Urteil vom 14. April 2022, IV R 32/19

Zur Frage des Übergangs wirtschaftlichen Eigentums durch Einräumung von Filmverwertungsrechten

ECLI:DE:BFH:2022:U.140422.IVR32.19.0

BFH IV. Senat

AO § 39 Abs 2 Nr 1 S 1, EStG § 5 Abs 1, HGB § 240, HGB § 242, HGB § 246, HGB § 252, GewStG § 7, FGO § 76, UrhG § 94, EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010

vorgehend FG Köln, 11. September 2019, Az: 3 K 2193/17

Leitsätze

1. Einem Nutzungsberechtigten kann nach Maßgabe des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO ausnahmsweise das wirtschaftliche Eigentum an Filmrechten zuzurechnen sein. Dies kommt allerdings nur in Betracht, wenn der zivilrechtliche Eigentümer infolge der vertraglichen Vereinbarungen während der gesamten voraussichtlichen Nutzungsdauer der Filmrechte von deren Substanz und Ertrag wirtschaftlich ausgeschlossen ist. Hieran fehlt es z.B., wenn der zivilrechtliche Eigentümer durch erfolgsabhängige Vergütungen während der gesamten Vertragslaufzeit weiterhin an Wertsteigerungen der Filmrechte beteiligt ist.

2. Die für Leasingverträge entwickelten Grundsätze zur Zurechnung wirtschaftlichen Eigentums können nicht uneingeschränkt auf die Nutzungsüberlassung von Filmrechten übertragen werden. Dies folgt insbesondere daraus, dass eine hinlänglich verlässliche Einschätzung der Wertentwicklung von Filmrechten im Zeitpunkt des Abschlusses des Vertriebsvertrags regelmäßig nicht möglich ist.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 11.09.2019 - 3 K 2193/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist die ertragsteuerliche Behandlung eines Filmvertriebsvertrags in den Jahren 2009 und 2010 (Streitjahre).

2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine in der Rechtsform der GmbH & Co. KG geführte Filmproduktionsgesellschaft, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt. Komplementärin ist die A-Verwaltungs-GmbH, Kommanditisten sind B und C.

3 Die Klägerin erwarb im November 2006 zunächst die Stoffrechte an dem Film "..." und beauftragte eine Produktionsdienstleisterin --die D mit Sitz in Kalifornien/Vereinigte Staaten von Amerika (USA)-- mit der Herstellung des Films. Nach dem Vertrag war die Klägerin alleinige und ausschließliche Eigentümerin aller Rechte an dem Film. Zur Realisierung des Projekts wurden weitere Verträge geschlossen, u.a. im Dezember 2006 ein sog. Filmvertriebsvertrag, mit dem die Klägerin als Eigentümerin und Lizenzgeberin der F mit Sitz in G/Niederlande als Lizenznehmerin die Verwertungsrechte an dem Film übertrug. Parallel hierzu verpflichtete sich die J-AG im Rahmen eines Schuldübernahmevertrags zur Zahlung der zwischen der Klägerin und F vereinbarten Lizenzgebühren (A- und B-Rate) sowie eines eventuellen Kauf- oder Verkaufsoptionspreises bzw. eines Darlehensbetrags nach Maßgabe der entsprechenden Regelungen des Filmvertriebsvertrags.

4 Da die Verwirklichung dieses Filmprojekts scheiterte, entschloss sich die Klägerin, einen Ersatzfilm zu produzieren. Hierzu wurden die bestehenden Verträge angepasst. So beauftragte die Klägerin am 31.08.2007 D mit der Produktion des Kinofilms "...". Auch bezüglich dieses Ersatzfilms war die Klägerin alleinige und ausschließliche Eigentümerin aller Rechte. Am gleichen Tag räumte die Klägerin F in einem geänderten Filmvertriebsvertrag, für den die Geltung des Rechts der USA sowie des Bundesstaates Kalifornien vereinbart war, für einen Zeitraum von 29 Jahren die umfassenden, alleinigen, exklusiven und unwiderruflichen Verwertungsrechte an diesem Film im Vertragsgebiet (= Universum) ein. In der weiteren Folge schlossen die Klägerin und F drei Änderungsvereinbarungen zum Filmvertriebsvertrag. Diese führten --wie in der letzten Vereinbarung vom 19.12.2007 (Änderungsvereinbarung) festgehalten-- dazu, dass die Zahlung für die Verleihrechte in den Ländern Türkei, Zypern und Ägypten --die zunächst gesondert erfolgen sollte-- in die jährlichen Zahlungen einbezogen, die Laufzeit des Vertrags auf 42 Jahre und damit bis zum 13.12.2049 verlängert und die jährlichen Zahlungen erhöht wurden.

5 Nach der Änderungsvereinbarung hat F an die Klägerin fixe Zahlungen (nach Maßgabe der Anlage A - "Exhibit A Payment Schedule") und variable Beteiligungs-Lizenzgebühren (nach Maßgabe der Anlage NP - "Exhibit NP Adjusted Net Proceeds") zu erbringen. Als fixe Zahlungen sind für den Zeitraum von 42 Jahren jährlich ... € zu leisten. Der Betrag setzt sich aus einer A- und einer B-Rate zusammen, die jeweils zum 13.12. eines Jahres zu zahlen sind. Der daneben bestehende Anspruch der Klägerin auf die Beteiligungs-Lizenzgebühren ist in der Anlage NP geregelt. Nach dieser sind die sog. "Angepassten Nettoerlöse", d.h. die Erlöse aus der Verwertung des Films nach Abzug bestimmter Aufwendungen, zwischen der Klägerin und F im Verhältnis 40 % zu 60 % zu verteilen. Daneben sieht die Änderungsvereinbarung vor, dass der Klägerin eine zusätzliche Gewinnbeteiligung gemäß Abs. 3 der Anlage NP gewährt wird.

