Urteil vom 21. Januar 2016, I R 22/14

Namensnutzung im Konzern - Kein einkommenserhöhender Ansatz auf der Grundlage von § 1 Abs. 1 AStG a.F. bei bloßer Überlassung des Firmennamens - Keine Bindung des BFH an die vom FG vorgenommene Auslegung eines gesellschaftsrechtlichen Organisationsvertrags

BFH I. Senat

AStG § 1 Abs 1, AStG § 1 Abs 4, EStG § 15 Abs 2, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , FGO § 118 Abs 2, HGB § 18 Abs 1

vorgehend FG Münster, 13. Februar 2014, Az: 4 K 1053/11 E

Leitsätze

Eine Namensnutzung im Konzern begründet keine Geschäftsbeziehung i.S. § 1 Abs. 4 AStG a.F., die den Ansatz eines Korrekturbetrags i.S. § 1 Abs. 1 AStG a.F. rechtfertigt .

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 14. Februar 2014 4 K 1053/11 E aufgehoben.

Zu den Streitjahren 2004 und 2005 wird die Sache an das Finanzgericht Münster zurückverwiesen.

Zum Streitjahr 2006 wird die Einkommensteuer unter Abänderung der angefochtenen Festsetzung in Gestalt der (Teil-)Einspruchsentscheidung vom 24. Februar 2011 in der Weise festgesetzt, dass ein einkommenserhöhender Ansatz auf der Grundlage von § 1 Abs. 1 AStG a.F. unterbleibt.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Dem Finanzgericht wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

A. Streitig ist der einkommenserhöhende Ansatz eines Korrekturbetrags gemäß § 1 Abs. 1 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen in der für die Jahre 2004 bis 2006 (Streitjahre) maßgebenden Fassung des Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz --StVergAbG--) vom 16. Mai 2003 (BGBl I 2003, 660, BStBl I 2003, 321) --AStG a.F.-- und eines Ausschüttungsertrags (Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft).

2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) werden in den Streitjahren als Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte gewerbliche Einkünfte, u.a. im Rahmen einer sog. Betriebsaufspaltung aus der Verpachtung von Betriebsvermögen an die B.K. GmbH, die Anlagen im Bereich der B-Technik entwickelt und produziert. Darüber hinaus war der Kläger an verschiedenen Unternehmen im Bereich der B-Technik beteiligt, u.a. an den in Polen ansässigen Gesellschaften B.P. Sp.z o.o. (B.P.) und B.T. Sp.z o.o. (B.T.).

3 Die B.P. hatte in Polen das operative Geschäft betrieben, bis sie im Jahr 1999 den Geschäftsbetrieb unter Zurückbehaltung der Immobilien an die neu gegründete B.T. veräußerte. Im Zuge der Übertragung des Geschäftsbetriebs verminderte der Kläger seine bislang 51 %-ige Beteiligung an der B.P. durch Übertragung von 2 % auf den Mitgesellschafter Z. An der B.T. beteiligte sich der Kläger zu 51 % (Mitgesellschafter Z: 49 %).

4 In § 2 des Gesellschaftsvertrags (GV) zur Gründung der B.T. heißt es: "1. Die Firma der Gesellschaft lautet: 'B.T.' Gesellschaft mit beschränkter Haftung. 2. Die Gesellschaft kann eine Abkürzung des Firmennamens 'B.T.' Sp.z o.o. und ein sie auszeichnendes graphisches Zeichen gebrauchen." Darüber hinaus bestimmt § 8 GV: "Die Patent- und

Lizenzrechte sowie technisches Know-how und später die Schutzrechte auf dem Gebiet der Republik Polen bleiben grundsätzlich im Eigentum des ursprünglichen Patent- bzw. Lizenzgebers B.I.K., B.K. GmbH (Y-Stadt) oder B. AG X-Stadt, X-Stadt, die Schweiz."

5 Auf der Grundlage eines bereits am 1. Januar 1999 abgeschlossenen Lizenzvertrages zwischen der B.P. und der in der Schweiz ansässigen B. AG, an der der Kläger in den Streitjahren zu 90 % beteiligt war, überließ die B. AG der B.T. die Nutzung von Patenten zur Herstellung von B. Vorrichtungen.

