Urteil vom 12. Juni 2019, X R 20/17

Ertragsteuerrechtliche Beurteilung der Überlassung des kommerzialisierbaren Teils des Namensrechts einer natürlichen Person

ECLI:DE:BFH:2019:U.120619.XR20.17.0

BFH X. Senat

EStG § 6 Abs 1 Nr 5, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 15 Abs 2 S 1, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 3, EStDV § 11d Abs 2, BGB § 12, MarkenG § 13 Abs 1, EStG § 4 Abs 1 S 8, EStG § 7 Abs 1, EStG § 16, EStG § 4 Abs 3

Leitsätze

1. Der kommerzialisierbare Teil des Namensrechts einer natürlichen Person stellt unabhängig davon, ob er zivilrechtlich (endgültig) übertragbar ist, ertragsteuerrechtlich ein Wirtschaftsgut dar .

2. Der kommerzialisierbare Teil des Namensrechts ist kein bloßes Nutzungsrecht und daher einlagefähig (Abgrenzung zum Beschluss des Großen Senats des BFH vom 26.10.1987 - GrS 2/86, BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348) .

3. Vom Einlagewert des kommerzialisierbaren Teils des Namensrechts können AfA vorgenommen werden (Abgrenzung zum Beschluss des Großen Senats des BFH vom 04.12.2006 - GrS 1/05, BFHE 216, 168, BStBl II 2007, 508) .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war zunächst Arbeitnehmerin in der X-Gruppe (X). Im Jahr 01 schloss sie mit ihrer Arbeitgeberin einen Lizenzvertrag. Danach gewährte sie X gegen eine gesonderte Vergütung das ausschließliche Recht, Produkte mit ihrem Namen zu versehen und Marken eintragen zu lassen, zu deren Bestandteilen auch ihr Name gehört. Ab dem Jahr 02 wurde die Klägerin für X nicht mehr als Arbeitnehmerin, sondern als selbständige Beraterin tätig. Der Lizenzvertrag wurde fortgeführt.

2 Im Streitjahr 03 wurde der Beratungs- und Lizenzvertrag zwischen der Klägerin und X aufgehoben. X übertrug die eingetragenen Marken unentgeltlich auf die Klägerin. Zum selben Zeitpunkt übertrug die Klägerin die eingetragenen Marken durch einen Markenkauf- und Übertragungsvertrag weiter auf die Y-Gruppe (Y). In diesem Vertrag gewährte sie der Y zudem das ausschließliche Nutzungsrecht an ihrem Namen. Als Gegenleistung hatte Y eine im Streitjahr fällige feste Vergütung sowie --begrenzt auf die beiden Folgejahre-- umsatzabhängige Beträge zu zahlen. Zusätzlich schlossen die Klägerin und Y einen Beratervertrag.

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) besteuerte die Vergütung, die die Klägerin aus dem Lizenzvertrag mit der X bezogen hatte, während der Zeit der Arbeitnehmertätigkeit als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Nach dem Wechsel in die Beraterstellung behandelte das FA das Beraterhonorar und die Lizenzeinnahmen als Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Die Vergütung aus dem Markenkauf- und Übertragungsvertrag sah das FA als Einnahmen nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) an.

4 Die Klägerin vertrat die Auffassung, die Marken- und Namensrechte hätten niemals zu ihrem Betriebsvermögen gehört. Es könne sich nicht um notwendiges Betriebsvermögen handeln, da die Beratungstätigkeit für X ohne Weiteres auch ohne diese immateriellen Wirtschaftsgüter möglich gewesen sei. Gewillkürtes Betriebsvermögen sei ebenfalls nicht gegeben, da es an einer Einlagehandlung fehle. Die von der Y bezogenen Vergütungen seien für den endgültigen Verkauf dieser zum Privatvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter gezahlt worden und daher nicht steuerbar. Selbst wenn die Wirtschaftsgüter im Jahr 03 zum Betriebsvermögen gehört haben sollten, wäre dem Veräußerungserlös ein Einlagewert gegenüberzustellen.

5 Einspruch und Klage blieben im Ergebnis ohne Erfolg. Allerdings war das Finanzgericht (FG) der Ansicht, die Klägerin habe mit der ab 02 ausgeübten Beratungstätigkeit für X und der damit zusammenhängenden Überlassung ihres Namens Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Das Entgelt für die Veräußerung der Markenrechte habe im Streitjahr 03 zu gewerblichen Betriebseinnahmen geführt. Dabei könne offen bleiben, ob die Namensrechte ebenfalls veräußert oder lediglich zur Nutzung überlassen worden seien, da die Vertragsparteien hierfür jedenfalls keine gesonderte Gegenleistung vereinbart hätten. Die Einräumung der Verwertungsrechte am Namen habe nur verhindern sollen, dass die Klägerin gegenüber Y ihr Namensrecht geltend mache und hieraus gemäß § 13 Abs. 1 des Markengesetzes (MarkenG) Ansprüche auf Löschung der Marken ableite. Im Ergebnis sei der angefochtene Einkommensteuerbescheid daher rechtmäßig.

6 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin, das FG habe fehlerhaft angenommen, sie habe nach dem Ausscheiden aus dem Anstellungsverhältnis mit X hinsichtlich der Lizenzeinnahmen gewerbliche Einkünfte erzielt. Der neben dem Beratervertrag stehende Lizenzvertrag habe eigenes rechtliches Gewicht. Einkünfte daraus seien isoliert und unabhängig von der anderen Einkunftsquelle zu würdigen. Das FG habe zudem das Namensrecht und die Marken fälschlicherweise dem notwendigen Betriebsvermögen zugeordnet. Die Beratungstätigkeit hätte auch ohne die immateriellen Wirtschaftsgüter ausgeübt werden können.

7 Ferner habe das FG bei der Ermittlung der Einkünfte aus den Zahlungen aufgrund des Markenkauf- und Übertragungsvertrags mit der Y dem Namensrecht fehlerhaft keinen Wert zugemessen. Insbesondere hätte hierfür ein Einlagewert ermittelt werden müssen, der einem Veräußerungserlös gegenüberzustellen sei.