6 Im Zusammenhang mit dem Auslaufen des Vertrags enthält die Änderungsvereinbarung vom 19.12.2007 verschiedene Endschaftsregelungen. Diese sehen vor, dass die Laufzeit des Filmvertriebsvertrags durch eine beiderseitige Vereinbarung verlängert werden kann (Verlängerungsoption, Klausel 19 (d)). Kommt es nicht zu einer entsprechenden Vertragsverlängerung, steht F die unwiderrufliche Option zu, von der Klägerin das vollumfängliche Eigentum an den Filmrechten zu erwerben (Kaufoption, Klausel 19 (a)). Der Kaufoptionspreis beläuft sich auf ... € zuzüglich eines Anteils von 25 % des etwaigen höheren Marktwerts des Films, der sich aus dem Differenzbetrag zwischen dem geschätzten Marktwert und dem Kaufoptionspreis ergibt. Eine Verkaufsoption der Klägerin besteht nur in den Fällen der Auflösung, Liquidation oder Insolvenz der F bzw. in Fällen von Vertragsstörungen oder -verletzungen. Wird die Vertragslaufzeit nicht verlängert und auch die Kaufoption von F nicht ausgeübt, kann die Klägerin von F die Gewährung eines zinslosen Darlehens in Höhe von ... € verlangen (Darlehensoption, Klausel 18 (b) und (c)). Bei Ausübung der Darlehensoption muss sich die Klägerin verpflichten, "den Film zu vermarkten oder anderweitig zu verwerten, um den Betrag des Darlehens an den Verleihunternehmer zurückzuzahlen, wobei allerdings vereinbart wird, dass (A) der Eigentümer nicht für eine etwaige Nichterfüllung der Rückzahlung des Darlehens aufgrund eines unzureichenden Mittelzuflusses verantwortlich ist und (B) der Verleihunternehmer dem Eigentümer seine Ausgaben aus seiner vom Verleihunternehmer geforderten Vermarktung oder Verwertung des Films in vollem Umfang zurückerstattet". Für die Verwendung der Einnahmen aus der Vermarktung oder anderweitigen Verwertung des Films durch die Klägerin sieht der Vertrag eine konkrete Reihenfolge vor. Wird keine der vorgenannten Optionen ausgeübt, kann die Klägerin nach Beendigung der Vertragslaufzeit frei entscheiden, ob sie eine weitere Vermarktung oder anderweitige Verwertung des Films vornimmt. Erzielt sie weitere Einnahmen, stehen diese allein ihr zu.

7 Ebenfalls am 19.12.2007 erfolgte die Anpassung der Verträge mit der J-AG. Dabei fand auch die Erhöhung der Lizenzgebühren Berücksichtigung.

8 Mit Schreiben vom 31.08.2009 bestätigte F der Klägerin die zufriedenstellende Lieferung des vollständig fertiggestellten Spielfilms entsprechend der Vereinbarung vom 31.08.2007.

9 Ab Mai 2015 wurde bei der Klägerin eine Außenprüfung durchgeführt, die sich auf die Streitjahre bezog. Im Bericht vom 11.08.2015 vertrat der Prüfer die Auffassung, die Filmvertriebsvereinbarung habe zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Filmrechten auf F geführt. Die garantierten Zahlungsansprüche der Klägerin in Höhe von ... € seien hinreichend sicher. Zum ersten offenen Bilanzstichtag (31.12.2009) sei eine abgezinste Forderung in Höhe von ... € zu aktivieren. In den Folgejahren sei der Zinsanteil aus dem erhaltenen Betrag herauszurechnen und der Gewinn entsprechend zu mindern. Der Prüfer nahm auch auf die für die Jahre 2006 bis 2008 durchgeführte Außenprüfung Bezug, die nicht zu einer Verlustverrechnungsbeschränkung gemäß § 15b des Einkommensteuergesetzes (EStG) geführt hatte. Für die Jahre 2006 und 2007 seien --so der Prüfer-- bestandskräftig hohe Verluste festgestellt worden; die Feststellungsbescheide ab 2008 wiesen ausschließlich Gewinne aus.

10 Auf der Grundlage dieses Außenprüfungsberichts änderte der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) am 26.09.2016 die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheide) der Streitjahre gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO). Zudem ergingen am 03.11.2016 entsprechend geänderte Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag (Gewerbesteuermessbescheide) für die Streitjahre sowie am 19.10.2016 geänderte Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes (Verlustfeststellungsbescheide) auf den 31.12.2009 und auf den 31.12.2010.

11 Gegen diese Änderungsbescheide legte die Klägerin Einsprüche ein. Im Laufe des Einspruchsverfahrens änderte das FA am 19.07.2017 den Gewinnfeststellungsbescheid 2009 aus hier nicht streitigen Gründen. Ebenso erging ein geänderter Gewinnfeststellungsbescheid 2010. Das FA erließ zudem am 24.08.2017 einen entsprechend geänderten Gewerbesteuermessbescheid 2009. Für das Streitjahr 2010 erging ebenfalls ein geänderter Gewerbesteuermessbescheid. Am 28.07.2017 erließ das FA geänderte Verlustfeststellungsbescheide auf den 31.12.2009 und auf den 31.12.2010. Im Übrigen blieb der Einspruch aber ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 03.08.2017).

12 Mit der nachfolgenden Klage wandte sich die Klägerin gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 2009, den Gewerbesteuermessbescheid 2009 sowie die Verlustfeststellungsbescheide auf den 31.12.2009 und auf den 31.12.2010. Nachdem das Finanzgericht (FG) darauf hingewiesen hatte, dass die Einspruchsentscheidung ins "Leere" gehe, da sie die während des Einspruchsverfahrens ergangenen Änderungsbescheide nicht erwähne, hob das FA die Einspruchsentscheidung vom 03.08.2017 auf und erließ am 25.02.2019 eine neue Einspruchsentscheidung, deren Gegenstand die aktuellen Bescheide sind. Das FG gab der Klage mit Urteil vom 11.09.2019 statt. Das FA sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass der Filmvertriebsvertrag zu einem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Filmrechten auf F geführt habe. Die Klägerin habe folglich im Streitjahr keine abgezinste Kaufpreisforderung zu aktivieren. Sie habe auch keinen Anspruch auf eine zeitanteilig auf die Laufzeit des Vertriebsvertrags aufzuteilende Schlusszahlung zu aktivieren, da eine solche nicht vereinbart sei.

13 Hiergegen richtet sich die Revision des FA. Es rügt eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht durch das FG. Dieses habe die Übertragbarkeit von Urheberrechten nach deutschem und nicht nach dem vorliegend einschlägigen kalifornischen Recht ausgelegt und daher § 39 AO falsch angewendet. In Kalifornien gelte das angloamerikanische Copyright, das frei übertragen werden könne. Daher trage die Argumentation des FG, bei der Übertragung der Filmrechte seien erhöhte Anforderungen zu stellen, nicht.

14 Darüber hinaus rügt das FA die Verletzung von § 240 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1, § 242 Abs. 1, § 252 Abs. 1 Nr. 4 des Handelsgesetzbuchs (HGB) und des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG.

15 Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung komme in Leasingfällen, die mit Lizenzvereinbarungen vergleichbar seien, eine Zurechnung des Leasingguts zum Vermögen des Leasingnehmers u.a. dann in Betracht, wenn die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zwar länger als die Grundmietzeit sei, dem Leasingnehmer aber ein Recht auf Verlängerung der Nutzungsüberlassung oder eine Kaufoption zu so günstigen Konditionen zustehe, dass bei wirtschaftlich vernünftiger Entscheidungsfindung mit der Ausübung des Rechts zu rechnen sei.

