
Datum: 13.10.2017
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 2554/15 G,F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2017:1013.13K2554.15G.F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

- Tatbestand: 1
- Die Beteiligten streiten über die gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Lizenzzahlungen in den Streitjahren 2009 bis 2013. 2
- Die Klägerin wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 6.6.2007 als GmbH gegründet. Gegenstand ihres Unternehmens ist die Produktion und der Vertrieb von Saatgut und landwirtschaftlichen Bedarfsartikeln. Gesellschafter der GmbH waren B. C. mit einem Stammkapital von 377.500 EUR (75,5 %) und D. E. mit einem Stammkapital von 122.500 EUR (24,5 %). 3
- Mit Umwandlungsvertrag vom 12.1.2011 wurde die Klägerin formwechselnd in eine Aktiengesellschaft umgewandelt. Alleiniges Vorstandsmitglied ist B. C. Der Aufsichtsrat besteht aus D. E. als Vorsitzendem, F. G. und H. J. Das Grundkapital der Klägerin betrug zum Schluss des Streitzeitraums 625.000 EUR. Das Grundkapital war eingeteilt in 1.000 Stammaktien im Nennbetrag von je 500 EUR und 250 Vorzugsaktien ohne Stimmrecht im Nennbetrag von je 500 EUR. Von den Stammaktien hielten B. C. 755 und D. E. 245 Stück. 4
- Am 1.7.2007 schloss die Klägerin (im Folgenden auch: „A.“) eine „exklusive“ „Produktions-, Vertriebs- und Lizenzvereinbarung“ mit der K. Saatzucht GmbH, L. (im Folgenden: „K.“), deren Geschäftsführer D. E. ist. In dieser Vereinbarung ist u.a. geregelt: 5

„[...]“	6
Darüber hinaus vereinbarten die Vertragsparteien am 3.3.2011 in einer ergänzenden Erklärung zur Lizenzvereinbarung vom 1.7.2007:	7
„[...]“	8
Wegen der Einzelheiten wird auf die Verträge vom 1.7.2007 und 3.3.2011 verwiesen.	9
Die Klägerin verfügt über ein Geschäftsjahr vom 1.7. bis zum 30.6. In ihrem zum 30.6.2009 aufgestellten Jahresabschluss wies die Klägerin im Kontennachweis zur Gewinn- und Verlustrechnung unter den Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren eine Lizenzabrechnung i.H.v. 426.302,28 EUR aus, im Jahresabschluss zum 30.6.2010 von 659.767,29 EUR, im Jahresabschluss zum 30.6.2011 von 826.376,50 EUR, im Jahresabschluss zum 30.6.2012 von 1.248.103,70 EUR und im Jahresabschluss zum 30.6.2013 von 1.345.827 EUR. In ihren für die Streitjahre abgegebenen Gewerbesteuererklärungen erklärte sie ihren Gewerbeertrag mit 80.466 EUR (2009), 447897 EUR (2010), 457.522 EUR (2011), 1.201.532 EUR (2012) und 1.573.912 EUR (2013). Die Gewerbesteuererklärung für 2009 gab sie am 7.9.2010 ab.	10
Der Beklagte gelangte im Gewerbesteuer-Veranlagungsverfahren zu der Auffassung, dass die Lizenzzahlungen der Klägerin an die K. gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. f des Gewerbesteuergesetzes – GewStG – bei der Ermittlung des Gewerbeertrags hinzuzurechnen seien.	11
Mit Gewerbesteuermessbescheid vom 22.2.2011 setzte der Beklagte den Gewerbesteuermessbetrag für 2009 auf 0 EUR fest. Den vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31.12.2009 stellte er mit Bescheid vom 15.2.2011 auf 5.577 EUR fest. Für 2010 und 2011 erließ der Beklagte ebenfalls am 22.2.2011 Vorauszahlungsbescheide zum Gewerbesteuermessbetrag und setzte den Messbetrag auf 3.110 EUR (2010) und 3.305 EUR (2011) fest. Nach Eingang der Steuererklärungen korrigierte er diese Festsetzungen mit endgültigen Gewerbesteuermessbescheiden vom 12.9.2011 (für 2010) und 21.9.2012 (für 2011) auf 16.567 EUR (2010) und 17.505 EUR (2011). Für das Jahr 2012 setzte er den Gewerbesteuermessbetrag mit Bescheid vom 8.11.2013 auf 44.575 EUR fest, für das Jahr 2013 mit Bescheid vom 12.1.2015 auf 57.810 EUR. Alle vorgenannten Bescheide ergingen nach § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung – AO – unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Am 28.8.2014 hob der Beklagte den Vorbehalt der Nachprüfung im Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2009 und in den Gewerbesteuermessbescheiden für 2009 bis 2011 gemäß § 164 Abs. 3 AO auf. Ebenfalls am 28.8.2014 erließ er einen Änderungsbescheid zum Gewerbesteuermessbetrag 2012 und setzte diesen auf 47.397 EUR fest. Zugleich hob er den Vorbehalt der Nachprüfung für 2012 auf.	12
In allen genannten Bescheiden berücksichtigte der Beklagte bei den Besteuerungsgrundlagen Hinzurechnungen. Zunächst ermittelte er eine Summe von Beträgen, in denen unter anderem auch ein Viertel der Lizenzen enthalten waren. Das Viertel der Lizenzen betrug 106.330 EUR ($\frac{1}{4}$ von 425.320 EUR) im Jahr 2009, 164.941 EUR ($\frac{1}{4}$ von 659.764 EUR) im Jahr 2010, 206.593 EUR ($\frac{1}{4}$ von 826.372 EUR) im Jahr 2011, 312.026 EUR ($\frac{1}{4}$ von 1.248.104 EUR) im Jahr 2012 und 336.495 EUR ($\frac{1}{4}$ von 1.345.980 EUR) im Jahr 2013. Von dieser Summe zog er in allen Streitjahren einen Freibetrag von je 100.000 EUR ab. Von dem sich daraus ergebenden Saldo berücksichtigte er jeweils ein Viertel als gewerbesteuerliche Hinzurechnung, und zwar 14.605 EUR ($\frac{1}{4}$ von 58.420 EUR) im Jahr	13

