

Newsletter Nr. 237 (DE)

Zwingend notwendige Berechnung internationaler
Lizengebühren auch innerhalb eines Konzerns

April 2022

Obwohl Lorenz & Partners große Sorgfalt darauf verwenden, die in diesen Newslettern bereitgestellten Informationen auf aktuellem Stand für Sie zur Verfügung zu stellen, möchten wir Sie darauf hinweisen, dass diese eine individuelle Beratung nicht ersetzen können. Lorenz & Partners übernimmt keinerlei Gewähr für die Aktualität, Korrektheit oder Vollständigkeit der bereitgestellten Informationen. Haftungsansprüche gegen Lorenz & Partners, welche sich auf Schäden materieller oder ideeller Art beziehen, die durch die Nutzung oder Nichtnutzung der dargebotenen Informationen bzw. durch die Nutzung fehlerhafter und unvollständiger Informationen verursacht wurden, sind grundsätzlich ausgeschlossen, sofern seitens Lorenz & Partners kein vorsätzliches oder grob fahrlässiges Verschulden vorliegt.

I. Einleitung

Für international tätige Unternehmensgruppen gehört die Angemessenheit konzerninterner Verrechnungspreise regelmäßig zu den am intensivsten diskutierten Themen in der steuerlichen Betriebsprüfung. Die Schwerpunkte dieser Diskussionen haben sich dabei in den letzten Jahren deutlich verschoben: Weg von den Preisen für klassische Warenlieferungen und Dienstleistungen hin zur Verrechnung von immateriellen Wirtschaftsgütern.

Dabei hat die Regelungsdichte für die Verrechnung solcher Wirtschaftsgüter dem Grunde und der Höhe nach in den letzten Jahren deutlich zugenommen. Ein spezieller Aspekt der Verrechnung immaterieller Wirtschaftsgüter ist insbesondere die Nutzung von Markenrechten durch (ausländische) Tochtergesellschaften. Solche gehören heute in vielen Unternehmen zu den zentralen Werttreibern für den Unternehmenserfolg. Schon angesichts der mit ihnen verbundenen Werte (die mitunter sogar über die Hälfte des gesamten Unternehmenswerts ausmachen können) hat die Lizenzierung von Markenrechten entscheidenden Einfluss auf die Gewinnverteilung im Konzern.

Der nachfolgende Beitrag zeigt auf, unter welchen Gesichtspunkten für die grenzüberschreitende Überlassung von Marken im Konzern ein Entgelt innerhalb des Konzerns zu erheben ist und was hierbei zu beachten ist.

II. Entstehung des Markenschutzes

Gemäß § 3 MarkenG können als Marke sämtliche Zeichen geschützt werden, die Waren oder Dienstleistungen eines Unternehmens von denen anderer Unternehmen unterscheiden und sich graphisch darstellen lassen (§ 8 Abs. 1 MarkenG).

Der Markenschutz entsteht dabei zum einen durch eine entsprechende Eintragung in ein Markenregister. Eine solche Eintragung führt dazu, dass der Inhaber das alleinige Recht erhält, diese Marke zu benutzen. Bei Verletzung dieses Markenrechts (also bei Nutzung ohne entsprechende Zustimmung) kann der Markeninhaber Unterlassungsansprüche bzw. Schadenersatzansprüche geltend machen (§§ 4, 14 MarkenG).

Weiterhin kann Markenschutz nach deutschem Recht (§ 4 MarkenG) aber auch entstehen durch

- die **Benutzung eines Zeichens im geschäftlichen Verkehr**, soweit das Zeichen innerhalb beteiligter Verkehrskreise als Marke Verkehrsgeltung erworben hat, oder
- **Notorische Bekanntheit der Marke** im Sinne der Pariser Verbandsübereinkunft (i. d. R. ausländische Marken ohne vorgenannte inländische Benutzung).

Dies macht deutlich: Auch nicht eingetragene Marken können Gegenstand eines Lizenzvertrages sein und aus steuerrechtlicher Sicht eine Lizenzgebühr rechtfertigen, die innerhalb des Konzerns zu verrechnen wäre (siehe auch § 30 Abs. 1 MarkenG). Aus Konzernsicht muss daher stets geprüft werden, ob tatsächlich ein Markenschutz (auch ohne

Eintragung) besteht und ob hierfür bei Überlassung einer Marke durch die Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft eine Lizenzgebühr zu erheben ist.

Denn wird die Markenüberlassung entgeltlich vorgenommen, obwohl hierfür tatsächlich keine Grundlage besteht, kann dies zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung führen. Dies hätte wiederum zur Folge, dass nicht nur der Betriebsausgabenabzug negiert würde. Vielmehr müsste dann ggf. auch Kapitalertragsteuer abgeführt werden.

