

## **Betriebsaufspaltung/Außensteuerrecht Personelle Verflechtung, Markenüberlassung im Konzern, Knoppe- Formel**

AStG § 1 Abs 1; EStG § 15

**1) Der zu 51% an der Betriebsgesellschaft beteiligte Einzelunternehmer beherrscht diese auch dann, wenn Beschlüsse in der Betriebsgesellschaft nur mit Zweidrittelmehrheit gefasst werden können und damit stets die Zustimmung des zu 49% beteiligten Mitgesellschafters erforderlich ist.**

**2) Das Überlassen eines geschützten Markennamens oder Markenzeichens ist auch im Konzernverbund verrechenbar i.S.v. § 1 Abs. 1 AStG, soweit der Marke ein eigenständiger Wert zukommt. Die Höhe des hinzuzurechnenden Betrags bemisst sich nicht am EBIT, sondern an dem für eine Markenrechtsverletzung zu zahlenden Schadensersatzanspruch. Maßgeblich ist damit ein Prozentsatz des Umsatzes des das Markenzeichen nutzenden Unternehmens. Dieser Prozentsatz beträgt in der Regel zwischen 1% und 5%.**

FG Münster Urteil v. 14.02.2014 – 4 K 1053 / 11 E

Im Namen des Volkes

URTEIL

In dem Rechtsstreit

hat der 4. Senat in der Besetzung: Präsident des Finanzgerichts ... Richter am Finanzgericht ... Richter am Finanzgericht ... Ehrenamtlicher Richter ... Ehrenamtlicher Richter ...

auf Grund mündlicher Verhandlung in der Sitzung vom 14.2.2014 für Recht erkannt:

### **Tatbestand:**

Die Beteiligten streiten über die Frage, ob für die unentgeltliche Überlassung eines Markenzeichens an eine polnische Kapitalgesellschaft eine Gewinnerhöhung nach § 1 Abs. 1 des Außensteuergesetzes (AStG) anzusetzen ist und ob Gewinnausschüttungen dieser Gesellschaft bereits im Zeitpunkt des Gewinnverwendungsbeschlusses zu versteuern sind.

Der Kläger erzielte in den Streitjahren gewerbliche Einkünfte aus der Verpachtung von Betriebsvermögen an die B. K. GmbH. Steuerlich lag insoweit unstrittig eine Betriebsaufspaltung vor. Die GmbH entwickelt und produziert Anlagen im Bereich der B-Technik.

Der Kläger ließ das Markenzeichen „B.“ beim Deutschen Patent- und Markenamt bereits 1985 als geschütztes Markenzeichen eintragen. Zugleich ließ er es auch international zunächst für die Benelux-Staaten, Österreich, die Schweiz und Frankreich registrieren. Im Jahr 1994 erfolgte eine Erweiterung des Markenrechtsschutzes auf die Staaten Spanien, Italien, Polen und Portugal. Daneben ist der Kläger Inhaber verschiedener Patente im Bereich der B-Technik.

Neben der Beteiligung an der B. K. GmbH hielt der Kläger weitere Anteile an inländischen und ausländischen Gesellschaften, die ebenfalls im Bereich der B-Technik tätig waren. Hierzu gehörten in den Streitjahren die B. P. Sp.zo.o und B. T. Sp.zo.o jeweils mit Sitz in Polen. Die B. P. übte ursprünglich das operative Geschäft aus. Im Jahr 1999 veräußerte sie den Geschäftsbetrieb unter Zurückbehaltung der Immobilien an die neu gegründete B. T., an der der Kläger zu 51% beteiligt ist. Die übrigen Anteile hält der Zeuge Z. (im Folgenden Z.). Zeitgleich verminderte der Kläger seine 51% ige Beteiligung an der B. P. durch Übertragung von 2% der Anteile an seinen bisherigen Mitgesellschafter Z..

In § 2 Nr. 2 des Gesellschaftsvertrags zur Gründung der B. T. ist geregelt, dass die Gesellschaft eine Abkürzung des Firmennamens „B. T.“ Sp.zo.o und ein sie auszeichnendes grafisches Zeichen gebrauchen kann. Gemäß § 14 des Vertrages werden die Beschlüsse der Gesellschafterversammlung mit absoluter Stimmenmehrheit gefasst (Nr. 1). Für die Gültigkeit des Beschlusses ist eine

Zweidrittelmehrheit des Stammkapitals in der Gesellschafterversammlung erforderlich (Nr. 2). Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den dem Gericht vorliegenden Gesellschaftsvertrag der B. T. in der Fassung vom 19.6.2006 (Bl. 234 bis 240 der Gerichtsakte) Bezug genommen.

Tatsächlich überließ die in der Schweiz ansässige B. AG, die ursprünglich ihren Sitz in X-Stadt (Schweiz) hatte, der B. T. die Nutzung von Patenten zur Herstellung von B. Vorrichtungen. Grundlage hierfür war ein bereits zwischen der B. P. und der B. AG am 1.1.1999 abgeschlossener Lizenzvertrag, auf den wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird (Bl. 120 der Gerichtsakte). An der B. AG war der Kläger in den Streitjahren zu 90% beteiligt.

Das Markenzeichen B. verwendete die B. T. in den Streitjahren in ihrem Internetauftritt, auf Geschäftspapieren und Fahrzeugen, leistete hierfür aber keine Zahlungen an den Kläger.

Die B. T. fasste am 29.3.2004 für 2003 und am 23.6.2005 für 2004 zunächst Gewinnverwendungsbeschlüsse, nach denen der Gewinn zu 75% (für 2003) bzw. zu 25% (für 2004) an die Gesellschafter verteilt wurde. Der restliche Gewinn sollte dem Reservekapital zugeführt werden. Zu einer Auszahlung der auf den Kläger entfallenden Beträge kam es nicht. Durch Gesellschafterbeschlüsse vom 30.5.2005 (für 2003) bzw. vom 30.7.2005 (für 2004) wurden die bisherigen Beschlüsse dahingehend geändert, dass jeweils der gesamte Gewinn dem Reservekapital zugeführt werden sollte. Für den Gewinn des Jahres 2005 wurde die Zuführung zum Reservekapital im Jahr 2006 von vornherein beschlossen.