6 Die B.T. verwendete das (graphisch gestaltete) Markenzeichen "B", dessen Inhaber der Kläger war, in ihrem Internetauftritt, auf Geschäftspapieren und Fahrzeugen, ohne dafür ein Entgelt zu zahlen. Der Kläger, der auch selbst Inhaber verschiedener Patente im Bereich der B-Technik ist, hatte das Markenzeichen "B." im Jahr 1985 beim Deutschen Patent- und Markenamt als geschütztes Markenzeichen eintragen lassen, es zugleich auch international zunächst für die Benelux-Staaten, Österreich, die Schweiz und Frankreich registriert und den Markenrechtsschutz im Jahr 1994 auf weitere europäische Staaten, darunter Polen, erstreckt. Unter Verwendung des Markenzeichens waren in Polen im Jahr 1993 B-Produkte beworben worden, die der seinerzeit noch als Händler von ... tätige Z veräußerte.

7 Die B.T. fasste am 29. März 2004 (für 2003) und am 23. Juni 2005 (für 2004) Gewinnverwendungsbeschlüsse, denen zufolge ihr Gewinn zu 75 % (für 2003) bzw. zu 25 % (für 2004) an die Gesellschafter verteilt wurde; der restliche Gewinn sollte dem Reservekapital zugeführt werden. Zu einer Auszahlung der auf den Kläger entfallenden Beträge kam es nicht. Durch Gesellschafterbeschlüsse vom 30. Mai 2005 (für 2003) bzw. vom 30. Juli 2005 (für 2004) wurden die bisherigen Beschlüsse dahin geändert, dass jeweils der gesamte Gewinn dem Reservekapital zugeführt werden sollte. Für den Gewinn des Jahres 2005 wurde im Jahr 2006 von vornherein die Zuführung zum Reservekapital beschlossen.

8 In seinen für die Streitjahre erstellten Bilanzen behandelte der Kläger nur die Beteiligung an der B.P. als Betriebsvermögen, nicht jedoch die Beteiligung an der B.T. Dividendenerträge der B.T. erfasste er weder in den Gewinnermittlungen noch gaben die Kläger sie in ihren Einkommensteuererklärungen als Kapitaleinnahmen an.

9 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) war der Meinung, durch die Überlassung u.a. des Markenrechts ("B.") an die B.T. sei eine Betriebsaufspaltung begründet worden. Deshalb und wegen der Funktion der B.T. als Vertriebsgesellschaft sei die Beteiligung notwendiges Betriebsvermögen des Klägers. Aufgrund der unentgeltlichen Überlassung des Markenrechts sei in allen Streitjahren eine Gewinnkorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG a.F. anzusetzen. Im Übrigen seien auf der Grundlage der Gewinnverwendungsbeschlüsse der B.T. in 2004 und in 2005 Betriebseinnahmen sowie Wechselkursgewinne und -verluste zu berücksichtigen.

10 Das von den Klägern angerufene Finanzgericht (FG) Münster folgte im Urteil vom 14. Februar 2014 (4 K 1053/11 E, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2014, 921) im Kern der Auffassung des FA, schränkte die Einkommenskorrektur allerdings der Höhe nach ein unter Hinweis auf zivilrechtliche Maßgaben einer Schadensersatzbemessung.

11 Mit der dagegen erhobenen Revision rügen die Kläger eine Verletzung materiellen und formellen Rechts.

12 Sie beantragen, das angefochtene Urteil aufzuheben und die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für 2004 bis 2006 vom 2. Februar 2010 in Gestalt der (Teil-)Einspruchsentscheidung vom 24. Februar 2011 dahingehend abzuändern, dass kein Lizenzentgelt für die Nutzung der Marke "B." durch die B.T. und keine Dividendenerträge aus der Beteiligung an der B.T. angesetzt werden.

13 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B. Die Revision der Kläger ist begründet. Sie führt für die Streitjahre 2004 und 2005 zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und für das Streitjahr 2006 zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Entscheidung des Senats in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Der einkommenserhöhende Ansatz auf der Grundlage von § 1 Abs. 1 AStG a.F. (Streitjahre 2004 bis 2006) verletzt Bundesrecht (s. zu I.). Zur Frage, ob Ausschüttungserträge anzusetzen sind (Streitjahre 2004 und 2005), ist die Sache nicht entscheidungsreif, da noch weitere tatsächliche Feststellungen zu treffen sind (s. zu II.).

15 I. Der einkommenserhöhende Ansatz eines "fremdüblichen Entgelts für die Überlassung des Markenrechts" auf der Grundlage von § 1 Abs. 1 AStG a.F. (Streitjahre 2004 bis 2006) verletzt Bundesrecht.

