

## Steuern im E-Commerce – Abgabenrechtliche Aspekte beim Domainhandel\*

*Trotz ihrer großen wirtschaftlichen Bedeutung für den E-Commerce wurden Internet-Domains bislang in Österreich – soweit veröffentlicht – keiner ausführlichen steuerrechtlichen Untersuchung unterzogen, sieht man von einzelnen, wichtigen bilanzrechtlichen Überlegungen ab.<sup>1</sup> Der nachfolgende Beitrag versucht erstmals überblicksartig die praxisrelevanten Steuerrechtsfragen für Domaininhaber und solche, die es werden wollen, zu erörtern.*

### 1. Einleitung

Mangels spezifischer steuerlicher Regelungen, die auf die Besonderheiten von wirtschaftlichen Aktivitäten im Zusammenhang mit Domains zugeschnitten wären, muss auf die allgemeinen steuerrechtlichen Vorschriften zurückgegriffen werden. Dabei sind aus steuerrechtlicher Sicht vor allem die Registrierung von Domains sowie deren Verkauf und Verpachtung (Domainhandel iwS) von besonderem Interesse. Für eine fiskale Betrachtung dieser verschiedenen Aktivitäten kommt die größte praktische Bedeutung naturgemäß der Einkommen- und der Umsatzsteuer zu. Daran anknüpfend werden bilanzrechtliche Überlegungen ebenso angestellt, wie eine gebührenrechtliche Einschätzung vorgenommen.

### 2. Grundlagen

#### 2.1 Technische und zivilrechtliche Grundlagen

Über die Rechtsnatur von Domains besteht in Rsp und Schrifttum, soweit diese Problematik überhaupt diskutiert wird, noch keine Einigung.<sup>2</sup> Eine gewisse Aktualität erlangte diese Frage im Zusammenhang mit den ersten gerichtlichen Entscheidungen, die die Zulässigkeit der Pfändung von Domains zum Gegenstand hatten.<sup>3</sup>

Das LG Essen<sup>4</sup> bejahte als eines der ersten deutschen Gerichte die Pfändbarkeit von Domains als ein sonstiges vermögenswertes Recht. Zwar gäbe es für Domains und die ihrer Nutzung zugrunde liegenden Vertragsbeziehungen keine gesetzlichen Regelungen. Vielmehr handle es sich, so das Gericht, bei der Nutzung von Domains um ein Rechtsinstitut sui generis, das mit einer Lizenz vergleichbar sei. Da eine Domain jedoch beispielsweise verkauft, vermietet und versteigert werden könne, sei ein dergestalt übertragbares Recht - ebenso wie eine

---

\* RA Dr. Clemens Thiele, LL.M. Tax (GGU), [Anwalt.Thiele@eurolawyer.at](mailto:Anwalt.Thiele@eurolawyer.at).

<sup>1</sup> Biegler/Karner, Handels- und steuerrechtliche Bilanzierung von Webpages in Biegler (Hrsg), [www.electronicbusiness.at](http://www.electronicbusiness.at) (2000), 91; Dienes, Bilanzierung von Websites und Webpages in Toifl/Züger (Hrsg) Versteuerung von E-Commerce (2000), 15; Grünberger, Die Bilanzierung von Homepages, RdW 2001/476, 440; Schreyvogel, Aktuelle Entwicklungen in der Bilanzierung und Gewinnrealisierung von Software- und Internet-Leistungen nach US-GAAP, RWZ 2001/39, 115.

<sup>2</sup> Parschalk/Zuser/Otto, Telekommunikationsrecht (2002), 157; Thiele, Rechtliche Grundlagen der Domainvergabe – Regulierung für „.at“? – Thesen und Antithesen zur Domainverwaltung in Österreich, wbl 2001, 307; derselbe, Pfändung von Internet Domains, ecolex 2001, 38; derselbe, Pfändung von Internet Domains – Triplik zu ecolex 2001, 197, ecolex 2001, 600; aA Burgstaller, Pfändung von Internet Domains – (k)ein Problem!, ecolex 2001, 197; Kilches, Exekution auf Internet-Domains, RdW 2001, 390.

<sup>3</sup> Vgl. hierzu den Überblick bei Thiele in Gruber/Mader, Privatrechtsfragen des e-commerce (2003) 87, 200 ff.

<sup>4</sup> 22.9.1999, 11 C 370/99, CR 2000, 247 = GRUR 2000, 453 = K&R 2000, 91 = NJW-CoR 2000, 106.

veräußerbare Lizenz - auch der Pfändung zugänglich.<sup>5</sup>

Demgegenüber verneinte das LG München I<sup>6</sup> nach der derzeitigen Rechtslage, insbesondere unter Berücksichtigung des bestehenden Vergabesystems durch die deutsche Registrierungsstelle, die Möglichkeit, Domains als selbstständig pfändbare und unter Mitwirkung der Vollstreckungsorgane verwertbare Rechte zu qualifizieren.<sup>7</sup>

Ausgehend von den der gegenwärtigen Vergabepaxis der NIC.AT GmbH zugrunde liegenden Regelungen wird man die Rechtsnatur von Domains abstrakt nur dahingehend bestimmen können, dass der Inhaber einer Domain allein durch die Registrierung im Wege des Vertragsschlusses mit der Registrierungsstelle zwar das Eigentum iSd § 285 ABGB an der Domain, aber kein sonstiges absolutes Recht erwirbt, das ähnlich der Inhaberschaft an einem Immaterialgüterrecht verdinglicht wäre. Vielmehr erhält er lediglich als Gegenleistung für die an die NIC.AT zu zahlende Vergütung das Recht, für seine IP-Adresse eine bestimmte Domain zu verwenden, also ein (zunächst) relativ wirkendes, vertragliches Nutzungsrecht.<sup>8</sup>

Die unbestimmte Vertragsdauer verbunden mit den vorgesehenen Kündigungsmöglichkeiten weist dabei auf den Charakter dieses Rechtsverhältnisses als Dauerschuldverhältnis hin.<sup>9</sup> Gerichtlich pfändbar ist gem § 448 ABGB jede Sache, die im Verkehr steht. Rechte können daher ebenso Gegenstand des Pfandrechts sein wie Forderungen, wenn sie nicht höchstpersönlich sind und verwertet werden können.<sup>10</sup> Die Rechte des säumigen Domaininhabers aus dem Registrierungsvertrag sind nach den §§ 313 ff EO pfändbar. Das subjektive, werthaltige Recht des Domaininhabers kann aufgrund seiner Übertragbarkeit auch im Wege eines Zwangsverkaufes versilbert werden.<sup>11</sup>

Für die steuerlichen Bedürfnisse lässt sich festhalten, dass Domains nicht nur technische Kommunikationsparameter des Internets sind, sondern als Kennzeichen von Unternehmen benützt werden, ja gewissermaßen schon Teil der Firmenkultur sind, und in der Praxis als Wirtschaftsgut rege gehandelt werden.

## 2.2 Domains als selbstständig zu bewertende Wirtschaftsgüter im Steuerrecht

<sup>5</sup> Zustimmend LG Düsseldorf, 16.3.2001, 25 T 59/01, CR 2001, 468; *Stöber in Zöller*, ZPO Kommentar<sup>23</sup> (2002), § 857, Rz 12c; *Welzel*, Zwangsvollstreckung in Internet-Domains, MMR 2001, 131, 139; *Hartmann/Kloos*, Entscheidungsanmerkung, CR 2001, 469; *Schmittmann*, Entscheidungsanmerkung, JurBüro 2000, 213 f; eingehend zu dieser Entscheidung auch *Plaß*, Die Zwangsvollstreckung in die Domain, WRP 2000, 1077 ff; *Viefhues*, Entscheidungsanmerkung, MMR 2000, 286 ff; *Kleespies*, Die Behandlung von Domains in der Einzelzwangsvollstreckung unter Berücksichtigung der DENIC, GRUR 2002, 764; *Thiele*, *ecolex* 2001, 38.

