

# Urteil vom 19. December 2019, III R 39/17

**Das Sortenschutzrecht ist ein Recht i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG**

ECLI:DE:BFH:2019:U.191219.IIIR39.17.0

BFH III. Senat

GewStG § 8 Nr 1 Buchst f, SortSchG § 10 Abs 1, GewStG VZ 2009 , GewStG VZ 2010 , GewStG VZ 2011 , GewStG VZ 2012 , GewStG VZ 2013

vorgehend FG Münster, 12. October 2017, Az: 13 K 2554/15 G,F

## Leitsätze

1. § 10 Abs. 1 SortSchG vermittelt dem Sortenschutzinhaber (§ 8 SortSchG) eine geschützte Rechtsposition, Vermehrungsmaterial der geschützten Sorte zu erzeugen, für Vermehrungszwecke aufzubereiten, in den Verkehr zu bringen, ein- oder auszuführen oder hierfür aufzubewahren. Überlässt ein Züchter dieses Recht zeitlich befristet einem Saatguthersteller gegen Lizenzzahlung, liegt eine Rechteüberlassung i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG vor .
2. Bei der Rechteüberlassung eines Züchters an einen Saatguthersteller handelt es sich nicht um eine sog. Vertriebslizenz i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. f, Klammerzusatz Alt. 3 GewStG. Denn der Saatguthersteller nutzt die Lizenz zur Herstellung von Vermehrungsmaterial für den Verkauf. Dieses Recht wird nicht unverändert an die Landwirte weitergegeben, da diese im Gegensatz zum Saatguthersteller nicht befugt sind, Vermehrungsmaterial zu erzeugen .

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 13.10.2017 - 13 K 2554/15 G,F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Das Rubrum des Urteils des Finanzgerichts Münster vom 13.10.2017 - 13 K 2554/15 G,F wird dahingehend berichtigt, dass statt der Vorauszahlungsbescheide über den Gewerbesteuermessbetrag 2010 und 2011 die Gewerbesteuermessbescheide 2010 und 2011 streitig sind.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob Lizenzzahlungen für die Überlassung von Sortenschutzrechten in den Streitjahren 2009 bis 2013 dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen sind.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom .....2007 als GmbH gegründet. Gegenstand ihres Unternehmens ist die Produktion und der Vertrieb von Saatgut und landwirtschaftlichen Bedarfsartikeln. Mit Umwandlungsvertrag vom .....2011 wurde sie formwechselnd in eine Aktiengesellschaft umgewandelt.
- 3 Am .....2007 schloss die Klägerin eine "exklusive Produktions-, Vertriebs- und Lizenzvereinbarung" mit der X-GmbH.
- 4 Die Zusammenarbeit im Rahmen dieser "Produktions-, Vertriebs- und Lizenzvereinbarung" stellt sich danach wie folgt dar:
- 5 Die X-GmbH züchtet Sorten der landwirtschaftlichen Kulturart ... bis zur Marktreife, sie verfügt über keinen Vertriebsapparat (Präambel Abs. 1). Die von ihr gezüchteten Sorten werden bei mehreren europäischen

Sortenämtern mit dem Ziel der Sortenzulassung angemeldet, so auch beim Bundessortenamt. Sie ist Inhaberin von Sorten und Sortenrechten (§ 3 Abs. 1 Satz 1).

