

E-Umsatzsteuer für E-Leistungen?

Dr. Bettina Bauer, LL.M (it-law)¹

1. <u>Was ist eine elektronisch erbrachte Dienstleistung?</u>	2
2. <u>Indirekter und direkter E-Commerce</u>	2
<u>Indirekter E-Commerce</u>	2
<u>„Lieferung“</u>	2
<u>„Sonstige Leistung“</u>	3
<u>Direkter E-Commerce</u>	3
3. <u>Allgemeines zum Umsatzsteuerrecht</u>	4
4. <u>Was sind sonstige Leistungen ...</u>	6
<u>.. nach dem ö. Umsatzsteuergesetz?</u>	6
<u>.. nach der europäischen Umsatzsteuerrichtlinie?</u>	7
5. <u>Leistungserbringer mit Sitz außerhalb der EU</u>	8
6. <u>Doppelbesteuerung</u>	9
7. <u>Was ist eine Betriebsstätte?</u>	10
<u>Ist ein Server eine Betriebsstätte?</u>	10
8. <u>Wie sind ... umsatzsteuerlich zu behandeln?</u>	11
<u>Datenbanken, Newsdienste (Beispiele: RDB, ...)</u>	11
<u>Lizenzzahlungen</u>	12
<u>Überlassung von Information versus Einräumung von Urheberrechten</u>	12
<u>Erbringung einer Dienstleistung versus Überlassung von Know-how</u>	12
<u>Download von digitalen Gütern und Dienstleistungen</u>	13
<u>Werbeleistungen im Internet (Beispiele: Links, Banner, Werbe-E-Mails, Web-TV-Betreiber, Web-Radio-Betreiber, ...)</u>	13
<u>Telekommunikations-Leistungen</u>	13
<u>Arbeiterbringung über Internet (Beispiele: Telearbeit, Konferenzen, ...)</u>	14
<u>Bankdienstleistungen/Versicherungsverträge (Beispiele: Polizzen, An- und Verkauf von Finanzprodukten, Beratung, ...)</u>	14
<u>Warenverkauf über Internet</u>	15
<u>Internet-Auktionen (Beispiele: www.onetwosold.at, www.powershopping.de, www.ebay.com, ...)</u>	15
<u>Plattformbetrieb/Vermittlungsleistungen (Beispiele: www.motorline.cc, ...)</u>	16
9. <u>Die Rechnung</u>	16
10. <u>Art der Einbringung von Erklärungen</u>	20
11. <u>Conclusio</u>	20

¹ Die Autorin ist Absolventin des Universitätslehrganges für Informationsrecht und Rechtsinformation, Jahrgang 2000/2001.

Die erheblichen Unterschiede der nationalen Steuergesetze erschweren die rechtliche Einordnung und praktische Handhabung von wirtschaftlichen Handlungen im Internet.

Die folgende Arbeit gibt einen ersten Überblick über die relevanten Regelungen im Zusammenhang mit elektronisch erbrachten Leistungen und deren Besteuerung.

1. Was ist eine elektronisch erbrachte Dienstleistung?

Die Definition lautet folgendermaßen:

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.²

Umsatzsteuerlich wird bei E-Commerce-Leistungen eine Dienstleistung einem Empfänger über ein elektronisches Netz in digitaler Form zur Verfügung gestellt.

2. Indirekter und direkter E-Commerce

Indirekter E-Commerce

Beim indirekten E-Commerce erfolgt das Verpflichtungsgeschäft online, das Verfügungsgeschäft offline. Körperliche Gegenstände, Güter und Dienstleistungen werden online beworben und/oder bestellt. Geleistet, d.h. geliefert, wird jedoch tatsächlich, mit Bahn, Post, Spedition, udgl. Das Internet bietet hierbei lediglich eine weitere, sehr effiziente und einem großen Kundenkreis zugängliche, kostengünstige und breit einsetzbare Alternative der Anbotstellung sowie der Annahme.

Der indirekte E-Commerce wird steuerrechtlich nicht anders behandelt als der herkömmliche Geschäftsverkehr. Je nachdem, ob es sich um eine Lieferung oder eine sonstige Leistung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes handelt, ist der Leistungsort entsprechend zu bestimmen.

Bei der Bestimmung des Leistungsortes und somit des Staates, in dem die Umsatzsteuerschuld entsteht, sind die unterschiedlichen Regelungen betreffend Lieferungen und sonstigen Leistungen zu beachten. Die Richtlinien der Europäischen Union sind zudem bei der Auslegung und Handhabung der nationalen Gesetze stets zu beachten.

„Lieferung“

Bei einer LIEFERUNG von Gegenständen, etwa CDs oder Büchern, wird die Umsatzsteuer grundsätzlich in dem Land fällig, in dem die Verfügungsmacht auf den Empfänger übergeht. Hievon gibt es jedoch etliche Ausnahmen. Wird der Liefergegenstand etwa befördert oder

² Definition laut Artikel Grenzüberschreitende Besteuerung von E-Commerce, Kilches Ralph, FJ 2001, 224ff

versendet, so ist maßgeblicher Leistungsort der Ort des Beginns der Beförderung oder Versendung.³ Anderes gilt wiederum bei der Lieferung von Gegenständen aus einem Drittland in einen Mitgliedstaat sowie bei Lieferungen an Bord eines Schiffes, Luftfahrzeuges oder einer Eisenbahn.⁴ Erfolgt die Lieferung zwischen Unternehmern verschiedener Mitgliedstaaten so sind teils abweichende Regelungen maßgebend.⁵ In Zusammenhang mit der Steuerbarkeit von Umsätzen gibt es teilweise auch Einschleifregelungen bzw. Grenzen, bei deren Unterschreiten nicht zu versteuern sind. Dies gilt etwa für die sogenannten atypischen Erwerber, auch Schwellenerwerber genannt, worunter Unternehmer, die nur unecht steuerbefreite Umsätze ausführen (etwa Kleinunternehmer, Versicherungen), pauschalierte Landwirte und juristische Personen, die nicht Unternehmer sind oder den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwerben, fallen. Die Erwerbe aus allen Mitgliedstaaten dürfen hier 11.000 EUR je Kalenderjahr nicht übersteigen. Ein Verzicht auf die Schwellenregelung ist möglich, was eine Versteuerung sämtlicher Umsätze zur Folge hat.

„Sonstige Leistung“

Dem allgemeinen Grundsatz in Zusammenhang mit der Entstehung der Umsatzsteuerschuld bei SONSTIGEN LEISTUNGEN folgend, wird diese an dem Ort des Unternehmens bzw. der Betriebsstätte ausgeführt. Sonstige Leistungen in Zusammenhang mit Grundstücken (etwa von Maklern, Architekten, Gutachtern, ..) gelten immer am Ort der Liegenschaft als ausgeführt (Belegenheitsprinzip).⁶ Besorgungsleistungen gelten am Ort der besorgten Leistung, Vermittlungsleistungen am Ort der Ausführung des vermittelten Umsatzes als erbracht.⁷ Beförderungsleistungen werden dort ausgeführt, wo die Beförderung bewirkt wird.⁸ Handelt es sich um Dienstleistungen künstlerischer, wissenschaftlicher, unterrichtender, sportlicher oder unterhaltender Natur, so gilt als Leistungs- und Ausführungsort der Ort, wo er Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird.⁹ Die Katalogleistungen, taxativ genannt in §3a Abs. 10 UStG, gelten am Ort des Empfängers als erbracht, falls dieser Privater in einem Drittland oder Unternehmer ist. Ist der Empfänger Privater in einem EU-Mitgliedstaat, so gilt das Ursprungslandprinzip. Zu den Katalogleistungen zählen ua. Werbeleistungen, Datenverarbeitungsleistungen, Beratungsleistungen, Überlassung von Information, Leistungen von Rechtsanwälten, Steuerberatern, Dolmetschern, Telekommunikationsdienste.

