

DIE ETABLISSEMENT- BEZEICHNUNG



**Der Name des Unternehmens –
Bewertung und Verwertung im
Unternehmens- und Steuerrecht**

Christof Strasser

MANZ 



„Um Unsicherheit in der unternehmens- und steuerrechtlichen Bewertung zu vermeiden, sollte der Unternehmensname als Firma eingetragen oder als Marke geschützt werden.“

Der Name des Unternehmens – Bewertung und Verwertung im Unternehmens- und Steuerrecht

Christof Strasser

Das Ergebnis der rechtlichen Analyse, in welchem Ausmaß der Träger des Unternehmensnamens von der Rechtsordnung geschützt wird, hat über die Frage, ob Ansprüche gegenüber Dritten bestehen, hinausgehende Bedeutung: An der Rechtsposition, die der Name des Unternehmens verleiht, interessiert nämlich in den meisten Fällen, wie diese monetär fassbar gemacht werden kann. Wichtig ist diese monetäre Bewertung nicht nur für das Unternehmen selbst, sondern auch für den Staat und andere außenstehende Interessenträger wie Investoren, Gläubiger und Vertragspartner. Die folgende Untersuchung zeigt, wo im Ertragsteuer- und Unternehmensrecht die monetäre Bewertung des Namens des Unternehmens interessiert und wie diese Bewertung zu erfolgen hat. Daran anschließend werden ausgewählte, praktisch besonders relevante steuerliche Aspekte der Verwertung des Unternehmensnamens untersucht.

1. Bewertung des Unternehmensnamens

1.1. Gegenstand der Bewertung

Im Ertragsteuerrecht dient die Bewertung dem Zweck, bei den betrieblichen Einkunftsarten den Gewinn zu ermitteln. Dies erfolgt durch den Vergleich (i) des Wertes des Betriebsvermögens am Schluss des Wirtschaftsjahres mit (ii) dem Wert des Betriebsvermögens am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (§ 4 Abs 1 EStG). Um bei dieser Ermittlung des Wertes des Betriebsvermögens eine Saldierung von Wertverlusten und Wertsteigerungen zu verhindern, gilt der Grundsatz der Einzelbewertung der Wirtschaftsgüter (§ 6 EStG), von dem nur in Ausnahmefällen abgewichen wird.¹ Für

das Ertragsteuerrecht ist daher zunächst relevant, ob der Name des Unternehmens überhaupt ein Wirtschaftsgut darstellt.

Zwecks Dokumentation der Geschäftsvorfälle und zur Information sowohl des buchführenden Unternehmers selbst als auch außenstehender Dritter, erfolgt auch im Unternehmensrecht eine Bewertung des Vermögens (§§ 189 ff UGB).² Auch hier gilt der Grundsatz der Einzelbewertung (§ 201 Abs 2 Z 3 UGB), der nur ausnahmsweise durchbrochen wird. Anders als im Ertragsteuerrecht wird in der unternehmensrechtlichen Rechnungslegung allerdings nicht auf Wirtschaftsgüter, sondern auf Vermögensgegenstände abgestellt. Insofern diese Begriffe voneinander abweichen, wäre daher gesondert zu untersuchen, ob der Name des Unternehmens diesen Begriffsinhalt erfüllt.

Weder der Begriff des Wirtschaftsguts noch jener des Vermögensgegenstands ist gesetzlich definiert. Nach der überwiegenden Lehre entsprechen einander diese Begriffe oder ist das ertragsteuerrechtliche Wirtschaftsgut nur eine Sammelbezeichnung für die nach dem Unternehmensrecht anzusetzenden Posten.³ Unbestritten ist jedenfalls, dass in beiden Fällen sowohl körperliche

¹ Vgl zB zur gemeinsamen Bewertung bei „geschlossenen Positionen“, Göth, Risikoausgleich zwischen Optionen und Aktienbestand aus der Sicht des Bilanzrechts (Teil 1), FJ 1992, 26 (29 ff); Gassner/Ladhony-Karner/Urtz, in Straube (Hrsg) HGB II² (2000) § 201 Rz 40b mwN.

² ZB Kropff, Der Konzernabschluss – eine Randerscheinung im Gesellschaftsrecht? in Martens/Westermann/Zöllner (Hrsg), FS Carsten Peter Clausen (1997) 659 (665 ff).

³ Tanzer, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Bewertung in der Steuerbilanz, in Raupach (Hrsg), Werte und Wertermittlung im Steuerrecht (1984) 55 (61); Weiling, Leasing in der Bilanz, zugleich ein Beitrag zu Grundsatzfragen der handelsrechtlichen Rechnungslegung (1988) 68 f; Aschauer, Tagungsbericht über die Wiener Bilanzrechtstage 2006 zu dem Thema: Immaterielle Vermögenswerte, RWZ 2006, 234 (234). ZT einschränkend Nowotny in Straube (Hrsg), HGB § 196 Rz 12 mwN.

Sachen als auch unkörperliche Rechte erfasst sind,⁴ sofern für diese im Rahmen des Gesamtkaufpreises eines Unternehmens ein besonderes Entgelt angesetzt zu werden pflegt.⁵ Allerdings wird insbesondere im Unternehmensrecht die Frage diskutiert, ob es für das Vorliegen eines Vermögensgegenstands erforderlich ist, dass dieser konkret oder abstrakt, jedenfalls aber einzeln veräußerbar ist, oder ob die Übertragbarkeit nur gemeinsam mit Teilen des Betriebs oder dem Betrieb insgesamt ausreicht.⁶ Dies ist im vorliegenden Zusammenhang deshalb relevant, weil sowohl der Name des Unternehmens als auch die Firma nur gemeinsam mit dem Unternehmen übertragen werden können.⁷ In diesem Zusammenhang überzeugt *Nowotny's* Argument, der darauf hinweist, dass gemäß dem Gliederungsschema des § 224 UGB beispielsweise auch Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Vorteile sowie daraus abgeleitete Lizenzen zu aktivieren sind. Da diese Vermögensgegenstände, insbesondere Konzessionen, im Regelfall nicht einzeln veräußerbar seien, könne es für die Aktivierung nicht auf die konkrete Übertragbarkeit ankommen.⁸ Die hM anerkennt auch, dass im Bereich der immateriellen Güter nicht nur Rechte als Wirtschaftsgut oder Vermögensgegenstand in Frage kommen, sondern auch sonstige, von einem Dritten erworbene Güter, denen von den beteiligten Verkehrskreisen ein selbständiger wirtschaftlicher Wert beigelegt wird.⁹ Hierzu zählen etwa Know-how, Kundenkarteien,¹⁰ nach manchen Autoren aber auch der entgeltlich erworbene oder originäre Firmenwert.¹¹

⁴ ZB VwGH 11. 3. 1992, 90/13/0239.

⁵ ZB VwGH 18. 9. 1964, 1226/63; *Doralt*, EStG¹¹ § 4 Rz 36 mwN.

⁶ Für das Ausreichen der abstrakten Veräußerbarkeit *Weillinger*, *Leasing* 65; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁹ (1993) 87 f; *Vodrazka*, Handbuch Bilanz und Abschlußprüfung² (1987) § 129 Rz 39 lässt die Übertragbarkeit gemeinsam mit dem Betrieb genügen.

⁷ ZB *Krejci*, Unternehmensrecht⁴ (2008) 97.

⁸ *Nowotny* in *Straube* (Hrsg), HGB § 196 Rz 11; VwGH 21. 9. 2005, 2001/13/0214.

