

Urteil vom 21. Mai 2015, IV R 25/12

Vermarktungskostenzuschuss als partiarisches Darlehen

BFH IV. Senat

BGB § 133, BGB § 157, BGB § 488 Abs 1 S 2, BGB § 607 Abs 1, EStG § 5 Abs 5 S 1 Nr 1

vorgehend FG München, 22. Mai 2012, Az: 1 K 3735/09

Leitsätze

Zahlt ein Filmproduktionsfonds dem zum Alleinvertrieb des Films berechtigten Lizenznehmer einen Einmalbetrag für Medien-, Marketing- und Kinostartkosten, kann darin ungeachtet der Bezeichnung als verlorener Zuschuss die Gewährung eines partiarischen Darlehens gesehen werden, wenn mit der Zahlung eine Erhöhung der Lizenzgebühren verbunden und die Rückzahlung des Betrages abgesichert ist.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 23. Mai 2012 1 K 3735/09 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG, die sich mit der Entwicklung, Produktion, Verwertung, Vermarktung und dem Vertrieb sowie der Lizenzierung von Kino- und Fernsehproduktionen befasst.
- 2** Mit Verträgen vom 12. April 2001 erwarb die Klägerin zum Zweck der Produktion von Filmen und deren weiterer Vermarktung die Stoffrechte an den Geschichten A und X. Mit weiteren Verträgen vom gleichen Tage beauftragte sie die Firma B Corp. mit Sitz in den USA, im Wege der unechten Auftragsproduktion Kinospiele über die erworbenen Stoffrechte zu produzieren. Die Fertigstellung der Filme sicherte die Klägerin durch Fertigstellungsgarantien ab, die ebenfalls am 12. April 2001 abgeschlossen wurden.
- 3** Ebenfalls am 12. April 2001 schloss die Klägerin jeweils einen Spielfilmvertriebsvertrag (Lizenzvertrag) mit der C BV (C). Mit diesem Vertrag wurde der C für den Zeitraum 12. April 2001 bis 20. Juni 2014 das alleinige Vertriebs-, Vervielfältigungs-, Nutzungs-, Verwertungs- und Vermarktungsrecht an den Filmen A und X mit sämtlichen Nebenrechten --soweit der Klägerin verfügbar-- eingeräumt. Eine ordentliche Beendigung vor Ablauf der Laufzeit sah der Lizenzvertrag nicht vor. Als Vergütung für die Lizenz vereinbarten die Vertragsparteien als feste Lizenzgebühren beginnend ab dem 20. Juni 2002 zunächst für den Zeitraum 2002 bis 2014 25 halbjährlich zu entrichtende Zahlungen in Höhe von ... € für den Film A sowie ... € für den Film X. Daneben vereinbarten sie die Leistung einer Schlusszahlung in Höhe von ... € für den Film A und ... € für den Film X. Zusätzlich zu den festen Lizenzgebühren erhielt die Klägerin zum regulären Ende der Laufzeit des Lizenzvertrages 40 % der Überschüsse aus den Vertriebseinnahmen als variable Lizenzgebühren. Der genaue Betrag war nach einem vertraglich vereinbarten Berechnungsschlüssel zu ermitteln. Die Rechnungslegung zur Ermittlung dieser Lizenzeinnahmen erfolgte jährlich, beginnend mit dem ersten allgemeinen Kinostart des Films in den USA. Eine Auskehrung von 40 % der "berichtigten Nettoeinnahmen" sollte mit Ablauf des Lizenzvertrages an die Klägerin erfolgen.
- 4** Unter Ziff. 14 (b) des Lizenzvertrages verpflichtete sich die Klägerin, der C einen Betrag für Media, Marketing &

Releasing (MM & R-Kosten) zuzüglich 18 % dieses Betrages als Allgemeinkosten (Vermarktungskostenzuschuss) zur Verfügung zu stellen. Entsprechend einem Annex A zum Vertrag ergab sich für den Film A ein Betrag in Höhe von ... €, für den Film X ein solcher in Höhe von ... €. Die Höhe des Vermarktungskostenzuschusses wurde zwischen den Vertragsparteien --ohne dies schriftlich niederzulegen-- wie folgt festgelegt: Der Zuschuss sollte 72 % der direkten Kosten zuzüglich 18 % von den errechneten 72 % als Zuschlag (Overhead Charge) betragen. Die Klägerin zahlte den sich danach ergebenden Betrag von insgesamt ... € am 20. Dezember 2001 an die C.