Direkter E-Commerce

Besonderheiten in Hinblick auf die Steuerbarkeit ergeben sich beim direkten E-Commerce. Sowohl Verpflichtungs- wie auch Verfügungsgeschäft werden online abgewickelt, d.h. der gesamte Verkaufs- und Erwerbsvorgang erfolgt elektronisch. Allseits bekannt sind Online-Umsätze in Zusammenhang mit

³ §3 Abs 7 und 8 UStG

⁴ §3 Abs 9 und 11 UStG

⁵ §29 Abs 8 UStG. Die Binnenmarktregelung ergänzt bzw. regelt Umsätze in der Europäischen Union teils abweichend von den allgemeinen Bestimmungen der UStG.

⁶ §3a Abs 6 UStG

⁷ §3a Abs 4 UStG

⁸ §3a Abs 7 UStG

⁹ §3a Abs 8 UStG

- Bereitstellung und Aktualisierung von Musik, Video, Zeitungen, Bücher, Software, Spielen, Glücksspielen, Lotterien, Sendungen, Veranstaltungen aus den Bereichen Politik, Kultur, Kunst, Sport, Wissenschaft und Unterhaltung
 - Internet-Service-Geschäften
 - Bereitstellung von Datenbanken
 - Serviceleistungen eines Providers
 - Electronic-Banking
 - Fernunterricht
 - Bereitstellung von Web-Sites
 - Web-hosting (Zur-Verfügung-Stellen von Speicherplatz auf Servern)
 - Fernwartung von Programmen und Ausrüstungen
- ...¹⁰

Online-Umsätze werden unterteilt in reine Zugangsleistungen (Access-Dienste) und Teledienste (Content-Dienste). Die Lieferung digitalisierter Güter¹¹ vom PC des Lieferanten auf den PC des Kunden über das Internet gilt umsatzsteuerrechtlich als sonstige Leistung.

3. Allgemeines zum Umsatzsteuerrecht

Rechtliche Vorgaben gibt es durch die Europäischen Umsatzsteuerrichtlinien¹², die nationalen Umsatzsteuergesetze¹³ und die Doppelbesteuerungsabkommen. Weiters ermächtigt das Umsatzsteuergesetz den Finanzminister, durch Verordnung den Ort der tatsächlichen Nutzung oder Auswertung als Leistungsort von Online-Leistungen individuell zu bestimmen.¹⁴

An folgende Grundsätze haben sich die Gesetzgeber bei den gegenwärtigen Gesetzgebungsbestrebungen zu orientieren:

- Wird die Leistung von einem Drittland in einen Mitgliedstaat erbracht, so fällt Umsatzsteuer im Mitgliedstaat an.
- Wird von einem Mitgliedstaat in ein Drittland geleistet, so entsteht die Umsatzsteuerschuld nach dem Recht des Drittlandes. In diesem Fall kommt es zu keiner Besteuerung innerhalb der Gemeinschaft.
- In jenen Fällen, in denen von einem Mitgliedstaat in einen anderen geleistet wird, berechnet sich die Umsatzsteuer grundsätzlich nach dem Empfängerland.

Für die steuerliche Behandlung von Relevanz sein können:

¹⁰ Artikel IV Änderung des Umsatzsteuergesetzes 1994 zu Z2, Erläuterungen zum Budgetbegleitgesetz 2002, einsehbar unter http://www.bmf.gv.at/steuern/NeueGesetze/BBG2003/bbg_rev_erlaeuterungen.pdf [abgerufen am 12.7.2003].

¹¹ Die Lieferung digitalisierter Güter gilt nicht als Lieferung iSd Art 5 der Umsatzsteuerrichtlinie, da kein körperlicher Gegenstand vorliegt.

¹² Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern; Richtlinie 2001/115/EG des Rates vom 20.12.2001 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG mit dem Ziel der Vereinfachung, Modernisierung und Harmonisierung der mehrwertsteuerlichen Anforderungen an die Rechnungsstellung, ABI L 015 vom 17.1.2002, S. 0024-0028

¹³ Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl 1994/663, idgF; Budgetbegleitgesetz 2003 (abgerufen unter <http://www.parlankom.gv.at/steuern/neuegesetze/bbg2003steuern.htm>) [abgerufen am 3.4.2003].

¹⁴ §3a Abs 13 neu Budgetbegleitgesetz 2003. Dies jedoch nur in Hinblick auf die Sonstigen Leistungen im Sinne des §3a Abs 10 Z 1 bis 14. Hinsichtlich der elektronisch erbrachten Dienstleistungen der Z14 leg.cit. ist §3a Abs 9 lit c zwingend anzuwenden.

- das Land, in dem eine Bestellung getätigt wird oder die reale oder virtuelle Ausführung erfolgt
- die für das Auslösen der Steuerpflicht normierten Anknüpfungspunkte laut den nationalen Steuergesetzen
- die Form der Leistungserbringung
- der Inhalt der digitalen Informationen
- der Zweck der digitalen Informationen
- die Form der erlaubten Nutzung
- die Verbindung zwischen der Transaktion und den beteiligten Personen.

Anstatt auf die Form der Leistungserbringung (zB. Download von Software oder Übergabe eines Speichermediums mit der darauf gespeicherten Software) abzustellen, ist es zweckmäßiger, Inhalt und Zweck digitaler Informationen in den Blickpunkt des Interesses zu rücken. Reine Unterhaltungsleistungen, wie Fernsehen per Internet, Pay-Per-View, Pay-TV, Pay-per-View und Online-Spiele, sind, anders als Informationsleistungen, in der Regel am Ort des Leistungserbringers zu besteuern.¹⁵

Die Umsatzsteuerschuld entsteht grundsätzlich am Leistungsort. Eine Leistung sollte an dem Ort besteuert werden, an dem sie genutzt bzw verbraucht wird. Bei den sonstigen Leistungen des § 3a Abs 10 UStG gilt der Wohnort oder Sitz des Empfängers¹⁶ als Leistungsort und somit als Ort der Umsatzsteuerpflicht. Zur besseren Verständlichkeit werden die möglichen Fallkonstellationen im folgenden dargestellt:

Online-Umsätze zwischen Unternehmern werden dort besteuert, wo die Leistung ausgeführt wird (Empfängerlandprinzip):

Erbringt ein Unternehmer an einen Unternehmer in Österreich eine Leistung, so unterliegt diese der Besteuerung am Sitz des Empfänger-Unternehmens.

Wird an einen Unternehmer innerhalb der Europäischen Union geleistet, so liegt kein in Österreich steuerbarer Umsatz vor, da es an einer im Inland ausgeführten Leistung mangelt. Hier kommt das oft zitierte Reverse-Charge-System zu tragen, wonach der EU-Unternehmer als Empfänger der Leistung die Umsatzsteuerschuld laut den Steuersätzen seines Landes zu berechnen und gegenüber seinem Wohnsitz-Finanzamt abzuführen hat. Zugleich hat er ein Vorsteuer-Abzugsrecht in derselben Höhe. Die Umsatzsteuer stellt hier einen reinen Durchlaufposten dar (Umsatzsteuer aus innergemeinschaftlichen Erwerb sowie Vorsteuer aus innergemeinschaftlichen Erwerb in derselben Höhe). Der leistende Unternehmer hat auf seiner Rechnung keine Umsatzsteuer auszuweisen, andernfalls er die diese kraft Rechnungslegung schuldet.

Auch bei einer Leistung an einen Unternehmer in einem Drittland außerhalb der EU liegt kein in Österreich steuerbarer Umsatz vor.

¹⁵ allgemeine Regel des §3a Abs 8 lit a UStG 1994

¹⁶ Gemäß §19 Abs. 1 und Abs. 1a UStG geht bei Katalogleistungen und Vermittlungsleistungen die Steuerschuld auf den Empfänger über (sogenanntes Reverse Charge System), wenn der leistende Unternehmer im Inland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt noch eine Betriebsstätte hat und der inländische Leistungsempfänger Unternehmer ist. Laut 2. Abgabenänderungsgesetz 2002 ist seit dem 1. Oktober 2002 hat die Rechnung einen Hinweis auf den Übergang der Steuerschuldnerschaft sowie die UID des Leistungsempfängers zu enthalten.

