

# VOLLTEXTSERVICE

## ***Unterfallen Kooperationen zwischen NPOs der Umsatzsteuer?***

***FG Niedersachsen, Urteil vom 01.10.2020 – 11 K 185/19***

### **Tatbestand**

Streitig ist das Vorliegen eines steuerbaren Leistungsaustauschs aufgrund einer Zusammenarbeit zur Züchtung neuer Kartoffelsorten im Rahmen eines Kooperationsvertrages.

Die Klägerin ist ein Unternehmen zur Erzeugung und zum Vertrieb landwirtschaftlicher Produkte und züchtet Kartoffeln. Mit Wirkung vom 1. Januar 2013 optierte die Klägerin zur Regelbesteuerung gemäß § 24 Abs. 4 UStG.

Am 1. Februar 1984 schlossen die Klägerin und die Firmen xxx B.V. sowie xxx B.V. einen Vertrag über die züchterische Zusammenarbeit. Im Rahmen dieser Zusammenarbeit sollten laut Vertrag neue Kartoffelsorten gezüchtet werden. Es sollte ein gegenseitiger Austausch von Genmaterial stattfinden, gemeinsame diallele Kreuzungen zur Erbwertbestimmung der Zuchteltern durchgeführt und die Neuzuchtstämme aufgrund eines gemeinsam erarbeiteten Testprogramms gemeinsam geprüft werden. Die Neuzuchtstämme, die nach dem 1. Juli 1973 bei einem Sortenamt angemeldet wurden, sollten, wenn nicht anders vereinbart, Eigentum des Betriebs bleiben, der die Auslese durchgeführt hatte.

Hinsichtlich der Aufteilung der Netto-Lizenzen sollte nach Ziffer 8 des Vertrages vom 1. Februar 1984 folgendes gelten:

„c) Die Netto-Lizenzen einer Sorte werden zwischen den drei Firmen wie folgt aufgeteilt. Für Sorten, die zwischen 1. Juli 1973 und 1. Juli 1982 bei irgendwelchem Sortenamt angemeldet sind:

xxx BV 25 %xxx BV 25 %xxx KG 50 %Diese Aufteilung gilt für die Dauer des Sortenschutzes.Für Sorten, die nach 1. Juli 1982 bei irgendwelchem Sortenamt angemeldet sind:Ursprungszüchter 40 %Und die übrigen 60 % im Verhältnis:xxx BV 20 %xxx BV 20 %xxx KG 20 %.“

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den zu den Gerichtsakten gereichten Kooperationsvertrag vom 1. Februar 1984 Bezug genommen.

Die Vertragspartner xxx und xxx sind in den Niederlanden ansässig.

Von 2015 - 2018 fand bei der Klägerin eine Betriebsprüfung statt. Der Betriebsprüfer wertete die von den ausländischen Unternehmen erbrachten Leistungen aufgrund des Kooperationsvertrags als sonstige Leistungen von anderen Unternehmen an die Klägerin. Die sonstige Leistung bestehe in der Mitarbeit des Kooperationsunternehmens im Rahmen der züchterischen Zusammenarbeit. Der Ort der sonstigen Leistung befinde sich nach § 3 Abs. 2 Satz 1 UStG in L.

### **WINHELLER**

#### **Rechtsanwaltsgesellschaft mbH**

Tower 185

Friedrich-Ebert-Anlage 35-37

60327 Frankfurt am Main

**Tel.:** +49 (0)69 76 75 77 80

**Fax:** +49 (0)69 76 75 77 810

**E-Mail:** [info@winheller.com](mailto:info@winheller.com)

**Internet:** [www.winheller.com](http://www.winheller.com)

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin

Hamburg | München

Es handele sich um steuerbare und steuerpflichtige Umsätze, die dem Regelsteuersatz von 19 % unterlägen.

Nach § 13b Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 Satz 1 UStG sei der Leistungsempfänger der Schuldner der Umsatzsteuer. In 2012 seien 920.389 € auf das Konto „Einkauf SL Lizenzen EU“ gebucht wurden. Der Betriebsprüfer erhöhte die Umsatzsteuer um 174.873,91 €.

Der Beklagte, das Finanzamt (FA), erließ am 6. August 2018 einen entsprechenden Umsatzsteueränderungsbescheid. Mit ihrem hiergegen gerichteten Einspruch machte die Klägerin geltend, es liege kein umsatzsteuerpflichtiger Leistungsaustausch zwischen den Kooperationspartnern vor, sondern eine Erlöspoolung bzw. Verteilung von Erträgen zwischen den Kooperationspartnern. Bei den Regelungen im Kooperationsvertrag fehle es an einer inneren Verknüpfung zwischen den Beträgen im Rahmen des nach Ziffer 2 des Vertrags vereinbarten gegenseitigen Austauschs und der Aufteilung der Entgelte für Lizenzen. Die ausgekehrten Erlöse seien weder von einem konkreten Beitrag noch von dessen Umfang abhängig gewesen. Eine Zahlung sei ausdrücklich nicht vereinbart worden. Die ausgekehrten Lizenzerlöse stellten kein Entgelt dar. Zum Zeitpunkt der Zurverfügungstellung von Genmaterial habe der Kooperationspartner keinen Anspruch auf eine Gegenleistung gehabt.

Ferner liege kein Leistungsaustausch vor, wenn die Ergebnisse gemeinsamen unternehmerischen Handelns unabhängig von der Höhe des geleisteten Beitrags lediglich verteilt würden. Die Kooperationspartner erhielten nur im Fall von Erlösen einen bestimmten prozentual festgelegten Betrag. Die Vertragspartner erbrächten ihre Beiträge im Innenverhältnis an die nach außen nicht in Erscheinung tretende Kooperation. Die Entgelte aus den Lizenzen unterlägen beim jeweiligen Kooperationspartner der Umsatzsteuer. Deren Verteilung führe jedoch nicht zu einer abermaligen Besteuerung, da es insoweit an einer Leistung fehle. Ein unversteuerter Endverbrauch liege nicht vor.

Zudem sei der geänderte Bescheid schon deshalb rechtswidrig, da unter Zugrundelegung der vom FA vertretenen Rechtsauffassung die Besteuerung der angenommenen Leistungen in dem Voranmeldezeitraum zu erfolgen habe, in dem die Leistungen ausgeführt worden seien. Diese seien geraume Zeit vor dem hier zu beurteilenden Besteuerungszeitraum ausgeführt worden.

Das FA wies den Einspruch der Klägerin mit Bescheid vom 22. Mai 2019 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte es aus, der Kooperationsvertrag habe ein Leistungstauschverhältnis zwischen den Beteiligten begründet. Die Zahlungen der Klägerin aufgrund des Kooperationsvertrags seien erfolgt, um die Mitarbeit der Kooperationspartner im Rahmen der züchterischen Zusammenarbeit in angemessener Weise zu vergüten. Hierfür spreche, dass die Zahlungsvereinbarungen in einen Kooperationsvertrag eingebettet seien, in dem detaillierte Ausführungen zur züchterischen Zusammenarbeit den Regelungen zum Vertrieb und einer Lizenzaufteilung vorangestellt seien, auch wenn die Zahlungen nicht die tatsächlichen Aufwendungen der Vertragspartner abbildeten und sich an den erzielten Erlösen orientierten.

Bei verständiger Würdigung des Vertrags stellten die Zahlungen eine Vergütung für den Anteil an der gemeinsamen Entwicklungsarbeit in pauschalierter Form dar. Zwischen der Mitarbeit an der gemeinsamen Entwicklung und den Zahlungen bestehe ein innerer Zusammenhang, sodass ein Leistungsaustausch im umsatzsteuerlichen Sinn vorliege. Der jeweilige Vertragspartner der Kooperation arbeite an der Entwicklung neuer Zuchtstämme in der erkennbaren Erwartung mit, eine Gegenleistung zu erhalten. Die Höhe der Gegenleistung müsse dabei nicht feststehen und der Leistung auch nicht gleichwertig gegenüberstehen. Es sei auch unbeachtlich, dass die Leistungsentgelte sukzessive mit den späteren Verkaufserlösen fällig würden.

Bei Leistungen, zu denen sich die Vertragspartner in einem gegenseitigen Vertrag verpflichteten, liege grundsätzlich ein Leistungsaustausch vor. Damit sei der Leistungsempfänger hinreichend individualisierbar und identifizierbar. Hierfür sei es unschädlich, dass der Leistende ähnliche oder gleichartige Leistungen auch an andere Leistungsempfänger erbringe und im Zeitpunkt der jeweiligen Leistungserbringung noch nicht feststehe, wer die konkrete Leistung erhalte. Eine Zuordnung erfolge insoweit durch die Gegenleistung. Im Übrigen sei für eine Steuerbarkeit der Leistung unbeachtlich, an wen der Leistende die Leistung erbringe.