- 5 Zum Verwendungszweck des genannten Betrages wurde Folgendes bestimmt: Der Betrag sollte zur Unterstützung der Bewerbungs-, Reklame- und Verkaufsförderungsrechte, wie unter Ziff. 14 (a) des Lizenzvertrages geregelt, sowie für die Bewerbung, das Betreiben von Reklame und verkaufsfördernden Maßnahmen und für die Verwertung des Films zur Verfügung gestellt werden und nach dem alleinigen Ermessen der Vertriebsgesellschaft im Zusammenhang mit Marketing und Kinostart des Films verwendet werden. Der jeweilige Betrag sollte von der Vertriebsgesellschaft auf alle Vertriebskosten verausgabt werden, welche den Film betreffen, einschließlich Filmkopien, Käufe zu Werbezwecken sowie Werbematerial und sonstige direkte und indirekte Kosten. Die volle Summe sollte als verlorener Zuschuss in dem Sinne behandelt werden, wie dieser Begriff nach deutschem Steuerrecht verstanden wurde, und nicht rückzahlbar sein. Die C, welche die alleinige Kontrolle über den Vertrieb, das Marketing, die Werbung, die Publizierung, die Verwertung, den Verkauf oder eine sonstige Verwendung der Filme besaß, war zudem für alle Kosten im Zusammenhang mit dem Vertrieb, dem Subvertrieb, der Vervielfältigung, der Vorführung, der Vermarktung, der Ausstrahlung oder der sonstigen Verwertung oder Verwendung der Filme während der gesamten Laufzeit des Lizenzvertrages verantwortlich, auch soweit sie die von der Klägerin geleisteten MM & R-Kosten überstiegen.
- 6 Mit Schreiben vom 13. März 2001 wandte sich die Klägerin an das Bayerische Staatsministerium der Finanzen, um dieses über den streitgegenständlichen Fonds zu informieren. Unter anderem führte sie aus, dass Teil des Fondskonzepts die Leistung eines Vermarktungskostenzuschusses an das Vertriebsunternehmen sei, um die Gewinnchancen hinsichtlich der variablen Lizenzgebühren und der Mehrerlösbeteiligung am Laufzeitende zu erhöhen. In ihrer rechtlichen Einschätzung bejahte die Klägerin den Betriebsausgabencharakter des Vermarktungskostenzuschusses und verwarf die Möglichkeit der Bildung eines Wirtschaftsgutes durch die Bewerbung des Films. Zur Frage des Erfordernisses der Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens (RAP) hielt die Klägerin die Notwendigkeit einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise für irrelevant, da die Ausgabenwirkung für die Zukunft zeitlich nicht bestimmbar sei. Es sei nicht ermittelbar, wie sich Werbemaßnahmen in der Zukunft auswirkten. Die Klägerin schloss daraus, dass der Vermarktungskostenzuschuss als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe zu behandeln sei.
- 7 Mit Schreiben vom 9. April 2001 erklärte das Ministerium, dass außerhalb des Verfahrens einer verbindlichen Auskunft Einverständnis mit der Rechtsauffassung der Klägerin bestehe. Diese Einschätzung stelle aber keine abschließende Entscheidung zur steuerlichen Behandlung im Einzelfall dar, sondern diese sei dem zuständigen Finanzamt vorbehalten.
- 8 In ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2001 (Streitjahr) behandelte die Klägerin den Vermarktungskostenzuschuss in Höhe von ... € als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe und gab die Höhe ihrer Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit ./... DM an. Dem folgte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) zunächst mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Bescheid vom 21. Juli 2003.
- 9 Im Anschluss an eine Außenprüfung erließ das FA am 3. November 2009 einen geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr, der eine Gewinnerhöhung in Höhe von ... € beinhaltete, weil das FA in Höhe des aufgewendeten Vermarktungskostenzuschusses einen aktiven RAP ansetzte und nur einen nach Maßgabe der gesamten Laufzeit des Lizenzvertrages linear verteilten Betrag in Höhe von ... € aufwandswirksam berücksichtigte. Dieser Bescheid wurde durch weitere Änderungsbescheide vom 15. Februar 2011 und 24. Oktober 2011 aus anderen Gründen und ohne Auswirkung auf den hier allein noch strittigen Punkt der steuerlichen Behandlung des Vermarktungskostenzuschusses erneut geändert.
- 10 Die ursprünglich gegen den Änderungsbescheid vom 3. November 2009 gerichtete Sprungklage, mit der die Klägerin weiter die vollständige Berücksichtigung des Vermarktungskostenzuschusses als Betriebsausgabe begehrte, wies das Finanzgericht (FG) mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 1906 veröffentlichtem Urteil als unbegründet ab. Das FG vertrat die Auffassung, der Vermarktungskostenzuschuss sei als aktiver RAP zu

erfassen. Es handele sich um eine Ausgabe, die für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlusstichtag, nämlich für die gesamte Laufzeit des Lizenzvertrages, geleistet worden sei.