⁹ VwGH 5. 8. 1992, 90/13/0138, 1993, 230; VwGH 11. 3. 1992, 90/13/0230, 1992, 748.

¹⁰ *Hofians*, Auswirkungen der Änderung der Rechnungslegungsvorschriften auf immaterielle Anlagewerte und Bilanzierungshilfen, FJ 1987, 120 (120); *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht 87 f u 90 ff.

¹¹ Der originäre Firmenwert darf freilich nicht aktiviert werden. Siehe auch *Hofians*, Positiver und negativer Geschäfts(Firmen)wert im Einzelabschluss, in *Bertl et al* (Hrsg), Immaterielle Vermögenswerte (2006) 139 (145 f).

Bemerkenswert ist, dass nach einem häufig zitierten Erkenntnis auch „tatsächliche Zustände“ unter den Begriff des Wirtschaftsguts fallen sollen.¹² Diese Formulierung erweckt den Anschein, dass der Begriffsinhalt allein im Bereich des Tatsächlichen angesiedelt sein und die rechtliche Qualifikation eines „tatsächlichen Zustands“ für das Vorliegen eines zu aktivierenden Wirtschaftsguts unerheblich sein könnte. Auch an anderer Stelle in der Literatur wird diese Unsicherheit nicht beseitigt, wenn davon die Rede ist, dass Güter wie Know-how und Rezepturen „zumeist“ durch urheber- und wettbewerbsrechtliche Vorschriften gegen Eingriffe Dritter verteidigbar seien. Fraglich ist daher, ob es Wirtschaftsgüter oder Vermögensgegenstände gibt, die nur im Tatsächlichen bestehen, aber mit keinerlei subjektivem Recht verbunden sind.

ME lässt der Begriff des Wirtschaftsguts oder Vermögensgegenstands gerade in dieser Hinsicht keinen Interpretationsspielraum und sollte sich dies auch in der verwendeten Terminologie widerspiegeln. Denn auch wenn beispielsweise Verfahrenskennntnisse, Rezepturen oder anderes Know-how bei der Veräußerung oder Nutzungsüberlassung im wirtschaftlichen Verkehr nicht als „Rechte“ bezeichnet werden, so ist damit im Fall des entgeltlichen Erwerbs, welcher Voraussetzung der Aktivierung ist (§ 4 Abs 1 EStG, § 197 Abs 2 UGB), immer ein Recht verbunden.¹³ Dies anerkennt indirekt auch das vorstehende Erkenntnis, wenngleich die relevanten Ausführungen nicht Teil des häufig zitierten Rechtssatzes sind. Die dort als Wirtschaftsgut qualifizierten „rechtlichen oder tatsächlichen Zustände“ bestehen nämlich im konkreten Fall in der „Verfügbarkeit der Anwendung des vom Softwareproduzenten entwickelten Verfahrens für eigene Zwecke [des Lizenznehmers]“ bzw in der „Möglichkeit [des Lizenzgebers],

¹² VwGH 22. 1. 1992, 90/13/0242, 1992, 699; VwGH 5. 8. 1992, 90/13/0138.

¹³ Dem Namen des Unternehmens sind subjektive Rechte unabhängig vom entgeltlichen Erwerb inhärent. Dies ergibt sich insbesondere aus § 9 UWG, wonach derjenige, der den Namen befugterweise benützt, ein immaterialgüterrechtliches Ausschließungsrecht hat, das gegen Ausbeutung und Behinderung im Geschäftsverkehr schützt (*Schmid* in *Wiebe/G. Kodek* (Hrsg), Kommentar zum UWG (2009) § 9 Rz 3 mwN). Auch § 43 ABGB schützt vor Beeinträchtigungen des Namensgebrauchs. Dies ist bei der eingetragenen Firma oder registrierten Marke, die in noch größerem Ausmaß geschützt sind, selbstverständlich auch der Fall (vgl die Schutzgesetze in § 43 ABGB; § 9, 15 UWG; § 12 MSchG; § 63 ff GewO).

das entwickelte Verfahren durch Vergabe von Lizenzen an interessierte Anwender zu vermarkten“. In beiden Fällen handelt es sich selbstverständlich nicht um einen bloß tatsächlichen Zustand, sondern um weitgehend geschützte Rechtspositionen, die ihre Grundlage in einer vertraglichen Vereinbarung haben. Die Feststellung, dass auch solche Vorteile oder Zustände, die bei ihrer Verwertung im wirtschaftlichen Verkehr nicht als „Rechte“ bezeichnet werden, dem entgeltlichen Erwerb nachfolgend stets mit bestimmten subjektiven Rechten verbunden sind, erscheint auch deshalb sinnvoll, weil die Hingabe eines Entgelts wohl nur dann wirtschaftlich Sinn macht, wenn damit der Erwerb einer von der Rechtsordnung geschützten Position, beispielsweise Ausfolgung bestimmten Know-hows, verbunden ist. Für die positive monetäre Bewertung eines ungeschützten, bloß „tatsächlichen Zustands“ wird sich hingegen schwerlich eine wirtschaftliche Rechtfertigung finden.¹⁴

Entscheidend für die Qualifizierung des Namens des Unternehmens als zu aktivierendes Wirtschaftsgut oder Vermögensgegenstand ist nach dem Vorgesagten sohin insbesondere, ob für den Unternehmensnamen im Rahmen des Gesamtkaufpreises des Unternehmens typischerweise ein besonderes Entgelt angesetzt wird. In diesem Zusammenhang spielt die Differenzierung zwischen Unternehmensname, Firma und Marke eine wichtige Rolle. Denn in der Praxis ist diese Frage nach dem Ansatz eines separaten Entgelts jedenfalls beim Unternehmensnamen zu verneinen. Auch bei der Firma müsste die Antwort mE negativ ausfallen. Zwar finden sich in Unternehmenskaufverträgen häufig Klauseln, welche die Nutzung von Kennzeichen des Unternehmens, einschließlich einer eingetragenen Firma, zwischen Signing und Closing genau regeln. Jedoch wird auch für die Firma in der Regel ein besonderes Entgelt nicht angesetzt. Anders verhält es sich nur, wenn der Veräußerer den Namen des Unternehmens, der auch als Firma eingetragen ist, oder Teile hiervon, zudem als Marke registriert hat. Denn Käufer eines Unternehmens bewerten Marken häufig gesondert und setzen hierfür nicht selten ein gesondertes Entgelt an.

Die praktische Bedeutung dieser Feststellung beschränkt sich hinsichtlich des Namens des Unternehmens, der

¹⁴Vgl hierzu *Nowotny/M.Tichy* in *Straube* (Hrsg), HGB § 197 Rz 14, die in diesem Zusammenhang ebenfalls nach mit einem Recht vergleichbaren Vorteilen fragen, jedoch offenlassen, ob sie das Vorliegen eines solchen Rechts als Voraussetzung der Aktivierung werten.



nicht als Firma eingetragen oder als Marke registriert ist, weitgehend auf das Steuerrecht. Denn gemäß § 8 UGB gilt, dass derjenige, der zur Rechnungslegung verpflichtet und für den der Begriff des Vermögensgegenstands daher überhaupt relevant ist, sein Unternehmen ohnehin in das Firmenbuch eintragen lassen muss. Für Unternehmer kraft Rechtsform, offene Gesellschaften, Kommanditgesellschaften, Gesellschaften bürgerlichen Rechts und bestimmte andere Rechtsträger gilt kraft sondergesetzlicher Anordnung – zum Teil bei Überschreitung bestimmter Schwellenwerte – Ähnliches. In der Praxis stellt sich daher die Frage, ob der Name des Unternehmens, der nicht zugleich Firma oder Marke ist, die Kriterien eines Vermögensgegenstands erfüllt, nicht. In der Theorie wäre sie aus den genannten Gründen jedoch zu verneinen.

