

**Titel:**

**Auslegung des Filmrechtevertrags nach den Regeln des kalifornischen Rechts – Bilanzielle Behandlung der Schlusszahlung und der festen Lizenzraten**

**Normenketten:**

EStG § 4 Abs. 1

EStG § 5 Abs. 1

EStG § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 2

HGB § 240 Abs. 2

HGB § 242 Abs. 1

HGB § 246 Abs. 1

HGB § 252 Abs. 1 Nr. 4

HGB § 252 Abs. 1 Nr. 5

HGB § 266 Abs. 2

AO § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 1

BGB § 133

BGB § 157

BGB § 158 Abs. 1

EGBGB Art. 27 Abs. 1 S. 1

EGBGB Art. 32 Abs. 1 Nr. 1

**Leitsätze:**

1. Ein dem kalifornischen Recht unterliegender Vertrag über die Verwertung eines Films ist unter Berücksichtigung des Rechtsverständnisses nach kalifornischem Recht auszulegen. Den von den Vertragsparteien im Vertragstext verwendeten Rechtsbegriffen ist die Bedeutung beizumessen, die ihnen nach der ausländischen Rechtsordnung zukommt. Das deutsche Gericht hat das ausländische Recht so anzuwenden, wie es die Gerichte des ausländischen Staates auslegen und anwenden. (redaktioneller Leitsatz)
2. Die Vertragsauslegung ist nach kalifornischem Recht im Wesentlichen in subjektiver Hinsicht vorzunehmen und sodann erst nach objektiven Kriterien. 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. (redaktioneller Leitsatz)
3. Es sind keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass die Überlassung von Filmrechten nach kalifornischem Recht spezifischen Handelsbräuchen (§ 1856 [c] CCP) oder spezifischen Usancen, aus denen sich ein vom jeweiligen allgemeinen zivilrechtlichen Sprachgebrauch abweichendes Verständnis oder Verwendung von Begriffen ergibt. Die deswegen zur Anwendung gelangenden allgemeinen Grundsätze der Vertragsauslegung nach kalifornischem Recht entsprechen den Grundsätzen des BGB zur Auslegung von Willenserklärungen und Rechtsgeschäften. (redaktioneller Leitsatz)
4. Eine Abschlusszahlung im Rahmen eines Filmvertriebsvertrags, der lediglich die – mit Optionsrechten verbundene – zeitlich befristete Verwertung bzw. Nutzung der Urheberrechte am Film gestattet, ohne dass aufgrund dieses Vertrages die Filmrechte bereits voll oder wenigstens im wesentlichen Umfang und endgültig auf den Lizenznehmer übergehen sollten, ist mit dem Barwert zu aktivieren und über die Laufzeit der Nutzungsüberlassung ratierlich als Ertrag zu erfassen, wenn die Abschlusszahlung keine Restwertgarantie in Form eines garantierten Mindesterlöses aus der nachvertraglichen Filmverwertung und auch kein verdeckt vereinbartes Darlehen des Lizenznehmers darstellt, sondern in voller Höhe als (weiteres) Entgelt für die Nutzungsüberlassung des Filmes an den Lizenznehmer während des Lizenzzeitraums zu beurteilen ist, und wenn die Abschlusszahlung zwar erst bei Ablauf der befristeten Filmrechteüberlassung fällig wird, jedoch bereits am Bilanzstichtag ein hinreichend sicherer Anspruch auf die Abschlusszahlung besteht. (redaktioneller Leitsatz)

5. Vom Lizenznehmer vor der Ablieferung des Films durch die Lizenzgeberin geleistete feste Lizenzraten sind bei der Lizenzgeberin nicht als Anzahlungen zu beurteilen und zu passivieren, wenn sie für die von der Lizenzgeberin bereits vor der Ablieferung des Films gewährten Rechte (in Gestalt von „Nebenrechten“) gezahlt werden sollten. (redaktioneller Leitsatz)

**Schlagworte:**

Bilanzielle Behandlung der Schlusszahlung und der festen Lizenzraten im Rahmen eines Filmfonds, Vertragsauslegung nach den Regeln des kalifornischen Rechts, Bilanzierung

**Rechtsmittelinstanz:**

BFH München, Beschluss vom 14.05.2024 – IV B 35/23

**Fundstellen:**

EFG 2024, 43

LSK 2023, 29062

DStRE 2024, 1081

**Tenor**

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

**Tatbestand**

I.

1

Streitig ist,

- ob eine in einem am ... 2004 abgeschlossenen Vertrag über die Verwertung eines Films ab Vertragsschluss unter verschiedenen Bedingungen und mit Fälligkeit im Jahr 2021 vereinbarte Zahlung (sog. Abschlusszahlung) zeitanteilig und ggf. abgezinst bzw.

- in welcher Höhe gemäß diesem Vertrag erstmals am ... 2005 gezahlte nachschüssige halbjährliche Lizenzraten (sog. feste Lizenzraten)

jeweils in der Bilanz der Klägerin zum 31. Dezember 2007 gewinnerhöhend zu erfassen sind.

2

Die Klägerin, eine GmbH & Co. KG, wurde im Jahr 2004 gegründet. Komplementärin ist eine nicht am Vermögen der Klägerin beteiligte GmbH, Kommanditisten sind zwei natürliche Personen.

Gesellschaftszweck der Klägerin ist die Entwicklung, Herstellung, Vermarktung und Verwertung/Lizenzierung von Film- und Medienprojekten. Ihren Gewinn ermittelt die Klägerin nach § 4 Abs. 1, § 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG).

3

Im ... 2004

- erwarb die Klägerin die Stoffrechte an dem Film „...“ (Film),

- schloss einen Fertigstellungsgarantievertrag und

- beauftragte mit einem Produktionsdienstleistungsvertrag einen Produktionsdienstleister mit der Herstellung des Films im Wege der sog. unechten Auftragsproduktion mit einem genehmigten Budget i.H.v. (umgerechnet einschließlich u.a. des Kaufpreises der genannten Stoffrechte sowie der Gebühr für die Fertigstellungsgarantie) ... EUR.

4

Außerdem schloss die Klägerin noch im ... 2004 mit der Firma Studio 1 (Lizenznehmer), als Vertriebsunternehmen einen Filmvertriebsvertrag („MOTION PICTURE DISTRIBUTION AGREEMENT“ – Vertriebsvertrag 2004 –) betreffend den noch herzustellenden Film. Mit diesem Vertrag, der nach seiner

Klausel 33 ausschließlich dem Recht des Staates Kalifornien unterliegt, gewährte die Klägerin (als Eigentümerin) dem Lizenznehmer das Recht, die Urheberrechte an dem Film (Filmrechte) ab Vertragsschluss für eine Lizenzzeit von 17 Jahren bis zum ... 2021 (Lizenzzeitraum) umfassend zu verwerten. Klausel 4 des Vertriebsvertrages 2004 (VV) ist überschrieben mit „Remuneration for the License“ (in der von der Klägerin vorgelegten, nicht amtlichen deutschen Übersetzung: „Entgelt für die Lizenz“). Danach hatte der Lizenznehmer u.a. folgende Zahlungen zu leisten:

- nach Klausel 4 (a) VV 34 halbjährliche nachschüssige Lizenzraten entsprechend der Anlage A des Vertriebsvertrags 2004, erstmals zahlbar am ... 2005; hiernach waren diese Raten (feste Lizenzraten) jeweils aufgeteilt in eine „A-Zahlung“ in Euro sowie eine „B-Zahlung“ in ... (insgesamt rechnerisch nach den von den Vertragsparteien bestimmten Umrechnungskursen Ratenhöhe jeweils ... EUR, so dass sich über die Gesamtlaufzeit ein Betrag von insgesamt ... EUR ergibt); sowie
- nach Klausel 4 (b) VV als variable Lizenzgebühr ... % der sog. „angepassten Nettoerlöse“, die nach näherer Maßgabe der Anlage NP des Vertriebsvertrags 2004 zu ermitteln waren (variable Lizenzraten); diese variablen Lizenzraten waren nach Klausel 4 (f) VV spätestens ... Tage nach dem letzten Tag der Laufzeit des Vertriebsvertrags 2004 zu zahlen.

## 5

Verschiedene Regelungen in Klausel 4 (c) bis (g) VV betreffen neben diesen Zahlungsverpflichtungen des Lizenznehmers auch die im Anhang 2 VV einheitlich bezifferte, auf unterschiedlichen Regelungen beruhende weitere Zahlungsverpflichtung des Lizenznehmers („call option price, put option price, final payment“ – Kaufoptionspreis, Verkaufsoptionspreis, Schlusszahlung –), die ebenfalls aus einem A-Anteil in Euro und einem B-Anteil in ... besteht und nach den von den Vertragsparteien bestimmten Umrechnungskursen insgesamt ... EUR beträgt; dies entspricht ca. ... % der Gesamtherstellungskosten des Films.

## 6

Nach Klausel 19 (d) VV können die Vertragsparteien, d.h. die Klägerin und der Lizenznehmer, jederzeit bis zum ... 2021 gemeinsam beschließen, die Laufzeit des Vertrags unter beiderseits annehmbarer Bedingungen zu verlängern.

## 7

Klausel 19 (a) VV räumt dem Lizenznehmer – vorbehaltlich einer in Klausel 19 (d) VV vorgesehenen Vertragsverlängerung – eine gegen Ende der Vertragslaufzeit auszuübende Kaufoption hinsichtlich des Eigentumsrechts an dem Film zu einem Gesamtkaufpreis ein, der sich aus drei Teilen zusammensetzt, und zwar

- einem Betrag i.H. des als Kaufoptionspreis im Anhang 2 VV – entsprechend der Abschlusszahlung – aufgeführten Betrags, der um den Betrag einer etwa bereits gezahlten Schlusszahlung zu mindern ist,
- einem nach näheren Maßgaben gemäß Klausel 19 (a) (i) und (vi) i.V.m. Anhang 3 VV zu ermittelnden sog. „höheren Marktwert“ sowie
- der noch unbezahlten variablen Lizenzraten.

## 8

Nach Klausel 18 (b) VV wird, vorbehaltlich

- einer einvernehmlich vereinbarten Vertragsverlängerung (Klausel 19 [d] VV),
  - der Ausübung einer Kaufoption (Klausel 19 [a] VV) oder einer vorgezogenen Kaufoption (Klausel 19 [b] und [c] VV) jeweils durch den Lizenznehmer sowie
  - der Ausübung einer vorgezogenen Verkaufsoption (Klausel 20 [c] und [d] VV) durch die Klägerin,
- am ... 2021 eine Schlusszahlung („final payment“) des Lizenznehmers i.H. der im Anhang 2 VV ausgewiesenen Schlusszahlung zur Zahlung fällig (Abschlusszahlung). Für diesen Fall des Auslaufens der Verleihrechte des Lizenznehmers sieht Klausel 18 (c) VV vor, dass die Klägerin „sich in vernünftiger Weise bemühen (kann), den Film zu vermarkten ...“ und dass sie verpflichtet ist, nachfolgende Erlöse aus der eigenen Verwertung des Films, soweit sie ... % ihrer Bruttoeinnahmen zzgl. ihrer Marketing- und

Verleihkosten (jeweils nach näherer Bestimmung bzw. Berechnung gemäß der Regelungen in der Anlage NP VV) übersteigen, bis zur Höhe der Abschlusszahlung an den Lizenznehmer zu zahlen.

## 9

Nach Klausel 1 Satz 2 VV war der Lizenznehmer zum Abschluss von über das Ende der Laufzeit des Vertriebsvertrags 2004 hinausgehenden Unterverleih- und Lizenzverträgen berechtigt. Diese Verträge sind nach Klausel 18 (a) VV nach dessen Beendigung vom Eigentümer der Urheberrechte am Film zu übernehmen und einzuhalten; an ihn sind die in den Unterverleih- und Lizenzverträgen vereinbarten Zahlungen in diesem Fall zu erbringen.

## 10

Schließlich war der Lizenznehmer nach Klausel 4 (c) VV verpflichtet, der Klägerin eine Verpflichtung eines „Finanzinstituts“ zur Zahlung

- der festen Lizenzraten sowie

- der in Anhang 2 VV in jeweils gleicher Höhe dargestellten Zahlungsverpflichtungen (betreffend die Abschlusszahlung bzw. den Kauf-/Verkaufsoptionspreis)

vorzulegen; in verschiedenen Klauseln des Vertriebsvertrags 2004 verzichtete die Klägerin für diesen Fall auf die Geltendmachung ihrer betreffenden Ansprüche gegenüber dem Lizenznehmer. Die für die entsprechende Schuldübernahme erforderlichen (drei) Verträge (Schuldübernahmevertrag) zwischen der Klägerin, dem Lizenznehmer und einer Bank (Bank) wurden in der Folgezeit auch abgeschlossen; die vom Lizenznehmer als Gegenleistung für die Schuldübernahme an die Bank zu leistende Einmalzahlung i.H.v. umgerechnet insgesamt ... EUR entspricht der Höhe nach dem Barwert der Fixzahlungen i.H.v. umgerechnet insgesamt (... EUR + ... EUR =) ... EUR.

## 11

Klausel 37 VV enthält u.a. die Regelung, dass der Vertriebsvertrag 2004 (einschließlich Anlagen) und alle weiteren Vereinbarungen, die sich auf den Film, Nebenrechte oder auf zugrunde liegende Rechte beziehen, die Gesamtheit der Vereinbarungen zwischen den Parteien darstellen.

## 12

Zur Finanzierung des Kapitals der Klägerin i.H.v. ... EUR wandten die beiden Kommanditisten jeweils teilweise Eigenkapital auf und nahmen im Übrigen ebenfalls noch im ... 2004 bei der Bank jeweils Darlehen mit einer Laufzeit bis zum ... 2021 auf. Die laufende Tilgung sowie die Zinszahlungen auf diese beiden Darlehensverträge wurden jeweils aus den B-Zahlungen der festen Lizenzraten bedient; der am Ende der Darlehenslaufzeit bei beiden Kommanditisten jeweils verbleibende Darlehensstand entspricht zusammen dem B-Anteil der Abschlusszahlung; die Zahlungen der beiden Kommanditisten auf ihre jeweilige Anteilsfremdfinanzierung korrespondieren somit mit den jeweiligen B-Zahlungen der festen Lizenzraten und dem B-Anteil der Abschlusszahlung.

## 13

Zwischen den Beteiligten besteht Einigkeit darüber, dass die Zahlung

- der festen Lizenzraten und

- der Abschlusszahlung

(Fixzahlungen) zur Erzielung eines Totalgewinns der Klägerin ausreichen.

## 14

Insbesondere die aufgrund der o.g. Verträge über den Kauf der Stoffrechte am Film, der Fertigstellungsgarantie, der Produktionsdienstleistung, der jeweiligen Darlehensaufnahme durch die beiden Kommanditisten sowie über die Schuldübernahme durch die Bank von den jeweiligen Vertragsparteien eingegangenen Zahlungsverpflichtungen wurden gebündelt durch Zahlungen vom ... 2004 erfüllt. Das unvorhergesehene Scheitern der ... begonnenen Vertragsverhandlungen mit dem ursprünglich als Hauptdarsteller vorgesehenen Schauspieler führte zu Verzögerungen des geplanten Beginns der (Haupt-)Dreharbeiten zu dem Film bis ins Jahr .... Nach Fertigstellung des Films (mit Herstellungskosten i.H.v. insgesamt rund ... EUR; vgl. etwa Bilanz der Klägerin zum 31. Dezember 2007) und dessen Ablieferung an die Klägerin am ... erfolgte der Filmstart in den USA am ....

## 15

In ihrer Feststellungserklärung für 2004 machte die Klägerin einen Verlust aus Gewerbebetrieb i.H.v. ... EUR geltend. In den den Feststellungserklärungen für 2004 und die beiden Folgejahre 2005 und 2006 jeweils zugrunde liegenden Bilanzen hatte die Klägerin die Abschlusszahlung im Rahmen ihrer jeweiligen Betriebseinnahmen nicht berücksichtigt. Die Feststellung für 2004 wurde vom Beklagten (dem Finanzamt München, Abteilung III – Finanzamt –) zunächst erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) durchgeführt.

## 16

Im Rahmen einer ab dem ... für die Veranlagungszeiträume 2004-2006 durchgeführten Außenprüfung kam der Prüfer u.a. zu dem Ergebnis, dass der Schuldübernahmevertrag als abstraktes Schuldverhältnis zu beurteilen sei mit der Folge, dass bei der Klägerin im Jahr 2004 – dem Jahr des Abschlusses der insoweit maßgeblichen Verträge – „eine Kaufpreisforderung in Höhe des bei der Bank vom Lizenznehmer hinterlegten Kapitals gewinnwirksam zu aktivieren“ sei, mithin i.H. der vom Lizenznehmer an die Bank gezahlten Schuldübernahmegebühr von ... EUR; auf den Bericht über diese Außenprüfung vom ... (Bericht 2009) wird verwiesen.

## 17

Diesen Feststellungen folgend erließ das Finanzamt einen entsprechend geänderten Feststellungsbescheid für 2004 sowie entsprechend angepasste Feststellungsbescheide für 2005 und 2006. Außerdem erließ es am ... 2009 gegenüber der Klägerin einen Feststellungsbescheid für das Streitjahr 2007, mit dem es unter Abweichung von der Feststellungserklärung der Klägerin für 2007 Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. ... EUR feststellte (unter Ansatz von laufenden Einkünften i.H.v. ... EUR); in ihrer Feststellungserklärung für 2007 vom ... hatte die Klägerin Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. ... EUR erklärt, welche sich u.a. aus bilanzierten Umsatzerlösen i.H.v. ... EUR (rechnerisch die beiden vom Lizenznehmer im Streitjahr 2007 gezahlten festen Lizenzraten) ergeben hatten. Gegen diesen Bescheid für 2007, der nach § 164 Abs. 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen war, legte die Klägerin Einspruch ein.

## 18

Während des gegen den geänderten Feststellungsbescheid für 2004 geführten Klageverfahrens (Aktenzeichen des Gerichts: 1 K 3678/09) änderte das Finanzamt den Feststellungsbescheid für 2004 erneut. Es hielt nun an seiner Auffassung, dass im Veranlagungszeitraum 2004 in der Bilanz der Klägerin eine Kaufpreisforderung aufgrund eines abstrakten Schuldverhältnisses zu aktivieren sei, nicht mehr fest. Ebenfalls erließ es an die geänderte Rechtsauffassung angepasste, geänderte Feststellungsbescheide für 2005 und 2006.

## 19

Außerdem erließ es unter dem ... den streitgegenständlichen, nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Feststellungsbescheid für 2007, mit dem es Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. ... EUR feststellte (unter Ansatz von laufenden Einkünften i.H.v. ... EUR). Das Finanzamt ging jetzt u.a. davon aus, dass der Anspruch der Klägerin auf die Abschlusszahlung als fortlaufend zeitraumbezogen verwirklicht gleichmäßig über den Zeitraum des Vertriebsvertrags 2004 (beginnend mit der Ablieferung des Films) zu verteilen und in jedem Wirtschaftsjahr zeitanteilig, d.h. pro rata temporis, zu aktivieren sei, für das Streitjahr 2007 danach i.H.v. ... EUR. Die im Verhältnis zu u.a. der Kaufoption auflösend bedingte Abschlusszahlung sei ein Entgelt für die bis zu ihrer Fälligkeit erfolgte Lizenzierung des Films und folglich mit 5,5 % abzuzinsen und mit dem Barwert am jeweiligen Bilanzstichtag auszuweisen. Dementsprechend sei der steuerlich zu berücksichtigende Jahresüberschuss der Klägerin für 2007 um die anteilige Abschlusszahlung i.H.v. ... EUR zu erhöhen.

## 20

Der hiergegen gerichtete Einspruch wurde mit der Einspruchsentscheidung vom ... als unbegründet zurückgewiesen. Mit der daraufhin unter dem Aktenzeichen 1 K 266/12 erhobenen Klage wandte sich die Klägerin ausschließlich gegen die zusätzlich erfassten Einnahmen aus der rätierlichen Auflösung der Abschlusszahlung i.H.v. – rechnerisch unstreitig zutreffend – ... EUR. Zur Begründung verwies die Klägerin im Wesentlichen und z.T. auf folgende Punkte:

## 21

Die „Schlusszahlung“ sei entgegen der Auffassung des Finanzamts im Streitjahr 2007 nicht rätierlich steuerlich zu berücksichtigen.

## 22

Dem stehe bereits entgegen, dass sich aus dem Vertriebsvertrag u.a. die Verpflichtung ergebe, auf Wunsch einer Partei Vertragsverhandlungen über eine Lizenzverlängerung aufzunehmen. Nur im Fall des Fehlschlagens entsprechender Verhandlungen könne der Lizenznehmer seine Kaufoption ausüben, woraus sich seine Pflicht zur Zahlung des Kaufoptionspreises ergebe. Übe er die Kaufoption nicht aus, habe die von ihm in diesem Fall u.a. zu zahlende „Schlusszahlung“ aufgrund der Rückzahlungsverpflichtung der Klägerin aus künftig erwirtschafteten Erträgen den Charakter einer bloßen Vorauszahlung.

## 23

Die „Schlusszahlung“ falle zudem in verschiedenen Konstellationen nicht an, so

- bei vorzeitiger Beendigung des Vertriebsvertrages 2004,
- seiner einvernehmlichen Verlängerung sowie
- bei Ausübung der Kaufoption (bei allerdings gleich hohem Mindestbetrag als Teil des Kaufoptionspreises)

und müsse bei Anfall und Zahlung aus den künftigen Verwertungserlösen der Klägerin zurückgezahlt werden.

## 24

Die „Schlusszahlung“ sei entgegen der Auffassung des Finanzamts kein zusätzliches, verdecktes Zusatzentgelt für die laufende Nutzung des Films für den Zeitraum der Filmüberlassung ab dessen Fertigstellung, sondern eine leasingtypische Restwertamortisation.

## 25

Weiterhin fehle es im Streitfall an einem entsprechenden zivilrechtlichen, d.h. einem vertraglich vereinbarten Zusammenhang zwischen der Nutzungsüberlassung und der „Schlusszahlung“ nach der Klausel 18 (b) VV als einer notwendigen Voraussetzung für eine Qualifizierung der „Schlusszahlung“ als Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung des Films während des Lizenzzeitraumes. Dies folge auch eindeutig aus der bedingten Rückzahlbarkeit nach Klausel 18 (c) VV als auch nach der Regelung in der Klausel 19 (a) (i) VV über die Anrechnung der „Schlusszahlung“. Dementsprechend

- ähnele die „Schlusszahlung“ einem bedingt rückzahlbaren Darlehen (was es auch ausschließe, dass die „Schlusszahlung“ die vorgehende Nutzungsüberlassung abgelten solle), und
- sei am prognostizierten Restwert orientiert, der sich auch ohne weiteres aus der von der Finanzverwaltung für Filme angenommenen Nutzungsdauer von 50 Jahren ergebe.

## 26

Es bestehe kein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der „Schlusszahlung“ und der vorangegangenen Nutzung des Films. Nachdem der Film nach der vorliegenden Vertragslaufzeit von 14 Jahren offensichtlich (und auch nach Ansicht des Finanzamts unter Berücksichtigung der von ihm angenommenen 50-jährigen Nutzungsdauer) nicht wertlos sei, habe die „Schlusszahlung“ wirtschaftlich betrachtet den Charakter einer Restwertgarantie. Hierbei sei u.a. berücksichtigt worden, dass der Restwert des Films wesentlich auch von Art und Umfang der Vermarktung durch den Lizenznehmer abhängig sei.

## 27

Auch nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 14. April 2022 IV R 32/19, BFHE 275, 543; vorgehend FG Köln, Urteil vom 11. September 2019 3 K 2193/17, EFG 2020, 1205) sei von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leistungsschutzrechts einer Filmherstellerin von grundsätzlich 50 Jahren auszugehen sowie davon, dass auch nach Ablauf einer 42-jährigen Vertragslaufzeit keine Wertlosigkeit der Filmrechte angenommen werden könne.

## 28

Vielmehr enthalte der vorliegende Vertriebsvertrag 2004 zwei nach dem jeweiligen Wortlaut und Systematik getrennt voneinander zu betrachtende Vertragsteile bzw. Verträge,

- zum einen betreffend die Einräumung von Verwertungsrechten im Lizenzierungszeitraum und gemäß Klausel 4 (a) und (b) VV – im Wesentlichen – die Lizenzraten nach der Anlage A VV als Gegenleistung hierfür sowie

- zum anderen betreffend die (bereits dargelegten) verschiedenen Handlungsalternativen nach Ablauf des Lizenzierungszeitraums und die in den Klauseln 18 ff. VV und im Anhang 2 VV geregelte „Schlusszahlung“ als Vorauszahlungsverpflichtung (welche folglich in keinem Gegenleistungszusammenhang zur vorangegangenen Nutzungsüberlassung stünde).