Online-Umsätze zwischen Unternehmen und Privatpersonen gelten grundsätzlich dort als ausgeführt, wo der Unternehmer sein Unternehmen betreibt bzw. am Ort der Betriebsstätte, von der aus die Leistung erbracht wird (Ursprungslandprinzip):

Leistet ein EU-Unternehmer an eine Privatperson mit Wohnsitz innerhalb der EU, so ist die Leistung am Sitz des Unternehmens zu besteuern.

Leistet ein Unternehmer an eine Privatperson in einem Drittland, so erfolgt eine Besteuerung im Drittland. Die Rechnung ist ohne Ausweis der Umsatzsteuer auszustellen.

Wird die Dienstleistung von einem Unternehmen aus einem Drittland an eine Privatperson innerhalb der EU erbracht, so sind die Umsätze am Wohnsitz des privaten Leistungsempfängers in Österreich steuerbar.¹⁷

4. Was sind sonstige Leistungen ...

.. nach dem ö. Umsatzsteuergesetz?

Dies sind Leistungen aller Art, wie etwa auch 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. Es fallen vielfältigste Leistungen darunter, auch die Katalogleistungen, aufgezählt in § 3a Abs 10 des österreichischen Umsatzsteuergesetzes. In diesem Zusammenhang von Bedeutung sind:

- Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus urheberrechtlichen Vorschriften ergeben
- Leistungen, die der Werbung oder der Öffentlichkeitsarbeit dienen
- sonstige Leistungen aus der Tätigkeit von Rechtsanwälten, Patentanwälten, Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern, Sachverständigen, Ingenieuren, Aufsichtsratsmitgliedern, Dolmetschern und Übersetzern sowie ähnliche Leistungen anderer Unternehmer
- rechtliche, technische und wirtschaftliche Beratung
- Datenverarbeitung¹⁸
- Überlassung von Information¹⁹
- Kreditvermittlung, Vermittlung von Umsätzen²⁰

¹⁷ §3a Abs 9 lit c neu Budgetbegleitgesetz 2003. Sie zielt darauf ab, die vielfach bemängelte Ungleichbehandlung von Unternehmen mit Sitz oder Betriebsstätte innerhalb und außerhalb der EU zu beseitigen.

¹⁸ Datenverarbeitung ist die Auswertung von Eingabedaten auf Datenverarbeitungsanlagen mit anschließender Übermittlung der Ergebnisse an den Auftraggeber (RZ 585 der UStR 2000).

¹⁹ 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. Meiner Meinung nach ist es jedoch nicht zweckmäßig, auf die Form der Leistungserbringung abzustellen, da dadurch sachlich nicht gerechtfertigte Differenzierungen vorgenommen werden.

²⁰ §6 Abs 1 Z 8 lit a bis h sowie Z 9 lit c UStG 1994

- Verzicht auf eine sonstige Leistung
- Vermittlung einer sonstigen Leistung
- Telekommunikationsdienste²¹

Elektronisch erbrachte Beratungsleistungen, Werbeleistungen, Down-Load von Musik, Texten, Informationen, Software, Bildern, Grafiken, Videos gelten als derartige sonstige Leistungen iSd. UStG.

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2003, welches im Juni 2003 beschlossen wurde, wurden folgende Änderungen eingefügt, welche in den verschiedenen Kapiteln näher behandelt werden:

- Empfängerortprinzip für auf elektronisch Weg erbrachte sonstige Leistungen von einem Drittlandsunternehmer an eine Privatperson mit Sitz/Aufenthalt innerhalb der EU
- Erweiterung der Katalogleistungen um
 - Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen
 - auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen
- Empfängerortprinzip für bisherige Katalogleistungen sowie für Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen von einem Drittlandsunternehmer an eine juristische Person des öffentlichen Rechts mit Sitz im Inland, soweit diese nicht Unternehmer ist
- Verordnungsermächtigung, den Nutzungs- oder Auswertungsort als Leistungsort für Katalogleistungen mit Ausnahme der elektronisch erbrachten Dienstleistungen zu bestimmen
- Elektronische Übermittlung von Steuererklärung, Umsatzsteuervoranmeldung, Zusammenfassende Meldung
- Sonderregelungen für Drittlandsunternehmen, die elektronische Dienstleistungen an Nichtunternehmer erbringen

.. nach der europäischen Umsatzsteuerrichtlinie?

Die Vorgaben auf europäischer Ebene sehen vor, dass eine Dienstleistung grundsätzlich an dem Ort zu besteuern ist, an dem der Leistungserbringer seinen Sitz hat (Art 9 Abs 1 RL 77/388/EWG sowie § 3a Abs 12 UStG). Art 9 Abs 2 normiert davon abweichend für eine Reihe von Dienstleistungen eine Besteuerung am Ort des Empfängers, darunter:

- die Abtretung und Einräumung von Urheberrechten, Patentrechten, Lizenzrechten, Fabrik- und Warenzeichen und ähnliche Rechten
- Werbeleistungen
- Leistungen von Beratern, Ingenieuren, Studienbüros, Anwälten, Buchprüfern und sonstige ähnliche Leistungen sowie die Datenverarbeitung und die Überlassung von Informationen
- Bank-, Finanz- und Versicherungsumsätze

²¹ 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. Siehe die Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten, BGBl. II Nr. 102/1997.

- Vermittlungsleistungen
- Telekommunikationsleistungen

Die neue Umsatzsteuerrichtlinie²² ergänzt diesen Art 9 insofern, als

- Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie
- auf elektronischem Wege erbrachte Dienstleistungen wie unter anderem die in Anhang L angeführten Dienstleistungen

nun ebenso am Empfängerort zu besteuern sind.

Annex L der neuen Umsatzsteuerrichtlinie enthält eine demonstrative, nicht abschließende Liste an E-Commerce-Leistungen, welche elektronisch erbracht werden können und umfasst ua. auch Radio und Fernsehen:

- Bereitstellung von Web-Sites, Web-hosting, 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. Die Leistung selbst muss elektronisch erbracht werden, die Kommunikation per E-Mail reicht nicht für die Qualifikation als auf elektronischem Weg erbrachte Leistung.

5. Leistungserbringer mit Sitz außerhalb der EU

Das Budgetbegleitgesetz 2003 ermöglicht in Übereinstimmung mit der europäischen Umsatzsteuerrichtlinie Unternehmern aus Drittländern, welche elektronische Dienstleistungen an in der EU ansässige Nicht-Unternehmer erbringen, die Anzeige der Aufnahme ihrer steuerpflichtigen Tätigkeit in nur einem Mitgliedstaat auf elektronischem Weg zum Zweck der Abgabe der Steuererklärung und der Steuerentrichtung.²³ 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, anzugeben. Die Steuersätze richten sich jeweils nach dem Sitzstaat des Konsumenten. Die Erklärung ist elektronisch einzureichen. Die

²² Richtlinie 2002/38/EG des Rates vom 7. Mai 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. Diese Richtlinie ist bis 1. Juli 2003 in den einzelnen Mitgliedstaaten umzusetzen.

²³ 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. Mehrwertsteuererklärungen sind quartalsweise abzugeben, die elektronische Einreichung ist vorgesehen.

anfallende Umsatzsteuer ist an das Finanzamt der Anmeldung zu entrichten, dieses ist für die Weiterleitung an die jeweiligen Mitgliedstaaten zuständig.²⁴ Für nicht innerhalb der EU ansässige Unternehmer besteht eine Aufbewahrungsfrist der steuerlich relevanten Unterlagen von 10 Jahren.

