

Urteil vom 20. Mai 2026, IV R 37/23

Steuerliche Behandlung der Zahlung eines sog. Markterschließungszuschusses an eine ausländische Gesellschaft

ECLI:DE:BFH:2026:U.200526.IVR37.23.0

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 1 S 2, EStG § 4 Abs 4, EStG § 5 Abs 2, AStG § 1 Abs 1, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern , 01. Februar 2023, Az: 3 K 398/19

Leitsätze

1. Die Zahlung eines sogenannten Markterschließungszuschusses an eine ausländische (gegebenenfalls) "nahestehende" Gesellschaft kann dem Fremdvergleich standhalten und betrieblich veranlasst im Sinne des § 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sein, wenn damit höhere Lizenzeinnahmen erzielt werden sollen. Eine Entnahme im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG scheidet dann aus.
2. Für den Fremdvergleich im Rahmen der Abgrenzung zwischen einer Entnahme und betrieblich veranlassten Aufwendungen (§ 4 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4 EStG) sowie im Rahmen des § 1 Abs. 1 des Außensteuergesetzes --AStG-- (vor Einfügung des § 1 Abs. 3 AStG i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14.08.2007, BGBl I 2007, 1912) gelten jedenfalls im Ausgangspunkt dieselben Grundsätze.
3. Bei den Aufwendungen für die Erschließung eines ausländischen Markts kann es sich um Anschaffungskosten eines geschäftswertähnlichen immateriellen Wirtschaftsguts handeln.
4. Ein entgeltlicher Erwerb im Sinne des § 5 Abs. 2 EStG liegt auch dann vor, wenn das Wirtschaftsgut durch das Erwerbsgeschäft erstmals begründet (eingeräumt) wird (Bestätigung der Rechtsprechung).

Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 01.02.2023 - 3 K 398/19 und die Einspruchsentscheidung vom 19.12.2019 aufgehoben, soweit die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2005 bis 2008 sowie die Festsetzung der Gewerbesteuermessbeträge für 2004 bis 2008 betroffen sind.

Die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2005 vom 17.09.2015 und für 2006 bis 2008 vom 07.07.2017 sowie die Gewerbesteuermessbescheide für 2004 und 2005 vom 22.09.2015 und für 2006 bis 2008 vom 07.07.2017 werden dahingehend geändert, dass aufgrund der Abschreibungen auf das immaterielle Wirtschaftsgut "Markterschließungsrecht" der Gewerbeertrag für 2004 um ... € sowie der laufende Gesamthandsgewinn und der Gewerbeertrag für 2005 bis 2008 um jeweils ... € gemindert werden.

Die Ermittlung der festzustellenden und der festzusetzenden Beträge wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist die steuerliche Behandlung eines sogenannten Markterschließungszuschusses.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine zur A-Unternehmensgruppe gehörende OHG, die ihren Sitz in

B-Stadt hat. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist der Handel mit ... sowie alle damit in Zusammenhang stehenden Geschäfte. Das Unternehmen betreibt einen ... und ist aktuell in 13 Ländern tätig. Die Klägerin ist weltweit der Markenrechtsinhaber unter anderem der Marke "A". Sie hat ein abweichendes Wirtschaftsjahr.

- 3 An der Klägerin sind die A Stiftung ... mit ... einem Kapitalanteil von 100 % und die A GmbH sowie D als Gesellschafter ohne Einlage beteiligt. Die Anteile an der zur Vertretung der Klägerin berufenen A GmbH hielt die A Stiftung zu 100 %.
- 4 ... E ist alleinvertretungsberechtigter Vorstandsvorsitzender ... der A Stiftung. Zu den Satzungszwecken der Stiftung gehört ... Im Dezember 2003 hatte E seine Beteiligung an der Klägerin auf die A Stiftung übertragen.
- 5 In den verschiedenen europäischen Ländern, in denen die A-Unternehmensgruppe tätig ist, existiert jeweils eine Zentralgesellschaft, die den zentralen Wareneinkauf für das betreffende Land durchführt und die Waren an die Vertriebsgesellschaften des jeweiligen Landes liefert. Die jeweilige Landeszentralgesellschaft erwirbt das Recht zur Belieferung und Übernahme der Zentralfunktionen durch Abschluss eines Lizenzvertrags mit der Klägerin. Als Gegenleistung zahlt sie an die Klägerin auf die Umsatzerlöse des betreffenden Landes eine variable Lizenzgebühr.
- 6 Die französische Zentrale von A existierte seit 19xx zunächst als A-SARL und später als A SAS. Die Gesellschaft übernahm als Zentrale beziehungsweise "Systemgeber" den Einkauf der Waren und vergab lokale Lieferrechte für Waren der Marke A an französische Vertriebsgesellschaften, die auch von der Zentrale mit Waren beliefert wurden. Daneben wurden weitere Dienstleistungen gegenüber den Vertriebsgesellschaften ausgeführt. Mittelbarer alleiniger Anteilseigner der A SAS war bis zum Jahr 2010 E.
- 7 Der Vertrieb der A-Produkte erfolgte durch die selbständigen Vertriebsgesellschaften A SCS im Süden der Französischen Republik (Frankreich) und A KG im Osten Frankreichs. Die A SAS (Zentrale) erwarb bis zum xx.xx.2004 99 % an der A SCS, die ihrerseits 100 % der Anteile an der A KG erwarb. Mit Abschluss der Umstrukturierung wurde die A KG zum xx.xx.2005 auf die A SCS verschmolzen, die ihrerseits durch Formwechsel in eine SAS umgewandelt wurde. Die A SAS war somit seit dem xx.xx.2004 Gesellschafterin der französischen Vertriebsgesellschaften. Mittelbarer Mehrheitsgesellschafter der Vertriebsgesellschaften, die jeweils in der Rechtsform einer Personengesellschaft geführt wurden, war ebenfalls E. Die französischen Vertriebsgesellschaften waren dauerdefizitär, so dass die Gesellschafter in den Jahren 19xx bis 2003 Kapitaleinlagen von insgesamt ... Mio. € geleistet hatten.
- 8 Mit Vertrag vom xx.xx.2004 gewährte die Klägerin der A SAS einen Zuschuss für Markterschließung in Höhe von ... Mio. €. In der Präambel (Tz. 1) dieses Vertrags heißt es:

"Auf Grund der wettbewerbsrechtlichen Gesetzgebung in Frankreich ... ist es notwendig, die Vertriebsgesellschaften in Frankreich unter einer einheitlichen Leitung zusammen zu fassen ... Zur Umsetzung dieses Konzeptes ist es jedoch notwendig, die Sanierung der beiden Vertriebsgesellschaften durchzuführen und die Verluste durch Zuführung von Eigenkapital auszugleichen, damit die zukünftigen Wachstumschancen in diesem Markt realisiert werden können. Da die [Klägerin] ein besonderes Interesse an den zukünftigen Lizenzzahlungen und damit auch an der Steigerung der Umsätze in Frankreich hat, wird sich die [Klägerin] an dieser Sanierung beteiligen und gleichzeitig das Konzept unterstützen, das durch die Zusammenfassung der beiden Vertriebsgesellschaften ein langfristiges Wachstum in Frankreich verbessert werden kann. Im Rahmen eines umfassenden ... Sanierungskonzeptes in Frankreich wird sich die [Klägerin] noch im Geschäftsjahr 2003/2004 an den Sanierungsmaßnahmen beteiligen. Auf Grund dieser Tatsache wird folgend Markterschließungsvereinbarung geschlossen und folgender Markterschließungszuschuss von der [Klägerin] an [A SAS] gezahlt."