8 Das FA vertritt weiterhin die Auffassung, die Einnahmen aus der Übertragung der Markenrechte und für die Überlassung des Namensrechts seien den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen. Da der bürgerliche Name nicht übertragbar sei, sondern von einem Dritten lediglich im Wege einer schuldrechtlichen Gestattung genutzt werden könne, handele es sich bei dem Namensrecht einer natürlichen Person nicht um ein Wirtschaftsgut. Weil ausschließlich Wirtschaftsgüter einlagefähig seien, könne das Namensrecht der Klägerin daher nur zu deren Privatvermögen gehört haben. Selbst wenn es sich beim kommerzialisierbaren Teil des Namensrechts aber um ein Wirtschaftsgut handeln sollte, wäre ein solches nach den Grundsätzen des Beschlusses des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 26.10.1987 - GrS 2/86 (BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348) jedenfalls nicht einlagefähig, da durch eine Einlage zum Teilwert sämtliche späteren Einnahmen aus der Nutzungsüberlassung der Besteuerung entzogen würden. Weiter hilfsweise müsse der Einlagewert entsprechend der Bodenschatz-Entscheidung des Großen Senats (BFH-Beschluss vom 04.12.2006 - GrS 1/05, BFHE 216, 168, BStBl II 2007, 508) mit 0 € angenommen werden.

9 Zudem sei von einer zeitlich begrenzten Überlassung auszugehen. Zwar seien die Marken nach dem Wortlaut des Vertrags endgültig auf Y übertragen worden. Sollte das Vertragsverhältnis zwischen der Klägerin und Y enden, könne die Klägerin jedoch nach § 13 Abs. 1 MarkenG die Löschung der Marken verlangen. Den Markenrechten komme daher kein eigenständiger wirtschaftlicher Wert zu. Damit entfalle die volle Vergütung --gerade gegenteilig zur Auffassung des FG-- auf die Überlassung des Namensrechts.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der nicht spruchreifen Sache an das FG zur erneuten Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

11 Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise erkannt, dass die Klägerin mit der Beratungstätigkeit für X bzw. Y sowie der Überlassung ihres Namens in den Streitjahren dem Grunde nach

gewerbliche Einkünfte i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erzielt hat (dazu unten 1.). Zum Betriebsvermögen dieses Gewerbebetriebs gehörten sowohl der kommerzialisierbare Teil des Namensrechts als auch --für eine logische Sekunde-- die Markenrechte (unten 2.). Als rechtsfehlerhaft erweist sich jedoch die Würdigung des FG, die von Y auf der Grundlage des Markenkauf- und Übertragungsvertrags gezahlte Vergütung entfalle nicht einmal anteilig auf das Namensrecht (unten 3.). Vielmehr hätte das FG für den kommerzialisierbaren Teil des Namensrechts einen Einlagewert ermitteln und zudem aufgrund einer Auslegung der maßgebenden Verträge entscheiden müssen, ob dieses Recht endgültig auf Y übertragen oder lediglich zeitlich begrenzt zur Nutzung überlassen wurde. Im erstgenannten Fall wäre der Einlagewert vom Veräußerungserlös abzuziehen; bei einer Nutzungsüberlassung wären Absetzungen für Abnutzung (AfA) vom Einlagewert vorzunehmen (unten 4.). Weil der Senat die notwendige Vertragsauslegung und Wertfindung nicht selbst vornehmen darf, geht die Sache an die Vorinstanz zurück.

12 1. Die Würdigung des FG, die Klägerin habe mit der Beratungstätigkeit für X bzw. Y sowie der Überlassung ihres Namens jedenfalls ab 02 --und damit auch im Streitjahr-- dem Grunde nach gewerbliche Einkünfte i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erzielt, ist auf Basis der vorliegenden Verträge revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

13 a) Das FG ist zunächst ohne Rechtsfehler --und damit in einer den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Weise-- davon ausgegangen, dass die Lizenzvergabe der Klägerin an X seit 02 in einem engen Zusammenhang mit der seinerzeit aufgenommenen Beratungstätigkeit stand, so dass nach der Verkehrsauffassung von einem einheitlichen Betrieb auszugehen ist.

14 Die Neufassung der Lizenzvereinbarung und der Beratungsvertrag wurden am selben Tag abgeschlossen und sind zudem sachlich miteinander verknüpft. Nach dem Lizenzvertrag gewährte die Klägerin der X für unbeschränkte Dauer das ausschließliche und übertragbare Recht, hergestellte oder vertriebene Produkte mit ihrem Namen zu versehen, die so gekennzeichneten Produkte in den Verkehr zu bringen und für sie unter Verwendung des Zeichens zu werben. Der Beratungsvertrag beinhaltete insbesondere die Pflicht der Klägerin, beim Marktauftritt der mit ihrem Namen gekennzeichneten Produkte intensiv mitzuwirken.

15 Nachdem die Klägerin für Y tätig wurde, lag nach der Verkehrsauffassung weiterhin ein einheitlicher Betrieb vor. Ihre Beratungstätigkeit war objektiv erkennbar mit dem Markenkauf- und Übertragungsvertrag verknüpft, denn der Rahmenvertrag und sämtliche im Zusammenhang damit abzuschließenden Verträge sollten nach dem übereinstimmenden Verständnis der Parteien eine wirtschaftliche Einheit bilden.

16 b) Auch die weitere Würdigung des FG, die einheitliche Tätigkeit sei als gewerblich anzusehen, ist revisionsrechtlich bedenkenfrei.

17 Gewerbebetrieb ist eine selbständige und nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird, sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und nicht als Ausübung von Land- oder Forstwirtschaft oder selbständiger Arbeit anzusehen ist (§ 15 Abs. 2 Satz 1 EStG). Darüber hinaus darf es sich bei der Tätigkeit nicht um private Vermögensverwaltung handeln (vgl. z.B. Senatsurteil vom 19.10.2010 - X R 41/08, BFH/NV 2011, 245, Rz 15, m.w.N.). Diese Voraussetzungen hat das FG zu Recht bejaht.

18 aa) Die Klägerin betätigte sich mit der Beratung der X nach dem Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis ab 02 und jedenfalls ab diesem Zeitpunkt auch mit der Einräumung der Rechte an ihrem Namen selbständig. Ebenso handelte sie im Rahmen der ab 03 anschließenden Rechteüberlassung an Y und der hiermit in Zusammenhang stehenden Beratungstätigkeit selbständig.