Online-Umsätze des § 3a Abs 10 Z1 bis 13, welche Unternehmen mit Sitz oder Betriebsstätte in einem Drittland mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts mit Sitz im Inland tätigen, sind hier zu besteuern.²⁵ 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.²⁶

6. Doppelbesteuerung

Es besteht auch eine andere Möglichkeit, den steuerrechtlichen Unsicherheiten im Internet zu entgehen. Bringt man etwa auf der Website den Vermerk "nur für Kunden aus Österreich" oder "Auslieferung nur in Österreich" oder dergleichen an und liefert man tatsächlich nicht ins Ausland, so kann man die Geschäftstätigkeit auf das Inland beschränken und hat somit nur österreichisches Umsatzsteuerrecht anzuwenden. Bei direktem E-Commerce ist es schwierig bis unmöglich, verlässlich festzustellen, ob ein Kunde auch tatsächlich im Inland ansässig ist. Dessen Daten können schwer überprüft werden, die Top-Level-Domain der E-Mail-Adresse ist kein verlässlicher Indikator für die Inlandszugehörigkeit. Zumindest in dem Fall, dass ein Unternehmer eine Nachfrage tätigt, kann über die Erhebung und Verifizierung der UID-Nummer der Sitz des Unternehmers ermittelt werden.²⁷

Entschließt man sich zu einem Internetauftritt, wird es wohl in vielen Fällen auch deshalb sein, weil man international präsent sein möchte. Tritt man mit dem Ausland in Kontakt, so sind auf jeden Fall diverse Doppelbesteuerungsabkommen von Relevanz. Besteht ein solches nicht, sind die §§ 26 bis 33 der Bundesabgabenordnung zu berücksichtigen. Diese enthalten Regelungen über Wohnsitz und Betriebsstätte und sind für die Bestimmung des Leistungs- und Besteuerungsortes heranzuziehen.

Die Doppelbesteuerungs-Abkommen sollen gewährleisten, dass ein- und dieselbe wirtschaftliche Handlung nicht in zwei Staaten zu versteuern ist. Die Abkommen orientieren sich in Aufbau und Inhalt idR an den Mustervertragsbestimmungen der Organisation for Cooperation and Economic Development (OECD-MA).²⁸

²⁴ Das Gesetz lässt eine genaue Regelung betreffend die Weiterleitung der entrichteten Steuern ebenso vermissen wie eine Vereinheitlichung der teilweise sehr unterschiedlichen Steuersätze.

²⁵ §3a Abs 11 UStG Budgetbegleitgesetz 2003

²⁶ §19 Abs 1 UStG Budgetbegleitgesetz 2003

²⁷ Möglich beim UID-Büro in Wien.

²⁸ Art 5 OECD-MA definiert die Betriebsstätte, Art 12 regelt die Zahlung von Lizenzgebühren, Art 14 die grenzüberschreitende selbständige Tätigkeit, wie etwa die Beratung durch freie Berufe via Internet.

7. Was ist eine Betriebsstätte?

Einen zentralen Punkt im OECD-MA bildet die Festlegung des Betriebsstättenbegriffes. Art 7²⁹ sieht vor, dass die Gewinne eines Unternehmens im Sitzstaat zu besteuern sind, wenn diese nicht einer anderen Betriebsstätte zuzuordnen sind. Gewinne sind einer Betriebsstätte nur zuzuordnen, soweit diese auch in einem unabhängigen, selbständigen Unternehmen angefallen wären.³⁰ Unter einer Betriebsstätte ist eine feste Geschäftseinrichtung zu verstehen, welche der Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit eines Unternehmens dient. Typische Betriebsstätten sind etwa der Ort der Geschäftsleitung, des Firmensitzes, eine Zweigniederlassung, eine Geschäftsstelle, eine Fabrik oder eine Werkstatt. Ein Lager, eine Ausstellungshalle, eine Auslieferungsstelle, eine Werbestelle, eine Warenankaufeinrichtung, eine Informationsbeschaffungsstelle oder eine Forschungseinrichtung begründen für sich allein noch keine Betriebsstätte. Dies schließt nicht aus, dass eine einzelne Person, welche die Geschäfte eines Unternehmens im Ausland ausübt, sehr wohl eine selbständige Betriebsstätte darstellen kann.³¹

Ist ein Server eine Betriebsstätte?

Während die rechtliche Einordnung in den eben genannten Fällen großteils geklärt ist, ist dies bei einem Server oder einer Website noch nicht der Fall. Würde die Steuerpflicht allein an das Vorhandensein eines Servers anknüpfen, so könnte dies von Unternehmern dazu missbraucht werden, das Entstehen einer Steuerschuld von vornherein zu verhindern, indem diese ihre Server in Länder verlegen, in denen die Steuersätze sehr niedrig sind bzw. es weitgehende Steuerbefreiungen gibt.

Demnach gibt es verschiedenste Kriterien, an denen man sich orientieren kann, wenn es um das Problem der Identifizierung eines Servers als eigene Betriebsstätte geht:

- Verfügungsmacht über den Server
- Verfügungsmacht über die über den Server zugänglichen Websites
- Erfordernis der festen Einrichtung
- Personal³²
- Unternehmenstätigkeit am Serverstandort
- Übersteigen von bloßen Hilfstätigkeiten oder vorbereitenden Tätigkeiten³³

²⁹ OECD-Musterabkommen 2000 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern (OECD-MA 2000), eingesehen auf der Website des deutschen Finanzministeriums unter <http://www.bundesfinanzministerium.de/Steuern-und-Zoelle/Internationales-Steuerrecht> [abgerufen am 9.4.2003].

³⁰ Für die Zurechnung von Gewinnen sind ausschlaggebend: Das Tragen von Kredit-, Markt- und Technologierisiko, wirtschaftliche Zurechenbarkeit der immateriellen Wirtschaftsgüter, Verantwortlichkeit für die Entwicklung, ua.

³¹ sogenannte Vertreterbetriebsstätte

³² Anders in einem aktuellen Urteil, wonach es unerheblich ist, ob Personal vorhanden ist oder nicht. Siehe Beitrag vom 25.6.2002 von Dr. Werner Albeseder, Wird durch einen Server eine ertragsteuerliche Betriebsstätte begründet?, einsehbar unter <http://www.lexandtax.at> [abgerufen am 25.6.2002]. Entsprechend diesem Urteil bedarf es auch keiner spezifischen Beziehung zwischen dem Server und dem Mitgliedstaat, in dem dieser gelegen ist. Eine Computerausstattung allein kann sehr wohl eine selbständige Betriebsstätte begründen, wenn der Vertragsabschluss mit den Kunden, die Zahlungsabwicklung und die Warenlieferung bzw. die Leistungserbringung durch sie selbst erfolgen.

³³ Hilfstätigkeiten sind laut Abs 42.7 des Art 5 OECD-MA: die Herstellung von Kommunikationsverbindungen (reines Hosting und Caching), die Werbung von Waren und Dienstleistungen (die Speicherung einer Website),

Eine Website allein ist keine feste Geschäftseinrichtung³⁴ und kann als solches weder die physische Präsenz eines Unternehmens in einem Staat noch eine Betriebsstätte begründen.

Werden auf dem Server/ der Website/ der Datenbank ausschließlich Informationen für den unternehmensinternen Zweck bereitgestellt, so liegt keine weitere Betriebsstätte, sondern nur ein Hilfsdienst vor (Art 5 OECD-MA). Anderes dürfte gelten, wenn für den Betrieb der Datenbank eine eigene Vertriebsseinheit oder gar eine eigene Tochtergesellschaft zuständig ist (hier gelten dann auch interne Verrechnungspreise nach Art 7 OECD-MA). Wird die Datenbank bzw. der Newsdienst kommerziell betrieben, so kann dies unter Umständen eine eigene Betriebsstätte begründen, wenn nicht eine entsprechende Wartung und inhaltliche Aufbereitung durch Personal nötig ist. Eine eigene Betriebsstätte im Sitzstaat des Abrufers kann vorliegen, wenn besondere technische Vorkehrungen zum Datenbankabruf getroffen wurden.

8. Wie sind ... umsatzsteuerlich zu behandeln?

Datenbanken, Newsdienste (Beispiele: RDB, ...)

Hier werden Informationen oder Archive abgerufen. Dies ist dem ersten Anschein nach als Informationsdienstleistung bzw. als Überlassung von Information (Art 9 Abs 2 lit e RL 77/388/EWG) einzustufen. Dies bedingt die Steuerbarkeit im Staat des Empfängers der Information.