<sup>6</sup> 28.6.2000, 20 T 2446/00, CR 2000, 620 = K&R 2000, 533; zustimmend *Burgstaller*, *ecolex* 2001, 197.

<sup>7</sup> Kritisch hierzu *Thiele*, *ecolex* 2001, 38; *derselbe*, *ecolex* 2001, 600; ebenso *Welzel*, Entscheidungsanmerkung, MMR 2001, 321; *Hanloser*, Entscheidungsanmerkung, CR 2001, 344; vgl auch bereits AG Lindau, 17.4.2000, M 192/00; AG Bremen, 16.10.2000, 247 M 472032/00; zu dieser Entscheidung *Welzel*, MMR 2001, 131; *Hanloser*, Entscheidungsanmerkung, CR 2000, 703; *Schmittmann*, JurBüro 2000, 596.

<sup>8</sup> Eingehend zur Rechtsnatur von Internet Domains nach sachenrechtlichen und sonstigen Gesichtspunkten *Thiele in Gruber/Mader*, aaO, 95 ff mwN zum Meinungsstand.

<sup>9</sup> So bereits *Thiele*, Verträge über Internet Domains, *ecolex* 2000, 210; zum gleichen Ergebnis gelangt die deutsche Lehre vgl *Viefhues*, MMR 2000, 286, 287; *Lwowski/Dahm*, Auf dem Weg zur europäischen Informationsgesellschaft – Zur Übertragbarkeit und Pfändbarkeit von .de- und .eu-Domains, WM 2001, 1135, 1138; *Welzel*, MMR 2001, 131, 132; *Hanloser*, CR 2001, 344, 345; *Cichon*, Internetverträge (2000), 98; *Racz*, Second-Level-Domains aus kennzeichenrechtlicher Sicht (2002), 44 f; *Kordt*, Namens- und markenrechtliche Fragen bei der Verwendung von Domain-Namen, DB 2001, 249, 250; *Fezer*, Markenrecht Kommentar<sup>2</sup> (1999), § 3 Rz 303; *Schuppert*, Bereitstellung von Domains in *Spindler* (Hrsg), Vertragsrecht der Internet-Provider (2000), 477, 480.

<sup>10</sup> *Hofmann in Rummel*, ABGB<sup>3</sup>, Rz 8 zu § 448; *Hinteregger in Schwimann*, ABGB<sup>2</sup>, § 448 Rz 17.

<sup>11</sup> *Thiele*, *ecolex* 2001, 600; *Oberkofler*, (Ver-)Pfändung von Internet-Domains – Neue Entwicklungen im Domain-Recht, MR 2001, 185; *Jakusch*, Exekution auf Internet-Domains, RdW 2001, 580.

Das Steuerrecht knüpft an den Begriff des „Wirtschaftsgutes“ an. Diese Güter des Wirtschaftsverkehrs gehen über die bloßen Sachen iSd bürgerlichen Rechts hinaus.<sup>12</sup> Wirtschaftsgüter können demzufolge nicht nur Sachen, Gegenstände und Rechte, sondern sogar tatsächliche und rechtliche Zustände sowie konkrete Möglichkeiten sein.<sup>13</sup> Zu prüfen ist daher, ob es sich bei Internet Domains um **Wirtschaftsgüter im steuerrechtlichen Sinn** handelt, wobei nach hM<sup>14</sup> folgende Voraussetzungen zutreffen müssen:

- Bestandteil des wirtschaftlichen Verkehrs, der selbstständig übertragbar ist
- Kostenverursachende Beschaffung bzw. Erlangung<sup>15</sup>
- selbstständige Bewertbarkeit, d.h. im Rahmen eines Gesamtkaufpreises würde ein gesondertes Entgelt angesetzt<sup>16</sup>

Die Bilanzierungsfähigkeit bildet keine Voraussetzung für ein Wirtschaftsgut.<sup>17</sup> Entgegen dem Aktivierungsverbot nach § 4 Abs 1 vorletzter Satz EStG bestehen daher (auch) selbst hergestellte unkörperliche Wirtschaftsgüter, die nicht in der Bilanz aufscheinen. Darüber hinaus sind auch Rechte aus schwebenden Dauerverträgen grundsätzlich nicht zu bilanzieren, aber dennoch Wirtschaftsgüter.<sup>18</sup> Die Judikatur zum steuerlichen Begriff "Wirtschaftsgut" setzt ebenfalls nur die Veräußerbarkeit im Zuge der Geschäftsveräußerung voraus<sup>19</sup> und entspricht damit weitgehend der Begriffsbestimmung der hL,<sup>20</sup> nach der immaterielle Vermögensgegenstände unter folgenden Bedingungen aktivierbar sind:

- Nachweis eines konkreten betrieblichen Vorteils, der länger als ein Jahr anhält
- Verkehrsfähigkeit bei einer Geschäftsveräußerung im Ganzen
- Individualisierbarkeit gegenüber anderen Vermögensgegenständen

Domains sind daher nach der hier vertretenen Auffassung im steuerlichen Sinn als selbstständig bewertbare Wirtschaftsgüter anzusehen schon aufgrund ihrer (einzelnen) Handelbarkeit im wirtschaftlichen Verkehr.

### 3. Ertragsteuerliche Behandlung

Der Erwerb, die Nutzung und die Veräußerung von Internet Domains können ertragsteuerrechtlich in verschiedener Hinsicht erfasst werden. Dabei bestehen im Einzelnen

<sup>12</sup> Eingehend dazu *Bauer*, Das steuerliche Wirtschaftsgut, in *Loitlsberger/Egger/Lechner* (Hrsg), Rechnungslegung und Gewinnermittlung, GS-Lechner (1987), 19 mwN.

<sup>13</sup> St Rsp VwGH 21.10.1960, 113/60; 22.10.1965, 45/64; 11.3.1992, 90/13/0230, *ecolex* 1992, 805 = ÖJZ VwGH F 1993/63 = VwSlgF 6.662; vgl. auch 27.9.1995, 92/13/2097, ÖStZB 1996, 281.

<sup>14</sup> Dazu instruktiv EStR 2000 452 ff; zur Einzelverwertbarkeit *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmens, 10. Lfg, § 246 Rz 25; *Aigner*, Zweifelsfragen zur steuerlichen Behandlung von Markenrechten, ÖStZ 2003/626, unter Übernahme der dogmatischen Struktur.

<sup>15</sup> Dazu VwGH 11.3.1992, 90/13/0230, *ecolex* 1992, 805 = ÖJZ VwGH F 1993/63 = VwSlgF 6.662; BFH 9.7.1986, BStBl 1987, 14.

<sup>16</sup> Das Wirtschaftsgut muss nach hM als werterhöhende Einzelheit ins Gewicht fallen, vgl. VwGH 18.9.1964, ZI 1226/63; 12.2.1965, 1279/64; 26.5.1971, 1551/70, 1552/70; 7.7.1971, 1553/70; 27.11.1973, 790/73; 4.11.1980, 3332/79; 21.1.1986, 84/14/0129; 16.11.1993, 90/14/0077; *Bauer*, aaO, 20; *Bertl/Fraberger*, Bilanzierung von Marken, RWZ 2002, 104; vgl. auch BFH 28.5.1979, BStBl 1979, 734; 22.3.1989, BStBl 1989 II 644; *Stein/Ostermann*, Bilanzierung und Bewertung von Warenzeichen, BB 1996, 787.

<sup>17</sup> So VwGH 26.2.1975, 936/74.

<sup>18</sup> So VwGH 26.2.1975, 936/74.