19 Selbständigkeit setzt voraus, dass eine natürliche Person auf eigene Rechnung und Gefahr tätig ist, also das Unternehmerrisiko trägt, und zudem Unternehmerinitiative entfalten kann (vgl. Senatsurteil vom 22.02.2012 - X R 14/10, BFHE 236, 464, BStBl II 2012, 511, Rz 32 ff.). Nach dem Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis war die Klägerin nicht mehr verpflichtet, den Weisungen ihres vormaligen Arbeitgebers zu folgen und konnte damit Unternehmerinitiative entfalten. Sie handelte auch mit Unternehmerrisiko, da sie jedenfalls für die Gewährung der Rechte an ihrem Namen keine festen Bezüge, sondern eine umsatzabhängige Vergütung von X erhielt. Auch im Verhältnis zu Y unterlag die Klägerin keinen Weisungen und handelte damit unverändert selbständig. Nach dem Beratervertrag mit Y führte die Klägerin die übernommenen Beratungsaufgaben in eigener Verantwortung, im eigenen Namen und auf eigene Rechnung aus. Sie unterlag keinem arbeitsrechtlichen Weisungs- und/oder Direktionsrecht seitens ihres Auftraggebers.

20 bb) Die Tätigkeit der Klägerin war zudem nachhaltig (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2011, 245, Rz 26), da die Lizenzgewährung sowohl gegenüber X als auch gegenüber Y nach den jeweiligen Lizenzverträgen dauerhaft und

damit auf Wiederholung angelegt war. Dies gilt auch für die Beratungstätigkeit, da die entsprechenden Vereinbarungen mit X bzw. Y für die Dauer von mehreren Jahren abgeschlossen wurden.

21 cc) Die mit der Lizenzgewährung und den Beratungstätigkeiten verfolgte Gewinnerzielungsabsicht steht außer Frage.

22 dd) Die Klägerin nahm auch am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teil.

23 ee) Die Einkünfte sind nicht anderen Einkunftsarten zuzuordnen, denen im Vergleich zu § 15 EStG Vorrang gebührte.

24 (1) Das FG ist rechtsfehlerfrei davon ausgegangen, dass die Klägerin hinsichtlich der Beratung der X bzw. Y keine selbständige Tätigkeit i.S. von § 18 EStG ausgeübt hat.

25 (a) Bei sogenannten gemischten Tätigkeiten, d.h. gleichzeitiger Ausübung einer selbständigen Berufstätigkeit und einer gewerblichen Tätigkeit, sind Einkünfte getrennt zu beurteilen, wenn die Tätigkeiten trennbar sind (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 29.01.1970 - IV R 78/66, BFHE 98, 176, BStBl II 1970, 319, unter 2.; Schmidt/Wacker, EStG, 38. Aufl., § 15 Rz 97). Eine einheitliche Erfassung der gesamten Betätigung ist jedoch dann geboten, wenn die Tätigkeiten sich gegenseitig bedingen und derart miteinander verflochten sind, dass der gesamte Betrieb nach der Verkehrsauffassung als einheitlich anzusehen ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 11.02.1988 - IV R 223/85, BFH/NV 1988, 737, unter 2.d). Ob eine derartige Gesamttätigkeit insgesamt als gewerblich oder aber künstlerisch anzusehen ist, bestimmt sich daher nicht nach dem geschätzten Anteil der Einzeltätigkeiten am Umsatz oder Ertrag, sondern danach, ob das freiberufliche oder das gewerbliche Element vorherrscht (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 15.10.1998 - IV R 1/97, BFH/NV 1999, 465, unter II.3.a; Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 15 EStG Rz 1073).

26 (b) Die Klägerin war vor allem verpflichtet, das Marketing und den gesamten Marktauftritt der X beratend zu begleiten sowie bei der Produktauswahl mitzuwirken. Sie sollte bei der Planung, Gestaltung und Abwicklung des Geschäfts mit Produkten der X beratend zur Verfügung stehen.

27 Der Beratervertrag mit Y enthielt ähnliche Regelungen.

28 Die Betätigungen der Klägerin waren mithin nach den vorliegenden Verträgen schwerpunktmäßig auf den Vertrieb von Produkten, die mit ihrem Namen gekennzeichnet sind, --und damit zugleich auf die Vermarktung ihres Namens-- gerichtet. Ihre Tätigkeit war daher vornehmlich gewerblich geprägt.

29 (c) Die Klägerin kann auch nicht als beratende Volks- oder Betriebswirtin gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG qualifiziert werden. Der Sachverhalt der von ihr insoweit angeführten BFH-Entscheidung vom 14.03.1991 - IV R 135/90 (BFHE 164, 408, BStBl II 1991, 769) ist mit demjenigen des Streitfalls nicht vergleichbar, da die Beratungsleistungen nur hier --nicht aber im dortigen Fall-- in einem untrennbaren Zusammenhang mit der Lizenzierung des Namens standen.

30 (2) Das FG hat ferner zu Recht angenommen, dass die Klägerin mit ihrer Tätigkeit die Grenze der privaten Vermögensverwaltung überschritten hat.

31 Nach ständiger Rechtsprechung des BFH wird die Grenze zwischen der privaten Vermögensverwaltung und dem Gewerbebetrieb überschritten, wenn die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von Vermögen i.S. einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten entscheidend in den Vordergrund tritt (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 10.12.2001 - GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III.1.). Ob eine Tätigkeit noch der Vermögensverwaltung zuzuordnen ist, lässt sich nicht für alle Wirtschaftsgüter nach einheitlichen Maßstäben beurteilen. Vielmehr sind die jeweiligen artspezifischen Besonderheiten zu beachten (BFH-Urteil vom 29.10.1998 - XI R 80/97, BFHE 187, 287, BStBl II 1999, 448, unter II.2.a).

32 Das FG hat insoweit zutreffend darauf abgestellt, dass die Klägerin sich nicht auf die bloß passive Überlassung ihres Namens beschränkte, sondern intensiv am Vertrieb von Waren mitwirkte (vgl. zu einem insoweit ähnlichen Sachverhalt BFH-Urteil vom 13.07.1967 - VI R 185/66, BFHE 89, 464, BStBl III 1967, 674).

33 (3) Da eine einheitliche gewerbliche Tätigkeit gegeben ist, sind die Einnahmen aus der Übertragung der Markenrechte und für die Überlassung des Namensrechts nicht den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG zuzuordnen. Aufgrund der Subsidiaritätsklausel des § 21 Abs. 3 EStG ist für die

Annahme von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung kein Raum, wenn --wie hier-- die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG erfüllt sind (vgl. Senatsurteil in BFHE 236, 464, BStBl II 2012, 511, Rz 75).

34 2. Sowohl der kommerzialisierbare Teil des Namensrechts als auch die Markenrechte gehörten zum notwendigen Betriebsvermögen der Klägerin.

35 a) Notwendiges Betriebsvermögen eines Gewerbebetriebs sind die Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb dergestalt unmittelbar dienen, dass sie objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sind (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. dazu nur das Senatsurteil vom 10.04.2019 - X R 28/16, BFHE 264, 226, BStBl II 2019, 474, Rz 27 ff., m.w.N.).