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

Der Beklagte legte den Einkommensteuerveranlagungen für die Streitjahre 2004 bis 2006 zunächst die erklärten Gewinne zugrunde. Die Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

Eine vom Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung I-Stadt durchgeführte Betriebsprüfung kam hinsichtlich der Beteiligung des Klägers an den polnischen Gesellschaften zu folgenden Ergebnissen (Tz. 2.9 und 2.10 des Prüfungsberichts vom 14.12.2009):

Die Beteiligung an der B. T. stelle notwendiges Betriebsvermögen des Besitzunternehmens des Klägers dar. Die Gesellschaft fördere und ergänze als Vertriebsgesellschaft in Polen unmittelbar die betrieblichen Zwecke der inländischen Firma. Darüber hinaus liege eine Betriebsaufspaltung vor. Die personelle Verflechtung ergebe sich aus der 51%igen Beteiligung des Klägers und die sachliche Verflechtung aus der unentgeltlichen Überlassung des Markennamens als wesentliche Betriebsgrundlage sowie betrieblicher Patente und Know-how.

Wegen der unentgeltlichen Überlassung des auch in Polen geschützten Markenrechts an die B. T. seien die Gewinne gemäß § 1 Abs. 1 AStG zu erhöhen. Die Überlassung des Konzernnamens an ein konzernverbundenes Unternehmen stelle zwar einen so genannten „Rückhalt im Konzern“ dar, für den Lizenzentgelte nicht berechnet werden könnten. Dies gelte nach der Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 9.8.2000 I R 12/99, BStBl II 2001, 140) jedoch nicht, wenn eine Marke überlassen werde, der ein eigenständiger Wert zukomme. Die Gewinnerhöhungen (56.000 EUR für 2004, 53.000 EUR für 2005 und 48.000 EUR für 2006) schätzte der Prüfer aus einem Mittelwert von 1% des Umsatzes aus Eigenproduktion und 25% des EBIT (earnings before interest and tax). Als Grundlage zog er schätzungsweise von den Umsätzen der B. T. 20% ab, die auf den Vertrieb von Fremdprodukten entfielen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Anlage 12 zum Prüfungsbericht vom 14.12.2009 Bezug genommen.

Die Ausschüttungen der B. T. seien mit Beschlussfassung als Betriebseinnahmen des Klägers zu erfassen, da bereits in diesem Zeitpunkt eine Forderung entstehe. Die Forderungen seien auch nach polnischem Handelsrecht wirksam entstanden. Die spätere Änderung der Gewinnverwendungsbeschlüsse führe nicht zur Unwirksamkeit der früheren Beschlüsse, sondern zur Verwendung der bereits entstandenen Forderungen als Einlage in die Gesellschaft sowie zu nachträglichen Anschaffungskosten. Aufgrund der unterschiedlichen Wechselkurse (PLN zu EUR) zu den Zeitpunkten der Ein- und Ausbuchungen der Dividendenforderungen seien Kursgewinne bzw. -verluste anzusetzen. Für die Dividenden stehe Deutschland als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zu. Eine Anrechnung polnischer Quellensteuer komme nicht in Betracht, weil diese Steuer mangels Auszahlung der Dividenden nicht erhoben worden sei. Für die Streitjahre ergaben sich danach folgende steuerliche Auswirkungen:

	2004	2005

Gewinnanteil 2003	xxxxx,xx EUR	
Kursgewinn 2003		xxxxxx,xx EUR
Gewinnanteil 2004		xxxxxx,xx EUR
Kursverlust 2004		xxx,xx EUR
<b>Summe</b>	<b>xxxxxx,xx EUR</b>	<b>xxxxxx,xx EUR</b>

Für das Streitjahr 2006 ergeben sich hieraus keine Auswirkungen. Die Gewinnanteile sollten nach der Anlage 11a zum Prüfungsbericht nur zur Hälfte angesetzt werden (Halbeinkünfteverfahren). Bei der Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns (Anlage 16 zum Prüfungsbericht) wurde ein entsprechender Abzug jedoch nicht vorgenommen. Wegen der Einzelheiten wird auf die Anlagen 11a, 13 und 16 zum Prüfungsbericht vom 14.12.2009 Bezug genommen.

Die im Hinblick auf die Ausschüttungen der B. P. vorgenommenen Gewinnerhöhungen sind zwischen den Beteiligten nicht streitig.

Der Beklagte folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ entsprechend geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre 2004 bis 2006, die die steuerlichen Gewinne laut Anlage 16 zum Prüfungsbericht zugrunde legten.

Hiergegen legten die Kläger Einsprüche ein. In Bezug auf den Markennamen B. komme keine Gewinnerhöhung nach § 1 AStG in Betracht. Der Name habe für die polnische Firma keinen eigenständigen Wert gehabt. Er sei vielmehr aus Konkurrenzgründen geschützt worden, ohne dass sich eine Verbesserung der Absatzmöglichkeiten ergeben habe. Es bestehe auch keine Geschäftsbeziehung im Sinne von § 1 Abs. 5 AStG, da die Überlassung des Firmennamens innerhalb des Konzerns im Gesellschaftsverhältnis wurzele. Eine Pflicht zur entgeltlichen Überlassung der Marke im Konzern bestehe auch nach dem vom Betriebsprüfer zitierten BFH-Urteil nicht. Im Übrigen habe der Prüfer keine Feststellungen zur Höhe eines fremdüblichen Entgelts für die Lizenz getroffen.

