



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder HR Dr. Elisabeth Hafner, Horst Hoffmann und Dr. Wilhelm Miklin im Beisein der Schriftführerin Melanie Zuschnig über die Berufungen des BW, vertreten durch die Dr. Rebernick & Partner Steuerberatungsgesellschaft m. b. H., 9020 Klagenfurt, Paulitschgasse 9, diese vertreten durch Mag. Kai Uwe Höfler, vom 29. April 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt, vertreten durch HR Dr. Wilhelm Ottowitz, vom 7. April 2004 betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2002, sowie vom 3. Dezember 2004 betreffend Einkommensteuer 2003 (gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig) nach der am 1. Juli 2008 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte in den Streitjahren neben (jeweils positiven) Einkünften aus selbständiger Arbeit, nichtselbständiger Arbeit und Vermietung und Verpachtung auch Verluste aus Gewerbebetrieb. Das Finanzamt verwehrte diesen erklärten Verlusten den Ausgleich mit den positiven Einkünften mit der Begründung, dass dem diesbezüglichen Begehren des Bw. das Verlustausgleichsverbot des § 2 Abs. 2a zweiter Teilstrich des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG) entgegenstehe.

Im Bericht über eine beim Bw. abgeführte Prüfung der Aufzeichnungen u. a. der Jahre 2000 bis 2002 hielt der Prüfer hiezu Folgendes fest:

„Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Im Prüfungszeitraum 2000 bis 2002 wurden ca. 400 „Domain Namen“ erworben. Bei dem Austausch zwischen zwei Computern im Internet benötigen diese jeweils eindeutig definierte Zieladressen. Für diese Aufgabe wurde das „domain-namenssystem“ entwickelt. Dadurch können Buchstabenkombinationen diesen numerischen IP – Adressen zugeordnet werden. Diese „domain names“ werden Internet – Adressen, Domain – Namen oder auch nur Domains genannt.

Das Internet unterliegt keiner zentralen Verwaltung. Gewisse administrative Maßnahmen sind jedoch notwendig und eine davon ist die Vergabe und Koordination von eindeutigen Domains. Die für die geographische Top level Domain „AT“ zuständige Registrierungsstelle ist seit 1998 eine österreichische Gesellschaft.

Der Abgabepflichtige ist ab September 2002 Registrar, d. h. er ist berechtigt, im Auftrag des Domain – Inhabers Registrierungen von Domains und Berichtigungen von technischen und buchhalterischen Daten sowie via Internetadressen bei Domains an nic. at zu senden.“

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung war diesbezüglich bereits Nachstehendes Festgehalten worden:

„Im Prüfungszeitraum hat der Abgabepflichtige ca. 400 „Domain Namen“ erworben. Der Kauf einer Internet – Domain erfolgt durch Registrierung des jeweiligen Käufers bei der betreffenden Verrechnungsstelle (nic.at in Österreich) und beinhaltet lediglich das Recht, die Internet – Domain auf ein Jahr zu besitzen bzw. zu nutzen.

Nach diesem Jahr verfällt die Internet – Domain automatisch, sofern nicht eine neuerlich Entrichtung der Jahresgebühr erfolgt.

Um Domains überhaupt zu sammeln bzw. zu speichern, ist ein Provider unbedingt notwendig, da der Zugriff zu den Domains ausschließlich über diesen erfolgt.

Die gesamten Domains werden an die Firma GmbH als einzigen Abnehmer vermietet und die Domains werden auch nach Kundenwunsch erworben (Bw. = Gesellschafter und Geschäftsführer).

Die oben angeführte Firma verwaltet die Domains und will eine Art Stammbaum für das gesamte X-Gewerbe aufbauen, wonach beim Zugriff auf eine bestimmte Domain z. B. X die gesamten Firmen in Österreich die mit Xx zu tun haben aufscheinen, wenn diese einen Homepageplatz auf diesem Stammbaum gemietet haben.

Auf Grund des dargestellten Sachverhaltes zog der Prüfer im angesprochenen Bericht die folgenden rechtlichen Schlüsse:

„Gem. § 2 Abs. 2a EStG 1988 besteht ein Verlustausgleichs- und Vortragsverbot für negative Einkünfte aus Betrieben, deren Unternehmensschwerpunkte im Verwalten von unkörperlichen Wirtschaftsgütern oder in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern gelegen ist. Die geltend gemachten Verluste resultieren aus dem Ankauf von Domains und deren Vermietung an die GmbH

Ein Tätigwerden des Abgabepflichtigen nach Art und Umfang, welches deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist, konnte von der Bp. nicht festgestellt werden.