36 b) Dies zugrunde gelegt war der kommerzialisierbare Teil des Namensrechts der Klägerin jedenfalls ab 02 dem notwendigen Betriebsvermögen ihres Gewerbebetriebs zuzuordnen. Sie hat mit der kommerziellen Verwertung ihres Namens erhebliche Betriebseinnahmen erzielt, die zudem das Entgelt für die Beratungsleistung deutlich überstiegen.

37 Entgegen der Auffassung des FA handelt es sich beim kommerzialisierbaren Teil des Namensrechts steuerrechtlich um ein Wirtschaftsgut (dazu unten aa). Die Rechtsprechung des Großen Senats des BFH steht der Annahme, dieses Wirtschaftsgut sei nach den allgemeinen Grundsätzen einlagefähig, nicht entgegen (unten bb).

38 aa) Unabhängig vom zivilrechtlichen Streit, ob der kommerzialisierbare Teil des Namensrechts (endgültig) übertragbar ist (dazu unten (1)), erfüllt diese Rechtsposition jedenfalls die Voraussetzungen des eigenständigen steuerrechtlichen Begriffs des Wirtschaftsguts (unten (2)).

39 (1) Anders als das FA meint, lässt sich aus der bisherigen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) nicht ableiten, dass der kommerzialisierbare Teil des Namensrechts zivilrechtlich nicht übertragbar wäre. Vielmehr ist diese Frage bisher nicht entschieden worden.

40 So hat der BGH im Urteil vom 14.10.1986 - VI ZR 10/86 (Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht 1987, 128 – Nena) ausdrücklich offengelassen, ob das Recht am eigenen Bild (§ 22 des Gesetzes betreffend das Urheberrecht an Werken der bildenden Künste und der Photographie), das ebenso wie das Recht am eigenen Namen (§ 12 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) Teil des allgemeinen Persönlichkeitsrechts ist, übertragbar ist. Er hat allerdings bejaht, dass das Recht am eigenen Bild wirtschaftlich verwertet werden kann.

41 Darüber hinaus hat der BGH in seinem --ausführlich begründeten-- Urteil vom 01.12.1999 - I ZR 49/97 (BGHZ 143, 214 – Marlene Dietrich) die folgenden Rechtssätze aufgestellt:

- Dem Namen einer bekannten Person kann ein beträchtlicher wirtschaftlicher Wert zukommen. Eine solche Person kann ihre Popularität dadurch wirtschaftlich verwerten, dass sie Dritten gegen Entgelt gestattet, ihren Namen in der Werbung einzusetzen. Eine unerlaubte Verwertung verletzt daher häufig weniger ideelle als vielmehr kommerzielle Interessen. Auch diese kommerziellen Interessen sind zivilrechtlich geschützt (unter II.1.).

- Diejenigen Bestandteile des Namensrechts, die dem Schutz ideeller Interessen dienen, sind nicht übertragbar (unter II.2.a).

- Es kann (wie bereits in der Nena-Entscheidung) weiterhin offenbleiben, ob der vermögenswerte (kommerzialisierbare) Teil des Namensrechts unter Lebenden übertragbar ist, wobei ein beachtlicher Teil der Literatur eine solche Übertragbarkeit bejaht (unter II.2.b und c).

- Jedenfalls sind die vermögenswerten Bestandteile des Persönlichkeitsrechts nicht in derselben Weise unauflöslich an die Person ihres Trägers gebunden wie der Teil des Persönlichkeitsrechts, der dem Schutz ideeller Interessen dient. Insbesondere ist der kommerzialisierbare Teil des Namensrechts vererblich. Der Erbe einer bekannten Person kann daher gegen die unerlaubte Verwertung des Namens durch Dritte vorgehen (unter II.2.c bis e).

42 Auch in den zivilrechtlichen Standardkommentaren wird die Auffassung vertreten, dass das (gesamte) Namensrecht zwar nicht übertragbar ist, die vertragliche Gestattung der kommerziellen Nutzung des Namens aber zulässig ist (vgl. Palandt/Ellenberger, Bürgerliches Gesetzbuch, 78. Aufl., § 12 Rz 16, 20; ausführlich und mit zahlreichen Nachweisen MünchKommBGB/Säcker, 8. Aufl., § 12 Rz 76 ff.).

43 (2) Jedenfalls stellt der kommerzialisierbare Teil des Namensrechts steuerrechtlich ein Wirtschaftsgut dar.

44 (a) Der steuerrechtliche Begriff des Wirtschaftsguts (grundlegend zuletzt Senatsurteil vom 26.11.2014 - X R 20/12, BFHE 248, 34, BStBl II 2015, 325, Rz 23 f., mit zahlreichen weiteren Nachweisen) ist weit zu fassen (BFH-Entscheidungen vom 02.03.1970 - GrS 1/69, BFHE 98, 360, BStBl II 1970, 382, unter 2., und vom 08.04.1992 - XI R 34/88, BFHE 168, 124, BStBl II 1992, 893, unter II.2.a) und auf der Grundlage einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise auszulegen (BFH-Urteil vom 14.03.2006 - I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812, unter II.1.b). Er umfasst zum einen alle Gegenstände i.S. des § 90 BGB (Sachen und Rechte), darüber hinaus aber auch sonstige Vorteile. Darunter sind tatsächliche Zustände sowie konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb zu verstehen, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt und die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich sind (BFH-Entscheidungen in BFHE 98, 360, BStBl II 1970, 382, unter 2.; in BFHE 168, 124, BStBl II 1992, 893, unter II.2.a, und vom 05.06.2008 - IV R 67/05, BFHE 222, 265, BStBl II 2008, 960, unter II.1.c).

45 Das Merkmal der selbständigen Bewertbarkeit wird üblicherweise weiter dahingehend konkretisiert, dass ein Erwerber des gesamten Betriebs in dem Vorteil einen greifbaren Wert sehen würde, für den er im Rahmen des Gesamtpreises ein ins Gewicht fallendes besonderes Entgelt ansetzen würde (Senatsurteil vom 10.08.1989 - X R 176-177/87, BFHE 158, 53, BStBl II 1990, 15, unter 1.b). Zum jeweiligen Stichtag muss ein wirtschaftlich ausnutzbarer Vermögensvorteil vorliegen, der als realisierbarer Vermögenswert angesehen werden kann (BFH-Urteil vom 09.07.1986 - I R 218/82, BFHE 147, 412, BStBl II 1987, 14, unter 1.).

