

Urteil vom 07. Dezember 2017, IV R 23/14

Missachtung des Vertragsstatuts als Rechtsanwendungsfehler - Gewinnverwirklichung bei zeitraumbezogenen Leistungsverpflichtungen - Bilanzielle Behandlung einer sog. Schlusszahlung im Zusammenhang mit dem Vertrieb bzw. der Lizenzierung eines Films

ECLI:DE:BFH:2017:U.071217.IVR23.14.0

BFH IV. Senat

FGO § 118 Abs 2, FGO § 155, ZPO § 293, ZPO § 560, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 2, EStG § 5 Abs 1 S 1, HGB § 252 Abs 1 Nr 4, HGB § 240, HGB § 242 Abs 1, HGB § 246 Abs 1, BGBEG Art 32 Abs 1 Nr 1, BGBEG Art 27 Abs 1 S 1, BGB § 133, BGB § 157

vorgehend FG München, 01. April 2014, Az: 1 K 1807/10

Leitsätze

Hat das Tatsachengericht einen Vertrag, der ausländischem Recht unterliegt, nach deutschem Recht ausgelegt, liegt darin ein Verstoß gegen materielles Bundesrecht, der vom Revisionsgericht ohne Rüge zu berücksichtigen ist .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 2. April 2014 1 K 1807/10 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG, deren Unternehmensgegenstand die Entwicklung, Produktion, Verwertung, Vermarktung und der Vertrieb/die Lizenzierung eines Filmprojekts war. Sie wurde am 28. Juli 2000 mit fest vereinbarter, wenn auch verlängerbarer Laufzeit bis zum 31. März 2009 gegründet und befindet sich seit jenem Tag in Liquidation.
- 2** Mit Verträgen vom 28. Juli 2000 erwarb die Klägerin die Filmherstellungsrechte, beauftragte eine Produktionsdienstleisterin mit der Herstellung des Films im Wege der sog. unechten Auftragsproduktion und sicherte das Herstellungsrisiko durch eine sog. Fertigstellungsgarantie ab.
- 3** Am 20. September 2000 schloss die Klägerin einen Spielfilmvertriebsvertrag (Vertriebsvertrag) mit einem Vertriebsunternehmen (VU). Darin räumte sie VU die alleinigen weltweiten Verwertungsrechte an dem Film bis zum 31. März 2009 ein. Der Vertrag unterlag nach Klausel 34 dem Recht des US-Bundesstaates Kalifornien.
- 4** Gemäß Klausel 4 des Vertriebsvertrags ("Vergütung für die Lizenz") waren "als umfassende und vollständige Gegenleistung für die Lieferung und die Rechte", die die Klägerin VU im Rahmen des Vertrags einräumt, folgende von VU an die Klägerin zu leistende Zahlungen vereinbart: zum einen fixe Zahlungen, die in einer dem Vertrag beigefügten Anlage A aufgeführt waren, zum anderen variable, umsatzabhängige Zahlungen nach näherer Maßgabe einer Anlage GP zu dem Vertrag.
- 5** Nach der in Bezug genommenen Anlage A (sog. "Zahlungsplan") betrugen die fixen, jährlich zu zahlenden Lizenzgebühren (sog. "fest vereinbarte Lizenzgebühr Ziffer 4 (a)") insgesamt ... DM und der am 31. März 2009 zu

entrichtende sog. "Fixanteil des Call-Option-Preises (Schlusszahlung)" ... DM, so dass sich ein als "fest vereinbarte Zahlungen insgesamt" bezeichneter Betrag von ... DM ergab. Hinsichtlich der variablen Zahlungen war nach der in Bezug genommenen Anlage GP vereinbart, die Bruttoeinnahmen des VU aus der Verwertung des Films --nach Abzug bestimmter Gebühren, Kosten und Zahlungen an Dritte-- zwischen VU und der Klägerin im Verhältnis 70:30 aufzuteilen. Die Abrechnung hatte in den ersten beiden Jahren nach der Erstaufführung des Films in den USA grundsätzlich monatlich und danach grundsätzlich quartalsweise zu erfolgen.