Durch den Kooperationsvertrag werde keine nichtsteuerbare Erlöspoolung begründet. Eine solche beziehe sich auf Fälle innergemeinschaftliche Ausgleichszahlungen bzw. gemeinsamer Verkaufsstellen von Vertragspartnern. Danach sei eine Erlöspoolung gegeben, wenn ein gemeinsam erwirtschafteter Erlös verteilt werde. Im Streitfall werde der Erlös jedoch nicht gemeinsam erwirtschaftet, sondern von den einzelnen Partnern erzielt. Eine Erlösverteilung im eigentlichen Sinn finde nicht statt. Es stehe nicht die Verteilung des Erlöses, sondern eine Beteiligung („Abtragung“) am Erlös im Vordergrund. Diese Beteiligung ergebe sich aus den Verhältnissen des Kooperationsvertrags und sei Gegenleistung für die Mitarbeit der Zahlungsempfänger.

Die Zahlungen könnten auch nicht, wie im BFH-Urteil vom 28. Februar 1974, V R 55/72 bezeichnet, als Gemeinschaftshilfe im Sinne einer Gegenseitigkeitsversicherung auf innergesellschaftlicher Grundlage verstanden werden. Ihnen fehle insoweit ein ausreichender Zweck mit einem unmittelbaren Zusammenhang zu einer Leistung.

Gegenstand des Leistungsaustausches im Kooperationsvertrag sei die züchterische Zusammenarbeit, die den Austausch von Genmaterial, die Durchführung von diallelen Kreuzungen und die gemeinsame Erarbeitung und Prüfung von Testprogrammen beinhalte. Die einzelnen Faktoren griffen so ineinander, dass sie bei natürlicher Betrachtung hinter einer Ganzheit von Leistungen, der züchterischen Zusammenarbeit, zurückträten. Es handele sich um eine einheitliche und untrennbare Gesamtleistung, die eine sonstige Leistung darstelle. Folge man dieser Auffassung nicht, sei der Austausch von Genmaterial als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, weil er im Vergleich zur züchterischen Zusammenarbeit nebensächlich sei, mit dieser in engem Zusammenhang stehe und üblicherweise in deren Gefolge vorkommen. Es bliebe auch insoweit bei einer einheitlichen Beurteilung als sonstiger Leistung.

Forschungs-, Entwicklungs- und insbesondere Züchtungsleistungen wohne es inne, dass eine hohe Quote der Leistung nicht zu brauchbaren Ergebnissen führe. Neuentwicklungen und -züchtungen seien ohne hohe Fehlerquote undenkbar. Die Fehlversuche gehörten ebenso zu den Züchtungsleistungen wie die eigentlichen Treffer. Der Kooperationsvertrag sei daher auch nicht auf die erfolgreichen Versuche begrenzt, sondern schließe die Fehlversuche ein. Ziel sei es, im Rahmen der züchterischen Zusammenarbeit neue Zuchtstämme zu finden, die einer späteren Vermarktung zugeführt werden könnten. Lizenzerlöse könnten daher nur mittels einer einhergehenden hohen Anzahl von Fehlversuchen erreicht werden. Soweit die Klägerin vortrage, dass die meisten Zuchtversuche erfolglos blieben, habe dies keine Auswirkungen auf den Leistungscharakter der Züchtungsleistungen.

Nach dem Kooperationsvertrag erhalte die jeweilige Ursprungszüchterin oder Sortenschutzinhaberin den weit überwiegenden Anteil an den Erträgen aus der Vermarktung. Den übrigen Kooperationspartnern werde ein Anteil an den Erlösen zugestanden. Damit werde anerkannt, dass die Entdeckung bzw. Entwicklung neuer Zuchtstämme nur im Rahmen der gemeinschaftlichen Leistung der Kooperation erbracht werden könne. Durch den Kooperationsvertrag sei das Verhältnis zwischen Leistungserbringern und Leistungsempfängern bereits klar geregelt. Empfängerin der gemeinsamen Züchtungsleistung sei, soweit diese nicht selbst erbracht werde, immer die jeweilige Ursprungszüchterin oder Sortenschutzinhaberin. Da die Zuordnung des Sortenschutzes der Entscheidung einer vertraglich eigens eingerichteten technischen Kommission der Kooperationspartner unterliege, habe im Zeitpunkt der Leistungserbringung

regelmäßig noch nicht feststehen können, wer die konkrete Leistungsempfängerin gewesen sei. An der grundsätzlichen vertraglichen Vereinbarung, dass innerhalb des Kooperationsverbundes die anderen Partner beteiligt werden, ändere dies jedoch nichts.

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a UStG entstehe die Steuer für sonstige Leistungen mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung ausgeführt worden sei. Vorliegend seien die Züchtungsarbeiten vor vielen Jahren erbracht worden. Die Vollendung der Züchtung sei jedoch umsatzsteuerlich unbeachtlich. Es sei zu dem damaligen Zeitpunkt ungewiss gewesen, ob sich die Züchtung habe vermarkten lassen. Dennoch hätten die Partner angenommen, dass sich ihre Zuchtstätigkeit zu einem späteren Zeitpunkt finanziell auszahlen werde. Sie hätten eine Entgelterwartung gehabt. Daher hätten sie im Kooperationsvertrag geregelt, wer welche Züchtung vertreiben dürfe und für den Fall, dass aus dem Vertrieb des Saatguts eines Partners Einnahmen fließen, wie diese auf die übrigen Partner aufzuteilen sei.

Nach der Rechtsprechung des BFH zum Leistungsaustausch erfordere die Annahme einer Leistung gegen Entgelt eine zum Zweck der Entgelterzielung erbrachte Leistung. Es müsse ein zweckgerichtetes Handeln des Leistenden gegeben sein, dass sich auf eine gewollte, erwartete oder erwartbare Gegenleistung richte. Es stehe der Annahme eines Leistungsaustausches nicht entgegen, dass der Leistende die gewollte, erwartete oder erwartbare Gegenleistung nicht oder nicht in dem erwarteten Umfang erhalte, sei es, dass sich die begründete Entgelterwartung nicht erfülle, dass Entgelt uneinbringlich werde oder sich nachträglich mindere. Hierdurch werde nicht die Entgeltlichkeit der Leistungsbewirkung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG, sondern die Bemessungsgrundlage des steuerbaren und steuerpflichtigen Umsatzes im Sinne des § 10 Abs. 1 UStG berührt. Einer Entgelterwartung stehe gleich, wenn der leistende Unternehmer eine Leistung erbringe, die ihrer Art nach üblicherweise vergütet werde und er zumindest bereit sei, eine Gegenleistung entgegenzunehmen.

Vorliegend hätten die Vertragspartner gegenseitige Zuchtarbeiten erbracht, die bei Vollendung noch keine Entgeltzahlung ausgelöst hätten. Die Bemessungsgrundlage habe zu den jeweiligen Zeitpunkten 0 DM/Euro betragen. Erst mit Beginn des Vertriebs seien Zahlungen geflossen. Derjenige, der Einnahmen aus dem Vertrieb des Saatguts erzielte, sei nach dem Kooperationsvertrag verpflichtet gewesen, die vereinbarten Anteile von den Einnahmen an seine Partner für die geleistete Zuchtarbeit abzuführen. Die Folge sei, dass sich die Bemessungsgrundlage für den steuerpflichtigen Umsatz (Zuchtarbeit) ändere und der Unternehmer, der diesen Umsatz ausführe, den dafür geschuldeten Steuerbetrag berichtigen müsse (§ 17 Abs. 1 Satz 1 UStG). Dies habe so lange zu erfolgen, wie Zahlung aus der Zuchtarbeit von den Partnern fließen. Die Zahlungen seien das Entgelt für den Anteil an der gemeinsamen Entwicklungsarbeit für die Laufzeit des Sortenschutzes.

Mit ihrer hiergegen gerichteten Klage macht die Klägerin geltend, zwischen den Kooperationspartnern habe kein Leistungsaustausch stattgefunden und die quotal aufgeteilten Erlöse könnten nicht als Entgelt für den jeweiligen Beitrag zur züchterischen Zusammenarbeit beurteilt werden. Die quotale Aufteilung der erhaltenen Erlöse nach Ziffer 8 des Kooperationsvertrages stünden nicht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den von den Kooperationspartnern nach den Ziffern 1-6 des Kooperationsvertrags erbrachten Beiträgen in Gestalt des Austauschs von Genmaterial. Vielmehr stünden diese Erlöse in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Verkauf erfolgreich gezüchteter Sorten an Dritte und seien als solche bereits der Umsatzsteuer unterworfen worden.

Das FA habe keine steuerbare Leistung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG benannt. Es sei nicht erkennbar, worin das FA die bestimmbare Dienstleistung im Sinne der BFH-Rechtsprechung sehe. Vielmehr schließe das FA von dem laienhaften Grundsatz, wonach Umsatz das sei, was sich in der Kasse befinde, von einer Zahlung auf eine Leistung,

für die diese Zahlung die Gegenleistung sein müsse. Das FA habe lediglich vage ausgeführt, dass die Zahlung erfolgt sei, um die Mitarbeit der Kooperationspartner im Rahmen der züchterischen Zusammenarbeit zu vergüten. Das FA schließe von der Auszahlung der quotalen Erlöse auf eine Leistung des Kooperationspartners und besteuere somit im Ergebnis einen Geldfluss und nicht eine Leistung.