Die Ausgleichsfähigkeit der Verluste wurde durch die Bp. nicht anerkannt.

Verluste aus solchen negativen Einkünften sind in den Folgejahren mit positiven Einkünften frühestmöglich zu verrechnen.

2000	2001	2002
ATS -940.197,58	ATS -399.303,18	€ -18.546,83"

Das Finanzamt nahm in der Folge die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ für die genannten Jahre der Ansicht des Prüfers Rechnung tragende berichtigte Einkommensteuerbescheide sowie Einkommensteuererstbescheide für die Jahr 2002 und 2003 (letzteren gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig; erklärte, nicht zum Ansatz gebrachter Verlust: -12.021,45 €).

In den gegen die Einkommensteuerbescheide eingebrachten Berufungen wird die Vornahme des vom Finanzamt versagten Verlustausgleiches begehrt.

Vorweg wird darin festgehalten, dass sich das Verlustausgleichsverbot des § 2 Abs. 2a EStG auf

- das Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter oder
- die gewerbliche Vermietung von Wirtschaftsgütern

beziehe.

Im vorliegenden Fall könne von einer Verwaltung (unkörperlicher Wirtschaftsgüter) im Sinne der §§ 31 und 32 BAO nicht mehr die Rede sein, weil das Tätigwerden des Bw. deutlich jenes Ausmaß überschreite, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden sei (VwGH 26.1.1994, 92/13/0144; VwGH 10.12.1997, 95/13/0115, vgl. Ritz, Kommentar zur BAO, § 32, Tz. 1 ff). So kaufe der Bw. etwa laufend neue Domains zu. Die Auswahl und Beratung der neuen Domains erfolge zudem in Absprache mit der Mieterin (vgl. hiezu Stoll, Kommentar zur BAO, § 32, Seite 423 – 3. Absatz). Demnach sei aber der Anwendung des ersten Halbsatzes des § 2 Abs. 2a EStG 1988 der Boden entzogen.

Auch der Umfang der gewerblichen Vermietung, die nach dem zweiten Halbsatz des § 2 Abs. 2a EStG 1988 ein Verlustausgleichsverbot auslöse, werde im gegenständlichen Fall überschritten, weil der Bw. über die Nutzungsüberlassung der Domains hinausgehende zusätzliche Leistungen erbringe (vgl. in diesem Zusammenhang Köglberger / Köglberger, SWK 1997, Seite 535), und zwar die Folgenden:

- Entrichtung einer Gebühr an die zentrale Registrierungsstelle nic.at für die Aktivhaltung der Domains,
- Abwehr aller Rechtsstreitigkeiten bezüglich der Domains Namen inkl. Übernahme der diesbezüglichen Kosten,
- Beauftragung eines Providers zwecks Bereitstellung eines Servers inkl. Datenspeicher; Gewährleistung der Erreichbarkeit jeder einzelnen Domain im Internet,
- Fachlich richtige Zusammenstellung und Bereitstellung der Domains in Absprache mit dem Leistungsempfänger in Bezug auf das gesamte X-Domainpaket; die GmbH (in der Folge kurz: GmbH) übernehme ein fix und fertig zusammengestelltes Domainpaket als Basis für das Betreiben des Internetportales; sämtliche Registrierungskosten, die laufenden Gebühren für alle Domains bei der Registrierungsstelle sowie auch sämtliche Providerkosten, Beratungs- und Rechtskosten seien im Entgelt inbegriffen,
- Laufender Zukauf neuer und gebrauchter Domains nach vorangegangener fachlicher Beurteilung und Verhandlung mit dem Vorbesitzer; Zurverfügungstellung eines entsprechend modifizierten Domain - Paketes an die Mieterin,
- Eintragung des Bw. als Registrar bei nic. at (staatliche Registrierungsstelle); hiedurch sei das hohe fachliche Wissen und Können des Bw. in Bezug auf Internet – Domains dokumentiert.

Es sei sohin erst durch eine Vielzahl von durch den Bw. erbrachten Leistungen eine sinnvolle Nutzung der einzelnen Domains im Wege eines Internetportales, welches von der Bw. als Mieterin der Domains erstellt und gewartet werde, überhaupt möglich. Da diese Gesamtleistung (Beratung, Ankauf, Vermietung usw.) eine gewerblichen Vermietung bei Weitem überschreite (siehe Quantschnigg / Schuch, Einkommensteuer – Handbuch Tz. 51 zu § 10 EStG), greife auch – wie bereits eingangs angesprochen - das Verlustausgleichverbot gemäß dem zweiten Halbsatz des § 2 Abs. 2a EStG 1988 nicht.