- 9 Der der A SAS gewährte Markterschließungszuschuss in Höhe von ... Mio. € war entsprechend Tz. 2 der Vereinbarung für den Aufbau der Vertriebsaktivitäten in Frankreich bestimmt und musste entsprechend an die A SCS und die französische Betriebsstätte der A KG weitergereicht werden.
- 10 Gemäß Tz. 4 der Vereinbarung war die Rentabilität anhand geplanter Umsatzzahlen nachzuweisen. Sollten die Umsatzzahlen nicht erreicht werden, behielt sich die Klägerin vor, verstärkte Markterschließungsanstrengungen zu verlangen. Die Garantien und Verpflichtungen aus der Vereinbarung waren unter Tz. 5 geregelt. Danach verpflichtete sich die A SAS, den Vertriebsgesellschaften Eigenkapital zuzuführen und die Geschäfte in Frankreich

für 15 Jahre weiterzuführen. Bei Betriebseinstellung war der gewährte Markterschließungszuschuss, orientiert an der Fortführung über 15 Jahre, zeitanteilig zurückzuzahlen.

- 11 Gemäß Subventionsvertrag zwischen der A SAS und den französischen Vertriebsgesellschaften (A SCS und A KG) vom xx.xx.2004 sollte der Zuschuss an die Vertriebsgesellschaften A SCS und A KG weitergeleitet werden. Die A SCS hatte zu diesem Zeitpunkt ein negatives Eigenkapital in Höhe von ... €, die A KG ein solches von circa ... €.
- 12 Die Klägerin hatte ihrer Entscheidung, den Markterschließungszuschuss zu leisten, eine Planrechnung über die für die Laufzeit von 15 Jahren zu erwartenden Franchisegebühren zugrunde gelegt. Danach wurden Franchisegebühren von insgesamt ... Mio. € (Nominalwert) beziehungsweise --nach Abzinsung mit einem Zinssatz von 5 %-- ... Mio. € [beide Beträge übersteigen den Zuschuss] prognostiziert.
- 13 Die Klägerin erstellte des Weiteren eine Dokumentation der Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen im Ausland für die Geschäftsjahre 2003/2004 und 2004/2005 (Verrechnungspreisdokumentation). Darin nahm sie auch zum Markterschließungszuschuss Stellung (B.III.3. und D.III.3.).
- 14 Die Klägerin aktivierte den Markterschließungszuschuss im Wirtschaftsjahr 2003/2004 als immaterielles Wirtschaftsgut "Anspruch auf Weiterbetreuung des französischen Geschäfts" und schrieb ihn über 15 Jahre ab. Die Abschreibung betrug im Wirtschaftsjahr 2003/2004 ... € und in den darauffolgenden Wirtschaftsjahren jeweils ... €.
- 15 Für die Jahre 2003 bis 2005 sowie 2006 bis 2008 fanden bei der Klägerin jeweils Betriebsprüfungen unter Mitwirkung des Bundeszentralamts für Steuern (BZSt) statt. Dabei vertrat der Betriebsprüfer im Teilbericht des BZSt vom 22.12.2011 die Auffassung, dass die Vereinbarung über den Markterschließungszuschuss dem Fremdvergleich nicht standhalte. Der Zuschuss stelle daher keine Betriebsausgabe dar, sondern eine Entnahme der A Stiftung (aus dem Betriebsvermögen der Klägerin) und eine Auskehrung der A Stiftung an ihren Destinatär E.
- 16 Vor diesem Hintergrund erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) am 17.09.2015, 28.09.2015 beziehungsweise 17.07.2017 nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung entsprechend geänderte Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheide) für 2004 bis 2008 sowie am 22.09.2015 beziehungsweise 07.07.2017 geänderte Gewerbesteuerermessbescheide für 2004 bis 2008.
- 17 Die dagegen gerichteten Einsprüche wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 19.12.2019 als unbegründet zurück. Die Hingabe des Zuschusses sei durch ... veranlasst worden. Die französischen Gesellschaften seien eine Verpflichtung zur Umstrukturierung eingegangen. Zuvor hätte die Überschuldung der Gesellschaften durch Einlagen des Gesellschafters beseitigt werden müssen. Daher sei die Hingabe des Zuschusses gesellschaftsrechtlich veranlasst. Ein Fremdvergleich sei durchzuführen, da alle an der Gewährung des Markterschließungszuschusses beteiligten Gesellschaften im Verhältnis zueinander nahestehende Personen seien.
- 18 Mit der nachfolgenden Klage beantragte die Klägerin, Abschreibungen auf das immaterielle Wirtschaftsgut "Markterschließungszuschuss" in Höhe von ... € (2004) beziehungsweise jeweils ... € (2005 bis 2008) zu berücksichtigen, hilfsweise, den Markterschließungszuschuss im Jahr 2004 in voller Höhe zum Abzug zuzulassen. Das Finanzgericht (FG) Mecklenburg-Vorpommern wies die Klage mit Urteil vom 01.02.2023 - 3 K 398/19 als unbegründet ab. Der Markterschließungszuschuss sei weder zu aktivieren und jährlich abzuschreiben noch sofort abziehbar, da er nicht aus eigenbetrieblichem Anlass gewährt worden und zudem nicht fremdüblich sei.
- 19 Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der sie eine Verletzung von Bundesrecht (§ 4 Abs. 1 Satz 1, Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes --EStG--, Fremdvergleichsgrundsatz) rügt.
- 20 Der Vorinstanz seien verschiedene Rechtsanwendungsfehler unterlaufen. Dies gelte zunächst für die Ablehnung einer unmittelbaren eigenbetrieblichen Veranlassung bei der Klägerin mit der Begründung, dass die Klägerin keine eigenen Geschäftsbeziehungen zu den zuschussempfangenden Vertriebsgesellschaften unterhalten habe.
- 21 Die Klägerin fungiere als Dreh- und Angelpunkt des A-Franchisesystems. Sie sei die zentrale Gesellschaft, die weltweit mit den jeweiligen Landeszentralgesellschaften das Recht zur Belieferung und Übernahme der Zentralfunktionen durch den Abschluss von Lizenzverträgen vereinbart habe. Damit seien die Interessen der Klägerin und der A-Gruppe weitgehend identisch. An jedem Euro, der in den ausländischen Unternehmen der A-Gruppe verdient werde, partizipiere die Klägerin als Franchisegeberin. Somit ließen sich ihr eigenbetriebliches Interesse und die (übergeordneten oder Gesellschafter-)Interessen der Unternehmensgruppe gar nicht trennen.