### 29

Wirtschaftlich sichere der Lizenznehmer die Klägerin mit der Vereinbarung der „Schlusszahlung“ gegen einen geringeren Restwert des Films am Ende des Lizenzierungszeitraumes ab. Dies ergebe sich auch aus der in Klausel 18 (c) VV geregelten Rückzahlungsverpflichtung, wobei wesentlich zu berücksichtigen sei, dass die Klägerin nach dem Wortlaut der Klausel 18 (c) Satz 2 VV unter Anwendung des maßgeblichen kalifornischen Rechts vertraglich verpflichtet sei, eigenüblich angemessene Anstrengungen zur weiteren Verwertung des Films zu unternehmen. Zum Beweis hierfür legt die Klägerin eine entsprechende Stellungnahme eines kalifornischen Rechtsanwalts (eines Partners der damaligen Prozessbevollmächtigten der Klägerin) vor (Auslegung Klausel 18); hiernach würde eine Auslegung des Vertriebsvertrages 2004 dahingehend, dass u.a. die Klägerin nach Ablauf des Lizenzzeitraumes nicht berechtigt sei, „auf weitere Maßnahmen im Zusammenhang mit dem Film zu verzichten“, von einem kalifornischen Gericht „wahrscheinlich ... anerkannt“ werden. Mangels Realisation der „Schlusszahlungsforderung“ während des Lizenzierungszeitraumes komme deren ratierliche Aktivierung folglich nicht in Betracht.

### 30

Der Anspruch auf Zahlung der „Schlusszahlung“ stehe schließlich bereits nach dem Wortlaut der Klausel 18 (b) VV aus Sicht des Bilanzstichtages 31. Dezember 2007 noch unter einer aufschiebenden Bedingung, was ebenfalls der streitigen Aktivierung entgegenstehe.

### 31

Entsprechend sei dieser etwaige Anspruch auf die „Schlusszahlung“ aus Sicht des Bilanzstichtages abhängig gewesen von zukünftigen ungewissen Ereignissen (welche auch abhängig vom Willen des Betreffenden vorliegen könnten – Potestativbedingung) wie der Nichtausübung der Vertragsoptionen sowie einer vorzeitigen Beendigung des Vertriebsvertrages 2004. Hierbei handle es sich jedoch um aufschiebende und nicht um auflösende Bedingungen, so dass eine entsprechende Aktivierung der „Schlusszahlung“ im Streitjahr 2007 nicht in Betracht käme. Gleiches gelte etwa unter Berücksichtigung der aufschiebenden Bedingung der Nichtverlängerung des Vertriebsvertrages 2004. Folglich komme eine Bilanzierung der „Schlusszahlung“ nach den Grundsätzen des Vorsichtsprinzips nicht in Betracht.

### 32

Diese Klage wurde mit Urteil vom 17. Juni 2016 1 K 266/12 (Urteil 2016) abgewiesen; das Gericht ging mit dem Finanzamt davon aus, dass

- es sich bei der Abschlusszahlung um eine Gegenleistung für die mit dem Vertriebsvertrag 2004 vereinbarte Nutzungsüberlassung des Films handele und

- der Anspruch hierauf als hinreichend sicher anzusehen sei,

so dass er zum 31. Dezember 2007 linearisiert zu aktivieren sei.

### 33

Auf die vom Gericht zugelassene Revision wurde dieses Urteil mit dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) IV R 37/16 vom 7. Dezember 2017 (BFH/NV 2018, 440 – BFH-Urteil 2017 –; im Wesentlichen inhaltsgleich mit der Parallelentscheidung mit BFH-Urteil vom 7. Dezember 2017 IV R 23/14, BFHE 260, 312, BStBl II 2018, 444 – BFH-Urteil 2017/2 –; vorgehend FG München, Urteil vom 2. April 2014, 1 K 1807/10) aufgehoben und die Sache an das Gericht zurückverwiesen. Zur Begründung führte der BFH im Wesentlichen aus, dass im Urteil 2016 die erforderliche Auslegung des Vertriebsvertrages 2004 zu Unrecht nach deutschem Recht vorgenommen worden sei; die bei der Vertragsauslegung anzuwendenden Auslegungsmethoden seien nach dem maßgeblichen Recht der USA und des Staates Kalifornien vorzunehmen. Bei fehlenden ausreichenden eigenen Kenntnissen des betreffenden ausländischen Rechts könne ein Sachverständigengutachten eingeholt werden, vorliegend insbesondere

- betreffend die Grundsätze, nach denen Willenserklärungen und Verträge nach dem Recht der USA und des Staates Kalifornien auszulegen seien,

- ob das entsprechende Zivilrecht Begriffe wie

- „Fälligkeit“ und
- „aufschiebende“ sowie
- „auflösende Bedingung“

kenne und ob es diesen Begriffen die gleiche Bedeutung wie das deutsche Zivilrecht beimesse, sowie

- wie die im Vertriebsvertrag 2004 verwendeten, entscheidungserheblichen Begriffe – wie „call option“ und ggf. „final payment“ – nach dem ausländischen Rechtsverständnis zu beurteilen seien.

### 34

Für den Fall, dass das anzuwendende ausländische Recht in den für den Streitfall entscheidungserheblichen Fragen den gleichen Maßstäben folge wie das deutsche Recht, werde – ohne Bindungswirkung für den zweiten Rechtsgang – auf folgendes hingewiesen:

### 35

Für diesen Fall sei das Urteil 2016, wonach bei Nichtausübung der Kaufoption

- die Abschlusszahlung Entgelt für die Überlassung der Verwertungsrechte während der Laufzeit des Vertriebsvertrages 2004 sei

- und

- weder durch eine Beteiligung des Lizenznehmers an den Erlösen aus der Verwertung nach Ablauf der Nutzungsüberlassung

- noch im Hinblick auf eine dem Lizenznehmer eingeräumte Call-Option oder ein der Klägerin gewährtes Darlehen

veranlasst,

revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Gleiches gelte unter dieser Voraussetzung für die Würdigung im Urteil 2016, wonach der Anspruch auf die Abschlusszahlung

- am Bilanzstichtag hinreichend sicher gewesen,
- nicht unter der aufschiebenden, sondern unter der auflösenden Bedingung der Ausübung des Kaufoptionsrechtes bzw. der Verlängerungsoption gestanden habe und
- zeitanteilig zu aktivieren gewesen sei,

allerdings unter Prüfung des Zeitpunkts des Beginns der Periodisierung; nachdem die Klägerin ihre Leistung nach dem Vertriebsvertrag 2004 ggf. erst mit Übergabe des Films wirtschaftlich erfüllt habe, sei damit auch ihr Anspruch auf die Gegenleistung erst ab Übergabe des Films gewinnwirksam zu erfassen. Ggf. seien

- nicht nur die Forderung auf die (anteilige) Abschlusszahlung erst ab Übergabe des Films zu aktivieren, sondern

- auch die festen Lizenzraten (wie die im Streitjahr 2007 geleisteten festen Lizenzraten) erst ab diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend zu erfassen (mit der Folge einer entsprechenden Minderung des Gesamthandsgewinns der Klägerin im Streitjahr 2007 betreffend die festen Lizenzraten);

vorher geleistete Zahlungen stellten ggf. Anzahlungen dar und seien ggf. passiv abzugrenzen, außer, mit der vom Lizenznehmer zu erbringenden Gegenleistung – u.a. der Abschlusszahlung und den festen Lizenzraten – würde auch eine von der Klägerin schon vor der Übergabe des Films zu erbringende Leistung entgolten. Außerdem sei die vom Finanzamt vorgenommene Berechnung des abgezinsten Barwerts der Forderung zum 31. Dezember 2007 i.H.v. ... EUR zu prüfen.

### 36

Im Rahmen des vorliegenden Klageverfahrens des II. Rechtsgangs holte das Gericht mit Beweisbeschluss vom ... (Beweisbeschluss 2018) ein schriftliches Sachverständigengutachten dazu ein,

- nach welchen Grundsätzen Willenserklärungen und Verträge nach dem Zivilrecht der USA und des Staates Kalifornien auszulegen seien und

- wie im betreffenden Zivilrecht bzw. im Vertriebsvertrag 2004 verschiedene, vorliegend streiterhebliche Begriffe zu beurteilen seien.

### 37

Das insoweit von ... (M) erstellte Gutachten vom ... (Gutachten 2019/1), auf welches verwiesen wird, stellte unter Abschnitt A) als Sachverhalt den sich aus dem BFH-Urteil 2017/2, dem Parallelfall zum vorliegenden Streitfall, ergebenden Tatbestand dar. Unter Abschnitt C) wurden als „vorgelegte Unterlagen“ folgende Akten aufgelistet:

1. „Feststellungsakte“;
2. Rechtsbehelfsakte;
3. Betriebsprüfungsakte (I bis V, I-III, I-III/2, BP-Bericht-Akte);
4. Akte des Finanzgerichts zu 1 K 266/12;
5. Akte des Bundesfinanzhofs zu IV R 37/16;
6. Akte des Finanzgerichts zu 1 K 1 K 478/18.“

### 38

Unter Abschnitt D) Teilziffer IV.2. kam das Gutachten 2019/1 „unter Zugrundelegung der sich aus dem Urteil des BFH vom 7. Dezember 2017 IV R 37/16 (BFH/NV 2018, 440) unter II.3. ergebenden Rechtsauffassung im Übrigen“ u.a. zu dem Ergebnis, dass sich die Grundsätze des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) zur Auslegung von Willenserklärungen und Rechtsgeschäften und die Grundsätze der Vertragsauslegung nach kalifornischem Recht gleichen würden; hinsichtlich der „mit der Klausel 18 (b) des Vertriebsvertrages begründeten Forderung der Klägerin auf Zahlung der Abschlusszahlung“ führe „die Anwendung der Auslegungsgrundsätze des kalifornischen Vertragsrechts im vorliegenden Fall nicht zu einem Ergebnis ..., dass vom Ergebnis des erstinstanzlichen Urteils des Finanzgerichts (abweiche)“.

### 39

Hiergegen wandte die Klägerin u.a. Folgendes ein:

Der Beauftragung von M sei bereits vorweg unter Verweis darauf entgegengetreten worden, dass seiner Publikationsliste gesellschaftsrechtliche Fragestellungen zu entnehmen seien, jedoch keine Aufsätze im Bereich des Medienrechts oder des Rechts der Schuldübernahme; eine besondere Kompetenz im Bereich des US-amerikanischen Medien- und Filmrechts sei nicht erkennbar gewesen.

Dem Gutachten 2019/1 sei ein (auch hinsichtlich inhaltlicher Vertragsregelungen) anderer, als der streitgegenständliche Sachverhalt zugrunde gelegt worden; M könne folglich die vom Gericht für die Erstellung des Gutachtens übersandten Akten nicht durchgearbeitet haben.

Das Gutachten 2019/1 sei nicht nur hinsichtlich des unzutreffend angegebenen Sachverhalts, sondern auch i.Ü. inhaltlich erheblich mangelhaft und deshalb nicht verwertbar.

Außerdem habe sich M nicht mit dem von ihr mit Schreiben vom ... eingeführten Privatgutachten vom ... (Privatgutachten 2018) beschäftigt; dieses sei zu dem Ergebnis gelangt, dass unter konkreter Auslegung der jeweiligen Lizenzregelungen nach kalifornischem Recht, die betreffende Abschlusszahlung nicht auflösend, sondern aufschiebend bedingt sei. Die ein solches Auslegungsergebnis ausschließenden Ausführungen im Gutachten 2019/1 seien damit falsch.

Aufgrund dieser Mängel müsse vom Gericht ein weiteres Gutachten eines anderen Gutachters eingeholt werden.

### 40

In seinem hiernach korrigierten Gutachten vom ... (Gutachten 2019/2) stellte M unter Abschnitt A) als Sachverhalt den zutreffenden Tatbestand des vorliegenden Streitfalles dar; i.Ü. entsprach dieses zweite Gutachten dem Gutachten 2019/1. Vorgehend hatte M auf einen entsprechenden Hinweis des Gerichts telefonisch mitgeteilt, dass unter Abschnitt A) des Gutachtens 2019/1 versehentlich der Sachverhalt der Parallelentscheidung zum vorliegenden Streitfall eingefügt worden sei.

### 41

Mit dem Beweisbeschluss vom ... (Beweisbeschluss 2020) beauftragte das Gericht M mit der Erstellung eines weiteren schriftlichen Sachverständigengutachtens darüber,

- aufgrund welcher Umstände im Gutachten 2019/1 der unzutreffende Sachverhalt enthalten gewesen sei,
- ob sich aus Besonderheiten des kalifornischen Medienrechts hinsichtlich der jeweiligen Auslegung der genannten streiterheblichen Begriffe Besonderheiten ergäben, sowie
- aus welchen Gründen sich aus der Klausel 18b VV hinsichtlich des Anspruches der Klägerin auf Zahlung der Abschlusszahlung eine auflösende Bedingung ergäbe.

#### **42**

Hierauf beantragte die Klägerin, den Sachverständigen M wegen der Besorgnis der Befangenheit abzulehnen und einen weiteren Sachverständigen zu bestellen. Das Vorverhalten von M bei der Erstellung der Gutachten 2019/1 und 2 rechtfertige die Besorgnis seiner Befangenheit hinsichtlich des angeforderten neuen Gutachtens. Ferner regte die Klägerin an, M wegen der Unverwertbarkeit seines Gutachtens nicht zu entschädigen.

#### **43**

Die fehlende Auseinandersetzung mit den Akten und damit eine sorgfaltswidrige Herangehensweise durch M folge auch daraus, dass in den Gutachten 2019/1 und 2 nicht auf das Privatgutachten 2018 eingegangen worden sei. Außerdem zeige die inhaltliche Übereinstimmung der beiden Gutachten 2019/1 und 2, dass M den korrekten Sachverhalt missachtet und er sich mithin einseitig festgelegt gehabt habe. Die insgesamt grobe Sorgfaltslosigkeit widerspreche einer Unvoreingenommenheit von M und führe damit zu einem Ablehnungsgrund gemäß § 82 Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 406 Zivilprozessordnung (ZPO) i.V.m. § 42 Abs. 2 ZPO. Damit sei das nach dem Beweisbeschluss vom ... zu erstellende Gutachten nicht verwertbar und gemäß § 404 ZPO ein neuer Sachverständiger zu beauftragen.

#### **44**

In seiner ergänzenden Stellungnahme vom ... (Gutachten 2021) zum Beweisbeschluss 2020 führte M insbesondere und z.T. sinngemäß folgende Punkte aus:

#### **45**

Die unzutreffende Darstellung des Sachverhalts im Gutachten 2019/1 habe lediglich auf einem für den sachlichen Inhalt dieser Rechtsauskunft unerheblichen Versehen beruht.

#### **46**

Aus der notwendigen Auslegung der Klausel 18 (b) VV ergebe sich zunächst, dass der Anspruch der Klägerin auf Zahlung der Abschlusszahlung an eine Bedingung geknüpft gewesen sei; unter ergänzender Heranziehung der weiteren vertraglichen Regelungen im Vertriebsvertrag 2004 sei diese Bedingung als auflösend zu qualifizieren.

#### **47**

Im Hinblick auf die betragsmäßige Abgeltung der Filmrechte durch die Abschlusszahlung sei ein Rechtskauf im Formkleid eines Lizenzvertrages vereinbart worden; materiell betrachtet handle es sich bei der Abschlusszahlung nicht um eine Lizenzgebühr, sondern um einen Kaufpreisanteil, der 17 Jahre in der Zeit zurückgestellt worden sei.

#### **48**

Zur Begründung ihrer Klage führt die Klägerin schließlich ergänzend unter Verweis auf ihr bisheriges Vorbringen im Wesentlichen und z.T. sinngemäß Folgendes aus:

#### **49**

Es werde weiterhin bestritten, dass das Gutachten 2019/1 auf Basis des klägerischen Sachverhalts und des Akteninhalts des hiesigen Streitverfahrens erstellt worden sei und die Ladung von M zur mündlichen Erläuterung seines Gutachtens (§ 411 Abs. 3 Satz 1 ZPO) beantragt.

#### **50**

Die Bestellung von M als Gutachter sei den sich aus dem BFH-Urteil 2017 ergebenden Vorgaben über die Kenntnisse, über welche ein ggf. einzuschaltender Gutachter verfügen müsse, nicht gerecht geworden.

#### **51**

Die Überlassung von Filmrechten nach kalifornischem Recht unterläge spezifischen Handelsbräuchen bzw. einer – gerade im Hinblick auf die Bedeutung des Fallrechts (case law) in der anglo-amerikanischen Rechtsordnung – eigenen Rechtspraxis der Filmbranche, so dass ein zutreffend im vorliegenden Verfahren zur Heranziehung in Betracht kommender Sachverständiger über entsprechende speziellen Kenntnisse verfügen müsse. Diesen Voraussetzungen genüge M – mangels Ausbildung, Zulassung oder Tätigkeit in Kalifornien – ersichtlich nicht, was sich nicht nur (bereits) aus der Publikationsliste von M ergebe, in welcher keine Publikationen im hier relevanten Bereich des Medienrechts oder des Rechts der Schuldübernahme zu finden seien. Auch seine Ausführungen im Gutachten 2019/2 bestätigten, dass M derartige speziellen Branchen- und Rechtskenntnisse fehlen würden.

#### **52**

Dem Privatgutachten 2018 sei zu entnehmen, dass nach der einschlägigen kalifornischen Rechtsprechung nicht nur – wie fälschlich im Gutachten 2019/2 dargestellt – ein positiver Akt Gegenstand einer aufschiebenden Bedingung sein könne, sondern auch das Fehlen einer positiven Handlung, wie hier ggf. die Nichtausübung der im Vertriebsvertrag 2004 geregelten Optionen oder der Vertragsverlängerung.

#### **53**

Zwar fänden sich im geschriebenen kalifornischen Recht keine die Auslegung von Filmvertriebsverträgen betreffenden speziellen Gesetze, gleichwohl habe dieser Geschäftszweig seine eigenen Anwendungsmaximen. Dies sei im Gutachten 2019/2 nicht berücksichtigt, was sich auch aus den dort zitierten, jedoch insoweit nicht einschlägigen Urteilen kalifornischer Zivilgerichte ergebe.

#### **54**

Das Gutachten 2021 belege das Misstrauen gegenüber der Unparteilichkeit von M. Es werde deshalb nochmals beantragt, M wegen Besorgnis der Befangenheit abzulehnen.

#### **55**

M führe im Gutachten 2021 u.a. aus, dass nach Ausschöpfung der greifbaren Quellen zum kalifornischen Zivilrecht keine Medienrecht-spezifische Rechtsprechung oder Literatur betreffend die vorliegend streiterheblichen Rechtsbegriffe gefunden hätte werden können; folglich fehlten ihm jedoch die nach dem BFH-Urteil 2017 erforderlichen Kenntnisse der Rechtspraxis.

#### **56**

Es werde angeregt, ein nach ihrer Kenntnis vom Gericht in einem ähnlich gelagerten Klageverfahren ... eingeholtes, ihr bekanntes gerichtliches Sachverständigengutachten von ... (J/Gutachten J) in anonymisierter Form zum vorliegenden Klageverfahren hinzuzuziehen; das Gutachten J sei – wie auch das Privatgutachten 2018 – zu dem Ergebnis gekommen, dass die Schlusszahlung unter einer aufschiebenden Bedingung stehe. Weiterhin werde beantragt, J „als Sachverständigen zu der Frage anzuhören, ob die Bedingung für die Schlusszahlung im Fall der Klägerin eine aufschiebende (condition precedent) oder auflösende (condition subsequent) ist“.

#### **57**

Das Finanzamt verhalte sich widersprüchlich, wenn es

- hinsichtlich der festen Lizenzraten eine gewinnrealisierende Nutzungsüberlassung bereits vor Filmfertigstellung annehme,
- hinsichtlich der Abschlusszahlung (welche es als zusätzliches Lizenzentgelt heranziehe) hingegen erst ab Filmfertigstellung.

#### **58**

Richtigerweise seien – entsprechend auch den sich aus dem Urteil des Finanzgerichts München vom 8. April 2011 1 K 3669/09 (EFG 2011, 1974) ergebenden Grundsätzen – für den Zeitraum vor Filmfertigstellung geleistete feste Lizenzraten grundsätzlich nicht gewinnrealisierend; soweit sie vor dem Bilanzstichtag bereits vereinbart worden seien, seien passive Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden. Dies folge daraus, dass diesen festen Lizenzraten keine entsprechende Gegenleistung der Klägerin als Lizenzgeberin gegenüberstünden und sie somit als Vorauszahlungen zu behandeln seien.

#### **59**

Entgegen der Auffassung des Finanzamts beruhe die Verpflichtung der Klägerin im Vertriebsvertrag 2004 zu diesen Zahlungen vor Filmfertigstellung nicht auf einer entsprechenden Nutzungsüberlassung seitens

der Klägerin vor Fertigstellung und Übergabe des Films. Bei der maßgeblichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise habe vielmehr der Lizenznehmer die Lizenzraten vor Filmfertigstellung allenfalls in einem minimalen und damit unerheblichen Umfang für eine Nutzung der bereits vor Filmfertigstellung vorhandenen Urheber- bzw. Leistungsschutzrechte entrichtet:

- Bewerbung generiere keine Einnahmen, sondern diene lediglich der Vorbereitung der künftigen Nutzung und

- nennenswerte Merchandising-Erlöse betreffend noch nicht fertig gestellte Kinofilme könnten sich nur in einem – hier nicht vorliegenden – besonders gelagerten Ausnahmefall („Kultstoff“) ergeben.

#### **60**

Hinsichtlich der vom Finanzamt im vorliegenden Klageverfahren vertretenen Gewinnrealisierung hinsichtlich der auf den Zeitraum vor Filmfertigstellung entfallenden festen Lizenzraten werde die Änderung des vorliegend streitgegenständlichen Feststellungsbescheides für 2007 unter Aufnahme eines entsprechenden Vorläufigkeitsvermerks gemäß § 165 Abs. 1 Satz 1 AO angeregt.

#### **61**

Es sei nicht erkennbar, welche Gegenleistung mit welchem wirtschaftlichen Wert die Klägerin vor der Filmfertigstellung dem Lizenznehmer überlassen haben solle. Im Übrigen ergebe sich aus § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO, dass der vorliegenden Klage bereits dann stattzugeben sei, wenn die Gewinnrealisierung für die festen Lizenzraten nicht ab Vertragsbeginn, sondern erst ab Filmfertigstellung erfolge und damit rechnerisch im Veranlagungszeitraum 2007 i.H.v. lediglich ... EUR (ohne dass hieraus ein abweichender Klageantrag abgeleitet würde); die Streitfrage der Linearisierung der Abschlusszahlung sei dann bereits nicht mehr entscheidungserheblich.

#### **62**

Eine etwaige (zeitanteilige) Gewinnrealisierung der laufenden Lizenzraten vor Filmfertigstellung komme mangels wirtschaftlicher Nutzungsmöglichkeiten nicht in Betracht; auch den Ausführungen des Finanzamts seien hierfür keine Anhaltspunkte zu entnehmen.

#### **63**

Ein von ihr eingeholtes und im englischen Originaltext bei Gericht eingereichtes Wertgutachten vom ... (Wertgutachten 2018) weise einen Wert der Filmrechte zum Stichtag ... 2021 unter Berücksichtigung der steuerlichen Abzinsungsfaktors i.H.v. 5,5 % i.H.v. ... \$ aus, unter Ansatz eines Abzinsungsfaktors i.H.v. 15 % i.H.v. ... EUR. In dieser Höhe habe die Klägerin gegebenenfalls einen passiven Abrechnungsposten zu bilden, dessen Ansatz die vorherige (teilweise) Vereinnahmung der Abschlusszahlung rückgängig mache.

#### **64**

Gemäß der Klausel 19 (a) VV sei von den Vertragspartnern ein Filmwert bei Vertragsende i.H. des Kaufoptionspreises zzgl. des sog. „höheren Marktwertes“ zu Grunde gelegt worden.