- 6** Nach Klausel 19 (a) des Vertriebsvertrags war VU am 31. März 2009 berechtigt, die Rechte der Klägerin an dem Film zu erwerben (sog. Call-Option). Der in diesem Fall zu zahlende Kaufpreis setzte sich aus dem in der Anlage A aufgeführten sog. "Fixanteil des Call-Option-Preises", auf den eine bereits geleistete Schlusszahlung anzurechnen war, aus dem sog. "variablen Anteil des Call-Option-Preises" und aus dem Anteil der Klägerin an den Bruttoeinnahmen der letzten Abrechnungsperiode bis einschließlich 31. März 2009 zusammen. Bei dem "variablen Anteil des Call-Option-Preises" handelte es sich um 6 % der --in der Anlage GP des Vertriebsvertrags definierten-- Bruttoeinnahmen aus dem Kinovertrieb und der Verwertung des Films in Videokassetten und Video-Disks in den USA.
- 7** Gemäß Klausel 18 (b) des Vertriebsvertrags hatte VU bei Nichtausübung der Kaufoption am 31. März 2009 die in Anlage A festgelegte Schlusszahlung an die Klägerin zu leisten. Für diesen Fall sah Klausel 18 (c) vor, dass die Klägerin den Film vermarkten oder in sonstiger Weise verwerten, nicht aber alle daraus erzielten Erlöse behalten darf. Von den Bruttoeinnahmen sollte die Klägerin zwar zunächst eine Marketing- und Vertriebsgebühr in Höhe von 35 % und sodann Ersatz für ihre Marketing- und Vertriebskosten erhalten. Weitere Einnahmen sollten jedoch dazu verwendet werden, einen der Schlusszahlung entsprechenden Betrag an VU zu zahlen.
- 8** Um den Vertragsparteien die Steuerung ihres Währungsrisikos zu ermöglichen und einen regelmäßigen Barmittelfluss an die Klägerin sicherzustellen, war VU nach Klausel 4 (c) des Vertriebsvertrags zur Beibringung einer Schuldübernahmevereinbarung mit einer Bank verpflichtet. Ein solcher Vertrag wurde am 20. September 2000 zwischen der Klägerin, VU und der ... (Bank) auch geschlossen. Darin übernahm die Bank mit Zustimmung der Klägerin unwiderruflich im Wege der befreienden Schuldübernahme die Verpflichtung des VU zur Zahlung der fixen Lizenzgebühren, der Schlusszahlung und des "Fixanteils des Call-Option-Preises". Im Gegenzug verpflichtete sich VU zur Zahlung von Bankgebühren in Höhe von ... US-\$ und einer Schuldübernahmegebühr in Höhe von ... US-\$.
- 9** Premiere des im Jahr 2001 fertiggestellten Films war am ... 2001 in den USA.
- 10** Die Kaufoption wurde nicht ausgeübt. Unter Berücksichtigung einer im Vertriebsvertrag enthaltenen Kurswert- und Diskontsatzklausel zahlte VU bis zum 31. März 2009 an die Klägerin fixe Lizenzgebühren in Höhe von insgesamt ... DM, eine Schlusszahlung in Höhe von ... DM und variable Lizenzgebühren in Höhe von ... DM.
- 11** Zum 3. November 2009 veräußerte die Klägerin ihre Rechte an dem Film an ein mit VU verbundenes Unternehmen. Von dem Kaufpreis behielt sie eine Marketing- und Vertriebsgebühr und führte den Restbetrag in Höhe von ... US-\$ an VU ab.
- 12** In ihrer Feststellungserklärung für das Streitjahr 2001 erklärte die Klägerin u.a. einen laufenden Gesamthandsgewinn von ... DM. Sie wurde zunächst erklärungsgemäß veranlagt. Der Gewinnfeststellungsbescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung und wurde in der Folgezeit mehrfach aus hier nicht streitigen Gründen geändert.
- 13** Im Rahmen einer Betriebsprüfung kam der Prüfer zu dem Ergebnis, dass es sich bei dem Schuldübernahmevertrag zwischen der Klägerin, der Bank und VU um ein abstraktes Schuldversprechen handele, das zu einer krassen Verschiebung der Risikoverteilung zwischen der Klägerin und VU führe. Nach den Wertungen der Risikoverteilungskriterien im sog. Teilamortisationserlass des Bundesministeriums der Finanzen vom 23. Dezember 1991 IV B 2-S 2170-115/91 (BStBl I 1992, 13) komme es zu einer Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums am Filmurheberrecht bei VU mit der Folge, dass die Klägerin im Streitjahr 2001 eine gewinnwirksame Kaufpreisforderung in Höhe der Schuldübernahmegebühr, die dem abgezinsten Barwert der fixen Lizenzgebühren und der Schlusszahlung entspreche, auszuweisen habe. Der bisher festgestellte laufende Gesamthandsgewinn sei daher um diese Kaufpreisforderung zu erhöhen.
- 14** Dem folgte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) und erließ einen entsprechend geänderten Bescheid, der im Wege einer Sprungklage zunächst Gegenstand des Klageverfahrens der Vorinstanz wurde. Im Rahmen des Klageverfahrens hielt das FA an seiner Auffassung, es sei eine Kaufpreisforderung zu aktivieren, nicht