Die Beteiligung an der B. T. stelle Privatvermögen des Klägers dar. Ein Zusammenhang mit dem inländischen Betrieb bestehe nicht, da die polnische Firma überwiegend X-Vorrichtungen für Polen herstelle. Dies mache etwa zwei Drittel ihres Gesamtumsatzes aus. Eine Betriebsaufspaltung liege nicht vor, da weder ein Markenrecht, noch Patente und Know-how überlassen worden seien. Der für eine Besteuerung als Kapitalerträge erforderliche Zufluss sei mangels tatsächlicher Auszahlung nicht erfolgt. Auch die Zuflussfiktion als beherrschender Gesellschafter greife nicht ein, da die Gesellschaft nicht zahlungsfähig gewesen sei und die Dividendenforderungen nicht eindeutig und unbestritten gewesen seien. Deshalb seien die Gewinnverwendungsbeschlüsse später geändert worden. Zudem hätte die polnische Quellensteuer in vollem Umfang angerechnet werden müssen.

Der Beklagte wies die Einsprüche als unbegründet zurück, nachdem er die Bescheide für 2004 und 2005 im Hinblick auf die bisher nicht berücksichtigte hälftige Steuerfreiheit der Gewinnanteile geändert hatte.

Das Markenzeichen B. sei als werthaltig anzusehen. Dies folge nicht nur aus dem auch in Polen geltenden Markenrechtsschutz, sondern auch aus der tatsächlichen Verwendung des Zeichens. Hierzu verwies der Beklagte auf den Internetauftritt der Firmengruppe sowie auf die Beschriftung der Lieferfahrzeuge. Die Höhe des üblichen Entgeltes könne nur griffweise geschätzt werden. Aus den Internetauftritten der Firmengruppe ergebe sich auch, dass beide polnischen Firmen Vertriebsgesellschaften seien. Damit förderten sie das inländische Unternehmen und seien deshalb als Betriebsvermögen anzusehen.

Mit ihrer hiergegen erhobenen Klage verfolgen die Kläger ihr Begehren weiter. Sie tragen ergänzend vor, dass die Überlassung eines Namens allenfalls entgeltfähig, nicht aber entgeltpflichtig sein könne. Im Streitfall sei die Überlassung des Namens B. nicht einmal entgeltfähig, da der Beklagte keine Feststellungen über den Wert der Marke getroffen habe. Da das Einzelunternehmen des Klägers und die B. T. in unterschiedlichen Märkten tätig gewesen seien, habe die Marke in Polen nicht werthaltig sein können. Es handele sich nicht um eine Vertriebsgesellschaft des deutschen Mutterunternehmens, sondern um einen Betrieb, der eigene Produkte herstelle und vertreibe. Der Erfolg der polnischen Gesellschaft sei nicht auf eine Verwendung des Markenzeichens, sondern ausschließlich auf die Kontakte, den Ruf und den Fleiß des polnischen Gesellschafter Geschäftsführers Z. zurückzuführen.

Allein hieran hätten sich die Kunden orientiert. Dass das Markenzeichen in Polen nicht absatzfördernd gewesen sei, werde auch dadurch unterstrichen, dass seit 2009 auf die Verwendung dieses Logos verzichtet worden sei. Seitdem verwende die polnische Firma ein eigenes nur für den polnischen Markt bestimmtes Logo. Hilfsweise machen die Kläger geltend, dass die Beträge zu hoch angesetzt worden seien.

Die Beteiligung an der B. T. sei kein notwendiges Betriebsvermögen, da die Gesellschaft vom inländischen Unternehmen im Betriebsablauf unabhängig sei. Einen Markt für X-Vorrichtungen, die speziell für polnische Autobahnen hergestellt würden, gebe es in Deutschland nicht. Mit dem X-Vorrichtungen, über den die B. P. mit der B. AG (Schweiz) bereits 1999 einen Lizenzvertrag abgeschlossen hatte, habe die B. T. in den Streitjahren ihren wesentlichen Umsatz (etwa 80%) erwirtschaftet. Die Umsätze der polnischen Gesellschaften mit anderen Unternehmen der Firmengruppe machten bei ihr nur einen geringen Anteil des Gesamtumsatzes aus. Umgekehrt machten die jährlichen Umsätze mit der B. T. lediglich einen Anteil von etwa 0,015% des Gesamtumsatzes der B. K. GmbH aus. Eine Betriebsaufspaltung liege nicht vor, da der Konzernname B. keine wesentliche Betriebsgrundlage darstelle. Die B. T. trage ihren Namen aus eigenem Namensrecht.

Ein Zufluss der beschlossenen Gewinnanteile könne nicht angenommen werden, da die B. T. zu den Zeitpunkten der Gewinnverwendungsbeschlüsse nicht über ausreichende Liquidität verfügt habe. Unterlagen hierzu könnten nicht mehr vorgelegt werden, da diese in Polen nur für fünf Jahre aufzubewahren seien. Die Gewinnausschüttungen seien nicht ordnungsgemäß geschlossen worden, da die Gesellschafter nicht entsprechend ihrer Beteiligungsquote berücksichtigt worden seien, die Gesellschafterversammlungen nicht in einem Zeitraum von sechs Monaten nach dem Ende des Wirtschaftsjahres stattgefunden hätten und die Stimmanteile nicht wie vom polnischen Recht gefordert dokumentiert worden seien.