2009, 31.092 EUR ($\frac{1}{4}$ von 124.368 EUR) im Jahr 2010, 42.673 EUR ($\frac{1}{4}$ von 170.692 EUR) im Jahr 2011, 72.063 EUR ($\frac{1}{4}$ von 288.252 EUR) im Jahr 2012 und 77.812 EUR ($\frac{1}{4}$ von 311.248 EUR) im Jahr 2013.

Die Klägerin legte gegen diese Bescheide Einspruch ein, und zwar mit Schreiben vom 16.3.2011 gegen den Gewerbesteuermessbescheid für 2009 und die Vorauszahlungsbescheide für 2010 und 2011 vom 22.2.2011 und gegen den Verlustfeststellungsbescheid zum 31.12.2009 vom 15.2.2011, mit Schreiben vom 11.9.2014 gegen den Gewerbesteuermessbescheid 2012 und mit Schreiben vom 10.2.2015 gegen den Gewerbesteuermessbescheid 2013. Den Einspruch gegen den Gewerbesteuermessbescheid 2009 nahm die Klägerin später zurück. 14

Im Rahmen des Einspruchsverfahrens verfasste die Klägerin eine Aktennotiz vom 27.5.2014, in welcher sie den Sachverhalt wie folgt schilderte: Aufgabe der K. als Züchterin sei es zunächst, eine Entscheidung über die zu vermarktenden Sorten zu treffen. K. entwickle in klassischer Züchterarbeit (keine Laborkreuzungen und/oder Gentechnik, sondern Pflanzenkreuzungen auf freiem Feld) in ihrer zentralen Zuchtstation unterschiedlichste Sortenkandidaten der Kulturarten X-Pflanze für unterschiedlichste Vermarktungsgebiete und -regionen und Nutzungsrichtungen. Der Züchter und alleinige Gesellschafter der K., D. E., wähle ca. 3 bis 4 Jahre, bevor das konkrete Produkt als zugelassene Sorte in die Vermarktung gehen könne, geeignete Sortenkandidaten aus seiner Züchtung aus. Im Folgejahr, also 2 bis 3 Jahre vor der Vermarktung, würden diese Sortenkandidaten bei mehreren europäischen Sortenämtern zur Sortenzulassung angemeldet, so auch beim Bundessortenamt in Hannover. Parallel kämen diese möglichen Kandidaten in die Leistungsprüfung der K. mit Versuchsstandorten in ganz Europa, um bereits während dieser Zulassungsphase weitere Erkenntnisse über die jeweilige Sorte zu gewinnen. Nach Durchführung weiterer Prüfungen stehe am Ende der Prüfroutine zunächst die Sortenzulassung. Nur eine von den nationalen Sortenämtern zugelassene Sorte könne vermarktet werden. Im Anschluss erkläre K. die Freigabe einer Sorte für den jeweiligen Vertriebskanal. Darauf erkläre die Klägerin für die angebotene Sorte, ob die jeweilige Sorte in die Vermarktung aufgenommen werde. Wenn die Sorte in die Vermarktungsstrukturen der Klägerin aufgenommen sei, sei sie Bestandteil der Lizenzvereinbarung mit K. Sofern die Klägerin die Vermarktung ablehne oder später aufgebe, könne K. alternative Vertriebswege prüfen. 15

Im weiteren Produktionsprozess müsse das genetische Ausgangsmaterial (sog. „Basissaatgut“) vermehrt werden, um Sortensaatgut zu gewinnen. Dies erfolge ausschließlich unter der Kontrolle und Verfügungsgewalt von K. Damit werde gewährleistet, dass das geistige Eigentum und die entsprechende Verfügungsgewalt zur weiteren Verwendung des Basissaatguts ausschließlich beim Züchter blieben und somit die Sortenvermarktung unter seiner Kontrolle stehe. Die Klägerin lasse bei diesem Produktionsprozess lediglich ihre Abschätzung hinsichtlich des Gesamtbedarfs einfließen, also hinsichtlich eines Bedarfs an spezifischen Eigenschaften wie Reifegruppe und Nutzungsrichtung. Die Vermehrung geschehe durch bestimmte landwirtschaftliche Betriebe, sog. „Vermehrer“, sowie mit Hilfe von externen Dienstleistern, welche die Anbauanleitungen des Züchters an die Vermehrer durchzureichen hätten. Dadurch entstehe das zertifizierte Saatgut. Eigentlicher Hersteller der Sorte sei hierbei der Dienstleister, welcher das Saatgut dann der Klägerin als Vertreiberin zur Verfügung stelle. Sortenschutzinhaberin bleibe stets die K. 16

Im Jahr der eigentlichen Vermarktung durch die Klägerin werde dann das vermarktungsfähige Rohsaatgut beim Dienstleister endaufbereitet und dort der behördlichen Kontrolle unterzogen. 17

Erst nach erfolgter Zertifizierung sei das Saatgut einer Sorte für die Vermarktung durch die Klägerin freigegeben, d.h. es erfolge die Übernahme als Fertigware in das Zentrallager der Klägerin mit anschließender Auslieferung an den Landwirt als Endkunden. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Aktennotiz der Klägerin vom 27.5.2014 verwiesen.

