
Datum: 11.09.2019
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 2193/17
ECLI: ECLI:DE:FGK:2019:0911.3K2193.17.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, IV R 32/19

Tenor:

Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2009 vom 19.07.2017 wird unter Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 25.02.2019 dahingehend geändert, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit ...€ festgestellt werden.

Der Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für 2009 vom 14.08.2017 wird unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 25.02.2019 dahingehend geändert, dass der Gewerbesteuermessbetrag auf den Betrag herabgesetzt wird, der sich ergibt, wenn der Gewinn aus Gewerbebetrieb i.H.v. ... € zugrunde gelegt wird. Die Berechnung des Gewerbesteuermessbetrages wird dem Beklagten übertragen.

Die Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2009 und den 31.12.2010, jeweils vom 28.07.2017, werden unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 25.02.2019 dahingehend geändert, dass bei der Ermittlung des Verlustabzugs in 2009 von einem Gewinn aus Gewerbebetrieb i.H.v. ... € ausgegangen wird und bei der gesonderten Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2010 die entsprechende Folgeänderung vorgenommen wird. Die Berechnung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2009 und den 31.12.2010 wird dem Beklagten übertragen.

Die Zuziehung eines Bevollmächtigten zum Vorverfahren wird für notwendig erklärt.

Die Kosten des Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe von 110 % des aufgrund des Urteils vollstreckbaren Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in Höhe von 110 % des jeweils zu vollstreckenden Betrages leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand	1
Zwischen den Beteiligten ist die ertragsteuerliche Behandlung eines von der Klägerin abgeschlossenen Filmvertriebsvertrages streitig.	2
Bei der Klägerin handelt es sich um eine in der Rechtsform der GmbH & Co. KG geführte Filmproduktionsgesellschaft. Komplementärin der mit Gesellschaftsvertrag vom ...2006 unbefristet gegründeten Klägerin ist die A Verwaltungs-GmbH, Kommanditisten sind die Herren B und C. Gesellschaftszweck der Klägerin ist ...	3
Mit Produktionsdienstleistungsvertrag von 2006 beauftragte die Klägerin zunächst die Firma D LLC (Firma D) mit Sitz in E/USA mit der Herstellung eines Kinofilms mit Spielfilmlänge mit dem Arbeitstitel In diesem Vertrag wurde u.a. festgehalten, dass die Klägerin Autor, Produzent und Copyrightinhaber dieses Films und alleiniger und ausschließlicher Eigentümer aller Rechte gleich welcher Art weltweit während der gesamten Laufzeit des Copyrights sei.	4
Mit Filmvertriebsvertrag von ...2006 übertrug die Klägerin als Eigentümerin und Lizenzgeber der Firma F International BV (Firma F) mit Sitz in G/Niederlande als Lizenznehmerin die Verwertungsrechte an diesem Film.	5
Die Verwirklichung dieses Filmprojekts kam jedoch aus für das vorliegende Verfahren nicht bedeutsamen Gründen nicht zu Stande.	6
Daraufhin vereinbarte die Klägerin am ...2007 mit der Firma D, anstelle des Films ... die Produktion eines Kinofilms mit Spielfilmlänge mit dem Arbeitstitel I zu übernehmen. Auch bezüglich dieses Filmes sollte die Klägerin alleinige und ausschließliche Eigentümerin aller Rechte an der Produktion sein.	7
Ebenfalls am ...2007 räumte die Klägerin im Rahmen eines ergänzten und abgeänderten Filmvertriebsvertrages, für den die Geltung des Rechts der Vereinigten Staaten sowie des Bundesstaates Kalifornien vereinbart wurde (Klausel 33), der Firma F für diesen Film die umfassenden, alleinigen, exklusiven und unwiderruflichen Verwertungsrechte im Vertragsgebiet ein (Klausel 3). Als Vertragsgebiet wurde dabei das Universum vereinbart (Klausel 2).	8
Die mit dem Film im Zusammenhang stehenden Rechte und Lizenzen sollten zunächst für einen Lizenzzeitraum von 29 Jahren bis zum ...2036 von der Firma F umfassend verwertet	9

werden (**Klausel 1**).

Als Entgelt für die Einräumung dieser Verwertungsrechte im Vertragsgebiet – mit Ausnahme der Länder Türkei, Zypern und Ägypten – sollte die Firma F gemäß **Klausel 4 (a) (i)** des Vertrages dreißig jährliche Zahlungen i.H.v. ... € leisten, wobei sich dieser Betrag gemäß der **Anlage A** zum Vertrag („**Exhibit A – Payment Schedule**“) aus einer A- und eine B-Rate zusammensetzte (die A-Rate beginnt im Jahre 2007 mit ... € und erhöht sich jährlich um ... €; die B-Rate beginnt im Jahre 2007 mit ... € und vermindert sich jährlich um ... €; beide Raten sind in voller Höhe jeweils zum 13. Dezember eines Jahres zu zahlen). 10

Für die Verwertungsrechte in den Ländern Türkei, Zypern und Ägypten war am ...2007 eine Einmalzahlung i.H.v. ... € zu leisten (**Klausel 4 (a) (ii)** des Vertrages). 11

Nach **Klausel 4 (b)** sollten als Beteiligungs-Lizenzgebühren die „Angepassten Nettoerlöse“ gemäß anliegender **Anlage NP (Exhibit „NP“ Adjusted Net Proceeds)** aus dem Film während der Laufzeit aus dem gesamten Vertragsgebiet verteilt werden. Dabei sollten nach **Klausel 4 (b) (i)** dem Verleihunternehmen 60 % und dem Eigentümer 40 % der Angepassten Nettoerlöse zustehen, wobei die Anteile des Eigentümers an den Angepassten Nettoerlösen, soweit solche anfallen, angesammelt und nach **Klausel 4 (d)** ausgezahlt werden sollten. 12

Zu diesem Filmvertriebsvertrag schlossen die Klägerin und die Firma F 2007 insgesamt drei Änderungsvereinbarungen, die letztlich dazu führten, dass die Zahlung für die Verleihrechte in den Ländern Türkei, Zypern und Ägypten in die jährlichen Zahlungen miteinbezogen wurde und in diesem Zusammenhang die Laufzeit des Vertrages verlängert und die jährlichen Zahlungen erhöht wurden (so die neu gefasste **Klausel 4 (a) (i)** der Änderungsvereinbarung Nr. 3 vom ...2007). Der Lizenzzeitraum umfasste nunmehr 42 Jahre, sollte bis zum ...2049 andauern und nach der neuen, der Änderungsvereinbarung vom ...2007 beigefügten **Anlage A („Exhibit A Payment Schedule“)** hatte die Firma F für den Zeitraum von 42 Jahren jährliche Zahlungen i.H.v. ... € zu leisten, die sich ebenfalls aus einer A- und einer B-Rate zusammensetzten (die A-Rate beginnt im Jahre 2008 mit ... € und erhöht sich jährlich um ... €; die B-Rate beginnt im Jahre 2008 mit ... € und vermindert sich jährlich um ... €; beide Raten sind in voller Höhe jeweils zum ... eines Jahres zu zahlen). 13

In der neu gefassten **Klausel 4 (a)** der Änderungsvereinbarung Nr. 3 vom ...2007 wurde unter **(ii)** weiterhin geregelt, dass der Klägerin eine zusätzliche Gewinnbeteiligung gemäß Absatz 3 der diesem Vertrag beigefügten **Anlage NP (Exhibit „NP“ Adjusted Net Proceeds)** zustehen sollte, die – soweit vorhanden – nach der **Anlage NP** berechnet und gemäß den Bestimmungen der **Klausel 4 (f)** ausgezahlt werden sollte. 14

Erhalten blieb in der Änderungsvereinbarung Nr. 3 vom ...2007 die **Klausel 4 (b)**, wonach als Beteiligungs-Lizenzgebühren die „Angepassten Nettoerlöse“ gemäß anliegender **Anlage NP (Exhibit „NP“ Adjusted Net Proceeds)** aus dem Film während der Laufzeit aus dem gesamten Vertragsgebiet verteilt werden. Dabei sollten nach **Klausel 4 (b) (i)** dem Verleihunternehmen 60 % und dem Eigentümer 40 % der Angepassten Nettoerlöse zustehen, wobei die Anteile des Eigentümers an den Angepassten Nettoerlösen, soweit solche anfallen, angesammelt und nach **Klausel 4 (f)** ausgezahlt werden sollten. 15

In der **Klausel 4 (f)** wird u.a. geregelt, dass alle an die Klägerin gemäß der **Klausel 4 (a)** zu zahlenden festen Beträge in Euro zu den in der **Anlage A** genannten Terminen zu zahlen sind. Alle anderen vertragsgemäß an die Klägerin zu zahlenden Beträge, einschließlich der Angepassten Nettoerlöse gemäß **Klausel 4 (b)**, sind in US-Dollar und mit sofortiger Verfügbarkeit bis spätestens 120 Tage nach dem letzten Tag der Laufzeit zu zahlen. 16

Um den Vertragsbeteiligten die Möglichkeit zu geben, ihr Währungsrisiko zu kalkulieren und um einen beständigen und pünktlichen Zahlungsfluss an die Klägerin zu gewährleisten – so die Erläuterung in Klausel 4 (c) –, hatte die Firma F bereits im Zusammenhang mit dem ursprünglichen Filmvertriebsvertrag vom ...2006 mit der J AG – ebenfalls am ...2006 – einen Verpflichtungsvertrag (Undertaking Agreement) geschlossen, mit dem sich die J AG gegenüber der Firma F verpflichtete, gegenüber der Klägerin eine dahingehende Schuldübernahme zu erklären, dass die J AG sämtliche Zahlungsverpflichtungen der Firma F gegenüber der Klägerin übernehmen sollte. Dementsprechend schloss die J AG – ebenfalls am ...2006 – mit der Klägerin einen Schuldübernahmevertrag (Assumption Agreement) und verpflichtete sich sowohl zur Zahlung der zwischen der Klägerin und der Firma F vereinbarten Lizenzgebühren (A- und B-Rate) als auch zur Bezahlung eines eventuellen Kauf- oder Verkaufsoptionspreises bzw. eines Darlehensbetrages nach Maßgabe der entsprechenden Regelungen in dem zwischen der Klägerin und der Firma F geschlossenen Filmvertriebsvertrag.	17
Am ...2007 schlossen die Klägerin, die Firma F und die J AG eine Bankrahmenvereinbarung (Bank General Agreement), wonach sowohl der abgeschlossene Verpflichtungs- als auch der Schuldübernahmevertrag im Hinblick auf den abgeänderten Filmvertriebsvertrag vom ...2007 einer Anpassung bedürften. Diese Anpassungen wurden im Supplemental Undertaking Agreement zwischen der Firma F und der J AG sowie im Supplemental Assumption Agreement zwischen der Klägerin und J AG – beide vom ...2007 – jeweils vorgenommen. Dabei fand die Erhöhung der Lizenzgebühren durch die Änderungsvereinbarung Nr. 3 vom ...2007 entsprechende Berücksichtigung.	18
Als Gegenleistung für diese Schuldübernahme zahlte die Firma F an die J AG eine Schuldübernahmegebühr am ...2006 i.H.v. ... € (A1-Rate ... €, B1-Rate ... €), am ... 2007 i.H.v. ... € (A2-Rate ... €, B2-Rate ... €) sowie am ...2007 i.H.v. ... (A3-Rate ... €, B3-Rate ... €). Die Schuldübernahmegebühr betrug damit insgesamt ... €.	19
Bereits im ursprünglichen Filmvertriebsvertrag vom ...2007 hatten die Klägerin und die Firma F diese mit der J AG getroffenen Regelungen in Klausel 4 (c) noch einmal festgehalten. Als Gegenleistung für die Ausfertigung und Zustellung des Schuldübernahmevertrages durch die Bank verpflichtete sich die Klägerin in Klausel 4 (d) , sich im Hinblick auf die A- und B-Zahlungen gemäß der Anlage A allein an die Bank zu wenden, und zwar hinsichtlich (i) aller Verpflichtungen gemäß Absatz (a) (i), (ii) des Kaufoptionspreises und (iii), gegebenenfalls des Darlehens. Danach sollte die Klägerin nicht in der Lage sein, ihre Rechte und Rechtsmittel gegenüber der Firma F für etwaige nicht geleistete Zahlungen ausüben bzw. ergreifen zu können.	20
In der Änderungsvereinbarung Nr. 3 vom ...2007 wurden die Klauseln 4 (c) und 4 (d) mit den erforderlichen Modifikationen im Hinblick auf die erfolgten Anpassungen noch einmal wiederholt.	21
Weiterhin wurden zwischen der Klägerin und der Firma F u.a. folgende, bereits im ursprünglichen Filmvertriebsvertrag vom ...2007 enthaltene Regelungen getroffen:	22
Gemäß Klausel 19 (d) kann eine <u>Laufzeitverlängerung</u> des Vertriebsvertrages nur durch beiderseitige Vereinbarung bewirkt werden.	23
Falls die Vertragslaufzeit nicht verlängert wird, steht der Firma F nach Klausel 19 (a) (i) die alleinige, unwiderrufliche Option zu, von der Klägerin das vollumfängliche Eigentum an dem Film zu erwerben (Kaufoption), und zwar zu einem Gesamtkaufpreis in Höhe der Summe	24

aus **(x)** einem Betrag in Höhe des **(A)** als Kaufoptionspreis in Anhang 2 aufgeführten Betrages (dies ist nach **Schedule 2 „Call Option and Put Option Price“** ein Betrag i.H.v. ...€, der sich aus einer A-Rate i.H.v. ... € und einer B-Rate i.H.v. ... € zusammensetzt) zuzüglich **(B)** des höheren Marktwertes, wenn gegeben, wie unten definiert (vi), zuzüglich **(y)** der aufgelaufenen, aber unbezahlten Angepassten Nettoerlöse, die dem Eigentümer bis zum ...2049 zustehen (berechnet gemäß **Klausel 4 (b)** dieses Vertrages).

Gemäß **Klausel 19 (a) (vi)** soll die „Zahlung für den höheren Marktwert“ einem Betrag entsprechen, der gemäß Anhang 3 zu diesem Vertrag berechnet wird. Bei diesem Anhang 3 handelt es sich um die **Schedule 3 „Excess Market Value Payment“**, nach der der „Höhere Marktwert“ des Films einem Betrag von (A) 0,25 multipliziert mit (B) dem Betrag, der dem (x) geschätzten Marktwert des Films im Rahmen des Filmvertriebsvertrages abzüglich (y) des Kaufoptionspreises für den Film nach dem Filmvertriebsvertrag entspricht.

Eine **Verkaufsoption** steht der Klägerin nur in den in **Klauseln 20 (c) und (d)** genannten Fällen zu, also bei Auflösung, Liquidation oder Insolvenz der Firma F bzw. in Fällen von Vertragsstörungen oder -verletzungen.

Wird die Vertragslaufzeit nicht verlängert und auch die Kaufoption von der Firma F nicht ausgeübt, kann die Klägerin nach **Klauseln 18 (b) und (c)** von der Firma F spätestens bis zum ...2049 die Gewährung eines zinslosen Darlehens i.H.v. ... € verlangen (**Darlehensoption**), wobei sich dieser Darlehensbetrag nach **Schedule 2 (Loan Amount)** aus einer A-Rate i.H.v. ...€ und einer B-Rate i.H.v. ...€ zusammensetzt.

Die Klägerin muss sich bei Ausübung der Darlehensoption verpflichten, den Film zu vermarkten oder anderweitig zu verwerten, um den Darlehensbetrag zurückzuzahlen, wobei die Klägerin aber nicht für die Nichterfüllung des Darlehensrückzahlungsanspruchs aufgrund unzureichenden Mittelzuflusses verantwortlich ist und die Firma F der Klägerin die Ausgaben aus einer von ihr – der Firma F – geforderten Vermarktung oder Verwertung des Films in vollem Umfang zurückzuerstatten hat.

Die Einnahmen aus der Vermarktung oder anderweitigen Verwertung des Films durch die Klägerin sind nach **Klauseln 18 (c) (i) – (v)** wie folgt zu verwenden: erstens zur Zahlung der Differenz zwischen dem Darlehensbetrag und dem Kaufoptionspreis, zweitens zur Zahlung eines Marketing- und Verleih-Honorars von 35 % der Bruttoeinnahmen an die Klägerin, drittens zur Deckung der Marketing- und Verleihkosten der Klägerin, viertens zur Rückzahlung des Darlehens an die Firma F, fünftens für etwaige Restzahlungen an die Klägerin.

Wird keine der vorgenannten Optionen ausgeübt, hat die Klägerin nach Beendigung der Vertragslaufzeit die freie Entscheidung darüber, ob sie eine weitere Vermarktung oder anderweitige Verwertung des Films vornimmt, **Klausel 18 (d)**. Erzielt sie weitere Einnahmen, stehen diese allein ihr zu.

Nach **Klausel 27** kann die Firma F während der Vertragslaufzeit die ihr aus dem Vertriebsvertrag zustehenden Rechte abtreten oder Unterlizenzen vergeben.

Nach **Ziffer 7** der Anlage „**Exhibit „NP“ Adjusted Net Proceeds**“ betragen – sofern weder die Kauf- noch die Verkaufsoption ausgeübt wird – die gesamten Lizenzgebühren (total license fees) ... €. Soweit die vorgenannten Optionen ausgeübt werden sollten, betragen die gesamten Lizenzgebühren (total license fees) ...€.

25

26

27

28

29

30

31

32

33

Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass die endgültigen Produktionskosten für den Film mit ... € anzusetzen sind.

Zur Finanzierung dieser Produktionskosten verwandten die Kommanditisten sowohl Eigenkapital als auch Fremdmittel. Insoweit nahmen sie mit Darlehens- und Umschuldungsverträgen vom ...2007 bei der J Kredite mit einer Laufzeit von 42 Jahren zu einem Zinssatz von ... % i.H.v. ... € (B) bzw. i.H.v. ... (C) auf. Die Summe der während der gesamten Laufzeit dieser Kredite zu zahlenden Zinsen beträgt ... € (B) bzw. ... € (C). 34

Mit Schreiben vom ...2009 bestätigte die Firma F der Klägerin die zufriedenstellende Lieferung des vollständig fertiggestellten Spielfilms entsprechend der Vereinbarung vom2007 (acknowledges satisfactory delivery of the completed motion picture in accordance of the agreement, dated of ...). 35

Im Jahre 2010 wurde bei der Klägerin eine Betriebsprüfung für die Jahre 2006 und 2007 durchgeführt. Im Betriebsprüfungsbericht vom ...2011 wies der Betriebsprüfer darauf hin, dass nach den vorgefundenen Vertragsunterlagen nicht von einer Fertigstellung des Films zum ...2007 ausgegangen werden könne, sondern insoweit der ...2008 vereinbart worden sei. Soweit die Produktion bis zum ..2007 noch nicht realisiert worden sei, könnten die geleisteten Zahlungen nicht als sofort abziehbarer Aufwand berücksichtigt werden. Die Aufteilung der „Direct Costs“ von ...\$ (USD) erfolge daher im Einvernehmen mit dem steuerlichen Berater im Verhältnis 80,19 % zu 19,81 %, sodass der Gewinn des Jahres 2007 um ... € zu erhöhen sei. 36

In ihrer am 18.05.2011 beim Beklagten eingegangenen Feststellungserklärung für das Streitjahr 2009 erklärte die Klägerin im Rahmen der Gewinn- und Verlust-Rechnung Umsatzerlöse i.H.v. ... € sowie als Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit einen Jahresüberschuss i.H.v. ... €. 37

Unter Berücksichtigung der Sonderbetriebsausgaben der Kommanditisten, die sich im Wesentlichen aus Zinsaufwendungen – i.H.v. ... € betreffend den Gesellschafter B sowie i.H.v. ... € betreffend den Gesellschafter C – zusammensetzten, erklärte die Klägerin Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. ... €. 38

Im Rahmen des erstmaligen, unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG für 2009 vom 21.07.2011 wurde die Klägerin entsprechend ihrer Feststellungserklärung veranlagt. 39

Dieser Feststellungsbescheid wurde am 29.08.2011 aus für das vorliegende Verfahren nicht bedeutsamen Gründen gemäß § 164 Abs. 2 AO geändert; der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen. 40

Aufgrund Prüfungsanordnung vom 17.02.2015 führte der Beklagte ab Mai 2015 eine Betriebsprüfung bei der Klägerin durch, die u.a. die einheitliche und gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen sowie die Gewerbesteuer für die Jahre 2009 und 2010 betraf. 41

Im Bericht vom ...2015 vertrat die Betriebsprüfung den Standpunkt, dass die streitbefangene Vertriebsvereinbarung zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums der Klägerin an den Filmrechten auf die Firma F geführt habe und die Klägerin daher die gesamten Lizenzzahlungen als einheitlichen Kaufpreis im Streitjahr 2009 zu aktivieren habe. Diese Kaufpreisforderung sei gleichmäßig über den Zeitraum des Vertriebsvertrages (beginnend mit 42

der Ablieferung des Films) zu verteilen. Die Forderung sei das Entgelt für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an dem Film, folglich abzuzinsen und mit dem Barwert am jeweiligen Bilanzstichtag auszuweisen. Dementsprechend sei der steuerlich zu berücksichtigende Jahresüberschuss der Klägerin für das Streitjahr 2009 u.a. um diese Forderung zu erhöhen.

