



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der CT GmbH & Co KEG, ES, Adr, vertreten durch Mag. Dr. Hubert Engstler, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, 6774 Tschagguns, Zelfenstraße 24 a, vom 9. August 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 9. Juli 2009 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO des Umsatzsteuerbescheides und des Bescheides über Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO, beide für 2002, nach der am 23.2.2012 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

- 1) Der Berufung wird Folge gegeben.
- 2) Der Umsatzsteuerbescheid für 2002 und der Bescheid über Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2002, beide vom 1.8.2008, werden gemäß § 299 BAO aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Im Betrieb der Berufungswerberin (CT GmbH & Co KEG), die „Werbe- und Messewesen sowie sonstige Wirtschaftsdienste“, laut Firmenbuch „Präsentation von Unternehmen in neuen Medien“, als Betriebsgegenstand hatte, wurde eine abgabenbehördliche Prüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO durchgeführt.

Die Betriebsprüferin stellte fest, dass die Berufungswerberin mit Vereinbarung vom Jänner 2002 neun Domainnamen an die M AG übertragen habe. Als Kaufpreis sei ein Betrag von

87.208,00 € vereinbart worden. Ebenso seien die Kunden der CT GmbH & Co KEG an die M AG übertragen worden, wobei ein Kaufpreis von 21.802,00 € veranschlagt worden sei.

Die Betriebsprüfung ging dabei von nachstehenden Sachverhaltsfeststellungen (aus TZ 1 der Prüfungsfeststellungen) aus:

„Der Kommanditist der KEG, ES, richtete die Domains im Jahre 1997 ein. In einer Stellungnahme aus dem Jahr 2008 erklärte er, zur Vermeidung von allfälligen Prozesskosten bzw. eines eventuellen Verlustes der Gemeinde-Domains ohne Abgeltung, diese im Jahr 1998 an die Firma MC Inc. in Austin, Texas, übertragen zu haben, wobei er aber für sich die unentgeltlichen Nutzungsrechte behalten habe.

Dem steht gegenüber, dass ES mit Vereinbarung vom 14.1.2002 ein Übereinkommen mit der M AG, unterfertigt von deren Vorstand, DW, traf, das den Verkauf der Domains (Kaufpreis 87.208,00€) und der Kundenverhältnisse (Kaufpreis 21.802,00 €) zum Inhalt hatte. Daran hat sich auch durch die spätere Vereinbarung vom 24.1.2002 nichts geändert. Die Firma CT GmbH & Co KEG bzw. ES konnte daher über die Domains verfügen und sie zum Kauf anbieten. Laut Kontrollmaterial, das der Betriebsprüfung vorliegt, ist die Bezahlung für die Domainnamen im Juli 2002 in Höhe von 87.208,00 € von der M AG an die MC Inc. in Austin, Texas, erfolgt.

Die unentgeltliche Übertragung der Rechte an den Domains stellt eine Entnahme aus dem Betriebsvermögen dar. Notwendiges Betriebsvermögen kann auch vorliegen, wenn es nicht in die Steuerbilanz aufgenommen wird. Somit ist ein gegenleistungsloser Übergang dieses Betriebsvermögens in die Privatsphäre des Betriebsinhabers als Entnahme mit dem Teilwert zu erfassen. Dafür kommen insbesondere selbstgeschaffene unkörperliche Wirtschaftsgüter sowie Mietrechte in Betracht.

Insgesamt kann als erwiesen angenommen werden, dass die Firma CT GmbH & Co KEG bzw. ES bis zu deren Verkauf im Jahr 2002 jederzeit über die in Streit stehenden Domainnamen verfügen konnten. Es sind auch von der KEG bzw. von der Firma IM – ES die laufenden Aufwendungen im Zusammenhang mit den Domains, u. a. die Domainverwaltungspauschalen, getragen worden.“

Mit Bescheiden vom 1.8.2008 wurden u. a. die Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2002 sowie Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung (in der Folge: F) für 2002 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen. Mit gleichem Datum wurden neue Sachbescheide erlassen. Der Umsatzsteuerbescheid wies nunmehr eine Umsatzsteuerschuld von 19.812,32 € auf Grundlage eines Gesamtbetrages der steuerpflichtigen Lieferungen, Leistungen und Eigenverbrauch von 111.633,96 € aus (Erstbescheid USt 5.277,65 € bei Grundlagenbetrag 38.960,63 €). Der neue F-Bescheid stellte Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 106.854,08 € fest, Höhe der Anteile der Beteiligten: CT GmbH i. Liqu. 0,00 € (Null), ES 106.854,08 € (Erstbescheid Einkünfte aus Gewerbebetrieb 34.180,75 €, Anteile Beteiligte: CT GmbH i. Liqu. 0,00 € (Null), ES 34.180,75 €).