16 Im Streitfall sei anzunehmen, dass bei unterstellter Werthaltigkeit des Filmrechts zum Ende des 42-jährigen Lizenzzeitraums entweder eine Vertragsverlängerung vereinbart oder F von ihrem Kaufoptionsrecht Gebrauch machen werde, zumal der Kaufoptionspreis den ansonsten zu gewährenden Darlehensbetrag nur um ... € übersteige und dieser daher als besonders günstig anzusehen sei. Dabei sei auch zu beachten, dass F den vollen Betrag (Lizenzgebühr für die gesamte Laufzeit und Darlehensbetrag) abgezinst bei der schuldübernehmenden Bank eingezahlt habe. In beiden Fällen sei die Klägerin weiterhin von der Einwirkung auf das Filmrecht ausgeschlossen. Dass sie unter Umständen einen Mehrbetrag in Höhe von 25 % der Differenz zwischen Marktwert und Kaufoptionspreis erhalte, sei unbeachtlich, denn hierdurch komme es nicht zu einer Rückverlagerung der Chancen und Risiken auf die Klägerin. Auch der Umstand, dass die Klägerin unter Umständen während der Laufzeit der Lizenz zu 40 % an weiteren Erlösen beteiligt sei, führe zu keinem anderen Ergebnis. Denn ausschlaggebend für die Kaufentscheidung zum Ende des Lizenzzeitraums sei diese Regel nicht; zudem profitiere F zu 60 % von den Erlösen.

17 Nur bei nahezu vollständiger Wertlosigkeit des Filmrechts würde F --so die Auffassung des FA-- auf die Ausübung der Kaufoption verzichten. In diesem Fall wäre F aber gleichzeitig verpflichtet, der Klägerin ein nur bedingt rückzahlbares Darlehen zu gewähren. Sei das Filmrecht am Ende der Laufzeit wertlos, sei davon auszugehen, dass die Klägerin die Darlehensoption nutzen werde, da hierdurch eine vollständige Amortisation ihrer Aufwendungen sichergestellt werde. Die Darlehensoption führe zum Übergang des Risikos der Wertminderung und der Chance auf Wertsteigerung der Filmrechte auf F. Im Zusammenhang mit der Prüfung der Zuordnung des wirtschaftlichen

Eigentums der Filmrechte sei --so das FA-- auch zu beachten, dass die Wertlosigkeit des Films bei Fertigstellung bereits offensichtlich gewesen sei. Der Film habe von vorneherein nicht die Anforderungen für die Aufnahme in das Kinoprogramm erfüllt. Er sei erst 2016 in den USA auf DVD erschienen.

18 Auch nach Maßgabe der sog. Medien- und Leasingerlasse sei F als wirtschaftliche Eigentümerin des Films anzusehen. Anwendbar seien, da es sich bei den Filmrechten um immaterielle Wirtschaftsgüter handele, die Leasingerlasse für unbewegliche Wirtschaftsgüter (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 21.03.1972 - F/IV B 2-S 2170-11/72, BStBl I 1972, 188; vom 23.12.1991 - IV B 2-S 2170-115/91, BStBl I 1992, 13).

19 Da die Grundmietzeit im Streitfall 85 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ausmache, verbleibe das wirtschaftliche Eigentum am Filmrecht nur dann weiterhin bei der Klägerin, wenn der vereinbarte Kaufpreis höher sei als der unter Anwendung der linearen Absetzung für Abnutzung ermittelte Buchwert des Filmrechts im Zeitpunkt der möglichen Ausübung der Kaufoption. Dies sei jedoch nicht der Fall, da der (fiktive) Buchwert am Ende des Lizenzzeitraums in Höhe von ... € über dem Kaufoptionspreis von ... € liege. Nehme man die Darlehensoption hinzu, vergrößere sich bei wirtschaftlicher Betrachtung die Differenz.

20 Folge man der Auffassung des FG, wonach das wirtschaftliche Eigentum an den Filmrechten bei der Klägerin verblieben sei, so sei jedenfalls der zum Ende der Laufzeit bestehende Anspruch auf den Darlehensbetrag in Höhe von ... € gleichmäßig verteilt über die Laufzeit zu aktivieren. Das Darlehen sei wirtschaftlich betrachtet einer Schlusszahlung vergleichbar, denn es sei als Entgelt für die Überlassung der Verwertungsrechte während der Laufzeit des Vertriebsvertrags zu qualifizieren. Es sei nicht ernsthaft zweifelhaft, dass die Klägerin das Darlehen in Anspruch nehmen werde, wenn F die Kaufoption nicht ausübe. Auch hier sei von erheblicher Bedeutung, dass die Wertlosigkeit des Films bereits bei Fertigstellung ersichtlich gewesen sei und der Film von vorneherein nicht den Anforderungen für die Aufnahme in das Kinoprogramm entsprochen habe.

21 Das FA beantragt sinngemäß,
das angefochtene FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

22 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

23 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

24 Das FG ist in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise zu dem Ergebnis gelangt, dass die Klägerin mit dem Abschluss des Filmvertriebsvertrags das wirtschaftliche Eigentum an den Filmrechten nicht auf F übertragen und daher im Streitjahr 2009 keine (abgezinste) Kaufpreisforderung zu aktivieren hat (hierzu unter 1.). Auch die Auffassung des FG, es fehle an einer von der Klägerin linearisiert zu aktivierenden Schlusszahlung, hält der revisionsrechtlichen Prüfung stand (hierzu unter 2.), so dass sich die antragsgemäße Änderung der streitgegenständlichen Bescheide als zutreffend erweist (hierzu unter 3.).

25 1. Die Auffassung des FG, die Klägerin habe im Streitjahr 2009 keine (abgezinste) Kaufpreisforderung zu aktivieren, weil sie durch den Filmvertriebsvertrag das wirtschaftliche Eigentum an den Filmrechten nicht auf F übertragen hat, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Das FG hat ausgehend von den allgemeinen Grundsätzen zur Aktivierung von Forderungen (hierzu unter a) und der Tatsache, dass die Klägerin als Herstellerin des Films die zivilrechtliche Eigentümerin der Filmrechte ist (hierzu unter b) zutreffend am Maßstab des § 39 AO geprüft, ob die Klägerin das wirtschaftliche Eigentum an den Filmrechten auf F übertragen hat (hierzu unter c). Seine Würdigung, die Klägerin sei durch den mit F geschlossenen Filmvertriebsvertrag nicht i.S. des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO wirtschaftlich von der Einwirkung auf die Filmrechte ausgeschlossen, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden (hierzu unter d).

26 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 HGB). Gewinne sind nur

zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB). Ein aufgrund einer entsprechenden Aktivierung erhöhter Gewinn wäre auch als Gewerbeertrag zu behandeln (§ 7 des Gewerbesteuergesetzes --GewStG--). Nach § 7 Satz 1 GewStG ist Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des EStG oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14 GewStG) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge.

27 aa) 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.

28 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. 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 des Bürgerlichen Gesetzbuchs erst mit Eintritt der Bedingung entstehen (hierzu insgesamt Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 07.12.2017 - IV R 37/16, und IV R 23/14, BFHE 260, 312, BStBl II 2018, 444, m.w.N.).