- 22** Weiterhin nehme das FG zu Unrecht an, dass auch mittelbar kein betriebliches Eigeninteresse der Klägerin für die Zuschussgewährung bestanden habe. Es sei völlig außer Acht gelassen worden, dass die Sanierung die künftige Aufrechterhaltung der Einnahmequelle aus dem Franchisevertrag habe sicherstellen sollen.
- 23** Ferner habe das FG seine Entscheidung zu Unrecht (kumulativ) auf eine nicht fremdübliche Vereinbarung zwischen nahestehenden Gesellschaften gestützt. Soweit es ausführe, die Klägerin sei als Franchisegeberin der A SAS nicht verpflichtet gewesen, die Verluste der französischen Vertriebsgesellschaften auszugleichen, liege darin ein Widerspruch zu den --auf die OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen (OECD-Verrechnungspreisleitlinien) als internationaler Auslegungskonsens Bezug nehmenden-- Verwaltungsgrundsätzen Verrechnungspreise (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 14.07.2021, BStBl I 2021, 1098, Tz. 3.31 bis 3.37), in denen die Kostenträgerpflicht des Strategieträgers gegenüber den lokalen funktionsärmeren Statthaltergesellschaften angenommen werde.
- 24** Die Klägerin sei die zentrale Strategieträgerin, die weltweit ihre Franchiseeinnahmen nur dadurch erzielen könne, dass die Vertriebsgesellschaften Umsätze erzielen.
- 25** Die Kostenausgleichsverpflichtung müsse daher nach der entsprechenden Funktionsanalyse der Konzernstruktur bestimmt werden. Die notwendige Funktionsanalyse habe das FG indes mit dem einfachen Hinweis unterlassen, eine Drittvergleichskonformität scheide schon deshalb aus, weil die Klägerin und die französischen Vertriebsgesellschaften keine direkten Geschäftsbeziehungen unterhielten.
- 26** Tatsächlich habe die Klägerin weder technisch noch rechtlich einen Verlustausgleich vorgenommen. Vielmehr sei der Zuschuss im Austausch mit dem Versprechen gewährt worden, die Marktaktivitäten auszubauen und den Betrieb für 15 Jahre fortzuführen, verbunden mit der Verpflichtung, die Gelder an die Vertriebsgesellschaft weiterzuleiten. Dieser Umweg habe der gesellschaftsrechtlichen und vertraglichen Mehrfachstruktur der A-Gruppe entsprochen. Nur hierdurch --nicht durch einen Verlustausgleich-- habe die Klägerin die in die Zukunft gerichteten Verpflichtungen der A SAS vereinbaren können, die den einzigen Zweck gehabt hätten, ihre künftigen Franchiseeinnahmen zu sichern.
- 27** Zu Unrecht weise das FG darauf hin, dass die Lizenzeinnahmen aus Frankreich nur 1 % der weltweiten Lizenzeinnahmen ausgemacht hätten. Damit werde die strategische Bedeutung der Klägerin als Strategieträgerin --in Widerspruch zu den Verwaltungsgrundsätzen Verrechnungspreise (Tz. 3.31 ff.)-- ignoriert. Danach stehe es ihr zu, unternehmensstrategische Ziele zu verfolgen. Für ein einer multinationalen Unternehmensgruppe zugehöriges Unternehmen könne es sinnvoll sein, wenn es seine unwirtschaftlichen Aktivitäten fortführe; dann sei dieses Unternehmen von den davon profitierenden Unternehmen zu vergüten. Erziele ein abhängiges Unternehmen aus einer Geschäftsbeziehung innerhalb von fünf Jahren keinen angemessenen Gewinn, seien die Aufwendungen durch Interessen anderer Gruppenmitglieder (zum Beispiel Markenwerbung, Statthalterfunktion in einem bestimmten Markt) verursacht (Tz. 3.31). Daraus werde deutlich, dass in einem multinationalen Unternehmen längere unwirtschaftliche Phasen hingenommen werden könnten und dies trotzdem drittvergleichskonform sei, soweit der wirtschaftlich davon profitierende Strategieträger die Kosten dafür übernehme. Daher sei der betreffende Umsatzanteil unbeachtlich. Die Klägerin habe vielmehr aufgrund ihres gesamten wirtschaftlichen Potenzials ihr strategisches (auch zukünftiges) Interesse am französischen Markt durch Zahlung des Markterschließungszuschusses umsetzen und damit eine Beschädigung der Marke verhindern können. Zwar werde in den Verwaltungsgrundsätzen Verrechnungspreise im Wesentlichen zu Verlustgesellschaften Stellung genommen. Dies erlaube aber den Umkehrschluss, dass dem Kostenerstattungsanspruch der Verlustgesellschaft die Kostenerstattungspflicht des Strategieträgers gegenüberstehe.
- 28** Weiterhin halte das FG einer Anwendung der Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise zu Unrecht entgegen, dass sich diese nicht dazu verhielten, ob eine Fortführung über einen längeren Zeitraum (15 Jahre) fremdvergleichskonform sei. Soweit dort ein überschaubarer Zeitraum von drei bis fünf Jahren erwähnt werde, beziehe sich dies auf das Vertriebsunternehmen, nicht auf den ausgleichsverpflichteten Strategieträger. Im Gesamtzusammenhang lasse das BMF-Schreiben den eindeutigen Schluss zu, dass bei länger andauernden Verlustphasen die Aufwendungen im Interesse des Strategieträgers getätigt würden und deshalb von ihm zu ersetzen seien.
- 29** Auch soweit das FG darauf hinweise, dass in Tz. 3.37 der Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise ausgeführt werde, der Verlustausgleich eines Unternehmens durch Kapitalzuführungen oder kapitaleretzende Maßnahmen anderer gruppenzugehöriger Unternehmen sei ein Indiz dafür, dass die unrentable Geschäftstätigkeit im (Mit-)Interesse der multinationalen Unternehmensgruppe liege, woraus deutlich werde, dass die Zuschussgewährung

nicht im Eigeninteresse der Klägerin erfolgt sei, widerspreche dies dem genannten BMF-Schreiben. Gerade die Zuschussgewährung werde als drittvergleichskonforme Maßnahme angesehen. Demgegenüber würden die anderen Eigenkapitalmaßnahmen als Indiz für die Notwendigkeit der Kostenübernahme angesehen. Dies werde durch das FG ins Gegenteil verkehrt, wenn es Eigenkapitalmaßnahmen anderer verbundener Gesellschaften als Indiz gegen die Drittvergleichskonformität des Zuschusses deute.

- 30** Weiterhin überstrapaziere das FG den Drittvergleich, wenn es ausführe, ein fremder Dritter hätte keine ungesicherten Zuschüsse hingegeben. Das Besicherungsinteresse sei für einen Kapitalgeber (Darlehensgeber) interessant, der eine Rückzahlung einschließlich angemessener Verzinsung verlange, nicht aber für einen Franchisegeber, der in der Markterschließungsphase das volle Ausfallrisiko trage. Die Besicherung habe nur über die Garantieklausel erreicht werden können. Den Zuschüssen habe die zukunftsgerichtete Absicherung der schuldrechtlichen Positionen aus dem Lizenzvertrag zugrunde gelegen. Die Verklammerung der Zuschussgewährung mit der zukunftsgerichteten Verlängerung des Lizenzvertrags sei in der Präambel und in Tz. 4 und 5 des Vertrags über den Zuschuss hinreichend deutlich verankert.
- 31** Unzutreffend sei zudem, wenn das FG die Einhaltung des Drittvergleichs auch daran scheitern lasse, dass weder E. noch Fremdgesellschafter bereit gewesen seien, die französischen Vertriebsgesellschaften zu unterstützen. Hier werde das Beteiligungsinteresse eines (mittelbaren) Gesellschafters an den französischen Gesellschaften, der nur Dividenden erhalten könne, mit den Interessen des weltweiten Franchisegebers verglichen.
- 32** Unter Bezugnahme auf den Verschuldungsgrad der französischen Vertriebsgesellschaften und die ... Sanierung verneine das FG insgesamt die Drittvergleichskonformität. Es beleuchte dabei aber nicht, ob ein Systemgeber in einem Land, in dem aus strategischen Gründen und wegen behördlicher Auflagen eine Sanierung durchzuführen sei, einen Sanierungsbeitrag leisten würde, wenn er davon ausgehen dürfte, dass er diesen in einer längerfristigen Periode wieder zurückerhalte. Das Festhalten am französischen Markt und das Fortführen der (zunächst) unwirtschaftlichen Aktivitäten habe im Interesse der gesamten A-Gruppe gelegen, und die Klägerin als Strategieträgerin sei diejenige Gesellschaft gewesen, der das Festhalten tatsächlich einen strategischen Vorteil versprochen habe.
- 33** Die Vereinbarung habe sich auch nicht in einem nachträglichen Verlustausgleich durch eine Eigenkapitalmaßnahme der Klägerin erschöpft. Eine solche Maßnahme liege nur im Verhältnis zwischen der A SAS und den Vertriebsgesellschaften vor. Im Verhältnis zwischen der Klägerin und der A SAS sei es um eine dauerhafte Fortführung des Lizenzvertrags als in die Zukunft gerichteter schuldrechtlicher Austauschvertrag gegangen.
- 34** Die Klägerin habe den Zuschuss zu Recht als immaterielles Wirtschaftsgut aktiviert und über 15 Jahre abgeschrieben. Damit werde der schuldrechtliche Anspruch aus der Garantieklausel (Tz. 5 des Subventionsvertrags) ausgewiesen, der spiegelbildlich der Verpflichtung der A SAS entspreche, das französische Vertriebsgeschäft für die nächsten 15 Jahre aufrechtzuerhalten. Um diese Rechtsposition gehe es, nicht um einen Kundenstamm.
- 35** Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG Mecklenburg-Vorpommern vom 01.02.2023 - 3 K 398/19 und die Einspruchsentscheidung vom 19.12.2019 aufzuheben, soweit die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2005 bis 2008 sowie die Festsetzung der Gewerbesteuermessbeträge für 2004 bis 2008 betroffen sind, und die Gewinnfeststellungsbescheide für 2005 vom 17.09.2015 und für 2006 bis 2008 vom 07.07.2017 sowie die Gewerbesteuermessbescheide für 2004 und 2005 vom 22.09.2015 und für 2006 bis 2008 vom 07.07.2017 dahingehend zu ändern, dass aufgrund der Abschreibungen auf das immaterielle Wirtschaftsgut "Markterschließungsrecht" der Gewerbeertrag für 2004 um ... € sowie der laufende Gesamthandsgewinn und der Gewerbeertrag für 2005 bis 2008 um jeweils ... € gemindert werden, hilfsweise, den Markterschließungszuschuss in Höhe von ... Mio. € bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für 2004 zum Abzug zuzulassen.
- 36** Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 37** Die Beurteilung, ob eine betriebliche oder eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung vorliege, sei durch das FG unter Abwägung aller Einzelfallumstände vorzunehmen. Die Würdigung könne im Revisionsverfahren nur daraufhin überprüft werden, ob sie in verfahrensfehlerhafter Weise zustande gekommen sei oder gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstoße. Das sei aber nicht der Fall. Der Bundesfinanzhof (BFH) sei daher an die Beurteilung des FG gebunden.