Sollen die Informationen kommerziell weiterverwendet werden, etwa Grafiken oder Multimedia-Elemente, und ist der Erwerb des Verwertungsrechtes daran ebenso Zweck des Abrufs der Informationen, so ist das Entgelt als Lizenzzahlung zu werten (Art 9 Abs 2 lit e RL 77/388/EWG)³⁵ (Quellenbesteuerung für die Lizenzzahlung laut DBA zu berücksichtigen). Werden die Datenbankabfragen weitergeleitet, so ist eine Vermittlungsleistung oder eine selbständige Leistung denkbar. Den Ausschlag gibt hier der Vertrag zwischen dem Abrufer der Information und dem Betreiber der Datenbank. Handelt es sich um eine Vermittlungsleistung, so gilt der Ort der Ausführung des vermittelten Umsatzes als Ort der Leistungserbringung.

die Erteilung von Auskünften (eine Datenbank), die Abfrage von Daten für das Unternehmen (Data-Server), die Speicherung von Informationen zu Sicherheitszwecken (Data-Server) oder technischen Gründen (Proxy-Server). Ist eine solche Hilfstätigkeit die Haupttätigkeit eines Unternehmens, kann dadurch eine eigene Betriebsstätte begründet werden.

³⁴ Um als solche qualifiziert zu werden, ist das Vorliegen eines materiellen Wirtschaftsgutes Voraussetzung. Dies ist bei einer Website nicht der Fall, da es sich hier ausschließlich um Software und elektronische Daten handelt.

³⁵ Sechste Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern vom 17. Mai 1977, einsehbar unter <http://www.tax-info.ch> [abgerufen am 23.5.2002].

Lizenzzahlungen³⁶

sind im Staat des Nutzungsberechtigten zu versteuern. Für die Definition als Lizenz ist der Umfang der damit erworbenen Rechte maßgebend. Das Nutzungsrecht allein genügt nicht, es muss auch das Recht auf Vervielfältigung und Verkauf eingeräumt sein.³⁷ Keine Lizenzzahlung fällt beim Download von digitalen Produkten über Internet sowie bei der Nutzungsüberlassung von Software an.

Überlassung von Information versus Einräumung von Urheberrechten

Mit der Übertragung von Urheberrechten ist ein Nutzungs- sowie ein Vervielfältigungsrecht verbunden. Nach Ansicht der OECD gilt der reine Erwerb von Musik, Videos und Spielen über Internet als sonstige Leistung. Dient die Beschaffung über Datenbanken vornehmlich Unterhaltungszwecken so ist dies keine Überlassung von Informationen. Hier kommt die allgemeine Regel des Art 9 Abs 1 der Umsatzsteuer-Richtlinie zur Anwendung.³⁸ Dies bedingt auch, dass verschiedene Steuersätze je nach der konkreten Form der Erbringung der Leistung zur Anwendung kommen (ermäßigter Steuersatz beim Erwerb eines Videos in einem Geschäft). Bücher unterliegen in Österreich dem ermäßigten Steuersatz von 10%³⁹. Bei der Online-Version gilt jedoch der volle Steuersatz von 20%. Eine derartige Steuerbegünstigung gibt es auch bei Seminaren, die als Information über Internet bei einer Online-Durchführung ebenso entfällt.

Hier ist eine Anpassung der Steuersätze offensichtlich noch nicht getroffen worden.

Erbringung einer Dienstleistung versus Überlassung von Know-how

Diese beiden Fälle sind strikt voneinander zu trennen. Know-how ist die Gesamtheit dem Außenstehenden nicht zugänglichen technischen Wissens, das nicht unbedingt patentfähig sein muss und das zur gewerblichen Herstellung von Erzeugnissen oder von Verfahren unbedingt notwendig ist (bei Softwareprogrammen etwa die Programmlogik). Es sind Erfahrungen des Herstellers, die allein aus der Untersuchung des Produktes oder mit der Kenntnis des Standes der Technik noch nicht ersichtlich sind. Beratung durch Ingenieure, Rechtsanwälte und Wirtschaftsprüfer, Garantieleistungen, Leistungen eines Kundendienstes

³⁶ Lizenzzahlungen sind gemäß Art 12 OECD-MA Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich Filmen, Patenten, Marken, Mustern und Modellen, Plänen, geheimen Formeln und Verfahren sowie die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden. Dazu zählen auch Vergütungen für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen. Ausschlaggebend für die Annahme des Vorliegens eines Lizenzerwerbs ist der Erwerb des Rechts der Nutzung sowie der Herstellung von Kopien. Die Nutzung lediglich auf dem eigenen PC oder in einem Netzwerk wird nicht als eine Nutzung von Urheberrechten definiert, sondern als Kauf einer Sache. Selbiges gilt für den Erwerb von anderen digitalen Produkten zum eigenen Nutzen. In all diesen Fällen bildet der Erwerb von Urheberrechten für die Datenspeicherung einen unwesentlichen Bestandteil der Nutzung. Für eine Lizenzzahlung ist der Erwerb von Vervielfältigungs- und Verkaufsrechten notwendig.

³⁷ Grenzüberschreitende Besteuerung von E-Commerce, Kilches Ralph, FJ 2001, 224ff

³⁸ entsprechend auch §3a Abs 8 lit a UStG 1994

³⁹ Ziffer 43 a der Anlage zum UStG 1994

oder einer technischen Hotline sind ebenso wie die Erstellung eines Gutachtens⁴⁰ Dienstleistungen, nicht die Überlassung von Know-how.⁴¹

Download von digitalen Gütern und Dienstleistungen

Es handelt sich um eine Überlassung von Urheberrechten bzw. eine Überlassung von Informationen oder um eine auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung. Für die Überlassung von Urheberrechten wird der Erwerb des Eigentums an den Verwertungsrechten vorausgesetzt. Beides wird in der Regel zu einer Besteuerung beim Empfänger führen.

Es ist auf jeden Fall zu unterscheiden zwischen Standard- und Individualsoftware. Der Online-Verkauf von digitalen Gütern, wie Software und Musik, gilt als sonstige Leistung und ist am Sitz des Empfängers zu versteuern. Der Verkauf von Software (von Standardsoftware) gilt gemäß den Umsatzsteuerrichtlinien 2000⁴² RZ 587 als Lieferung, der Download als Überlassung von Information.

Werbeleistungen im Internet (Beispiele: Links, Banner, Werbe-E-Mails, Web-TV-Betreiber, Web-Radio-Betreiber, ...)

Umsatzsteuerlich wird der Begriff der Werbung sehr weit verstanden. Die bereits altbekannten Werbebanner stellen eindeutig und unzweifelhaft eine Werbeleistung⁴³ dar. Diffiziler ist die Qualifikation bei anderen Informationen zu Werbezwecken, welche oftmals kostenlos zur Verfügung gestellt werden, um etwa die eigene Web-Site aufzupeppen, oder das wechselseitige Setzen von Links. Internet-Werbung wurde ausdrücklich von der Verpflichtung zur Leistung einer Werbeabgabe ausgenommen.⁴⁴ Ob die Herstellung bzw. die Errichtung einer Webpage, dh der Programmieraufwand uä, als Werbeleistung zu gelten hat, ist bislang nicht eindeutig geklärt. Würde man dies bejahen, entstünde eine Abgabepflicht im Sitzstaat des Empfängers. Sieht man darin eine allgemeine sonstige Dienstleistung, so ist der Sitz des Dienstleisters für die Entrichtung der Umsatzsteuer maßgebend.

Telekommunikations-Leistungen

Darunter sind Leistungen zu verstehen, 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

⁴⁰ Ein Gutachten kann eine wissenschaftliche Leistung nach §3a Abs 8 lit a UStG sein wie auch eine Beratung nach §3a Abs 10 Z4 UStG. Dies bestimmt sich nach dem Zweck desselben. Soll dieses den Auftraggeber beraten, also eine konkrete Entscheidungshilfe sein, so fehlt der wissenschaftliche Charakter.