- 6** Erklärt die X-GmbH gegenüber der Klägerin die Freigabe einer Sorte für den jeweiligen Vertriebskanal, kann diese für die angebotene Sorte erklären, ob sie diese Sorte in die Vermarktung aufnimmt (§ 1 Abs. 1). In diesem Fall ist die Sorte Bestandteil der Lizenzvereinbarung mit der X-GmbH, und ihr wird das exklusive Recht zur Produktion und zum Vertrieb übertragen (§ 3 Abs. 1 Satz 2). Lehnt die Klägerin die Vermarktung ab oder gibt sie diese später auf, erhält die X-GmbH das Recht zur Vergabe einer Lizenz an Dritte zurück (§ 1 Abs. 2) und kann alternative Vertriebswege prüfen. Die Rechte und Pflichten aus dem Vertrag sind nicht auf andere übertragbar (§ 4).
- 7** Für die zur Vermarktung aufgenommenen Sorten erstellt die Klägerin einen Verkaufsplan, damit die X-GmbH in der Lage ist, die Lizenzeinkünfte abzuschätzen und die richtige Menge des notwendigen Ausgangsmaterials (sog. "Basis-Saatgut") rechtzeitig zur Verfügung zu stellen (§ 6 Abs. 1). Die X-GmbH produziert das aufgrund der Planung notwendige Basis-Saatgut eigenverantwortlich und stellt dieses der Klägerin rechtzeitig zur Aussaat am Ort der Vermehrung zur Verfügung (§ 7 Abs. 1). Die Klägerin zahlt der X-GmbH je MVK (Mille Vital Kernel) des zur Verfügung gestellten Basis-Saatguts ... € (§ 7 Abs. 1 Satz 2).
- 8** Die Vermehrung des Ausgangsmaterials erfolgt durch Einschaltung von Dienstleistern und landwirtschaftlichen Betrieben, sog. "Vermehrern", unter Anbauanleitung des Züchters, der X-GmbH. Diese Vermehrer sind selbstständige Vertragspartner der Dienstleister. Die Klägerin wählt den Dienstleister und damit den Vermehrer aus. Die Aufträge an die Vermehrungsbetriebe erfolgen durch die Klägerin unter Kontrolle der X-GmbH als Züchterin. Die Übernahme des vermehrten Saatguts erfolgt als Fertigware in das Zentrallager der Klägerin mit anschließender Auslieferung an Landwirte als Endkunden.
- 9** Für das verkaufte zertifizierte Saatgut erhält die X-GmbH eine Lizenzgebühr von ... % des Nettoverkaufspreises, aber mindestens ... € und maximal ... € je 50 000 Körner (§ 8 Abs. 1).
- 10** Der Vertrag ist auf unbestimmte Zeit geschlossen und kann mit einer Frist von zwei Jahren jeweils zum 30. Juni eines jeden Jahres, erstmals zum 30.06.2012, gekündigt werden (§ 10 Abs. 1). Daneben besteht die Möglichkeit einer fristlosen Kündigung aus wichtigem Grund (§ 10 Abs. 2).
- 11** Am .....2011 wurde die "Produktions-, Vertriebs- und Lizenzvereinbarung" durch eine weitere "Ergänzende Erklärung zur Lizenzvereinbarung vom .....2007" ergänzt. Hiernach soll der Lizenzvertrag seit Beginn an ausschließlich für den Vertrieb der von der X-GmbH gezüchteten Sorten gelten (Ergänzung zur Lizenzvereinbarung Abs. 1). Eine Produktionslizenz sei nicht erforderlich (Ergänzung zur Lizenzvereinbarung Abs. 2) und bestehe nicht, da die Sorten der X-GmbH in dritten landwirtschaftlichen Betrieben vermehrt werden könnten (Ergänzung zur Lizenzvereinbarung Abs. 3). Letztlich werde die Vertriebslizenz ausschließlich für die Ware fällig, die von der Klägerin tatsächlich im jeweiligen Wirtschaftsjahr zum Umsatz geführt hat, Lagerbestände bleiben unberücksichtigt (Ergänzung zur Lizenzvereinbarung Abs. 4).
- 12** Die Klägerin hat ein Wirtschaftsjahr vom 01. Juli bis zum 30. Juni. In ihren Jahresabschlüssen wies sie im Kontennachweis zur Gewinn- und Verlustrechnung unter den Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren Lizenzabrechnungen aus.
- 13** Mit Gewerbesteuermessbescheid vom 22.02.2011 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) den Gewerbesteuermessbetrag für 2009 auf 0 € fest, den vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31.12.2009 stellte es mit Bescheid vom 15.02.2011 auf 7.808 € fest. Ebenfalls am 22.02.2011 erließ das FA Vorauszahlungsbescheide zum Gewerbesteuermessbetrag für 2010 und 2011 und setzte den Messbetrag hierfür auf 4.354 € (2010) und 4.627 € (2011) fest. Nach Eingang der Steuererklärungen erließ das FA Gewerbesteuermessbescheide für 2010 am 12.09.2011 in Höhe von 23.194 € und für 2011 am 21.09.2012 in Höhe von 24.507 €. Für das Jahr 2012 setzte es den Gewerbesteuermessbetrag mit Bescheid vom 08.11.2013 auf 62.405 € fest. Mit Änderungsbescheid wurde der Gewerbesteuermessbetrag 2012 am 28.08.2014 auf 66.356 € festgesetzt. Für das Jahr 2013 wurde mit Bescheid vom 12.01.2015 der Gewerbesteuermessbetrag 2013 auf 80.934 € festgesetzt.
- 14** In allen genannten Bescheiden berücksichtigte das FA bei den Besteuerungsgrundlagen Hinzurechnungen. Zunächst ermittelte es eine Summe von Beträgen, in denen unter anderem auch ein Viertel der Lizenzgebühren enthalten waren. Von dieser Summe zog es in allen Streitjahren einen Freibetrag von je 100.000 € ab. Von dem sich daraus ergebenden Saldo berücksichtigte es jeweils ein Viertel als gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung.

