



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

nachrichtlich:

Bundeszentralamt für Steuern

Bundesfinanzakademie
im Bundesministerium der Finanzen

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

DATUM 7. April 2017

BETREFF **BMF-Schreiben zur „Namensnutzung im Konzern“**

BEZUG BFH-Urteil vom 21. Januar 2016 I R 22/14;
Namensnutzung im Konzern

GZ **IV B 5 - S 1341/16/10003**

DOK **2017/0276404**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Anwendung des § 1 AStG im Hinblick auf die Namensnutzung und der Überlassung von Markenrechten zwischen dem Steuerpflichtigen und einer ihm nahestehenden Person i. S. d. § 1 Absatz 2 AStG Folgendes:

1. Vorbemerkung

Mit Urteil vom 21. Januar 2016, I R 22/14 (BStBl 2017 II S. 336), hat der BFH entschieden, dass grenzüberschreitend eine „bloße“ Namensnutzung im Konzern keine Geschäftsbeziehung i. S. d. § 1 Absatz 4 AStG (i. d. F. des StVergAbG vom 16. Mai 2003, BGBl. I S. 660; nachf. AStG a. F.) begründet, die den Ansatz eines Korrekturbetrags i. S. d. § 1 Absatz 1 AStG a. F. rechtfertigt. Nach den Grundsätzen, die der BFH in seinem Urteil vom 9. August 2000, I R 12/99 (BStBl II 2001, S. 140), zur Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters im Zusammenhang mit der Nutzung des Konzernnamens entwickelt hat und an denen der BFH im o. g. Urteil ausdrücklich festhält, läge im Streitfall

(Streitjahr 2006) lediglich eine Überlassung des Firmennamens durch einen Gesellschafter an die Gesellschaft als Gegenstand der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung - i. S. einer Erlaubnis, den Namen als Bestandteil des eigenen Firmennamens und damit i. S. d. deutschen Handelsrechts zur Unternehmensunterscheidung (§ 18 Absatz 1 HGB) zu nutzen - vor. Für eine solche Erlaubnis seien im Regelfall Lizenzentgelte steuerlich nicht verrechenbar. Nur wenn - wie im Streitfall des BFH-Urteils vom 9. August 2000 (a. a. O.) - durch einen Warenzeichen-Lizenzvertrag, der ein Recht zur Benutzung des Konzernnamens und des Firmenlogos als Warenzeichen für die im Gebiet verkauften oder zum Verkauf angebotenen Produkte einräumt, ein untrennbarer Zusammenhang zwischen Namensrecht und produktbezogenem Markenrecht hergestellt wird, könne die Überlassung des Markenrechts, wenn insoweit dafür ein eigenständiger Wert festzustellen ist, im Vordergrund stehen und insoweit insgesamt (einheitlich) nach Maßgabe der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters ein fremdübliches Entgelt gefordert werden.

Vor dem Hintergrund des BFH-Urteils vom 21. Januar 2016 (a. a. O.) gibt dieses Schreiben in erster Linie Hinweise zur Anwendung des § 1 AStG für die Abgrenzung zwischen einer „bloßen“ Namensnutzung einerseits und der mit einer Namensnutzung ggf. unmittelbar verbundenen Überlassung von Markenrechten und anderen immateriellen Werten (z. B. Know-how) andererseits.

2. Gesellschaftsvertragliche Vereinbarung i. S. d. § 1 Absatz 4 AStG

§ 1 Absatz 4 AStG a. F. wurde durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) inhaltlich unverändert zu § 1 Absatz 5 AStG. Die Vorschrift wurde seither wie folgt geändert:

- Durch das „Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften“ (AmtshilfeRLUmG) vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809) wurde § 1 Absatz 5 AStG wieder zu § 1 Absatz 4 AStG und inhaltlich neu gefasst - anwendbar ab Veranlagungszeitraum 2013 (§ 21 Absatz 20 Satz 3 AStG). Diese Neufassung des § 1 Absatz 4 AStG definiert in § 1 Absatz 4 Satz 1 Nummer 1 AStG den Begriff „Geschäftsbeziehung“ als einzelne oder mehrere zusammenhängende wirtschaftliche Vorgänge (Geschäftsvorfälle) zwischen einem Steuerpflichtigen und einer ihm nahestehenden Person. Falls einem Geschäftsvorfall keine schuldrechtliche Vereinbarung zugrunde liegt, wird nach § 1 Absatz 4 Satz 2 AStG widerlegbar das Vorliegen einer schuldrechtlichen Vereinbarung vermutet. Die einschränkende Bestimmung, dass nur dann ein Geschäftsvorfall vorliegt, wenn ihm keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung zugrunde liegt, befindet sich inhaltlich unverändert in § 1 Absatz 4 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe b AStG.