46 (b) Dementsprechend haben sowohl der BFH als auch die Finanzgerichte schon in früheren Entscheidungen die Eigenschaft des kommerzialisierbaren Teils des Namensrechts als Wirtschaftsgut bejaht.

47 So hat der I. Senat des BFH diese Position im Urteil vom 16.12.2009 - I R 97/08 (BFHE 228, 203, BStBl II 2010, 808, Rz 14) --in entscheidungstragender Weise-- als immaterielles Wirtschaftsgut angesehen. Darüber hinaus hat der BFH es in dieser Entscheidung sogar für möglich gehalten, dass ein solches Namensrecht im Einzelfall eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellen kann.

48 Ebenso hat das FG Baden-Württemberg im Urteil vom 12.03.1985 - I 221/82 (Entscheidungen der Finanzgerichte 1985, 471, rechtskräftig) die zuvor vom III. Senat des BFH für Warenzeichen aufgestellten Grundsätze --mit einer nach Auffassung des Senats überzeugender Begründung-- auf das Namensrecht übertragen. Dem lag das BFH-Urteil vom 13.02.1970 - III 156/65 (BFHE 98, 273, BStBl II 1970, 369) zugrunde, wonach jedenfalls ein Warenzeichen trotz seiner fehlenden Einzelübertragbarkeit (§ 8 des damaligen Warenzeichengesetzes) ein Wirtschaftsgut darstelle. Zur Begründung hat der BFH ausgeführt, eine Lizenzierung des Warenzeichens sei möglich und habe zur Folge, dass der Inhaber des Warenzeichens seine Abwehrrechte gegen die Benutzung des Warenzeichens nicht ausübe. Damit habe das Wirtschaftsleben trotz der zivilrechtlichen Beschränkung der Übertragbarkeit Wege gefunden, die Benutzung des Warenzeichens einem Dritten zu überlassen. Werde eine solche Lizenzierung entgeltlich vorgenommen, werde das Warenzeichen dadurch als selbständig bewertungsfähig anerkannt, was für die Annahme eines Wirtschaftsguts ausreichend sei.

49 Diese --auf der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise beruhenden-- Ausführungen gelten ohne Weiteres auch für den kommerzialisierbaren Teil des Namensrechts: Auch das Namensrecht ist (jedenfalls im Ganzen) nicht übertragbar; die Rechtspraxis hat aber auch hier Wege gefunden, seinen kommerzialisierbaren Teil gleichwohl entgeltlich einem Dritten zu überlassen und dadurch wirtschaftlich zu verwerten. Dass die angeführten Entscheidungen des III. Senats des BFH sowie des FG Baden-Württemberg zur früheren Vermögensteuer ergangen sind, ist --entgegen der Auffassung des FA-- ohne Belang, da der Begriff des Wirtschaftsguts bei der Einkommensteuer kein anderer als bei der Vermögensteuer ist.

50 (c) Der kommerzialisierbare Teil des Namensrechts der Klägerin erfüllt die Voraussetzungen eines Wirtschaftsguts. Wer --wie im vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt sowohl X als auch Y-- den kommerzialisierbaren Teil des Namensrechts einer bekannten Person aufgrund entsprechender vertraglicher Vereinbarungen nutzen darf, verfügt zugleich über die Möglichkeit, zumindest im Rahmen des Verkaufs des gesamten Betriebs --aber auch durch Einzelübertragung-- ein besonderes Entgelt für diese Rechte erhalten zu können.

51 Wenn im Rechtsverkehr --wie im vorliegenden Fall-- tatsächlich ein Entgelt für die Überlassung des kommerziell verwertbaren Teils des Namensrechts gezahlt wird, zeigt sich daran zugleich die selbständige Bewertbarkeit dieses Rechts. Die vom FA vertretene gegenteilige Betrachtungsweise lässt die wirtschaftlichen Realitäten außer Acht, die sich in einer Wirtschaftsordnung herausgebildet haben, in der der wirtschaftliche Erfolg von Unternehmen der Konsumgüterbranche stark von --auch emotionalisierender-- Werbung abhängig ist, so dass hierfür entsprechende Märkte entstanden sind.

52 Zu Unrecht beruft sich das FA auf das BFH-Urteil vom 10.03.2016 - IV R 41/13 (BFHE 253, 337, BStBl II 2016, 984), wo es heißt, der Begriff des Wirtschaftsguts setze voraus, dass die betreffende Position zumindest gemeinsam mit dem Betrieb übertragbar sei. Damit wird nur die auch vom Senat zugrunde gelegte (vgl. oben (a)) Definition wiedergegeben, wonach die selbständige Bewertbarkeit einer Position sich daran zeigt, dass ein Erwerber des gesamten Betriebs hierfür im Rahmen des Gesamtkaufpreises ein besonderes Entgelt ansetzen würde. Im Übrigen hat der IV. Senat in der vom FA angeführten Entscheidung die Wirtschaftsguts-Eigenschaft im Kern nicht an der fehlenden Veräußerbarkeit der dortigen Position (Möglichkeit, auf einer landwirtschaftlichen Fläche eine Windenergieanlage zu betreiben) scheitern lassen, sondern an der fehlenden selbständigen Bewertbarkeit (vgl. BFH-Urteil in BFHE 253, 337, BStBl II 2016, 984, Rz 30, erster Satz).

53 Der weitere Einwand des FA, die Klägerin habe theoretisch die Möglichkeit, gegen den Vertrag zu verstoßen und die Verwertbarkeit dadurch zu Fall zu bringen, kann die Wirtschaftsgut-Eigenschaft ebenfalls nicht in Frage stellen. Ein solches --vertragswidriges und daher zum Schadensersatz verpflichtendes-- Verhalten ist weder im Streitfall noch im Allgemeinen naheliegend. Das FA hat zudem nicht vorgetragen, dass die Klägerin vertragswidriges Verhalten konkret geplant oder an den Tag gelegt habe.

54 bb) Als Wirtschaftsgut kann der kommerzialisierbare Teil des Namensrechts gemäß § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG in einen Betrieb eingelegt werden. Anders als das FA meint, steht dem die Rechtsprechung des Großen Senats des BFH (Beschluss in BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348) nicht entgegen.

55 (1) Dort ging es allerdings unmittelbar nur um die (vom Großen Senat verneinte) Einlagefähigkeit eines Vorteils, der darin lag, dass eine Kapitalgesellschaft einer Schwester-Kapitalgesellschaft auf Veranlassung des gemeinsamen Gesellschafters ein zinsloses Darlehen gewährt hatte. Die Darlehensnehmer-Kapitalgesellschaft hat in einem solchen Fall in der Tat --jenseits des befristet zur Nutzung überlassenen Geldbetrags als solchem-- nichts Greifbares erhalten.