Die in der Folge in Gang gesetzten Verfahrensstufen mögen nachstehender, chronologischer Aufstellung entnommen werden:

<b>Umsatzsteuer</b>	<b>Feststellungsbescheid</b>
1.8.2008 neuer Sachbescheid nach WA	1.8.2008 neuer Sachbescheid nach WA
22.8.2008 Ersuchen um Fristverlängerung bis 11.10.2008 betreffend USt-bescheid 02 und F-bescheide 02,03,04,05	
Fristerverlängerung formlos gewährt	
15.10.2008 Berufung	Keine Berufung gegen F-bescheid/e
21.10.2008 Mängelbehebungsauftrag	
15.12.2008 Berufung wird für zurückgenommen erklärt (dem M-behebungsauftrag wurde nicht entsprochen)	
19.12.2008 Berufung gegen Zurücknahmeverklärungsbescheid	
12.1.2009 BVE, Abweisung als unbegründet	
Ersuchen um RM-fristverlängerung bis 20.3.2009	
17.2.2009 formloses Schreiben FA an Bw	
<b>27.2.2009 Antrag gem. § 299 BAO auf Aufhebung des USt-Bescheides 2002 und des F-Bescheides 2002 vom 1.8.2008</b>	
<b>9.7.2009 Bescheid über Abweisung des Antrages auf Aufhebung</b>	
20.7.2009 Vorlageantrag	
5.8.2009 Zurückweisung des „Vorlageantrages“	
<b>9.8.2009 Berufung gegen den Abweisungsbescheid vom 9.7.2009</b>	
9.8.2009 Antrag auf Wiederaufnahme	
19.8.2009 Ersuchen um Ergänzung des WA-antrages	
<b>21.1.2010 Berufungsvorentscheidung betreffend Abweisung des Antrages gem. § 299 BAO</b>	
<b>22.2.2010 Vorlageantrag</b> (die Abgabenbehörde II. Instanz möge über die Berufung vom 9.8.2009 entscheiden)	

Von unmittelbarer streitgegenständlicher Relevanz sind die fett gedruckten Anträge und Bescheide.

Die Berufungswerberin begründete ihren Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO durch ihren steuerlichen Vertreter wie folgt: Schon im Zusammenhang mit den Berufungen des Beteiligten ES gegen die ihn betreffenden (und hier nicht streitgegenständlichen) Einkommensteuerbescheide zur StNr. XY für die Jahre 2002 bis 2005 seien Unterlagen

eingebracht worden, aus denen ersehen werden könne, dass die Übertragung der Domains mit den Endungen .at sowie .com bereits am 8.4.1998 erfolgt sei. Eine allfällige Entnahme habe daher nur damals stattfinden können. Nach diesem Datum seien weder die CT GmbH & Co KEG noch ES Inhaber der Domains gewesen. Zumal ES die Domains in seinem Privatvermögen gehalten habe, hätten sich diese nicht als nicht abnutzbare Rechte im Anlage- und Betriebsvermögen der CT GmbH & Co KEG befunden. Eine Entnahme aus dem Betriebsvermögen sei daher gedanklich und rechtlich nicht möglich. In umsatzsteuerlicher Hinsicht sei zu bemerken, dass man die gesamte, als Eigenverbrauch unterstellte Entnahme dem Steuersatz von 20% unterzogen habe, dies obwohl die ausländischen Domains mit .com nicht steuerbar seien und kein Vorsteuerabzug vorgenommen worden sei. Der **Spruch der bekämpften Bescheide sei daher unrichtig**, weshalb die ersatzlose Aufhebung begeht werde.

In seinem abweisenden Bescheid führte das Finanzamt hiezu aus, im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung sei festgestellt worden, dass die von der CT GmbH & Co KEG an die M AG um 87.208,00 € veräußerten Domains wirtschaftlich der KEG zuzurechnen seien. Die vorgelegten Unterlagen seien nicht geeignet, von dieser Zuordnung abzugehen, weshalb dem Antrag nach § 299 BAO nicht entsprochen werden könne.

In der schließlich einlangenden Berufung wandte die Berufungswerberin durch ihren steuerlichen Vertreter ein, rechtswidrig sei auch, dass im Abweisungsbescheid entscheidungserhebliche Tatsachen und Beweismittel nicht berücksichtigt worden seien. Überdies wäre die eingetretene Verjährung von Amts wegen wahrzunehmen. Sie schloss ein Schreiben des Standes N vom 17.9.1999 an RA Z an, worin die Nutzung von nnnn.com durch Montafon Communications Inc. in den USA zugestimmt wird. Im Übrigen wiederholte sie das bereits Vorgebrachte.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung und wies nach Wiedergabe des Verfahrensganges im Wesentlichen auf die Feststellungen der Betriebsprüfung hin.

Insgesamt gelangte das Finanzamt zu dem Schluss, die zwischen der Berufungswerberin und der M AG abgeschlossenen Verträge aus dem Jänner 2002 betreffend die Übertragung von neun Domains legten Beweis dafür ab, dass die Berufungswerberin wie eine Eigentümerin, nicht wie eine Nutzungsberechtigte, über die Domains verfügen konnte. Auch die im Zuge des Verfahrens angebotenen Beweise könnten nicht vom Gegenteil überzeugen. Die dem Verfahren zugrundeliegenden Bescheide seien daher rechtens zustandegekommen.