Betreffend den ertragsteuerlichen Begriff des Wirtschaftsguts verhält es sich jedoch anders. Auch hier interessiert die Frage, ob ein Wirtschaftsgut vorliegt, nur dann, wenn der Gewinn des Einkünftebeziehers durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln ist. Obgleich die steuerliche Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich häufig an die unternehmensrechtliche Rechnungslegung anknüpft (§ 5 Abs 1 EStG), ist dies nicht zwingend der Fall. Gemäß § 4 Abs 1 EStG ermittelt der Bezieher gewerblicher Einkünfte, auch wenn er nicht der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegt, den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich, sofern er bestimmte Umsatz- oder Vermögensgrenzen (§ 125 BAO) überschreitet. Aus diesem Grund kann daher zumindest theoretisch der Fall eintreten, dass ein Unternehmer nicht im Firmenbuch eingetragen ist, da hierfür gemäß § 8 UGB keine Pflicht besteht und er das Recht zur Eintragung nicht wahrgenommen hat, er jedoch den steuerrechtlichen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt. Wie ausgeführt, ist die Frage, ob in solchen Fällen der Name des Unternehmens für sich alleine die Kriterien des Vorliegens eines Wirtschaftsguts erfüllt, zu verneinen, da für diesen typischerweise kein separates Entgelt angesetzt wird.

Als Zwischenergebnis ist daher festzuhalten, dass der Name des Unternehmens selbst weder Wirtschaftsgut noch Vermögensgegenstand ist und daher als solcher auch keiner ertragsteuerlichen oder unternehmensrechtlichen Bewertung unterliegt. Dass der Unternehmensname, der auch als Marke registriert ist, die angeführten Kriterien – insbesondere des typischerweise vereinbarten separaten Entgelts – erfüllt, ist jedoch unbestritten.¹⁵

Wie solche Marken im Unternehmens- und Ertragsteuerrecht zu bewerten sind, soll im Folgenden dargestellt werden.

1.2. Bewertung des als Marke registrierten Unternehmensnamens

1.2.1. Unternehmensrechtliche Bewertung

Gemäß § 197 Abs 2 UGB in der Fassung des Rechnungslegungsgesetzes dürfen immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens nur dann aktiviert werden, wenn sie entgeltlich erworben wurden. Wurde der Vermögensgegenstand hingegen selbst hergestellt oder unentgeltlich erworben, so scheidet eine Aktivierung aus. Grund für diese Neuregelung – nach alter Rechtslage bestand nach überwiegender Ansicht sowohl bei entgeltlichem Erwerb als auch bei Selbstherstellung ein Aktivierungswahlrecht¹⁶ – war die Befürchtung, dass immaterielle Gegenstände in der Regel schwer schätzbar und daher unsichere Werte seien.¹⁷ Ausschlaggebend war sohin das Vorsichtsprinzip (§ 201 Abs 2 Z 4 UGB), wonach bei unsicherer Bewertung im Zweifel ein niedrigerer Vermögensausweis zu erfolgen hat. Da diese Unsicherheit in der Bewertung nur bei Zahlung eines Entgelts im Austausch für den gesamten Vermögensgegenstand beseitigt wird, hat nur diesfalls eine Aktivierung zu erfolgen. Hingegen dürfen andere Zahlungen an Dritte, etwa für einzelne Teilleistungen im Rahmen eines Herstellungsprozesses, nicht aktiviert werden.¹⁸

Der als Marke registrierte Name des Unternehmens stellt ohne Zweifel Anlagevermögen dar, da er seinem Wesen nach dazu bestimmt ist, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Als entgeltlicher Anschaffungsvorgang kommt dabei insbesondere der Kauf des Unternehmens in Frage, bei dem für die Marke ein gesondertes Entgelt angesetzt wird. Dieses Entgelt ist es auch, welches in Form der Anschaffungskosten sowohl den Bewertungsansatz bei der erstmaligen Aktivierung (§ 203 Abs 1 UGB) als auch die Grenze der Wertaufholung nach einer allfälligen außerplanmäßigen Abschreibung (§ 204 Abs 2 UGB) darstellt. Eine solche Wertaufholung ist grundsätzlich zwingend, wenn der Grund für eine außerplanmäßige Abschreibung weggefallen ist (§ 208 Abs 1 UGB), sie erfolgt jedoch wahlweise, wenn auch steuerrechtlich die

¹⁶ZB *Hofians*, FJ 1987 120.

¹⁷Für viele *Bertl*, Ansatz- und Bewertungsvorschriften nach HGB und IAS für immaterielle Vermögensgegenstände, in *Bertl et al* (Hrsg), Vermögensgegenstände 105 (118).

¹⁸*Nowotny/M.Tichy in Straube* (Hrsg), HGB § 197 Rz 16 mwN.

¹⁵ZB *VwGH* 27. 9. 1993, 92/13/0297.

Aufwertung unter der Voraussetzung unterbleiben kann, dass der niedrigere Ansatz auch im Jahresabschluss beibehalten wird (§ 208 Abs 2 UGB).

Fraglich könnte sein, ob das Vorsichtsprinzip, welches außer im Falle des entgeltlichen Erwerbs die Aktivierung des Namens des Unternehmens, welcher als Marke registriert ist, verbietet, auch im Hinblick auf die Wertaufholung gemäß § 208 UGB Besonderheiten in der Bewertung erfordert. Festzuhalten ist, dass bei Vorliegen eines Wertbeibehaltungswahlrechts gemäß § 208 Abs 2 UGB auch der Ansatz von Zwischenwerten bei der Wertaufholung für möglich erachtet wird.¹⁹ Ein praktischer Anwendungsfall, in dem die außerplanmäßige Abschreibung des als Marke registrierten Namens des Unternehmens erforderlich ist, könnte beispielsweise eine nachteilige Entscheidung in einem markenschutzrechtlichen Verfahren sein. Wird eine solche Entscheidung später unerwartet wieder aufgehoben, ist jedoch infolge des Verfahrens der Name des Unternehmens, sohin die Marke, dennoch in ihrer Wirkung beschädigt, so sollte dies den Ansatz eines Zwischenwerts rechtfertigen. Es kann nicht bestritten werden, dass gerade in einem solchen Fall die Bestimmung eines solchen Zwischenwerts außerordentliche Probleme bereitet. Eine kalkulatorische Hilfsgröße, wie die Anschaffungskosten beim entgeltlichen Erwerb, liegt in diesem Fall gerade nicht vor. Folgte man dem Vorsichtsprinzip, wonach bei unsicherer Bewertung der niedrigere Ansatz beibehalten werden soll, so müsste in diesem Fall eine Wertaufholung unterbleiben. Dass dies der Regelung des § 208 UGB nicht entspricht, ist eine Inkonsistenz, die de lege ferenda aufzulösen wäre.²⁰

1.2.2. Steuerrechtliche Bewertung

Die Bewertung unkörperlicher Wirtschaftsgüter im Ertragsteuerrecht folgt im Wesentlichen den gleichen Prinzipien wie die Bewertung immaterieller Vermögensgegenstände nach den Regeln des UGB. Gemäß § 4 Abs 1 fünfter Satz EStG dürfen unkörperliche Wirtschaftsgüter nur dann aktiviert werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind. Wiederum liegt der Regelung, die erstmals mit dem EStG 1988 Eingang in das Ertragsteuerrecht fand, das Vorsichtsprinzip, also die Überlegung zugrunde, dass nur bei Zahlung eines Entgelts bei Anschaffung des Wirtschaftsguts ein

hinreichend sicherer Bewertungsmaßstab vorliegt.²¹ Da auch das Anlagevermögen im ertragsteuerlichen Sinn solche Wirtschaftsgüter umfasst, die dauernd dem Geschäftsbetrieb dienen,²² erfüllt der als Marke registrierte Name des Unternehmens auch diese Begriffsdefinition.