Die Berechnung der Forderung ergebe sich in entsprechender Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 3 bzw. Nr. 3a EStG unter Berücksichtigung einer Abzinsung in Höhe von 5,5 % pro Jahr. Bei einer Restlaufzeit von 39 Jahren sei die jährliche Zahlung von ... € mit dem Vervielfältiger von 16,367 zu multiplizieren und ergebe sich ein anzusetzender Forderungsbetrag i.H.v. ... €, der zu einer entsprechenden Gewinnauswirkung führe. Die nähere Berechnung wurde in Anlage 1 zum Betriebsprüfungsbericht dargestellt. 43

Gleichzeitig sei der Zinsanteil (gemeint ist wohl die Verminderung des Barwerts) aus dem erhaltenen Betrag in den Folgejahren herauszurechnen. Auch dieser Wert werde in Anlage 1 zum Betriebsprüfungsbericht ausgewiesen und führe im Jahre 2010 zu einer Gewinnminderung i.H.v. ... €. 44

Auf der Grundlage dieses Betriebsprüfungsberichts änderte der Beklagte am 26.09.2016 den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2009 und erhöhte nunmehr die bislang festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb von ... € um ... € auf ... € gemäß § 164 Abs. 2 AO und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf. 45

Ein entsprechend geänderter Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für 2009 erging am 03.11.2016, geänderte Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31.12.2009 und 31.12.2010 am 19.10.2016. 46

Gegen diese geänderten Bescheide legte die Klägerin fristgerechte Einsprüche ein. 47

Im Laufe des Einspruchsverfahrens änderte der Beklagte am 19.07.2017 den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2009 gemäß § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO und erhöhte dabei die Sonderbetriebsausgaben der Kommanditisten um insgesamt ... €, sodass sich die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf ... € verminderten. 48

Dementsprechend änderte er am 24.08.2017 den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag bzw. am 28.07.2017 die Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31.12.2009 und 31.12.2010. 49

Mit Einspruchsentscheidung vom 03.08.2017 wurden die Einsprüche der Klägerin vom Beklagten als unbegründet zurückgewiesen. Dabei führte der Beklagte sowohl im Rubrum der Einspruchsentscheidung als auch in den Gründen lediglich die unmittelbar nach der Betriebsprüfung im Jahre 2016 ergangenen Bescheide als angegriffene Verwaltungsakte und damit als Gegenstand der Einspruchsentscheidung auf, nicht jedoch die im Laufe des Einspruchsverfahrens ergangenen, geänderten Bescheide. 50

In der Sache selbst stellte der Beklagte im Wesentlichen darauf ab, dass im Streitfall die Überlassung der Filmrechte durch die Klägerin an die Firma F gemäß den Regelungen des abgeschlossenen Vertriebsvertrages zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an dem Film geführt habe und mit der Ablieferung des Films an die Firma F daher eine Forderung zu aktivieren sei. 51

Ob es sich bei dem der streitigen Forderungsaktivierung zu Grunde liegenden Vertriebsvertrag um einen Kaufvertrag oder einen Lizenzvertrag handle, richte sich nach dem Gesamtinhalt der Vereinbarung. Dabei sei eine wirtschaftliche Betrachtungsweise maßgebend. Ein Rechtskauf erfordere, dass das Recht voll oder wenigstens im wesentlichen Umfang und endgültig übergehen solle, während beim Lizenzvertrag nur die Verwertung oder Nutzung gestattet und nicht das Recht selbst übertragen werde.

Die Frage der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an einem Film bzw. an den Filmrechten sei grundsätzlich nach § 39 AO zu beurteilen. Hierbei sei eine wirtschaftliche Betrachtungsweise zugrunde zu legen. Dabei sei die Nutzungsüberlassung bei Anwendung der gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO gebotenen wirtschaftlichen Betrachtung als Veräußerung des Schutzrechts an dem hergestellten Film zu werten, wenn das Schutzrecht dem Lizenznehmer für die gesamte Schutzdauer überlassen werde oder wenn sich das Schutzrecht während der vertragsgemäßen Nutzung durch den Lizenznehmer in seinem wirtschaftlichen Wert erschöpfe. Maßgeblich für die Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentums sei darüber hinaus, wem die Chance einer Wertsteigerung zukomme und wer das Risiko der Wertminderung trage. 53

Sähen die Vertriebsvereinbarungen feste Laufzeiten und zusätzliche Verwertungsabreden vor, seien die für Leasingverträge geltenden Grundsätze entsprechend heranzuziehen. Dabei könne in Anlehnung an die in den Leasing-Erlassen getroffenen Regelungen ein Veräußerungsgeschäft immer dann angenommen werden, wenn sich während der vereinbarten Lizenzdauer der ursprüngliche Wert des Schutzrechts zu mehr als 90 % vermindere. Hierfür sei als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der in den amtlichen AfA-Tabellen angegebene Zeitraum zugrunde zu legen. Filmrechte seien zwar in der AfA-Tabelle nicht aufgeführt, jedoch sei dem BMF-Schreiben vom 13.02.2001 (BStBl. I 2001, 170 Rn. 17) zu entnehmen, dass die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bei Filmrechten grundsätzlich 50 Jahre betrage. Nach diesen Grundsätzen beinhalte der vorliegende Vertriebsvertrag die Veräußerung bzw. den Kauf eines Rechts im Sinne eines Rechtskaufs. 54

Da die Klägerin das Filmrecht nach dem Lizenzvertrag der Firma F für 42 Jahre überlasse, betrage die Grundmietzeit 84 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer und liege damit zwar zwischen 40 und 90 %. Allerdings müssten in diesem Fall für die rechtliche Beurteilung der Zurechnung des Filmrechts neben der Vertragsverlängerung auch die weiteren untypischen Lizenzvereinbarungen Berücksichtigung finden, wonach bei Nichtausübung des Kaufoptionsrechts die Lizenznehmerin der Klägerin am Ende der Laufzeit ein nur bedingt rückzahlbares Darlehen zu gewähren habe. Aufgrund dieser Regelung im Lizenzvertrag liege letztendlich nicht nur die Chance der Wertsteigerung (in diesem Fall werde die Firma F die Kaufoption ausüben und es werde nicht zu einer freien Vermarktung durch die Klägerin kommen), sondern auch das Wertminderungsrisiko bei der Firma F. Bei einer Wertminderung würde sie zwar auf die Ausübung der Kaufoption i.H.v. ... € verzichten, weil sie wirtschaftlich unsinnig wäre. Allerdings sei sie verpflichtet, bei Nichtausübung der Kaufoption der Klägerin auf deren Wunsch ein Darlehen i.H.v. ...€ zu gewähren. Zu einer Rückzahlung des Darlehens sei die Klägerin nur insoweit verpflichtet, als bei ihr anschließend Einnahmen aus der Filmverwertung anfielen. 55

Da sowohl das Wertminderungsrisiko als auch die Möglichkeit der Partizipation an einer Wertsteigerung allein bei der Firma F liege, müsse das Filmrecht wirtschaftlich der Firma F zugerechnet werden. Dem stünden auch die Regelungen in den Leasing-Erlassen nicht entgegen, da diese sich auf übliche Leasingvereinbarungen mit einer festen Leasingdauer und etwaigen bedingungslosen Mietverlängerungs- und Kaufoptionen bezögen. 56

Im Rahmen ihrer hiergegen am ...2017 fristgerecht erhobenen Klage hat die Klägerin zunächst einmal darauf hingewiesen, dass die ursprünglichen, mit dem Einspruch angefochtenen Verwaltungsakte im Laufe des Einspruchsverfahrens im Jahre 2017 geändert worden seien. Diese Änderungsbescheide seien gemäß § 365 Abs. 3 AO an die Stelle der ursprünglich angefochtenen Verwaltungsakte getreten, sodass diese Änderungsbescheide zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens geworden seien.	57
Die Einspruchsentscheidung beziehe sich jedoch auf die ursprünglich angefochtenen Verwaltungsakte und habe damit Steuer- bzw. Feststellungsbescheide zum Gegenstand, die nicht mehr existent seien. Bereits aus diesem formalen Grund sei die Einspruchsentscheidung aufzuheben.	58
Das Gericht hat den Beklagten mit Hinweisschreiben vom 29.01.2019 darauf hingewiesen, dass eine Einspruchsentscheidung, die nicht mehr existente Bescheide behandle, ins „Leere“ gehe und damit aufzuheben sei. Hieraus ergäbe sich, dass das Vorverfahren gegen die aktuellen Bescheide mangels einer hierauf bezogenen Einspruchsentscheidung noch nicht beendet sei, sodass das Gericht im vorliegenden Klageverfahren an einer Entscheidung in der Sache gehindert sei. Die Klage würde jedoch nachträglich in die Zulässigkeit „hineinwachsen“, wenn der Beklagte mit der Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 03.08.2017 nunmehr eine neue Einspruchsentscheidung erlassen würde, die die geänderten Verwaltungsakte zum Gegenstand habe.	59
Dem ist der Beklagte am 25.02.2019 durch Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 03.08.2017 und Erlass einer neuen Einspruchsentscheidung, die die aktuellen Verwaltungsakte zum Gegenstand hat, nachgekommen.	60
In verfahrensrechtlicher Hinsicht macht die Klägerin mit ihrer Klage geltend, dass im Rahmen der im Jahre 2010 durchgeführten Betriebsprüfung für die Jahre 2006 und 2007 dahingehendes Einvernehmen geherrscht habe, dass die Klägerin als Herstellerin des streitbefangenen Films anzusehen sei, dass der Film zum Anlagevermögen der Klägerin gehöre und dass die für die Herstellung gezahlten Kosten überwiegend Aufwand des jeweiligen Zahlungsjahres seien.	61
Diese Entscheidung habe der Beklagte getroffen, obwohl ihm der Vertriebsvertrag der Klägerin mit der Firma F aus dem Jahre 2007 bereits bekannt gewesen sei. An diese Entscheidung sei der Beklagte verfahrensrechtlich gebunden, denn insoweit werde mit bindender Wirkung die Rechtslage im Zeitpunkt des Vertragsschlusses, also im Jahre 2007, beurteilt.	62
So habe die Betriebsprüfung für die Jahre 2006 und 2007 die lizenzvertragliche Regelung unter Einschluss der Änderungsverträge geprüft und entschieden, dass die Herstellungskosten des Films sofort abzugsfähig seien. Dies setze, was wohl zwischen den Beteiligten unstreitig sei, voraus, dass nach Auffassung des Beklagten die Filmrechte dem Anlagevermögen der Klägerin zuzuordnen seien.	63
Erfolge aber die Zuordnungsentscheidung – zutreffend – auf Basis der vorgelegten Verträge, so bestehe für die Betriebsprüfung der Jahre 2009 und 2010 weder Anlass noch Gelegenheit diese Zuordnungsentscheidung zu hinterfragen und zu korrigieren. Vielmehr entspreche es allgemeiner Praxis, die einmal getroffene Zuordnung auch ohne eine verbindliche Zusage i.S.v. § 204 AO für die Gesamtdauer der leasing- oder lizenzvertraglichen Nutzung beizubehalten.	64

Wäre der Beklagte demgegenüber aufgrund des vorliegenden Vertriebsvertrages im Rahmen der Betriebsprüfung für die Jahre 2006 und 2007 zu dem Ergebnis gelangt, die Klägerin habe die Filmrechte an die Firma F „verkauft“, so hätte er zwingend eine Aktivierung der bislang angefallenen Herstellungskosten für den Film als unfertiges Erzeugnis vornehmen müssen, denn dann wäre der Film aufgrund des noch vor seiner Fertigstellung vorgenommenen Verkaufs als Umlaufvermögen anzusehen gewesen. Für selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens greife nämlich das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG nicht ein. Dieses gelte vielmehr nur für solche des Anlagevermögens.	
Mithin sei die streitige Frage der Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums aus Sicht des Jahres zu beurteilen, in dem die – geänderten – Verträge abgeschlossen worden seien, also aus der Perspektive des Jahres 2007. Damals sei die zutreffende Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums zur Klägerin erfolgt. Gründe, von dieser Zuordnung abzuweichen, lägen, selbst wenn dies zulässig sei, nicht vor.	66
Zudem hätte eine entsprechende Korrektur nach den Grundsätzen der Bilanzberichtigung im Jahre 2008 und nicht im Streitjahr 2009 stattfinden müssen, da es sich bei dem Jahre 2008 um das erste noch offene Jahr gehandelt habe.	67
Aus den Steuerakten ergibt sich insoweit, dass die Feststellungserklärung für das Jahr 2008 im Jahre 2009 abgegeben worden ist. Eine berichtigte Erklärung für das Jahr 2008 wurde im Jahr 2011 eingereicht. Für das Jahr 2008 wurde keine Betriebsprüfung angeordnet, gegen die mehrfach nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Feststellungsbescheide wurde kein Einspruch eingelegt.	68
Auch in materiell-rechtlicher Hinsicht sei die Klägerin als zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentümerin des Filmes anzusehen. Hinsichtlich des rechtlichen Eigentums bestünden insoweit zwischen den Beteiligten keine Unterschiede in der Einschätzung.	69
Bezüglich des wirtschaftlichen Eigentums gehe der Beklagte jedoch davon aus, dass die Firma F gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO das wirtschaftliche Eigentum an den Filmrechten erworben habe.	70
Gehe man, was seitens der Klägerin für zwingend erachtet werde, von den Grundsätzen der höchstrichterlichen Rechtsprechung aus, seien im Kern zwei wirtschaftliche Fragen zu beantworten:	71
So sei die Frage zu beantworten, ob mit der Ausübung der Kaufoption seitens der Firma F als Lizenznehmerin bei wirtschaftlich vernünftiger Entscheidungsfindung zu rechnen sei und des Weiteren, ob aus sonstigen Gründen eine vergleichbare sichere Rechtsposition der Firma F als Lizenznehmerin bestehe, die es rechtfertige, sie als wirtschaftlichen Eigentümer zu behandeln.	72
Der Beklagte gehe davon aus, dass der Film – jedenfalls derzeit – kaum einen Wert verkörpere. Dementsprechend erscheine es fernliegend anzunehmen, dass der Lizenznehmer ein wesentliches wirtschaftliches Interesse daran entwickeln könnte, den Film im Dezember 2049 endgültig in sein Eigentum zu überführen. Angesichts von Produktionskosten des Filmes von inzwischen unstreitig ... € und einer zwischen den Beteiligten unstreitigen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Filmes von 50 Jahren übersteige bereits der vereinbarte Mindestkaufoptionspreis den rechnerischen Restwert des Films. Nach der Rechtsprechung liege dementsprechend keine Kaufoption vor, mit deren Ausübung bei wirtschaftlich vernünftiger Entscheidungsfindung zu rechnen sei.	73

Der Beklagte führe sodann jedoch aus, der Lizenznehmer müsse der Klägerin bei Nichtausübung der Kaufoption ein bedingt rückzahlbares Darlehen gewähren. Diese Ansicht widerspreche dem vertraglich Vereinbarten. Übe der Lizenznehmer seine Kaufoption nicht aus und werde der Lizenzvertrag nicht entsprechend Klausel 19 (d) des Lizenzvertrages einvernehmlich zu marktgerechten Konditionen verlängert, komme es keineswegs automatisch zur Auszahlung des in Klausel 18 (b) des Lizenzvertrages beschriebenen Darlehens. Vielmehr setze die Darlehensgewährung voraus, dass die Klägerin dieses beim Lizenznehmer verlange. Das Verlangen könne nur gestellt werden, wenn die Klägerin bereit sei, den Film zu vermarkten bzw. zu verwerten, bis das Darlehen zurückgezahlt sein werde. Hierbei hafte die Klägerin nicht für die volle Rückzahlung des Darlehens und erhalte etwaige von ihr verauslagte Aufwendungen für die Vermarktung oder Verwertung nur aus den Verwertungserlösen erstattet.

74

Komme es nicht zur Auszahlung des Darlehens, verbliebe der Klägerin die weitere Verwertungsmöglichkeit für das Filmrecht in völlig freier Ausgestaltung, wobei sie allerdings wegen der dauerhaften Vorablizenz in der Türkei, Zypern und Ägypten keine diese Länder betreffenden Rechte mehr übertragen könne. Die Klägerin müsse sich daher überlegen, ob sich die Aufrechterhaltung ihrer eigenen Organisation für eine eventuell lange Zeit bis zur vollen Rückzahlung des Darlehens wirtschaftlich lohne. Sei dies nicht der Fall, habe sie nicht die Möglichkeit das Darlehen abzurufen, sondern sei gezwungen, etwaige Erträge bestmöglich aus einer freihändigen Verwertung des Filmes zu erzielen.

75

Gehe man vom heutigen Erkenntnisstand aus, könne nicht ausgeschlossen werden, dass die Kosten für die Aufrechterhaltung der Organisation der Klägerin den möglichen Erlös aus der Verwertung des Films überstiegen. Sollte dies der Fall sein, würde es sich aus Sicht der Klägerin nicht anbieten, das Darlehen abzurufen. Vielmehr dürfte es einfacher sein, zu versuchen, den Film am freien Markt unmittelbar nach dem Ende der derzeit vereinbarten Lizenzdauer entweder insgesamt zu veräußern oder Einmallizenzen für die verbleibende Schutzdauer getrennt nach Regionen und gegebenenfalls Verwertungsarten zu vergeben, insbesondere dann, wenn wesentliche Mitwirkende in Regionen durch andere Filme bei potentiellen Vertragspartnern verankert seien, die ein Interesse an der Erlangung von Verwertungsrechten haben könnten. Typischerweise sollte ein solcher Verwertungsansatz in vergleichsweise kurzer Zeit abgeschlossen werden können, sodass die Kosten für die Aufrechterhaltung der Organisation der Klägerin nicht ins Gewicht fielen.

76

Der Beklagte missverstehe offensichtlich den vorbeschriebenen wirtschaftlichen Gehalt der vertraglichen Regelungen. Sei der Film wertvoll, möge es sich in der Tat für den Lizenznehmer anbieten, den Film zu erwerben, weil er dann die weitere Verwertung des Filmes steuern könne. Er müsse jedoch – was der Beklagte nicht berücksichtige – 25 % des den Mindestkaufpreis übersteigenden Marktwertes des Filmes zusätzlich an die Klägerin entrichten. Eine solche Beteiligung sei nach der Rechtsprechung des BFH und nach Auffassung des BMF (Schreiben vom 22.12.1975, DB 1976, 172) für die Zurechnung zum Leasinggeber relevant, weil er noch in einem wirtschaftlich ins Gewicht fallenden Umfang an etwaigen Wertsteigerungen des Leasinggegenstandes beteiligt sei.

77

Sei der Film im Jahre 2049 hingegen annähernd wertlos, werde sich die Klägerin mit einer Entscheidung, das Darlehen abzurufen, schwertun, weil sie dies nur dann tun könne, wenn sie sich bereitfinde, bis zur Rückzahlung des Darlehens ihre Existenz fortzuführen. Unter Berücksichtigung der dadurch anfallenden Kosten könne es deutlich attraktiver sein, den Film zum Ende der Lizenzdauer freihändig zu vermarkten.

78

79

Das Filmrecht sei mithin im Anlagevermögen der Klägerin zu erfassen. Ansprüche auf eine „Kaufpreisforderung“ seien nicht zu aktivieren.