Auf die Feststellungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung hinsichtlich Anfechtung des USt-Bescheides 2002 und der nicht streitgegenständlichen E-Bescheide zur

---

StNr. XY, ES, mit Verwirklichung des Tatbestandes gemäß § 252 Abs. 1 BAO bzw. hinsichtlich Nichtanfechtung der F-Bescheide für 2002 bis 2005 mit Berufung wird verwiesen.

Vorgelegte Unterlagen:

- „Affidavit“ vom 6.6.2008: Darin bestätigt EJW, Austin, Texas, USA, dass neun namentlich aufgeführte Domains durch die MC Inc. im April 1998 erworben worden seien; ES habe sich das Recht zurückbehalten, die Domains zu nutzen, solange er sie für seinen „Infokanal“ benötige.
- E-Mail seitens der Rechtsabteilung der nic.at vom 22.8.2008, in der bestätigt wird, dass sieben weitere namentlich aufgeführte Domains am 8.4.1998 übertragen worden seien und nach diesem Datum weder ES noch die CT GmbH & Co KEG als Domaininhaber in der Datenbank der nic.at aufschienen.
- Schreiben der W Internet Organisation vom 17.3.1998, „Domaintransfer“, über die bevorstehende Übertragung von .at und .com-Domains „an den neuen Eigentümer“. Insgesamt sind 17 Domains aufgezählt.
- Mail von EJW an ES vom 7.4.2008. Sie weist auf eine „Vereinbarung aus dem Jahr 1998 hin, diese Namen auf unsere Firma (Anm.: = MC Inc.) umzuschreiben. MC Inc. habe die .com Domains von W erhalten. Weitergehende Unterlagen und Informationen gebe es – da schon fast 10 Jahre alt – nicht mehr.
- Mail von EJW an ES vom 14.11.2008; sie weist ein weiteres Mal darauf hin, die MC Inc. sei am 1.4.1998 in Texas gegründet worden; zur gleichen Zeit seien „die verschiedenen Namen deiner Firma“ übernommen worden; die MC Inc. habe ein Konto bei der CB ; Auskünfte betreffend Überweisungen der M AG seien bei dieser erhältlich; EJW weist darauf hin, dass dies ihre letzte Auskunft in der Angelegenheit sei.
- „Certificate of Incorporation“ der MC Inc. durch The State of Texas, Secretary of State vom April 1998.
- Zwei Kontoauszüge der CB, gerichtet an die MC Inc.
- Schreiben des Standes N , unterzeichnet durch den Standesrepräsentanten EB, vom 17.9.1999 an RA Z , mit dem die Zustimmung zur Nutzung der Domain N .com durch die MC Inc. in den USA erteilt wird.
- Im Akt liegt auch auf eine Auslandsüberweisung der M AG an die MC Inc., Austin, Texas, auf ein Konto der CB, Betrag 87.244,30 €, Datum 3.7.2002 (in Kopie).

In ihrem Antrag auf Wiederaufnahme vom 9.8.2008 (siehe Aufstellung oben) bezog sich die Berufungswerberin auf das Schreiben des EB an RA Z vom 17.9.1999 und führte dazu aus, „die Zahlung an die MC Inc., die in Österreich unrichtig steuerpflichtig behandelt wurde“, sei auch in den USA versteuert worden. Sie wolle daher wissen, welche Schritte für ein Verfahren nach § 48 BAO notwendig seien.

In ihrem schließlich eingebrochenen Antrag auf Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz (Vorlageantrag) wiederholte die Berufungswerberin das schon bisher Vorgebrachte. Sie stellte gleichzeitig den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

**In der am 23.2.2012 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde im Wesentlichen ausgeführt:**

Unter Vorlage eines Unterlagenkonvoluts verwies der steuerliche Vertreter auf Punkt 8. eines mit „Fragenbeantwortung“ überschriebenen Papiers, das die Chronologie von der Domainreservierung durch ES im Jahr 1997 bis zum Verkauf derselben im Jahr 2002 enthält (Anm.: Liegt bereits im Akt, Arbeitsbogen der Betriebsprüfung, auf). Der Sachverhalt stellt sich demnach im Verein mit dem mündlichen Vorbringen in der Verhandlung wie nachstehend dar:

Im Jahr 1996 kamen die Internetdomains auf. ES riet den Gemeinden der Talschaft, diese zu reservieren. Sie wussten damals aber nichts damit anzufangen, so nahm er die Reservierung selbst vor und machte die Werbeauftritte für das N zum Betriebsgegenstand seiner Firma. Er verfügte bald über 300 Kunden. Er versuchte, N – Tourismus, I-werke und Tp für ein gemeinsames Projekt „ins Boot“ zu holen. Eine Zusammenarbeit scheiterte aber an den unterschiedlichen Vorstellungen der Beteiligten. In der Folge kam es zu Klagen wegen Urheberrechtsverletzungen, die Gemeinden versuchten, ES die Domains zu entziehen. Ein Anwalt riet ihm schließlich, die Domains in ein anderes Land zu transferieren. Er hatte Kontakt mit Frau EJW (=WW), der Tante seiner Frau in Texas.