Nach dem Kooperationsvertrag tauschten die Kooperationspartner im Rahmen der züchterischen Zusammenarbeit unter anderem Genmaterial aus. Hierbei handele es sich um körperliche Gegenstände, gleichgültig, ob das Genmaterial in Gestalt von Kartoffeln oder als Samen ausgetauscht werde. Die Knollen bzw. Samen seien nur der Träger der genetischen Information. Auch wenn nach den vertraglichen Regelungen im Rahmen der züchterischen Zusammenarbeit auch Dienstleistungselemente erbracht würden, erscheine es doch verfehlt, dass ausgetauschte Genmaterial als derart nebensächlich zu beurteilen, dass insoweit umsatzsteuerlich eine Nebenleistung anzunehmen wäre. Der Austausch von Genmaterial und deren Integration in anderes Zuchtmaterial sei wesentlicher Bestandteil züchterischen Arbeit. Die Entscheidung der Rechtsfrage könne auch nicht wegen der von der Klägerin bei einer grenzüberschreitenden Lieferung vorzunehmenden Erwerbsbesteuerung dahinstehen, da bei einer Lieferung im Hinblick auf § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Anl. 2 zu § 12 UStG Ziffer 10 die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes in Betracht komme.

Entgegen der Auffassung des FA sei auch nicht irrelevant, dass im Zeitpunkt der Leistung, d. h. der Erbringung der Kooperationsleistung, der Leistungsempfänger noch nicht festgestanden habe. Das FA vermenge die Frage, ob zum Zeitpunkt der angenommenen Leistung ein Leistungsempfänger feststehe, mit der Frage, ob die Bemessungsgrundlage der Höhe nach bestimmt sei. Vorliegend fehle es zum Zeitpunkt der Kooperationsleistung an einem bestimmten Leistungsempfänger. Zum Zeitpunkt der Erbringung der Kooperationsleistung sei nicht absehbar gewesen, ob aus der Züchtung für den jeweiligen Züchter eine eigene Sorte oder aber eine Sorte eines Kooperationspartners entstehe. Zum Zeitpunkt der Erbringung der Kooperationsleistung liege entweder eine Tätigkeit im eigenen wirtschaftlichen Interesse, also eine Leistung an sich selbst, vor oder eine Leistung an einen der anderen Kooperationspartner, wobei nicht festgestellt werden könne, an wen. Der einzelne Vertragspartner wende ein bestimmbares Genmaterial nicht einem anderen Kooperationspartner, also nicht den beiden anderen Kooperationspartnern und auch nicht der Kooperation, bestehend aus allen 3 Kooperationspartnern, zu. Vielmehr stelle er das selbst hergestellte Genmaterial in einen Pool von Genmaterial, um daraus gemeinsam mit den anderen Kooperationspartnern einen wirtschaftlichen Erfolg zu erwirtschaften. Ein Leistungsempfänger sei somit nicht identifizierbar.

Zwischen der vom FA angenommenen Leistung und der Zahlung, auf welche das FA Steuer erhebe, bestehe kein unmittelbarer Zusammenhang. Nach der Rechtsprechung des BFH müsse die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die gegenüber dem Leistungsempfänger erbrachte bestimmbare Dienstleistung bilden. Allein das Vorliegen eines gegenseitigen Vertrages begründe nicht zwangsläufig die Steuerbarkeit der dort vereinbarten Verpflichtungen. So würden auch Gesellschaftsverträge als gegenseitige Verträge qualifiziert, obwohl diese keinen Austausch von Leistungen zum Gegenstand hätten, sondern Parteien sich zur Erreichung eines gemeinsamen Ziels lediglich vereinigten.

Vorliegend sei bereits fraglich, ob es sich bei dem Kooperationsvertrag um einen gegenseitigen Vertrag handele. Ein gegenseitiger Vertrag liege vor, wenn die Leistung des einen Vertragspartners untrennbar mit der Gegenleistung des anderen Vertragspartners verbunden sei. Derartige Regelungen enthalte der vorliegende Kooperationsvertrag nicht. Vielmehr verpflichteten sich die Vertragsparteien, Beiträge zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks zu leisten. Die Annahme eines Vertrags über die Gründung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts liege daher näher. Entgegen der Ansicht des FA könne das erforderliche Gegenseitigkeitsverhältnis nicht bereits aus der Einbettung der Li-

zenaufteilungsvereinbarung in einen Kooperationsvertrag hergeleitet werden. Allein die Tatsache, dass mehrere Regelungen vertraglich in einem Dokument erfasst würden, lasse noch nicht den Schluss zu, dass die Regelungen inhaltlich derart miteinander verknüpft seien, dass sie den notwendigen Zusammenhang begründeten. Es sei unzutreffend, wenn das FA behaupte, der jeweilige Kooperationspartner arbeite an der Entwicklung neuer Zuchtstämme in der erkennbaren Erwartung einer Gegenleistung. Hierbei werde verkannt, dass über 99 % der Zuchtversuche erfolglos blieben. Dies sei den Kooperationspartnern aufgrund der über 40-jährigen Zusammenarbeit auf diesem Gebiet hinreichend bekannt und bewusst. Eine erfolgreiche, vertriebsfähige und erlöserzielende Neuzüchtung stelle die absolute Ausnahme dar. Folglich könne nicht davon ausgegangen werden, dass die Kooperationspartner an ihre Beiträge die Erwartungen einer Zahlung knüpften. Bei einer beständigen Fehlquote von über 99 % könne auch nicht behauptet werden, dass die Beiträge der Kooperationspartner üblicherweise vergütet werden und nach den Umständen mit einer Vergütung zu rechnen gewesen sei. Realistischerweise könne aufgrund der vorliegenden Fakten die Zahlung der Lizenzen als Ausnahme gewertet werden. Folglich könne von einer erwartbaren Gegenleistung nicht die Rede sein.

Der BFH habe in dem Urteil vom 11. Juni 2015 V B 140/14, BFH/NV 2015, 114 einen Leistungsaustausch in einem Fall verneint, in dem ein Steuerpflichtiger einem Solarpark, an dem er selbst als Gesellschafter beteiligt war, Strom überlassen und hierfür eine pauschale Vergütung, völlig unabhängig von dem Umfang der erbrachten Leistung in Form der Stromlieferung erhalten habe. Hierzu habe der BFH ausgeführt, dass, sofern die Vergütung für einen Beitrag unabhängig von dem tatsächlichen Umfang des Beitrags nach einem pauschalen Prozentsatz gemessen werde, es an der für ein Leistungsaustausch notwendigen Abhängigkeit und Wechselseitigkeit von Leistung und Gegenleistung fehle. Der hier vorliegende Sachverhalt sei hiermit vergleichbar. Die ausgekehrten Lizenzzahlungen seien weder von einem konkreten Beitrag noch von dessen Umfang abhängig gewesen. Es sei nicht erheblich gewesen, ob und in welchem Umfang ein Kooperationspartner Beiträge zur züchterischen Zusammenarbeit geleistet habe, d. h. ob er lediglich einen, 5 oder 50 Genstämme zur Verfügung gestellt habe. Dies habe keine Auswirkung auf die Höhe der an ihn im Erfolgsfall auszahlenden Lizenzen gehabt. Diese hätten sich beitragsunabhängig ausschließlich nach dem Ergebnis der insgesamt, also unabhängig von der tatsächlich vertriebenen Sorte, erzielten Vertriebs Erlöse und der unter Punkt 8 des Kooperationsvertrages festgelegten Quote bemessen. Bei einer beitragsabhängigen Vergütung hätte der Vertrag derart ausgestaltet sein müssen, dass die Beiträge der einzelnen Kooperationspartner quantifiziert und die empfangenen Lizenzzahlung entsprechend dessen Umfang variierten. Dies sei jedoch gerade nicht vereinbart worden und von den Kooperationspartnern auch nicht gewünscht gewesen. Bei den Regelungen im Kooperationsvertrag fehle es an der erforderlichen Verknüpfung zwischen den Beiträgen der Kooperationspartner und den im Erfolgsfall zu leistenden Lizenzzahlung.

Die von der Klägerin erhaltenen Zahlungen bildeten nicht den Gegenwert der von ihr empfangenen Leistungen, sondern stellten den Gegenwert für die erfolgreiche Vermarktung einer erfolgreichen Züchtung dar, soweit er dem jeweiligen Kooperationspartner nach der vertraglichen Regelung quotaal zustehen. Ob er zur Züchtung dieser erfolgreichen Sorte und deren Vertrieb einen kausalen Beitrag geleistet habe, sei nach den vertraglichen Vereinbarungen irrelevant. Die Höhe der Zahlung stehe in keiner Relation zum Wert und Umfang der Mitarbeit des Kooperationspartners. Insbesondere würden die Leistungsentgelte auch nicht sukzessive mit den späteren Verkaufserlösen fällig. Vielmehr sei der Auszahlungsanspruch unter anderem vom Erfolg einer Züchtung und von der erfolgreichen Vermarktung dieser Züchtung abhängig gewesen. Er stelle daher nicht den Gegenwert der empfangenen Leistung im Sinne der zitierten Rechtsprechung dar. Zwischen dem Auszahlungsanspruch und dem Kooperationsvertrag bestehe daher kein unmittelbarer Zusammenhang.