mehr fest, sondern ging davon aus, dass die Schlusszahlung über den Lizenzzeitraum gleichmäßig verteilt zu aktivieren sei (sog. Linearisierung). Dementsprechend erließ es unter dem 23. Januar 2012 einen Änderungsbescheid, in dem es den laufenden Gesamthandsgewinn der Klägerin nun mit ... DM feststellte. Dabei berücksichtigte es die Schlusszahlung anteilig mit einem Betrag von ... DM.

- 15 Das Finanzgericht (FG) München wies die Klage, die sich nun gegen diesen solchermaßen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid richtete, mit Urteil vom 2. April 2014 1 K 1807/10 als unbegründet ab.
- 16 Mit ihrer hiergegen gerichteten Revision rügt die Klägerin die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 17 Sie beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2001 vom 23. Januar 2012 dahin zu ändern, dass der laufende (Gesamthands-)Gewinn auf den Betrag festgestellt wird, der sich ergibt, wenn der streitige Betrag von ... DM nicht berücksichtigt wird.
- 18 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 19 Es schließt sich den Ausführungen der Vorinstanz an.

Entscheidungsgründe

II.

- 20 Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Unrecht hat das FG die Auslegung des Vertriebsvertrags nach deutschem Recht vorgenommen (1.). Da Feststellungen zum einschlägigen kalifornischen Recht fehlen, kann der Senat nicht abschließend beurteilen, ob zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2001 eine Forderung in Höhe von ... DM zu aktivieren war (2.).
- 21 1. a) Die Aktivierung von Forderungen richtet sich bei buchführenden Gewerbetreibenden wie der Klägerin nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (§ 5 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes). 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 des Handelsgesetzbuchs --HGB--). Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB).
- 22 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 (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15. April 1993 IV R 75/91, BFHE 171, 434, unter 2.; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 23. Juni 1997 GrS 2/93, BFHE 183, 199, BStBl II 1997, 735, unter B.I.3.; BFH-Urteil vom 25. Mai 2016 I R 17/15, BFHE 254, 228, BStBl II 2016, 930, Rz 13).
- 23 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 (BFH-Urteile vom 10. September 1998 IV R 80/96, BFHE 186, 429, BStBl II 1999, 21, unter 1., m.w.N.; vom 29. November 2007 IV R 62/05, BFHE 220, 85, BStBl II 2008, 557, unter II.1.a; vom 23. März 2011 X R 42/08, BFHE 233, 398, BStBl II 2012, 188, Rz 19, und vom 31. August 2011 X R 19/10, BFHE 234, 420, BStBl II 2012, 190, Rz 16).
- 24 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 (BFH-Urteile vom 12. Mai 1993 XI R 1/93, BFHE 171, 448, BStBl II 1993, 786, unter II.1., m.w.N., und in BFHE 220, 85, BStBl II 2008, 557, unter II.1.a). Hingegen sind aufschiebend bedingte Ansprüche grundsätzlich nicht zu aktivieren, da sie nach § 158 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) erst mit Eintritt der

Bedingung entstehen (BFH-Urteile vom 26. April 1995 I R 92/94, BFHE 177, 444, BStBl II 1995, 594, unter II. zu 2.b, und in BFHE 233, 398, BStBl II 2012, 188, Rz 20; BFH-Beschluss vom 13. Juni 2013 X B 27/12, Rz 9).