29 bb) 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 (vgl. BFH-Urteil in BFHE 260, 312, BStBl II 2018, 444, m.w.N.).

30 b) Die Klägerin ist als Herstellerin des Films (zur Herstellereigenschaft BFH-Urteil vom 20.09.1995 - X R 225/93, BFHE 178, 434, BStBl II 1997, 320; vgl. auch BMF-Schreiben vom 23.02.2001 - IV A 6-S 2241-8/01, BStBl I 2001, 175, Rz 7 ff.) zivilrechtliche Eigentümerin der Filmverwertungsrechte. Aus Sicht des deutschen Rechts ist sie Inhaberin des Leistungsschutzrechts gemäß § 94 Abs. 1 des Urheberrechtsgesetzes (UrhG), das ein immaterielles Wirtschaftsgut darstellt (vgl. BFH-Beschluss vom 06.11.2008 - IV B 126/07, BFHE 223, 294, BStBl II 2009, 156; BFH-Urteil in BFHE 178, 434, BStBl II 1997, 320) und nach Maßgabe des § 94 Abs. 2 UrhG übertragbar ist. Dass sich die Klägerin im Rahmen des Filmvertriebsvertrags nicht verpflichtet hat, ihr zivilrechtliches Eigentum an den Filmrechten auf F zu übertragen, steht zwischen den Beteiligten ebenso wenig im Streit wie die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leistungsschutzrechts, die grundsätzlich 50 Jahre beträgt (so auch BMF-Schreiben in BStBl I 2001, 175, Rz 17, unter Verweis auf § 94 Abs. 3 UrhG; vgl. auch Feldgen, Steuern und Bilanzen 2020, 758; Herzig/Briesemeister, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2011, 581, 588), so dass es hierzu keiner weiteren Ausführungen bedarf.

31 c) Das FG hat am Maßstab des § 39 AO zutreffend geprüft, ob die Klägerin durch den mit F geschlossenen Filmvertriebsvertrag ihr wirtschaftliches Eigentum an den Filmrechten übertragen hat.

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

33 Diese Definition des wirtschaftlichen Eigentums umfasst eine Mehrzahl ungleichartiger "zivilrechtlicher Rechtslagen", die Nichteigentümern eine eigentumsähnliche Rechtsposition verschaffen. Die Anwendung des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO erfordert deshalb nach der Rechtsprechung des BFH die Bildung von Fallgruppen und deren wertende Zuordnung (z.B. BFH-Urteil vom 24.06.2004 - III R 42/02, BFH/NV 2005, 164, unter II.2.a). Ein wirtschaftlicher Ausschluss des zivilrechtlichen Eigentümers i.S. des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO wird u.a. angenommen, wenn der Herausgabeanspruch des Eigentümers keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat (grundlegend BFH-Urteil vom 26.01.1970 - IV R 144/66, BFHE 97, 466, BStBl II 1970, 264, unter C.III.1.). Ob diese Voraussetzungen vorliegen, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall zu beurteilen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 13.10.2016 - IV R 33/13, BFHE 255, 386, BStBl II 2018, 81, Rz 27; vom 02.06.2016 - IV R 23/13, Rz 30, m.w.N.). Dabei ist nicht das formal Erklärte oder formal-rechtlich Vereinbarte, sondern das wirtschaftlich Gewollte und das tatsächlich Bewirkte ausschlaggebend (BFH-Urteile vom 11.07.2006 - VIII R 32/04,

BFHE 214, 326, BStBl II 2007, 296; vom 15.02.2001 - III R 130/95, BFH/NV 2001, 1041, m.w.N.). Dementsprechend kann auch eine rechtsförmliche Nutzungsüberlassung wirtschaftlich eine Veräußerung des Rechts darstellen (vgl. von Wallis in Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 EStG Rz 1202).

34 bb) Ein schuldrechtlich oder dinglich Nutzungsberechtigter hat in der Regel kein wirtschaftliches Eigentum an dem ihm zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgut (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 28.05.2015 - IV R 3/13, Rz 21; in BFHE 255, 386, BStBl II 2018, 81, Rz 28; vom 02.06.2016 - IV R 23/13, Rz 31, m.w.N.). Etwas anderes kann gelten, wenn der Nutzungsberechtigte statt des Eigentümers die Kosten der Anschaffung oder Herstellung eines von ihm selbst genutzten Wirtschaftsguts trägt und ihm auf Dauer, nämlich für die voraussichtliche Nutzungsdauer, Substanz und Ertrag des Wirtschaftsguts wirtschaftlich zustehen (BFH-Urteile vom 28.05.2015 - IV R 3/13, Rz 21; in BFHE 255, 386, BStBl II 2018, 81, Rz 28; vom 02.06.2016 - IV R 23/13, Rz 31).

35 Darüber hinaus kommt auch bei entgeltlichen Nutzungsüberlassungen, bei denen das Gesamtentgelt die vom Eigentümer getragenen Anschaffungs- und Herstellungskosten abdeckt, eine vom Eigentum abweichende wirtschaftliche Zurechnung nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO beim Nutzungsberechtigten in Betracht, wenn sich die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Gegenstands und die Grundmietzeit annähernd decken oder zwar die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer erheblich länger als die Grundmietzeit ist, jedoch dem Nutzungsberechtigten ein Recht auf Verlängerung oder Kauf zusteht und bei Ausübung der Option nur ein geringer Mietzins oder Kaufpreis zu entrichten ist, d.h. bei wirtschaftlich vernünftiger Entscheidungsfindung mit der Ausübung des Rechts zu rechnen ist (BFH-Urteile vom 28.05.2015 - IV R 3/13, Rz 22; in BFHE 255, 386, BStBl II 2018, 81, Rz 29; vom 02.06.2016 - IV R 23/13, Rz 31). Voraussetzung ist in diesen Fällen jedoch, dass der Nutzungsberechtigte den wirtschaftlichen Ausschluss für die verbleibende Nutzungsdauer bewirken kann, d.h. ihm eine entsprechende rechtliche Befugnis z.B. in Gestalt einer Verlängerungs- oder Kaufoption zusteht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 255, 386, BStBl II 2018, 81, zum Andienungsrecht beim Leasing). Hieran fehlt es, wenn lediglich eine Befugnis des Eigentümers z.B. in Gestalt eines Andienungsrechts besteht, selbst wenn dies von Anfang an so ausgestaltet ist, dass seine Ausübung als wirtschaftlich vernünftig erscheint (vgl. BFH-Urteil in BFHE 255, 386, BStBl II 2018, 81).