Im zweiten Teil des Vertrages werde der Vertrieb der Sorten geregelt. Im Rahmen des Vertriebs der Sorten erfolge zwischen den Vertragsparteien keine Zusammenarbeit oder gegenseitige Unterstützung. Der Vertrieb werde von den Firmen xxx und xxx jeweils nach der Sorteneignung übernommen. Jeder der Vertriebspartner übernehme selbstständig für die im Vertrag festgelegten Sorten den Vertrieb. Da die Kooperationspartner keine gegenseitigen Leistungen erbracht hätten, könne kein Leistungsaustausch vorliegen. Der insgesamt durch die Vertriebspartner erzielte Erlös in Form von Lizenzen werde entsprechend den Regelungen im Kooperationsvertrag auf die Kooperationspartner aufgeteilt. Bereits der Wortlaut des Vertrages, „Lizenzen und Lizenzaufteilung“, deute auf eine Erlöspoolung hin, da es sich bei den Lizenzen um Erlöse und bei der Lizenzaufteilung somit um eine Erlösaufteilung handele.

Folge man der Annahme des FA und qualifiziere die Kooperationsbeiträge der Vertragspartner als Leistungen, so würden diese nicht durch die später quotall verteilten Lizenzzahlungen, sondern durch die Kooperationsbeiträge der anderen Vertragspartner abgegolten. Die Gegenleistung für den Erhalt von Genmaterial wäre die Lieferung von Genmaterial bzw. ein sonstiger Kooperationsbeitrag. Diese Kooperation finde nach dem Wortlaut des Vertrages nur während der Zeit der züchterischen Zusammenarbeit statt. Sofern der Kooperationsvertrag überhaupt zu einem Leistungsaustausch im umsatzsteuerlichen Sinne führe, habe dieser während der Zeit der gemeinsamen Züchtung stattgefunden, indem Genmaterial im Austausch gegen Genmaterial des Kooperationspartners geliefert worden sei bzw. Unterstützungsleistungen gegen Gewährung von Unterstützungsleistungen durch die Kooperationspartner erbracht worden seien. Insoweit könne gegebenenfalls ein Tausch oder tauschähnlicher Umsatz vorgelegen haben. Dieser Leistungsaustausch sei jedoch, wenn überhaupt, in den ersten Jahren der Vertragslaufzeit, d. h. in den 80er und gegebenenfalls 90er Jahren durchgeführt worden. Nach Beendigung der Züchtungsphase und erst recht nach Beendigung der züchterischen Zusammenarbeit hätten keine Kooperationen mehr stattgefunden. Ein Leistungsaustausch in Gestalt eines Tauschs bzw. tauschähnlichen Umsatzes sei daher spätestens seit 2002 ausgeschlossen. Etwaige Leistungen seien längst festsetzungsverjährt.

Selbst wenn man dem FA folge und eine Leistung in Gestalt einer Dienstleistung in der Vergangenheit annehme und weiter davon ausgehe, dass sich die Bemessungsgrundlage für diese Dienstleistung durch die anteilige Auskehrung der Verkaufserlöse geändert habe, bleibe das FA eine Begründung hinsichtlich des anzuwendenden Steuersatzes schuldig. Das FA gehe davon aus, dass die der Umsatzsteuer unterliegende Leistung in der Mitarbeit der Kooperationspartner im Rahmen der züchterischen Zusammenarbeit bzw. der gemeinsamen Entwicklungsarbeit gelegen habe. Dieser Beitrag des Kooperationspartners liege jedoch Jahre vor einem möglichen Erlös im Hinblick auf eine erfolgreiche Züchtung. Auch das FA habe eingeräumt, dass die Züchtungsarbeiten vor vielen Jahren erbracht worden seien. Der Kooperationsvertrag nenne unter Ziffer 8 für die Aufteilung der Lizenzzahlung Sorten, die zwischen dem 1. Juli 1973 und dem 1. Juli 1982 angemeldet worden seien bzw. Sorten, die nach dem 1. Juli 1982 angemeldet worden seien. Die vom FA angenommenen Leistungen müssten daher vor dem 1. Juli 1973 bzw. 1. Juli 1982, jedenfalls aber vor Kündigung des Kooperationsvertrages bzw. vor Beendigung der züchterischen Zusammenarbeit mit xxx in 2002 erbracht worden sein. Die Anwendung des erst seit 2007 geltenden allgemeinen Steuersatz in Höhe von 19 % sei daher ausgeschlossen.

Gemäß § 13b Abs. 1 UStG entstehe die Umsatzsteuer für nach § 3a Abs. 2 UStG im Inland steuerpflichtige sonstige Leistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung ausgeführt worden sei. Das steuerbegründende Tatbestandsmerkmal sei einzig die Leistungserbringung, nicht hingegen die Zahlung. Wenn das FA eine Besteuerung in 2012 aus dem Jahr der Lizenzzahlung vornehme, könne dies nur aufgrund der Anwendung des § 17 UStG in diesem Zeitraum erfolgen. Dies entbinde das FA jedoch nicht von seiner Pflicht, die Besteuerungsgrundlagen und damit den konkreten Leistungsbeitrag -- sowohl dem Inhalt als auch dem Zeitpunkt nach-- festzustellen. Von den hunderten Genstämmen, die unter den

Kooperationspartnern im Laufe der Jahre ausgetauscht wurden und die zu 99 % zu keiner vertriebsfähigen Kartoffelsorte geführt hätten, müsse das FA den Beitrag identifizieren, der zur Züchtung derjenigen Kartoffelsorte geführt habe, deren Vertrieb die im Jahr 2012 ausgekehrten Lizenzzahlung zur Folge gehabt hätten.

Lückenlose Angaben hinsichtlich der Leistungszeiträume seien für die Klägerin aufgrund des Zeitablaufs nicht mehr möglich. Die Züchtungen würden in den jeweiligen Zuchtstationen der Kooperationspartner durchgeführt, d.h. die Samen würden erzeugt, zum Teil auch ausgetauscht und an dem jeweiligen Standort des Züchters in einem Zeitraum von 3 Jahren selektiert und entwickelt (Phase 1). Der Züchter, an dessen Standort ein Stamm im Laufe dieser drei Jahre selektiert wurde, werde Ursprungszüchter der entsprechenden Sorte. Die durch den Ursprungszüchter während der ersten drei Jahre erzielten Ergebnisse würden in den folgenden vier bis fünf Jahren an mehreren Standorten der drei Firmen weiter geprüft (Phase 2). Anschließend werde das Zuchtergebnis für die 2-jährige Wert- und Registerprüfung bei einem Sortenamt eines europäischen Landes angemeldet. Sofern die offiziellen Prüfungen erfolgreich verliefen, werde dann der Stamm als neue Sorte in die Sortenliste eingetragen und der Sortenschutz erteilt (Phase 3).

Die Kooperationspartner hätten im Vorwege in gemeinsamen Besprechungen ein Kreuzungsprogramm (ca. 500 Kombinationen) festgelegt, das zur Erreichung der definierten Zuchtziele erfolgsversprechend ausgesehen habe. Als Ergebnis des gemeinsam erarbeiteten Kreuzungsprogrammes seien dann die geplanten Kreuzungen durchgeführt worden. Die hieraus gewonnenen Samen (ca. 1,5 Mio. Samen) hätten allen Partnern für die Anzucht von Sämlingen in Phase 1 zur Verfügung gestanden. Mit Beginn der Phase 1 habe die Entwicklung einer neuen Sorte begonnen. Es sei der Klägerin möglich, teilweise im Schätzungswege, für die einzelnen Kartoffelsorten, aus deren Verkauf Lizenzabgaben an die Kooperationspartner im Jahr 2012 bezahlt worden seien, das Kreuzungsjahr der Kartoffelsorte zu benennen.

In der 1. Phase der Entwicklung würden aus den Samen von allen Partnern an ihren jeweiligen Standorten Sämlinge angezogen und aus diesen in den beiden folgenden Jahren im Feld Selektionen vorgenommen. In diesen 3 Vegetationsperioden werde in der Regel eine Reduzierung der Gentyphen von 150.000 Sämlingen (1. Vegetationsperiode) auf 50.000 Ramsch-Klone (2. Vegetationsperiode) und 5.000 A-Stämme (3. Vegetationsperiode) durchgeführt. Am Ende der Phase 1 (3. Vegetationsperiode) verblieben dann noch ca. 500 B-Stämme, die in Phase 2 übergangen.