- 38** Die Sanierung der französischen Vertriebsgesellschaften sei Voraussetzung für die Verschmelzung gewesen, die wiederum erforderlich gewesen sei, um ... Der Hinweis der Klägerin auf das Franchisesystem und die Vergütungsstrukturen widerlege eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung nicht.
- 39** Dass das FG ein drittvergleichskonformes Verhalten der Klägerin verneine, sei Ausfluss einer Gesamtbetrachtung. Es sei daher nicht sachgerecht, wenn die Klägerin einzelne Punkte aus dem Gesamtzusammenhang reiße.
- 40** Entgegen der Auffassung der Klägerin könne den Verwaltungsgrundsätzen Verrechnungspreise nicht entnommen werden, dass in einem multinationalen Konzern längere unwirtschaftliche Phasen drittvergleichskonform hingenommen werden könnten, soweit der wirtschaftlich davon profitierende Strategieträger die Kosten dafür übernehme. Tatsächlich enthalte das BMF-Schreiben nur die Aussage, dass es für eine multinationale Unternehmensgruppe ökonomisch sinnvoll sein könne, wenn ein Gruppenunternehmen seinen unwirtschaftlichen Geschäftsbetrieb fortführe; es sei dann von den davon profitierenden Unternehmen zu vergüten. Zum Erreichen eines angemessenen Gesamtgewinns werde ein Zeitraum von fünf Jahren genannt (Tz. 3.33). Im Streitfall seien die französischen Gesellschaften indes seit 19xx am Markt gewesen und hätten zum xx.xx.2004 ein negatives Eigenkapital von rund ... Mio. € aufgewiesen. Eine Analyse der Verlustursachen habe die Klägerin nicht bereitgestellt. Die Würdigung des FG, die als Markterschließungszuschuss bezeichneten weiteren ... Mio. € unter Berücksichtigung dieses Sachverhalts und weiterer Umstände (... Ermittlungen, daraus folgende Notwendigkeit einer Umstrukturierung mit vorheriger Sanierung der Vertriebsgesellschaften) als nicht fremdüblich anzusehen, begegne daher keinen Bedenken.
- 41** Soweit die Klägerin die OECD-Verrechnungspreisleitlinien erwähne, enthielten auch diese unter Tz. 1.149. bis 1.151. keine Aussagen, die die Argumentation der Klägerin stützten.
- 42** Soweit das FG angenommen habe, dass E aufgrund seiner sehr weitreichenden Befugnisse jedenfalls faktisch in der Lage gewesen sei, seinen Willen in der A Stiftung (bei der Klägerin) und in den französischen Vertriebsgesellschaften durchzusetzen, entspreche dies der Auffassung des FA.
- 43** Mit Beschluss vom 23.02.2026 - IV R 37/23 hat der Senat das Verfahren wegen gesonderter und einheitlicher Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2004 abgetrennt und unter dem Aktenzeichen IV R 4/26 fortgeführt.

Entscheidungsgründe

II.

- 44** Die Revision ist begründet. Das FG hat den Markterschließungszuschuss in Höhe von ... Mio. € zu Unrecht als (gewinnerhöhende) Entnahme behandelt (dazu 1.). Eine Berichtigung von Einkünften nach § 1 des Außensteuergesetzes in der in den Streitjahren gültigen Fassung (AStG) kommt ebenso wenig in Betracht (dazu 2.). Das angefochtene Urteil ist daher aufzuheben. Der Senat kann in der Sache selbst entscheiden; der Klage ist stattzugeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Aufwendungen für die Markterschließung sind als Anschaffungskosten eines immateriellen Wirtschaftsguts zu aktivieren und über die Nutzungsdauer von 15 Jahren abzuschreiben (dazu 3.).
- 45** 1. Das FG hat den Markterschließungszuschuss in Höhe von ... Mio. € zu Unrecht als (gewinnerhöhende) Entnahme behandelt.
- 46** a) Nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ist der durch den Betriebsvermögensvergleich zu ermittelnde Unterschiedsbetrag um den Wert der Entnahmen zu erhöhen und um den Wert der Einlagen zu vermindern. Damit werden Vermögensänderungen ausgeglichen, die nicht durch den Betrieb veranlasst sind, sondern darauf beruhen, dass der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahres Vermögen entzogen oder zugeführt hat (vgl. BFH-Urteil vom 09.09.2010 - IV R 12/08, Rz 11). Entnahmen sind nach § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat. Im Grundsatz stellt jede Überführung oder Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem betrieblichen Bereich des Steuerpflichtigen eine Entnahme dar (BFH-Urteil vom 27.09.2023 - IV R 8/21, BFHE 281, 534, BStBl II 2024, 110, Rz 32). Für die Frage, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe Entnahmen (oder Einlagen) vorgenommen wurden, ist die Veranlassung maßgeblich. Dabei gilt für Entnahmen (und Einlagen) derselbe Maßstab wie für Betriebsausgaben (und Betriebseinnahmen; vgl. BFH-Urteil vom 09.09.2010 - IV R 12/08, Rz 12).