Hinsichtlich der laufenden Bewertung wird ertragsteuerrechtlich zwischen abnutzbaren und nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern unterschieden. Nur abnutzbares Anlagevermögen, dh Wirtschaftsgüter, deren Wert durch die Benutzung bzw den Zeitablauf allmählich aufgezehrt wird,²³ unterliegt der Bewertung nach § 6 Z 1 EStG. Betreffend die Einordnung von Markenrechten ist in der Judikatur anerkannt, dass diese getrennt vom Firmenwert als eigene Bilanzposition zu aktivieren sind.²⁴ Allerdings beantwortet dies nicht die Frage nach der Abnutzbarkeit des Wirtschaftsguts Markenrecht. Die hA scheint eine Einordnung von Markenrechten als abnutzbare Wirtschaftsgüter zu befürworten. So bestehen gemäß den Einkommensteuerrichtlinien („EStR“) keine Bedenken, ein in das Betriebsvermögen entgeltlich erworbenes Markenrecht wie einen Firmenwert auf 15 Jahre verteilt abzuschreiben.²⁵ Geht man davon aus, dass Markenrechte zumindest als abnutzbar gelten, so sind diese mit den Anschaffungskosten, vermindert um die von den EStR festgelegte Absetzung für Abnutzung, anzusetzen. Erfolgt die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG, so kann gemäß dem gemilderten Niederstwertprinzip zudem der niedrigere Teilwert angesetzt werden. Hingegen ist die Teilwertabschreibung im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG iVm § 204 UGB nur dann zulässig, wenn die Wertminderung voraussichtlich dauerhaft ist. Insofern in diesem Zusammenhang der Ansatz von Zwischenwerten überhaupt für zulässig gehalten wird,²⁶ gilt das zur unternehmensrechtlichen Bewertung unter Punkt 1.2.1. Gesagte.

²¹Herzog, Das Aktivierungsverbot für unkörperliche Wirtschaftsgüter nach § 4 Abs 1 EStG 1988, RdW 1990, 29 (29); kritisch Ruppe, Immaterielle Wirtschaftsgüter, speziell Firmenwert, nach der Steuerreform, GesRZ 1988, 186 (188).

²²VwGH 16. 6. 1987, 86/14/0188; zur wesentlichen Deckungsgleichheit des Begriffs Anlagevermögen in der UGB- und Steuerbilanz vgl Wiesner, Unkörperliche Wirtschaftsgüter im Ertragssteuerrecht in Bertl et al (Hrsg), Vermögensgegenstände 201 (207).

²³VwGH 5. 7. 1994, 91/14/0110.

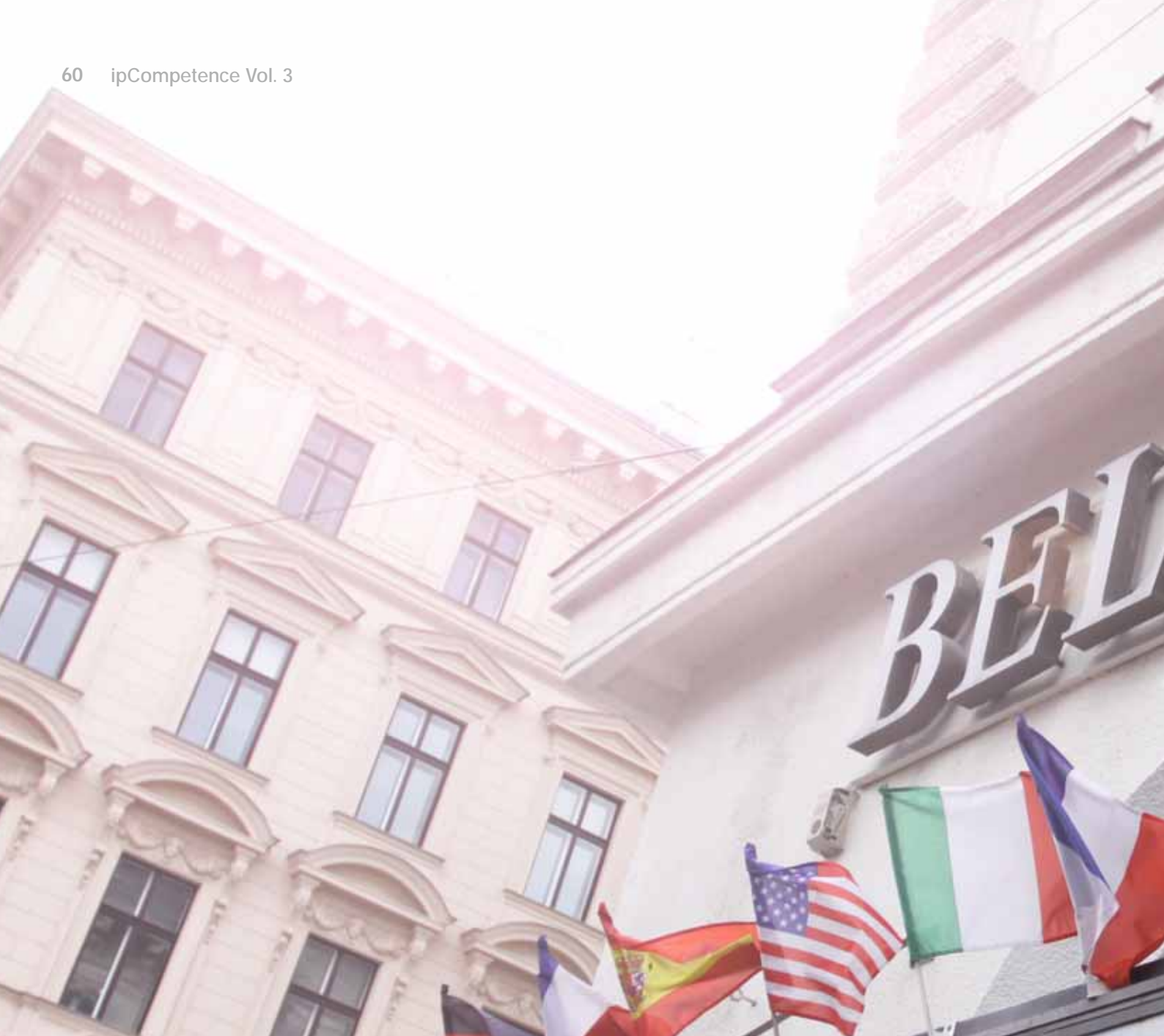
²⁴VwGH 27. 9. 1995, 92/13/0297; kritisch Doralt, EStG¹¹, § 6 Rz 8.

²⁵EStR 2000 Rz 3195.

²⁶Vgl hierzu Doralt, EU-GesRÄG: Einschränkung des gemilderten Niederstwertprinzips – Handelsbilanz und Steuerbilanz nicht ident, RdW 1997, 40 (40); VwGH 9. 7. 1954, 2738/51.

