

# Beschluss vom 04. September 2014, VIII B 135/13

## Einkommen- und gewerbsteuerliche Zuordnung von Lizenzeinnahmen

BFH VIII. Senat

EStG § 15 Abs 2, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 3, EStG § 21 Abs 3, EStG VZ 2006

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 13. October 2013, Az: 10 K 4781/09

## Leitsätze

NV: In der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist geklärt, dass Lizenzeinnahmen verschiedenen Einkunftsarten zugeordnet werden können. Die Zuordnung von Lizenzeinnahmen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 2 EStG) schließt aufgrund der Subsidiaritätsklausel in § 21 Abs. 3 EStG die Zuordnung zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG) aus.

## Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) erzielte in den Streitjahren 2002 bis 2004 und 2006 Einkünfte aus der Vermarktung eines Urheberrechts für sogenannte ...trikots und ...kalender. Die Schutzrechte, aus denen die Klägerin als Lizenzgeberin von verschiedenen Lizenznehmern Einnahmen bezog, waren in den Streitjahren bis auf ein einziges Lizenzrecht erloschen, das dem Lizenznehmer --einem Verlag-- die Nutzung der Trikotkalender deutscher und ausländischer ...vereine gestattete. Die jährliche Lizenzzahlung betrug ... €.
- 2 Das Finanzgericht (FG) wies die gegen die Gewerbsteuerermessbescheide der Streitjahre nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage ab. Die Lizenzeinnahmen der Klägerin seien in einem Gewerbebetrieb der Klägerin erzielt worden und unterlägen daher auch der Gewerbebesteuer. Die Entwicklung der ...kalender und die Überlassung der Rechte hieran sei nicht als gewerbsteuerfreie selbständige Tätigkeit anzusehen. Für eine künstlerische Tätigkeit der Klägerin fehle es an der erforderlichen künstlerischen Gestaltungshöhe der Produkte. Für diese Würdigung folgte das FG den Ausführungen eines gerichtlich beauftragten Sachverständigen. Ferner liege keine wissenschaftliche (Erfinder-)Tätigkeit der Klägerin vor, ebenso wenig handele es sich um Zufallserfindungen der Klägerin, da die Klägerin diese nachhaltig entwickelt und immer weiter an die Marktbedürfnisse angepasst habe. Eine Einordnung der Einkünfte als (gewerbsteuerfreie) Einkünfte aus der zeitlich begrenzten Überlassung von Rechten (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes in den für die Streitjahre maßgebenden Fassungen --EStG--) verneinte das FG, da im Streitfall nach der Subsidiaritätsklausel (§ 21 Abs. 3 EStG) die Rechteüberlassung vorrangig der Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen sei.
- 3 Mit der vorliegenden Beschwerde begehrt die Klägerin die Zulassung der Revision zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 2. Alternative der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und zur Rechtsfortbildung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 1. Alternative FGO).

## Entscheidungsgründe

- 4 II. Die Beschwerde ist unbegründet und daher zurückzuweisen.
- 5 1. Die Zulassung der Revision kommt im Streitfall weder wegen einer Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 2. Alternative FGO) noch zur Rechtsfortbildung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 1. Alternative FGO) in Betracht.
- 6 a) Das FG ist mit der Aussage auf Seite 10 des Urteils, der Tatbestand des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG sei "in der Regel nur bei der Überlassung solcher Rechte anwendbar, die ein Steuerpflichtiger seinerseits von einem Dritten erworben habe, nicht jedoch bei selbstgeschaffenen Urheberrechten wie vorliegend", nicht in einem entscheidungserheblichen Rechtssatz von der Rechtsprechung eines anderen Gerichts zu derselben Rechtsfrage

abgewichen (zu diesen Voraussetzungen einer Divergenz nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH-- siehe Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 48).