36 cc) Diese allgemeinen Grundsätze gelten auch für die Nutzungsüberlassung von Filmrechten (zur grundsätzlichen Anwendbarkeit des § 39 AO auch BMF-Schreiben in BStBl I 2001, 175, Rz 16; vgl. auch Elicker/Hartrott, Betriebs-Berater --BB-- 2011, 1879, 1882; Rüber/Angloher, Finanz-Rundschau --FR-- 2008, 498, 504 f.; Herzig/Briesemeister, Ubg 2011, 581, 586 f.), allerdings sind die hier bestehenden Besonderheiten zu beachten. Diese schließen es aus, die für Leasingverträge entwickelten Grundsätze (vgl. hierzu z.B. BFH-Urteil vom 21.12.2017 - IV R 55/16, Rz 29 ff., m.w.N.; Leasingerlasse: BMF-Schreiben vom 19.04.1971 - IV B/2-S 2170-31/71, BStBl I 1971, 264; in BStBl I 1972, 188; vom 22.12.1975 - IV B 2-S 2170-161/75; in BStBl I 1992, 13) uneingeschränkt auf die Nutzungsüberlassung von Filmrechten zu übertragen, selbst wenn die Gestaltungs- und Verwertungskonzepte deutliche Ähnlichkeiten aufweisen können (so im Ergebnis wohl auch Wassermeyer, Der Betrieb --DB-- 2010, 354, 357; Elicker/Hartrott BB 2011, 1879, 1884; einschränkend auch Rüber/Angloher, FR 2008, 498, 505 f.; anderer Ansicht z.B. BMF-Schreiben in BStBl I 2001, 175, Rz 16; Dornheim, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2011, 1793, 1795; wohl auch Feyock/Heintel, Zeitschrift für Urheber- und Medienrecht --ZUM-- 2008, 179, 183).

37 aaa) Besonderheiten ergeben sich nicht nur daraus, dass es sich bei Filmrechten um immaterielle Wirtschaftsgüter handelt, die --anders als materielle Wirtschaftsgüter-- einer Unterscheidung in bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter nicht zugänglich sind (vgl. auch Theisen/Lins, DStR 2010, 1649, 1655). Vielmehr ist auch zu beachten, dass keine hinlänglich verlässliche ex ante-Einschätzung der Wertentwicklung von Filmrechten möglich ist. Im Zeitpunkt des Abschlusses des Filmvertriebsvertrags ist für die Vertragsbeteiligten regelmäßig nicht absehbar, ob der vertragsgegenständliche Film erfolgreich sein wird (vgl. z.B. Wassermeyer, DB 2010, 354, 357; Herzig/Briesemeister, Ubg 2011, 581, 588; Manthey/Zettl, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2021, 449, 452, allgemein zum wirtschaftlichen Eigentum an Rechten). Dies zeigt sich auch daran, dass die Vertragsbeteiligten im Rahmen eines Filmvertriebsvertrags --anders als in Leasingvereinbarungen über materielle Wirtschaftsgüter-- neben festen regelmäßig auch variable, an den Ertrag der Filmrechte geknüpfte Lizenzraten vereinbaren. Während die Vertragsbeteiligten bei der Nutzungsüberlassung von materiellen Wirtschaftsgütern (wie etwa Maschinen, Fahrzeugen, Flugzeugen und Containerschiffen) angesichts branchentypischer Erfahrungswerte den nutzungsbedingten Werteverzehr, die Wertentwicklung und die technische Überalterung vergleichsweise zuverlässig einschätzen können, ist dies bei Filmrechten nicht möglich. Dies führt letztlich auch dazu, dass die Bewertung der Konditionen einer Kaufoption und die Beurteilung der Wahrscheinlichkeit der Ausübung dieses Rechts (vgl. Herzig/Briesemeister, Ubg 2011, 581, 588) nur bedingt möglich ist, zumal es --anders als bei materiellen Wirtschaftsgütern-- bei Filmrechten an einem annähernd proportionalen Zusammenhang von

Herstellungskosten und Nutzungspotential fehlt (vgl. Feyock/Heintel, ZUM 2008, 179, 181; Theisen/Lins, DStR 2010, 1649, 1658).

38 bbb) Danach kann dem Nutzungsberechtigten nach Maßgabe des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO zwar ausnahmsweise das wirtschaftliche Eigentum an Filmrechten zuzurechnen sein. Dies kommt allerdings nur in Betracht, wenn der zivilrechtliche Eigentümer infolge der vertraglichen Vereinbarungen während der gesamten voraussichtlichen Nutzungsdauer der Filmrechte von deren Substanz und Ertrag wirtschaftlich ausgeschlossen ist. Hieran fehlt es z.B., wenn der zivilrechtliche Eigentümer durch erfolgsabhängige Vergütungen während der gesamten Vertragslaufzeit weiterhin von Wertsteigerungen der Filmrechte profitiert.

39 d) Nach Maßgabe dieser Grundsätze konnte das FG annehmen, F könne die Klägerin auf der Grundlage des Filmvertriebsvertrags nicht für die gesamte betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Filmrechte wirtschaftlich aus ihrer Stellung als Eigentümerin verdrängen. Seine Tatsachenwürdigung ist verfahrensrechtlich ordnungsgemäß zustande gekommen, verstößt nicht gegen Denkgesetze und verletzt keine Erfahrungssätze. Sie ist daher nach § 118 Abs. 2 FGO revisionsrechtlich bindend (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 20.11.2008 - VI R 25/05, BFHE 223, 419, BStBl II 2009, 382).

40 aa) Das FG hat den Filmvertriebsvertrag nach dem gemäß den Vorschriften des Internationalen Privatrechts anwendbaren kalifornischen Recht ausgelegt (sog. Vertragsstatut: Art. 32 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. Art. 27 Abs. 1 Satz 1 des Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuche in der für den streitgegenständlichen Vertrag geltenden Fassung --EGBGB a.F.--; vgl. auch BFH-Urteile vom 07.12.2017 - IV R 37/16, und in BFHE 260, 312, BStBl II 2018, 444, m.w.N.). Dies ist zutreffend, denn auch Fragen des Urhebervertragsrechts, wie z.B. die durch Auslegung eines Vertrags zu klärende Reichweite eines urheberrechtlichen Nutzungsrechts, sind nach dem Vertragsstatut und damit im Streitfall nach dem von den Vertragsbeteiligten gewählten Recht Kaliforniens (Art. 27 Abs. 1 EGBGB a.F.) zu beurteilen (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 24.09.2014 - I ZR 35/11, Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht --GRUR-- 2015, 264, Rz 42, m.w.N.). Das FG ist unter ausführlicher Befassung mit dem kalifornischen Recht zu dem Ergebnis gelangt, dass das kalifornische Rechtsverständnis der im Filmvertriebsvertrag verwendeten Begriffe, insbesondere auch des zentralen Begriffs der "call option", mit der Bedeutung übereinstimmt, die diesen Begriffen nach deutschem Recht beigemessen wird. Die vom FG getroffenen Feststellungen über das Bestehen und den Inhalt des kalifornischen Rechts sind revisionsrechtlich wie Tatsachenfeststellungen zu behandeln (z.B. BFH-Urteil vom 22.03.2018 - X R 5/16, BFHE 261, 132, BStBl II 2018, 651, Rz 23). Sie sind für den Senat bindend.