56 Dies ist aber bei dem Namensrecht einer bekannten Person anders zu beurteilen: Bejaht man hierfür die Eigenschaft als Wirtschaftsgut aufgrund des Umstands, dass Dritte bereit sind, für die Überlassung der Nutzung des Namens einen bestimmten Betrag zu zahlen, dann spricht nichts gegen die Einlagefähigkeit dieses Wirtschaftsguts in einen Gewerbebetrieb der Namensträgerin, in dem das Namensrecht tatsächlich kommerziell verwertet wird. Gegenstand einer solchen Einlage --und damit das maßgebende Wirtschaftsgut-- ist nicht lediglich ein Nutzungsvorteil oder Nutzungsrecht, sondern der am Markt bestätigte kommerzialisierbare Teil des Namensrechts selbst.

57 (2) Zusätzlich hat der Große Senat aber --über den damaligen Vorlagefall hinausgehend-- ausgeführt, selbst ein (dingliches oder obligatorisches) Nutzungsrecht, das als Wirtschaftsgut anzusehen sei, sei nicht einlagefähig (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348, unter C.I.1.c). Wesentlich für diese Beurteilung war die --vorliegend auch vom FA herangezogene-- Erwägung, dass die Einlage eines Nutzungsrechts zum Teilwert zu einer Steuerfreistellung des künftigen Gewinns führen würde, der auf der Nutzung beruht und im Betrieb erwirtschaftet wird.

58 Auch hieraus folgt für den Streitfall aber keine Einschränkung hinsichtlich der Einlagefähigkeit des kommerzialisierbaren Teils des Namensrechts. Abgesehen davon, dass zum Betrieb der Klägerin --wie bereits ausgeführt-- nicht lediglich ein Nutzungsrecht am Namensrecht, sondern der kommerzialisierbare Teil des Namensrechts selbst gehört, ist im Fall des Namensrechts auch die Situation hinsichtlich der Besteuerung der künftigen Gewinne eine andere. Der Vorteil aus dem Erhalt eines zinslosen Darlehens kann sofort und eindeutig bewertet werden; er entspricht der abgezinsten Summe der Darlehenszinsen, die im Falle der Aufnahme des Darlehens bei einem Dritten zum marktüblichen Zins während der vereinbarten Darlehenslaufzeit zu entrichten wären. Würde ein solcher Nutzungsvorteil zum Teilwert in das Betriebsvermögen eingelegt werden, käme es in der Tat zu einer vollständigen Steuerfreistellung exakt in Höhe des Gesamtbetrags der künftigen Erträge aus der Darlehensgewährung.

59 Demgegenüber kann in dem Zeitpunkt, in dem der Wert des kommerzialisierbaren Teils des Namensrechts einer bekannten Person sich --durch Abschluss entsprechender Verträge-- erstmals am Markt bestätigt, regelmäßig nicht einmal annähernd vorhergesagt werden, wie sich dieser Wert entwickeln wird, d.h. in welcher Höhe letztlich Erlöse aus der Vermarktung des Namensrechts erzielt werden können. Dem kommerzialisierbaren Teil des Namensrechts ist das Risiko seines Wertverfalls ebenso immanent wie die Chance auf eine erhebliche Werterhöhung, z.B. durch steigende Popularität der Namensträgerin. Ungeachtet dieser erheblichen Unsicherheiten ist bereits im Zeitpunkt der Betriebseröffnung eine Bewertung des betrieblich verwerteten Wirtschaftsguts "kommerzialisierbarer Teil des Namensrechts" erforderlich. Zugleich führen diese Unsicherheiten dazu, dass der zu schätzende Einlagewert sich

wesentlich von den --erst rückblickend feststehenden-- tatsächlichen Erträgen aus der Vermarktung des Namensrechts unterscheiden wird. Zu der --vom Großen Senat des BFH abgelehnten-- Steuerfreistellung des Gesamtbetrags der künftigen Erträge aus der Nutzung eines Rechts kommt es daher in diesen Fällen nicht.

60 (3) Ohnehin ist die rechtliche Beurteilung, die das FA in diesem Teil seiner Argumentation vornimmt, widersprüchlich: Auf der einen Seite vertritt es die Auffassung, das Namensrecht könne nur zum Privatvermögen der Klägerin gehören. Auf der anderen Seite gesteht das FA aber ausdrücklich zu, dass die Klägerin ihren Namen in einem Gewerbebetrieb verwendete und daraus gewerbliche Einkünfte erzielte. Es sieht das Namensrecht sogar als wesentliche Betriebsgrundlage des Einzelunternehmens der Klägerin an. Wenn aus einem solchen Recht aber --auch nach Auffassung des FA-- gewerbliche Einkünfte erzielt werden, dann muss das Recht zum Betriebsvermögen gehören. Umgekehrt müsste das FA zwingend private Einkünfte annehmen, wenn das Recht, aus dem die Einkünfte fließen, zum Privatvermögen gehört.

61 c) Entgegen der Auffassung der Klägerin gehörten auch die im Jahr 03 von X unentgeltlich erworbenen Markenrechte zum notwendigen Betriebsvermögen ihres Gewerbebetriebs. Markenrechte sind immaterielle Wirtschaftsgüter (vgl. Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 5 Rz 171).

62 Die Klägerin hat die Marken sofort nach dem Erwerb von X an Y weiterveräußert. Nach dem Rahmenvertrag sollte Y Zugriff auf sämtliche Rechte bezüglich des Namens einschließlich der Eigentumsrechte an den Marken erhalten. Die gleichzeitig abgeschlossenen Verträge (Anteilskauf- und Übertragungsvertrag, Markenkauf- und Übertragungsvertrag, Beratervertrag) sollten eine wirtschaftliche Einheit bilden. Die Übertragung der Markenrechte war --neben der Einräumung der Rechte am Namen der Klägerin-- essentieller Bestandteil der Vereinbarungen mit Y, mit der die Klägerin beträchtliche Betriebseinnahmen erzielte. Die Markenrechte waren mithin objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz in ihrem Betrieb bestimmt und deshalb --für eine logische Sekunde zwischen dem Erwerb und der Weiterveräußerung-- ebenfalls dem notwendigen Betriebsvermögen zuzuordnen.