16 1. Die Zuordnung der Einkommenserhöhung zu den gewerblichen Einkünften erfolgte im angefochtenen Urteil mit der Begründung, die Anteile an der B.T. seien Teil des notwendigen Betriebsvermögens des Klägers (gewerbliches Einzelunternehmen), da eine Betriebsaufspaltung vorliege. Die für eine Betriebsaufspaltung erforderliche sachliche Verflechtung folge daraus, dass der Kläger der B.T. mit dem Markenzeichen "B." eine wesentliche Betriebsgrundlage überlassen habe, was wiederum aus § 2 Nr. 2 GV zu schließen sei.

17 2. Der Senat ist an die von der Vorinstanz vorgenommene Auslegung von § 2 Nr. 2 GV nicht gebunden. Er erkennt darin keine Grundlage für die Überlassung der dem Kläger als Recht eingeräumten --und auch in Polen geschützten-- Marke. Dann fehlt es aber auch an der Voraussetzung einer sachlichen Verflechtung, um eine Betriebsaufspaltung (s. z.B. Senatsurteil vom 25. August 2010 I R 97/09, BFH/NV 2011, 312; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24. September 2015 IV R 9/13, BFHE 251, 227, m.w.N.) annehmen zu können.

18 a) Die fehlende Bindung des Senats an die Auslegung des FG ergibt sich zum Einen daraus, dass nach ständiger Rechtsprechung Vereinbarungen der Gesellschafter mit körperschaftsrechtlichem Charakter --zu denen die Satzung als gesellschaftsrechtlicher Organisationsvertrag zählt-- der freien Nachprüfung durch das Revisionsgericht unterliegen. Der Grund hierfür liegt darin, dass solche korporativen Regeln für einen unbestimmten Personenkreis, insbesondere für die Gläubiger und künftigen Gesellschafter, bestimmt sind und deshalb nur einheitlich ausgelegt werden können (s. z.B. Senatsurteil vom 28. November 2007 I R 94/06, BFHE 220, 51, unter Hinweis auf das Urteil des Bundesgerichtshofs vom 11. Oktober 1993 II ZR 155/92, BGHZ 123, 347; s.a. Senatsbeschlüsse vom 22. Oktober 2008 I R 66/07, BFHE 223, 162, BStBl II 2009, 972; vom 23. Januar 2013 I R 1/12, BFH/NV 2013, 989).

19 b) Allerdings hat das FG den § 2 Nr. 2 GV zugleich in einen schuldrechtlichen Zusammenhang gestellt, indem es unter Verweis auf diese Regelung auf eine Geschäftsbeziehung zwischen dem Kläger und der B.T. i.S. des § 1 Abs. 1, 4 AStG a.F. (zu diesem Ansatz zust. z.B. Schulz-Trieglaff, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2014, 596, 597) geschlossen hat (Überlassung des Markenrechts). Für einen solchen Schluss fehlt aber sowohl nach dem Wortlaut der Regelung als auch den Gesamtumständen der Errichtung der Gesellschaft eine tragfähige Grundlage; demgemäß entfällt auch eine Bindung des Senats nach § 118 Abs. 2 FGO (s. zu den Grenzen der Bindungswirkung z.B. BFH-Urteil vom 19. August 2015 X R 30/12, BFH/NV 2016, 203).

20 c) Der Wortlaut der Regelung des § 2 GV sieht mit Blick auf eine Marke "B." in Nr. 1 lediglich vor, dass sie Bestandteil des Firmennamens ist und dass die Gesellschaft eine Abkürzung des Firmennamens und ein sie auszeichnendes graphisches Zeichen gebrauchen darf (Nr. 2). Auch wenn man aus der unstreitigen und vom FG für die Streitjahre festgestellten Nutzung des Firmenlogos "B." durch die B.T. darauf schließen kann, dass die Nutzung des "graphischen Zeichens" im Zusammenhang mit dem abgekürzten Firmennamen satzungskonform war, war die B.T. in der konkreten Gestaltung jedoch frei - eine Bindung an das konkrete Firmenlogo, das Gegenstand der Marke des Klägers ist, ist nicht ersichtlich. Darüber hinaus ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass die Regelung des § 2 GV in einem anderen Zusammenhang als dem des Firmennamens der polnischen Gesellschaft steht. Dies ist auch aus § 8 GV zu schließen, der ausdrücklich (und offensichtlich abschließend) die Patent- und Lizenzrechte (bzw. Schutzrechte) auf dem Gebiet der Republik Polen regelt.