- 15** Alle Bescheide ergingen nach § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Am 28.08.2014 hob das FA den Vorbehalt der Nachprüfung im Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts auf den 31.12.2009 und in den Gewerbesteuermessbescheiden für 2009 bis 2011 gemäß § 164 Abs. 3 AO auf. Mit dem Änderungsbescheid zum Gewerbesteuermessbetrag 2012 am 28.08.2014 hob es den Vorbehalt der Nachprüfung auch für 2012 auf. Der Gewerbesteuermessbescheid 2013 steht weiterhin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 16** Die Klägerin legte gegen den Gewerbesteuermessbescheid für 2009 und den Verlustfeststellungsbescheid zum 31.12.2009, gegen die Vorauszahlungsbescheide für 2010 und 2011 und gegen die Gewerbesteuermessbescheide 2012 und 2013 Einspruch ein. Den Einspruch gegen den Gewerbesteuermessbescheid 2009 nahm sie später zurück.
- 17** Mit Einspruchsentscheidung vom 13.07.2015 wies das FA die Einsprüche als unbegründet zurück. Dies begründete es damit, eine Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. f des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) sei vorzunehmen, da die Klägerin nicht bloß eine Vertriebslizenz innehatte.
- 18** Die am 13.08.2015 erhobene Klage blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) war der Ansicht, dass die Zahlungen für die Überlassung des Sortenschutzrechts (§ 1 Abs. 1 des Sortenschutzgesetzes --SortSchG--) zum Inverkehrbringen des Vermehrungsmaterials geleistet worden seien und damit der Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG unterlägen. Im Zeitpunkt der Veräußerung an die abnehmenden landwirtschaftlichen Betriebe ende der Sortenschutz gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a SortSchG, weshalb die letzte Stufe der Überlassungskette erreicht sei und die Ausnahmeregelung für sog. Vertriebslizenzen oder Durchleitungsrechte in § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG nicht mehr greifen könne. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 144 veröffentlicht.
- 19** Die Klägerin rügt mit der Revision die Verletzung des § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG. Sie meint, das FG habe das Tatbestandsmerkmal der zeitlich befristeten Überlassung der Lizenz verkannt. Es habe eine Übertragung des Wirtschaftsgutes auf die Klägerin stattgefunden und eine zeitliche befristete Überlassung liege nicht vor. Die Lizenzzahlung sei Kaufpreiszahlung. Die Höhe des Kaufpreises könne erst im Laufe des Wirtschaftsjahres ermittelt werden. Zum Ende des Wirtschaftsjahres verliere das gegen Lizenzgebühr übertragene Recht jedoch seinen Wert. Wegen des Vorsichtsprinzips habe die Klägerin die Lizenz daher nicht aktiviert und anschließend abgeschrieben, sondern unmittelbar als Aufwand gebucht. Zumindest sei sie wirtschaftliche Eigentümerin geworden. Denn allein sie könne entscheiden, ob eine Sorte produziert und vermarktet werde. Eine Lizenzgebühr falle nur dann an, wenn eine Vermarktung stattfinde.
- 20** Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG Münster vom 13.11.2017 – 13 K 2554/15 G,F aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts auf den 31.12.2009 vom 28.08.2014, die Gewerbesteuermessbescheide für 2010 bis 2012 vom 28.08.2014 und den Gewerbesteuermessbescheid 2013 vom 12.01.2015, alle in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.07.2015 in der Weise zu ändern, dass bei den Grundlagen der Besteuerung keine gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnungen i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG berücksichtigt werden.
- 21** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 22** Es ist der Ansicht, dass es sich um eine zeitlich begrenzte Rechteüberlassung handle und nicht um eine endgültige Übertragung von Rechten. Der Klägerin sei auch kein wirtschaftliches Eigentum übertragen worden. Ihr seien lediglich die Vertriebsrechte der Züchterin überlassen, die Sorte selbst bliebe beim Züchter.