Frau A war von Anfang an davon überzeugt, dass die „Gemeindenamen“ – Domains „etwas wert“ wären. Daher war sie bereit, die Domänennamen zu übernehmen. Das war im Jahr 1998. Sie verwaltete die Domains und sorgte für deren Funktionieren. Betreffend Bezahlung der Wartungsgebühren („Fees“) für die Domains war zwischen EJW und ES abgemacht, dass sie von letzterem zu tragen sein sollten. Manchmal wurde ein entsprechender Betrag auch von Frau A entrichtet, weil die Rechnungen an sie kamen. Die Domainverwaltung war der einzige Betriebsgegenstand der MC Inc., die für diesen Zweck im Jahr 1998 gegründet wurde. Nach Verkauf der Domains an die M AG im Jahr 2002 wurde die amerikanische Inc. aufgelöst. Heute besteht sie nicht mehr. Herr S behielt 1998 die Nutzungsrechte und führte seine

---

Geschäfte weiter wie bisher. In Amerika bestand für Domains schon sehr früh ein ausgeprägtes Bewusstsein und wurden solche gegen Bezahlung transferiert. Daher setzte sich Frau A im Jahr 2002, als es zur Übertragung der Domains und des Kundenstockes an die M AG kam, nachdrücklich für die Erzielung eines adäquaten Kaufpreises, sowohl für die Domains, als auch für den Kundenstock, ein. Sie bevollmächtigte ES zur Durchführung der Verkaufsverhandlungen betreffend die Domains in Österreich. Zu diesem Zeitpunkt war ES durch den lange währenden „Kleinkrieg“ mit den Gemeinden und dem Stand N, die auf „Rückgabe“ der Domains und der Nutzungsrechte an ihnen pochten, schon so zermürbt, dass er – als Verkäufervertreter – auch einem geringeren oder gar keinem Kaufpreis zugestimmt hätte.

Auf die Frage des Finanzanwaltes, was er davon gehabt hätte, dass die Domains auf die amerikanische Inc. Gesellschaft übertragen wurden und diese letztlich auch den Kaufpreis erhielt, antwortete der Berufungswerber: Er habe seinen Betrieb in Ruhe weiterführen können, ohne Gefahr zu laufen, dass die M-er Gemeinden ihn klagten, um ihm die Inhaberschaft an den Domains und die Nutzung derselben abzuerkennen. Sie hätten sich nämlich gehütet, in Amerika einen Prozess zu führen. Dass der Kaufpreis schließlich der amerikanischen Gesellschaft, repräsentiert durch EJW, zugute kam, stand für ihn nie in Diskussion. Frau A habe zweifellos einen hohen Einsatz erbracht und wäre der Kaufpreis ohne ihr Eintreten niemals erzielbar gewesen. Ihm selbst sei es nie primär um Geld gegangen. Er habe eine gute Sache für das Tal machen wollen. Viele Menschen aus der Gegend engagierten sich für das Projekt und arbeiteten ehrenamtlich mit. Es wurde für die Kunden, das waren vor allem Hoteliers, eine optimale Struktur geboten, anders als bei den Konkurrenzunternehmen T oder x.at. Letztlich waren aber die widerstreitenden Interessen zu groß und das Projekt scheiterte.

Auf die zur Klarstellung an den Finanzanwalt gerichtete Frage, wann das Finanzamt die Entnahme sehe, antwortete dieser nach Rücksprache mit der Betriebsprüferin: 2002.

Der steuerliche Vertreter erklärte in einem Telefonat nach der Verhandlung, die Berufungswerberin sei von 1995 bis 1999 eine § 4 Abs. 3 EStG-Ermittlerin, ab 2000 eine § 4 Abs. 1 EStG-Ermittlerin gewesen.

Gegenstand der Übertragung im Jahr 1998 und des Verkaufes im Jahr 2002 seien 9 Domainnamen mit der Endung .com gewesen (Name der Talschaft.com und 8 Ortsnamen.com). Die .at – Domains waren von ES schon vor 2002 gratis an die Ortsgemeinden abgegeben worden. Dazu habe ihm auch sein Anwalt geraten.

Der steuerliche Vertreter wies darauf hin, dass man im Jahr 2002 zwei getrennte Geschäfte unterscheiden müsse:

- A) Berufungswerberin CT KEG verkauft Kundenstock an M AG,
- B) MC Inc., Texas, verkauft Domains an die M AG.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 299 BAO kann die Abgabenbehörde I. Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde I. Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt, etwa wegen einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, wegen mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, wegen Übersehen von Grundlagenbescheiden, ist für die Anwendbarkeit des § 299 BAO nicht ausschlaggebend.