<sup>19</sup> VwGH 16.11.1993, 90/14/0077, ARD 4538/44/94 = *ecolex* 1994, 260 = JUS F/743 = ÖStZ 1994, 232 = ÖStZB 1994, 397 = SWK 1994, E 11 = SWK 1994, R 65; BFH, BStBl 1989 II 644; s auch *Doralt*, Einkommensteuergesetz-Kommentar, 5.Lfg (2001) § 4 Tz 36.

<sup>20</sup> *Winnefeld*, Bilanzhandbuch<sup>2</sup> (2000) F 141.

erhebliche Unterschiede je nach dem, ob eine Domain zu rein privaten oder zu geschäftlichen Zwecken angeschafft bzw. veräußert oder verwendet wird.

### 3.1. Gewerblich genutzte Domains

Erwirbt ein Gewerbetreibender, der verpflichtet ist, Bücher zu führen und regelmäßige Abschlüsse zu machen, eine Domain, so hat er diese unter bestimmten Voraussetzungen in seinem Jahresabschluss zu berücksichtigen. Gemäß § 4 Abs 1 EStG<sup>21</sup> ist für die Domain als immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens ein Aktivposten anzusetzen, wenn sie entgeltlich erworben wurde. Dabei ist die Domain nicht zum Schätz- oder Verkehrswert, sondern mit ihrem Kaufpreis anzusetzen. Hat das Unternehmen hingegen die Domain ursprünglich selbst registrieren lassen, d.h. hat sie die Domain selbst geschaffen, so können lediglich die dabei entstandenen Registrierungs- und weiteren Eintragungskosten als Betriebsausgaben steuerlich geltend gemacht werden.

Der Einkommensteuer unterliegen grundsätzlich auch diejenigen Erlöse, die ein Gewerbetreibender aus der Veräußerung bzw. der Vermietung oder Verpachtung von Domains erzielt. Wird das Nutzungsrecht an der Domain durch eine Kapitalgesellschaft veräußert, dann wirkt sich der erzielte Veräußerungsgewinn auch auf den Gewinn der Kapitalgesellschaft aus, es sei denn, der Veräußerungspreis entspricht dem zuvor in der Bilanz angesetzten Wert der Domain.<sup>22</sup>

Handelt es sich bei dem Veräußerer um eine Personengesellschaft oder um ein Einzelunternehmen, bei denen die Domain dem Betriebsvermögen zugeordnet ist, dann sind die Veräußerungserlöse Einnahmen aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG, die der Gesellschafter wiederum in seiner Einkommensteuererklärung anzugeben hat.

Die Verpachtung bzw. Vermietung einer Domain setzt voraus, dass der Bestandgeber schon eine Domain registrieren hat lassen. Das dadurch entstandene Nutzungsrecht ist Gegenstand des Domainpachtvertrages bzw. Mietvertrages. Die Verpachtung bzw. Vermietung einer Domain unterliegt in der Regel der Ertragsbesteuerung.

Ist der Domaininhaber ein Einzelunternehmer bzw. eine Personengesellschaft, so liegen Einkünfte aus Einnahmen aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 Abs 1 Z 1 EStG vor. Ist der Vermieter bzw. der Pächter einer Kapitalgesellschaft oder eine eingetragenen Genossenschaft oder eine sonstige juristische Person des Privatrechts, so werden diese Einkünfte durch die Körperschaftsteuer erfasst.

### 3.2. Sonderproblem: Privatgenutzte Dienst-e-mail-Adressen

Eine Vielzahl von Unternehmen richtet unter ihrer Firmendomain, die nicht nur für den Internetauftritt mittels eigener Website, sondern zu gleich auch als E-Mail-Adresse verwendet wird, für jeden Mitarbeiter eine eigene E-Mail-Anschrift nach dem Muster „Vorname.Nachname@firmenname.at“ ein. In der Regel stehen diese E-Mail-Accounts nur zu dienstlichen Zwecken zur Verfügung.<sup>23</sup> Gestattet ein Betrieb hingegen seinen Mitarbeitern auch die private Nutzung der Adresse, so kann sich die Frage stellen, ob hierin ein als Einkommen zu versteuernder Geldwert als Vorteil der Mitarbeiter (sog. Sachbezug) zu sehen ist. Hier handelt es sich nicht um ein grundsätzlich neues Problem, das speziell mit der

<sup>21</sup> Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988), BGBl 400/1988 iddGF (mehrfach novelliert).

<sup>22</sup> Siehe dazu gleich unten Punkt 4. Bilanzrechtliche Behandlung.

<sup>23</sup> Zu den arbeitsrechtlichen Implikationen vgl. *Thiele in Ciresa* (Hrsg), Rechtsberatung Internet (2001), Register 8 (Stand Lfg. 2003/8) mwN.

Domain bzw. der E-Mail-Adresse selbst zusammenhängt, sondern geht es vielmehr um die allgemeine steuerrechtliche Frage, wie die zugelassene Benutzung der Telekommunikationsleitungen und sonstiger Infrastruktur (z.B. Parkplätze, Privattelefonieren am Arbeitsplatz, etc.) steuerlich zu behandeln ist. Insofern ist auf die insoweit einschlägige Fachliteratur zum Sachbezug von Arbeitnehmern nach § 15 Abs 2 EStG zu verweisen.<sup>24</sup>

### 3.3. Privatgenutzte Domains

Handelt es sich um eine privat erworbene und genutzte Internet Domain, die von ihrem Inhaber verkauft wird, so ist der **Veräußerungsgewinn** aus diesem Geschäft **grundsätzlich nicht steuerpflichtig**.

Dies gilt allerdings dann nicht, wenn es sich beim Veräußerungserlös um Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb gemäß §§ 2 Abs 3 Z 3, 23 Abs 1 EStG handelt. Als gewerblich sind solche Erlöse zu qualifizieren, die aus einem Verhalten des Domaininhabers erzielt werden, das den Eindruck erweckt, er sei gewerblicher Domainhändler. Wann dies der Fall ist, ist Tatsachenfrage und nicht ohne Weiteres festzustellen. Die für private Immobilienverkäufe entwickelten Praxisregeln sind mE nicht zu übertragen. Denkbar wäre eine Orientierung an der für Aktien entwickelte Lösung bzw. der für den Wertpapierhandel vertretenen Ansätze.<sup>25</sup> Danach wäre der Domainverkauf durch Privatleute steuerbar, wenn der Verkäufer z.B. ein eigenes Büro unterhält. Die Domain müsste einem breiten Publikum angeboten werden. Das bloße Angebot an einen gewerblichen Domainhändler oder einer Domainbörse reicht mE allerdings insofern nicht aus. Letztlich dürfte es für die Einordnung auf die Anzahl der jährlich veräußerten Domains ankommen. So wird ein Privatier den Finanzbehörden wohl schwer erklären können, dass er die z.B. 50 in einem Jahr verkauften Domains ursprünglich für seinen eigenen Privatbedarf benötigte. Entscheidend sind aber – wie immer – die Umstände des Einzelfalles.<sup>26</sup>

Eine weitere Ausnahme von der privaten Steuerfreiheit bilden steuerpflichtige Veräußerungsgewinne gemäß § 2 Abs 3 Z 7 EStG iVm §§ 29 Z 2, 30 Abs 1 Z 1 lit b EStG. Derartige „**Spekulationsgewinne**“ sind dann zu versteuern, wenn Einkünfte aus privaten Geschäften über die Veräußerung anderer Wirtschaftsgüter, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt, vorliegen. Ausgehend von dem Gesetzeswortlaut sind Domains als derartige Wirtschaftsgüter zu qualifizieren, sodass sich für Privatpersonen jedenfalls eine Behaltefrist von einem Jahr empfiehlt. Verkauft man die Domain hingegen schon vor Ablauf der Jahresfrist, gerechnet vom Zeitpunkt der Registrierung an, so hat man den entsprechenden Gewinn in seiner Steuererklärung als Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften anzugeben, wenn er die Geringfügigkeitsgrenze übersteigt.