## Entscheidungsgründe

II.

- 23** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Voraussetzungen einer Hinzurechnung von Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG zu Recht als erfüllt angesehen.
- 24** 1. Das FG ging zu Recht davon aus, dass nicht mehr die Vorauszahlungsbescheide zum Gewerbesteuermessbetrag

für 2010 und 2011 vom 22.02.2011, sondern die Gewerbesteuermessbescheide für 2010 und 2011 vom 28.08.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.07.2015 Streitgegenstand sind.

- 25** a) Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ersetzt der Jahressteuerbescheid den Vorauszahlungsbescheid i.S. des § 68 FGO, da die Vorschrift des § 68 FGO nicht etwa die Nämlichkeit des Streitgegenstands erfordert, sondern lediglich voraussetzt, dass der ursprüngliche Verwaltungsakt durch Erlass des neuen Verwaltungsakts seine Wirkung verliert und dass sowohl Beteiligter als auch Besteuerungsgegenstand hinsichtlich beider Verwaltungsakte identisch sind. Dies ist der Fall, wenn an die Stelle eines Gewerbesteuermessbescheids für Zwecke der Vorauszahlungen (§ 19 Abs. 3 Satz 3 GewStG) ein Gewerbesteuermessbescheid (§ 14 GewStG) tritt; denn dieser Bescheid ersetzt jenen (BFH-Urteil vom 23.04.2009 - IV R 73/06, BFHE 225, 343, BStBl II 2010, 40, unter II.1., m.w.N.; BFH-Beschluss vom 26.11.2008 - X B 3/08, BFH/NV 2009, 410, unter II.2.b).
- 26** Daher haben die Gewerbesteuermessbescheide für 2010 und 2011 die Vorauszahlungsbescheide zum Gewerbesteuermessbetrag für 2010 und 2011 gemäß § 68 FGO ersetzt und sind zum Gegenstand des Klageverfahrens geworden.
- 27** b) Das FG hat indessen den geänderten Streitgegenstand im Rubrum seiner Entscheidung nicht aufgenommen, obwohl das FG die Ersetzung der Gewerbesteuermessbescheide für Zwecke der Vorauszahlungen durch die Gewerbesteuermessbescheide erkannt hatte und über letztere auch entscheiden wollte. Damit liegt eine offenbare Unrichtigkeit vor.
- 28** Gemäß § 107 FGO sind offenbare Unrichtigkeiten im Urteil jederzeit vom Gericht zu berichtigen. Als Berichtigungsgegenstand erfasst § 107 FGO alle Bestandteile des Urteils und des Beschlusses, auch das Rubrum und die darin enthaltene Bezeichnung des Streitgegenstands (vgl. BFH-Beschluss vom 08.01.2010 - V B 99/09, BFH/NV 2010, 911, Rz 21).
- 29** Der Senat ist im Rahmen des Revisionsverfahrens für die Berichtigung zuständig geworden (vgl. BFH-Urteil vom 15.04.2015 - VIII R 1/13, Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht 2015, 479, Rz 35, m.w.N.) und berichtigt, wie im Tenor erkannt.
- 30** 2. Die Revision bezüglich des vortragsfähigen Gewerbeverlusts zum 31.12.2009 und der Gewerbesteuermessbescheide 2010 bis 2013 ist unbegründet, da die Hinzurechnungen gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG zu Recht erfolgten.
- 31** a) Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer ist der Gewerbeertrag (§ 6 GewStG). Gewerbeertrag ist nach § 7 Satz 1 GewStG der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (EStG) oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge.
- 32** Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb wird gemäß § 8 Nr. 1 GewStG ein Viertel der Summe aus den dort unter den Buchst. a bis f benannten Aufwendungen hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind und soweit die Summe den Betrag von 100.000 € übersteigt. Dadurch soll der unabhängig von der Art und Weise des für die Kapitalausstattung des Betriebs zu entrichtenden Entgelts erwirtschaftete ("objektivierte") Ertrag des Betriebs mittels Hinzurechnung eines "Finanzierungsanteils" als Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer erfasst werden; zudem soll die Vorschrift Gewinnverlagerungen entgegenwirken und die gewerbesteuerrechtliche Bemessungsgrundlage verbreitern (Senatsurteil vom 26.04.2018 - III R 25/16, BFHE 261, 549, Rz 26, m.w.N.).
- 33** Hinzugerechnet wird dabei auch ein Viertel eines Viertels 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 (§ 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG). Denn eine Sachkapitalüberlassung kann nicht nur durch die Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern, sondern auch durch die zeitlich befristete Überlassung von Rechten erfolgen; der einheitlich mit 25 % des zu zahlenden Entgelts pauschalierte Nettoertrag der befristeten Überlassung wird dabei als im nutzenden Gewerbebetrieb erwirtschaftet behandelt und mit Gewerbesteuer belastet (Senatsurteil in BFHE 261, 549, Rz 27, m.w.N.).

