Bilanz-, Prüfungs- und Steuerwesen 33

Herausgegeben von Prof. Dr. Karlheinz Küting,
Prof. Dr. Claus-Peter Weber und Prof. Dr. Heinz Kußmaul

eBook

Eric Huwer

Der Jahresabschluss von Fußballunternehmen

Branchenspezifische Rechnungslegung nach HGB im Lizenzfußball

ESV ERICH SCHMIDT VERLAG

ESV ERICH SCHMIDT VERLAG

Bilanz-, Prüfungs- und Steuerwesen

Band 33

Der Jahresabschluss von Fußballunternehmen

Branchenspezifische Rechnungslegung
nach HGB im Lizenzfußball

Von
Dr. Eric Huwer

ERICH SCHMIDT VERLAG

Weitere Informationen
zu diesem Titel finden Sie im Internet unter
ESV.info/978 3 503 15430 2

Zugl.: Universität des Saarlandes, Diss., 2013 u. d. T.
Der Jahresabschluss von Fußballunternehmen –
Die branchenspezifische Rechnungslegung nach HGB
dargestellt am Beispiel des Lizenzfußballs

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 15429 6
eBook: ISBN 978 3 503 15430 2

ISSN 1862-0922

Alle Rechte vorbehalten
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2014
www.ESV.info

Ergeben sich zwischen der Version dieses eBooks
und dem gedruckten Werk Abweichungen,
ist der Inhalt des gedruckten Werkes verbindlich.

Geleitwort

Der Profifußball beschäftigt und interessiert nicht nur Millionen von Menschen in verschiedener Weise, sondern stellt auch einen seit vielen Jahrzehnten, vor allem aber in den letzten Jahren an Bedeutung gewinnenden Wirtschaftsfaktor dar. Das enorme Wachstum führte zu einer zunehmenden Professionalisierung der Klubstrukturen, die nicht selten durch eine ausgegliederte Lizenzspielerabteilung gekennzeichnet ist. In Kapitalgesellschaften überführte und als solche erst seit 1998 verbandsrechtlich zum Ligabetrieb zugelassene Profiabteilungen stehen dabei noch immer neben Klubs, die als eingetragene Vereine firmieren.

Der professionelle Teilbereich des Fußballs ist dabei in ein Geflecht verbandsrechtlicher Regelungen eingebunden. Dabei unterliegen die Klubs in Abhängigkeit von Größe, Rechtsform, Kapitalmarktausrichtung oder auch vom sportlichen Erfolg allein im Bereich der externen Unternehmungsberichterstattung einer Vielzahl von unterschiedlichen Normierungen. Jeder Klub, der am Spielbetrieb der Bundesliga und der 2. Bundesliga teilnehmen möchte, benötigt zwingend eine Lizenz von Seiten des Ligaverbands, in der vor allem der Nachweis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bestätigt wird. Durch das verbandsinterne und seit Beginn der Bundesliga im Jahr 1963 permanent weiter entwickelte Lizenzierungsverfahren werden den Klubs unabhängig von ihrer Rechtsform vergleichbare Rechnungslegungspflichten auferlegt.

Ganz ohne Zweifel bedurfte es einer eingehenden wissenschaftlichen Untersuchung, die die branchenspezifischen Problemstellungen der externen Rechnungslegung von Fußballunternehmungen herausarbeitet und im Rahmen einer ausführlichen kritischen Würdigung einer zweckgerechten Entscheidung zuführt, wobei eine Einfügung in den Kontext des für alle Unternehmungen geltenden Rechtsrahmens erfolgen muss. Die von Eric Huwer als Band 33 der von Karlheinz Küting, Claus-Peter Weber und Heinz Kußmaul herausgegebenen Reihe „Bilanz-, Prüfungs- und Steuerwesen“ der Öffentlichkeit vorgelegte Dissertation stößt trotz bereits publizierter Werke mit vereinzelten branchenspezifischen Bezügen in eine sowohl von der Rechts- als auch der Wirtschaftwissenschaft bislang kaum beachtete Lücke, wobei der Verfasser eine umfassende, grundlegende und kritische Darstellung des Geschäftsgebarens und der externen Berichterstattung der professionellen Klubs vorlegt. Er zeigt die vielfältigen Sachverhalte im handelsrechtlichen Jahresabschluss von Fußballunternehmungen unter Berücksichtigung der verbandsrechtlichen Vorgaben auf und unterzieht sie hinsichtlich der branchenspezifischen Anforderungen einer kritischen Würdigung. Auf der Basis einer eingehenden Analyse bislang von der betriebswirtschaftlichen Forschung vernachlässigter oder unberücksichtigter Sachverhalte bezüglich der externen Finanzberichterstattung werden sachgerechte Verbesserungsvorschläge herausgearbeitet.

Vor dem Hintergrund der stark zugenommenen Bedeutung der externen Finanzberichterstattung von professionellen Fußballklubs, der unterschiedlich strengen Erfordernisse hin-

sichtlich deren Ausgestaltung sowie einer Vielzahl von verbandsrechtlichen, aber auch gesetzlichen Novellierungen untersucht Eric Huwer die unterschiedlichen Rechnungslegungsanforderungen, die Lizenzierung, die einzelnen Bilanzpositionen einschließlich ihres Ansatzes, ihrer Bewertung sowie ihres Ausweises, den besonders problembehafteten bilanziellen Umgang mit den Spielerwerten in all seinen Ausprägungen, aber auch die bilanzielle Behandlung besonderer Sachverhalte, wie zum Beispiel die Investorenbeteiligung an Transferrechten, samt ihrer Chancen und Risiken für den Ersteller wie den Adressaten des Jahresabschlusses.

Der von Eric Huwer gewählte, sehr umfangreiche Untersuchungsgegenstand ist nicht nur von größter Aktualität, sondern angesichts der seitherigen Vernachlässigung in der wissenschaftlichen Auseinandersetzung auch von großer Bedeutung. Zudem handelt es sich um einen theoretisch äußerst anspruchsvollen Arbeitsbereich. Immerhin waren nicht nur die verschiedensten Gestaltungsformen des deutschen Profifußballs einschließlich der umfangreichen verbandsrechtlichen Festlegungen exakt herauszuarbeiten, sondern es war auch eine Verknüpfung mit den deutschen handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften herzustellen, die – anders als im Fall der Kreditinstitute und der Versicherungsunternehmungen – keinerlei branchenspezifische Sonderregelungen enthalten. Dem damit angedeuteten hohen Anspruch ist Eric Huwer aufgrund seiner äußerst kritischen, wohldurchdachten, stets zutreffenden und abgewogenen Urteile in vollem Umfang gerecht geworden.

Angesichts der umfassenden kritischen Darstellung des Gesamtkomplexes kann festgestellt werden, dass Eric Huwer eine – genauer gesagt: die bisher einzige – handbuchartige Aufarbeitung des gesamten Stoffgebiets vorgelegt hat. Aufgrund der wissenschaftlichen Brillanz und der praktischen Bedeutung verdient die vorliegende Schrift große Beachtung sowohl im akademischen Bereich als auch in der Praxis. Ich bin überzeugt, dass sie in Theorie und Praxis die ihr gebührende Aufmerksamkeit finden wird.

Saarbrücken, im Juni 2013 Univ.-Prof. Dr. Hartmut Bieg

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde unter dem Titel „Der Jahresabschluss von Fußballunternehmen – Die branchenspezifische Rechnungslegung nach HGB dargestellt am Beispiel des Lizenzfußballs“ im Sommersemester 2013 von der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität des Saarlandes als Dissertation angenommen.

Ich darf an dieser Stelle den maßgeblichen Personen danken, die zum Gelingen meiner Promotion wesentlich beigetragen haben. Bei Herrn Dr. Stefan Witte darf ich mich für die Übernahme des Beisitzes im Disputationsausschuss bedanken. Herrn Univ.-Prof. Dr. Gerd Waschbusch bin ich für die Übernahme des Vorsitzes des Disputationsausschusses auf ganz besondere Weise dankbar. Herrn Univ.-Prof. Dr. Heinz Kußmaul ist für die Übernahme des Zweitgutachtens zu danken. Er war nicht nur der Zweitgutachter meiner Dissertation und mein Vorgesetzter während einer erheblichen Zeit meiner universitären Anstellung, sondern auch Gesprächspartner in zahlreichen wissenschaftlichen Fragestellungen. Seine effiziente und unermüdliche Schaffenskraft hat meine wissenschaftliche Arbeitsweise in nicht zu unterschätzender Weise beeinflusst. Ich darf mich für die zahlreichen unterstützenden Momente auf diversen Feldern herzlich bedanken. Mein Doktorvater Herr Univ.-Prof. Dr. Hartmut Bieg hat mich wie kaum ein anderer in meiner (beruflichen) Persönlichkeit geprägt. Er war weit über den zeitlichen Rahmen der engen Zusammenarbeit hinaus nicht nur ein Vorbild auf dem Gebiet der Forschungs- und Lehrtätigkeit, sondern auch ein Lehrbeispiel im Umgang mit seinen Mitmenschen. Er war es, der mir erst das Tor zur Promotion geöffnet hat. Ich bedanke mich aufrichtig für die unaufhörliche Förderung meines Promotionsvorhabens und die vertrauensvolle Zusammenarbeit.

Für die Aufnahme der vorliegenden Arbeit in die Schriftenreihe „Bilanz-, Prüfungs- und Steuerwesen“ bin ich den Herren Univ.-Prof. Dr. Karlheinz Küting, Prof. Dr. Claus-Peter Weber und Univ.-Prof. Dr. Heinz Kußmaul zu besonderem Dank verpflichtet. Ich bedanke mich ebenfalls bei den Mitarbeitern des Erich Schmidt Verlags für die angenehme Zusammenarbeit.

Nicht zuletzt tragen die Korrekturleser zu einem erfolgreichen Abschluss einer Promotion in erheblichem Maße bei. Ihr bedingungsloser Beitrag war von unschätzbarem Wert. Ich durfte auf die Kompetenz ganz besonderer Kollegen, die mir zugleich freundschaftlich eng verbunden sind, zurückgreifen. Namentlich möchte ich Herrn Diplom-Kaufmann Christian Delarber, Frau Diplom-Kauffrau Carina Ollinger, Herrn Tim Palm, M. Sc., Herrn Christian Schwarz, M. Sc., und Frau Diplom-Kauffrau Vanessa Wassong hervorheben. Herr Diplom-Kaufmann Alexander Floren und Herr Diplom-Kaufmann Benjamin Paulus haben mir neben der kritischen Durchsicht meiner Ausführungen – und von Ihnen darüber hinaus formulierten wertvollen Verbesserungsvorschlägen – bereits während meiner nahezu gesamten universitären Tä-

tigkeit in beeindruckender Weise beigestanden. Auch meine ehemaligen Kollegen aus der Lehrstuhlzeit haben meine Promotion wesentlich beeinflusst. Herausgreifen möchte ich besonders Frau Silvia Comtesse, Herrn Dr. Sebastian Gräbe, Herrn Dr. Joachim Hauser, Frau Dr. Anke Käufer und Herrn Dr. Guido Sopp, mit denen ich über die wissenschaftlichen Grenzen hinaus ein besonderes Verhältnis pflege. Auf vor allen Dingen privater Ebene ist Herr Diplom-Kaufmann David Strauß besonders zu erwähnen, der mir als enger Freund so viele der Promotion geschuldete Absagen nachgesehen hat und mir ausnahmslos und permanent bereits seit Jahrzehnten zur Seite steht. Auch Frau Dominique Betzholz und Frau Diplom-Informatikerin Anika Faber haben einen erheblichen Teil meiner Promotion geprägt und mir genauso wie meine Verwandten Reini und Rita Dörr den Rücken in angespannten Situationen freigehalten. Nicht nur zahlreiche Durchsichten meiner Arbeit sowie unzählige und stets fruchtbare Diskussionen, sondern auch auf privater Ebene fußende Fragestellungen habe ich meinen engen Freunden Herrn Dr. Christoph Niehren und Herrn Diplom-Kaufmann Marc Strauß zugemutet. Ich danke euch von ganzem Herzen für die unzähligen Stunden und eure Unterstützung auf allen Ebenen.

