

Urteil vom 07. December 2017, IV R 37/16

Missachtung des Vertragsstatuts als Rechtsanwendungsfehler - Gewinnverwirklichung bei zeitraumbezogenen Leistungsverpflichtungen - Bilanzielle Behandlung einer Schlusszahlung im Zusammenhang mit dem Vertrieb bzw. der Lizenzierung eines Films - Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 07.12.2017 IV R 23/14

ECLI:DE:BFH:2017:U.071217.IVR37.16.0

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, EStG VZ 2007

vorgehend FG München, 16. June 2016, Az: 1 K 266/12

Leitsätze

NV: 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 beachten ist .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 17. Juni 2016 1 K 266/12 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist, ob in der Bilanz der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) zum 31. Dezember 2007 eine in einem Vertrag über die Verwertung eines Films vereinbarte Zahlung (sog. Abschlusszahlung) zeitanteilig zu aktivieren ist.
- 2** Die Klägerin, eine GmbH & Co. KG, wurde im Jahr 2004 gegründet. Komplementärin ist eine nicht am Vermögen der Klägerin beteiligte GmbH, Kommanditisten sind zwei natürliche Personen. Gesellschaftszweck der Klägerin ist die Entwicklung, Herstellung, Vermarktung und Verwertung/Lizenzierung von Film- und Medienprojekten. Ihren Gewinn ermittelt die Klägerin nach § 4 Abs. 1, § 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG).
- 3** Im Dezember 2004 erwarb die Klägerin die Stoffrechte an dem Film ... (im Folgenden: Film), schloss einen Fertigstellungsgarantievertrag und beauftragte mit einem Produktionsdienstleistungsvertrag einen Produktionsdienstleister mit der Herstellung des Films im Wege der sog. unechten Auftragsproduktion.
- 4** Zudem schloss sie noch im Dezember 2004 mit einem Vertriebsunternehmen (VU) einen Vertriebsvertrag. Mit diesem Vertrag, der nach seiner Klausel 33 ausschließlich dem Recht der Vereinigten Staaten von Amerika (USA) und des Staates Kalifornien unterliegt, gewährte die Klägerin (als Eigentümerin) VU das Recht, die Urheberrechte an dem Film für eine Lizenzzeit von 17 Jahren bis zum 23. Dezember 2021 umfassend zu verwerten.
- 5** Klausel 4 des Vertrags ist (in der deutschen, nicht amtlichen Übersetzung) überschrieben mit "Entgelt für die Lizenz". Danach hatte VU u.a. folgende Zahlungen zu leisten:
 - nach Klausel 4 (a) halbjährliche nachschüssige Lizenzraten entsprechend der Anlage A des Vertriebsvertrags;
 - hiernach waren diese Raten (Lizenzraten) jeweils aufgeteilt in eine "A-Zahlung" in Euro sowie eine "B-Zahlung" in