Die Kläger beantragen,

das Verfahren auszusetzen bis zur Durchführung des Verständigungsverfahrens im Rahmen des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Volksrepublik Polen bezüglich der Besteuerung der hier streitigen Einkünfte,

hilfsweise, die Einkommensteuerbescheide für 2004 bis 2006 vom 2.2.2010 in der Fassung der Änderungsbescheide vom 24.3.2010 und in Gestalt der Teileinspruchsentscheidung vom 24.2.2011 dahingehend abzuändern, dass keine Dividendenerträge aus der Beteiligung an der B. T. Sp.zo.o und kein Lizenzentgelt für die Nutzung des Markennamens B. durch die B. T. Sp.zo.o angesetzt werden,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Er verweist auf die Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor, dass der Markenname und das Firmenlogo den Kunden der polnischen Gesellschaft durch Produktbezeichnungen, Bestellscheine, Rechnungen etc. bekannt gewesen sei. Auch der Schutz des Markenzeichens in Polen stelle ein Indiz dafür dar, dass der Markenname umsatzsteigernd sei. Für die Werthaltigkeit einer überlassenen Marke komme es überdies nicht allein darauf an, dass diese tatsächlich zu einer Absatzsteigerung führe. Entscheidend sei vielmehr, dass die marktfähigen Schutzrechte geeignet seien, zur Absatzförderung beizutragen. Ein Markenrechtsinhaber sei nicht bereit, einem Dritten die Nutzung der Marke unentgeltlich zu überlassen.

Vor dem Berichterstatter hat am 18.1.2013 ein Erörterungstermin stattgefunden. Der Senat hat am 14.2.2014 mündlich verhandelt und Herrn Z. (Z.) als Zeugen vernommen. Auf die Sitzungsprotokolle wird Bezug genommen.

## **Entscheidungsgründe:**

Die zulässige Klage ist in der Sache teilweise begründet.

I. Eine Aussetzung des Verfahrens für die Dauer eines noch einzuleitenden Verständigungsverfahrens im Sinne von Art. 26 des zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Polen abgeschlossenen Doppelbesteuerungsverfahrens (DBA Polen) kommt nicht in Betracht.

Für eine Aussetzung der Verhandlung nach § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) fehlt es an der Voreingrifflichkeit des nach Ansicht der Kläger noch durchzuführenden Verständigungsverfahrens für die im Streitfall zu beurteilenden Fragen. Es ist Sache eines jeden Staates, die Frage nach der richtigen Berechnung von Verrechnungspreisen unter dem Gesichtspunkt unzulässiger Gewinnverschiebung zu überprüfen. Ein Verständigungsverfahren schließt eine gerichtliche Entscheidung in der Sache nicht aus. Andererseits steht eine solche Entscheidung der Durchführung eines Verständigungsverfahrens auch nicht entgegen (vgl. BFH-Urteil vom 1.2.1967 I 220/64, BStBl III 1967, 495). Soweit die Kläger auch für die Dividendenzahlungen ein Verständigungsverfahren anstreben, ist darüber hinaus bereits nicht ersichtlich, dass insoweit eine Doppelbesteuerung vorliegt, da in Polen mangels tatsächlicher Auszahlung der Dividenden keine Quellensteuer angefallen ist. Überdies ist ein Verständigungsverfahren, das das Gericht abwarten könnte, bisher nicht eingeleitet worden.

Ein Ruhen des Verfahrens gemäß § 155 FGO i.V.m. § 251 der Zivilprozessordnung (ZPO) kommt bereits mangels Zustimmung des Beklagten nicht in Betracht.

II. Die Einkommensteuerbescheide für 2004 bis 2006 vom 2.2.2010 in der Fassung der Änderungsbescheide vom 24.3.2010 und in Gestalt der Teileinspruchsentscheidung vom 24.2.2011 sind rechtswidrig und verletzen die Kläger in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO), soweit der Beklagte bei der Berechnung des fremdüblichen Entgelts für die Überlassung des Markenrechts einen über 1% des um einen Abschlag von 20% bereinigten Umsatzes der B. T. hinausgehenden Betrag angesetzt hat. Im Übrigen sind die Bescheide rechtmäßig.

Dem Grunde nach hat der Beklagte zu Recht sowohl die fremdüblichen Entgelte im Sinne von § 1 Abs. 1 AStG als auch die Gewinnausschüttungen der B. T. als Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb behandelt.

1. Die Zuordnung zu den gewerblichen Einkünften folgt daraus, dass es sich bei den Anteilen des Klägers an der B. T. um notwendiges Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens handelt. Zwischen den beiden Unternehmen liegt eine Betriebsaufspaltung vor.

a) Die für eine Betriebsaufspaltung erforderliche sachliche Verflechtung folgt daraus, dass der Kläger der B. T. mit dem Markenzeichen B. eine wesentliche Betriebsgrundlage überlassen hat. Als wesentliche Betriebsgrundlagen kommen grundsätzlich auch immaterielle Wirtschaftsgüter wie Markenzeichen in Betracht. Dies gilt unabhängig davon, ob sie selbstständig bilanzierungspflichtig oder rechtlich geschützt sind. Maßgeblich ist allein, ob sie nach Art des Betriebs und seiner Funktion im Betrieb für diesen wesentlich sind (BFH-Urteil vom 16.12.2009 I R 97/08, BStBl II 2010, 808).

Dass der Kläger, der rechtlich Inhaber des geschützten Markenzeichens ist, dieses der B. T. tatsächlich überlassen hat, steht nach dem Ergebnis der mündlichen Verhandlung fest und ist zwischen den Beteiligten auch nicht streitig. Die Befugnis zur Verwendung eines Markenzeichens ergibt sich aus § 2 Nr. 2 des Gesellschaftsvertrags der B. T.. Die Gesellschaft hat das Markenzeichen dementsprechend tatsächlich im Geschäftsverkehr (z.B. im polnischen Internetauftritt, als Aufschrift auf Betriebsfahrzeugen, auf Messeständen sowie auf Geschäftsunterlagen) eingesetzt.

