



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende und die weiteren Mitglieder im Beisein der Schriftführerin über die Berufungen des Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreter, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 nach der am 8. September 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird, soweit sie sich gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2003 richten, Folge gegeben, soweit sie sich gegen die Umsatzsteuerbescheide 2001 bis 2003 richten, teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw) betreibt am Standort A,X-Str, das Gewerbe „Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik“. In seinen für die Jahre 2001 bis 2003 eingereichten Einnahmen- Ausgaben-Rechnungen wies er u.a. nicht steuerbare Provisionserträge bzw. „Erlöse ABC/D 0%“ in Höhe von 400.337,93 S (2001), 315.435,10 € (2002) und 68.794,56 € (2003) aus.

1. Eine beim Bw durchgeführte Außenprüfung traf dazu folgende Feststellungen (Tz 15 des Berichts; Bl. 7 Dauerbelege/E-Akt):

Sachverhaltsbezogen führt der Bericht der Außenprüfung aus, dass der Bw sowohl im eigenen Namen als auch unter der Bezeichnung „E-Net“ und „E-Agentur“ aufgetreten sei. Auf seiner Website habe sich ein Banner befunden, dessen Anklicken es Internetusern ermöglicht hätte, sich als Webmaster anzumelden. Nach erfolgter Anmeldung habe der Webmaster auf seiner Homepage diverse Banner platziert. Das Anklicken eines solchen Banners habe den Internetuser auf gebührenpflichtige Internetseiten geführt. Die Leistung des Bw habe sich seinen Angaben zufolge auf das Akquirieren der Webmaster beschränkt. Er habe deren Daten an die Firma ABC weitergeleitet und dafür Provisionen erhalten. Die Provisionshöhe sei von der Dauer der Nutzung abhängig gewesen. Bezahlt habe der Kunde die gebührenpflichtigen Homepages an die ABC, und zwar via Telefonrechnung. Die Daten der von ihm akquirierten Webmaster (ca. 1.500) habe der Bw nicht gesichert – im Zuge der Prüfung habe der Bw zwölf genannt –, zumal er über das Anwerben hinaus mit der Geschäftsabwicklung nichts zu tun gehabt habe. Es sei auch nicht jeder von der ABC als Webmaster akzeptiert worden. Er könne daher auch keine Angaben über die Anbieter der Inhalte, die Inhalte selbst, die Serverstandorte, Kosten einer Umsatzminute oder die Höhe seiner prozentuellen Beteiligung je Umsatzminute machen. Dass er die Abrechnungen nicht habe überprüfen können, habe ihn nicht gestört. Er habe auf die Richtigkeit der Abrechnungen vertraut, zumal seine Einnahmen höher als erwartet gewesen seien. Es habe auch keine konkreten Vereinbarungen über seine Provisionshöhe gegeben, da die Telefongebühren in den einzelnen Ländern unterschiedlich hoch gewesen seien. Einen Ausdruck jener Website, mit der die Vermittlungstätigkeit stattgefunden habe, gebe es nicht. Der Bw habe auch keine konkreten Angaben zum Banner und dem von ihm zur Verfügung gestellten Anmeldeformular gemacht. Er habe zwar zeitweise einen Server in Österreich verwendet, nicht aber für die Vermittlung der Webmaster. Dieser Server wäre in Frankfurt gestanden, was der Bw aber nicht mehr nachweisen könne. Geworben habe der Bw unter der Domain „www.E-Agentur.at“. Der Bw habe nur einen nicht unterschriebenen „Vertrag über die Zahlungsabwicklung in digitalen Datennetzen“ mit der ABC AG vorgelegt. Eine darin genannte Anlage 1, welche die Zahlungsabwicklung mit den Kunden betreffe, habe der Bw nicht vorgelegt.

Der Bw habe mit der ABC AG weiters eine Zusatzvereinbarung abgeschlossen. Diese Vereinbarung widerspreche der vom Bw behaupteten – und auch von einem Hrn. Z, ehemaliger Sales Manager der ABC AG, bestätigten – Rolle eines Vermittlers. Gegenstand der Zusatzvereinbarung sei eine Zusammenarbeit im Erotikbereich, wobei dem Bw sowohl die Aufgabe eines Vertriebspartners als auch das eigenständige Anwerben von Webmastern zukommen sollten. Die angeworbenen Webmaster sollten unter den Hauptaccounts der E-Agentur angelegt und verwaltet werden und „Eigentum“ der E-

Agentur darstellen. Die ABC sollte diese auch nicht selbständig kontaktieren dürfen, ausgenommen für Zwecke der Abrechnung und Auszahlung. Die Höhe der Ausschüttung an die Subwebmaster werde allein durch die E-Agentur bestimmt. Im Rahmen der Schlussbesprechung habe der Bw die Gültigkeit und Wirksamkeit dieser unterschriebenen Zusatzvereinbarung abgestritten.