- 34** b) Die Zahlungen der Klägerin erfüllen den Hinzurechnungsstatbestand i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG. Das FG ist rechtsfehlerfrei von einer zeitlich befristeten Überlassung von Rechten ausgegangen.
- 35** aa) Rechte i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG sind Immaterialgüterrechte, d.h. subjektive Rechte an unkörperlichen Gütern mit selbständigem Vermögenswert, die eine Nutzungsbefugnis enthalten und an denen eine geschützte Rechtsposition --ein Abwehrrecht-- besteht (Senatsurteil in BFHE 261, 549, Rz 29, m.w.N.).
- 36** Als Rechte, die gegen Lizenzzahlung überlassen werden können, kommen --wie im vorliegenden Fall-- auch die geschützten Rechte nach dem SortSchG in Betracht (so auch Rode in: Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 1. Aufl. 2019, § 8 Nr. 1 Buchst. f Rz 23; Keß in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuerrecht, § 8 Nr. 1 Buchst. f Rz 18). Denn durch § 10 Abs. 1 SortSchG wird eine geschützte Rechtsposition vermittelt. Hiernach ist allein der Sortenschutzinhaber (§ 8 SortSchG) berechtigt, Vermehrungsmaterial der geschützten Sorte zu erzeugen, für Vermehrungszwecke aufzubereiten, in den Verkehr zu bringen, ein- oder auszuführen oder hierfür aufzubewahren.
- 37** bb) Das FG hat festgestellt, dass nach der Produktions-, Vertriebs- und Lizenzvereinbarung der Klägerin von der X-GmbH das exklusive Recht zur Produktion und zum Vertrieb überlassen wird (§ 3 Abs. 1 Satz 2), wenn diese erklärt, die jeweilige Sorte in die Vermarktung aufzunehmen (§ 1 Abs. 1). Die Feststellung, dass der Klägerin das exklusive Recht zur Produktion und zum Vertrieb der Sorte nach § 10 Abs. 1 SortSchG durch § 3 Abs. 1 Satz 2 der Lizenzvereinbarung überlassen wurde, ist rechtsfehlerfrei und für den Senat bindend, § 118 Abs. 2 FGO (vgl. Senatsurteil in BFHE 261, 549, Rz 34 ff.). Die Vertragsauslegung folgt den gesetzlichen Auslegungsregeln der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs und verstößt nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze. Die Würdigung des FG ist nicht nur möglich, sondern naheliegend.
- 38** aaa) Eine Produktionslizenz der Klägerin einzuräumen, ist im vorliegenden Fall notwendig, um aus dem Basissaatgut das Vermehrungsmaterial erzeugen zu können. Denn durch § 10 SortSchG ist unter anderem die "Handlung", das Vermehrungsmaterial der geschützten Sorte zu erzeugen, als "vorbehaltenes Recht" geschützt, nicht die Sorte an sich (vgl. Keukenschrijver, Sortenschutz, 2. Aufl., § 10 Rz 6, 31 ff.; Godt in Metzger/Zech, Sortenschutzrecht, 2016, § 10 SortG Rz 22).
- 39** Von dem eingeräumten Recht, Vermehrungsmaterial der geschützten Sorte zu erzeugen, hat die Klägerin auch Gebrauch gemacht, indem sie entsprechendes Vermehrungsmaterial über Dienstleister erzeugen ließ. Diese handelten im Rahmen der Produktionslizenz der Klägerin und nutzten das der Klägerin eingeräumte Recht, Vermehrungsmaterial zu erzeugen.
- 40** bbb) Hieran ändert die "Ergänzende Erklärung zur Lizenzvereinbarung vom .....2007" vom .....2011 nichts. Zwar erklären hierin die Vertragsparteien, dass eine Produktionslizenz nicht erforderlich sei und auch nicht bestehe, da die Sorten der X-GmbH in dritten landwirtschaftlichen Betrieben vermehrt werden könnten. Jedoch handelt es sich bei der Erklärung lediglich um eine fehlerhafte Rechtsansicht, da für die Vermehrung durch von der Klägerin beauftragte Dritte die Einräumung einer Produktionslizenz an die Klägerin zwingend notwendig ist. Dementsprechend ändert die ergänzende Erklärung nichts an der von Anfang an notwendigen und durch § 3 Abs. 1 Satz 2 der Lizenzvereinbarung vom .....2007 bestehenden Einräumung einer Produktionslizenz und Überlassung der Sortenschutzrechte an die Klägerin.
- 41** ccc) Auch der erst in der mündlichen Verhandlung vorgebrachte Sachverhalt der Klägerin, sie habe lediglich ... in Form von hybridem Basissaatgut von der X-GmbH übernommen, kann an der zutreffenden Auslegung des FG nichts ändern. Einerseits kann das Vorbringen im Revisionsverfahren nicht mehr berücksichtigt werden, da der Senat nach § 118 Abs. 2 FGO nur die im angefochtenen Urteil getroffenen tatsächlichen Feststellungen zugrunde legen kann (Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 118 Rz 36, 41). Andererseits würden aber auch Hybridsorten, die nicht aus sich heraus beständig sind und daher einem besonderen Vermehrungszyklus unterliegen (§ 5 SortSchG) dem Sortenschutz unterfallen (Keukenschrijver, a.a.O., § 5 Rz 6; Sabellek in Metzger/Zech, a.a.O., 2016, § 5 SortG Rz 19). Auch bei ihnen wäre die von der Klägerin unternommene Erzeugung des Vermehrungsmaterials der Hybridsorte eine geschützte Handlung, wofür die Klägerin eine Produktionslizenz bräuchte.
- 42** cc) Das Recht, nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a SortSchG Vermehrungsmaterial der geschützten Sorte zu erzeugen und in den Verkehr zu bringen, wurde der Klägerin auch zeitlich befristet gegen Lizenzzahlungen überlassen.
- 43** aaa) Die zeitlich befristete Überlassung von Rechten steht im Gegensatz zur endgültigen Rechtsübertragung. Sie liegt vor, soweit und solange der Verbleib des Rechts beim Berechtigten ungewiss ist, etwa weil das Recht an den