- 11 Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin, welche diese auf die Verletzung von Bundesrecht stützt.
- 12 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG München vom 23. Mai 2012 1 K 3735/09 aufzuheben und den geänderten Bescheid für 2001 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 24. Oktober 2011 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf ./... € festgestellt werden.
- 13 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Revision ist zurückzuweisen (§ 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das Urteil des FG verletzt zwar bestehendes Recht, weil die vom FG vorgenommene Auslegung des Lizenzvertrages zwischen der Klägerin und der C, wonach der dort geregelte Vermarktungskostenzuschuss als privater (verlorener) Zuschuss aufzufassen sei, die gesetzlichen Auslegungsregeln sowie die Denkgesetze verletzt (dazu 1.). Vielmehr ist von der Ausreichung eines partiarischen Darlehens auszugehen (dazu 2.). Danach durften im Streitjahr weder in Höhe des vollen Vermarktungskostenzuschusses Betriebsausgaben angesetzt noch ein (anteiliger) aktiver RAP berücksichtigt werden (dazu 3.). Allerdings erweist sich das FG-Urteil deshalb in der Sache als richtig, weil der Bundesfinanzhof (BFH) --wie auch im Fall der Zurückverweisung das FG-- nach § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO an einer Verböserung des angefochtenen Feststellungsbescheides gehindert ist (dazu 4.).
- 15 1. Die vom FG vorgenommene Auslegung des Lizenzvertrages, wonach der Vermarktungskostenzuschuss als privater (verlorener) Zuschuss aufzufassen ist, verletzt die gesetzlichen Auslegungsregeln sowie die Denkgesetze, weshalb der BFH an sie nicht nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist.
- 16 a) In der Revisionsinstanz ist die Auslegung von Verträgen durch das FG nur daraufhin zu überprüfen, ob die gesetzlichen Auslegungsregeln sowie die Denkgesetze und Erfahrungssätze beachtet wurden. Verletzt die vom FG vorgenommene Auslegung diese Maßstäbe, so ist der BFH als Revisionsgericht an die Auslegung des FG nicht gebunden (vgl. BFH-Urteil vom 22. Januar 2004 IV R 32/03, BFH/NV 2004, 1092, m.w.N.).
- 17 b) Die Auslegung des FG, wonach es sich bei der Leistung des Vermarktungskostenzuschusses um eine Ausgabe und nicht um die Ausreichung einer Darlehenssumme gemäß § 488 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) bzw. § 607 BGB in der für den Streitzeitraum maßgebenden Fassung (BGB a.F.) unter Vereinbarung einer Zweckbestimmung über die Verwendung der Darlehenssumme handelte, verletzt §§ 133, 157 BGB sowie die Denkgesetze.
- 18 aa) Das FG ist im Rahmen der Auslegung des Lizenzvertrages zunächst auf der Grundlage seiner nicht mit substantiierten Revisionsrügen angegriffenen Tatsachenfeststellungen davon ausgegangen, dass die getroffenen vertraglichen Vereinbarungen bewirkten, dass die als Vermarktungskostenzuschuss ausgereichte Geldsumme wieder in das Vermögen der Klägerin zurückgelangte. Das FG hat allerdings die Vereinbarung eines zweckgebundenen Darlehens deshalb verneint, weil die Leistung des Vermarktungskostenzuschusses ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach nicht die Ausreichung von Geldmitteln, um diese zurückzuerhalten, sondern die Unterstützung der Durchführung von Werbe- und Vertriebsmaßnahmen bezweckt habe, um die Gewinnchancen der Klägerin über den Rückerhalt des eingesetzten Kapitals hinausgehend zu optimieren.
- 19 bb) Diese Auslegung hält revisionsgerichtlicher Überprüfung nicht stand, denn ihr liegt die Annahme zugrunde, die mit einer Verwendungsbedingung verbundene Hingabe eines bestimmten Geldbetrages schliesse bei neben die Rückzahlung des ausgereichten Kapitals tretender Vereinbarung erhöhter Gewinnchancen in Form variabler Lizenzerträge bzw. der Realisierung eines verbleibenden Marktwerts die Annahme eines ein Darlehensverhältnis begründenden Gegenseitigkeitsverhältnisses aus. Das ist aber nicht der Fall, denn im Rechtsverkehr werden Darlehen --wie insbesondere das Beispiel von Baudarlehen zeigt-- oftmals unter der Bedingung vergeben, die Darlehensmittel für einen bestimmten Zweck zu verwenden. Der Annahme eines zweckgebundenen Darlehens steht dabei nicht entgegen, dass der Verwendungszweck umschrieben, die zeitliche und/oder betragsmäßige Verwendung der hingegebenen Mittel aber in das Ermessen des Darlehensnehmers gestellt ist. Der Darlehensnehmer ist nach § 488 Abs. 1 Satz 2 BGB zur Zahlung eines Zinses verpflichtet. Als solcher Zins kommt neben oder anstelle eines

