

Titel:

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

Normenketten:

ESTG § 5 Abs. 1 S. 1
HGB § 240 Abs. 2
HGB § 242 Abs. 1
HGB § 246 Abs. 1
HGB § 252 Abs. 1 Nr. 4
HGB § 266 Abs. 2 B. II
BGB § 133
BGB § 157
BGB § 158 Abs. 1

Leitsätze:

1. Unterliegt ein Vertrag gemäß den Vorschriften des Internationalen Privatrechts ausländischem Recht, ist die Auslegung des Vertrags nach jenem ausländischen Recht vorzunehmen. Die bei der Vertragsauslegung anzuwendenden Auslegungsmethoden sind danach dem ausländischen Recht zu entnehmen. § 133 BGB und § 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. (redaktioneller Leitsatz)
2. Die Auslegung von Verträgen nach allgemeinen kalifornischen Regeln hat in der Weise zu erfolgen, dass die Auslegung im Wesentlichen in subjektiver Hinsicht vorzunehmen ist und sodann erst nach objektiven Kriterien. Darüber hinaus ist die sogenannte „parol evidence rule“ zu beachten. Das bedeutet zusammengefasst: Die Auslegung eines Vertrages ist grundsätzlich nur dann zulässig, wenn dessen Wortlaut nicht klar und eindeutig ist. Sind die Bestimmungen eines Vertrages hingegen in Wortlaut und Aussage eindeutig, ist der Vertrag nach seinem Wortlaut zu verstehen. (redaktioneller Leitsatz)
3. Ist der Wortlaut hingegen nicht eindeutig, ist der Vertrag auszulegen. Vorrangig ist dabei die subjektive Auslegung, wonach auf den Parteiwillen abzustellen ist. 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. (redaktioneller Leitsatz)
4. 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, unter anderem die Maxime der einheitlichen Vertragsauslegung, die Maxime „von derselben Art“ sowie die Maxime, wonach „das Aussprechen des einen zugleich den Ausschluss des anderen“ bedeutet (vgl. FG Köln, Urteil v. 11.9.2019, 3 K 2193/17, EFG 2020 S. 1205; nachgehend BFH, Urteil v. 14.4.2022, IV R 32/19). (redaktioneller Leitsatz)
5. Die in einem – kalifornischem Recht unterliegenden – Vertrag betreffend die Vertriebs- und Vermarktungsrechte eines Films für einen langjährigen Lizenzzeitraum neben unter anderem halbjährlichen festen Lizenzzahlungen sowie Optionsrechten des Lizenznehmers (z. B. Option zum Ankauf der Filmrechte bei Ende des Lizenzzeitraums) vereinbarte Abschlusszahlung bei Ende des Lizenzzeitraums ist nicht am Ende der Vertragslaufzeit (des Lizenzzeitraumes) in einer Summe ertragswirksam zu erfassen, sondern nicht linearisiert, d. h. mit dem Barwert und damit abgezinst, auf die Vertragslaufzeit zu verteilen, wenn u. a. (redaktioneller Leitsatz)

6. - der Lizenzgeber an den Bilanzstichtagen während des Lizenzzeitraums jeweils bereits hinreichend sichere Aussicht auf die zeitanteilige Zahlung der vereinbarten Schlusszahlung hatte, (redaktioneller Leitsatz)

7. - die von dem Lizenzgeber jeweils geschuldete Leistung als für den gesamten Lizenzzeitraum qualitativ gleichbleibende Dauerverpflichtung selbst zeitraumbezogen ist, vergleichbar mit einem sogenannten Lizenzvertrag nach deutschem Recht, (redaktioneller Leitsatz)

8. - wesentlicher Vertragszweck des Vertriebsvertrags nicht der Verkauf der Filmrechte, sondern lediglich die befristete Überlassung der Filmrechte gegen ein jeweiliges, gleichfalls zeitraumbezogenes Entgelt mit der Folge einer gleichfalls zeitanteiligen Gewinnrealisierung ist, (redaktioneller Leitsatz)

9. - das mit dem Vertriebsvertrag für die Nutzungsüberlassung des Films vereinbarte Entgelt bei sachgerechter Auslegung der maßgeblichen Vertragsregelungen nicht nur die laufenden festen und variablen Lizenzzahlungen umfasst, sondern auch die streitige Abschlusszahlung (umfassende Ausführungen mit Rechtsprechungsnachweisen zur Bilanzierung bei schwebenden Geschäften, bei zeitraumbezogenen Verträgen sowie bei Vereinbarung auflösender bzw. aufschiebender Bedingungen). (redaktioneller Leitsatz)

10. 6. Die Erlösschöpfung aus einem Kinofilm erfolgt in aller Regel und im offensichtlichen Unterschied zu sonstigen Nutzungsüberlassungsverträgen wie etwa dem Auto- oder Flugzeugleasing zumindest deutlich überwiegend innerhalb dieser zeitlich sehr beschränkten Verwertungskette. Aus Sicht eines vernünftigen und nach dem Grundsatz des Vorsichtsprinzips bilanzierenden Kaufmanns ist es ausgeschlossen, dass Lizenzgeber und Lizenznehmer bei Abschluss des Film-Vertriebsvertrags tatsächlich übereinstimmend von einem nach einem Ablauf des Lizenzzeitraums nach 14 Jahren noch verbleibenden (und dem Lizenzgeber vom Lizenznehmer zu garantierenden) Restwerts im Sinne eines künftigen Ertragspotenzials des Films in erheblicher Höhe ausgegangen sind (im Streitfall: keine Behandlung der Abschlusszahlung als Erfüllung einer Restwertgarantie in Form garantierter Mindestertlöse aus der jeweiligen nachvertraglichen Filmverwertung). (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Leistungen, Auslegung, Bescheid, Revision, Darlehen, Einspruchsverfahren, Lizenznehmer, Klageverfahren, Gutachten, Vertragsschluss, Restwert, Feststellung, Medienfonds, Leistung, aufschiebende Bedingung, Zeitpunkt des Erlasses, Zeitpunkt des Vertragsschlusses, Gegenleistung, Dauerschuldverhältnis, Gewinnrealisierung, Forderungsaktivierung, Vertragsauslegung, Parol Evidence Rule, Wirtschaftliches Eigentum, Vertriebsverträge, Schlusszahlungen, Nutzungsüberlassung, schwebendes Geschäft, Fälligkeit, auflösende Bedingung, synallagmatischer Zusammenhang, Vermarktungskostenzuschüsse, Änderungsbescheide

Fundstellen:

DStRE 2025, 239

LSK 2023, 53266

Tatbestand

I.

1

Streitig ist,

- ob die Klägerin in den Streitjahren 2002-2005 zeitanteilige und abgezinste Forderungen auf im Jahr 2014 zu leistende Zahlungen aufgrund von zwei Filmverwertungsverträgen zu aktivieren hat,

- in welcher Höhe jeweils von der Klägerin im Jahr 2001 gewährte Darlehen vom Darlehensnehmer in den Streitjahren 2002-2005 getilgt worden sind und

- ob hinsichtlich Änderungsbescheiden jeweils die Voraussetzungen einer Änderungsvorschrift erfüllt waren.

2

Die Klägerin ist eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG, an welcher neben der Komplementärin über natürliche Personen als Kommanditisten – teilweise direkt und teilweise über Treuhandgesellschaften –

beteiligt sind. Der Gesellschaftszweck der Klägerin besteht im Wesentlichen in der Entwicklung, Produktion und Verwertung von Kino- und Fernsehproduktionen und damit in Verbindung stehenden Tätigkeiten. Die Gewinnermittlung erfolgt nach den Grundsätzen der § 4 Abs. 1, § 5 Einkommensteuergesetz (EStG).

3

Am 2001 schloss die Klägerin u.a. folgende, jeweils in englischer Sprache verfasste Verträge ab:

- Von der Firma ... erwarb die Klägerin die Stoffrechte an den Filmen ... (Film A; Kaufpreis: ... EUR) und (Film M; Kaufpreis: ... EUR).
- Mit der Firma ... schloss die Klägerin zwei Produktionsdienstleistungsverträge über die jeweilige Produktion der beiden Filme A und M im Wege einer unechten Auftragsproduktion mit genehmigten/festen Budgets i.H.v. ... EUR (Film A) bzw. i.H.v. ... EUR (Film M).
- Im Rahmen von Fertigstellungsgarantieverträgen... übernahm die Firma ... das Risiko der Nichtherstellung der Filme.
- Der Firma ... (Lizenznehmer) gewährte die Klägerin (als Eigentümerin) mit zwei jeweils (gemäß jeweiliger Klausel 33) dem Recht des US-Bundesstaates Kalifornien unterliegenden Filmvertriebsverträgen (Vertriebsverträge A/M)... die jeweiligen Vertriebs- und Vermarktungsrechte an den Filmen A/M (Filmrechte A/M).

4

Mit den – abgesehen von den jeweiligen Zahlungsbeträgen und den Filmenamen gleichlautenden... – Vertriebsverträgen A/M gewährte die Klägerin dem Lizenznehmer jeweils

- für eine reguläre Lizenzzeit vom ... 2001 bis zum ... 2014 (Lizenzzeitraum 2014; vgl. Klausel 1 der Vertriebsverträge A/M – VV –),
- das alleinige Vertriebs-, Vervielfältigungs-, Nutzungs-, Verwertungs- und Vermarktungsrecht an den Filmen A/M mit sämtlichen Nebenrechten (vgl. Klauseln 3 VV), auch mittels über das Ende des Lizenzzeitraumes 2014 hinausgehenden Untervertriebs- und Lizenzverträgen.

5

Eine ordentliche Beendigung vor Ablauf des Lizenzzeitraumes 2014 sahen die Vertriebsverträge A/M nicht vor. Die Vertriebsverträge A/M umfassen weiterhin u.a. folgende vertraglichen Regelungen:

- Gemäß Klauseln 14 Abs. b VV verpflichtete sich die Klägerin, zur Finanzierung von sog. Medien-, Marketing- und Kinostartkosten des Lizenznehmers bestimmte Beträge i.H.v.
- EUR für den Film A sowie i.H.v.
- EUR für den Film M

(insgesamt i.H.v. ... EUR...) zur Verfügung zu stellen (Vermarktungskostenzuschüsse A/M), welche steuerrechtlich als „verlorene Zuschüsse“ behandelt werden sollten.

- Aus den jeweils mit „Vergütung für die Lizenz“ überschriebenen Klauseln 4 VV sowie der jeweiligen Anlage A der Vertriebsverträge A/M ergibt sich die Verpflichtung des Lizenznehmers, „als umfassende und vollständige Entschädigung für die Rechte“, welche die Klägerin mit den Vertriebsverträgen A/M gewährt hatte,
- in den Jahren 2002-2014 beginnend ab dem 2002 jeweils 25 halbjährliche nachschüssige feste Lizenzzahlungen (feste Lizenzzahlungen A/M) i.H.v. jeweils
- für den Film A: ... EUR (Gesamtsumme: ... EUR) sowie
- für den Film M: ... EUR (Gesamtsumme: ... EUR)

an die Klägerin zu zahlen; diese festen Lizenzzahlungen waren jeweils aufgeteilt in rechnerische Teilzahlungen („Portions“):

- A-Teile, welche der Bedienung der obligatorischen Anteilsfinanzierung dienen,
- B-Teile, welche insbesondere der Bedienung der laufenden Kosten der Klägerin dienen, sowie

- C-Teile, welche der Bedienung von der Klägerin vom Lizenznehmer zur Deckung von im Laufe der Vermarktung der Beteiligungen bis zum ... 2001 eingetretenen Finanzierungslücken gemäß Klauseln 4 Abs. e VV eingeräumten Darlehen i.H.v. insgesamt ... EUR (Vertriebsdarlehen A/M...) dienten..., und deren steuerliche Behandlung zwischen den Beteiligten unstreitig ist...,

und ergaben rechnerisch einen Gesamtbetrag i.H.v. ... EUR; sowie

- zum regulären Ende des Lizenzzeitraumes 2014 jeweils zusätzliche variable Lizenzgebühren i.H.v. ... % der (etwaigen) Überschüsse (neben weiteren, nicht streiterheblichen Voraussetzungen) aus den jeweiligen Vertriebseinnahmen des Lizenznehmers (variable Lizenzzahlungen A/M) zu zahlen.

- In den Klauseln 19 Abs. a VV wird dem Lizenznehmer jeweils zum (spätestens) ein – vorliegend jeweils ausgeübtes – Ankaufsrecht („Call-Option“; – Ankaufsrechte A/M –) zu einem Kaufpreis eingeräumt, welcher sich ergibt aus

- einem im jeweiligen Anhang 2 ausgewiesenen, ebenfalls in A-, B- sowie C-Teile aufgeteilten „Call-Option-Preis“ (Optionskaufpreise A/M)... i.H.v. jeweils insgesamt

- ... EUR für den Film A bzw. i.H.v.

- EUR für den Film M,

(wobei auch insoweit die steuerliche Behandlung der C-Teile zwischen den Beteiligten unstreitig ist...),

- zzgl. eines evtl. Marktwertzuschlages (Marktwertzuschläge A/M) sowie ggf. aufgelaufener variabler Lizenzzahlungen A/M.

- Die Klauseln 18 Abs. b VV regeln jeweils für den Fall der Nichtausübung insbesondere der genannten Ankaufsrechte A/M durch den Lizenznehmer (oder weiterer, in den Klauseln 19 und 20 VV außerdem geregelter Ankaufsrechte des Lizenznehmers sowie Verkaufsrechte der Klägerin) dessen Verpflichtung, am Ende des Lizenzzeitraumes 2014 am eine „final payment (the „Final Payment“) – gemäß der von dieser vorgelegten Übersetzung des Vertriebsvertrages A eine „Schlusszahlung“ – an die Klägerin zu leisten, welche ebenfalls im jeweiligen Anhang 2 i.H. des jeweiligen Optionskaufpreises A/M ausgewiesen ist (Schlusszahlungen A/M... folglich ebenso jeweils aufgeteilt in A-, B-, sowie C-Teile, wobei auch insoweit die steuerliche Behandlung der fraglichen C-Teile zwischen den Beteiligten unstreitig ist...); bei vorheriger Zahlung der Schlusszahlungen A/M sehen die Klauseln 19 Abs. a (i) VV für den Fall der Ausübung der Ankaufsrechte A/M eine entsprechende Anrechnung vor.

- Nach den Klauseln 18 Abs. c VV hat die Klägerin ggf. nach dem Lizenzzeitraum 2014 von ihr aus der Verwertung der Filme A/M erwirtschaftete Einnahmen anteilig jeweils bis zur Höhe der Schlusszahlungen A/M an den Lizenznehmer zu leisten.

- Die Klauseln 4 Abs. c VV sehen jeweils u.a. den Abschluss eines Schuldübernahmevertrages der Klägerin und des Lizenznehmers mit einem Finanzinstitut betreffend jeweils die A- und B-Teile

- der festen Lizenzzahlungen A/M (i.H.v. insgesamt ... EUR...) sowie – u.a. -

- der Optionskaufpreise A/M und der Schlusszahlungen A/M (i.H.v. insgesamt jeweils ... EUR...)

vor.

- Gemäß den Klauseln 37 VV stellen die Vertriebsverträge A/M (einschließlich der jeweils beigefügten Anlagen) und alle sonstigen Vereinbarungen, welche die Filme A/M, die jeweiligen Nebenrechte oder die diesen jeweils zugrunde liegenden Rechte betreffen, die jeweilige Gesamtheit des Vertrages zwischen den Parteien dar.

6

Weiterhin schlossen am ... 2001 die Klägerin, der Lizenznehmer sowie die (Bank D) je Film A/M einen jeweils deutschem Recht unterliegenden Schuldübernahmevertrag (Schuldübernahmeverträge A/M) gemäß Klauseln 4 Abs. c VV ab; mit diesen Schuldübernahmeverträgen A/M übernahm die Bank D unwiderruflich

- gegen die jeweilige Leistung einer Schuldübernahmegebühr i.H.v. insgesamt

- den jeweils überwiegenden Teil der Zahlungsverpflichtungen des Lizenznehmers aus den Vertriebsverträgen A/M, und zwar betreffend die A- und B-Teile jeweils

- der festen Lizenzzahlungen A/M und

- der Schlusszahlungen A/M bzw. der Optionskaufpreise A/M.

7

Der Lizenznehmer wurde entsprechend dieser Zahlungsverpflichtungen der Bank D aus ihren mit den Vertriebsverträgen A/M eingegangenen Verpflichtungen entlassen....

8

Während der Film A am ... an den Lizenznehmer abgeliefert wurde, erfolgte dies für den Film M erst am ...
....

9

Die Feststellungserklärungen der Klägerin für die Veranlagungszeiträume 2001-2003 wurden zunächst vom Beklagten (dem Finanzamt ... – Finanzamt –) jeweils erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) veranlagt; das Finanzamt stellte hierbei folgende Einkünfte der Klägerin fest:

- für 2001 mit Bescheid vom ... i.H.v. ... DM,

- für 2002 mit Bescheid vom ... i.H.v. ... EUR sowie

- für 2003 mit Bescheid vom ... i.H.v. ... EUR.

10

Diese Bescheide für 2002 und 2003 wurden jeweils nicht angefochten und daher bestandskräftig....

11

Im Rahmen einer Außenprüfung bei der Klägerin gelangte die Betriebsprüfung des Finanzamts u.a. zu dem Ergebnis, dass

- die Schuldübernahmeverträge A/M als abstrakte Schuldverträge zu qualifizieren seien und

- das jeweilige wirtschaftliche Eigentum an den Filmen A/M mit Abschluss der Vertriebsverträge A/M auf den Lizenznehmer übergegangen sei.

12

Dementsprechend habe die Klägerin in ihrer Bilanz 2001 eine Kaufpreisforderung gegen den Lizenznehmer i.H. der Summe aus den jeweils abgezinsten Schlusszahlungen A/M sowie den festen Lizenzzahlungen A/M zu aktivieren, was zu einer Gewinnerhöhung bei der Klägerin i.H. des vom Lizenznehmer an die Bank D gezahlten Schuldübernahmeentgeltes (i.H.v. ... DM bzw. ... EUR) im Jahr 2001... führte; auf den Bericht über die Außenprüfung vom ... wird verwiesen.

13

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ am ... entsprechend geänderte Feststellungsbescheide für die Veranlagungszeiträume 2001-2003, mit welchen es folgende Einkünfte der Klägerin feststellte:

- für 2001 i.H.v. (rechnerische Differenz zur erklärungsgemäßen Erstveranlagung: ... DM),

- für 2002 i.H.v. ... EUR sowie

- für 2003 i.H.v. ... EUR.

14

Der Vorbehalt der Nachprüfung würde jeweils gemäß § 164 Abs. 2 AO aufgehoben. In Anlehnung an diese Feststellungen der Betriebsprüfung führte das Finanzamt auch die Veranlagungen für die Jahre 2004 und 2005 durch und erließ für diese Veranlagungszeiträume am ... Feststellungsbescheide, mit welchen es folgende Einkünfte der Klägerin feststellte:

- für 2004 i.H.v. ... EUR sowie

- für 2005 i.H.v. ... EUR.

15

Gegen den geänderten Feststellungsbescheid für 2001 vom ... erhob die Klägerin mit Zustimmung des Finanzamts fristgerecht die bei Gericht unter dem Aktenzeichen 1 K 3735/09 registrierte Sprungklage (Klage/Klageverfahren 2001), gegen die (für 2002 und 2003 geänderten) Feststellungsbescheide für 2002-2005 jeweils vom ... bzw. vom ... legte sie jeweils fristgerecht Einspruch ein (Einspruchsverfahren 2002-2005).

16

Im Zuge des Klageverfahrens 2001 änderte das Finanzamt seine rechtliche Auffassung. Es qualifizierte nunmehr gemäß Schreiben vom ... die Schuldübernahmeverträge A/M nicht mehr als abstrakte Schuldverträge mit der sich nach Rechtsauffassung des Finanzamts ergebenden Folge, dass

- zum einen – zugunsten der Klägerin – mangels eines Überganges des wirtschaftlichen Eigentums an den Filmen A/M nicht länger an der Aktivierung einer entsprechenden Kaufpreisforderung im Erstjahr 2001 festgehalten werden könne,

- zum anderen – zulasten der Klägerin – nunmehr jedoch

- die Schlusszahlungen A/M als Lizenzentgelte zu qualifizieren seien, welche ab dem ... über die Lizenzlaufzeit ratierlich gewinnerhöhend steuerlich zu berücksichtigen seien, sowie

- die im Erstjahr 2001 geleisteten Vermarktungskostenzuschüsse A/M jeweils als aktive Rechnungsabgrenzungsposten (RAP 2001) zu aktivieren und über die Lizenzlaufzeit ratierlich gewinnmindernd aufzulösen seien;

außerdem seien auch die festen Lizenzzahlungen A/M (wieder) jährlich erklärungsgemäß gewinnerhöhend anzusetzen.

17

Mit den entsprechenden, jeweils im Rahmen

- des Klageverfahrens 2001 bzw.

- der Einspruchsverfahren 2002-2005 (nach Durchführung einer ergebnislosen Besprechung mit der Klägerin betreffend die geplanten Änderungen)

erlassenen geänderten Feststellungsbescheiden für 2001-2005 jeweils vom ... (für 2002-2005: Änderungsbescheide 2011/1 stellte das Finanzamt folgende Einkünfte der Klägerin fest:

- für 2001 i.H.v. ... DM,

- für 2002 i.H.v. ... EUR,

- für 2003 i.H.v. ... EUR (hiernach geändert gemäß § 174 Abs. 4 AO),

- für 2004 i.H.v. ... EUR (hiernach geändert gemäß § 174 Abs. 4 AO, vgl. Einspruchsentscheidung vom ... , Seite 10) und

- für 2005 i.H.v. ... EUR.

18

Am ... erließ das Finanzamt schließlich erneut im Rahmen

- des Klageverfahrens 2001 bzw.