Übertragenden zurückfallen kann (vgl. zu § 21 EStG: BFH-Urteile vom 23.04.2003 - IX R 57/99, BFH/NV 2003, 1311, unter II.1.a aa; vom 23.05.1979 - I R 163/77, BFHE 128, 213, BStBl II 1979, 757, unter 3.c, und vom 07.12.1977 - I R 54/75, BFHE 124, 175, BStBl II 1978, 355, unter 3.).

- 44** Eine zeitlich befristete Überlassung von Rechten liegt bereits vor, wenn bei Abschluss des Vertrags ungewiss ist, ob und wann die Überlassung zur Nutzung endet. Für die Annahme einer zeitlichen Begrenzung genügt bereits das Vorhandensein gesetzlicher Kündigungsmöglichkeiten, die auf bestimmte Fälle beschränkt sind (BFH-Urteil in BFHE 128, 213, BStBl II 1979, 757, unter 3.d), oder die Aufnahme einer auflösenden Bedingung in den Übertragungsvertrag (BFH-Beschluss vom 01.12.1982 - I B 11/82, BFHE 137, 178, BStBl II 1983, 367, unter 3.).
- 45** Dagegen liegt eine endgültige Übertragung vor, wenn das Recht dem Berechtigten mit Gewissheit endgültig verbleiben wird, ein Rückfall des Rechts kraft Gesetzes oder Vertrags nicht in Betracht kommt (BFH-Urteil in BFHE 128, 213, BStBl II 1979, 757, unter 3.c) oder das wirtschaftliche Eigentum an dem Recht auf den Berechtigten übergeht, weil es sich während der vereinbarten Nutzungsdauer in seinem wirtschaftlichen Wert erschöpft (sog. "verbrauchende" Rechtsüberlassung, BFH-Urteil vom 16.05.2001 - I R 64/99, BFHE 196, 210, BStBl II 2003, 641, unter B.II.3.).
- 46** bbb) Die Frage, ob es sich um eine zeitlich befristete oder um eine endgültige Überlassung von Rechten handelt, ist nach dem Vertrag und damit auch nach den Verhältnissen zu beurteilen, wie sie sich bei Abschluss des Vertrags darstellen. Denn der Vertrag ist die Rechtsgrundlage für die Überlassung der Rechte und damit auch maßgeblich für die Rechtsnatur der Überlassung (BFH-Urteil in BFHE 124, 175, BStBl II 1978, 355, unter 3.).
- 47** Die Vorinstanz hat hierzu zwar nicht ausdrücklich Stellung genommen. Der erkennende Senat ist jedoch befugt, die Produktions-, Vertriebs- und Lizenzvereinbarung vom .....2007 und die Zusatzvereinbarung vom .....2011 anhand der tatsächlichen Feststellungen selbst auszulegen (Gräber/Ratschow, a.a.O., § 118 Rz 24, m.w.N.).
- 48** ccc) Aus der vorliegenden Produktions-, Vertriebs- und Lizenzvereinbarung vom .....2007 geht hervor, dass die X-GmbH Inhaberin des Sortenschutzrechts nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 SortSchG (§ 3 Abs. 1 Satz 1) ist. Als Rechteinhaberin überlässt sie der Klägerin schuldrechtlich eine exklusive Lizenz zur Produktion und zum Vertrieb von Sorten der X-GmbH, wie dies § 11 Abs. 2 SortSchG vorsieht. Dies bestätigt auch § 4 der Lizenzvereinbarung, wonach die Rechte und Pflichten aus dem Vertrag nicht auf andere übertragbar sind. Eine solche Einschränkung wäre bei einem dinglichen Vollerwerb des Sortenschutzrechts durch die Klägerin nach § 11 Abs. 1 SortSchG nicht möglich.