Im Streitfall war das vom Kläger überlassene Markenzeichen für den Geschäftsbetrieb der B. T. in den Streitjahren auch wesentlich. Dies ergibt sich daraus, dass die Gesellschaft als Teil der international agierenden B.-Gruppe gegründet wurde und am Markt ausschließlich B.-Produkte angeboten hat. Durch das Markenzeichen konnten Kunden damit die Gesellschaft und ihre Produkte innerhalb der B.-Gruppe identifizieren. Etwa zehn Jahre vor Gründung der B. P., die zunächst den später von der B. T. fortgeführten Geschäftsbetrieb unterhielt, hatte der Kläger das Markenzeichen in Deutschland und sechs weiteren europäischen Staaten schützen lassen. Der Name und das Markenzeichen B. waren dadurch bereits innerhalb Europas im Bereich der B-Technik etabliert. Hiermit untrennbar verbunden war auch das sich aus den Patenten ergebende Know-how. Der Schutz des Markenzeichens wurde in engem zeitlichem Zusammenhang kurz vor Eintritt in den polnischen Markt mit Gründung der B. P. auf Polen erstreckt.

Der Senat ist davon überzeugt, dass dies zur Vorbereitung des gezielten Eintritts in den polnischen Markt geschah, um die Marke auch dort zu etablieren. Hierfür spricht die historische Entwicklung. Nach den insoweit glaubhaften Angaben des Zeugen Z. war dieser zunächst in Polen als Händler von ... tätig. Ab 1992 hat er seinen Wirkungskreis auf X-Vorrichtungen erweitert, wobei er neben B.-Produkten auch Konkurrenzprodukte anbot. Bereits in dieser Zeit war das Markenzeichen B. in Polen bekannt. Dies ergibt sich aus den vom Kläger eingereichten Kopien aus der polnischen Presse des Jahres 1993, in denen der X unter Verwendung des geschützten Markenzeichens beworben wurde (Bl. 276 und Bl. 278 der Gerichtsakte). Nach Gründung der Firma B. P. unter Beteiligung des Klägers wurden nur noch ausschließlich B.-Produkte unter Verwendung des entsprechenden Markenzeichens angeboten. Diese Verwendung erfolgte nicht nur im internationalen Internetauftritt, sondern auch gezielt in Polen auf Fahrzeugen und auf Messeständen. Diese gezielte massive Verwendung kann nur dazu gedient haben, die exklusive Stellung der eigenen Produkte herauszustellen, einen Werbe- und

Wiederer-kennungseffekt herbeizuführen und Konkurrenzprodukte möglichst vom Markt fernzuhalten. Dass dies zumindest in Teilbereichen gelungen ist, hat der Zeuge Z. bestätigt, indem er ausführte, dass die B. P. im Jahr 1998 das einzige Unternehmen in Polen war, das eine Zulassung für große X-Systeme bekommen hat.

Dabei spielt es keine Rolle, dass die Produkte insoweit angepasst wurden, dass sie den Anforderungen der polnischen Zulassungsvorschriften entsprachen. Es handelt sich ebenso wie bei der gesamten Betätigung der „B.-Gruppe“ um eine geschäftliche Betätigung im Bereich der B-Technik und damit um einen branchengleichen Betrieb. In den Streitjahren wurde diese Betätigung von allen Unternehmen der B.-Gruppe in mehreren europäischen Ländern unter gezielter Verwendung eines gemeinsamen Markenzeichens ausgeübt. Hiermit sollte erreicht werden, dass mit dem Namen B. internationales technisches Know-how in einem bestimmten Marktsegment verbunden wird.

Vor diesem Hintergrund des gezielten Einsatzes des Markenzeichens ist die Aussage des Zeugen Z., nach der es sich bei der Verwendung der Marke lediglich um einen Freundschaftsdienst gehandelt haben soll, nicht glaubhaft. Der Senat verkennt dabei nicht, dass für den geschäftlichen Erfolg der polnischen Gesellschaften auch die eigene Arbeitsleistung und die Geschäftskontakte des Zeugen Z. ganz wesentlich beigetragen haben müssen. Dies schließt es jedoch nicht aus, dass das Markenzeichen und der mit dessen Verwendung einhergehende Werbeeffect entscheidende Beiträge hierzu geleistet haben.

b) Auch eine personelle Verflechtung liegt vor. Eine solche ist gegeben, wenn eine Person sowohl das Besitz- als auch das Betriebsunternehmen in der Weise beherrscht, dass sie in der Lage ist, in beiden Unternehmen einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchzusetzen (BFH-Urteil vom 28.11.2001 X R 49/97, BFH/NV 2002, 631 m.w.N.). Dies erfordert nicht, dass tatsächlich oder wenigstens rechtlich potentiell jede einzelne Maßnahme der laufenden Geschäftsführung bei der Betriebsgesellschaft unmittelbar durch einen Willensentscheid der das Besitzunternehmen beherrschenden Person bestimmt ist. Es genügt vielmehr, wenn sich aufgrund der Befugnis, die Mitglieder der geschäftsführenden Organe der Betriebsgesellschaft zu bestellen und abzurufen, in der Betriebsgesellschaft auf Dauer nur ein geschäftlicher Betätigungswille entfalten kann, der vom Vertrauen der das Besitzunternehmen beherrschenden Person getragen ist und demgemäß mit deren geschäftlichem Betätigungswillen grundsätzlich übereinstimmt (BFH-Urteil vom 28.1.1982 IV R 100/78, BStBl II 1982, 479).

Der Kläger konnte seinen Betätigungswillen in den Streitjahren in der B. T. durchsetzen. Er hielt 51% der Gesellschaftsanteile an der B. T. und hatte damit die absolute Mehrheit in der Gesellschafterversammlung. Zu den Aufgaben der Gesellschafterversammlung gehörte unter anderem die Berufung des Vorstands sowie die Abberufung und Entlassung von Vorstandsmitgliedern (§ 15 Nr. 1 des Gesellschaftsvertrags). Jedes Mitglied des Vorstands, der jedenfalls nach der dem Gericht vorliegenden Fassung des Gesellschaftsvertrages aus dem Jahr 2006, aus dem Kläger selbst und dem Zeugen Z. bestand (§ 19 Nr. 5 des Gesellschaftsvertrags), hatte das Recht, Erklärungen im Namen der Gesellschaft abzugeben (§ 19 Nr. 2 des Gesellschaftsvertrags). Nach § 14 Nr. 1 des Gesellschaftsvertrages werden Beschlüsse der Gesellschafterversammlung mit absoluter Stimmenmehrheit gefasst. Hierfür genügen allein die Stimmanteile des Klägers.