Mit diesen aus der Phase 1 hervorgegangenen Stämmen beginne dann die Phase 2, die mindestens 3 Jahre betrage. Erst in dieser Phase arbeiteten auch die Kooperationspartner an den in Phase 1 erworbenen Stämmen mit. In dieser Phase würden die 500 Stämme durch den Prüfungsanbau auf mehreren Standorten und über 3-4 Jahre auf 3-5 Stämme reduziert. Somit könnten, wenn überhaupt nur in diesem Zeitraum Leistungen der Kooperationspartner in Bezug auf die jeweiligen Sorten vorliegen. Nach Abschluss der Phase 2 würden die verbleibenden 3-5 Stämme bei einem Sortenamt innerhalb der EU angemeldet und müssten die Wertprüfung und die Registerprüfung erfolgreich durchlaufen. Sei bei einem oder mehreren dieser Stellen der „landeskulturelle Wert“ nicht gegeben, werde dieser Stamm nicht zugelassen. In dieser Phase scheiterten noch einmal ca. 1/3 der Stämme und so kämen lediglich 2-3 Kandidaten zur Zulassung und damit in den Vertrieb. Mit der Zulassung einer Pflanzensorte sei deren Entwicklung abgeschlossen.

Wie die vermeintlichen Leistungen der Kooperationspartner in der Phase 2 den jeweiligen Jahren zugeordnet werden könnten, um den zutreffenden Steuersatz ermitteln zu können, erscheine fraglich. Die Klägerin sei für eine genaue Bestimmung auf Angaben der Kooperationspartner angewiesen, was heute nicht mehr möglich sei, da damals handelnde Personen verstorben seien. Nur durch Angaben, die aus der Sphäre der einzelnen Kooperationspartner



kommen, könnten einzelne Tätigkeiten der Kooperationspartner in der Phase 2 bestimmt und dem jeweiligen Steuerjahr zugeordnet werden. Nur auf diese Weise könne der entsprechende Steuersatz richtig zugeordnet werden. Dabei kämen allein in der Phase 2 drei unterschiedliche Steuersätze in Betracht. Eine genaue Bestimmung, welche Tätigkeit vom jeweiligen Kooperationspartner in welchem Jahr genau durchgeführt wurde, um somit dann den richtigen Steuersatz anwenden zu können, sei der Klägerin nicht möglich.

Aus dem Versuch einer Zuordnung der einzelnen Leistungen auf bestimmte Leistungserbringungszeiträume werde deutlich, dass es auf keine Kündigung des Vertrages ankommen könne. Denn jedenfalls resultierten die Lizenzerträge, die im Jahre 2012 an die Kooperationspartner ausgezahlt worden sein, aus Tätigkeiten, die noch während der Vertragslaufzeit erbracht worden seien. Zwar könnten grundsätzlich auch nach der Kündigung eines Vertrages Leistungen ausgeführt werden, im Rahmen der Entwicklung der hier relevanten Kartoffelsorten sei dies jedoch nicht der Fall gewesen.

Soweit das FA davon ausgehe, dass jede einzelne Tätigkeit, die ein Kooperationspartner an dem jeweiligen Stamm erbringe, bereits eine umsatzsteuerrechtlich relevante Tätigkeit darstelle, sei zu bedenken, dass alle 3 Kooperationspartner innerhalb der Phase 2 nicht nur einen, sondern mehrere Stämme weiterentwickelten und prüften. Parallel werde an weiteren Stellen in der Phase 1 geforscht. Wie viel Zeit und Tätigkeiten auf den jeweiligen Stamm entfielen, der letztendlich zu einer angemeldeten Sorte geführt habe, sei nicht rekonstruierbar. Die Beiträge der Kooperationspartner in Bezug auf den im Ergebnis erfolgreichen Stamm könnten dabei stark unterschiedlich sein. So sei es möglich, dass in der Phase 2 nur einer der Kooperationspartner entscheidende Beiträge zur Weiterentwicklung der später erfolgreichen Sorte erbracht habe. Es sei sogar denkbar, dass ein Kooperationspartner bezogen auf den relevanten Stamm, gar keine Leistungen erbracht habe. Trotzdem stünde ihm gemäß dem Kooperationsvertrag ein prozentualer Anteil an den Lizenzeinnahmen zu. Dies stehe der Annahme eines Leistungsaustausches entgegen.

Da die Kooperation nicht als Gesellschaft nach außen aufgetreten sei und am Rechtsverkehr teilgenommen habe, sei vom Vorliegen einer Innengesellschaft auszugehen. Bei dieser handele es sich im vorliegenden Fall nicht um eine Metaverbindung in Form einer Interessengemeinschaft, sondern um einen Erlöspool. Die im Rahmen einer Innengesellschaft erbrachten Leistungen richteten sich nicht an die Gesellschaft, sondern an ihre Mitglieder. Es fehle hier aber am erforderlichen unmittelbaren Zusammenhang der einzelnen Leistung des einen Kooperationspartners und einer Gegenleistung eines anderen Kooperationspartners. Ein unmittelbarer innerer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung könne möglicherweise in Fällen vorliegen, in denen zum Beispiel nur ein Poolmitglied Aktivitäten entfaltet, deren Resultat auch von den anderen Poolmitgliedern genutzt werden könnten und für deren Nutzung die anderen Poolmitglieder beispielsweise eine Umlage zahlten. Kein innerer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung sei aber anzunehmen, wenn sämtliche Poolmitglieder unterschiedliche Leistungsbeiträge erbrächten, die von den anderen Poolmitgliedern für sich betrachtet gar nicht sinnvoll nutzbar seien. Die Mitglieder im Pool erbrächten ihre Leistung gerade nicht, um eine ganz konkrete Gegenleistung von anderen Poolmitgliedern zu erhalten. Vielmehr leisteten alle Poolmitglieder ihre Beiträge, um ein größeres gemeinsames Ziel zu erreichen, was erst durch das Zusammenspiel der Leistung der einzelnen Poolmitglieder möglich werde. Den Poolmitgliedern gehe es also nicht um den einzelnen Beitrag der anderen Mitglieder, sondern darum, das Ergebnis - nämlich etwas durch das Zusammenwirken aller Poolmitglieder gänzlich neu Geschaffenes - nutzen zu können. Zudem sei die Höhe des im Falle einer erfolgreichen Züchtung an die Kooperationspartner auskehrenden Erlös nicht vom jeweiligen Leistungsbeitrag abhängig, sondern werde nach einem vorab vereinbarten Schlüssel berechnet.

Sollte entgegen der obigen Ausführungen ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den einzelnen Kooperationsbeiträgen angenommen werden, so seien diese jedoch hilfsweise als Tausch bzw. tauschähnliche Umsätze zu be-

werten. Gemäß der Ziffern 2,4, 5 und 6 des Kooperationsvertrags vom 1. Dezember 1984 finde im Rahmen einer züchterischen Zusammenarbeit ein gegenseitiger Austausch von Genmaterial statt. Dementsprechend leiste vorliegend nicht der eine Kooperationspartner an den anderen, damit dieser einen Umsatz an einen Dritten außerhalb der Innengesellschaft erbringen könne. Daher kämen auf der 1. Stufe allenfalls wechselseitige Leistungen im Rahmen tauschähnlicher Umsätze in Betracht, bei denen die jeweils empfangene Leistung Entgelt für die jeweils eigene Leistung darstelle. Ein zusätzliches Entgelt zur Abgeltung der jeweiligen Beiträge hätten die Kooperationspartner nicht vereinbart, sodass die quotale Gewinnverteilung auch nicht als nachträgliches Entgelt für die jeweiligen Beiträge im Rahmen der züchterischen Zusammenarbeit gewertet werden könnten.

Eine lineare Aufteilung des Gesamtbetrages der nach Auffassung des FA steuerpflichtigen Umsätze auf die Vertragslaufzeit sei denkbar. Dabei müsse aber berücksichtigt werden, dass ein großer Anteil der Tätigkeiten der Kooperationspartner bereits auf der Grundlage des eines früheren, ersten Kooperationsvertrags aus dem Jahre 1973 erbracht worden sei. Dieser sei allerdings nicht mehr auffindbar. Auch auf Nachfrage bei den Kooperationspartnern habe kein Exemplar mehr gefunden werden können. Da der Vertrag bereits vor 36 durch den Kooperationsvertrag von 1984 ersetzt worden sei, habe es keiner der Kooperationspartner für notwendig gehalten, das Schriftstück aufzubewahren.

Mit Bescheid vom 14. September 2020 hat das FA den Umsatzsteuerbescheid vom 6. August 2018 hinsichtlich der anwendbaren Steuersätze geändert, wobei es im Wege einer Schätzung von einer gleichmäßigen Erbringung von Züchtungsleistungen durch die Kooperationspartner in den einzelnen Jahren von 1984 bis 2002 ausging.

Die Klägerin beantragt,

den Bescheid über Umsatzsteuer 2012 vom 6. August 2018 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 14. September 2020 und in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. Mai 2019 aufzuheben.