Am meisten danke ich meinen Eltern Peter und Christine Huwer, die meine diversen Vorhaben stets mit vorbehaltloser Rückendeckung unterstützt haben und mir dadurch erst die Wege geebnet haben, die ich schließlich beschreiten durfte. An dieser Stelle möchte ich meinen Stolz und Dank auf das, was meine Eltern geleistet und mir gegenüber entgegen gebracht haben, zum Ausdruck bringen.

Saarbrücken, im Juni 2013 Dr. Eric Huwer

Inhaltsübersicht

Geleitwort ..... **V**

Vorwort ..... **VII**

Inhaltsübersicht ..... **IX**

Inhaltsverzeichnis ..... **XI**

Abbildungsverzeichnis ..... **XVII**

Abkürzungsverzeichnis ..... **XIX**

Symbolverzeichnis ..... **XXIX**

1 Die Einleitung **1**

1.1 Die Problemstellung 1

1.2 Der Gang der Untersuchung 5

2 Der Fußballklub im Spannungsfeld unterschiedlicher Rechnungslegungsanforderungen **9**

2.1 Die Rechtsformenvielfalt der deutschen Fußballklubs 9

2.2 Die gesetzliche Pflicht zur Rechnungslegung 12

2.3 Die verbandsrechtliche Pflicht zur Rechnungslegung 69

3 Der Ausweis in der Bilanz von Fußballunternehmen **113**

3.1 Die Bilanzen der deutschen Fußballunternehmen im kurzen Überblick 113

3.2 Die Bilanzierung und Bewertung fußballspezifischer Aktivpositionen 115

3.3 Die transitorische Rechnungsabgrenzung 242

3.4 Die fußballspezifische Bilanzierung und Bewertung von Passivpositionen 255

3.5 Die Bilanzierung dem Ausweis nach 276

4 Die anderen Rechnungslegungsinstrumente von Fußballunternehmen **287**

4.1 Die GuV-Rechnung 287

4.2 Der Anhang und weitere Informationsinstrumente 310

5 Die bilanzielle Behandlung besonderer Sachverhalte **313**

5.1 Die Spielerleihe als Sonderfall des Spielertransfers 313

5.2 Die Tauschgeschäfte 320

5.3 Die Investorenbeteiligung an Transferrechten 332

6 Die thesenförmige Schlussbetrachtung.....341

Literaturverzeichnis.....351

Stichwortverzeichnis.....439

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort ..... **V**

Vorwort ..... **VII**

Inhaltsübersicht ..... **IX**

Inhaltsverzeichnis ..... **XI**

Abbildungsverzeichnis ..... **XVII**

Abkürzungsverzeichnis ..... **XIX**

Symbolverzeichnis ..... **XXIX**

1 Die Einleitung **1**

1.1 Die Problemstellung 1

1.2 Der Gang der Untersuchung 5

2 Der Fußballklub im Spannungsfeld unterschiedlicher Rechnungslegungsanforderungen **9**

2.1 Die Rechtsformenvielfalt der deutschen Fußballklubs 9

2.2 Die gesetzliche Pflicht zur Rechnungslegung 12

2.2.1 Die Rechtsformproblematik im deutschen Lizenzfußball 12

2.2.1.1 Die Entwicklung zum professionellen Fußballverein unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betätigung 12

2.2.1.2 Der Begriff des Vereins 16

2.2.1.3 Die Vereinsklassifizierung 18

2.2.1.3.1 Der nicht wirtschaftliche Verein im Sinne des § 21 BGB 18

2.2.1.3.2 Der wirtschaftliche Verein im Sinne des § 22 BGB 19

2.2.1.3.3 Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb 21

2.2.1.4 Das Nebentätigkeitsprivileg 23

2.2.1.5 Die Konsequenzen der Vereinsklassifizierung 26

2.2.2 Die Ausgliederung der Lizenzspielerabteilung in eine Kapitalgesellschaft als Lösungsansatz 35

2.2.2.1 Die Motive für eine Ausgliederung 35

2.2.2.2 Die Regulierung eines beherrschenden Einflusses unter besonderer Berücksichtigung der sog. 50+1-Regelung 38

2.2.2.3 Der Rechtsformvergleich ... 43
2.2.2.4 Die Sacheinlagefähigkeit ... 46
2.2.3 Die handelsrechtliche Rechnungslegung ... 50
2.2.3.1 Die Fußballklubs im bilanztheoretischen Kontext ... 50
2.2.3.2 Die handelsrechtlichen Anforderungen an die Rechnungslegung ... 56
2.2.4 Die Verpflichtung zur Rechnungslegung nach dem Publizitätsgesetz ... 57
2.2.5 Die steuerrechtlichen Rechnungslegungspflichten ... 61
2.2.6 Die Konzernrechnungslegungspflicht ... 65
2.3 Die verbandsrechtliche Pflicht zur Rechnungslegung ... 69
2.3.1 Die Verbandsstruktur ... 69
2.3.2 Die branchenspezifischen Risiken ... 75
2.3.2.1 Die klubspezifischen Risiken ... 75
2.3.2.2 Das „Systemrisiko“ ... 77
2.3.3 Die nationalen Lizenzierungsvorgaben ... 80
2.3.3.1 Das Verfahren ... 80
2.3.3.2 Die Beurteilung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ... 82
2.3.3.2.1 Die Notwendigkeit autonomer Regelungen und deren Zielsetzung ... 82
2.3.3.2.2 Der Nachweis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ... 85
2.3.3.2.2.1 Die finanziellen Kriterien zur Beurteilung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ... 85
2.3.3.2.2.1.1 Die Liquiditätssituation ... 85
2.3.3.2.2.1.2 Die Kapitalauflage ... 91
2.3.3.2.2.1.3 Die Auflage Planqualität ... 93
2.3.3.2.2.2 Die präsaisonale Finanzberichterstattung ... 97
2.3.3.2.3 Die Bestätigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit während der Spielzeit ... 99
2.3.3.2.3.1 Die finanziellen Kriterien zur Bestätigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ... 99
2.3.3.2.3.2 Die untersaisonale Finanzberichterstattung ... 103
2.3.4 Die europäischen Lizenzierungsvorgaben ... 105
2.3.4.1 Die Notwendigkeit europäischer Lizenzierungsvorgaben ... 105
2.3.4.2 Das Klublizenzierungsverfahren ... 106

2.3.4.3 Das UEFA Klub-Monitoring 109

3 Der Ausweis in der Bilanz von Fußballunternehmen 113

3.1 Die Bilanzen der deutschen Fußballunternehmen im kurzen Überblick 113

3.2 Die Bilanzierung und Bewertung fußballspezifischer Aktivpositionen 115

3.2.1 Die derivativen Spielerwerte 115

3.2.1.1 Die verbandsrechtlichen Transferbestimmungen 115

3.2.1.1.1 Die Entwicklung des Transfersystems 115

3.2.1.1.1.1 Das Transfergeschäft im Spannungsverhältnis der verschiedenen rechtlichen Rahmenbedingungen 115

3.2.1.1.1.2 Die Zulässigkeit der Transferzahlungen 116

3.2.1.1.1.3 Das *Bosman*-Urteil 119

3.2.1.1.1.4 Das FIFA-Transfer-Reglement 124

3.2.1.1.1.5 Das *Webster*-Urteil 128

3.2.1.1.2 Die Rechtsstellung des Lizenzspielers 131

3.2.1.1.3 Der verbandsinterne Spielertransfer 133

3.2.1.2 Die Bedeutung von Spielerwerten 135

3.2.1.3 Die inhaltliche und terminologische Abgrenzung des Bilanzierungsobjekts 137

3.2.1.3.1 Die Bilanzierung von Humanvermögen 137

3.2.1.3.2 Die Rechtsentwicklung 141

3.2.1.3.3 Das exklusive Spielernutzungsrecht in Abgrenzung zu terminologischen Alternativen des Bilanzierungsgegenstands 147

3.2.1.4 Das Spielernutzungsrecht als immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens 150

3.2.1.4.1 Die Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffs „Vermögensgegenstand“ 150

3.2.1.4.2 Die immaterielle Natur des Spielernutzungsrechts 153

3.2.1.4.3 Die Merkmale des Vermögensgegenstands 156

3.2.1.4.3.1 Die abstrakte Aktivierungsfähigkeit des Spielernutzungsrechts 156

3.2.1.4.3.1.1 Die Aktivierungskonzeption 156

3.2.1.4.3.1.2 Die selbstständige Verkehrsfähigkeit 159

3.2.1.4.3.1.3 Der wirtschaftliche Vorteil 163

3.2.1.4.3.1.4 Die selbstständige Bewertbarkeit ... 166
3.2.1.4.3.2 Die Aktivierungsfähigkeit im Spannungsfeld handels- und steuerrechtlicher Ansatzkonzeptionen ... 169
3.2.1.4.3.3 Die konkrete Aktivierungsfähigkeit des Spielernutzungsrechts ... 175
3.2.1.4.3.3.1 Die wirtschaftliche Zurechnung ... 175
3.2.1.4.3.3.2 Der entgeltliche Erwerb ... 180
3.2.1.5 Die Zugangsbewertung der Spielernutzungsrechte ... 188
3.2.1.5.1 Die Anschaffungskosten ... 188
3.2.1.5.1.1 Die Ablösezahlung ... 188
3.2.1.5.1.2 Die Anschaffungsnebenkosten ... 192
3.2.1.5.1.2.1 Die Vermittlerprovisionszahlungen ... 192
3.2.1.5.1.2.2 Die Handgeldzahlungen ... 196
3.2.1.5.2 Die Ausbildungs- und Förderungsentschädigungen ... 200
3.2.1.6 Die Folgebewertung ... 203
3.2.1.6.1 Die planmäßige Abschreibung ... 203
3.2.1.6.1.1 Die Abschreibungsbasis ... 203
3.2.1.6.1.2 Die Nutzungsdauer ... 204
3.2.1.6.1.3 Die Abschreibungsmethode ... 208
3.2.1.6.2 Die außerplanmäßige Abschreibung ... 209
3.2.1.6.2.1 Die handelsrechtliche Legitimation ... 209
3.2.1.6.2.2 Die Identifikation der Wertminderung ... 210
3.2.1.6.2.3 Der beizulegende Wert als Quantifizierungsmaßstab ... 214
3.2.1.6.3 Die Zuschreibung ... 220
3.2.2 Das originäre Spielervermögen ... 221
3.2.2.1 Die verbandsrechtlichen Rahmenbedingungen der Nachwuchsförderung ... 221
3.2.2.2 Die Aktivierungsfähigkeit ... 223
3.2.2.3 Die Zugangs- und Folgebewertung ... 226
3.2.2.4 Die Berichterstattung im Anhang und die Ausschüttungssperre ... 230
3.2.2.5 Die Implikationen auf den Niederschlag im handelsrechtlichen Jahresabschluss ... 232
3.2.3 Die geleisteten Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände ... 234

3.2.4 Das Finanzanlagevermögen ... 236
3.2.4.1 Der branchenspezifische Einfluss auf das Finanzanlagevermögen ... 236
3.2.4.2 Die Kautionen an den Sicherungsfonds ... 238
3.3 Die transitorische Rechnungsabgrenzung ... 242
3.3.1 Das Wesen der „speziellen“ Rechnungsabgrenzungsposten ... 242
3.3.2 Die aktiven Rechnungsabgrenzungsposten ... 243
3.3.3 Die passiven Rechnungsabgrenzungsposten ... 244
3.3.3.1 Ein Überblick über die infrage kommenden Sachverhalte ... 244
3.3.3.2 Die *Upfront*-Zahlungen ... 245
3.3.3.3 Der Schuldcharakter des passiven Rechnungsabgrenzungspostens ... 253
3.4 Die fußballspezifische Bilanzierung und Bewertung von Passivpositionen ... 255
3.4.1 Das Eigenkapital ... 255
3.4.1.1 Die Eigenkapitalausstattung und -komponenten ... 255
3.4.1.2 Das gezeichnete Kapital ... 258
3.4.1.3 Das negative Eigenkapital ... 261
3.4.2 Die Verbindlichkeiten ... 265
3.4.2.1 Die Verbindlichkeiten und ihre fußballspezifische Bedeutung ... 265
3.4.2.2 Die sog. Fan-Anleihe ... 266
3.4.2.3 Die erhaltenen Anzahlungen auf Bestellungen ... 268
3.4.3 Die Rückstellungen ... 271
3.5 Die Bilanzierung dem Ausweis nach ... 276
3.5.1 Die Bilanzgliederung ... 276
3.5.2 Der Ausweis der Spielernutzungsrechte im Anlage- oder Umlaufvermögen ... 279
4 Die anderen Rechnungslegungsinstrumente von Fußballunternehmen ... 287
4.1 Die GuV-Rechnung ... 287
4.1.1 Die Struktur der GuV-Rechnung ... 287
4.1.2 Die Umsatzerlöse ... 291
4.1.2.1 Ein Überblick ... 291
4.1.2.2 Die Erträge aus dem Spielbetrieb ... 292
4.1.2.3 Die Erträge aus der Werbung ... 294

