreffend die Streitjahre 2000 und 2001 „Spielerwerte“ in Höhe von ... DM (1999/2000) bzw. ... DM (2000/2001) zugrunde. Darin enthalten waren auch –wie schon in der für die Besteuerung im Streitjahr 1999 zugrunde gelegten Bilanz für das Wirtschaftsjahr 1998/1999– Provisionszahlungen des Klägers an Spielervermittler sowie anlässlich der Verpflichtung von Amateuren bzw. Vertragsamateuren vom Kläger an deren frühere Vereine gezahlte Ausbildungs- und Förderungsentschädigungen entsprechend den diesbezüglichen Bestimmungen des DFB-Lizenzspielerstatuts.

Die deswegen erhobene Klage hatte teilweise Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Mecklenburg-Vorpommern hat ihr mit Urteil vom 10. November 2010 1 K 466/07 (wiedergegeben in Unternehmensteuern und Bilanzen –StuB– 2011, 271) insoweit stattgegeben, als es die Aktivierung der Provisionszahlungen an Spielervermittler und der Ausbildungs- und Förderungsentschädigungen abgelehnt hat. In Bezug auf die Ablösezahlungen hat das FG die Klage hingegen ganz überwiegend abgewiesen; es hat deren Aktivierung lediglich in Bezug auf die Spieler ... (A), ... (B) und ... (C) abgelehnt, die bis zum 30. Juni 2001 noch nicht für den Kläger spielberechtigt waren.

Gegen das FG-Urteil richten sich die Revisionen beider Beteiligten, mit denen jeweils die Verletzung materiellen Rechts geltend gemacht wird.

Der Kläger beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die angefochtenen Bescheide dahin abzuändern, dass bei der Ermittlung des Steuerbilanzgewinns bzw. Gewinns aus Gewerbebetrieb in den Veranlagungszeiträumen 1999 bis 2001 keine Aktivierung von Spielerwerten inklusive Anschaffungsnebenkosten vorzunehmen und die entsprechenden Aufwendungen als sofortige Betriebsausgaben abzuziehen sind.

Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Beide Beteiligten beantragen zudem, die Revision des jeweils anderen zurückzuweisen.

II. Die Revision des FA ist teilweise begründet, während das Rechtsmittel des Klägers ohne Erfolg bleibt. Das FG hat die an die abgebenden Vereine gezahlten Ablösebeträge zutreffend als aktivierungspflichtig angesehen. Zu aktivieren sind darüber hinaus auch die an Spielervermittler gezahlten Provisionen –allerdings nur, soweit sie gegen Zahlung von Ablösebeträgen zum Kläger gewechselte Spieler betreffen–, nicht aber die geleisteten Ausbildungs- und Förderungsentschädigungen.

1. Die Revision des Klägers ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung –FGO–). Das FA hat die vor den jeweiligen Bilanzstichtagen vom Kläger für den Wechsel von Lizenzspielern gezahlten Ablösebeträge zu Recht als Anschaffungskosten für zu aktivierende Wirtschaftsgüter erfasst und nicht als sofort ergebniswirksame Betriebsausgaben behandelt. Nach gefestigter Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sind Wirtschaftsgüter alle Sachen, Rechte, tatsächlichen Zustände und konkreten Möglichkeiten, die entweder einzeln oder zusammen mit dem Betrieb übertragen werden können und aus der Sicht eines potentiellen Betriebserwerbers einen eigenständigen Wert haben (vgl. dazu Senatsbeschluss vom 5. Oktober 2011 I R 94/10, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt; BFH-Urteil vom 30. September 2010 IV R 28/08, BFHE 231, 144, 148, BStBl II 2011, 406; Blümich/Buciek, Ein-

kommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, § 5 EStG Rz 304 ff., m.w.N.). Die u.a. durch die Spielerlaubnis gesicherte Möglichkeit des Klägers, die zu ihm gewechselten Spieler exklusiv im Lizenzspielbetrieb einsetzen zu können, erfüllt diese Voraussetzungen.