- 25** Bei Schuldverhältnissen, die zeitraumbezogene Leistungsverpflichtungen begründen, ist hinsichtlich der Gewinnrealisierung danach zu unterscheiden, ob die Dauerhaftigkeit der Leistung selbst anhaftet oder nur den zeitlichen Rahmen für einzelne Leistungen bildet. Im letztgenannten Fall (z.B. bei Sukzessivlieferungen und Wiederkehrschuldverhältnissen) tritt die Realisierung bei Erfüllung jeder einzelnen Leistung ein. Schuldverhältnisse, bei denen die geschuldete Leistung selbst zeitraumbezogen ist, führen demgegenüber zu einer zeitanteiligen Gewinnrealisierung, wenn für den gesamten Zeitraum eine qualitativ gleichbleibende Dauerverpflichtung besteht (BFH-Urteil in BFHE 186, 429, BStBl II 1999, 21, unter 1.; vgl. auch BFH-Urteil vom 20. Mai 1992 X R 49/89, BFHE 168, 182, BStBl II 1992, 904, insbesondere unter 2.).
- 26** 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 durch Auslegung des zugrunde liegenden Vertrags ermittelt werden.
- 27** 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 des Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuch in der für den streitgegenständlichen Vertrag geltenden Fassung --EGBGB a.F.--; vgl. Palandt/Thorn, Bürgerliches Gesetzbuch, 77. Aufl., Rom I (IPR), Vorbemerkung Rz 1).
- 28** 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 (z.B. Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 7. Juni 2016 KZR 6/15, BGHZ 210, 292, Rz 70, m.w.N.).
- 29** c) Diese Grundsätze hat das FG nicht beachtet, so dass seine Entscheidung keinen Bestand haben kann.
- 30** aa) Obwohl die Parteien in Klausel 34 des Vertriebsvertrags die Geltung kalifornischen Rechts vereinbart haben, ist das FG den deutschen Grundsätzen über die Auslegung von Willenserklärungen und Verträgen gefolgt. Es hat die Vertragsinterpretation ausdrücklich nach Maßgabe der §§ 133, 157 BGB vorgenommen (vgl. II.3.a bb (1) (d) der Vorentscheidung). Bei der Bestimmung von Begriffen hat es sich ebenfalls vom deutschen Rechtsverständnis leiten lassen. So wurde z.B. der Begriff der "Schlusszahlung" unter Verweis auf § 16 Abs. 3 der deutschen Vergabe- und Vertragsordnung für Bauleistungen definiert (vgl. II.3.a bb (2) (a) der Vorentscheidung).
- 31** bb) Auch wenn das FG nicht ausdrücklich festgestellt hat, dass der Vertriebsvertrag nach seiner Klausel 34 dem Recht des Bundesstaates Kalifornien unterliegt, darf die Revisionsinstanz diesen Umstand berücksichtigen. Denn durch Bezugnahme auf die Vertragsurkunde (unter I. der Vorentscheidung) ist deren Inhalt Bestandteil des angefochtenen Urteils geworden (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17. Juli 1967 GrS 3/66, BFHE 91, 213, BStBl II 1968, 285, unter III.2.; BFH-Urteile vom 4. November 1992 X R 212/87, BFH/NV 1993, 235, unter 4.a, und vom 24. August 2004 VII R 50/02, BFHE 206, 488, unter II.2.).
- 32** cc) Das Revisionsgericht hat die Maßgeblichkeit kalifornischen Rechts auch ohne Rüge der Verfahrensbeteiligten zu beachten.
- 33** (1) Es gehört zu den Aufgaben des FG als Tatsacheninstanz, das einschlägige ausländische Recht festzustellen (§ 155 FGO i.V.m. § 293 der Zivilprozessordnung --ZPO--). Fehler bei der Ermittlung dieses Rechts kann das Revisionsgericht nur aufgrund einer entsprechenden Verfahrensrüge prüfen. Wird eine solche Rüge nicht erhoben und beruhen die Feststellungen auch nicht auf einem nur cursorischen Überblick über die zu behandelnde Materie, ist der BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO an die Feststellungen zum ausländischen Recht wie an Tatsachenfeststellungen gebunden (BFH-Urteile vom 15. März 1995 I R 14/94, BFHE 177, 263, BStBl II 1995, 502, unter II.4., und vom 13. Juni 2013 III R 63/11, BFHE 242, 34, BStBl II 2014, 711, Rz 34).
- 34** (2) Diese Grundsätze gelten jedoch nur, wenn das FG die Anwendbarkeit ausländischen Rechts erkannt, dieses aber fehlerhaft festgestellt hat. Hiervon zu unterscheiden ist der Fall, dass die Geltung ausländischen Rechts übersehen