41 bb) Die Bindung an diese Feststellungen entfällt nicht aufgrund der vom FA erhobenen Verfahrensrüge, nach der das FG die ausländische Rechtslage in Bezug auf die Frage der Übertragbarkeit von Urheberrechten nicht zutreffend bzw. nicht vollständig festgestellt und in der weiteren Folge § 39 AO unzutreffend angewendet haben soll. Denn die Rüge entspricht bereits nicht den Darlegungsanforderungen (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil vom 10.04.2013 - I R 45/11, BFHE 241, 332, BStBl II 2013, 771, Rz 25). Das FA behauptet zwar, das Urheberrecht sei nach kalifornischem Recht --anders als nach dem vom FG insoweit zugrunde gelegten deutschen Recht-- frei übertragbar, es versäumt jedoch, hinreichend zu erläutern, aus welchen konkreten Vorschriften des kalifornischen Rechts sich eine freie Übertragbarkeit des Urheberrechts ergeben soll. Eine weitergehende Darlegung wäre auch mit Blick auf das im Internationalen Privatrecht ebenfalls geltende sog. Schutzlandprinzip geboten gewesen. Nach diesem entscheidet über die Entstehung und das Erlöschen von Urheberrechten, über deren Wirkungen sowie deren Übertragbarkeit das Recht des Landes, in dem das Urheberrecht wirken soll und für dessen Gebiet sein Schutz in Anspruch genommen wird. Dem Urheber steht danach kein einheitliches Urheberrecht zu, das einem einzigen Statut unterliegt, sondern ein Bündel nationaler Urheberrechte. Die Rechtsordnung, welche die Schutzwirkung des Immaterialgüterrechts bestimmt, ist der Disposition der Parteien entzogen, d.h. eine Vereinbarung über das anwendbare Recht ist insoweit nicht zulässig (vgl. z.B. BGH-Urteile in GRUR 2015, 264, Rz 24; vom 02.10.1997 - I ZR 88/95, BGHZ 136, 380, unter II.1.a und b [Rz 34, 39 ff.]; z.B. auch Staudinger/Magnus (2021), Internationales Vertragsrecht, Art. 4 Rom I-VO, Rz 541).

42 cc) Die Würdigung des FG, F könne die Klägerin auf der Grundlage des Filmvertriebsvertrags nicht für die gesamte betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Filmrechte wirtschaftlich aus ihrer Stellung als Eigentümerin verdrängen, hält der revisionsrechtlichen Prüfung auch im Übrigen stand.

43 aaa) Das FG konnte annehmen, dass allein die ungewöhnlich lange Laufzeit des Filmvertriebsvertrags keinen Übergang wirtschaftlichen Eigentums bewirkt. Eine sich mit Ablauf der Vertragslaufzeit ergebende Wertlosigkeit der Filmrechte kann in Anbetracht der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Filmrechte von 50 Jahren auch bei einer Vertragslaufzeit von 42 Jahren nicht angenommen werden. Dass das Nutzungspotential von Filmrechten

regelmäßig in den ersten Jahren überproportional hoch ist, kann ebenfalls nicht begründen, dass der Wert des Filmrechts am Ende der Vertragslaufzeit verbraucht ist (vgl. Theisen/Lins, DStR 2010, 1649, 1658).

44 bbb) Die Würdigung des FG, wonach die Verwertung der Filmrechte während der Vertragslaufzeit nicht unter Ausschluss der Klägerin erfolgen kann, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

45 Auch wenn F nach den vertraglichen Vereinbarungen ein umfassendes Verwertungsrecht an den Filmrechten zusteht, erfolgt die während der Vertragslaufzeit mögliche Verwertung der Filmrechte durch F nicht unter Ausschluss der Klägerin. Dieser stehen neben den der Höhe nach fest vereinbarten Lizenzentgelten auch erfolgsabhängige Vergütungen (Klausel 4 (b) (i) - Beteiligungs-Lizenzgebühren in Gestalt sog. angepasster Nettoerlöse; Klausel 4 (a) (ii) - zusätzliche Gewinnbeteiligung) zu, infolge derer sie von den Wertsteigerungen während der gesamten Vertragslaufzeit profitiert. Wertsteigerungen eines Films drücken sich unmittelbar in höheren generierbaren Erlösen aus (vgl. Herzig/Briesemeister, Ubg 2011, 581, 587).

46 Allein dieser Umstand trägt die Annahme des FG, der Filmvertriebsvertrag habe nicht zum Übergang wirtschaftlichen Eigentums an den Filmrechten auf F geführt.

47 ccc) Die vertraglichen Endschaftsregelungen stehen dem nicht entgegen. Unter Berücksichtigung der fortbestehenden Teilhabe der Klägerin an etwaigen Wertsteigerungen der Filmrechte während der Vertragslaufzeit konnte das FG zu dem Ergebnis gelangen, die Endschaftsregelungen hätten keinen Übergang wirtschaftlichen Eigentums an den Filmrechten auf F bewirkt.

48 (1) Insoweit ist nicht zu beanstanden, dass das FG angenommen hat, die Kaufoption der F sei unter Berücksichtigung der Gegebenheiten des Streitfalls nicht geeignet, die Klägerin wirtschaftlich von der Einwirkung auf die Filmrechte auszuschließen. Die Tatsache, dass der Kaufoptionspreis in Höhe von ... € niedriger liegt als der voraussichtliche Restbuchwert in Höhe von ... €, gibt keinen hinreichenden Grund zu der Annahme, dass bei wirtschaftlich vernünftiger Entscheidungsfindung mit der Ausübung des Rechts zu rechnen ist. Vielmehr erscheint es zumindest vertretbar, --vom Zeitpunkt des Vertragsschlusses aus betrachtet-- anzunehmen, es sei offen, ob es zur Ausübung der Kaufoption durch F kommen wird, zumal eine realistische Prognose über die Wahrscheinlichkeit der Optionsausübung bereits in Anbetracht der vereinbarten Vertragslaufzeit von insgesamt 42 Jahren kaum möglich sein dürfte (vgl. Herzig/Briesemeister Ubg 2011, 581, 587; BFH-Urteil vom 29.07.1981 - I R 62/77, BFHE 134, 264, BStBl II 1982, 107, unter II.2. [Rz 28]). Darüber hinaus hat das FG zu Recht in seine Würdigung einbezogen, dass dem Vergleich des Restbuchwerts mit dem vereinbarten Kaufoptionspreis im Zusammenhang mit Filmrechten grundsätzlich nur eine begrenzte Aussagekraft zukommen kann (vgl. Manthey/Zettl, IStR 2021, 449, 452), da eine zuverlässige Einschätzung der Erfolgschancen des Films im Zeitpunkt des Vertragsschlusses kaum möglich ist.