- 47** Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Eine solche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen mit der Einkünfteerzielung objektiv zusammenhängen und ihr subjektiv zu dienen bestimmt sind, das heißt, wenn sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den (hier) Einkünften aus Gewerbebetrieb stehen. Ob und inwieweit Aufwendungen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer Einkunftsart stehen, hängt von den Gründen ab, aus denen der Steuerpflichtige die Aufwendungen vornimmt. Die Gründe bilden das "auslösende Moment", das den Steuerpflichtigen bewogen hat, die Kosten zu tragen (z.B. BFH-Urteil vom 27.11.2024 - IV R 25/22, BFHE 286, 484, BStBl II 2025, 184, Rz 34).
- 48** Bei gegenseitigen Verträgen sind die zivilrechtlichen Vereinbarungen grundsätzlich auch für Zwecke der Besteuerung maßgebend, da der Interessengegensatz der Vertragspartner im Allgemeinen die Vermutung begründet, dass Ausgaben, die auf einem gegenseitigen Vertrag beruhen, auch im Sinne von § 4 Abs. 4 EStG durch den Betrieb veranlasst sind. Fehlt es hingegen an einem solchen Interessengegensatz, so bedarf es der Überprüfung, inwieweit Zahlungen wirtschaftlich auf dem schuldrechtlich Vereinbarten beruhen und damit durch den Betrieb veranlasst sind, oder ob sie aus sonstigen Rechtsgründen erbracht werden. Insbesondere bei verwandtschaftlichen Beziehungen zwischen den Vertragspartnern ist eine derartige Überprüfung geboten (z.B. BFH-Urteil vom 04.04.2023 - IV R 19/20, Rz 46). Entsprechendes gilt, wenn es sich bei den Vertragspartnern um (teil-)beteiligungsidentische Gesellschaften handelt (z.B. BFH-Urteil vom 29.07.2015 - IV R 16/12, Rz 17 ff.; vgl. auch Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 27.05.2025 - 2 BvR 172/24, Rz 51).
- 49** Demnach sind bei der anzustellenden Veranlassungsprüfung Aufwendungen, die aus betriebsfremden Gründen getätigt werden (Entnahmen), abzugrenzen von Aufwendungen, die betrieblich veranlasst sind (Betriebsausgaben). Dabei kommt es auf die Perspektive der Klägerin als leistende Gesellschaft an.
- 50** b) Ob Aufwendungen betrieblich veranlasst sind oder einen außerbetrieblichen Zweck haben, entscheidet das Gericht gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung. Diese Vorschrift verpflichtet das FG, den Inhalt der ihm vorliegenden Akten vollständig und einwandfrei zu berücksichtigen. Seine Sachentscheidung hat es dabei unter Einbeziehung und Gewichtung aller festgestellten tatsächlichen Verhältnisse im Rahmen einer Gesamtwürdigung zu treffen. Die Beweiswürdigung des FG ist grundsätzlich nicht angreifbar, für das Revisionsgericht nach § 118 Abs. 2 FGO bindend und nur insoweit revisibel, als Verstöße gegen die Verfahrensordnung, gegen Denkgesetze oder gegen allgemeine Erfahrungssätze vorliegen (z.B. BFH-Urteil vom 08.11.2018 - IV R 38/16, Rz 60).
- 51** Dementsprechend muss die Veranlassungsprüfung im gerichtlichen Verfahren in erster Linie das FG als Tatsachengericht anhand aller Umstände des konkreten Einzelfalls durchführen. Die vom FG getroffene Würdigung kann im Revisionsverfahren nur daraufhin überprüft werden, ob sie in verfahrensfehlerhafter Weise zustande gekommen ist und ob sie gegen Denkgesetze oder gegen allgemeine Erfahrungssätze verstößt. Ist dies nicht der Fall, ist der BFH auch dann an die Beurteilung des FG nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden, wenn eine abweichende Würdigung des Veranlassungszusammenhangs gleichermaßen möglich oder sogar naheliegend ist (vgl. BFH-Urteil vom 13.07.2022 - I R 52/20, BFHE 278, 70, BStBl II 2023, 501, Rz 25, zum Fremdvergleich bei der Abgrenzung von Spenden und verdeckten Einlagen). Hingegen kann die Veranlassungsprüfung durch den BFH ohne Bindung an die Auslegung durch das FG korrigiert werden, wenn sie sich als nicht haltbar erweist (z.B. BFH-Urteil vom 12.03.2014 - I R 45/13, BFHE 245, 25, BStBl II 2014, 719, Rz 14, zum Veranlassungszusammenhang bei Veräußerungskosten).
- 52** c) Die Vorinstanz hat eine unmittelbare (eigen-)betriebliche Veranlassung des Markterschließungszuschusses mit der Erwägung abgelehnt, die Klägerin habe keine eigenen Geschäftsbeziehungen zu den französischen Vertriebsgesellschaften unterhalten, ein Franchisevertrag habe nur mit der A SAS bestanden (S. 20 der Vorentscheidung). Auch eine mittelbare (eigen-)betriebliche Veranlassung scheide aus, da der Markterschließungszuschuss zuvörderst der Sanierung der beteiligten Gesellschaften und damit einem Gruppeninteresse gedient habe; dieses Interesse überlagere den Markterschließungszweck (S. 20 ff. der Vorentscheidung).
- 53** Zugleich ist die Vorinstanz von einer fehlenden Fremdüblichkeit der Zuschussgewährung ausgegangen. Auch dafür hat das FG maßgebend auf das Fehlen direkter Geschäftsbeziehungen zwischen der Klägerin und den französischen Vertriebsgesellschaften abgestellt (S. 25 der Vorentscheidung). Daneben hat es auf die fehlende Besicherung und den Umstand hingewiesen, dass die Franchisegebühren nur über den Markterschließungszuschuss hätten finanziert werden können (S. 26 f. der Vorentscheidung).
- 54** d) In Anwendung der zuvor dargestellten Maßstäbe hält diese Würdigung revisionsrechtlicher Überprüfung nicht stand. Die Vorentscheidung ist daher aufzuheben.