Der Beklagte zog im Einspruchsverfahren das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung ... (im Folgenden: „GKBP“) hinzu, welches parallel bei der Klägerin eine Betriebsprüfung durchführte, die nicht die hier streitigen gewerbesteuerrechtlichen Fragen zum Gegenstand hatte. Die GKBP stellte in einem Vermerk vom 16.6.2014 zunächst fest, der Züchtungsprozess bis zur Zulassung einer Sorte bei den nationalen Sortenämtern falle vollständig in die Zuständigkeit der K. Die Klägerin habe keinen Einfluss auf die Züchtung und keinen rechtlichen Anspruch auf den Vertrieb einer Sorte aus der Genetik der K. Insoweit sei die Klägerin kein Züchter.

18

In einem weiteren Vermerk vom 16.6.2014 gelangte die GKBP zu der rechtlichen Einschätzung, das Lizenzentgelt falle nicht unter die Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG, da die Klägerin hinsichtlich des zertifizierten Saatguts lediglich ein Durchleitungsentgelt zahle und hinsichtlich der Vermehrung des Basissaatguts keine Zahlungen an K. leiste. Hinsichtlich des zertifizierten Saatguts trete die Klägerin nämlich als Großhändler und Direktvermarkter auf. Die Lizenz werde ausschließlich für die Ware fällig, die von der Klägerin im jeweiligen Geschäftsjahr zum Umsatz geführt habe. Lagerbestände blieben hiervon unberücksichtigt. Die Klägerin beschränke sich auf den Verkauf des zertifizierten Saatguts, so dass es sich bei der Lizenz zweifelsfrei um ein Durchleitungsentgelt handle. Auch die Vermehrung des Basissaatguts führe nicht zu einer gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnung, da die Klägerin hierbei kein Entgelt zahle. Die Vermehrungsverträge würden unter Einschaltung von Dienstleistern mit „Vertragsvermehrern“ geschlossen. Die Vermehrer seien selbstständige Vertragspartner des Dienstleisters. Die mit diesen abzuschließenden Vereinbarungen würden mit dem Rechteinhaber abgestimmt. Dies sei die K., die auch alleinige Eigentümerin der Sorten und Sortenrechte sowie der weltweiten Vertriebsrechte bleibe. Die Klägerin wähle allerdings den Dienstleister und damit den Vermehrer aus. Sie stelle auch in Abstimmung mit dem Züchter die erforderlichen Beschreibungen für die vertraglichen Sorten zur Verfügung und leite sie rechtzeitig an die nationalen Behörden weiter. Das vom Züchter an den Vermehrer gelieferte Basissaatgut werde zunächst der Klägerin in Rechnung gestellt und bei Lieferung des vom Vermehrer produzierten Saatguts wieder verrechnet. Die Klägerin zahle bei diesen Vorgängen aber nach den vorliegenden Verträgen kein Entgelt für ein überlassenes Recht an K. Die Lizenz werde vielmehr erst dann fällig, wenn das vermehrte Saatgut als Handelsware veräußert werde. Wegen der Einzelheiten wird auf die beiden Vermerke vom 16.6.2014 verwiesen.

19

Mit Einspruchsentscheidung vom 13.7.2015 wies der Beklagte – nach vorheriger Beteiligung der Oberfinanzdirektion NRW – die Einsprüche als unbegründet zurück. Dies begründete er damit, eine Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG sei vorzunehmen, da die Klägerin nicht bloß eine Vertriebslizenz innehabe.

20

Bei einer Vertriebslizenz werde das Recht zum Absatz und Vertrieb bestimmter Produkte oder Dienstleistungen an den Lizenznehmer übertragen. Eine solche Lizenz sei von der Hinzurechnung ausgenommen. Wirtschaftlich handle es sich um Vertriebsverträge. Die Lizenznehmer glichen Handelsvertretern, die reine Vertriebsfunktionen wahrnähmen. Die Finanzverwaltung spreche insoweit von Durchleitungsrechten (Erlass des Finanzministeriums NRW vom 2.7.2012, Bundessteuerblatt – BStBl – I 2012, 654). Das setze eine Identität zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung des Unternehmens voraus. Diese Ausnahme für

21

Lizenzen, die ausschließlich zur Überlassung daraus abgeleiteter Rechte an Dritte berechtigten, finde jedoch keine Anwendung auf der letzten Stufe der jeweiligen Überlassungskette.