Insbesondere gehe der Beklagte unzutreffend davon aus, dass die vertraglichen Vereinbarungen zwischen der Klägerin und der Firma F dahin zu verstehen seien, dass nur zwei logische Optionen bestünden. Tatsächlich sei es so, dass alle drei von den Vertragsparteien vereinbarten Regelungen am Ende der fest vereinbarten Lizenzdauer wirtschaftlich einen Sinn machten. 80

Sei der Film sehr erfolgreich, werde im Zweifel der Lizenznehmer ungeachtet des Umstands, dass er neben dem Kaufoptionspreis i.H.v. ... € noch variable Filmerlöse schulden könne, die den merkantilen Mehrwert des Filmes im Zeitpunkt des Erwerbs zu mehr als einem Viertel und damit nach den Leasings-Erlassen in steuerrelevantem Umfang der Klägerin zuwiesen, die Kaufoption ausüben. Dies führe aber nicht zu einem Ausschluss der Klägerin von einem wirtschaftlichen Mehrerlös, weil nach Klausel 19 (a) (i) (B) der „Excess Market Value“, also der wirtschaftliche Mehrbetrag, der in der Anlage „Excess Market Value Letter“ mit 25 % des Mehrbetrages des „Estimated Market Values“ abzüglich des festen Mindestpreises der Kaufoption definiert werde, der Klägerin zu vergüten sei. Unzutreffend sei ferner das Verständnis des Beklagten, dass für den Fall, dass der Film nicht erfolgreich sein sollte, der Lizenzgeber, also die Klägerin, veranlasst sei, in jedem Fall die Darlehensvariante zu nutzen. Der Lizenznehmer sei nach Klausel 18 (b) lediglich verpflichtet, dem Lizenzgeber Auslagen für die Vermarktung und Verwertung des Filmes, die der Lizenznehmer verlange, zu ersetzen, nicht aber seine sonstigen Kosten. 81

Mithin sei die Darstellung des Beklagten, dass sämtliche Aufwendungen, die den Lizenzgeber träfen, zu ersetzen seien, erheblich irreführend. Gebe der Lizenznehmer nämlich keinerlei Anweisungen für die Vermarktung, träfen ihn auch keinerlei Kosten. 82

Schließlich sei auch die dritte Variante, die Nichtnutzung des Darlehens, kommerziell dann interessant, wenn der Film in seiner künftigen Verwertung nur unter großen Schwierigkeiten eingeschätzt werden könne. In einer solchen Situation könne es sich nämlich durchaus anbieten, auf Beschränkungen bei der Weiternutzung des Films durch Abruf des Darlehens zu verzichten und sich als Lizenzgeber eine Freiheit bei der Verwertung zu schaffen, bei der die Rückzahlung des Darlehens keinerlei Rolle spiele und daher etwaige Verschuldens- oder Schadensersatzansprüche des Lizenznehmers nicht entstehen könnten. Mithin sei es keineswegs so, dass lediglich zwei – vom Beklagten zudem fehlerhaft dargestellte und beurteilte – Varianten bestünden, vielmehr gebe es drei Varianten. 83

Im Streitfall liege mithin weder das Wertminderungsrisiko allein beim Lizenznehmer, noch habe der Lizenznehmer allein die Möglichkeit, von etwaigen Wertsteigerungen zu profitieren. 84

Bezüglich der Kaufoption sei darauf hinzuweisen, dass ungeachtet der hierdurch ausgelösten Liquiditätsbelastung durch die bei Ausübung der Kaufoption anfallenden variablen Zahlungen es für den Lizenznehmer wirtschaftlich sinnvoll sein könne, die Kaufoption zu nutzen. Dies gelte vor allem dann, wenn sich die Vermarktungsfähigkeit des Filmes kurz vor Ende der Optionsausübungsfrist wesentlich erhöhe. Dem Beklagten sei insoweit zuzustimmen, dass bei sehr positiver Entwicklung des Filmes, immer dann also, wenn die Lizenznehmerin davon ausgehe, Einnahmen generieren zu können, die deutlich größer seien als der Wert des für die Ausübung der Kaufoption anfallenden Auslösungsbetrages, sie dazu tendieren werde, von der Kaufoption Gebrauch zu machen. 85

Sei die Klägerin unsicher, ob der Film so viele Mittel einspielen werde, wie ihr bei Darlehensabruf zukämen, werde sie die Darlehensoption nach Klausel 18 (b) ausüben. Es biete sich ihr dann die Möglichkeit, einen etwaigen, das Darlehen übersteigenden, Mehrerlös für sich zu behalten, Klausel 18 (c) (i) und (v).

Ebenso sei es denkbar, dass die Klägerin auf die Ausübung der Darlehensoption verzichte, weil sie zur Vorhaltung der für die Selbstvermarktung notwendigen betrieblichen Vertriebsinfrastruktur für viele weitere Jahre nicht bereit und willens sei. Ein Darlehensverzicht könne von der Klägerin selbst dann in Erwägung gezogen werden, wenn die Wertentwicklung des Films positiv sei, etwa weil dem zusätzlich zu tätigenden Marketingaufwand eine nur unzureichende Kapitalrenditeerwartung gegenüberstehe. Dies gelte vor allem vor dem Hintergrund, dass von einer positiven Verwertbarkeit des Filmes primär die Lizenznehmerin und nur sekundär die Klägerin profitieren würde – erst sei nach Klausel 18 (c) (iv) das Darlehen zurückzuzahlen und nur zuletzt nach Klausel 18 (c) (v) ein bei der Klägerin verbleibender Mehrwert zu realisieren. Folgerichtig sei ein Darlehensverzicht erst recht denkbar, wenn die Wertentwicklung des Films negativ sei. 87

Sei nicht absehbar, wie sich die Parteien in Zukunft zueinander verhielten und wenn in Folge nicht bestimmt werden könne, dass die Lizenznehmerin unabhängig vom Verlauf der nicht abschätzbaren Wertentwicklung des Films in jedem Fall als wirtschaftlich Alleinberechtigte und Alleinbegünstigte anzusehen sei, dann könne auch derzeit keine Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums am Filmrecht zu Gunsten der Lizenznehmerin erfolgen. Die Lizenznehmerin sei dann unter den gegebenen Umständen nicht als wirtschaftliche Eigentümerin des Films anzusehen. 88

Auch die Regelung in Klausel 27 bezüglich der Vergabe von Unterlizenzen zeige, dass es im Streitfall zu keinem Rechtskauf gekommen sei. Gerade die Tatsache, dass dem Lizenzgeber aber die überschießenden Unterlizenzengebühren nach Ablauf der Vertragslaufzeit zustünden, zeige, dass alle Beteiligten von einer Werthaltigkeit des Filmrechts auch nach Ablauf des Lizenzzeitraums ausgegangen seien und dass die Klägerin – entweder über den Kaufpreis, über das Darlehen, über eine Eigenvermarktung oder eben auch über die Auskehrung einer überschießenden Unterlizenzengebühr – an diesem Wert partizipiere und zum anderen, dass das wirtschaftliche Eigentum nicht auf den nur zwischenzeitlich berechtigten Lizenznehmer übergehe, weil er eben die Klägerin gerade nicht dauerhaft von der Fruchtziehung ausschließen könne. 89

Die Unterlizenzen würden regelmäßig länger als die Überlassungsdauer des Vertrages laufen. Von der Lizenznehmerin vereinnahmte Unterlizenzengebühren, die diese überschießenden Zeiträume beträfen, seien am Vertragsende an die Klägerin auszukehren. Eine Rückgewähr dieser Zahlung finde erst und nur dann statt, wenn es nach Ablauf des Lizenzzeitraums tatsächlich zu einem Ankauf des Filmrechts oder zum Abruf des bedingt rückzahlbaren Darlehens komme. Denn nur in diesem Fall stünden die Früchte am Filmrecht auch nach Beendigung der Lizenzdauer der Lizenznehmerin zu. 90

Letztlich sei auch die vom Beklagten vorgenommene Berechnung des Bilanzansatzes der Forderung in Gestalt der kapitalisierten Lizenzgebühren i.H.v. ... € unzutreffend, insbesondere sei die zugrunde liegende Abzinsungsberechnung nicht nachvollziehbar. 91

Die Klägerin beantragt, 92

den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG für 2009 vom 19.07.2017 unter 93

Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 25.02.2019 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um ... € herabgesetzt werden,	
den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für 2009 vom 14.08.2017 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 25.02.2019 dahingehend zu ändern, dass der Gewinn aus Gewerbebetrieb um ... € herabgesetzt wird,	94
die Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2009 und den 31.12.2010, jeweils vom 28.07.2017, unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 25.02.2019 dahingehend zu ändern, dass bei der Ermittlung des Verlustabzugs auf den 31.12.2009 der Gewinn aus Gewerbebetrieb um ...€ herabgesetzt wird und bei der Verlustfeststellung auf den 31.12.2010 die entsprechende Folgeänderung vorgenommen wird,	95
die Zuziehung eines Bevollmächtigten zum Vorverfahren für notwendig zu erklären,	96
im Falle des Unterliegens die Revision zuzulassen.	97
Der Beklagte beantragt,	98
die Klage abzuweisen,	99
im Falle des Unterliegens die Revision zuzulassen.	100
Der Beklagte tritt dem Rechtsstandpunkt der Klägerin entgegen, er habe sich bereits durch die steuerbilanzielle Behandlung der Filmrechte im Jahre 2007 festgelegt und sei hieran gebunden.	101
Ungeachtet dessen, dass die steuerliche Behandlung des streitigen Sachverhalts erst nach Fertigstellung des Films habe erfolgen können, habe die Finanzbehörde die Grundlagen der Besteuerung bei jeder Veranlagung ohne Rücksicht auf die Behandlung desselben Sachverhalts in den Vorjahren selbständig festzustellen und die Rechtslage neu zu beurteilen. Sie sei an die Sach- oder Rechtsbehandlung in früheren Veranlagungszeiträumen nicht gebunden, solange sie eine bestimmte Behandlung nicht zugesagt habe oder ihr früheres Verhalten außerhalb einer Zusage einen Vertrauenstatbestand geschaffen habe.	102
Aufgrund des Betriebsprüfungsberichts für die Jahre 2006 und 2007 vom ...2011 sei kein Vertrauenstatbestand geschaffen worden, da dort lediglich ausgeführt werde, dass der Film im Jahre 2007 nicht fertig gestellt worden sei. Die Frage des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums sei dort mithin nicht entschieden, sondern gerade offengelassen worden. Erst nach Fertigstellung im Streitjahr 2009 sei seitens des Beklagten diese Frage entschieden worden. Von daher sei der Beklagte auch nicht an eine abweichende Sach- und Rechtsbehandlung für das Jahr 2007 gebunden.	103
Der Beklagte stehe auf dem Standpunkt, dass sich aus den vertraglichen Vereinbarungen zwischen der Klägerin und der Firma F nur zwei logische Optionen ergeben würden, nämlich bei positiver Entwicklung des Films der Kauf durch die Lizenznehmerin oder bei dessen negativer Entwicklung die Darlehensinanspruchnahme durch den Lizenzgeber.	104
Aufgrund dieser Regelung im Lizenzvertrag liege letztendlich nicht nur die Chance der Wertsteigerung (in diesem Fall werde die Lizenznehmerin die Kaufoption ausüben und es nicht zu einer freien Vermarktung durch die Klägerin kommen), sondern auch das Wertminderungsrisiko bei der Lizenznehmerin. Bei einer Wertminderung würde sie zwar auf	105

die Ausübung der Kaufoption verzichten, weil sie wirtschaftlich unsinnig wäre. Allerdings sei sie bei Nichtausübung der Kaufoption verpflichtet, der Klägerin auf deren Wunsch ein Darlehen i.H.v. ...€ zu gewähren. Zur Rückzahlung dieses Darlehens sei die Klägerin nur insoweit verpflichtet, als bei ihr anschließend Einnahmen aus der Filmverwertung anfielen.

Somit sei bei wirtschaftlich sinnvoller Ausnutzung der Vertragsoptionen davon auszugehen, dass entweder die Lizenznehmerin ihr Kaufoptionsrecht ausüben werde (für den Fall, dass sich das Filmrecht während des Lizenzzeitraums in seinem wirtschaftlichen Wert noch nicht erschöpft habe) oder die Klägerin (für den Fall, dass sich das Filmrecht während des Lizenzzeitraums in seinem wirtschaftlichen Wert erschöpft habe), das nur aus künftigen Verwertungserlösen rückzahlbare Darlehen in Anspruch nehmen werde. 106

Da sowohl das Wertminderungsrisiko als auch die Möglichkeit der Partizipation an einer Wertsteigerung allein bei der Lizenznehmerin liege, müsse das Filmrecht wirtschaftlich der Lizenznehmerin zugerechnet werden. 107

Im Streitfall sei unter Berücksichtigung allgemeiner bilanzieller Grundsätze die Forderung der Klägerin erst im Streitjahr 2009 bei Fertigstellung und Überlassung des Films an die Firma F wirtschaftlich entstanden. 108

Aufgrund des Umstands, dass die Klägerin im Falle der Darlehensoption den Darlehensbetrag nur dann zurückzahlen habe, wenn sie dieses aus Verwertungserlösen refinanzieren könne, gehe der Beklagte davon aus, dass es sich insoweit tatsächlich nicht um einen Darlehensbetrag, sondern um eine Abschlusszahlung handele. Auch dies würde nach den allgemeinen Rechtsprechungsgrundsätzen dazu führen, dass insoweit ein Überspringen des wirtschaftlichen Eigentums auf die Lizenznehmerin, die Firma F, stattgefunden habe. 109

Führe ein Lizenzvertrag dazu, dass das Filmurheberrecht bei wirtschaftlicher Betrachtung – ungeachtet seines zivilrechtlichen Verbleibs beim Vollrechtsinhaber – auf den Lizenznehmer übertragen worden sei, sei dieser wirtschaftlicher Eigentümer geworden mit der Folge einer gewinnwirksamen Aktivierung einer Kaufpreisforderung beim Lizenzgeber. 110

Nach den allgemeinen Grundsätzen komme es für die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums auch bei immateriellen Wirtschaftsgütern wie Filmrechten darauf an, ob der Lizenzvertrag so ausgestaltet sei, dass für den Regelfall von einer Übertragung des immateriellen Wirtschaftsguts am Ende der Lizenzdauer auf den Lizenznehmer auszugehen sei. Sei dies der Fall, sei der Lizenzvertrag als Veräußerungsgeschäft zu behandeln. 111

Der Lizenzvertrag sehe zum Ende des Lizenzzeitraums folgende Optionen vor: Die Verlängerung des Lizenzvertrages, die Ausübung der der Lizenznehmerin eingeräumten Kaufoption, die Inanspruchnahme der der Klägerin eingeräumten Darlehensoption, wobei das Darlehen nur aus künftigen Erlösen zurückzahlen sei, sowie die Möglichkeit der Eigenverwertung durch die Klägerin, sofern keine der vorgenannten Optionen ausgeübt werde. 112

Die Wahrscheinlichkeit der Ausübung einer dieser Optionen sei nach den gesamten Vertragsbedingungen, dem wirtschaftlichen Gehalt des Vertrages sowie den sonstigen Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. 113

Zunächst werde die Lizenznehmerin, sofern das Filmrecht zum Ende der Lizenzlaufzeit nicht völlig wertlos sei, um eine Verlängerung des Lizenzvertrages bestrebt sein, um die für sie ungünstige Darlehensauszahlung zu vermeiden. Komme zum Ende des Lizenzzeitraums eine 114

Verlängerung des Lizenzvertrages zustande, würde die Lizenznehmerin weiterhin über die wirtschaftliche Substanz des Filmrechts verfügen und die Lizenzgeberin wäre weiterhin von der Nutzung des wirtschaftlichen Gehalts des Filmrechts ausgeschlossen.

Für den Fall, dass eine Verlängerung des Lizenzvertrages nicht vereinbart werde, würde die Lizenznehmerin, sofern das Filmrecht zum Ende der Lizenzlaufzeit nicht völlig wertlos sei, mit großer Wahrscheinlichkeit die Kaufoption ausüben, da der vereinbarte Kaufpreis nur um rund 500.000 € höher sei als das ansonsten zu gewährende zinslose und nur aus künftigen Erlösen zurückzuführende Darlehen. 115

In Kombination von Darlehens- und Kaufoption und der geringen Differenz zwischen Kaufpreis und Darlehensbetrag sei der Kaufpreis damit als besonders günstig anzusehen, insbesondere da die Lizenznehmerin den vollen Betrag – also den Kaufoptionspreis – bereits abgezinst bei der Vertragsbank eingezahlt habe. 116

In beiden Fällen, der Vertragsverlängerung und der Ausübung der Kaufoption, sei die Klägerin weiterhin von der Einwirkung auf das Filmrecht ausgeschlossen. Durch die Vereinbarung der Kaufoption sei damit die Chance der Wertsteigerung des Films auf die Lizenznehmerin übergegangen. Hieran ändere auch der Umstand nichts, dass die Klägerin unter Umständen einen Mehrbetrag i.H.v. 25 % der Differenz zwischen Marktwert und Kaufoptionspreis erhalte. Dieser Umstand sei für die steuerrechtliche Zurechnung nicht maßgeblich. Denn auch die Mehrerlösbeteiligung führe nicht dazu, dass Chancen und Risiken auf die Klägerin als Lizenzgeberin zurückverlagert würden. Im Gegenteil handele sich bei der Vereinbarung der Mehrerlösbeteiligung um eine günstige Kaufoption der Lizenznehmerin, da sie von einer Wertsteigerung i.H.v. 75 % profitiere und der vereinbarte Kaufpreis auch in diesen Fällen deutlich unterhalb des Zeitwerts liege. 117

Auch der Umstand, dass die Klägerin nach Amortisation der Anschaffungskosten bei der Lizenznehmerin unter Umständen während der Lizenzlaufzeit zu 40 % an weiteren Erlösen zu beteiligen sei, führe zu keinem anderen Ergebnis. Denn ausschlaggebend für die Kaufentscheidung zum Ende des Lizenzzeitraums sei diese vertragliche Regelung nicht. Zudem partizipiere auch in diesem Fall die Lizenznehmerin zu 60 % an den Erlösen. 118

Gegenteiliges ergebe sich auch nicht aus den veröffentlichten Verwaltungsvorschriften. Zwar werde die Auffassung vertreten, dass der Leasinggeber noch in einem wirtschaftlich ins Gewicht fallenden Umfang an etwaigen Wertsteigerungen des Leasinggegenstands beteiligt sei, wenn er 25 % des die Restamortisation übersteigenden Teils des Veräußerungserlöses erhalte. Diese Regelung betreffe jedoch die ertragsteuerliche Behandlung von Teilamortisations-Leasingverträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter. Nach Auffassung der Finanzverwaltung gelangten für die Frage der Zurechnung von Filmrechten jedoch nur die sogenannten Immobilien-Leasing-Erlasse zur Anwendung, die eine solche Regelung nicht enthielten. 119

Nur wenn das Filmrecht zum Ende des vereinbarten Lizenzzeitraums völlig wertlos sei, sei davon auszugehen, dass die Lizenznehmerin weder eine Verlängerung des Lizenzzeitraums zustimmen noch die Kaufoption ausüben werde. In diesem Fall könne nach Auffassung des Beklagten nicht ernstlich in Zweifel gezogen werden, dass die Klägerin auf die Gewährung des bei ihr gewinnwirksamen Darlehens in Höhe von rund ... € bestehen werde. 120

Denn nur durch die Darlehensoption zum Ende des Lizenzzeitraums werden eine Vollamortisation bei der Klägerin und eine positive Überschussprognose bei den Gesellschaftern sichergestellt. Daher sei der Darlehensbetrag in Höhe von rund € auch 121

fester Bestandteil des Schuldübernahmevertrages mit der J, entweder als Teil des Kaufpreises oder als Darlehen.