¹⁹Gassner/Lahodny-Kamer/Urtz in Straube (Hrsg), HGB § 208 Rz 19.

²⁰Vgl auch zur Kritik am Aktivierungsverbot für selbsterstellte Immaterialgüter des Anlagevermögens Nowotny/M.Tichy in Straube (Hrsg), HGB § 197 Rz 9 mwN.



2. Verwertung des Unternehmensnamens

2.1. Art der Verwertung des Unternehmensnamens

Wirtschaftlich sind zwei Arten der Verwertung des Namens des Unternehmens denkbar: die Veräußerung des Namens und die Einräumung des Rechts zu seinem Gebrauch. In rechtlicher Hinsicht ist die Veräußerung des höchstpersönlichen Namensrechts jedoch ausgeschlossen. Veräußerbar ist lediglich die eingetragene Firma, jedoch auch diese nur gemeinsam mit dem Unternehmen, welches unter der Firma betrieben wird (§ 23 UGB). Ist die eingetragene Firma auch als Marke registriert, so ändert dies in praktischer Hinsicht nichts an der Veräußerung gemeinsam mit dem Unternehmen. Zwar können Markenrechte grundsätzlich auch alleine veräußert und übertragen werden. Stimmt die Marke jedoch we-

sentlich mit der Firma oder Teilen davon überein, so erfolgt die Veräußerung in praxi häufig wiederum nur gemeinsam mit dem Unternehmen.

Auch im Fall der Einräumung des Rechts zum Gebrauch²⁷, üblicherweise Lizenz genannt, ist die Unterscheidung zwischen dem bloßen Namen des Unternehmens, der eingetragenen Firma und der registrierten Marke sinnvoll. Denn obgleich Namenslizenzverträge durchaus anerkannt sind²⁸ – dies erscheint aufgrund des höchstpersönlichen

²⁷Zu denken ist an die Gestattung der Nutzung einer Etablissementbezeichnung im Rahmen eines Franchisevertrags.

²⁸*Nauta*, Die Rechtsstellung des Lizenznehmers, ÖJZ 2003/22; *Aicher in Rummel* (Hrsg), ABGB³ (2007) § 43 Rz 15.



Charakters des Namensrechts nicht selbstverständlich – ist die Markenlizenz in der Praxis doch weit gebräuchlicher. Zwar wird auch die Namens- und Firmenlizenz in § 12 MSchG indirekt anerkannt, indem diese Bestimmung die Benutzung des Namens, der Firma oder der besonderen Bezeichnung des Unternehmens eines anderen ohne Zustimmung untersagt, positive Erwähnung findet allerdings nur die Markenlizenz (§ 12 MSchG).

Die Besteuerung des Veräußerungsgewinns beim Verkauf des gesamten Unternehmens, einschließlich des Namens, ist kein der gegenständlichen Untersuchung eng verwandtes Thema. Jedoch wirft die Lizenzierung im Ertragsteuerrecht, im Besonderen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, zahlreiche spannende Fragen auf, die im Folgenden behandelt werden sollen.

2.2. Besteuerung der Einkünfte aus der Lizenzierung des Unternehmensnamens nach innerstaatlichem Recht

Werden von einem unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen Lizenzgebühren erzielt, kommen grundsätzlich zwei Einkunftsarten in Betracht: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG und Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG. Da die Lizenzierung im Normalfall im Rahmen einer „selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt“ — so die Definition des Gewerbebetriebs in § 28 BAO —, durchgeführt wird, werden hier regelmäßig gewerbliche Einkünfte vorliegen. Hingegen wird die lizenzweise Überlassung einer Marke außerhalb eines Gewerbebetriebs nur ausnahmsweise erfolgen.

Die so erzielten gewerblichen Einkünfte unterliegen dem normalen Einkommensteuertarif gemäß § 33 Abs 1 EStG.²⁹

Von größerer praktischer Bedeutung ist die Abgrenzung zwischen gewerblichen Einkünften und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht. Erzielt nämlich ein steuerausländischer Unternehmer, der im Inland keine Betriebsstätte hat, Einkünfte aus der Überlassung eines im Inland belegenen Rechts, so unterliegt er dennoch gemäß § 98 Abs 1 Z 6 EStG der beschränkten Steuerpflicht. In der Praxis können hierbei im Hinblick auf die tatsächliche Ausgestaltung des „Lizenzvertrags“ Abgrenzungsschwierigkeiten auftreten. Häufig beschränken sich Vereinbarungen nämlich nicht auf die in § 28 EStG erwähnte „Überlassung von Rechten“ sowie die „Gestattung der Verwertung von Rechten“, sondern normieren darüber hinausgehend zum Teil sehr weitreichende Handlungspflichten des Lizenzgebers.³⁰ Insofern die Pflichten des Lizenzgebers daher über die bloße Unterlassung der Ausübung gesetzlicher Verbotsrechte hinausgehen³¹ und positive Leistungspflichten, wie zB die Pflicht „alles zu tun, um dem Lizenznehmer die Benutzung des Lizenzgegenstands zu ermöglichen“³², erscheinen auch die Schwierigkeiten bei der Einordnung solcher Verträge verständlich. Es überrascht daher auch nicht, wenn der Lizenzvertrag verschiedentlich bereits als Rechtskauf,³³ Miete,³⁴ Pacht,³⁵ Gesellschaftsvertrag³⁶ oder auch Vertrag sui generis³⁷ bezeichnet wurde. Für die Anwendung des § 98 Abs 1 Z 6 EStG³⁸ ist daher eine

Abwägung im Einzelfall entscheidend. Lassen sich die Einkünfte den einzelnen Leistungspflichten des Lizenzgebers nicht zuordnen, so werden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nur dann vorliegen, wenn die Überlassung des Rechts und die Gestattung der Verwertung im Vordergrund stehen.

2.3. Einkünfte aus der Lizenzierung des Unternehmensnamens im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen

2.3.1. Überblick über die Systematik von Doppelbesteuerungsabkommen

Werden Lizenzgebühren grenzüberschreitend gezahlt, so stellt sich die Frage, wie die doppelte Besteuerung dieser Einkünfte sowohl durch den Ansässigkeitsstaat des Lizenzgebers als auch durch den „Quellenstaat“ der Einkünfte vermieden werden kann. Dass Doppelbesteuerung überhaupt möglich ist, ergibt sich aus der gegensätzlichen Ausrichtung des Welteinkommensprinzips, dessen Befürworter vertreten, dass jeder Staat legitimiert sei, die in ihm ansässigen natürlichen und juristischen Personen mit ihrem gesamten Welteinkommen zur Besteuerung heranzuziehen, und dem Quellenprinzip, wonach der Besteuerung „aus inländischen Quellen stammender“ Einkünfte der Vorrang zukomme.³⁹ Wie diese Untersuchung zeigen wird, treten diese Schwierigkeiten bei keiner Einkunftsart deutlicher zutage als bei Lizenzgebühren. Damit beim Aufeinanderprallen der behaupteten Besteuerungsrechte zweier Staaten der Steuerpflichtige nicht zweimal Steuern entrichten muss, werden insbesondere bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen, unter anderem auf dem Gebiet der Steuern von Einkommen und Vermögen, abgeschlossen.⁴⁰ Die überwiegende Zahl dieser völkerrechtlichen Verträge folgt dabei dem OECD-MA, weshalb die hier interessierende Frage der abkommensrechtlichen Behandlung von Einkünften aus der Lizenzierung des Unternehmensnamens anhand dieses Abkommensmusters behandelt werden soll.