Unter Berücksichtigung der Verträge vom 1.7.2007 und 3.3.2011 zwischen der Klägerin und der K. liege keine Vertriebslizenz vor. Die Klägerin habe das von K. überlassene Vertriebsrecht (= Eingangsleistung) nicht weitergeleitet, sondern genutzt, um mit der Vertriebsware, dem zertifizierten Saatgut zu handeln (= Ausgangsleistung). Die Tätigkeit der Klägerin liege im Vertrieb der zertifizierten Ware. Die Klägerin verkaufe das eingekaufte, zertifizierte Saatgut als Großhändler und Direktvermarkter ohne Veränderung dieses zertifizierten Saatguts. Somit stehe die Klägerin auf der ersten und zugleich auf der letzten Stufe der Überlassungskette. Es bestehe keine Identität zwischen der Eingangs- und der Ausgangsleistung. 22

Weiterhin führe die mit der Exklusivitätsvereinbarung verbundene alleinige Vertriebslizenz zu Gunsten der Klägerin zu einer Beschränkung, welche es der Klägerin untersage, Vertriebsrechte weiterzugeben. Die Klägerin sei demnach gar nicht berechtigt, diese exklusiven Rechte Dritten zu übertragen. Alleine ein solches – im Streitfall nicht bestehendes – Übertragungsrecht sei von der Hinzurechnungsausnahme erfasst. 23

Im Übrigen seien die von der Klägerin erzielten Veräußerungserlöse nicht allein Entgelt für ein „imaginäres“ Wirtschaftsgut, sondern für ein gemischtes Produkt, in dem das erworbene Lizenzrecht enthalten sei. Dann handle es sich jedoch um einen gemischten Lizenzvertrag. Ein gemischter Lizenzvertrag, der auf die eigene Nutzung und zusätzlich auf eine mögliche Überlassung gerichtet sei, sei jedoch nicht begünstigt. Im Übrigen erhalte der Erwerber des fertigen Produkts „X-Pflanze“ selbst kein eigenes Nutzungsrecht an der Lizenz. Der Erwerber des fertigen Produkts wolle vielmehr die X-Pflanze durch Verarbeitung oder Verfütterung verwerten, ohne einen eigenen Zugriff auf die Lizenz zu erhalten. 24

Die Klägerin sei auch nicht als Handelsvertreterin anzusehen. Sie schließe im eigenen Namen Geschäfte ab und beziehe durch den Vertrieb die Verkaufserlöse auch für eigene Rechnung. Eine Qualifizierung der Lizenzgebühr als Vermittlungsprovision scheidet daher aus. 25

Die Klägerin hat am 13.8.2015 Klage erhoben. 26

Sie begründet ihre Klage damit, eine gewerbesteuerliche Hinzurechnung müsse gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG unterbleiben. Nach dem Klammerzusatz in dieser gesetzlichen Vorschrift seien Lizenzen von der Hinzurechnung ausgenommen, die ausschließlich dazu berechtigten, daraus abgeleitete Rechte Dritten zu überlassen. Damit seien sog. Vertriebslizenzen erfasst. Hierzu werde in der Gesetzesbegründung (BT-Drucks. 16/4841, Seite 80) wörtlich ausgeführt: „Ist Gegenstand der Lizenzvereinbarung ausschließlich das Recht, hieraus abgeleitet ein bestimmtes Recht des Lizenzgebers weiter zu veräußern, handelt es sich wirtschaftlich betrachtet um einen reinen Vertriebsvertrag. Der Lizenznehmer hat wirtschaftlich die Stellung eines Handelsvertreters. Eine Hinzurechnung der Lizenzentgelte ist insoweit nicht gerechtfertigt.“ Genau diese Voraussetzungen lägen im Streitfall vor. Denn die Nutzung und der Anbau einer bestimmten X-Pflanzensorte würden durch die Klägerin an den jeweiligen Landwirt weitergegeben. 27

Der Beklagte übersehe in seiner Einspruchsentscheidung, dass es sich bei der durch das Sortenschutzgesetz geschützten „Sorte“ um ein immaterielles Wirtschaftsgut handle, welches in der gesamten Verkaufskette nicht verändert werde. Nur der Züchter entwickle die „Sorte“ 28

und sei Eigentümer des immateriellen Wirtschaftsguts; weder die Vermehrung noch die spätere Veräußerung von Saatgut verändere die „Sorte“. An die Landwirte als Abnehmer werde das immaterielle Wirtschaftsgut unverändert durchgereicht. Die von der Klägerin zu zahlende Lizenz sei Gegenleistung für die Weitergabe der „Sorte“ und damit das Instrument zum Schutz des geistigen Eigentums des Züchters. Auch der Landwirt entrichte eine Lizenzgebühr, die aber nicht offen ausgewiesen sei, sondern im Saatgutpreis eingepreist sei. Daher sei das hier streitgegenständliche sog. „Z-Saatgut“ deutlich teurer als herkömmliche Konsumware. Damit entrichte im Geschäftsprozess am Ende der Kette der Landwirt die Lizenz; die Klägerin stehe damit nicht auf der letzten Stufe der Überlassungskette. Dies habe auch die GKBP zutreffend erkannt.

Im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG überlasse die Klägerin also Dritten – den Landwirten – aufgrund der Lizenz das „Recht der Nutzung der Sorte“. 29

Die ebenfalls im Sortenschutzrecht vorgesehene weitere Alternative für frei abblühende Pflanzenarten (z.B. Getreide), wonach Landwirte einen Teil ihrer Ernte für die Aussaat im kommenden Jahr verwenden dürfen und hierfür eine offen ausgewiesene „Nachbauggebühr“ an den Züchter entrichten müssen, komme hingegen – zwischen den Beteiligten unstreitig – im Streitfall nicht zur Anwendung. 30