- 49** Letztlich sieht die Lizenzvereinbarung verschiedene Konstellationen vor, in denen die eingeräumten exklusiven Nutzungsrechte an die X-GmbH zurückfallen, was im Widerspruch zur endgültigen Übertragung des Vollrechts steht. Einerseits erhält die X-GmbH die eingeräumten exklusiven Nutzungsrechte zurück, wenn die Klägerin die Vermarktung der Sorte ablehnt oder diese später aufgibt (§ 1 Abs. 2). Andererseits entfallen die eingeräumten exklusiven Nutzungsrechte der Klägerin nach Kündigung des Vertrags, woraus folgt, dass die X-GmbH jederzeit das Vollrecht selbst innehatte.
- 50** ddd) Es liegt auch keine verbrauchende Rechteüberlassung vor, wie die Klägerin meint. Zwar endet der Sortenschutz nach § 13 SortSchG nach 25 bzw. 30 Jahren. Allerdings sieht der Vertrag nur eine Mindestlaufzeit von fünf Jahren vor und ist von beiden Seiten kündbar (§ 10).
- 51** dd) Das FG ging auch zu Recht davon aus, dass die Rückausnahme des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG für Lizenzen, die ausschließlich dazu berechtigen, daraus abgeleitete Rechte Dritten zu überlassen, nicht eingreift.
- 52** aaa) Lizenzen, die ausschließlich dazu berechtigen, daraus abgeleitete Rechte Dritten zu überlassen, liegen bei sog. Vertriebslizenzen oder Durchleitungsrechten vor, bei denen nur das Recht zum Absatz und Vertrieb bestimmter Produkte oder Dienstleistungen an den Lizenznehmer übertragen wird. Eine solche Vertriebslizenz ist nur dann gegeben, wenn der Lizenznehmer die eingeräumten Rechte nicht selbst nutzt (z.B. in Form der Herstellung oder Produktion; Clemens in Deloitte, GewStG, § 8 Nr. 1f Rz 48) oder verändert oder bearbeitet (vgl. koordinierte Ländererlasse, z.B. Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen vom 02.07.2012, G 1422-95-V B 4, Rz 42) und er stattdessen die Rechte unverändert weitergibt (vgl. Franke/Gageur, Betriebsberater 2008, 1704, 1709; Clemens/Laurent, Deutsches Steuerrecht 2008, 440, 441). Denn nur in diesen Fällen ist der Lizenznehmer einem Handelsvertreter gleichzustellen (BTDrucks 16/4841, S. 80).
- 53** bbb) Im vorliegenden Fall wurde der Klägerin das Recht zur Produktion des Vermehrungsmaterials übertragen. Dieses hat sie ausgeübt, indem sie durch Einschaltung von Dienstleistern und Vermehrern das Vermehrungsmaterial