Aktenkundig ist in diesem Zusammenhang, dass der Bw. am Stammkapital der GmbH, der Mieterin der Domains, i.d.H. von € 36.000,-- während des Streitzeitraumes mit 18.000 €, sowie seine (geschiedene) Ehegattin L und M mit je 9.000 € beteiligt waren und der Bw. auch Geschäftsführer dieser GmbH war.

Den vom Bw. dem Finanzamt vorgelegten Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen ist zudem Folgendes entnehmbar:

	2000 (ATS)	2001 (ATS)	2002 (€)	2003 (€)	2004 (€)	2005 (€)

Mieterlöse Domains	4.128,09	24.768,54	0,00	7.600,00	0,00	1.800,00
Porto	-95,00	0,00				
Gebühren u. Spesen	-3.894,14	0,00				
Servermiete		-118.960,68	-4.050,00			
Domainregistrierungen u. sonst. betr. Aufwand	-921.880,67	-469.932,71	-388,00			
Nutzungsgebühren			-6.248,53			
AfA			-6.392,49	-6.595,77	-2.676,84	-1.023,32
Zinsen Girokonto			-1.279,30			
Rahmenprovision			-128,50			
Spesen Girokonto			-59,41			
übrige Aufwendungen				-13.025,68	-6.940,98	-5.400,58
Werbeaufwendungen					-859,00	
= Verlust vom Prüfer berichtigt auf	-921.741,72 -940.197,58	-438.164,17 -399.303,18	-18.546,83	-12.021,45	-10.476,82	-4.623,90

In der Berufungsverhandlung wurde der Sachverhalt vom steuerlichen Vertreter der Bw. wie folgt präzisiert und ergänzt:

Der zwischen dem Bw. und der GmbH bezüglich der Überlassung der Domains geschlossene Vertrag sei schriftlich nicht festgehalten und auch die wesentlichen Vertragspunkte nicht dokumentiert worden.

Der Bw. habe seine Tätigkeit im Jahr 2000 aufgenommen, zu einem Zeitpunkt also, in dem das Internet bei weitem noch nicht so verbreitet gewesen sei wie heute und auch dessen Weiterentwicklung noch nicht habe abgesehen werden können. Ungeachtet dessen sei der Bw. bereit gewesen, für eine Vision, die er zu verwirklichen gedachte, beträchtliche Geldmittel einzusetzen.

Damals habe der Bw. Internetadressen nur bei nic. at. registrieren lassen und eine Jahresnutzungsgebühr entrichten müssen. Heute seien die wichtigsten Domains jedoch bereits vergeben; dies bedeute, dass der Bw., wenn er eine bereits vergebene Domain haben wolle, diese vom Eigentümer kaufen müsse.

Der Bw. habe auch Rechtsfragen zu beantworten gehabt. So sei beispielsweise zu Beginn der Tätigkeit des Bw. noch nicht abgeklärt gewesen, ob man Domains mit Namen, die am Markt untrennbar mit einem bestimmten Produkt verbunden seien, wie etwa „Mika“ oder „Eduscho“ für sich registrieren lassen könne oder nicht.

Der Bw. habe diesbezüglich umfassende Gespräche mit Rechtsanwälten geführt und sich danach entschlossen sich auf sog. generische Begriffe, wie z. B. „S/“ zu konzentrieren.

Der Bw. habe allein im ersten Jahr seiner Tätigkeit etwa eine Million Schilling allein für Gebühren, Providerkosten, Rechtsanwaltskosten und dergl. aufgewendet im Vertrauen darauf, dass sich das Internet so weit entwickelt, dass es aus dem täglichen Gebrauch nicht mehr wegzudenken ist.

Der Bw. habe also – zusammenfassend – Domains registrieren lassen und zugekauft mit der Vision, dass das Internet den Durchbruch schaffen werde.

In Weiterentwicklung der Vision des Bw. sei sodann die GmbH tätig geworden. Der Bw. habe die von ihm registrierten bzw. gekauften Domains der GmbH überlassen und diese betreibe unter den Domains Webportale.

In diesem Zusammenhang sei angemerkt, dass unter Webportalen Websites bezeichnet werden, die versuchen, verschiedene regelmäßig benötigte Dienste zu bündeln oder eine Übersicht für den Einstieg in einen Themenkomplex zu schaffen (Wikipedia, die freie Enzyklopädie).

So betreibe die GmbH beispielsweise unter Domain S / des Bw. ein Fportal. Jemand, der beabsichtige, ein F zu bauen, finde in diesem Portal Unternehmer, die Fs herstellten, vertrieben usw. Für diese Unternehmer gäbe es im Bauportal Schaltflächen (Firmenlinks), die – wenn angeklickt – zur Webseite des entsprechenden Unternehmens weiterleiteten.

