

BFH: Namensrecht als wesentliche Betriebsgrundlage

Ein Recht an einem Namen oder an einem Zeichen kann auch dann wesentliche Betriebsgrundlage sein, wenn es nicht bilanzierungsfähig und nicht warenzeichenrechtlich bzw. markenrechtlich besonders geschützt ist. Maßgeblich ist insoweit bei der Beurteilung einer Einbringung nach § 20 UmwStG 1995, ob das Recht nach seiner Funktion im Betrieb für diesen wesentlich ist (sog. funktionale Betrachtungsweise).

Sachverhalt

Der Kläger war Ende des Jahres 1987 zu 55 % als Kommanditist an der X-KG beteiligt. Komplementärin der X-KG war die XV-GmbH, deren alleiniger Gesellschafter der Kläger war. Dieser hatte es den Gesellschaften, an denen er beteiligt war, durch "Gestattungsverträge" erlaubt, die Bezeichnung "X" firmen- und warenzeichenrechtlich zu nutzen. Im Jahr 1988 wurde die X-KG durch übertragende Umwandlung in die X-AG umgewandelt. Die Beteiligung an der XV-GmbH übernahm der Kläger in sein Privatvermögen. Die X-AG setzte das eingebrachte Vermögen in ihrer Eröffnungsbilanz mit dem Buchwert an, mit dem das Betriebsvermögen in der Bilanz der X-KG zum 31.12.1987 ausgewiesen war. Zur Werthaltigkeit der Sacheinlagen hieß es im Gründungsbericht der X-AG u.a., in den Buchwerten der X-KG seien erhebliche stille Reserven vorhanden.

Im Streitjahr 1996 veräußerte der Kläger die ihm gehörenden Aktien der X-AG, an der er in den letzten fünf Jahren vor der Veräußerung nicht (mehr) wesentlich i.S. des § 17 EStG (EStG 1990) beteiligt war. Der Kläger verzichtete in diesem Zusammenhang gegenüber der X-AG kostenfrei auf sämtliche Rechte am Namen und am Logo "X", welches seit 1991 als deutsches Warenzeichen und internationale Marke geschützt war, und verpflichtete sich, sich deren Gebrauchs zu enthalten. Das Finanzamt ermittelte aus der Veräußerung einen auf die anlässlich der Gründung vom Kläger erworbenen Aktien entfallenden Veräußerungsgewinn, den es für das Streitjahr der Einkommensteuer unterwarf. Streitpunkt ist, ob die im Jahr 1996 aus dem Privatvermögen veräußerten Aktien einbringungsgeborene Anteile waren und der Veräußerungserlös mithin zu versteuern ist.

Entscheidung

Werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft veräußert, die der Veräußerer durch eine Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 und § 23 Abs. 1 bis 4 UmwStG 1995) unter dem Teilwert erworben hat, gilt gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt, als Veräußerungsgewinn i.S. des § 16 EStG 1990. Unter Sacheinlage in diesem Sinne ist nach § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 die Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils in eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft zu verstehen, für die der Einbringende neue Anteile an der Kapitalgesellschaft erhält. Diese Voraussetzungen sind u.a. dann nicht erfüllt, wenn zwar sämtliche Mitunternehmeranteile an einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft eingebracht werden, aber wesentliche Betriebsgrundlagen, die zum Sonderbetriebsvermögen des einbringenden Mitunternehmers gehören, nicht auf die aufnehmende Gesellschaft übergehen.

Fraglich ist, ob die 1988 vorgenommene Übertragung der Mitunternehmeranteile an der X-KG auf die X-AG gegen die Gewährung neuer Aktien als die Einbringung eines Betriebs - und damit eine Sacheinlage i.S. von § 20, § 21 UmwStG 1995 – zu sehen ist. Denn der Kläger hat im Zusammenhang mit der Einbringung der Kommanditanteile nicht auch die zu seinem Sonderbetriebsvermögen bei der X-KG gehörenden Rechte am Namen und an der Bezeichnung "X" mit in die X-AG eingebracht. Zwar handelt es sich bei dem Recht am Namen bzw. der Bezeichnung "X" um ein immaterielles Wirtschaftsgut, das nur bilanzierungsfähig ist, wenn es entgeltlich erworben worden ist. Nach ständiger BFH-Rechtsprechung kommen aber

als wesentliche Betriebsgrundlagen grundsätzlich auch immaterielle Werte in Betracht, wie z.B. der Geschäftswert und seine Elemente. Darauf, ob diese immateriellen Werte selbständig bilanzierungsfähig sind, kommt es indes nicht an. Somit besteht kein Grund dafür, das zum Sonderbetriebsvermögen des Klägers gehörende Recht an dem Namen bzw. dem Zeichen "X" von vornherein aus den wesentlichen Betriebsgrundlagen der X-KG auszuklammern. Entscheidend ist allein, ob das Recht nach der für § 20 UmwStG 1995 maßgeblichen sog. funktionalen Betrachtungsweise nach der Art des Betriebs der X-KG und seiner Funktion im Betrieb für diesen wesentlich ist.