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

Den Forschungs- und Entwicklungsleistungen sei immanent, dass eine Erfolgsquote nicht vorausgesagt werden könne. Gleichwohl hätten die Kooperationspartner Leistung und Gegenleistung in Erwartung eines späteren Entgelts vertraglich hinreichend bestimmbar vereinbart. Die Höhe der Gegenleistung müsse dabei nicht feststehen (vgl. BFH-Urteil vom 9. Oktober 2003 V R 51/02). Somit sei unerheblich, dass die Höhe der Gegenleistung im Zeitpunkt der Erbringung der Leistung nur prozentual am Gesamterfolg der Forschungs- und Entwicklungsleistungen bemessen werde. Die Gegenleistung haben anders als in dem Fall des BFH im BFH-Beschluss vom 11. Juni 2015, V B 140/15 auch nicht in einer festen, von der mengenmäßig bestimmbaren Leistung deutlich abgekoppelten Pauschale bestanden. Die Gegenleistung sei ferner wesentlich konkreter als eine bloße Beteiligung eines Gesellschafters am Gewinn einer Gesellschaft.

## Gründe

Die Klage ist begründet. Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid vom 6. August 2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. Mai 2019 sowie der Änderungsbescheid vom 14. September 2020 sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das FA hat die Klägerin zu Unrecht als Schuldnerin nach § 13 Buchst. b UStG hinsichtlich der von den niederländischen Kooperationspartnern aufgrund des Kooperati-

onsvertrags an sie erbrachten Züchtigungsleistungen angesehen. Diese Leistungen sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG bereits nicht steuerbar.

Gemäß § 13 b Abs. 5 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 UStG schuldet der Leistungsempfänger bei nach § 3 Buchst. a Absatz 2 UStG im Inland steuerpflichtigen Leistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiets ansässigen Unternehmers die Steuer, wenn er selbst ein Unternehmer oder eine juristische Person ist. Diese Voraussetzungen liegen hier bereits deshalb nicht vor, weil die aufgrund des Kooperationsvertrags von den niederländischen Kooperationspartnern an die Klägerin erbrachten Leistungen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG mangels eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen und Leistung und Gegenleistung nicht steuerbar sind.

1. Der Umsatzsteuer unterliegen u.a. Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG).

a) Dieser Tatbestand ist weit auszulegen, da die entsprechenden unionsrechtlichen Vorgaben in Art. 4 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) und Art. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) der Mehrwertsteuer einen sehr weiten Anwendungsbereich zuweisen (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. August 2015 XI R 43/13, BFHE 251, 253, BStBl II 2015, 919, Rz 33; vom 14. Januar 2016 V R 63/14, BFHE 253, 279, BStBl II 2016, 360, Rz 14; Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Redlihs vom 19. Juli 2012 C-263/11, EU:C:2012:497, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2012, 1020, Rz 24; Gmina Wroclaw vom 29. September 2015 C-276/14, EU:C:2015:635, HFR 2015, 1087, Rz 26). Erforderlich ist eine beliebige Vorteilsgewährung, die zu einem Verbrauch führen kann; der Vorteil muss dabei einem identifizierbaren Leistungsempfänger eingeräumt werden (vgl. BFH-Urteile vom 27. Februar 2008 XI R 50/07, BFHE 221, 410, BStBl II 2009, 426, unter II.1., Rz 9; in BFHE 253, 279, BStBl II 2016, 360, Rz 14).

aa) Der EuGH hat nach Ergehen des BFH-Urteils in BFHE 172, 227, BStBl II 1994, 54 in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass ein "Umsatz gegen Entgelt" das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen dieser Leistung und einer tatsächlich vom Steuerpflichtigen empfangenen Gegenleistung voraussetzt. Dazu muss zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis bestehen, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet (vgl. u.a. EuGH-Urteile Tolsma vom 3. März 1994 C-16/93, EU:C:1994:80, HFR 1994, 357, Rz 13 und 14; Gemeinde Borsele vom 12. Mai 2016 C-520/14, EU:C:2016:334, HFR 2016, 664, Rz 24; Lajver vom 2. Juni 2016 C-263/15, EU:C:2016:392, HFR 2016, 665, Rz 26).

bb) Dabei kann sich der unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung nicht aus der Beteiligung eines Gesellschaftes am allgemeinen Gewinn und Verlust einer Gesellschaft ergeben. Eine allgemeine Gewinnbeteiligung ist nämlich nicht als Entgelt anzusehen (vgl. m.w.N. Oelmaier, Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 1 Rz 74). Dem liegt die Überlegung zugrunde, dass die Beteiligung am allgemeinen Gewinn und Verlust von vielen Faktoren und damit teilweise vom Zufall abhängt, sowie lediglich Folge einer Beteiligung ist.

cc) Die Ungewissheit einer Zahlung kann aber auch in anderen Fällen geeignet sein, den unmittelbaren Zusammenhang zwischen der dem Leistungsempfänger erbrachten Leistung und der gegebenenfalls erhaltenen Zahlung aufzuheben (vgl. EuGH-Urteile vom 3. März 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, HFR 1994, 357, Rn. 19, und vom 27. September 2001, Cibo Participations, C-16-16/00, EU:C:2001:495, BFH/NV 2002, Beilage 1, 6, Rn. 43). Dement-

sprechend hat der EuGH durch das Urteil Bastova vom 10 November 2016 C-432/15, EU:C:2016:855, UR 2016, 913, entschieden, dass die Teilnahme an einem Wettbewerb wie einem Pferderennen keine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung ist, wenn für die Teilnahme weder ein Antrittsgeld noch eine andere unmittelbare Vergütung gezahlt wird und nur Teilnehmer mit einer erfolgreichen Platzierung ein --sei es auch ein im Voraus festgelegtes-- Preisgeld erhalten; denn die Ungewissheit einer Zahlung ist geeignet, den unmittelbaren Zusammenhang zwischen der dem Leistungsempfänger erbrachten Dienstleistung und der ggf. erhaltenen Zahlung aufzuheben.

Zur Begründung führt der EuGH unter anderem aus, das Preisgeld werde in einem solchen Fall für die Erzielung eines bestimmten Wettbewerbsergebnisses gezahlt. Auch wenn sich der Veranstalter zur Zahlung eines Preisgeldes verpflichtet haben sollte, dessen Höhe im Voraus festgesetzt und bekannt sei, hänge der Erhalt dieses Preisgeldes also von der Erzielung einer besonderen Leistung ab und unterliege gewissen Unwägbarkeiten. Diese schlossen einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Teilnahme am Wettbewerb und dem Erhalt des Preisgeldes aus (EuGH-Urteil Bastova, EU:C:2016:855, UR 2016, 913, MwStR 2016, 991, Rz 37).

Außerdem liefe die gegenteilige Auffassung, bei der das ggf. gewonnene Preisgeld als tatsächliche Gegenleistung für die Teilnahme am Wettbewerb eingestuft würde, darauf hinaus, dass die Einstufung dieser Teilnahme als steuerpflichtiger Umsatz entgegen der ständigen Rechtsprechung des EuGH, wonach der Begriff "Dienstleistung" objektiven Charakter hat und unabhängig von Zweck und Ergebnis der betroffenen Umsätze anwendbar ist (vgl. Urteil Newey vom 20. Juni 2013 C-653/11, EU:C:2013:409, MwStR 2013, 373, Rz 41 und die dort angeführte Rechtsprechung), von dem Ergebnis abhängig gemacht würde, das der Teilnehmer beim Wettbewerb (dort: Pferderennen) erzielt hat (EuGH-Urteil Bastova, EU:C:2016:855, UR 2016, 913, MwStR 2016, 991, Rz 38).

dd) Der Bundesfinanzhof (BFH, Urteil vom 30. August 2017 XI R 37/14, BStBl II 2019, 336) hat sich dieser neuen Rechtsprechung des EuGH angeschlossen und bei einem „Berufspokerspieler“ keine Leistung im Rahmen eines Leistungsaustausches „gegen Entgelt“ i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG angenommen, wenn er an Spielen fremder Veranstalter teilnimmt und ausschließlich im Falle der erfolgreichen Teilnahme Preisgelder und Spielgewinne erhält. Zwischen der bloßen Teilnahme am Kartenspiel und dem im Erfolgsfall erhaltenen Preisgeld oder Gewinn fehle es wegen der Ungewissheit des Erfolges an dem für einen Leistungsaustausch erforderlichen unmittelbaren Zusammenhang.