4.1.2.4 Die Erträge aus medialen Verwertungsrechten und der gemeinschaftlichen Vermarktung ... 295
4.1.2.5 Die Erträge aus Transfergeschäften ... 300
4.1.3 Die sonstigen betrieblichen und außerordentlichen Erträge ... 303
4.1.4 Die Material- und Personalaufwendungen ... 306
4.1.5 Die sonstigen betrieblichen Aufwendungen und die Abschreibungen ... 308
4.2 Der Anhang und weitere Informationsinstrumente ... 310
5 Die bilanzielle Behandlung besonderer Sachverhalte ... 313
5.1 Die Spielerleihe als Sonderfall des Spielertransfers ... 313
5.2 Die Tauschgeschäfte ... 320
5.2.1 Die grundsätzliche Einordnung und bilanzielle Behandlung ... 320
5.2.2 Die Spielertauschgeschäfte ... 324
5.2.2.1 Der Tausch eines Spielers gegen einen anderen Spieler ... 324
5.2.2.2 Der Spielertausch mit Baraufgabe ... 329
5.3 Die Investorenbeteiligung an Transferrechten ... 332
5.3.1 Die Rahmenbedingungen ... 332
5.3.2 Die bilanziellen Auswirkungen ... 335
6 Die thesenförmige Schlussbetrachtung ... 341
Literaturverzeichnis ... 351
Stichwortverzeichnis ... 439

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Überblick über den Gang der Untersuchung 7

Abbildung 2: Die Rechtsformen der ausgegliederten Lizenzspielerabteilungen der Bundesliga und 2. Fußball-Bundesliga in Deutschland für die Spielzeit 2011/2012 11

Abbildung 3: Eine beispielhafte Klubstruktur bei einer ausgegliederten Lizenzspielerabteilung 46

Abbildung 4: Die Verbandsstrukturen aus deutscher Sicht 74

Abbildung 5: Grundschema der verbandsrechtlichen Liquiditätsberechnung 86

Abbildung 6: Verbandsrechtliches Entscheidungsschema für den Nachweis der finanziellen Leistungsfähigkeit vor der Spielzeit 96

Abbildung 7: Verbandsrechtliches Entscheidungsschema für die Bestätigung der finanziellen Leistungsfähigkeit während der Spielzeit 102

Abbildung 8: Ausgewählte Größen aus den aktuellen Jahresabschlüssen der Bundesligisten 114

Abbildung 9: Die Verpflichtung zur Entrichtung einer Ablösezahlung bei einem Spielerwechsel nach Vertragsende 124

Abbildung 10: Die Transferregelungen 131

Abbildung 11: Die Rechtsstellung des Spielers 132

Abbildung 12: Das Beziehungsgeflecht im Zuge eines ablösepflichtigen Transfers 135

Abbildung 13: Der Veranlassungszusammenhang zwischen Ablösezahlung und Erteilung der Spielerlaubnis 185

Abbildung 14: Die Zugangsbewertung im Zusammenhang mit einem Spielertransfer 202

Abbildung 15: Die Eigenkapitalausstattung der Bundesligisten 256

Abbildung 16: Die Kapitalauflage im Sinne der Lizenzierungsordnung in Abhängigkeit von der Ligazugehörigkeit 262

Abbildung 17: Das verbandsrechtliche Bilanzgliederungsschema 277–278

Abbildung 18: Die GuV-Positionen der Bundesligisten 287

Abbildung 19: Das verbandsrechtliche Gliederungsschema der GuV-Rechnung 289–290

Abbildung 20: Die Zusammensetzung der Umsatzerlöse 292

Abbildung 21: Die Personalaufwandsquote deutscher Klubs aus der Spielzeit 2010/2011 308

Abkürzungsverzeichnis

A

AblEG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
Abs.	Absatz
Abt.	Abteilung
ADAC	Allgemeiner Deutscher Automobil-Club e. V.
ADHGB	Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch
ADS	ADLER, HANS/DÜRING, WALTHER/SCHMALTZ, KURT
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
a. F.	alte Fassung
AFC	*Asian Football Confederation*
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung

B

BAG	Bundesarbeitsgericht
BauSparkG	Gesetz über Bausparkassen
BFH	Bundesfinanzhof
BFR	Belgische Franc
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BGBl	Bundesgesetzblatt
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BiRiLiG	Bilanzrichtlinien-Gesetz

BMF ..... Bundesministerium der Finanzen

BMWi ..... Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie

BR-Drs. ..... Bundesrat-Drucksache

BSC ..... Berliner Sport-Club

BStBl ..... Bundessteuerblatt

BT-Drs. ..... Bundestag-Drucksache

Buchst. ..... Buchstabe

BvB-Aktie ..... Aktie von *Borussia Dortmund*

BVerfG ..... Bundesverfassungsgericht

BVerwG ..... Bundesverwaltungsgericht

C

ca. ..... circa

CAF ..... *Confédération Africaine de Football*

CAS ..... *Court of Arbitration for Sport*

Co. ..... Compagnie

CONCACAF ..... *Confederation of North and Central American and Caribbean Association Football*

CONMEBOL ..... *Confederación Sudamericana de Fútbol*

D

DFB ..... *Deutscher Fußball-Bund e. V.*

DFB-SpielO ..... DFB-Spielordnung

DFL ..... *Deutsche Fußball Liga GmbH*

DFL SE ..... *DFL Sports Enterprises GmbH*

d. h. ..... das heißt

DM ..... Deutsche Mark

DNCG ..... *Direction Nationale du Contrôle de Gestion* (Kontrollkomission der Profifußballklubs in Frankreich)

DPR ..... Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung

DRS ..... Deutscher Rechnungslegungsstandard

DRSC ..... Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V.

DSR ..... Deutscher Standardisierungsrat

E

ECA ..... *European Club Association*

EG ..... Europäische Gemeinschaft

EM ..... Europameisterschaft

ERS ..... Entwurf Stellungnahme zur Rechnungslegung (IDW)

EStG ..... Einkommensteuergesetz

etc. ..... *et cetera* (*lat.*: und so weiter)

EU ..... Europäische Union

EuGH ..... Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften

EUR ..... Euro

e. V. ..... eingetragener Verein

EWG ..... Europäische Wirtschaftsgemeinschaft

EWR ..... Europäischer Wirtschaftsraum

F

FA ..... *Football Association*

FAZ ..... Frankfurter Allgemeine Zeitung

FC ..... Fußball-Club/*Football Club/Fútbol Club/Futbol Club/Futebol Clube*

ff. ..... fortfolgende

FG ..... Finanzgericht

FGO ..... Finanzgerichtsordnung

FIFA ..... *Fédération Internationale de Football Association*

FIGC ..... *Federazione Italiana Giuoco Calcio*

FSV ..... Fußball- und Sportverein

FTD ..... Financial Times Deutschland

G

GEMA ..... Gesellschaft für musikalische Aufführungs- und mechanische Vervielfältigungsrechte

GenG ..... Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften

GG ..... Grundgesetz

ggf. ..... gegebenenfalls

GmbH ..... Gesellschaft mit beschränkter Haftung

GmbHG ..... GmbH-Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung

GrS ..... Großer Senat

GuV-Rechnung ..... Gewinn- und Verlustrechnung

GWB ..... Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen

H

HdJ ..... Handbuch des Jahresabschlusses

HFA ..... Hauptfachausschuss (IDW)

HGB ..... Handelsgesetzbuch

HSV ..... *Hamburger Sport-Verein*

I

IAS ..... *International Accounting Standards*

i. d. F. ..... in der Fassung

IDW ..... Institut der Wirtschaftsprüfer

IFRS ..... *International Financial Reporting Standards*

InsO ..... Insolvenzordnung

IPTV ..... *Internet Protocol Television*

J

JStG ..... Jahressteuergesetz

K

KG ..... Kommanditgesellschaft *oder* Kammergericht

KGaA ..... Kommanditgesellschaft auf Aktien

KPMG ..... *Klynveld Peat Marwick Goerdeler* (Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)

KWG ..... Gesetz über das Kreditwesen – Kreditwesengesetz

L

LAG ..... Landesarbeitsgericht

LG ..... Landgericht

LO ..... Lizenzierungsordnung

LOS ..... Lizenzordnung Spieler

LR ..... Leichtathletik Rasensport

LSpSt ..... Lizenzspielerstatut

M

M'gladbach ..... Mönchengladbach

Mio. ..... Millionen

Mrd. ..... Milliarden

MSV ..... Meidericher Spielverein

Muster-ABB ..... Allgemeine Bedingungen für Bausparverträge – Mustertext

N

NFL ..... *National Football League*

Nr. ..... Nummer

O

OFC ..... *Oceania Football Confederation*

OFD ..... Oberfinanzdirektion

OHG ..... Offene Handelsgesellschaft

OLG ..... Oberlandesgericht

o. V. ..... ohne Verfasserangabe

OVR ..... Ordnung für die Verwertung kommerzieller Rechte

P

PLC ..... *Public limited Company*

PS ..... Prüfungsstandard

PublG ..... Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen – Publizitätsgesetz

Q

QSI ..... *Qatar Sports Investments*

R

RB ..... RasenBallsport

RCD ..... *Real Club Deportivo*

RefE ..... Referentenentwurf

REPRAX ..... Zeitschrift zur Rechtsetzung und Praxis im Gesellschafts- und Handelsregisterrecht

RFEF ..... *Real Federación Española de Fútbol*

RFH ..... Reichsfinanzhof

RGBl ..... Reichsgesetzblatt

RS ..... Stellungnahme zur Rechnungslegung (IDW)

RStBl ..... Reichssteuerblatt

Rz. ..... Randziffer

S

S ..... Standard (IDW)

S. ..... Seite

SC ..... Sport Club

SG ..... Sportgemeinschaft

sog. ..... sogenannte

SpO-DEB ..... Spielordnung des Deutschen Eishockey Bundes

SpOL ..... Spielordnung Ligaverband

SpVgg ..... Spielvereinigung

SSV ..... Sport- und Schwimmverein/Schwimm- und Sport Verein

SV ..... Sportverein

T

T€ ..... Tausend Euro

taz ..... die tageszeitung

TMS ..... *Transfer Matching System*

TSG ..... Turn- und Sportgemeinschaft

TSV ..... Turn- und Sportverein

TV ..... Television

U

U12 ..... Juniorenklasse der unter 12-Jährigen (Altersklasseneinteilung des DFB)

U15 ..... Juniorenklasse der unter 15-Jährigen (Altersklasseneinteilung des DFB)

U16 ..... Juniorenklasse der unter 16-Jährigen (Altersklasseneinteilung des DFB)

U19 ..... Juniorenklasse der unter 19-Jährigen (Altersklasseneinteilung des DFB)

u. a. ..... und andere

UEFA ..... *Union des Associations Européennes de Football*

US ..... United States

US-GAAP ..... *United States-Generally Accepted Accounting Principles*

USL ..... *Union Sportive du Littoral*

Utd. ..... *United*

V

VDV ..... Vereinigung der Vertragsfußballspieler

VereinsG ..... Vereinsgesetz

VfB ..... Verein für Bewegungsspiele

VfL ..... Verein für Leibesübungen

vgl. ..... vergleiche

VO ..... Verordnung

Vol. ..... *Volume*

vs. ..... versus

W

WGZ ..... Westdeutsche Genossenschafts-Zentralbank

WM ..... Weltmeisterschaft

WP ..... Wirtschaftsprüfer

Symbolverzeichnis

– ..... bis

€ ..... Euro

./. ..... minus

- ..... minus

§ ..... Paragraph

§§ ..... Paragraphen

+ ..... plus

% ..... Prozent

∑ ..... Summe

& ..... und

1 Die Einleitung

1.1 Die Problemstellung

„Häufige Rechenschaft bringt lange Freundschaft (*ragion spessa amista longa*)“[1], proklamierte einst PACIOLI das Bedürfnis nach einer jährlichen Berichterstattung. Die Verbindung zwischen der externen Rechnungslegung als eines der klassischen betriebswirtschaftlichen Forschungsfelder und dem Sport kann auf den ersten Blick kaum als freundschaftlich vertraut bezeichnet werden, sondern erweckt vielmehr den Eindruck einer stiefmütterlichen Distanz.