wurde. Zwar bindet den BFH die Entscheidung der Vorinstanz über Bestehen und Inhalt nicht revisiblen Rechts (§ 155 FGO i.V.m. § 560 ZPO). Hat der Tatrichter aber eine Rechtsfrage, für die nicht revisibles Recht galt, nach revisiblem Recht entschieden oder umgekehrt, oder hat er einen Vertrag, auf den nicht revisibles Recht anzuwenden war, nach revisiblem Recht ausgelegt oder umgekehrt, dann bedeuten Anwendung bzw. Nichtanwendung revisiblen Rechts eine Verletzung revisibler Rechtssätze. Ein solcher Verstoß gegen (materielles) Bundesrecht ist vom BFH ohne Rüge zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 15. Dezember 1992 VIII R 42/90, BFHE 170, 345, BStBl II 1994, 702, unter II.3.b; BGH-Urteil vom 24. November 1989 V ZR 240/88, unter I.2.; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 118 Rz 62).

- 35** (3) So liegt es hier. Die Vorinstanz hat den Vertriebsvertrag trotz abweichenden Vertragsstatuts nach deutschem Recht ausgelegt und dadurch gegen Art. 32 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. Art. 27 Abs. 1 Satz 1 EGBGB a.F. verstoßen. Das Urteil war folglich aufzuheben.
- 36** 2. Der Senat kann mangels Spruchreife nicht in der Sache entscheiden. Denn das FG hat bislang keine Feststellungen zum kalifornischen Recht getroffen.
- 37** a) Die Feststellung ausländischen Rechts obliegt dem Tatrichter. Sie ist von Amts wegen vorzunehmen (§ 155 FGO i.V.m. § 293 ZPO; BFH-Urteile in BFHE 177, 263, BStBl II 1995, 502, unter II.4., und in BFHE 242, 34, BStBl II 2014, 711, Rz 28; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 19. Juli 2012 10 C 2/12, BVerwGE 143, 369, Rz 14; BGH-Urteil vom 30. April 1992 IX ZR 233/90, BGHZ 118, 151, unter B.I.2.b bb, m.w.N.). Das Gericht hat dabei nicht nur die ausländischen Rechtsnormen, sondern auch deren Anwendung in der Rechtspraxis zu ermitteln. Das Recht ist als Ganzes, d.h. in seinem systematischen Kontext, mit Hilfe der im ausländischen Rechtssystem gebräuchlichen Methoden und unter Einbeziehung der ausländischen Rechtsprechung und Rechtslehre zu erfassen (vgl. BVerwG-Urteil in BVerwGE 143, 369, Rz 14; BGH-Urteile vom 30. März 1976 VI ZR 143/74, unter B.II.a; vom 23. Juni 2003 II ZR 305/01, unter II.2.a, und vom 14. Januar 2014 II ZR 192/13, Rz 15).
- 38** b) Die Art und Weise der Ermittlung ausländischen Rechts steht im tatrichterlichen Ermessen (BFH-Urteile vom 19. Dezember 2007 I R 46/07, BFH/NV 2008, 930, unter II.2.b aa, und in BFHE 242, 34, BStBl II 2014, 711, Rz 27).
- 39** aa) Besitzt der erkennende Richter keine ausreichenden eigenen Kenntnisse, kann er --wenn ein Staatsvertrag dies vorsieht-- amtliche Auskünfte bei Behörden des betreffenden Landes oder bei deutschen Botschaften, Konsulaten und Ministerien einholen.