Dass Beschlüsse für ihre Gültigkeit gemäß § 14 Nr. 2 des Gesellschaftsvertrags die Zweidrittelmehrheit des Stammkapitals in der Gesellschafterversammlung erfordern, hindert die Beherrschung der Gesellschaft durch den Kläger nicht. Diese Regelung bringt zum Ausdruck, dass ein wirksamer Gesellschafterbeschluss die Anwesenheit von mindestens zwei Dritteln des Stammkapitals repräsentierender Gesellschafter notwendig ist. Der Mitgesellschafter hätte damit Gesellschafterbeschlüsse durch körperliches Fernbleiben von der Gesellschafterversammlung blockieren können.

Nach Auffassung des Senats führt dies jedoch nicht dazu, dass der Kläger seine beherrschende Stellung verliert. Die Frage der beherrschenden Stellung eines Gesellschafters muss nach den vertraglichen Regelungen beurteilt werden, die die Gesellschafter für die Dauer ihres gemeinsamen Engagements in der Gesellschaft getroffen haben. Hierzu gehört nicht der Fall der Totalverweigerung eines Gesellschafters an seiner vertraglich vorgesehenen Mitwirkung. Verweigert der Minderheitsgesellschafter seine Teilnahme an den Gesellschafterversammlungen, würde er dadurch nicht bloß einzelne Beschlüsse verhindern. Vielmehr könnte die Gesellschafterversammlung gar keine Beschlüsse fassen. Ein derartiges Verhalten führt in der vorliegenden Konstellation (zwei Gesellschafter, die zugleich den Vorstand bilden) unweigerlich dazu, dass die Gesellschaft nicht mehr handlungsfähig wäre und letztlich aufgelöst werden müsste.

Die Regelung in § 14 Nr. 2 des Gesellschaftsvertrags hatte nicht den Zweck, dem Minderheitsgesellschafter Vetorechte über den Umweg einer Totalblockade einzuräumen.

Sie sollte vielmehr sicherstellen, dass die Beschlüsse der Gesellschafterversammlung nicht ohne Anwesenheit und damit möglicherweise ohne Kenntnis des Minderheitsgesellschafters gefasst werden. Hätte man ihm ein Vetorecht (allgemein oder für Einzelfälle) einräumen wollen, hätte man entsprechende Regelungen im Gesellschaftsvertrag treffen können. Durch die nach § 14 Nr. 1 des Gesellschaftsvertrags ausreichende absolute Mehrheit ist dies aber gerade nicht vereinbart worden.

c) Da bereits die sachliche Verflechtung durch Überlassung des Markenzeichens begründet wird, kommt es nicht auf die Frage an, ob das nicht unmittelbar vom Kläger, sondern der B. AG (Schweiz) zur Nutzung überlassene und fortentwickelte Patent über B. Vorrichtungen eine Betriebsaufspaltung begründet.

Ebenfalls nicht entscheidungserheblich ist die Frage, ob die Anteile des Klägers an der B. T. aufgrund enger Geschäftsbeziehungen notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens darstellen.

2. Der Beklagte hat eine Erhöhung des Gewinns des Einzelunternehmens im Hinblick auf die unterbliebene Vergütung für die Überlassung des Markenzeichens dem Grunde nach zutreffend vorgenommen, den Betrag jedoch zu hoch angesetzt.

Werden Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus einer Geschäftsbeziehung zum Ausland mit einer ihm nahestehenden Person dadurch gemindert, dass er seiner Einkünfteermittlung andere Bedingungen, insbesondere Preise (Verrechnungspreise), zugrundelegt, als sie voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten (Fremdvergleichsgrundsatz), sind seine Einkünfte nach § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG unbeschadet anderer Vorschriften so anzusetzen, wie sie unter den zwischen voneinander unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären.

a) Bei der B. T. handelt es sich um eine dem Kläger nahestehende Person, da er an ihr zu 51% und damit zu mindestens einem Viertel unmittelbar beteiligt ist (§ 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG).

b) Die Überlassung des Markenzeichens stellt auch eine Geschäftsbeziehung im Sinne von § 1 Abs. 4 AStG in der für die Streitjahre gültigen Fassung (jetzt: § 1 Abs. 5 AStG) dar. Nach dieser Vorschrift ist eine Geschäftsbeziehung jede den Einkünften zugrunde liegende schuldrechtliche Beziehung, die keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung ist und entweder beim Steuerpflichtigen oder bei der nahestehenden Person Teil einer Tätigkeit ist, auf die die §§ 13, 15, 18 oder 21 des Einkommensteuergesetzes (EStG) anzuwenden sind oder im Fall eines ausländischen Nahestehenden anzuwenden wären, wenn die Tätigkeit im Inland vorgenommen würde.

Die Überlassung eines Markenzeichens zur Verwendung an einen Dritten ist eine Geschäftsbeziehung, die Gegenstand schuldrechtlicher Verträge sein kann. Zwar stellt die bloße Überlassung eines Namens durch einen Gesellschafter an die Gesellschaft eine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung dar (BFH-Urteil vom 17.4.1956 I 332/55 U, BStBl III 1956, 180). Demgegenüber kann aber die Nutzung eines geschützten Markennamens oder Markenzeichens auch im Konzernverbund verrechenbar und damit Gegenstand schuldrechtlicher Vereinbarungen sein, soweit der überlassenen Marke ein eigenständiger Wert zukommt. Maßgeblich für die Beurteilung ist, ob die mit der Einräumung verbundenen besonderen marktfähigen Schutzrechte geeignet sind, zur Absatzförderung beizutragen. Von Bedeutung sind in diesem Zusammenhang die erzielbaren Preise der unter dem Markennamen vertriebenen Güter, der Bekanntheitsgrad der Marke, die weltweite oder regionale Präsenz, die Exportquote des einzelnen Konzernunternehmens sowie die Frage, wer den Wert der Marke geschaffen und wer die Aufwendungen für deren Begründung und dessen Erhalt getragen hat (BFH-Urteil vom 9.8.2000 I R 12/99, BStBl II 2001, 140).