a) In seinem Urteil in BFHE 169, 163, BStBl II 1992, 977 hat der Senat die Transferentschädigungen, zu deren Zahlung an den abgebenden Verein der Fußballverein nach damaliger Rechtslage sowohl beim Wechsel eines Spielers nach planmäßigem Ende des bisherigen Vertrags als auch nach dessen vorzeitiger Beendigung auf verbandsrechtlicher Grundlage verpflichtet war, als aktivierungspflichtige Anschaffungskosten für die vom DFB zu erteilende Spielerlaubnis angesehen. Danach handelt es sich bei der Spielerlaubnis um ein konzessionsähnliches Recht und folglich einen immateriellen Vermögensgegenstand i.S. des § 266 Abs. 2 Buchst. A I 1 des Handelsgesetzbuches (i.d.F. vor dem Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes vom 25. Mai 2009, BGBl I 2009, 1102) –HGB– und damit gleichzeitig um ein immaterielles Wirtschaftsgut, für das –wenn es zum Anlagevermögen gehört– nach Maßgabe des § 5 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG 1997) –für den Kläger i.V.m. § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1999 und (betreffend die Gewerbesteuer) § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes– ein Aktivposten anzusetzen ist, wenn es durch Zahlung einer Transferentschädigung entgeltlich erworben wurde.

Diese von der Finanzverwaltung (Amtliches Einkommensteuer-Handbuch 2010, H 5.5) geteilte Beurteilung hat im Schrifttum Zustimmung erhalten (mit Unterschieden in der Begründung: Hüttemann, Deutsches Steuerrecht –DStR– 1994, 490 ff.; Kronner, DStR 1996, 1185, 1186 f.; Wehrheim, Betriebs-Berater –BB– 2004, 433 ff.; Lüdenbach/Hoffmann, Der Betrieb –DB– 2004, 1442 ff.; Hoffmann, Bilanzbuchhalter und Controller –BC– 2006, 129 ff.; Blümich/Buciek, a.a.O., § 5 EStG Rz 740 „Ablösezahlungen“; Schmidt/Weber-Grellet, Einkommensteuergesetz, 30. Aufl., § 5 Rz 270 „Ablösebeträge“ und „Spielerlaubnis“; Anzinger in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz –HHR–, § 5 EStG Rz 1741; Kozikowski/F. Huber in Beck'scher Bilanzkommentar, 7. Aufl., § 247 HGB Rz 392; einschränkend Rade/Stobbe, DStR 2009, 1109), aber auch Ablehnung erfahren (Jansen, DStR 1992, 1785; ders. in Festschrift für Arndt Raupach zum 70. Geburtstag, S. 247 ff.; ders., Finanz-Rundschau –FR– 2007, 837, 838; Ziegler, Die steuerliche Betriebsprüfung –StBp– 1991, 280 ff.; ders., StBp 1993, 137 ff.; Littkemann/Schaarschmidt, StuB 2002, 372 ff.; Steiner/Gross, StuB 2005, 531, 533 ff.; für die Situation nach dem „Bosman“-Urteil des EuGH auch Kaiser, DB 2004, 1109, 1110).

b) Der Senat hält an der Aktivierungspflicht auch für die Rechts- und Tatsachenlage der Streitjahre fest. Die dagegen im Schrifttum vorgebrachten Einwendungen, die sich der Kläger in seiner Revisionsbegründung zu eigen macht, hält der Senat nicht für durchschlagend.

aa) Der Umstand, dass die Spielerlaubnis zwar vom Verein beantragt, aber dem Spieler gegenüber erteilt wird (dazu Jansen in Festschrift für Arndt Raupach zum 70. Geburtstag, S. 247, 252 ff.; ders., FR 2007, 837; HHR/Anzinger, a.a.O., § 5 EStG Rz 1741; vgl. auch Senatsurteil vom 27. Mai 2009 I R 86/07, BFHE 225, 126, BStBl II 2010, 120), schließt die Bildung eines Aktivpostens nicht aus. Denn er ändert nichts daran, dass sich die Spielerlaubnis nur auf die Tätigkeit des Spielers für den ihn verpflichtenden Verein erstreckt und dessen exklusives Einsatzrecht mithin verbandsrechtlich absichert. Unerheblich ist des Weiteren, dass nach dem Vorbringen des Klägers dem Verein auch mithilfe der Spielerlaubnis kein unmittelbarer Unterlassungsanspruch gegen einen Verein zustehe, der einen bei ihm unter Vertrag stehenden Spieler ohne Spielerlaubnis einsetzte. Denn die Exklusivität des Einsatzrechts ist jedenfalls dadurch hinreichend gesichert, dass nach § 25 Nr. 4 SpO ein Spiel für die Mannschaft als verloren zu werten ist, die schuldhaft einen nicht spielberechtigten Spieler eingesetzt hat.