§ 299 gilt auch für „dynamische“, also erst später erweisliche Unrichtigkeiten. Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden der Abgabenbehörde noch ein Verschulden (bzw. Nichtverschulden) des Bescheidadressaten voraus. Lediglich bei der Ermessensentscheidung könnte ausnahmsweise dem Verschulden der Behörde bzw. der Partei Bedeutung zukommen. Die Rechtswidrigkeit muss nicht offenkundig sein (etwa iS des [§ 293b BAO](#)). Die Aufhebung setzt jedoch die **Gewissheit der Rechtswidrigkeit** voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht (Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 299, Tz 9 ff).

Aus § 302 Abs. 2 lit. b BAO ergibt sich, dass ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO vor Ablauf eines Jahres ab Bekanntgabe (idR Zustellung) des aufzuhebenden Bescheides einzubringen ist (Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 299, Tz 21).

Die Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.

**Entnahmen** sind alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Werten (zB von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter), Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht, *siehe Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Bd. I, § 6, Rz 325.*

Auch ein in der Bilanz nicht ausgewiesenes Wirtschaftsgut kann Gegenstand einer Entnahme sein, etwa ein Mietrecht, für das kein gesondertes Entgelt bezahlt wurde, oder ein in der Bilanz nicht ausgewiesenes selbst hergestelltes immaterielles Wirtschaftsgut (*Doralt*, a.a.O., § 6, Rz 329).

**Strittig ist:** Hat die Annahme des Finanzamtes, wonach in der Domainübertragung des Jahres 2002 eine der Berufungswerberin zuzurechnende Entnahme zu erblicken sei, zur Folge, dass der Spruch des Umsatzsteuerbescheides und der des Bescheides über Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#), beide für 2002, jeweils unrichtig ist und dass in weiterer Folge der Antrag auf Aufhebung der genannten Bescheide gemäß § 299 BAO zu Unrecht abgewiesen wurden?

Zur Vorbereitung der Verhandlung stellte die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates in Schriftform und unter Mitübersendung der streitgegenständlichen Akten einige Fragen an die Repräsentanten des Finanzamtes. In der schriftlichen Beantwortung erläuterten diese

- a)** Unentgeltlicher Vorgang 1998: Übertragung der Domains von Berufungswerberin an MC Inc.; wurde wegen der verwandtschaftlichen Beziehung zwischen ES und EJW seitens der Abgabenbehörde I. Instanz nicht anerkannt.
- b)** Entgeltlicher Vorgang 2002: Übertragung der Domains von MC Inc. auf die M AG; Der Vorgang wurde steuerlich der Berufungswerberin zugerechnet.

In der mündlichen Verhandlung vom 23.2.2012 wurde – wie oben dargelegt – darauf verwiesen, dass die streitbegründende Entnahme seitens der Abgabenbehörde I. Instanz im Jahr 2002 (nicht im Jahr 1998) erblickt werde.

Bei Analyse der bekannten Informationen ist festzustellen, dass eine Nichtanerkennung der Domainübertragung 1998 (siehe oben **a)**) allein aufgrund eines familienhaften Naheverhältnisses - der Kommanditist ES ist mit der Inhaberin der amerikanischen Inc. verschwägert (ob eine Angehörigeneigenschaft iS des [§ 25 Abs. 1 Z 3 BAO](#) gegeben ist oder nicht wird hier nicht näher erörtert; jedenfalls handelt es sich nach Dafürhalten der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates um ein familiennahes Verhältnis)- wohl zu kurz greift , liegen doch eine ganze Reihe von Bestätigungen für eine tatsächlich erfolgte Domainübertragung vor. Dabei handelt es sich nicht nur um solche von Frau A, sondern auch um solche, die von amerikanischen öffentlichen Stellen, vom Stand N und von den Vergabestellen n .at und W stammen (siehe Liste oben). Was die Daten betrifft, sind diese Schriftstücke durchaus nicht ausschließlich im Zuge der Betriebsprüfung, die 2008 stattfand, erstellt worden, sondern sehr wohl in den Jahren 1998/99. Soweit ein Schriftverkehr, insbesondere mit Frau A, durch die Betriebsprüfung initialisiert wurde, weist dieser fundiert

auf Vorgänge in den betreffenden Jahren hin. Stellt man den Fremdvergleich an, vermag auch dessen Ergebnis nicht von der seitens des Finanzamtes vertretenen Meinung zu überzeugen:

Der geforderten **Publizitätswirkung** wurde durch die oben erwähnten Schriftstücke Rechnung getragen, etwa das „Certificate of Incorporation“ durch The State of Texas, April 1998. Das „Affidavit“ (= eidesstattliche Versicherung) der Frau A, stammt zwar aus dem Jahr 2008, ist aber notariell beglaubigt (JL, Notary Public, State of Texas). Es verweist auf die Übertragung der neun namentlich genannten Domains durch ES im April 1998. Die getroffenen Vereinbarungen sind **inhaltlich eindeutig und klar**: MC Inc. wurde am 1.4.1998 gegründet und erwarb im selben Monat das Eigentum an neun namentlich genannten Domains.