#### **65**

In der Verhandlung des Vertriebsvertrages 2004 sei sie – die Klägerin – durch ... (L), einen ihrer nunmehrigen Prozessbevollmächtigten im vorliegenden Verfahren, vertreten worden. Hierbei sei es in der Verhandlungslage mit gegenläufigen Interessen gelungen, die Festlegung einer Schlusszahlung i.H.v. nur rund ... Millionen EUR unter Orientierung zum einen an einer gedachten linearen AfA, zum anderen an bekannten tatsächlichen Ergebnissen von früheren Filmen zu erreichen bzw. sei die Höhe der Abschlusszahlung am fiktiven Buchrestwert des Films bei linearer AfA sowie an Erfahrungswerten (Marktpreisen) von anderen Filmen ausgerichtet worden. Zum Beweis hierfür werde L als Zeuge benannt.

#### **66**

Es sei das gemeinsame Verständnis der Vertragsparteien des Vertriebsvertrages 2004 gewesen, dass gemäß Klausel 18 (c) VV eine bedingte Pflicht der Klägerin zu Vermarktungsbemühungen im Falle der Abschlusszahlung (insbesondere bei fehlender Vertragsverlängerung oder Optionsausübung) im Rahmen ihrer Möglichkeiten und der Angemessenheit vereinbart worden sei; zum Beweis hierfür benennt die Klägerin L sowie ... (W), zu laden über ..., als Zeugen.

#### **67**

Entgegen der Ansicht des Finanzamts verpflichte Klausel 18 (c) (iii) VV die Klägerin im Fall der Nichtausübung der Kaufoption explizit zur Rückerstattung der Abschlusszahlung.

**68**

Aus der Owner's-Default-Klausel 21 (a) VV ergebe sich aufgrund der dem Lizenznehmer ausdrücklich vorbehaltenen Rechte und Schadensersatzansprüche (und damit ggf. Rückzahlungsverpflichtung) keine Pflicht zur Aktivierung der (Mindest-) Schlusszahlung; diese Rechtsansicht sei auch mit Schreiben des bayerischen Finanzministeriums vom 21. September 2007 31-S 2241-133-35968/07 bestätigt worden.

**69**

Soweit die Abschlusszahlung überhaupt – wie nicht – zu linearisieren sei, wäre eine dann im Streitjahr 2007 zu aktivierende Forderung entgegen der erstmals im zweiten Rechtszug geäußerten Ansicht des Finanzamts abzuzinsen. Auch im BFH-Urteil 2017 sei zutreffend von der Notwendigkeit einer Abzinsung ausgegangen worden. Dem Ansatz nicht abgezinster Forderungen stünde zudem nicht nur das Verböserungsverbot, sondern auch § 176 AO entgegen. Das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 25. Februar 2000 IV C 2-S 2171b-14/00, FMNR063000000 (BStBl I 2000, 372) habe in Rz. 14 bei einer später fälligen unverzinslichen Forderung noch die Annahme einer voraussichtlich dauernden Wertminderung vorgesehen. Dem habe die spätere Entscheidung des BFH vom 24. Oktober 2012 I R 43/11 (BFHE 239, 275, BStBl II 2013, 162) ausdrücklich widersprochen.

**70**

Die Klägerin beantragt,

unter Änderung des geänderten Bescheids für 2007 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG vom ... sowie der Einspruchsentscheidung vom ... den laufenden (Gesamthands-)Gewinn ohne Ansatz des streitigen Betrages von ... EUR festzustellen, und die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären, hilfsweise, die Revision zuzulassen.

**71**

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen, hilfsweise, die Revision zuzulassen.

**72**

Zur Begründung verweist das Finanzamt im Wesentlichen und z.T. sinngemäß auf sein vorgehendes Vorbringen sowie auf folgende Punkte:

**73**

Der Vertriebsvertrag 2004 sowie der Schuldübernahmevertrag seien zusammen dahingehend auszulegen, dass die von der Klägerin bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses des Vertriebsvertrages 2004 als Dauerschuldverhältnis sicher zu erwartende „Schlusszahlung“ entgegen dem Klagevorbringen wirtschaftlich betrachtet ein (verdecktes) Lizenzentgelt sei, ihr Anspruch hierauf auflösend bedingt und dieser folglich unmittelbar, rätierlich über die Laufzeit des Vertriebsvertrages 2004 verteilt zu erfassen sei.

**74**

Hierbei sei auch beachtlich, dass entgegen dem Klagevorbringen die Klausel 4 VV als vertragliche Vereinbarung des „Entgelts für die Lizenz“ auch Regelungen die „Schlusszahlung“ betreffend enthalte.

**75**

Nach Klausel 21 (a) VV erhalte die Klägerin den A-Anteil und den B-Anteil der Abschlusszahlung auch, wenn der Lizenznehmer aufgrund einer Vertragsverletzung der Klägerin den Vertrag vorzeitig beende.

**76**

Als „eine Art Restwertgarantie“ bzw. ein bedingt rückzahlbares Darlehen könne die „Schlusszahlung“ bei Auslegung des Vertriebsvertrages 2004 nicht aufgefasst werden. Wirtschaftlich betrachtet würden die im Vertriebsvertrag 2004 formal getrennten Lizenzraten und die „Schlusszahlung“ eine Einheit darstellen. Dies folge bereits aus der jeweils gemeinsamen Vereinbarung im Vertriebsvertrag 2004 bzw. Sicherung im Schuldübernahmevertrag.

**77**

Anhaltspunkte für eine (Restwert-)Garantie in Gestalt der „Schlusszahlung“ fänden sich in den von der Klägerin jeweils am ... 2004 abgeschlossenen Verträgen nicht.

**78**

Der B-Anteil der „Schlusszahlung“ diene ersichtlich der Tilgung der Restvaluta der Anteilsfremdfinanzierung durch die Kommanditisten der Klägerin. Auch hieraus ergebe sich der untrennbare Zusammenhang zwischen Lizenzgebühren und „Schlusszahlung“ und zeige sich, dass sich die „Schlusszahlung“ entgegen dem Klagevorbringen der Höhe nach gerade nicht am wirtschaftlichen Wert des Films am Ende des Lizenzzeitraumes orientiert habe.

**79**

Auch widerspräche es der Lebenserfahrung und sei nicht nachvollziehbar, dass die Klägerin nach dem Klagevorbringen von einem zum Ende des Lizenzzeitraumes von 17 Jahren noch vorhandenen Restwert in der sogar sehr erheblichen Höhe der „Schlusszahlung“ ausgegangen sei. Dies belege, dass die Klägerin und ihre Vertragspartner nach ihrem – hinsichtlich der erforderlichen Auslegung des Vertriebsvertrages 2004 maßgeblichen – wahren Willen im Zusammenhang mit der „Schlusszahlung“ keine Restwertgarantie in Form eines bedingt rückzahlbaren Darlehens vereinbaren hätten wollen. Dass insoweit auf den bei Vertragsabschluss typisch zu erwartenden Geschehensablauf abzustellen sei, ergebe sich auch aus der einschlägigen Rechtsprechung des BFH.

**80**

Entgegen dem Klagevorbringen stünde die im Streitfall mit Abschluss des Vertriebsvertrages 2004 zwar mit unterschiedlichen Anspruchsgrundlagen, jedoch jeweils i.H. der „Schlusszahlung“ entstandene Forderung der Klägerin nicht unter einer aufschiebenden, sondern unter einer auflösenden Bedingung. Als verdecktes Lizenzentgelt stünden einer linearisierten Aktivierung der „Schlusszahlung“ auch nicht die Grundsätze der Nichtaktivierung von Forderungen aus einem schwebenden Geschäft entgegen.

**81**

Dem Gutachten 2019/1 sei zutreffend zu entnehmen, dass dem Urteil 2016 auch unter Zugrundelegung des sich aus dem maßgeblichen kalifornischen Zivilrecht gewonnenen Ergebnis der Auslegung des Vertriebsvertrages 2004 im Ergebnis zu folgen sei.

**82**

Das Klagevorbringen rechtfertige nicht, ein weiteres Gutachten einzuholen; eine entsprechende Verpflichtung des Gerichts ergebe sich nicht bereits daraus, weil ein Beteiligter meint, dass bereits vorliegende Gutachten sei keine ausreichende Erkenntnisquelle (vgl. BFH-Beschluss vom 24. Juli 2003 III B 133/02, BFH/NV 2004, 54).

**83**

Die vor der Ablieferung des fertig gestellten Films am ... an die Klägerin (ab dem ... 2005) halbjährlich gezahlten festen Lizenzraten i.H.v. jeweils ... EUR seien entgegen dem Hilfsvortrag der Klägerin im Revisionsverfahren nicht als Anzahlungen zu behandeln und passiv abzugrenzen. Die vor der Ablieferung des Films gezahlten Lizenzvergütungen seien – entsprechend der Bilanzierung durch die Klägerin gewinnwirksam – als Gegenleistung dafür gezahlt worden, dass der Lizenznehmer bereits vorhandene Urheber- bzw. Leistungsschutzrechte für eine zielgerichtete Vermarktung etc. des Films – bereits vor dessen Fertigstellung bzw. Ablieferung – nutzen habe können, etwa durch die Vergabe von Unterlizenzen, Werbung und Merchandising. Entsprechend dem üblichen kaufmännischen Verhalten fremder Dritter seien offensichtlich die vor Ablieferung des Films gezahlten festen Lizenzraten für eine entsprechende Gegenleistung gezahlt worden.

**84**

Grundsätzlich sei es denkbar, dass die anteilige Abschlusszahlung und die festen Lizenzraten auf von der Klägerin schon vor der Übergabe des Films zu erbringende Leistung entfallen könnten; hierfür sei es nicht erforderlich, dass der Film bereits (ganz oder teilweise) produziert sei. Auch sei nicht erkennbar, dass die vor Filmablieferung vereinbarten Zahlungen ganz oder teilweise als Lizenzvergütung anzusehen seien; dies auch deshalb, weil die Begründung für die vorzeitigen Zahlungen in Klausel 3 (a) VV ausdrücklich enthalten sei. Demzufolge sei vorliegend zu entscheiden, ob die entsprechenden festen Lizenzraten und die anteilige Abschlusszahlung Gegenleistungen für Leistungen der Klägerin vor der Ablieferung des Films darstellen; für die Aufnahme eines entsprechenden Vorläufigkeitsvermerks bestehe folglich kein Raum.

**85**

Eine passive Rechnungsabgrenzung für Lizenzvergütungen vor Filmfertigstellung sei vorliegend nicht erforderlich, nachdem der Filmvertriebsvertrag 2004 dem Lizenznehmer bereits ab Vertragsabschluss ein Vorrecht auf das ausschließliche Lizenzrecht an dem Film einräume; der Lizenznehmer habe dieses Vorrecht somit bereits vor Fertigstellung des Films nutzen können, etwa durch die Vergabe von Unterlizenzen sowie für Werbung und Merchandising. Der Lizenznehmer habe das ihm durch den Filmvertriebsvertrag 2004 eingeräumte ausschließliche Nutzungsrecht bereits ab Abschluss dieses Vertrages verwerten können.

#### **86**

Der Barwert der Forderung der Klägerin auf die Abschlusszahlung sei bei Erlass des streitgegenständlichen geänderten Feststellungsbescheids für 2007 vom ... für das Streitjahr 2007 unter Berücksichtigung der monatlich zeitanteilig anfallenden Abschlusszahlung, abgezinst zu 5,5 %, zutreffend i.H.v. ... EUR festgestellt worden; zwar hätte richtigerweise die Periodisierung der Abschlusszahlung – entsprechend der Behandlung der festen Lizenzraten – bereits für den Zeitraum ab 2005 bis zum ... erfolgen und dementsprechend ein (höherer) abgezinster Barwert für alle zwölf Monate des Streitjahres 2007 angesetzt müssen, einer entsprechenden Erhöhung stehe jedoch das finanzgerichtliche Verböserungsverbot entgegen.

#### **87**

Eine nochmalige Überprüfung der Bewertung der anteiligen Forderung auf die Abschlusszahlung zum 31. Dezember 2007 habe weiterhin ergeben, dass die dem streitgegenständlichen Feststellungsbescheid zu Grunde gelegte Abzinsung zum 31. Dezember 2007 auf einen Barwert i.H.v. ... EUR nicht hätte erfolgen dürfen.

#### **88**

Zwar sei der Teilwert unverzinslicher Forderungen – wie vorliegend der Klägerin auf die Abschlusszahlung – grundsätzlich durch Abzinsung des Nennwertes zu ermitteln, jedoch sei gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Einkommensteuergesetz in der Fassung seit dem Veranlagungszeitraum 1999 (EStG 1999) der Ansatz eines niedrigeren Teilwerts nur noch zulässig, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliege. Die – lediglich – auf der Unverzinslichkeit einer im Anlagevermögen gehaltenen Forderung beruhende Teilwertminderung führe allerdings zu keiner voraussichtlich dauernden Wertminderung und rechtfertige deshalb keine Teilwertabschreibung; entsprechendes gelte bei im Umlaufvermögen befindlichen unverzinslichen Forderungen, deren Fälligkeit über ein Jahr nach ihrer Entstehung vereinbart worden sei. Vertrauensschutzgründe stünden einer Änderung des Bilanzansatzes der streitgegenständlichen Forderung der Klägerin hinsichtlich der Abschlusszahlung nicht entgegen. Der Ansatz eines niedrigeren Teilwerts sei seit dem Veranlagungszeitraum 1999 nur noch im Falle einer voraussichtlich dauernden Wertminderung zulässig. Dies beruhe jedoch nicht auf einer Änderung der Rechtsprechung i.S. des § 176 Abs. 1 AO, sondern auf der Neufassung des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I, 402). Einer Erhöhung des Wertes der Forderung zum 31. Dezember 2007 stehe jedoch das finanzgerichtliche Verböserungsverbot entgegen.

#### **89**

Der Marktwert bzw. Verkehrswert bzw. gemeine Wert eines Films könne nicht anhand der ertragsteuerrechtlichen Teilwertvermutungen ermittelt werden. Dem stehe bereits entgegen, dass vorliegend nicht der bilanzielle Ansatz der Filmrechte streitig sei, sondern allenfalls der Marktwert der Filmrechte zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Abschlusszahlung. Abgesehen davon würde die – von der Klägerin vertretene, jedoch nicht nachgewiesene – Anwendung der Teilwertvermutungen bei Vermögensgegenständen, bei denen der Marktwert die (fortgeführten) Anschaffungs-/Herstellungskosten übersteige – wie etwa bei erfolgreichen Filmen – zu fehlerhaften Bewertungen führen.

#### **90**

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der Akten, die von den Beteiligten eingereichten Schriftsätze nebst Anlagen sowie auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 17. Mai 2023 Bezug genommen.

### **Entscheidungsgründe**

II.

## 91

1. Die Klage ist unbegründet. Der streitgegenständliche geänderte Feststellungsbescheid für 2007 vom ... ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das Finanzamt ist im Ergebnis zutreffend davon ausgegangen, dass

- es sich bei der Abschlusszahlung
- um eine Gegenleistung für die mit dem Vertriebsvertrag 2004 vereinbarte Nutzungsüberlassung am Film als einem Dauerschuldverhältnis handelt und
- der Anspruch hierauf als hinreichend sicher anzusehen ist,
- so dass er ab dem Streitjahr 2007 als zeitanteilig wirtschaftlich entstanden zu beurteilen und dementsprechend linearisiert zu aktivieren ist und dass
- die im Streitjahr 2007 vom Lizenznehmer gezahlten festen Lizenzraten nicht als Anzahlungen zu behandeln und passiv abzugrenzen sind

## 92

Soweit die Bilanz der Klägerin zum 31. Dezember 2007 die Abschlusszahlung nicht zeitanteilig aktiviert hat, ist sie (objektiv) unrichtig.

## 93

a) Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG hat die Klägerin, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, in ihren Bilanzen das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auszuweisen ist. Die handelsrechtlichen GoB ergeben sich u.a. aus den Bestimmungen des Ersten Abschnitts des Dritten Buchs „Vorschriften für alle Kaufleute“ der §§ 238 ff. Handelsgesetzbuch (HGB). Nach § 240 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1, § 242 Abs. 1, § 246 Abs. 1 HGB hat der Kaufmann in seine Bilanz für den Schluss eines Geschäftsjahres u.a. seine Vermögensgegenstände und damit seine Forderungen vollständig aufzunehmen.

## 94

aa) Die Aktivierung einer Forderung setzt die Realisation voraus, die wiederum erfordert, dass die Forderung entweder rechtlich oder doch zumindest wirtschaftlich entstanden ist, wobei dann weiter mit der künftigen rechtlichen Entstehung fest zu rechnen sein muss. Nach dem (imparitätischen) Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2, Nr. 5 HGB), das einen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung i.S. des § 5 Abs. 1 EStG darstellt, darf ein Gewinn (und damit auch eine Forderung) grundsätzlich erst ausgewiesen werden, wenn er durch Umsatz (Veräußerung oder sonstigen Leistungsaustausch) verwirklicht ist; Vermögensmehrungen dürfen nur erfasst werden, wenn sie disponibel sind. Gewinnrealisierung tritt dann ein, wenn der Leistungsverpflichtete die von ihm geschuldeten Erfüllungshandlungen in der Weise erbracht hat, dass ihm die Forderung auf die Gegenleistung (z.B. die Zahlung) – von den mit jeder Forderung verbundenen Risiken abgesehen – so gut wie sicher ist. Dann ist der Schwebezustand des zugrunde liegenden Geschäfts beendet und der Gewinn aus dieser Leistungsbeziehung realisiert (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB). Ohne Bedeutung für die Gewinnrealisierung ist, ob am Bilanzstichtag die Rechnung bereits erteilt worden ist, ob die geltend gemachten Ansprüche noch abgerechnet werden müssen oder die Forderung erst nach dem Bilanzstichtag fällig wird.

## 95

Forderungen (§ 266 Abs. 2 B. II. HGB), insbesondere Geldforderungen aus Lieferungen und Leistungen, sind wirtschaftlich entstanden und damit zu aktivieren, sobald sie (unabhängig von der rechtlichen Entstehung) wirtschaftlich in der Vergangenheit verursacht, d.h. die für die Entstehung wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen im abgelaufenen Geschäftsjahr gesetzt worden sind, und am Bilanzstichtag hinreichend sicher sind, sodass der Kaufmann mit der künftigen rechtlichen Entstehung des Anspruchs fest rechnen kann. Bei vertraglich begründeten Ansprüchen liegt der Forderung eine vertragliche Verpflichtung des Schuldners zu Grunde, er hat dem Entstehen der Forderung also (grundsätzlich) zugestimmt, sodass erwartet werden kann, dass er die Forderung bei Fälligkeit erfüllen wird. Dies gilt jedenfalls solange und soweit die Forderung nicht bestritten ist (vgl. FG München, Urteil vom 17. Juni 2016 1 K 266/12, EFG 2016, 2038, m.w.N.; nachgehend: BFH-Urteil vom 7. Dezember 2017 IV R 37/16, BFH/NV 2018, 440).

## 96

bb) Ansprüche aus einem sog. 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 Vertragsbeziehungen durch Vorleistungen oder Erfüllungsrückstände eines Vertragspartners „gestört“ ist oder aus diesem Geschäft ein Verlust droht (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom ... 1997 GrS 2/93, BFHE 183, 199, BStBl II 1997, 735).

#### 97

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.

#### 98

Ohne Bedeutung für die Gewinnrealisierung ist, ob am Bilanzstichtag die Rechnung bereits erteilt ist, ob die geltend gemachten Ansprüche noch abgerechnet werden müssen oder ob die Forderung erst nach dem Bilanzstichtag fällig wird. Hingegen sind aufschiebend bedingte Ansprüche grundsätzlich nicht zu aktivieren, da sie nach § 158 Abs. 1 BGB erst mit Eintritt der Bedingung entstehen (vgl. BFH-Urteil vom 7. Dezember 2017 IV R 23/14, BFHE 260, 312, BStBl II 2018, 444).

#### 99

cc) Die Regeln zur bilanzrechtlichen Behandlung schwebender Geschäfte gelten auch für Dauerschuldverhältnisse. Bei (zeitraumbezogenen) Dauerschuldverhältnissen besteht jedoch die Besonderheit, dass kein Erfüllungszeitpunkt für Zwecke der Ertrags- und Gewinnrealisierung (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB) – anders als bei nicht zeitraumbezogenen Verträgen – auszumachen ist, an den die Realisierung anknüpfen könnte. Sie führen vielmehr zu einer zeitproportionalen Gewinnrealisierung, weil die zeitraumbezogene Leistung sich in jedem Augenblick des Vertragszeitraums konkretisiert, unabhängig von gesetzlich oder vertraglich bestimmten Abrechnungszeiträumen für die Gegenleistung.

#### 100

Die allgemeinen Grundsätze sind deshalb hier mit der Maßgabe anzuwenden, dass das gesamte Rechtsverhältnis in einzelne zeitliche Segmente aufgeteilt wird, von denen eines am Bilanzstichtag endet. Das Dauerschuldverhältnis ist danach als am Bilanzstichtag erfüllt anzusehen, wenn der Dienst- oder Sachleistungsverpflichtete die von ihm bis dahin geschuldeten Leistungen ganz oder vollständig erbracht hat, sodass das Rechtsverhältnis hinsichtlich seines zeitlich zurückliegenden Teils nicht mehr „schwebt“, sondern insoweit Gewinn realisiert wird. Lediglich hinsichtlich zukünftiger Zeitabschnitte bleiben zeitraumbezogene Leistungsverhältnisse auch nach zeitanteiliger Erfüllung „schwebend“. Die allgemeinen Regeln gelten auch für die Voraussetzungen und Rechtsfolgen eines Erfüllungsrückstands bei Dauerschuldverhältnissen nur mit der Maßgabe, dass es auf die bis zum Bilanzstichtag zu erbringenden und erbrachten Leistungen ankommt, wobei insbesondere maßgeblich ist, ob eine am Bilanzstichtag ausstehende Leistung eine vor dem Stichtag erbrachte Gegenleistung des anderen Teils abgelten soll.

#### 101

Das Merkmal „zeitraumbezogen“ ist ein objektives Merkmal vereinbarter Leistungen, das der Sachleistungsverpflichtung anhaftet. Wann eine objektiv zeitraumbezogene vertragliche Verpflichtung in dem zuvor dargestellten Sinne erfüllt und der Schwebezustand des Geschäfts damit beendet ist, bestimmt sich nach dem wirtschaftlichen Gehalt der Sach- bzw. Dienstleistung. Zeitraumbezogene Geschäfte treten im Rahmen zweier Fallgruppen auf:

- Bei der ersten – geläufigen – Fallgruppe haftet die Zeitraumbezogenheit der Leistung selbst an; sie ergibt sich daraus, dass über einen längeren begrenzten oder unbegrenzten Zeitraum eine qualitativ gleichbleibende Dauerverpflichtung besteht und führt zu einer zeitanteiligen Gewinnrealisierung. Zu dieser Gruppe zählen z. B. Miet- oder Pachtverhältnisse oder Arbeitsverträge.

- Die zweite Fallgruppe zeitraumbezogener Verträge ist dadurch gekennzeichnet, dass die Zeitraumbezogenheit nicht der Leistung selbst anhaftet, aber ein zeitlicher Rahmen für mehrere ihrem Charakter nach selbständige Einzelleistungen vorgegeben wird; derartige Schuldverhältnisse begründen zeitraumbezogene Leistungsverpflichtungen, bei denen die Dauerhaftigkeit der Leistung nur den zeitlichen Rahmen für einzelne Leistungen bildet. In diesem Fall (z.B. auch bei Sukzessivlieferungen und

Wiederkehrschuldverhältnissen) tritt die Realisierung bei Erfüllung jeder einzelnen Teilleistung ein (vgl. FG München, Urteil vom 17. Juni 2016 1 K 266/12, EFG 2016, 2038, m.w.N.; nachgehend: BFH-Urteil vom 7. Dezember 2017 IV R 37/16, BFH/NV 2018, 440).

#### 102

dd) Eine aufschiebend bedingte Forderung kann grundsätzlich vor Bedingungseintritt nicht aktiviert werden, weil sie erst mit Eintritt der Bedingung (als Realisationsereignis) entsteht (insoweit nach deutschem Recht gemäß § 158 Abs. 1 BGB). Bedingung i.S. der §§ 158 ff. BGB ist die durch den Parteiwillen in ein Rechtsgeschäft eingefügte Bestimmung, die die Rechtswirkungen des Geschäfts von einem zukünftigen ungewissen Ereignis abhängig macht.