- der Einspruchsverfahren 2002-2005 (nach Durchführung einer ergebnislosen telefonischen Erörterung des Sach- und Rechtsstandes mit der Klägerin...)

geänderte Feststellungsbescheide für 2001...-2005 (für 2002-2005: Änderungsbescheide 2011/2),

- denen es eine jeweilige Aktivierung der Schlusszahlungen A/M

- beginnend erst ab dem Monat der jeweiligen Ablieferung der Filme A/M (... bzw. ...) und

- rätierlich verteilt über den nachfolgenden Lizenzzeitraum 2014

zu Grunde legte,

- unter unveränderter Beibehaltung

- der dargelegten Aktivierung der Vermarktungskostenzuschüsse A/M sowie

- der steuerlichen Berücksichtigung der festen Lizenzzahlungen A/M.

19

Dementsprechend stellte das Finanzamt mit diesen geänderten Bescheiden jeweils vom ... folgende Einkünfte der Klägerin fest:

- für 2001 i.H.v. ... DM,

- für 2002 i.H.v. ... EUR...,

- für 2003 i.H.v. ... EUR,

- für 2004 i.H.v. ... EUR und

- für 2005 i.H.v. ... EUR...;

als jeweils einschlägige Änderungsvorschrift verwies das Finanzamt hierbei

- für 2002 und 2003 auf § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO,

- für 2004 auf § 174 Abs. 2 AO und

- für 2005 auf § 164 Abs. 2 AO (unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung).

20

Die Einsprüche der Klägerin gegen die geänderten Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2002-2005 jeweils in Gestalt der Änderungsbescheide 2011/2 wurden mit der Einspruchsentscheidung vom ... als unbegründet zurückgewiesen. Hinsichtlich der bei Erlass der geänderten Feststellungsbescheide für 2003 und 2004 vom ... anzuwendenden Änderungsvorschrift verwies das Finanzamt nunmehr auf § 174 Abs. 4 AO.

21

Mit ihrer hiergegen mit Schriftsatz vom ... fristgerecht erhobenen und bei Gericht unter dem Aktenzeichen 1 K 3239/11 registrierten Klage begehrte die Klägerin zunächst weiterhin (lediglich) die Feststellung ihrer Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Streitjahre 2002-2005 ohne die steuerliche Berücksichtigung einer Linearisierung der Schlusszahlungen A/M. Zur Begründung verwies die Klägerin auf ihr Vorbringen im Rahmen der Klage 2001 sowie auf folgende Punkte:

22

Die geänderten Feststellungsbescheide für 2003 und 2004 vom ... seien bereits deshalb formal rechtswidrig, weil die jeweils vorgehenden geänderten Feststellungsbescheide für 2003 und 2004 vom ... nicht gemäß § 174 Abs. 4 AO hätten geändert werden dürfen....

23

Die Schlusszahlungen A/M seien weder formalrechtlich noch wirtschaftlich betrachtet als nachgelagerte, in einem Gegenleistungsverhältnis zu der Überlassung der Filmrechte stehende Lizenzvergütungen linearisiert in den Streitjahren zu berücksichtigen; stattdessen handele es sich bei den Schlusszahlungen A/M um Restwertgarantien in Form garantierter Mindestertöse aus der jeweiligen nachvertraglichen Filmverwertung. Formalrechtliche Zusammenhänge mit den Schlusszahlungen A/M bestünden nach dem jeweiligen Wortlaut der Vertriebsverträge A/M

- nicht mit der jeweiligen Vergütung für die Lizenz,

- sondern vielmehr mit dem jeweiligen (verrechenbaren) Optionskaufpreis A/M (Klauseln 19 Abs. a VV) und damit der jeweiligen nachvertraglichen Filmrechtenutzung (Klauseln 18 Abs. c VV).

24

Von den Schlusszahlungen A/M sei im Zusammenhang mit den Lizenzvergütungen weder in den Klauseln 4 Abs. a VV noch in den Anlagen A oder A-1 zu den VV... die Rede. Die Schlusszahlungen A/M seien

- wie die Optionskaufpreise formalrechtlich eine Vergütung für den Restwert der Filmrechte A/M bei Vertragsablauf und

- folglich Mindestertragsgarantien für die nachvertragliche Vermarktung bzw. Verwertung der Filme A/M.

25

Auch bei wirtschaftlicher Betrachtung ergebe sich der Bezug der Schlusszahlungen A/M zu der nachvertraglichen Filmrechteverwertung schon dadurch, dass die nachvertraglichen Erlöse bis zur Höhe der Schlusszahlungen A/M an den Lizenznehmer abzuführen seien....

Die vom ... Finanzamt vertretene raterielle Verteilung der Schlusszahlungen A/M verstoße

- sowohl gegen das Verbot, schwebende Geschäfte zu bilanzieren, da in den Streitjahren noch nicht festgestanden habe, ob der Lizenznehmer die Schlusszahlungen A/M oder aber etwa die (ebenfalls einer nachvertraglichen Nutzung der Filmrechte A/M zugeordneten) Optionskaufpreise A/M zu leisten haben werde,

- als auch gegen das Verbot, aufschiebend bedingte Ansprüche in der Bilanz abzubilden, da die Ansprüche auf die Schlusszahlungen A/M jeweils unter der aufschiebenden Bedingung i.S. des § 158 Abs. 1 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) der Nichtausübung der Ankaufsrechte A/M gestanden hätten.

26

Die Schlusszahlungen A/M seien wirtschaftlich betrachtet jeweils

- als Restwertgarantie anzusehen und

- nicht als Saldo von Lizenzraten,

so dass eine Aktivierung einen Verstoß gegen das Realisationsprinzip darstelle.

27

Zudem stünden den schwebenden Ansprüchen der Klägerin entweder auf die Schlusszahlungen A/M oder die Optionskaufpreise A/M synallagmatisch verbundene Zahlungsverpflichtungen der Klägerin gegenüber dem Lizenznehmer auf nachfolgende Auskehrung künftiger Verwertungserlöse in gleicher Höhe gegenüber, für welche ggf. gegenläufige Passivposten zu bilden seien, welche eine jeweilige Gewinnerhöhung in den Streitjahren aufgrund einer Linearisierung der Schlusszahlungen A/M aufheben würden....

28

Das Verfahren wegen gesonderter und einheitlicher Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2003 und 2004 wurde mit Beschluss vom ... im Hinblick auf die Rechtsfrage, ob die in den Streitjahren 2003 und 2004 erfolgte Änderung von der Änderungsvorschrift des § 174 Abs. 4 AO oder einer sonstigen Änderungsvorschrift getragen wird, zu gesonderter Verhandlung und Entscheidung abgetrennt; das abgetrennte Verfahren hat das Aktenzeichen 1 K 1794/14 erhalten. Mit Beschluss vom ... wurden beide Verfahren wieder miteinander verbunden.

29

Im Klageverfahren 2001 betreffend den gegenüber der Klägerin ergangenen geänderten Feststellungsbescheid für 2001 vom ... in Gestalt der geänderten Bescheide vom ... und vom ... erging am 23. Mai 2012 das klageabweisende Urteil 1 K 3735/09 (EFG 2012, 1906; – FG-Urteil 2012 –). Die hiergegen von der Klägerin eingelegte Revision blieb erfolglos (§ 126 Abs. 4 Finanzgerichtsordnung – FGO –); gemäß dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 21. Mai 2015 IV R 25/12 (BFHE 249, 528, BStBl II 2015, 772; – BFH-Urteil 2015 –) sind die in den – dem Recht des US-Bundesstaates Kalifornien unterliegenden – Vertriebsverträgen A/M vereinbarten Vermarktungskostenzuschüsse A/M als partiarische Darlehen (Darlehen A/M) zu behandeln; dementsprechend seien im Veranlagungszeitraum 2001

- weder i.H. der vollen Beträge der Vermarktungskostenzuschüsse A/M Betriebsausgaben anzusetzen,

- noch seien diese Beträge gemäß § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) anteilig aktiv abzugrenzen gewesen.

30

Nach dem wirtschaftlichen Gehalt der Vertriebsverträge A/M war hiernach weiterhin ein Teil der festen Lizenzzahlungen A/M bzw. der Schlusszahlungen A/M synallagmatisch mit der Zahlung der Vermarktungskostenzuschüsse A/M verknüpft.

31

An einer Änderung des im Klageverfahren 2001 streitgegenständlichen geänderten Feststellungsbescheids für 2001 vom ... zu Lasten der Klägerin im Hinblick auf

- den vom ... Finanzamt für das dortige Streitjahr 2001 anteilig gewinnmindernd berücksichtigten Betrag
- aufgrund des vom Finanzamt für das dortige Streitjahr 2001 in Bezug auf die Vermarktungskostenzuschüsse A/M gebildeten RAP 2001,

sah sich der BFH durch das Verböserungsverbot (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO) gehindert.

32

Unter angenommener Berücksichtigung der sich aus dem BFH-Urteil 2015 ergebenden Rechtsauffassung erließ das Finanzamt gegenüber der Klägerin am ... entsprechend geänderte Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen 2002-2005 (Änderungsbescheide 2016)..., mit welchen es ...

- die Umsetzung des BFH-Urteil 2015,
- unter Ansatz seiner weiterhin vertretenen Rechtsauffassung verfolgte, wonach jeweils ein Anspruch der Klägerin gegen den Lizenznehmer auf die Entrichtung der Schlusszahlungen A/M über den Lizenzzeitraum 2014 ratierlich zu erfassen sei....

33

Hierzu legte das Finanzamt diesen Änderungsbescheiden 2016 jeweils

- die Rückgängigmachung der aufwandswirksamen Auflösung des im Veranlagungszeitraum 2001 gebildeten aktiven RAP 2001 (und damit einer jeweiligen jährlichen Gewinnminderung i.H.v. ... EUR)...,
- die (gewinnneutrale...) teilweise Rückzahlung der im BFH-Urteil 2015 erkannten Darlehen A/M mit einem angenommenen Tilgungsanteil i.H.v. rund % der (A- und B-Teile der... ...) festen Lizenzzahlungen A/M... (wobei dieser Tilgungsanteil – halbjährlich: ... EUR; rechnerisch jährlich: ... EUR – dem rechnerischen Anteil der Vermarktungskostenzuschüsse/Darlehen A/M an den Gesamtaufwendungen der Klägerin – ohne Vertriebsdarlehen A/M – i.H.v. ... EUR entspricht),
- die (Rest-)Tilgung der am Ende des Lizenzzeitraumes 2014 noch offenen Verbindlichkeiten aus dem Darlehen A/M i.H.v. ... EUR... durch entsprechende Verrechnungen mit den Schlusszahlungen A/M sowie
- die Verteilung der nach diesen Verrechnungen noch verbliebenen Beträge der Schlusszahlungen A/M i.H.v. ... EUR... ratierlich auf den Zeitraum zwischen der jeweiligen Ablieferung der Filme A/M und dem Ende des Lizenzzeitraumes 2014... (durch jeweilige Verteilung der rechnerischen verbliebenen Teilbeträge der Schlusszahlungen A/M weiterhin als anteilig zeitraumbezogene Lizenzentgelte auf den Lizenzzeitraum 2014 und – abgezinst – Aktivierung an den einzelnen Bilanzstichtagen als Forderungen...)

zugrunde.... Die rechnerisch jeweils verbleibenden Teilbeträge der festen Lizenzzahlungen A/M wurden weiterhin als jährliche laufende Erträge berücksichtigt.

34

Im Ergebnis stellte das Finanzamt mit diesen Änderungsbescheiden 2016 vom folgende Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb fest:

- für 2002 i.H.v. ... EUR,
- für 2003 i.H.v. ... EUR,
- für 2004 i.H.v. ... EUR und
- für 2005 i.H.v. ... EUR.

35

Die sich hieraus für die Streitjahre 2002-2005 für die Klägerin ergebenden verbösernden Änderungen stützte das Finanzamt

- zunächst jeweils § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO,
- im weiteren Verlauf des Verfahrens jedoch auf § 174 Abs. 4 AO....

36

Auch für die Folgejahre 2006-2012 erließ das Finanzamt am ...

- unter angenommener Berücksichtigung der sich aus dem BFH-Urteil 2015 zu den Vermarktungskostenzuschüssen A/M ergebenden Rechtsauffassung,
- gegenüber den jeweils vorgehenden (für 2006-2011 jeweils bereits geänderten) Feststellungsbescheiden (vom ... – Bescheid für 2006 vom ... bis ... zum Bescheid für 2012 vom ...)

im jeweils offenen Einspruchsverfahren... geänderte Bescheide (Änderungsbescheide 2016/2006-2012); mit diesen

- nach § 164 Abs. 2 AO (geänderte Bescheide für 2006 bis 2008 und 2010-2012) bzw.
- unter Verweis auf § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (geänderter Bescheid für 2009)

geänderten Bescheiden stellte das Finanzamt im Vergleich zu den jeweils vorgehenden (für 2006-2011 jeweils bereits geänderten) Feststellungsbescheiden gegenüber der Klägerin

- für die Veranlagungszeiträume 2006 und 2007 zu ihren Lasten jeweils höhere Einkünfte fest bzw.
- für die Veranlagungszeiträume 2008-2012 (Änderungsbescheide 2016/2008-2012) zu ihren Gunsten jeweils geringere Einkünfte....

37

Ebenfalls dem entsprechende, nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Feststellungsbescheide für 2013 und 2014 erließ das Finanzamt gegenüber der Klägerin am

38

Das vorliegende, ruhend gestellte Klageverfahren 1 K 3239/11 wurde am ... aufgenommen. In Fortführung des nunmehr unter dem neuen Az. 1 K 3127/16 anhängigen Klageverfahrens führt die Klägerin unter Verweis auf ihr bisheriges Vorbringen noch Folgendes aus:

39

Im Wesentlichen seien folgende Punkte streitig:

- Die bestrittene Änderungskompetenz des Finanzamts im Hinblick auf die jährlichen Gewinnerhöhungen i.H.v. ...EUR im Zusammenhang mit dem RAP 2021,
- die Berechnungsgrundlagen betreffend die Rückzahlung der Darlehen A/M..., d.h. ob die Darlehen A/M
- ausschließlich aus den festen Lizenzzahlungen A/M vollständig zu tilgen seien,
- oder aber
- nur teilweise aus diesen i.H. eines Anteils hiervon i.H.v % (der festen Lizenzzahlungen A/M) und
- im Übrigen aus den Schlusszahlungen A/M,

und damit die jeweilige Höhe der Kompensation der genannten jährlichen Gewinnerhöhungen aufgrund der (im Ergebnis entsprechend gewinnmindernden) Tilgung der Darlehen A/M ganz oder nur teilweise aus den (grundsätzlich bzw. darüber hinaus) ertragswirksamen festen Lizenzzahlungen A/M sowie

- die Gewinnerhöhungen aufgrund der ratiellen Verteilung der Schlusszahlungen A/M (mit dem jeweiligen Barwert und somit abgezinst) auf den Zeitraum zwischen der jeweiligen Ablieferung der Filme A/M und dem Ende des Lizenzzeitraumes 2014....

40

In den rein rechnerisch zutreffenden Änderungsbescheiden 2016 habe das Finanzamt zu Unrecht einen Teil der Schlusszahlungen A/M in die Tilgung der Darlehen A/M einbezogen; für die damit verbundene Verböserung bestehe keine Änderungskompetenz....

41

Unter Annahme einer gewinnneutralen Ersetzung

- der bisherigen gewinnmindernden Linearisierung der Vermarktungskostenzuschüsse A/M (in Gestalt der Abschmelzung des aktiven Rechnungsabgrenzungspostens) durch
- nunmehr eine gewinnmindernde gleichmäßige Tilgung der Darlehen A/M (ausschließlich und vollständig) aus dem laufenden festen Lizenzzahlungen A/M (d.h. i.H.v. jährlich EUR und damit nicht unter Einbeziehung der Schlusszahlungen A/M...)

beziehe sich der folglich im vorliegenden Verfahren zu stellende Klageantrag

- ausgehend von den in den Änderungsbescheiden 2011/2 festgestellten Einkünften,
- durch die Gewinnerhöhung aus der jeweiligen abgezinsten Linearisierung der Schlusszahlungen A/M, für die Veranlagungszeiträume 2004 und 2005 außerdem mit dem damit einhergehenden Entfall des in den Änderungsbescheiden 2011/2 für 2004 und 2005 jeweils berücksichtigten Betriebsausgabenabzuges für die Gewerbesteuer i.H.v.
- ... EUR für 2004 und i.H.v.
- ... EUR für 2005.

42

Nachdem das Finanzamt den Änderungsbescheiden 2016 weiterhin die Einbeziehung der Schlusszahlungen A/M in die Tilgung der Darlehen A/M (i.H.v. ... EUR, d. h. rund % der Darlehensvaluta) zu Grunde gelegt habe, hätten sich in der Summe gegenüber den Änderungsbescheiden 2011/2 Verböserungen i.H.v.

- ... EUR für 2002,
- ... EUR für 2003,
- ... EUR für 2004 und i.H.v.
- ... EUR für 2005

ergeben....

43

Unter zutreffender Berücksichtigung nur der jeweiligen A- und B-Teile der festen Lizenzzahlungen A/M sowie der Schlusszahlungen A/M stünden ihrem Gesamtaufwand i.H.v. ... EUR Gesamterlöse i.H.v. ... EUR gegenüber....

44

Die Schlusszahlungen A/M seien – entgegen der Auffassung des Finanzamts – jeweils

- am Ende der Vertragslaufzeit (des Lizenzzeitraumes 2014) in einer Summe ertragswirksam zu erfassen und
- nicht linearisiert, d. h. mit dem Barwert und damit abgezinst, auf die Vertragslaufzeit zu verteilen.

45

Unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei bei Abschluss der Vertriebsverträge A/M davon auszugehen gewesen, dass – wie vorliegend auch tatsächlich erfolgt – der Lizenznehmer bei positiver Entwicklung der Filme A/M die Ankaufsrechte A/M ausüben würde:

- Mit den jeweiligen Optionskaufpreisen A/M als feste Preisbestandteile habe der jeweilige „Restwert (die nicht amortisierten Herstellungskosten) der Filme abgegolten werden“ und

- mit den jeweiligen – vorliegend vertragsgemäß (mangels hinreichender Erfolge der Filme A/M...) nicht geleisteten – Marktwertzuschlägen A/M als variablen Kaufpreisannteilen habe die Klägerin an einem Mehrwert der Filme partizipieren sollen.

- Ein ordentliches Andienungsrecht habe der Klägerin nicht zugestanden. Der Mechanismus der Restwertgarantie lasse erkennen, dass es sich hierbei um reine Verwertungsregelungen am Ende der Laufzeit handele und die Schlusszahlungen A/M somit keinen Bezug zur laufenden Auswertung der Filme A/M hätten bzw. gehabt hätten. Einer Erhöhung der laufenden Lizenzgebühren durch entsprechende Linearisierungsbeträge fehle es an einer vertraglichen und wirtschaftlichen Grundlage....

46

Anderenfalls würde den Filmen A/M entgegen den wirtschaftlichen Gegebenheiten zum Ende des Lizenzzeitraumes 2014 lediglich ein Restwert i.H. der Marktwertzuschläge A/M und i.Ü. i.H.v. ... EUR zugewiesen.... Unter Abstellung auf eine lineare Abschreibung der Filmrechte an den Filmen A/M gemäß der gesetzlichen Urheberrechte von 50 Jahren i.H.v. rechnerisch insgesamt ... EUR wäre demgegenüber ein sich hieraus ergebender „virtueller Restbuchwert“ i.H.v. ... EUR anzusetzen, so dass sich folglich – unter weiterer Berücksichtigung der vom Finanzamt angenommenen (Rest-)Tilgung der am Ende des Lizenzzeitraumes 2014 noch offenen Verbindlichkeiten aus dem Darlehen A/M i.H.v. ... EUR durch entsprechende Verrechnungen mit den Schlusszahlungen A/M (i.H.v. insgesamt ... EUR) lediglich ein für eine Linearisierung rechnerisch zur Verfügung stehender Teilbetrag der Schlusszahlungen A/M auf insgesamt ... EUR ergeben würde....

47

Zum Nachweis für einen jeweils zum Ende des Lizenzzeitraumes 2014 bestehenden Restwert der Filme A/M verweist die Klägerin auf den schriftsätzlich... auszugsweise bzw. in der mündlichen Verhandlung am 17. Mai 2023 vorgelegten Bd. 6 der Schriftenreihe des Erich-Pommer-Instituts für Medienrecht, Medienwirtschaft und Medienforschung.

48

Nachdem die Schlusszahlungen A/M erst am jeweiligen Ende der Vertragslaufzeit und auch nur – aufschiebend bedingt – bei Nichtausübung einer Call-Option zu erfassen waren, seien sie für die Streitjahre 2002-2005 als schwebendes Geschäft nicht zu bilanzieren gewesen; das Finanzamt gehe insoweit zu Unrecht davon aus, dass die jeweils fragliche Ausübung einer Call-Option als eine jeweilige auflösende Bedingung für die Schlusszahlungen A/M anzusehen sei....

49

Damit seien die für die Streitjahre streitigen Einkünfte

- unter Annahme der vollständigen Tilgung der Darlehen A/M ausschließlich aus den festen Lizenzzahlungen A/M (und damit einer vollständigen Kompensation der vorgehenden Gewinnerhöhungen aus der Rücknahme der Auflösung des RAP 2001) sowie

- der Streichung der Gewinnerhöhung aus der Linearisierung des Teilbetrages der Schlusszahlungen A/M, welcher sich rechnerisch nach der vom Finanzamt angenommenen (Rest-)Tilgung der Darlehen A/M ergeben habe,

festzustellen....

50

Keine Einwände würden erhoben gegen

- die Methode der Barwertermittlung durch das Finanzamt sowie

- die verwendeten Zinssätze.