Die Klägerin beantragt, 31

den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2009 vom 28.8.2014, die Gewerbesteuermessbescheide für 2009 bis 2012 vom 28.8.2014 und den Gewerbesteuermessbescheid 2013 vom 12.1.2015, alle in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.7.2015, in der Weise zu ändern, dass bei den Besteuerungsgrundlagen keine gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen berücksichtigt werden, 32

hilfsweise, 33

die Revision zuzulassen. 34

Der Beklagte beantragt, 35

die Klage abzuweisen, 36

hilfsweise, 37

die Revision zuzulassen. 38

Er verweist auf seine Einspruchsentscheidung. 39

Ergänzend trägt er vor, die Lizenzvereinbarungen vom 1.7.2007 und 3.3.2011 sähen nur ein Recht zum Absatz und zum Vertrieb des zertifizierten Saatguts vor, nicht aber ein Recht auf Vermehrung der Sorte in dem Sinne, dass der Landwirt das Recht zur Vervielfältigung des Basissaatguts erhalte. Die Auffassung der Klägerin, das Recht auf Nutzung und Anbau einer bestimmten X-Pflanzensorte werde durch sie an den jeweiligen Landwirt weitergegeben, gehe daher fehl. 40

Außerdem seien die durch den Vertrieb der lizenzierten X-Pflanze erzielten Veräußerungserlöse nicht allein Entgelt für ein Recht als „imaginäres“ Wirtschaftsgut, sondern es handle sich allenfalls um ein gemischtes Produkt, in dem das erworbene 41

Lizenzrecht enthalten sei. Ein gemischter Lizenzvertrag, der auf die eigene Nutzung und zusätzlich auf eine mögliche Überlassung gerichtet sei, sei aber nicht, auch nicht anteilig begünstigt.

Im Erörterungstermin vom 21.11.2016 hat der Beklagte erklärt, die Klägerin stehe auch deshalb auf der „letzten Stufe der Überlassungskette“, weil sie das Saatgut an Landwirte veräußere und auf den Feldern der Landwirte sodann hieraus X-Pflanzen wüchsen. Die Pflanzen seien mit dem gelieferten Saatgut nicht zu vergleichen. Daher handle es sich um die letzte Stufe der Überlassung von Saatgut. 42

Mit Schriftsatz vom 27.1.2017 hat der Beklagte sodann vorgetragen, alle Rechte des Sortenschutzes stünden zwar der K. zu, nämlich Vermehrungsmaterial einer geschützten Sorte zu erzeugen, dieses für Vermehrungszwecke aufzubereiten, in den Verkehr zu bringen und ein- oder auszuführen. K. habe aber auf ihre Rechte teilweise verzichtet, indem sie der Klägerin nicht nur das Vertriebsrecht übertragen habe, sondern auch folgende Rechte entsprechend der Aktennotiz der GKBP vom 16.6.2014: Die Klägerin wähle den Dienstleister und damit den Vermehrer aus. Sie stelle auch in Abstimmung mit dem Züchter die erforderlichen Beschreibungen für die vertraglichen Sorten zur Verfügung und leite sie rechtzeitig an die nationalen Behörden weiter. Das vom Züchter an den Vermehrer gelieferte Basissaatgut werde zunächst der Klägerin in Rechnung gestellt und bei Lieferung des vom Vermehrer produzierten Saatguts wieder verrechnet. Demnach reiche, so der Beklagte, die Mitwirkung der Klägerin an dem Vermehrungsprozess deutlich über Absatzplanungen hinaus, da sie sowohl organisatorisch durch die Auswahl der Dienstleister und die Erfüllung behördlicher Auflagen als auch wirtschaftlich durch die Vorfinanzierung des Basissaatguts in diesen Prozess eingebunden sei. Dies rechtfertige den Schluss, dass der Klägerin faktisch das Recht auf Erzeugung von Vermehrungsmaterial einer geschützten Sorte sowie deren Aufbereitung zuzurechnen sei. 43

Vor diesem Hintergrund sei das geistige Eigentum des Züchters zu unterscheiden von den der Klägerin eingeräumten Rechten, nämlich dem Vertriebsrecht sowie den darüber hinausgehenden Rechten im Vermehrungsprozess. Dass sich die Höhe der von der Klägerin zu entrichtenden Lizenzgebühr nach der Menge des verkauften Saatguts richte, entspreche lediglich der vertraglich gewählten Berechnungsmethode. 44

Die dargestellten Aktivitäten der Klägerin im Vermehrungsprozess rechtfertigten daher keine Gleichstellung mit einem Handelsvertreter. Steuerrechtlich komme es auch nicht darauf an, ob das veräußerte Saatgut eine bestimmte Genetik enthalte, die sich in der jeweiligen Sorte ausdrücke. Maßgebend seien vielmehr die dem Züchter als Sortenschutzinhaber zustehenden Rechte, welche er Dritten zur Nutzung überlasse; hier habe die K. Vermehrungs- und Vertriebsrechte an die Klägerin überlassen. Diese Rechte könnten jedoch durch vertragliche Abreden nicht anderen Personen weitergegeben werden, so dass die Klägerin auf der letzten Stufe der Überlassungskette stehe. Denn die Landwirte, welche das zertifizierte Saatgut von der Klägerin erwerben, würden kein Recht auf Vermehrung und/oder Vertrieb dieses Saatguts erwerben, sondern Saatgut zum Zweck des Anbaus und der anschließenden Verarbeitung. Die Klägerin nutze das Saatgut daher zu eigenen Zwecken und nicht zur Überlassung von Rechten an Dritte. 45

Der Senat hat am 13.10.2017 eine mündliche Verhandlung durchgeführt. Wegen der Einzelheiten wird auf das Sitzungsprotokoll verwiesen. 46

Entscheidungsgründe: 47

48

Die Klage ist unbegründet.