#### 103

Bei einer echten aufschiebenden Bedingung kann auch von einer wirtschaftlichen Entstehung, bei der der Eintritt noch ungewiss ist, nicht ausgegangen werden. Ausnahmsweise kommt eine Aktivierung dann in Betracht, wenn die aufschiebend bedingte Forderung im Einzelfall hinreichend konkretisiert erscheint, was angenommen werden kann, wenn der Bedingungseintritt zumindest so gut wie sicher ist. Nach § 158 Abs. 1 BGB tritt, wenn ein Rechtsgeschäft unter einer aufschiebenden Bedingung vorgenommen wird, die von der Bedingung abhängig gemachte Wirkung mit dem Eintritt der Bedingung ein.

#### 104

Wird ein Rechtsgeschäft unter einer auflösenden Bedingung vorgenommen, endet (insoweit nach deutschem Recht gemäß § 158 Abs. 2 BGB) mit dem Eintritt der Bedingung die Wirkung des Rechtsgeschäfts und tritt mit diesem Zeitpunkt der frühere Rechtszustand wieder ein.

#### 105

Die aufschiebende Bedingung schiebt das Inkrafttreten der gewollten Rechtswirkungen hinaus und die auflösende Bedingung macht die Weitergeltung des zunächst gültig in Kraft gesetzten Rechtsgeschäfts von einem ungewissen Ereignis abhängig. Während ein auflösend bedingtes Rechtsgeschäft zunächst uneingeschränkte Rechtswirkungen erzeugt, Verpflichtungen der Parteien begründet und Rechte übergehen lässt, bestehen bei der aufschiebenden Bedingung noch keine Leistungspflichten der Beteiligten, darf (insoweit nach deutschem Recht gemäß § 162 BGB) der Eintritt der Bedingung – von Treupflichten abgesehen – nicht treuwidrig verhindert werden und ist (insoweit nach deutschem Recht gemäß § 161 BGB) eine aufschiebend bedingte Verfügung gegen Zwischenverfügungen des weiterhin Berechtigten gesichert.

#### 106

Das Bild des Schwebezustandes trifft nur bei der aufschiebenden Bedingung ganz zu. Bei der aufschiebenden Bedingung steht dem Erwerber zunächst nur ein Anwartschaftsrecht zu, das mit Eintritt der Bedingung zum Vollrecht erstarkt.

#### 107

Nach verbreiteter Meinung können aufschiebende und auflösende Bedingung auch verbunden werden. Das ist nicht nur bei Kombination verschiedenartiger Modalitäten bei den Einzelpunkten eines zusammengesetzten Vertrages, sondern vor allem dann der Fall, wenn ein und dasselbe Ereignis eine Wirkung beseitigen und eine andere in Kraft setzen soll. So ist die Gutschrift im Lastschriftverfahren doppelt (aufschiebend und auflösend) bedingt.

#### 108

Aufschiebend bedingte Forderungen, bei denen der Bedingungseintritt ungewiss ist, dürfen nicht aktiviert werden, wenn der Bedingungseintritt bis zum Bilanzstichtag nicht eingetreten ist. Entsprechendes gilt, wenn zwar die Voraussetzungen für das Entstehen der Forderung zum Bilanzstichtag vorliegen, die Entstehung der Forderung aber noch dadurch verhindert werden kann, dass nach dem Bilanzstichtag Mängel der Leistung des Kaufmanns festgestellt werden. Eine Aktivierung kann in einem solchen Fall allenfalls erfolgen, wenn Rückgriffsansprüche des Kaufmanns wegen des Mangels gegen einen Dritten bestehen, die in Entstehung und Erfüllung spiegelbildlich zu der zu aktivierenden Forderung sind und vom Rückgriffsschuldner, der von zweifelsfreier Bonität sein muss, nicht bestritten werden.

#### 109

Auflösend bedingte Forderungen sind zu aktivieren, wenn die Bedingung erst in späteren Wirtschaftsjahren verursacht wird (vgl. FG München, Urteil vom 17. Juni 2016 1 K 266/12 EFG 2016, 2038, m.w.N.; nachfolgend: BFH-Urteil vom 7. Dezember 2017 IV R 37/16, BFH/NV 2018, 440).

#### 110

b) 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 ggf. durch Auslegung des zugrunde liegenden Vertrags ermittelt werden (vgl. BFH-Urteil vom 7. Dezember 2017 IV R 23/14, BFHE 260, 312, BStBl II 2018, 444).

#### 111

Unterliegt dieser Vertrag gemäß den Vorschriften des Internationalen Privatrechts ausländischem Recht, ist die Auslegung des Vertrags nach jenem ausländischen Recht vorzunehmen. Denn das auf einen Vertrag anzuwendende Recht (das Vertragsstatut) ist maßgebend für die Vertragsauslegung (Art. 32 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. Art. 27 Abs. 1 Satz 1 Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch in der für den vorliegend streitgegenständlichen Vertriebsvertrag 2004 geltenden Fassung – EGBGB –).

#### 112

Die bei der Vertragsauslegung anzuwendenden Auslegungsmethoden sind danach dem ausländischen Recht zu entnehmen. Die §§ 133, 157 BGB finden keine Anwendung. Den von den Vertragsparteien im Vertragstext verwendeten Rechtsbegriffen ist die Bedeutung beizumessen, die ihnen nach der ausländischen Rechtsordnung zukommt. Das deutsche Gericht hat das ausländische Recht so anzuwenden, wie es die Gerichte des ausländischen Staates auslegen und anwenden (vgl. BFH-Urteil vom 7. Dezember 2017 IV R 37/16, BFH/NV 2018, 440).

#### 113

Dementsprechend sind zur Ermittlung der vorliegend zwischen der Klägerin und dem Lizenznehmer nach dem Vertriebsvertrag 2004 bestehenden Leistungspflichten dessen Wortlaut heranzuziehen (wobei das Gericht der vorliegenden Entscheidung neben dem in englischer Sprache verfassten Vertriebsvertrag 2004 die von der Klägerin vorgelegte deutsche Übersetzung zugrunde legt), soweit dieser eindeutig ist, bzw. ist dieser Vertrag – soweit erforderlich – gemäß dem nach Klausel 33 VV maßgeblichen Recht des Staates Kalifornien unter Berücksichtigung des Rechtsverständnisses nach kalifornischem Recht auszulegen. Soweit hierbei eine Auslegung einzelner Vertragselemente erforderlich ist, nimmt das Gericht Bezug auf die nachfolgend dargelegten gesetzlichen Regelungen und Rechtsgrundsätze.

#### 114

aa) Heranzuziehen sind zunächst

- die dem Gericht aufgrund eigener Internet-Recherche zugänglichen Bestimmungen
- des kalifornischen Vertragsrechts gemäß dem CIV
- betreffend bedingte Verbindlichkeiten in Division 3 „Obligations“, Part 1 „Obligations in General“, Title 2 „Interpretation of Obligations“, Chapter 3 „Conditional Obligations“, Section (§§) 1434 – 1442 CIV ([https://leginfo.legislature.ca.gov/faces/codes\\_displayText.xhtml?lawCode=CIV\[division\]=3.\[title\]=2.&=1.\[chapter\]=3.\[article\]=](https://leginfo.legislature.ca.gov/faces/codes_displayText.xhtml?lawCode=CIV[division]=3.[title]=2.&=1.[chapter]=3.[article]=)),
- betreffend bedingte Verbindlichkeiten in Division 3 „Obligations“, Part 1 „Obligations in General“, Title 4 „Extinction of Obligations“, Chapter 2 „Offer of Performance“ (§§) 1485-1505 CIV ([https://leginfo.legislature.ca.gov/faces/codes\\_displayText.xhtml?lawCode=CIV\[division\]=3.\[title\]=4.&=1.\[chapter\]=2.\[article\]=](https://leginfo.legislature.ca.gov/faces/codes_displayText.xhtml?lawCode=CIV[division]=3.[title]=4.&=1.[chapter]=2.[article]=)), sowie
- zur Auslegung von Verträgen in Division 3 „Obligations“, Part 2 „Contracts“, Title 3 „Interpretation of Contracts“, Section (§§) 1635 – 1663 CIV ([https://leginfo.legislature.ca.gov/faces/codes\\_displayText.xhtml?lawCode=CIV\[division\]=3.\[title\]=3.&=2.\[chapter\]=\[article\]=](https://leginfo.legislature.ca.gov/faces/codes_displayText.xhtml?lawCode=CIV[division]=3.[title]=3.&=2.[chapter]=[article]=)), und

- des kalifornischen Zivilprozessrechtes gemäß dem California Code of Civil Procedure (CCP; [https://leginfo.legislature.ca.gov/faces/codes\\_displayText.xhtml?lawCode=CCP\[division\]=\[title\]=1.ð=4.\[chapter\]=\[article\]=](https://leginfo.legislature.ca.gov/faces/codes_displayText.xhtml?lawCode=CCP[division]=[title]=1.ð=4.[chapter]=[article]=)) insbesondere betreffend beweisrechtliche Bestimmungen in Part 4 „Miscellaneous Provisions“ Title 1 „Of the general Principles of Evidence“, §§ 1855 – 1866 CCP, sowie

- sich aus der Rechtsprechung ergebende allgemeine Ausführungen zur Auslegung von Verträgen nach dem kalifornischen Zivilrecht.

### 115

bb) Der vorliegenden Entscheidung sind hiernach im Wesentlichen folgende Regelungen des CIV bzw. des CCP zugrunde zu legen; die jeweilige Übersetzung ins Deutsche erfolgt gemäß gerichtsbekannter, sach- und fachkundig erstellter Übersetzungen, welche jeweils vom Gericht kraft eigener Sachkompetenz als zutreffend erachtet werden:

aaa) § 1434 CIV:

An obligation is conditional, when the rights or duties of any party thereto depend upon the occurrence of an uncertain event.

Zu Deutsch:

Eine Verbindlichkeit ist bedingt, wenn die Rechte oder Pflichten einer daran beteiligten Partei von dem Eintritt eines ungewissen Ereignisses abhängen.

bbb) § 1436 CIV:

A condition precedent is one which is to be performed before some right dependent thereon accrues, or some act dependent thereon is performed.

Zu Deutsch:

Eine aufschiebende Bedingung ist eine solche, die erfüllt sein muss, bevor von ihr abhängende Rechte entstehen oder eine von ihr abhängige Handlung vorgenommen wird.

ccc) § 1438 CIV:

A condition subsequent is one referring to a future event, upon the happening of which the obligation becomes no longer binding upon the other party, if he chooses to avail himself of the condition.

Zu Deutsch:

Eine nachfolgende Bedingung ist eine solche, die auf ein künftiges Ereignis verweist, bei dessen Eintritt die andere Partei von der Verbindlichkeit frei wird, sofern sie von der Bedingung Gebrauch macht.

ddd) § 1490 CIV:

Where an obligation fixes a time for its performance, an offer of performance must be made at that time, within reasonable hours, and not before nor afterwards.

Zu Deutsch:

Liegt eine Verpflichtung eine Zeit für ihre Erfüllung fest, muss das Angebot zur Erfüllung innerhalb angemessener Zeitspanne zu dieser Zeit und weder davor noch danach gemacht werden.

eee) § 1491 CIV:

122 Where an obligation does not fix the time for its performance, an offer of performance may be made at any time before the debtor, upon a reasonable demand, has refused to perform.

Zu Deutsch:

Legt eine Verpflichtung keine Zeit für ihre Erfüllung vor, kann das Angebot zur Erfüllung zu jeder Zeit gemacht werden, bevor der Schuldner auf angemessene Anforderung die Leistung verweigert hat.

fff) § 1635 CIV:

All contracts, whether public or private, are to be interpreted by the same rules, except as otherwise provided by this Code.

Zu Deutsch:

Alle Verträge, gleichviel ob öffentlich oder privat, sind nach denselben Grundsätzen auszulegen, soweit nicht der CIV etwas anderes bestimmt.

ggg) § 1636 CIV:

A contract must be so interpreted as to give effect to the mutual intention of the parties as it existed at the time of contracting, so far as the same is ascertainable and lawful.

Zu Deutsch:

Ein Vertrag ist so auszulegen, dass der gegenseitigen Absicht der Parteien, wie sie zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses bestand, Geltung verschafft wird, sofern diese Absicht bestimmbar und rechtmäßig ist.

hhh) § 1638 CIV:

The language of a contract is to govern its interpretation, if the language is clear and explicit, and does not involve an absurdity.

Zu Deutsch:

Die Sprache eines Vertrages bestimmt seine Auslegung, wenn die Sprache klar und eindeutig ist und keinen Widerspruch beinhaltet.

iii) § 1639 CIV:

When a contract is reduced to writing, the intention of the parties is to be ascertained from the writing alone, if possible; subject, however, to the other provisions of this Title.

Zu Deutsch:

Ist ein Vertrag schriftlich verfasst, ist die Absicht der Parteien alleine anhand des Schrifttextes zu ermitteln, sofern dies möglich ist und vorbehaltlich der weiteren Bestimmungen dieses Titels.

jjj) § 1641 CIV:

The whole of a contract is to be taken together, so as to give effect to every part, if reasonably practicable, each clause helping to interpret the other.

Zu Deutsch:

Der Vertrag in seiner Gesamtheit ist im Zusammenhang zu sehen, um jedem Vertragsteil Bedeutung zuzumessen, soweit dies in angemessener Weise durchführbar ist, in dem jede Klausel zur Auslegung der anderen beiträgt.

kkk) § 1643 CIV:

A contract must receive such an interpretation as will make it lawful, operative, definite, reasonable, and capable of being carried into effect, if it can be done without violating the intention of the parties.

Zu Deutsch:

Ein Vertrag ist so auszulegen, dass er rechtsgültig, wirksam, bestimmt, vernünftig, und durchführbar ist, sofern dies ohne Missachtung des Parteiwillens möglich ist.

lll) § 1644 CIV:

The words of a contract are to be understood in their ordinary and popular sense, rather than according to their strict legal meaning; unless used by the parties in a technical sense, or unless a special meaning is given to them by usage, in which case the latter must be followed.

Zu Deutsch:

Die Begriffe eines Vertrages sind in ihrem üblichen und gewöhnlichen Sinn zu verstehen, nicht nach ihrer strengen rechtlichen Bedeutung; es sei denn, sie werden von den Parteien in einem technischen Sinn verwendet oder sie haben durch Branchengewohnheiten eine bestimmte Bedeutung erlangt, in welchem Fall letzterer gefolgt werden muss.

mmm) § 1647 CIV:

A contract may be explained by reference to the circumstances under which it was made, and the matter to which it relates.

Zu Deutsch:

Ein Vertrag kann anhand seines Gegenstandes und der Umstände, unter denen er geschlossen wurde, ausgelegt werden.

nnn) § 1649 CIV:

If the terms of a promise are in any respect ambiguous or uncertain, it must be interpreted in the sense in which the promisor believed, at the time of making it, that the promisee understood it.

Zu Deutsch:

Wenn der Wortlaut eines Versprechens in irgendeiner Hinsicht mehrdeutig oder unklar ist, muss das Versprechen in dem Sinne ausgelegt werden, in dem der Versprechende im Zeitpunkt des Versprechens glaubte, dass der Versprechensempfänger es verstand.

ooo) § 1856 CCP:

(a) Terms set forth in a writing intended by the parties as a final expression of their agreement with respect to the terms included therein may not be contradicted by evidence of a prior agreement or of a contemporaneous oral agreement.

(b) The terms set forth in a writing described in subdivision (a) may be explained or supplemented by evidence of consistent additional terms unless the writing is intended also as a complete and exclusive statement of the terms of the agreement.

(c) The terms set forth in a writing described in subdivision (a) may be explained or supplemented by course of dealing or usage of trade or by course of performance.

(d) The court shall determine whether the writing is intended by the parties as a final expression of their agreement with respect to the terms included therein and whether the writing is intended also as a complete and exclusive statement of the terms of the agreement.

(...)

(g) This section does not exclude other evidence of the circumstances under which the agreement was made or to which it relates, as defined in Section 1860, or to explain an extrinsic ambiguity or otherwise interpret the terms of the agreement, or to establish illegality or fraud.

(h) As used in this section, „agreement“ includes trust instruments, deeds, wills, and contracts between parties.

Zu Deutsch:

(a) Schriftlich fixiertem Wortlaut, der nach dem Willen der Parteien abschließender Ausdruck ihrer Übereinkunft mit Bezug zu dem darin enthaltenen Wortlaut sein soll, kann nicht durch Beweis einer früheren Vereinbarung oder einer gegenwärtigen mündlichen Übereinkunft widersprochen werden.

(b) Der schriftlich fixierte Wortlaut im Sinne von Subdivision (a) kann durch Beweis zusätzlicher übereinstimmender Vereinbarungen ausgelegt oder ergänzt werden, es sei denn, das Schriftstück stellt nach dem Willen der Parteien auch eine vollständige und ausschließliche Erklärung der verwendeten Begriffe der Übereinkunft dar.

(c) In einem Schriftstück im Sinne von Subdivision (a) enthaltene Vereinbarungen können in Ansehung der Vertragsverhandlungen oder eines Handelsbrauches oder der Vertragserfüllung ausgelegt oder ergänzt werden.

(d) Das Gericht soll entscheiden, ob das Schriftstück nach dem Willen der Parteien ein abschließender Ausdruck ihrer Übereinkunft im Hinblick auf den darin enthaltenen Wortlaut und ob das Schriftstück auch als eine vollständige und ausschließliche Erklärung der verwendeten Begriffe der Übereinkunft gedacht ist.

(...)

(g) Dieser Paragraph schließt sonstigen Beweis der Umstände, unter denen die Übereinkunft getroffen wurde oder auf die sie sich bezieht, wie in § 1860 definiert, ebenso wenig aus wie eine außerhalb der Vereinbarung liegende Unklarheit auszuräumen oder in sonstiger Weise den Wortlaut der Übereinkunft zu erläutern oder Rechtswidrigkeit oder Betrug festzustellen.

(h) In diesem Paragraphen schließt der Begriff „Übereinkunft“ Treuhandverträge, Urkunden, Testamente und Verträge zwischen Parteien ein.

ppp) § 1860 CCP:

For the proper construction of an instrument, the circumstances under which it was made, including the situation of the subject of the instrument, and of the parties to it, may also be shown, so that the Judge be placed in the position of those whose language he is to interpret.

Zu Deutsch:

Zur ordnungsgemäßen Auslegung einer Urkunde können auch die Umstände, unter denen sie zustandekam, einschließlich ihres Gegenstandes und der beteiligten Parteien, herangezogen werden, sodass der Richter in die Lage derjenigen versetzt wird, deren Wortlaut der auszulegen hat.

qqq) § 1864 CCP:

When the terms of an agreement have been intended in a different sense by the different parties to it, that sense is to prevail against either party in which he supposed the other understood it, and when different constructions of a provision are otherwise equally proper, that is to be taken which is most favorable to the party in whose favor the provision was made.

Zu Deutsch:

Ist der Wortlaut einer Übereinkunft von den Parteien in unterschiedlichem Sinne beabsichtigt worden, so gilt gegen jede Partei derjenige Sinn, von dem sie annahm, dass die andere Partei ihn verstanden hat, und wenn verschiedene Auslegungen einer Bestimmung ansonsten gleichwertig sind, ist diejenige heranzuziehen, die derjenigen Partei am günstigsten ist, zu deren Gunsten die Bestimmung aufgenommen wurde.

## 116

cc) Die maßgeblichen Regeln und Maximen des kalifornischen Rechts zur Auslegung von Willenserklärungen und Verträgen wurden auch in einer Entscheidung des Finanzgerichts (FG) Köln (Urteil vom 24. März 2010 2 K 2514/04, EFG 2010, 1297) – nach Einholung eines Sachverständigengutachtens – wie folgt zusammengefasst:

## 117

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 sog. „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.

## 118

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 (§ 1636 CIV). 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 (§ 1639 CIV). Gemäß der „parol evidence rule“ können bei schriftlichen Verträgen jedoch außerhalb der Urkunde liegende Umstände nicht gegen das schriftlich Festgelegte vorgebracht werden.

#### 119

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 (vgl. FG Köln, Urteil vom 11. September 2019 3 K 2193/17, EFG 2020, 1205; nachgehend BFH-Urteil vom 14. April 2022 IV R 32/19, BFHE 275, 543, BFH/NV 2022, 1085).

#### 120

dd) Dem von der Klägerin vorgelegten Privatgutachten 2018 ist ebenso u.a. zu entnehmen, dass nach kalifornischem Recht jeder (einzelne) Teil eines Vertrages im Zusammenhang mit „dem anderen Teil des Vertrages auszulegen“ ist, und der „Vertragsprache, wenn die Sprache klar und eindeutig ist“, zum Durchbruch zu verhelfen ist (§§ 1641, 1638 CIV).

#### 121

ee) Das Gericht sieht keine Anhaltspunkte dafür, dass die Überlassung von Filmrechten nach kalifornischem Recht spezifischen Handelsbräuchen (§ 1856 [c] CCP) oder spezifischen Usancen bzw. einer – gerade im Hinblick auf die Bedeutung des Fallrechts (case law) in der anglo-amerikanischen Rechtsordnung – eigenen Rechtspraxis im Medienrecht Kaliforniens bzw. der kalifornischen Filmbranche unterliegt, aus denen sich ein vom jeweiligen allgemeinen zivilrechtlichen Sprachgebrauch abweichendes Verständnis oder Verwendung von Begriffen ergibt, welche streiterheblich auch im vorliegenden Streitfall zu berücksichtigen wären, etwa gemäß § 1644 CIV als Auslegungshilfe scheinbar eindeutiger Vertragsbestimmungen.

#### 122

So ist die Klägerin als Vertragspartnerin des von ihr nach dem Recht des Staates Kalifornien abgeschlossenen Vertriebsvertrages 2004 zwar Mitglied der am vorliegenden Lizenzvertragswerk beteiligten Gruppe von Rechtsanwendern und folglich zwangsläufig auch ggf. Anwenderin entsprechender Handelsbräuche und Usancen; allerdings können trotz des wiederholten pauschalen Vortrags in ihrem gesamten Klagevorbringen einschließlich des Privatgutachtens 2018 keine entsprechenden, entscheidungserheblichen Besonderheiten etwa im Medienrecht Kaliforniens hinreichend nachvollziehbar begründet entnommen werden. Nachdem – von der Klägerin bestätigt – von einer bei Abschluss des Vertriebsvertrages 2004 auch im ausdrücklich vereinbarten Recht des Staates Kalifornien fachkundigen Beratung der Klägerin auszugehen ist, wären ihr entsprechende, vom dargelegten geschriebenen kalifornischen Recht abweichende Handhabungen jedoch – zumindest zurechenbar – bewusst gewesen.

#### 123

Entsprechendes gilt hinsichtlich der vorliegend entscheidungserheblichen Begriffe wie „call option“ oder „final payment“. Legaldefinitionen sind dem kalifornischen Recht des CIV oder des CCP nicht zu entnehmen. Es sind weiterhin keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich und insbesondere auch dem gesamten Klagevorbringen nicht zu entnehmen, dass die Vertragsparteien des Vertriebsvertrages 2004 den darin verwendeten Begriffen von ihrem sich aus ihrem Wortlaut – entsprechend auch den von der Klägerin verwendeten Übersetzungen „Kaufoption“ und „Schlusszahlung“ – ergebenden üblichen Verständnis

abweichende Bedeutungen auf Grundlage bestimmter Wirtschafts- bzw. Rechtspraxis zugeordnet haben könnten. Dementsprechend sind die in Vertriebsvertrag 2004 verwendeten, entscheidungserheblichen Begriffe – wie auch die Klägerin zutreffend feststellt – anhand einer Auslegung dieses Lizenzvertrages gemäß den allgemeingültigen Maßstäben des Rechts des Staates Kalifornien zu beurteilen.