Die GmbH ihrerseits erhalte Entgelte für zwei Arten von ausgeführten Umsätzen.

Zum einen bestehe die Möglichkeit für Unternehmer, direkt Werbung auf einem Internetportal zu schalten. Hiefür zahle der Unternehmer – je nach Größe der Werbeeinschaltung und in Abhängigkeit davon, auf welcher Seite die Werbung erscheine – ein entsprechendes Entgelt. Es gebe verschiedene Pakete, die angeboten werden würden.

Hiezu wird angemerkt, dass beispielsweise von „S“ derzeit (2008) ein „F Business – Paket“ (Jahresgebühr € 180,-- excl. USt) und ein „F Business – STARTPlus Paket“ (Jahresgebühr € 1.000,-- excl. USt) angeboten werden. Das letzter Paket unterscheidet sich vom ersteren u. a. dadurch, dass das Firmenlogo des Unternehmers direkt auf der Startseite erscheint.

Weiters – so führte der steuerliche Vertreter des Bw. aus – erhalte die GmbH Entgelte von Google, wenn das Portal über Google angeklickt werde.

Mit dem Bw. habe die GmbH eine fixe Pauschalpreisvereinbarung gehabt, und zwar € 1.800,-- pro Jahr. Ab 2008/2009 beginnend sei eine umsatzabhängige Vergütung vereinbart worden. Mit dem Betrag von € 1.800,-- sei das Auslangen gefunden worden, weil die GmbH weitere Aufbauarbeit geleistet habe.

Über Vorhalt, dass sich die vom Bw. erklärten Erlöse abweichend von diesem Vorbringen im ersten Jahr 2000 auf ATS 4.128,--, 2001 auf ATS 24.768,--, 2001 auf 0,--, und 2003 auf € 7.600,-- belaufen hätten, erwiderte der steuerliche Vertreter des Bw., dass in den erklärten

Erlösen auch Einnahmen für die Miete von Büroräumlichkeiten enthalten seien, weil die GmbH in Räumlichkeiten des Bw. ihr Büro betreibe.

Der steuerliche Vertreter des Bw. führte über (neuerliches) Befragen, ob es eine Dokumentation dessen gebe, was der Bw. der GmbH zur Verfügung stelle, aus, dass natürlich Listen vorhanden seien, über welche Domains der Bw. verfüge und räumte ein, dass es schwierig sei, eine Trennung zwischen der Tätigkeit des Bw. als Geschäftsführer der GmbH und der des Bw. als Einzelunternehmer zu ziehen.

Angesichts dessen hielt der Vertreter des Finanzamtes fest, dass im gegenständlichen Berufungsverfahren auch die Thematik des Fremdvergleiches bzw. der sog. Angehörigenjudikatur des Verwaltungsgerichtshofes anzusprechen sei. Es gebe keine Vertragsurkunde, es sei nichts dokumentiert, alles sei ziemlich schwammig, und das, obwohl der Bw. seine Tätigkeit schon vor sieben Jahren aufgenommen habe.

Im Übrigen sei auch vom Vorliegen von Liebhaberei auszugehen, weil nicht abgesehen werden könne, ob überhaupt bzw. wann die Tätigkeit des Bw. Gewinne abwerfen werde.

Dem entgegnete der steuerliche Vertreter des Bw., dass an der Ausarbeitung einer schriftlichen Dokumentation gearbeitet werde und zudem Fremdvergleichsgrundsätze im Fall einer – wie im vorliegenden Fall gegebenen – Innovation im Zusammenhang mit dem Internet jedenfalls in den Hintergrund treten müssten.

Zudem könne – unter Bedachtnahme auf den Wert der Domains – auch von Liebhaberei keine Rede sein. Letztlich greife aus den bereits im Berufungsschriftsatz angezogenen Gründen das vom Prüfer angezogene Verlustausgleichsverbot des § 2 Abs. 2a EStG 1988 ebenfalls nicht.

Der steuerliche Vertreter begehrt daher abschließend bzw. zusammenfassend, den Berufungen Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt

Der Berufungssenat geht im gegenständlichen Berufungsverfahren von folgendem verwirklichten Sachverhalt aus:

Der Bw. war während des Streitzeitraumes Inhaber von ca. 400 Domains, die er der GmbH zur Nutzung überlassen hat (Niederschrift über die Schlussbesprechung im Verein mit dem Vorbringen in der Berufungsverhandlung). An der GmbH waren während dieses Zeitraumes die (geschiedene) Ehegattin des Bw. zu 25 % und der Bw. selbst zu 50% beteiligt. Der Bw.

war auch Geschäftsführer der GmbH (Firmenbuchauszug und Ausführungen in der Berufungsverhandlung).