- japanischen Yen (insgesamt rechnerisch nach den von den Vertragsparteien bestimmten Umrechnungskursen jeweils ... €, so dass sich über die Gesamtlaufzeit ein Betrag von insgesamt ... € ergibt);
- nach Klausel 4 (b) als variable Lizenzgebühr 40 % der sog. "angepassten Nettoerlöse", die nach näherer Maßgabe der Anlage NP des Vertriebsvertrags zu ermitteln waren; diese variable Gebühr war nach Klausel 4 (f) spätestens 120 Tage nach dem letzten Tag der Laufzeit des Vertriebsvertrags zu zahlen.
- 6** Verschiedene Regelungen in Klausel 4 (c) bis (g) betreffen neben diesen Zahlungsverpflichtungen des VU auch die im Anhang 2 des Vertriebsvertrags einheitlich bezifferte, auf unterschiedlichen Regelungen beruhende weitere Zahlungsverpflichtung des VU ("call option price, put option price, final payment"), die ebenfalls aus einem A-Anteil in Euro und einem B-Anteil in japanischen Yen besteht und nach den von den Vertragsparteien bestimmten Umrechnungskursen insgesamt ... € beträgt. Dies entspricht ca. 79,5 % der Gesamtherstellungskosten des Films.
 - 7** Klausel 19 (a) des Vertriebsvertrags räumt VU --vorbehaltlich einer in Klausel 19 (d) vorgesehenen Vertragsverlängerung-- eine gegen Ende der Vertragslaufzeit auszuübende Kaufoption hinsichtlich des Eigentumsrechts an dem Film zu einem Gesamtkaufpreis ein, der sich aus drei Teilen zusammensetzt, und zwar
 - 8** - einem Betrag in Höhe des als Kaufoptionspreis im Anhang 2 aufgeführten Betrags, der um den Betrag einer etwa bereits gezahlten Abschlusszahlung zu mindern ist,
 - einem nach näheren Maßgaben zu ermittelnden sog. "höheren Marktwert" und
 - der variablen Gebühr.
 - 9** Nach Klausel 18 (b) des Vertriebsvertrags wird --vorbehaltlich einer einvernehmlich vereinbarten Vertragsverlängerung (vgl. Klausel 19 (d)) sowie der Ausübung u.a. der vorgenannten Kaufoption-- am 23. Dezember 2021 eine Abschlusszahlung des VU ("final payment") in Höhe der im Anhang 2 ausgewiesenen Abschlusszahlung zur Zahlung fällig. Für diesen Fall des Auslaufens der Verleihrechte des VU sieht Klausel 18 (c) des Vertriebsvertrags vor, dass die Klägerin "sich in vernünftiger Weise bemühen (kann), den Film zu vermarkten ..." und dass sie verpflichtet ist, nachfolgende Erlöse aus der eigenen Verwertung des Films, soweit sie 35 % ihrer Bruttoeinnahmen zzgl. ihrer Marketing- und Verleihkosten (jeweils nach näherer Bestimmung bzw. Berechnung gemäß der Regelungen in der Anlage NP des Vertriebsvertrags) übersteigen, bis zur Höhe der Abschlusszahlung an VU zu zahlen.
 - 10** Nach Klausel 19 (d) des Vertriebsvertrags können die Vertragsparteien, d.h. die Klägerin und VU, jederzeit bis zum 23. Juni 2021 gemeinsam beschließen, die Laufzeit des Vertrags unter beiderseits annehmbaren Bedingungen zu verlängern.
 - 11** Nach Klausel 1 Satz 2 des Vertriebsvertrags war VU zum Abschluss von über das Ende der Laufzeit des Vertriebsvertrags hinausgehenden Unterverleih- und Lizenzverträgen berechtigt. Diese Verträge sind nach Klausel 18 (a) des Vertriebsvertrags nach dessen Beendigung vom Eigentümer der Urheberrechte am Film zu übernehmen und einzuhalten; an ihn sind die in den Unterverleih- und Lizenzverträgen vereinbarten Zahlungen in diesem Fall zu erbringen.
 - 12** Schließlich war VU nach Klausel 4 (c) des Vertriebsvertrags verpflichtet, der Klägerin eine Verpflichtung eines "Finanzinstituts" zur Zahlung der Lizenzraten und der Schlusszahlung (Fixzahlungen) vorzulegen; in verschiedenen Klauseln des Vertriebsvertrags verzichtete die Klägerin für diesen Fall auf die Geltendmachung ihrer Ansprüche auf die Fixzahlungen gegenüber VU.
 - 13** Die für die entsprechende Schuldübernahme erforderlichen (drei) Verträge zwischen der Klägerin, VU und einer Bank wurden in der Folgezeit auch abgeschlossen.
 - 14** Zwischen den Beteiligten besteht Einigkeit darüber, dass die sog. Fixzahlungen (d.h. die Lizenzraten und die Schlusszahlung) zur Erzielung eines Totalgewinns der Klägerin ausreichen.
 - 15** Zur Finanzierung des Kapitals der Klägerin in Höhe von ... € wandten die beiden Kommanditisten jeweils teilweise Eigenkapital auf und nahmen im Übrigen ebenfalls noch im Dezember 2004 bei der Bank jeweils Darlehen mit einer Laufzeit bis zum 23. Dezember 2021 auf. Die laufende Tilgung sowie die Zinszahlungen auf diese beiden Darlehensverträge wurden bzw. werden jeweils aus den B-Zahlungen der Lizenzraten bedient; der am Ende der Darlehenslaufzeit bei beiden Kommanditisten jeweils verbleibende Darlehensstand entspricht zusammen dem B-Anteil der Schlusszahlung. Die Zahlungen der beiden Kommanditisten auf ihre jeweilige Anteilsfremdfinanzierung korrespondieren somit mit den jeweiligen B-Zahlungen der Lizenzraten und dem B-Anteil der Schlusszahlung.