21 d) Nach den Grundsätzen, die der Senat in seinem Urteil vom 9. August 2000 I R 12/99 (BFHE 193, 274, BStBl II 2001, 140) zur Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters im Zusammenhang mit der Nutzung des Konzernnamens entwickelt hat und an denen er festhält, liegt im Streitfall lediglich eine Überlassung des Firmennamens durch einen Gesellschafter an die Gesellschaft als Gegenstand der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung --i.S. einer Erlaubnis, den Namen als Bestandteil des eigenen Firmennamens und damit i.S. des deutschen Handelsrechts zur Unternehmensunterscheidung (§ 18 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs) zu nutzen-- vor (s.a. Senatsurteil in BFH/NV 2011, 312; Baumhoff in Wassermeyer/Baumhoff, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, 2014, Rz 6.133; Ditz/Bärsch, IStR 2014, 492; Haverkamp, Internationale Steuer-Rundschau 2014, 190; Krüger, IStR 2015, 650, 651 f.). Für eine solche Erlaubnis sind aber in der Regel Lizenzentgelte steuerlich nicht verrechenbar (Senatsurteil in BFHE 193, 274, BStBl II 2001, 140, unter Hinweis auf das Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 23. Februar 1983, BStBl I 1983, 218 Tz. 6.3.2.; zust. z.B. Baumhoff, Ditz/Bärsch u. Haverkamp, jeweils a.a.O.). Nur wenn --wie im dortigen Streitfall (in BFHE 193, 274, BStBl II 2001, 140)-- durch einen Warenzeichen-Lizenzvertrag, der ein Recht zur Benutzung des Konzernnamens und des Firmenlogos als Warenzeichen für die im Gebiet verkauften oder zum Verkauf angebotenen Produkte einräumt, ein untrennbarer Zusammenhang zwischen Namensrecht und produktbezogenem Markenrecht hergestellt wird, kann

die Überlassung des Markenrechts, wenn insoweit ein eigenständiger Wert festzustellen ist, im Vordergrund stehen und insoweit insgesamt (einheitlich) nach Maßgabe der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters ein fremdübliches Entgelt gefordert werden.

22 Für Letzteres bestehen im Streitfall jedoch keine hinreichenden Anhaltspunkte. Soweit das FG nach Maßgabe der Grundsätze im Senatsurteil in BFHE 193, 274, BStBl II 2001, 140 einen eigenständigen Wert der produktbezogenen Marke für den Geschäftsbetrieb der B.T. ermittelt haben will (zu II.2.b der Gründe des angefochtenen Urteils unter Verweis auf II.1.a zur sog. sachlichen Verflechtung), ohne dazu konkret auf die unternehmerische Tätigkeit der B.T. bezogene Analysen einer Vorteilhaftigkeit i.S. eines "erwarteten Nutzens" (Baumhoff in Lüdicke/Mellinghoff/Rödder [Hrsg.], Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, Festschrift für Dietmar Gosch, 2016, S. 7, 12 f.) vorzunehmen, kommt einer solchen Einschätzung bezogen auf den hier einschlägigen Sachumstand der Nutzung der Marke in ihrem Firmennamen keine Bedeutung zu (so im Erg. auch Ditz/Bärsch, IStR 2014, 492, 493; Krüger, IStR 2015, 650, 651 f.; wohl auch Renz/Kern, IStR 2015, 132 f.).

23 3. Da somit im Streitfall ein einkommenserhöhender Ansatz auf der Grundlage von § 1 Abs. 1 AStG a.F. nicht in Betracht kommt, ist auf die in diesem Sachzusammenhang erhobenen verfahrensrechtlichen Rügen der Kläger, das FG habe durch das angefochtene Urteil gegen den klaren Inhalt der Akten verstoßen (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) bzw. es liege eine mangelhafte Sachverhaltsaufklärung vor (§ 76 Abs. 1 FGO), nicht weiter einzugehen.

24 II. Zur Frage, ob Ausschüttungserträge anzusetzen sind (Streitjahre 2004 und 2005), ist die Sache nicht entscheidungsreif.

25 1. Das FG hat im angefochtenen Urteil entschieden, die sich aus den Beschlüssen der Gesellschafterversammlung vom 29. März 2004 und vom 23. Juni 2005 ergebenden und auf den Kläger entfallenden Gewinnanteile der B.T. seien bereits mit Beschlussfassung der Gesellschafterversammlung als Betriebseinnahmen des Klägers (betriebliche Forderungen, Ansatz mit dem Nennwert als Anschaffungskosten) zu erfassen (Streitjahre 2004 und 2005), darüber hinaus im Zeitpunkt der Ausbuchung der Forderungen (Streitjahr 2005) die Wechselkursschwankungen als Betriebseinnahmen bzw. Betriebsausgaben. In diesem Zusammenhang hat es darauf hingewiesen, die Anteile seien auf der Grundlage einer Betriebsaufspaltung (sachliche Verflechtung durch Überlassung des Markenzeichens) als notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens des Klägers anzusehen.