- 55 aa) Dies gilt zunächst im Hinblick auf die Ablehnung eines unmittelbaren (eigen-)betrieblichen Interesses der Klägerin an der Gewährung des Markterschließungszuschusses.
- 56 aaa) Zu Unrecht hat das FG der fehlenden unmittelbaren Vertragsbeziehung zwischen der Klägerin und den französischen Vertriebsgesellschaften eine streitentscheidende Bedeutung beigemessen. Bei der Beurteilung, ob Aufwendungen betrieblich veranlasst sind oder einen außerbetrieblichen Zweck haben, sind alle Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen. Eine (unmittelbare) betriebliche Veranlassung einer Zahlung darf daher nicht mit der Erwägung negiert werden, der Leistende unterhalte nur eine mittelbare Vertragsbeziehung mit der empfangenden Gesellschaft. Darauf kommt es nicht an. Insofern ist dem FG ein Rechtsfehler unterlaufen. Entsprechendes gilt für den Hinweis der Betriebsprüfung, die Zuschussgewährung sei Aufgabe der französischen Zentralgesellschaft als unmittelbare Gesellschafterin der Vertriebsgesellschaften gewesen.
- 57 bbb) Soweit die Vorinstanz ein mittelbares (eigen-)betriebliches Interesse der Klägerin unter Hinweis auf den Sanierungszweck des Markterschließungszuschusses abgelehnt hat, hält auch dies revisionsrechtlicher Überprüfung nicht stand.
- 58 (1) Die Würdigung des FG schöpft das Gesamtergebnis des finanzgerichtlichen Verfahrens nicht aus. Zwar ist der Zuschuss nach dem Wortlaut der Vereinbarung vom xx.xx.2004 auf vermeintliche Wettbewerbsverstöße der Klägerin ... zurückzuführen. Angesichts der ... Ermittlungen sollten die französischen Vertriebsgesellschaften saniert werden. Indes ergibt sich aus dem Vertrag zugleich, dass die Vertriebsaktivitäten in Frankreich ausgebaut werden sollten. Dieses Ziel wurde mit der Verpflichtung zum Führen eines Rentabilitätsnachweises und einer von der Zuschussempfängerin garantierten Weiterführung des Geschäfts über 15 Jahre unterlegt. Die Zahlung des Markterschließungszuschusses war daher multikausal veranlasst. Das FG hat diesen Umstand jedoch nur unzureichend gewürdigt und ist ohne schlüssige Begründung zu dem Ergebnis gekommen, dass der Zuschuss in erster Linie Gruppeninteressen gedient habe.
- 59 (2) Aber selbst wenn das Gesamtergebnis des Verfahrens (insbesondere der Aspekt des Ausbaus der Vertriebsaktivitäten in Frankreich) hinreichend in die Würdigung der Vorinstanz eingeflossen sein sollte, bindet diese den BFH im Streitfall nicht. Denn die im Rahmen der Gesamtabwägung zu berücksichtigenden Umstände sind nicht ihrem Gewicht und ihrer Bedeutung entsprechend in die Würdigung einbezogen worden (vgl. BFH-Urteil vom 18.06.2015 - VI R 77/12, BFHE 250, 132, BStBl II 2015, 903, Rz 14; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 10. Aufl., § 118 Rz 52). Zu Unrecht geht das FG davon aus, dass das Sanierungsinteresse den Zweck der Markterschließung überlagert. Zwar mag der Zuschuss auf die ... und die daraus folgende Notwendigkeit der Sanierung der französischen Vertriebsgesellschaften (kausal) zurückzuführen sein. Angesichts der vertraglichen Ausgestaltung des Zuschusses, der an einen Rentabilitätsnachweis und die Fortführung des französischen Geschäfts durch die Zuschussempfängerin geknüpft wurde, tritt die Markterschließung indes nicht hinter den Sanierungszweck zurück. Ihr kommt nach Ansicht des erkennenden Senats vielmehr ein besonderes Gewicht im Rahmen der Vertragsgestaltung und des Vollzugs der vertraglichen Abreden zu. Bei der gebotenen wertenden Zuordnung besteht eine größere Nähe des Zuschusses zum Interesse der Klägerin am Ausbau des französischen Markts und an der langfristigen Erzielung höherer Lizenzeinnahmen als zu ihrem Interesse an der Sanierung der französischen Vertriebsgesellschaften. Die Würdigung des FG erweist sich mithin als materiell-rechtlich fehlerhaft.
- 60 bb) Des Weiteren hat das FG die Fremdüblichkeit der Vereinbarung zu Unrecht abgelehnt. Dabei kann der Senat dahinstehen lassen, ob die Zugehörigkeit der Klägerin zur A-Gruppe und die Stellung des E --wie das FG meint-- eine faktische Beherrschung durch E begründen. Die Vereinbarung über die Gewährung eines Markterschließungszuschusses erweist sich jedenfalls nicht als fremdunüblich.
- 61 aaa) Auf das Bestehen direkter Geschäftsbeziehungen der Klägerin mit den französischen Vertriebsgesellschaften kommt es in diesem Zusammenhang nicht an. Insofern gilt das zur betrieblichen Veranlassung des Markterschließungszuschusses Ausgeführte entsprechend.
- 62 bbb) Ebenso wenig kann der Fremdüblichkeit des Markterschließungszuschusses seine fehlende Besicherung entgegengehalten werden. Bei einem (verlorenen) Zuschuss besteht kein Rückzahlungsanspruch des Leistenden, der besichert werden könnte oder müsste. Die Erwartung der Klägerin, dass sich der Markterschließungszuschuss durch höhere Franchisegebühren "überkompensieren" lässt, ergibt sich aus der seiner Gewährung zugrunde liegenden schlüssigen Rentabilitätsberechnung.
- 63 e) Bedenken gegen die Höhe des --nach den vorangegangenen Ausführungen dem Grunde nach betrieblich veranlassten-- Markterschließungszuschusses bestehen nicht. Das FA hat keine Einwendungen gegen die Höhe des

Zuschusses erhoben. Der erkennende Senat sieht ebenfalls keinen Grund dafür, von einer nur teilweise betrieblichen Veranlassung auszugehen. Gegen einen überhöhten Zuschuss spricht insbesondere, dass die Klägerin die Vereinbarung des Markterschließungszuschusses mit einer schlüssigen Rentabilitätsberechnung unterlegt hat, wonach die prognostizierten Franchisegebühren den Zuschuss überstiegen. Damit hat sie ihr berechtigtes "Lizenzinteresse" dokumentiert.

- 64** 2. Eine Berichtigung von Einkünften nach § 1 AStG kommt ebenso wenig in Betracht. Das angefochtene Urteil erweist sich daher nicht als ergebnisrichtig im Sinne des § 126 Abs. 4 FGO.
- 65** a) Werden Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus Geschäftsbeziehungen mit einer ihm nahestehenden Person (§ 1 Abs. 2 AStG) dadurch gemindert, dass er im Rahmen solcher Geschäftsbeziehungen zum Ausland Bedingungen vereinbart, die von denen abweichen, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten, so sind seine Einkünfte unbeschadet anderer Vorschriften nach § 1 AStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung (des Steuervergünstigungsabbaugesetzes vom 16.05.2003, BGBl I 2003, 660 --StVergAbG--; vgl. § 21 Abs. 11 Satz 1 AStG i.d.F. des StVergAbG - erstmalige Wirkung zum Veranlagungszeitraum 2003) so anzusetzen, wie sie unter den zwischen unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären. Geschäftsbeziehung (im Sinne der Absätze 1 und 2) ist jede den Einkünften zugrunde liegende schuldrechtliche Beziehung, die keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung ist und entweder beim Steuerpflichtigen oder bei der nahe stehenden Person Teil einer Tätigkeit ist, auf die die §§ 13, 15, 18 oder § 21 EStG anzuwenden sind oder im Fall eines ausländischen Nahestehenden anzuwenden wären, wenn die Tätigkeit im Inland vorgenommen würde (§ 1 Abs. 4 AStG). § 1 AStG gilt auch für Personengesellschaften (dies zugrunde legend BFH-Urteil vom 27.02.2019 - I R 51/17, BFHE 264, 292, BStBl II 2020, 440; Gosch in Gosch, Außensteuergesetz, § 1 Rz 7; vgl. nunmehr § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG in seiner aktuellen Fassung).
- 66** Nach der Rechtsprechung des BFH galten in den Streitjahren (vor Einfügung des § 1 Abs. 3 AStG i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14.08.2007, BGBl I 2007, 1912) für den Fremdvergleich im Rahmen des § 1 Abs. 1 AStG im Grundsatz keine anderen Maßgaben als im Rahmen der verdeckten Gewinnausschüttung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes (vgl. BFH-Urteile vom 18.05.2021 - I R 4/17, BFHE 273, 440, BStBl II 2023, 678, Rz 23; vom 09.08.2023 - I R 54/19, BFHE 281, 308, BStBl II 2024, 675, Rz 22; BeckOK AStG/Greil/Wargowske, 16. Ed. 01.06.2026, AStG § 1 Rz 116). Entsprechendes galt für die Entnahmegrundsätze (vgl. auch Ditz/Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz 32; Brandis/Heuermann/Pohl, § 1 AStG Rz 18).
- 67** b) Im Streitfall sind die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 1 AStG nicht erfüllt. Dabei kann dahinstehen, ob zwischen der Klägerin und der A SAS überhaupt ein Näheverhältnis im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG bestand. Ebenso wenig braucht der erkennende Senat dazu Stellung zu nehmen, ob der Markterschließungszuschuss im Rahmen einer Geschäftsbeziehung (zum Ausland) im Sinne des § 1 Abs. 4 AStG gezahlt worden ist. Denn die vereinbarten Bedingungen weichen jedenfalls nicht von denen ab, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten. Die Zahlung eines Markterschließungszuschusses erweist sich in einem Fall wie dem vorliegenden als fremdvergleichskonform. Insofern entspricht der im Rahmen des § 1 AStG anzustellende Fremdvergleich jedenfalls im Ausgangspunkt der zuvor dargestellten Veranlassungsprüfung.
- 68** c) Aber auch in Anwendung der (besonderen) Kriterien der internationalen Einkünfteabgrenzung entspricht die Übernahme des Markterschließungszuschusses durch die Klägerin ihrem Funktions- und Risikoprofil innerhalb der A-Gruppe und damit dem Fremdvergleichsgrundsatz.
- 69** aa) Der Klägerin kommt als zentraler Einheit eine herausgehobene Bedeutung in der A-Unternehmensgruppe zu. Als Inhaberin des Warenzeichens sind ihr die maßgeblichen immateriellen Wirtschaftsgüter zuzurechnen, die für die ausländischen Vertriebsaktivitäten benötigt werden. Sie lizenziert diese an die ausländischen Gesellschaften, die wiederum den betreffenden ausländischen Vertriebsgesellschaften vorstehen. In dieser mehrstufigen Wertschöpfungskette kommt der Klägerin die Bedeutung einer sogenannten Strategieträgerin zu. Hingegen ist sie nicht bloß als sogenanntes Routineunternehmen oder Mischunternehmen (vgl. dazu Liebchen in Flick/Wassermeyer/Ditz/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz 582) zu qualifizieren.
- 70** bb) Nach der Rechtsprechung des BFH zur Ermittlung von Verrechnungspreisen bei Vertriebsgesellschaften ist in diesem Zusammenhang stets zu hinterfragen, ob der steuerlich zu beurteilende Aufwand üblicherweise von Dritten --insbesondere vom Hersteller oder Lieferanten-- getragen wird (BFH-Urteil vom 17.02.1993 - I R 3/92, BFHE 170, 550, BStBl II 1993, 457, unter II.2. [Rz 12]). Es besteht der Erfahrungssatz, dass eine unabhängige Vertriebsgesellschaft auf Dauer keine Produkte vertreiben wird, mit denen sie nur Verluste erzielt. Sie würde den