Im Streitfall hat der Kläger das Markenzeichen B. der B. T. tatsächlich überlassen (s.o.). Der Marke kommt auch ein eigenständiger Wert zu. Zur Bedeutung des Markenzeichens für den Geschäftsbetrieb der B. T. wird auf die Ausführungen zur sachlichen Verflechtung verwiesen (s.o. II. 1. a). Hinzu kommt, dass die polnischen Gesellschaften den Wert der Marke nicht selbst geschaffen haben. Dieser Wert ist allein auf den Kläger zurückzuführen, der die Marke bereits 1985 hat schützen lassen. Die Erstreckung auf Polen erfolgte im Jahr 1994 und damit zu einem Zeitpunkt, zu dem weder die B. P. noch die B. T. bestanden haben. Der Markenrechtsschutz erfolgte vielmehr im Vorgriff auf eine beabsichtigte geschäftliche Betätigung im Ausland unter Verwendung des Markenzeichens. Nicht von Bedeutung ist, dass die Verwendung des Markenzeichens tatsächlich zu einer Absatzsteigerung geführt hat; eine Eignung hierfür genügt (BFH-Urteil vom 9.8.2000 I R 12/99, BStBl II 2001, 140).

Die Überlassung des Markenzeichens ist auch Teil einer Tätigkeit, die beim Kläger zu Einkünften im Sinne von § 15 EStG führt. Da die Anteile an der B. T. notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens darstellen (s.o. II. 1. a), würden (fremdübliche) Zahlungen für die Überlassung des Markenzeichens zu betrieblichen Einkünften führen. Unabhängig davon gehört das Markenrecht zum notwendigen Betriebsvermögen des Klägers, da es seine im Konzern verwendete Marke vor Konkurrenten schützt. Die Nutzungsüberlassung an einen Dritten ist auch aus diesem Grund betrieblich veranlasst.

c) Die Höhe des hinzuzurechnenden Betrages begrenzt der Senat jedoch auf 1% des bereinigten Umsatzes der B. T.. Für die Berechnung kommt es auf den Fremdvergleichsgrundsatz an, also darauf, was ein unabhängiger Dritter für die Überlassung der Marke B. gezahlt hätte. Der Senat bemisst diesen Betrag anhand der für eine Markenrechtsverletzung zu zahlenden Schadensersatzansprüche mit einem Prozentsatz des Umsatzes des das Markenzeichen nutzenden Unternehmens. Das von der Betriebsprüfung im Rahmen der Mischkalkulation angewendete EBIT stellt demgegenüber keine geeignete Bemessungsgrundlage dar, da hier die Höhe von Aufwendungen einfließt, die für die Verwendung des Markenzeichens nicht aussagekräftig sind (kritisch zu dieser sog. „Knoppe-Formel“ auch Baumhoff in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rn. 715.2).

Als Anhaltspunkt können die für Markenrechtsverletzungen von den Zivilgerichten anerkannten Schadensersatzansprüche herangezogen werden. Diese liegen häufig zwischen 1% und 5% des Umsatzes, nur bei sehr bekannten Marken (z.B. Mercedes, Rolex) deutlich höher (vgl. Hacker in Ströbele, Markengesetz, § 14 Rn. 491). Da es sich im Streitfall um spezielle B-systeme handelt, die der breiten Öffentlichkeit nicht bekannt sind und die nach der insoweit glaubhaften Aussage des Zeugen Z. häufig öffentlichen Auftraggebern im Rahmen von Ausschreibungen angeboten werden, hält der Senat einen Ansatz am unteren Rahmen für sachgerecht. Den bereits im Rahmen der Betriebsprüfung vorgenommenen Abschlag von 20% für den Vertrieb von Fremdprodukten hält der Senat ebenfalls für sachgerecht. Für die Annahme eines höheren Abschlags liegen keine Anhaltspunkte vor. Der Zeuge Z. hat vielmehr geschätzt, dass sogar etwa 95% des Umsatzes der B. T. mit eigenen Produkten und damit markenrechtsrelevant getätigt wurden. Zur Abgeltung weiterer Unsicherheiten bleibt es beim Abschlag von 20%.

Der Ansatz beläuft sich demnach auf 31.388 EUR (für 2004), 32.990 EUR (für 2005) und 39.660 EUR (für 2006).

3. Die sich aus den Beschlüssen der Gesellschafterversammlung vom 29.3.2004 und vom 23.6.2005 ergebenden und auf den Kläger entfallenden Gewinnanteile der B. T. sind bereits mit Beschlussfassung der Gesellschafterversammlung als Betriebseinnahmen des Klägers zu erfassen. Die Anteile stellen notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens dar (s.o. II. 1. a). Mit der Beschlussfassung sind betriebliche Forderungen des Klägers entstanden.

a) Die von den Klägern vorgebrachten Einwendungen gegen die Wirksamkeit der Gewinnverwendungsbeschlüsse nach polnischem Recht greifen nicht durch.