Bei der **Vermietung bzw. Verpachtung** von Domains durch Private kommt es nicht auf Behaltefristen oder die Anzahl der in Bestand gegebenen Domains an. Vielmehr liegen immer dann Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 2 Abs 3 Z 6 EStG vor, wenn Einkünfte aus der zeitlich begrenzter Überlassung von Rechten erwirtschaftet werden. Nach der hier vertreten Auffassung sind Domains als (Nutzungs-)Rechte im Sinne des § 1 Abs 1 EStG zu qualifizieren. Ob der Bestandgeber Unternehmer oder Privatperson ist, spielt für die

<sup>24</sup> Vgl. Müller, Lohnsteuerprotokoll 2000: Aktuelles aus der Lohnverrechnung - Antworten auf diverse Zweifelsfragen zur Lohnsteuer, SWK 2000, 1288 = SWK 2000, S 770; s auch Doralt, Einkommensteuergesetz-Kommentar, 5.Lfg (2001) § 15 Tz 36 ff.

<sup>25</sup> Dazu Thiele, Privater Wertpapierhandel via Internet, ÖStZ 2001, 503 ff.

<sup>26</sup> Zu einzelnen Kriterien vgl Thiele, ÖStZ 2001, 503, 506 und jüngst UFS Wien 1.8.2003, RV/0871-W/02.

grundsätzliche Steuerpflichtigkeit solcher Einnahmen keine Rolle.<sup>27</sup>

## 4. Bilanzrechtliche Behandlung

Gut gewählte Domains (z.B. yahoo.com) können für ein Unternehmen einen erheblichen Vermögenswert darstellen. Ein nicht greifbares, immaterielles Wirtschaftsgut kann als Bestandteil des Unternehmensvermögens in der Handels- und Steuerbilanz zu berücksichtigen sein.<sup>28</sup> Die österreichische Rechnungslegung ist vor allem durch das HGB und das EStG bestimmt. An diesen Grundsätzen hat sich daher die Aufstellung von Bilanzen zu orientieren. Daneben kann eine Rechnungslegung auch nach den „US-General Accepted Accounting Principles (US-GAAP)“<sup>29</sup> oder den „International Accounting Standards (IAS)“<sup>30</sup> vorgenommen werden. Ersteres ist in den USA trotz mangelnder Gesetzesqualität rechtlich zu beachten, bei letzteren handelt es sich lediglich um Empfehlungen, die allerdings in der EU in Zukunft im gewissen Umfang verbindlich werden sollen.<sup>30</sup> Dabei treten einige spezifische Fragestellungen auf, die im Folgenden nur ansatzweise dargestellt werden. Im Übrigen ist auf die bereits vorhandene bilanzrechtliche Literatur in Österreich<sup>31</sup> und Deutschland<sup>32</sup> zu verweisen.

### 4.1. Bilanzierung nach HGB

Domains können als **Vermögensgegenstände iSd § 196 Abs 1 HGB** angesehen werden. Gemäß § 197 Abs 2 HGB dürfen allerdings nur entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände aktiviert werden. Das Gleiche gilt steuerlich für die „unkörperlichen Wirtschaftsgüter“ gem § 4 Abs 1 EStG. Demnach ist zu klären, ob eine Anschaffung, d.h. ein Erwerb oder eine Herstellung vorliegt. Ein "Erwerb" setzt den Übergang der Verfügungsmacht voraus. Dieser ist spätestens mit der Eintragung des Domainanmelders bzw. Erwerbers im Domainregister der Vergabestelle vollzogen. Eine Domain stellt klar abgrenzbares Eigentum dar, das technisch einmalig ist. Bei einem Erwerb wird der überwiegende Teil der Kosten an einen Provider bzw. direkt an die Domainregistrierungsstelle bezahlt. "Entgeltlichkeit" setzt voraus, dass das Entgelt für den Gegenstand "als solchen" bezahlt wird, was jedenfalls auf die mit der Anmeldung fälligen und weiteren (jährlichen) Registergebühren zutrifft. Internet Domains werden idR im Zuge der Websiteerstellung neu registriert, wobei die Kosten unerheblich sind. Deshalb werden **neu registrierte Domains** Anschaffungsnebenkosten der Website sein, vergleichbar den Telefon- oder Telefaxkosten. Gelegentlich werden Domains aber auch von anderen Unternehmen erworben. Klingende Namen sind häufig das einzige Vermögen von Konkursbetrieben am Neuen Markt.<sup>33</sup> Eine

<sup>27</sup> Die allgemeinen ertragssteuerlichen Freigrenzen bzw. Freibeträge sind zu berücksichtigen.

<sup>28</sup> Im Nachfolgenden bleibt die Frage der bilanziellen Behandlung von Internetauftritten, so genannten „Websites“ unberücksichtigt und ist insoweit auf die eingangs in FN(1) genannte Literatur zu verweisen.

<sup>29</sup> Auf eine Darstellung der Bilanzierung einer Domain nach den US-GAAP wird im Folgenden verzichtet.

<sup>30</sup> Vgl. die Verordnung (EG) Nr 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19.07.2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, ABl EG Nr L 243 vom 11.09.2002, S 1 ff.

<sup>31</sup> Siehe oben FN (1).

<sup>32</sup> Eingehend zur Bilanzierung von Domainnamen *Schmittmann*, Rechtsfragen bei der Bilanzierung und Bewertung einer Domain nach HGB, IAS und US-GAAP, StuB 2002, 105 ff; zur bilanzrechtlichen Einordnung von Websites *Hüttche*, Auf welcher (Bilanz-)Seite steht die Website? K&R 2002, 13 ff.

<sup>33</sup> Zur konkursrechtlichen Behandlung von Domains bereits *Thiele*, Internet Domains in der Insolvenz, ZIK

**erworbene Domain** ist deshalb als eigenständiges Wirtschaftsgut zu qualifizieren und stets zu aktivieren. Erworbene Domains sind Marken vergleichbar, also nicht abnutzbar.<sup>34</sup> Anschaffungskosten können insbesondere Prozesskosten sein. Diese gelten nach hL<sup>35</sup> als Anschaffungsnebenkosten, wenn bei der Festsetzung des Anschaffungspreises mit dem Prozess gerechnet wurde. Werden andere Unternehmen auf Freigabe der Domain geklagt, werden die Prozesskosten bewusst eingegangen und sind jedenfalls Anschaffungskosten.

## 4.2. Bilanzierung nach IAS

Die IAS bestehen aus einem sogenannten Framework und den einzelnen Standards. Während das Framework das theoretische Fundament darstellt, werden die Einzelfragen der Rechnungslegung in den jeweiligen IAS-Standards geregelt. Für den hier maßgeblichen Bereich ist dies insbesondere IAS 38. Dieser Standard befasst sich mit Ansatz, Bewertung und Ausweis immaterieller Gegenstände,<sup>36</sup> sofern diese nicht anderen Standards zuzuordnen sind.<sup>37</sup> Zu diesem Standard gibt es ferner eine Auslegung durch das ständige Komitee.<sup>38</sup> In Form des SIC 32, das sich speziell mit der Bilanzierung von „Websites“ befasst, zu denen auch die Kosten der Domainregistrierung und Domainverwendung gezählt werden, ergibt sich Näheres.<sup>39</sup>

IAS 38 erfasst als Vermögenswerte Ressourcen, die in der Verfügungsmacht eines Unternehmens stehen und von denen ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen („Future Economic Benefit“) für das Unternehmen zu erwarten ist. Immaterielle Vermögenswerte sind bestimmbare, nicht in Geld bestehende Werte ohne körperlicher Substanz, die zur Herstellung von Waren oder zur Erbringung von Dienstleistungen bzw. zum Zwecke der eigenen Verwaltung genutzt werden. Domains dürften daher relativ unproblematisch darunter zu subsumieren sein. Ein Ansatz immaterieller Vermögenswerte kommt nach IAS 38 allerdings nur dann in Betracht, wenn es als hinreichend wahrscheinlich erscheint, dass dem bilanzierenden Unternehmen der künftige wirtschaftliche Nutzen aus dem Vermögenswert zufließt und die aufgewendeten Kosten verlässlich zu bemessen sind. Hierfür ist Voraussetzung, dass sich der Vermögenswert selbstständig, z.B. durch Veräußerung, verwerten und vom allgemeinen „Good Will“ des Unternehmens (Firmenwert) abgrenzen lässt. Auch diese Voraussetzungen dürften Domains in der Regel erfüllen.