Durch die Vereinbarung der Darlehensoption sei damit auch das Risiko der Wertminderung des Filmrechts auf die Lizenznehmerin übergegangen. Auch in diesem Fall sei der formell bestehende Herausgabeanspruch der Klägerin als zivilrechtliche Inhaberin des Filmrechts wegen der Wertlosigkeit bzw. des nur sehr geringen Wertes des Firmenrechts wirtschaftlich ohne Bedeutung. 122

Eine eigenwirtschaftliche Verwertung durch die Klägerin komme nur dann zustande, wenn weder eine Verlängerung des Lizenzvertrages vereinbart werde noch die Lizenznehmerin ihr Kaufoptionsrecht ausübe und die Klägerin auf die Inanspruchnahme des Darlehens verzichte. Die Nichtausübung der Darlehensoption seitens der Klägerin sei aus Sicht des Beklagten äußerst unwahrscheinlich und keineswegs, wie die Klägerin meine, der Normalfall. Daher sei bei normalem Geschehensablauf davon auszugehen, dass der Darlehensbetrag am Ende der Laufzeit des Lizenzvertrages in jedem Fall geschuldet werde, wenn die Parteien weder die Verlängerungsoption noch die Kaufoption realisierten. 123

Diese Sichtweise stehe auch im Einklang mit den veröffentlichten Anweisungen der Finanzverwaltung. So habe die Finanzverwaltung die ertragsteuerliche Behandlung von Medienfonds im sogenannten Medienerlass vom 13.02.2001 (BStBl. I 2001, 175) geregelt. Dort werde ausgeführt, dass die Frage der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an einem Film grundsätzlich nach § 39 AO zu beurteilen sei. Sähen die Vertriebsvereinbarungen feste Laufzeiten und zusätzlich Verwertungsabreden vor, seien die für Leasingverträge geltenden Grundsätze entsprechend anzuwenden. Da es sich bei Filmurheberrechten um immaterielle Wirtschaftsgüter handele, seien die Leasing-Erlasse für unbewegliche Wirtschaftsgüter maßgebend. 124

Auch in Anlehnung an die Leasing-Erlasse komme es aufgrund der allgemeinen Grundsätze zum wirtschaftlichen Eigentum erst dann zur Zurechnung des hergestellten Films beim Lizenznehmer, wenn nach dem typischen für die wirtschaftliche Beurteilung maßgeblichen Geschehensablauf davon ausgegangen werden könne, dass tatsächlich die Kaufoption ausgeübt werde. 125

Da der Medienerlass eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bei Filmrechten von grundsätzlich 50 Jahren vorsehe und der Lizenzvertrag im Streitfall eine Laufzeit von 42 Jahren habe, betrage die Grundmietzeit 84 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer. Damit könne die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums am Filmrecht bei der Klägerin nur erfolgen, wenn der vereinbarte Kaufpreis höher wäre als der unter Anwendung der linearen AfA ermittelte fiktive Buchwert des Filmrechts zum Zeitpunkt der möglichen Ausübung der Kaufoption. 126

Bei Zugrundelegung von Herstellungskosten i.H.v. ... €, einer Abschreibungsdauer von 40 Jahren (Abschreibungszeitraum ab Fertigstellung im Jahre 2009 bis zum ...2049) und einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 50 Jahren, betrage der fiktive Restbuchwert am Ende des Lizenzzeitraums ... €. Damit sei der Mindestkaufoptionspreis i.H.v. ... € bereits ohne Beachtung der Darlehensoption geringer als der fiktive Buchwert. 127

Die Differenz zwischen Buchwert und Kaufoptionsrecht vergrößere sich noch durch die Kombination von Darlehensoption und Kaufoption. Denn nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise müsse berücksichtigt werden, dass die Lizenznehmerin bei Nichtausübung der Kaufoption der Klägerin ein nur bedingt rückzahlbares Darlehen i.H.v. ...€ 128

zu gewähren habe. Dies bedeute, dass sie lediglich einen Betrag i.H.v. ... € zusätzlich aufwenden müsse, um das Filmrecht zu erwerben. Unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten müsse damit der Darlehensbetrag auf den Kaufpreis angerechnet werden. Als Vergleichsmaßstab für die Frage, ob der Kaufpreis unterhalb des Buchwerts liege und von der Ausübung des Optionsrechts auszugehen sei, sei daher ein fiktiver Kaufpreis i.H.v. ... € (Differenz zwischen Kaufpreis und Darlehensbetrag) anzusetzen. Damit liege der Betrag, den die Lizenznehmerin wirtschaftlich für den Erwerb des Filmrechts aufbringen müsse, deutlich unterhalb des fiktiven Buchwerts des Filmrechts. Dies gelte auch dann, wenn eine weitere Kaufpreiszahlung anfallen sollte, weil der Marktwert zum Ende der Vertragslaufzeit den Kaufoptionspreis übersteige.	
Der Beklagte habe zudem die Forderung zum 31.12.2009 zutreffend mit ... € bewertet.	129
Bei der Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 3a EStG seien finanz- oder versicherungsmathematische Grundsätze unter Berücksichtigung eines Zinssatzes von 5,5 % anzuwenden. Aus Vereinfachungsgründen könne der Abzinsungsbetrag auch nach §§ 12 bis 14 BewG ermittelt werden.	130
Gemäß § 12 Abs. 1 BewG seien Kapitalforderungen und Schulden mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründeten. Lügen die besonderen Umstände in einer hohen, niedrigen oder fehlenden Verzinsung, sei bei der Bewertung vom Mittelwert einer jährlich vorschüssigen und jährlich nachschüssigen Zahlungsweise auszugehen. Nach § 12 Abs. 3 BewG sei, entsprechend der Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG für Verbindlichkeiten, der Wert unverzinslicher Forderungen und Schulden, deren Laufzeit mehr als ein Jahr betrage und die zu einem bestimmten Zeitpunkt fällig seien, der Betrag, der vom Nennwert nach Abzug von Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen verbleibe. Damit sei von einem Zinssatz von 5,5 % auszugehen.	131
Werde eine unverzinsliche Kapitalforderung oder Kapitalschuld in einem Betrag fällig, erfolge die Bewertung mittels Tabelle 1.	132
Werde, wie im Streitfall, eine unverzinsliche Kapitalforderung oder Kapitalschuld in Raten getilgt, sei vom Mittelwert einer jährlich vorschüssigen und jährlich nachschüssigen Zahlungsweise auszugehen (§ 12 Abs. 1 Satz 2 BewG). Dies bedeute, dass die Jahresleistungen stets in der Jahresmitte anzusetzen seien und unterjährig eine lineare Abzinsung zu berücksichtigen sei (sogenannte mittelschüssige Zahlungsweise). Hierdurch könnten bei der Bewertung die genauen Zahlungszeitpunkte innerhalb einer Ratenzahlungsperiode unberücksichtigt bleiben; auf die Zahlungshäufigkeit komme es nicht an.	133
Die Summe der Zahlungen innerhalb eines Jahres sei der Jahreswert. Die Bewertung erfolge mittels Tabelle 2.	134
Unter Berücksichtigung dieser Umstände sei vom 31.12.2009 als Besteuerungszeitpunkt auszugehen.	135
Die jährliche Rate betrage ... €. Die Fälligkeit der ersten Rate nach dem Besteuerungszeitpunkt sei der ...2010, die Fälligkeit der letzten Rate sei der2049.	136
Bei einer Laufzeit von 39 Jahren sei gemäß Tabelle 2 der Vervielfältiger für 39 Jahre, mithin ..., anzuwenden.	137

Bei einem Jahreswert von ... € und einem Vervielfältiger von ... ergebe sich am 31.12.2009 ein Gegenwartswert i.H.v. ...€.	138
Am ...2019 hat vor dem Berichterstatter ein Erörterungstermin stattgefunden. Wegen der Einzelheiten hierzu wird auf das Terminprotokoll Bezug genommen.	139
Der Senat hat die Beteiligten aus Gründen der Gewährung rechtlichen Gehörs mit Schreiben vom 03.09.2019 darauf hingewiesen, dass der als Darlehensgewährung ausgestalteten vertraglichen Regelung auch der Charakter einer Schlusszahlung beigemessen werden könnte, die dann linearisiert – also gleichmäßig verteilt über die Laufzeit des Lizenzvertrages – zu aktivieren wäre.	140
Zu diesem Hinweis hat die Klägerin ausgeführt, dass die im Streitfall vereinbarte Darlehensoption bereits deshalb nicht als Schlusszahlung angesehen werden könne, weil die Auszahlung des Darlehensbetrages nur dann erfolge, wenn die Klägerin von dieser Option Gebrauch mache. Anders als bei einer fest vereinbarten Schlusszahlung, die automatisch zur Auszahlung gelange, wenn die Kaufoption nicht in Anspruch genommen werde, stehe der Erhalt des Darlehensbetrages vielmehr unter der aufschiebenden Bedingung, dass die Klägerin die eingeräumte Darlehensoption ausübe. Da im Falle der fest vereinbarten Schlusszahlung der Lizenzgeber nichts mehr unternehmen müsse, um diese zu erhalten, diese vielmehr allein unter der aufschiebenden Bedingung stehe, dass nicht die Kaufoption ausgeübt werde, müsse der Lizenzgeber im Falle der Darlehensvariante seinerseits tätig werden, nämlich die Darlehensoption ausüben, um den Darlehensbetrag zu bekommen. Neben dem Umstand, dass es im Streitfall somit mehrere unterschiedliche Optionsmöglichkeiten gebe, nämlich die Kaufoption, die Darlehensoption, die Selbstverwertungsoption sowie der Verzicht auf jegliche weitere Verwertung, zeige gerade der Umstand, dass der Erhalt des Darlehensbetrages unter einer aufschiebenden Bedingung stehe, dass es sich nicht um eine Leistung handele, die dem Lizenzgeber bereits sicher sei und die nur unter der aufschiebenden Bedingung der ausgeübten Kaufoption stehe. Der Erhalt des Darlehensbetrages müsse vielmehr erst durch die Ausübung der Darlehensoption in Gang gesetzt werden. Der Erhalt einer Gegenleistung, die noch unter einer aufschiebenden Bedingung stehe, könne jedoch noch nicht aktiviert werden.	141
Zudem stelle der Darlehensbetrag – auch dies sei bei einer Schlusszahlung grundlegend anders – auch keine Gegenleistung für die Überlassung der Nutzungsrechte während der Laufzeit des Lizenzvertrages dar, insoweit bestehe kein wirtschaftlicher Veranlassungszusammenhang. Der Darlehensbetrag solle vielmehr künftige Erlöse aus der Auswertung des Filmes absichern. Insbesondere auch die bedingte Rückzahlbarkeit des Darlehensbetrages aus Erträgen, die nach dem Ende der vereinbarten Laufzeit des Lizenzvertrages erzielt würden, zeige, dass der Darlehensbetrag kein Entgelt für die vorherige Nutzungsüberlassung sein könne.	142
Insgesamt sei daher festzustellen, dass die Darlehensoption des Streitfalles grundlegend wesensverschieden gegenüber einer Schlusszahlung sei.	143
Entscheidungsgründe:	144
Die Klage ist begründet.	145
Der Beklagte ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass der zwischen der Klägerin und der Firma F abgeschlossene Filmvertriebsvertrag, mit dem die Klägerin der Firma F auf die Dauer von 42 Jahren die umfassenden Verwertungsrechte hinsichtlich des Spielfilms I eingeräumt	146

hat, zu einem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an diesen Filmrechten auf die Firma F geführt hat, es sich daher nicht um einen Lizenzvertrag, sondern um einen Rechtskauf mit Ratenzahlung handele und die Klägerin mithin im Streitjahr eine – abgezinste – Kaufpreisforderung zu aktivieren habe.

Die Klägerin hat aber auch keinen Anspruch auf eine zeitanteilig auf die Laufzeit des Vertriebsvertrages aufzuteilende Schlusszahlung zu aktivieren. 147

Die angefochtenen Bescheide sind daher insgesamt rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten gemäß § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO. 148

I. Die Klage ist allerdings nicht bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen erfolgreich. Die von der Klägerin im Streitfall insoweit erhobenen verfahrensrechtlichen Bedenken gegen die vom Beklagten erlassenen und hier streitbefangenen Änderungsbescheide sind nicht durchgreifend. 149

1. Denn soweit die Klägerin zunächst geltend gemacht hat, die ursprüngliche Einspruchsentscheidung des Beklagten sei bereits deshalb aufzuheben, da sich diese nicht auf die im Laufe des Einspruchsverfahrens ergangenen und nach § 365 Abs. 3 AO zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens gewordenen Änderungsbescheide beziehe, sondern auf inzwischen nicht mehr existente, frühere Bescheide – mithin ins „Leere“ gehe, war dieser Einwand zwar ursprünglich zutreffend. Da der Beklagte jedoch am 25.02.2019 die erstmalige Einspruchsentscheidung aufgehoben und zugleich eine neue Einspruchsentscheidung erlassen hat, deren Gegenstand die aktuellen Bescheide sind, liegt nunmehr ein ordnungsgemäß abgeschlossenes Vorverfahren vor (zur verfahrensrechtlichen Zulässigkeit eines solchen Vorgehens vgl. Steinhauß in Hübschmann/Hepp/Spitaler, FGO, Stand Mai 2019, § 44 Rn. 247 m.w.N. zur Rspr. des BFH), sodass im Streitfall eine Entscheidung in der Sache ergehen kann. 150

2. Der Beklagte war auch nicht durch die bilanzielle Behandlung des streitbefangenen Filmvertriebsvertrages im Rahmen des Feststellungsbescheids für das Jahr 2007 daran gehindert, im Streitjahr zu einer abweichenden bilanziellen Einschätzung des Sachverhalts zu gelangen. 151

a) Denn wäre die Rechtsauffassung des Beklagten zur Notwendigkeit der Aktivierung eines Kaufpreisanspruchs der Klägerin gegen die Firma F wegen des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums an den streitbefangenen Filmrechten materiell-rechtlich zutreffend, wäre der Beklagte nicht an die von der Klägerin fehlerhaft unterlassene Aktivierung gebunden. Vielmehr ist die Finanzbehörde im Rahmen der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung grundsätzlich auch dann nicht an die rechtliche Beurteilung gebunden, die der Steuerpflichtige in der von ihm aufgestellten Bilanz zugrunde gelegt hat, wenn diese Beurteilung aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung vertretbar war. Die Finanzbehörden und Gerichte sind daher verpflichtet, ihrer Entscheidung die objektiv richtige Rechtslage zugrunde zu legen (vgl. grundlegend Beschluss des Großen Senats des BFH vom 31.01.2013 GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317; nachfolgend z.B. Urteile vom 07.12.2017 IV R 23/14, BStBl. II 2018, 444 sowie IV R 37/16, BFH/NV 2018, 440). 152

b) Auch der Umstand, dass der Beklagte möglicherweise im Rahmen der Betriebsprüfung sowie der Bearbeitung der Feststellungserklärungen der Jahre 2006 und 2007 zu einer fehlerhaften rechtlichen Einschätzung des Sachverhalts insoweit gelangt ist, als er – seine nunmehrige Rechtsauffassung als zutreffend unterstellt – bereits seinerzeit die Einordnung 153

der Filmrechte als Umlaufvermögen und nicht als Anlagevermögen hätte vornehmen müssen, steht seinem Vorgehen im Streitjahr jedenfalls verfahrensrechtlich nicht entgegen.

aa) Nach den Grundsätzen der Abschnittsbesteuerung hat der Beklagte die Sach- und Rechtslage für jeden Abschnitt der Besteuerung – sowohl bei der Festsetzung als auch der Feststellung – neu zu ermitteln und ist an Rechtsfehler aus den Vorjahren nicht gebunden. Die Finanzbehörde muss eine als falsch erkannte Rechtsauffassung zum frühestmöglichen Zeitpunkt aufgeben, auch wenn der Steuerpflichtige auf diese vertraut haben sollte (vgl. hierzu nur Klein/Rätke, AO, 14. Auflage 2018, § 85 Rn. 2 ff. m.w.N. zur Rspr. des BFH). 154

bb) Soweit die Klägerin darauf hinweist, dass einschlägige Erlasse oberer sowie oberster Finanzbehörden (z.B. der Kommunalleasingerlass der OFD München vom 28.01.2005, StEd 2005, 187) die Anweisung erteilt hätten, dass im Jahr des Abschlusses eines Lizenzvertrages die verbindliche Entscheidung über die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums zum Lizenzgeber oder Lizenznehmer vorzunehmen sei, so ist auch dieser Einwand nicht durchgreifend. Denn insoweit vermögen allenfalls ermessenslenkende, typisierende, pauschalierende oder ansonsten verfahrensvereinfachende Verwaltungsvorschriften, nicht jedoch norminterpretierende Verwaltungsvorschriften über die Grundsätze der Gleichbehandlung und des Vertrauensschutz Bindungswirkung zu entfalten (vgl. hierzu nur Klein/Gersch, AO, 14. Auflage 2018, § 4 Rn. 9 ff. m.w.N. zur Rspr. des BFH). Vor dem Hintergrund der Tatbestandsmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung kann eine Verwaltungsvorschrift hinsichtlich der materiell-rechtlichen Frage der subjektiven Zuordnung eines Wirtschaftsguts bzw. des wirtschaftlichen Eigentums eine solche Bindungswirkung jedoch nicht entfalten. 155

cc) Auch soweit die Klägerin die Auffassung vertritt, das Jahr 2008 sei das erste noch offene berichtigungsfähige Jahr gewesen, sodass die Aktivierung der streitbefangenen Forderung nicht erst im Streitjahr 2009 habe vorgenommen dürfen, ist dieser Einwand unzutreffend. 156

Denn zum einen ist nicht erkennbar, dass der Beklagte bereits zu einem Zeitpunkt, als der Feststellungsbescheid für das Jahr 2008 noch berichtigungsfähig gewesen ist, die aus seiner Sicht fehlerhafte Behandlung der Filmrechte erkannt hat. So wurde die Feststellungserklärung für 2008 im Oktober 2009 beim Beklagten eingereicht, sodass die Feststellungsfrist – soweit keine Ablaufhemmung eintrat – zum 31.12.2013 endete. Der erstmalige Feststellungsbescheid erging im November 2009 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. 157

Nachdem die Klägerin im August 2011 eine berichtigte Feststellungserklärung für 2008 beim Beklagten einreichte, erging ebenfalls noch im August 2011 ein nach § 164 Abs. 2 AO geänderter Feststellungsbescheid. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen und wurde nach Aktenlage auch in der Folgezeit nicht aufgehoben. Die Abgabe der berichtigten Feststellungserklärung führt allerdings nicht zu einem Neubeginn der Feststellungsfrist, sondern zu einer einjährigen Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 9 AO (vgl. hierzu nur Klein/Rüsken, AO, 14. Auflage 2018, § 170 Rn. 7 m.w.N. zur Rspr. des BFH). Damit kam es durch die Abgabe der berichtigten Feststellungserklärung zu keiner Verlängerung der Feststellungsfrist. Der Feststellungsbescheid für 2008 konnte vielmehr weiterhin noch bis zum 31.12.2013 nach § 164 Abs. 2 AO geändert werden. 158

Insoweit sind aber nach Aktenlage keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass bis zum Beginn der Betriebsprüfung für die Jahre 2009 und 2010 ab Mai 2015 der Beklagte die aus seiner Sicht fehlerhafte Behandlung der Filmrechte erkannt hat. Dies ergibt sich insbesondere auch nicht aus der im Februar 2011 für die Jahre 2006 und 2007 beendeten Betriebsprüfung, 159

die ja gerade zu der aus der jetzigen Sicht des Beklagten fehlerhaften rechtlichen Einschätzung gelangte, dass es sich bei den Filmrechten um ein selbst hergestelltes immaterielles und damit dem Aktivierungsverbot unterliegendes Wirtschaftsgut des Anlagevermögens handele.