bb) Im Übrigen hat der Senat bereits in dem Urteil in BFHE 169, 163, BStBl II 1992, 977 betont, dass die Zahlung der Transferentschädigung wirtschaftlich an die Stelle einer Gegenleistung für die Übertragung eines nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen nicht bestehenden „Rechts am Spieler“ tritt. Betrachtet man sie als eine solche, dann kann das zu aktivierende Wirtschaftsgut auch in der aufgrund der Transferpraxis im Profifußball faktisch bestehenden –und durch das Instrument der Spielerlaubnis verbandsrechtlich garantierten– exklusiven Nutzungsmöglichkeit des Vereins „am Spieler“

gesehen werden (vgl. Lüdenbach/Hoffmann, DB 2004, 1442; Hoffmann, BC 2006, 129, 130; HHR/Anzinger, a.a.O., § 5 EStG Rz 1741). Darin liegt entgegen der Auffassung des Klägers (vgl. auch Littkemann/Schaarschmidt, StuB 2002, 372, 375; Steiner/Gross, StuB 2005, 531, 534) keine gegen die durch Art. 1 des Grundgesetzes geschützte Menschenwürde verstoßende Bilanzierung von „Humankapital“. Sofern die Praxis des „Spielerhandels“ im Profisport selbst nicht als rechts- oder sittenwidrig angesehen wird –und das tut offenbar auch der daran mitwirkende Kläger nicht–, kann eine an diese Praxis als Faktum anknüpfende Bilanzierung nicht dem Rechts- oder Sittenwidrigkeitsverdikt unterfallen.

cc) Die beschriebene exklusive Nutzungsmöglichkeit unterliegt nicht deshalb einem Aktivierungsverbot, weil sie zu dem Geflecht der Rechte und Pflichten aus dem Arbeitsverhältnis zwischen Verein und Spieler gehört, die nach den für schwebende Vertragsverhältnisse geltenden Bilanzierungsgrundsätzen (dazu z.B. Senatsurteil vom 5. April 2006 I R 43/05, BFHE 213, 332, BStBl II 2006, 593; Blümich/Buciek, a.a.O., § 5 EStG Rz 243 ff., m.w.N.) nicht aktiviert werden dürfen. Zwar ist davon auszugehen, dass die Fußballspieler auch aufgrund der getroffenen arbeitsvertraglichen Regelungen gegenüber dem Verein verpflichtet sind, ihre Arbeitsleistungen ausschließlich für diesen zu erbringen. Doch geht der mit der Verpflichtung des Spielers für den Verein verbundene Vorteil über den mit dem Spielergehalt abgegoltenen Anspruch auf Arbeitsleistung hinaus (so auch schon Senatsurteil in BFHE 169, 163, BStBl II 1992, 977). Denn infolge der verbandsrechtlichen Absicherung durch die Spielerlaubnis in Verbindung mit dem ebenfalls verbandsrechtlich organisierten Transfersystem hat sich ein Markt für „Einkauf“ und „Verkauf“ von Lizenzspielern etabliert. Das daraus entstehende Wertpotential eines Spielers für den Verein (vgl. Hoffmann, BC 2006, 129, 130) ist von den synallagmatischen Leistungspflichten des Arbeitsvertrags losgelöst und deshalb als eigenständiges Wirtschaftsgut aufzufassen.