Die wirtschaftliche Bedeutung des Sports[2] und des Fußballs im Speziellen sind aber seit langer Zeit unbestritten.[3] Über die immense gesellschaftliche Signifikanz als Grundpfeiler des Gemeinwohls hinaus belegt der Profifußball[4] zunehmend seine Funktion als nennenswerter Wirtschaftsfaktor in Deutschland.[5] Der Wirtschaftsbereich Profifußball leistet einen jährlichen Beitrag zum Bruttoinlandsprodukt in Höhe von 5,1 Mrd. EUR, schafft mehr als 110.000 Beschäftigungsstellen und sichert dem Staat durch die mit dem Profifußball verbundenen wirtschaftlichen Aktivitäten Netto-Zuflüsse aus Steuerzahlungen in Höhe von etwa 1,5 Mrd. EUR.[6] Die wirtschaftlichen Dimensionen, in die der Profifußball wiederholt hineinstößt, rechtfertigen die Anerkennung als eigener Wirtschaftszweig. In der Spielzeit 2011/2012 konnte die Bundesliga mit 2,082 Mrd. EUR einen neuen Umsatzrekord vermelden.[7] Nur noch jeder fünfte Klub der Bundesliga erwirtschaftete zuletzt kein positives Ergebnis.[8] Die 306 Erstliga-Begegnungen der Bundesliga-Spielzeit 2011/2012 wurden allein in den Stadien im Schnitt von 44.293 Zuschauern pro Spiel verfolgt, in der Summe 13.553.692 Zuschauer.[9]

---

1 SCHMALENBACH, EUGEN (Dynamische Bilanz 1963), S. 15.

2 Vgl. DIETL, HELMUT M. (Ökonomik 2011), S. 17–21.

3 „Die Art und Weise, wie sich der Hang zum Sport im modernen Leben äußert, scheint keine schwerwiegenden wirtschaftlichen Folgen zu haben“, hieß es noch 1899 sehr skeptisch hinsichtlich der wirtschaftlichen Relevanz des Sports; vgl. SCHMIDT, LARS/WELLING, MICHAEL (Ökonomie 2004), S. 5 mit Verweis auf das Zitat von VEBLEN, THORSTEIN (Institutionen 1986), S. 260.

4 Der Profifußball umfasst in Deutschland den auch als Lizenzfußball bezeichneten Bereich der Bundesliga und 2. Bundesliga.

5 Vgl. auch grundsätzlich BMWI (Wirtschaftsfaktor 2012).

6 Die Steuern und Abgaben rund um den Profifußball belaufen sich auf ungefähr 1,7 Mrd. EUR, denen öffentliche Ausgaben für den Profifußball in Höhe von etwa 200 Mio. EUR gegenüberstehen. Letztere umfassen beispielsweise Ausgaben für Investitionen in Stadien, für Infrastruktur oder auch zum Teil für Polizeieinsätze; vgl. MCKINSEY & COMPANY (Bundesliga 2010), S. 14. Die Studie untersuchte die wirtschaftliche Bedeutung des Profifußballs in Deutschland basierend auf den wirtschaftlichen Eckdaten aus der Spielzeit 2007/2008.

7 Vgl. DFL (Bundesliga Report 2013), S. 7. Der Umsatz verdoppelte sich innerhalb von zehn Jahren. Der Umsatzrekord der vorherigen Spielzeit in Höhe von 1,942 Mrd. EUR wurde um 7,2 % gesteigert; vgl. DFL (Bundesliga Report 2012), S. 8.

8 In der Spielzeit 2009/2010 schrieben noch fast 50 % der Klubs rote Zahlen; vgl. ERHARDT, CHRISTOPH/SCHUSTER, FABIAN/FUGGENTHALER, THOMAS (Finanzen 2012), S. 7.

9 Vgl. WALLRODT, LARS (Zuschauerentwicklung 2012), S. 44.

Die Zeiten, in denen sich der Sport im Allgemeinen und die Sportvereine im Speziellen in einem quasi-rechtsfreien Raum bewegen konnten, gehören durch die zunehmende wirtschaftliche Bedeutung der Vergangenheit an. Die zunehmende Professionalisierung des Fußballsports rückt die Bedeutung dieser Branche als Wirtschaftsfaktor auch in den Fokus der Jurisprudenz. Die sportrechtlichen Bestimmungen sind durch einen rechtlich ambivalenten Charakter gekennzeichnet. Sowohl staatlich gesetztes Recht, das die sportliche Sphäre tangiert, wie das Öffentliche Recht, das Zivilrecht, das Strafrecht, aber auch das überstaatliche Europarecht sowie das von Sportverbänden autark geschaffene Recht in Gestalt von Satzungen und Regelwerken, die auf der im Grundgesetz in Artikel 9 Abs. 1 GG verankerten Verbandsautonomie fundieren,[10] sind unter dem Terminus „Sportrecht“ zusammenzufassen.[11] Der Sport ist nicht nur durch rechtliche Einflüsse, sondern auch durch den Einfluss externer Geldgeber in seiner Autonomie gefährdet. So werden einzelne sportliche oder sportbezogene Entscheidungen unter dem Einfluss privater Geldgeber anders getroffen als ohne private Geldgeber, wie zum Beispiel Entscheidungen hinsichtlich der Austragungsorte oder Termine.[12] In Deutschland wird im Gegensatz zu den europäischen Nachbarstaaten versucht, sich insbesondere dem maßgeblichen Einflussbereich externer Investoren so weit wie möglich zu entziehen, indem Mehrheitsbeteiligungen von Investoren an den deutschen Fußballklubs grundsätzlich verbandsrechtlich untersagt werden.

Die in den Geltungsbereich des für den Sport so prägnanten Verbandsrechts fallenden Problemstellungen wurden sowohl von den Wirtschafts- als auch von den Rechtswissenschaften bisweilen vernachlässigt. Trotz eines legitimierten „Rechtsetzungsfreiraum[s]“[13] verkörpern die verbandsrechtlichen Regelungen keine autonome Rechtsordnung. Sie basieren vielmehr auf den allgemeinen rechtlichen Grundlagen, die gleichermaßen die grundsätzliche Verbandsautonomie beschränken als auch den groben Rahmen für die in den privatrechtlichen Rechtsräumen agierenden Verbände bilden. Schon Ende der Siebzigerjahre des vorigen Jahrhunderts schwand der autoritäre Einfluss der Verbandsgewalt, nachdem verbandsseitige Maßnahmen wiederholt von Seiten der ordentlichen Gerichte[14] beanstandet wurden. Die Rechtswissen-

---

10 Obzwar dem Sport durch Artikel 9 GG gewisse Privilegien bei der Setzung autonomer verbandsrechtlicher Vorgaben eingeräumt werden, beruht die Existenzberechtigung der Vereine und Verbände auf der staatlichen Rechtsordnung und ist demzufolge stets am Normengefüge zu messen; vgl. SUMMERER, THOMAS (Vereine 2007), S. 104, Rz. 2.

11 Vgl. BEIDERBECK, JOHANN (Spielerlaubnisse 2008), S. 22.

12 Vgl. STEINER, UDO (Autonomie 2003), S. 39–43.

13 ARENS, WOLFGANG (Transferbestimmungen 1994), S. 186.

14 So erklärte das Landgericht Frankfurt auch schon im Jahr 1965 den Ausschluss von *Hertha BSC Berlin* durch den DFB aus der Bundesliga für unwirksam. Der Ausschluss wurde wegen der Zahlung überhöhter Spielergehälter verhängt; vgl. RAUBALL, REINHARD (Bundesliga-Skandal 1972), S. 47. Ferner konstatierte das Oberlandesgericht Frankfurt 1973 erstmals die Unvereinbarkeit des verbandsrechtlich verankerten Ausschlusses des ordentlichen Rechtswegs mit der privaten Rechtsordnung; vgl. o. V. (Gottes 1973), S. 130. Des Weiteren hob das Arbeitsgericht Gelsenkirchen 1975 die wegen „Verlustes des guten Leumunds“ im Rahmen des Bundesliga-Skandals der frühen Siebzigerjahre verhängte Sperre gegen Schalker Spieler auf, da der

schaften wurden gleichermaßen zunehmend aufmerksamer für sportrechtliche Fragestellungen.[15] Die komplizierten Strukturen der Fußballverbandsorganisation erstrecken sich über nationale Grenzen hinaus. Es ist allerdings immer noch fraglich, wie weit das in der Vormachtstellung der privatrechtlich organisierten Dachverbände des Deutschen Fußball-Bundes (DFB), der *Union of European Football Associations* (UEFA) oder der *Fédération Internationale de Football Association* (FIFA) manifestierte Postulat der Sportautonomie von außen rechtlich beeinflussbar sein muss;[16] die Grenzen zwischen Verbandsrecht und privatrechtlichen Fragestellungen verlaufen fließend. Das Hineinwachsens des Fußballsports in das Wirtschaftsleben und die zunehmende Interaktion der Fußballklubs in Form von Wirtschaftseinheiten und der daraus resultierenden Teilnahme am Rechtsverkehr verfestigen die symbiotische Existenz von staatlichem Recht und Verbandsrecht, stellvertretend verkörpert durch die gesellschaftsrechtsübergreifenden Rechnungslegungsanforderungen. Der professionelle Teilbereich des Fußballs ist in ein Geflecht verbandsrechtlicher Regelungen eingebettet.

In zunehmendem Ausmaß treten die Fußballklubs als Anbieter und Nachfrager von Dienstleistungen auf dem wirtschaftlichen Markt in Erscheinung und bringen ihre wirtschaftlich dominierende Betätigung durch den Rechtsmantel der Kapitalgesellschaft nach außen zum Ausdruck. Dem externen Rechnungswesen kommt dabei die Funktion zu, unternehmensexterne Adressaten über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu informieren. Von Gesetzes wegen sollten die als schutzbedürftig zu klassifizierenden externen Interessen dabei gleichermaßen Berücksichtigung finden, wie es bei „klassischen" Unternehmen der Fall ist. In der Unkenntnis und Unvorhersehbarkeit des Ausgangs eines sportlichen Wettkampfs liegt sicherlich der Reiz des sportlichen Wettkampfs. Die externe Rechnungslegung von Fußballunternehmen muss unterdessen frei bleiben von Unsicherheiten und Unwägbarkeiten. Die Klubs und ihre Interessengruppen sollen die bilanziellen und zum Teil auch existenziellen Konsequenzen ihres wirtschaftlichen Handelns besser verstehen und den Einfluss des volatilen sportlichen Geschäfts auf die unternehmerische Gesamtsituation verstetigen. Klare gesetzliche Vorgaben hinsichtlich der Finanzberichterstattung sind folglich auch im professionellen Sport unerlässlich.

Für den professionalisierten Sport und hier im Speziellen für die deutsche Fußball-Bundesliga gilt dies aufgrund des bereits weit vorangeschrittenen Professionalisierungsgrads dieser Sportart nicht nur in einem besonders ausgeprägten Maß, sondern es erwachsen auch zahlreiche Sonderprobleme. Ein prinzipieller Kontrast zwischen Fußballunternehmen und „normalen" Wirtschaftsunternehmen besteht bereits in der Zielsetzung des Wirtschaftens. Während Wirt-

---

Lizenzentzug ein „unzulässiger Eingriff in die Berufsfreiheit und das allgemeine Persönlichkeitsrecht darstellt"; o. V. (Kassen 1977), S. 78.