²⁹Vgl auch § 7 Abs 3 KStG, wonach bei Steuerpflichtigen, die aufgrund der Rechtsform unternehmensrechtlich zur Rechnungslegung verpflichtet sind, bei rechnungslegungspflichtigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und bei vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen. Der anzuwendende Tarif beträgt hier grundsätzlich 25%; § 22 Abs 1 KStG.

³⁰Vgl zB *Groß*, Der Lizenzvertrag⁹ (2007) 2 u 8.

³¹Dies ist unbestritten das zentrale Element des Lizenzvertrags. Vgl zB *Liebmann*, Lizenzverträge in der EU, ÖBI 1998, 167 (167).

³²*Groß*, Lizenzvertrag 8.

³³*Seligsohn*, Gesetz zum Schutz der Warenbezeichnungen³ (1925) § 6 Rz 6.

³⁴*Munk*, Die patentrechtliche Lizenz (1897) 21.

³⁵*Staudinger*, Vorbemerkung zu §§ 535, 536 Rz 76.

³⁶*Groß*, Lizenzvertrag 14.

³⁷*Liebmann*, Lizenzverträge in der EU, ÖBI 1998, 167 (167) mwN.

³⁸Dieser ist im Sinne der Isolationstheorie auch bei der Prüfung der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht relevant. Siehe zB *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007) Rz 1035.

³⁹Vgl hierzu ausführlich *Strasser*, Die Auslegung von Quellenstaatsregelungen in Doppelbesteuerungsabkommen (2005) 20 ff mwN.

⁴⁰Zum 31. 3. 2010 hat Österreich auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen ein Doppelbesteuerungsabkommen mit 94 anderen Staaten abgeschlossen. Mitunter wird auch das Ziel, doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden, als Ziel der Abkommen genannt. Hierzu zB *M. Lang*, Generalbericht, in IFA (Hrsg), Double Non-Taxation, Cahiers de droit fiscal international 89a (2004) 29 ff.

Ein dem OECD-MA folgendes Doppelbesteuerungsabkommen ist auf einen Sachverhalt dann persönlich und sachlich anwendbar, wenn die Einkünfte beziehende Person in einem der beiden Vertragsstaaten ansässig ist (Art 1 und 4 OECD-MA) und die von den Staaten zu erhebenden Steuern für Rechnung eines Vertragsstaats oder seiner Gebietskörperschaften vom Einkommen oder vom Vermögen erhoben werden (Artikel 2 OECD-MA). Ist dies der Fall, erfolgt die Verteilung der Besteuerungsrechte regelmäßig durch die Art 6 bis 21 des betreffenden Abkommens. Nach diesen Bestimmungen liegt das Besteuerungsrecht grundsätzlich beim Ansässigkeitsstaat des Einkünftebeziehers. Nur wenn die Einkünfte dem anderen Vertragsstaat hinreichend nahe verbunden sind, was anhand der „Quellenregeln“ zu überprüfen ist, wird dieser „Quellenstaat“ zur Gänze oder teilweise zur Besteuerung berechtigt.⁴¹ Zum Teil ist jedoch nur ein reduziertes Quellenbesteuerungsrecht vorgesehen oder wird das Besteuerungsrecht des Quellenstaats überhaupt ausgeschlossen. Auch andere Verteilungen der Besteuerungsrechte sind denkbar.⁴²

Sind die Rechtsfolgen der Verteilungsnormen nicht abschließend, so beseitigt letztlich der sogenannte Methodenartikel regelmäßig die juristische Doppelbesteuerung. Dabei werden zwei verschiedene Methoden angewendet. Bei der Befreiungsmethode werden die betroffenen Einkünfte aus der Bemessungsgrundlage der im Ansässigkeitsstaat zu entrichtenden Steuer ausgenommen. Dabei behalten sich aber die Staaten meist das Recht vor, die betreffenden Einkünfte zur Ermittlung des Steuersatzes zu berücksichtigen (Progressionsvorbehalt). Bei der Anrechnungsmethode ist der Ansässigkeitsstaat verpflichtet, die im anderen Staat gezahlte Steuer anzurechnen. Auch dabei werden Beschränkungen in der Form von Anrechnungshöchstbeträgen vorgesehen.

2.3.2. Abkommensrechtliche Verteilung der Besteuerungsrechte bei Lizenzgebühren

Art 12 Abs 1 OECD-MA bestimmt, dass Lizenzgebühren, die aus einem Vertragsstaat stammen und deren Nutzungsberechtigter⁴³ eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person ist, nur im Ansässigkeitsstaat besteuert

⁴¹Das Erfordernis der hinreichenden Nahebeziehung zum Quellenstaat entspringt dem Völkergewohnheitsrecht und stellt eine wichtige Grenze der Welteinkommensbesteuerung dar; vgl hierzu *Strasser*, Quellenstaatsregelungen 20 ff.

⁴²Näher *Strasser*, Quellenstaatsregelungen 54.

⁴³Der Begriff des Nutzungsberechtigten wird vom Kommentar zum OECD-MA nur im Bereich des Art 11 OECD-MA näher erläutert. Näher

werden können. Art 12 Abs 2 OECD-MA definiert den Begriff der Lizenzgebühren als Vergütungen jeglicher Art, die für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematographischer Filme, von Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt⁴⁴ werden.⁴⁵ Es steht sohin außer Zweifel, dass hierunter auch Einkünfte aus der Lizenzierung des als Marke registrierten Namens eines Unternehmens fallen.

Das zentrale, hier interessierende Problem des Art 12 OECD-MA ist die Art und Weise der Bestimmung des „Quellenstaats“, zu deren Zweck darauf abgestellt wird, woher die Lizenzgebühren „stammen“. Indem der Begriff des „Stammens“ in Art 12 OECD-MA nicht näher erläutert wird, unterscheidet sich die Bestimmung wesentlich von den meisten anderen Verteilungsnormen des Abkommensmusters. Mit Ausnahme von Art 12 und 20 OECD-MA enthalten nämlich sämtliche Verteilungsnormen entweder im ersten Absatz eine ausführliche Quellenregel oder diese wird in einem der Folgeabsätze näher definiert. Hierin liegt die Hauptursache einer Reihe besonderer Auslegungsprobleme des Art 12 OECD-MA, da sich der Ort des „Stammens“ von Lizenzgebühren – versteht man den Ausdruck wörtlich – im Ergebnis gar nicht ermitteln lässt.⁴⁶

Mitunter wird freilich vertreten, dass es der Ermittlung des „Quellenstaats“ von Lizenzgebühren ohnehin nicht bedürfe, da dem Ansässigkeitsstaat des Nutzungsberechtigten das ausschließliche Besteuerungsrecht zukomme.

hierzu *Toit*, Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Treaties (1999) 201.

⁴⁴Der Begriff der „gezählten Vergütung“ ist wiederum weit zu verstehen (Art 12 Rz 8 OECD-MK). Trotz des Erfordernisses der Zahlung soll der Begriff nach hM nicht nur Vergütungen in Geld, sondern auch Gegenleistungen in Geldwert erfassen: *Morgenthaler*, Die Lizenzgebühren im System des internationalen Einkommensteuerrechts (1991) 25 f.