Die zwischen dem Bw. und der GmbH bezüglich dieser Nutzungsüberlassung geschlossene Vereinbarung wurde weder schriftlich festgehalten, noch wurden deren wesentlichen Inhalte dokumentiert (Vorbringen in der Berufungsverhandlung). Der Bw. hat mit der GmbH während der Streitjahre eine Pauschalpreisvereinbarung von € 1.800,-- jährlich gehabt (Ausführungen in der Berufungsverhandlung, zumindest teilweise Deckung mit den erklärten Einnahmen, gelegte Rechnung im Arbeitsbogen Seite 21), und zwar ungeachtet der Höhe der angefallenen Aufwendungen und des Umfangs der vom Bw. entfalteten Tätigkeiten (Erklärungsbeilagen und Vorbringen in der Berufungsverhandlung).

Der Bw. erbrachte die – über die Nutzungsüberlassung hinausgehenden – zusätzlichen, bereits oben dargestellten – Leistungen (Ausführungen im Berufungsschriftsatz, bestätigt durch die Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der Berufungsverhandlung).

Die GmbH ihrerseits betreibt unter bzw. mit den Domains des Bw. Webportale und erhält hierfür Entgelte für Werbeeinschaltungen und von Google (Vorbringen in der Berufungsverhandlung, Internetabfragen während der Berufungsverhandlung).

rechtliche Würdigung

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen erforderlich, dass die Vereinbarungen

- 1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- 2) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- 3) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese Grundsätze gelten analog auch für Verträge mit juristischen Personen, an denen ein Vertragspartner und/oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessengegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung (siehe beispielsweise VwGH 30.6.1994, 92/15/0221, m. w. N.).

Während des Streitzeitraumes waren der Bw. (50%) und dessen Ehegattin (25%) an der GmbH mehrheitsbeteiligt, sodass die zwischen der GmbH und dem Bw. geschlossene

Vereinbarung an den oben angeführten, vom Verwaltungsgerichtshof geforderten Kriterien für die steuerliche Anerkennung zu messen sind.

zu 1) Die zwischen dem Bw. und der GmbH geschlossene Vereinbarung wurde schriftlich nicht festgehalten. Nun ist zwar Schriftform der Vereinbarung nicht erforderlich, doch müssen in Ermangelung einer schriftlichen Vereinbarung zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (Doralt, EStG – Kommentar, Anm. 163 z. § 2, m. w. N.). Im gegenständlichen Fall wurden nun jedoch gerade wesentliche Vertragspunkte nicht dokumentiert (Vorbringen in der Berufungsverhandlung), wie beispielsweise die Zusammensetzung des überlassenen Domainpaketes (siehe: „Laufender Zukauf neuer und gebrauchter Domains ...“, Zurverfügungstellung eines entsprechend modifizierten Domain – Paktes“ lt. Berufungsschriftsatz), Laufzeit der Vereinbarung, Kündigungsmodalitäten u.a.m.

zu 2) Letzteres belegt auch, dass die aus der Vereinbarung resultierenden Rechte und Pflichten nicht eindeutig festgelegt worden sind und es sohin der zwischen dem Bw. und der GmbH geschlossenen Vereinbarung an einem eindeutigen, klarem und jeden Zweifel ausschließendem Inhalt mangelt.

zu 3) Dagegen, dass eine Vereinbarung der streitgegenständlichen Art auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre, spricht nicht zuletzt der Umstand, dass der Bw. der GmbH die (in ihrer Zusammensetzung noch dazu differierenden, vgl. hiezu bereits oben unter 2) Domains zu einem Pauschalpreis von € 1.800,-- jährlich überlassen hat, ohne Bedachtnahme auf die vom Bw. getragenen, im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit angelaufenen Aufwendungen bzw. den Umfang der von ihm entfalteten Tätigkeit.

Da nach all dem die vom Bw. mit der GmbH geschlossene Vereinbarung den von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geforderten Voraussetzungen nicht entspricht, ist sie steuerrechtlich auch nicht anzuerkennen.

Die Berufung war demnach bereits aus diesem Grunde als unbegründet abzuweisen, ohne dass es eines Eingehens auf die Themenbereiche Verlustausgleichsverbot nach § 2 Abs. 2a zweiter Teilstich EStG oder Liebhaberei bedurfte.

Klagenfurt, am 28. November 2008