Zudem besteht die Möglichkeit, ein wissenschaftliches Institut (Universitäts- oder Max-Planck-Institut) oder einen sonstigen Sachverständigen mit der Erstattung eines Rechtsgutachtens zu beauftragen (vgl. BGH-Urteile vom 21. Januar 1991 II ZR 50/90, unter 1., und vom 13. Mai 1997 IX ZR 292/96, unter II.3.c; Stein/Jonas/Leipold, ZPO, 22. Aufl., § 293 Rz 37 ff.; MünchKommZPO/Prütting, 5. Aufl., § 293 Rz 24 ff.). Die Einschaltung eines wissenschaftlichen Instituts genügt allerdings nicht, wenn es im konkreten Fall entscheidend auf die ausländische Rechtspraxis ankommt und der Gutachter nicht über spezielle Kenntnisse derselben verfügt, sondern allein auf die Auswertung der ihm zugänglichen Literatur angewiesen ist (BGH-Urteil vom 21. Januar 1991 II ZR 49/90).
- 40** bb) Da der Inhalt ausländischen --wie inländischen-- Rechts regelmäßig nur im Wege richterlicher Erkenntnis festgestellt werden kann, kommt dem Gericht bei der Entscheidung über die Erforderlichkeit von Aufklärungsmaßnahmen eine besondere Verantwortung zu (BVerwG-Urteil in BVerwGE 143, 369, Rz 15).
- 41** c) Im Streitfall fehlen vor allem Feststellungen zu den Grundsätzen, nach denen Willenserklärungen und Verträge nach kalifornischem Recht auszulegen sind. Auch ist nicht aufgeklärt, ob das kalifornische Zivilrecht Begriffe wie "Fälligkeit" und "aufschiebende" sowie "auflösende Bedingung" kennt und ob es diesen Begriffen die gleiche Bedeutung wie das deutsche Zivilrecht beimisst. Nicht festgestellt ist zudem, wie im Vertriebsvertrag verwendete, entscheidungserhebliche Begriffe --wie "Call Option" und ggf. "Final Payment"-- nach kalifornischem Rechtsverständnis zu beurteilen sind. Durch die Zurückverweisung erhält das FG Gelegenheit, die erforderlichen Feststellungen zum kalifornischen Recht nachzuholen.
- 42** 3. Die mündliche Verhandlung war nach dem Eingang des Schriftsatzes des FA vom 8. Dezember 2017 nicht wiederzueröffnen.
- 43** a) Nach § 121 Satz 1, § 93 Abs. 3 Satz 2 FGO hat das Gericht nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden, ob eine bereits geschlossene mündliche Verhandlung wiedereröffnet wird. Das Ermessen ist allerdings auf null reduziert, wenn durch die Ablehnung der Wiedereröffnung wesentliche Prozessgrundsätze verletzt würden, z.B. weil anderenfalls der Anspruch eines Beteiligten auf rechtliches Gehör verletzt oder die Sachaufklärung unzureichend

ist. Eine Wiedereröffnung kann deshalb geboten sein, wenn ein Beteiligter in der mündlichen Verhandlung mit Hinweisen oder Fragen des Gerichts überrascht wurde, zu denen er nicht sofort Stellung nehmen konnte, und ihm das Gericht keine Möglichkeit mehr zur Stellungnahme gegeben hat (z.B. BFH-Beschluss vom 7. Juli 2006 IV B 94/05, BFH/NV 2006, 2266; BFH-Urteil vom 17. Dezember 2014 IV R 57/11, BFHE 248, 66, BStBl II 2015, 536).