Im Gegensatz zu den entsprechenden Regelungen des § 197 HGB, besteht nach IAS 38 kein Aktivierungsverbot für selbstgeschaffene Vermögenswerte. Allerdings sieht der Standard vor, dass Vermögenswerte wie z.B. selbstgeschaffene Markennamen, Verlagsrechte oder Kundenlisten und ähnliche Positionen keine Vermögenswerte im oben genannten Sinne sind. Für Domains dürfte dies allerdings nicht gelten, da sie wesentlich leichter veräußerbar sind, als die vorhin genannten Gegenstände. Domains könnten daher nach IAS mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten angesetzt werden.<sup>40</sup> Auch eine Folgebewertung der Domains nach der Neubewertungsmethode wird zulässig sein, weil für Domainnamen ein

---

2003/152, 110 mwN.

<sup>34</sup> Vgl. OGH 13.9.2000, 4 Ob 198/00x – *bundesheer.at I*, ARD 5193/26/2001 = *ecolex* 2001/55, 129 m Anm *Schanda* = MR 2000, 325 = ÖBl 2001, 35 m Anm *Kurz* = wbl 2001/32, 43.

<sup>35</sup> *Grünberger*, RdW 2001/476, 440, 441.

<sup>36</sup> Sog. Intangible Assets.

<sup>37</sup> So sind z.B. immaterielle Vermögenswerte, die ein Unternehmen alleine zum Zweck der Veräußerung im ordentlichen Geschäftsverkehr hält, nach IAS 17 zu behandeln.

<sup>38</sup> Das sog. Standing Interpretations Committee (SIC).

<sup>39</sup> Vgl. auch *Grünberger*, RdW 2001, 440, 442.

<sup>40</sup> Ebenso *Schmittmann*, StuB 2002, 105, 112.

(veränderlicher) Marktwert bestimmt werden kann, sodass sich für Domains durchaus ein Zeitwert festlegen lässt.

## 5. Umsatzsteuerliche Behandlung

### 5.1 Domains als E-Commerce-Leistungen

Die hM versteht unter einer elektronisch erbachten Dienstleistung iWvS "alle Datenübertragungen, deren Erstversand und Empfang am Bestimmungsort mittels Einrichtungen zur Verarbeitung (einschließlich digitaler Komprimierung) und Speicherung von Daten erfolgt. Die Übertragung kann per Draht, Funk, mit optischen oder anderen elektronischen Mitteln einschließlich Fernsehsendungen oder Tonrundfunk erfolgen".<sup>41</sup> Umsatzsteuerlich wird bei E-Commerce-Leistungen eine Dienstleistung einem Empfänger über ein elektronisches Netz in digitaler Form zur Verfügung gestellt. Besonderheiten für die Steuerbarkeit ergeben sich beim direkten E-Commerce.<sup>42</sup> Online-Umsätze werden unterteilt in reine Zugangsleistungen (Access-Dienste) und Teledienste (Content-Dienste). Die umsatzsteuerliche Kategorisierung erfolgt demgegenüber in "Lieferung" und "sonstige Leistung".<sup>43</sup> Die Übermittlung (Download) von digitalisierten Gütern (Software, Musikfiles, Filme) vom PC des Lieferanten auf den PC des Kunden über das Internet gilt umsatzsteuerrechtlich als sonstige Leistung.<sup>44</sup> Für die umsatzsteuerliche Behandlung der Geschäfte im Zusammenhang mit Domains ist zunächst zu berücksichtigen, dass die Bereitstellung von Domains schon aufgrund der technischen Gegebenheiten nur "online", d.h. auf elektronischem Wege erfolgt. Damit ist bereits eine Voraussetzung des direkten E-Commerce erfüllt, bei dem sowohl Verpflichtungs- wie auch Verfügungsgeschäft online abgewickelt werden, d.h. der gesamte Verkaufs- und Erwerbsvorgang erfolgt elektronisch.

Folgende rechtliche Rahmenbedingungen sind zu beachten:

- die Europäischen Umsatzsteuerrichtlinien,<sup>45</sup>
- die nationalen Umsatzsteuergesetze<sup>46</sup> und
- die gesetzliche Ermächtigung an den Finanzminister, durch Verordnung den Ort der tatsächlichen Nutzung oder Auswertung als Leistungsort von Online-Leistungen individuell zu bestimmen<sup>47</sup>

Davon ausgehend sind die "sonstigen Leistungen" des österreichischen Umsatzsteuerrechts

<sup>41</sup> Definition nach *Kilches*, Grenzüberschreitende Besteuerung von E-Commerce, FJ 2001, 224.

<sup>42</sup> Sowohl Verpflichtungs- als auch Verfügungsgeschäft werden online abgewickelt, d.h. der gesamte Verkaufs- und Erwerbsvorgang erfolgt elektronisch.

<sup>43</sup> Ausführlich zu den Unterscheidungskriterien *Burger*, Der Leistungsbegriff im UStG (2002).

<sup>44</sup> Sie gilt nicht als "Lieferung" iSd Art 5 der 6. MwSt-RL, da kein körperlicher Gegenstand vorliegt.

<sup>45</sup> Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, ABl EG Nr. L 145, S. 1, im Weiteren kurz: 6. MwSt-RL; Richtlinie 2001/115/EG des Rates vom 20.12.2001 zur Änderung der RL 77/388/EWG mit dem Ziel der Vereinfachung, Modernisierung und Harmonisierung der mehrwertsteuerlichen Anforderungen an die Rechnungsstellung, ABl L 015 vom 17.1.2002, S. 0024-0028; Richtlinie 2002/38/EG des Rates vom 7.5.2002 zur Änderung und vorübergehenden Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich der mehrwertsteuerlichen Behandlung der Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie bestimmter elektronisch erbrachter Dienstleistungen, ABl L 128 vom 15.5.2002, S. 0041-0044. Die zuletzt zitierte RL war bis 1.7.2003 von den einzelnen Mitgliedstaaten umzusetzen.

<sup>46</sup> Für Österreich: Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl 1994/663, idF Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl I 2003/71.

<sup>47</sup> BGBl II 2003/383 gemäß § 3a Abs 13 UStG 1994 nF. Dies jedoch nur im Hinblick auf die "sonstigen Leistungen" iSd § 3a Abs 10 Z 1 bis 14 UStG 1994; für die elektronisch erbrachten Dienstleistungen der Z 14 leg.cit. Ist § 3a Abs 9 lit c UStG 1994 zwingend anzuwenden.