dd) In dem Urteil in BFHE 169, 163, BStBl II 1992, 977 hat der Senat die Verkehrsfähigkeit des immateriellen Wirtschaftsguts der Spielerlaubnis auch im Sinne einer Einzelveräußerbarkeit bzw. -verwertbarkeit bejaht. Dazu reiche es, dass der abgebende Verein auf die Spielerlaubnis „verzichte“, um auf diese Weise ihre Neuerteilung zugunsten des aufnehmenden Vereins zu ermöglichen. Diese für die Wirtschaftsgutseigenschaft ausreichende wirtschaftliche Übertragbarkeit bestand auch in den Streitjahren (vgl. Wehrheim, BB 2004, 433, 434). Auch nach dem „Bosman“-Urteil des EuGH und den für die Streitjahre maßgeblichen verbandsrechtlichen Statuten kann der Verein für die Dauer des Arbeitsvertrags darüber mitbestimmen, ob er einen Spieler vorzeitig aus dem Vertrag entlässt und mit welchem Verein er sich über die Zahlung eines Ablösebetrags einigt. Diese wirtschaftliche Veräußerbarkeit hat dadurch noch an Bedeutung gewonnen, dass es nach den Feststellungen des FG, die vom Kläger nicht in Zweifel gezogen werden, nach dem „Bosman“-Urteil des EuGH üblich geworden ist, dass die Vereine –so auch der Kläger– die Spieler mit längerfristigen Verträgen an sich binden (vgl. Reiter, Sport und Recht –SpuRt– 2004, 55, 57; Kelber, Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht 2001, 11, 12; Steiner/Gross, StuB 2005, 531, 532). Der Umstand, dass es infolge des „Bosman“-Urteils des EuGH keine verbandsrechtlichen Regelungen zur Transferentschädigung mehr gibt, sondern die Ablösesummen von den Vereinen frei ausgehandelt werden, schränkt die Veräußerbarkeit nicht ein. Er ist vielmehr ein Beleg für den Charakter des Ablösebetrags als Preis für die Übertragung der durch die Spielerlaubnis verkörperten Nutzungsmöglichkeit „am Spieler“ auf den aufnehmenden Verein.

Dieser Beurteilung steht das Senatsurteil in BFHE 225, 126, BStBl II 2010, 120 zur sog. Spielerleihe nicht entgegen. Der Senat hat dort im Hinblick auf den Tatbestand der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) entschieden, dass in der „Leihe“ eines bei einem ausländischen Verein unter Vertrag stehenden Spielers an einen inländischen Verein keine Überlassung eines Wirtschaftsguts „Recht auf Erteilung einer Spielerlaubnis“ gesehen werden kann, weil das Recht auf die Erteilung der Spielerlaubnis dem aufnehmenden Verein nicht überlassen wird, sondern bei diesem neu entsteht. Soweit es dort heißt, durch die wirtschaftliche Betrachtung dürfe der durch die Verbandsstatuten vorgegebene Ablauf der Erteilung einer Spielerlaubnis nicht ausgeblendet werden, bezieht sich das ausdrücklich auf den Tatbestand des § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG und berührt nicht die allgemeinen bilanzrechtlichen Kriterien für die Aktivierung von Wirtschaftsgütern.

Selbst wenn man mit dem Kläger die Einzelveräußerbarkeit verneinen würde, wäre der mit der Spielerlaubnis bzw. der exklusiven Nutzungsmöglichkeit „am Spieler“ verbundene Vorteil jedenfalls zusammen mit dem wirtschaftlichen Ge-

schäftsbetrieb des Klägers übertragbar (vgl. auch Steiner/Gross, StuB 2005, 531, 534). Für die Bejahung der Verkehrsfähigkeit reicht das bereits aus (Senatsbeschluss vom 5. Oktober 2011 I R 94/10).

ee) Die beschriebene exklusive Nutzungsmöglichkeit „an“ dem jeweiligen Spieler hätte aus der Sicht eines gedachten Betriebserwerbers einen eigenständigen Wert und ist deshalb selbständig bewertbar. Das zeigt sich in den unterschiedlich hohen Ablösebeträgen, die für die Spielerwechsel von den Vereinen jeweils ausgehandelt werden. Die Folgerung des Klägers, die Annahme der selbständigen Bewertbarkeit führe auf verfassungswidrige Weise dazu, dass der Wert eines Menschen als Aktivposten in die Bilanz eingehe, ist unzutreffend. Aktiviert wird der vermögensmäßige Vorteil, der dem Verein daraus entsteht, dass er den jeweiligen Spieler in der Laufzeit des Arbeitsvertrags als Fußballspieler exklusiv in seiner Mannschaft einsetzen kann. Das ist nicht einer „Bewertung“ des jeweiligen Spielers als Mensch gleichzusetzen.

ff) Soweit der Kläger für den Vereinswechsel von Spielern ein Entgelt in Form von Ablösebeträgen an die abgebenden Vereine gezahlt hat, handelt es sich mithin um Anschaffungskosten für den Erwerb des (abnutzbaren) immateriellen Wirtschaftsguts der exklusiven Nutzungsmöglichkeit „an“ dem jeweiligen Spieler, die entsprechend den zu den jeweiligen Bilanzstichtagen verbleibenden Laufzeiten der Arbeitsverträge zu aktivieren sind.