51

Der Lizenznehmer habe der Klägerin

- weder variable Lizenzerträge geleistet...,

- noch Marktwertzuschläge A/M....

52

Hinsichtlich verschiedener, vorliegend streiterheblicher Rechtsfragen sei gemäß den Klauseln 33 VV jeweils kalifornisches Recht maßgeblich....

53

Hinsichtlich der verbösernden Änderung der Änderungsbescheide 2011/2 durch die Änderungsbescheide 2016 seien

- weder (mangels Zustimmung der Klägerin) die Voraussetzungen der vom Finanzamt angegebenen Änderungsvorschrift des § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO erfüllt,
- noch die Voraussetzungen der vom Finanzamt genannten Änderungsvorschrift des § 174 AO, auch nicht im Hinblick darauf, dass die Rechtsauffassung des Finanzamts in den Feststellungsbescheiden für die Jahre ab 2008 eine niedrigere Gewinnfeststellung zur Folge habe; § 174 Abs. 4 AO sei vielmehr allenfalls in dem Fall anwendbar, wenn die Klage 2001 mit der sich aus dem BFH-Urteil 2015 ergebenden Feststellung eine Besserstellung für sie im Streitjahr 2001 ergeben hätte, was jedoch unstreitig nicht der Fall sei; im Klageverfahren 2001 sei sogar gegen sie entschieden worden....

54

Zwar hätten die Änderungsbescheide 2011/2 „formal eine Änderung zugunsten der Klägerin begründet“, dennoch sei im vorliegenden Sachverhalt mangels Tatbestandserfüllung § 174 Abs. 4 AO nicht anwendbar. § 174 Abs. 4 AO setze voraus, dass

- aufgrund eines Rechtsbehelfs des Steuerpflichtigen ein Steuerbescheid zu seinen Gunsten geändert werde,
- damit anschließend die dieser Änderung zugrunde liegende rechtliche Beurteilung in einem anderen Steuerbescheid oder Verfahren nach § 174 Abs. 4 zu Lasten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden könne.

55

Jedoch liege keinem der Änderungsbescheide 2011/2 eine die Klägerin auch nur relativ begünstigende rechtliche Beurteilung in diesem Sinne zugrunde.

56

Ebenso wenig folge aus dem Erlass der Änderungsbescheide 2016/2008-2012 – welche aufgrund der damit auch für diese Folgejahre umgesetzten Beurteilung der Vermarktungskostenzuschüsse A/M gemäß dem BFH-Urteil 2015 Änderungen zugunsten der Klägerin begründet hätten – die Anwendbarkeit des § 174 Abs. 4 AO für die Streitjahre 2002-2005. Auch wenn es hierfür im Regelfall ausreichend sei, dass die Änderung durch den Rechtsbehelf des Steuerpflichtigen unabhängig davon veranlasst worden sei, ob dem Rechtsbehelf des Steuerpflichtigen auch aus den von ihm geltend gemachten Gründen entsprochen worden sei, widerspreche dies Sinn und Zweck des § 174 Abs. 4 AO; abgesehen davon, dass die Klägerin die Vermarktungskostenzuschüsse A/M zu keinem Zeitpunkt als partiarische Darlehen gesehen habe, beinhalteten auch die aufgrund des BFH-Urteils 2015 erfolgten „begünstigenden“ Änderungen für die Veranlagungszeiträume 2008-2012 gegenüber den insoweit erklärten Gewinnen weiterhin eine Beschwer. Zudem sei der Sachverhalt „Vermarktungskostenzuschüsse“ bereits vor Ergehen des BFH-Urteil 2015 in den Veranlagungen für die Streitjahre 2002-2005 erfasst gewesen; § 174 Abs. 4 AO setze jedoch voraus, dass durch die begünstigende Änderung der bestimmte Sachverhalt in dem nach § 174 Abs. 4 zu ändernden Bescheiden ohne steuerliche Regelung sei....

57

Das Finanzamt habe die Änderungsbescheide 2016 auch nicht auf Grundlage der Änderungsvorschrift des § 174 Abs. 3 AO erlassen können. § 174 Abs. 3 AO knüpfe tatbestandlich an einen sog. „negativen Widerstreit“, die Nichtberücksichtigung eines bestimmten Sachverhaltes an, also eines einzelnen Lebensvorgangs oder eines einheitlichen, für die Besteuerung maßgeblichen Sachverhaltskomplexes. Im Streitfall umfasse dieser „bestimmte Sachverhalt“ die Vertriebsverträge A/M mit den darin geregelten Zahlungspflichten in Form

- der Vermarktungskostenzuschüsse A/M,
- der festen Lizenzzahlungen A/M und

- der Schlusszahlungen A/M.

58

Dieser Sachverhalt sei jedoch bereits in den Änderungsbescheiden 2011/2 steuerlich berücksichtigt worden, so dass ein negativer Widerstreit nicht gegeben sei. Darüber hinaus eröffne § 174 Abs. 3 AO lediglich einen bestimmten Änderungsrahmen; das Finanzamt habe jedoch

- mit den in den Änderungsbescheiden 2016 gegenüber den Änderungsbescheiden 2011/2 vorgenommenen Änderungen

- die Zahlungen seitens der Klägerin wie des Lizenznehmers aufgrund der Vertriebsverträge A/M in den Streitjahren

- nicht auf eine andere Weise als in den Änderungsbescheiden 2011/2 berücksichtigt, sondern ganz oder teilweise nicht erfasst:

- Die Vermarktungskostenzuschüsse A/M der Klägerin seien nicht mehr berücksichtigt worden und

- die festen Lizenzzahlungen A/M des Lizenznehmers sowie die Gewinne der Klägerin aus der Linearisierung der Schlusszahlungen A/M des Lizenznehmers seien jeweils teilweise neutralisiert worden.

59

Mit Beschluss vom ... erhob das Gericht Beweis über die Behandlung verschiedener Rechtsfragen im Vertragsrecht der USA und des Staates Kalifornien, insbesondere betreffend

- die Auslegung von Willenserklärungen und Verträgen nach dem Zivilrecht der USA und des Staates Kalifornien,

- die entsprechende Bedeutung der Begriffe „Fälligkeit“ sowie „aufschiebende/auflösende Bedingung“ und

- die Auslegung der in den Vertriebsverträgen A/M verwendeten Begriffe „Call Option“ sowie „Final Payment“,

durch die Einholung eines schriftlichen Sachverständigengutachtens; auf das von ... (J), erstellte Gutachten vom ... (Gutachten 2021)... wird verwiesen. J wies in diesem Gutachten 2021 u.a. darauf hin, dass

- er ausschließlich Kenntnisse des US-Rechts habe und er deshalb bei der Gutachtenerstellung durch wissenschaftliche Mitarbeiter unterstützt worden sei, welche mit dem deutschen Recht vertraut seien, sowie dass

- das von ihm in englischer Sprache verfasste Gutachten 2021 von einer wissenschaftlichen Mitarbeiterin ins Deutsche übersetzt worden sei und aufgrund der unterschiedlichen Rechtskonzepte Ungenauigkeiten nicht ausgeschlossen werden könnten.

60

Das Gutachten 2021 führt u.a. aus, dass aufgrund der in den USA sehr weit verstandenen Vertragsfreiheit bei der Vertragsgestaltung das Ziel verfolgt werde, der späteren Auslegung oder Ergänzung des Vertrages möglichst wenig Spielraum zu lassen. Im Fall der Uneinigkeit der Vertragsparteien bei der Auslegung des Vertrages über die Bedeutung einer Vertragsbestimmung dürften grundsätzlich bei einem vollständigen Vertrag, der die Gesamtheit der vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Vertragsparteien darstelle, keine zeitgleich abgeschlossenen Nebenabreden oder vorvertraglichen Verhandlungen zwischen den Parteien als Auslegungshilfe hinzugezogen werden.

61

Nachdem es sich bei den Vertriebsverträgen A/M gemäß den Klauseln 37 VV („Merger-Klausel“) um vollständige Verträge handle, sei bei ihrer Auslegung auf ihren klaren und eindeutigen Wortlaut abzustellen. Es sei jedoch anerkannt, dass bei der Auslegung von scheinbar eindeutigen Vertragsbestimmungen branchenübliche Begriffe bzw. Gepflogenheiten auf Antrag einer Prozesspartei vom Gericht als Auslegungshilfe hinzugezogen werden dürften....

62

Das Recht des Bundesstaates Kalifornien kenne die Begriffe „Fälligkeit“, aufschiebende/auflösende Bedingung“; diesen englischen Begriffen – „time for performance“, „condition precedent/subsequent“ –

lügen im US-Recht jeweils weitgehend die gleichen Funktionen wie die Begriffe im deutschen Recht zugrunde.

63

Gemäß dem insoweit eindeutigen Wortlaut der Vertriebsverträge A/M, welche nach der jeweiligen Klausel 37 VV die Gesamtheit der vertraglichen Vereinbarungen darstellten, stünden die sich aus der jeweiligen Klausel 18 Abs. b VV ergebenden Zahlungsverpflichtungen der Vertriebsgesellschaft hinsichtlich der Schlusszahlungen A/M, wonach diese bei Nichtausübung der Call-Optionen gemäß den Klauseln 19 Abs. b und c sowie den Klauseln 20 Abs. b und c VV fällig würden, jeweils unter der entsprechenden Bedingung, welche als „Condition Precedent“ zu werten sei.

64

Die Klägerin verweist hierzu zur weiteren Klagebegründung im Wesentlichen und z.T. sinngemäß auf folgende Punkte:

65

Zwar suggeriere der Einleitungssatz der Klauseln 4 VV, dass sämtliche Absätze dieser Klauseln die durch den Lizenznehmer jeweils zu erbringende Gegenleistung betreffen. Entsprechende Zahlungsverpflichtungen würden allerdings nur in den Klauseln 4 Abs. a und b VV geregelt, sodass davon auszugehen sei, dass sich der Einleitungssatz nur hierauf beziehe. Dementsprechend regelten etwa die Klauseln 4 Abs. e und f VV Pflichten der Klägerin...

Nachdem die Schlusszahlungen A/M erst am jeweiligen Ende der Vertragslaufzeit und auch nur – aufschiebend bedingt – bei Nichtausübung einer Call-Option zu erfassen gewesen sein, seien sie für die Streitjahre 2002-2005 als schwebendes Geschäft nicht zu bilanzieren gewesen; das Finanzamt gehe insoweit zu Unrecht davon aus, dass die jeweils fragliche Ausübung einer Call-Option als eine jeweilige auflösende Bedingung für die Schlusszahlungen A/M anzusehen sei....

66

Diese Rechtsansicht – wonach die Schlusszahlungen A/M aufschiebend bedingt durch die Nichtausübung einer Call-Option vereinbart worden seien – werde im Gutachten 2021 bestätigt. Hiernach enthielten die Klauseln 18 Abs. b VV die eindeutige und damit nicht auslegungsfähige Regelung, wonach der Lizenznehmer erst bei Nichtausübung einer Call-Option und damit unter einer Condition Precedent – i.S. einer aufschiebenden Bedingung gemäß § 158 Abs. 1 BGB – zur jeweiligen Leistung der Schlusszahlungen A/M verpflichtet gewesen sei....

67

Aufgrund des – gemäß den Ausführungen im Gutachten 2021 – eindeutigen Wortlauts der Klauseln 18 Abs. b VV habe entgegen der Ansicht des Finanzamts keine Veranlassung bestanden, weitere Vertragsbestimmungen für das Verständnis dieser Klausel zu Rate zu ziehen. Dies werde auch durch die Entscheidung des FG Köln vom 11. September 2019 3 K 2193/17 (EFG 2020, 1205) zu einem ähnlich gelagerten Fall bestätigt.

68

Dieser Auslegung stünden – entgegen der Ansicht des Finanzamts – auch nicht die Regelungen in den Klauseln 21 Abs. a und 4 Abs. c VV entgegen. Grundlage für den (vorzeitig fälligen) Anspruch auf die Schlusszahlungen sei

- zum einen die Ausübung eines Gestaltungsrechts durch den Lizenznehmer (Vertragsbeendigung) und
- zum anderen die Ausübung eines Wahlrechts durch die Klägerin (vorzeitige Fälligkeit).

69

Dieser Anspruch entstehe somit unter anderen Voraussetzungen als der „reguläre“ Anspruch auf die Schlusszahlung, sodass es sich um unterschiedliche Ansprüche – der reguläre und der vorzeitig fällige – handle. Zudem sei auch der genannte vorzeitig fällige Anspruch auf die Schlusszahlung aufschiebend bedingt, dass der Lizenznehmer nicht die vorzeitige Call-Option ausübe (Klauseln 19 Abs. b und 18 Abs. b VV)....

70

Zudem habe der Lizenznehmer vorliegend die Ankaufsrechte A/M ausgeübt, wodurch aus Sicht des Finanzamts jeweils die auflösende Bedingung eingetreten sei; hiernach seien jedoch die fraglichen Zahlungen jeweils

- nicht als Schlusszahlungen A/M gemäß Klausel 18 Abs. b geleistet worden,
- sondern als Optionskaufpreise A/M gemäß Klausel 19 Abs. a (i).

71

Unter Zugrundelegung der Rechtsauffassung des Finanzamts würde somit – wie in Fällen des echten Mietkaufes -

- der Eintritt dieser auflösenden Bedingung
- als rückwirkendes Ereignis i.S.v. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO
- zu einer Rückgängigmachung der Linearisierung der Schlusszahlungen A/M (auch) in den Streitjahren führen. Stattdessen seien im Veranlagungszeitraum 2014 die Optionskaufpreise A/M gewinnerhöhend anzusetzen....

72

Es werde angeregt, J zu befragen, welche Rolle vertragliche Anreizsysteme in US-amerikanischen bzw. kalifornischen Recht spielten..., insbesondere ggf. dazu, ob die Schlusszahlungen A/M auf der Grundlage dieses Rechtes als „Strafzahlungen“ anzusehen seien, oder lediglich als Anreiz und damit ohne synallagmatische Verknüpfung mit einer Gegenleistung, wie der Lizenzierung der Filmrechte.

73

Soweit das Finanzamt im Klageverfahren erstmals vortrage..., dass die anteiligen Forderungen auf die Schlusszahlungen A/M in den Streitjahren zwar grundsätzlich als unverzinsliche Forderungen nur mit dem abgezinsten niedrigeren Teilwert zu bilanzieren gewesen seien, dem jedoch die mangelnde voraussichtlich dauernde Wertminderung entgegen gestanden habe, widerspreche dies bereits der zu insoweit vergleichbaren Sachverhalten ergangenen BFH-Rechtsprechung; hiernach sei der jeweilige Ansatz des abgezinsten Barwerts einer Schlusszahlung als zutreffend angesehen worden.

74

Zudem sei im Übrigen für den Fall, dass die (anteiligen) Schlusszahlungen A/M neben den festen Lizenzzahlungen A/M als Entgelte für die Überlassung der Filmrechte A/M anzusehen seien (was nicht der Fall sei), davon auszugehen, dass darin ein Zinsanteil enthalten sei; es sei nicht ersichtlich, weshalb die Klägerin dem Lizenznehmer einen Teil des Nutzungsentgeltes über die Nutzungsdauer zinslos stunden sollte....

75

Die Regelungen der Vertriebsverträge A/M entsprächen wirtschaftlich denen des Mobilien-Leasingerlasses für Vertragsmodelle mit Aufteilung des Mehrerlöses (BMF-Schreiben vom 22. Dezember 1975 IV B 2 – S 2170 – 161/75 [BMF-Schreiben 1975] und Verfügung der OFD Frankfurt a.M. Vom 20. Juni 2006 S 2170 A – 28 – St 219 [OFD-Verfügung 2006]); bei diesen Vertragsgestaltungen sei von der Finanzverwaltung die vom Leasingnehmer zu leistende Abschlusszahlung nie als weitere Leasingrate mit der Folge einer möglichen Linearisierung eingestuft worden....

76

Hieraus ergebe sich auch für den Streitfall aus Gründen der Gleichbehandlung eine Selbstbindung der Verwaltung, welche einer Auslegung der Schlusszahlungen A/M als weitere Leasingraten und deren Linearisierung entgegenstünde....

77

Zur Frage der Auslegung der Vertriebsverträge A/M nach kalifornischem Recht legt die Klägerin eine Stellungnahme vom ... (Stellungnahme 2018) vor, welche bereits in einem weiteren bei Gericht anhängigen, ebenfalls einen Medienfonds betreffenden Klageverfahren (Klageverfahren 2018) von der dortigen Klägerin eingereicht worden war; Verfasser der Stellungnahme 2018 betreffend die Auslegung des diesen Medienfonds betreffenden Vertriebsvertrages ist der in tätige ... (H), welcher in der die Klägerin des

Klageverfahrens 2018 ursprünglich vertretenden Kanzlei beschäftigt ist. Die Klägerin macht sich die Ausführungen der Stellungnahme 2018 zu eigen....

78

Zusammenfassend seien die Änderungsbescheide 2016 dahingehend zu ändern, dass

die jeweils angesetzten

- Gewinnerhöhungen aufgrund

- der Streichung der jährlich i.H.v. ... EUR gewinnmindernden ratierlichen Auflösung des RAP 2001 (erstmalig steuerlich berücksichtigt im Rahmen der Änderungsbescheide 2011/1 aufgrund der hiernach im Erstjahr 2001 geleisteten Vermarktungskostenzuschüsse V/M) sowie

- der (ebenfalls erstmalig mit den Änderungsbescheiden 2011/1 erfolgten) Linearisierung der Schlusszahlungen A/M i.H.v. jährlich ... EUR (für 2002) bis ... EUR (für 2005)

ebenso zu streichen seien wie die jeweils angesetzten

- Gewinnminderungen aufgrund der ratierlichen Tilgung der Darlehen A/M i.H.v. jährlich ... EUR.

79

Die Klägerin beantragt,

die geänderten Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2002-2005 vom ... dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb

für 2002 auf ... EUR,

für 2003 auf ... EUR,

für 2004 auf ... EUR und

für 2005 auf ... EUR

festgesetzt werden, hilfsweise, die geänderten Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2002-2005 vom ... aufzuheben, hilfsweise, die Revision zuzulassen.

80

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen, hilfsweise, die Revision zuzulassen

81

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

82

Klagegegenstand des vorliegenden Klageverfahrens sei ursprünglich lediglich die sog. Linearisierung der Schlusszahlungen A/M in jeweils voller Höhe gewesen.

83

Die Linearisierung der Schlusszahlungen A/M über die Laufzeit der Vertriebsverträge A/M habe erfolgen müssen, da diese, wirtschaftlich betrachtet, den Charakter laufender Lizenzzahlungen aufweisen würden, da die Klägerin die von ihr jeweils geschuldete Rechteüberlassung über die gesamte Laufzeit jeweils in einem sogenannten Dauerschuldverhältnis erfüllt habe.

84

Die Klägerin hätte die Schlusszahlungen A/M auch dann erhalten, wenn die Vertragsverhältnisse durch die Lizenznehmerin gemäß den Klauseln 21 Abs. a VV beendet oder die Kaufoptionen A/M nicht ausgeübt worden seien und die Klägerin keine nachvertraglichen Vermarktungstätigkeiten entwickelt hätte; diese Regelungen belegten, dass die Schlusszahlungen A/M nur mit den Leistungen der Klägerin während der Vertragslaufzeiten zusammenhängen könnten....

85

Der jeweilige Anspruch auf Entrichtung der Schlusszahlung sei weiterhin entgegen dem Klagevorbringen nicht aufschiebend, sondern auflösend bedingt gewesen und nachdem die Schlusszahlungen A/M jeweils als (Teil-)Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung der Filmrechte A/M zu qualifizieren seien, läge insoweit nach jeweiligem Ablauf der ersichtlich vereinbarten jährlichen Leistungsperioden auch kein schwebendes Geschäft vor. Die Ansprüche der Klägerin auf Leistung der Schlusszahlungen A/M sei unter Berücksichtigung der Ausgestaltung der Vertriebsverträge A/M und der Sicherungswirkung der Schuldübernahmeverträge A/M auch hinreichend greifbar gewesen, da die Klägerin mit deren Entstehung bei Anwendung der üblichen Sorgfalt am jeweiligen Bilanzstichtag fest rechnen habe können.

86

Im Zuge der Durchführung der Vertriebsverträge A/M seien der Klägerin kalkulations- und vereinbarungsgemäß mit den durch die Defeasance-Struktur abgesicherten Zahlungen,

- den festen Lizenzzahlungen A/M und
- den Schlusszahlungen A/M,

mindestens die getätigte Gesamtinvestition (einschließlich der Vermarktungskostenzuschüsse A/M bzw. der Darlehen A/M) zugeflossen, so dass bereits hieraus ein Totalgewinn erzielt worden sei. Diese sichere Rückzahlungssumme sei als finanzielles Gesamtpaket zu behandeln; dies werde auch dadurch bestätigt, dass die Darlehen A/M bei der Ermittlung der variablen Erlöse unberücksichtigt geblieben, d.h., diese in voller Höhe als Lizenzeinnahmen angesehen und behandelt worden seien.

87

Eine vorrangige – und nicht nur mit einem angenommenen Tilgungsanteil i.H.v. rund % der festen Lizenzzahlungen A/M berücksichtigte – Rückführung der Darlehen A/M durch lineare Aufteilung der Rückzahlung auf die 25 halbjährlichen festen Lizenzzahlungen A/M hätte eine jährliche Gewinnminderung i.H.v. ... EUR ergeben, mithin i.H. der ursprünglich vorgenommenen (aufwandswirksamen) Auflösung des aktiven RAP 2001, allerdings mit einer korrespondierenden jährlichen Erhöhung der ratierlich zu erfassenden Schlusszahlungen A/M. Die unterschiedliche Aufteilung der Darlehen A/M auf die festen Lizenzzahlungen A/M und auf die Schlusszahlungen A/M habe Gewinnauswirkungen i.H. der vorzunehmenden Abzinsung der Schlusszahlung: Je höher die Schlusszahlung, desto höher sei die Abzinsung des anteiligen Jahresbetrages.