Leistungen aller Art, wie z.B. Dienstleistungen, die keine Lieferung von beweglichen oder unbeweglichen Gegenständen darstellen. Eine sonstige Leistung kann in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen. Von den sog. Katalogleistungen des § 3a Abs 10 UStG 1994 fallen darunter die Datenverarbeitung,<sup>48</sup> die Überlassung von Information<sup>49</sup> und die Telekommunikationsdienste.<sup>50</sup>

## 5.2 Neueste Rechtsentwicklungen

Das **Umsatzsteuerregime der RL 2002/38/EG** ist auf "**elektronisch erbrachte Leistungen**" anzuwenden. Demnach hat das Bundesbudgetbegleitgesetz 2003<sup>51</sup> nunmehr eine Anpassung insofern gebracht, als

- Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie
- auf elektronischem Wege erbrachte Dienstleistungen wie unter anderem die in Anhang L angeführten Dienstleistungen (sog. Annex L Leistungen)

nun ebenso am Empfängerort zu besteuern sind. **Annex L** der neuen Umsatzsteuerrichtlinie enthält eine demonstrative, nicht abschließende Liste von E-Commerce-Leistungen, die elektronisch erbracht werden können und umfasst u.a. auch Radio und Fernsehen:

- Bereitstellung von Websites, Webhosting, Fernwartung von Programmen und Ausrüstungen
- Bereitstellung von Software und deren Aktualisierung
- Bereitstellung von Bildern, Texten und Informationen sowie Bereitstellung von Datenbanken
- Bereitstellung von Musik, Filmen und Spielen, einschliesslich Glücksspielen und Lotterien
- sowie von Sendungen und Veranstaltungen aus den Bereichen Politik, Kultur, Kunst, Sport, Wissenschaft und Unterhaltung
- Erbringung von Fernunterrichtsleistungen

Bei den genannten Leistungen gilt der Sitz, die Niederlassung oder der übliche Aufenthaltsort des Kunden als Leistungsort, maW das **Empfängerortprinzip**. Die Leistung selbst muss elektronisch erbracht werden. Die Kommunikation per e-Mail reicht nicht für die Qualifikation als "auf elektronischem Weg erbrachte Leistung" aus.

Trotz der weitreichenden Beispielfälle des Annex L hat die Praxis gezeigt, dass die Begriffsbestimmung mitunter erhebliche Schwierigkeiten bereitet. Da davon aber die Anwendbarkeit der neuen Regelungen wesentlich abhängt, hat sich ein **Umsatzsteuer-**

<sup>48</sup> Datenverarbeitung ist die Auswertung von Eingabedaten auf Datenverarbeitungsanlagen mit anschließender Übermittlung der Ergebnisse an den Auftraggeber (s UStR 2000 Rz 585).

<sup>49</sup> Unabhängig von der Form der Übermittlung der Verfahren und Erfahrungen. Darunter fällt auch die Übertragung von Individualsoftware und die Überlassung von Know-how. Der Verkauf von Standardsoftware, also von jedem beliebigen Käufer erwerb- und verwendbarer serienmäßig hergestellter Software gilt hingegen als Lieferung, wobei es bei letzterem davon abhängen soll, ob die Software auf einem Datenträger (dann Lieferung) oder online (dann sonstige Leistung) übertragen wird. ME ist es jedoch nicht zweckmäßig, auf die Form der Leistungserbringung abzustellen, da dadurch sachlich nicht gerechtfertigte Differenzierungen vorgenommen werden, vgl. dazu krit *Thiele*, Umsatzsteuerliche Behandlung von Internetgeschäften in der EU und Österreich, ÖStZ 2000/697, 330, 332 mwN.

<sup>50</sup> Dienstleistungen, mit denen die Übertragung, Ausstrahlung oder Empfang von Signalen, Schrift, Bild und Ton oder Informationen jeglicher Art über Draht, Funk, optische oder sonstige elektromagnetische Medien gewährleistet werden; dazu gehören auch die Abtretung und Einräumung von Nutzungsrechten an Einrichtungen zur Übertragung, Ausstrahlung oder Empfang. Auch wenn der Leistungsort außerhalb der EU liegt, wird die Leistung im Inland ausgeführt, wenn sie im Inland genutzt oder ausgewertet wird (s VO des BMF über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten, BGBl II 1997/102).

<sup>51</sup> BGBl I 2003/71.

**Komitee** gemäß Art 29 der RL 77/388/EG gebildet, das am 15.1.2003 "*guidelines on what is meant by 'electronically supplied services' under the 6th Directive*" herausgegeben hat, die zwar nicht rechtsverbindlich sind, aber für die Kommission eine Hilfestellung geben sollen, um verbindliche Auskünfte zu erteilen.<sup>52</sup> Nach Auffassung des Komitees entscheidet ein Zwei-Stufen-Test darüber, ob eine Leistung "auf elektronischem Weg erbracht" wird:

- die Leistung wird über das Internet oder ein sonstiges elektronisches Netzwerk<sup>53</sup> erfüllt
- die Leistung hängt für ihre Erfüllung wesensgemäß stark von der Informationstechnik ab, d.h. die Leistungserbringung ist notwendigerweise automatisiert, verbunden mit minimalen menschlichen Eingriffen und würde ohne die Informationstechniken nicht funktionieren.

Darüber hinaus hat das Bundesbudgetbegleitgesetz 2003 in Übereinstimmung mit der 6. MwSt-RL nF für Unternehmer aus Drittländern, die elektronische Dienstleistungen an in der EU ansässige Nicht-Unternehmer erbringen, ermöglicht, die Anzeige der Aufnahme ihrer steuerpflichtigen Tätigkeit in nur einem Mitgliedstaat auf elektronischem Weg zum Zweck der Abgabe der Steuererklärung und der Steuerentrichtung durchzuführen.<sup>54</sup>

Veranlagungszeitraum ist das Kalendervierteljahr. Die Steuererklärung ist innerhalb von 20 Tagen nach Ablauf des Quartals einzureichen. Es sind die verschiedenen Steuersätze und Steuerbeträge, aufgeschlüsselt auf die Mitgliedstaaten, in denen Umsätze erzielt wurden, gemäß § 25a UStG 1994 iVm VO BGBl II 2003/384 anzugeben. Die Steuersätze richten sich jeweils nach dem Sitzstaat des Konsumenten. Die Erklärung ist elektronisch einzureichen. Die anfallende Umsatzsteuer ist an das Finanzamt der Anmeldung zu entrichten. Dieses ist für die Weiterleitung an die jeweiligen Mitgliedstaaten zuständig.<sup>55</sup> Für nicht innerhalb der EU ansässige Unternehmer besteht eine Aufbewahrungsfrist der steuerlich relevanten Unterlagen von 10 Jahren.

Online-Umsätze des § 3a Abs 10 Z 1 bis 13 UStG 1994, die Unternehmen mit Sitz oder Betriebsstätte in einem Drittland mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts mit Sitz im Inland tätigen, sind hier zu besteuern.<sup>56</sup> Die Steuerschuld geht allgemein bei allen sonstigen Leistungen, welche ein Drittlandsunternehmer an einen Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts innerhalb der EU erbringt, auf den Leistungsempfänger über (Reverse Charge). Der leistende Unternehmer haftet für die Steuerschuld des Empfängers.<sup>57</sup>

### 5.3 Domainregistrierung

Bei der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung der Registrierung von Domains ist mE danach zu unterscheiden, welche/r Vergabestelle/Provider die Domains registriert, genauer gesagt, in welchem Land diese/r ansässig ist. Bei denjenigen Registrierungsstellen, die eine

<sup>52</sup> Abrufbar z.B. unter <http://www.belastingdienst.nl/common/dl/guidelines-e-services.pdf>.

<sup>53</sup> Darunter fallen das Festnetz ebenso wie die Mobiltelefonie, Intranet und Extranet, gleich ob privater oder öffentlicher Natur.