- I. 49
- Die angefochtenen Bescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). 50
- 1) Hinsichtlich der Streitjahre 2010 und 2011 sind Gegenstand des Verfahrens die Gewerbesteuermessbescheide vom 28.8.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.7.2015, nicht hingegen die Vorauszahlungsbescheide vom 22.2.2011. 51
- Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – BFH – „ersetzt“ der Jahressteuerbescheid den Vorauszahlungsbescheid gemäß § 68 FGO, da die Vorschrift des § 68 FGO nicht etwa die Nämlichkeit des Streitgegenstandes erfordert, sondern lediglich voraussetzt, dass der ursprüngliche Verwaltungsakt durch Erlass des neuen Verwaltungsaktes seine Wirkung verliert und dass sowohl Beteiligter als auch Besteuerungsgegenstand hinsichtlich beider Verwaltungsakte identisch sind (vgl. BFH-Beschlüssen vom 26.11.2008 X B 3/08, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH – BFH/NV – 2009, 410; vom 6.11.1987 III B 101/86, BFH/NV 1988, 312). Der Vorauszahlungsbescheid verliert durch den Jahressteuerbescheid seine Wirksamkeit und der Jahressteuerbescheid nimmt den Vorauszahlungsbescheid in seinen Regelungsgehalt auf (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschlüssen vom 26.11.2008 X B 3/08, BFH/NV 2009, 410; vom 19.5.2005 V R 31/03, Amtliche Sammlung der Entscheidungen des BFH – BFHE – 210, 167, BStBl II 2005, 671). 52
- 2) Der Beklagte hat zu Recht die Aufwendungen für Lizenzen gem. § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet. Die Voraussetzungen für eine Hinzurechnung von Aufwendungen gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG liegen im Streitfall vor. 53
- Gemäß § 8 GewStG werden dem Gewinn aus Gewerbebetrieb bestimmte Beträge wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind. Hierzu gehören gemäß § 8 Nr. 1 GewStG ein Viertel der Summe aus verschiedenen Beträgen, soweit die Summe den Betrag von 100.000 EUR übersteigt. Gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG gehört zu diesen Beträgen auch ein Viertel der Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten (insbesondere Konzessionen und Lizenzen, mit Ausnahme von Lizenzen, die ausschließlich dazu berechtigen, daraus abgeleitete Rechte Dritten zu überlassen). 54
- a) Der Klägerin wurden Rechte im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG überlassen. 55
- Rechte im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG sind Immaterialgüterrechte (subjektive Rechte an unkörperlichen Gütern mit selbständigem Vermögenswert), die eine Nutzungsbefugnis und entsprechende Abwehrrechte enthalten (BFH-Urteil vom 31.1.2012 I R 105/10, BFH/NV 2012, 996). 56
- Im Streitfall ergeben sich diese Rechte aus dem Sortenschutzgesetz – SortSchG –. Dieses Gesetz dient dem Schutz der „Sorte“. Sortenschutz wird gem. § 1 Abs. 1 SortSchG für eine Pflanzensorte (Sorte) erteilt, wenn sie unterscheidbar, homogen, beständig, neu und durch eine eintragungsbare Sortenbezeichnung bezeichnet ist. 57

„Sorte“ im Sinne des SortSchG ist gemäß § 2 Nr. 1a SortSchG „eine Gesamtheit von Pflanzen oder Pflanzenteilen, soweit aus diesen wieder vollständige Pflanzen gewonnen werden können, innerhalb eines bestimmten Taxons der untersten bekannten Rangstufe, die [...]

a) durch die sich aus einem bestimmten Genotyp oder einer bestimmten Kombination von Genotypen ergebende Ausprägung der Merkmale definiert, 59

b) von jeder anderen Gesamtheit von Pflanzen oder Pflanzenteilen durch die Ausprägung mindestens eines dieser Merkmale unterschieden und 60

c) hinsichtlich ihrer Eignung, unverändert vermehrt zu werden, als Einheit angesehen 61

werden kann“. 62

Im Streitfall sind als geschützte Rechte diejenigen „Sorten“ im Sinne des § 2 Nr. 1a SortSchG anzusehen, deren Inhaber die K. – zwischen den Beteiligten unstrittig – ist und für welche die K. Sortenschutz im Sinne des § 1 Abs. 1 SortSchG genießt. Hierbei handelt es sich um ein immaterielles Recht an der „Sorte“, welche gem. § 2 Nr. 1a SortSchG durch die drei beschriebenen gesetzlichen Kriterien des bestimmten Genotyps, der dadurch bedingten Unterscheidbarkeit und der unveränderten Vermehrbarkeit gekennzeichnet ist. 63

b) Die Zahlungen der Klägerin für die Lizenz sind als Aufwendungen für die Überlassung dieses Rechts im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG anzusehen. 64

Nach § 3 des Vertrags vom 1.7.2007 ist K. Eigentümer der Sorten und Sortenrechte sowie alleiniger Inhaber der weltweiten Vertriebsrechte und überträgt der Klägerin das exklusive Recht zur Produktion und zum Vertrieb sämtlicher Sorten, für die K. die Vertriebsrechte innehält. Daraus ergaben sich die Lizenzabrechnungen i.H.v. 426.302,28 EUR im Jahr 2009 659.767,29 EUR im Jahr 2010, 826.376,50 EUR im Jahr 2011, 1.248.103,70 EUR im Jahr 2012 und 1.345.827 EUR im Jahr 2013. 65

c) Im Streitfall liegt keine Lizenz im Sinne der Ausnahmeregelung des § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG vor, die ausschließlich dazu berechtigt, daraus abgeleitete Rechte Dritten zu überlassen. 66

aa) Nach der Begründung des Gesetzentwurfes zum Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 (BT-Drucks. 16/4841, Seite 80) ist eine Hinzurechnung der Lizenzentgelte gem. § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG nicht gerechtfertigt, wenn der Lizenznehmer wirtschaftlich die Stellung eines „Handelsvertreters“ habe. Wenn Gegenstand der Lizenzvereinbarung ausschließlich das Recht sei, hieraus abgeleitet ein bestimmtes Recht des Lizenzgebers weiter zu veräußern, handle es sich wirtschaftlich betrachtet um einen reinen Vertriebsvertrag, so der Gesetzentwurf. Dieser unterliegt nicht der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung. 67