⁴¹ siehe dazu Ralph Kilches, Grenzüberschreitende Besteuerung von E-Commerce, FJ 2001, 224ff

⁴² Umsatzsteuerrichtlinien 2000, Erlass des BM für Finanzen vom 14. November 2000, GZ 09 4501/58-IV/9/00

⁴³ Leistungen nach §3a Abs 10 Z 2, die der Werbung dienen, enthalten eine Werbemitteilung und sollen beim Adressaten den Entschluss zum Erwerb von Gegenständen oder zur Inanspruchnahme von sonstigen Leistungen auslösen.

⁴⁴ Werbeabgabengesetz BGBl I 2000/29 Art X, in Kraft getreten am 1.6.2000. Das Bundesministerium für Finanzen verneinte in der Einzelerledigung vom 9.8.2000 ausdrücklich die Werbeabgabepflicht für Werbeleistungen im Internet.

Empfang, welche damit in Zusammenhang steht, gilt ebenso als Telekommunikationsleistung.⁴⁵

Für all diese Leistungen gilt das Empfängerlandprinzip, die Besteuerung erfolgt am Ort der Nutzung oder Auswertung. Kann nicht genau unterschieden werden, ob es sich um die Erbringung von Access⁴⁶- oder Content-Dienstleistungen handelt, so ist eine Aufteilung des Entgelts und eine entsprechende Besteuerung denkbar.

Die zur Erbringung der Dienstleistungen notwendigen technischen Einrichtungen können je nach Komplexität eine selbständige Betriebsstätte begründen oder auch nur einen Hilfsdienst darstellen. Im Falle einer Weiterleitung kann es sich wiederum um eine eigene Leistung oder um eine bloße Vermittlungsleistung handeln, weshalb der Ort der Hauptleistung und der Zugangsleistungen durchaus auch unterschiedlich sein kann.

Arbeitserbringung über Internet (Beispiele: Telearbeit, Konferenzen, ...)

Arbeitsleistungen können sowohl auf selbständiger als auch auf unselbständiger Basis über Internet erbracht werden. Der Leistungserbringer kann dabei allein tätig sein oder in Zusammenarbeit mit anderen Personen (etwa über White-Boards, bei denen mehrere Personen über gemeinsamen Zugriff auf eine elektronische Datenbasis gleichzeitig an einem Projekt arbeiten) (Art 14 ff OECD-MA). Ist der Arbeitsort eindeutig bestimmt, ist die steuerliche Behandlung unproblematisch. Für Selbständige ist die Ansässigkeit bzw. der überwiegende Aufenthalt während des Steuerjahres, für Unselbständige der Sitz des Arbeitgebers maßgeblich. Für Künstler gilt der Leistungsort, für Aufsichtsräte der Sitz des bezugsauszahlenden Unternehmens. Die Grenze zwischen Selbständigkeit und Unselbständigkeit ist bei den Formen der Arbeitserbringung über Internet bei weitem nicht mehr so klar ersichtlich, leistungs- oder projektbezogene Entlohnung, weitgehende Selbstbestimmung von Arbeitszeit und -ort sind üblich.

Bankdienstleistungen/Versicherungsverträge (Beispiele: Policen, An- und Verkauf von Finanzprodukten, Beratung, ...)

Für Banken und Versicherungen gibt es eine Reihe von Sonderregelungen, welche etwa Sonderabgaben und Transaktionsgebühren vorschreiben. Diese sind auch zu beachten, wenn Bank- oder Versicherungsleistungen online erbracht werden. Die Besteuerung erfolgt bei elektronischer Erbringen im Empfängerland. In ihrem Kerngeschäft haben Versicherungen und Banken keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug (unechte Steuerbefreiung: keine Umsatzsteuer, aber auch kein Vorsteuerabzug). Die Möglichkeiten der Zurechnung von Leistungen und die Verrechnung an den Kunden sind vielfältig. Der Betrieb einer Bank oder Versicherung als selbständige Betriebsstätte ist denkbar. Für steuerliche Zwecke sind die Geschäftsabläufe entsprechend festzulegen und zu dokumentieren.

⁴⁵ Definition laut RI 1999/59/EWG.

⁴⁶ 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.

Warenverkauf über Internet

Das Anbieten einer Ware auf einer Webpage mit der Möglichkeit der Abgabe einer elektronischen Bestellung (direkter E-Commerce) allein kann in der Regel keine selbständige Betriebsstätte begründen. Bei Vorliegen weiterer Anknüpfungspunkte ist dies jedoch auch nicht auszuschließen.⁴⁷ Allenfalls liegt eine grenzüberschreitende Lieferung vor, welche der Besteuerung im Inland entzogen ist. Kann sich der Kunde auch entsprechend beraten lassen, wäre es bei entsprechendem Umfang und entsprechender Qualität der Beratung⁴⁸ durchaus möglich, dies als eigenständigen Teil der Leistung einzustufen.

Internet-Auktionen⁴⁹ (Beispiele: www.onetwosold.at, www.powershopping.de, www.ebay.com, ...)

Die Subsumtion einer Internet-Auktion unter den Begriff des Kaufes bzw. den Begriff der Versteigerung ist von ausschlaggebender Bedeutung, da das Fernabsatzgesetz Versteigerungen von seinem Anwendungsbereich ausnimmt und infolgedessen auch keine Frist von sieben Werktagen für die Geltendmachung des Rücktrittsrechtes, beginnend mit dem Erhalt der Ware, zusteht. Unter den Anwendungsbereich der Gewerbeordnung fällt laut Legaldefinition nur die Versteigerung von beweglichen Sachen, nicht jedoch von Dienstleistungen.

Veranstaltet man eine Auktion, so fällt eine Versteigerungsabgabe an (diese ist eine Gemeindeabgabe und wird in allen Landeshauptstädten, mit Ausnahme von Salzburg und Bregenz, sowie in Wiener Neustadt und Dornbirn eingehoben).

Internet-Auktionen sind schwer dem Begriff der Versteigerung laut Gewerbeordnung zu unterwerfen.⁵⁰ Es fehlt ganz offensichtlich der örtliche Anknüpfungspunkt, zudem wird nur auf die Versteigerung von beweglichen Sachen eine Abgabe erhoben. Um hier eine Abgabepflicht zu verhindern, könnte der Sitz des die Auktion veranstaltenden Unternehmens in eine Gemeinde verlegt werden, in der keine Abgabepflicht besteht. Jedoch ist bislang ungeklärt, ob ein Auktionsteilnehmer (egal ob dieser als Einbringer oder Ersteigerer auftritt), der in einem die Versteigerungsabgabe einhebenden Gemeindegebiet ansässig ist, eine Abgabepflicht begründen kann.

⁴⁷ Eine pauschale Aussage kann bei der Frage, ob eine selbständige Betriebsstätte begründet wird, nicht getroffen werden. Dies hängt vom Einzelfall ab, es ist vornehmlich die Intensität der Faktoren zu berücksichtigen, die eine Betriebsstätte begründen können. Ein Vertriebsnetz aus mehreren selbständigen Betriebsstätten kann das Risiko der Doppelbesteuerung unter Umständen vermindern und dem Kunden so manchen Steuervorteil bringen.

⁴⁸ d.h. wenn ein wesentlicher Teil des vom Kunden zu leistenden Entgelts dieser Beratungsleistung zuzuordnen ist

⁴⁹ Eine ausführliche Darstellung des Problems liefert auch Gerhard Laga in seinem Aufsatz Marktplätze im Internet: Eine rechtliche Analyse von Online-Auktionen, einsehbar auf www.it-law.at [abgerufen am 6.8.2002].