<sup>54</sup> Die Registrierung zu Zwecken der Identifizierung des Drittland-Unternehmers kann in einem Mitgliedstaat nach freier Wahl erfolgen. Meldungen sind bei Aufnahme der Tätigkeit sowie bei Einstellung zu erstatten. Inhalt der Meldungen sind ua. die Steuernummer, Name, Adresse, Internet-Adresse, die Web-Sites des Unternehmens. Die Umsatzerklärungen sind quartalsweise abzugeben. Die elektronische Einreichung ist vorgesehen.

<sup>55</sup> Das Gesetz lässt eine genaue Regelung für die Weiterleitung der entrichteten Steuern ebenso vermissen wie eine Vereinheitlichung der tw sehr unterschiedlichen MwSt-Sätze; kritisch bereits in der Umsatzungsphase Thiele, EU-Mehrwertsteuer für E-Commerce-Dienstleistungen, ÖStZ 2002/883, 496, 497.

<sup>56</sup> § 3a Abs 11 UStG 1994 idF BGBl I 2003/71.

<sup>57</sup> § 19 Abs 1 UStG 1994 idF BGBl I 2003/71.

„Direktvergabe“ zulassen (z.B. NIC für „.at“-Domains oder Switch für „.ch“-Domains) stellt sich regelmäßig die Frage, ob die Domain-Registrierung für einen nicht im Land der Vergabestelle/des Providers ansässigen Kunden überhaupt der in- oder ausländischen Umsatzsteuer unterliegt. Unter Zugrundelegung der RL 2002/38/EG und deren unter Pkt. 5.2. skizzierten Auslegung ist die Domainregistrierung eine **auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung** gem § 3a Abs 10 Z 15 UStG 1994.

Bislang wurde versucht die Domainregistrierung als Telekommunikationsleistung zu erfassen. Darunter versteht das österreichische Umsatzsteuerrecht Leistungen, mit denen die Übertragung, die Ausstrahlung oder der Empfang von Signalen, Schrift, Bild und Ton oder Informationen jeglicher Art über Draht, Funk, optische oder sonstige elektromagnetische Medien ermöglicht wird. Die Abtretung und Einräumung von Nutzungsrechten an Einrichtungen zur Übertragung, Ausstrahlung oder zum Empfang, welche damit in Zusammenhang steht, gilt ebenso als Telekommunikationsleistung.<sup>58</sup>

Für all diese Leistungen gilt (zT nach altem und jedenfalls nach neuem Recht) das **Empfängerlandprinzip**, die Besteuerung erfolgt am Ort der Nutzung oder Auswertung bzw. nunmehr am Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt des nicht unternehmerischen Empfängers. Kann nicht genau unterschieden werden, ob es sich um die Erbringung von Access-<sup>59</sup> oder Content-Dienstleistungen handelt, so ist eine Aufteilung des Entgelts und eine entsprechende Besteuerung denkbar. Das Umsatzsteuer-Komitee führt jedoch zu sog. Internet Service Packages (ISPs) aus, d.h. zu allen über bloße Accessleistungen hinausgehenden Dienste, dass diese einheitlich als "auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen" anzusehen sind. Die von den Providern an ihre Kunden gestellten Rechnungen (mit oder ohne Umsatzsteuerausweis) haben bloß deklarative Bedeutung, wenn sich die elektronisch erbrachten Domainedienstleistungen auf die reine Anmeldung der Domain bei den jeweiligen Vergabestellen („Registries“) beschränken.<sup>60</sup>

Für die Bestimmung des Leistungsortes einer (erstmaligen oder erneuerten) Domainregistrierung bedeutet dies grundsätzlich, dass **unterschieden** werden muss, ob der **Empfänger der Registrierungsleistung eine Privatperson oder ein Unternehmen** ist.

In den Fällen, in denen der Domainanmelder seinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich hat und Nichtunternehmer ist<sup>61</sup>, gilt:

- für die Registrierung einer Domain durch einen österreichischen Provider die österreichische Umsatzsteuer im Ausmaß von 20 %
- für die Registrierung einer Domain durch einen deutschen Provider die deutsche Umsatzsteuer im Ausmaß von 16 %
- für die Registrierung einer Domain durch einen US-amerikanischen Provider die österreichische Umsatzsteuer im Ausmaß von 20 %

In den Fällen, in denen der Domainanmelder seinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich hat und Unternehmer ist<sup>62</sup>, gilt:

- für die Registrierung einer Domain durch einen österreichischen Provider die

<sup>58</sup> Vgl. die Definition in § 2 der VO BGBl II 2003/383.

<sup>59</sup> Die Geschäftstätigkeit von Access-Providern liegt im Gewähren bzw. Verschaffen des Zugangs zu einem Telekommunikationsnetz. Dies wird, ebenso wie die Übermittlung von E-Mails, als die Erbringung einer Telekommunikationsleistung qualifiziert, welche am Empfängerort zu versteuern ist.

<sup>60</sup> Eine allfällige Abgabepflicht kraft Rechnungslegung gemäß § 11 Abs 14 UStG 1994 gilt es allerdings zu beachten; dazu VwGH 26.6.2001, 2001/14/0023, ARD 5337/21/2002 = ecolex 2001/324, 861 m Anm *Schenk* = JUS F/1635 = ÖJZ VwGH F 2003/26, 437 = ÖStZ 2001/908, 458 = ÖStZB 2002/61, 65 = RdW 2001/578, 567 = SWK 2001, K 15 = SWK 2001, 1087 = SWK 2001, 1424 = SWK 2001, R 120.

<sup>61</sup> Vereinfacht formuliert "B2C-Bereich mit österreichischen Kunden".

<sup>62</sup> Vereinfacht formuliert "B2B-Bereich mit österreichischen Kunden".

österreichische Umsatzsteuer im Ausmaß von 20 %, die der österreichische Unternehmer als Vorsteuer geltend machen kann

- für die Registrierung einer Domain durch einen deutschen Provider keine österreichische Umsatzsteuer<sup>63</sup>
- für die Registrierung einer Domain durch einen US-amerikanischen Provider keine österreichische Umsatzsteuer.

Ist der Empfänger eine Privatperson, so liegt der Leistungsort im Inland, wenn die Privatperson ihren Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat.

Ist der unternehmerische Empfänger außerhalb der EU situiert, muss der aus dem EU-Gebiet stammende Provider generell keine Umsatzsteuer ausweisen.

#### 5.4 Domain (Ver-)Kauf

Bei der Frage, ob der Verkauf bzw. Kauf einer Domain der Umsatzsteuer unterliegt, ist zunächst danach zu unterscheiden, ob der Verkäufer ein Unternehmer im Sinne des § 2 UStG 1994 ist. Danach ist Unternehmer, wer eine gewerbliche berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Ist demnach die Unternehmereigenschaft nicht erfüllt, vor allem bei Privatpersonen, die nur eine einzige eigene Domain verkaufen, oder wird die Kleinunternehmerumsatzgrenze von derzeit €22.000,00 pro Jahr gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 nicht erreicht, dann ist der Verkauf ohne Umsatzsteuerausweis durchzuführen.

Ist hingegen die Unternehmereigenschaft erfüllt, dann ist als nächstes zu prüfen, ob der Ort der Leistung im Inland gelegen ist, um die anwendbare Umsatzsteuer bzw. den Steuersatz zu ermitteln. Die Veräußerung einer Domain stellt eine sonstige Leistung im Sinne des § 1 Abs 1 Z 1 iVm und § 3 Abs 5 UStG 1994 dar und unterliegt daher grundsätzlich der inländischen Umsatzbesteuerung. Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Umsatzsteuer von derzeit 20 % ist nicht der Wert der Domain, sondern der im konkreten Einzelfall erzielte Verkaufspreis, der Entgelt im Sinne des § 4 UStG 1994 darstellt.