15 „Die Rechtswissenschaft [ist] in sportlicher Hinsicht aus einem Dornröschenschlaf geweckt" worden, stellte der damalige Rechtsanwalt und heutige Ligapräsident *Reinhard Rauball* fest; o. V. (Kassen 1977), S. 78.

16 Vgl. dazu ausführlich STEINER, UDO (Autonomie 2003), S. 25–38.

schaftsunternehmen ihr wirtschaftliches Handeln üblicherweise auf eine langfristige Gewinnmaximierung ausgerichtet haben, messen unternehmerisch tätige Fußballklubs dem sportlichen Erfolg eine höhere Bedeutung zu als der Maximierung des wirtschaftlichen Erfolgs. Auch wenn sportlich positive Ergebnisse der Gewinnmaximierung förderlich sind, soll der wirtschaftliche Erfolg dem sportlichen Erfolg dienen, und nicht vice versa. Die größte Schwierigkeit besteht aber in der Vielzahl von unterschiedlichen Normierungen, denen die Klubs in Abhängigkeit von der Größe, der Rechtsform, der Kapitalmarktausrichtung oder auch des sportlichen Erfolgs allein im Bereich der externen Unternehmensberichterstattung unterliegen. Jeder Klub, der am Spielbetrieb der Bundesliga und 2. Bundesliga teilnehmen möchte, benötigt zwingend eine Lizenz von Seiten des Ligaverbands, in der vor allem der Nachweis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bestätigt wird. Das verbandsinterne Lizenzierungsverfahren ist daher besonders hervorzuheben, da dieses den Klubs unabhängig von ihrer Rechtsform vergleichbare Rechnungslegungspflichten zum Nachweis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auferlegt.

Es bedarf einer eingehenden Untersuchung, die einerseits die branchenspezifischen Problemstellungen der externen Rechnungslegung von Fußballunternehmen identifiziert und im Rahmen einer eingehenden Würdigung hervorhebt, und diese anderseits in den Kontext der für alle Unternehmen geltenden Rechtsrahmen einzufügen versteht. Es existieren bereits zahlreiche Werke aus dem Bereich der Wirtschafts- und Rechtswissenschaften, die sich mit vereinzelnen branchenspezifischen Phänomenen auseinandersetzen. Darüber hinaus setzen sich auch die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in teilweise viel beachteten Publikationen mit den wirtschaftlichen Besonderheiten der professionalisierten Fußballbranche in regelmäßigen Abständen auseinander.[17] Dennoch fehlt es an einer umfassenden grundlegenden Ausarbeitung.[18] In diese Lücke soll diese Arbeit stoßen und dem Leser einen umfassenden Einblick in das Geschäftsgebaren und die entsprechende externe Berichterstattung des professionellen Klubs liefern.

Die Zielsetzung dieser Arbeit besteht insbesondere darin, die Abbildung der branchenspezifischen Sachverhalte im handelsrechtlichen Jahresabschluss unter Berücksichtigung der verbandsrechtlichen Vorgaben aufzuzeigen und hinsichtlich der speziellen branchenspezifischen

---

[17] Vgl. statt vieler die im Auftrag der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in regelmäßigen Abständen veröffentlichten Untersuchungen DELOITTE (Money League 2012); im Auftrag von *Ernst & Young* ERHARDT, CHRISTOPH/SCHUSTER, FABIAN/FUGGENTHALER, THOMAS (Finanzen 2012); im Auftrag der *WGZ-Bank* und *KPMG* SÜßMILCH, INGO/ELTER, VERA-CARINA (FC €uro AG 2004).

[18] „Eine umfassende Darstellung fehlt seit dem grundlegenden Werk von Albert Galli“; DEHESSELLES, THOMAS (Lizenzierung 2011), S. 7 mit Bezug auf GALLI, ALBERT (Rechnungswesen 1997). Der Schwerpunkt des hier als grundlegend bezeichneten Werks lag allerdings in der Analyse des Verbandsrechts des DFB in Abgrenzung zu den Regelungen in England, Italien und Spanien. Zum Zeitpunkt der Veröffentlichung der Arbeit war es Fußballklubs in Deutschland verbandsrechtlich nicht gestattet, als Kapitalgesellschaften zu firmieren; vgl. dazu Kapitel 2.2.1.1. Seitdem unterlag der deutsche Lizenzfußball in wirtschaftlicher Sicht zahlreichenden paradigmatischen Novellierungen, die der Fußballbranche in vielerlei Hinsicht ein neues Bild gaben.

Anforderungen an das externe Rechnungswesen zu würdigen. Bislang von der betriebswirtschaftlichen Forschung vernachlässigte oder unberücksichtigte Sachverhalte bezüglich der externen Finanzberichterstattung sollen dabei einer eingehenden Untersuchung unterzogen und entsprechende Verbesserungsvorschläge herausgearbeitet werden.

1.2 Der Gang der Untersuchung

Die Fußballklubs[19] im deutschen Lizenzfußball sehen sich einer Reihe unterschiedlicher Vorgaben hinsichtlich ihres wirtschaftlichen Handelns und der entsprechenden finanziellen Berichterstattung ausgesetzt. Zu Beginn einer kritischen Auseinandersetzung mit dem externen Rechnungswesen steht die Abstraktion einer grundsätzlich bestehenden Verpflichtung zu einer externen Rechnungslegung im Mittelpunkt. Dabei wird die Fragestellung beleuchtet, ob ein Bundesligist überhaupt zu einer finanziellen Unternehmensberichterstattung verpflichtet ist. Vor allem auf die vielfältigen infrage kommenden Rechnungslegungsvorschriften und deren Auslegung ist hierbei ein besonderes Augenmerk zu richten. Inwiefern die Klubs prinzipiell zu einer externen Rechnungslegung verpflichtet sind und welche (rechtsform- und größenspezifischen) Verpflichtungen und Ausnahmeregelungen existieren, wird im zweiten Kapitel unter Berücksichtigung der brancheneigenen Rechtsformproblematik kritisch hinterfragt. Der Frage der Vereinsklassifizierung ist besondere Aufmerksamkeit zu schenken.

Im Anschluss werden die dominierenden handelsrechtlichen Rahmenbedingungen hinsichtlich der externen Rechnungslegung im Hinblick auf ihre Eignung im branchenspezifischen Kontext überprüft. Unternehmerisch tätige Fußballklubs, wie sie in den professionellen Ligen anzutreffen sind, unterliegen im Vergleich zu Industrieunternehmen unterschiedlichen rechtlichen Sphären, bewegen sich in divergierenden Rechnungslegungswelten und weisen etliche Besonderheiten hinsichtlich ihrer finanziellen Unternehmensberichterstattung auf. Die Eigenheiten werden an gegebener Stelle anhand zahlreicher Auszüge aus den Jahresabschlüssen von Fußballunternehmen herausgearbeitet und verglichen. Bevor auf die grundsätzlichen Ansatzfragen über die Zugangs- und Folgebewertung und den Ausweis im Jahresabschluss eingegangen wird, ist daher im zweiten Kapitel das bilanztheoretische Korsett unter dem Einfluss der branchenspezifischen Rahmenbedingungen zu beleuchten. Eine differenzierte Würdigung der rechtlich normierten und auch der nicht geregelten bilanziellen[20] Sachverhalte sowie ihre

---

[19] Der Begriff Fußballklub steht als Oberbegriff für Vereine und Kapitalgesellschaften der Vereine. Auf die Rechtsformproblematik wird im Laufe der Untersuchung noch eingegangen; vgl. Kapitel 2.2.1. Nachfolgend wird allgemein von Fußballklubs gesprochen, wenn rechtsformspezifische Probleme von nachrangiger Bedeutung sind. Vgl. ähnlich zu dieser terminologischen Abgrenzung Präambel LO.

[20] Im weiteren Verlauf der Untersuchung umfasst die begriffliche Verwendung „bilanziell“ auch Sachverhalte, die ausschließlichen Niederschlag in der GuV-Rechnung oder im Anhang finden. Die Sachverhalte sollen durch die – dem sprachlichen Ausdruck geschuldeten – terminologische Ungenauigkeit nicht auf die Bilanz begrenzt sein.

entsprechende Bilanzierungspraxis bedingt eine solche vorweggenommene Darstellung und Auseinandersetzung mit den zugrunde liegenden bilanztheoretischen Gegebenheiten.

Ein weiterer Schwerpunkt des zweiten Kapitels liegt auf der Ableitung einer verbandsrechtlichen Rechnungslegungspflicht einschließlich der nationalen, aber ansatzweise auch internationalen Lizenzierungsbestimmungen. Die Novellierungsbemühungen im europäischen und in der Folge im deutschen Kontext werden besonders gewürdigt. Die für das Verständnis notwendigen Kenntnisse der institutionellen Organisation des Profifußballs und der (unternehmerischen) Strukturen der Fußballklubs werden dabei ebenfalls erläutert, um die daran anschließenden Ausführungen für den Leser nachvollziehbar zu machen.

Kapitel 3 unterzieht ausgewählte bilanzielle Fragestellungen entsprechend ihrer ökonomischen Relevanz anhand der bilanztheoretischen Grundlagen einer kritischen Betrachtung. Bevor betriebswirtschaftliche Sachverhalte einer Würdigung hinsichtlich ihres Niederschlags im externen Rechnungswesen des Unternehmens unterzogen werden können, ist ein Verständnis der ökonomischen Relevanz sowie der jeweiligen Rahmenbedingungen unerlässlich. Vereinfacht ausgedrückt kann nur das im Jahresabschluss angesetzt, bewertet und ausgewiesen werden, was der Jahresabschlussersteller auch versteht. Hierfür werden die den bilanziellen Fragestellungen zugrunde liegenden Thematiken im jeweiligen unmittelbaren Vorlauf geschildert und entsprechend besondere Kernpunkte hervorgehoben. Dem Spielervermögen kommt bereits angesichts seiner erheblichen wertmäßigen Bedeutung eine besondere Rolle zu und es weist darüber hinaus zahlreiche Indizien auf, die eine eingehende Analyse verlangen. Nicht nur der wirtschaftliche Gehalt dieser Bilanzposition, sondern auch die grundsätzliche Legitimation als Vermögensgegenstand sowie etwaige Probleme in der Folgebewertung sind genauso Teil der Ausarbeitung wie der bilanzielle Niederschlag von Jugendspielern, die Berücksichtigung von Ausbildungs- und Förderungsentschädigungen oder die Vereinnahmung von sog. *Signing Fees*. Im Besonderen die letztgenannten Sachverhalte im Dunstkreis des Spielervermögens finden bisher im Schrifttum keine ausreichende Würdigung.

Aber nicht nur das Spielervermögen bedingt fußballspezifische Anpassungen der Rechnungslegung an branchenspezifische Besonderheiten. Die weiteren relevanten Bilanzpositionen werden gleichermaßen hinsichtlich ihrer wirtschaftlichen Bedeutung, der grundlegenden Veranlassungszusammenhänge und ihrer Implikationen auf die finanzielle Berichterstattung untersucht. Sowohl die Aktiv- als auch die Passivseite der Bilanz werden hinsichtlich ihrer branchenbedingten Einflüsse hinterfragt. Die bilanzielle Behandlung der Rechnungsabgrenzungsposten ist mitunter eine der besonders darstellungsbedürftigen Positionen. In Anbetracht der vielfältigen periodischen Abgrenzungsfragen und der im Vergleich zu Industrieunternehmen auffällig hohen Ausweissumme ist der transitorischen Rechnungsabgrenzung in der externen Rechnungslegung von Fußballunternehmen besondere Beachtung zu schenken. Die aktivischen und passivischen Bilanzpositionen sind nicht nur hinsichtlich des Bilanzansatzes,

sondern auch im Hinblick auf ihre Zugangs- und Folgebewertung sowie hinsichtlich ihres Ausweises kritisch zu würdigen.