In rechtlicher Würdigung des Sachverhalts führt der Bericht der Außenprüfung aus, dass der Bw die von ihm behauptete Vermittlungsleistung nicht durch Unterlagen habe untermauern und auch nicht habe nachweisen können, dass die mit den Erlösen zusammenhängenden Leistungen nicht über Server in Österreich bereitgestellt worden seien. Da die Kooperationsvereinbarung den Bw sehr wohl als Hauptbeteiligten von Leistungen, deren technische Abwicklung die ABC AG übernommen habe, ausweise, sei die Generalklausel des § 3a Abs. 12 UStG 1994 anzuwenden, die besage, dass immer dann, wenn keine Spezialvorschrift über die Leistungsortbestimmung greife, die sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt werde, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Die sog. Vermittlungsprovisionen würden daher der österreichischen Umsatzsteuer von 20 % unterzogen.

Unter Tz 13 stellt die Außenprüfung zur Führung von Aufzeichnungen u.a. fest, dass Grundaufzeichnungen (Onlineabrechnungen) und Daten diverser angeworbener Webmaster sowie Abrechnungen von ABC und D nicht aufbewahrt worden seien. Unter Tz 16 führt der Bericht weiters aus, dass der Bw, außer für den Beginn des Prüfungszeitraums, keine Abrechnungen der ABC vorgelegt habe. Hingewiesen werde darauf, dass der Bw laut Zusatzvereinbarung für die ordnungsgemäße Hinterlegung der Auszahlungswerte im Admin-Bereich verantwortlich gewesen wäre und die Auszahlung auf Grund der vom Bw hinterlegten Daten erfolgt sei. Auch habe für den Bw laut Vertrag über die Zahlungsabwicklung die Möglichkeit, alle ihn betreffenden Buchungsdaten einzusehen, sowie die Verpflichtung, Sicherungskopien zu erstellen, bestanden. Die Vollständigkeit der erklärten Einnahmen könne daher nicht nachvollzogen werden, weshalb eine griffweise Zuschätzung von 2 % der erklärten Umsätze (2001: 8.000,00 S; 2002: 6.000,00 €; 2003: 2.000,00 €) vorgenommen werde.

Das Finanzamt erließ mit Datum vom 3. August 2005 diesen Feststellungen Rechnung tragende Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2003 und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002.

Mit Bescheid vom 15. September 2003 führte das Finanzamt die Einkommensteuerveranlagung des Jahres 2003 erklärungsgemäß durch (der bei der Umsatzsteuer verhängte Sicherheitszuschlag von 2.000,00 € wurde daher nicht berücksichtigt).

2.1. In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung wendet der Bw ein, dass es sich bei den von ihm erbrachten Leistungen um Vermittlungsleistungen im Sinne des § 3a Abs. 10 Z 11 UStG handle, die in Verbindung mit § 3a Abs. 9 lit. a UStG an Unternehmer ausgeführt worden seien, die ihr Unternehmen im Ausland betrieben, nämlich die ABC AG und die D S.L., und die daher in Österreich nicht steuerbar seien.

Die Feststellung der Außenprüfung, der Bw habe auf seiner Website einen Banner gehabt, sei nicht richtig. Der Bw habe über seine Website, E-Agentur.at, seine Vermittlungen abgewickelt. Die von ihm angeworbenen Webmaster seien nicht seine Kunden geworden, sondern seien in direkte Leistungsbeziehungen mit der ABC (später D), an die er die Daten der Webmaster weitergeleitet habe, getreten. Auf der Website des Bw hätten sich die Webmaster nur anmelden können. Nach der Anmeldung hätten die Webmaster auf deren eigenen Homepage diverse Banner platziert. Durch das Anklicken eines Banner seien die Internetuser, also die Endkunden, die sich für die Inhalte der kostenpflichtigen Webseiten interessierten, auf gebührenpflichtige Internetseiten geführt worden. Die Abrechnung sei mittels Dialer erfolgt, dem vom Bw in Bezug auf die Webmaster beworbenen Abrechnungssystem der ABC.

Als Entgelt für die Akquisition habe der Bw Provisionen erhalten, deren Höhe von der Dauer der Nutzung (Umsatzminuten) durch die Endkunden abhängig gewesen sei. Der Endkunde habe via Telefonrechnung an die ABC, die die Abrechnungssoftware zur Verfügung gestellt habe, bezahlt.