Wie der BFH ferner mit Urteil vom 2. August 2018 V R 21/16, BStBl II 2019, 339 entschieden hat, ist die Teilnahme an einem Wettbewerb (Pferderennen) nicht steuerbar, wenn dem Eigentümer der Pferde als Gegenleistung lediglich ein platzierungsabhängiges Preisgeld gezahlt wird. In seiner Begründung zu diesem Urteil führt der BFH aus, dass die insoweit geänderte Rechtsprechung auch nicht dem BFH-Urteil in BFHE 158, 144, BStBl II 1989, 913 widerspreche. Nach der zuletzt zitierten Entscheidung setze der Tatbestand des Leistungsaustausches zwar voraus, dass eine Leistung, nicht aber auch, dass das Entgelt tatsächlich erbracht werde. Aus § 17 UStG ergebe sich, dass es der Annahme eines Leistungsaustausches nicht entgegenstehe, wenn der Leistende die gewollte, erwartete oder erwartbare Gegenleistung, das Entgelt, nicht oder nicht in dem erwarteten Umfang erhält, sei es, dass sich die begründete Entgeltserwartung nicht erfülle, dass das Entgelt uneinbringlich werde oder sich nachträglich mindere. Wie der BFH jedoch in seinem Urteil vom 2. August 2018 V R 21/16, a.a.O. hierzu ausführt, fehlt es im Falle von Wettbewerben mit unsicherem Ausgang an einer "begründeten" Entgeltserwartung, weil der Erhalt des Entgelts von der Erzielung einer besonderen Leistung abhängt und "Unwägbarkeiten" unterliegt.

Ebenso hat der BFH mit Beschluss vom 25. Juli 2018 XI B 103/17, BFH/NV 2019, 299 zur Steuerbarkeit der Leistungen eines Teilnehmers an einer Fernsehshow entschieden, dass wenn für die Teilnahme an einem Wettbewerb we-

der ein Antrittsgeld noch eine andere unmittelbare Vergütung gezahlt wird und nur Teilnehmer mit einer erfolgreichen Platzierung ein Preisgeld erhalten, nicht davon ausgegangen werden kann, dass für die (bloße) Teilnahme eine tatsächliche Gegenleistung erbracht wird.

ee) Dass die Ungewissheit einer Zahlung entgegen der vorstehenden Ausführungen nicht geeignet ist, den unmittelbaren Zusammenhang zwischen einer erbrachten Leistung und der gegebenenfalls erhaltenen Zahlung aufzuheben, ergibt sich im Übrigen auch nicht aus dem vom FA angeführten Urteil des BFH vom 9. Oktober 2003, V R 51/02, BStBl II 2004, 322. Unabhängig davon, dass dieses Urteil zeitlich vor der oben zitierten neueren EuGH- und BFH-Rechtsprechung ergangen ist, geht es in ihm nicht um die Frage des Vorliegens eines unmittelbaren Zusammenhangs für einen Leistungsaustausch i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG sondern darum, ob bestimmte Zuschüsse von einem Land an einen Verein für durchgeführte Milchleistungsprüfungen zum Entgelt nach § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG gehören. In diesem Zusammenhang wird vom BFH ausgeführt, dass die Verbindung zwischen Subvention und dem Preis von Umsätzen der subventionierten Einrichtung eindeutig zum Ausdruck kommen muss. Hingegen sei nicht erforderlich, dass der Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung bestimmt ist, vielmehr genüge, wenn er bestimmbar sei. Selbst wenn man mit dem FA diese Ausführungen auf die Frage des Vorliegens eines unmittelbaren Zusammenhangs für einen Leistungsaustausch i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG übertragen wollte, müsste man dabei sagen, dass im vorliegenden Fall das Entgelt aufgrund der Ungewissheit von Lizenzeinnahmen nicht nur nicht bestimmt, sondern auch nicht bestimmbar war.

b) Nach diesen Grundsätzen sind die von den niederländischen Kooperationspartnern an die Klägerin erbrachten Leistungen nicht steuerbar.

aa) Zwar ist in der Gesamtheit der von den Kooperationspartnern aufgrund des Kooperationsvertrags erbrachten Forschungs- und Entwicklungsleistungen (Austausch von Genmaterial, Durchführung dialleler Kreuzungen, Prüfung der Neuzuchtstämme aufgrund eines gemeinsam erarbeiteten Testprogramms) eine Vorteilsgewährung an die Klägerin in Form einer sonstigen Leistung zu sehen.

Entgegen der Auffassung der Klägerin kann dabei nicht danach unterschieden werden, welche der Leistungen letztlich zu einer marktfähigen Kartoffelsorte und Lizenzeinnahmen führten. Da der Gesamterfolg an Forschungs- und Entwicklungsleistungen nach dem Kooperationsvertrag auch von solchen Leistungen abhing, die letztlich zu keinen verwertbaren Ergebnissen führten, liegt auch hinsichtlich dieser Leistungen eine Vorteilsgewährung an die Klägerin vor.

Die Leistung an die Klägerin ist dementsprechend ferner auch, wie das FA richtig angenommen hat, in der Gesamtheit der von den Kooperationspartnern erbrachten Züchtungsleistungen und nicht in der Lieferung von Genmaterial zu sehen. Die einzelnen oben genannten Leistungen greifen vorliegend so ineinander, dass sie bei natürlicher Betrachtung hinter der einheitlichen Züchtungsleistung zurücktreten, so dass vom Vorliegen einer sonstigen Leistung in Form einer einheitlichen Gesamtheit an Züchtungsleistung auszugehen ist.

bb) Die gemäß dem Kooperationsvertrag an die Klägerin erbrachte Gesamtheit an Züchtungsleistungen stand jedoch nicht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den von der Klägerin an die niederländischen Kooperationspartner erbrachten Zahlungen.

(1) Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Züchtungsleistungen und den von der Klägerin weitergereichten Lizenzeinnahmen ist dabei allerdings entgegen der Ansicht der Klägerin nicht schon deshalb zu verneinen, weil sich

die Zahlungen der Klägerin aus der Beteiligung der Kooperationspartner am Gewinn und Verlust einer Gesellschaft ergaben. Da die zwischen der Klägerin und den beiden niederländischen Kooperationspartnern aufgrund des Kooperationsvertrags gebildete Interessengemeinschaft nicht selbst nach außen aufgetreten ist und keine Lizenzeneinnahmen erzielte, kann die Verteilung der Lizenzeneinnahmen durch die Klägerin nach der im Kooperationsvertrag festgelegten Quote nicht als nichtsteuerbare Gewinnausschüttung qualifiziert werden (vgl. BFH-Urteile vom 11. November 1965 V 146/63 S, BStBl III 66, 26; vom 12. Februar 1970 V R 50/66, BStBl II 70, 477; Oelmaier in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 1 Rz 81 „Interessengemeinschaft“).

Aus diesem Grund sind die von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien nach denen zu entscheiden ist, ob ein Gesellschafter gegenüber seiner Gesellschaft gegen ein gesondert berechnetes Entgelt tätig wird oder ob es sich um eine gesellschaftsvertraglich begründete Leistung gegen Gewinnanteil handelt (vgl. m.w.N. BFH-Beschluss vom 11. Juni 2015, V B 140/14, BFH/NV 2015, 1442), auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar. Dementsprechend kann sich die Klägerin auch nicht mit Erfolg auf die Ausführungen des BFH in dem soeben zitierten Beschluss berufen, wonach für den Fall, dass ein Gesellschafter einer Gesellschaft, die einen Solarpark betrieb, Strom überlassen und hierfür eine pauschale Vergütung erhalten hat, die gegenseitige Abhängigkeit und Wechselseitigkeit von Leistung und Gegenleistung mangeln, wenn die Vergütung nach einem von der Stromlieferung unabhängigen Prozentsatz -- wie dem Anteil des Kommanditisten an der technischen Infrastruktur einer Gesellschaft-- bemessen wird. Darauf ob, wie das FA meint, die Gegenleistung im vorliegenden Fall nicht in einer festen, von der mengenmäßig bestimmbaren Leistung deutlich abgekoppelten Pauschale wie im Fall des o.g. BFH-Beschluss bestand und auch wesentlich konkreter als eine bloße Beteiligung eines Gesellschafters am Gewinn einer Gesellschaft war, kommt es nicht an.

(2) Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den vereinbarten Züchtungsleistungen und den von der Klägerin verteilten Lizenzeneinnahmen liegt aber deswegen nicht vor, weil die Erzielung von Lizenzeneinnahmen im Zeitpunkt der züchterischen Zusammenarbeit der Kooperationspartner ungewiss war und von zu vielen Unwägbarkeiten abhing. Nach den glaubhaften, auch vom FA nicht weiter bestrittenen schriftlichen Ausführungen der Klägerin mit Schriftsätzen vom 9. August 2019 und vom 20. Januar 2020 führten von den hunderten Genstämmen, die unter den Kooperationspartnern im Laufe der Jahre ausgetauscht wurden, 99 % zu keiner vertriebsfähigen Kartoffelsorte. Vielmehr verhielt es sich so, dass die Kooperationspartner nach einer ersten Phase, in der von ihnen im Vorfeld 500 sogenannte B-Stämme aussortiert worden waren, gemeinsam an einer Reduktion auf 3-5 Stämme zusammenarbeiteten. Diese verbleibenden Stämme wurden bei einem Sortenamnt innerhalb der EU angemeldet und mussten dort die Wertprüfung die Registerprüfung erfolgreich durchlaufen. War bei einem oder mehreren dieser Stämme der sog. „landeskulturelle Wert“ nicht gegeben, wurde dieser Stamm nicht zugelassen. In dieser Phase scheiterten daher noch einmal ca. 1/3 der Stämme, so dass lediglich 2-3 Kandidaten zur Zulassung und damit in den Vertrieb gelangten. Im Termin zur mündlichen Verhandlung am 1. Oktober 2020 hat der Geschäftsführers der Komplementärin der Klägerin, Herr Dr. xxx, dies weiter dahingehend präzisiert, dass die Erfolgsquote von Kartoffelzüchtungen bei weniger als ein Promille der bei den jeweiligen Sortenämtern eingereichten Züchtungen gelegen habe.