Sofern im umgekehrten Fall ein Entgelt für die Überlassung der Marke an die Tochtergesellschaft zwar zu zahlen wäre, eine Zahlung jedoch unterlassen wurde, kommen insbesondere die Einkommenskorrekturvorschriften zur verdeckten Gewinnausschüttung i. S. d. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG sowie gem. § 1 Abs. 1 AStG zur Anwendung.

III. Abgrenzung zwischen einer Markenüberlassung und einer bloßen Namensnutzung

Aus steuerrechtlicher Sicht ist zunächst die Abgrenzung zwischen Markenname und Firmenname von Bedeutung.

Der Firmenname dient der Bezeichnung des Geschäftsbetriebes, während der Markenname Waren und Dienstleistungen kennzeichnen soll. Da in der Praxis die Nutzung des Firmennamens mindestens genau so wertvoll sein kann, wie der Markenname, ist eine Abgrenzung erforderlich.

Zu beachten ist dabei zwar, dass die „bloße“ Überlassung des Firmennamens an ein konzernverbundenes Unternehmen grundsätzlich nicht entgeltfähig ist und daher in der Regel steuerlich keine Auswirkungen hat.

Anders gestaltet es sich jedoch, soweit die Namensnutzung gleichzeitig mit der Überlassung von Markenrechten bzw. sonstigen immateriellen Werten verbunden ist (z. B.

wenn der Firmenname identisch mit dem Markennamen ist).

Sowohl der Bundesfinanzhof als auch das Bundesfinanzministerium nehmen bei der Verrechnung von Markenrechten eine relativ strikte Haltung ein. Zwar hat der BFH klargestellt, dass die „bloße“ Namensüberlassung nicht weiterzubelasten ist. Jedoch ist auch die Hürde für die Annahme einer mit der Namensnutzung verbundenen Lizenzüberlassung nicht wirklich hoch.

So genügt es hierfür bereits, dass aufgrund der Namensnutzung ein wirtschaftlicher Vorteil **zu erwarten** ist. Ein tatsächlich eingetretener Vorteil ist hingegen nicht erforderlich.

Ein Vorteil besteht grundsätzlich schon dann, wenn ein Dritter von der Nutzung ausgeschlossen werden kann und der Namensüberlassung eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zugemessen werden kann.

Wichtige Kriterien für das Vorliegen eines eigenständigen Wertes sind nach Ansicht des BFH insbesondere:

- die erzielbaren **Preise** der unter dem Markennamen vertriebenen Güter,
- der **Bekanntheitsgrad** der Marke,
- die weltweite bzw. regionale **Markenpräsenz**,
- 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.

Die Schwierigkeit, bei gleich lautendem Marken- und Firmennamen den Wert des verrechenbaren Markenanteils zu bestimmen, erfordert mitunter eine gezielte Untersuchung der Wirkung und des Nutzens der Marke im Verhältnis zum Firmennamen.

IV. Verrechnung von Markenlizenzen

Im Falle einer Markenüberlassung der Muttergesellschaft an eine Tochtergesellschaft ist grundsätzlich zu prüfen, ob und wie ggf. eine steuerrechtliche Verrechnung zu erfolgen hat. Dabei ist zwischen einer Verrechnungspflicht dem Grunde nach und der Höhe nach zu differenzieren.

1. Verrechnung dem Grunde nach

Zu beachten ist, dass eine Verrechnung von Nutzungsentgelten dann vorzunehmen ist, wenn die überlassene Marke für den Lizenznehmer als Leistungsempfänger einen wirtschaftlichen Nutzen darstellt. Dies kann auch bei fehlender unmittelbarer Nutzung selbst dann gegeben sein, wenn ein anderer wirtschaftlicher Vorteil aus der Überlassung resultieren kann.

Entscheidend ist, ob die mit der Einräumung des Nutzungsrechts verbundenen Schutzrechte geeignet sind, zur Absatzförderung beizutragen. Ausreichend ist insoweit bereits die Möglichkeit, mit der Nutzung einer Marke absatzwirtschaftliche Vorteile zu erzielen, unabhängig davon, ob die Markennutzung tatsächlich zu einer Absatzsteigerung geführt hat.

Ob ein solcher Vorteil auch tatsächlich eintritt, ist hingegen irrelevant, da insoweit eine ex-ante Betrachtung vorgenommen wird. Diese richtet sich maßgeblich nach dem voraussichtlich eingetretenen Nutzen.

Dabei ist auf die Rechtsfigur des „ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters“ abzustellen. Es kommt maßgeblich darauf an, ob dieser ein Lizenzentgelt verlangen würde.