Vertrieb von verlustreichen Produkten vielmehr rechtzeitig einstellen beziehungsweise sich nach anderen Produkten umsehen, deren Vertrieb Gewinne verspricht. So gesehen muss eine verbundene Vertriebsgesellschaft auch bei Anerkennung von Anlaufverlusten im Regelfall innerhalb eines überschaubaren Kalkulationszeitraums mit einem angemessenen Totalgewinn rechnen können (BFH-Urteil vom 17.10.2001 - I R 103/00, BFHE 197, 68, BStBl II 2004, 171, unter III.A.2.d ff [Rz 56]).

- 71** cc) Diesen --im Ausgangspunkt allgemein anerkannten-- Grundsätzen entspricht es, dass die Klägerin als Strategieträgerin der A-Gruppe einen Markterschließungszuschuss an die französischen Vertriebsgesellschaften gezahlt hat (zum vergleichbaren Fall der Zahlung eines Markterschließungszuschusses durch eine französische Muttergesellschaft an ihre türkische Tochtergesellschaft zur Aufrechterhaltung der Präsenz auf dem türkischen Markt für Molkereiprodukte s. Bärsch/Nußbaum/Schmidt, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2024, 909, 915, unter Hinweis auf das Urteil des französischen Conseil d'État SA Compagnie Gervais Danone vom 29.12.2023 - 455810). Als Lizenzgeberin profitiert sie über die Lizenzeinnahmen unmittelbar von den Umsätzen der (französischen) Vertriebsgesellschaften (vgl. allgemein zur Steigerung der Lizenzeinnahmen einer Patent- beziehungsweise Markenverwertungsgesellschaft durch Markterschließungsmaßnahmen der Vertriebsgesellschaft Ditz/Kluge in Wassermeyer/Baumhoff/Ditz, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, 2. Aufl., Rz 6.68). Der Zuschuss diente der Absicherung und Steigerung ihrer Franchiseseinnahmen. Er lag damit auch in ihrem Interesse. Dies hat die Klägerin in ihrer Verrechnungspreisdokumentation für die Geschäftsjahre 2003/2004 und 2004/2005 (unter D.III.3.) schlüssig dargelegt. Der Zuschuss wurde zudem im Vorhinein vertraglich fixiert und mit einer Rentabilitätsberechnung unterlegt (vgl. BMF-Schreiben vom 23.02.1983, BStBl I 1983, 218, Tz. 3.4.2.).
- 72** Im Ergebnis geht das FG zwar der Sache nach zu Recht davon aus, dass die übergeordneten Interessen einer Unternehmensgruppe nicht per se den Interessen der gruppenzugehörigen Gesellschaften entsprechen (ebenso Wiesch, Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 994, 995). Im Streitfall deckt sich das Interesse der Klägerin als Strategieträgerin aufgrund der Besonderheiten der bestehenden Wertschöpfungskette und Konzernstruktur jedoch weitgehend mit dem Interesse der A-Gruppe an der Sicherung und Stärkung der Vertriebsaktivitäten in Frankreich.
- 73** Dabei ist es auch nicht zu beanstanden, dass die Klägerin die Aufwendungen für die Markterschließung in Frankreich letztlich allein getragen hat und keine Aufteilung der Kosten auf die Klägerin und die französischen Vertriebsgesellschaften erfolgt ist. Steht im Rahmen von Markterschließungsmaßnahmen die Aufwertung beziehungsweise Steigerung des Bekanntheitsgrades einer Marke im Vordergrund, sind die entsprechenden Kosten (im Wesentlichen) vom Markeninhaber zu tragen. Dies gilt auch, wenn durch eine Expansionsstrategie des Produzenten oder Strategieträgers der Absatz in bestimmten Märkten gezielt gesteigert werden soll (vgl. Ditz/Kluge in Wassermeyer/Baumhoff/Ditz, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, 2. Aufl., Rz 6.71). Davon ist mit Blick auf das Frankreich-Geschäft der Klägerin nach ihrem unwidersprochen gebliebenen Vorbringen und den tatsächlichen Feststellungen des FG auch im Streitfall auszugehen. Die A-Gruppe, im Besonderen aber die Klägerin als weltweite Markenrechtsinhaberin, wollte den französischen Markt nicht aufgeben. Die Markterschließung lag zuvörderst in ihrem Interesse. Hingegen müssen sich risikoschwache Vertriebsgesellschaften --wie die französischen Vertriebsgesellschaften der A-Gruppe-- an Markterschließungskosten nicht beteiligen (vgl. dazu Ditz/Kluge in Wassermeyer/Baumhoff/Ditz, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, 2. Aufl., Rz 6.71).
- 74** dd) Nur zur Vollständigkeit weist der Senat darauf hin, dass er in dieser Beurteilung --in Übereinstimmung mit der Klägerin-- keinen Widerspruch zu den entsprechenden Verlautbarungen der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 23.02.1983 - Verwaltungsgrundsätze, BStBl I 1983, 218, Tz. 3.4.1.; vom 06.06.2023 - Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise, BStBl I 2023, 1093 und 1130, bzw. vom 12.12.2024, BStBl I 2025, 207, Tz. 3.31 ff.) und der OECD (Verrechnungspreisleitlinien, Tz. 1.137) sieht, soweit diese sich ebenfalls mit der Aufteilung von Markterschließungskosten auf verschiedene Konzerngesellschaften befassen. Im Übrigen wäre der BFH an norminterpretierende Verwaltungsanweisungen mangels Rechtsnormqualität ohnehin nicht gebunden (vgl. nur BFH-Urteil vom 24.08.2016 - X R 11/15, Rz 26).
- 75** 3. Vor diesem Hintergrund ist das angefochtene Urteil aufzuheben. Da die Sache spruchreif ist, kann der Senat in der Sache selbst entscheiden (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Der Klage ist stattzugeben.
- 76** a) Nach Maßgabe der zuvor dargestellten Maßstäbe stellen die Aufwendungen der Klägerin in Gestalt eines Markterschließungszuschusses keine Entnahme dar, sondern betrieblich veranlasste Aufwendungen. Sie sind überwiegend durch die Erzielung höherer Lizenzeinnahmen veranlasst. Eine Einkünftekorrektur nach § 1 AStG scheidet aus.