#### 124

ff) Der vorliegenden Entscheidung sind somit mangels – jedenfalls hinreichend bestimmbarer – entscheidungserheblicher branchenüblicher Begriffe bzw. Gepflogenheiten als Auslegungshilfe die dargelegten allgemeinen Auslegungsgrundsätze des CIV/CCP zugrunde zu legen. Demgemäß ist zunächst auszugehen von dem Wortlaut des Vertriebsvertrages 2004, welcher nach Maßgabe der Klausel 37 VV („Vertrag in seiner Gesamtheit“) die Gesamtheit der vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Vertragsparteien (lediglich ggf. ergänzt durch die weiteren genannten Vereinbarungen betreffend gerade den Film, Nebenrechte und die zugrunde liegenden Rechte) darstellt und damit eine sowohl abschließende als auch vollständige und ausschließliche Vereinbarung i.S.d. § 1856 (b) CCP, soweit dieser klar und eindeutig ist. Verbleibende Unklarheiten sind im Rahmen einer erforderlichen gerichtlichen Auslegung des Vertriebsvertrages 2004 – unter Beachtung der sog. „parol evidence rule“ und des gesamten Textzusammenhangs (§ 1639 CIV) – zunächst durch eine subjektive und ggf. nachfolgend eine objektive Auslegung des Vertragstextes zur Ermittlung des tatsächlichen Willens der Vertragsparteien zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses zu klären.

#### 125

Im Ergebnis gleichen sich damit die vorliegend zur Anwendung gelangenden Grundsätze der Vertragsauslegung nach kalifornischem Recht und die Grundsätze des BGB zur Auslegung von Willenserklärungen und Rechtsgeschäften, jedenfalls soweit dies im vorliegenden Streitfall streiterheblich ist.

#### 126

So ist bei der Auslegung von einzelvertraglichen Vereinbarungen nach §§ 133, 157 BGB der wirkliche Wille der Erklärenden zu erforschen. Empfangsbedürftige Willenserklärungen sind so auszulegen, wie sie der Empfänger nach Treu und Glauben unter Berücksichtigung der Verkehrssitte verstehen musste (Empfängerhorizont). Dabei ist vom Wortlaut der Erklärung auszugehen und demgemäß in erster Linie dieser und der ihm zu entnehmende objektiv erklärte Parteiwille zu berücksichtigen. Bei seiner Willensforschung hat der Tatrichter aber auch den mit der Absprache verfolgten Zweck, die Interessenlage der Parteien und die sonstigen Begleitumstände zu berücksichtigen, die den Sinngehalt der gewechselten Erklärungen erhellen können (vgl. Bundesgerichtshof-Urteil vom 8. April 2020 XII ZR 120/18, juris).

#### 127

Bei der Auslegung von Willenserklärungen ist nach den maßgeblichen Grundsätzen des BGB der wirkliche Wille des Erklärenden zu erforschen und nicht am buchstäblichen Sinn des Ausdrucks zu haften (§ 133 BGB). Verträge sind so auszulegen, wie Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte es erfordern (§ 157 BGB). Die Auslegung empfangsbedürftiger Willenserklärungen ist so vorzunehmen, wie sie der Erklärungsempfänger nach Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte unter Berücksichtigung aller ihm bekannten Umstände verstehen musste. Dabei sind die für die Auslegung wesentlichen Begleitumstände und die Interessenlage der Beteiligten zu erforschen und zu würdigen (vgl. BFH-Urteile vom 25. Juli 1979 II R 105/77, BFHE 128, 544, BStBl II 1980, 11; vom 17. März 2010 X R 38/06, BFHE 229, 163, BStBl II 2011, 622; jeweils m.w.N.).

#### 128

c) Unter Berücksichtigung der dargelegten gesetzlichen Regelungen und Rechtsgrundsätze sieht sich das Gericht aufgrund eigener, vorhandener Kenntnisse, bzw. teilweise erst nach Einholung der Gutachten 2019/1, 2 und 2021 sowie Prüfung derselben unter Berücksichtigung des Beteiligtenvorbringens hierzu ermittelter Erkenntnisse betreffend das vorliegend maßgebliche kalifornische Zivilrecht (einschließlich der ggf. streiterheblichen Rechtspraxis) als hinreichend sachkundig, um die vorliegend streitigen Rechtsfragen – soweit erforderlich – durch jeweilige Auslegung des Vertriebsvertrages 2004 zu entscheiden.

#### 129

Eines jeweiligen Rückgriffes auf die genannten, im Zuge des vorliegenden Klageverfahrens eingeholten Gutachten 2019/1 und 2 sowie 2021 bedurfte es somit im Ergebnis nicht mehr. Die von der Klägerin

ausdrücklich beantragte Ladung von M zur mündlichen Erläuterung seines Gutachtens (§ 411 Abs. 3 Satz 1 ZPO) und damit dessen Vernehmung von M betreffend Fragen zu den von ihm erstellten Gutachten bzw. als sachkundigen Gutachter zu weiteren, das kalifornische Zivilrecht betreffende Rechtsfragen war somit ebenso wenig erforderlich, wie eine Entscheidung über das M betreffende Ablehnungsgesuch der Klägerin. Auch die von der Klägerin begehrte Einholung eines weiteren Sachverständigengutachtens sowie die von ihr beantragte „Anhörung“ von J als Sachverständigen in der mündlichen Verhandlung erübrigen sich, nachdem das Gericht zwischenzeitlich über hinreichend eigene Sachkunde verfügt (vgl. etwa Herbert in: Gräber, FGO, 9. Auflage 2019, § 76 Rz. 23). Die von der Klägerin angeregte Hinzuziehung des Gutachtens J in anonymisierter Form kommt i.Ü. bereits aufgrund der unterschiedlichen streitigen Sachverhalte nicht in Betracht; gemäß den dargelegten Grundsätzen ist grundsätzlich der jeweilige genaue Wortlaut der vorliegend streitigen Vertragsklauseln (ggf. im Wege der Auslegung) streitentscheidend.

### 130

#### d) In Anwendung

- zum einen – soweit mangels Eindeutigkeit des jeweiligen Vertragswortlautes erforderlich – der vorstehenden Auslegungsgrundsätze zur Bestimmung des Inhalts der vertraglichen Regelungen des Vertriebsvertrages 2004 sowie

- zum anderen der dargelegten Bilanzierungsgrundsätze,

gelangt das Gericht zunächst zu dem Ergebnis, dass der vom Finanzamt bei Erlass des streitgegenständlichen geänderten Feststellungsbescheids für 2007 vom ... vertretenen Rechtsauffassung über die Linearisierung der Abschlusszahlung zu folgen ist; die Forderung der Klägerin betreffend die Zahlung der Abschlusszahlung ist gemäß dem mit dem Vertriebsvertrag 2004 vereinbarten befristeten Dauerschuldverhältnis dem Grunde nach

- bereits im Streitjahr 2007 zeitanteilig wirtschaftlich und

- mit Ablauf dieses Veranlagungszeitraumes 2007 auch jeweils hinreichend sicher

zeitraumbezogen entstanden mit der Folge einer entsprechenden Aktivierungspflicht der Klägerin. Die Klägerin hatte am Bilanzstichtag des Streitjahres 2007 die hinreichend sichere Aussicht auf die zeitanteilige Zahlung der mit der Klausel 18 (b) VV vertraglich mit Leistung am ... 2021 vereinbarten Abschlusszahlung.

### 131

Die Leistungszeit bzw. Fälligkeit der Abschlusszahlung am ... 2021 bestimmt sich hierbei nach dem § 1490 CIV. Ausweislich der Vorschriften der §§ 1490 und 1491 CIV kennt auch das kalifornische Recht das Institut der Fälligkeit unter dem Begriff „time to perform“ bzw. „time for performance“ (Zeit/Zeitpunkt für die Erfüllung). Hierbei entsprechen nach ihrem jeweiligen Wortlaut

- die Vorschrift des § 1491 CIV im Wesentlichen der Regelung in § 271 Abs. 1 BGB und

- die Vorschrift des § 1490 CIV im Wesentlichen der Regelung in § 271 Abs. 2 BGB, insoweit lediglich mit der – vorliegend unerheblichen – Abweichung, als das kalifornische Recht eine Angebots- und damit im Ergebnis Erfüllungspflicht innerhalb angemessener Zeitspanne der vereinbarten Leistungszeit vorschreibt, d. h. beide Parteien innerhalb einer angemessenen Zeitspanne an der vereinbarten Leistungszeit festhält.

### 132

aa) Zu einem – ein befristetes Dauerschuldverhältnis über die Nutzungsüberlassung der Filmrechte mit der Folge zeitanteiliger Gewinnrealisierung ausschließenden – Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO) am Film bzw. der Vertriebs- und Vermarktungsrechte führten der Abschluss und die Durchführung des Vertriebsvertrages 2004 – soweit ersichtlich auch zwischen den Beteiligten zutreffend unstreitig – nicht.

### 133

aaa) Auszugehen ist hierbei gemäß den dargelegten Grundsätzen des kalifornischen Zivilrechts zur Ermittlung des tatsächlichen Willens der Vertragsparteien bei Vertragsschluss (§§ 1636, 1643 CIV) von dem grundsätzlich (soweit möglich, § 1639 CIV) maßgeblichen und insoweit bereits eindeutigen und abschließenden Wortlaut (§§ 1638, 1641 CIV) des Vertriebsvertrages 2004 als vollständigem Vertrag (Klausel 37 VV, § 1856 [b] CCP), insbesondere der Klauseln 3 (a) sowie 6 c) VV, wonach ausdrücklich 100

% des wirtschaftlichen Eigentums am Film bei der Klägerin verbleiben sollen. Demzufolge begründet dieser Vertrag (lediglich) das auf den Lizenzzeitraum (Klausel 1 VV) zeitlich befristete – und mit verschiedenen Optionsrechten verbundene – Recht der Verwertung oder Nutzung der Filmrechte (Klausel 3 VV) durch den Lizenznehmer gegen Zahlung fester (und bereits zu einem Totalgewinn der Klägerin führenden) sowie variabler Gegenleistungen des Lizenznehmers. Die von der Klägerin hieraus jeweils geschuldete Leistung ist damit als für den gesamten Zeitraum qualitativ gleichbleibende Dauerverpflichtung selbst zeitraumbezogen, vergleichbar mit einem sogenannten Lizenzvertrag nach deutschem Recht (vgl. hierzu etwa Palandt/Weidenkaff, BGB, 82. Aufl. 2023, Einf. vor § 433 Rn. 22 und Einf. vor § 581 Rn. 7).

#### 134

bbb) Der Qualifizierung des Vertriebsvertrages 2004 als (Rechts-)Kaufvertrag am Film bzw. den Filmrechten mit der Folge eines entsprechenden Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums steht zudem entgegen, dass die Vertragsparteien unstreitig nicht von einer hinreichend sicheren zumindest weitestgehenden Wertlosigkeit des Films zum Ende des Lizenzzeitraumes ausgegangen sind. Die Klägerin und der Lizenznehmer haben vielmehr bei Abschluss des Vertriebsvertrages 2004 weitere, sich zeitlich anschließende Verwertungsmöglichkeiten von wirtschaftlicher Relevanz jedenfalls für möglich gehalten; dies ergibt sich etwa aus der jeweiligen Vereinbarung

- der Zahlung eines sog. „höheren Marktwertes“ als Teil eines Gesamtkaufpreises bei Ausübung einer Kaufoption durch den Lizenznehmer (Klausel 19 [a] VV; und damit als Abgeltung des zukünftigen Wertes des Filmes bei Vertragsende am ... 2021, welcher sich i.Ü. auch mit dem Ergebnis des Wertgutachtens 2018 bestätigt wurde) oder

- der Beteiligung des Lizenznehmers an nach dem Lizenzzeitraum von der Klägerin erzielten Einnahmen aus der Verwertung des Filmes (Klausel 18 [c] [iii] VV).

#### 135

ccc) Die dem Lizenznehmer eingeräumte Möglichkeit, Optionsrechte wie etwa die Kaufoption (Klausel 19 (a) VV) oder die vorgezogene Kaufoption (Klausel 19 (b) und (c) VV) auszuüben, steht diesem Verständnis des Vertriebsvertrages 2004 als befristetes Dauerschuldverhältnis in dem dargelegten Sinne unter Berücksichtigung seines gesamten Wortlautes – welcher mit der Maßgabe der Klausel 37 VV die Gesamtheit der Vereinbarungen zwischen den Vertragsparteien darstellt – nicht entgegen.

#### 136

Gesetzliche Regelungen i.S.v. Legaldefinitionen zu derartigen Optionsrechten finden sich im kalifornischen Zivilrecht nicht. Demzufolge ist der jeweilige Inhalt der entsprechenden Vertragsregelungen im Vertriebsvertrag 2004 im Wege deren Auslegung gemäß den dargelegten Grundsätzen zu ermitteln.

#### 137

Hiernach gewähren jedoch die vorliegend eingeräumten Optionsrechte dem Lizenznehmer – wie entsprechend die der Klägerin eingeräumten Optionsrechte betreffend die Verkaufsoption (Klausel 20 (b) VV) oder die vorgezogene Verkaufsoption (Klausel 20 (c) und (d) VV) – ausweislich des insoweit klaren und eindeutigen Wortlauts (§§ 1639, 1644 CIV) des Vertriebsvertrages 2004 als vollständigem Vertrag (Klausel 37 VV) lediglich und ausschließlich die (befristete) Befugnis i.S. eines Gestaltungsrechtes, durch einseitige Willenserklärung als Gestaltungsakt unmittelbar ein im Vertriebsvertrag 2004 bereits inhaltlich fixiertes Kaufvertragsverhältnis herbeizuführen bzw. zu begründen. Damit schließen die genannten Optionsrechte jedoch den Rückfall bzw. der Rücklieferung der Filmrechte (Klausel 6 [d] VV) an die Klägerin und damit die dargelegte lediglich zeitlich begrenzte Überlassung an den Lizenznehmer nicht aus, auch wenn die Vertragsparteien jeweils diesen Rückfall durch Ausübung einer Option einseitig verhindern können.

#### 138

Die im Vertriebsvertrag 2004 enthaltenen Regelungen betreffend die Vertragsoptionen und damit die verschiedenen Optionsrechte der Vertragsparteien – ebenso wie i.Ü. im Ergebnis die Regelung in Klausel 19 (d) VV über eine einvernehmlich vereinbarten Vertragsverlängerung – stellen folglich lediglich die rechtliche Gesamtqualifikation des Gesamtvertrages unberührt lassende und selbstständige und nachrangige vertragliche Abreden dar; von einem gegenüber einem „Vertragsteil Lizenzdauer“ gleichwertigen und von den Vertragsparteien gleich gewichteten „Vertragsteil Folgezeitraum/Optionen“ kann unter Berücksichtigung

- des ersichtlich wesentlichen Vertragszwecks des Vertriebsvertrages 2004, die befristete Überlassung der Filmrechte gegen die Zahlung eines (bereits zu einem Totalgewinn führenden) Entgeltes hierfür zu regeln, sowie

- der betreffenden, formal wie inhaltlich auch im Hinblick auf den Zeitraum nach dem ... 2021 einheitlichen bzw. ineinandergreifenden Regelungen,

nicht die Rede sein.

### 139

ddd) Der Vertriebsvertrag 2004 gestattet zusammenfassend nach seinem insoweit eindeutigen und folglich bereits nicht abweichend auslegungsfähigen Wortlaut lediglich die – mit Optionsrechten verbundene – zeitlich befristete Verwertung bzw. Nutzung der Urheberrechte am Film, ohne dass aufgrund dieses Vertrages die Filmrechte bereits voll oder wenigstens im wesentlichen Umfang und endgültig auf den Lizenznehmer übergehen sollten. Nach Klausel 1 VV beginnt dessen Laufzeit am ... 2004 (dem Datum der Vertragsunterzeichnung) und endet – vorbehaltlich der jeweiligen Optionsausübung sowie abweichender Vereinbarungen der Vertragsparteien – am ... 2021. Die Überlassung der Rechte an den Lizenznehmer wird auch nicht im Hinblick auf die in Klausel 18 (c) (iii) VV vorgesehene Aufteilung der Erlöse nach dem ... 2021 zeitlich unbegrenzt, weil die nachfolgende Erlösverwertung durch die Klägerin den Rückfall des Rechts nicht berührt, diesen vielmehr sogar voraussetzt. Dementsprechend kann i.Ü. auch nicht der diesem Auslegungsergebnis des Gerichts ohne nachvollziehbare Begründung widersprechenden Ausführung im Gutachten 2021 gefolgt werden, wonach dem Vertriebsvertrag 2004 ein Rechtskauf im Formalkleid eines Lizenzvertrages gegen einen um 17 Jahre in der Zeit zurückgestellten Kaufpreisanteil in Gestalt der Abschlusszahlung zu entnehmen sei.

### 140

bb) Wesentlicher Vertragszweck des Vertriebsvertrages 2004 ist damit nach seinem Wortlaut wie der ersichtlichen Interessenlage der Vertragsparteien nicht der Verkauf der Filmrechte, sondern lediglich deren befristete Überlassung im Lizenzzeitraum gegen ein jeweiliges, gleichfalls zeitraumbezogenes Entgelt. Der Anspruch der Klägerin auf diese Gegenleistung entstand damit zeitanteilig zum jeweiligen Bilanzstichtag der betreffenden Veranlagungszeiträume, nachdem die Klägerin insoweit jeweils ihren vertraglichen Verpflichtungen vollständig nachgekommen war und folglich die für die (zeitanteilige) Entstehung ihres jeweiligen Anspruches wesentliche wirtschaftliche Ursache gesetzt worden war.

### 141

Das mit dem Vertriebsvertrag 2004 vereinbarte Entgelt der Klägerin umfasst hierbei zur Überzeugung des Gerichts

- nicht nur – wie zutreffend unstreitig – die festen Lizenzraten (welche ausdrücklich in halbjährlichen Raten und damit zeitraumbezogen zu leisten waren) sowie die variablen Lizenzraten,

- sondern entgegen dem Klagevorbringen (einschließlich der Ausführungen im Privatgutachten 2018) auch den sich aus Klausel 18 (b) VV – vorbehaltlich einer einvernehmlich vereinbarten Vertragsverlängerung (Klausel 19 [d] VV) sowie der jeweiligen Nichtausübung der vereinbarten Vertragsoptionen – ergebenden Anspruch auf Leistung der Abschlusszahlung mit Fälligkeit am ... 2021,

und damit (jedenfalls) das gesamte mit dem (zeitgleich) erfolgten Abschluss des Schuldübernahmevertrages der Klägerin sicher zufließende und bereits für einen Totalgewinn ausreichende (Mindest-)Entgelt in Gestalt der festen Lizenzraten sowie der Abschlusszahlung. Auch der Anspruch der Klägerin auf die Leistung der Abschlusszahlung steht folglich in einem synallagmatischen Zusammenhang zu der vertraglichen Hauptleistungspflicht der Klägerin, der Nutzungsüberlassung der Urheberrechte des Films und beruht insbesondere entgegen dem Klagevorbringen

- weder auf einem bedingt rückzahlbaren, der Höhe nach am (für den Zeitpunkt des Vertragsendes am ... 2021 prognostizierten) verbliebenen Restwert des Films orientierten Darlehen des Lizenznehmers oder einer sonstigen Vorauszahlung des Lizenznehmers auf seine künftige Beteiligung an Erlösen aus der Vermarktung und/oder Verwertung des Films nach Ablauf des Lizenzzeitraums,

- noch auf den jeweiligen, mit dem Vertriebsvertrag 2004 jeweils eingeräumten Vertragsoptionen.

### 142

aaa) Für ein entsprechendes Verständnis der dargelegten Regelungen des Vertriebsvertrages 2004 betreffend die Abschlusszahlung spricht zunächst bereits deren jeweiliger Wortlaut (§§ 1639, 1641 CIV), wonach – auch von der Klägerin unbestritten – die Abschlusszahlung bei Nichtausübung der jeweiligen Optionsrechte sowie der Nichtverlängerung des Vertrages am Ende der Vertragslaufzeit fällig ist; schon der von den Vertragsparteien gewählte Wortlaut „Final Payment“ („Ab-/Schlusszahlung“) etwa in der Klausel 4 (c) VV sowie im Anhang 2 VV ist nach Auffassung des Gerichts eindeutig darauf gerichtet, dass es sich insoweit um die letzte Zahlung im Rahmen des Ablaufes oder der Beendigung eines Rechtsverhältnisses handelt.

#### 143

bbb) Allerdings ist der Klägerin zuzugestehen, dass über diese – im Rahmen einer Vertragsauslegung zu berücksichtigenden – Formulierungen hinaus dem Wortlaut des Vertriebsvertrages 2004 jedenfalls keine ausdrückliche und eindeutige Regelung (§ 1639 CIV) darüber zu entnehmen ist, gegenüber welcher vertraglich geschuldeten Leistung der Klägerin die – unter den genannten Voraussetzungen – vom Lizenznehmer im Jahr 2021 zu entrichtende Abschlusszahlung in einem Gegenseitigkeitsverhältnis stehen soll; dies gilt insbesondere für die Klausel 4 VV, welche nach ihrem Obersatz die „umfassende und vollständige Entschädigung für die Rechte“ regeln, welche die Klägerin dem Lizenznehmer jeweils erteilt, mithin für die Filmrechte ab Vertragsschluss. Dieser vorliegend streiterhebliche Punkt ist damit im Wege der Auslegung des Vertriebsvertrages 2004 gemäß den vorstehenden Grundsätzen festzustellen.

#### 144

Die sachgerechte Auslegung der maßgeblichen Vertragsregelungen des Vertriebsvertrages 2004 unter Berücksichtigung der erkennbaren Interessenlage der Vertragspartner (und insbesondere gemäß der jeweils nach § 1649 CIV, § 1864 CCP maßgeblichen Sicht des jeweiligen Versprechensempfängers) bei Vertragsschluss im Jahr 2004 ergibt jedoch zur Überzeugung des Gerichts als tatsächlichen Willen der Parteien bei Vertragsschluss (§§ 1636, 1639 CIV) ebenfalls, dass der mit der Klausel 18 (b) VV – vorbehaltlich einer einvernehmlich vereinbarten Vertragsverlängerung (Klausel 19 [d] VV) sowie der jeweiligen Ausübung einer der Vertragsoptionen – vereinbarte Anspruch der Klägerin gegen den Lizenznehmer auf Zahlung der Abschlusszahlung entgegen dem wiederholten Klagevorbringen in voller Höhe als (weiteres) Entgelt für die Nutzungsüberlassung des Filmes an den Lizenznehmer während des Lizenzzeitraums zu beurteilen ist. Dieser Anspruch

- stellt demgemäß entgegen dem wiederholten Klagevortrag keine Restwertgarantie in Form eines garantierten Mindesterlöses aus der nachvertraglichen Filmverwertung dar und

- beruht auch nicht auf den jeweiligen, mit dem Vertriebsvertrag 2004 eingeräumten Vertragsoptionen

#### 145

ccc) Unter Berücksichtigung der dargelegten, nach kalifornischem Zivilrecht zu berücksichtigenden Auslegungsgrundsätze ist es zunächst ausgeschlossen, die nach der Klausel 18 (b) VV vom Lizenznehmer im Jahr 2021 – vorbehaltlich einer einvernehmlich vereinbarten Vertragsverlängerung (Klausel 19 [d] VV) sowie der jeweiligen Nichtausübung der vereinbarten Vertragsoptionen – zu entrichtende Abschlusszahlung entsprechend dem Klagevorbringen als „eine Art Restwertgarantie“ zu qualifizieren und dementsprechend diesen Umstand als auslösendes Moment für die Entrichtung der Abschlusszahlung zu werten.

#### 146

aaaa) Dem steht bereits die allgemein bekannte und nach dem – auch im Streitfall maßgeblichen bzw. der vorliegenden Beurteilung zugrunde zu legenden – wahrscheinlichen Geschehensablauf anzunehmende (jedenfalls wesentliche) Verwertungskette einer Kinoproduktion wie der vorliegenden über einen Zeitraum von in der Regel zwei bis maximal drei Jahren (vgl. hierzu auch etwa Hess in Management von Medieninhalten: Eine Fallstudienuntersuchung zur Ausgestaltung von Mehrfachnutzung und Verwertungsketten, Arbeitsbericht Nr. 7/2003; sowie die Sperrfristen gemäß § 30 Gesetz über Maßnahmen zur Förderung des deutschen Films in der Fassung des Streitjahres 2007) entgegen.