Das Kapitel 4 führt eine analoge Analyse der unmittelbar erfolgswirksamen Vorgänge durch. Die GuV-Rechnung einschließlich der einzelnen Positionen und der dahinter stehenden Sachverhalte steht im Fokus dieses Kapitels. Das vierte Kapitel thematisiert auch die weiteren Instrumente der externen Rechnungslegung von Fußballklubs.

In Kapitel 5 sind weitere dem besonderen Geschäftsumfeld des Profifußballs geschuldete Transaktionen Gegenstand der Untersuchung. Die Transaktionen sind nicht ausschließlich einer Bilanz- oder GuV-Position zuzurechnen. Eine gesonderte Betrachtung wird daher in diesem Kapitel vorgenommen werden. Beispielhaft seien die Tauschgeschäfte, die Ausleihgeschäfte oder die Drittbeteiligungen an Spielertransferrechten genannt.

Kapitel 6 beschließt die Ausführungen mit einer abschließenden thesenförmigen Zusammenfassung der Untersuchungsergebnisse und Empfehlungen in komprimierter Form. Abbildung 1 gibt den dargestellten Ablauf der Arbeit überblicksartig wieder.

Der Rechtsstand der Arbeit – hinsichtlich der Literatur- und Rechtsquellen – ist auf den 1. Januar 2013 datiert.

Abbildung 1: Überblick über den Gang der Untersuchung

2 Der Fußballklub im Spannungsfeld unterschiedlicher Rechnungslegungsanforderungen

2.1 Die Rechtsformenvielfalt der deutschen Fußballklubs

Deutsche Fußballklubs im Allgemeinen unterliegen unterschiedlichen Rechnungslegungspflichten. Die rechtliche Grundlage, auf der die Rechnungslegung der Fußballklubs basiert, variiert nicht nur hinsichtlich ihres Verbindlichkeitsgrads, sondern vor allem auch in Bezug auf ihre Ausgestaltung. Die für Fußballklubs einschlägigen Rechenschaftspflichten beruhen vor allem auf den kaufmännischen Regelungen des Handelsgesetzbuchs, den Vorgaben des Publizitätsgesetzes, den steuerlichen Vorschriften der Abgabenordnung, den privatrechtlichen Normierungen des Bürgerlichen Gesetzbuchs, aber auch den internationalen Restriktionen der *International Financial Reporting Standards* (IFRS).[21] Darüber hinaus unterwerfen sich die Klubs – wie auch die Spieler – durch den Lizenzvertrag den Statuten des Ligaverbands.[22] Satzungen bestimmen traditionell die Rechte und Pflichten der Verbandsmitglieder.[23] In Bezug auf die Rechnungslegung sind demzufolge auch die verbandsrechtlichen Bestimmungen der *DFL Deutschen Fußball Liga GmbH* (DFL)[24] und der UEFA zu berücksichtigen. Welche (gesetzlichen) Rechnungslegungspflichten für den einzelnen Fußballklub maßgeblich sind, hängt neben der Kapitalmarktorientierung, der etwaigen Teilnahme an europäischen Klubwettbewerben[25] sowie der Größe[26] hauptsächlich von der Rechtsform ab, in der der Fußballklub respektive die für die Rechnungslegungsfragen im Vordergrund stehende Lizenzspielerabteilung firmiert. Die Rechtsform- und Rechtsgrundlagenabhängigkeit von der derzeitigen Rechnungslegung von Fußballunternehmen führt zu einer „bizarre[n] Variantenvielfalt“[27]. Dementsprechend muss zunächst die immer noch die Rechtsprechung und die Literatur sowie die ausfüh-

---

21 Auf eine Berücksichtigung der Rechnungslegungspflichten nach IFRS wird bewusst verzichtet, da lediglich ein Klub in Deutschland, *Borussia Dortmund*, verpflichtet ist, einen IFRS-Konzernabschluss zu erstellen. Auch die noch darzustellenden europäischen Bemühungen um eine verbesserte Berichterstattung über die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wurden nach anfänglichen Überlegungen nicht an den IFRS ausgerichtet; vgl. dazu Kapitel 2.3.4. Vgl. ausführlich zur Bilanzierung des Spielervermögens nach IFRS in Abgrenzung zur handelsrechtlichen Behandlung MADEJA, FELIX (Spielervermögen 2007); LÜDENBACH, NORBERT/HOFFMANN, DIETER (Profifußball 2004); NEUMEISTER, FLORIAN (Transferentschädigungen 2004); STEINER, EBERHARD/GROSS, BEATRIX (Spielerwerte 2005); HOMBERG, ANDREAS/ELTER, VERA-CARINA/ROTHENBURGER, MANUEL (Humankapital 2004); WEHRHEIM, MICHAEL (Aufhebungszahlungen 2008).

22 Vgl. dazu Kapitel 2.3.1.

23 Die wesentlichen Rechte und Pflichten sind in der Verbandssatzung zu regeln; vgl. SUMMERER, THOMAS (Vereine 2007), S. 168, Rz. 152.

24 Die DFL ist als Betreiberin des operativen Geschäfts des Ligaverbands für die Durchführung und Weiterentwicklung des Lizenzierungsverfahrens zuständig; vgl. dazu Kapitel 2.3.1.

25 Vgl. dazu Kapitel 2.3.4.2.

26 Der Terminus „Größe“ steht in diesem Zusammenhang stellvertretend für die typischen Merkmale – Bilanzsumme, Umsatzerlöse, durchschnittliche Arbeitnehmerzahl oder auch Gewinn – zur größenabhängigen Unterscheidung von Unternehmen; vgl. beispielsweise § 267 HGB oder § 141 Abs. 1 AO.

27 SIGLOCH, JOCHEN (Rechnungslegung 2005), S. 209.

rende Praxis andauernd beschäftigende Rechtsformproblematik im Kontext des nationalen Lizenzfußballs beleuchtet werden.

Hinsichtlich der Rechtsformenvielfalt in der Bundesliga und 2. Bundesliga soll Abbildung 2[28] (S. 11) einen zusammenfassenden Überblick liefern, welche Fußballklubs als Kapitalgesellschaften firmieren und welche sich weiterhin in der Obhut des eingetragenen Vereins vermeintlich sicher fühlen.

[28] Die Bundesligisten der Spielzeit 2011/2012 sind fett hervorgehoben, weil der Fokus der Untersuchung auf deren Geschäftsgebaren liegt. Dennoch ist die Rechtsformvielfalt in der 2. Bundesliga ebenfalls von Interesse, da es strukturell keine Unterschiede gibt und jedes Jahr bis zu drei Mannschaften in die Bundesliga aufsteigen beziehungsweise in die 2. Bundesliga absteigen können.

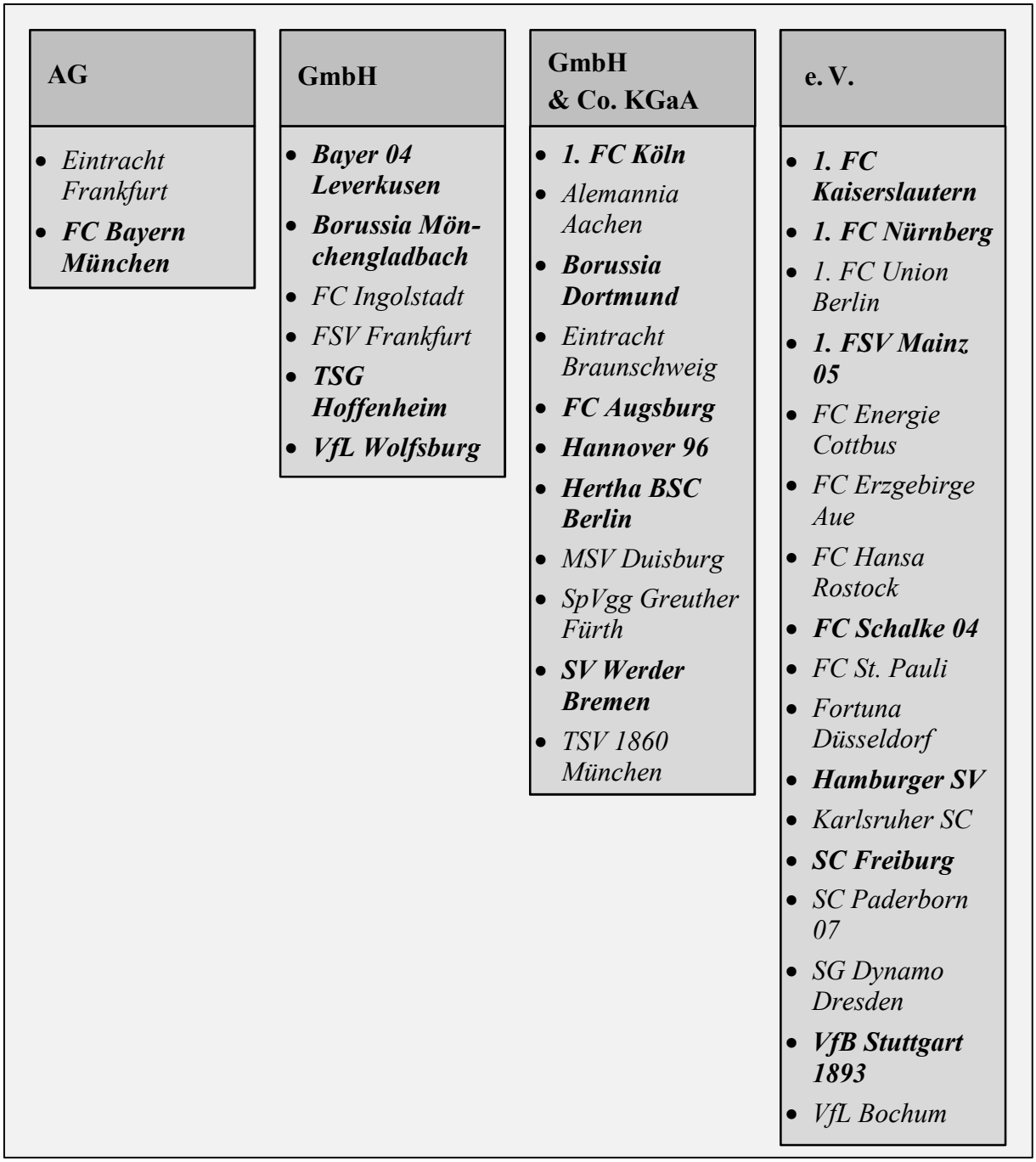

Abbildung 2: Die Rechtsformen der ausgegliederten Lizenzspielerabteilungen der Bundesliga und 2. Fußball-Bundesliga in Deutschland für die Spielzeit 2011/2012

2.2 Die gesetzliche Pflicht zur Rechnungslegung

2.2.1 Die Rechtsformproblematik im deutschen Lizenzfußball

2.2.1.1 Die Entwicklung zum professionellen Fußballverein unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betätigung

Die Frage, ob die Rechtsform des eingetragenen Vereins „als Träger unternehmerischer Aktivitäten im Allgemeinen und speziell im Profifußball rechtlich zulässig ist“[29], schafft angesichts der herrschenden wirtschaftlichen Dimensionen des Lizenzfußballs die Grundlage für zahlreiche wissenschaftliche Diskussionen in Deutschland.[30] Vornehmlich das immense wirtschaftliche Wachstum in den letzten zwanzig Jahren, die zunehmend professioneller werdenden Strukturen in der Fußballbranche, die augenscheinlich erhebliche wirtschaftliche Aktivität der Bundesligisten und die Größenordnung, welche die Fußballklubs inzwischen aufweisen,[31] lassen berechtigte Zweifel an der Organisationsstruktur des Idealvereins im Sinne von § 21 BGB aufkommen, denn die „Bedeutung des [Fußball-; der Verfasser]Vereins steht und fällt mit dem Profibereich“[32].

Nach der beispiellosen Kommerzialisierung, vor allem der letzten zwanzig Jahre, ähneln die 36 Klubs der Bundesliga und 2. Bundesliga mehr Wirtschaftsunternehmen mit unterschiedlichen Cashflow generierenden Einheiten statt einem Fußballverein im idealtypischen Sinne, der unterschiedliche Sparten unterhält. Als Indizien lassen sich die bisher kontinuierlich wachsenden Umsätze[33], die trotz *Bosman*[34] erheblichen Transfererlöse[35] und die immer komplexer werdenden Gesellschaftsstrukturen, mit denen sich die deutschen Fußballklubs – be-

---

29 KUßMAUL, HEINZ/ZABEL, MICHAEL (Umwandlung 2003), S. 687.

30 Vgl. statt vieler HEMMERICH, HANNELORE (Idealvereine 1983) und wegweisend KNAUTH, KLAUS-WILHELM (Rechtsformverfehlung 1976).