Das hohe Maß an Ungewissheit der Erzielung von Lizenzeneinnahmen ist nach der neueren EuGH- und BFH-Rechtsprechung (EuGH-Urteil Bastova vom 10. November 2016 C-432/15, EU:C:2016:855, a.a.O; BFH-Urteil vom 30. August 2017 XI R 37/14, a.a.O, BFH-Urteil vom 2. August 2018, a.a.O, BFH-Beschluss vom 25. Juli 2018 XI B 103/17, a.a.O.), welcher sich der erkennende Senat anschließt, geeignet, den unmittelbaren Zusammenhang zwischen den an die Klägerin seitens der Kooperationspartner erbrachten Züchtungsleistungen und den von der Klägerin weitergereichten Lizenzeneinnahmen aufzuheben. Hiergegen spricht auch nicht, dass es vorliegend anders als bei einem Pferderennen oder Pokerspiel um Zahlungen der Klägerin an ihre Kooperationspartner außerhalb eines Wettbewerbs geht. Die neuere EuGH- und BFH-Rechtsprechung ist nach Ansicht des erkennenden Senats nicht auf

derartige Wettbewerbssituationen eingeschränkt. So liegt etwa der Verneinung eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen Leistung und Gegenleistung in Fällen der Beteiligung eines Gesellschafters am allgemeinen Gewinn und Verlust einer Gesellschaft ebenfalls die Überlegung zugrunde, dass die Beteiligung am allgemeinen Gewinn und Verlust von vielen Faktoren und damit teilweise vom Zufall abhängt (vgl. Oelmaier, Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 1 Rz 74). Wenn die Zahlungen der Klägerin an die Kooperationspartner sich zwar wie oben ausgeführt nicht als Gewinnausschüttungen einer Gesellschaft qualifizieren lassen, so sind sie solchen unter dem hier maßgebenden Gesichtspunkt der Ungewissheit einer Zahlung doch vergleichbar. Unabhängig von der in der Literatur diskutierten Frage, ob die neuere EuGH- und BFH-Rechtsprechung zu Preisgeldern die Nichtsteuerbarkeit jeglicher erfolgsabhängigen Vergütungen nach sich zieht (vgl. Robisch in Bunjes, UStG, § 1 Rz 58 „Preisgelder“), ist diese daher jedenfalls auf den vorliegenden Fall zu übertragen.

(3) Für eine Aufhebung des unmittelbaren Zusammenhangs i.S. eines Leistungsaustauschs nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG spricht dabei im Übrigen auch der lange Zeitraum, der zwischen den erbrachten Kooperationsleistungen und den von der Klägerin verteilten Lizenzeinnahmen lag, sowie der Umstand, dass aufgrund der niedrigen Erfolgsquoten von Kartoffelzuchtungen es sogar möglich war, dass Kooperationspartner, denen ein prozentualer Anteil an den Lizenzeinnahmen zustand, bezogen auf den relevanten Stamm gar keine Leistungen erbrachten. Der Senat verkennt dabei nicht, dass es auch möglich ist, Forschungs- und Entwicklungsleistungen pauschal zu vergüten. Aufgrund der hohen Ungewissheit von Lizenzeinnahmen und den von der Klägerin dargestellten Unabwägbarkeiten ist vorliegend jedoch von keiner pauschalen Vergütung sondern von der bloßen Einräumung einer Chance auf einen Erlös auszugehen, der nach der zitierten neueren Rechtsprechung des EuGH und BFH nicht zu einem Leistungsaustausch führt.

(4) Mangels Leistungsaustauschs kann eine Steuerbarkeit der an die Kooperationspartner weitergereichten Erlöse auch nicht auf die BFH-Rechtsprechung zu einem sogenannten unechten Gewinn- oder Erlöspool, auch Metaverbindung in Form einer Interessengemeinschaft genannt, gestützt werden (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 21. Dezember 1955 V 161/55 BStBl III 56, 58; Oelmaier in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 1 Rz 81 „Interessengemeinschaft“). Kennzeichnend für diese Fälle ist, dass sich die Beteiligten auf verschiedenen Wirtschaftsstufen hintereinandergeschaltet betätigen, was sich vorliegend in Bezug auf die von der Klägerin verteilten Lizenzeinnahmen gerade aber nicht feststellen lässt. Der Fall der Klägerin ist im Ergebnis vielmehr als ein solcher eines echten Erlöspools einzuordnen, bei dem im Rahmen einer Interessengemeinschaft ein Erlös nach einem bestimmten Schlüssel unter mehreren Unternehmern ohne Austausch von Leistungen auf einer vorgeschalteten Stufe aufgeteilt werden sollte und bei dem auch nach der Rechtsprechung des BFH nicht von einem steuerbaren Leistungsaustausch auszugehen ist (vgl. BFH-Urteil vom 26. Juli 1973 V R 42/70, BStBl II 73, 766).

2. Auch unter Zugrundelegung der Ansicht des FA, wonach zwischen der gemäß dem Kooperationsvertrag an die Klägerin erbrachten Züchtungsleistungen und der von der Klägerin weitergereichten Lizenzeinnahmen ein unmittelbarer Zusammenhang im Sinne eines Leistungsaustauschs nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG bestand, hat die Klägerin die an sie erbrachten Züchtungsleistungen jedoch auch aus einem anderen Grund nicht zu versteuern. Das FA ist nämlich ferner zu Unrecht davon ausgegangen, dass eine ursprüngliche Bemessungsgrundlage von 0 € für die Umsätze aus dem Kooperationsvertrag in den Jahren bis 2002 sich im Streitjahr nach § 17 Abs. 1 Abs. 1 UStG aufgrund der angefallenen Lizenzerlöse erhöht hat. Die Voraussetzungen für eine Anwendung des § 17 Abs. 1 Abs. 1 UStG sind nicht gegeben.

Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG geändert, hat der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen.

a) Bereits nach ihm Wortlaut betrifft die Vorschrift nur die Berichtigung einer ursprünglich zu Recht entstandenen Steuer. Eine Änderung der Bemessungsgrundlage setzt daher die ursprüngliche Steuerpflicht des betroffenen Umsatzes voraus. Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen nicht steuerbaren Umsatz geändert, ist eine Berichtigung nicht vorzunehmen (Pull in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 17 Rz 52; Stadie, UStG, § 17 Rz 5). So verhält es sich hier, da Ort der von den Kooperationspartnern bis in das Jahr 2002 erbrachten Leistungen aufgrund des sog. Sitzortprinzips nach § 3a Abs. 1 UStG a.F. nicht das Inland war. Das sog. Empfängerortprinzip für B2B-Leistungen nach § 3a Abs. 2 UStG gilt in seiner gegenwärtigen Fassung erst seit 2010 (vgl. zur Rechtsentwicklung Wäger in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 3a Rz 51). In den Jahren zuvor war das Empfängerortprinzip für B2B-Leistungen eingeschränkt auf einzelne, im vorliegenden Fall nicht einschlägige Leistungen gemäß § 3a Abs. 3 und Abs. 4 UStG a.F.. Die Bemessungsgrundlage der ursprünglich aus diesem Grund nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG nicht steuerbaren Kooperationsleistungen an die Klägerin kann sich daher nicht nach § 17 Abs. 1 S. 1 UStG geändert haben.

b) Im Übrigen war die ursprüngliche Bemessungsgrundlage für die Umsätze aus dem Kooperationsvertrag auch nicht 0 € sondern ungewiss. Zwar mag die Vorschrift des § 17 Abs. 1 UStG dabei auch auf den Fall einer bedingt vereinbarten Entgelterhöhung anwendbar sein (vgl. Korn in Bunjes, UStG, § 17 Rz 27). Vorliegend ist dem Kooperationsvertrag jedoch nur die Vereinbarung eines ursprünglich ungewissen Entgelts nicht jedoch eine bedingt vereinbarte Entgelterhöhung zu entnehmen. Nach Auffassung des erkennenden Senats ist § 17 Abs. 1 UStG auf einen solchen Fall nicht anwendbar, da hier keine Änderung der Bemessungsgrundlage eines i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG ursprünglich steuerbaren Umsatzes vorliegt.

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren folgt aus § 139 Abs. 3 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus § 151 Abs. 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO.

4. Die Revision war nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 FGO zuzulassen, um dem BFH die Gelegenheit zu geben, seine Rechtsprechung zum Vorliegen eines steuerbaren Leistungsaustauschs in Fällen eines ungewissen Entgelts sowie zum Vorliegen eines sog. echten bzw. unechten Erlöspools fortzuentwickeln.