- Durch das „Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ vom 22. Dezember 2014 (BGBl. I S. 2417) wurde § 1 Absatz 4 AStG - anwendbar ab dem Veranlagungszeitraum 2015 (§ 21 Absatz 22 AStG) - neugefasst. Durch die Neufassung wurde u. a. § 1 Absatz 4 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe b AStG inhaltlich konkretisiert, um klarzustellen, dass unter einer gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung eine Vereinbarung zu verstehen ist, die unmittelbar zu einer rechtlichen Änderung der Gesellschafterstellung führt (z. B. die Beteiligungshöhe oder die Beteiligungsrechte). Die formale Aufnahme eines Geschäftsvorfalles in den Gesellschaftsvertrag führt somit als solche nicht zu einer gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung, die den Anwendungsbereich des § 1 AStG ausschließt, es sei denn, der Geschäftsvorfall führt (auch) zu einer rechtlichen Änderung der Gesellschafterstellung.

Ausgangspunkt der Verrechnungspreisbestimmung und -überprüfung sind die tatsächlich durchgeführten Geschäftsvorfälle, daher genügt für eine Verrechnungspreiskorrektur auch vor dem Veranlagungszeitraum 2013 ein konkludent abgeschlossener Lizenzvertrag.

3. Erfüllung der Dokumentations- und Mitwirkungspflichten

Zu den allgemein erforderlichen Aufzeichnungen gehört bei Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen auch eine Zusammenstellung (Liste) der wesentlichen immateriellen Werte, die der Steuerpflichtige innehat und die er im Rahmen seiner Geschäftsbeziehungen zu Nahestehenden nutzt oder zur Nutzung überlässt (vgl. § 4 Absatz 1 Nummer 2 lit. b) Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen i. S. d. § 90 Absatz 3 der Abgabenordnung - Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung). Die entsprechenden Nutzungsvereinbarungen (Verträge) werden in der Regel als außergewöhnlicher Geschäftsvorfall i. S. d. § 3 Absatz 2 der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung i. V. m. § 90 Absatz 3 AO zu werten sein.

4. Verwendung von einheitlichen Unternehmenskennzeichen innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe

Eine multinationale Unternehmensgruppe besteht aus mindestens zwei in verschiedenen Staaten ansässigen, i. S. d. § 1 Absatz 2 AStG einander nahestehenden Personen oder aus mindestens einer Person mit mindestens einer Betriebsstätte in einem anderen Staat. Der Begriff multinationale Unternehmensgruppe ist demnach nicht deckungsgleich mit dem Begriff Konzern.

Eine multinationale Unternehmensgruppe hat keine Firma i. S. d. §§ 17 ff. HGB, sondern jeweils nur das einzelne Unternehmen. Insbesondere um unter einer einheitlichen Bezeichnung am Markt in Erscheinung zu treten, kann innerhalb der multinationalen Unternehmensgruppe entschieden bzw. gestattet werden, den Namen der Unternehmensgruppe als Bestandteil der jeweils eigenen Firma zu nutzen.

Die „bloße“ Namensnutzung ohne die Überlassung von Markenrechten und anderen immateriellen Werten, die mit der Namensnutzung in einer multinationalen Unternehmensgruppe unmittelbar verbunden sein können, ist nach der o. g. BFH-Rechtsprechung vom 21. Januar 2016 (a. a. O.) grundsätzlich nicht entgeltfähig, sodass in grenzüberschreitenden Fällen insoweit keine Einkünftekorrektur nach § 1 AStG in Betracht kommt (entsprechend Tz. 6.3.2 Schreiben betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen, 23. Februar 1983, BStBl I 1983, S. 218). Dies gilt nur, wenn sich allein aus der Namensnutzung keine wirtschaftlichen Vorteile ergeben, für die nach dem Fremdvergleichsgrundsatz der die Nutzung Gestattende ein Entgelt verlangen würde und für die der Nutzende bereit wäre, ein Entgelt zu bezahlen.