Der Domainübertragungsvorgang läuft grundsätzlich nicht formlos ab, sondern setzt voraus, dass der bisherige Registrierungsvertrag gekündigt wird und die Domain in einem neuen Registrierungsvertrag auf den neuen Inhaber umgeschrieben wird. Die Domainvergabestelle, zB die n .at – im Streitfall in Amerika offenbar NS – schuldet nicht nur die Aufnahme in den Nameserver, sondern auch die Aufrechterhaltung der Eintragung für die Dauer des auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Dauerschuldverhältnisses (vgl. *Thiele in „Der steuerfreie Domainverkauf“*, ÖStZ 2010/806, 413).

Anstelle einer Ausgleichszahlung behielt ES das Recht zurück, die Domains zu nutzen, „solange er im Besitz seines Betriebes Infokanal ist“. Dass die Übertragung nicht schon im Jahr 1998 dezidiert schriftlich niedergelegt wurde, mag gegen eine **Fremdüblichkeit** sprechen. Im Rahmen der freien Beweiswürdigung und unter Einbeziehung des Umstandes, dass die MC Inc. ausschließlich zu dem Zweck gegründet wurde, die Domains der Berufungswerberin/des ES als Eigentümerin (neue Inhaberin) aufzunehmen, zu verwalten und über sie zu verfügen, ist dem jedoch keine erdrückende Bedeutung beizumessen. Vielmehr konnte ES in der mündlichen Verhandlung glaubwürdig vermitteln, dass in Amerika schon früh ein besonderes Bewusstsein für die Werthaltigkeit und Verkehrsfähigkeit von Domains bestand und Frau A daher daran interessiert war, die in Streit stehenden Domains einem inländischen Zugriff durch prozessführende M-er Gemeinden zu entziehen. Als gebürtige M-erin wollte sie für sich selbst eine allfällige geschäftliche Nutzung der Domains sicherstellen.

Tragender Gedanke bei der im Jahr 1998 angesiedelten Transaktion war somit nicht der, in einem familiennahen Verhältnis Familienbedürfnisse zu befriedigen, sondern durchaus die wirtschaftlich geprägte Überlegung, sich das immaterielle Wirtschaftsgut Domain in einem sicheren Umfeld weiterhin geschäftlich nutzbar machen zu können, wobei dies sowohl für die Berufungswerberin (Nutzungsrechte zurück behalten), als auch für die MC Inc. (Verfügen- Können über die Domains als Eigentümerin) galt.

Was den Verkauf im Jahr 2002 betrifft, ist auszuführen, dass eine Spezialvollmacht („Special Power of Attorney“) der MC Inc. vom 20.2.2002 im Akt aufliegt, mit der ES unter Auflistung der neun streitgegenständlichen Domains ausdrücklich ermächtigt wird, diese im Namen der Inc. an die M AG zu verkaufen (eingetragen „in the office of the County Clerk of Travis County, Texas). In Zusammenhang mit der amtsbekannten Sachlage betrachtet, hat daher ES, der ad personam zum Abschluss eines konkret umschriebenen Geschäfts bevollmächtigt wurde, die Verkaufsgespräche mit den Repräsentanten der M AG geführt und das Geschäft zum Abschluss gebracht. Aus dem Umstand, dass er bei Unterschrift den Vermerk „i. V.“ nicht beisetzte, kann in Zusammensetzung aller Sachverhaltselemente nicht der Schluss gezogen werden, er habe im eigenen Namen oder namens der Berufungswerberin gehandelt, konnte er sich doch auf die schriftlich erteilte Spezialvollmacht der Verkäuferin MC Inc. stützen und ist in einem solchen Fall die Beisetzung eines Vertretungsvermerks unüblich und entbehrlich.

Auch in der Vereinbarung vom 24.1.2002 zwischen M AG und Berufungswerberin bzw. ES, mit der die Domains veräußert wurden, scheint eine Verbindung zur amerikanischen Berechtigten auf. Es wird darin nämlich festgelegt, als künftige Domainverwalterin werde die Tp GmbH in Ch ausgewählt und die entsprechenden „Unterschriften von NS Inc. in Texas würden schriftlich eingeholt und von einem Sch-er Notar beglaubigt“ werden. Schließlich liegt im Akt eine Zahlscheinkopie auf, aus der sich erkennen lässt, dass die M AG eine Auslandsüberweisung in Höhe von 87.244,30 € an die MC Inc. in Austin, Texas, CB, zur Anweisung gebracht hat (Datumsstempel 2.7.2002, Sparkasse B). Im Weiteren reichte der steuerliche Vertreter im Rahmen der mündlichen Verhandlung mit anderen Papieren eine eidesstattliche Erklärung ein, die vor der öffentlichen Notarin SAL, State of Texas, County of Travis, abgegeben wurde. Darin bestätigt der zertifizierte Wirtschaftsprüfer SB aus Texas, der für die MC Inc. die Steuererklärungen erstellt, der Betrag von 85.158 \$, bezahlt von der M AG, sei auf dem Konto von MC Inc. am 9.7. 2002 eingetroffen. Die Inc. habe neben allen anderen Steuern auch die für das Einkommen aus dem Domainverkauf abgeführt („MC paid all its applicable taxes for its operations, including the above referenced income in 2002“). Innerhalb der für das Jahr 2002 möglichen Dollarkurs – Schwankungsbreiten kann der Dollarbetrag von 85.157 dem Eurobetrag von 87.244,30 zugeordnet werden (vgl. [http://reisebuch.de/usa/info/praxis/historische\\_dollarkurse.html](http://reisebuch.de/usa/info/praxis/historische_dollarkurse.html)).