- 16** U.a. die aufgrund der o.g. Verträge von den jeweiligen Vertragsparteien eingegangenen Zahlungsverpflichtungen wurden gebündelt durch Zahlungen vom 23. Dezember 2004 erfüllt. Unvorhergesehen notwendige Vertragsverhandlungen mit Schauspielern verzögerten in der Folge den geplanten Beginn der (Haupt-)Dreharbeiten zu dem Film bis ins Jahr 2006. Nach Fertigstellung des Films und dessen Ablieferung an die Klägerin am 5. ... 2007 erfolgte der Filmstart in den USA Ende ... 2007.
- 17** In ihrer Feststellungserklärung für 2004 machte die Klägerin einen Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von rd. ... Mio. € geltend. In den den Feststellungserklärungen für 2004 und die beiden Folgejahre 2005 und 2006 jeweils zugrunde liegenden Bilanzen hatte die Klägerin die Abschlusszahlung im Rahmen ihrer jeweiligen Betriebseinnahmen nicht berücksichtigt. Die Feststellung für 2004 wurde vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) zunächst erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) durchgeführt.
- 18** Im Rahmen einer u.a. für das Jahr 2004 durchgeführten Außenprüfung kam der Prüfer u.a. zu dem Ergebnis, dass der Schuldübernahmevertrag als abstraktes Schuldverhältnis zu beurteilen sei mit der Folge, dass bei der Klägerin im Jahr 2004 --dem Jahr des Abschlusses der insoweit maßgeblichen Verträge-- "eine Kaufpreisforderung in Höhe des bei der Bank vom Lizenznehmer hinterlegten Kapitals gewinnwirksam zu aktivieren" sei. Den Feststellungen folgend erließ das FA einen entsprechend geänderten Feststellungsbescheid für 2004 sowie entsprechend angepasste Feststellungsbescheide für 2005 und 2006. Außerdem erließ es am 30. November 2009 gegenüber der Klägerin einen Feststellungsbescheid für das Streitjahr 2007, mit dem es die laufenden Gesamthandseinkünfte der Klägerin in Höhe von ... € feststellte; der Bescheid erging nach § 164 Abs. 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin Einspruch ein.
- 19** Während des gegen den geänderten Feststellungsbescheid für 2004 geführten Klageverfahrens änderte das FA den Feststellungsbescheid für 2004 erneut. Es hielt nun an seiner Auffassung, dass im Veranlagungszeitraum 2004 in der Bilanz der Klägerin eine Kaufpreisforderung aufgrund eines abstrakten Schuldverhältnisses zu aktivieren sei, nicht mehr fest. Ebenfalls erließ es an die geänderte Rechtsauffassung angepasste, geänderte Feststellungsbescheide für 2005 und 2006.
- 20** Außerdem erließ es unter dem 3. Januar 2012 den streitgegenständlichen, nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Feststellungsbescheid für 2007, mit dem es den laufenden Gesamthandsgewinn der Klägerin nun mit ... € feststellte. Das FA ging jetzt u.a. davon aus, dass der Anspruch der Klägerin auf die Schlusszahlung als fortlaufend zeitraumbezogen verwirklicht gleichmäßig über den Zeitraum des Vertriebsvertrags (beginnend mit der Ablieferung des Films) zu verteilen und in jedem Wirtschaftsjahr zeitanteilig, d.h. pro rata temporis, zu aktivieren sei, für das Streitjahr 2007 danach in Höhe von ... €. Die im Verhältnis zu u.a. der Kaufoption auflösend bedingte Schlusszahlung sei ein Entgelt für die bis zu ihrer Fälligkeit erfolgte Lizenzierung des Films und folglich mit 5,5 % abzuzinsen und mit dem Barwert am jeweiligen Bilanzstichtag auszuweisen. Dementsprechend sei der steuerlich zu berücksichtigende Jahresüberschuss der Klägerin für 2007 um die anteilige Schlusszahlung in Höhe von ... € zu erhöhen.
- 21** Der hiergegen gerichtete Einspruch der Klägerin wurde mit Einspruchsentscheidung vom 9. Januar 2012 als unbegründet zurückgewiesen. Das Finanzgericht (FG) wies die daraufhin erhobene Klage mit Urteil vom 17. Juni 2016 1 K 266/12 ab. Das FA sei im Ergebnis zutreffend davon ausgegangen, dass es sich bei der Abschlusszahlung um eine Gegenleistung für die mit dem Vertriebsvertrag vereinbarte Nutzungsüberlassung des Films handle und der Anspruch hierauf als hinreichend sicher anzusehen sei, so dass er zum 31. Dezember 2007 linearisiert zu aktivieren sei.
- 22** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 23** Sie beantragt, das FG-Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 9. Januar 2012 aufzuheben und den Bescheid für 2007 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG vom 3. Januar 2012 dahin zu ändern, dass der laufende (Gesamthands-)Gewinn auf den Betrag festgestellt wird, der sich ergibt, wenn der streitige Betrag von ... € nicht berücksichtigt wird.
- 24** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 25** 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 Recht der USA und des Staates Kalifornien fehlen, kann der Senat nicht abschließend beurteilen, ob zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2007 eine Forderung in Höhe von ... € zu aktivieren war (2.).
- 26** 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 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 des Handelsgesetzbuchs --HGB--). Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB).
- 27** 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).
- 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 (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).
- 29** 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).
- 30** 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.).
- 31** 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.
- 32** 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).