- 77** b) Die Aufwendungen unterliegen nicht dem Sofortabzug, sondern sind --wie von der Klägerin beantragt-- als Anschaffungskosten eines immateriellen Wirtschaftsguts über die Nutzungsdauer von 15 Jahren abzuschreiben (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG).
- 78** aa) Der steuerrechtliche Begriff des Wirtschaftsguts ist weit zu fassen und auf der Grundlage einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise auszulegen. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH beinhaltet der Begriff des zu aktivierenden "Wirtschaftsguts" in Anlehnung an den Begriff "Vermögensgegenstand" im Handelsrecht nicht nur Sachen und Rechte im Sinne des Bürgerlichen Gesetzbuchs, sondern auch tatsächliche Zustände und konkrete Möglichkeiten, die entweder einzeln oder zusammen mit dem Betrieb übertragen werden können und aus der Sicht eines potenziellen Betriebserwerbers einen eigenständigen Wert haben (zuletzt BFH-Urteile vom 21.08.2025 - IV R 16/22, BStBl II 2026, 340, Rz 29; vom 22.03.2022 - IV R 13/18, BFHE 276, 139, BStBl II 2022, 656, Rz 33; jeweils m.w.N.). Dies gilt auch für immaterielle Wirtschaftsgüter (BFH-Urteil vom 26.06.1969 - VI 239/65, BFHE 97, 58, BStBl II 1970, 35, zu einem verlorenen Zuschuss - Anwendungsfall zum Beschluss des Großen Senats des BFH vom 03.02.1969 - GrS 2/68, BFHE 95, 31, BStBl II 1969, 291; BFH-Urteile vom 14.12.2011 - I R 108/10, BFHE 236, 117, BStBl II 2012, 238, Rz 12 und 19, zu Ablösezahlungen im Profi-Fußball; vom 06.12.2017 - VI R 65/15, BFHE 260, 258, BStBl II 2018, 353, zu Wiederbepflanzungsrechten im Weinbau; vom 22.03.2022 - IV R 13/18, BFHE 276, 139, BStBl II 2022, 656, zur Sendelizenz nach dem Landesmediengesetz Baden-Württemberg - kein Wirtschaftsgut).
- 79** Zuschüsse, die der Zuschussgeber aus betrieblichem Anlass zahlt, können als Anschaffungskosten eines immateriellen Wirtschaftsguts zu aktivieren sein. Dies betrifft auch Zuschüsse der hier vorliegenden Art, die als Anschaffungskosten eines Markterschließungsrechts als geschäftswertähnliches Wirtschaftsgut zu aktivieren sein können (z.B. Maulberger/Ullmann, IStR 2024, 388). In Betracht kommt jedoch auch ein Sofortabzug als Aufwendungen auf den eigenen Firmenwert oder eine Aktivierung als Rechnungsabgrenzungsposten (vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 45. Aufl., § 5 Rz 270 "Zuschüsse").
- 80** bb) Die Klägerin hat die Aufwendungen für die Erschließung des französischen Markts zu Recht aktiviert und über 15 Jahre abgeschrieben.
- 81** aaa) Die Klägerin hat ein Markterschließungsrecht als geschäftswertähnliches Wirtschaftsgut erworben. Es handelt sich um einen sonstigen (wirtschaftlichen) Vorteil (vgl. auch R 5.5 Abs. 1 der Einkommensteuer-Richtlinien 2012). Das Markterschließungsrecht verkörpert die unselbständigen sonstigen Vorteile eines bestimmten Markts (Frankreich) und damit das zukünftig erwartete Gewinnpotenzial dieses Markts (vgl. Maulberger/Ullmann, IStR 2024, 388, 390).
- 82** Bei dem Markterschließungszuschuss von ... Mio. € handelt es sich zumindest um einen tatsächlichen Zustand oder eine konkrete Möglichkeit, der/die entweder einzeln oder zusammen mit dem Betrieb übertragen werden kann. Der Zuschuss diente allgemein der Erschließung des französischen Markts, speziell dem Aufbau der Vertriebsaktivitäten durch die französischen Vertriebsgesellschaften und damit der Erzielung von Lizenzeinnahmen durch die Klägerin. Dabei konnte die Klägerin im Fall der Nichterreichung bestimmter Umsatzziele eine Verstärkung der Markterschließungsbemühungen der französischen Vertriebsgesellschaften verlangen. Das Frankreich-Geschäft musste zudem mindestens 15 Jahre weitergeführt werden, wobei die Klägerin den Zuschuss im Fall der vorgezogenen Betriebseinstellung teilweise hätte zurückfordern können. Es handelt sich damit um eine gesicherte Rechtsposition der Klägerin. Dieser "Anspruch auf Weiterbetreibung des französischen Geschäfts" ist "wirtschaftlich verwertbar" (vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 45. Aufl., § 5 Rz 95) beziehungsweise "wirtschaftlich übertragbar" (BFH-Urteile vom 14.12.2011 - I R 108/10, BFHE 236, 117, BStBl II 2012, 238, Rz 19; vom 22.03.2022 - IV R 13/18, BFHE 276, 139, BStBl II 2022, 656, Rz 34; Kahle/Kopp/Burger in Anzinger/Oser/Schlotter, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 7. Aufl., HGB § 248 Rz 189). Jedenfalls kann er zusammen mit dem Betrieb der Klägerin übertragen werden. Dagegen, dass der Anspruch aus der Sicht eines potenziellen Betriebserwerbers einen eigenständigen Wert hat, bestehen keine Bedenken.
- 83** Letztlich hat auch das FA gegen die Aktivierung des Zuschusses für die Markterschließung --die betriebliche Veranlassung der Aufwendungen unterstellt-- keinerlei Einwendungen erhoben.
- 84** bbb) Dem Ansatz des Markterschließungsrechts steht § 5 Abs. 2 EStG nicht entgegen. Die Klägerin hat das zum Anlagevermögen gehörende Wirtschaftsgut entgeltlich erworben. Ein solcher Erwerb liegt auch dann vor, wenn das Wirtschaftsgut durch das Erwerbsgeschäft erstmals begründet (eingerräumt) wird (BFH-Urteil vom 14.03.2006 - I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812, unter II.1.c cc [Rz 21]; Brandis/Heuermann/Krumm, § 5 EStG Rz 588; Kahle/Kopp/Burger in Anzinger/Oser/Schlotter, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 7. Aufl., HGB § 248 Rz 203: "erwerbsgeborene Wirtschaftsgüter").

- 85** ccc) Das Markterschließungsrecht ist mit den Anschaffungskosten in Höhe von ... Mio. € zu aktivieren (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG) und nach § 7 Abs. 1 EStG abzuschreiben. Gegen die der Abschreibung zugrunde gelegte (betriebsgewöhnliche) Nutzungsdauer im Sinne des § 7 Abs. 1 Satz 2 EStG bestehen keine Bedenken. Sie knüpft an den vertraglich vereinbarten 15-jährigen Garantiezeitraum an. Selbst wenn die Klägerin womöglich über einen Zeitraum von 15 Jahren hinaus mit Lizenzeinnahmen aus dem Frankreich-Geschäft rechnen kann, besteht der "Anspruch auf Weiterbetreibung des französischen Geschäfts", der mit Rückzahlungsansprüchen der Klägerin bei Nichterfüllung bewehrt ist, nur innerhalb dieses Zeitraums. Zudem wird die Nutzungsdauer von 15 Jahren der "Geschäftswertähnlichkeit" des Markterschließungsrechts gerecht (vgl. Maulberger/Ullmann, IStR 2024, 388, 394: analog § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG). Da auch dies zwischen den Beteiligten nicht streitig ist, sieht der erkennende Senat von weiteren Ausführungen ab. Schließlich hat die Klägerin im Jahr des Zugangs (2004) zu Recht § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG zur Anwendung gebracht.
- 86** 4. Der Senat erachtet es als zweckmäßig, durch Gerichtsbescheid zu entscheiden (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90a Abs. 1 FGO).
- 87** 5. Die Übertragung der Ermittlung der festzustellenden beziehungsweise festzusetzenden Beträge auf das FA beruht auf § 121 Satz 1 i.V.m. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO.
- 88** 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de