Soweit diese Voraussetzungen gegeben sind, besteht für die überlassende Muttergesellschaft die Pflicht, Lizenzentgelte von der Tochtergesellschaft zu erheben. Denn in solchen Fällen liegt in der Überlassung eines Markenrechts durch die Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft grundsätzlich ein

verrechenbarer Geschäftsvorfall i. S. v. § 1 Abs. 4 Nr. 1 AStG vor.

Zu beachten ist dabei, dass auch ohne eine nachweisbare schuldrechtliche Vereinbarung gemäß § 1 Abs. 4 Satz 2 AStG widerlegbar eine solche konzerninterne Vereinbarung vermutet wird.

2. Verrechnung der Höhe nach

Wesentlich schwieriger gestaltet sich die Frage danach, in welcher Höhe eine Verrechnung zu erfolgen hat.

Für die Höhe einer angemessenen Vergütung ist auf den Fremdvergleichsgrundsatz abzustellen. Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) bevorzugt dabei weiterhin die geschäftsfallbezogenen Standardmethoden (**Vergleichspreis-, Wiederverkaufspreis- oder Kostenaufschlagsmethode**).

Dabei treten Probleme bei der Beschaffung von Vergleichswerten auf, die dazu führen, dass diese Methoden nur in Ausnahmefällen anwendbar sind. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die Preisvergleichsmethode auf Grundlage eines internen Fremdvergleichs nicht anwendbar ist.

Problematisch ist nämlich hierbei, dass insbesondere immaterielle Wirtschaftsgüter im Regelfall einzigartig sind und insofern ein Vergleich von unterschiedlichen immateriellen Wirtschaftsgütern bezüglich der exakten Vergleichbarkeit naturgemäß Schwierigkeiten bereitet.

Daher kommt regelmäßig dem **hypothetischen Fremdvergleich** i. S. v. § 1 Abs. 3 Satz 5 ff. AStG besondere Bedeutung zu, um das Entgelt auch in den Fällen, in denen die tatsächliche Vergleichbarkeit nicht vorliegt, bestimmen zu können.

Es wird also geprüft, in welcher Höhe ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter Lizenzentgelte verlangen würde.

Dabei kann für die jeweilige Einzelfallprüfung auf die Grundsätze des BGH zur Lizenzanalogie abgestellt werden (*siehe BGH, Urteil v. 29.7.2009, I ZR 169/07*).

Hierbei ist der objektive Wert der Benutzungsberechtigung zu ermitteln, also der Wert des Rechtes, das ein Nutzer beim Markeninhaber in Form von Lizenzen erworben hätte.

Bei der Ermittlung des objektiven Wertes ist nicht nur darauf abzustellen, welchen wirtschaftlichen Vorteil die Markenbenutzung für den Verwender hat, es sind auch die Interessen des Lizenzgebers zu berücksichtigen. Letzterer würde bspw. bei der Vergabe von Lizenzen unter anderem berücksichtigen, inwieweit sich die Verwendung der Marke durch den Verwender auf die eigene Verwendung auswirken würde.

Insofern ist auch eine eingehende Markenbildungs-, Markennutzen-, und Markenwirkungsanalyse zwingend geboten. Denn damit kann im Rahmen der Bestimmung der Lizenzgebühr, insbesondere hinsichtlich der Gegebenheiten in den verschiedenen Ländern und unterschiedlicher Produkte, differenziert werden.

Dabei kommt es unter anderem auf folgende Aspekte an:

- Beitrag des Lizenznehmers zur Markenschaffung und Auswirkungen dieses Beitrags auf die Höhe einer vom rechtlichen Eigentümer geforderten Lizenzgebühr (wer trifft z. B. die Entscheidungen zum Erscheinungsbild der Marke, wer definiert und setzt die Markeninhalte um usw.)
- Abhängigkeit des Markennutzens vom Produkt, Käuferschicht usw., z. B. Bedeutung der Marke aus der Sicht eines gewerbetreibenden Abnehmers im Vergleich zu der eines Endverbrauchers.
- Form des Markenwertnutzens, der sich in einem Preispremium widerspiegeln kann.

- Marke als notwendiges oder hinlängliches Entscheidungskriterium (z. B. ob Kunde sich aufgrund der Marke konkret für das jeweilige Produkt entscheidet).
- Unterschiedlicher Nutzen der Marke in einzelnen Ländern (wenn z. B. in bestimmten Ländern historisch bedingt ein deutsches Unternehmen besonders negativ/positiv bewertet wird).
- Analyse von Wirkung und Nutzen der Marke im Verhältnis zum Firmennamen sowie von mehreren Markennamen untereinander bei zusammengesetzten Markennamen.