- 33** 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.).
- 34** c) Diese Grundsätze hat das FG nicht beachtet, so dass seine Entscheidung keinen Bestand haben kann.
- 35** aa) Obwohl die Parteien in Klausel 33 des Vertriebsvertrags die Geltung des Rechts der USA und des Staates Kalifornien 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.1.b bb aaa (1) 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.1.b bb aaa (2) (d) (aa) der Vorentscheidung).
- 36** bb) Dahinstehen kann, ob die Klägerin die unterlassene Ermittlung ausländischen Rechts ordnungsgemäß gerügt hat. Denn das Revisionsgericht hat die Maßgeblichkeit ausländischen Rechts auch ohne Rüge der Verfahrensbeteiligten zu beachten.
- 37** (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).
- 38** (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).
- 39** (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.
- 40** 2. Der Senat kann mangels Spruchreife nicht in der Sache entscheiden. Denn das FG hat bislang keine Feststellungen zu dem nach Klausel 33 des Vertriebsvertrags auf diesen anzuwendenden Recht der USA und des Staates Kalifornien getroffen.
- 41** 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).

- 42 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).
- 43 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.
- 44 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).
- 45 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).
- 46 c) Im Streitfall fehlen vor allem Feststellungen zu den Grundsätzen, nach denen Willenserklärungen und Verträge nach dem Recht der USA und des Staates Kalifornien auszulegen sind. Auch ist nicht aufgeklärt, ob das entsprechende 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 dem ausländischen Rechtsverständnis zu beurteilen sind. Durch die Zurückverweisung erhält das FG Gelegenheit, die erforderlichen Feststellungen zum Recht der USA und des Staates Kalifornien nachzuholen.
- 47 3. Für den Fall, dass das anzuwendende ausländische 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:
- 48 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 AO) erworben. Da dies zwischen den Beteiligten nicht im Streit steht, wird von weiteren Ausführungen abgesehen.
- 49 b) Entspräche das anzuwendende ausländische 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 in Anhang 2 als "Kaufoptionspreis" bezeichneten Betrag deckt, bereits durch die Nutzungsüberlassung verdient. Auch die Klägerin bestreitet nicht, dass bei Nichtausübung der Kaufoption am Ende der Vertragslaufzeit die Schlusszahlung fällig ist. Wenn das FG daran anknüpfend ausführt, schon der Begriff "Ab-/Schlusszahlung" ("final payment") sei eindeutig darauf gerichtet, dass es sich insoweit um die letzte Zahlung im Rahmen der Beendigung eines Rechtsverhältnisses handele, 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 sein sollte, würde sie diesen Mindestbetrag bei Nichtausübung der Kaufoption in Form der Schlusszahlung sicher vereinnahmen. 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.