- 44** b) Vorliegend hat das FA vor Schließung der mündlichen Verhandlung keine weitere Schriftsatzfrist beantragt. Der nach Schließung der mündlichen Verhandlung bei dem BFH am 8. Dezember 2017 eingegangene Schriftsatz des FA gebot keine Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung. Denn der Senat kommt auch unter Berücksichtigung der darin enthaltenen Ausführungen zu keinem anderen Entscheidungsergebnis.
- 45** 4. Für den Fall, dass das kalifornische Recht in den für den Streitfall entscheidungserheblichen Fragen den gleichen Maßstäben folgt wie das deutsche Recht, weist der Senat --ohne Bindungswirkung für den zweiten Rechtsgang-- auf Folgendes hin:
- 46** a) Sollte die Einräumung der Verwertungsrechte keinen zivilrechtlichen Eigentumsübergang bewirkt haben, hat VU nach Auffassung des Senats auch kein wirtschaftliches Eigentum (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 der Abgabenordnung) erworben. Da dies zwischen den Beteiligten nicht im Streit steht, wird von weiteren Ausführungen abgesehen.
- 47** b) Entspräche das kalifornische Recht dem deutschen, wäre die Entscheidung des FG, bei Nichtausübung der Kaufoption sei die Schlusszahlung Entgelt für die Überlassung der Verwertungsrechte während der Laufzeit des Vertriebsvertrags und weder durch eine Beteiligung des VU an den Erlösen aus der Verwertung nach Ablauf der Nutzungsüberlassung noch im Hinblick auf eine VU eingeräumte Call-Option oder ein der Klägerin gewährtes Darlehen veranlasst, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Dies träfe insbesondere für die Auslegung zu, die Schlusszahlung gehöre in diesem Fall --der Nichtausübung der Kaufoption-- zur fest vereinbarten Lizenzgebühr und sei, obwohl sich ihr Betrag mit dem "Fixanteil des Call-Option-Preises" deckt, bereits durch die Nutzungsüberlassung verdient. Auch die Klägerin bestreitet nicht, dass bei Nichtausübung der Kaufoption am 31. März 2009 die Schlusszahlung fällig gewesen wäre. Wenn das FG daran anknüpfend ausführt, schon der Begriff der "Schlusszahlung" deute darauf hin, dass es sich um die letzte Zahlung in einem Vertragsverhältnis handelt, wäre dies ohne Weiteres nachvollziehbar. Zu Recht hätte das FG des Weiteren auch darauf abgestellt, dass das Verständnis der Schlusszahlung als Nutzungsentgelt auch der Interessenlage der Vertragsparteien entspreche. Die Klägerin hat sich zur Überlassung der Verwertungsrechte nur unter der Voraussetzung bereit erklärt, dass sie dafür von VU einen festen Mindestbetrag erhält, der der Summe aus fixen Lizenzgebühren und Schlusszahlung entspricht. Selbst wenn der Film am Ende der Laufzeit wertlos gewesen wäre, hätte sie diesen Mindestbetrag bei Nichtausübung der Kaufoption in Form der Schlusszahlung sicher vereinnahmt. Hierauf hat sich VU eingelassen. Mit diesem Befund im Einklang stünde die Auffassung der Klägerin, die Schlusszahlung werde erbracht, um ihr, der Klägerin, einen Mindestwert der Filmrechte am Ende der Laufzeit und somit die volle Amortisation ihrer Aufwendungen zu garantieren.
- 48** Entgegen der Auffassung der Klägerin bedeutete diese Auslegung des FG nicht, VU werde an nach Ende der Laufzeit erzielten Erlösen ohne Gegenleistung beteiligt. Vielmehr diene die Erlösbeteiligung dazu, die Bemühungen des VU um eine optimale Vermarktung des Films zu honorieren, von der die Klägerin sowohl während als auch nach Ende der Laufzeit des Vertriebsvertrags profitierte. Auch die Klägerin betont in ihrer Revisionsbegründung, welchen erheblichen Einfluss das Verhalten des VU während der Laufzeit des Vertrags auf die Wertentwicklung des Films und --durch Einräumung von Unterlizenzen-- auf ihre Verwertungsmöglichkeiten auch noch sieben Jahre nach Ende der Laufzeit habe. Hinzu käme, dass sich die Regelungen des Vertrags nicht in mehrere wirtschaftlich und zeitlich eigenständige Rechtsgeschäfte --etwa Nutzungsüberlassung bis zum Ende der Laufzeit und Erlösbeteiligung nach Ende der Laufzeit-- zerlegen ließen. Bei den getroffenen Vereinbarungen handelte es sich vielmehr um Modalitäten eines einheitlichen Vertriebsvertrags.
- 49** c) Deckte sich das kalifornische Rechtsverständnis mit dem deutschen, wäre auch die weitere Würdigung des FG, der Anspruch auf die Schlusszahlung sei am Bilanzstichtag hinreichend sicher gewesen, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Zu Recht wäre das FG insbesondere zu dem Ergebnis gelangt, dass die Schlusszahlung --sofern sie nicht ohnehin bereits durch die Nutzungsüberlassung verdient und auch im Fall der Ausübung der Kaufoption also nicht als Teil des Kaufpreises geschuldet wäre-- nicht unter der aufschiebenden, sondern unter der auflösenden Bedingung der Ausübung des Kaufoptionsrechts gestanden habe. Ohne Erfolg bliebe der Einwand der Klägerin, einer Aktivierung der (anteiligen) Forderung auf die Schlusszahlung stünde entgegen, dass die Klägerin die Schlusszahlung aus künftigen Verwertungserlösen hätte zurückgewähren müssen. Denn dieser Einwand entspräche nicht dem, was die Parteien tatsächlich vereinbart haben. Der Vorinstanz