Zum anderen geht der Senat aber auch davon aus, dass es sich bei der Versäumung der Berichtigung des ersten noch offenen Jahres durch die Finanzverwaltung lediglich um einen weiteren Rechtsanwendungsfehler handelt, der dann eben durch die zutreffende rechtliche – bilanzsteuerliche – Behandlung im nächsten noch offenen und berichtigungsfähigen Jahr behoben werden muss (vgl. hierzu allgemein Schmidt/Loschelder, EStG, 38. Auflage 2019, § 4 Rn. 282 ff.; Blümich/Wied, EStG, Stand November 2017, § 4 Rn. 995 ff.). 160

dd) Letztlich war der Beklagte auch nicht unter Anwendung der Korrekturvorschrift des § 174 Abs. 3 AO verpflichtet, die Aktivierung der streitbefangenen Kaufpreisforderung im Jahre 2008 vorzunehmen. Denn es sind keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass der Beklagte die Aktivierung im Jahre 2008 nur deshalb unterlassen hat, weil er irrtümlich davon ausgegangen ist, diese habe im Streitjahr zu erfolgen. 161

II. Zutreffend macht die Klägerin hingegen geltend, dass – entgegen der Auffassung des Beklagten – im Streitfall die materiell-rechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen für die Aktivierung einer Kaufpreisforderung gegenüber der Firma F im Zusammenhang mit dem streitbefangenen Filmvertriebsvertrag nicht gegeben sind. 162

Denn im Streitfall handelt es sich bei dem zwischen der Klägerin und der Firma F abgeschlossenen Filmvertriebsvertrag um einen Lizenzvertrag, mit dem die Klägerin der Firma F zwar die umfassenden Verwertungsrechte an dem Spielfilm I auf die Dauer von 42 Jahren eingeräumt, ihr jedoch gerade nicht das wirtschaftliche Eigentum an den diesbezüglichen Leistungsschutzrechten übertragen hat, sodass die Aktivierung einer – wenn auch abgezinsten – Kaufpreisforderung schon dem Grunde nach nicht in Betracht kommt. 163

1. Zu diesem Ergebnis gelangt der erkennende Senat unter Berücksichtigung derjenigen vertraglichen Regelungen, die die Klägerin und die Firma F in dem zwischen ihnen geschlossenen Filmvertriebsvertrag vereinbart haben. Dabei trägt der Senat allerdings auch dem Umstand, dass die Vertragsbeteiligten in Klausel 33 des Vertrages die Vereinbarung und ihre Auslegung dem Recht sowohl der Vereinigten Staaten als auch des Staates Kalifornien unterstellt haben, dadurch umfassend Rechnung, dass er die Vertragsbestimmungen – soweit erforderlich – nach kalifornischem Recht auslegt und für das Rechtsverständnis der in der Vereinbarung genutzter Rechtsbegriffe – soweit deren Bedeutung nicht nach dem Willen der Vertragsparteien ohnehin klar und eindeutig ist – das kalifornische Recht zugrunde legt. 164

a) Der Senat legt seinem Urteil insoweit die beiden Entscheidungen des Bundesfinanzhofs vom 07.12.2017 (IV R 23/14, BStBl. II 2018, 444 sowie IV R 37/16, BFH/NV 2018, 440) zugrunde, in denen der Bundesfinanzhof u. a. ausgeführt hat, dass in den Fällen, in denen ein Vertrag nach den Vorschriften des Internationalen Privatrechts ausländischem Recht unterliegt, dessen Auslegung nach jenem ausländischen Recht vorzunehmen ist. Denn nach Art. 32 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. Art. 27 Abs. 1 Satz 1 des Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuch (EGBGB a.F.) ist das auf einen Vertrag anzuwendende Recht (das Vertragsstatut) maßgebend für die Vertragsauslegung. Die bei der Vertragsauslegung anzuwendenden Auslegungsmethoden sind danach dem ausländischen Recht zu entnehmen und nicht den Auslegungsregeln des deutschen Rechts gemäß §§ 133, 157 BGB. Den von den Vertragsparteien im Vertragstext verwendeten Rechtsbegriffen ist die Bedeutung beizumessen, die ihnen nach der ausländischen Rechtsordnung zukommt. Das deutsche 165

Gericht hat das ausländische Recht so anzuwenden und auszulegen, wie dies die Gerichte des ausländischen Staats tun würden. Es gehört damit zu den Aufgaben des Finanzgerichts als Tatsacheninstanz, das einschlägige ausländische Recht gemäß § 155 FGO i.V.m. § 293 ZPO festzustellen. Die Feststellung des ausländischen Rechts obliegt dem Tatrichter. Sie ist von Amts wegen vorzunehmen. Das Gericht hat dabei nicht nur die ausländischen Rechtsnormen, sondern auch deren Anwendung in der Rechtspraxis zu ermitteln. Das Recht ist als Ganzes, d. h. in seinem systematischen Kontext mit Hilfe der im ausländischen Rechtssystem gebräuchlichen Methoden und unter Einbeziehung der ausländischen Rechtsprechung und Rechtslehre zu erfassen.

Die Art und Weise der Ermittlung des ausländischen Rechts steht im tatrichterlichen Ermessen. 166
Besitzt der erkennende Richter keine ausreichenden eigenen Kenntnisse, kann er – wenn ein Staatsvertrag dies vorsieht – amtliche Auskünfte bei Behörden des betreffenden Landes oder bei deutschen Botschaften, Konsulaten und Ministerien einholen. Zudem besteht die Möglichkeit, ein wissenschaftliches Institut oder einen sonstigen Sachverständigen mit der Erstattung eines Rechtsgutachtens zu beauftragen. Die Einschaltung eines wissenschaftlichen Instituts genügt allerdings dann nicht, wenn es im konkreten Fall entscheidend auf die ausländische Rechtspraxis ankommt und der Gutachter nicht über spezielle Kenntnisse derselben verfügt, sondern allein auf die Auswertung der ihm zugänglichen Literatur angewiesen ist.

Da der Inhalt ausländischen – wie inländischen – Rechts regelmäßig nur im Wege richterlicher Erkenntnis festgestellt werden könne, komme dem Gericht bei der Entscheidung über die Erforderlichkeit von Aufklärungsmaßnahmen eine besondere Verantwortung zu. 167

Der Bundesfinanzhof hat in den vorgenannten Entscheidungen zwei Entscheidungen des Finanzgerichts München vom 02.04.2014 (1 K 1807/10, juris) und vom 17.06.2016 (1 K 266/12, EFG 2016, 2038) aufgehoben, die sich mit Filmvertriebsverträgen befassen, die in wesentlichen Punkten mit den hier streitbefangenen Vertrag übereinstimmen und für die die Anwendbarkeit kalifornischen Rechts vereinbart war. Der Bundesfinanzhof vermisste in diesen Vorentscheidungen vor allem Feststellungen zu den Grundsätzen, nach denen Willenserklärungen und Verträge nach kalifornischen Recht auszulegen seien. Auch sei nicht aufgeklärt, ob das kalifornische Zivilrecht Begriffe wie „Fälligkeit“ und „aufschiebende“ sowie „auflösende Bedingung“ kenne und ob es diesen Begriffen die gleiche Bedeutung wie das deutsche Zivilrecht beimesse. Nicht festgestellt sei zudem, wie im Vertriebsvertrag verwendete und entscheidungserhebliche Begriffe – wie z.B. „Call Option“ und „Final Payment“ – nach kalifornischem Rechtsverständnis zu beurteilen seien. 168

b) Im Streitfall erachtet der Senat die vertraglichen Regelungen im Filmvertriebsvertrag vom ...2007 sowie in den hierzu ergangenen drei Änderungsvereinbarungen von 2007 als in überwiegendem Umfang hinreichend klar und eindeutig an, sodass eine Auslegung der vertraglichen Bestimmungen weitestgehend nicht erforderlich ist. Der klar und eindeutig bestimmbare wirtschaftliche Gehalt dieser vertraglichen Regelungen muss vielmehr nach den Grundsätzen des deutschen Steuerrechts daraufhin überprüft werden, ob durch sie ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bewirkt wird. 169

c) Soweit eine Auslegung bei einzelnen Vertragselementen dennoch erforderlich ist, nimmt der Senat Bezug auf die ihm aufgrund Internet-Recherche zugänglichen Bestimmungen des kalifornischen Vertragsrechts zur Auslegung von Verträgen nach Section (§§) 1635 – 1663 des Civil Code of the State of California, Title 3. Interpretation Of Contracts. Die betreffende Gesetzesfassung dieser Auslegungsregeln liegt dem Senat in übersetzter Form vor. 170

Diese vom Senat ermittelten und festgestellten Regeln und Maximen des kalifornischen Rechts zur Auslegung von Willenserklärungen und Verträgen wurden insbesondere in einer Entscheidung des FG Köln vom 24.03.2010 (2 K 2514/04, EFG 2010, 1297) – nach Einholung eines Sachverständigengutachtens – wie folgt zusammengefasst:

Danach hat die Auslegung von Verträgen nach allgemeinen kalifornischen Regeln in der Weise zu erfolgen, dass die Auslegung im Wesentlichen in subjektiver Hinsicht vorzunehmen ist und sodann erst nach objektiven Kriterien. Darüber hinaus ist die sogenannte „parol evidence rule“ zu beachten. Das bedeutet zusammengefasst: Die Auslegung eines Vertrages ist grundsätzlich nur dann zulässig, wenn dessen Wortlaut nicht klar und eindeutig ist. Sind die Bestimmungen eines Vertrages hingegen in Wortlaut und Aussage eindeutig, ist der Vertrag nach seinem Wortlaut zu verstehen. 172

Ist der Wortlaut hingegen nicht eindeutig, ist der Vertrag auszulegen. Vorrangig ist dabei die subjektive Auslegung. Nach der subjektiven Auslegung ist auf den Parteiwillen abzustellen. Danach ist ein Vertrag entsprechend dem gemeinsamen Willen der Vertragsparteien, wie er im Zeitpunkt des Vertragsschlusses vorherrschte, auszulegen, soweit dieser feststellbar und rechtmäßig ist (Section 1636). Ist ein übereinstimmender Parteiwille nicht vorhanden bzw. nicht ermittelbar, ist die objektive Auslegung maßgeblich. Nach der objektiven Auslegung ist der Vertrag nach objektiven Kriterien auszulegen. Dabei ist neben dem Wortlaut insbesondere auch der Textzusammenhang zu beachten (Section 1639). Gemäß der „parol evidence rule“ können bei schriftlichen Verträgen jedoch außerhalb der Urkunde liegende Umstände nicht gegen das schriftlich Festgelegte vorgebracht werden. 173

Zusätzlich zu diesen allgemeinen Auslegungsregeln gelten in der kalifornischen Rechtsordnung Auslegungsmaximen. Diese führen zwar nicht selbst zu einem Ergebnis, dienen jedoch der Bestätigung eines bereits gefundenen Ergebnisses und werden in der kalifornischen Rechtsprechung und Lehre sehr häufig angewandt. Hierzu gehören u.a. die Maxime der einheitlichen Vertragsauslegung, wonach einzelne Vertragsformulierungen im Einklang mit den anderen Vertragsformulierungen stehen und die Parteien davon ausgegangen sind, dass jede einzelne Vertragsbestimmung rechtliche Wirkung haben soll. Daneben gibt es noch die Maxime, wonach „das Aussprechen des einen zugleich den Ausschluss des anderen“ bedeutet. Hierbei ist allerdings Zurückhaltung geboten. Diese Maxime soll nicht angewandt werden, wenn die Formulierung keinen Anspruch auf Vollständigkeit erhebt oder nur Beispiele aufgezählt werden. Schließlich kann nach der Maxime „von derselben Art“ die Bedeutung eines allgemeinen Begriffs begrenzt werden. Verwendet eine Partei zunächst Begriffe, die auf eine bestimmte Art von Sachen begrenzt sind, dann kommt dem Begriff auch nur diese Bedeutung zu, selbst wenn danach Begriffe mit weitreichender Bedeutung hinzugefügt werden. 174

Diese spezifischen kalifornischen Auslegungsregeln werden vom Senat im Folgenden zugrunde gelegt, soweit die mangelnde Eindeutigkeit einzelner vertraglicher Regelungen des streitbefangenen Filmvertriebsvertrages dies erforderlich machen sollte. 175

d) Auch für das Verständnis der im streitbefangenen Filmvertriebsvertrag verwandten Rechtsbegriffe wie z.B. „Call Option“, „Put Option“ oder „Loan“ geht der Senat nach entsprechender Überprüfung der von der Klägerin vorgelegten Übersetzungen unter Zuhilfenahme des Rechtswörterbuchs von Köbler (Rechtsenglisch, 8. Auflage 2011) zunächst einmal davon aus, dass insoweit die subjektiven Vorstellungen und Regelungsziele der Vertragsbeteiligten, die aus dem Vertragswerk klar und eindeutig hervorgehen, entscheidend sind und nicht möglicherweise abweichende Bedeutungen im Rechts- und Wirtschaftsverständnis des kalifornischen Rechts. 176

Abgesehen davon hat der Senat nicht festgestellt, dass der Begriff der „Call-Option“, dem im Streitfall eine erhebliche Bedeutung zukommt, im amerikanischen oder kalifornischen Recht anders zu verstehen ist als im deutschen Zivil- und Wirtschafts- und Steuerrecht. 177

So ist das Optionsrecht im Bürgerlichen Gesetzbuch zwar nicht ausdrücklich geregelt. Nach allgemeinem zivilrechtlichen Verständnis in Deutschland wird unter einem Optionsrecht jedoch die befristete oder unbefristete Befugnis verstanden, durch einseitige Gestaltungserklärung unmittelbar ein inhaltlich vorab bereits fixiertes Vertragsverhältnis herbeizuführen oder zu verlängern. Bei der Option auf ein Ankaufsgeschäft (Call Option) bzw. auf ein Verkaufsgeschäft (Put Option) handelt es sich um ein Gestaltungsrecht, da es dem Berechtigten die Möglichkeit gibt, durch einseitigen Gestaltungsakt vertragliche Pflichten zu begründen oder zu verlängern (vgl. Busche in Münchener Kommentar zum BGB, 8. Auflage 2018, vor § 145 Rn. 70). Im Wirtschaftsrecht, insbesondere dem Wertpapierhandelsrecht, wird z.B. die Kaufoption als Recht verstanden, ein vertraglich bestimmtes Gut – den Basiswert – zu einem im Voraus bestimmten Preis – den Ausübungspreis – in einer ebenfalls im Voraus bestimmten Menge zu kaufen (vgl. Kraft in Kümpel/Mülbert/Früh/Seyfried, Bank- und Kapitalmarktrecht, 5. Auflage 2019, S. 2411 ff.). Im Steuerrecht gehören die Optionsgeschäfte zu den Termingeschäften i.S.v. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG. Begrifflich werden sie dahingehend charakterisiert, dass beim Optionsgeschäft der Käufer der Option vom Verkäufer das Recht erwirbt, gegen Bezahlung einer Optionsprämie am Ende der Laufzeit der Option oder jederzeit innerhalb der Laufzeit der Option eine bestimmte Anzahl von Basiswerten zum vereinbarten Basispreis zu kaufen (so z.B. BMF-Schreiben vom 18.01.2016, BStBl. I 2016, 85 Rz. 11; Schmidt/Levedag, EStG, 39. Auflage 2018, § 20 Rn. 165 ff.; Ratschow in Blümich, EStG, Stand Mai 2019, § 20 Rn. 367 ff., auch mit Hinweisen zu den einschlägigen Begriffsbestimmungen im Gesetz über das Kreditwesen (KWG) sowie im Gesetz über den Wertpapierhandel (WpHG)). 178

Insgesamt lässt sich insoweit feststellen, dass es sich bei den Optionsgeschäften um Finanzinstrumente handelt, die sowohl im nationalen als auch im internationalen Rechts- und Wirtschaftsleben eine im Wesentlichen identische finanztechnische Struktur sowie rechtliche Ausgestaltung aufweisen (vgl. Hull, Optionen, Futures und andere Derivate, 10. Auflage 2019, S. 32 ff. sowie 275 ff., Gabler Wirtschaftslexikon, 19. Auflage 2019, Stichwort Call, S. 652 sowie Stichwort Optionsgeschäfte S. 2579). 179

Dass diesen Optionsgeschäften im kalifornischen Recht eine spezifische, hiervon abweichende Charakteristik oder rechtliche Systematik eigen ist, vermag der Senat hingegen nicht zu erkennen. 180

Der Senat hat hierfür zwar keine Bestätigung im kalifornischen Civil Code selbst vorgefunden, da dieser sich zu den genannten Begriffen nicht verhält, jedoch entsprechende Regelungen sowohl im kalifornischen Commercial Code (Section 1203 (c) (6)), im Corporation Code (Section 29510) sowie im Insurance Code (Section 1211). Auch wenn die betreffenden Vorschriften zum Teil mit einem unterschiedlichen Wording operieren, enthalten sie allesamt im Kern folgende Regelung: 181

„Option means an agreement giving a party/the buyer the right but not the obligation to buy/purchase goods/commodities for a fixed price (based on the actual or expected price) that is equal to or greater than the reasonably predictable fair market value of the goods at the time the option is to be performed. For purposes of this paragraph, an agreement giving the buyer the right to buy may also be called a call option, an agreement giving the buyer the right to sell may be called a put option.“ 182

Der Senat übersetzt dies dahingehend:

„Option bedeutet eine Vereinbarung, die einer Partei das Recht, aber nicht die Pflicht gibt, ein Gut zu einem festgelegten Preis – basierend auf dem aktuellen oder einen erwarteten Preis, der gleich oder größer als der vernünftigerweise zu schätzende Marktwert des Guts zum Zeitpunkt der Optionsausübung ist – zu erwerben. Für Zwecke dieser Bestimmung kann die Option zum Kauf als call option und die Option zum Verkauf als put option bezeichnet werden.“ 184

Der Senat geht daher im Streitfall davon aus, dass das kalifornische Rechtsverständnis von den im streitbefangenen Filmvertriebsvertrag verwendeten Begriffen, insbesondere hinsichtlich des insoweit zentralen Begriffs der „call option“, mit der Bedeutung übereinstimmt, die diesen Begriffen im deutschen Recht beigemessen wird. 185

2. Grundsätzlich setzt das deutsche Steuerrecht für die Aktivierung einer Kaufpreisforderung im Zusammenhang mit der Überlassung von Rechten voraus, dass es sich insoweit nicht um einen Lizenzvertrag, sondern um einen Rechtskauf handelt und dabei zumindest das wirtschaftliche Eigentum an den Rechten auf den Nutzungsberechtigten übertragen wird. 186

a) Die gewinnerhöhende Aktivierung von Forderungen richtet sich bei buchführenden Gewerbetreibenden nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung, § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG. Danach hat der Kaufmann in seiner Bilanz für den Schluss eines Geschäftsjahres u.a. seine Vermögensgegenstände und somit auch seine Forderungen vollständig aufzunehmen, § 240 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1, § 242 Abs. 1, § 246 Abs. 1 HGB. Gewinne sind dabei nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind, § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB. 187

Ansprüche aus einem sogenannten schwebenden Geschäft, d. h. einem gegenseitigen Vertrag, der von der zur Sach- oder Dienstleistung verpflichteten Partei noch nicht voll erfüllt ist, dürfen grundsätzlich nicht ausgewiesen werden. Denn während des Schwebezustands besteht die – widerlegbare – Vermutung, dass sich die wechselseitigen Rechte und Pflichten aus dem Vertrag wertmäßig ausgleichen. Ein Bilanzausweis ist nur geboten, wenn und soweit das Gleichgewicht solcher Vertragsbeziehung durch Vorleistungen und Erfüllungsrückstände eines Vertragspartners „gestört“ ist. 188

Ein Gewinn ist danach realisiert, wenn der Leistungsverpflichtete die vereinbarte Leistung „wirtschaftlich erfüllt“ hat und ihm die Forderung auf die Gegenleistung – von den mit jeder Forderung verbundenen Risiken abgesehen – so gut wie sicher ist. 189

Hingegen sind aufschiebend bedingte Ansprüche grundsätzlich nicht zu aktivieren, da sie nach § 158 Abs. 1 BGB erst mit Eintritt der Bedingung entstehen. 190

Bei Schuldverhältnissen, die zeitraumbezogene Leistungsverpflichtungen begründen, ist hinsichtlich der Gewinnrealisierung danach zu unterscheiden, ob die Dauerhaftigkeit der Leistung selbst anhaftet oder nur den zeitlichen Rahmen für einzelne Leistungen bildet. Im letztgenannten Fall – z.B. bei Sukzessivlieferungen und Wiederkehrschuldverhältnissen – tritt die Realisierung bei Erfüllung jeder einzelnen Leistung ein. Schuldverhältnisse, bei denen die geschuldete Leistung selbst zeitraumbezogen ist, führen demgegenüber zu einer zeitanteiligen Gewinnrealisierung, wenn für den gesamten Zeitraum eine qualitativ gleichbleibende Dauerverpflichtung besteht. 191