88

Das Klagevorbringen, wonach den Vertriebsverträgen A/M eine Vorwegtilgung der Darlehen A/M und erst sich anschließende Zahlungen für die Überlassung der Filmrechte A/M zu entnehmen seien, sei nicht nachvollziehbar. Die Aufteilung der Tilgung der Darlehen A/M auf die festen Lizenzraten A/M und die Schlusszahlungen A/M begründete sich darin, dass die Vermarktungskostenzuschüsse/Darlehen A/M auch bei der Kalkulation des Gesamtinvests und damit der Höhe der gesamten (abgesicherten) Gegenleistung berücksichtigt worden sei.

89

Aufgrund des BFH-Urteils 2015, wonach jeweils ein Teil der festen Lizenzzahlungen A/M als auch der Schlusszahlungen A/M als synallagmatisch mit der Zahlung der Darlehen A/M verknüpft anzusehen seien, sei insoweit den Änderungsbescheiden 2016 nur noch die ratierliche Verteilung

- der nach der jeweiligen (Rest-)Tilgung der Darlehen A/M verbleibenden Schlusszahlungen A/M zugrunde gelegt worden,
- soweit diese nicht bereits mit den noch offenen Darlehensbeträgen A/M aufgerechnet worden seien.

90

Vorliegend würden die Schlusszahlungen A/M – unter der gemäß § 1641 CIV erforderlichen Einbeziehung des jeweils gesamten Vertragsinhaltes – bereits durch die jeweilige Nutzungsüberlassung der Filme A/M von der Klägerin als Teil der vom Lizenznehmer zu leistenden Vergütung verdient und seien insoweit jeweils am Ende der Vertragslaufzeiten fällig; auch bei Vertragsverlängerung seien die Schlusszahlungen A/M zum ursprünglichen Vertragslaufzeitende fällig bzw. bei Ausübung einer Call-Option sei der jeweils vereinbarte Betrag nicht als Schlusszahlung, sondern als Teil des Kaufpreises zu leisten. Damit seien jedoch in den Vertriebsverträgen A/M die Verpflichtungen zur Leistung der Schlusszahlungen A/M

- auflösend bedingt i.S. des § 158 Abs. 2 BGB vereinbart worden und

- (entgegen der Wertung im Gutachten 2021) nicht als unter einer Condition Precedent i.S. einer aufschiebenden Bedingung i.S. des § 158 Abs. 1 BGB stehend.

91

Gegen das Gutachten 2021 sei einzuwenden, dass J über keine Kenntnisse des deutschen Rechts verfüge; dementsprechend habe er keinen Rechtsvergleich durchführen können und sei gemäß § 82 FGO i.V.m. § 407a Abs. 3 Satz Ziffer 1 Zivilprozessordnung (ZPO) auch nicht befugt gewesen, den Auftrag auf einen anderen zu übertragen. Auch die fehlende Darlegung, wer in welchem Umfang an dem Gutachten 2021 mitgearbeitet habe, könne zur Unverwertbarkeit des Gutachtens 2021 führen. J sei darüber zu befragen, welche Hilfspersonen er bei der Erstellung des Gutachtens 2021 für welche Unterstützungsleistungen herangezogen habe.

92

Der Wertung im Gutachten 2021, wonach die Schlusszahlungen A/M jeweils unter einer aufschiebenden Bedingung vereinbart worden seien, könne etwa auch im Hinblick auf die jeweils für den Fall der vorzeitigen Vertragsbeendigung (Klauseln 19 und 20, jeweils Abs. b und c, sowie Klauseln 21 Abs. a VV) getroffenen Regelungen in den Klauseln Ziffer 4 Abs. c VV nicht zugestimmt werden. In diesen Fällen sei die Klägerin hiernach berechtigt,

- die jeweiligen noch offenen festen Lizenzzahlungen A/M sowie

- die jeweilige Schlusszahlung A/M bzw. den jeweiligen Optionskaufpreis A/M

„vorzeitig fällig zu stellen“; eine solche Vorziehung der Fälligkeit u.a. der betreffenden Schlusszahlung setze jedoch deren vorgehendes Entstehen voraus.

93

Dieser Gesichtspunkt sei im Gutachten 2021 nicht berücksichtigt worden, in welchem in diesem Zusammenhang (aufschiebende bzw. auflösende Bedingung) lediglich auf den Wortlaut der Klauseln 18 Abs. b VV verwiesen werde; insoweit sei das Gutachten 2021 folglich auch unvollständig und der beauftragte Sachverständige J hierzu noch zu befragen.

94

Gemäß § 1641 Civil Code of the State of California (CIV) sei auch zum Verständnis einzelner Vertragsregelungen jeweils der gesamte Vertragstext zu berücksichtigen, vorliegend etwa auch die Klauseln 21 Abs. a VV; aus deren Wortlaut ergebe sich jedoch, dass es sich bei den Schlusszahlungen A/M auch im Fall der vorzeitigen Fälligkeit durch die Klägerin gemäß der Klauseln 4 Abs. c entgegen dem Klagevortrag nicht um unterschiedliche Ansprüche handele, da diese Klauseln nach ihrem eindeutigen Wortlaut bereits keine eigenständigen Anspruchsgrundlagen für die Schlusszahlungen A/M enthalten würden. Auch diesen Gesichtspunkt habe das Gutachten 2021 bei der Bewertung der Bedingungen gemäß den Klauseln 18 Abs. b VV als jeweils aufschiebende Bedingung zu Unrecht nicht berücksichtigt.

95

Der jeweiligen Klausel 18 Abs. c (iii) VV sei entgegen der Ansicht der Klägerin nicht zu entnehmen, dass die Klägerin die Schlusszahlungen A/M bei eigenen Vermarktungsaktivitäten zurückzuerstatten habe; der Lizenznehmer habe vielmehr einen Anspruch auf Auszahlung eines Teils der nachvertraglichen Verwertungserlöse.

96

Die Stellungnahme 2018 betreffe bereits einen anderweitigen Vertriebsvertrag und sei zudem auch hinsichtlich der Beurteilung der in diesem Vertriebsvertrag geregelten Schlusszahlung, welche hiernach keine Gegenleistung für die Lizenzgewährung darstelle, nach dem Wortlaut des dortigen Vertriebsvertrages inhaltlich unzutreffend; u.a. werde in dieser Stellungnahme 2018 hinsichtlich der Bewertung der Bedingung, unter welcher die dortige Zahlungspflicht der Schlusszahlung stehe, als aufschiebende Bedingung das Gebot der Berücksichtigung des gesamten Vertragstextes gemäß § 1641 CIV außer Acht gelassen.

97

Eine im Klageverfahren erfolgte nochmalige Überprüfung der Bewertung der anteiligen Forderungen der Klägerin auf die Schlusszahlungen A/M habe ergeben, dass diese Forderungen gemäß der mit dem StEntlG

1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402; BStBl I 1999, 304) erfolgten Änderung des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG trotz der vereinbarten Unverzinslichkeit in den Streitjahren nicht lediglich mit dem jeweiligen, durch Abzinsung des Nennwerts ermittelten Teilwert angesetzt werden hätte dürfen; die anteiligen Forderungen der Klägerin auf die Schlusszahlungen A/M hätten nicht abgezinst werden dürfen, einer entsprechenden Werterhöhung zulasten der Klägerin stehe jedoch vorliegend das finanzgerichtliche Verböserungsverbot entgegen.

98

Die Schlusszahlungen A/M stellten Gegenleistungen für die jeweilige Überlassung der Filmrechte A/M dar; nachdem die Ansprüche hierauf ab Vertragsschluss sicher gewesen seien, seien sie – entgegen der Ansicht der Klägerin – rätierlich zu erfassen. Mangels voraussichtlich dauernder Wertminderung dieser Ansprüche komme jedoch der jeweilige Ansatz eines niedrigeren Teilwerts in den Streitjahren bereits dem Grunde nach nicht in Betracht. Soweit die Klägerin unter Verweis auf BFH-Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 7. Dezember 2017 IV R 37/16, BFH/NV 2018, 440) vertrete, dass der BFH hiernach den Ansatz des abgezinsten Barwerts der Schlusszahlung als zutreffend angesehen habe, ergebe sich dies aus der genannten Rechtsprechung nicht.

99

Der Ansatz lediglich des jeweiligen abgezinsten Barwertes der Schlusszahlungen A/M ergäbe sich auch nicht für den Fall, dass diese Forderungen entsprechenden Klagevorbringen jeweils einen Zinsanteil enthalten würden; eine Teilwertabschreibung sei auch in diesem Fall mangels einer voraussichtlich dauernden Wertminderung bis zum Fälligkeitszeitpunkt ausgeschlossen.

100

Entgegen dem Klagevortrag komme die Berücksichtigung eines auf die Streitjahre rückwirkenden Ereignisses durch Ausübung der Ankaufsrechte A/M im Veranlagungszeitraum 2014 nicht in Betracht, insbesondere deshalb nicht, weil es sich zwar insoweit um einen einmaligen Vorgang handele, jedoch kein entsprechender Steuertatbestand bestehe, der für die Umwandlung einer Forderung auf eine Schlusszahlung in eine Forderung auf eine Kaufpreiszahlung eine rückwirkende Änderung der steuerlichen Rechtsfolgen vorsehe. Im Ergebnis sei die Ausübung der Ankaufsrechte A/M im Veranlagungszeitraum 2014 in der Gewinnermittlung der Klägerin zu berücksichtigen.

101

Die im BMF-Schreiben 1975 sowie in der OFD-Verfügung 2006 geregelten Vertragsmodelle seien mit dem vorliegenden Streitfall nicht vergleichbar. Vorliegend übersteige bereits die Gesamtsumme aus den festen Lizenzzahlungen A/M und den Schlusszahlungen A/M i.H.v. insgesamt ... EUR den während der Laufzeit der Vertriebsverträge A/M angefallenen Gesamtaufwand der Klägerin i.H.v. ca. ... EUR deutlich. Diese Verwaltungsvorschriften enthielten auch keine Ausführungen zur bilanziellen Behandlung der Schlusszahlungen, sodass bereits aus diesem Grunde die von der Klägerin vertretene Selbstbindung der Verwaltung zu ihren Gunsten ausgeschlossen sei.

102

Die Änderungsbescheide 2016 hätten gemäß § 174 Abs. 4 AO erlassen werden dürfen. Die Änderungsbescheide 2011/2 (in welchem zur Linearisierung der Schlusszahlungen A/M übergegangen worden sei) seien aufgrund der Klage 2001 bzw. der Einspruchsverfahren betreffend die Veranlagungszeiträume 2002-2005 jedenfalls im steuerlichen Ergebnis bzw. unter der notwendigen Berücksichtigung des gesamten Verfahrens teilweise zugunsten der Klägerin erlassen worden, auch wenn die Klägerin rein verfahrensrechtlich über sämtliche Rechtszüge unterlegen sei. Dies werde auch mit der Kostenentscheidung des dem BFH-Urteil 2015 vorgehenden FG-Urteils 2012 bestätigt, wonach das Finanzamt ... % der bis zum Ergehen der Änderungsbescheide 2011/2 entstandenen Kosten zu tragen hatte.

103

Die Änderungskompetenz nach § 174 Abs. 4 AO ergebe sich auch aus den im Rahmen des Gesamtverfahrens gegenüber der Klägerin ergangenen geänderten Feststellungsbescheide für die Veranlagungszeiträume 2008-2012, welche im offene Einspruchsverfahren aufgrund des BFH-Urteils 2015 zugunsten der Klägerin geändert worden seien.

104

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.

105

Die Klage ist nur teilweise begründet.

106

1. Das Finanzamt hat zutreffend im Rahmen der – unstreitig rechnerisch richtigen – Änderungsbescheide 2016 (wie auch bereits dem Grunde nach im Rahmen der diesen vorgehenden Änderungsbescheide 2011/2)

- die Schlusszahlungen A/M als Gegenleistungen für die mit den Vertriebsverträgen A/M jeweils vereinbarte Nutzungsüberlassung an den Filmen A/M als Dauerschuldverhältnisse (und damit als anteilige zeitraumbezogene Lizenzentgelte) qualifiziert (soweit diese Zahlungen nicht zur [Rest-]Tilgung der am Ende des Lizenzzeitraumes 2014 noch offenen Verbindlichkeiten aus dem Darlehen A/M i.H.v. ... EUR zu verrechnen waren; vgl. hierzu die Ausführungen unter Teilziffer 2.) und

- den jeweiligen Anspruch hierauf als hinreichend sicher angesehen.

107

Dementsprechend sind diese Ansprüche der Klägerin (entsprechend der unstreitig zutreffenden Berechnung des Finanzamts ausgehend von dem durch die [Rest-]Tilgung der Darlehen A/M ermäßigten – und auch den nachfolgenden Ausführungen zu Grunde gelegten – Betrag i.H.v. insgesamt ... EUR) in den Streitjahren als zeitanteilig wirtschaftlich entstanden zu beurteilen und folglich an den einzelnen Bilanzstichtagen als Forderungen linearisiert zu aktivieren; die von der Klägerin für die Streitjahre erstellten Bilanzen sind insoweit unrichtig.

108

a) Die Aktivierung von Forderungen richtet sich bei buchführenden Gewerbetreibenden wie der Klägerin nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). Danach hat der Kaufmann in seine Bilanz für den Schluss eines Geschäftsjahres u.a. seine Vermögensgegenstände und somit auch seine Forderungen vollständig aufzunehmen (§ 240 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1, § 242 Abs. 1, § 246 Abs. 1 Handelsgesetzbuch – HGB –).

109

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.

110

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).

111

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.

112

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.

113

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).

114

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.

115

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.

116

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).

117

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.

118

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.

119

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.

120

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.

121

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.

122

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.

123

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.

124

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).

125

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).

126

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 die vorliegend streitgegenständlichen Vertriebsverträge A/M geltenden Fassung – EGBGB –).

127

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).

128

Dementsprechend sind zur Ermittlung der vorliegend zwischen der Klägerin und dem Lizenznehmer nach den Vertriebsverträgen A/M bestehenden Leistungspflichten

- deren jeweiliger Wortlaut heranzuziehen (wobei das Gericht der vorliegenden Entscheidung neben den in englischer Sprache verfassten Vertriebsverträgen A/M insbesondere die von der Klägerin mit Schreiben vom 22. Oktober 2014 vorgelegte deutsche Übersetzung des Vertriebsvertrages A Ordneranlagen zum Schreiben der Klägerin vom 22. Oktober 2014 zugrunde legt), soweit dieser eindeutig ist, bzw. sind
- diese Verträge – soweit erforderlich – gemäß dem nach den Klauseln 33 VV maßgeblichen Recht des US-Bundesstaates Kalifornien unter Berücksichtigung des Rechtsverständnisses nach kalifornischem Recht auszulegen.

129

Soweit hierbei eine Auslegung einzelner Vertragselemente erforderlich ist, nimmt das Gericht Bezug auf die nachfolgend dargelegten gesetzlichen Regelungen und Rechtsgrundsätze.

130

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.egislature.a.ov/aces/odes_displayText.html?awCode=CIV\[division\]=3.\[title\]=2.ð=1.\[chapter\]=3.\[article\]=](https://leginfo.egislature.a.ov/aces/odes_displayText.html?awCode=CIV[division]=3.[title]=2.ð=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/odes_displayText.html?awCode=CIV\[division\]=3.\[title\]=4.ð=1.\[chapter\]=2.\[article\]=](https://leginfo.legislature.ca.gov/faces/odes_displayText.html?awCode=CIV[division]=3.[title]=4.ð=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.ð=2.\[chapter\]=\[article\]=](https://leginfo.legislature.ca.gov/faces/codes_displayText.xhtml?lawCode=CIV[division]=3.[title]=3.ð=2.[chapter]=[article]=)), und

- des kalifornischen Zivilprozessrechtes gemäß dem California Code of Civil Procedure (CCP; [https://leginfo.egislature.a.ov/aces/odes_displayText.html?awCode=CCP\[division\]=\[title\]=1.ð=4.\[chapter\]=\[article\]=](https://leginfo.egislature.a.ov/aces/odes_displayText.html?awCode=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

- die allgemeinen Ausführungen des Gutachtens 2021 zur Auslegung von Verträgen nach dem kalifornischen Zivilrecht vgl. Gutachten 2021, Seite 8, FG-Akte, Bl. 536, 544, welche zur Überzeugung des Gerichts aufgrund eigener Feststellungen zu dem nach den Klauseln 33 VV anzuwendenden Recht des US-Bundesstaates Kalifornien zutreffend sind.

131

bb) Für die vorliegende Entscheidung sind hiernach im Wesentlichen folgende Regelungen des CIV bzw. des CCP heranzuziehen:

aaa) § 1434 CIV:

132

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

133

Zu Deutsch (hier wie bei allen nachfolgenden Übersetzungen gemäß einer gerichtsbekanntenen, sach- und fachkundig erstellten sowie vom Gericht kraft eigener Sachkompetenz als zutreffend erachteten Übersetzung):

134

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

bbb) § 1436 CIV:

135

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

136

Zu Deutsch:

137

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:

138

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.

139

Zu Deutsch:

140

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:

141

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.

142

Zu Deutsch:

143

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:

144

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.

145

Zu Deutsch:

146

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:

147

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

148

Zu Deutsch:

149

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

ggg) § 1636 CIV:

150

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.

151

Zu Deutsch:

152

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:

153

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

154

Zu Deutsch:

155

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

iii) § 1639 CIV:

156

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.

157

Zu Deutsch:

158

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:

159

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.

160

Zu Deutsch:

161

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:

162

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.

163

Zu Deutsch:

164

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:

165

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.

166

Zu Deutsch:

167

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:

168

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

169

Zur Deutsch:

170

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

nnn) § 1649 CIV:

171

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.

172

Zu Deutsch:

173

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:

174

(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.

175

(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.

176

(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.

177

(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.

(...)

178

(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.

179

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

180

Zu Deutsch:

181

(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.

182

(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.

183

(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.

184

(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.

(...)

185

(g) Dieser Paragraf 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.

186

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

ppp) § 1860 CCP:

187

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.

188

Zu Deutsch:

189

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 er auszulegen hat.

qqq) § 1864 CCP:

190

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.

191

Zu Deutsch:

192

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.

193

cc) Den allgemeinen Ausführungen des Gutachtens 2021 zu den Rechtsgrundsätzen der Vertragsauslegung in Kalifornien (und damit einschließlich der dortigen Rechtspraxis), welche – soweit nach Aktenlage ersichtlich – auch von den Beteiligten als zutreffend angesehen werden, ist weiterhin u.a. zu entnehmen, dass aufgrund der in den USA sehr weit verstandenen Vertragsfreiheit bei der Vertragsgestaltung das Ziel verfolgt wird, der späteren Auslegung (insbesondere gemäß §§ 1635 ff. CIV) oder Ergänzung des Vertrages möglichst wenig Spielraum zu lassen.

194

Im Fall der Uneinigkeit der Vertragsparteien bei der Auslegung des Vertrages über die Bedeutung einer Vertragsbestimmung dürfen hiernach gemäß der sogenannten „Parol Evidence Rule“ grundsätzlich bei einem vollständigen Vertrag, der die Gesamtheit der vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Vertragsparteien darstellt, keine zeitgleich abgeschlossenen Nebenabreden oder vorvertraglichen Verhandlungen zwischen den Parteien als Auslegungshilfe hinzugezogen werden. Dementsprechend folge aus einer vertraglich vereinbarten sogenannten „Integration Clause“ oder „Merger Clause“, dass der vorliegende Vertrag die Gesamtheit der Vereinbarungen zwischen den Parteien darstelle und somit die Berufung auf außervertragliche Beweismittel zur Auslegung des Vertragstextes ausgeschlossen sei.

195

Etwas anderes gelte in der Regel nur, wenn der entscheidungsrelevante Begriff mehrdeutig verstanden werden könne. Eine Vertragsbestimmung gelte nicht nur deswegen als mehrdeutig, weil die Vertragsparteien unterschiedlicher Meinung bezüglich der Eindeutigkeit der Bestimmung seien. Sofern es sich um eine Vereinbarung handele, die vollständig, klar und eindeutig formuliert sei, sei die Vereinbarung im Sinne der eindeutigen Bedeutung der darin enthaltenen Bestimmungen auszulegen. Es sei jedoch anerkannt, dass bei der Auslegung von scheinbar eindeutigen Vertragsbestimmungen branchenübliche Begriffe bzw. Gepflogenheiten auf Antrag einer Prozesspartei vom Gericht als Auslegungshilfe hinzugezogen werden dürften.

196

Die Ermittlung des tatsächlichen Willens der Vertragsparteien erfolge grundsätzlich, soweit möglich, auf Basis des Vertragswortlauts (§ 1639 CIV). In Fällen eines vollständigen Vertrages bzw. in denen dieser die Gesamtheit der Vereinbarungen zwischen den Vertragsparteien darstellt, dürfe ein Gericht für eine erforderliche Ermittlung des tatsächlichen Willens der Vertragsparteien beispielsweise außervertragliche, zeitgleiche Nebenabreden zur Auslegung von Begriffen im Vertragstext hinzuziehen, solange solche Beweismittel dem Vertragstext nicht widersprüchen. Laut dem CIV müssten sich die Gerichte in Kalifornien bei der Auslegung des Vertrages an der üblichen und gewöhnlichen Bedeutung der Begriffe des Vertragstextes orientieren, es sei denn, der infrage kommende Begriff habe durch Branchengewohnheiten eine bestimmte, vom normalen Sprachgebrauch abweichende Bedeutung erlangt, die in Betracht gezogen werden müsse (§ 1644 CIV).