Ob dem Grunde nach die Namensnutzung fremdüblich zu vergüten ist, richtet sich daher danach, ob i. S. der Denkfigur des doppelten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters ein ausschließliches Recht zur Namensnutzung besteht. Kann einem fremden, dritten Unternehmen eine solche Nutzung des Namens versagt werden, stellt die Erlaubnis oder die Duldung der Namensnutzung die Nutzungsüberlassung eines immateriellen Wertes dar, sodass grundsätzlich von einer Vergütungsfähigkeit auszugehen ist. Eine tatsächliche Vergütungspflicht setzt aber voraus, dass der jeweilige Name einen Wert hat, der über Marktpreise zu realisieren ist und unter voneinander unabhängigen Dritten vergütet würde.

In vergleichbarer Weise kann innerhalb der multinationalen Unternehmensgruppe entschieden bzw. gestattet werden, dass die einzelnen Unternehmen der Gruppe gemeinsame Unternehmenskennzeichen i. S. d. § 5 MarkenG nutzen. Die für eine Lizenzierung des Rechts an einer Marke nach §§ 14, 4 MarkenG herangezogenen Überlegungen müssen gleichermaßen für das Recht an einem Unternehmenskennzeichen nach §§ 15, 5 MarkenG gelten. Es gilt dabei, die jeweilige nationale Rechtsordnung zu beachten.

Häufig ist eine solche grenzüberschreitende Namensnutzung mit der Nutzung von Markenrechten und anderen immateriellen Werten verbunden, sodass die Höhe einer ggf. zu zahlenden Vergütung mit den Vorteilen hieraus in Zusammenhang steht.

5. Nutzung eines Markenrechts innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe

Eine Marke dient dazu, die Waren und Dienstleistungen eines Unternehmens von denjenigen anderer Unternehmen am Markt zu unterscheiden (§ 3 MarkenG). Die Marke soll insbesondere eine Bindung zu bzw. ein Vorstellungsbild von einem Produkt oder einer Dienstleistung schaffen, wie z. B. Zuverlässigkeit, technische Qualität und Vertrauen in bestimmte Eigenschaften. Sie repräsentiert somit auch die in dem Produkt oder der Dienstleistung enthaltenen immateriellen Werte. Marken können dadurch z. B. absatzfördernd (Mengenpremium) wirken oder dazu beitragen, dass die zur Marke gehörenden Produkte oder Dienstleistungen am Markt einen höheren Preis (Preispremium) erzielen.

Besteht Identität zwischen dem zur Nutzung überlassenen Unternehmensnamen (siehe Tz. 4) und der überlassenen Marke, ist für die Bewertung keine Differenzierung vorzunehmen, sodass eine einheitliche Bewertung zu erfolgen hat.

6. Entgeltfähigkeit dem Grunde nach

Ein Indiz dafür, dass die Führung einer einheitlichen Unternehmensbezeichnung, der Verwendung von einheitlichen Unternehmenskennzeichen sowie die Nutzung eines Markenrechts innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe dem Grunde nach entgeltfähig ist, liegt vor, wenn der Namensinhaber, der Inhaber der Marke oder des Unternehmenskennzeichens gegenüber einem Dritten das Recht oder die tatsächliche Möglichkeit hat, diesen von der Nutzung auszuschließen. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde aus der Sicht des Inhabers grundsätzlich ein Entgelt dafür verlangen, dass er einem anderen die Nutzung eines solchen ausschließlichen Rechts einräumt bzw. die tatsächliche Nutzung ermöglicht. Umgekehrt würde ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter aus der Sicht des Nutzenden grundsätzlich nur dann bereit sein, ein Entgelt zu entrichten, wenn er rechtlich oder tatsächlich von der Nutzung ausgeschlossen werden könnte.

So führt z. B. die Eintragung einer Marke dazu, dass der Inhaber das alleinige Recht erhält, diese Marke zu benutzen. Wird z. B. ein deutsches Markenrecht verletzt, kann der Markeninhaber Unterlassungsansprüche bzw. Schadenersatzansprüche geltend machen (§§ 4, 14 MarkenG). In einem solchen Fall liegt in der Überlassung eines Markenrechts an ein anderes Unternehmen der multinationalen Unternehmensgruppe im Regelfall ein wirtschaftlicher Vorgang (Geschäftsvorfall) i. S. d. § 1 Absatz 4 Satz 1 Nummer 1 AStG vor. Liegt für einen solchen Geschäftsvorfall keine nachweisbare schuldrechtliche Vereinbarung vor, ist nach § 1 Absatz 4 Satz 2 AStG widerlegbar das Vorliegen einer schuldrechtlichen Vereinbarung zu vermuten. Vergleichbares gilt für ungeschütztes Know-how, von dessen Nutzung ein Konkurrent tatsächlich (z. B. durch Geheimhaltung) ausgeschlossen werden kann.