Allerdings greift diese Ausnahmeregelung nach den hierzu von der Verwaltung und im Schrifttum vertretenen Auffassungen nicht mehr ein auf der letzten Stufe der „Überlassungskette“ (gleichlautende Ländererlasse vom 2.7.2012, BStBl I 2012, 654, Tz. 40; Hofmeister in Blümich, EStG/GewStG, § 8 GewStG Rz. 290; Güroff in Güroff/Selder/Wagner, GewStG, 9. Auflage, § 8 Nr. 1 Buchst. f Rz. 10; Keß in Lenski/Steinberg, GewStG, § 8 Nr. 1 Buchst. f Rz. 26). Denn hier finde eine Verwertung und damit eine Nutzung des Rechts statt 68

(Keß, a.a.O.). Deshalb komme es beispielsweise bei Buchverlagen, die auf der Grundlage eines mit einem Rechteinhaber abgeschlossenen Lizenzvertrages über ein Werk Bücher oder vergleichbare Sachen produzieren und verkaufen, zu einer Hinzurechnung der Lizenzgebühren (gleichlautende Ländererlasse, a.a.O.).

Darüber hinaus sind von der Ausnahme nur Lizenzen erfasst, die ausschließlich zur Überlassung an Dritte berechtigen („Ausschließlichkeitsgebot“). Ein gemischter Lizenzvertrag, der auf die eigene Nutzung etwa durch Weiterentwicklung und zusätzlich auf eine mögliche Überlassung gerichtet ist, ist demnach auch nicht teilweise begünstigt (Hofmeister in Blümich, EStG/GewStG, § 8 GewStG Rz. 290; Keß in Lenski/Steinberg, GewStG, § 8 Nr. 1 Buchst. f Rz. 26 m.w.N.). Eine Veränderung oder Bearbeitung des Rechts ist schädlich (gleichlautende Ländererlasse vom 2.7.2012, BStBl I 2012, 654, Tz. 42; Güroff in Güroff/Selder/Wagner, GewStG, 9. Auflage, § 8 Nr. 1 Buchst. f Rz. 11). 69

bb) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze, denen sich der Senat anschließt, handelt es sich im Streitfall nicht um eine Lizenz im Sinne der Ausnahmeregelung des § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG. 70

Die Klägerin ist nämlich durch die Wirkung des § 10 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a SortSchG daran gehindert, aus der Lizenz abgeleitete Rechte Dritten zu überlassen. 71

Gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a SortSchG hat der Sortenschutz die Wirkung, dass allein der Sortenschutzinhaber berechtigt ist, Vermehrungsmaterial der geschützten Sorte zu erzeugen, für Vermehrungszwecke aufzubereiten, in den Verkehr zu bringen, ein- oder auszuführen. Darüber hinaus ist gem. § 10 Abs. 1 Nr. 2 SortSchG allein der Sortenschutzinhaber berechtigt, Handlungen nach Nr. 1 vorzunehmen mit sonstigen Pflanzen oder Pflanzenteilen oder hieraus unmittelbar gewonnenen Erzeugnissen, wenn zu ihrer Erzeugung Vermehrungsmaterial ohne Zustimmung des Sortenschutzinhabers verwendet wurde und der Sortenschutzinhaber keine Gelegenheit hatte, sein Sortenschutzrecht hinsichtlich dieser Verwendung geltend zu machen. 72

Zwar erhält die Klägerin im Streitfall gemäß § 3 Abs. 1 des Vertrags vom 1.7.2007 das Recht zum Vertrieb sämtlicher „Sorten“, für die die K. die Vertriebsrechte innehält. Sie ist hierdurch wirtschaftlich durchaus mit einem „Handelsvertreter“ im Sinne der oben zitierten Gesetzesbegründung (BT-Drucks. 16/4841, Seite 80) vergleichbar. Die „Sorten“, die als immaterielles Wirtschaftsgut gem. § 2 Nr. 1a SortSchG durch die drei gesetzlichen Kriterien des bestimmten Genotyps, der dadurch bedingten Unterscheidbarkeit und der unveränderten Vermehrbarkeit gekennzeichnet sind, werden durch die Klägerin an Dritte – die abnehmenden Landwirte – überlassen und hierbei auch nicht verändert. 73

Jedoch endet der Sortenschutz gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a SortSchG mit dem „Inverkehrbringen“ des Vermehrungsmaterials. Das Vermehrungsmaterial wird „in den Verkehr“ gebracht i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a SortSchG im Zeitpunkt der Veräußerung an die abnehmenden landwirtschaftlichen Betriebe. Indem diese Betriebe das Vermehrungsmaterial anbauen, endet bei dem Saatgut dessen Eigenschaft als Vermehrungsmaterial. Damit endet auch der Sortenschutz gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a SortSchG. Nach Beendigung des Sortenschutzes können die abnehmenden Landwirte aber keine Rechte von der Klägerin überlassen erhalten. 74