197

In den Klauseln 37 VV haben die Vertragsparteien hiernach eine sogenannte „Merger Clause“ vereinbart; damit sei u.a. festgehalten worden, dass der gegenständliche Vertrag die Gesamtheit der vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Parteien darstelle und sämtliche früheren Vereinbarungen und Abreden der Parteien ersetze und somit die Berufung auf außervertragliche Beweismittel zur Auslegung des Vertragstextes ausgeschlossen sei.

198

Nachdem es sich bei den Vertriebsverträgen A/M folglich gemäß der Klauseln 37 VV („Gesamtheit des Vertrages“) um vollständige Verträge handele, sei bei ihrer gerichtlichen Auslegung auf ihren klaren und eindeutigen Wortlaut abzustellen, ggf. auf Antrag einer Prozesspartei unter Hinzuziehung branchenüblicher Begriffe bzw. Gepflogenheiten als Auslegungshilfe scheinbar eindeutiger Vertragsbestimmungen.

199

dd) Die maßgeblichen Regeln und Maximen des kalifornischen Rechts zur Auslegung von Willenserklärungen und Verträgen wurden auch in einer Entscheidung des FG Köln (Urteil vom 24. März 2010 2 K 2514/04, EFG 2010, 1297) – nach Einholung eines Sachverständigengutachtens – wie folgt (und inhaltlich übereinstimmend mit den vorstehenden allgemeinen Ausführungen des Gutachtens 2021) zusammengefasst:

200

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

201

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.

202

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, BStBl II 2022, 822).

203

c) In Anwendung

- zum einen – soweit mangels Eindeutigkeit des jeweiligen Vertragswortlautes erforderlich – der vorstehenden Auslegungsgrundsätze zur Bestimmung des Inhalts der vertraglichen Regelungen der Vertriebsverträge A/M sowie

- zum anderen der dargelegten Bilanzierungsgrundsätze,

gelangt das Gericht zu dem Ergebnis, dass die Forderungen der Klägerin betreffend die jeweilige Zahlung der Schlusszahlungen A/M entsprechend der den streitgegenständlichen Änderungsbescheiden 2016 (wie dem Grunde nach bereits ebenso in den Änderungsbescheiden 2011/1 bzw. 2 und der nachfolgend hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 3. November 2011) zu Grunde liegenden Auffassung des Finanzamts jeweils gemäß den mit den Vertriebsverträgen A/M vereinbarten befristeten Dauerschuldverhältnissen dem Grunde nach

- bereits in den Streitjahren 2002-2005 zeitanteilig wirtschaftlich und

- mit Ablauf des jeweiligen Veranlagungszeitraumes 2002-2005 auch jeweils hinreichend sicher

zeitraumbezogen entstanden waren mit der Folge einer jeweils entsprechenden Aktivierungspflicht der Klägerin. Die Klägerin hatte an den Bilanzstichtagen der Streitjahre jeweils die hinreichend sichere Aussicht auf die zeitanteilige Zahlung der mit den Klauseln 18 Abs. b VV vertraglich mit Fälligkeit am vereinbarten Schlusszahlungen A/M. Die gemäß dem BFH-Urteil 2015, welchem das Gericht folgt, bestehende synallagmatische Verknüpfung (auch) der Schlusszahlungen A/M mit der Zahlung der

Vermarktungskostenzuschüsse A/M hat das Finanzamt – der Höhe nach zutreffend unstreitig – in den Änderungsbescheiden 2016 durch entsprechende Kürzung des jeweils zu linearisierenden Betrages der Schlusszahlungen A/M zutreffend berücksichtigt.

204

aa) Zu einem – ein Dauerschuldverhältnis über die Nutzungsüberlassung der Filmrechte A/M ausschließenden – Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO) an den Filmen A/M bzw. der jeweiligen Vertriebs- und Vermarktungsrechte führten der Abschluss und die Durchführung der Vertriebsverträge A/M – soweit ersichtlich auch zwischen den Beteiligten zutreffend unstreitig – nicht.

205

aaa) Ausgehend vom insoweit bereits eindeutigen und gesamten Wortlaut (§§ 1639, 1641 CIV) der Vertriebsverträge A/M als vollständige Verträge (Klauseln 37 VV, § 1856 Abs. b CCP), insbesondere der Klauseln 3 Abs. a sowie 6 Abs. c VV (wonach ausdrücklich 100 % des wirtschaftlichen Eigentums an den Filmen A/E bei der Klägerin verbleiben sollen), begründen diese Verträge (lediglich) das jeweilige auf den Lizenzzeitraum 2014 (vgl. Klausel 1 der Vertriebsverträge A/M) zeitlich befristete – und mit verschiedenen Optionsrechten (wie etwa den Ankaufsrechten A/M) verbundene – Recht der Verwertung oder Nutzung der Filmrechte A/M (vgl. Klauseln 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, 78. Aufl. 2019, Einf. vor § 433 Rz. 22 und Einf. vor § 581 Rz. 7).

206

bbb) Der Qualifizierung der Vertriebsverträge A/M als (Rechts-)Kaufverträge mit der Folge eines entsprechenden Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums steht zudem entgegen, dass die Vertragsparteien unstreitig nicht von einer hinreichend sicheren zumindest weitestgehenden Wertlosigkeit der Filme A/M zum Ende des Lizenzzeitraumes 2014 ausgegangen sind; die Klägerin und der Lizenznehmer haben vielmehr bei Abschluss der Vertriebsverträge A/M weitere, sich zeitlich anschließende Verwertungsmöglichkeiten von wirtschaftlicher Relevanz jedenfalls für möglich gehalten, wie etwa aus der jeweiligen Vereinbarung der Marktwertzuschläge A/M (Klauseln 19 Abs. a VV) oder der Beteiligung des Lizenznehmers an nach dem Lizenzzeitraum 2014 von der Klägerin erzielten Einnahmen aus der Verwertung der Filme A/M (Klauseln 18 Abs. c [iii] VV) ersichtlich ist.

207

ccc) Die dem Lizenznehmer eingeräumte Möglichkeit, Optionsrechte wie etwa die Ankaufsrechte A/M auszuüben, steht diesem Verständnis der Vertriebsverträge A/M als befristete Dauerschuldverhältnisse in dem dargelegten Sinne unter Berücksichtigung ihres gesamten Wortlautes – welche gemäß der „Merger Clause“ in den Klauseln 37 VV die Gesamtheit der Vereinbarungen zwischen den Vertragsparteien darstellen – nicht entgegen; bereits die Möglichkeit des Rückfalles bzw. der Rücklieferung der Verwertungsrechte an den Filmen A/M (Klauseln 6 Abs. d VV) an die Klägerin führt zu einer lediglich zeitlich begrenzten Überlassung, auch wenn nur der Lizenznehmer die Voraussetzung für den Rückfall herbeiführen bzw. den Rückfall durch Ausübung einer Option, wie etwa der Ankaufsrechte A/M, verhindern kann. Im Übrigen stellen die in den Vertriebsverträgen A/M enthaltenen Regelungen betreffend die Vertragsoptionen und damit die verschiedenen Optionsrechte der Vertragsparteien ersichtlich lediglich die rechtliche Qualifikation des Gesamtvertrages unberührt lassende und selbstständige und nachrangige vertragliche Abreden dar.

208

bb) Jeweiliger wesentlicher Vertragszweck der Vertriebsverträge A/M ist damit nach ihrem Wortlaut wie der ersichtlichen Interessenlage der Vertragsparteien nicht der Verkauf der Filmrechte A/M, sondern lediglich die befristete Überlassung der Filmrechte A/M gegen ein jeweiliges, gleichfalls zeitraumbezogenes Entgelt mit der Folge einer gleichfalls zeitanteiligen Gewinnrealisierung.

209

Die mit den Vertriebsverträgen A/M vereinbarten Entgelte der Klägerin umfassen hierbei zur Überzeugung des Gerichts bei sachgerechter Auslegung der maßgeblichen Vertragsregelungen unter Berücksichtigung der erkennbaren Interessenlage der Vertragspartner (und insbesondere gemäß der jeweils nach § 1649

CIV, § 1864 CCP maßgeblichen Sicht des jeweiligen Versprechensempfängers) entgegen dem Klagevorbringen

- nicht nur – wie zutreffend unstreitig – die festen Lizenzzahlungen A/M (welche ausdrücklich in halbjährlichen Raten und damit zeitraumbezogen zu leisten sind bzw. waren) sowie die variablen Lizenzzahlungen A/M,

- sondern auch ihre Ansprüche auf Zahlung der Schlusszahlungen A/M,

und damit (jedenfalls) das gesamte mit dem (zeitgleich) erfolgten Abschluss der Schuldübernahmeverträge A/M der Klägerin sicher zufließende und bereits für einen Totalgewinn ausreichende (Mindest-)Entgelt.

210

Die für die Entstehung der streitgegenständlichen Ansprüche auf die – zeitanteiligen – Schlusszahlungen A/M wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen sind folglich – wie vom Finanzamt den streitgegenständlichen Änderungsbescheiden 2016 zugrunde gelegt – jeweils bis zum Ablauf der Geschäftsjahre 2002-2005 gesetzt worden. Die Forderungen der Klägerin auf die zeitanteiligen Schlusszahlungen A/M waren wirtschaftlich durch die in den Vertriebsverträgen A/M jeweils vereinbarte und von der Klägerin gegenüber dem Lizenznehmer in den Streitjahren 2002-2005 jeweils zeitanteilig erfüllte Überlassung der Filmrechte A/M, also die Nutzungsüberlassung an den Filmen A/M, verursacht.

211

aaa) Für ein entsprechendes Verständnis der dargelegten Regelungen der Vertriebsverträge A/M betreffend die Schlusszahlungen A/M spricht zunächst bereits deren jeweiliger Wortlaut (§§ 1639, 1641 CIV), wonach die Schlusszahlungen A/M bei Nichtausübung etwa der Ankaufsrechte A/M am Ende der Vertragslaufzeit fällig sind; schon der von den Vertragsparteien gewählte Wortlaut „Final Payment“ („Ab-/Schlusszahlung“) etwa in den Klauseln 4 Abs. c VV sowie in den Anhängen 2-A zu den Vertriebsverträgen A/M ist nach Auffassung des Gerichts eindeutig darauf gerichtet, dass es sich insoweit um die jeweils letzte Zahlung im Rahmen des Ablaufes oder der Beendigung eines Rechtsverhältnisses handelt.

212

Allerdings ist der Klägerin zuzugestehen, dass über diese – im Rahmen einer Vertragsauslegung zu berücksichtigenden – Formulierungen hinaus dem Wortlaut der Vertriebsverträge A/M jedenfalls keine ausdrückliche und eindeutige Regelung (§ 1639 CIV) darüber zu entnehmen ist, gegenüber jeweils welcher vertraglich geschuldeten Leistung der Klägerin die – unter den genannten Voraussetzungen – vom Lizenznehmer im Jahr 2014 zu entrichtenden Schlusszahlungen A/M in einem Gegenseitigkeitsverhältnis stehen sollen; dies gilt insbesondere für die Klauseln 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 A/M. Dieser vorliegend streiterhebliche Punkt ist damit im Wege der Auslegung der Vertriebsverträge A/M gemäß den vorstehenden Grundsätzen festzustellen.

213

bbb) Diese Auslegung der Vertriebsverträge A/M unter Berücksichtigung der ersichtlichen Interessenlage der Vertragspartner ergibt jedoch zur Überzeugung des Gerichts als tatsächlichen Willen der Parteien bei Vertragsschluss (§§ 1636, 1639 CIV) ebenfalls, dass die sich aus den Klauseln 18 Abs. b VV – vorbehaltlich der jeweiligen Nichtausübung der vereinbarten Vertragsoptionen gemäß den Klauseln 19 Abs. a, b und c sowie den Klauseln 20 Abs. b und c VV – ergebenden Ansprüche der Klägerin gegen den Lizenznehmer auf Zahlung der Schlusszahlungen A/M mit Fälligkeit am entgegen dem wiederholten Klagevorbringen formalrechtlich wie auch unter Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als (weiteres) Entgelt für die jeweilige Nutzungsüberlassung der Filme A/M an den Lizenznehmer während des Lizenzzeitraums 2014 zu beurteilen sind. Diese Ansprüche stehen jeweils in einem synallagmatischen Zusammenhang zu der jeweiligen vertraglichen Hauptleistungspflicht der Klägerin, der Nutzungsüberlassung der Urheberrechte der Filme A/M. Diese Zahlungsansprüche der Klägerin

- beruhen demgemäß nicht auf den jeweiligen, mit den Vertriebsverträgen A/M jeweils eingeräumten Vertragsoptionen und

- stellen auch entgegen dem wiederholten Klagevortrag keine Restwertgarantien in Form garantierter Mindestertlöse aus der jeweiligen nachvertraglichen Filmverwertung dar (mit ggf. Rückerstattungspflicht bei entsprechenden Verwertungserlösen der Klägerin).

214

aaaa) Unter Berücksichtigung der dargelegten Auslegungsgrundsätze ist es zunächst ausgeschlossen, die nach den Klauseln 18 Abs. b VV vom Lizenznehmer im Jahr 2014 – vorbehaltlich der jeweiligen Nichtausübung der vereinbarten Vertragsoptionen gemäß der Klauseln 19 Abs. a, b und c sowie der Klauseln 20 Abs. b und c VV – zu entrichtenden Schlusszahlungen A/M entsprechend dem Klagevorbringen als „eine Art Restwertgarantie“ zu qualifizieren und dementsprechend diesen Umstand als auslösendes Moment für die Entrichtung der Schlusszahlungen A/M zu werten.

215

(1) 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.

216

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). 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 der Vertriebsverträge A/M tatsächlich übereinstimmend von einem nach einem Zeitablauf von 14 Jahren noch verbleibenden (und der Klägerin vom Lizenznehmer zu garantierenden) Restwert i.S. eines künftigen Ertragspotenzials i.H.v. ca. ... % der geplanten Gesamtherstellungskosten ausgegangen sein – ausgehend von einem Gesamtaufwand der Klägerin i.H.v. ... EUR sowie einer Berücksichtigung nur der jeweiligen A- und B-Teile der Schlusszahlungen A/M i.H.v. (... EUR + ... EUR + ... EUR + ... EUR =) ... EUR – und auf Grundlage dieser Schätzung die Regelungen über die Schlusszahlungen A/M in die Vertriebsverträge A/M aufgenommen haben könnten.

217

(2) Eine Qualifizierung der Schlusszahlungen A/M als jeweilige „Restwertgarantie“ kommt vorliegend umso weniger in Betracht, als zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses am ... mit der jeweiligen Herstellung der Filme A/M gemäß den hierüber von der Klägerin am gleichen Tag abgeschlossenen Produktionsdienstleistungsverträgen sowie Fertigstellungsgarantieverträgen 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 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 den vorliegenden Schlusszahlungen A/M entsprechenden Anteil an den Herstellungskosten als nach Ablauf von 14 Jahren verbleibenden Restwert erst recht nicht ansatzweise erreichen. Demzufolge kann dem fraglichen Klagevorbringen über die Annahme eines jeweils verbleibenden Restwerts im Jahr 2014 in der genannten Höhe nicht gefolgt werden.

218

(3) Dem steht nicht entgegen, dass andererseits – auch unter Berücksichtigung der von der Finanzverwaltung angenommenen Verwertungsdauer von 50 Jahren für eine Filmproduktion (§ 94 Abs. 3 Gesetz über Urheberrecht und verwandte Schutzrechte – Urheberrechtsgesetz – UrhG) – nicht von einer völligen Wertlosigkeit der Filme A/M bei Ablauf des in den Vertriebsverträgen A/M vereinbarten Lizenzzeitraumes 2014 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.

219

(4) Die von der Klägerin vorgetragene Qualifizierung der Schlusszahlungen A/M als „Restwertgarantie“ (bzw. entsprechende Auslegung der Vertriebsverträge A/M) wird auch nicht dadurch gestützt, dass gemäß den Klauseln 18 Abs. c VV ggf. von der Klägerin nachvertraglich erzielte Erlöse aus der Verwertung der Filme A/M bis zur Höhe der Schlusszahlungen A/M an den Lizenznehmer abzuführen sind. Auch insoweit kann den Vertriebsverträgen A/M unter Berücksichtigung der jeweiligen Interessenlagen der Vertragsparteien kein auslösendes Moment für die für das Jahr 2014 vereinbarte Entrichtung der Schlusszahlungen A/M entnommen werden.

220

(a) Vielmehr sehen die Vertriebsverträge A/M nach ihrem jeweiligen Wortlaut unmissverständlich (§§ 1639, 1644 CIV) vor, dass die – nach den Klauseln 4 Abs. c VV i.V.m. den Schuldübernahmeverträgen A/M ggf. von der Bank D mit befreiender Wirkung für den Lizenznehmer zu zahlenden – A- und B-Teile u.a. der Schlusszahlungen A/M der Klägerin in jeder denkbaren Konstellation endgültig verbleiben. Dieser Gesichtspunkt ist im Streitfall auch deshalb von besonderer Bedeutung, weil die Klägerin mit der Vereinbarung über die Schlusszahlungen A/M – 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 A/M am Ende des Lizenzzeitraumes 2014 wider Erwarten und üblichem Geschehensablauf wertlos sein sollten und sie damit in jedem Fall insgesamt einen Gewinn erzielt.

221

Soweit die Klauseln 18 Abs. c VV jeweils die anteilige Auszahlung der ggf. von der Klägerin nach dem 20. Juni 2014 aus der Verwertung der Filme A/M erwirtschafteten Einnahmen an den Lizenznehmer vorsehen, handelt es sich nach dem Wortlaut der Regelung (§§ 1639, 1644 CIV) 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 frühere Vermarktungstätigkeiten des Lizenznehmers oder nachvertragliche der Klägerin beruhen) zu leisten sind, wenn auch der Gesamthöhe nach – und damit lediglich als Rechengröße – bis zur jeweiligen Höhe der Schlusszahlungen A/M, welche

- jedoch nicht in einem vertraglichen Veranlassungszusammenhang mit der ggf. zuvor erfolgten Zahlung der Schlusszahlungen A/M stehen (vgl. hierzu auch Wassermeyer, Medienfonds mit Schuldübernahme- bzw. Defeasance-Struktur, Der Betrieb □DB□ 2010, 354).

222

Der vorliegend streitigen jeweiligen anteiligen Aktivierung der Schlusszahlungen A/M in den Streitjahren steht somit entgegen dem Klagevorbringen nicht entgegen, dass in den Streitjahren nicht absehbar war, ob und ggf. in welchem Umfang (erst) im Anschluss an den Lizenzzeitraum 2014 Erlöse aus noch von der Lizenznehmerin mit Dritten vereinbarten Verwertungen anfallen werden.

223

(b) Auch im Übrigen ergeben sich weder aus dem Wortlaut der Vertriebsverträge A/M noch ihrem wirtschaftlichen Gehalt Anhaltspunkte für eine Verpflichtung der Klägerin zur „Rückzahlung“ der als Schlusszahlungen A/M gezahlten (bzw. aus Sicht der Streitjahre zu zahlenden) Geldbeträge, welche etwa rechtlich und/oder (zumindest) wirtschaftlich vergleichbar mit der Verpflichtung zur Rückzahlung eines Darlehens nach § 488 Abs. 1 Satz 2 BGB in der Fassung bis zum 10. Juni 2010 an den Lizenznehmer wäre.

224

(aa) Soweit die Klägerin hierzu ergänzend auf die Ausführungen in der Stellungnahme 2018 verweist, kann dem bereits deshalb nicht gefolgt werden, weil die dortigen Ausführungen nicht das vorliegende, von der Klägerin abgeschlossene Vertragskonvolut betreffen, sondern ein hiervon unstreitig in verschiedensten Punkten erheblich abweichendes Vertragswerk.

225

(bb) Zudem sehen die Klauseln 18 Abs. c VV für den Fall der Leistung der Schlusszahlungen A/M gemäß Klauseln 18 Abs. b VV durch den Lizenznehmer lediglich vor, dass die Klägerin als Eigentümerin der Filmrechte A/M eigene zweckmäßige Anstrengungen zur Vermarktung oder sonstigen Verwertung dieser Lizenzrechte unternehmen „kann“, dementsprechend nach dem insoweit gemäß den dargelegten Grundsätzen maßgeblichen eindeutigen Wortlaut der Vertriebsverträge A/M hierzu jedenfalls nicht verpflichtet ist. Das Eingehen einer entsprechenden Verpflichtung durch die Klägerin erscheint im Übrigen auch unter dem Gesichtspunkt ausgeschlossen, dass die Klägerin nach Aktenlage erstmals und ausschließlich im Zusammenhang mit den Filmen A/M im Bereich der Herstellung und Vermarktung von Kinoproduktionen tätig geworden ist und somit offensichtlich über keine eigene vertiefte Sachkunde in diesem Geschäftsbereich verfügt.

226

(cc) Unter Berücksichtigung dieser Gesichtspunkte ergibt sich zur Überzeugung des Gerichts weder unmittelbar aus den Klauseln 18 Abs. c VV noch sonstigen Regelungen der Vertriebsverträge A/M hinreichende Anhaltspunkte dafür, dass die Klägerin ggf. die Schlusszahlungen A/M nach Ablauf der Lizenzlaufzeit 2014 an den Lizenznehmer zurückzahlen müsste. Auch unter diesem Gesichtspunkt sind folglich die Schlusszahlungen A/M nicht als Restwertegarantien aufzufassen bzw. stünde eine solche Qualifikation dem dargelegten rechtlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang der Schlusszahlungen A/M als weitere Lizenzeinnahmen mit der Nutzungsüberlassung der Filmrechte A/M entgegen. Demzufolge kann auch dem im Streitfall maßgeblichen Vertragskonvolut etwa keine Rechtsgrundlage für einen ggf. dem Lizenznehmer zustehenden dolo-petit-Einwand (vgl. hierzu etwa Staudinger/Dirk Olzen/Dirk Loschelder, BGB, § 242 Rz. 279, m.w.N.) gegenüber dem jeweils unwiderruflich vereinbarten Zahlungsanspruch der Klägerin gegenüber der Bank D auf Zahlung (u.a.) der Schlusszahlungen A/M, aufgrund der ihm (gegenüber der Klägerin) nach dem ... ggf. zustehenden Zahlungsansprüche aus den Klauseln 18 Abs. c VV entnommen werden.