63 Die Auffassung des FG, der Erwerb der Markenrechte sei bei der Klägerin nach § 6 Abs. 4 EStG zu bewerten, begegnet keinen rechtlichen Bedenken und wird auch von den Beteiligten nicht mehr in Frage gestellt.

64 3. Die Würdigung des FG, die gesamte Gegenleistung der Y nach dem Markenkauf- und Übertragungsvertrag sei ausschließlich auf die Übertragung der Markenrechte, nicht aber teilweise auch auf die Überlassung des Namensrechts entfallen, erweist sich indes als rechtsfehlerhaft.

65 a) Die Befugnis zum Gebrauch einer Marke schließt das Recht zum Gebrauch des in der Marke enthaltenen Namens nicht ein. Die Marke macht die damit gekennzeichnete Ware oder Dienstleistung kenntlich und ordnet diese dem kennzeichnungsberechtigten Unternehmen zu. Das Recht aus der Marke verleiht aber keine Befugnis, einen in der Marke enthaltenen Namen als solchen zur Identitätsbezeichnung zu tragen. Wer ein Warenzeichen mit einem Namen als Bestandteil erwirbt, erhält damit --ohne die Einräumung einer weitergehenden Befugnis-- nicht das Recht zur Namensführung. Der Erwerber einer solchen Marke hat bei deren Gebrauch alles zu unterlassen, was dem Schutz des darin enthaltenen Namens als einer Identitätsbezeichnung des Namensträgers gemäß § 12 BGB zuwiderläuft (vgl. BGH-Urteil vom 08.02.1996 - I ZR 216/93, Neue Juristische Wochenschrift 1996, 1672, unter II.2.a – J.C. Winter).

66 Der Inhaber eines Namensrechts kann zudem gemäß § 13 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 MarkenG die Löschung einer Marke identischen Inhalts bewirken, wenn der Name nicht als von §§ 9 bis 12 MarkenG erfasstes Kennzeichen geschützt ist (vgl. BeckOK MarkenR/Weiler, 16. Ed. 14.01.2019, MarkenG § 13 Rz 22).

67 b) Vor diesem zivilrechtlichen Hintergrund verletzt die Würdigung des FG, für die Überlassung des Namensrechts sei im Markenkauf- und Übertragungsvertrag keine Gegenleistung vereinbart worden, wesentliche Auslegungsgrundsätze.

68 aa) Die Klägerin hat der Y weltweit das ausschließliche Nutzungsrecht an ihrem Namen (Zeichen) zur Kennzeichnung des Geschäftsbetriebs gewährt. Dieses Recht umfasst auch die Aufnahme des Zeichens in die Firma sowie als Domainname. Y ist ferner berechtigt, Unterlizenzen an dem Namen der Klägerin zu erteilen. Y hat sich damit neben den eingetragenen Marken weitergehende Rechte am Namensrecht einräumen lassen und ist daher beispielsweise --im Gegensatz zur Klägerin selbst-- befugt, weitere Marken oder Domains mit dem Namen der Klägerin anzumelden.

69 bb) Zwar weist das FG zu Recht darauf hin, dass mit der Einräumung sämtlicher Verwertungsrechte an dem Namen

verhindert werden sollte, dass die Klägerin gegenüber der Erwerberin der Marke ihr Namensrecht geltend macht und hieraus insbesondere Ansprüche auf Löschung oder Herausgabe der erworbenen Marken ableitet. Die daraus gezogene Schlussfolgerung, wonach die Einräumung der Nutzungsrechte am Namen der Klägerin nicht gesondert vergütet werden sollte, ist hingegen nicht nachvollziehbar. Vielmehr spricht die umfassende Einräumung von Verwertungsrechten am Namen der Klägerin gerade dafür, dass Y mehr Rechte als bloß die bereits bestehenden Marken erworben hat und dieser Mehrwert in der Gesamtvergütung berücksichtigt wurde. Dementsprechend heißt es unter IV.6. des Markenkauf- und Übertragungsvertrags, mit den nach Ziffern IV.1. bis 3. zu zahlenden Beträgen seien sämtliche Zahlungsansprüche der Klägerin gegenüber Y aus und in Zusammenhang mit der Übertragung der Marken sowie das Recht zur namensmäßigen Nutzung des Zeichens abschließend abgegolten.

70 cc) Das FG hat zudem angenommen, dass die Klägerin mit der Beratungstätigkeit für X und der damit zusammenhängenden Überlassung ihres Namens zur Kennzeichnung von deren Produkten Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt habe. Dennoch ist es davon ausgegangen, dass die von Y entrichtete Gegenleistung nicht zumindest teilweise auch der Überlassung des Namensrechts geschuldet war, obwohl diese im Markenkauf- und Übertragungsvertrag eigens geregelt wurde. Auch diese Würdigung erscheint --worauf die Klägerin zutreffend hinweist-- widersprüchlich.

71 4. Auf dieser Grundlage wird das FG im zweiten Rechtsgang einen Einlagewert für das Namensrecht ermitteln müssen. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG ist unabhängig davon anwendbar, ob die Klägerin ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG oder nach § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln hatte (dazu unten a). Einlagewert ist gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG der Teilwert (unten b). Sollte der Markenkauf- und Übertragungsvertrag als Verkauf des kommerzialisierbaren Teils des Namensrechts an Y zu beurteilen sein --was das FG bisher offengelassen hat, tatsächlich aber entscheidungserheblich ist--, hätte den vom FG als Betriebseinnahmen angesetzten Zahlungen der Y an die Klägerin der Buchwert des Namensrechts (Einlagewert) gegenübergestellt werden müssen (unten c). Sollte das Rechtsverhältnis zwischen der Klägerin und Y hingegen als Nutzungsüberlassung in Bezug auf das Namensrecht zu beurteilen sein, wird das FG sich weiter mit der Frage zu befassen haben, ob bzw. in welcher Höhe die Klägerin AfA vom Buchwert des Namensrechts (Einlagewert) als Betriebsausgaben abziehen kann (unten d).

72 a) Der Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG steht es nicht entgegen, dass die Klägerin ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt hat. Denn auch bei dieser Gewinnermittlungsart sind zur richtigen Ermittlung des Gewinns Entnahmen und Einlagen, soweit sie nicht in Geld bestehen und sich dadurch gewinnmäßig ohnehin nicht auswirken, grundsätzlich in gleicher Weise zu berücksichtigen wie bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich (vgl. BFH-Urteil vom 31.10.1978 - VIII R 196/77, BFHE 127, 168, BStBl II 1979, 401, unter 2.).