31 Die akkumulierte Bilanzsumme der Bundesliga ist laut den Angaben der DFL zuletzt von 1,663 Mrd. EUR um 5,5 % auf 1,755 Mrd. EUR erneut angestiegen; vgl. DFL (Bundesliga Report 2013), S. 20.

32 SUMMERER, THOMAS (Vereine 2007), S. 124, Rz. 60.

33 In der Spielzeit 2011/2012 vermeldete die Bundesliga zum achten Mal in Folge einen neuen Umsatzrekord; vgl. DFL (Bundesliga Report 2013), S. 6.

34 Der Name *Bosman* steht für das 1995 ergangene sog. *Bosman*-Urteil. Der Europäische Gerichtshof prüfte unter anderem die Vereinbarkeit der damals geltenden Transferklauseln mit dem Unionsrecht. Die Richter erkannten in der zwangsläufig mit einem Spielerwechsel verknüpften Ablösezahlung bei Vertragsende einen Verstoß gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit. Seitdem können Lizenzspieler zum Vertragsende ablösefrei zu einem anderen Klub wechseln. Vgl. dazu Kapitel 3.2.1.1.1.3.

35 Sowohl die Transferaufwendungen als auch die Transfererlöse weisen ein hohes Maß an Volatilität aus. Die Transferaufwendungen an abgebende Vereine gingen in der Spielzeit 2010/2011 um fast 6 % gegenüber dem Vorjahr zurück und beliefen sich auf 266,7 Mio. EUR. In der Spielzeit 2011/2012 stiegen die Aufwendungen für Transfergeschäfte wiederum um 11 % auf 296,1 Mio. EUR. Die erwirtschafteten Transfererträge wurden in der Spielzeit 2011/2012 von 195,5 Mio. EUR aus dem Vorjahr um 7,3 % auf 209,9 Mio. EUR gesteigert, während in der Spielzeit 2009/2010 lediglich 106,4 Mio. EUR, in der Spielzeit 2008/2009 dagegen 140,3 Mio. EUR vereinnahmt werden konnten; vgl. DFL (Bundesliga Report 2012), S. 26–27; DFL (Bundesliga Report 2013), S. 22–23.

wusst oder unbewusst – konfrontiert sehen, aufführen. Umso erstaunlicher ist der bei fast allen Bundesligisten vorzufindende Appendix „e. V." – abgekürzt für „eingetragener Verein" – im Klubnamen. Immer noch tragen die Fußballklubs die Camouflage des in der Öffentlichkeit als idealistisch empfundenen eingetragenen Vereins. Die Frage des adäquaten Rechtsmantels für die Bundesliga-Klubs ist eng mit der in Deutschland verhältnismäßig schleppenden Entwicklung zum professionellen Lizenzfußball verbunden.

Die ersten deutschen Fußballklubs haben ihren Ursprung im späten 19. Jahrhundert und wurden zur sportlichen Betätigung ihrer Mitglieder und der Kameradschaftspflege im Rechtskorsett des eingetragenen Vereins (e. V.) gegründet. Die durch einen etwaigen Spielbetrieb oder aus dem Vereinswesen an sich entstehenden Kosten wurden durch Mitgliedsbeiträge erbracht. Der Gemeinnutzen stand im Vordergrund. Als Dachorganisation wurde infolge der zunehmenden nationalen Popularität am 28. Januar 1900[36] der *Deutsche Fußball-Bund e. V.* (DFB) durch Vertreter von 86 Vereinen gegründet.[37] Die nationale Organisation und Koordination der Wettkämpfe ermöglichte Meisterschaften über die regionalen Grenzen hinaus. Die steigende Nachfrage nach dieser Sportart mündete in wachsenden Zuschauerzahlen und der Einführung von Eintrittspreisen. Die Vereine wiederum veranlassten den Bau der ersten Stadien und die Verbesserung der diese erschließende Infrastruktur. Finanziert wurden diese Investitionen vornehmlich durch Eintrittsgelder. Die anfangs einzige Einnahmequelle der Vereine, die Mitgliedsbeiträge, reichten hierfür nicht mehr aus. In diesem zeitlichen Kontext wurden überdies erstmals Entlohnungen für die sportlichen Leistungen von Fußballern bekannt.[38]

Zunächst verweigerte sich der DFB in den frühen Fünfzigerjahren noch einer Professionalisierung des Ligabetriebs. Vielmehr versuchte der Dachverband durch Legitimation eines offiziellen Entlohnungssystems für Fußballspieler (maximal 320 DM brutto pro Monat)[39], Verschärfung des Strafenkatalogs und Implementierung einer vierteljährlichen Bilanzprüfung die ausufernden Schwarzzahlungen und die damit verbundenen Steuerausfälle in den Griff zu bekommen.[40] Die Deckelung der Spielerentlohnung wurde allerdings den bereits herrschen-

---

[36] Am 1. Januar 1900 trat das Bürgerliche Gesetzbuch in Kraft, das die vereinsrechtliche Gründung und Organisation bis heute regelt. Seither gelten die BGB-Vorschriften das Vereinsrecht betreffend für alle Vereine gleichermaßen. Einzige Ausnahme stellen die bis zur erstmaligen reichsweiten Kodifikation des deutschen allgemeinen Privatrechts bereits bestehenden Vereine – die sog. altrechtlichen Vereine – dar, für die der in das Vereinsrecht grundsätzlich einführende § 21 BGB nicht gilt.

[37] Vgl. OESER, LUTZ (Berufsfußball 2000), S. 10.

[38] Vgl. dazu ausführlich KNAUTH, KLAUS-WILHELM (Rechtsformverfehlung 1976), S. 15–32.

[39] Im Jahr 1954 gestattete der DFB eine Anhebung der Entlohnungsgrenze auf 320 DM netto und im Jahr 1959 auf 400 DM netto; ohne Erfolg. „So behauptete sich der Fußball im aufkeimenden Wirtschaftswunder als eine der letzten Bastionen des Schwarzen Marktes"; o. V. (Geld im Schuh 1963), S. 39.

[40] Die Beschaffung der dubiosen Gelder ging allerdings an der Buchhaltung vorbei; vgl. o. V. (Geld im Schuh 1963), S. 38–39.

den Verhältnissen im nationalen und internationalen Fußballsport nicht gerecht.[41] So verstießen die Vereine im Streben nach steigendem Zuschauerinteresse und sportlichem sowie gesellschaftlichem Ansehen bewusst und teilweise vehement gegen die auferlegte Entlohnungsgrenze.[42] Die Klubs versuchten, ihr zahlungsgenerierendes Spielervermögen an sich zu binden und gegen lukrative Offerten gehaltsliberalerer ausländischer Klubs abzusichern. Der Abgang qualitativ hochwertigen Spielermaterials hätte – auch zum Leidwesen des DFB – zu einer geschmälerten Attraktivität der nationalen Liga geführt.

Abhilfe schaffte der am 29. Juli 1961 vorgebrachte Beschluss, die Einführung einer Bundesliga ernsthaft zu prüfen.[43] Am 28. Juli 1962 wurde die Gründung der professionellen Bundesliga auf Lizenzspieler-Basis durch die Vereinsabgeordneten schließlich verabschiedet, die im darauffolgenden Jahr – immerhin 78 Jahre, nachdem in England die Professionalisierung des Fußballsports seine Legitimation fand – am 24. August 1963 in ihre erste Spielzeit startete.[44] Aber auch mit Einführung der Bundesliga blieb es bei einer Deckelung der Spielergehälter, die sich einschließlich der Prämien nicht auf mehr als 1.200 DM pro Monat belaufen durften.[45]

Die proklamierte Zielsetzung einer einheitlichen Bundesliga bestand in der Erhöhung der Qualitätsstandards des deutschen Fußballs, der Prävention von Transfers leistungsstarker Fußballer ins Ausland und der Vermeidung von Schwarzzahlungen, wie sie von der Mehrzahl der Fußballvereine auf systematischem Wege geleistet wurden.[46] Diente die wirtschaftliche Betätigung zunächst ausschließlich der finanziellen Unterstützung des originären ideellen Vereinszwecks, so leitete der zunehmende Fokus auf die Spielergehälter den Abschied vom ideal-

---

41 Nach oben begrenzte Gehälter, sog. *Salary Caps*, werden in unregelmäßiger Wiederkehr als Reformvorschläge eingebracht, um insbesondere ausufernden Spielergehältern trotz erwirtschafteter Verluste Einhalt zu gebieten.

42 Der gravierendste Fall war beim *FC Schalke 04* anzutreffen. Einem Bericht des *Spiegel* zufolge beliefen sich die vom Klub damals vollzogenen finanziellen Manipulationen auf 172.503 DM an nicht geleisteten Steuerzahlungen zuzüglich 239.500 DM an widerrechtlich geleisteten Prämienzahlungen an Spieler; vgl. o. V. (Geld im Schuh 1963), S. 40. Vgl. auch OESER, LUTZ (Berufsfußball 2000), S. 13.

43 Vgl. o. V. (Geld im Schuh 1963), S. 41.

44 Nachdem sich 46 Vereine für einen Platz in der Fußball-Bundesliga bewarben, wählte der Bundesliga-Ausschuss 16 Vereine aus. Die Selektion erfolgte nicht ausschließlich nach – gemessen mithilfe eines komplexen Schlüssels anhand der Endplatzierungen der vorangehenden Spielzeiten – sportlichen Kriterien, sondern nach geografischen Abwägungen und ähnlich dem heutigen Lizenzierungsverfahren auch anhand der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sowie infrastruktureller Kriterien. Dem *1. FC Saarbrücken* beispielsweise wurde die Ehre als Gründungsmitglied nicht wegen seiner sportlichen Leistungen, sondern vorrangig aufgrund seines Stadions und seiner Infrastruktur zuteil. Die Stadien sollten ein Fassungsvermögen von mehr als 35.000 Zuschauern und eine Flutlichtanlage aufweisen; vgl. FRANZKE, RAINER (Bundesliga 2012), S. 71; FRANZKE, RAINER (Ticket 2012).

45 Bei Verstoß drohte die Verbannung aus der Bundesliga. Allerdings waren den Klubs Sonderprämien bis zu 2.000 DM pro Jahr und bis zu 10.000 DM alle zwei Jahre gestattet. Ferner durften besonders qualifizierte Spieler, wie die Weltmeister von 1954, ebenfalls mehr verdienen; vgl. FRANZKE, RAINER (Saison 1963/64 2012), S. 74–76.

46 Vgl. o. V. (Geld im Schuh 1963), S. 38–39.

typischen „Verein für Bewegungsspiele“[47] ein. Die Kapitalisierung und Professionalisierung des Fußballsports auf nationaler Bühne nahm ihren Lauf.[48] Das Hineinwachsen des Sports in die wirtschaftlichen Sphären war irreversibel.[49] Das privatrechtliche Vereinsrecht blieb hingegen unverändert.