Der Bw habe die Daten der von ihm geworbenen Webmaster nicht gesichert, lediglich für die zwölf im Prüfungsverlauf genannten habe er eine Teilsicherung durchgeführt. Es sei aber seine Aufgabe gewesen, die Daten der von ihm vermittelten Webmaster laufend zu warten. Über die Anmeldung und Datenpflege hinaus hätte der Bw mit der Geschäftsabwicklung nichts zu tun gehabt. Er könne daher auch keine genauen Angaben über die Anbieter der Inhalte, die Inhalte selbst, die Serverstandorte, die Kosten einer Umsatzminute oder die Höhe seiner prozentuellen Beteiligung je Umsatzminute machen.

Interessierte Webmaster hätten auf der Homepage des Bw das der Berufung beigelegte Formular ausgefüllt und per e-mail übermittelt. Der Bw habe die Daten in das ABC-System eingegeben, was Herr Z auch schriftlich bestätigt habe. Alle weiteren Aufgaben wie Abrechnungen oder Statistiken habe die ABC durchgeführt. Der Bw habe zwar einen Zugang zu den Daten am Server der ABC gehabt, habe diese jedoch nicht herunterladen können. Eine Aufbewahrung wäre nur mittels Screenshot möglich gewesen. Der entsprechende Aufwand wäre aber kaufmännisch nicht vertretbar gewesen. Auf Grund der von der Behörde geäußerten Zweifel habe der Bw nun seine alten, nicht mehr genutzten EDV-Anlagen mit großem Zeitaufwand durchsucht und dabei die der Berufung beigelegten weiteren ca. 400 Adressen gefunden. Eine komplette Webmasterliste könne der Bw nicht mehr erhalten, weil

der Geschäftsbereich „Dialer“ Mitte 2002 von der deutschen ABC AG auf die spanische D S.L. übertragen worden und diese für ihn nicht mehr auffindbar sei.

Auf den postalisch versandten Abrechnungen der ABC seien die Minutenanzahl sowie die zugehörigen Minutenprovisionen angeführt gewesen. Angesichts des guten Geschäftsgangs hätte es den Bw nicht gestört, dass er die Abrechnungen nicht mit absoluter Exaktheit habe kontrollieren können. Der Provisionsanteil des Bw sei auf den Abrechnungen, die er bis zum Übergang des Geschäftsbereiches auf die D regelmäßig erhalten habe und die der Behörde auch vorgelegt worden seien, ersichtlich.

Konkrete schriftliche Vereinbarungen über die Provisionshöhe habe es nicht gegeben. Die Erlöse pro Minute, die durch die Nutzung von kostenpflichtigen Webseiten durch die ABC erwirtschaftet worden seien, hätten länderweise variiert und sich im Zeitablauf geändert. Was die Endkunden bezahlt hätten, sei dem Bw ebenfalls nicht bekannt, auch nicht die Verteilung. ABC habe die Prozentsätze festgelegt und der Bw hätte diese auf Grund deren Marktstärke zu akzeptieren gehabt. Die Provisionen pro Minute, die Deutschland betroffen hätten, wären über längere Zeit gleich geblieben, und da der Bw mit Deutschland die meisten Provisionen erwirtschaftet habe, sei der Großteil der Provisionen ausreichend überprüfbar gewesen.

Betreffend den „Vertrag über Zahlungsabwicklung in digitalen Datennetzen“ verfüge der Bw nur über eine nicht unterschriebene Version, da er diesem nicht viel Bedeutung zugemessen habe. Wichtiger sei für den Bw die Zusatzvereinbarung gewesen, mit der er seine Tätigkeit speziell vertraglich abgesichert habe. In dieser Zusatzvereinbarung finde sich die Klausel, dass eine Erhöhung oder Senkung der Tarife dem Kooperationspartner binnen 3 Tagen (lediglich) mitgeteilt werden müsse, was zeige, dass die Provisionssätze von der ABC festgelegt worden und die Zustimmung des Bw keine Voraussetzung gewesen sei.

Die Website, mit der die Vermittlungsleistungen durchgeführt worden seien, existiere in der damaligen Form nicht mehr, da der Bw die Tätigkeit für die ABC im Jahr 2003 aufgegeben und keine Notwendigkeit bestanden habe, die Internetseiten zu speichern. Ausdrucke der Website seien damals nicht nötig gewesen und vom Bw auch nicht gemacht worden.

Allerdings habe der Bw Dateien, die Bestandteil der Website gewesen seien, wie z.B. das Anmeldeformular und die Allgemeinen Geschäftsbedingungen, noch aufgefunden. Daraus gehe hervor, dass die Webmaster zur Kenntnis nehmen würden, dass der Bw lediglich im Auftrag des Kooperationspartners (ABC) vermittelte. Den Webmastern sei daher von Anfang an bewusst gewesen, dass sie mit ABC kontrahieren und der Bw nur Vermittler war.