Die Umsatzsteuer fällt gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 nur dann an, wenn die Leistung durch einen Unternehmer im Inland gegen Entgelt ausgeführt wird. Der Leistungsort sonstiger Leistungen ist aber gemäß § 3a Abs 1 UStG 1994 der Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen bzw. seine Betriebsstätte betreibt. Hat der Domainverkäufer daher seinen Sitz in Österreich, so unterliegen seine Transaktionen grundsätzlich der Umsatzbesteuerung im Inland. Allerdings gilt es dabei die Sonderregelungen der § 3a Abs 9 lit c iVm § 3a Abs 10 Z 15 UStG 1994 zu beachten. Der Verkauf von Domains ist nach der hier vertretenen Auffassung idR als auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistung anzusehen, da das Verfügungsgeschäft, i.e. die Registereintragung, stets online erfolgt und der Erwerb der Domain technisch zwingend von der elektronischen Eintragung abhängt.<sup>64</sup> Berücksichtigt man die oben dargelegten Bestrebungen der EU im E-Commerce-Bereich,<sup>65</sup> gelangt man auch für den Domain(ver-)kauf zum **Empfängerortprinzip** der RL 2002/38/EG.

#### 5.5 Domain (Ver-)Pachtung

Bei der Beurteilung, ob die Verpachtung bzw. Vermietung einer Domain der Umsatzsteuer unterliegt, ist wie beim Domainverkauf danach zu unterscheiden, ob der Bestandgeber eine Privatperson oder ein Unternehmen im Sinne des § 2 UStG 1994 ist. Handelt es sich bei dem Verpächter bzw. Vermieter um eine Privatperson, so wird keine Umsatzsteuer fällig.

<sup>63</sup> Die jeweilige UID-Nummer muss angegeben werden.

<sup>64</sup> S Thiele, Verträge über Internet Domains, eCollex 2001, 210, 212.

<sup>65</sup> Vgl dazu Thiele, EU-Mehrwertsteuer für E-Commerce-Dienstleistungen, ÖStZ 2002, 496.

Liegt hingegen beim Verpächter bzw. Vermieter die Unternehmereigenschaft vor, so ist wiederum danach zu unterscheiden, wo sich der Ort der Leistung befindet. Dabei ist die in Bestandgabe einer Domain wie der Verkauf einer Domain als sonstige Leistung im Sinne des § 3a Abs 9 lit c UStG 1994 zu beurteilen. Ist also der Bestandnehmer eine Privatperson, dann liegt der Leistungsort im Inland, wenn die Privatperson ihren Wohnsitz, Sitz oder ständige Aufenthalt im Inland hat. Ist der Bestandnehmer hingegen ein Unternehmer, dann liegt der Leistungsort nur dann im Inland, wenn der Unternehmer sein Unternehmen im Inland, nicht jedoch in einem anderen EU-Staat oder in einem Drittland betreibt. Zu beachten ist außerdem, dass die Verpachtung von Domains nicht unter die Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 fällt.

**Tabelle:** Umsatzsteuer für Domainregistrierung, Domain-Verkauf und Domain-Verpachtung

<i>Domainanmelder/-Käufer/-Pächter</i>		<i>Domainregistrant/-Verkäufer/-Verpächter hat Sitz in</i>		
<i>hat Sitz in</i>	<i>und ist</i>	<i>Österreich</i>	<i>Übriger EU</i>	<i>Drittland</i>
<i>Österreich</i>	<i>Unternehmer</i>	öUSt	keine öUSt	USt des Drittlands
	<i>Nicht-Unternehmer</i>	öUSt	USt des EU-Auslands	öUSt
<i>Übriger EU</i>	<i>Unternehmer</i>	<i>keine öUSt</i>	<i>USt des EU-Ausland</i>	<i>USt des Drittlands</i>
	<i>Nicht-Unternehmer</i>	öUSt	USt des EU-Auslands	USt des EU-Auslands
<i>Drittland</i>	<i>Unternehmer</i>	keine öUSt	keine öUSt	USt des Drittlands
	<i>Nicht-Unternehmer</i>	USt des Drittlands	USt des Drittlands	USt des Drittlands

Nach einem kürzlich ergangenen Urteil des EuGH<sup>66</sup> ist zu beachten, dass Dienstleistungen im Zusammenhang mit einer Geschäftsübertragung zum **Vorsteuerabzug** berechtigen, da diese grundsätzlich in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des die Anteile übertragenden Steuerpflichtigen stehen. Bisher waren derartige Dienstleistungen als mit "unecht" befreiten Umsätzen iSd 6 Abs 1 Z 8 lit g UStG 1994 im Zusammenhang stehend vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.<sup>67</sup> Dies kann bei Domainübertragungen durchaus von Bedeutung sein.

## 6. Gebührenrechtliche Einordnung

Weder bei der Registrierung, noch bei der Veräußerung von Internet Domains fallen Gebühren nach dem GebG an. Lediglich bei Domainpacht- bzw. Domainmietverträgen sind die gebührenrechtlichen Implikationen des § 33 TP 5 Abs 1 Z 1 GebG zu beachten. Durch abgewogene, steuergestaltende Vertragsformulierungen kann allerdings im Einzelfall eine Gebührenpflicht als „Bestandvertrag (§§ 1090 ff ABGB) oder sonstigen Verträgen“ nach § 33 TP 5 Abs 1 GebG durchaus ausgeschlossen werden.<sup>68</sup>

<sup>66</sup> 22.2.2001, C-408/98, *Abbey National plc*, ARD 5207/12/2001 = FJ 2001, 171 m Anm *Kilches* = ÖStZ 2001/291, 137 = ÖStZB 2001/346, 482 = SWI 2001, 233 = SWK 2001, R 107 = SWK 2001, 1243 = ZER 2001/55, 115.

<sup>67</sup> Im Zusammenhang mit dem erwähnten EuGH-Erkenntnis soll nunmehr in den UStRL ausdrücklich festgehalten werden, dass Kosten im Zusammenhang mit der Ausgabe von Gesellschaftsanteilen allgemeine Kosten des Unternehmens darstellen, die in den Preis seiner Produkte einfließen. Sind die Umsätze aus diesem Tätigkeitsbereich steuerpflichtig, so kann der Unternehmer die gesamte Vorsteuer abziehen, die seine Ausgaben für die Vergütung dieser Dienstleistungen belastet.

<sup>68</sup> Zu den zivilen Vertragsgestaltungsmöglichkeiten *Thiele*, Domain Sharing – Der Königsweg im flachen Adressraum? RdW 2003, 249.

## **7. Zusammenfassung**

Trotz ihrer zentralen Bedeutung für den E-Commerce behandeln die steuerrechtliche Literatur und Praxis die Internet Domains nach wie vor kaum. Dass es sich bei Domains um selbstständig zu bewertende Wirtschaftsgüter des Steuerrechts handelt, die aufgrund ihrer Einzelverwertbarkeit auch Vermögensgegenstände iSd § 196 HGB darstellen, dürfte in der bilanzrechtlichen Lehre als gesichert gelten.

In ertragsteuerlicher Hinsicht spielen v.a. der Handel und die gewerbliche Vermietung und Verpachtung von Domains eine dominierende Rolle. Für die umsatzsteuerliche Betrachtung stellt insbesondere die Registrierung ausländischer Domains (z.B. unter den TLDs ".com", ".info" u.a.) eine Herausforderung dar. Dabei muss der Rechtsanwender das E-Commerce-Regime der RL 2002/38/EG beachten, die zu einer Änderung der 6. MwSt-RL geführt hat. Der österreichische Gesetzgeber hat bereits durch die Neufassung des § 3a UStG 1994 und die Einfügung des § 25a UStG 1994 reagiert. Schließlich können auch Nutzungsrechte an Domains vergeben werden, deren Einräumung u.U. eine Gebührenpflicht auslöst.