2. Die Revision des FA ist teilweise begründet.

a) Der auf Abweisung der gesamten Klage gerichtete Revisionsantrag des FA schließt auch die Spieler A, B und C ein, hinsichtlich derer das FG die Aktivierung von Ablösebeträgen abgelehnt hat, weil für diese Spieler zum Bilanzstichtag 30. Juni 2001 weder eine Spielerlaubnis zugunsten des Klägers vorlag noch die jeweiligen Ablösezahlungen geleistet waren. Da der Senat die Aktivierung von Ablösebeträgen unter diesen Umständen ebenfalls nicht für zutreffend hält und das FA auch keine sachlichen Einwände gegen die Nichtaktivierung vorgebracht hat, ist dessen Revision insoweit zurückzuweisen.

Soweit das FA meint, es liege trotz Nichtaktivierung der Ablösebeträge im Ergebnis eine Klageabweisung durch das FG vor, weil das FG auch einen entsprechenden Betriebsausgabenabzug abgelehnt habe, ist dem nicht zu folgen. Es ist den Ausführungen im angefochtenen Urteil nicht zu entnehmen, dass der Kläger in Bezug auf die drei Spieler bereits im Wirtschaftsjahr 2000/2001 einen Betriebsausgabenabzug vorgenommen hat –obwohl die entsprechenden Ablösezahlungen erst im folgenden Wirtschaftsjahr fällig geworden und gezahlt worden sind–, der in den angefochtenen Bescheiden vom FA (zu Unrecht) anerkannt worden wäre und den das FG zur Kompensation der Nichtaktivierung nunmehr rückgängig gemacht hat. Vielmehr hat das FG der gegen die gewinnerhöhende Aktivierung der Ablösezahlungen für die drei Spieler in den angefochtenen Änderungsbescheiden gerichteten Klage stattgegeben und ist der dagegen gerichtete Revisionsantrag unbegründet.

b) Begründet ist das Rechtsmittel des FA jedoch im Hinblick auf einen Teil der vom Kläger an Spielervermittler im Zusammenhang mit dem Wechsel von Spielern geleisteten Provisionszahlungen, welche das FG zu Unrecht in vollem Umfang als nicht aktivierungsfähige Anschaffungskosten angesehen hat.

aa) Gemäß der Definition des § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Dazu gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB). Dieser handelsrechtliche Begriff der Anschaffungskosten ist in Ermangelung einer abweichenden Definition im Körperschaft- oder Einkommensteuergesetz auch der steuerbilanziellen Beurteilung zugrunde zu legen (Senatsurteil vom 3. August 2005 I R 36/04, BFHE 211, 112, BStBl II 2006, 369, m.w.N.).

Der Begriff der Anschaffungskosten ist wegen der Einbeziehung von Nebenkosten und nachträglichen Anschaffungskosten grundsätzlich umfassend. Er enthält –unter Ausschluss der Gemeinkosten– alle mit dem Anschaffungsvorgang verbundenen Kosten (BFH-Urteil vom 19. April 1977 VIII R 44/74, BFHE 122, 108, BStBl II 1977, 600; Senatsurteil vom 20. April 2011 I R 2/10, BFHE 233, 251, BStBl II 2011, 761; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., § 255 HGB Rz 18), 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 (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 6. Juli 1989 IV R 27/87, BFHE 157, 554, BStBl II 1990, 126). Nicht entscheidend ist, ob diese Kosten bereits im Zeitpunkt des Erwerbs oder erst im Anschluss hieran als Folgekosten des Erwerbsvorgangs entstehen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 12. Juni 1978 GrS 1/77, BFHE 125, 516, BStBl II 1978, 620).