⁴⁵Schon diese Aufzählung zeigt, dass der abkommensrechtliche Begriff der Lizenzgebühren weit über den herkömmlichen Sprachgebrauch hinausgeht, der unter einer Lizenzgebühr lediglich das Entgelt für die Erlaubnis (vgl lat. „licet“ = es ist erlaubt*) zur Nutzung eines gewerblichen Schutzrechts oder Urheberrechts versteht.

⁴⁶Dazu gleich unten 2.3.3.



Dem steht entgegen, dass zahlreiche bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen sehr wohl ein – Art 11 Abs 2 OECD-MA vergleichbares – Quellenbesteuerungsrecht für Lizenzgebühren vorsehen. Im Hinblick auf diese Abkommen sowie für die Frage der Einordnung der Einkünfte unter Art 21 Abs 2 OECD-MA ist die Quellenbestimmung nach Art 12 Abs 2 OECD-MA daher ersichtlich von zentraler Bedeutung.

2.3.3. Die Quellenregel für Einkünfte aus der Lizenzierung des Unternehmensnamens

2.3.3.1. Die Bedeutung des Begriffs „stammen“ für die Bestimmung des „Quellenstaats“ von Lizenzgebühren

Nach dem Wortlaut des Art 12 Abs 1 OECD-MA kommt es zur Ermittlung des „Quellenstaats“ auf jenen Staat an, wo Lizenzgebühren „entstehen“.⁴⁷ Jedoch lässt sich ein solcher Ort, dem die Lizenzgebühren „entspringen“ oder – mit den Worten des Art 20 OECD-MA – wo sie ihre „Quelle“ haben, gar nicht ermitteln. Denn der Begriff der Einkünfte ist ein Rechtsbegriff, der seinen Ursprung nicht im Tatsächlichen hat, und Einkünfte liegen nur dann vor, wenn der Steuergesetzgeber dies anordnet.⁴⁸ Daher ist die „Entstehung“ von Einkünften auch immer an die Erfüllung eines Einkünfttatbestands geknüpft, der zwar häufig, jedoch keineswegs immer an einen Vorgang oder Zustand im Tatsächlichen anknüpft.

Zwar spricht viel dafür, den Begriff des „Stammens“ von Einkünften als Hinweis darauf zu verstehen, dass Quellenregeln zumindest tendenziell darauf gerichtet sind, jenen Ort zu umschreiben, dem der unter die Einkünfttatbestände zu subsumierende Sachverhalt wirtschaftlich eng verbunden ist.⁴⁹ Doch auch ein solcher Ort lässt sich in den meisten Situationen nicht einmal annähernd bestimmen, weshalb einige der im OECD-MA verwendeten Quellenregeln insofern einer gewissen Beliebigkeit nicht entbehren. Bei den Lizenzgebühren wird dieser Gedanke besonders deutlich, da der Art 12 OECD-MA zugrunde liegende tatsächliche Lebenssachverhalt wirtschaftlich nur schwer einem bestimmten Ort zugeordnet werden kann:

So wird etwa im innerstaatlichen Recht zur Bestimmung des „Quellenstaats“ von Lizenzgebühren häufig auf den Ort abgestellt, wo das überlassene Recht verwendet wird. Zur Begründung der beschränkten Steuerpflicht nach österreichischem und deutschem Steuerrecht ist beispielsweise erforderlich, dass das überlassene Recht „in einer inländischen Betriebsstätte“ verwertet wird.⁵⁰ Dies entspricht auch der Regelungsweise anderer Steuersysteme, wie das Beispiel der „place of use“-Regel in § 864 (a) (4) des amerikanischen Einkommensteuergesetzes (Internal Revenue Code) zeigt. Bei der Beurteilung solcher Bestimmungen ist zu beachten, dass es aus praktischer Sicht wohl niemals möglich ist, alle Orte zu eruieren, an denen Tätigkeiten verübt worden oder Sachen belegen sind, die für die Verwirklichung des vom Einkünfttatbestand erfassten Sachverhalts wirtschaftlich von Bedeutung sind. Insofern sprechen wohl vor allem verwaltungsökonomische Argumente dafür, dass viele Staaten zur Bestimmung des „Quellenstaats“ von Lizenzgebühren auf den „place of use“ des überlassenen Rechtes abstellen.⁵¹ Ob ein solches Ergebnis auch abkommenssystematisch argumentiert werden kann, soll im Folgenden untersucht werden.

2.3.3.2. Versuch einer Auslegung der Quellenregel für Einkünfte aus der Lizenzierung des Unternehmensnamens

Von der hM wird vertreten, dass der „Quellenstaat“ von Lizenzgebühren in Anlehnung an die Quellenregel des Art 11 Abs 5 OECD-MA zu bestimmen ist. Diese Lösung erscheint vielen so selbstverständlich, dass unterstützende Argumente für diese Ansicht nur selten zu finden sind. So liegt es nach *Pöllath/Lohbeck* schlichtweg nahe, in Analogie zu Art 11 Abs 5 OECD-MA auf den Wohnsitz des Schuldners abzustellen.⁵² Nach dieser Bestimmung gelten Zinsen dann als aus einem Vertragsstaat stammend, „wenn der Schuldner eine in diesem Staat ansässige Person ist. Hat aber der Schuldner der Zinsen, ohne Rücksicht darauf, ob er in einem Vertragsstaat ansässig ist oder nicht, in einem Vertragsstaat eine Betriebsstätte und ist die Schuld, für die die Zinsen gezahlt werden, für Zwecke der Betriebsstätte eingegangen worden und trägt die Betriebsstätte die Zinsen, so gelten die Zinsen als aus dem Staat stammend, in dem die Betriebsstätte liegt.“⁵³

⁴⁷Vgl die englische und französische Originalfassung des Abkommenstextes: „arise“, „proviennent“.

⁴⁸M. Lang, CFC-Regelungen und Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 2002, 717 (719 f); ders., Der doppelt ansässige Organträger aus abkommensrechtlicher Sicht, SWI 2003, 215 (216 ff).

⁴⁹Strasser Quellenstaatsregelungen 92 f.

⁵⁰Siehe § 98 (1) Z 6 EStG und § 49 (1) Z lit f dEStG.

⁵¹Näher Strasser Quellenstaatsregelungen 175 f mwN.

⁵²Pöllath/Lohbeck in *Vogel/Lehner* (Hrsg), DBA⁵ (2008) Art 12 Rz 20b.

⁵³„Quellenstaat“ iSd Art 11 OECD-MA ist daher alternativ der Ansässigkeitsstaat des Schuldners oder der Belegenheitsstaat der Schuldnerbetriebsstätte.

Für *Wassermeyer* wieder stellt sich im Kern nur die Frage, ob die Herkunft von Lizenzgebühren aus einem Vertragsstaat ausschließlich nach der Ansässigkeit des Schuldners der Lizenzgebühren in diesem Vertragsstaat oder auch durch Abstellen auf den Ort einer Betriebsstätte des Schuldners, durch welche die Lizenzgebühren gezahlt werden, zu bestimmen sei. Denn da es sich sowohl bei Lizenzgebühren als auch bei Zinsen um Einkünfte aus Vermögensverwaltung handle, sei kein Grund erkennbar, weshalb die abkommensrechtliche Herkunft von Lizenzgebühren eine andere als die von Zinsen sein soll.⁵⁴ *Portner* schließlich will zur Bestimmung des „Quellenstaats“ nach Art 12 Abs 1 OECD-MA schlicht auf das innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten abstellen, da der Begriff des „Stammens“ im Abkommen eben nicht definiert ist.⁵⁵

Der zuletzt zitierten Ansicht ist schon aus methodischer Sicht entgegen zu halten, dass Abkommen primär aus sich heraus auszulegen sind und der Rückgriff auf innerstaatliches Recht gem Art 3 Abs 2 OECD-MA nur zulässig ist, wenn sich aus dem Abkommenszusammenhang keine andere Lösung ableiten lässt.⁵⁶ *Wassermeyer* wiederum könnte uU erwidert werden, dass Art 11 OECD-MA keineswegs die einzige Art 12 OECD-MA vergleichbare Verteilungsnorm sei, da Ähnlichkeiten beispielsweise auch zu Dividendeneinkünften nach Art 10 OECD-MA bestehen. Es ist daher zu prüfen, ob sich die Heranziehung dieser oder anderer Quellenregeln für Zwecke der „Quellenstaat“-Bestimmung von Lizenzgebühren auch auf andere Weise begründen lässt.