- 7** Der aus der Vorentscheidung wörtlich zitierte Rechtssatz ist für die Entscheidung des FG nicht entscheidungserheblich gewesen. Das FG hat im Urteil die Entwicklung des Urheberrechts und dessen zeitlich begrenzte Überlassung an Lizenznehmer weder als künstlerische noch als wissenschaftliche Tätigkeit gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG, sondern als selbständige nachhaltige Betätigung der Klägerin mit Gewinnerzielungsabsicht im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 2 EStG) eingeordnet.
- 8** Es hat im Urteil auf Seite 10 daran anknüpfend ausgeführt, aufgrund dieser Zuordnung scheidet wegen der Subsidiaritätsklausel in § 21 Abs. 3 EStG die Zuordnung der Tätigkeit zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG aus. Diese Würdigung ist für sich allein entscheidungserheblich und tragend.
- 9** Der von der Klägerin aus dem Urteil des FG oben wörtlich zitierte Satz, den das FG mit einem Zitat des BFH-Urteils vom 5. November 1992 I R 41/92 (BFHE 170, 204, BStBl II 1993, 407) und den Fundstellen zweier Kommentierungen verbunden hat, ist hingegen kein die Entscheidung tragender Rechtssatz. Das FG beschreibt dort lediglich, dass Lizenzeneinkünfte verschiedenen Einkunftsarten zugeordnet werden können (s. etwa für Lizenzeneinnahmen aus einer Erfindung BFH-Urteile vom 11. Februar 1988 IV R 223/85, BFH/NV 1988, 737, unter 2.a; vom 2. März 2011 II R 5/09, BFH/NV 2011, 1147, unter II.2.c).
- 10** b) Zudem kommt die Revision im Streitfall nicht zur Rechtsfortbildung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 1. Alternative FGO in Betracht.
- 11** Die Klägerin wirft unter diesem Gesichtspunkt sinngemäß die Rechtsfrage auf, ob § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG auch auf selbstgeschaffene Rechte oder gewerbliche Erfahrungen Anwendung finde. Dies begründet sie wiederum unter Hinweis auf die unter II.1.a zitierte Passage auf Seite 10 des finanzgerichtlichen Urteils, nach der "in der Regel" nur die Weiterüberlassung derivativ erworbener Nutzungsrechte an Dritte ein Anwendungsfall der Regelung sei.
- 12** Der Zulassungsgrund der Rechtsfortbildung verlangt, dass der Streitfall eine klärungsbedürftige, entscheidungserhebliche und in einem Revisionsverfahren klärbare Rechtsfrage aufwirft (s. zu diesen Voraussetzungen BFH-Beschluss vom 27. März 2006 VIII B 21/05, BFH/NV 2006, 1256). Dies ist nicht der Fall. Denn eine Einordnung der Lizenzeneinkünfte der Klägerin unter die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG ist im Streitfall schon deshalb ausgeschlossen, weil das FG diese Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugeordnet hat und diese Zuordnung gemäß § 21 Abs. 3 EStG vor der Einordnung unter die Einkünfte i.S. des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG vorrangig ist. Auf die von der Klägerin aufgeworfene Frage kommt es demnach zur Entscheidung des Streitfalls nicht an.
- 13** c) Schließlich liegt die behauptete Abweichung der Vorentscheidung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2 2. Alternative FGO von den BFH-Urteilen vom 15. Dezember 1999 I R 16/99 (BFHE 191, 45, BStBl II 2000, 404) und vom 22. Januar 2003 X R 37/00 (BFHE 201, 264, BStBl II 2003, 464) nicht vor.
- 14** Die Klägerin, die früher mehrere Lizenznehmer hatte, in den Streitjahren aber nur noch einem einzigen Lizenznehmer ein Schutzrecht überließ, was "einer Betriebsaufgabe gleichkomme", ist der Meinung, dass mangels ihrer Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr diese "Vermögensverwaltung einer einzigen Lizenz" der Annahme eines stehenden Gewerbebetriebs gemäß § 2 Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes entgegenstehe.
- 15** Jedoch weicht das FG nicht von abstrakten Rechtssätzen aus den von der Klägerin angeführten BFH-Entscheidungen in BFHE 191, 45, BStBl II 2000, 404 und in BFHE 201, 264, BStBl II 2003, 464 ab. Sowohl in diesen Entscheidungen als auch in dem vom FG auf Seite 6 des Urteils zitierten BFH-Urteil vom 20. Februar 2003 III R 10/01 (BFHE 201, 515, BStBl II 2003, 510) hat der BFH in verschiedenen Fallkonstellationen eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr i.S. des § 15 Abs. 2 EStG gerade bestätigt, wenn ein Steuerpflichtiger nur wenige oder --wie im Streitfall die Klägerin-- nur einen Abnehmer hat.
- 16** 2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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