Im Streitfall kann nicht deswegen auf die Prüfung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 verzichtet werden, weil die X-AG das übertragene Betriebsvermögen in ihrer Eröffnungsbilanz mit den Buchwerten angesetzt hat und der darauf basierende, gegenüber der X-AG erlassene Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1988 inzwischen in Bestandskraft erwachsen ist. Zudem bewirkt der Buchwertansatz durch die Kapitalgesellschaft nicht, dass im Hinblick auf die Besteuerung des Einbringenden die Bestimmung des § 21 UmwStG 1995 unabhängig davon anwendbar ist, ob tatsächlich eine Sacheinlage vorgelegen hat. Zwar bestimmt § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995, dass der Wert, mit dem die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt, für den Einbringenden als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der Geschäftsanteile gilt. Daraus folgt, dass im Rahmen der Bemessung des Veräußerungspreises in der Bilanz des Einbringenden grundsätzlich nicht zu prüfen ist, ob der von der übernehmenden Kapitalgesellschaft nach § 20 Abs. 2 UmwStG 1995 für das eingebrachte Betriebsvermögen angesetzte Wert zutreffend ermittelt worden ist. Jedoch setzt die Verknüpfung der Wertansätze nach § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995 ihrerseits voraus, dass der Grundtatbestand einer Sacheinlage gemäß § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 tatsächlich vorliegt. Ist das nicht der Fall und hat deshalb nach objektiver Rechtslage gar kein Bewertungswahlrecht für die Kapitalgesellschaft bestanden, dann kann der unzutreffende Buchwertansatz in der Bilanz der Kapitalgesellschaft nicht dazu führen, dass die spätere Veräußerung der Anteile für den Einbringenden den Steuertatbestand des § 21 UmwStG 1995 i.V.m. § 16 EStG 1990 auslöst.

Nichts anderes gilt in diesem Fall auch dann, wenn auf der Grundlage des unzutreffenden Buchwertansatzes gegenüber der Kapitalgesellschaft bestandskräftig gewordene Steuerbescheide erlassen worden sind. Es existiert keine gesetzliche Bestimmung, nach der der gegenüber der Kapitalgesellschaft für das Einbringungsjahr erlassene Körperschaftsteuerbescheid die Funktion eines Grundlagenbescheids für die Besteuerung eines späteren Veräußerungsgewinns beim Einbringenden haben könnte. Somit gilt: Ist das Namensrecht des Klägers als wesentliche Betriebsgrundlage der X-KG zu qualifizieren, so steht dies der erstrebten steuerneutralen Behandlung der Sacheinbringung entgegen, da dieses Recht nicht in die X-AG eingebracht worden ist. Da das Finanzgericht hierzu jedoch nicht die erforderlichen Feststellungen getroffen hat, ist die Sache vom erkennenden Senat an die Vorinstanz zurückverwiesen worden. Hier sind die erforderlichen Feststellungen zu treffen, ob es sich bei dem Recht des Klägers am Namen bzw. dem Zeichen "X" um eine wesentliche Betriebsgrundlage der X-KG gehandelt hat.

Vorinstanz

[Finanzgericht Düsseldorf](#), Urteil vom 16.08.2007, 15 K 6196/04 E

Fundstelle

BFH, Urteil vom 16.12.2009, [I R 97/08](#), BStBl II 2010, S. 808: Der BFH hat die Klage an das FG Düsseldorf zurückverwiesen, da die erforderlichen Feststellungen, ob das Namensrecht des Klägers als wesentliche Betriebsgrundlage der X-KG diene, nicht getroffen wurden.

Der Senat ist davon überzeugt, dass das Namensrecht ein besonderes Gewicht für die Betriebsführung hatte und auch die Umsätze der "X"-KG in einem erheblichen Umfang auf ihnen beruhten, so dass es zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen der X-KG gehörte. Da das Namensrecht nicht auf die X-AG übertragen wurde, lag keine Sacheinlage vor, da dies den Übergang aller wesentlichen Betriebsgrundlagen (einschließlich des Sonderbetriebsvermögens) erfordert hätte (§ 20 Abs. 1 UmwStG 1995). Die Anteile an der X-AG sind nicht durch eine Sacheinlage erworben und damit nicht einbringungsgeboren. Die Veräußerung der Anteile an der X-AG wurde zu Unrecht der Besteuerung unterworfen.

[Finanzgericht Düsseldorf](#), Urteil vom 16.02.2011, 15 K 1414/10

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.