#### 147

Die Erlösschöpfung aus einem Kinofilm erfolgt in aller Regel – und wovon auch im Streitfall mangels jedweder entgegenstehender Anhaltspunkte ohne weiteres auszugehen ist – und im offensichtlichen Unterschied zu sonstigen Nutzungsüberlassungsverträgen wie etwa dem Auto- oder Flugzeugleasing (vgl. BFH-Urteil vom 26. Juni 2007 IV R 49/04, BFHE 217, 150, BStBl II 2009, 289) zumindest deutlich

überwiegend innerhalb dieser zeitlich sehr beschränkten Verwertungskette (so auch etwa Theisen/Lins, Defeasance-Strukturen bei Filmfonds, DStR 2010, 1649, Fn. 75; vgl. hierzu auch etwa BFH-Urteil vom 14. April 2022 IV R 32/19, BFHE 275, 543; vorgehend FG Köln, Urteil vom 11. September 2019 3 K 2193/17, EFG 2020, 1205). Aus Sicht eines vernünftigen und nach dem Grundsatz des Vorsichtsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HBG) bilanzierenden Kaufmanns ist es damit jedoch zur Überzeugung des erkennenden Gerichts ausgeschlossen, dass die Klägerin und der Lizenznehmer bei Abschluss des Vertriebsvertrages 2004 tatsächlich übereinstimmend von einem nach einem Zeitablauf von bis zu 17 Jahren noch verbleibenden (und der Klägerin vom Lizenznehmer zu garantierenden) Restwert i.S. eines künftigen Ertragspotenzials i.H.v. ca. 80 % der geplanten Gesamtherstellungskosten ausgegangen sind und auf Grundlage dieser Schätzung die Regelungen über die Abschlusszahlung in den Vertriebsvertrag 2004 aufgenommen haben. Dem entspricht im Wesentlichen auch das Ergebnis des von der Klägerin vorgelegten Wertgutachtens 2018, welches i.Ü. auch den von der Klägerin angesprochenen Bewertungsansatz der Filmrechte zum ... 2021 nach einer Teilwertvermutung i.H. der Anschaffungskosten/Herstellungskosten abzüglich der linearen Abschreibung für Abnutzung über 50 Jahre ausschließt.

#### 148

Die von der Klägerin vorgetragene neuartige technische Möglichkeiten (wie etwa Blu-Ray Disc oder Video-on-demand) bzw. die sich hieraus ergebenden (zusätzlichen) Verwertungsmöglichkeiten für Kinofilme können insoweit bereits deshalb nicht als maßgebliche wertbildende Faktoren berücksichtigt werden, weil diese Neuerungen bzw. (insbesondere) ihre evtl. Verbreitung im Jahr 2021 und damit die sich hieraus ergebenden Ertragspotenziale jedenfalls zum hier maßgeblichen Zeitpunkt des Vertragsschlusses am ... 2004 noch nicht absehbar waren. Aus den dargelegten Gründen besteht überdies – entgegen dem Klagevorbringen – auch für die Lizenznehmerin bei regelmäßigem Geschehensablauf nur ein sehr beschränkter bzw. jedenfalls nicht erheblicher Einfluss auf den am Ende des Lizenzzeitraumes verbleibenden Restwert des Films.

#### 149

bbbb) Eine Qualifizierung der Abschlusszahlung als „Restwertgarantie“ kommt vorliegend umso weniger in Betracht, als zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses am ... 2004 mit der Herstellung des Filmes gemäß dem hierüber von der Klägerin am gleichen Tag abgeschlossenen Produktionsdienstleistungsvertrag sowie Fertigstellungsvertrag noch gar nicht begonnen worden war und es somit ersichtlich an einer belastbaren Grundlage für eine entsprechende, auch dem Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HBG) hinreichend Rechnung tragende Schätzung mangelte. Gerichtsbekannt und wie von der Klägerin selbst ausdrücklich vorgetragen lässt sich zudem im Filmbereich ex ante der Publikums- bzw. wirtschaftliche Erfolg nicht prognostizieren; in der genannten, zeitlich überschaubaren Verwertungskette können nicht wirtschaftlich erfolgreiche Filmproduktionen jedoch ersichtlich einen der vorliegenden Abschlusszahlung entsprechenden Anteil an den Herstellungskosten als nach Ablauf von 17 Jahren verbleibenden Restwert erst recht nicht ansatzweise erreichen. Demzufolge kann dem fraglichen Klagevorbringen über die Annahme eines jeweils verbleibenden Restwerts im Jahr 2021 in der genannten Höhe nicht gefolgt werden.

#### 150

cccc) Dem steht nicht entgegen, dass andererseits – auch unter Berücksichtigung der von der Finanzverwaltung angenommenen Verwertungsdauer von 50 Jahren für eine Filmproduktion – nicht von einer völligen Wertlosigkeit bei Ablauf des in Vertriebsvertrag 2004 vereinbarten Lizenzzeitraumes ausgegangen werden kann; bei einem – wie hier zu Grunde zu legenden – typischen Geschehensablauf ist jedenfalls von einem (nur noch) geringen verbleibenden Wert auszugehen, da unstreitig auch noch Jahre nach Ablauf der genannten Verwertungskette mit (allerdings vergleichsweise geringen) Einnahmen aus der weiteren Verwertung gerechnet werden kann. Die von der Klägerin u.a. angesprochene lineare Abschreibung über 50 Jahre entspricht folglich ersichtlich nicht den zu erwartenden wirtschaftlichen Gegebenheiten und wird auch nicht von der von der Klägerin herangezogenen Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil vom 14. April 2022 IV R 32/19, BFHE 275, 543; vorgehend FG Köln, Urteil vom 11. September 2019 3 K 2193/17, EFG 2020, 1205) getragen.

#### 151

dddd) Zu einem anderen Ergebnis führt hierbei auch nicht das Klagevorbringen, wonach bei der Verhandlung des Vertriebsvertrages 2004 der voraussichtliche Filmrestwert als wesentlicher Aspekt in den Kaufoptionspreis bzw. die Abschlusszahlung eingeflossen sei und sich die Klägerin in diesen Verhandlungen an einer gedachten linearen AfA und an tatsächlichen Ergebnissen früherer Filme orientiert

habe. Von derartigen Überlegungen und Berechnungen beider Vertragsparteien ist ohne weiteres als selbstverständlich auszugehen. Dies belegt jedoch nicht, dass die Vertragsparteien im Ergebnis übereinstimmend auch von einem bei regelmäßigem Geschehensablauf aus Sicht eines vernünftigen und nach dem Grundsatz des Vorsichtsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) bilanzierenden Kaufmanns zu erwartenden Wert des erst noch herzustellenen Films im Jahr 2021 i.H.v. ca. ... % der geplanten Gesamtherstellungskosten ausgegangen sind, sondern fand nach dem Wortlaut des Vertriebsvertrages 2004 seinen Niederschlag in den konkreten Regelungen zur Ermittlung des sog. „höheren Marktwerts“. Nachdem dieses Klagevorbringen somit zugunsten der Klägerin als wahr unterstellt werden kann, konnte die Vernehmung des insoweit als Zeugen benannten L unterbleiben (vgl. hierzu etwa Krumm in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 81 FGO, Rz. 47).

#### 152

eeee) Die von der Klägerin vorgetragene Qualifizierung der Abschlusszahlung (bzw. entsprechende Auslegung des Vertriebsvertrages 2004) wird auch nicht dadurch gestützt, dass diese (die Abschlusszahlung) nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt als bedingt rückzahlbares Darlehen des Lizenznehmers, motiviert durch „eine Art Restwertgarantie“ anzusehen wäre. Auch insoweit kann dem Vertriebsvertrag 2004 unter Berücksichtigung der jeweiligen Interessenlagen der Vertragsparteien kein auslösendes Moment für die für das Jahr 2021 vereinbarte Entrichtung der Abschlusszahlung entnommen werden.

#### 153

(1) Vielmehr sieht der Vertriebsvertrag 2004 nach seinem Wortlaut unmissverständlich (§§ 1639, 1644 CIV) vor, dass die – nach Klausel 2.1 des Schuldübernahmevertrages ggf. von der Bank und mit befreiender Wirkung für den Lizenznehmer zu zahlende – Abschlusszahlung der Klägerin (bei eigener Vertragstreue) in jeder denkbaren Konstellation endgültig verbleibt (und sie diese selbst in Fällen eigener Nichterfüllung wesentlicher Vertragspflichten und der hierauf beruhenden Vertragsbeendigung durch den Lizenznehmer erhält [durch Zahlung seitens der schuldübernehmenden Bank], allerdings insoweit unter dem Vorbehalt dem Lizenznehmer zustehender Rechte oder Rechtsmittel [Owner's-Default-Klausel 21 [a] VV]). Schon der von den Vertragsparteien gewählte Wortlaut „Final Payment“ („Ab-/Schlusszahlung“) im Anhang 2 VV ist nach Auffassung des Gerichts eindeutig darauf gerichtet, dass es sich insoweit um die letzte Zahlung im Rahmen der Beendigung eines Rechtsverhältnisses handelt; demgegenüber findet sich im Vertriebsvertrag 2004 (oder i.Ü. auch in den sonstigen von der Klägerin am ... 2004 abgeschlossenen Verträgen des den Film betreffenden Vertragskonvoluts) keine Bezeichnung als „Restwert/Restwertgarantie“ o.ä. dieser Leistung in Gestalt der Abschlusszahlung. Außerdem ist dieser Gesichtspunkt – des endgültigen Verbleibens der Abschlusszahlung – im Streitfall auch deshalb von besonderer Bedeutung, weil die Klägerin mit der Vereinbarung über die Abschlusszahlung – als gerade unter steuerlichen Gesichtspunkten maßgebliche kaufmännische Erwägung – sichergestellt hat, dass sie als Lizenzgeberin vom Lizenznehmer die genannte Mindestvergütung für die Nutzungsüberlassung selbst dann erhält, wenn die Filmrechte am Ende des Lizenzzeitraumes 2021 wider Erwarten und üblichem Geschehensablauf wertlos sein sollten und sie damit in jedem Fall insgesamt einen Gewinn erzielt.

#### 154

Soweit die Klausel 18 (c) VV die anteilige Auszahlung der ggf. von der Klägerin nach dem ... 2021 aus der Verwertung des Films erwirtschafteten Einnahmen an den Lizenznehmer vorsieht, handelt es sich nach dem Wortlaut der Regelung und unter Berücksichtigung der erkennbaren Interessenlage der Vertragsparteien offensichtlich und eindeutig um Zahlungen, welche

- ausschließlich aus Anlass und anteilig aus den entsprechend nachträglich von der Klägerin erzielten Einnahmen (unabhängig davon, ob diese Einnahmen auf Vermarktungstätigkeiten des Lizenznehmers oder der Klägerin beruhen) zu leisten sind, wenn auch der Gesamthöhe nach – und damit lediglich als Rechnungsgröße – bis zur Höhe der Abschlusszahlung,
- jedoch nicht in einem vertraglichen Veranlassungszusammenhang mit der ggf. zuvor erfolgten Zahlung der Abschlusszahlung stehen (vgl. hierzu auch Wassermeyer, Medienfonds mit Schuldübernahme- bzw. Defeasance-Struktur, Der Betrieb □DB□ 2010, 354).

#### 155

Der vorliegend streitigen anteiligen Aktivierung der Abschlusszahlung im Streitjahr 2007 steht somit entgegen dem Klagevorbringen (vgl. etwa Schreiben der Klägerin vom 11. April 2014, FG-Akte, Bl. 131,

137) nicht entgegen, dass im Streitjahr nicht absehbar war, ob und ggf. in welchem Umfang (erst) im Anschluss an den Lizenzzeitraum Erlöse aus noch von der Lizenznehmerin mit Dritten vereinbarten Verwertungen anfallen.

#### 156

(2) Auch im Übrigen ergeben sich weder aus dem Wortlaut des Vertriebsvertrages 2004 noch seinem wirtschaftlichen Gehalt Anhaltspunkte für eine Verpflichtung der Klägerin zur „Rückzahlung“ des als Abschlusszahlung gezahlten (bzw. aus Sicht des Streitjahres zu zahlenden) Geldbetrages, welche rechtlich und/oder (zumindest) wirtschaftlich vergleichbar mit der Verpflichtung zur Rückzahlung eines Darlehens als eines lediglich befristet mit Rückzahlungsverpflichtung überlassenen Geldbetrages wäre. Eine diesem Klagevortrag entsprechende Auslegung des Vertriebsvertrages 2004 – wonach die Abschlusszahlung lediglich darlehensweise gezahlt werden solle – wird insbesondere auch nicht durch das Vorbringen der Klägerin im Zusammenhang mit der von ihr vorgelegten Auslegung Klausel 18 VV bzw. ihres Beweisantrittes betreffend ihrer Vermarktungspflicht nach Vertragsende bei fehlender Optionsausübung gestützt.

#### 157

(a) Zwar führt einer ihrer damaligen (nach seinen Angaben insoweit sachkundiger) Prozessbevollmächtigten in dieser Auslegung Klausel 18 jedenfalls sinngemäß aus (so nach dem Klagevortrag), dass sich in Anwendung des insoweit maßgeblichen kalifornischen Rechts aus der Klausel 18 (c) VV ihre Verpflichtung gegenüber dem Lizenznehmer ergäbe, im Falle der Zahlung der Abschlusszahlung nach dem ... 2021 im Rahmen ihrer Möglichkeiten angemessene Anstrengungen zur Erzielung weiterer Verwertungserlöse aus dem Film zu unternehmen; aus dieser Verpflichtung sei damit (jedenfalls sinngemäß) mittelbar eine entsprechende sukzessive Rückzahlungspflicht der Abschlusszahlung zu entnehmen.

#### 158

(b) Demgegenüber ist im Streitfall in diesem Zusammenhang jedoch auch zu berücksichtigen, dass

- der fraglichen Klausel 18 (c) VV selbst nach den Angaben des genannten Prozessbevollmächtigten der Klägerin allenfalls „wahrscheinlich“ entsprechend dem Klagevortrag eine Verpflichtung der Klägerin zur weiteren Verwertung des Films entnommen werden kann, darüber hinaus noch vorbehaltlich des diesem Auslegungsergebnis ggf. (nach eventuellen zeitnahen Aufzeichnungen) entgegenstehenden Willens der Vertragsparteien zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, und dass

- diese Verpflichtung zudem nach ihrem weiteren Vorbringen allenfalls darin besteht, „eigenüblich angemessene Anstrengungen zu unternehmen“ und damit „anzustreben“, entsprechende Unterlizenzannahmen nach der Laufzeit des Hauptlizenzvertrages zu erzielen (bzw. sich – nach der von der Klägerin vorgelegten unverbindlichen Übersetzung des Vertriebsvertrages – „in vernünftiger Weise [zu] bemühen“),

wobei ggf. – aufgrund der hiernach vereinbarten „eigenüblichen Angemessenheit“ – als maßgebliche qualitative und quantitative Begrenzung der fraglichen Verpflichtung zu entsprechenden Anstrengungen seitens der Klägerin zu berücksichtigen wäre, dass die Klägerin nach Aktenlage erstmals und ausschließlich im Zusammenhang mit dem Film im Bereich der Herstellung und Vermarktung von Kinoproduktionen tätig geworden ist und somit offensichtlich über keine eigene vertiefte Sachkunde in diesem Geschäftsbereich verfügt.

#### 159

(c) Unter Berücksichtigung dieser Gesichtspunkte ergibt sich selbst unter jeweiliger Wahrunterstellung

- der dargelegten Ausführungen in der Auslegung Klausel 18 aus der Klausel 18 (c) VV

- wie des unter Beweisantritt der Benennung von L und W als Zeugen (deren entsprechende Vernehmung folglich unterbleiben kann, vgl. hierzu etwa Krumm in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 81 FGO, Rz. 47) erfolgten Vorbringens, wonach Klausel 18 (c) VV nach dem gemeinsamen Verständnis der Vertragsparteien eine entsprechende bedingte Vermarktungspflicht nach Vertragsende begründet habe,

hieraus kein hinreichender Anhaltspunkt für das Klagevorbringen, wonach die Abschlusszahlung jedenfalls wirtschaftlich betrachtet als Valutierung eines sich nach Beendigung der Nutzungsüberlassung anschließenden Darlehensverhältnisses, rückzahlbar aus Lizenzannahmen der Klägerin nach Ablauf des Vertriebsvertrages 2004 (und hieraus entsprechend folgend als „Restwertgarantie“) aufzufassen wäre (und

aus diesem Grund nicht – wie dargelegt – als weitere Lizenzeinnahme in einem rechtlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung des Films stünde). Demzufolge kann auch dem im Streitfall maßgeblichen Vertragskonvolut entgegen dem Klagevorbringen (unter Verweis auf das hiernach insoweit dem deutschen Recht entsprechende kalifornische Recht) keine Rechtsgrundlage für einen ggf. dem Lizenznehmer zustehenden dolo-petit-Einwand (vgl. hierzu etwa zum deutschen Recht: Staudinger/Dirk Olzen/Dirk Looschelders, BGB, § 242 Rz. 279, m.w.N.)

- gegenüber dem unwiderruflich vereinbarten Zahlungsanspruch der Klägerin gegenüber der Bank auf Zahlung (u.a.) der Abschlusszahlung,

- aufgrund des ihm (gegenüber der Klägerin) nach dem ... 2021 zustehenden Zahlungsanspruches aus der Klausel 18 (c) VV entnommen werden.

#### **160**

(d) Hierbei kann sogar dahingestellt bleiben, dass die fraglichen Ausführungen in der Auslegung Klausel 18 sowohl dem Wortlaut der Klausel 18 (c) VV wie auch der sonstigen ganz erheblichen Regelungstiefe und -genauigkeit des Vertriebsvertrages 2004 widersprechen. Jedenfalls würde der Vertriebsvertrag 2004 selbst bei Annahme einer entsprechenden – und offenkundig allenfalls nachrangigen (Neben-) – Vertragspflicht der Klägerin (sinngemäß, weitere Vermarktungsbemühungen hinsichtlich des Films zu unternehmen) keinerlei konkrete Regelungen in Bezug auf den von der Klägerin vorgetragenen Rückzahlungsanspruch des Lizenznehmers aus einem (im Wege der Vertragsauslegung ermittelten) Darlehensvertrag enthalten, wie etwa dessen Laufzeit sowie die jeweilige (Teil-)Zahlungshöhe und Fälligkeitszeitpunkte. Bereits das Fehlen jedweder Regelungen über diese in einem Darlehensvertrag zu regelnden essenziellen Pflichten des Darlehensnehmers schließt die Annahme eines entsprechenden Darlehensvertrages zwischen der Klägerin und dem Lizenznehmer aus.

#### **161**

Abgesehen davon wäre selbst nach dem Klagevortrag die sich aus dieser Klausel 18 (c) VV ergebende Vertragspflicht der Klägerin lediglich im Wege der Vertragsauslegung ermittelbar und derart unbestimmt geregelt (sowie selbst nach den Ausführungen in der Auslegung Klausel 18 allenfalls „wahrscheinlich“ gerichtlich durchsetzbar), dass ihr die Klägerin offensichtlich bereits durch lediglich rudimentäre – und damit ohne eines damit verbundenen nennenswerten finanziellen oder sonstigen Aufwands – Vermarktungsbemühungen bezüglich des Films der Form nach würde genügen können (und damit insbesondere auch entsprechenden Forderungen des Lizenznehmers nachkommen bzw. die entsprechende Entstehung einer eventuellen Schadensersatzpflicht wegen Vertragspflichtverletzung ausschließen würde); von einer mit dem Vertriebsvertrag 2004 begründeten, eigenständigen (Haupt-) Pflicht der Klägerin zur ggf. Vermarktung bzw. Verwertung des Films nach Beendigung der Nutzungsüberlassung an den Lizenznehmer (neben der Hauptpflicht zur Nutzungsüberlassung im Lizenzzeitraum) kann somit nicht die Rede sein. Zumindest wirtschaftlich betrachtet steht es der Klägerin folglich selbst unter Wahrunterstellung des mit der Auslegung Klausel 18 dargelegten Verständnisses der Klausel 18 (c) VV frei, in ggf. welchem (v.a. auch finanziellen) Umfang sie ggf. nach dem ... 2021 weitere Vermarktungsbemühungen hinsichtlich des Films unternehmen wird, ohne dass der Lizenznehmer hierauf effektiv Einfluss nehmen können wird. Damit wäre im Übrigen auch ein eventueller Rückzahlungsanspruch des Lizenznehmers wirtschaftlich betrachtet ohne – jedenfalls nennenswerte – Absicherung; auch dies schließt die Annahme einer Darlehensvergabe in der erheblichen Höhe der Abschlusszahlung aus.

#### **162**

Aus den dargelegten Gründen kann auch der Beweisantrag der Klägerin betreffend die bedingte Pflicht der Klägerin zu Vermarktungsbemühungen im Falle der Schlusszahlung im Rahmen der Möglichkeiten der Klägerin und im Rahmen der Angemessenheit dahinstehen, da der Vortrag mangels Streiterheblichkeit als wahr unterstellt werden kann.

#### **163**

(e) Dem Klagevorbringen, wonach dem Vertriebsvertrag 2004 im Wege der Vertragsauslegung der dargelegte Darlehensvertrag entnommen werden könne, kann folglich unter Berücksichtigung

- des Fehlens hinreichend zumindest im Wege der Vertragsauslegung konkretisierbarer Regelungen über den konkreten Inhalt eines Rückzahlungsanspruches,

- der jedenfalls wirtschaftlich betrachtet fehlenden Absicherung sowie

- der erkennbaren jeweiligen vertraglichen Interessen

#### 164

zur Überzeugung des Gerichts nicht gefolgt werden; vielmehr erscheint es ausgeschlossen, dass sich die Klägerin und der Lizenznehmer bei Abschluss des Vertriebsvertrages 2004 entsprechend über den Abschluss eines der Klägerin im Jahr 2021 in erheblicher Höhe zu gewährenden Darlehens einigen wollten. Zumindest sind unter Berücksichtigung der dargelegten Umstände jedenfalls keine hinreichenden Anhaltspunkte für eine entsprechende Einigung im Rahmen des Vertriebsvertrages 2004 ersichtlich; dies geht nach den im Steuerrecht geltenden allgemeinen Regeln der objektiven Beweislast (Feststellungslast; vgl. BFH-Urteile vom 10. August 1988 II R 252/83, BFHE 154, 232, BStBl II 1988, 987; vom 19. Januar 1994 I R 40/92, BFH/NV 1995, 181; jeweils m.w.N.; ständige Rechtsprechung), wonach der Steuerpflichtige die objektive Beweislast für die steuerentlastenden oder -mindernden Tatsachen, d.h. für Tatsachen, die den Steueranspruch aufheben, einschränken oder Steuerbefreiungen, -ermäßigungen oder (sonstige) Steuervergünstigungen begründen, trägt, zu Lasten der Klägerin.

#### 165

(f) Das dargelegte Auslegungsergebnis, wonach es sich bei der Abschlusszahlung nicht um ein (nach dem Klagevorbringen wohl verdeckt vereinbartes) Darlehen des Lizenznehmers an die Klägerin handelt, wird nach Ansicht des Gerichts auch dadurch bestätigt, dass der B-Anteil der Abschlusszahlung ersichtlich der Tilgung der Restvaluta der Anteil Fremdfinanzierung durch die Kommanditisten der Klägerin dienen sollte und dementsprechend

- zum einen das Interesse der Klägerin dahingehen musste, die Abschlusszahlung auf Dauer zu behalten und

- zum anderen hieraus ersichtlich ist, dass sich die Abschlusszahlung entgegen dem Klagevorbringen der Höhe nach gerade nicht am wirtschaftlichen Wert des Films am Ende des Lizenzzeitraums orientiert hat.

#### 166

(3) Als eine „Art Restwertgarantie“ oder eine sonstige Vorauszahlung des Lizenznehmers zum Ende des Lizenzzeitraums kann die Abschlusszahlung entgegen dem Klagevorbringen auch nicht im Hinblick auf die im Vertriebsvertrag 2004 enthaltenen Anrechnungsregelungen (in Bezug auf den im Fall der jeweiligen Optionsausübung vom Lizenznehmer zu zahlenden Kauf- bzw. Verkaufsoptionspreis) eingeordnet werden.

#### 167

Dem steht jedenfalls entgegen, dass die im Anhang 2 VV bezifferte Abschlusszahlung der Klägerin gemäß der Klausel 2.1 des Schuldübernahmevertrages unwiderruflich von Seiten der Bank zu leisten war. Mit den Anrechnungsregelungen wurde (lediglich) sichergestellt, dass der Lizenznehmer (bzw. die Bank) den bereits aufgrund der Nutzungsüberlassung nach Ende des Lizenzzeitraums zu zahlenden Festbetrag in Höhe der Abschlusszahlung auch im Fall der Ausübung einer der im Vertriebsvertrag vereinbarten Vertragsoptionen durch eine der beiden Vertragsparteien nicht noch einmal zu zahlen hatte, nachdem er die entsprechende Zahlung durch die Bank als Teil der Fixzahlungen bereits durch die erfolgte Leistung der Schuldübernahmegebühr vorfinanziert hatte.