227

(dd) Bestätigt wird dies weiterhin durch den Umstand, dass die A-Teile der Schlusszahlungen A/M der Bedienung der obligatorischen Anteilsfinanzierung dienten und dementsprechend

- zum einen das Interesse der Klägerin dahingehen musste, die Schlusszahlungen A/M auf Dauer zu behalten und

- zum anderen hieraus ersichtlich ist, dass sich die Schlusszahlungen A/M entgegen dem Klagevorbringen der Höhe nach gerade nicht am jeweiligen wirtschaftlichen Wert der Filme A/M am Ende des Lizenzzeitraumes 2014 orientiert haben.

228

(ee) Zumindest ist der Senat nach Durchführung der mündlichen Verhandlung und unter Berücksichtigung der dargelegten Umstände jedenfalls nicht von einer im Rahmen der Vertriebsverträge A/M erfolgten Einigung der Vertragsparteien auf eine Verpflichtung der Klägerin zur „Rückzahlung“ der als Schlusszahlungen A/M gezahlten Beträge überzeugt; 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.

229

(c) Dementsprechend kann der Klägerin unter Berücksichtigung der vorstehenden Auslegung der Vertriebsverträge A/M auch nicht darin gefolgt werden, dass

- sich aus den Klauseln 18 Abs. c VV Zahlungsverpflichtungen der Klägerin gegenüber dem Lizenznehmer auf nachfolgende Auskehrung künftiger Verwertungserlöse bis zur Höhe der Schlusszahlungen A/M ergeben haben,

- welche mit den Zahlungsverpflichtungen des Lizenznehmers betreffend u.a. die Schlusszahlungen A/M synallagmatisch verbunden waren mit der sich hieraus ergebenden Notwendigkeit der Bildung der Linearisierung der Schlusszahlungen A/M gegenläufiger Passivposten.

230

Bereits mangels Verpflichtung der Klägerin zur entsprechenden „Rückzahlung“ kann nicht von der jeweiligen Vereinbarung synallagmatischer Verknüpfungen zwischen den Schlusszahlungen A/M und eventuellen künftigen Einnahmen der Klägerin aus der eigenen Vermarktung der Filmrechte A/M nach Ablauf der Lizenzlaufzeit 2014 (Klauseln 18 Abs. c VV) ausgegangen werden; synallagmatischer Verknüpfungen gegenüber den Schlusszahlungen A/M bestehen lediglich für (wie vorstehend dargelegt) die jeweilige Nutzungsüberlassung der Filmrechte A/M sowie (wie nachfolgend dargelegt) die Leistung der Vermarktungskostenzuschüsse A/M.

231

(5) Als eine „Art Restwertgarantie“ oder eine sonstige Vorauszahlung des Lizenznehmers zum jeweiligen Ende des Lizenzzeitraums 2014 können die Schlusszahlungen A/M auch nicht im Hinblick auf die in den Vertriebsverträgen A/M enthaltenen Anrechnungsregelungen (gemäß etwa der Klauseln 19 Abs. a (i) VV in Bezug auf die im Fall der Ausübung der Ankaufsrechte die A/M vom Lizenznehmer zu zahlenden Optionskaufpreise A/M bzw. der Klauseln 19 Abs. b (ii) und Abs. c (i), 20 Abs. b (ii) und Abs. c (i) VV) eingeordnet werden.

232

Dem steht jedenfalls entgegen, dass die Schlusszahlungen A/M der Klägerin gemäß den Schuldübernahmeverträgen A/M hinsichtlich der A- und B-Teile unwiderruflich von der Bank D zu leisten waren. Mit den genannten Anrechnungsregelungen wurde (lediglich) sichergestellt, dass der Lizenznehmer (bzw. die Bank D) den jeweils bereits aufgrund der Nutzungsüberlassung nach Ende des Lizenzzeitraums zu zahlenden Festbetrag i.H. der Schlusszahlungen A/M auch im Fall der Ausübung einer der in den Vertriebsverträgen A/M vereinbarten Vertragsoptionen nicht noch einmal zu zahlen hatte, nachdem er die entsprechende Zahlung durch die Bank D als Teil der Fixzahlungen bereits durch die erfolgte Leistung der Schuldübernahmegebühren an die Bank D vorfinanziert hatte.

233

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 Schlusszahlungen A/M jeweils bereits durch die Nutzungsüberlassung an den Filmen A/M während des Lizenzzeitraums 2014 ausgelöst und veranlasst wurden. Diese Beträge waren folglich unabhängig von der Ausübung eines der in den Vertriebsverträgen A/M vorgesehen Optionsrechte und einem dadurch in der Folge zustande gekommenen Erwerb der Filme A/M durch den Lizenznehmer bereits aufgrund der jeweiligen Nutzungsüberlassung „verdient“. Bei wirtschaftlicher Betrachtung bestand der jeweils eigentliche Kauf- bzw. Verkaufspreis der Filme A/M (lediglich) in den jeweiligen, ggf. zusätzlich zu einem Betrag i.H. der Schlusszahlungen A/M hinaus zu leistenden Zahlungen.

234

Auch die Anrechnungsregelungen belegen somit im Ergebnis, dass die Schlusszahlungen A/M – bzw. entsprechend wirtschaftlich betrachtet die von der Bank D zu zahlenden Schlusszahlungen A/M – der Klägerin jeweils als Gegenleistung für die bei typischem Geschehensablauf während des Lizenzzeitraums 2014 erfolgende Nutzung der Filme A/M durch den Lizenznehmer (d.h. dessen entsprechende Wertschöpfung unter dem damit – insbesondere auch allein durch den Zeitablauf zwangsläufig – einhergehenden Wertverlust der Filme A/M) vereinbart wurden und nicht – wie von der Klägerin behauptet – als Ausgleich des jeweils am Ende des Lizenzzeitraums 2014 noch vorhandenen Wertes der Filme A/M.

235

Der Heranziehung von Regelungen der Schuldübernahmeverträge A/M im Rahmen der Auslegung der Vertriebsverträge A/M ist hierbei bereits deshalb geboten, weil beide Verträge ersichtlich schon aufgrund der Verpflichtung des Lizenznehmers nach den Klauseln 4 Abs. c VV aufeinander abgestimmt abgeschlossen wurden und verstößt nach deren Wortlaut nicht gegen die Klauseln 37 VV.

236

(6) Bestätigt wird dieses Ergebnis, wonach die Schlusszahlungen A/M keine (bloße) Restwertgarantien für die Filme A/M zum Ende des Lizenzzeitraumes 2014 sind, durch die Feststellungen im BFH-Urteil 2015. Hiernach stehen (auch) die Schlusszahlungen A/M jeweils in einem synallagmatischen Verhältnis mit den Darlehen A/M, was jedoch nicht in Übereinstimmung zu bringen ist mit der nach Auffassung der Klägerin

bestehenden Abhängigkeit der Schlusszahlungen A/M von ggf. nachvertraglich von der Klägerin erzielten Lizenzerlösen.

237

bbbb) Für die von der Klägerin angesprochene Qualifizierung der Schlusszahlungen A/M als „Strafzahlungen“ oder als „Anreiz“ für die Ausübung der Ankaufsrechte A/M ohne synallagmatische Verknüpfung mit einer Gegenleistung können dem von der Klägerin im Zusammenhang mit den Filmen A/M abgeschlossenen Vertragskonvoluten keine Anhaltspunkte entnommen werden.

238

cccc) Dementsprechend sind die Vertriebsverträge A/M nach den vorstehend dargelegten Regeln des kalifornischen Rechts – zunächst gemäß der vorrangigen subjektiven Auslegung (§ 1636 CIV) – auszulegen, um den tatsächlichen Willen der Parteien bei Abschluss der Vertriebsverträge A/M als vollständige Verträge (§ 1856 Abs. b CCP) zu ermitteln; hiernach kommt jedoch unter der erforderlichen verständigen Berücksichtigung der bei Abschluss der Vertriebsverträge A/M für die Vertragsparteien maßgeblichen Umstände und wahrscheinlichen Abläufe als jedenfalls sinngemäß jeweils vereinbarte Gegenleistung der Schlusszahlungen A/M des Lizenznehmers (soweit sie nicht zur [Rest-]Tilgung der am Ende des Lizenzzeitraumes 2014 noch offenen Verbindlichkeiten aus dem Darlehen A/M i.H.v. ... EUR zu verrechnen waren; vgl. hierzu die Ausführungen unter Teilziffer 2.) ausschließlich die Nutzungsüberlassung der Filmrechte A/M durch die Klägerin im Lizenzzeitraum 2014 in Betracht. Damit wurden nach den dargelegten Grundsätzen bereits im abgelaufenen (ersten) Geschäftsjahr 2001 der Klägerin die wesentlichen vertraglichen und wirtschaftlichen Ursachen für die Entstehung der in den Streitjahren 2002-2005 jeweils zu bilanzierenden Ansprüche auf die zeitanteiligen Schlusszahlungen A/M gesetzt.

239

(1) Die Annahme eines von den Vertragsparteien der Vertriebsverträge A/M jeweils gewollten einheitlichen (Mindest-)Nutzungsentgelts, aufgeteilt in die ratenweise zu leistenden festen Lizenzzahlungen A/M und die Schlusszahlungen A/M, wird dadurch gestützt, dass

- im Rahmen der Vertriebsverträge A/M beide Zahlungsverpflichtungen des Lizenznehmers gerade nicht strikt getrennt voneinander geregelt wurden (etwa in den zentralen Klauseln 4 VV) und das

- mit den Schuldübernahmeverträgen A/M eine einheitliche Sicherung vereinbart wurde.

240

Dies ist als maßgeblich Indiz dahingehend zu werten, dass sich die Klägerin eben nur unter der Voraussetzung zur Überlassung der Filmrechte A/M während der Lizenzlaufzeit 2014 bereit erklärt hat, hierfür einen (zur Erreichung eines Gesamtgewinnes ausreichenden) Mindestbetrag zu erhalten, welcher auch die Schlusszahlungen A/M umfasst, mithin diese am Ende der Vertragslaufzeit zu erbringenden Zahlungen des Lizenznehmers Entgelt für die gewährte Rechteüberlassung darstellen (vgl. hierzu auch etwa BFH-Urteil vom 14. April 2022 IV R 32/19, BFHE 275, 543).

241

Demgegenüber entspricht die von der Klägerin jedenfalls sinngemäß bzw. im Ergebnis vertretene (und hiernach im Rahmen der Auslegung der Vertriebsverträge A/M zu berücksichtigende) weitgehend getrennte Betrachtung eines jeweiligen „Vertragsteils Lizenzdauer“ sowie eines „Vertragsteils Folgezeitraum/Optionen“ der Vertriebsverträge A/M insbesondere auch

- bei der nachrangigen Auslegung der Vertriebsverträge A/M nach objektiven Kriterien wie etwa insbesondere dem Textzusammenhang (§ 1639 CIV) und

- unter Berücksichtigung der Maxime der einheitlichen Vertragsauslegung

offensichtlich nicht dem Willen der Vertragsparteien der Vertriebsverträge A/M zum jeweiligen Abschluss eines einheitlichen Vertragswerks zur Erreichung ihrer jeweiligen wirtschaftlichen Ziele; wie bereits dargelegt, stellen die fraglichen Regelungen in den Vertriebsverträgen A/M betreffend die Vertragsoptionen ersichtlich lediglich die rechtliche Qualifikation der Gesamtverträge unberührt lassende unselbständige und nachrangige vertragliche Abreden dar.

242

(2) Der dargelegten Aufteilung eines jeweils einheitlichen Nutzungsentgelts steht entgegen dem (jedenfalls sinngemäßen) Klagevorbringen auch nicht entgegen, dass nach dem Wortlaut des jeweiligen Obersatzes der Klauseln 4 VV (und damit nicht nur nach deren gemäß Klauseln 28 VV inhaltlich unerheblicher Überschrift) in diesen Klauseln 4 VV die jeweilige Gegenleistung des Lizenznehmers für die Nutzungsüberlassung der Filme A/M geregelt werden sollte.

243

So wurden bereits im Rahmen dieser Klauseln 4 VV über den jeweiligen Wortlaut des Obersatzes hinausgehend verschiedene Regelungen betreffend auch die Schlusszahlungen A/M (bzw. den jeweiligen, der Höhe nach identischen Teil der Optionskaufpreise A/M) getroffen, wie etwa in den Klauseln 4 Abs. c VV im Hinblick auf die Absicherung der Klägerin durch die Beibringung von Schuldübernahmeverpflichtungen eines Finanzinstituts. Des Weiteren betreffen die Regelungen in den Klauseln 4 Abs. d VV jeweils sowohl die Optionskaufpreise A/M wie die Schlusszahlungen A/M. Eine strikte Trennung zwischen

- der jeweiligen, in den Klauseln 4 VV u.a. i.V.m. den Anlagen A geregelten Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung an den Filmen A/M in Gestalt der fixen Lizenzzahlungen A/M und

- der insbesondere in den Klauseln 18 Abs. b i.V.m. den Anhängen A geregelten Schlusszahlungen A/M

erfolgte somit nach dem ersichtlichen Willen der Vertragsparteien und entgegen dem Wortlaut des jeweiligen Obersatzes der Klauseln 4 VV gerade nicht. Vielmehr stellen die genannten, u.a. jeweils auch die Schlusszahlungen A/M betreffenden Teilregelungen in den Klauseln 4 VV zur Überzeugung des Gerichts unter Berücksichtigung der bereits dargelegten Grundsätze der subjektiven Vertragsauslegung bestätigende Anhaltspunkte dafür dar, dass bei verständiger Würdigung der Interessenlagen der Vertragsparteien (vgl. auch §§ 1636, 1643 CIV) auch die Schlusszahlungen A/M jedenfalls wirtschaftlich betrachtet aus Sicht der Klägerin und des Lizenznehmers jeweils Entgelt für Nutzungsüberlassung sein sollten.

244

(3) Die Wertung der Schlusszahlungen A/M als Teil der Gegenleistungen für die Lizenzierungen der Filme A/M ist nicht deshalb ausgeschlossen, weil den Filmen A/M zum Schluss des Lizenzzeitraumes 2014 jeweils – unstreitig und von den Vertragsparteien bei Abschluss der Vertriebsverträge A/M ersichtlich erwartet – ein wirtschaftlicher Wert zugekommen ist. Nach den insoweit eindeutigen vertraglichen Regelungen der Vertriebsverträge A/M konnte der Lizenznehmer diese verbliebenen Restwerte der Filme A/M

- (allein) durch die jeweilige Ausübung der Ankaufsrechte A/M erwerben,

- und zwar für den Fall, dass sich ggf. Marktwertzuschläge A/M i.H.v. ... EUR ergeben sollten, unter wirtschaftlicher Betrachtung ohne weitere, über die (der Klägerin sicheren) Schlusszahlungen A/M bzw. Optionskaufpreise A/M hinausgehende Leistungen.

245

Nachdem die wirtschaftliche Nutzung der fraglichen Restwerte der Filme A/M entsprechende Verwertungsanstrengungen des Lizenznehmers erfordert, erscheint eine solche Auslegung der Vertriebsverträge A/M auch keineswegs ausgeschlossen.

246

(4) Ein diesem Ergebnis der Auslegung der Vertriebsverträge A/M entgegenstehendes branchenübliches, vom jeweiligen allgemeinen zivilrechtlichen Sprachgebrauch abweichendes Verständnis oder eine entgegenstehende Verwendung von Begriffen im Medienrecht Kaliforniens bzw. entgegenstehende Gepflogenheiten der kalifornischen Filmbranche ergeben sich weder aus den vorliegenden Akten noch wurde von Seiten der Klägerin entsprechend vorgetragen. Dies gilt im Übrigen selbst – soweit sie im vorliegenden Streitfall überhaupt heranzuziehen wäre – im Hinblick auf die Stellungnahme 2018, welcher ebenso wenig entsprechende Besonderheiten etwa im Medienrecht Kaliforniens hinreichend nachvollziehbar begründet entnommen werden können.

247

cc) Der jeweilige streitgegenständliche Bilanzansatz der Forderungen der Klägerin für die zeitanteiligen Schlusszahlungen A/M entfällt weiterhin nicht im Hinblick auf die Bilanzierungsgrundsätze schwebender Geschäfte. Ein nach den dargelegten Grundsätzen eine entsprechende Bilanzierung ausschließender Schwebezustand hinsichtlich der nach den Vertriebsverträgen A/M als Leistungsaustauschverträge jeweils

geschuldeten Leistungen bestand entgegen dem Klagevorbringen zu den Bilanzstichtagen der Streitjahre nicht.

248

aaa) Bei den Vertriebsverträgen A/M handelt es sich – wie dargelegt – um zeitraumbezogene Dauerschuldverhältnisse, nachdem das jeweilige Recht des Lizenznehmers zur umfassenden Verwertung der Urheberrechte an den Filmen A/M bzw. die diesen Rechten jeweils entsprechende Dauerverpflichtung der Klägerin (lediglich und verbunden mit den dargelegten Optionsrechten des Lizenznehmers) für den Lizenzzeitraum 2014 vereinbart wurden. Bei solchen zeitraumbezogenen Dauerschuldverhältnissen ist – wie dargelegt – im Gegensatz zu nicht zeitraumbezogenen Verträgen kein Erfüllungszeitpunkt für Zwecke der Ertrags- und Gewinnrealisierung auszumachen, 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 – hier dem Lizenzzeitraum 2014 – konkretisiert hat, führte sie zu einer zeitproportionalen Gewinnrealisierung.

249

bbb) Die allgemeinen Grundsätze waren deshalb im Streitfall mit der Maßgabe anzuwenden, dass das jeweilige gesamte Rechtsverhältnis in jeweils einzelne zeitliche Segmente aufgeteilt wird, von denen jeweils eines an den Bilanzstichtagen der Streitjahre endet.

250

Mit der jeweiligen Nutzungsüberlassung der Filme A/M (beginnend am bzw. am) bis zum Ende des Lizenzzeitraumes 2014 hat die Klägerin folglich auch in den Streitjahren 2002-2005 ihre sich aus den Vertriebsverträgen A/M jeweils ergebende Leistungspflicht zeitanteilig für diese Veranlagungszeiträume als jeweiliges zeitliches Segment der Vertriebsverträge A/M (jeweils als für den gesamten Zeitraum qualitativ gleichbleibende Dauerverpflichtung und vergleichbar einem Lizenzvertrag) vertragsgemäß erfüllt. Damit waren die Vertriebsverträge A/M nach den dargelegten Grundsätzen insoweit jeweils nicht mehr als (bilanziell nicht zu berücksichtigendes) schwebendes Geschäft einzuordnen. Die zeitraumbezogenen Lizenzverhältnisse sind vielmehr an den Bilanzstichtagen der Streitjahre jeweils insoweit als von der Klägerin erfüllt anzusehen, als diese als Dienstleistungsverpflichtete die von ihr bis dahin geschuldeten Leistungen ganz oder vollständig erbracht hat mit der Folge, dass das jeweilige Rechtsverhältnis hinsichtlich seines jeweils zeitlich zurückliegenden Teils nicht mehr „schwebend“ hat, sondern Gewinn insoweit realisiert wurde; der Klägerin waren die ihr zustehenden Forderungen auf die Gegenleistung des Lizenznehmers – u.a. die jeweilige zeitanteilige Zahlung der Schlusszahlungen A/M – unter Berücksichtigung der dargelegten Grundsätze so gut wie sicher und folglich der entsprechende Gewinn zu den maßgeblichen Bilanzstichtagen 31. Dezember 2002 bis 2005 jeweils realisiert (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB). Nur hinsichtlich der zukünftigen Zeitabschnitte ab 2006 blieben die zeitraumbezogenen Leistungsverhältnisse auch nach der jeweiligen Erfüllung in den Streitjahren „schwebend“. In den Streitjahren 2002-2005 sind jedoch die Schlusszahlungen A/M jeweils zeitanteilig als rückständige Lizenzgebühren zu aktivieren.

251

ccc) Die im jeweiligen Zeitpunkt der vorliegenden Bilanzierung weder dem Grunde noch der Höhe nach absehbare Beteiligung des Lizenznehmers an etwaigen Erlösen einer jeweiligen Vermarktung bzw. Verwertung der Filme A/M 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 irgendwelche Anhaltspunkte bestanden) steht der Realisierung der Forderungen der Klägerin auf die jeweilige zeitanteilige Schlusszahlung A/M pro rata temporis in den Streitjahren 2002-2005 nicht entgegen. Denn die vorliegenden zeitraumbezogenen Dauerschuldverhältnisse waren durch die jeweilige Gewährung der Verwertungsrechte an den Filmen A/M für die an den jeweiligen Bilanzstichtagen 31. Dezember jeweils endenden zeitlichen Segmente insoweit für diese zurückliegenden Zeitabschnitte erfüllt. Wie dargelegt, waren die Schlusszahlungen A/M durch die jeweilige Nutzungsüberlassung als jeweils auslösendem Moment veranlasst, nicht aber durch eine etwaige Beteiligung an einer Vermarktung bzw. Verwertung durch die Klägerin nach dem Ende des Lizenzzeitraums 2014.

252

dd) Die Forderungen der Klägerin auf die jeweilige zeitanteiligen Schlusszahlungen A/M waren für Zwecke der Bilanzierung an den Bilanzstichtagen 31. Dezember 2002 bis 2005 auch jeweils hinreichend sicher. Die

Klägerin konnte mit der jeweiligen künftigen Zahlung der zeitanteilig entstandenen Forderungen nach den Klauseln 18 Abs. b VV fest rechnen, selbst in Fällen eigener Nichterfüllung wesentlicher Vertragspflichten und der hierauf beruhenden Vertragsbeendigung durch den Lizenznehmer (Klauseln 21 Abs. a VV). Insbesondere standen der jeweiligen streitigen Aktivierung der zeitanteiligen Schlusszahlungen A/M zu den Bilanzstichtagen 31. Dezember 2002 bis 2005 entgegen dem Vorbringen der Klägerin keine, jeweils die Schlusszahlungen A/M betreffenden aufschiebenden Bedingungen entgegen.