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 (Senatsurteil in BFHE 233, 251, BStBl II 2011, 761, m.w.N.).

bb) Nach diesen Maßgaben handelt es sich bei den vom Kläger an die Spielervermittler gezahlten Provisionen um aktivierungspflichtige Anschaffungsnebenkosten, soweit sie im Zusammenhang mit Vereinswechseln von Spielern gezahlt wurden, die vom Kläger gegen Zahlung von Ablösebeträgen an die abgebenden Vereine verpflichtet worden sind. Bei Kaufgeschäften entspricht es allgemeiner Auffassung, dass eine Provision, die der Käufer für die Vermittlung des Geschäfts an einen Makler gezahlt hat, zu den Anschaffungsnebenkosten des gekauften Wirtschaftsguts gehört (z.B. BFH-Urteil vom 24. August 1995 IV R 27/94, BFHE 178, 359, BStBl II 1995, 895; Blümich/Ehmcke, a.a.O., § 6 EStG Rz 260; HHR/Stobbe, a.a.O., § 6 EStG Rz 293; Kirchhof/Fischer, Einkommensteuergesetz, 10. Aufl., § 6 Rz 34; Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 6 Rz 54; Ellrott/Brendt in Beck'scher Bilanzkommentar, a.a.O., § 255 HGB Rz 71). Denn sie wird gezahlt, um das Wirtschaftsgut erwerben zu können, ist mithin erwerbsbezogen und lässt sich dem erworbenen Wirtschaftsgut als Einzelkosten zuordnen.

Vergleichbares gilt für die Provision, die der Verein an einen Spielervermittler bezahlt, der die Ablösevereinbarung, d.h. das Einverständnis des Spielers und des abgebenden Vereins mit der vorzeitigen Beendigung des früheren Arbeitsverhältnisses und den Abschluss des neuen Arbeitsvertrags, vermittelt hat. Sie ist eine Aufwendung, die der Verein tätigt, um die Nutzungsmöglichkeit „an dem Spieler“ zu erlangen und rechnet deshalb zu den Anschaffungsnebenkosten (vgl. Blümich/Buciek, a.a.O., § 5 EStG Rz 740 „Ablösezahlungen“; Littkemann/Schulte/ Schaarschmidt, StuB 2005, 660, 661; Hoffmann, BC 2006, 129, 131).

Entgegen der Auffassung des FG gilt für die im Streitfall in Rede stehenden Provisionen nicht deshalb etwas anderes, weil die Spielervermittler (Spielerberater) zunächst von den wechselwilligen Spielern beauftragt worden sind und der Kläger sich erst später, in den Verhandlungen mit dem betreffenden Spieler, dazu bereit erklärt hat, die Provisionszahlung –die ansonsten der Spieler hätte leisten müssen– zu übernehmen. Denn dieser Umstand ändert nichts an der grundsätzlichen Einordnung der Provisionszahlung als Bestandteil der Kosten, die der Kläger aufgewendet hat, um den Spieler unter Vertrag nehmen zu können. Unerheblich ist des Weiteren, dass die abgebenden Vereine an den Vereinbarungen über die Provisionszahlungen nicht beteiligt waren. Anschaffungskosten müssen nicht zwingend Bestandteil der an den Veräußerer zu zahlenden Vergütung sein; bei Anschaffungsnebenkosten handelt es sich typischerweise um Zahlungen, die nicht an den Veräußerer, sondern an Dritte geleistet werden (vgl. BFH-Urteile vom 14. Juli 1988 IV R 78/85, BFHE 154, 212, BStBl II 1989, 189; vom 27. Juni 1989 VIII R 30/88, BFHE 157, 541, BStBl II 1989, 934; Blümich/ Ehmcke, a.a.O., § 6 EStG Rz 259).

cc) In Bezug auf jene Spieler, die ablösefrei, d.h. ohne Zahlung einer Ablösesumme an einen anderen Verein, zum Kläger gewechselt sind (nach den vorinstanzlichen Feststellungen sind dies die Spieler ... und ...), hat das FG die Aktivierung von Provisionszahlungen an Spielervermittler indes zu Recht abgelehnt. Denn die Nutzungsmöglichkeiten „an“ diesen Spielern hat der Kläger nicht i.S. von § 5 Abs. 2 EStG „entgeltlich erworben“. Das Entgelt im Sinne dieser Vorschrift muss sich auf den Erwerbsvorgang als solchen beziehen; Aufwendungen wie die streitbefangenen Provisionen, die dem Erwerber des immateriellen Wirtschaftsguts nur gelegentlich des Erwerbs entstehen, führen allein nicht zu einem entgeltlichen