49 Zudem hat das FG zutreffend darauf verwiesen, dass die Klägerin nach Ausübung des Kaufoptionsrechts noch mit 25 % an einem höheren Marktwert des Films, der sich aus dem Differenzbetrag zwischen dem geschätzten Marktwert und dem Kaufoptionspreis ergibt, beteiligt ist, und hat hieraus --ohne dass dies revisionsrechtlich zu beanstanden ist-- den Schluss gezogen, die Klägerin sei noch in einem wirtschaftlich bedeutsamen Umfang an den weiteren Wertsteigerungen des Films beteiligt.

50 (2) Der revisionsrechtlichen Prüfung hält auch die Würdigung des FG stand, die zwischen den Beteiligten vereinbarte Darlehensoption könne keinen Übergang wirtschaftlichen Eigentums begründen.

51 Die Darlehensoption führt --entgegen der Auffassung des FA-- nicht dazu, dass die Risiken einer Wertminderung der Filmrechte gänzlich von F zu tragen sind. Zwar kann es bei Ausübung der Darlehensoption dazu kommen, dass die Klägerin den Darlehensoptionsbetrag nach Maßgabe der vertraglichen Vereinbarungen nicht an F zurückzuzahlen hat. Allerdings ist --worauf das FG zutreffend hinweist-- zu bedenken, dass die Klägerin mit der Ausübung der Darlehensoption zur Vermarktung und Verwertung der Filmrechte verpflichtet wäre und hierdurch für sie Kosten entstehen, die nicht oder nur teilweise von F zu ersetzen sind. Dieser Umstand bestätigt, dass die Klägerin im Fall der Ausübung der Darlehensoption mit dem Darlehensbetrag kein vom Wert der Filmrechte unabhängiges Entgelt erhält. Vor diesem Hintergrund erscheint es jedenfalls nachvollziehbar, dass es --wie das FG angenommen hat-- in dem Fall, in dem die Filmrechte am Ende der Laufzeit weitgehend wertlos wären und F aus diesem Grunde auf die Ausübung der Kaufoption verzichtete, für die Klägerin attraktiver sein könnte, die Darlehensoption nicht auszuüben und stattdessen die Filmrechte frei zu verwerten.

52 ddd) Ebenso ohne Rechtsfehler hat das FG angenommen, dass auch aus der Kombination bzw. dem Verhältnis der Endschaftsregelungen zueinander kein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Filmrechten auf F folgt.

Das FG hat insoweit nachvollziehbar dargelegt, dass insbesondere die Kombination aus Kauf- und Darlehensoption nicht geeignet ist, den Übergang wirtschaftlichen Eigentums zu begründen. Die bei Ausübung der Kaufoption bestehende Mehrerlösbeteiligung in Höhe von 25 % des Marktwertzuschlags gestatte nicht die Wertung, dass die Klägerin von der weiteren Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausgeschlossen sei, zumal sie auch während der Vertragslaufzeit aufgrund der Gewinnbeteiligungen an Wertzuwächsen und Mehrerlösen partizipiere. Die mit der Ausübung der Darlehensoption auf Seiten der Klägerin bestehenden Verpflichtungen zur Vermarktung und Verwertung der Filmrechte stünden der Annahme entgegen, dass das Risiko der Wertminderung allein der F zuzuweisen sei.

53 eee) Zu keinem anderen Ergebnis führt der Einwand des FA, die Ausübung der Darlehensoption sei im Falle der Wertlosigkeit der Filmrechte am Ende der Laufzeit zur Amortisation der Aufwendungen der Klägerin erforderlich, so dass eine Nichtausübung der Option durch die Klägerin äußerst unwahrscheinlich sei. Denn die Klägerin ist --wie dargelegt-- in keinem Fall während der gesamten voraussichtlichen Nutzungsdauer der Filmrechte in vollem Umfang von deren Substanz und Ertrag ausgeschlossen. Zudem räumt die Darlehensoption der Klägerin eine Befugnis ein, sie gewährt F hingegen nicht das Recht, die Klägerin wirtschaftlich auszuschließen.

54 fff) Entgegen der Auffassung des FA ist für die Beurteilung der Frage des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums an den Filmrechten nicht davon auszugehen, dass die Wertlosigkeit des Films bereits bei dessen Fertigstellung offensichtlich gewesen sei. Entsprechendes hat das FG weder festgestellt, noch ergibt sich dies auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen, zumal F der Klägerin mit Schreiben vom 31.08.2009 eine zufriedenstellende, vertragsgemäße Lieferung des Films bestätigt hat. Zudem ist für die Beantwortung der Frage nach dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums maßgeblich auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Filmvertriebsvertrags abzustellen, nicht auf den der Fertigstellung des Films.

55 2. Die Entscheidung des FG, der im Fall der Ausübung der Darlehensoption an die Klägerin zu zahlende Darlehensbetrag habe nicht den Charakter einer Schlusszahlung, die als weitere --bereits mit der Nutzungsüberlassung verdiente-- Gegenleistung der F für die ihr während der Laufzeit des Filmvertriebsvertrags eingeräumten Nutzungsrechte anzusehen und linearisiert zu aktivieren sei, hält ebenfalls der revisionsrechtlichen Prüfung stand.

56 a) 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 (hierzu insgesamt BFH-Urteile vom 07.12.2017 - IV R 37/16, und in BFHE 260, 312, BStBl II 2018, 444, m.w.N.). Eine Gewinnrealisierung setzt auch hier grundsätzlich voraus, dass das vereinbarte Entgelt nicht nur bereits verdient, sondern am Bilanzstichtag auch hinreichend sicher ist.

57 b) Auch die in einem Filmvertriebsvertrag für den Fall der Nichtausübung einer zugunsten des Lizenznehmers bestehenden Kaufoption vereinbarte Schlusszahlung an den Lizenzgeber kann ein zeitraumbezogenes Entgelt für die Überlassung der Verwertungsrechte während der Laufzeit des Vertriebsvertrags darstellen, das bereits durch die Nutzungsüberlassung verdient und am Bilanzstichtag bereits hinreichend sicher ist. Eine entsprechende Schlusszahlung ist zeitanteilig zu aktivieren. Maßgebend ist der Zeitraum der Nutzungsüberlassung. Die Periodisierung hat daher grundsätzlich mit der Übergabe der Filmrechte an den Lizenznehmer zu beginnen (vgl. BFH-Urteile vom 07.12.2017 - IV R 37/16, und in BFHE 260, 312, BStBl II 2018, 444). Ob eine solche Schlusszahlung vorliegt, ist durch Auslegung der vertraglichen Vereinbarungen zu ermitteln. Eine am Ende der Vertragslaufzeit zu erbringende Zahlung kann insbesondere dann ein Entgelt für die Überlassung der Verwertungsrechte während der Laufzeit des Vertriebsvertrags darstellen, wenn sich der Lizenzgeber nur unter der Voraussetzung zur Überlassung der Verwertungsrechte bereit erklärt hat, hierfür einen festen Mindestbetrag zu erhalten, der (im Fall der Nichtausübung der Kaufoption) der Summe aus fixen Lizenzgebühren und Schlusszahlung entspricht. Die --im Fall der Nichtausübung der Kaufoption-- anfallende Schlusszahlung stellt in diesem Fall sicher, dass der Lizenzgeber vom Lizenznehmer die Mindestvergütung für die Nutzungsüberlassung auch dann erhält, wenn die Filmrechte am Ende der Vertragslaufzeit wertlos sind (vgl. BFH-Urteile vom 07.12.2017 - IV R 37/16, und in BFHE 260, 312, BStBl II 2018, 444).