26 2. Da im Streitfall eine sachliche Verflechtung zwischen dem Einzelunternehmen des Klägers (Markenzeichen als Betriebsvermögen) und der B.T. unter Hinweis auf eine "Überlassung des Markenzeichens" nicht vorliegt (s. zu I.), kann die Zuordnung der Beteiligung an der B.T. zum Betriebsvermögen des Klägers nicht nach den Grundsätzen der Betriebsaufspaltung vorgenommen werden.

27 3. Das FG hat allerdings im angefochtenen Urteil ausdrücklich offen gelassen, ob eine Betriebsaufspaltung nicht auch auf der Grundlage des von der B. AG der B.T. überlassenen Patents anzunehmen sein könne, oder ob die Beteiligung an der B.T. nicht auf der Grundlage "enger Geschäftsbeziehungen" zum notwendigen Betriebsvermögen des Klägers (gewerbliches Einzelunternehmen) zu rechnen sei. Dazu wurden vom FG keine weiteren Tatsachenfeststellungen (Einzelheiten zur vertraglichen Grundlage oder zu den Geschäftsbeziehungen) getroffen, die ausreichen könnten, in der Sache zu entscheiden.

28 4. Auch wenn die Beteiligung an der B.T. nicht zum Betriebsvermögen des Klägers zu rechnen sein sollte, könnte in den Streitjahren ein einkommenserheblicher Zufluss von Kapitalerträgen nach den Maßgaben der ständigen BFH-Rechtsprechung anzunehmen sein: Denn bei beherrschenden Gesellschaftern ist der Zufluss eines Vermögensvorteils nicht erst im Zeitpunkt der Gutschrift auf dem Konto des Gesellschafters, sondern bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit der Forderung anzunehmen, da er es regelmäßig in der Hand hat, sich geschuldete Beträge auszahlen zu lassen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 2. Dezember 2014 VIII R 2/12, BFHE 248, 45, BStBl II 2015, 333, m.w.N.). Insoweit hat das FG unter ausführlicher Würdigung der polnischen Rechtsregeln (und insoweit das Revisionsgericht nach § 118 Abs. 2 FGO bindend, z.B. BFH-Urteil vom 13. Juni 2013 III R 63/11, BFHE 242, 34, BStBl II 2014, 711) festgestellt, dass im Zeitpunkt der jeweiligen Beschlussfassung rechtswirksame Ausschüttungsbeschlüsse vorgelegen haben. Allerdings hat das FG mit seinen Feststellungen keine ausreichende Grundlage für eine Entscheidung darüber geschaffen, ob eine solche Zuflussregel, die nach der Rechtsprechung jedenfalls dann gilt, wenn der Anspruch eindeutig, unbestritten und fällig ist und sich gegen eine zahlungsfähige Gesellschaft richtet (s. BFH-Urteil in BFHE 248, 45, BStBl II 2015, 333), im Streitfall anzuwenden ist. Denn die Feststellungen zur Zahlungsfähigkeit der B.T. hat das FG im Rahmen seiner Prüfung einer "voraussichtlich dauernden Wertminderung" der Forderung (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG – Wertansatz mit einem niedrigeren Teilwert) getroffen (es könnten "allenfalls vorübergehende Zahlungsengpässe vorgelegen haben"); eine

Feststellung zur (zeitpunktbezogenen) Zahlungsfähigkeit im Rahmen der Prüfung des § 11 Abs. 1 EStG ist hiermit nicht verbunden.

29 III. Die Berechnung der Einkommensteuer des Streitjahres 2006 wird dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 121 Satz 1 FGO).

30 IV. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO. Auch bei einer nur teilweisen Zurückverweisung der Sache kann dem FG im Hinblick auf den Grundsatz der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung die Entscheidung über die gesamten Kosten des Revisionsverfahrens übertragen werden (z.B. Senatsurteil vom 14. März 2011 I R 29/10, BFH/NV 2011, 1875; BFH-Urteil vom 9. Juni 2015 X R 14/14, BFHE 250, 19, BStBl II 2015, 931).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de