Erwerb in diesem Sinne (BFH-Urteil vom 3. August 1993 VIII R 37/92, BFHE 174, 31, BStBl II 1994, 444; Blümich/Buciek, a.a.O., § 5 EStG Rz 536a; HHR/Anzinger, a.a.O., § 5 EStG Rz 1741; Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 5 Rz 193; Kirchhof/Crezelius, a.a.O., § 5 Rz 65 ff.). Insoweit erweist sich die Revision des FA mithin als unbegründet.

c) Unbegründet ist die Revision des FA auch in Bezug auf die für die Spieler ... und ... nach Maßgabe von § 30 LSpSt an deren vormalige Vereine gezahlten Ausbildungs- und Förderungsentschädigungen. Die Ausbildungs- und Förderungsentschädigung ist von den DFB-Vereinen bei der Verpflichtung eines bisherigen Amateurs oder Vertragsamateurs als Lizenzspieler in satzungsmäßig festgesetzter Höhe –für Vereine der Bundesliga 100.000 DM– an frühere Vereine des Spielers zu zahlen. Das FG hat die vom Kläger gezahlten Ausbildungs- und Förderungsentschädigungen zu Recht als nicht aktivierungsfähig angesehen, weil die betreffenden Spieler nicht gegen Zahlung von Ablösebeträgen zum Kläger gewechselt sind und es folglich an einem entgeltlichen Erwerb von immateriellen Wirtschaftsgütern i.S. des § 5 Abs. 2 EStG fehlt. Bei der Ausbildungs- und Förderungsentschädigung handelt es sich um eine verbandsrechtliche Zahlungspflicht, die den Kläger gelegentlich der Verpflichtung der Spieler getroffen hat, nicht aber um die Leistung eines auf einen Erwerbsvorgang bezogenen „Entgelts“ i.S. von § 5 Abs. 2 EStG (Wehrheim, BB 2004, 433, 435; Reiter, SpuRt 2004, 55, 58; a.A. Kaiser, DB 2004, 1109, 1110).

Das Entgelt i.S. des § 5 Abs. 2 EStG muss sich auf den Vorgang des abgeleiteten Erwerbs als solchen beziehen und nach den Vorstellungen beider Vertragsteile die Gegenleistung für die vom Erwerber erlangten Vorteile darstellen (BFH-Urteil in BFHE 174, 31, BStBl II 1994, 444). Die Ausbildungs- und Förderungsentschädigung bestimmt sich indes nicht nach den Vorteilen, die dem aufnehmenden Verein mit der Verpflichtung des Spielers entstehen, was insbesondere daraus zu ersehen ist, dass ihre Höhe unabhängig von den individuellen Fähigkeiten und Leistungen des jeweiligen Spielers einheitlich verbandsrechtlich festgelegt ist und nicht ausgehandelt wird. Die Ausbildungs- und Förderungsentschädigung hat eher den Charakter einer Entschädigungsleistung für in der Vergangenheit vom Ausbildungsverein getätigte Aufwendungen und ist deshalb nicht als „Entgelt“ i.S. von § 5 Abs. 2 EStG zu beurteilen.

3. Das FG ist teilweise von einer anderen Rechtsauffassung ausgegangen. Sein Urteil ist deshalb aufzuheben. Die angefochtenen Bescheide sind dahin zu ändern (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO), dass zwar die vom Kläger bis zum 30. Juni 2001 an andere Vereine gezahlten Ablösebeträge und die an Spielervermittler gezahlten Vermittlungsprovisionen –soweit sie auf Spieler entfallen, die gegen Zahlung einer Ablösesumme zum Kläger gewechselt sind– zu aktivieren sind, nicht aber die für ablösefrei zum Kläger gewechselten Spieler gezahlten Provisionen und Ausbildungs- und Förderungsentschädigungen. Dem FA wird gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 (i.V.m. § 121 Satz 1) FGO aufgegeben, die geänderten Beträge zu errechnen.