Betrachtet man zunächst die Gesamtheit der Quellenstaatsregelungen in den Art 6–8, 10–17, 19 und 21 OECD-MA⁵⁷ dahingehend, ob sich aus ihnen allgemeine Merkmale abkommensrechtlicher Quellenregeln und somit Hinweise für die Auslegung des Art 12 OECD-MA ableiten lassen, so fällt sogleich die große Vielfalt der hier zur Anwendung kommenden Begriffe auf, mit denen die für das Besteuerungsrecht des „Quellenstaats“ notwendige Nahebeziehung

der Einkünfte zu diesem umschrieben wird.⁵⁸ Da ein einheitliches Muster der übrigen Quellenregeln des OECD-MA, welches für Zwecke der Bestimmung des „Quellenstaats“ in Art 12 OECD-MA fruchtbar gemacht werden könnte, nicht zu erkennen ist, sind im Folgenden nur zwei bestimmte, Art 12 OECD-MA sachlich eng verwandte Quellenregeln in anderen Verteilungsnormen zu untersuchen.

Es sind dies der schon mehrfach angesprochene Art 11 OECD-MA und andererseits Art 6 OECD-MA. Die Heranziehung der Quellenregel der letztgenannten Vorschrift, des Belegenheitsprinzips, könnte man auf den ersten Blick deshalb für möglich erachten, da eine ähnliche Regelung auch im innerstaatlichen Recht beispielsweise Deutschlands und Österreichs im Zusammenhang mit der beschränkten Steuerpflicht von Lizenzeneinkünften vorgesehen ist. Zwar soll hier keinesfalls einer Auslegung nach innerstaatlichem Recht das Wort geredet werden, doch könnten § 98 Z 6 EStG sowie § 49 Abs 1 Z 6 dEStG zumindest indizieren, dass die Beachtung der Belegenheitsregel auch bei der „Quellenstaat“-Bestimmung von Lizenzeneinkünften möglich ist. Dem steht jedoch entgegen, dass ein solcher Belegenheitsort im Bereich des Art 12 OECD-MA keinesfalls immer zu ermitteln ist. Zwar könnte man bei Einräumung des Verwertungsrechts an einer Handelsmarke für einen bestimmten Staat uU noch die Belegenheit dieses Rechts im weitesten Sinn feststellen. Demnach wäre hier der Einsatzbereich der überlassenen Handelsmarke der „Belegenheitsort“ des Rechts. Erscheint jedoch schon diese Auslegung gewagt, so versagt das Belegenheitsprinzip spätestens bei den „Mitteilungen gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen“ seinen Dienst. Denn bei diesen lässt sich ein Belegenheitsort erst recht nicht ermitteln.

Im Ergebnis ist mE daher den eingangs zitierten Autoren zuzustimmen, wonach einzig Art 11 OECD-MA geeignet erscheint, den „Quellenstaat“ nach Art 12 OECD-MA zu bestimmen. Denn nicht nur wird es zweifellos immer einen „zahlenden Schuldner“ der Lizenzgebühren geben. Da insofern kein Anwendungshindernis der Quellenregel für Zwecke des Art 12 OECD-MA zu erkennen ist, könnte sich die Ermittlung des „Quellenstaats“ auch bei Lizenzeneinkünften problemlos nach der Ansässigkeit des Schuldners richten. Auch der Beachtung des zweiten

⁵⁴ *Wassermeyer* in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg), DBA-Kommentar (Stand: Oktober 2001) MA Art 12 Rz 28.

⁵⁵ *Grützner* in *Gosch/Kroppen/Grotherr* (Hrsg), DBA-Kommentar (16. Erg.Lfg. 2005) MA Art 12 Rz 30.

⁵⁶ Für viele *M. Lang*, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuer Ausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Gassner/M. Lang/Lechner* (Hrsg), Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht (1994) 11 (34).

⁵⁷ Art 9 und 18 OECD-MA enthalten keine Quellenregel.

⁵⁸ Näher *Strasser*, Quellenstaatsregelungen 178 f.

Teils der Quellenregel in Art 11 Abs 5 OECD-MA, der Betriebstättenalternative, im Bereich des Lizenzgebührenartikels steht – de lege lata – nichts entgegen.⁵⁹

3. Zusammenfassende Würdigung

Der vorliegende Beitrag sollte zunächst Eckpunkte der unternehmens- und ertragsteuerrechtlichen Bewertung des Namens des Unternehmens aufzeigen. Dabei zeigt sich, dass die Einordnung des Unternehmensnamens alleine zwar zum Teil schwierige Interpretationsfragen aufwirft, diese allerdings in der Praxis infolge der Eintragung des Unternehmensnamens als Firma oder Marke in den Hintergrund treten. Jedoch legt die

Untersuchung der Regelungen zur abkommensrechtlichen Behandlung von Einkünften, die bei der lizenzweisen Verwertung des Unternehmensnamens entstehen, auch in der Praxis bedeutsame Auslegungsprobleme offen. Es empfiehlt sich daher nicht zuletzt aus Praktikabilitätsabwägungen, beim künftigen Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen, aber auch bei der Entwicklung vergleichbarer Regelungen im innerstaatlichen Recht,⁶⁰ der praktischen Handhabbarkeit von Quellenstaatsregelungen mehr Bedeutung einzuräumen.

⁵⁹Vgl zu in diesem Zusammenhang bestehenden Auslegungsproblemen *Strasser*, Quellenstaatsregelungen 152 ff und 172 f mwN.

⁶⁰Siehe hierzu insbesondere *Bauer et al* (Hrsg), Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (2004).



IMPRESSUM

Zitiervorschlag:	<i>Schmid</i> , Die Etablisementbezeichnung als Unternehmenskennzeichen, ipCompetence Vol. 3 (2010) 4. <i>Schmid</i> , ipCompetence Vol. 3 (2010) 4.
Herausgeber:	Kompetenzzentrum geistiges Eigentum GmbH, 1010 Wien, Kohlmarkt 4
Redaktion:	Dr Christian Handig, KR Mag Andreas Hüttner, RA Hon-Prof Dr Guido Kucsko
Grundlegende Richtung:	Fachbeiträge zum Geistigen Eigentum
Verlag:	MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung GmbH, Wien
Fotografie:	Wolfgang Prummer
Grafik & Layout:	Gerlinde Schmid Communications GmbH
Verlag & Druck:	MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung GmbH, Wien
Haftungsausschluss:	Sämtliche Angaben in dieser Publikation erfolgen trotz sorgfältiger Bearbeitung ohne Gewähr. Eine Haftung der Autoren, der Herausgeber sowie des Verlags ist ausgeschlossen.