⁵⁰ Online-Auktionen von Dienstleistungen fallen nicht in den Anwendungsbereich der GewO, sondern nur der Verkauf beweglicher Sachen, wobei hier wohl wiederum zwischen dem Verkauf von Gebraucht- und Neuwaren zu unterscheiden ist. Bei letzteren fehlt der für eine Versteigerung charakteristische Glückscharakter einer Versteigerung, weswegen auch das Fernabsatzgesetz, dh. die Regelungen über Rücktritt und Informationspflichten zur Anwendung kommen. Auch für die Versteigerung von Dienstleistungen mit einem exakt definierbaren Wert, wie etwa Pauschalreisen, ist das KSchG bzw. das Fernabsatzgesetz anwendbar. Powershopping-Versteigerungen fallen ebensowenig unter den Begriff der Versteigerung, da die Bieter hier nicht in einer für die Versteigerung charakteristischen Konkurrenzstellung stehen, sondern vielmehr zusammenarbeiten. Siehe Wessely, Karin, Internetaktionen - Steiger' dich rein!, MR 2000, 266.

Plattformbetrieb/Vermittlungsleistungen (Beispiele: www.motorline.cc,...)

Sogenannte E-Commerce-Plattformen verfügen über eine weitgehend automatisierte Bearbeitungslogistik und dienen im wesentlichen der Vermittlung und Abwicklung von Geschäften. Die Plattformbetreiber werden nicht Vertragspartner, für ihre Tätigkeit erhalten diese ein vertraglich vereinbartes Fixum oder eine Umsatzbeteiligung von den Verkäufern/Lieferanten. Die konkrete Ausgestaltung kann sehr unterschiedlich sein.

Die Vermittlungsgeschäfte sind dort der Umsatzsteuer unterworfen, wo der vermittelte Umsatz ausgeführt wird. In der Regel wird es sich bei diesen Vermittlungsleistungen um bloße Hilfstätigkeiten handeln, in Ausnahmefällen kann damit aber auch eine Haupttätigkeit begründet werden. Bei Vorliegen weiterer Kriterien, wie das Vorhandensein besonderer technischer Einrichtungen, eigenes Personal, ein zuordenbarer Kundenstock, ein eigener Zielmarkt, ist es durchaus möglich, darin eine selbständige Betriebsstätte zu sehen. Da die hier angesprochenen Plattformen meist auf mehrere Länder ausgerichtet sind, ist durch eine entsprechend ausgereifte Software dafür Sorge zu tragen, dass den Vorschriften der nationalen Umsatzsteuergesetze und deren Rechnungslegungsvorschriften entsprochen wird.

9. Die Rechnung

Werden Dienstleistungen online erbracht, so stellt der Unternehmer in der Regel dafür Entgelt in Rechnung. In vielen Fällen wird die Rechnung ausschließlich elektronisch erstellt und dem Empfänger (per E-Mail) übersandt. Der leistende Unternehmer hat bei Erstellung der Rechnung bestimmte Formalkriterien zu erfüllen, damit sich der Empfänger der Leistung allenfalls Vorsteuer abziehen kann.⁵¹

Eine derartige Rechnung hat folgende Bestandteile zu beinhalten:

- Name und Anschrift des liefernden und leistenden Unternehmers
- Name und Anschrift des Abnehmers der Lieferung bzw. des Empfängers der sonstigen Leistung
- Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder Art und Umfang der sonstigen Leistung
- Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum
- Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung und den anzuwendenden Steuersatz, eventuell einen Hinweis auf eine Steuerbefreiung
- Steuerbetrag
- Ausstellungsdatum
- fortlaufende Nummer die zur Identifizierung der Rechnung einmal vergeben wird

⁵¹ § 11 UStG 1994

■ UID des Unternehmers

Bei Rechnungen bis zu einem Gesamtbetrag von 150 EUR ist die Liste der verpflichtenden Angaben eingeschränkt (ua ist der Steuerbetrag nicht gesondert auszuweisen).

Der leistende Unternehmer hat zu beachten, ob Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen ist und welche Umsatzsteuersätze anzuwenden sind (Steuersatz im Staat des Leistenden oder des Empfängers). Eine Rechnung iSd § 11 Abs 1 UStG 1994 stellt eine materiellrechtliche Voraussetzung des Vorsteuerabzuges dar. Die Finanzbehörde verlangt die inhaltliche Bestimmtheit der Rechnung iSd § 11 UStG vom Anbieter. Andernfalls ist mit einer Ablehnung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug zu rechnen.

Als Rechnung gilt §11 Abs 1a UStG jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet. Auch eine elektronisch übermittelte Rechnung gilt als Rechnung im Sinne des Gesetzes, sofern der Empfänger zustimmt. Die Echtheit der Herkunft sowie die Unversehrtheit des Inhalts müssen jedoch sichergestellt sein⁵² und zwar für die gesamte Dauer der Aufbewahrungspflicht von sieben Jahren.

Eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung liegt erst dann vor, wenn die Urkunde dem Abnehmer übergeben wird.

Der Finanzminister hat mit Verordnung die exakten Voraussetzungen festzulegen. Ein Verordnungsentwurf setzt alternativ den Gebrauch einer sicheren elektronischen Signatur im Sinne des Signaturgesetzes, einer fortgeschrittenen elektronischen Signatur im Sinne der europäischen Signaturrechtlinie, den Datenaustausch über EDI (electronic data interchange) oder jedes andere von der Bestätigungsstelle bestätigte und der Finanzlandesdirektion Wien genehmigte Verfahren voraus. Die Bestätigungsstelle hat auch bei Anwendung einer fortgeschrittenen elektronischen Signatur sowie bei Rechnungsübermittlung über elektronischen Datenaustausch die Einhaltung der Voraussetzungen zu bestätigen.⁵³ Die nationalen Vorgaben gehen über jene der EU-Richtlinie hinaus, insbesondere ist dort keine Genehmigungs- oder Bestätigungspflicht vorgesehen.

Werden Rechnungen elektronisch erstellt, so setzt dies eine Dokumentation voraus, die den Anforderungen der Grundsätze ordnungsgemäßer Speicherbuchführung genügt.

Der Aufbau und Ablauf des bei der Datenfernübertragung oder bei dem Datenträgertausch angewandten computergestützten Verfahrens und dessen Ergebnisse müssen für die Finanzbehörden innerhalb angemessener Zeit prüfbar sein.

Das HGB beinhaltet Vorschriften über Aufbewahrungspflichten in § 189 Abs 2, § 212 und § 216; im Bereich der BAO sind die Bestimmungen der §§ 131 Abs 1 Z 5 und 132 zu beachten. Ein Beleg kann sowohl ein Schriftstück sein, wie auch in elektronischer Form in Form eines genau definierten Datenfeldes vorliegen. Belege, die immer nur in Form von Datenträgern existiert haben, müssen inhaltsgleich wiedergegeben werden können.

⁵² Elektronische Rechnungen werden seit Jänner 2003 als Rechnungen anerkannt.

⁵³ Hürden bei der praktischen Umsetzung der elektronischen Rechnung, einsehbar unter <http://www.lexandtax.at> [abgerufen am 31.3.2003].

Durch das Signaturgesetz⁵⁴ wird die rein elektronische Abwicklung eines Geschäftes im Internet ermöglicht. Eine sichere elektronische Signatur erfüllt das Erfordernis der Schriftlichkeit iSd § 886 ABGB, wodurch das elektronische Dokument zur einer Urkunde wird. Ein Ausdruck beim Abnehmer stellt bereits eine Kopie der Rechnung dar. Dies setzt ein standardisiertes Datenformat und eine damit mögliche elektronische Weiterverarbeitung voraus.

Die europäische Umsatzsteuerrichtlinie⁵⁵ enthält Vorgaben hinsichtlich der Pflichtangaben einer Rechnung, die elektronische Rechnungsstellung, die elektronische Aufbewahrung der Rechnungen, die Gutschrift sowie die Verlagerung der Rechnungsstellung auf Dritte.