Für die Frage, ob und wenn ja in welchem Umfang der Leistungsverpflichtete seine Leistung erbracht hat und ihm der Anspruch auf die Gegenleistung so gut wie sicher ist, kommt es darauf an, zu welcher Leistung der Leistungsverpflichtete überhaupt verpflichtet ist. Dies muss durch Auslegung des zugrunde liegenden Vertrages ermittelt werden (vgl. hierzu nur BFH-Urteile vom 07.12.2017 IV R 23/14, BStBl. II 2018, 444 sowie IV R 37/16, BFH/NV 2018, 440).

b) Ob der Leistungsverpflichtete dabei lediglich zu einer zeitlich und/oder gegenständlich begrenzten Überlassung seiner Leistungsschutzrechte verpflichtet ist oder zu deren gänzlichen Übertragung bzw. zumindest des wirtschaftlichen Eigentums an diesen, entscheidet sich – unter Beachtung der vorgenannten nach deutschem Steuerrecht maßgeblichen Voraussetzungen für die Aktivierung einer Forderung – nach dem Rechtscharakter dieses Vertrages, nämlich ob es sich insoweit um einen Rechtskauf oder um einen Lizenzvertrag handelt. 193

Ob mithin ein Kaufvertrag oder ein Lizenzvertrag vorliegt, richtet sich nicht nach den von den Vertragspartnern verwendeten Rechtsbegriffen, sondern nach dem Gesamthalt der Vereinbarung. Wenn dem Lizenznehmer nicht das unbeschränkte Verfügungsrecht über das lizenzierte Recht eingeräumt worden ist, liegt kein Kaufvertrag vor. Für die Auslegung des Vertrages als Rechtskauf oder als Lizenzgewährung ist eine wirtschaftliche Betrachtungsweise maßgebend (vgl. FG Münster, Urteil vom 15.12.2010, 8 K 1543/07 E, DStRE 2011, 1309; FG München, Urteil vom 17.06.2016, 1 K 266/12, EFG 2016, 2018). 194

Unter einem Lizenzvertrag versteht man einen Vertrag, in dem der Inhaber eines gewerblichen Schutzrechts oder eines Urheberrechts – und damit auch eines Leistungsschutzrechts nach § 94 UrhG – als Lizenzgeber einem Dritten, dem Lizenznehmer, die Benutzung eines geschützten Rechts auf Zeit gegen Entgelt gewährt (vgl. von Wallis in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand Januar 2019, § 5 Rn. 1200/1201). 195

Maßgeblich für die Unterscheidung ist, ob die Überlassung des Rechts für immer oder auf Zeit erfolgt und ob die Parteien damit rechnen, dass das Recht nach Ablauf der Vertragslaufzeit noch werthaltig ist. Gilt es den Parteien danach als wertlos oder ist es von vornherein für immer überlassen, liegt ein Rechtskauf vor (vgl. FG Münster, Urteil vom 15.12.2010, 8 K 1543/07 E, DStRE 2011, 1309; FG München, Urteile vom 02.04.2014, 1 K 1807/10, juris sowie vom 17.06.2016, 1 K 266/12, EFG 2016, 2018). 196

Insbesondere im Hinblick auf die zuletzt genannte Frage ist die Abgrenzung zum Rechtskauf vorzunehmen. Ein Rechtskauf erfordert, dass das Recht voll oder wenigstens im wesentlichen Umfang und endgültig übergehen soll, während beim Lizenzvertrag nur die Verwertung oder Nutzung gestattet ist, nicht das Recht selbst übertragen wird. Eine zeitlich begrenzte Überlassung ist hingegen nicht gegeben, wenn das Nutzungsrecht dem Berechtigten mit Gewissheit endgültig verbleibt oder ein Rückfall des Rechts kraft Gesetzes oder kraft Vertrages nicht in Betracht kommt. Eine zeitlich begrenzte Überlassung von Rechten ist jedoch zu bejahen, wenn bei Abschluss des Vertrages ungewiss ist, ob und wann die Rechtsüberlassung endet. Ein Veräußerungsgeschäft im Sinne eines Rechtskaufs liegt vor, wenn die rechtsförmliche Nutzungsüberlassung wirtschaftlich eine Veräußerung des Schutzrechts bildet. Dies kann unter anderem der Fall sein, wenn das geschützte Recht für die gesamte Schutzdauer exklusiv überlassen ist, sodass bei Vertragsablauf nichts mehr zurückzugeben ist oder wenn im Zeitpunkt der Beendigung des Lizenzvertrages keine Verwertungsmöglichkeiten von wirtschaftlicher Relevanz dem Lizenzgeber mehr verbleiben (vgl. von Wallis in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand Januar 2019, § 5 Rn. 1202; FG Münster, Urteil vom 15.12.2010, 8 K 1543/07 E, DStRE 2011, 1309; FG München, Urteile 197

vom 02.04.2014, 1 K 1807/10, juris sowie vom 17.06.2016, 1 K 266/12, EFG 2016, 2018).

Während beim Lizenzvertrag die Verwertung oder Nutzung gestattet ist, nicht jedoch das Recht selbst übertragen wird, erfordert die Annahme eines Rechtskaufs, dass das Recht voll oder wenigstens im wesentlichen Umfang und endgültig übergehen soll. Ein Veräußerungsgeschäft im Sinne eines Rechtskaufs liegt dann vor, wenn die rechtsförmliche Nutzungsüberlassung wirtschaftlich eine Veräußerung des Schutzrechts bildet (vgl. FG Münster, Urteil vom 15.12.2010, 8 K 1543/07 E, DStRE 2011, 1309; FG München, Urteile vom 02.04.2014, 1 K 1807/10, juris sowie vom 17.06.2016, 1 K 266/12, EFG 2016, 2018). 198

c) Von in diesem Zusammenhang ausschlaggebender Bedeutung für die Beantwortung der Frage, ob der betreffende Lizenzvertrag letztlich einen Rechtskauf beinhaltet, ist die Feststellung, ob insoweit das wirtschaftliche Eigentum an den dem Lizenznehmer überlassenen Rechten auf diesen übergegangen ist. 199

Grundsätzlich sind Wirtschaftsgüter nach § 39 Abs. 1 AO dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen. Übt jedoch ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, so ist ihm das Wirtschaftsgut zuzurechnen, § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO. 200

Diese Definition des wirtschaftlichen Eigentums umfasst eine Mehrzahl ungleichartiger zivilrechtlicher Rechtslagen, die Nichteigentümern eine eigentumsähnliche Rechtsposition verschaffen. Die Anwendung des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO erfordert deshalb nach der Rechtsprechung die Bildung von Fallgruppen und deren wertende Zuordnung. Ein wirtschaftlicher Ausschluss des zivilrechtlichen Eigentümers i.S.v. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO wird u.a. angenommen, wenn der Herausgabeanspruch des Eigentümers keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat. Ob diese Voraussetzungen vorliegen, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall zu beurteilen. 201

Ein schuldrechtlich oder dinglich Nutzungsberechtigter hat in der Regel kein wirtschaftliches Eigentum in diesem Sinne an dem ihm zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgut. Etwas anderes kann dann gelten, wenn der Nutzungsberechtigte statt des Eigentümers die Kosten der Anschaffung oder Herstellung eines von ihm selbst genutzten Wirtschaftsguts trägt und ihm auf Dauer, nämlich für die voraussichtliche Nutzungsdauer, Substanz und Ertrag des Wirtschaftsguts wirtschaftlich zustehen (vgl. BFH-Urteile vom 13.10.2016 IV R 33/13, BStBl. II 2016, 81; vom 21.12.2017 IV R 55/16, BFH/NV 2018, 593 und IV R 56/16, BFH/NV 2018, 597). Substanz und Ertrag stehen dem Nutzungsberechtigten zu, wenn er nicht nur die Sachherrschaft über das betreffende Wirtschaftsgut innehat und die Erträge aus dessen Nutzung zieht, sondern er auch die Chance der Wertsteigerung und das Risiko der Wertminderung dieses Wirtschaftsguts trägt (vgl. BFH-Urteil vom 11.07.2006 VIII 32/04, BStBl. II 2007, 296). 202

Diese Grundsätze gelten nach Auffassung des BFH gleichermaßen für das Leasing von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern. Ob Substanz und Erträge des Leasinggutes während der gesamten betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ausnahmsweise vollständig dem Leasingnehmer zustehen, ist in jedem Einzelfall nach den konkreten Umständen zu beurteilen. Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung kommt eine Zurechnung des Leasingguts zum Vermögen des Leasingnehmers u.a. in Betracht, wenn sich die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasinggegenstandes und die Grundmietzeit annähernd decken oder die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zwar länger als die Grundmietzeit ist, dem Leasingnehmer aber ein Recht auf Verlängerung der 203

Nutzungsüberlassung oder einer Kaufoption zu so günstigen Konditionen zusteht, dass bei wirtschaftlich vernünftiger Entscheidungsfindung mit der Ausübung des Rechts zu rechnen ist (vgl. BFH-Urteile vom 13.10.2016 IV R 33/13, BStBl. II 2018, 81; vom 21.12.2017 IV R 55/16, BFH/NV 2018, 593 und IV R 56/16, BFH/NV 2018, 597).

Die Vorschrift des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO erfordert, dass ein anderer den zivilrechtlichen Eigentümer für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann. Es wird zwar nur ein wirtschaftlicher Ausschluss des zivilrechtlichen Eigentümers verlangt. Aus dem Wortlaut dieser Vorschrift ergibt sich aber, dass der andere diesen Ausschluss bewirken können muss. Ist in Leasingfällen die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasinggegenstandes länger als die Grundmietzeit, kann der Leasingnehmer den Leasinggeber nur dann für die verbleibende Nutzungsdauer von der Einwirkung auf den Leasinggegenstand ausschließen, wenn ihm eine entsprechende rechtliche Befugnis zusteht. Der Leasingnehmer als Nutzungsberechtigter muss in solchen Fällen über eine den wirtschaftlichen Ausschluss herbeiführende Befugnis in Gestalt einer Verlängerungs- oder Kaufoption verfügen. Ist in einem derartigen Fall darüber hinausgehend mit der Ausübung dieses Rechts durch den Leasingnehmer bei wirtschaftlich vernünftiger Entscheidungsfindung zu rechnen, wird der Leasingnehmer den Leasinggeber auf Dauer von jeglicher Einwirkung auf den Leasinggegenstand ausschließen; der Leasinggegenstand ist dann dem Leasingnehmer als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen (vgl. BFH-Urteile vom 13.10.2016 IV R 33/13, BStBl. II 2018, 81; vom 21.12.2017 IV R 55/16, BFH/NV 2018, 593 und IV R 56/16, BFH/NV 2018, 597).

Diese für Wirtschaftsgüter allgemein und für bewegliche und unbewegliche Leasinggegenstände im Besonderen geltenden Rechtsgrundsätze sind – mit den nachfolgend dargestellten Modifikationen – gleichermaßen auch für immaterielle Wirtschaftsgüter und damit auch für Urheber- und Leistungsschutzrechte im Sinne des § 94 UrhG anwendbar. Denn es sind keine Gesichtspunkte ersichtlich, warum die zuletzt genannten Wirtschaftsgüter jedenfalls dem Grundsatz nach anderen Voraussetzungen im Hinblick auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums unterliegen sollen.

Auch die Finanzverwaltung (vgl. BMF-Schreiben vom 23.02.2001, BStBl. I 2001, 175, Rz. 16) vertritt den Standpunkt, dass auf Vertriebsverträge über Filmrechte mit festen Laufzeiten und zusätzlichen Verwertungsabreden die für Leasingverträge geltenden Grundsätze entsprechend heranzuziehen sind. Korrespondierend zu der in § 94 Abs. 3 UrhG angeordneten Schutzdauer des Leistungsschutzrechts des Filmherstellers geht sie dabei davon aus, dass die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von Filmrechten 50 Jahre beträgt (vgl. BMF-Schreiben vom 23.02.2001, BStBl. I 2001, 175, Rz. 17).

d) Letztlich muss in diesem Zusammenhang auch Berücksichtigung finden, dass die Anforderungen an einen Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Nutzungsberechtigten bei immateriellen Wirtschaftsgütern wesentlich höher liegen können als bei materiellen Wirtschaftsgütern, der Übergang unter Umständen sogar gänzlich ausgeschlossen sein kann.

So hat der BFH in zwei Entscheidungen zu der Frage, ob eine Steuerabzugsverpflichtung nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG besteht, wenn ein umfassendes Nutzungsrecht an einem urheberrechtlich geschützten Werk – einerseits Reporterleistungen, andererseits Drehbuchüberarbeitungen – im Sinne eines „total buy out“ gegen eine Pauschalvergütung eingeräumt wird, ausgeführt, dass die zeitlich begrenzte Überlassung von Rechten und damit eine Nutzungsüberlassung dann zu bejahen sei, wenn bei Abschluss des Vertrages ungewiss sei, ob und wann die Überlassung zur Nutzung ende. Dies sei jedoch nicht der Fall, wenn das

Nutzungsrecht dem durch den Vertrag Berechtigten mit Gewissheit endgültig verbleibe oder ein Rückfall kraft Vertrages nicht in Betracht komme. Ein Nutzungsrecht werde hiernach dann nicht „überlassen“, wenn es veräußert werde. Dem sei gleichzustellen, dass sich ein überlassenes Recht während der eingeräumten Nutzung wirtschaftlich vollständig verbrauche, wie z.B. bei einem veranstaltungs- oder werbekampagnenbezogenen Recht. Die Frage, ob es sich um eine zeitlich begrenzte oder um eine endgültige Überlassung von Rechten handele, sei nach dem Vertrag und damit nach den Verhältnissen zu beurteilen, wie sie sich bei Abschluss des Vertrages darstellten. Der Vertrag sei die Rechtsgrundlage für die Überlassung der Rechte und bestimme deshalb auch die Rechtsnatur der Überlassung (vgl. BFH-Urteile vom 24.10.2018 I R 69/16, BStBl. II 2019, 401 und I R 83/16, BFH/NV 2019, 522). Dabei hat der BFH zum einen den Umstand, dass ein Urheberrecht gemäß § 29 Abs. 1 UrhG seiner Natur nach grundsätzlich unveräußerlich und nur der Einräumung von Nutzungsrechten nach § 29 Abs. 2 UrhG zugänglich ist, und zum anderen die trotz der Nutzungsüberlassung fortbestehenden Rechte des Urhebers z.B. in Gestalt des Rückrufs nach § 41 UrhG sowie des Eventualanpruchs auf weitere Erlösbeteiligung nach § 32a UrhG als ausschlaggebend dafür angesehen, dass insoweit ein Übergang des Urheberrechts im Sinne einer Veräußerung nicht in Betracht kam.

Zwar ist demgegenüber das Leistungsschutzrecht des Filmherstellers nach § 94 Abs. 2 UrhG 209 einer Übertragung zugänglich. Dennoch weist der BFH in ständiger Rechtsprechung darauf hin, dass es sich bei den Leistungsschutzrechten eines Filmherstellers regelmäßig um Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens handele, insbesondere dann, wenn die Filme zur lizenzmäßig zeitlich und örtlich begrenzten Überlassung bestimmt seien. Anders sei hingegen der Fall zu beurteilen, dass die Schutzrechte einem Dritten vollständig und endgültig überlassen würden (vgl. BFH-Urteil vom 20.09.1995 X R 225/93, BStBl. II 1997, 320). Selbst wenn in Fällen der unechten Auftragsproduktion der Hersteller seine Rechte an dem Film zwar nicht vollständig und endgültig abgebe, aber doch so langfristig dem Lizenznehmer zur Auswertung überlasse, dass eine Anschlussverwertung voraussichtlich nur noch einen sehr geringen wirtschaftlichen Wert habe, handele es sich bei den Filmrechten weiterhin um Anlagevermögen des Filmherstellers und Lizenzgebers. Denn es sei für den Charakter als Anlagevermögen gerade kennzeichnend, dass die Nutzung der Schutzrechte im Betrieb durch die Vergabe von Lizenzen über einen längeren Zeitraum erfolge. Zudem sei im Zeitpunkt des Abschlusses des Lizenzvertrages auch kaum vorhersehbar, ob die produzierten Filme nach Ablauf der Lizenzierung voraussichtlich keinen oder nur noch einen geringen wirtschaftlichen Wert hätten (vgl. BFH-Beschluss vom 06.11.2008 IV B 126/07, BStBl. II 2009, 156).

Insbesondere lässt sich die Antwort auf die Frage, ob dem Leasingnehmer zum Ende der 210 festen Vertragslaufzeit hin ein Recht zur Verlängerung der Nutzungszeit oder eine Kaufoption zu so günstigen Bedingungen eingeräumt worden ist, dass damit zu rechnen ist, dass er hiervon bei wirtschaftlich vernünftiger Entscheidungsfindung Gebrauch machen wird, bei materiellen Wirtschaftsgütern – wie etwa Maschinen, Fahrzeugen, Flugzeugen und Containerschiffen – angesichts der branchenspezifischen Erfahrungswerte zum nutzungsbedingten Wertverzehr, zur Wertentwicklung sowie zur technischen Überalterung mehr oder weniger zuverlässig prognostizieren.

Welchen Marktwert hingegen Filmrechte nach Ablauf der festen Lizenzlaufzeit haben werden, 211 ist hingegen so gut wie überhaupt nicht einschätzbar, lässt sich in Anbetracht des zeitgeistbehafteten Filmkunstgeschmacks des Publikums nicht vorhersehen, insbesondere nicht bei längerer Laufzeit des Filmvertriebsvertrages. Ob die getroffenen Verwertungsabreden mithin wirtschaftlich günstig sind, bei wem letztlich die Chancen und

Risiken liegen, lässt sich im Zeitpunkt des Abschlusses eines Filmvertriebsvertrages zuverlässig nicht vorhersagen, sodass auch dieser Gesichtspunkt bei Filmrechten dazu führt, dass ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Lizenznehmer nur in Ausnahmefällen in Betracht kommen wird (vgl. hierzu Wassermeyer DB 2010, 354, 356/357).