festen Zinses eine Gewinnbeteiligung des Darlehensgebers --etwa in Form einer festen Beteiligung an Verkaufsgewinnen (vgl. Ballhaus in BGB-RGRK, 12. Aufl., Vor § 607 Rz 67)-- im Rahmen eines sog. partiarischen Darlehens in Betracht (BFH-Urteil vom 27. Januar 1982 I R 112/78, juris). Bei einem solchen Darlehen weichen die Parteien von dem Grundsatz ab, dass die laufzeitabhängige Zinszahlung mit dem allein im Risiko des Darlehensnehmers stehenden wirtschaftlichen Erfolg der durch die Valuta ermöglichten Investition nichts zu tun haben soll (MünchKommBGB/K.P. Berger, 6. Aufl., § 488 Rz 158). Es ist schließlich auch nicht ausgeschlossen, ein Darlehen zugleich einerseits mit Zweckbindung und andererseits mit gewinnabhängigem Entgelt zu vereinbaren. Das gilt insbesondere, wenn die Zweckbindung --wie im Streitfall die Vorgabe, die Darlehensvaluta für die Bewerbung etc. der betroffenen Filme einzusetzen-- dazu dient, die Wahrscheinlichkeit zu erhöhen, dass ein gewinnabhängiges Entgelt gezahlt werden kann.