Angesichts des offenen Bekenntnisses des DFB zur wirtschaftlichen Tätigkeit der Bundesligaklubs stand erstmals die Vereinsklassifizierung der Fußballklubs auf dem Spiel. Die ursprünglich proklamierte Kameradschaftspflege sowie die Schaffung von Rahmenbedingungen zur Ausübung sportlicher Betätigungen verloren als Motiv zur Vereinsbegründung und -unterhaltung unaufhörlich an Gewicht. Eine Gehaltszahlung und die damit verbundene wirtschaftliche Förderung an ein Mitglied wären für die Klassifizierung als nicht wirtschaftlicher Verein und für die Gemeinnützigkeit des Vereins schädlich gewesen.[50] In Verhandlungen mit dem Bundesfinanzministerium erreichte der DFB trotz der Gehaltserhöhungen den Fortbestand des Status Quo. Es blieb weiterhin bei der Organisationsform des bürgerlichen Vereins. Die Gemeinnützigkeit der Vereine blieb unter der Prämisse gewahrt, dass die rechtliche Beziehung zwischen Verein und Fußballer vom bisherigen Mitgliederverhältnis in ein Angestelltenverhältnis umgewandelt wird.[51] Die steuerlichen Vorteile der Gemeinnützigkeit,[52] wie die weitgehende körperschaftsteuerliche und gewerbesteuerliche Befreiung sowie die Ermäßigung der damaligen Vergnügungssteuer, sollten durch dieses Schlupfloch gewahrt bleiben.[53] Für die Einführung der Fußball-Bundesliga auf Lizenzspieler-Basis kann das Einlenken des Fiskus als entscheidender letzter Impuls angesehen werden.[54] Im Gegensatz zu England ging die Schaffung einer professionellen Bundesliga demzufolge nicht mit der Umwandlung der Vereine in Wirtschaftsunternehmen einher.[55] Die Fußballklubs firmierten weiterhin verpflichtend als eingetragene Vereine.

Bis Mitte der Neunzigerjahre bewegten sich die Bundesligisten hinsichtlich der rechtlichen Rahmenbedingungen – überspitzt formuliert – im „Zeitalter der Postkutsche“[56]. Einen dahingehenden Paradigmenwechsel stellte erst der Beschluss anlässlich des 36. Bundestags des

---

47 Die entsprechende Abbreviatur „VfB“ ist nur eine vieler Namenszusätze, mit denen die Fußballklubs im Hinblick auf ihre traditionellen und vermeintlich idealistischen Wurzeln noch heute auftreten.

48 Dem von ihm befürchteten „Beginn der Sklavenzeit“ entzog sich der damalige Hamburger Nationalspieler *Jürgen Werner* aus ethischen Gründen, indem er die Einführung der Fußball-Bundesliga mit seinem Abschied von aktivem Fußballspiel quittierte; vgl. o. V. (Geld im Schuh 1963), S. 33 und S. 42.

49 Vgl. WESTERMANN, HARM PETER (Verbandsgerichtbarkeit 1972), S. 538.

50 Vgl. BÜCKER-FLÜRENBROCK, KNUT (Wirtschaftliche Betätigung 1963), S. 41–45.

51 Vgl. FRANZKE, RAINER (Bundesliga 2012), S. 70; OESER, LUTZ (Berufsfußball 2000), S. 16.

52 Vgl. dazu näher Kapitel 2.2.5.

53 Nach ständiger Rechtsprechung ist die Frage der Anerkennung als Idealverein aber losgelöst von der steuerrechtlichen Anerkennung der Gemeinnützigkeit zu betrachten; vgl. KAMMERGERICHT (Beschluss vom 07.03.2012), S. 1196.

54 Vgl. FRANZKE, RAINER (Bundesliga 2012), S. 70.

55 Vgl. KNAUTH, KLAUS-WILHELM (Rechtsformverfehlung 1976), S. 22.

56 GERD NIEBAUM als damaliger Präsident von *Borussia Dortmund* in o. V. (Borussia Dortmund 1997).

DFB in Wiesbaden am 23./24. Oktober 1998 dar. Es wurden die Voraussetzungen einer Satzungsänderung geschaffen, die es den Fußballvereinen ermöglichen sollte, ihre Berufsfußballabteilungen auf eine Kapitalgesellschaft auszugliedern.[57] Neben der bis dato ausschließlichen Firmierung im Rechtsmantel des eingetragenen Vereins erlaubte der Verband seitdem alternative Rechtsformen zur Teilnahme am professionellen Bundesliga-Spielbetrieb. Bis heute existiert allerdings keine Pflicht zur Ausgliederung der Lizenzsportabteilungen. Weiterhin gelten für immer professioneller gewordene Fußballklubs die zum Teil seit über 100 Jahre bestehenden Vorschriften das Vereinswesen betreffend. Die Vereinbarkeit des historischen bürgerlichen Vereins, der zunächst die rechtsfähige Plattform für die nicht kommerzielle Vereinigung von Fußballinteressierten schuf, mit dem inzwischen als Wirtschaftsfaktor anerkannten Berufsfußball wird zunehmend schwieriger.[58]

Inwieweit und ob überhaupt bei einem Bundesligisten, der beachtliche Umsätze generiert und enorme Entlohnungen gegenüber seinem Spielerpersonal leistet, von einem Verein im historischen Sinne gesprochen werden kann, war – und ist bis heute – in der Öffentlichkeit äußerst umstritten.[59] Einerseits könnten sich die Fußballvereine zu Unternehmensträgern entwickelt haben, die zu Unrecht im Vereinsregister eingetragen sind. Andererseits könnten dem Allgemeinwohl förderliche Aufgaben, die ein Fußballverein in der Breite abzudecken versucht, für eine Klassifizierung als Verein sprechen. Bei der Erörterung dieses Problems erscheint es als zu kurz gegriffen, lediglich den Umfang der generierten Umsatzerlöse eines Fußballklubs als Maßstab heranzuziehen. Immer noch firmieren zahlreiche Klubs in der Rechtsform des eingetragenen Vereins. Als entscheidend anzusehen ist die Frage, inwieweit ein Fußballklub legitimiert ist, als Verein nach außen hin aufzutreten.

2.2.1.2 Der Begriff des Vereins

Das Vereinswesen wird von zahlreichen zu beachtenden Gesetzen tangiert, die sich wiederum ausschließen oder ergänzen. Grundsätzlich dient zunächst das am 1. Januar 1900 in Kraft getretene Bürgerliche Gesetzbuch als Grundlage zur Bestimmung des Wesens eines Vereins. In den §§ 21–79 BGB ist das privatrechtliche Vereinsrecht eingebettet. Was im Allgemeinen unter dem Wesen eines Vereins zu verstehen ist, wird im Bürgerlichen Gesetzbuch jedoch nicht explizit ausgeführt.[60] Innerhalb der vereinsrechtlichen Bestimmungen setzt das Bürger-

---

[57] Vgl. zu den Auswirkungen einer Ausgliederung der Lizenzspielerabteilung eines (Fußball-)Vereins auf eine Kapitalgesellschaft KUßMAUL, HEINZ/ZABEL, MICHAEL (Ausgliederung 2003).

[58] Der stetig anwachsende Druck auf die gesellschaftlichen Strukturen der Fußballklubs zeigt sich auch in der Debatte um die sog. „50+1"-Regelung; vgl. Kapitel 2.2.2.2.

[59] Vgl. SCHAD, PETER (Wirtschaftsverein 1997), S. 1.

[60] Eine Begriffsbestimmung des Vereins liefert zwar das seit 1964 bestehende Gesetz zur Regelung des öffentlichen Vereinsrechts (Vereinsgesetz). In § 2 VereinsG heißt es: „Verein im Sinne dieses Gesetzes ist ohne Rücksicht auf die Rechtsform jede Vereinigung, zu der sich eine Mehrheit natürlicher oder juristischer Personen für längere Zeit zu einem gemeinsamen Zweck freiwillig zusammengeschlossen und einer organisierten Willensbildung unterworfen hat". Allerdings knüpft das öffentlich-rechtliche Vereinsgesetz nicht an den

liche Gesetzbuch den Vereinsbegriff stillschweigend voraus.[61] Zur Begriffsfindung bemüht die Rechtsprechung und Rechtswissenschaft vornehmlich die in das Vereinsrecht einleitenden §§ 21 und 22 BGB. Demzufolge erlangt ein Verein, dessen Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist, gemäß § 21 BGB die Rechtsfähigkeit durch Eintragung in das Vereinsregister des zuständigen Amtsgerichts. Ein Verein, dessen Zweck hingegen auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist, erlangt gemäß § 22 BGB in Ermangelung besonderer bundesgesetzlicher Vorschriften die Rechtsfähigkeit durch staatliche Verleihung.[62]

Eine weitere Charakterisierung des Vereinsbegriffs ergibt sich aus dem Kanon sämtlicher vereinsrechtlicher Vorgaben, denn die beiden besagten Paragraphen behandeln lediglich den Erwerb der Rechtsfähigkeit eines Vereins. Unter Rechtsfähigkeit ist die allgemeine Fähigkeit, Träger von Rechten und Pflichten zu sein, zu verstehen. Es findet sich aber keine gesetzliche Definition des Begriffs der Rechtsfähigkeit. Das Gesetz setzt die Rechtsfähigkeit augenscheinlich als bekannt voraus.[63] Sie stellt aber kein konstitutives Begriffsmerkmal des Vereins im Sinne des Bürgerlichen Gesetzbuchs dar. Im Einvernehmen mit der Rechtsprechung wird der Vereinsbegriff sinngemäß als freiwillige, dauerhaft beabsichtigte und körperschaftlich organisierte Vereinigung mit eigenem Gesamtnamen abgegrenzt, in der sich natürliche oder juristische Personen[64] von wechselndem Bestand[65] zur Verwirklichung eines satzungsmäßigen kollektiven Zwecks wirtschaftlicher oder ideeller Natur zusammenschließen.[66]

---

privatrechtlichen Vereinsbegriff des Bürgerlichen Gesetzbuchs. Das Vereinsgesetz fungiert vielmehr als Flankenschutz der in Artikel 9 GG verankerten Vereinsfreiheit, die allen Deutschen grundsätzlich das Recht einräumt, Vereine zu gründen. Einschränkungen ergeben sich insbesondere durch Artikel 9 Abs. 2 GG, wonach bestimmte Vereinigungen, die sich beispielsweise gegen die verfassungsmäßige Ordnung richten, verboten sind. Der Regelungsgehalt des besagten Vereinsgesetzes beschränkt sich demzufolge auf das Verbot bestimmter Vereinigungen in Abgrenzung zum privatrechtlichen Vereinsrecht, das den allgemeinen Rechtsverkehr im Zusammenhang mit Vereinen reglementiert; vgl. auch REUTER, DIETER (Vor § 21 BGB 2012), Rz. 165. Wenn sich die Tätigkeit des Vereins gegen die verfassungsmäßige Ordnung richtet, wie beispielsweise im Falle eines rechtsextremen Handelns, besteht die Möglichkeit, diese Vereinigung zu verbieten.

61 Vgl. REUTER, DIETER (§§ 21, 22 BGB 2012), Rz. 1.

62 Gemäß § 22 Satz 2 BGB steht die Verleihung der Rechtsfähigkeit dem Bundesland zu, in dessen Gebiet der Verein seinen Sitz hat.

63 Vgl. SCHMITT, JOCHEM (§ 1 BGB 2012), Rz. 6.

64 Das Bürgerliche Gesetzbuch differenziert zwischen natürlichen Personen, deren Rechtsfähigkeit gemäß § 1 BGB mit Vollendung der Geburt beginnt, und juristischen Personen, deren Rechtsfähigkeit sich durch die Anerkennung des Gesetzgebers ergibt; vgl. MARTINEK, MICHAEL (Natürliche Personen 2009), S. 1, Rz. 2. Die Problematik der diesbezüglichen mezzaninen Rechtsfigur der sog. Teilrechtsfähigkeit ist in diesem Kontext vernachlässigbar.

65 Vor allem die vom Mitgliederwechsel unabhängige Existenzberechtigung grenzt den privatrechtlichen Verein idealtypischerweise von der Gesellschaft bürgerlichen Rechts ab; vgl. SCHÖPFLIN, MARTIN (§ 21 BGB 2012), Rz. 29.

66 Was diese Begriffsbestimmung anbelangt, ist die in § 2 VereinsG verankerte Definition des Vereins unbeträchtlich. Letztgenannter Vereinsbegriff ist weiter gefasst als der des Bürgerlichen Gesetzbuchs mit der Konsequenz, dass zwar jeder Verein im Sinne des Bürgerlichen Gesetzbuchs gleichermaßen als Verein des Öffentlichen Rechts gilt, allerdings nicht jeder Verein im Sinne des öffentlich-rechtlichen Vereinsgesetzes auch zwingend die Anforderungen der privatrechtlichen Begriffsabgrenzung erfüllt; vgl. REUTER, DIETER (§§ 21, 22 BGB 2012), Rz. 2.