#### 168

Unter Anwendung der im Bilanzrecht grundsätzlich geltenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise (vgl. etwa Theissen/Lins, DStR 2010, 1649, m.w.N.) war damit jedoch vertraglich sichergestellt, dass die Abschlusszahlung bereits durch die Nutzungsüberlassung am Film während des Lizenzzeitraums ausgelöst und veranlasst wurde. Dieser Betrag war folglich unabhängig von der Ausübung eines der im Vertriebsvertrag vorgesehenen Optionsrechte und einem dadurch in der Folge zustande gekommenen Erwerb des Films durch den Lizenznehmer bereits aufgrund der Nutzungsüberlassung „verdient“. Bei wirtschaftlicher Betrachtung bestand der jeweils eigentliche Kauf- bzw. Verkaufspreis des Films (lediglich) in den jeweiligen, ggf. zusätzlich zu einem Betrag in Höhe der Abschlusszahlung hinaus zu leistenden Zahlungen.

#### 169

Auch die Anrechnungsregelungen belegen somit im Ergebnis, dass die Abschlusszahlung – bzw. entsprechend wirtschaftlich betrachtet die von der Bank zu zahlende Abschlusszahlung – der Klägerin als Gegenleistung für die bei typischem Geschehensablauf während des Lizenzzeitraums erfolgende Nutzung des Films durch den Lizenznehmer (d.h. dessen entsprechende Wertschöpfung unter dem damit –

insbesondere auch allein durch den Zeitablauf zwangsläufig – einhergehenden Wertverlust des Films) vereinbart wurde und nicht – wie von der Klägerin behauptet – als Ausgleich des am Ende des Lizenzzeitraums noch vorhandenen Wertes des Films.

#### 170

Die Heranziehung von Regelungen des Schuldübernahmevertrags im Rahmen der Auslegung des Vertriebsvertrages ist hierbei entgegen dem Klagevorbringen bereits deshalb geboten, weil beide Verträge ersichtlich schon aufgrund der Verpflichtung des Lizenznehmers nach Klausel 4 (c) VV aufeinander abgestimmt abgeschlossen wurden.

#### 171

(4) Zusammenfassend bleibt damit der Einwand der Klägerin, einer Aktivierung der (anteiligen) Forderung auf die Abschlusszahlung stünde entgegen, dass die Klägerin diese Abschlusszahlung aus künftigen Verwertungserlösen hätte zurückgewähren müssen, ohne Erfolg. Gemäß dem sich aus den dargelegten Regelungen des Vertriebsvertrages 2004 ergebenden tatsächlichen Willen der Vertragsparteien stellt die Abschlusszahlung insofern lediglich eine Rechengröße dar, die die Obergrenze der Erlösbeteiligung des Lizenznehmers gekennzeichnet; dies gilt nach den vertraglichen Regelungen des Vertriebsvertrages 2004 widerspruchsfrei auch unabhängig davon, inwieweit der Lizenznehmer über die Lizenzlaufzeit hinausgehende Unterverleih- oder Lizenzverträge abgeschlossen hat.

#### 172

ddd) Dem von der Klägerin im Zusammenhang mit dem Film abgeschlossenen Vertragskonvolut können auch keine Anhaltspunkte dafür entnommen werden, dass die Abschlusszahlung als „Optionsprämie“ im Hinblick auf die dem Lizenznehmer eingeräumte Kaufoption qualifiziert werden könnte (vgl. hierzu Herzog, Wissenschaftliches Privatgutachten, S. 45 f., von der Klägerin vorgelegt im Rahmen des Verfahrens 1 K 3678/09).

#### 173

eee) Bei verständiger Berücksichtigung der bei Abschluss des Vertriebsvertrages 2004 für die Vertragsparteien maßgeblichen Umstände und wahrscheinlichen Abläufe kommt folglich als jedenfalls sinngemäß vereinbarte Gegenleistung der Abschlusszahlung des Lizenznehmers ausschließlich die Nutzungsüberlassung des Films durch die Klägerin in Betracht. Damit wurde jedoch nach den dargelegten Grundsätzen bereits im abgelaufenen (ersten) Geschäftsjahr 2004 der Klägerin die wesentliche vertragliche und wirtschaftliche Ursache für die Entstehung des im Streitjahr 2007 zu bilanzierenden Anspruches auf die zeitanteilige Abschlusszahlung gesetzt.

#### 174

aaaa) Der Annahme eines von den Vertragsparteien gewollten einheitlichen Nutzungsentgelts, aufgeteilt in die festen Lizenzraten und die Abschlusszahlung, entspricht auch der Umstand, dass im Rahmen des Vertriebsvertrages 2004 beide Zahlungsverpflichtungen des Lizenznehmers gerade nicht strikt getrennt voneinander geregelt wurden (etwa in der zentralen Klausel 4 VV) und eine einheitliche Sicherung mit dem Schuldübernahmevertrag erfolgte. Dies ist als maßgebliches Indiz dahingehend zu werten, dass sich die Klägerin eben nur unter der Voraussetzung zur Überlassung der Filmrechte während der Lizenzlaufzeit bereit erklärt hat, hierfür einen (zur Erreichung eines Gesamtgewinnes ausreichenden) Mindestbetrag zu erhalten, welcher auch die Abschlusszahlung umfasst, mithin diese am Ende der Vertragslaufzeit zu erbringende Zahlung des Lizenznehmers Entgelt für die gewährte Rechteüberlassung darstellt (vgl. hierzu auch etwa BFH-Urteil vom 14. April 2022 IV R 32/19, BFHE 275, 543).

#### 175

Demgegenüber entspricht die von der Klägerin vertretene (und hiernach insbesondere im Rahmen der Vertragsauslegung zu berücksichtigende) weitgehend getrennte Betrachtung eines „Vertragsteils Lizenzdauer“ sowie eines „Vertragsteils Folgezeitraum/Optionen“ des Vertriebsvertrages 2004 offensichtlich nicht dem Willen der Vertragsparteien zum Abschluss eines einheitlichen Vertragswerks zur Erreichung ihrer jeweiligen wirtschaftlichen Ziele; wie bereits dargelegt, stellen die fraglichen Regelungen im Vertriebsvertrag 2004 betreffend die Vertragsoptionen ersichtlich lediglich die rechtliche Qualifikation des Gesamtvertrages unberührt lassende unselbständige und nachrangige vertragliche Abreden dar.

#### 176

bbbb) Der dargelegten Aufteilung eines einheitlichen Nutzungsentgelts steht i.Ü. auch nicht entgegen, dass nach dem Wortlaut des Obersatzes der Klausel 4 VV (und damit nicht nur nach dessen gemäß Klausel 28 VV inhaltlich unerheblicher Überschrift) in dieser Klausel 4 VV die Gegenleistung des Lizenznehmers für die Nutzungsüberlassung des Films geregelt werden sollte.

#### 177

So wurden bereits im Rahmen dieser Klausel 4 VV verschiedene Regelungen betreffend auch die Abschlusszahlung (bzw. den jeweiligen, der Höhe nach identischen Teil des Kaufs- oder Verkaufsoptionspreises) getroffen, wie etwa in der Klausel 4 (c) VV im Hinblick auf die Absicherung der Klägerin durch die Beibringung einer Schuldübernahmeverpflichtung eines Finanzinstituts. Des Weiteren betreffen die Regelungen in der Klausel 4 (e) bis (g) VV jeweils auch die in Anhang 2 VV einheitlich bezifferte Zahlung des Lizenznehmers. Eine strikte Trennung zwischen

- der in der Klausel 4 VV u.a. i.V.m. der Anlage A VV geregelten Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung am Film gemäß Klausel 3 VV und

- der insbesondere in dessen Klausel 18 (b) VV i.V.m. Anhang 2 VV geregelten Abschlusszahlung

erfolgte somit nach dem ersichtlichen Willen der Vertragsparteien und entgegen dem Wortlaut des Obersatzes der Klausel 4 VV gerade nicht; dementsprechend kann etwa auch den insoweit zu einem anderen Ergebnis kommenden Ausführungen im Privatgutachten 2018 nicht gefolgt werden. Vielmehr stellen die genannten, u.a. jeweils auch die Abschlusszahlung betreffenden Teilregelungen in der Klausel 4 VV zur Überzeugung des Gerichts unter Berücksichtigung der dargelegten Grundsätze der Vertragsauslegung bestätigende Anhaltspunkte dafür dar, dass bei verständiger Würdigung der Interessenlagen der Vertragsparteien auch die Abschlusszahlung jedenfalls wirtschaftlich betrachtet auch aus Sicht der Klägerin und des Lizenznehmers Entgelt für Nutzungsüberlassung sein sollte. Der nach diesem Auslegungsergebnis bestehende vertragliche Zusammenhang zwischen Abschlusszahlung und vorausgegangener Vertragsdauer wird durch

- den – wie dargelegt – teilweise unzutreffenden Wortlaut des Obersatzes der Klausel 4 VV sowie

- die teilweise formale Trennung der diese Zahlungsverpflichtung des Lizenznehmers betreffenden Regelungen des Vertriebsvertrages 2004 als einheitliches Vertragswerk

zumindest nicht ausgeschlossen.

#### 178

fff) Zusammenfassend sind die wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen für die Entstehung des für das Streitjahr 2007 streitgegenständlichen Anspruches der Klägerin gemäß Klausel 18 (b) VV auf die – zeitanteilige – Abschlusszahlung folglich – wie vom Finanzamt dem geänderten Feststellungsbescheid für 2007 vom ... zugrunde gelegt – bis zum Ablauf des Geschäftsjahres 2007 von der Klägerin gesetzt worden. Ihre Forderung auf die zeitanteilige Abschlusszahlung war wirtschaftlich durch die im Vertriebsvertrag 2004 vereinbarte und von der Klägerin gegenüber dem Lizenznehmer im Streitjahr 2007 zeitanteilig erfüllte Überlassung der Filmrechte, also die Nutzungsüberlassung am Film, verursacht; dem entgegenstehenden Klagevorbringen einschließlich der zu einem abweichenden Ergebnis führenden Auslegung des Vertriebsvertrages 2004 im Privatgutachten 2018 kann somit aus den dargelegten Gründen nicht gefolgt werden. Die vom Finanzamt steuerlich berücksichtigte Forderung i.H.v. ... EUR entspricht unstrittig rechnerisch zutreffend dem entsprechenden, vom Finanzamt mit einer Abzinsung i.H.v. 5,5 % p.a. (unabhängig von deren streitigen Berechtigung) steuerlich berücksichtigten Barwert der anteiligen Abschlusszahlung.

#### 179

cc) Mit Ablauf des Streitjahres 2007 war der Anspruch auf den künftig fälligen Betrag in Höhe der Abschlusszahlung zeitanteilig auch hinreichend sicher entstanden und deshalb gemäß den dargelegten Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung zu aktivieren; die Klägerin hatte am Bilanzstichtag des Streitjahres die hinreichend sichere Aussicht auf die zeitanteilige Zahlung der mit der Klausel 18 (b) VV vertraglich vereinbarten Abschlusszahlung. Insbesondere entfällt der streitgegenständliche Bilanzansatz der Forderung für die zeitanteilige Abschlusszahlung nicht im Hinblick auf die Bilanzierungsgrundsätze schwebender Geschäfte; ein nach den dargelegten Grundsätzen eine entsprechende Bilanzierung

ausschließender Schwebezustand hinsichtlich der nach dem Vertriebsvertrag 2004 als Leistungsaustauschvertrag geschuldeten Leistungen bestand zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2007 nicht.

#### **180**

aaa) Bei dem Vertriebsvertrag 2004 handelt es sich, wie dargelegt, um ein zeitraumbezogenes Dauerschuldverhältnis, nachdem das Recht des Lizenznehmers zur umfassenden Verwertung der Urheberrechte am Film bzw. die diesem Recht entsprechende Dauerverpflichtung der Klägerin (lediglich und vorbehaltlich einer Vertragsverlängerung bzw. einer Optionsausübung) für den Lizenzzeitraum bis zum ... 2021 vereinbart wurden. Bei solchen zeitraumbezogenen Dauerschuldverhältnissen besteht die Besonderheit, dass im Gegensatz zu nicht zeitraumbezogenen Verträgen kein Erfüllungszeitpunkt für Zwecke der Ertrags- und Gewinnrealisierung auszumachen ist, an dem die Realisierung anknüpfen könnte. Da die zeitraumbezogene Leistung sich hier unabhängig von gesetzlich oder vertraglich bestimmten Abrechnungszeiträumen für die Gegenleistung in jedem Augenblick des Vertragszeitraums konkretisiert hat, führte sie zu einer zeitproportionalen Gewinnrealisierung. Dementsprechend steht der vorliegend streitigen zeitanteiligen Forderungsaktivierung i.Ü. auch nicht entgegen, dass – wie von der Klägerin vorgebracht – bei Filmfonds mit Defeasance-Struktur die jeweilige (Ab-)Schlusszahlung entsprechend der jeweils unterschiedlich lang vertraglich vereinbarten Lizenzlaufzeit zu linearisieren ist.

#### **181**

bbb) Die dargelegten allgemeinen Grundsätze der Forderung Bilanzierung waren deshalb im Streitfall mit der Maßgabe anzuwenden, dass das jeweilige gesamte Rechtsverhältnis in jeweils einzelne zeitliche Segmente aufgeteilt wird, von denen jeweils eines am Bilanzstichtag 31. Dezember 2007 endet.

#### **182**

Mit der Nutzungsüberlassung des Films ab dem ... bis zum 31. Dezember 2007 hat die Klägerin folglich im Streitjahr 2007 ihre sich aus dem Vertriebsvertrag 2004 ergebende Leistungspflicht zeitanteilig für das Streitjahr als zeitliches Segment des Vertriebsvertrages 2004 (als Lizenzvertrag und damit einem Dauerschuldverhältnis) vertragsgemäß erfüllt. Damit war der Vertriebsvertrag 2004 nach den dargelegten Grundsätzen insoweit nicht mehr als (bilanziell nicht zu berücksichtigendes) schwebendes Geschäft einzuordnen. Das zeitraumbezogene Lizenzverhältnis ist vielmehr als an diesem Bilanzstichtag 31. Dezember 2007 insoweit als erfüllt anzusehen, als die Klägerin als Dienstleistungsverpflichtete die von ihr bis dahin geschuldeten Leistungen ganz oder vollständig erbracht hat mit der Folge, dass das Rechtsverhältnis hinsichtlich seines zeitlich zurückliegenden Teils nicht mehr „geschwebt“ hat, sondern Gewinn insoweit realisiert wurde; der Klägerin war die ihr zustehende Forderung auf die Gegenleistung des Lizenznehmers – u.a. die zeitanteilige Zahlung der Abschlusszahlung – unter Berücksichtigung der dargelegten Grundsätze so gut wie sicher und folglich der entsprechende Gewinn zum maßgeblichen Bilanzstichtag 31. Dezember 2007 realisiert (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB). Nur hinsichtlich der zukünftigen Zeitabschnitte ab 2008 bis zum ... 2021 blieben die zeitraumbezogenen Leistungsverhältnisse auch nach der Erfüllung im Jahr 2007 „schwebend“. Im Streitjahr 2007 ist danach die Abschlusszahlung zeitanteilig als rückständige Lizenzgebühr zu aktivieren.

#### **183**

ccc) Die im Zeitpunkt der vorliegenden Bilanzierung zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2007 weder dem Grunde noch der Höhe nach absehbare Beteiligung des Lizenznehmers an etwaigen Erlösen einer Vermarktung bzw. Verwertung des Films nach Beendigung der Nutzungsüberlassung durch die Klägerin (hinsichtlich deren Entstehung selbst unter Annahme einer entsprechenden Nebenvertragspflicht der Klägerin weder dem Grunde noch der Höhe nach Anhaltspunkte bestanden) steht der Realisierung der Forderung auf die zeitanteilige Abschlusszahlung pro rata temporis im Streitjahr 2007 nicht entgegen. Denn das zeitraumbezogene Dauerschuldverhältnis in Gestalt der Nutzungsüberlassung war durch die Gewährung des Verwertungsrechts am Film für das am Bilanzstichtag 31. Dezember 2007 endende zeitliche Segment insoweit für diesen zurückliegenden Zeitabschnitt erfüllt. Wie dargelegt, war die Abschlusszahlung nämlich allein durch die Nutzungsüberlassung als auslösendem Moment veranlasst, nicht aber durch eine etwaige Beteiligung an einer Vermarktung bzw. Verwertung durch die Klägerin. Auch hinreichende Anhaltspunkte, aus welchen sich zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2007 für die Klägerin die Notwendigkeit der Bilanzierung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens in Bezug auf nach dem ... 2021 auszukehrender Unterlizenzentnahmen ergeben könnten, sind im Streitfall nicht zu erkennen.

#### **184**

Ebenso wenig stellt die Abschlusszahlung – wie dargelegt – ein bedingt rückzahlbares Darlehen dar. Ein insoweit schwebendes, in der Bilanz der Klägerin nicht zu berücksichtigendes (Darlehens)Geschäft scheidet deshalb bereits aus diesem Grund aus.

#### **185**

dd) Die Forderung auf die zeitanteilige Abschlusszahlung war für Zwecke der Bilanzierung am Bilanzstichtag 31. Dezember 2007 auch hinreichend sicher. Die Klägerin konnte mit der künftigen Zahlung der zeitanteilig entstandenen Forderung nach der Klausel 18 (b) VV fest rechnen, grundsätzlich (durch Zahlung seitens der schuldübernehmenden Bank) selbst in Fällen eigener Nichterfüllung wesentlicher Vertragspflichten und der hierauf beruhenden Vertragsbeendigung durch den Lizenznehmer (Owner's-Default-Klausel 21 [a] VV; allerdings insoweit unter dem Vorbehalt dem Lizenznehmer zustehender Rechte oder Rechtsmittel).

#### **186**

aaa) Der hinreichend sicheren Erwartung der Klägerin auf Zufluss der Abschlusszahlung steht nicht bereits grundsätzlich entgegen, wie von der Klägerin vorgetragen, dass die Klausel 19 (d) VV den Vertragsparteien die Möglichkeit einer einvernehmlichen Vertragsverlängerung eröffnet. Wie dargelegt, handelt es sich dabei nach dem insoweit klaren und eindeutigen Wortlaut dieser Vertragsklausel lediglich um eine die rechtliche Gesamtqualifikation des Vertriebsvertrages 2004 unberührt lassende nachrangige vertragliche Abrede.

#### **187**

Selbst wenn dem Vortrag der Klägerin gefolgt würde, wonach sich hieraus nach dem anzuwendenden kalifornischen Recht eine Vertragspflicht zum Eingehen ernsthafter Verhandlungen ergibt, stünde dies der sicheren Erwartung der Klägerin hinsichtlich des (zeitanteiligen) Zuflusses der Abschlusszahlung nicht entgegen. In jedem Fall verbliebe es auch dann im Rahmen verpflichtet eingegangener Verhandlungen bei einer von der Klägerin unter eigenständiger Abwägung der eigenen Interessen zu treffenden Entscheidung, insbesondere dazu, welche Umstände oder Vertragsregelungen mit ggf. jeweils welcher Gewichtung sie für sich als „wirtschaftlich vernünftig“ wertet; die Möglichkeit einer sich aus der Klausel 19 (d) VV ergebenden Beschränkung einer solchen Abwägung der eigenen Interessen insbesondere seitens der Klägerin mit dem Ergebnis ihrer Verpflichtung zum Abschluss eines den Vertriebsvertrag ändernden Verlängerungsvertrages ist auszuschließen und wird auch von der Klägerin so (wohl) nicht vertreten.

#### **188**

Im Übrigen hätte eine Verlängerung des Vertriebsvertrages nach dessen Klausel 19 (d) VV zwangsläufig entscheidende wirtschaftliche Nachteile

- für die Klägerin im Hinblick auf ihre Absicherung durch den Schuldübernahmevertrag bzw.

- für ihre beiden Kommanditisten im Hinblick auf ihre jeweiligen Rückzahlungsverpflichtungen aus den von ihnen zur teilweisen Fremdfinanzierung ihres Gesellschaftskapitals jeweils abgeschlossenen Darlehensverträgen;

auch diese Verträge weisen jeweils eine Laufzeit bis zum ... 2021 auf. Eine (diese insbesondere hierzu verpflichtende) Einbindung der Bank in Vertragsverhandlungen der Klägerin und des Lizenznehmers ergibt sich aus dem dem Gericht vorliegenden Vertragskonvolut nicht. Auch unter diesem Gesichtspunkt erscheinen die dargelegten, von der Klägerin aus der in Klausel 19 (d) VV vertraglich vereinbarten Möglichkeit einer Vertragsverlängerung des Vertriebsvertrages gezogenen Schlussfolgerungen nach Ansicht des Gerichts als ersichtlich unzutreffend.

#### **189**

bbb) Die streitige Aktivierung der zeitanteiligen Abschlusszahlung zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2007 ist entgegen dem Vorbringen der Klägerin auch nicht aufgrund einer, die Abschlusszahlung betreffende aufschiebende Bedingung gemäß den dargelegten Bilanzierungsgrundsätzen ausgeschlossen.

#### **190**

aaaa) Hierbei ist zunächst festzustellen, dass das vorliegend maßgebliche kalifornische Recht gemäß dem Wortlaut des § 1434 CIV das Institut der Bedingung („condition“) als ungewisses, zukünftiges Ereignis in gleicher Weise kennt wie das deutsche Recht gemäß § 158 BGB. Darüber hinaus umfassen die Regelungen des CIV nach ihrem jeweiligen Wortlaut

- mit § 1436 CIV („condition precedent“) eine im Wesentlichen dem § 158 Abs. 1 BGB entsprechende Vorschrift über eine aufschiebende Bedingung bzw.

- mit § 1438 CIV („condition subsequent“) eine im Wesentlichen dem § 158 Abs. 2 BGB entsprechende Vorschrift über eine auflösende Bedingung,

welche das jeweilige Entstehen bzw. Ende der Wirkung eines Rechtsgeschäfts, und damit insbesondere eines vertraglichen Anspruches in gleicher Weise wie im deutschen Recht vom vorherigen Eintritt der Bedingung abhängig machen.

#### **191**

Außerdem bestehen – wie dargelegt – mit den §§ 1490, 1491 CIV der deutschen Fälligkeitsregelung in § 271 BGB weitgehend übereinstimmende Regelungen hinsichtlich der Leistungszeit; streiterhebliche Abweichungen ergeben sich im vorliegenden Sachverhalt nicht.

#### **192**

Hinsichtlich der für den Streitfall entscheidungserheblichen Rechtsfragen betreffend vertraglich vereinbarte aufschiebende bzw. auflösende Bedingungen sowie betreffend die Fälligkeit von Forderungen decken sich folglich gemäß der insoweit jeweils maßgeblichen Gesetzesvorschriften das Rechtsverständnis des kalifornischen Zivilrechts mit dem deutschen. Anhaltspunkte für vorliegend streitentscheidend zu berücksichtigende branchenübliche Abweichungen sind nicht ersichtlich und werden auch von der Klägerin nicht nachvollziehbar begründet vorgetragen.

#### **193**

bbbb) Weiterhin ist – soweit ersichtlich – zutreffend unstreitig, dass der sich aus der Klausel 18 (b) VV ergebende Anspruch der Klägerin auf Zahlung der Abschlusszahlung als – wie dargelegt – Teil der vom Lizenznehmer geschuldeten Gegenleistung für die diesem eingeräumten Nutzungsrechte am Film nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut dieser Klausel von den Vertragsparteien unter mehreren Bedingungen gemäß den vorstehenden Regelungen des kalifornischen Rechts vereinbart worden ist. Die Abschlusszahlung sollte mit Fälligkeit (§ 1490 CIV) am ... 2021 geleistet werden, wenn bis zu diesem Zeitpunkt bestimmte ungewisse Ereignisse nicht eingetreten wären; insoweit wurde von den Vertragsparteien ein jeweiliger Kausalzusammenhang der Forderung der Klägerin auf Zahlung der Abschlusszahlung durch den Lizenznehmer jeweils in Bezug auf

- den Nichteintritt einer Vertragsverlängerung nach Klausel 19 (d) VV wie

- die jeweilige Nichtausübung der Vertragsoptionen durch den Lizenznehmer oder die Klägerin

hergestellt.