- 20** 2. Da die vom FG vorgenommene Auslegung des Lizenzvertrages, dass kein Darlehensverhältnis vereinbart sei, §§ 133, 157 BGB sowie die Denkgesetze verletzt, ist der Senat an sie nicht gebunden; er ist deshalb frei darin, den Lizenzvertrag auf der Grundlage der Tatsachenfeststellungen des FG selbst auszulegen. Diese Auslegung ergibt, dass es sich bei der Hingabe des Vermarktungskostenzuschusses um die Vereinbarung eines partiarischen Darlehens handelte, bei dem das Darlehensentgelt in einer Beteiligung an erhöhten fixen bzw. variablen Lizenzerträgen bzw. den Erlösen aus der Veräußerung eines über die Schlusszahlung hinausgehenden Marktwerts bestand.
- 21** a) Gegen die Annahme, dass die Klägerin ein partiarisches Darlehen hingeben wollte, würde es sprechen, wenn keine Rückerstattung des hingegebenen Geldes vereinbart worden wäre, denn ein solcher Rückforderungsanspruch steht nach den gesetzlichen Vorschriften auch dem Inhaber eines partiarischen Darlehens zu (BFH-Urteil vom 28. Oktober 1981 I R 25/79, BFHE 134, 421, BStBl II 1982, 186). So liegt der Streitfall indessen nicht, denn das FG hat --ohne dass die Klägerin dies als fehlerhaft gerügt hätte-- festgestellt, dass die Erträge des hiesigen Fonds gemäß dem Beteiligungsangebot über die Laufzeit von 14 Jahren zunächst mit Erlösen aus festen Lizenzzahlungen von ... €, einer Einmalzahlung als Schlusszahlung von ... € und sonstigem Ertrag (Ertrag aus bedingt rück-zahlbarem Fremdkapital) von ... € mit einer festen Gesamtsumme von insgesamt 245.325.000 € konzipiert waren und dem zum Stand 31. Mai 2001 Aufwendungen über die Laufzeit von ... € für Herstellungskosten, ... € für den Vermarktungskostenzuschuss, ... € für Anlaufkosten, ... € für Fremdkapital und ... € für laufende Kosten, mithin insgesamt 202.593.000 € gegenüberstanden. Das FG hat zudem festgestellt, dass die Summen für Ertrag und Aufwand tatsächlich sogar geringer ausfielen, weil der Fremdkapitalbedarf deutlich hinter dem zunächst veranschlagten Bedarf zurückblieb. Der aus diesen Feststellungen gezogene Schluss des FG, dass die vertraglichen Vereinbarungen vor diesem Hintergrund wirtschaftlich dazu führten, dass die als Vermarktungskostenzuschuss ausgereichte Geldsumme als solche wieder in das Vermögen der Klägerin zurückgelangte, ist insoweit nicht nur möglich, sondern naheliegend.
- 22** b) Aus dem Lizenzvertrag ergibt sich zudem, dass sich die Klägerin die Gewährung des Vermarktungskostenzuschusses durch eine Beteiligung an den erhöhten fixen und variablen Lizenzeinnahmen, an den Schlusszahlungen bzw. den Erlösen aus der Veräußerung eines über die Schlusszahlung hinausgehenden Marktwerts hat entgelten lassen.
- 23** aa) Anders als es die Klägerin dargestellt hat, hat sie nicht Werbe- oder Marketingleistungen der C als Gegenleistung für die Hingabe des Vermarktungskostenzuschusses zugesagt bekommen. Dies ergibt sich aus Ziff. 14 (a) des Lizenzvertrages, wonach der von der Klägerin hingegebene Betrag der Unterstützung der "Bewerbungs-, Reklame- und Verkaufsförderungsrechte" diene. Die C hat sich danach gerade keiner Gegenleistungsverpflichtung unterworfen, sondern ihr sind die im Vertrag beschriebenen Rechte überlassen worden.
- 24** bb) Im Lizenzvertrag ist zwar nicht explizit geregelt, welcher Anteil der Lizenzzahlungen bzw. der Schlusszahlungen als Gegenleistung auf die Gewährung des Vermarktungskostenzuschusses entfällt. Das FG hat allerdings --wenn auch im Rahmen der Prüfung, ob ein aktiver RAP gebildet werden dürfe-- die den Auslegungsgrundsätzen und auch den Denkgesetzen bzw. Erfahrungssätzen entsprechende Überzeugung gewonnen, dass sich nach dem wirtschaftlichen Gehalt des Lizenzvertrages ein Teil der Lizenz- bzw. der Schlusszahlungen als synallagmatisch mit der Zahlung des Vermarktungskostenzuschusses verknüpft erweist, weil die Klägerin die fixen Lizenzeinnahmen sowie die Schlusszahlungen in der vereinbarten Höhe und ggf. darüber hinaus die variablen Lizenzzahlungen sowie einen Erlös aus der Veräußerung eines über die Schlusszahlung hinausgehenden Marktwerts nur deshalb erhalten sollte, weil sie sich zur Leistung des Vermarktungskostenzuschusses verpflichtet hatte.
- 25** (1) Für die vorgenannte Annahme spricht in Übereinstimmung mit der Würdigung des FG bereits, dass der C nach

Ziff. 14 (b) des Lizenzvertrages ein eigenständiges und ggf. einklagbares Leistungsrecht auf die Gewährung des Vermarktungskostenzuschusses zustand. Ein an die Stelle der Klägerin tretender Investor würde sich nicht zu einer derartig umfassenden Leistung bereit erklären, ohne dafür eine den Rückfluss der ausgereichten Geldsumme sicherstellende Gegenleistungsverpflichtung zu erhalten.