253

aaa) 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.

254

Auch kennt das kalifornische Recht ausweislich der Vorschriften der §§ 1490 und 1491 CIV das Institut der Fälligkeit unter dem Begriff „time to perform“ bzw. „time for performance“ (Zeit/Zeitpunkt für die Erfüllung) das Institut der Fälligkeit. 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, dass das kalifornische Recht beide Parteien innerhalb einer angemessenen Zeitspanne an der vereinbarten Leistungszeit festhält.

255

Hinsichtlich der dargelegten, 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. Dies wird auch von den Beteiligten zutreffend so beurteilt.

256

bbb) Weiterhin ist unter Berücksichtigung der vorstehenden Regelungen des kalifornischen Rechts – soweit ersichtlich – zutreffend unstreitig, dass der sich aus den Klauseln 18 Abs. b VV jeweils ergebende Anspruch der Klägerin auf Zahlung der Schlusszahlungen A/M (als – wie dargelegt – jeweils Teil der vom Lizenznehmer geschuldeten Gegenleistung für die diesem eingeräumten Nutzungsrechte an den Filmen A/M) nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut dieser Klauseln von den Vertragsparteien jeweils unter einer Bedingung vereinbart worden ist. Die Schlusszahlungen A/M sollten mit Fälligkeit (§ 1490 CIV) am ... geleistet werden, wenn bis zu diesem Zeitpunkt bestimmte ungewisse Ereignisse nicht eingetreten wären; insoweit wurde von den Vertragsparteien ein jeweiliger Kausalzusammenhang der Forderungen der Klägerin auf Zahlung der Schlusszahlungen A/M durch den Lizenznehmer jeweils in Bezug auf die jeweilige Nichtausübung der Vertragsoptionen durch den Lizenznehmer oder die Klägerin hergestellt. Dies entspricht auch den zutreffend unstreitigen Feststellungen im Gutachten 2021, wonach den Klauseln 18 Abs. b VV „laut dem eindeutigen Wortlaut“ jeweils eine Bedingung zu entnehmen ist.

257

aaaa) Das Gericht kann jedoch nicht ohne weiteres der sich hieran anschließenden Beurteilung im Gutachten 2021 folgen, wonach die Nichtausübung der in den Klauseln 18 Abs. b VV genannten Optionsrechte als „condition precedent“ gemäß § 1436 CIV und damit als eine aufschiebende Bedingung, vergleichbar dem § 158 Abs. 1 BGB zu werten sei.

258

Das Gutachten 2021 enthält zu dieser Beurteilung keine weitergehende Begründung, wobei sich der Hinweis auf den „eindeutigen Wortlaut“ der Klauseln 18 Abs. b VV – entgegen der Ansicht der Klägerin – ersichtlich lediglich auf die Annahme einer Bedingung, nicht jedoch darauf bezieht, welchen Inhalt diese Bedingung hat. Hierbei ist insbesondere zu bemängeln, dass das Gutachten bei der Frage der Qualifizierung der in den Klauseln 18 Abs. b VV jeweils enthaltenen Bedingung keine – nach Auffassung des Gerichts jedoch sich aufdrängend notwendigen – Ausführungen dazu macht, dass (bzw. ggf. ob oder inwieweit) die Schlusszahlungen A/M – wie vorstehend dargelegt – von der Klägerin bereits durch die jeweilige Nutzungsüberlassung der Filme A/M verdient worden waren und damit einen Teil der von dem Lizenznehmer jeweils zu leistenden Vergütung darstellen. Ebenso wenig wird im Gutachten 2021 darauf eingegangen, dass die Schlusszahlungen A/M ausweislich der Feststellungen im BFH-Urteil 2015 auch in einem synallagmatischen Zusammenhang mit den Darlehen A/M stehen.

259

Die sich aus dem Gutachten 2021 ergebende pauschale Annahme einer in den Klauseln 18 Abs. b VV jeweils enthaltenen aufschiebenden Bedingung der Nichtausübung der fraglichen Optionsrechte kann mit diesen Punkten jedoch nicht ohne weiteres in Übereinstimmung gebracht werden; demzufolge sind die in den Klauseln 18 Abs. b VV unstreitig enthaltenen Bedingungen entgegen der Auffassung der Klägerin nicht als nach ihrem Wortlaut eindeutig, sondern vielmehr als auslegungsbedürftig zu behandeln (§§ 1636, 1639, 1641 CIV).

260

bbbb) Das Gericht sieht sich allerdings aufgrund eigener, teilweise erst nach Einholung des Gutachtens 2021 ermittelter Erkenntnisse bzw. vorhandener Kenntnisse betreffend das vorliegend maßgebliche kalifornische Zivilrecht hinreichend sachkundig, um die Frage der Qualifizierung der in den Klauseln 18 Abs. b VV enthaltenen Bedingungen entscheiden zu können, ohne vorher etwa nochmals J hierzu als sachkundigen Gutachter – oder einen anderweitigen Gutachter bzw. sachkundige Institution – hinzu zu ziehen; eine solche Hinzuziehung würde damit unnötig weitere Verfahrenskosten verursachen und die Entscheidung verzögern. Bei der folglich notwendigen Auslegung dieser vertraglichen Bestimmungen der Vertriebsverträge A/M gelangt das Gericht zu dem Ergebnis, dass es sich bei den in den Klauseln 18 Abs. b VV enthaltenen Bedingungen um auflösende Bedingungen i.S.d. § 1438 CIV (und damit entsprechend § 158 Abs. 2 BGB) handelt und nicht um aufschiebende Bedingungen i.S.d. § 1436 CIV (entsprechend § 158 Abs. 1 BGB).

261

cccc) Hierbei ist zunächst gemäß den dargelegten Grundsätzen auf den Wortlaut der Klauseln 18 Abs. b VV abzustellen, wonach

„... Distributor shall make a final payment ... to Owner on 20 June 2014 ...“

(zu Deutsch:

„... Vertriebsgesellschaft soll eine Schlusszahlung ... an den Eigentümer am 20. Juni 2014 veranlassen ...“).

262

Dieser Wortlaut spricht jedenfalls gegen eine Bestimmung des Zeitpunktes der Anspruchsentstehung und für eine Bestimmung des Zeitpunktes der Fälligkeit (erst) am Nachdem sich allein hieraus allerdings keine eindeutige Bestimmung des Inhaltes der in den Klauseln 18 Abs. b VV enthaltenen Bedingung ergibt, ist diese vertragliche Regelung auszulegen. Diese Auslegung bestätigt jedoch zur Überzeugung des Gerichts das dargelegte, sich aus dem Wortlaut ergebende Verständnis.

263

dddd) Dies folgt im Wesentlichen bereits aus dem bereits angesprochenen Umstand, dass – wie dargelegt – zur Überzeugung des Gerichts

- die Schlusszahlungen A/M jeweils Teil des in den Vertriebsverträgen A/M als Lizenzverträgen und damit Dauerschuldverhältnissen geregelter, einheitlichen Nutzungsentgeltes des Lizenznehmers für die Nutzungsüberlassung der Filme A/M während des Lizenzzeitraums 2014 sind und

- die fraglichen Forderungen der Klägerin gegen den Lizenznehmer – auch jeweils zeitanteilig für die Streitjahre 2002-2005 – entsprechend wirtschaftlich veranlasst sind.

264

(1) Diese Forderungen sollten insbesondere nach dem Wortlaut der Vertriebsverträge A/M und der erkennbaren wesentlichen Interessenlage insbesondere der Klägerin ggf. ohne weiteres Zutun der Vertragsparteien mit dem Ende des Lizenzzeitraums 2014 zur Zahlung fällig werden; in diesem Sinne wurde auch die Absicherung der Klägerin in Gestalt der Schuldübernahmeverträge A/M geregelt. Es entspricht daher auch der dem insoweit maßgeblichen Wortlaut der Vertriebsverträge A/M (§§ 1636, 1639 CIV) als vollständige Verträge (Klauseln 37 VV, § 1856 Abs. b CCP) zu entnehmenden Interessenlage der Vertragsparteien, dass angesichts des jeweils zeitraumbezogenen Lizenzverhältnisses als Dauerschuldverhältnis, in welchem sich die zeitraumbezogene Leistung unabhängig vom vertraglich vereinbarten Abrechnungszeitraum am Ende des Lizenzzeitraums in jedem Augenblick des Vertragszeitraums konkretisiert, die entsprechenden Forderungen der Klägerin auf die zeitanteiligen Schlusszahlungen A/M bereits mit Beginn des jeweiligen Lizenzzeitraums und nicht erst an dessen Ende Rechtswirkung entfalten.

265

(2) Damit ist es zur Überzeugung des Gerichts ausgeschlossen, dass die in den Vertriebsverträgen jeweils vereinbarten Vertragsoptionen gemäß Klauseln 19 Abs. a, b und c sowie 20 Abs. b und c VV, welche von den Vertragsparteien im jeweiligen Ausübungszeitraum auszuüben waren, jeweils die Wirkung einer aufschiebenden Bedingung i.S. des § 1436 CIV beigemessen werden sollten. Dies würde

- nicht nur offensichtlich den erkennbar (vgl. auch §§ 1636, 1643 CIV) entscheidenden wirtschaftlichen Interessen der Klägerin bei Abschluss der Vertriebsverträge A/M (mit der Vereinbarung sicherer Erlöse jedenfalls einen Totalgewinn zu erzielen) widersprechen, sondern

- insbesondere auch dem Umstand, dass die Vertragsparteien eine jeweilige Absicherung der Klägerin u.a. hinsichtlich der am 20. Juni 2014 zu zahlenden Schlusszahlungen A/M mit einer unwiderruflichen Zahlungspflicht seitens der Bank D vereinbart haben.

266

eeee) Das jeweilige Zustandekommen eines Kaufvertrages über die Filme A/M

- war – entsprechend dem vorliegend verwirklichten Sachverhalt mit Ausübung der Ankaufsrechte A/M – bzw.

- wäre – entsprechend der für die Vertragsauslegung der Vertriebsverträge A/M maßgeblichen Sicht des Zeitpunktes des Vertragsschlusses -

damit – anders als die mit Abschluss der Vertriebsverträge A/M jeweils vereinbarte Nutzungsüberlassung an den Filmen A/M – 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.

267

Folglich hätten auch die jeweils aufgrund der Vertriebsverträge A/M mit deren jeweiligem Abschluss – nach Ansicht des Gerichts auflösend bedingt – entstandenen Vertragspflichten des Lizenznehmers zur (jeweils zeitanteiligen) Entrichtung der Schlusszahlungen A/M mit Fälligkeit am Ende der Nutzungsüberlassung jeweils mit Eintritt einer der (auflösenden) Bedingungen (Ausübung einer der Vertragsoptionen) formell geendet und nun formell als Teil des jeweiligen Optionskaufpreises A/M (jeweils i.H. bzw. Gestalt der Schlusszahlungen A/M) bestanden, ohne dass sich im Ergebnis wirtschaftlich etwas an der in den Vertriebsverträgen A/M vereinbarten und hiernach in der jeweiligen (jedenfalls vereinbarungsgemäß vorgesehenen) Nutzungsüberlassung während des Lizenzzeitraums 2014 liegenden Ursache für die Zahlung geändert hätte. Die jeweilige Ausübung einer der Vertragsoptionen war damit jeweils als ein und dasselbe Ereignis

- insoweit auflösende Bedingung (§ 1438 CIV), als es bei seinem (auflösenden) Eintritt formell die jeweilige Verpflichtung zur Entrichtung der Schlusszahlungen A/M beseitigen sollte, und

- insoweit aufschiebende Bedingung (§ 1436 CIV), als es jeweils die Pflicht zur Entrichtung einer Zahlung in derselben Höhe (formell) als Kaufpreisbestandteil eines erst mit (aufschiebend bedingtem) Eintritt dieses Ereignisses (Ausübung einer der Vertragsoptionen) zustande gekommenen Kaufvertrags in Kraft setzen sollte.

268

Die Schlusszahlungen A/M waren daher als auflösend bedingte Forderungen bereits mit Beginn der jeweiligen Nutzungsüberlassung jeweils entsprechend anteilig zu aktivieren.

269

ffff) Bestätigt wird diese Auslegung der Vertriebsverträge A/M, wonach den in den Klauseln 18 Abs. b VV genannten Bedingungen von den Vertragsparteien bei Abschluss der Vertriebsverträge A/M hinsichtlich des jeweiligen Anspruches der Klägerin auf Zahlung der Schlusszahlungen A/M jeweils eine auflösende und keine aufschiebende Wirkung zugemessen wurde, nach Ansicht des Gerichts auch durch die im Rahmen der Vertragsoptionen jeweils ausdrücklich vorgesehenen Anrechnungsregelungen (§ 1641 CIV).

270

Weiterhin bedingt, worauf das Finanzamt zutreffend verweist, die in den Klauseln 4 Abs. c VV genannte vorzeitige Fälligestellung (§ 1490 CIV) u.a. der Schlusszahlungen A/M deren vorgehende Entstehung, was eine jeweils gleichzeitig vereinbarte aufschiebende Bedingung betreffend diese Forderungen ausschließt, da aufschiebend bedingte Ansprüche erst mit Eintritt der Bedingung entstehen. Hierbei kann und muss nach den dargelegten Grundsätzen des kalifornischen Zivilrechts auf den insoweit eindeutigen Wortlaut der Vertriebsverträge A/M in den Klauseln 21 Abs. a VV abgestellt werden; danach stellen diese Vertragsregelungen jedoch keine eigenständigen Anspruchsgrundlagen für die Schlusszahlungen A/N oder entsprechende Leistungen des Lizenznehmers dar. Demzufolge kann entgegen der Ansicht der Klägerin auch nicht davon ausgegangen werden, dass es sich bei den Ansprüchen der Klägerin auf die Schlusszahlungen A/M gemäß den Klauseln 18 Abs. b VV bzw. gemäß den Klauseln 21 Abs. a VV um unterschiedliche Ansprüche handelt, wofür auch die einheitliche Sicherung im Rahmen der Schuldübernahmeverträge A/M spricht. Damit belegen jedoch auch die gemäß § 1641 CIV zu berücksichtigenden Regelungen der vorzeitigen Fälligestellung der Ansprüche auf die Schlusszahlungen A/M die vom Finanzamt vertretene Vertragsauslegung, wobei dahingestellt bleiben kann, ob und ggf. inwieweit die jeweilige vorzeitige Fälligestellung eines oder beider dieser Ansprüche von der jeweiligen Ausübung von Rechten durch die Vertragsparteien abhängt.

271

gggg) Diesem Ergebnis steht – anders als die Klägerin meint – schon im Hinblick auf die dargelegten Anrechnungsregelungen nicht entgegen, dass mit der im Streitfall erfolgten Ausübung der Ankaufsrechte A/M die dargelegte auflösende Bedingung eingetreten ist. Wie vom Finanzamt dargelegt, sind mit Bedingungseintritt die Voraussetzungen eines rückwirkenden Ereignisses i.S.v. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO mangels eines entsprechenden Steuertatbestandes mit der Folge einer rückwirkenden Änderung der steuerlichen Rechtsfolgen nicht gegeben.

272

ccc) Die dargelegte Auslegung der Vertriebsverträge A/M führt nicht zu einem dem BMF-Schreiben 1975 sowie der OFD-Verfügung 2006 vergleichbaren Vertragsmodell; entgegen dem Klagevorbringen kommt damit auch unter Heranziehung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise eine Qualifizierung der Schlusszahlungen A/M als eine dem Mobilien-Leasingerlasses vergleichbare Verteilung des Mehrerlöses nicht in Betracht.

273

2. Die Klage ist auch unbegründet, soweit das Finanzamt bei Erlass der Änderungsbescheide 2016 (erstmal) jeweils einen Teil der Schlusszahlungen A/M dem Grunde wie der Höhe nach zu Recht in die jeweilige Tilgung der Darlehen A/M einbezogen hat; hinsichtlich der hieraus vom Finanzamt rechnerisch gezogenen Folgerungen erhebt die Klägerin zutreffend keine Einwendungen.

274

a) Gemäß den Feststellungen im BFH-Urteil 2015, denen das Gericht folgt, ergibt sich aus den Vertriebsverträgen A/M, dass sich die Klägerin die Leistung der Vermarktungskostenzuschüsse A/M und damit die Gewährung der Darlehen A/M durch eine jeweilige Beteiligung

- nicht nur an erhöhten festen Lizenzzahlungen A/M während des Lizenzzeitraumes 2014,

- sondern auch an erhöhten Schlusszahlungen A/M sowie

- an – vorliegend nicht streiterheblichen – erhöhten variablen Lizenzzahlungen A/M bzw. Marktwertzuschlägen A/M hat entgelten lassen;

weiterhin ergibt sich hiernach aus den Regelungen der Vertriebsverträge A/M, dass die Klägerin hinsichtlich der gewährten Vermarktungskostenzuschüsse A/M kein Ausfallrisiko zu tragen hatte, da die die Amortisation ihrer Investitionen bewirkenden Leistungen in Form (erhöhter) fester Lizenzzahlungen A/M und der Schlusszahlungen A/M in jedem Fall zu leisten und abgesichert waren.

275

Dementsprechend ist nach dem wirtschaftlichen Gehalt der Vertriebsverträge A/M jeweils nicht nur ein Teil der festen Lizenzzahlungen A/M, sondern auch ein Teil der Schlusszahlungen A/M synallagmatisch mit der Leistung der Darlehen A/M und damit auch deren Rückzahlung an die Klägerin verknüpft. Aus dieser jeweiligen von den Vertragsparteien vereinbarten synallagmatischen Verknüpfung auch der Schlusszahlungen A/M mit den Darlehen A/M ist jedoch trotz fehlender ausdrücklicher Regelung in den Vertriebsverträgen A/M (§ 1639 CIV) jedenfalls im Wege der subjektiven Vertragsauslegung auf den übereinstimmenden Willen von Klägerin und Lizenznehmer im Zeitpunkt des Vertragsschlusses (§ 1636 CIV) zu schließen, dass auch die jeweilige Tilgung der Darlehen A/M nicht – wie von der Klägerin begehrt – vorrangig bzw. sogar ausschließlich aus den festen Lizenzzahlungen A/M zu erfolgen hatte, sondern vielmehr unter Einbeziehung auch der Schlusszahlungen A/M als Teil der ihr sicher zufließenden Mindestzahlungen des Lizenznehmers. Diesem Auslegungsergebnis widersprechende Anhaltspunkte können den Vertriebsverträgen A/M (oder auch dem übrigen, von der Klägerin am ... abgeschlossenen Vertragskonvolut) nicht entnommen werden.

276

Aufgrund der von den Vertragsparteien der Vertriebsverträge A/M vereinbarten wirtschaftlichen Zusammenhänge ist folglich entgegen dem Klagevorbringen im Wege der Vertragsauslegung auch von der gewollten Vereinbarung eines Tilgungsanteiles durch jeweilige Teilbeträge der Schlusszahlungen A/M auszugehen.

277

Dem diesen Ausführungen im BFH-Urteil 2015 widersprechenden Klagevortrag, wonach den Vertriebsverträgen A/M kein (wirtschaftlicher) Zusammenhang zwischen den Darlehen A/M und den Schlusszahlungen A/M entnommen werden könne das erkennende Gericht schon mangels einer hinreichenden nachvollziehbaren Begründung nicht.

278

b) Auch soweit das Finanzamt hinsichtlich der Tilgung der Darlehen A/M während des Lizenzzeitraumes 2014 einen Anteil i.H.v. ... % der festen Lizenzzahlungen A/M angesetzt hat (mit der Folge eines jeweiligen verbleibenden, erst mit den Schlusszahlungen A/M zu tilgenden Darlehensrestes), bestehen hinsichtlich der Rechtmäßigkeit der streitgegenständlichen Bescheide keine Bedenken.

279

aa) Aus den Ausführungen des BFH-Urteils 2015 ergeben sich insoweit keine konkreten Feststellungen. Ebenso wenig ist dem jeweiligen Wortlaut (§ 1639 CIV) der Vertriebsverträge A/M eine ausdrückliche und eindeutige Regelung betreffend die Tilgung der Darlehen A/M zu entnehmen. Demzufolge ist im Wege der Auslegung der Vertriebsverträge A/M unter Beachtung der dargelegten Grundsätze des kalifornischen Rechts zu ermitteln, in welchem Umfang die Darlehen A/M jeweils mit den festen Lizenzzahlungen A/M bzw. den Schlusszahlungen A/M getilgt werden sollten.

280

bb) Nach der vorrangigen subjektiven Auslegung kann den Vertriebsverträgen A/M hierbei jedoch kein eindeutiges Ergebnis über einen entsprechenden gemeinsamen Willen der Vertragsparteien im Zeitpunkt des Vertragsschlusses (§ 1636 CIV) entnommen werden. Hierbei war auch der – dem jeweiligen Wortlaut der Vertriebsverträge A/M (dem weiteren Vertragskonvolut sind insoweit keine Regelungen zu entnehmen) jedenfalls nicht offensichtlich widersprechende – Klagevortrag zu berücksichtigen, dass Ziel der Klägerin in Bezug auf die Vereinbarung der Vermarktungskostenzuschüsse A/M gewesen sei, damit Regelungen über eigene Aufwendungen zu treffen, welche bereits im ersten Veranlagungszeitraum 2001 in jeweils voller Höhe als Betriebsausgaben steuerlich zu berücksichtigen hätten sein sollen.