Nach geschilderter Sachlage ist daher ein Übertragungsvorgang im Jahr 1998 kaum zu leugnen. ES wurde als Domaininhaber bei der Domainvergabestelle gestrichen, die MC Inc. registriert. ES wurde das Recht zur Domänenutzung im betrieblichen Rahmen von der neuen Inhaberin eingeräumt. Durch den Austausch von Berechtigungen (Fähigkeitsmacht gegen Nutzungsrecht) ist das eigentliche Übertragungsgeschäft auch nicht als unentgeltlich einzustufen. Es wäre übrigens Sache der Abgabenbehörde I. Instanz gewesen, allfälligen

---

Zweifeln an der Qualifikation dieses 1998 abgewickelten Geschäfts zeitnah, nicht erst 2008, nachzugehen.

Das wirtschaftliche Eigentum wird als Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise angesehen. [§ 24 BAO](#) ist daher eine lex specialis zu [§ 21 BAO](#) und enthält Aussagen über die Zurechnung von Wirtschaftsgütern, nicht von Einkünften (Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 24, Tz 5). Wirtschaftliches und zivilrechtliches Eigentum fallen auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie Gebrauch, Verbrauch, Belastung und Veräußerung auszuüben in der Lage ist. Er muss nach überwiegender Lehrmeinung seine Herrschaft auf Dauer ausüben und andere von der Verfügungsgewalt und Nutzung ausschließen können (vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 24, Tz 2 ff). Nutzungsrechte, wie zB ein Fruchtgenuss, begründen in der Regel kein wirtschaftliches Eigentum.

Die Nutzungsrechte waren ES (nicht der Berufungswerberin) nach den getroffenen Feststellungen von der registrierten Domaininhaberin nicht auf Dauer, sondern solange er den IM betreibe, eingeräumt worden. Es stand ihm auch nicht frei, die Domains – anders als seitens der Abgabenbehörde I. Instanz angenommen -im eigenen Namen und auf eigene Rechnung bzw. im Namen der Berufungswerberin und auf deren Rechnung zu verkaufen, sondern letztlich nur über Einräumung einer Spezialvollmacht für ein konkretes Geschäft durch die MC Inc., die schließlich auch den Verkaufserlös erhielt. Insofern ist nicht davon auszugehen, dass er bzw. die Berufungswerberin wirtschaftliche/r Eigentümer/in der Domains war und es in seinem bzw. ihrem Belieben stand, über sie nach Gutdünken zu verfügen. Auch der Umstand, dass er entsprechend einer mit Frau A getroffenen Vereinbarung die Verwaltungspauschalbeträge trug, macht ihn nicht zum absolut Verfügungsberechtigten, sondern ist darin allenfalls auch eine Gegenleistung für die Nutzungseinräumung zu sehen. Nach Einschätzung der Faktenlage wäre es der MC Inc. freigestanden, die – ohnehin befristet eingeräumten – Nutzungsrechte zu widerrufen.

Im Verkaufsgeschäft des Jahres 2002 war somit die MC Inc. (vertreten durch den für dieses Geschäft bevollmächtigten ES) Verkäuferin, die M AG Käuferin, der Kaufpreis von 87.208 wurde an die Verkäuferin überwiesen und nicht von ES oder der Berufungswerberin vereinnahmt. Unstrittig ist, dass der Kundenstock zu einem Preis von 21.802 € von der Berufungswerberin als Verkäuferin an die M AG als Käuferin gelangte und dieser Erlös der Berufungswerberin zuzurechnen ist.