- 26** (2) Für die Annahme eines partiarischen Darlehens spricht vor allem aber maßgeblich, dass die Klägerin hinsichtlich des gewährten Vermarktungskostenzuschusses kein Ausfallrisiko zu tragen hatte. Das FG hat dazu zu Recht darauf hingewiesen, dass eine ordentliche Kündigung des Lizenzvertrages nicht vorgesehen und ein Beendigungsrecht im Falle von Leistungsstörungen nach Ziff. 21 (a) des Lizenzvertrages allein der C eingeräumt war. Ein Ausfallrisiko konnte aber insoweit nicht entstehen, denn die die Amortisation der Investitionen der Klägerin bewirkenden Leistungen in Form (erhöhter) fixer Lizenzzahlungen und der Schlusszahlungen waren auch für den Fall der ordentlichen Beendigung des Lizenzvertrages zu leisten und die erhöhten Zahlungen waren zudem durch eine Bankgarantie bis zum Schluss der Laufzeit des Vertrages abgesichert. Dazu hat das FG festgestellt, dass die von der Klägerin nach Ziff. 14 (b) des Lizenzvertrages zugesagte Zahlung des Vermarktungskostenzuschusses in die Risikobewertung der über die Fertigstellungsgarantie erfolgenden Absicherung einbezogen war, indem die Gebühr für die Garantie gemäß Ziff. 11 der Garantievereinbarung prozentual nach den direkten Herstellungskosten (davon 5 %) und den MM & R-Kosten (hiervon 2 %) bemessen wurde.
- 27** (3) Für die vorgenannte Auslegung sprechen aber auch die außerhalb des Vertragsschlusses liegenden Umstände des Streitfalles: So hat die Klägerin in ihrem Schreiben vom 13. März 2001 an das Bayerische Staatsministerium der Finanzen selbst ausgeführt, eine Amortisation des Zuschusses erfolge durch die Erhöhung der fixen Lizenzgebühren und die Erhöhung der Gewinnchancen in Form variabler Lizenzzahlungen bzw. einer Mehrerlösbeteiligung. Für die synallagmatische Verknüpfung der Leistung des Vermarktungskostenzuschusses mit der Zusage erhöhter fixer Lizenzeinnahmen bzw. der Beteiligung an Gewinnchancen in Form variabler Lizenzzahlungen bzw. einer Mehrerlösbeteiligung spricht zudem, dass gegenüber dem FG erklärt wurde, es hätten ursprünglich zwei Modelle zum Abschluss von Lizenzverträgen zur Disposition gestanden: einerseits ein Modell ohne Vermarktungskostenzuschuss mit niedrigen Lizenzerträgen, andererseits ein Modell mit Vermarktungskostenzuschuss und erhöhten Lizenzerträgen. Schließlich hat die Klägerin vor dem FG --wenn auch nur hinsichtlich der erhöhten fixen und variablen Lizenzgebühren und nicht für die Schlusszahlungen-- eingeräumt, dass diese wegen der Leistung des Vermarktungskostenzuschusses erhöht wurden.
- 28** (4) Schließlich sind auch keine Anhaltspunkte erkennbar, die dafür sprächen, dass die Klägerin ohne die Gewährung des Vermarktungskostenzuschusses Lizenzeinnahmen und Schlusszahlungen in der vereinbarten Höhe hätte erzielen können.
- 29** 3. Da die Klägerin der C nach den vorstehenden Ausführungen ein partiarisches Darlehen gewährt hat, waren im Streitjahr weder in Höhe des vollen Betrages des Vermarktungskostenzuschusses Betriebsausgaben anzusetzen noch war der Betrag nach Maßgabe des § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) anteilig aktiv abzugrenzen. Vielmehr hätte die Klägerin die Darlehenshingabe im Rahmen eines ergebnisneutralen Aktivtausches erfassen und das Darlehen mangels Ausfallrisikos insoweit in voller Höhe aktivieren müssen (vgl. zu Filmförderkrediten BFH-Urteil vom 20. September 1995 X R 225/93, BFHE 178, 434, BStBl II 1997, 320). Die von den Beteiligten zu den Voraussetzungen eines aktiven RAP aufgeworfenen Rechtsfragen sind somit nicht entscheidungserheblich. Auch auf die Frage, ob das FA im Rahmen der Gewinnermittlung an die rechtliche Beurteilung gebunden ist, die der vom Steuerpflichtigen aufgestellten Bilanz (und deren einzelnen Ansätzen) zugrunde liegt, wenn diese Beurteilung aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung vertretbar war, kommt es nach der ohne eine Übergangslösung erfolgten Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs durch den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 31. Januar 2013 GrS 1/10 (BFHE 240, 162, BStBl II 2013, 317) nicht mehr an.
- 30** 4. Da der Senat nach § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO an einer Verböserung des angefochtenen Feststellungsbescheides gehindert ist, ist es ihm verwehrt, den vom FA für das Streitjahr im Rahmen eines aktiven RAP anteilig gewinnmindernd berücksichtigten Betrag zu Lasten der Klägerin zu korrigieren. Deshalb war die Revision nach § 126 Abs. 4 FGO zurückzuweisen.
- 31** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.