aa) Soweit die Kläger anführen, dass „scheinbar ausschließlich Beträge an den polnischen Gesellschafter“ Z. in Höhe von 51% ausbezahlt worden seien, obwohl er lediglich 49% der Anteile hält, führt dies nicht zur Unwirksamkeit der Beschlüsse. Aus den Beschlüssen selbst ergibt sich keine disquotale Bevorzugung des Zeugen Z. gegenüber dem Kläger. Die Beschlüsse enthalten jeweils nur die Bestimmung, in welchem Umfang der Gewinn überhaupt an die Gesellschafter auszuschütten ist. Vereinbarungen hinsichtlich der Verteilungsquote auf die einzelnen Gesellschafter enthalten die Beschlüsse nicht. Danach wurden beide Gesellschafter vielmehr gleich behandelt. Eine spätere von den Beschlüssen abweichende Handhabung kann nicht zur Nichtigkeit der Beschlüsse selbst führen.

bb) Die Gesellschafterversammlungen haben auch innerhalb der Sechsmonatsfrist stattgefunden. Nach polnischem Recht sind Gewinnverwendungsbeschlüsse grundsätzlich in der ordentlichen Gesellschafterversammlung zu fassen, die innerhalb von sechs Monaten nach Ende jedes Wirtschaftsjahres durchgeführt werden soll (Art. 231 § 1 des Kodeks Spółek Handlowych, KSH). Die im Streitfall allein maßgeblichen Beschlüsse für 2003 und 2004 wurden jeweils innerhalb eines halben Jahres nach Ende des Wirtschaftsjahres, nämlich am 29.3.2004 bzw. am 23.6.2005 gefasst. Es kann daher dahinstehen, zu welchen Folgen eine etwaige Versäumung der Frist führen würde.

cc) Auch die von den Klägern vorgetragene mangelhafte Dokumentation bzw. Protokollierung der Beschlüsse steht ihrer Wirksamkeit nicht entgegen. Gemäß Art. 248 KSH sind Beschlüsse der Gesellschafterversammlung durch die Anwesenden oder zumindest durch den Vorsitzenden und eine Person, die das Protokoll anfertigt, zu unterschreiben (§ 1). Ferner soll dem Protokoll die Liste der anwesenden Gesellschafter mit ihren Unterschriften beigelegt werden (§ 2).

Die Protokolle selbst wurden jeweils vom Zeugen Z. unterschrieben, und zwar in seiner Funktion als Vorsitzender und zugleich Protokollführer. Die Anwesenheitslisten, aus der sich die Unterschriften des Klägers und des Z. ergeben, wurden ebenfalls beigelegt. In den Anwesenheitslisten sind auch die jeweiligen Stimmenanteile aufgeführt.

dd) Auch sonst liegen keine Anhaltspunkte für eine Unwirksamkeit der Beschlüsse vor. Die Beschlussfassung entspricht insbesondere den Vorgaben des Gesellschaftsvertrags, da sie einstimmig und damit mit der nach § 14 Nr. 1 des Gesellschaftsvertrags erforderlichen Mehrheit gefasst wurden. Die Gesellschafterversammlung war auch beschlussfähig, da nach den beigelegten Anwesenheitslisten jeweils beide Gesellschafter in den Versammlungen vertreten waren.



b) Die Forderungen sind auch zutreffend mit ihrem Nennwert angesetzt worden. In der Steuerbilanz sind Forderungen gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG grundsätzlich mit ihren Anschaffungskosten anzusetzen. Diese entsprechen ihrem Nennwert (BFH-Beschluss vom 15.6.2009 I B 46/09, BFH/NV 2009, 1843).

Die Forderungen sind nicht zum jeweiligen Bilanzstichtag mit einem niedrigeren Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG) anzusetzen, weil die Gesellschaft zahlungsunfähig gewesen wäre. Für die erforderliche voraussichtlich dauernde Wertminderung der Forderungen liegen keine objektiven Anhaltspunkte vor. Die Kläger haben keine Geschäftsunterlagen der B. T. aus den betreffenden Zeiträumen vorlegen können, die Aufschluss über die Zahlungsfähigkeit der Gesellschaft geben könnten. Die Aussage des Zeugen Z. ist zu dieser Frage nicht ergiebig. Er gibt lediglich an, dass die B. T. Zahlungsschwierigkeiten gehabt habe und dass deshalb die Beschlüsse aufgehoben worden seien. Bloße Zahlungsschwierigkeiten reichen jedoch für die Annahme einer voraussichtlich dauernden Wertminderung nicht aus. Der Senat geht vielmehr davon aus, dass allenfalls vorübergehende Zahlungsengpässe vorgelegen haben. Hierfür spricht neben der Fortführung des Geschäftsbetriebs auch, dass der erstmalige Gewinnverteilungsbeschluss für 2004 gefasst wurde, nachdem der Beschluss für 2003 bereits aufgehoben worden war. Bei einer dauerhaften Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft wäre nicht kurz nach der Aufhebung eines Gewinnverwendungsbeschlusses ein erneuter Beschluss gefasst worden, mit dem ein Teil des Gewinns an die Gesellschafter verteilt werden soll.

4. Für das Streitjahr 2005 hat der Beklagte ebenfalls zutreffend Kursschwankungen als Betriebseinnahmen bzw. Betriebsausgaben berücksichtigt, die bei Ausbuchung der Forderungen entstanden sind. Die Änderungen der Gewinnverwendungsbeschlüsse, wonach die gesamten Jahresgewinne nunmehr dem Reservekapital zugeführt werden sollten, führen dazu, dass der Kläger gegen die B. T. keine Forderung auf Auszahlung seiner Gewinnanteile mehr hat; vielmehr hat er eine Einlage in die polnische Gesellschaft geleistet, die bei ihm zu nachträglichen Anschaffungskosten führt. Sowohl die Anschaffungskosten als auch die Ausbuchung der Forderung sind mit dem jeweiligen Kurswert zum Zeitpunkt der Ausbuchung zu bewerten. Dementsprechend sind in diesem Streitjahr Kursschwankungen zu erfassen.

Die Kurswerte sind zwischen den Beteiligten nicht streitig.

III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO nach dem Verhältnis des Unterliegens und Obsiegens. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

IV. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zugelassen.