Bei der gebotenen Gesamtbetrachtung kommt es in jedem Einzelfall darauf an, inwieweit sich der Filmhersteller noch rechtliche Einwirkungsmöglichkeiten auf die Verwertung vorbehalten hat und inwieweit die Risiken und Chancen – insbesondere die Wertsteigerungschancen und die Wertminderungsrisiken – vertraglich verteilt worden sind. Im Hinblick auf das letztgenannte Kriterium wird man die Fragen zu klären haben, ob ein Film nach Ablauf der Vertragslaufzeit überhaupt noch eine nennenswerte wirtschaftliche Ausbeutung erlaubt – gemessen an der typischen wirtschaftlichen Ausbeutung während der Vertragslaufzeit –, wie hoch typischerweise die Ausübungswahrscheinlichkeit in Ansehung der wohl regelmäßig der Verwertungsgesellschaft eingeräumten Kaufoption ist und inwieweit der Filmhersteller als Lizenzgeber bei der vorab abstrakt vereinbarten Kaufpreisbemessung an der erfolgsbedingten Wertsteigerung des Films partizipiert (vgl. Blümich/Krumm, EStG, Stand März 2018, § 5 Rn. 936). 212

3. Unter Berücksichtigung der vorgenannten Tatbestandsvoraussetzungen für die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an Filmrechten ist im Streitfall festzustellen, dass es sich bei dem zwischen der Klägerin und der Firma F abgeschlossenen Filmvertriebsvertrag um einen Lizenzvertrag und nicht um einen Rechtskauf handelt, sodass das wirtschaftliche Eigentum an den Filmrechten bezüglich des Spielfilms I nicht von der Klägerin auf die Firma F übergegangen ist und die Klägerin damit auch keinen Kaufpreisanspruch im Streitjahr gewinnerhöhend zu aktivieren hat. 213

a) Zwar ist im Streitfall die Dauer der Überlassung der Verwertungsrechte an dem betreffenden Film an die Firma F mit 42 Jahren – jedenfalls nach den Erfahrungswerten des erkennenden Senats – als ungewöhnlich lang anzusehen. Andererseits beträgt die Schutzdauer des Leistungsschutzrechts des Filmherstellers nach § 94 Abs. 3 UrhG insgesamt 50 Jahre. Die Finanzverwaltung (vgl. BMF-Schreiben vom 23.01.2001, BStBl. I 2001, 175, Rz 17) geht ihrerseits davon aus, dass diese Schutzdauer zugleich als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Leistungsschutzrechte des Filmherstellers anzusehen ist. Dem schließt sich der erkennende Senat an. Denn es erscheint in jeder Hinsicht sachlich naheliegend, dass der Zeitraum, in dem die Verwertungsrechte einem Nutzungsberechtigten zur ausschließlichen sowie räumlich und gegenständlich unbegrenzten Nutzung überlassen werden können, zugleich die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leistungsschutzrechts kennzeichnet. Denn mit dem Erlöschen des Leistungsschutzrechts endet sowohl die Nutzungsmöglichkeit als auch die Werthaltigkeit des Filmrechts als immateriellem Wirtschaftsgut. 214

Im Streitfall erreicht die Vertragslaufzeit von 42 Jahren bei einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Filmrechts von 50 Jahren 84 % dieser Nutzungsdauer. Damit lässt sich jedoch gerade nicht feststellen, dass sich bereits die fest vereinbarte Laufzeit des Filmvertriebsvertrages mit der betriebsgewöhnlichen Nutzungszeit der Filmrechte annähernd deckt. Denn eine verbliebene Restnutzungsdauer von 8 Jahren oder 16 % der gesamten betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer schließt es aus, dass der Nutzungsberechtigte bereits aufgrund der Zeitdauer der Nutzungsüberlassung als wirtschaftlicher Eigentümer der Filmrechte angesehen werden könnte. Weder ist der Lizenzgeber in diesem Fall für die gesamte Dauer der betriebsgewöhnlichen Nutzungszeit von der Nutzung der Filmrechte ausgeschlossen noch ist sein verbliebener Herausgabeanspruch wertlos. 215

b) Während der Vertragslaufzeit steht der Klägerin neben den fixen Lizenzgebühren sowohl ein Anspruch auf weitere Beteiligungslizenzgebühren in Gestalt der „Angepassten Nettoerlöse“ (Klausel 4 (b) (i)) als auch eine zusätzliche Gewinnbeteiligung (Klausel 4 (a) (ii)) zu. Solche erfolgsabhängigen Vergütungsansprüche, die während der fest vereinbarten Laufzeit des Lizenzvertrages und neben den fixen Lizenzgebühren vom Lizenznehmer an den Lizenzgeber zu zahlen sind, sprechen aber gerade gegen den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Lizenznehmer. Denn sie zeigen, dass selbst bei extensivster Verwertung der Filmrechte und dadurch zum Ende der Laufzeit des Lizenzvertrages herbeigeführter Bedeutungslosigkeit des Herausgabeanspruchs des Lizenzgebers der Lizenznehmer den vollständigen wirtschaftlichen Wertverzehr des überlassenen Wirtschaftsguts gerade nicht unter Ausschluss des Lizenzgebers herbeiführen kann. Letzterer ist vielmehr stets im vereinbarten Umfang an dieser erschöpfenden Verwertung beteiligt. Kann der Lizenznehmer aber die umfassende Verwertung des Wirtschaftsguts nicht unter Ausschluss des zivilrechtlichen Eigentümers vornehmen, geht das wirtschaftliche Eigentum nicht auf ihn über (vgl. Herzig/Briesemeister, Ubg 2011, 581 (588); Rüber/Angloher, FR 2008, 498 (505)).

Auch dieser Umstand spricht mithin in erheblichem Maße gegen einen Übergang des wirtschaftlichen Eigentums von der Klägerin auf die Firma F als Lizenznehmerin.

c) Der Senat vermag aber auch nicht festzustellen, dass die zwischen der Klägerin und der Firma F im streitbefangenen Filmvertriebsvertrag für das Ende der fest vereinbarten Vertragslaufzeit vereinbarten zusätzlichen Verwertungs- bzw. Endschaffs-Regelungen (zu letzterem Begriff vgl. z.B. Theisen/Lins, DStR 2010, 1649 (1650)) einen Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf die Firma F bewirkt haben.

aa) So steht der Firma F gerade keine Vertragsverlängerungsoption zu, vielmehr kann eine Lauzeitverlängerung des Filmvertriebsvertrages nur im beiderseitigen Einvernehmen der Vertragspartner herbeigeführt werden (Klausel 19 (d)). Dies mag die Klägerin zwar dazu verpflichten, in ernsthafte Vertragsverhandlungen mit der Firma F einzutreten, jedoch ergibt sich hieraus gerade keine rechtliche Befugnis der Firma F, die Klägerin einseitig von der Einwirkung auf die Filmrechte für deren restliche Nutzungsdauer auszuschließen. Das Recht, von der Klägerin die Teilnahme an entsprechenden Verhandlungen über eine Verlängerung des Filmvertriebsvertrages zu verlangen, stellt vielmehr keine den wirtschaftlichen Ausschluss des Lizenzgebers herbeiführende rechtliche Befugnis dar.

bb) Eingeräumt worden ist der Firma F hingegen eine Kaufoption, wonach sie die Filmrechte nach Ablauf der fest vereinbarten Laufzeit des Filmvertriebsvertrages zu einem Kaufoptionspreis i.H.v. ... € erwerben kann. Eine solche Kaufoption kann grundsätzlich eine rechtliche Befugnis darstellen, die den wirtschaftlichen Ausschluss des Lizenzgebers vom Filmrecht herbeizuführen geeignet ist. Allerdings sind insoweit die begleitenden Gesamtumstände zu berücksichtigen.

So mag es zwar sein, dass der vorgenannte Kaufoptionspreis in Anbetracht des Restbuchwertes des Filmes im Zeitpunkt der Beendigung des Filmvertriebsvertrages (Produktionskosten des Filmes ... €, Abschreibungsdauer 50 Jahre, Restbuchwert nach 42 Jahren = ... €) in überschaubarem Umfang zurückbleibt. Dennoch vermag der Senat nicht zu erkennen, dass damit der Firma F als Lizenznehmerin die Kaufoption zu so günstigen Bedingungen eingeräumt worden ist, dass mit ihrer Ausübung bei vernünftiger Entscheidungsfindung zu rechnen ist. Denn anders als bei der Überlassung von materiellen Wirtschaftsgütern im Rahmen von Leasingverträgen, bei der sich zuverlässig aus dem Verhältnis des Kaufoptionspreises zum Restbuchwert beurteilen lässt, ob die eingeräumte

Kaufoption als günstig anzusehen ist, lässt sich die Werthaltigkeit der Filmrechte zum Zeitpunkt der Beendigung der Vertragslaufzeit nicht nur schwerlich, sondern überhaupt nicht zuverlässig einschätzen. Welche Marktgängigkeit der Film und damit die Filmrechte zu diesem Zeitpunkt haben werden, welche realistischen Verwertungschancen z.B. im Bereich Kino, Fernsehen, DVD, BD oder 4k noch bestehen werden und welche Erlöse noch voraussichtlich zu erzielen sein werden, sind aber die ausschlaggebenden Gesichtspunkte für die Entscheidung des Lizenznehmers, die Kaufoption auszuüben. Gerade diese Besonderheiten bei der Wertentwicklung sowie bei der Verwertbarkeit von Filmrechten als immateriellem Wirtschaftsgut zeigen, dass demgegenüber dem Verhältnis von Kaufoptionspreis zum Restbuchwert der Herstellungskosten, wenn überhaupt, eine deutlich nach- bzw. untergeordnete Bedeutung zukommt.

Aber nicht nur der Umstand, dass im Streitfall nicht festgestellt werden kann, dass der Firma F die Kaufoption zu so günstigen Bedingungen eingeräumt worden ist, dass mit ihrer Ausübung bei vernünftiger Entscheidungsfindung zu rechnen ist, spricht gegen einen Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Filmrechten auf die Firma F. Auch die Tatsache, dass die Klägerin nach Ausübung des Kaufoptionsrechts gemäß Klausel 19 (a) (i) und (vi) i.V.m. Schedule 3 „Excess Market Value Payment“ noch mit 25 % an einem höheren Marktwert des Films, der sich aus dem Differenzbetrag zwischen dem geschätzten Marktwert des Films und dem Kaufoptionspreis ergibt, beteiligt ist, zeigt, dass der Klägerin noch in einem wirtschaftlich bedeutsamen Umfang die weiteren Wertsteigerungen des Films zustehen. Damit ist die Klägerin aber gerade nicht nach Ablauf der fest vereinbarten Laufzeit des Filmvertriebsvertrages von der weiteren Einwirkung auf die Filmrechte wirtschaftlich ausgeschlossen. Ein vollständiger und endgültiger Übergang der Wertsteigerungschancen an dem überlassenen Wirtschaftsgut und damit des wirtschaftlichen Eigentums kann angesichts einer solch intensiven fortbestehenden Teilhabe an dessen Wertentwicklung nicht festgestellt werden. Unabhängig von der Anwendbarkeit der Wertungen und Grundsätze des Teilamortisationserlasses über bewegliche Wirtschaftsgüter (BMF vom 22.12.1975, DB 76, 115) ist der Lizenzgeber jedenfalls bei einer Beteiligung von 25 % an einem eventuell höheren Marktwert der Filmrechte in einem wirtschaftlich ins Gewicht fallenden Umfang an dessen Wertsteigerungschancen und an dessen Substanz beteiligt; dies schließt jedoch einen Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Lizenznehmer aus (vgl. Herzig/Briesemeister, Ubg 2011, 581 (588); Rüber/Angloher, FR 2008, 498 (505); Lüdicke/Fischer, DStR 2011, 1935 (1937/1938); a.A. Dornheim DStR 2011, 1793 (1796)).

cc) Ebenso wenig sind auf der Grundlage der nach dem Filmvertriebsvertrag der Klägerin zustehenden Darlehensoption (Klausel 18 (b) und (c)) die Risiken einer Wertminderung der Filmrechte allein auf die Firma F übergegangen und lässt sich auch hieraus nicht auf einen Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Filmrechten schließen. 223

Abgesehen davon, dass ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums voraussetzt, dass sowohl Ertrag als auch Substanz des Wirtschaftsguts für dessen Nutzungsdauer dem Lizenznehmer wirtschaftlich zustehen müssen und dies schon dann nicht mehr der Fall sein kann, wenn bereits die Chance der Wertsteigerung nicht mehr allein dem Lizenznehmer zugeordnet werden kann (vgl. vorstehend unter bb), enthält die Regelung über die der Klägerin zustehende Darlehensoption auch keine einseitige Verlagerung des Wertminderungsrisikos von der Klägerin auf die Firma F. 224

Der Beklagte stellt insoweit darauf ab, dass die Klägerin als Lizenzgeberin die ihr zustehende Darlehensoption ausüben werde, falls der Film am Ende der Laufzeit des Filmvertriebsvertrages nicht mehr werthaltig sein sollte und die Firma F daher nicht von der 225

ihr zustehenden Kaufoption Gebrauch machen werde. Da die Klägerin zur Rückzahlung dieses Darlehens nur verpflichtet sei, wenn es zur Erzielung von Verwertungserlösen aus der Nutzung der Filmrechte komme, trage die Firma F das vollständige Risiko der Wertminderung der Filmrechte. Ein solches Wertminderungsrisiko trage aber im Allgemeinen nur der zumindest wirtschaftliche Eigentümer eines Wirtschaftsguts.

Bei dieser Betrachtungsweise berücksichtigt der Beklagte allerdings nicht, dass mit der Ausübung der Darlehensoption die Verpflichtung der Klägerin einhergeht, sich um eine Vermarktung oder anderweitige Verwertung des Filmes zu bemühen. Die dabei entstehenden Kosten gehen zu Lasten der Klägerin und sind von der Firma F nur dann zu übernehmen, wenn sie durch eine von der Firma F geforderte Vermarktung oder Verwertung verursacht worden sind. Die Verteilungsregeln in Klausel 18 (c) (i) – (v) kommen hingegen nur dann zur Anwendung, wenn es insoweit tatsächlich zur Erzielung von Erlösen kommt. Kommt es hingegen zu dem vom Beklagten unterstellten Szenario, einem Ausbleiben von Verwertungserlösen wegen der Wertlosigkeit der Filmrechte, mindert sich also der von der Klägerin vereinbarte Darlehensoptionsbetrag um die Verwertungs- und Vermarktungskosten sowie um die durch die notwendige Aufrechterhaltung der Betriebs- und Infrastruktur entstehenden Aufwendungen. 226

Damit liegt das Wertminderungsrisiko ebenfalls nicht allein bei der Firma F als Lizenznehmerin, sondern – zumindest in wesentlichem Umfang – auch bei der Klägerin als Lizenzgeberin, sodass auch dieser Umstand nicht für einen Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Filmrechten auf die Firma F spricht. 227

Nach Auffassung des Senats ist daher der Hinweis der Klägerin nachvollziehbar, dass es vor dem Hintergrund der mit einer Ausübung der Darlehensoption einhergehenden Verpflichtungen und Schwierigkeiten wirtschaftlich sinnvoller und attraktiver sein kann, auf die Ausübung der Darlehensoption zu verzichten und insoweit von dem ihr bei Nichtausübung der vertraglich vereinbarten Optionsrechte durch die Vertragsbeteiligten zustehenden Recht der freien Vermarktung oder anderweitigen Verwertung des Films (Klausel 18 (d)) Gebrauch zu machen. 228

dd) Auch soweit der Beklagte gerade in der Kombination des Kaufoptionsrechts für die Firma F einerseits sowie der Möglichkeit der Darlehensoption durch die Klägerin andererseits das entscheidende Kriterium dafür sieht, dass das wirtschaftliche Eigentum an den Filmrechten auf die Firma F übergegangen ist, vermag der erkennende Senat dem nicht zu folgen. 229

Denn die im Falle der Ausübung der Kaufoption bestehende Mehrerlösbeteiligung der Klägerin i.H.v. 25 % des Marktwertzuschlags gestattet nicht die Wertung, die Firma F sei als Lizenznehmerin in der Lage, die Klägerin von der weiteren Einwirkung auf das Wirtschaftsgut auszuschließen. Dies umso weniger als die Klägerin bereits während der Vertragslaufzeit durch ihre Gewinnbeteiligung an entsprechenden Wertzuwächsen und Mehrerlösen partizipiert. 230

Und auch die mit der Ausübung der Darlehensoption verbundenen Verpflichtungen der Klägerin zur Verwertung und Vermarktung der Filmrechte schließen es aus, das Risiko der Wertminderung der Filmrechte uneingeschränkt der Firma F zuzuweisen. 231

Wertsteigerungschancen und Wertminderungsrisiko sind daher im Streitfall auch nicht durch die Kombination und durch das Verhältnis der Endschafts-Regelungen zueinander auf die Firma F übergegangen. 232

d) Letztlich zeigen nach Auffassung des erkennenden Senats auch die Entscheidungen der BFH-Urteile vom 07.12.2017 (IV R 23/14, BStBl. II 2018, 444 sowie IV R 37/16, BFH/NV 2018, 440), dass bei der zeitlich begrenzten Überlassung von Leistungsschutzrechten wie z.B. Filmrechten im Rahmen von Lizenzverträgen ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Lizenznehmer grundsätzlich nicht in Betracht kommt und nur in Ausnahmefällen gegeben sein kann. Denn der Bundesfinanzhof hat in diesen Entscheidungen – denen dem vorliegenden Fall sehr ähnliche Sachverhalte zugrunde lagen – in aller Kürze darauf hingewiesen, dass durch die Einräumung von Verwertungsrechten an einem Spielfilm – soweit hierdurch kein zivilrechtlicher Eigentumsübergang bewirkt worden sei – das Vertriebsunternehmen, der Lizenznehmer, auch kein wirtschaftliches Eigentum erworben habe. Der Bundesfinanzhof hat in diesen Entscheidungen von weiteren Ausführungen hierzu abgesehen, da diese Rechtsfrage zwischen den Beteiligten nicht im Streit stand.

Der erkennende Senat entnimmt diesen Entscheidungen jedenfalls, dass der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bei der lizenzmäßigen Überlassung von Leistungsschutzrechten hohen Anforderungen unterliegt, die nur in Einzel- und Ausnahmefällen gegeben sein werden. Im Streitfall sind diese Anforderungen allerdings aus den dargestellten Gründen nicht gegeben. 234

III. Im Streitfall liegen aber auch nicht die Voraussetzungen für eine zeitanteilig – linearisiert – zu aktivierende Schlusszahlung vor. Die zwischen der Klägerin und der Firma F vereinbarten Endschafts-Regelungen nach Beendigung der festen Laufzeit des Filmvertriebsvertrages beinhalten gerade keinen verbindlichen Anspruch der Klägerin auf eine Schlusszahlung, der im Streitjahr bereits – zeitanteilig – zu aktivieren wäre. 235

Weder die zwischen den Beteiligten vereinbarte Kaufpreiszahlung im Falle der Ausübung der Kaufoption noch der im Falle der Ausübung der Darlehensoption zu zahlende Darlehensbetrag haben den Charakter einer Schlusszahlung, die als weitere Gegenleistung der Firma F für die ihr während der Laufzeit des Filmvertriebsvertrages eingeräumten Nutzungsrechte behandelt werden müsste. 236

1. Der Bundesfinanzhof hat in den vorgenannten Entscheidungen vom 07.12.2017 (IV R 23/14, BStBl. II 2018, 444 sowie IV R 37/16, BFH/NV 2018, 440) dargelegt, dass für den Fall, dass das kalifornische Recht dem deutschen Recht entspräche, die Entscheidung des FG, bei Nichtausübung der Kaufoption sei eine vereinbarte Schlusszahlung Entgelt für die Überlassung der Verwertungsrechte während der Laufzeit des Vertriebsvertrages und weder durch eine Beteiligung des Vertriebsunternehmens an den Erlösen aus der Verwertung nach Ablauf der Nutzungsüberlassung noch im Hinblick auf eine dem Vertriebsunternehmen eingeräumte Call-Option oder ein dem Lizenzgeber gewährtes Darlehen veranlasst, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden sei. Dies treffe insbesondere für die Auslegung zu, die Schlusszahlung gehöre in diesem Fall – der Nichtausübung der Kaufoption – zur fest vereinbarten Lizenzgebühr und sei, obwohl sich ihr Betrag mit dem Fixanteil des Call-Option-Preises decke, bereits durch die Nutzungsüberlassung verdient. Sofern das FG daran anknüpfend ausführe, schon der Begriff der Schlusszahlung deute darauf hin, dass es sich um die letzte Zahlung in einem Vertragsverhältnis handle, sei dies ohne weiteres nachvollziehbar. Zu Recht habe das FG des Weiteren auch darauf abgestellt, dass das Verständnis der Schlusszahlung als Nutzungsentgelt auch der Interessenlage der Vertragsparteien entspreche. Der Lizenzgeber habe sich zur Überlassung der Verwertungsrechte nur unter der Voraussetzung bereit erklärt, dass er dafür vom Vertriebsunternehmen einen festen Mindestbetrag erhalte, der der Summe aus fixen 237

Lizenzgebühren und Schlusszahlung entspreche. Selbst wenn der Film am Ende der Laufzeit wertlos gewesen sei, hätte er diesen Mindestbetrag bei Nichtausübung der Kaufoption in Form der Schlusszahlung sicher vereinnahmt. Durch die Schlusszahlung werde dem Lizenzgeber somit die volle Amortisation seiner Aufwendungen garantiert.