#### **194**

Hierbei ist zunächst gemäß den dargelegten Grundsätzen auf den Wortlaut der Klausel 18 (b) VV abzustellen, wonach

„... Distributor shall make a final payment ... to Owner on ..., 2021 ...“

(zu Deutsch:

„... hat der Verleihunternehmer an den Eigentümer am ... 2021 eine Abschlusszahlung ... zu leisten ...“).

#### **195**

Dieser Wortlaut spricht jedenfalls gegen eine Bestimmung des Zeitpunktes der Anspruchsentstehung und für eine Bestimmung des Zeitpunktes der Fälligkeit (erst) am ... 2021. Nachdem sich allein hieraus allerdings keine eindeutige Bestimmung des Inhaltes der in der Klausel 18 (b) VV enthaltenen Bedingungen ergibt, ist diese vertragliche Regelung auszulegen. Eine unter Beachtung der dargelegten Grundsätze vorzunehmende Auslegung (§§ 1636, 1639, 1641 CIV) des Vertriebsvertrages 2004 ergibt jedoch nach Auffassung des Gerichts, dass diese Bedingungen als auflösend (§ 1438 CIV) und nicht als aufschiebend (§ 1436 CIV) einzuordnen sind.

#### **196**

cccc) Dies folgt im Wesentlichen bereits aus dem dargelegten Umstand, dass die Abschlusszahlung zur Überzeugung des Gerichts als Teil des im Vertriebsvertrag 2004 als zeitraumbezogenes

Dauerschuldverhältnis vereinbarten, einheitlichen Nutzungsentgelts des Lizenznehmers für die Nutzungsüberlassung des Films während des Lizenzzeitraums zu qualifizieren ist und die fragliche Forderung der Klägerin gegen den Lizenznehmer – auch zeitanteilig für das Streitjahr 2007 – entsprechend wirtschaftlich veranlasst ist bzw. wurde.

#### 197

(1) Diese Forderung sollte nach dem Wortlaut der Klausel 18 (a) VV und der dem Vertriebsvertrag 2004 (§§ 1636, 1639 CIV) als vollständigem Vertrag (Klausel 37 VV, § 1856 [b] CCP) zu entnehmenden sowie im Rahmen der – gemäß den dargelegten Grundsätzen vorrangigen – subjektiven Vertragsauslegung nach kalifornischem Zivilrecht zu beachtenden Interessenlage insbesondere der Klägerin (etwa betreffend der Erzielung eines Totalgewinns sowie der sicheren Tilgung der aufgenommenen Fremdfinanzierung) ggf. ohne weiteres Zutun der Vertragsparteien mit dem Ende des Lizenzzeitraums zur Zahlung fällig werden; in diesem Sinne wurde auch die Absicherung der Klägerin in Gestalt des Schuldübernahmevertrages geregelt. Nachdem eine entsprechende Regelung auch in keinsten Weise der ersichtlichen Interessenlage des Lizenznehmers widersprach, kann eine entsprechende Auslegung der Klausel 18 (a) VV dementsprechend als übereinstimmender Parteiwille angenommen werden, wonach angesichts des vorliegenden zeitraumbezogenen Dauerschuldverhältnisses, in welchem sich die zeitraumbezogene Leistung unabhängig vom vertraglich vereinbarten Abrechnungszeitraum am Ende des Lizenzzeitraums in jedem Augenblick des Vertragszeitraums konkretisiert, die entsprechende Forderung auf die zeitanteilige Abschlusszahlung bereits mit Beginn des Lizenzzeitraums und nicht erst an dessen Ende Rechtswirkung entfaltet. Bereits aus diesen Gründen kann der zu einem abweichenden Ergebnis führenden Auslegung der Klausel 18 (b) VV im (insoweit i.Ü. bereits nicht nachvollziehbaren) Privatgutachten 2018 und dem entsprechenden Klagevorbringen hierzu somit nicht gefolgt werden; entgegen den dortigen Ausführungen ist den Klauseln 3, 4 und 18 (b) VV im Wege der Auslegung der übereinstimmende Parteiwille bei Abschluss des Vertriebsvertrages 2004 zu entnehmen (§ 1641 CIV), dass die Abschlusszahlung mit dem Ende des Lizenzzeitraumes fällig werden solle, wenn nicht zuvor eine oder beide Vertragsparteien von einer der genannten Vertragsoptionen Gebrauch machen sollten und damit mit Eintritt dieses ungewissen Ereignisses der genannte Anspruch der Klägerin nachträglich (und damit auflösend i.S.d. § 1438 CIV) entfalle.

#### 198

(2) Damit ist es zur Überzeugung des Gerichts ausgeschlossen, dass die in Klausel 19 (d) VV von den Vertragsparteien für den Zeitraum ab Vertragsschluss bis spätestens ... 2021 als dem gemäß Klausel 1 VV vertragsgemäßen Ablauftermin vereinbarte Möglichkeit einer Vertragsverlängerung von den Vertragsparteien die Wirkung einer aufschiebenden Bedingung i.S.d. § 1436 CIV (selbst in dem von der Klägerin vorgetragene Verständnis des § 1436 CIV) in Bezug auf die Abschlusszahlung beigemessen werden sollte. Dies würde nicht nur offensichtlich den erkennbar (vgl. auch §§ 1636, 1643 CIV) entscheidenden wirtschaftlichen Interessen der Klägerin bei Abschluss des Vertriebsvertrages 2004 widersprechen, sondern insbesondere auch dem Umstand, dass die Vertragsparteien eine Absicherung der Klägerin u.a. hinsichtlich der am ... 2021 zu zahlenden Abschlusszahlung mit einer unwiderruflichen Zahlungspflicht seitens der Bank vereinbart haben.

#### 199

(3) Entsprechendes gilt im Hinblick auf die im Vertriebsvertrag 2004 vereinbarten Vertragsoptionen, welche von den Vertragsparteien im jeweiligen Ausübungszeitraum auszuüben sind, d.h.

- die Kaufoption gemäß Klausel 19 (a) (i) VV gegen Ende des Lizenzzeitraums im Zeitraum zwischen dem ... 2021 und dem ... 2021,
- die vorgezogene Kaufoption
- gemäß Klausel 19 (b) (i), (ii) VV binnen vier Monaten nach Eingang der entsprechenden Ereignismitteilung der Klägerin beim Lizenznehmer bzw.
- gemäß Klausel 19 (c) (i) VV nach Ablauf der durch ein „rechtswidriges Ereignis“ in Gang gesetzten Verhandlungsfrist von 30 Tagen sowie
- die vorgezogene Verkaufsoption
- gemäß Klausel 20 (c) (i), (ii) VV nach Eingang der entsprechenden Ereignismitteilung des Lizenznehmers bei der Klägerin bzw.

- gemäß Klausel 20 (d) (i) VV nach Ablauf der durch ein „rechtswidriges Ereignis“ in Gang gesetzten Verhandlungsfrist von 30 Tagen.

## 200

Das Zustandekommen eines Kaufvertrages über den Film wäre – entsprechend der für die Vertragsauslegung des Vertriebsvertrages 2004 maßgeblichen Sicht des Zeitpunktes des Vertragsschlusses – damit – anders als die mit Abschluss des Vertriebsvertrages 2004 vereinbarte Nutzungsüberlassung am Film – nicht auf Umstände zurückzuführen (gewesen), die bereits bei Vertragsbeginn bzw. der folgenden Nutzungsüberlassung vorhanden waren, sondern jeweils erst auf einen später hinzutretenden Umstand, nämlich die Ausübung einer der Vertragsoptionen. Mit jeweiliger Optionsausübung würde somit der Eintritt des gemäß Klausel 1 VV sicher allein mit Zeitablauf eintretenden Ereignisses des Vertragsendes durch das entsprechende, bei Vertragsabschluss ungewisse, zukünftige Ereignis verhindert bzw. unterbrochen.

## 201

Folglich hätte auch die aufgrund des Vertriebsvertrages 2004 mit dessen Abschluss – nach Ansicht des Gerichts auflösend bedingt – entstandene Vertragspflicht des Lizenznehmers zur (jeweils zeitanteiligen) Entrichtung der Abschlusszahlung mit Fälligkeit am Ende der Nutzungsüberlassung mit Eintritt einer der (auflösenden) Bedingungen (Ausübung einer der Vertragsoptionen) formell geendet und nun formell als Teil des Kauf- bzw. Verkaufspreises (jeweils in Höhe bzw. Gestalt der Abschlusszahlung) bestanden, ohne dass sich im Ergebnis wirtschaftlich etwas an der im Vertriebsvertrag 2004 vereinbarten und hiernach in der (jedenfalls vereinbarungsgemäß vorgesehenen) Nutzungsüberlassung während des Lizenzzeitraums liegenden Ursache für die Zahlung geändert hätte. Die jeweilige Ausübung einer der Vertragsoptionen war damit jeweils als ein und dasselbe Ereignis

- insoweit auflösende Bedingung, als es bei seinem (auflösenden) Eintritt formell die Verpflichtung zur Entrichtung der Abschlusszahlung beseitigen sollte, und

- insoweit aufschiebende Bedingung, als es die Pflicht zur Entrichtung einer Zahlung in derselben Höhe (formell) als Kauf- bzw. Verkaufspreisbestandteil eines erst mit (aufschiebend bedingtem) Eintritt dieses Ereignisses (Ausübung einer der Vertragsoptionen) zustande gekommenen Kaufvertrags in Kraft setzen sollte.

## 202

Die Abschlusszahlung war daher als auflösend bedingte Forderung bereits mit Beginn der Nutzungsüberlassung jeweils entsprechend anteilig zu aktivieren. Gleiches ist aus den dargelegten Gründen auch im Hinblick auf den Abschluss eines den Vertriebsvertrag ändernden Verlängerungsvertrages gemäß Klausel 19 (d) VV festzustellen.

## 203

(4) Bestätigt wird diese Auslegung des Vertriebsvertrages 2004, wonach den in Klausel 18 (b) VV genannten Bedingungen von den Vertragsparteien bei Abschluss des Vertriebsvertrages hinsichtlich des Anspruches der Klägerin auf Zahlung der Abschlusszahlung jeweils eine auflösende und keine aufschiebende Wirkung zugemessen wurde, nach Ansicht des Gerichts auch durch die im Rahmen der Vertragsoptionen jeweils ausdrücklich vorgesehenen Anrechnungsregelungen.

## 204

Weiterhin bedingt die in der Klausel 4 (e) VV genannte vorzeitige Fälligkeitstellung (§ 1490 CIV) u.a. der Abschlusszahlung deren vorgehende Entstehung, was eine jeweils gleichzeitig vereinbarte aufschiebende Bedingung betreffend diese Forderung ausschließt, da aufschiebend bedingte Ansprüche erst mit Eintritt der Bedingung entstehen. Hierbei kann und muss nach den dargelegten Grundsätzen des kalifornischen Zivilrechts etwa auch auf den insoweit eindeutigen Wortlaut des Vertriebsvertrages 2004 in der Klausel 21 (a) VV abgestellt werden; danach stellt diese Vertragsregelung jedoch keine eigenständigen Anspruchsgrundlage für die Abschlusszahlung oder entsprechende Leistungen des Lizenznehmers dar. Demzufolge kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass es sich bei dem Anspruch der Klägerin auf die Abschlusszahlung gemäß der Klausel 18 (b) VV bzw. gemäß der Klausel 21 (a) VV um unterschiedliche Ansprüche handelt, wofür auch die einheitliche Sicherung im Rahmen des Schuldübernahmevertrages spricht. Damit belegt jedoch auch die gemäß § 1641 CIV zu berücksichtigende Regelung der vorzeitigen Fälligkeitstellung des Anspruches auf die Abschlusszahlung die vom Finanzamt vertretene Vertragsauslegung,

wobei dahingestellt bleiben kann, ob und ggf. inwieweit die vorzeitige Fälligkeit dieses Anspruches von der jeweiligen Ausübung von Rechten durch die Vertragsparteien abhängt.

#### **205**

e) Das Finanzamt war auch nicht nach den Grundsätzen zur sog. subjektiven Richtigkeit der Bilanz an den von der Klägerin unterlassenen Bilanzansatz einer zeitanteiligen Berücksichtigung der Abschlusszahlung als Forderung gebunden.

#### **206**

Denn Verwaltung und Gerichte sind verpflichtet, ihrer Entscheidung die objektiv richtige Rechtslage zugrunde zu legen. Vom Steuerpflichtigen vertretenen Rechtsansichten kommt auch dann keine Bedeutung zu, wenn sie bei der Aufstellung der Bilanz vertretbar waren oder der damals herrschenden Auffassung entsprachen (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 31. Januar 2013 GrS 1/10, BFHE 240, 162, BStBl II 2013, 317, Rz 62). Das gilt auch für die Auffassung der Klägerin zur Bilanzierung der Abschlusszahlung im vorliegenden Streitfall (vgl. BFH-Urteil vom 7. Dezember 2017 IV R 37/16, BFH/NV 2018, 440).

#### **207**

f) Dem Klagebegehren kann schließlich auch nicht unter dem Gesichtspunkt stattgegeben werden, dass

- nicht nur die (anteilige) Abschlusszahlung erst ab Übergabe des Films am ... zu aktivieren sei, sondern
- in gleicher Weise auch die bereits vorher ab dem ... 2005 halbjährlich geleisteten festen Lizenzraten.

#### **208**

Vielmehr sind die vom Lizenznehmer vor der Ablieferung des Films durch die Klägerin geleisteten festen Lizenzraten entgegen dem Klagevorbringen nicht als Anzahlungen zu beurteilen und dementsprechend im Streitjahr passiv abzugrenzen. Aus dem Wortlaut des Vertriebsvertrages 2004 ergibt sich jedenfalls im Wege der Auslegung gemäß den hierzu dargelegten Grundsätzen des kalifornischen Zivilrechts der gemeinsame Wille der Vertragsparteien bei Vertragsschluss, dass die vor Ablieferung des Films geleisteten festen Lizenzraten des Lizenznehmers für die von der Klägerin bereits vor diesem Zeitpunkt gemäß Klausel 3 (a) VV gewährten Rechte – auch in Gestalt der „Nebenrechte“ – gezahlt werden sollten, insoweit aufgrund der bereits mit Beginn des Lizenzzeitraumes am ... 2004 erfolgten Leistungen der Klägerin folglich kein schwebendes Geschäft vorlag.

#### **209**

aa) Anzahlungen sind Vorleistungen im Rahmen eines schwebenden Geschäfts auf eine von dem anderen Vertragspartner zu erbringende Lieferung oder sonstige Leistung. Sie sind beim Vorleistenden i.H. des geleisteten Betrags zu aktivieren und beim Anzahlungsempfänger in gleicher Höhe zu passivieren. Die Aktivierung beim Vorleistenden gleicht buchmäßig die durch die Zahlung bewirkte Vermögensminderung aus und sichert so die vor Beendigung des Schwebbezustands gebotene Erfolgsneutralität des Zahlungsvorgangs im Rahmen des schwebenden Geschäfts. Beim Anzahlungsempfänger wird durch die Passivierung der erhaltenen Anzahlung ein vorzeitiger Gewinnausweis vermieden, der gegen § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB verstoßen würde.

#### **210**

Der BFH geht von einem weiten Verständnis der Anzahlungen aus. Danach kommen Anzahlungen bei schwebenden Verträgen aller Art in Betracht, also nicht nur bei Kaufverträgen oder sonstigen auf den Erwerb eines Wirtschaftsguts gerichteten Verträgen, sondern auch bei zeitraumbezogenen Verträgen wie Dienst-, Pacht- oder Mietverträgen.

#### **211**

Insoweit unterscheidet die Anzahlung sich nicht von der Rechnungsabgrenzung. Anders als die Rechnungsabgrenzung ist die Anzahlung aber weder selbst auf einen bestimmten Zeitraum bezogen noch hängt ihre Bilanzierbarkeit von einer zeitraumbezogenen Gegenleistung ab. I. E. ist die Abgrenzung zwischen Rechnungsabgrenzung und Anzahlung streitig. Nach wohl überwiegender Bilanzpraxis ist darauf abzustellen, ob die Leistung, für die die Anzahlung erbracht wird, zeitraumbezogen ist. Anzahlungen für den Erwerb eines Wirtschaftsguts oder für eine nicht zeitraumbezogene Dienstleistung führen nicht zum Ausweis eines Rechnungsabgrenzungspostens, sondern zum Ausweis einer Anzahlung. Vorauszahlungen

für den Erwerb eines Nutzungsrechts, insbes. Miet- und Pachtverträge, Erbbau-, Ausbeuterechte, führen zum Ausweis von Rechnungsabgrenzungsposten nach § 5 Abs. 5 EStG.

## 212

Eine Anzahlung ist hier jedoch auszuweisen, wenn noch nicht mit der Nutzung begonnen werden soll, sondern eine Vorauszahlung für eine erst in einem späteren Wirtschaftsjahr beginnende Nutzung gezahlt wird (vgl. Tonner in: Bordewin/Brandt, Einkommensteuergesetz, § 5 Rz. 237 ff., m.w.N.).

## 213

Passive Rechnungsabgrenzungsposten (§ 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG) sind dann zu bilden, wenn Einnahmen vor dem Bilanzstichtag Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Einnahmen sind Zahlungszuflüsse, aber auch Forderungszugänge und Verbindlichkeitsabgänge. Der Anwendungsbereich der Rechnungsabgrenzung betrifft in erster Linie typische Vorleistungen eines Vertragspartners im Rahmen eines gegenseitigen Vertrages i.S. der §§ 320 ff. BGB. Er ist zwar nicht auf synallagmatische schuldrechtliche Leistungen beschränkt. Da das bezogene Entgelt am jeweiligen Bilanzstichtag nur insoweit abzugrenzen ist, als es Ertrag für eine bestimmte Zeit „nach diesem Zeitpunkt“ darstellt, muss jedoch eine Verpflichtung zu einer nach diesem Bilanzstichtag (zumindest zeitanteilig) noch zu erbringenden Gegenleistung bestehen. Im Hinblick auf eine bereits vollzogene Leistung kann eine Rechnungsabgrenzung nicht erfolgen (vgl. Schiffers/Köster in: EStG – eKommentar, Rz. 596, m.w.N.).

## 214

bb) Nach diesen Grundsätzen sind die vor Ablieferung des Films am ... an den Lizenznehmer von diesem gezahlten festen Lizenzraten nicht als Anzahlungen auf ein bis zu diesem Zeitpunkt schwebendes Geschäft zu beurteilen, im Rahmen dessen die Klägerin als Leistungsverpflichtete die von ihr geschuldete Erfüllungshandlung noch nicht vereinbarungsgemäß erbracht hatte.

## 215

aaa) Dies folgt aus dem grundsätzlich maßgeblichen Wortlaut (§§ 1638, 1639, 1641 CIV) des Vertriebsvertrages 2004 als vollständigem Vertrag (Klausel 37 VV, § 1856 [b] CCP), Gemäß Klausel 4 (a) VV i.V.m. Anlage A hatte der Lizenznehmer die festen Lizenzraten ab dem ... 2005 als Gegenleistung für die in Klausel 3 VV umschriebenen Leistungen der Klägerin zu zahlen, d.h. für die Gewährung der Filmrechte im Lizenzzeitraum, gemäß Klausel 3 (a) VV etwa einschließlich der neben der unmittelbaren Verwertung des (fertigen) Filmes bestehenden „Nebenrechte“; zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses am ... 2004 war den Vertragsparteien jedoch offensichtlich bewusst, dass der Film bis zum ersten Fälligkeitszeitpunkt der festen Lizenzraten noch nicht fertiggestellt und übergeben sein konnte, schon weil mit den Vertragsverhandlungen mit dem ursprünglich als Hauptdarsteller vorgesehenen Schauspieler erst Anfang 2005 begonnen wurde. Nichtsdestotrotz ergeben sich weder aus dem Wortlaut des Vertriebsvertrages 2004, noch den sonstigen, sich aus den Akten ergebenden Umständen des Abschlusses sowie der Durchführung dieses Vertrages irgendwelche Anhaltspunkte dafür, dass die Vertragsparteien die anfänglich fälligen festen Lizenzraten als Anzahlungen auf eine künftige Leistung der Klägerin gewollt haben könnten.

## 216

Das Gericht geht deshalb bereits aufgrund des dargelegten Wortlautes des Vertriebsvertrages 2004 davon aus, dass die Vertragsparteien hinsichtlich der vor Ablieferung des Filmes (erst) im Jahr 2007 geleisteten festen Lizenzraten nicht von Anzahlungen ausgegangen sind. Diese Zahlungen des Lizenznehmers erfolgten vielmehr als jeweilige Gegenleistung für die von der Klägerin bereits ab dem ... 2004 gemäß Klausel 3 VV fortlaufend im Rahmen des bestehenden zeitraumbezogenen Dauerschuldverhältnisses vereinbarungsgemäß erfüllten Vertragspflichten, welche hiernach gerade nicht lediglich (erst) die Lieferung des fertigen Films unter befristete Überlassung der Filmrechte umfassten; so hat der Lizenznehmer bereits vor Ablieferung des Films vorhandene Urheber- bzw. Leistungsschutzrechte für eine zielgerichtete Vermarktung etc. des Films nutzen können, etwa durch die Vergabe von Unterlizenzen, Werbung und Merchandising. Die erst am ... 2021 fällige Abschlusszahlung bezog sich demgegenüber – wie dargelegt – nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut des Vertriebsvertrages 2004 ausschließlich auf die Lizenzierung der Filmrechte.

## 217

bbb) Bestätigt wird dies durch den Umstand, dass die Vertragsparteien des Vertriebsvertrages 2004 auch nach den sich Anfang des Jahres 2005 abzeichnenden unvorhergesehenen Verzögerungen des Beginns

der Dreharbeiten offensichtlich keine Veranlassung sahen, Änderungen am Vertriebsvertrag 2004 bzw. den Fälligkeitszeitpunkten der festen Lizenzraten vorzunehmen. Soweit somit Zweifel an der genannten, sich aus dem Wortlaut des Vertriebsvertrages 2004 ergebenden Qualifizierung der festen Lizenzraten als Gegenleistung für die von der Klägerin jeweils bereits erfüllten Vertragspflichten gemäß Klausel 3 VV bestehen, ist dies als insoweit maßgebliches Indiz für einen entsprechenden tatsächlichen übereinstimmenden Willen der Vertragsparteien bei Abschluss des Vertrages in dem dargelegten Sinne jedenfalls im Rahmen der gemäß den dargelegten Grundsätzen zu erfolgenden subjektiven Auslegung unter Beachtung des Textzusammenhangs (§ 1639 CIV) des Vertriebsvertrages 2004 heranzuziehen. In gleicher Weise ist die Bilanzierung der im Streitjahr 2007 geleisteten festen Lizenzraten durch die Klägerin als in diesem Veranlagungszeitraum erfolgswirksame Umsatzerlöse zu werten.

#### **218**

Dem von der Klägerin angesprochenen Urteil des Gerichts vom 8. April 2011 1 K 3669/09 (EFG 2011, 1974) können bereits deshalb keine hiervon abweichenden Grundsätze entnommen werden, weil diese Entscheidung das erste Jahr eines Filmfonds betraf, in welchen noch keine feste Lizenzrate gezahlt worden war.

#### **219**

2. An einer Verböserung des streitgegenständlichen geänderten Feststellungsbescheids für 2007 vom ... entsprechend dem Vorbringen des Finanzamts betreffend

- die Periodisierung der Abschlusszahlung – entsprechend der Behandlung der festen Lizenzraten – bereits für den Zeitraum ab 2005 bis zum ... und damit für alle zwölf Monate des Streitjahres 2007 bzw.

- die Streichung der Abzinsung der Forderung der Klägerin auf Zahlung der Abschlusszahlung,

ist das Gericht schon nach dem finanzgerichtlichen Verböserungsverbot (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO) gehindert.

#### **220**

3. Die Beiladung der beiden Kommanditisten der Klägerin war nicht veranlasst, insbesondere waren diese nicht klagebefugt (§ 60 Abs. 3 Satz 2 FGO i.V.m. § 48 FGO).

#### **221**

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

#### **222**

5. Die Revision war nicht zuzulassen, weil die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO nicht erfüllt sind. Die vorliegend im Wesentlichen streitige Problematik betrifft seit Erlass des § 15b Einkommensteuergesetz in der Fassung des Gesetzes zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen vom 22. Dezember 2005 (BGBl I, 3683, BStBl I 2006, 80), wonach – in Streitfällen wie dem vorliegenden – die in der Produktionsphase des Films zunächst entstehenden Verluste nur noch zur Verrechnung mit den später erzielten Erlösen aus der Vermarktung zugelassen sind, ausgelaufenes Recht.