Insofern steht die Klägerin auf der letzten Stufe der Überlassungskette, da die abnehmenden landwirtschaftlichen Betriebe gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a SortSchG keinen Sortenschutz in eigener Person erhalten. 75

Der Senat kann hiernach offen lassen, ob eine andere Einschätzung im Anwendungsbereich des § 10 Abs. 1 Nr. 2 SortSchG geboten wäre. Sortenschutz nach dieser Vorschrift kommt im Streitfall nämlich nicht zur Anwendung, da vorliegend das Vermehrungsmaterial nicht ohne Zustimmung des Sortenschutzinhabers, der K., erzeugt werden kann. Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass die Landwirte ihre Ernte nicht für die Aussaat im kommenden Jahr verwenden können und auch keine „Nachbauggebühr“ an den Züchter entrichten. 76

cc) Der Senat weist ergänzend darauf hin, dass er der Argumentation des Beklagten, mit der dieser die Anwendung der Ausnahmeregelung des § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG abgelehnt hatte, tatbestandlich nicht folgt. 77

Es fehlt nicht an der „Ausschließlichkeit“ einer Rechteüberlassung i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG. Der Senat folgt nicht den Ausführungen des Beklagten in seinem Schriftsatz vom 21.1.2017, wonach der Klägerin faktisch das Recht auf Erzeugung von Vermehrungsmaterial einer geschützten Sorte sowie deren Aufbereitung zuzurechnen sei. Zwar wählt die Klägerin für die Produktion des Vermehrungsmaterials den Vermehrungsbetrieb – in Abstimmung mit dem Züchter – selbst aus und bezahlt auch das Basissaatgut zunächst selbst. Letzteres ergibt sich aus § 7 Abs. 1 des Vertrags vom 1.7.2007. Nach der Vereinbarung vom 3.3.2011 (Nr. 2 und 3) besteht jedoch ausdrücklich keine Produktionslizenz. Die Klägerin zahlt die Lizenz also nicht für ihre Mitwirkung bei der Produktion des Vermehrungsmaterials. Dieser Schluss lässt sich auch aus dem Vertrag vom 1.7.2007 ableiten, da das Basissaatgut nach § 7 Abs. 1 des Vertrags separat zu bezahlen ist und daher offenbar nicht in die Lizenzabrechnung einfließt. Zudem wird die Lizenz nach § 8 des Vertrags vom 1.7.2007 ausschließlich auf der Grundlage des an die Landwirte veräußerten Saatguts abgerechnet, mithin nicht anhand des produzierten Saatguts. Die Lizenz bezieht sich demnach ausschließlich auf die Veräußerung und nicht zusätzlich auf die Produktion des Vermehrungsmaterials. 78

Dem Beklagten ist auch nicht darin zuzustimmen, wie er in der Einspruchsentscheidung ausgeführt hat, dass die Eingangsleistung der Klägerin (das von K. überlassene Vertriebsrecht) und die Ausgangsleistung (der Handel mit der Vertriebsware, dem zertifizierten Saatgut) nicht identisch seien. Weiterhin trifft es nicht zu, wie der Beklagte im Erörterungstermin vom 21.11.2016 erklärt hat, die Klägerin stehe deshalb auf der „letzten Stufe der Überlassungskette“, weil sie das Saatgut an Landwirte veräußere und auf den Feldern der Landwirte sodann hieraus X-Pflanzen wüchsen; die Pflanzen seien mit dem gelieferten Saatgut nicht zu vergleichen. Bei diesen Ausführungen übersieht der Beklagte, dass sich die Lizenz nicht auf den Vertrieb eines bestimmten (materiellen) Saatguts bezieht, und zwar weder auf das Basissaatgut noch auf das Vermehrungsmaterial bzw. das zertifizierte Saatgut. Die Lizenz bezieht sich vielmehr lediglich auf den Vertrieb eines immateriellen Wirtschaftsguts, nämlich der geschützten „Sorte“. Die „Sorte“ ist nach § 1 Abs. 1 SortSchG ohne Verkörperung geschützt. Das Saatgut (Basissaatgut oder Vermehrungsmaterial) kann daher nur als Hülle oder Transportmittel der „Sorte“ verstanden werden. Für das verkörperte Saatgut wird die Lizenz nicht gezahlt, sondern für die Überlassung der immateriellen „Sorte“. Vor diesem Hintergrund ist es nachvollziehbar, dass die Klägerin das von ihr aufgrund der Lizenz an Dritte überlassene Recht als das „Recht der Nutzung der Sorte“ definiert. 79

Allerdings kommt es auf diese Überlegungen vor dem Hintergrund der Ausführungen unter 2, c, bb nicht mehr an. 80

3) Die Höhe der gewbesteuerlichen Hinzurechnungen von 14.605 EUR im Jahr 2009, 31.092 EUR im Jahr 2010, 42.673 EUR im Jahr 2011, 72.0639 EUR im Jahr 2012 und 81

77.812 EUR im Jahr 2013 ist nicht zu beanstanden.

Der Beklagte hat die Hinzurechnungen nach den rechnerischen Vorgaben des § 8 Nr. 1 GewStG zutreffend berechnet. Die Klägerin hat hiergegen auch keine Einwendungen erhoben. 82

II. 83

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 84

Die Zulassung der Revision ergibt sich aus § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. Die Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung, da das Verhältnis zwischen dem Sortenschutzgesetz und der Hinzurechnung gem. § 8 GewStG bislang nicht höchstrichterlich entschieden ist. 85