wäre vielmehr darin beizupflichten, dass die "Schlusszahlung" insofern lediglich eine Rechengröße darstellt, die die Obergrenze der Erlösbeteiligung kennzeichnet. Die Regelung der Erlösbeteiligung beinhaltet keine Verpflichtung der Klägerin, die Schlusszahlung unter bestimmten Umständen zurückzuzahlen, sondern verpflichtete die Klägerin lediglich dazu, VU an etwaigen späteren Verwertungserlösen in einem Umfang zu beteiligen, der betragsmäßig der Schlusszahlung entspricht.

- 50** Wäre danach die Erlösbeteiligung nicht als Rückgewähr der Schlusszahlung auszulegen, könnte auch dahinstehen, ob die Klägerin überhaupt zur Verwertung des zurückgegebenen Films verpflichtet war.
- 51** d) Folgte das kalifornische Recht dem deutschen, teilte der Senat auch die Auffassung des FG, die Aktivierung der Schlusszahlung habe zeitanteilig zu erfolgen. Maßgebend wäre der Zeitraum der Nutzungsüberlassung. Die Periodisierung müsste daher grundsätzlich mit der Übergabe des Films an VU beginnen.
- 52** Das FG hätte im zweiten Rechtsgang --unter Berücksichtigung des Verböserungsverbots-- noch zu überprüfen, ob der abgezinste Barwert der Forderung zum 31. Dezember 2001 mit ... DM zutreffend berechnet wurde.
- 53** e) Ungeachtet der Frage des anwendbaren Rechts ist dem FG darin zu folgen, dass das FA an die von der Klägerin fehlerhaft unterlassene Aktivierung nicht im Sinne eines "subjektiv richtigen Bilanzansatzes" gebunden ist. Denn Verwaltung und Gerichte sind verpflichtet, ihrer Entscheidung die objektiv richtige Rechtslage zugrunde zu legen. Vom Steuerpflichtigen vertretenen Rechtsansichten kommt auch dann keine Bedeutung zu, wenn sie bei der Aufstellung der Bilanz vertretbar waren oder der damals herrschenden Auffassung entsprachen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 31. Januar 2013 GrS 1/10, BFHE 240, 162, BStBl II 2013, 317, Rz 62). Das gilt auch für die Auffassung der Klägerin zur Bilanzierung der Schlusszahlung in diesem Streitfall.
- 54** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de