- 50** 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. 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.
- 51** c) Deckte sich das einschlägige ausländische 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 und Gleiches für die in Klausel 19 (d) vorgesehene Verlängerungsoption gelte. Insoweit könnte auch dahinstehen, ob (und ggf. mit welchem Inhalt) der Vertriebsvertrag, wie der Klägervertreter in der mündlichen Verhandlung erstmals vorgetragen hat, zwischenzeitlich tatsächlich verlängert wurde.
- 52** 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 zurückzahlen, sondern verpflichtete die Klägerin lediglich dazu, VU an etwaigen späteren Verwertungserlösen in einem Umfang zu beteiligen, der betragsmäßig der Schlusszahlung entspricht. Abweichendes ergäbe sich selbst dann nicht, wenn, wie die Klägerin vorträgt, VU in erheblichem Umfang von seinem Recht Gebrauch gemacht haben sollte, über die Laufzeit des Vertriebsvertrags hinausgehende Unterverleih- oder Lizenzverträge abzuschließen. Selbst wenn danach schon am Bilanzstichtag 31. Dezember 2007 festgestanden haben sollte, dass die Klägerin nach Ablauf der Laufzeit des Vertriebsvertrags aus diesen Verträgen Einnahmen erzielen und diese im betragsmäßigen Umfang der Schlusszahlung an VU zahlen müsste, bedeutete dies keine Verpflichtung zur Rückzahlung der Schlusszahlung selbst.
- 53** Wäre danach die Erlösbeteiligung nicht als Rückgewähr der Schlusszahlung auszulegen, könnte auch dahinstehen, ob die Klägerin überhaupt zur Verwertung des zurückgegebenen Films verpflichtet ist.
- 54** d) Folgte das anzuwendende ausländische Recht dem deutschen, teilte der Senat auch die Auffassung des FG, die Aktivierung der Schlusszahlung habe zeitanteilig zu erfolgen. Das FG müsste allerdings noch prüfen, ab wann die Periodisierung zu beginnen hätte.
- 55** Geht man davon aus, dass die in Klausel 3 des Vertriebsvertrags umschriebene Leistung der Klägerin erst mit Übergabe des Films wirtschaftlich erfüllt ist, entsteht auch der Anspruch auf die Gegenleistung erst mit Übergabe des Films. Danach wäre nicht nur die Forderung auf die (anteilige) Schlusszahlung erst ab Übergabe des Films zu aktivieren. Vielmehr wären auch die festen Lizenzraten erst ab Übergabe des Films gewinnerhöhend zu erfassen; vorher geleistete Zahlungen stellten Anzahlungen dar und wären ggf. passiv abzugrenzen. Abweichendes würde nur gelten, wenn mit der von VU zu erbringenden Gegenleistung --u.a. der Schlusszahlung und den fixen Lizenzraten-- (auch) eine von der Klägerin schon vor der Übergabe des Films zu erbringende Leistung entgolten würde. In diesem Fall begäbe sowohl der Zeitraum, auf den die Schlusszahlung zu periodisieren wäre, als auch die gewinnwirksame Erfassung der festen Lizenzraten entsprechend früher.
- 56** Bei seiner erneuten Entscheidung müsste das FG daher auch prüfen, ob die bisherige gewinnwirksame Erfassung der anteiligen Schlusszahlung und der fixen Lizenzraten im Streitjahr den dargestellten Rechtsgrundsätzen entspricht. Wäre die Leistung der Klägerin erst mit Übergabe des Films wirtschaftlich erfüllt, wären insbesondere auch die im Streitjahr 2007 geleisteten fixen Lizenzraten erst ab Übergabe des Films gewinnwirksam zu erfassen, so dass der bislang festgestellte laufende Gesamthandsgewinn der Klägerin entsprechend zu mindern wäre.
- 57** Bei seiner erneuten Entscheidung müsste das FG zudem überprüfen, ob der abgezinste Barwert der Forderung zum 31. Dezember 2007 mit ... € zutreffend berechnet wurde.

- 58** 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.
- 59** 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.
- 60** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de