281

cc) Dementsprechend ist im Wege der objektiven Auslegung der Vertriebsverträge A/M festzustellen, inwieweit die Darlehen A/M mit der jeweiligen Zahlung der festen Lizenzzahlungen A/M getilgt werden sollten; diese Vertragsauslegung hat – wie dargelegt – gemäß der „Parol Evidence Rule“ beschränkt auf den Wortlaut der Vertriebsverträge A/M als vollständige Verträge (Klauseln 37 VV „Merger Clause“) unter Beachtung ihres Wortlautes sowie insbesondere auch des Textzusammenhanges (§ 1639 CIV) sowie der Maxime der einheitlichen Vertragsauslegung zu erfolgen. Unter Beachtung dieser Grundsätze erscheint die Zugrundelegung des rechnerischen Anteils der Vermarktungskostenzuschüsse/Darlehen A/M an den Gesamtaufwendungen der Klägerin (ohne Vertriebsdarlehen A/M) i.H.v. ... EUR als sich insoweit anbietende, den erkennbaren Interessen der Vertragsparteien gerecht werdende kaufmännische Erwägung zur Ermittlung des jeweiligen prozentualen Tilgungsanteiles der festen Lizenzzahlungen A/M und damit indirekt auch des jeweiligen Tilgungsanteiles der Schlusszahlungen A/M. Dem widersprechende, für die Begründung eines abweichenden Tilgungsanteiles der festen Lizenzzahlungen A/M heranzuziehende Vertragsregelungen sind nicht ersichtlich und werden auch von der Klägerin nicht vorgetragen.

282

3. Allerdings ist die Klage begründet, soweit die Klägerin hilfsweise die Aufhebung der Änderungsbescheide 2016 begehrt. Hinsichtlich dieser geänderten Bescheide bestand zum Zeitpunkt ihres Erlasses am ... keine Änderungskompetenz des Finanzamts, insbesondere nicht nach § 174 Abs. 4 AO. Die streitgegenständlichen Änderungsbescheide 2016 sind damit rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

283

a) Das Finanzamt war zutreffend unstreitig nicht berechtigt, die Änderungsbescheide 2011/2 am ... nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern.

284

b) Zum Zeitpunkt des Erlasses der Änderungsbescheide 2016 lag auch keine entsprechende Änderungsbefugnis gemäß § 174 Abs. 4 AO vor.

285

aa) Nach § 174 Abs. 4 Satz 1 AO können, wenn auf Grund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid ergangen ist, der auf Grund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird, aus dem Sachverhalt nachträglich durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheids oder mehrerer Steuerbescheide die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden. Dies gilt auch dann, wenn der Steuerbescheid durch das Gericht aufgehoben oder geändert wird (§ 174 Abs. 4 Satz 2 AO).

286

aaa) Der Steuerbescheid mit dem irrig beurteilten Sachverhalt muss auf Grund eines Rechtsbehelfs des Steuerpflichtigen oder auf Grund eines Antrags des Steuerpflichtigen z.B. nach § 164 Abs. 2 AO, § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO oder § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert worden sein. § 174 Abs. 4 AO greift nicht, wenn der Steuerpflichtige das Finanzamt zwar auf die fehlerhafte Behandlung des Sachverhalts hinweist, aber keinen Änderungsantrag stellt. Änderungen zu Ungunsten des Steuerpflichtigen fallen nicht unter die Vorschrift.

287

Das Erfordernis des Rechtsbehelfs oder Antrags des Steuerpflichtigen beruht auf dem Grundsatz von Treu und Glauben: Wird der Steuerpflichtige durch einen Einspruch oder einen Antrag mit dem Ziel der Aufhebung oder Änderung des Steuerbescheids initiativ, soll er an seiner dabei vertretenen und verfochtenen Rechtsauffassung auch insoweit festgehalten werden können, als sich Auswirkungen auch für einen anderen Steuerbescheid ergeben. Der bestimmte irrig beurteilte Sachverhalt muss vom Steuerpflichtigen nicht zum Gegenstand seines Rechtsbehelfs oder Antrags gemacht worden sein, es reicht aus, wenn die Richtigstellung durch den Rechtsbehelf oder den Antrag des Steuerpflichtigen veranlasst worden ist, also nicht (allein) auf der Initiative des Finanzamts beruht (vgl. von Wedelstädt in: Gosch, AO/FGO, § 174 AO, Rz. 99 ff.).

288

bbb) Die irrije Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts liegt vor, wenn die Finanzbehörde aus einem bestimmten Sachverhalt steuerrechtliche Folgerung gezogen hat, die sich nachträglich als unzutreffend

erweisen. Dabei ist es unerheblich, ob der für die rechtsirrigte Beurteilung ursächliche Fehler im Tatsächlichen oder im Rechtlichen liegt.

289

Ein bestimmter Sachverhalt ist ein steuererheblicher Lebensvorgang, an den das Gesetz steuerrechtliche Folgerungen knüpft. Der Begriff des bestimmten Sachverhaltes ist dabei nicht auf eine einzelne steuererhebliche Tatsache oder ein einzelnes steuerrechtlich bedeutsames Merkmal beschränkt, sondern erfasst den einheitlichen, für die Besteuerung maßgeblichen Sachverhaltskomplex. Entscheidend ist, dass aus demselben unveränderten und nicht durch weitere Tatsachen ergänzten Sachverhalt andere steuerrechtliche Folgerungen noch in einem anderen Steuerbescheid gegenüber dem Steuerpflichtigen zu ziehen sind. Der einer Steuer unterliegende Sachverhalt muss deckungsgleich, d.h. identisch sein. Das heißt aber nicht, dass er den Bescheiden im vollen Umfang zugrunde liegen müsste. Je nach den Erfordernissen des jeweiligen steuerlichen Tatbestandes kann teilweise Deckungsgleichheit genügen (vgl. FG Hamburg, Urteil vom 14. Juni 2022 2 K 89/21, juris, m.w.N.; Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt, Az. des BFH: I B 46/22).

ccc) § 174 Abs. 4 Satz 1 AO eröffnet der Finanzbehörde die Möglichkeit, in bestimmten Fällen der materiellen Richtigkeit Vorrang einzuräumen, indem vermieden wird, dass Steuerfestsetzungen bestehen bleiben, die inhaltlich zueinander im Widerspruch stehen. Die Vorschrift setzt hinsichtlich der verfahrensmäßigen Abfolge voraus, dass ein angefochtener Bescheid als irrig erkannt und deswegen auf Antrag des Steuerpflichtigen zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird. Dies löst sodann – „nachträglich“ – die Rechtsfolge des § 174 Abs. 4 AO aus, nämlich dass ein anderer Bescheid erlassen oder geändert werden kann. Die Vorschrift zieht somit die verfahrensrechtliche Konsequenz daraus, dass der andere Bescheid nunmehr eine „widerstreitende Steuerfestsetzung“ enthält, wie sie das Gesetz nach seiner amtlichen Überschrift zu § 174 AO voraussetzt. Mithin müssen sich begrifflich zwei oder mehrere verschiedene Besteuerungsverfahren gegenüberstehen, in denen der „bestimmte Sachverhalt“ möglicherweise geregelt werden könnte. Dementsprechend wird einhellig im Schrifttum von dem Erlass oder der Änderung einer „anderen“ Steuerfestsetzung gesprochen. Eine Befugnis des Finanzamts zur Änderung ein und desselben bereits durch Gerichtsentscheidung modifizierten Steuerbescheids zu Ungunsten des Steuerpflichtigen eröffnet der Tatbestand des § 174 Abs. 4 AO hingegen nicht (vgl. BFH-Urteil vom 13. Juni 2012 VI R 92/10, BFHE 237, 302, BStBl II 2013, 139, m.w.N.). Ebenso wenig ist es Gegenstand des § 174 Abs. 4 AO, eine Folgerichtigkeit der Rechtsanwendung herzustellen, wenn sie nicht kraft Gesetzes vorgesehen ist (vgl. BFH-Urteil vom 20. November 2019 XI R 49/17, BFH/NV 2020, 497; von Wedelstädt in: Gosch, AO/FGO, § 174 AO, Rz. 108.1), sein Tatbestand eröffnet somit nicht die Befugnis zur Richtigstellung des Gesamtkomplexes (vgl. Rüsken in Klein, AO, 16. Aufl. 2022, § 174 Rz. 54).

290

bb) Der Berücksichtigung des zu Gunsten der Klägerin geänderten Feststellungsbescheids für 2001 vom ... als geänderter (Ausgangs-)Bescheid i.S.d. § 174 Abs. 4 Satz 1 AO gegenüber den Änderungsbescheiden 2016 steht bereits entgegen, dass die Wirkung dieses Bescheides mit Erlass des nachfolgenden geänderten Feststellungsbescheids für 2001 vom ... suspendiert (vgl. hierzu etwa Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 124 AO, Rz. 18) worden ist.

291

Abgesehen davon liegt dem Änderungsbescheid für 2001 vom ... in Anwendung der dargelegten Grundsätze keine von Seiten des Finanzamts geänderte Beurteilung eines bestimmten Sachverhaltes i.S.d. § 174 Abs. 4 Satz 1 AO zu Grunde mit der Folge einer Änderung der Steuerfestsetzung zu Gunsten der Klägerin, welche nachgehend durch Erlass der Änderungsbescheide 2016 hinsichtlich der Streitjahre 2002-2005 zu Lasten der Klägerin zu berücksichtigen gewesen wäre.

292

aaa) Im vorliegenden Klageverfahren weisen die einzelnen maßgeblichen Streitpunkte

- der Qualifizierung der Schlusszahlungen A/M als Lizenzentgelte (welche dementsprechend während des Lizenzzeitraumes 2014 rätierlich gewinnerhöhend steuerlich zu berücksichtigen sind, vgl. Änderungsbescheide 2011/1),

- der steuerlichen Berücksichtigung

- der Vermarktungskostenzuschüsse A/M (mit Bildung des RAP 2001 und dessen nachfolgende ratierliche aufwandswirksame Auflösung während des Lizenzzeitraumes 2014, vgl. Änderungsbescheide 2011/1), bzw. stattdessen

- der entsprechenden Darlehen A/M (mit jeweils teilweiser ratierlicher Tilgung durch die festen Lizenzzahlungen A/M sowie Resttilgung mit entsprechenden Teilbeträgen der Schlusszahlungen A/M, vgl. Änderungsbescheide 2016), sowie

- des jeweils zutreffenden erstmaligen Aktivierungszeitpunktes der linearisierten Schlusszahlungen A/M (vgl. Änderungsbescheide 2011/2),

zwar einen äußeren Zusammenhang dadurch auf, dass sie insgesamt mit den Vertriebsverträgen A/M, ggf. ergänzend mit dem sonstigen, im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit diesen Verträgen abgeschlossenen Vertragskonvolut vertraglich geregelt worden sind; ein im Sinne des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO hinreichender innerer Zusammenhang in dem dargelegten Sinne besteht zwischen diesen Sachverhalten jedoch nicht. Dies ergibt sich bereits daraus, dass ihre jeweilige rechtliche Beurteilung unabhängig voneinander erfolgte und entsprechende Änderungen in der Rechtsauffassung des Finanzamts auch durch jeweilige Änderungsbescheide umgesetzt wurden.

293

Ein jeweiliger innerer Zusammenhang in dem dargelegten Sinn besteht zwischen den Schlusszahlungen A/M und den Vermarktungskostenzuschüssen A/M lediglich insoweit, als mit der (erst) im Rahmen des BFH-Urteils 2015 festgestellten Qualifizierung der Vermarktungskostenzuschüsse A/M als Darlehen A/M – der auch das Finanzamt für die Veranlagungszeiträume ab 2002 folgte – eine jeweilige (teilweise) Tilgung dieser Darlehen mit den Schlusszahlungen A/M in Betracht kam; die sich hieraus ergebende – jedoch erst im Rahmen der Änderungsbescheide 2016 berücksichtigte – Kürzung der zu linearisierenden Beträge der Schlusszahlungen A/M ergab für die Veranlagungszeiträume 2002-2014 eine jeweilige Änderung zu Gunsten der Klägerin.

294

bbb) Mit dem geänderten Feststellungsbescheid für 2001 vom ... hat das Finanzamt zum einen hinsichtlich der Qualifizierung der Schlusszahlungen A/M als einem bestimmten Sachverhalt bzw. steuererheblichen Lebensvorgang in dem dargelegten Sinn zutreffende Folgerungen – als ratierlich gewinnerhöhend zu berücksichtigende Lizenzentgelte – gezogen. Diese Folgerungen wurden jedoch in gleicher Weise in den Änderungsbescheiden 2011/1 (als auch dem Grunde nach unverändert in den Änderungsbescheiden 2011/2 sowie den streitgegenständlichen Änderungsbescheiden 2016) vollumfänglich rechtlich widerspruchsfrei veranlagungszeitraumübergreifend berücksichtigt. Als Grundlage für weitergehende Änderungen der Änderungsbescheide 2011/2 gemäß § 174 Abs. 4 Satz 1 AO durch Erlass der Änderungsbescheide 2016 ist diese geänderte Beurteilung des Finanzamts damit nicht geeignet.

295

ccc) Zum anderen hat das Finanzamt bei Erlass des geänderten Feststellungsbescheids für 2001 vom ... die im Erstjahr 2001 geleisteten (und von der Klägerin als sofort abziehbare Betriebsausgaben geltend gemachten) Vermarktungskostenzuschüsse A/M (zu Unrecht) als RAP 2001 aktiviert und nachfolgend – beginnend mit Erlass der Änderungsbescheide 2011/1 – über die Lizenzlaufzeit ratierlich gewinnmindernd aufgelöst. Insoweit liegt folglich in Bezug auf diesen bestimmten Sachverhalt als steuererheblichen Lebensvorgang im Veranlagungszeitraum 2001 keine Änderung zu Gunsten der Klägerin diesen Veranlagungszeitraum betreffend in dem dargelegten Sinn gemäß § 174 Abs. 4 Satz 1 AO vor.

296

cc) Entsprechendes gilt im Hinblick auf den ebenfalls zu Gunsten der Klägerin geänderten Feststellungsbescheid für 2001 vom Diesem Bescheid legte das Finanzamt zwar zu Gunsten der Klägerin eine jeweilige abgezinste Aktivierung der Schlusszahlungen A/M nicht mehr bereits ab dem Erstjahr 2001, sondern nunmehr beginnend erst ab dem Monat der jeweiligen Ablieferung der Filme A/M (... bzw. ...) zu Grunde. Die sich aus dieser Korrektur der irrigen Beurteilung eines bestimmten Sachverhaltes als für den Veranlagungszeitraum 2001 steuererheblicher Lebensvorgang in dem dargelegten Sinn auch die nachfolgenden Veranlagungszeiträume 2002-2005 ergebenden Folgeänderungen hat das Finanzamt jedoch bereits mit Erlass der Änderungsbescheide 2011/2 auch für die Streitjahre dem Grunde wie der Höhe nach unstreitig zutreffend gezogen. Als Grundlage für weitergehende Änderungen der

Änderungsbescheide 2011/2 gemäß § 174 Abs. 4 Satz 1 AO durch Erlass der Änderungsbescheide 2016 ist diese geänderte Beurteilung des Finanzamts schon mangels insoweit widerstreitender Steuerfestsetzungen damit nicht geeignet.

297

Demzufolge kann auch dahingestellt bleiben, ob die grundsätzlich getrennt voneinander zu beurteilenden Sachverhalte der jeweiligen steuerlichen Beurteilungen bzw. hieraus zu ziehenden Folgerungen

- einerseits der Schlusszahlungen A/M und

- andererseits der Vermarktungskostenzuschüsse/Darlehen A/M

einen für eine Anwendung des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO hinreichenden inneren Zusammenhang aufweisen; ein solcher Zusammenhang könnte sich etwa aufgrund des im BFH-Urteil 2015 festgestellten synallagmatischen Zusammenhangs sowie daraus ergeben, dass aufgrund der dargelegten teilweisen Tilgung der Darlehen A/M durch jeweilige Teilbeträge der Schlusszahlungen A/M die sich aus letzteren ergebenden, rätierlich steuerlich zu berücksichtigenden Lizenzeinnahmen der Klägerin verringert haben.

298

dd) Weder aus dem klageabweisenden FG-Urteil 2012 des erkennenden Gerichts, noch aus dem die Revision der Klägerin hiergegen zurückweisenden BFH-Urteil 2015 ergaben sich Änderungen der dort streitgegenständlichen Festsetzung gegenüber der Klägerin für den Veranlagungszeitraum 2001 zu deren Gunsten, welche in Bezug auf § 174 Abs. 4 Satz 1 AO Änderungsmöglichkeiten für die nachfolgenden Streitjahre 2002-2005 hätten eröffnen können.

299

Eine nach dem Tatbestand des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO erforderliche Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheides zu Gunsten hier der Klägerin kann entgegen dem Vorbringen des Finanzamts auch nicht (bereits) aus der Kostenentscheidung des FG Urteils 2012 gefolgert werden; das Finanzamt als der Beklagte jenes Verfahrens hatte die bis zum Ergehen des Änderungsbescheides vom ... entstandenen Kosten im Hinblick auf diejenigen dargelegten Änderungen zu ... % zu tragen, welche auch bereits im Rahmen der Änderungsbescheide 2011/1 und 2 berücksichtigt worden waren. Eine Grundlage für eine weitergehende Änderung der Festsetzungen gegenüber der Klägerin für die Streitjahre 2002-2005, wie mit den Änderungsbescheiden 2016 erfolgt, ergibt sich hieraus jedoch – wie dargelegt – nicht.

300

ee) Die Änderungsbescheide 2016/2006-2012 ergingen jeweils am und damit erst nach Erlass der vorliegend streitgegenständlichen Änderungsbescheide 2016 jeweils vom Jedenfalls aufgrund dieser verfahrensmäßigen Abfolge war das Finanzamt gemäß den dargelegten Grundsätzen nicht berechtigt, die zeitlich vorgehend ergangenen Änderungsbescheide 2016 aufgrund der erst nachfolgend ergangenen Änderungsbescheide 2016/2006-2012 gemäß § 174 Abs. 4 Satz 1 AO zu ändern.

301

Hierbei ist es nach Ansicht des Gerichts gemäß dem eindeutigen Wortlaut des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO auch unerheblich, ob ggf. das Finanzamt bereits am ... auch bereits den Erlass der Änderungsbescheide 2016/2006-2012 beabsichtigt und/oder vorbereitet hat. Ob und ggf. in welchem Umfang mit Ergehen der Änderungsbescheide 2016/2006-2012 die Voraussetzungen des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO im Hinblick auf eine nachfolgende Änderung der Änderungsbescheide 2011/2 erfüllt sind, kann im vorliegenden Verfahren dahinstehen.

302

ff) Ebenso ist eine wechselseitige Berücksichtigung der Änderungsbescheide 2016 als jeweilige Grundlage für die Anwendung des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO ausgeschlossen.

303

c) Das Finanzamt war auch nicht berechtigt, die Änderungsbescheide 2011/2 am ... gemäß § 174 Abs. 3 AO zu ändern.

aa) § 174 Abs. 3 AO erfasst die gleichen Kollisionsfälle wie § 174 Abs. 1 und 2 AO. Nur ist hier ein negativer Widerstreit, eine negative Kollision eingetreten, weil der „bestimmte Sachverhalt“ in keinem Bescheid berücksichtigt worden ist, obwohl er in einem Bescheid hätte berücksichtigt werden müssen. Ein

Sachverhalt ist in einem Bescheid nicht berücksichtigt worden, wenn er in dem Bescheid nicht mit steuerlichen Konsequenzen belegt oder keine Regelung für ihn getroffen wurde. § 174 Abs. 3 AO gilt nicht, wenn verschiedene Sachverhalte betroffen sind oder der Sachverhalt streitig ist. § 174 Abs. 3 AO gestattet auch die Änderung des Steuerbescheids eines Steuerpflichtigen, wenn der alternative Steuerbescheid einen anderen Steuerpflichtigen betrifft, oder wenn Aufwendungen zunächst periodisch gestreckt statt punktuell berücksichtigt wurden.

304

Die Berücksichtigung des „bestimmten Sachverhalts“ in einem Bescheid muss gerade in der erkennbaren Annahme unterblieben sein, dass er in einem anderen Bescheid zu berücksichtigen sei, nicht aber, ob der Sachverhalt überhaupt der Besteuerung unterliegt. Diese Annahme muss sich später als materiell unrichtig herausstellen. Sie muss kausal für die Nichtberücksichtigung sein (vgl. Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 174 AO, Rz. 28, m.w.N.).

305

bb) Im vorliegenden Streitfall sind diese dargelegten Grundsätze im Hinblick auf die Änderungsbescheide 2016 ersichtlich nicht erfüllt. Die zu beurteilenden Streitpunkte bzw. „bestimmten Sachverhalte“ sind bereits jeweils vollumfänglich in den Änderungsbescheiden 2011/2 vom Finanzamt steuerlich berücksichtigt worden; ein negativer Widerstreit in dem dargelegten Sinne ist damit nicht erkennbar.

306

4. An einer Verböserung der gegenüber der Klägerin für die Streitjahre 2002-2005 ergangenen Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb aufgrund der vom Finanzamt erstmals im Klageverfahren angesprochenen Streichung der Abzinsung der Forderungen der Klägerin auf Zahlung der Schlusszahlungen A/M ist das Gericht schon nach dem finanzgerichtlichen Verböserungsverbot (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO) gehindert. Der Verweis der Klägerin auf § 176 AO unter Berücksichtigung des BFH-Urteils vom 8. Juni 2011 I R 98/10 (BFHE 234, 137, BStBl II 2012, 716) kann damit dahinstehen.

307

5. Die Beiladung weiterer Gesellschafter der Klägerin war nicht veranlasst, insbesondere waren diese nicht klagebefugt (§ 60 Abs. 3 FGO i.V.m. § 48 FGO).

308

6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 FGO, der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und über den Vollstreckungsschutz aus § 151 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO.

309

7. 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.