Soweit von der Abgabenbehörde I. Instanz im Jahr 2002 ein Entnahmetatbestand gesehen wurde, ist daher auszuführen: Die Berufungswerberin war weder 2002 noch zu einem Zeitpunkt davor registrierte Inhaberin der Domains. Sie existierte als Personengesellschaft laut

Firmenbuch seit 2.7.1998 und ermittelte den Gewinn nach Angaben des steuerlichen Vertreters ab 2000 gemäß [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#). Die Domains wurden im Jahr 1996 von ES, der damals offenbar noch als Einzelunternehmer tätig war, reserviert und auf seinen Namen registriert (siehe Bestätigung n). 1998 erfolgte die Änderung und Umschreibung auf Montafon Communications Inc., in den Jahren vor 2002 kam es auch zu Umschreibungen von .at-Domains auf Montafoner Gemeinden (vgl. Thiele in ÖStZ 2005/999, 2005/473 und 2010/806, 413, wonach heute weitgehend Einigkeit darüber besteht, dass Domains immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und bei entgeltlichem Erwerb mit den Anschaffungskosten zu aktivieren sind, während bei „ursprünglicher Registrierung“ dh „bei selbst geschaffenen Domains“ lediglich die entstandenen Registrierungs- und Eintragungskosten als Betriebsausgaben absetzbar sind).

Mit dem oben auf Grundlage der vorhandenen Erklärungen und Urkunden dargestellten Verkaufsvorgang 2002 endete auch die dem Kommanditisten der Berufungswerberin, ES, eingeräumte, befristete Nutzungsmöglichkeit. Ein „nicht betrieblich veranlasster Abgang von Werten“ iS der Entnahmedefinition, der der Berufungswerberin zuzurechnen wäre, kann darin nicht erblickt werden. Der Spruch des Umsatzsteuerbescheides und der des Bescheides über Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#), beide für 2002, sind daher unrichtig wegen unzutreffender Subsumtion des Sachverhaltes unter gesetzliche Bestimmungen. Der Berufung war somit Folge zu geben und dem fristgerecht eingebrachten Antrag gemäß [§ 299 BAO](#) zu entsprechen (Bescheide vom 1.8.2008, Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO vom 27.2.2009).

Grundsätzlich ist gemäß § 299 Abs. 2 BAO mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt aber nur, wenn die selbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist. **Dies ist zB dann nicht der Fall, wenn ein Antrag auf Aufhebung eines Bescheides zunächst von der Abgabenbehörde I. Instanz abgewiesen wurde, einer dagegen gerichteten Berufung aber von der Abgabenbehörde II. Instanz stattgegeben wird.** Der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid ist in solchen Fällen von der Abgabenbehörde I. Instanz zu erlassen, zumal andernfalls die Rechtsmittelmöglichkeiten der Partei eingeschränkt wären ([§ 291 Abs. 1 BAO](#); siehe Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup>, § 299, Anm. 21). Es wird gegenständlich daher Sache des Finanzamtes sein, die im Spruch aufgehobenen Bescheide ohne den auf den Domainverkauf entfallenden Erlös neu zu erlassen.

Die behördliche **Ermessensübung** hat ihre Gründe in der Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Zudem sind im Streitfall die Folgen der rechtswidrigen Bescheide für die Berufungswerberin nicht als bloß geringfügig zu bezeichnen.

Soweit **Verjährung** eingewendet wurde bzw. diese von Amts wegen wahrzunehmen ist, wird ausgeführt: Gemäß [§ 207 Abs. 2 BAO](#) beträgt die Festsetzungsverjährung idR 5 Jahre. Gemäß [§ 208 Abs. 1 lit. a BAO](#) beginnt die Verjährung mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, zu laufen. Streitgegenständlich ist dies das Jahr 2002. Rechnet man 5 Jahre ab 31.12.2002, so endet die Verjährungsfrist am 31.12.2007. Gemäß [§ 209 Abs. 1 BAO](#) ist aber der „Verlängerungstatbestand“, anwendbar ab 1.1.2005 (AbgÄG 2004, BGBl. I 2004/180) zu beachten, der in einer nach außen erkennbaren Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen besteht. Ein solcher behördlicher Akt verlängert die Verjährungsfrist um ein Jahr. Streitgegenständlich wurden der Umsatzsteuerbescheid und der Feststellungsbescheid für 2002 mit Erstbescheiden im Jahr 2004 festgesetzt. In diesen Bescheiden ist zweifellos eine nach außen erkennbare Amtshandlung zu erblicken. Die verlängerte Verjährungsfrist endet somit am 31.12.2008, was im Weiteren bedeutet, dass die Wiederaufnahmbescheide und neuen Sachbescheide nach Betriebsprüfung vom 1.8.2008 in offener Verjährungsfrist erlassen wurden. Verjährung liegt somit nicht vor.

Die Berufungswerberin wurde inzwischen aufgelöst und mit Eintragung vom 4.2.2009 im Firmenbuch gelöscht. Für die Beurteilung ihrer Rechts- und Parteifähigkeit als Personengesellschaft des Handelsrechts sind gemäß [§ 79 BAO](#) die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts maßgebend. Demnach verlieren solche Gesellschaften ihre Parteifähigkeit durch die Auflösung so lange nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten – dazu zählt auch der Bund als Abgabengläubiger – noch nicht abgewickelt sind. Es ist aus dieser Regelung abzuleiten, dass die aufgelöste Gesellschaft, so lange noch Bescheide zugestellt werden müssen, **Bescheidadressatin** bleibt.

Insgesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

Feldkirch, am 7. März 2012