IV. Besonderheiten aufgrund von DBA

Zu beachten ist weiterhin, dass sich aufgrund von bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Besonderheiten bei der Lizenzbesteuerung ergeben können.

Denn die meisten Länder, mit denen Deutschland ein DBA abgeschlossen hat und in denen sich häufig Tochtergesellschaften deutscher Unternehmen befinden, sehen vor, dass in der Regel 10 bis 15 % Quellensteuer auf die Lizenzgebühren einzubehalten und abzuführen sind.

Falls dies alles ordnungsgemäß erfolgt, wird ein internationales Quellensteuerzertifikat hierüber erstellt, mit welchem die Quellensteuer im Normalfall in Deutschland anerkannt wird und nach § 26 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG i. V. m. § 34c Abs. 1 EStG gegen die deutsche Gewinn-/ Körperschaftsteuer verrechnet werden kann (siehe auch Art. 23a OECD-MA).

Allerdings stellen sich auch hier unter Umständen zwei Probleme:

Immer häufiger kommt es vor, dass die Länder, in denen die Tochtergesellschaft ansässig ist, von dieser einen Pauschalbetrag verlangen und im Zweifelsfall auch einen fiktiven Betrag einer angenommenen oder

tatsächlichen Lizenz- bzw. Markennutzung der Quellensteuer unterwerfen.

Das heißt, auch wenn kein ausdrücklicher Vertrag dies vorsieht und auch wenn von der Tochtergesellschaft kein Geld für die Nutzung der Lizenz an Deutschland gezahlt wird, gehen die lokalen Steuerbehörden ggf. dennoch von einer steuerpflichtigen Nutzung aus.

Gegebenenfalls sind die angenommenen Beträge sehr hoch und, wenn es keine klaren, professionell gestalteten Verträge gibt, ist es nicht ungewöhnlich, dass die im Ausland gezahlte Quellensteuer für das Unternehmen in Deutschland nicht anrechenbar ist.

Von daher ist dringend anzuraten, dass bei allen Sachverhalten, welche im Zusammenhang mit immateriellen Wirtschaftsgütern stehen (vom schlichten Verkauf einer komplexen Maschine bis hin zum Verkauf und der Installation von Großanlagen) bereits im Vorfeld die Vergütung für Lizenzen, Namensrechte, Trademarks, Know-how usw. sehr detailliert sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach festgelegt werden.

V. Fazit

Angesichts der Komplexität und der teils unterschiedlichen Besteuerungspraxis auf internationaler Ebene einerseits sowie der zunehmenden wirtschaftlichen Bedeutung von Marken andererseits, ist aus Sicht international agierender Unternehmen unbedingt auf folgende Aspekte zu achten:

Zunächst einmal bedarf es für eine steuerrechtliche Verrechnungspflicht nicht erst der Registereintragung einer Marke. Vielmehr kann auch z. B. schon die Bekanntheit einer Marke ausreichen, wie § 4 MarkenG zeigt. Dies ist im Vorfeld etwaiger Geschäftsvorhaben mit ausländischen Tochtergesellschaften zu berücksichtigen.

Bei einer Markenüberlassung innerhalb der Unternehmensgruppe sollten weiterhin frühzeitig konkrete Vereinbarungen hinsichtlich etwaiger Lizenzüberlassungen (ggf. separat von sonstigen vertraglichen Beziehungen) getroffen werden.

Dabei ist genauestens zu dokumentieren, welche Marken genutzt werden sollen, welchen Anteil diese Marken im Rahmen der wirtschaftlichen Beziehung ausmachen und dass eine angemessene Verrechnung stattgefunden hat. Hierzu muss insbesondere dargelegt werden, welche Preisvergleichsmethode gewählt wurde und zu welchem Ergebnis die Markenbildungs-, Markennutzungs- bzw. Markenwirkungsanalyse gekommen ist.

Zudem sollte anhand der vorgenannten Kriterien sorgfältig geprüft werden, ob es sich um eine bloße Namensüberlassung handelt oder gleichzeitig etwaige Markenrechte betroffen sein könnten.

*Wir hoffen, dass wir Ihnen mit den vorliegenden Informationen behilflich sein konnten.
Sollten Sie weitere Fragen haben, wenden Sie sich bitte an:*

LORENZ & PARTNERS Co., Ltd.
27th Floor Bangkok City Tower
179 South Sathorn Road, Bangkok 10120, Thailand
Tel.: +66 (0) 2-287 1882
E-Mail: info@lorenz-partners.com
www.lorenz-partners.com