Diese Auslegung des FG bedeute nicht, dass das Vertriebsunternehmen an den nach Ende der Laufzeit erzielten Erlösen ohne Gegenleistung beteiligt werde. Vielmehr diene die Erlösbeteiligung dazu, die Bemühungen des Vertriebsunternehmens um eine optimale Vermarktung des Films zu honorieren, von der der Lizenzgeber sowohl während als auch nach Ende der Laufzeit des Vertriebsvertrages profitiere. Auch der Lizenzgeber betone in den Entscheidungen des Bundesfinanzhofs zugrunde liegenden Verfahren, welchen erheblichen Einfluss das Verhalten des Vertriebsunternehmens während der Laufzeit des Vertrages auf die Wertentwicklung des Films und auf seine Verwertungsmöglichkeiten auch noch Jahre nach Ende der Laufzeit habe. 238

Hinzu käme, dass sich die Regelungen des Vertrages nicht in mehrere wirtschaftlich und zeitlich eigenständige Rechtsgeschäfte – etwa Nutzungsüberlassung bis zum Ende der Laufzeit und Erlösbeteiligung nach Ende der Laufzeit – zerlegen ließen. Bei den getroffenen Vereinbarungen handele es sich vielmehr um Modalitäten eines einheitlichen Vertriebsvertrages. 239

Decke sich das kalifornische Rechtsverständnis mit dem deutschen, sei auch die weitere Würdigung des FG, der Anspruch auf die Schlusszahlung sei am Bilanzstichtag hinreichend sicher gewesen, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Zu Recht wäre das FG insbesondere zu dem Ergebnis gelangt, dass die Schlusszahlung – sofern sie nicht ohnehin bereits durch die Nutzungsüberlassung verdient und auch im Falle der Ausübung der Kaufoption also nicht als Teil des Kaufpreises geschuldet gewesen sei – nicht unter der aufschiebenden, sondern unter der auflösenden Bedingung der Ausübung der Kaufoption gestanden habe. Einer Aktivierung der anteiligen Forderung stünde dann auch nicht entgegen, dass die Klägerin die Schlusszahlung aus künftigen Verwertungserlösen habe zurückgewähren müssen. Zutreffend sei, dass die Schlusszahlung insoweit lediglich eine „Rechengröße“ darstelle, die die Obergrenze der Erlösbeteiligung kennzeichne. Die Regelung der Erlösbeteiligung beinhalte keine Verpflichtung, die Schlusszahlung unter bestimmten Umständen wieder zurückzuzahlen, sondern verpflichte den Lizenzgeber lediglich dazu, das Vertriebsunternehmen an etwaigen späteren Verwertungserlösen in einem Umfang zu beteiligen, der betragsmäßig der Schlusszahlung entspreche. 240

2. Im Streitfall können diese Darlegungen des Bundesfinanzhofs auf den der Entscheidung des erkennenden Senats zugrunde zu legenden Sachverhalt nicht übertragen werden. So bestehen auch im Fachschrifttum erhebliche Zweifel daran, dass eine Schlusszahlung als Nutzungsentgelt qualifiziert werden kann, also schuldrechtlich betrachtet eine ausreichende synallagmatische Verknüpfung zwischen Nutzungsüberlassung und Schlusszahlung besteht bzw. steuerrechtlich betrachtet, die Schlusszahlung in einem ausreichenden wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang mit der Nutzungsüberlassung steht (vgl. insbesondere Herzig/Briesemeister, Ubg 2011, 581 (590) und Rüber/Angloher, FR 2008, 501 (505); Brinkmann in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand Januar 2019, § 5 Rn. 1174). Zumindest wird teilweise davon ausgegangen, dass jedenfalls die Realisation eines entsprechenden Anspruchs erst am Ende des Lizenzzeitraums zuverlässig beurteilt werden kann (vgl. Theisen/Lins, DStR 2010, 1649 (1658)) bzw. stets zu prüfen ist, welche Leistung des Lizenzgebers mit der Schlusszahlung des Lizenznehmers im Einzelfall unter Veranlassungsgesichtspunkten abgegolten werden soll (vgl. Wassermeyer, DB 2010, 354 241

(358); von Wallis in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand Januar 2019, § 5 Rn. 1205). Dabei hat im Streitfall der Umstand erhebliches Gewicht, dass die Vertragsbeteiligten keine feststehende Schlusszahlung vereinbart haben, sondern der Klägerin eine von ihr erst noch auszuübende Darlehensoption eingeräumt worden ist.

a) Bereits begrifflich steht der Klägerin nach den einschlägigen Regelungen im streitbefangenen Filmvertriebsvertrag keine Schlusszahlung zu. Auch wenn letztlich nicht der Wortlaut der zwischen den Vertragsbeteiligten getroffenen Regelungen, sondern das von diesen tatsächlich rechtlich und wirtschaftlich Gewollte ausschlaggebend sein muss, lässt sich jedenfalls – anders als in den genannten Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – nicht bereits aufgrund der Wortwahl bzw. der Begrifflichkeiten schlussfolgern, die Vertragsbeteiligten hätten damit ihrerseits zu erkennen gegeben, dass bei Beendigung des Lizenzvertrages eine Zahlung zu erfolgen habe, die als abschließendes Nutzungsentgelt die während der Laufzeit des Lizenzvertrages gestattete Nutzung vergüten solle. 242

b) Aber auch bei einer über den Wortlaut der vertraglichen Regelungen hinausgehenden inhaltlichen bzw. wirtschaftlichen Betrachtung der zwischen der Klägerin und der Firma F getroffenen sogenannten Endschafts-Regelungen lässt sich ein zusätzliches, auf die Laufzeit des Lizenzvertrages bezogenes Nutzungsentgelt nicht feststellen. 243

So steht der Klägerin im Streitfall gerade kein Anspruch auf eine als Schlusszahlung zu charakterisierende Leistung der Lizenznehmerin zu, dessen Erfüllung nur noch davon abhängig ist, dass die Lizenznehmerin nicht von ihrer Kaufoption Gebrauch macht. Die Klägerin muss vielmehr im Falle der Nichtausübung der Kaufoption das Darlehen anfordern, ihre Darlehensoption also ihrerseits ausüben. Der Automatismus eines feststehenden Anspruchs auf eine Schlusszahlung, der nur durch die Ausübung der Kaufoption außer Kraft gesetzt werden kann, liegt im Streitfall gerade nicht vor. 244

Im Gegensatz zu dem vom Bundesfinanzhof beurteilten Sachverhalt ist im Streitfall somit keine feststehende Schlusszahlung vereinbart, sondern der Klägerin eine Darlehensoption eingeräumt worden. Die Auszahlung des Darlehensbetrages ist dabei von der Ausübung dieser Darlehensoption, die Verpflichtung zur Rückzahlung des Darlehens davon abhängig, dass von der Klägerin entsprechende Verwertungserlöse aus der weiteren Verwertung der Filmrechte erzielt werden können. 245

c) Im Gegensatz zu der vom Bundesfinanzhof beurteilten Fallgestaltung ist die Klägerin zudem im Falle der Ausübung der Darlehensoption verpflichtet, den Film zu vermarkten oder anderweitig zu verwerten. Diese Verpflichtung beinhaltet zum einen die Aufrechterhaltung einer eigenen Betriebs- und Vertriebsstruktur sowie des Weiteren die Entfaltung von Vermarktungs- und Verwertungsaktivitäten, deren Kostenintensität für die Klägerin zumindest ein Entscheidungsgesichtspunkt sein muss. In Anbetracht dieser mit der Ausübung der Darlehensoption einhergehenden Verpflichtungen und Aufwendungen, kann es für die Klägerin tatsächlich wirtschaftlich/finanziell sinnvoller sein, auf die Ausübung der Darlehensoption zu verzichten und eine freihändige Vermarktung und Verwertung der Filmrechte vorzunehmen. Der diesbezügliche Sachvortrag der Klägerin erscheint dem Senat zumindest nachvollziehbar. 246

d) Der Bundesfinanzhof hat die Überlegungen des FG München für tragfähig erachtet, die Schlusszahlung sei auch deshalb als Nutzungsentgelt für die Überlassung der Rechte während der Laufzeit des Lizenzvertrages anzusehen, weil nur so der Lizenzgeber zu einer vollständigen Amortisation seiner Aufwendungen gelangen konnte. 247

Dem vermag der erkennende Senat so nicht zu folgen. Zwar ist es wirtschaftlich durchaus nachvollziehbar, dass der Lizenzgeber bestrebt ist, seine Investitionen in den Film zu amortisieren. Dies kann er aber sowohl durch einen Verkauf des Films an den Lizenznehmer als Inhaber einer Kaufoption, als auch durch eine Risikobeteiligung des Lizenznehmers im Rahmen einer Darlehensoption, bei der das Darlehen nur im Falle der Erzielung von Verwertungserlösen zu tilgen ist, sowie durch eine anschließende Eigenverwertung der Filmrechte geschehen.

Zwar mag es in diesem Zusammenhang irritierend wirken, dass nach Ziffer 7 der Anlage „Exhibit „NP“ Adjusted Net Proceeds“ die gesamten Lizenzgebühren (total license fees) – sofern weder die Kauf- noch die Verkaufsoption ausgeübt wird ... € (42 x ... +) und soweit die vorgenannten Optionen ausgeübt werden die gesamten Lizenzgebühren (total license fees) ... € (42 x ... + ...) betragen, was wiederum dafür sprechen könnte, dass die Optionsbeträge als Lizenzgebühren und damit als Nutzungsentgelte anzusehen sind. Andererseits handelt es sich bei der Anlage „NP“ um die Zusammenstellung von Definitionen der im streitbefangenen Filmvertriebsvertrag verwendeten Begriffe, auf die sich die Beteiligten geeinigt haben, und nicht um vertragliche Regelungen. Dies schließt es zwar nicht aus, dass damit der Definition der gesamten Lizenzgebühren indizielle Aussagekraft zukommt. Gerade der Umstand, dass die Definition für den Fall der Ausübung der Kaufoption auch den Kaufoptionspreis mit zu den gesamten Lizenzgebühren zählt, zeigt jedoch, dass mit dem Begriff nicht allein die laufenden Nutzungsentgelte gemeint sind, sondern vielmehr alle vom Lizenznehmer im Zusammenhang mit dem Lizenzvertrag zu erbringenden Zahlungen im weitesten Sinne, wozu bei Optionsausübung eben auch die Kaufoptionspreiszahlung gehört.

Zudem spricht der Vertrag als solcher in den Klauseln 19 (a) (i) und 18 (b) und (c) vom Kaufoptionspreis und dem Darlehensbetrag und rechnet diese Zahlungen gerade nicht zu den Lizenzgebühren.

e) Insgesamt erscheint es zudem nicht überzeugend, davon auszugehen, dass der Charakter der Schlusszahlung als Nutzungsentgelt davon abhängig gemacht wird, ob die Kaufoption ausgeübt wird. Denn das würde zugleich bedeuten, dass sich die Höhe des Entgelts für die während der Vertragslaufzeit vom Lizenzgeber erbrachten Leistungen danach richtet, ob die Kaufoption ausgeübt wird. Denn wird diese ausgeübt, beschränkt sich das Nutzungsentgelt auf die fixen Lizenzgebühren zuzüglich der laufenden Beteiligungserträge. Der dann zu zahlende Kaufoptionspreis – zuzüglich der Mehrerlösbeteiligung – bezieht sich allein auf den Erwerbsgegenstand, die zukünftigen in jeder Hinsicht unbeschränkten Verwertungsmöglichkeiten. Ein zusätzliches Entgelt in Gestalt der Schlusszahlung ist die vom Lizenzgeber während der Vertragslaufzeit an den Lizenznehmer in Gestalt der Überlassung der Nutzungsrechte erbrachte Leistung dann nicht mehr wert.

Dahinter könnte natürlich der Gedanke stecken, dass für den Fall, dass die Kaufoption nicht gezogen wird, sich automatisch das laufende Nutzungsentgelt erhöht; die Schlusszahlung wäre dann eine Art Vertragsstrafe für die Nichtwahrnehmung des Kaufoptionsangebots. Aber auch dieser Ansatz spricht eher für einen engeren sachlichen Zusammenhang der Schlusszahlung mit dem Optionsgeschäft als mit dem Lizenzvertrag.

Ebenso vernachlässigt die Annahme, die Schlusszahlung sei allein durch die vom Lizenzgeber an den Lizenznehmer während der Vertragslaufzeit erbrachten Leistungen wirtschaftlich veranlasst, dass die Schlusszahlung insoweit – zumindest teilweise, wenn nicht gar umfassend – eine Optionsprämie beinhalten kann, also eine Vergütung dafür, dass der Lizenzgeber dem Lizenznehmer die Möglichkeit der Ausübung einer Kaufoption eingeräumt und aufrechterhalten hat (so Herzig/Briesemeister, Ubg 2011, 581 (590); Wassermeyer, DB

2010, 354 (358)). Denn die diesbezüglichen Endschafts-Regelungen können auch als eigenständiges Optionsgeschäft angesehen werden, das sich an den Nutzungsüberlassungsvertrag zeitlich nahtlos anschließt (so Herzig/Briesemeister, Ubg 2011, 581 (590); Wassermeyer, DB 2010, 354 (358)).

Die Klägerin hat zudem darauf hingewiesen, dass mit der Darlehensoption der Restwert des 254
Filmes abgesichert werden solle. Der Senat würde dies dahingehend verstehen, dass mit der Darlehensoption der Lizenznehmer an dem Risiko beteiligt wird, dass eine angemessene Anschlussverwertung des Filmes gelingt oder eben nicht gelingt. Denn lassen sich mit dem Film noch nennenswerte Erlöse erzielen, kommt es auch – unter Berücksichtigung der Verwendungsreihenfolge der Klausel 18 (c) (i)-(v) des Filmvertriebsvertrages – zu einer teilweisen oder vollständigen Rückführung des Darlehensbetrages. Dass der Lizenznehmer sich auf eine solche Vereinbarung einlässt, nämlich die Gewährung eines nur im Falle der Erzielung weiterer Verwertungserlöse rückzahlbaren Darlehens, kann seinen Grund in dem Umstand haben, dass der Lizenzgeber sich aufgrund seiner Marktmacht in der stärkeren Verhandlungsposition befindet und daher den Lizenznehmer mit in die Verantwortung für eine erfolgreiche Anschlussverwertung nehmen kann. Zudem relativiert sich die Einseitigkeit dieses wirtschaftlichen Risikos wiederum dadurch, dass der Lizenzgeber verpflichtet ist, für eine sachgerechte Vermarktung und Verwertung des Films zu sorgen, was wiederum mit einem nicht unerheblichen Kostenrisiko verbunden ist.

Insgesamt bereitet auch die Vorstellung, dass es sich trotz der Verpflichtung des 255
Lizenzgebers, bei Erzielung von Verwertungserlösen die Schlusszahlung oder den Darlehensbetrag an den Lizenznehmer zurückführen zu müssen, um ein Nutzungsentgelt handeln soll, nicht unerhebliche Störgefühle (vgl. Herzig/Briesemeister, Ubg 2011, 581 (590); Rüber/Angloher, FR 2008, 501 (505); zweifelnd auch Theisen/Lins, DStR 2010, 1649 (1658) und Wassermeyer, DB 2010, 354 (358)). Soweit der Bundesfinanzhof demgegenüber hervorhebt, die Beteiligung des Lizenznehmers an den späteren Verwertungserlösen honoriere – bis zur Höhe des Schlusszahlungsbetrages als „Rechengröße“ – dessen Bemühungen um eine optimale Vermarktung des Filmes, von der der Lizenzgeber sowohl während der Laufzeit des Lizenzvertrages als auch danach profitiere, stelle jedenfalls keine unentgeltliche Erlösbeteiligung dar und erst recht keine Rückzahlung der Schlusszahlung bzw. des Darlehensbetrages, so vermag der Senat auch dem nicht zu folgen. Denn zumindest bei der Vereinbarung einer Darlehensoption, haben die Vertragsbeteiligten ausdrücklich die Zurückführung des Darlehens unter der Voraussetzung der Erzielung ausreichender Verwertungserlöse verabredet. Mit der Annahme, sie wollten nunmehr nicht mehr die Zurückführung der Darlehensmittel, sondern eine Honorierung der Leistungen des Lizenznehmers bei der Verwertung der Filmrechte vornehmen, ließe man das tatsächlich Vereinbarte völlig unberücksichtigt. Natürlich können die Vertragsbeteiligten kraft ihrer Privatautonomie nachträglich auch vom zuvor Vereinbarten abweichende Regelungen treffen, nur sollten für diese Annahme belastbare Anhaltspunkte vorliegen. Und auch der Umstand, dass der Lizenznehmer mit der vermeintlichen Erlösbeteiligung eigentlich nur dasjenige zurückerhält, was er zuvor dem Lizenzgeber in Gestalt einer Schlusszahlung oder als Darlehen gezahlt hat, lässt sich nur schwerlich mit dem Charakter einer Honorierung vereinbaren. Letztlich erscheint aber auch das damit verbundene Hin und Her der Zahlungsströme unwirtschaftlich, zumindest aber eigentümlich. So soll einerseits der Lizenzgeber für die dem Lizenznehmer während der Laufzeit des Lizenzvertrages eingeräumte Nutzungsrechte mit der Schlusszahlung oder dem Darlehensbetrag ein zusätzliches Nutzungsentgelt erhalten. Andererseits honoriert der Lizenzgeber dem Lizenznehmer in gleicher Höhe seine Leistungen bei der optimalen Vermarktung der Filmrechte, soweit weitere Verwertungserlöse erwirtschaftet werden. So besehen könnten die

Vertragsbeteiligten auch von vornherein wechselseitig auf ein zusätzliches Nutzungsentgelt sowie auf eine Erlösbeteiligung verzichten und würden wirtschaftlich gleichstehen. In eine wirtschaftliche Schieflage geriete diese Beziehung nur dann, wenn der Lizenzgeber bei der Anschlussverwertung nur unzureichende Erlöse erzielte. Auch dies deutet darauf hin, dass Schlusszahlung und Darlehensgewährung im Hinblick auf die Rückerstattungsverpflichtung bei einer ertragreichen Anschlussverwertung eher der Begrenzung des wirtschaftlichen Risikos des Lizenzgebers dienen, als den Charakter eines Nutzungsentgelts aufweisen.

f) Neben diesen Überlegungen ist für den Senat aber – insbesondere unter Berücksichtigung der dargestellten (vgl. Gliederungspunkt 2 a) bilanziellen Grundsätze für die Aktivierung einer Forderung – von besonderer, wenn nicht gar ausschlaggebender Bedeutung, dass im Streitfall eine ganze Reihe von Voraussetzungen erfüllt sein müssen, um vom Vorliegen eines als Schlusszahlung anzusehenden Anspruchs der Klägerin ausgehen zu können. 256

So muss im Streitfall zunächst einmal geklärt sein, dass es nicht zu einer Verlängerung der Laufzeit des Lizenzvertrages aufgrund entsprechender Verhandlungen und einer Einigung der Vertragsbeteiligten hierüber kommt. Sodann muss die Klägerin auf die Ausübung der ihr zustehenden Kaufoption verzichten, was insbesondere von dem im Streitjahr nicht abzuschätzenden Marktwert des Filmes am Ende der Laufzeit des Filmvertriebsvertrages abhängig ist. Hiernach muss sich die Klägerin zur Wahrnehmung der ihr zustehenden Darlehensoption entschließen, was vor dem Hintergrund der damit verbundenen Vermarktungs- und Verwertungsverpflichtungen aus Sicht des Senats keine Selbstverständlichkeit darstellt. Und letztlich dürfen im Rahmen der Anschlussverwertung keine ausreichenden Erträge, die die Rückführung des Darlehensbetrages gestatten, erzielt werden, was wiederum ebenfalls von der weiteren Entwicklung des Filmes bzw. seiner Verwertbarkeit abhängt. 257

Vor dem Hintergrund all dieser Voraussetzungen und nicht einschätzbaren Entwicklungen erscheint es dem Senat ausgeschlossen, davon ausgehen zu können, dass dem Darlehensbetrag im Streitfall der Charakter einer Schlusszahlung zukommt und insbesondere dass der Anspruch auf den Darlehensbetrag am Bilanzstichtag hinreichend sicher gewesen sei. 258

IV. Die Bescheide sind daher wie folgt zu ändern: 259

1. Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2009 vom 19.07.2017 ist dahingehend zu ändern, dass die festzustellenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb um ... € gemindert werden und statt mit ... € mit ... € festgestellt werden. 260

2. Der Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für 2009 vom 14.08.2017 ist dahingehend zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag auf den Betrag herabgesetzt wird, der sich ergibt, wenn der Gewinn aus Gewerbebetrieb i.H.v. ... € zugrunde gelegt wird. Die Berechnung des Gewerbesteuermessbetrages wird dem Beklagten übertragen. 261

3. Die Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2009 und den 31.12.2010, jeweils vom 28.07.2017, sind dahingehend zu ändern, dass bei der Ermittlung des Verlustabzugs in 2009 von einem Gewinn aus Gewerbebetrieb i.H.v. ... € ausgegangen wird und bei der gesonderten Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2010 die entsprechende Folgeänderung vorgenommen wird. Die Berechnung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2009 und den 31.12.2010 wird dem Beklagten übertragen. 262

V. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.	263
VI. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 Satz 1 und 2, 709 Satz 2 ZPO.	264
VII. Die Entscheidung über die Notwendigkeit, einen Bevollmächtigten zum Vorverfahren hinzuzuziehen, ergibt sich aus § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO.	265
VIII. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen.	266