für sich zum Verkauf produzierte. Durch diese Nutzung der Produktionslizenz zur Erzeugung des Vermehrungsmaterials ist die Klägerin nicht als Handelsvertreterin, sondern selbst als Produzentin des Vermehrungsmaterials anzusehen. Schon dies schließt die Rückausnahme für Vertriebslizenzen in § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG aus.

**54** ccc) Zudem hat die Klägerin den Landwirten nicht das durch § 10 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a SortSchG geschützte Recht vermittelt, das Saatgut anzubauen. Denn so weit reicht der Sortenschutz nicht. Geschützt ist lediglich die Erzeugung von Vermehrungsmaterial. Die Landwirte erwerben das von der Klägerin erzeugte Vermehrungsmaterial aber nicht zur Erzeugung von Vermehrungsmaterial, sondern zum Anbau und zur Produktion von Erntegut zur Weiterverarbeitung. Ein Absaaten und der Nachbau war den Landwirten nach den Feststellungen des FG nicht gestattet. Der reine Anbau von Vermehrungsmaterial zur Erzeugung von Erntegut ist vom Sortenschutzrecht regelmäßig nicht geschützt. Ein solcher Schutz wäre nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 SortSchG nur dann gegeben, wenn der Sortenschutzinhaber (hier: X-GmbH) auf der jeweils vorhergehenden Stufe (hier: der Klägerin) keine Gelegenheit hätte, sein Recht geltend zu machen, sog. "Kaskadenlösung" (Keukenschrijver, a.a.O., § 10 Rz 43; Godt in Metzger/Zech, a.a.O., 2016, § 10 SortG Rz 41). Daher ging das FG zu Recht davon aus, dass der Sortenschutz im vorliegenden Fall durch das berechnete Erzeugen und Inverkehrbringen des Vermehrungsmaterials durch die Klägerin endete und den Landwirten keine Rechte aus dem Sortenschutz überlassen wurden. Zudem war der Klägerin eine Weitergabe von Schutzrechten an Dritte bereits nach § 4 der Produktions-, Vertriebs- und Lizenzvereinbarung untersagt. Die Klägerin war damit das "letzte Glied der Überlassungskette", was eine Vertriebslizenz ausschließt (vgl. koordinierte Ländererlasse, z.B. Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen vom 02.07.2012, 1422-95-V B 4, Rz 40; Glanegger/Güroff, GewStG, 9. Aufl., § 8 Nr. 1 Buchst. f Rz 10; Blümich/Hofmeister, § 8 GewStG Rz 290; Keß in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 8 Nr. 1 Buchst. f Rz 26; Schnitter in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 8 GewStG Rz 280; auch Rode in: Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, a.a.O., § 8 Nr. 1 Buchst. f Rz 38; Clemens in Deloitte, a.a.O., § 8 Nr. 1f Rz 50).

**55** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)