Der Richtlinie entsprechend müssen Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke folgende Angaben enthalten:⁵⁶

- das Ausstellungsdatum
- eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird,
- die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, unter der der Steuerpflichtige die Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen bewirkt,
- die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Kunden,
- den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des Steuerpflichtigen und seines Kunden,
- die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der erbrachten Dienstleistungen,
- das Datum, an dem die Lieferung der Gegenstände oder die Dienstleistung bewirkt bzw. abgeschlossen wird,
- die Besteuerungsgrundlage für jeden Steuersatz oder Befreiung, den Preis je Einheit ohne Steuer sowie jede Preisminderung oder Rückerstattung, sofern sie nicht im Preis je Einheit enthalten sind,
- den anzuwendenden Steuersatz,
- den zu zahlenden Steuerbetrag, ua

Die Mitgliedstaaten fordern keine Unterschrift der Rechnungen.

⁵⁴ Bundesgesetz über elektronische Signaturen (Signaturgesetz – SigG), BGBl I 1999/190

⁵⁵ Richtlinie 2001/115/EG des Rates vom 20. Dezember 2001 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG mit dem Ziel der Vereinfachung, Modernisierung und Harmonisierung der mehrwertsteuerlichen Anforderungen an die Rechnungsstellung, *Amtsblatt Nr. L 015 vom 17/01/2002 S. 0024 - 0028*

⁵⁶ Die Rechnungsbestandteile entsprechen im wesentlichen den Anforderungen des 2.

Abgabenänderungsgesetzes 2002 - Text der Regierungsvorlage abrufbar unter <http://www.parlinkom.gv.at> 1175 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XXI. GP vom 26.9.2002 [abgerufen am 3.4.2003].

Elektronisch übermittelte Rechnungen werden von den Mitgliedstaaten unter der Voraussetzung akzeptiert, dass die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts gewährleistet wird.

Dies kann bewerkstelligt werden:

- entweder durch eine fortgeschrittene elektronische Signatur im Sinne des Artikels 2 Nummer 2 der Richtlinie 1999/93/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. Dezember 1999 über gemeinschaftliche Rahmenbedingungen für elektronische Signaturen(9); die Mitgliedstaaten können allerdings verlangen, dass die fortgeschrittene elektronische Signatur auf einem qualifizierten Zertifikat beruht und von einer sicheren Signaturerstellungseinheit erstellt wird (Artikel 2 Nummern 6 und 10 der genannten Richtlinie);
- oder durch elektronischen Datenaustausch (EDI) gemäß Artikel 2 der Empfehlung 94/820/EG der Kommission vom 19. Oktober 1994 über die rechtlichen Aspekte des elektronischen Datenaustauschs(10), wenn in der Vereinbarung über diesen Datenaustausch der Einsatz von Verfahren vorgesehen ist, die die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit der Daten gewährleisten; die Mitgliedstaaten können allerdings unter von ihnen festzulegenden Bedingungen verlangen, dass zusätzlich ein zusammenfassendes Dokument in Papierform erforderlich ist.

Die Rechnungen können vorbehaltlich der Zustimmung des betreffenden Mitgliedstaates oder der betreffenden Mitgliedstaaten auch auf andere Weise elektronisch übermittelt werden.

Die Mitgliedstaaten können den Steuerpflichtigen, die in ihrem Hoheitsgebiet Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen bewirken, keine weiteren Pflichten oder Formalitäten in bezug auf die elektronische Übermittlung der Rechnungen auferlegen. Die verpflichtende Einbindung der Bestätigungsstelle laut Verordnungsentwurf ist mit dieser Regelung nicht vereinbar.

Jeder Steuerpflichtige trägt Sorge für die Aufbewahrung von Kopien aller Rechnungen, die er selbst, sein Kunde oder ein Dritter in seinem Namen und für seine Rechnung ausgestellt hat, sowie aller Rechnungen, die er erhalten hat.

Für die Zwecke dieser Richtlinie kann der Steuerpflichtige den Aufbewahrungsort bestimmen, sofern er den zuständigen Behörden auf deren Verlangen alle aufzubewahrenden Rechnungen oder Daten unverzüglich zur Verfügung stellt. Die Mitgliedstaaten können jedoch den in ihrem Hoheitsgebiet ansässigen Steuerpflichtigen zur Auflage machen, ihnen den Aufbewahrungsort mitzuteilen, wenn dieser sich außerhalb ihres Hoheitsgebiets befindet. Die Mitgliedstaaten können ferner den in ihrem Hoheitsgebiet ansässigen Steuerpflichtigen zur Auflage machen, alle von ihnen selbst oder von ihren Kunden oder einem Dritten in ihrem Namen und für ihre Rechnung ausgestellten Rechnungen sowie alle Rechnungen, die sie erhalten haben, im Inland aufzubewahren, soweit es sich nicht um eine elektronische Aufbewahrung handelt, die einen vollständigen Online-Zugriff auf die betreffenden Daten gewährleistet. Die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts dieser Rechnungen sowie deren Lesbarkeit müssen für die gesamte Dauer der Aufbewahrung gewährleistet sein.

Sie können zudem verlangen, dass bei der Aufbewahrung der Rechnungen auf elektronischem Träger die Daten, mit denen die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts der jeweiligen Rechnung nachgewiesen wird, ebenfalls aufzubewahren sind.

Archiviert ein Steuerpflichtiger von ihm ausgestellte oder empfangene Rechnungen auf einem elektronischen Medium, das einen Online-Zugriff auf die Daten gewährleistet, und liegt der Aufbewahrungsort in einem Mitgliedstaat, in dem er nicht ansässig ist, so ist den zuständigen Behörden für Kontrollzwecke ein Recht auf elektronischen Zugriff auf diese Rechnungen und auf deren Herunterladen und Verwendung zu gewähren.

Die Mitgliedstaaten haben die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu erlassen, um der Richtlinie zum 1. Januar 2004 nachzukommen.

10. Art der Einbringung von Erklärungen

Der Unternehmer hat Steuererklärungen, Umsatzsteuervoranmeldungen⁵⁷ und die Zusammenfassende Meldung (pro Quartal mit Angabe sämtlicher innergemeinschaftlicher Lieferungen, der Rechnungsbeträge und UID-Nummern) in Hinkunft über das Finanzportal "FinanzOnline" elektronisch einzureichen. Ausnahmen bestehen nur in jenen eingeschränkten Fällen, in denen ein Unternehmer nicht über die notwendigen technischen Mittel verfügt.

Die mit der Vorauszahlung für Oktober eines Kalenderjahres zu leistende Sondervorauszahlung ist seit dem Jahr 2003 gänzlich entfallen.⁵⁸

11. Conclusio

Die eindeutige Zuordnung von E-Commerce-Leistungen ist in weiten Teilen nicht endgültig geklärt, EuGH-Entscheidungen könnten hier Licht ins Dunkel bringen, deren Zahl ist bis dato jedoch sehr rar. Bei der Qualifikation der in verschiedensten Formen auftretenden Internet-Dienstleistungen ist man auf die Ansichten der nationalen Finanzbehörden angewiesen, denn Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes dazu liegen bislang noch nicht vor. Dass es bei verschiedenen nationalen Ansichten unter Umständen zu einer Doppelbesteuerung kommen kann, stellt natürlich ein Problem dar, das es zu regeln gilt.

Die Bestrebungen auf europäischer Ebene zielen auf eine Harmonisierung der Besteuerungsgrundlagen und Methoden. Dementsprechend weit soll der Umfang jener Lieferungen und Leistungen sein, welche diesem Regime unterworfen sein sollen. "The proposed provisions would concern information, cultural, artistic, sporting, scientific, educational, entertainment or similar services and to software, computer games and computer services generally when these are supplied over electronic networks or are broadcast."⁵⁹

⁵⁷ einsehbar unter www.bmf.gv.at unter der Rubrik Umsatzsteuer [abgerufen am 3.4.2003] sowie Verpflichtende elektronische Abgabe von Umsatzsteuererklärungen unter www.lexandtax.at [abgerufen am 31.3.2003].

⁵⁸ Punkt 14 Budgetbegleitgesetz 2003

⁵⁹ Proposed amendments to the VAT treatment of electronically delivered services frequently asked questions, einsehbar unter <http://europa.eu.int> [abgerufen am 29.5.2002].