58 c) Ausgehend von diesen Maßstäben ist die Entscheidung des FG, im Streitfall liege keine entsprechende

Schlusszahlung vor, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Dies gilt sowohl in Bezug auf die Annahme des FG, es liege weder begrifflich noch inhaltlich eine Schlusszahlung vor, als auch auf seine Würdigung, der Anspruch der Klägerin auf den Darlehensbetrag sei am Bilanzstichtag nicht hinreichend sicher gewesen.

59 aa) Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass bereits begrifflich keine Schlusszahlung vorliegt. Die Klägerin und F haben keine feststehende Schlusszahlung vereinbart, die --sollte F keinen Gebrauch von ihrer Kaufoption machen-- ohne weiteres fällig ist, sondern eine Optionsregelung getroffen, die sich auf ein Darlehen bezieht. Dementsprechend haben sie nicht vereinbart, dass im Fall der Nichtausübung der Kaufoption durch F der Betrag von ... € an die Klägerin zu zahlen ist, sondern sie haben die Zahlung dieses Betrags davon abhängig gemacht, dass die Klägerin --sollte F ihre Kaufoption nicht ausüben-- von ihrem Optionsrecht Gebrauch macht. Erst dann kommt es zur Auszahlung des Darlehensbetrags in Höhe von ... €, wobei die Klägerin unter bestimmten Maßgaben zur Rückzahlung des Betrags verpflichtet ist.

60 bb) Die Auffassung des FG, die Vereinbarung der Darlehensoption sei auch inhaltlich nicht mit der Vereinbarung einer Schlusszahlung vergleichbar, hält ebenfalls der revisionsrechtlichen Prüfung stand. Insbesondere die Würdigung des FG, es lasse sich nicht feststellen, dass der Darlehensbetrag ein zusätzliches, auf die Laufzeit des Lizenzvertrags bezogenes Nutzungsentgelt darstelle, ist jedenfalls möglich und damit für den Senat bindend.

61 Zutreffend verweist das FG in diesem Zusammenhang darauf, dass die Klägerin nach den vertraglichen Vereinbarungen mit der Ausübung der Darlehensoption verpflichtet ist, den Film zu vermarkten oder anderweitig zu verwerten, und dies bedingt, dass sie --über das Ende des Vertriebsvertrags hinaus-- eine eigene Betriebs- und Vertriebsstruktur aufrechterhält sowie weitere Vermarktungs- und Verwertungsbemühungen unternimmt. Dass es daher für das FG denkbar erscheint, es könne für die Klägerin tatsächlich wirtschaftlich bzw. finanziell sinnvoller sein, die Darlehensoption nicht auszuüben und stattdessen eine freihändige Vermarktung und Verwertung der Filmrechte vorzunehmen, stellt eine zumindest mögliche Würdigung dar. Ist es aber aus der Sicht der Vertragsbeteiligten im Zeitpunkt des Vertragsschlusses offen, ob sich die Klägerin zum Ende der Vertragslaufzeit im Fall der Nichtausübung der Kaufoption durch F für die Ausübung der Darlehensoption oder für eine freihändige Vermarktung der Filmrechte entscheiden wird, ist die Darlehensoption auch wirtschaftlich nicht mit einer Schlusszahlung vergleichbar.

62 Die Tatsache, dass die Ausübung der Darlehensoption durch die Klägerin im Fall der Wertlosigkeit der Filmrechte am Ende der Vertragslaufzeit naheliegend ist, weil in diesem Fall die freihändige Verwertung der Filmrechte keine wirtschaftlich sinnvolle Alternative darstellt, führt zu keinem anderen Ergebnis. Hieraus folgt zwar, dass die Klägerin durch die Darlehensoption die Möglichkeit hat, selbst bei einer Wertlosigkeit der Filmrechte weitere Zahlungen von F zu erhalten. Sie zwingt jedoch nicht zu der Annahme, der Darlehensbetrag sei bereits mit der Nichtausübung der Kaufoption verdient, denn es war --entgegen der Auffassung des FA-- bei Vertragsschluss offen, ob der Film am Ende der Vertragslaufzeit tatsächlich wertlos ist und ob es zur Ausübung der Darlehensoption kommt.

63 Vor diesem Hintergrund musste das FG aus dem Umstand, dass eine Zahlung in Höhe des Darlehensbetrags erforderlich ist, um eine Amortisation der Aufwendungen der Klägerin sicherzustellen, nicht den Schluss ziehen, die Vereinbarung der Darlehensoption stehe der Vereinbarung einer Schlusszahlung gleich. Eine Amortisation im Fall der Nichtausübung der Kaufoption durch F kann nicht nur durch Wahrnehmung der Darlehensoption, sondern --unter Umständen sogar sinnvoller-- durch eine freihändige Eigenverwertung der Filmrechte erreicht werden.

64 Gegen die Annahme, das Darlehen stelle ein von vorneherein fest vereinbartes weiteres Entgelt für die Nutzungsüberlassung der Filmrechte dar, spricht auch der Umstand, dass sich die Klägerin im Filmvertriebsvertrag nicht lediglich verpflichtet hat, F bis zur Höhe des Darlehensbetrags an späteren Verwertungserlösen zu beteiligen, sondern sie auch verpflichtet ist, unter bestimmten Umständen das Darlehen zurückzuzahlen (vgl. Herzig/Briesemeister, Ubg 2011, 581, 590; Rüber/Angloher, FR 2008, 498, 501, 505).

65 d) Schließlich ist auch die weitere Würdigung des FG, der Anspruch aus der Darlehensoption sei am Bilanzstichtag noch nicht hinreichend sicher, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

66 Es fehlt an einer (allein) unter der auflösenden Bedingung der Nichtausübung der Kaufoption durch F stehenden Zahlung an die Klägerin, denn die Zahlung des Darlehensbetrags hängt von verschiedenen Voraussetzungen ab, deren Eintritt ungewiss ist. Hieran ändert der Umstand, dass die Zahlung des Darlehensbetrags im Rahmen der Schuldübernahme durch die J-AG abgesichert ist, nichts.

67 3. Danach hat das FG der Klage zu Recht in vollem Umfang stattgegeben und die angegriffenen Bescheide antragsgemäß geändert.

68 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de