7. Entgeltfähigkeit der Höhe nach

Eine Entgeltfähigkeit der Höhe nach ist auch bei Entgeltfähigkeit dem Grunde nach nur dann anzunehmen, wenn der Nutzende aus einer tatsächlichen oder rechtlichen Einräumung der Nutzung, z. B. eines immateriellen Wertes (z. B. Nutzung eines Unternehmenskennzeichens, einer Firma oder einer Marke), einen wirtschaftlichen Vorteil erwarten kann, unabhängig davon, ob dieser Vorteil tatsächlich eintritt (Ex-ante-Betrachtung). Die Bewertung richtet sich dann nach dem voraussichtlich eintretenden Nutzen. Tritt der erwartete wirtschaftliche Vorteil nicht ein, so würden voneinander unabhängige Dritte ihre Vereinbarungen überprüfen.

Findet die Verwendung der immateriellen Werte lediglich in Zusammenhang mit Vertriebsaktivitäten des betreffenden Unternehmens der multinationalen Unternehmensgruppe statt und vertreibt dieses ausschließlich und erkennbar Produkte der multinationalen Unternehmensgruppe, kommt der Verwendung eines Unternehmenskennzeichens, einer Firma oder einer Marke im Regelfall keine eigenständige Bedeutung zu. Denn in den Einkaufspreisen der Waren, die durch den Verkauf an die Vertriebsgesellschaft in den Verkehr gebracht werden, ist die Vergütung für die Verwendung dieser immateriellen Werte bereits im Einkaufspreis des Vertriebsunternehmens enthalten und abgegolten.

Etwas anderes gilt, wenn das Unternehmen der multinationalen Unternehmensgruppe Waren produziert oder Dienstleistungen am Markt erbringt und hierfür eine eigenwirtschaftliche Nutzung der immateriellen Werte der multinationalen Unternehmensgruppe von Bedeutung ist.

Dabei ist zu beachten, dass immaterielle Werte grundsätzlich einzeln auf ihre Werthaltigkeit zu prüfen sind. Eine Ausnahme besteht hingegen, wenn sich einzelne immaterielle Werte gegenseitig bedingen, denn für mehrere immaterielle Werte, die unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten wirtschaftlich eng zusammenhängen, ergibt sich im Regelfall ein höherer Wert als die Summe der Einzelwerte.

Ist eine Entgeltfähigkeit dem Grunde nach zu bejahen (Lizenz), ist im Regelfall derjenige lizenzberechtigt, der die betreffenden immateriellen Werte tatsächlich geschaffen hat und dem das ausschließliche Recht zusteht, andere von der Nutzung ausschließen zu können.

8. Hinweise zur Berechnung des Entgelts der Höhe nach

Die Höhe einer zu zahlenden Lizenzgebühr bemisst sich im Regelfall nach dem hypothetischen Fremdvergleich i. S. d. § 1 Absatz 3 Satz 5 ff. AStG.

Der Ansatz eines Schadensersatzanspruchs für eine ggf. vorliegende Rechtsverletzung genügt dem Fremdvergleichsgrundsatz im Regelfall nicht,

- da sonst ignoriert würde, dass die Nutzungsmöglichkeit im Regelfall vom Berechtigten ermöglicht wird, und
- da sonst lediglich eine einseitige Betrachtung vorgenommen und ein Preisbildungsprozess nicht abgebildet wird.

Als Ausgangspunkt der vorzunehmenden Einzelfallprüfung können die vom BGH (BGH v. 29. Juli 2009, I ZR 169/07) anerkannten Grundsätze der Lizenzanalogie dienen. Etwaige Verletzerzuschläge sind herauszurechnen.

Hinzuweisen ist darauf, dass die Verrechnung einer Lizenzgebühr unangemessen sein kann, soweit dadurch erkennbar eine anhaltende Verlustsituation des Lizenznehmers entsteht.

9. Generelle Anwendbarkeit

Die Grundsätze dieses Schreibens sind auf alle vergleichbaren grenzüberschreitenden Sachverhalte anzuwenden, gleichgültig ob Lizenznehmer oder Lizenzgeber inländische oder ausländische Unternehmen sind.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht ab sofort auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen zum Download bereit.

Im Auftrag