73 b) Einlagen sind grundsätzlich mit dem Teilwert, den das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt seiner Zuführung zum Betriebsvermögen hat, zu bewerten (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 1 EStG, hier ggf. i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 6 EStG).

74 Die im Gesetz vorgesehenen Ausnahmeregelungen zum Einlagewert sind vorliegend nicht anwendbar. Insbesondere steht das für unentgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens geltende Aktivierungsverbot (§ 5 Abs. 2 EStG) der Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG bei der Einlage eines selbst geschaffenen immateriellen Wirtschaftsguts nicht entgegen (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348, unter C.I.1.b aa; BFH-Entscheidungen vom 10.03.1993 - I R 116/91, BFH/NV 1993, 595, unter II.2., und vom 26.05.1994 - IV B 33/93, BFH/NV 1995, 102, unter 1.; HHR/Eckstein, § 6 EStG Rz 855; Schmidt/ Weber-Grellet, a.a.O., § 5 Rz 164).

75 In Fällen wie dem vorliegenden wird der Teilwert des kommerzialisierbaren Teils des Namensrechts entscheidend davon abhängig sein, wie bekannt und populär die Namensträgerin im Zeitpunkt der Zuführung dieses Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen ist. Das FG wird daher sowohl diesen Zeitpunkt zu ermitteln haben als auch den Wert des maßgebenden Wirtschaftsguts zu diesem Zeitpunkt feststellen müssen.

76 c) Das FG hat bisher ausdrücklich offengelassen, ob der Markenkauf- und Übertragungsvertrag dahingehend auszulegen ist, dass die Klägerin den kommerzialisierbaren Teil ihres Namensrechts an Y veräußert hat (zur umstrittenen Frage, ob eine solche Veräußerung zivilrechtlich überhaupt möglich ist, siehe oben 2.b aa (1)). Tatsächlich ist dies aber entscheidungserheblich, da sich die einkommensteuerlichen Rechtsfolgen einer Veräußerung im Streitfall von denen einer bloßen Nutzungsüberlassung unterscheiden.

77 Sollte die Klägerin den kommerzialisierbaren Teil ihres Namensrechts veräußert haben, müsste dem Veräußerungserlös zwingend der bislang nicht ermittelte Buchwert dieses Wirtschaftsguts gegenübergestellt werden.

78 d) Sollte es sich bei der Vereinbarung des Jahres 03 hinsichtlich des Namens der Klägerin hingegen um eine zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung handeln, wären bei der Einkünfteermittlung neben den Lizenzeinnahmen zumindest die AfA (§ 7 Abs. 1 EStG) auf den Buchwert des überlassenen Wirtschaftsguts zu berücksichtigen.

79 aa) Immaterielle Wirtschaftsgüter können der Abnutzung unterliegen, insbesondere wenn sie für ihren Inhaber unter rechtlichen oder wirtschaftlichen Gesichtspunkten nur zeitlich begrenzt verwertbar sind (vgl. Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 7 Rz 40; HHR/Tiedchen, § 5 EStG Rz 591). Zwar kann bei zeitlich begrenzten Rechten ausnahmsweise von einer unbegrenzten Nutzungsdauer ausgegangen werden, wenn sie normalerweise ohne Weiteres verlängert werden, ein Ende also nicht abzusehen ist (vgl. BFH-Urteile vom 18.12.1970 - VI R 99/67, BFHE 101, 100, BStBl II 1971, 237, unter II., und vom 17.02.1993 - I R 48/92, BFH/NV 1994, 455, unter II.1.c). Im Zweifel ist jedoch nach dem Grundsatz der Vorsicht von einer zeitlich begrenzten Nutzung auszugehen (vgl. BFH-Urteil vom 16.10.2008 - IV R 1/06, BFHE 226, 37, BStBl II 2010, 28, unter II.3.a).

80 bb) Der Schutz des vermögenswerten Bestandteils des Persönlichkeitsrechts ist nach der Rechtsprechung des BGH zeitlich begrenzt (vgl. BGH-Urteil in BGHZ 143, 214, unter II.2.e). Hierfür spricht auch, dass der Wert des kommerzialisierbaren Teils des Namensrechts ähnlich wie bei einer Marke ohne werterhaltende Maßnahmen --wie z.B. Werbung oder Präsenz am Markt-- einem Wertverfall unterliegen kann, weil der Wert in erheblichem Maße von seinem Bekanntheitsgrad abhängig ist (vgl. zur Abnutzbarkeit von Marken HHR/Tiedchen, § 5 EStG Rz 591).

81 cc) Anders als das FA meint, steht der Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 216, 168, BStBl II 2007, 508 (unter C.II.2.c) der Vornahme von AfA auf das Namensrecht nicht entgegen.

82 Nach dieser Entscheidung ist ein im Privatvermögen entdeckter Bodenschatz bei seiner Einlage in ein Betriebsvermögen zwar --insoweit noch in Anwendung der allgemeinen Grundsätze-- mit dem Teilwert anzusetzen. In der Folgezeit dürfen aber keine Absetzungen für Substanzverringerung (AfS) vorgenommen werden. Dieselbe Wertung müsse nach Auffassung des FA auch für Namensrechte gelten.

83 Der Große Senat des BFH hat sich für sein Ergebnis allerdings entscheidend auf die Wertung der --ausschließlich für Bodenschätze geltenden-- Spezialregelung des § 11d Abs. 2 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) gestützt. Diese Wertung würde durch eine Zulassung von AfS vom Einlagewert eines Bodenschatzes unterlaufen. Demgegenüber enthält die Entscheidung keinen Hinweis darauf, dass die dortige Auslegung des § 7 Abs. 6 EStG auch auf die Vornahme von AfA vom Einlagewert anderer Wirtschaftsgüter übertragbar wäre.

84 Die Voraussetzungen für eine analoge Anwendung des § 11d Abs. 2 EStDV --der nicht etwa einen allgemeinen Grundsatz des Einkommensteuerrechts wiedergibt, sondern eine vom Regelsystem abweichende Ausnahmevorschrift darstellt-- liegen im Streitfall nicht vor. Es fehlt jedenfalls an der hierfür erforderlichen planwidrigen Regelungslücke. Dem Verordnungsgeber ist bekannt, dass der kommerzialisierbare Teil des Namensrechts von der Finanzrechtsprechung als Wirtschaftsgut angesehen wird, sofern der Markt einen Wert hierfür ausweist (vgl. die Nachweise oben 2.b aa (2) (b)). Gleichwohl hat der Verordnungsgeber davon abgesehen, den Anwendungsbereich des § 11d Abs. 2 EStDV entsprechend zu erweitern.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de