Bezüglich des Standorts des vom Lieferanten T-Server GmbH zur Verfügung gestellten Servers, von dem aus der Bw technisch seine Vermittlungsleistungen erbracht habe, könne nur wiederholt werden, dass sich dieser zeitweilig in Frankfurt befunden habe. Eine

Bestätigung darüber könne bei Bedarf jederzeit eingeholt werden. Der Standort sei jedoch im Hinblick auf das Vorliegen einer Vermittlungsleistung unerheblich.

Die im „Vertrag über die Zahlungsabwicklung“ genannte Anlage 1 betreffe Spesen, die nur bei Zahlung mittels Lastschrift oder Kreditkarte, nicht aber bei Zahlung mittels Telefonrechnung, angefallen seien, weshalb diese Anlage für den Bw nicht relevant gewesen sei. Wesentlich bedeutsamer sei für den Bw die Zusatzvereinbarung gewesen, um sich rechtlich abzusichern, da er als Vermittler weder Einfluss auf die Leistungen der ABC noch Einblick in die angebotenen kostenpflichtigen Inhalte hatte.

Herr Z habe ausdrücklich bestätigt, dass der Bw für die ABC und deren Nachfolgegesellschaft D ausschließlich Vermittlungen von Webmastern auf Provisionsbasis getätigten habe, ferner, dass einige Punkte des Standardvertrages beim Bw nicht relevant gewesen wären.

Was den Gegenstand der Zusatzvereinbarung betreffe, so habe der Bw niemals die Aufgabe gehabt, sowohl als Vertriebspartner als auch als eigenständiger Anwerber aufzutreten. Die Zusatzvereinbarung habe nicht den Zweck gehabt, dass der Bw eigenständig Leistungsbeziehungen zu den Webmastern aufbaue und Eigenhandelsgeschäfte treibe, vielmehr sollte er nur die Webmaster für die ABC anwerben, die dann den Geschäftsabschluss mit den Webmastern getätigten habe. Die Anlage unter den Hauptaccounts des Bw sei eine rein administrative Maßnahme gewesen, um die Zuordnung der vom Webmaster für die ABC erwirtschafteten Umsätze zur Vermittlungsleistung des Bw zwecks Provisionsabrechnung zu gewährleisten. Die Behandlung als Eigentum der E-Agentur sei festgelegt worden, um den Provisionsanspruch des Bw zu sichern bzw. eine Abwerbung durch die ABC zu verhindern.

Im Punkt „Verantwortlichkeit und Haftung“ sei sichergestellt, dass den Bw keinerlei Haftung oder Verantwortung für von ihm für ABC vermittelte Inhalte oder Gegenstände der ABC übernehme. Auch das zeige, dass der Bw Vermittlungsleistungen erbracht habe. Am Anfang der Geschäftsbeziehung mit der ABC sei vom Bw mündlich festgelegt worden, welcher Teil der Provision, die für den Bw und die von ihm vermittelten Webmaster insgesamt zur Verfügung gestanden sei, an den Bw auszuzahlen wäre. Die Hinterlegung der Auszahlungswerte im Admin-Bereich sei deshalb in die Zusatzvereinbarung aufgenommen worden, weil in der Bildschirmmaske der ABC bereits einige Felder, wie z.B. die Provisionshöhe, vom System hinterlegt gewesen seien.

Wenn die Abgabenbehörde behauptete, dass es keine Unterlagen, die eine Vermittlungstätigkeit des Bw untermauern würden, gebe, so ignoriere sie sowohl die Zusatzvereinbarung, in der das eigenständige Anwerben von Webmastern als Tätigkeit des Bw definiert werde, als auch die Bestätigung des Herrn Z. Auch die XY AG, eine Nachfolgegesellschaft der ABC, habe schriftlich bestätigt, dass der Bw sowohl für die ABC als auch für die D ausschließlich Vermittlungsleistungen auf fremden Namen und fremde Rechnung erbracht und hiefür

Provisionen erhalten habe. Ein Anbieten kostenpflichtiger Inhalte über Internetseiten durch den Bw habe nicht stattgefunden, davon sei in der Zusatzvereinbarung auch keine Rede. Der tatsächliche Sachverhalt sei vielmehr so gewesen, dass der Bw auf seiner Website „E-Agentur.at“ für ein Produkt der ABC AG, den sog. ABC-Dialer, geworben habe. Die Webmaster hätten auf ihren Webseiten gegen Provision von ABC deren Banner platziert. Endkunden hätten durch Anklicken dieser Banner die Möglichkeit erhalten, sich das Abrechnungsprogramm herunter zu laden und auf kostenpflichtige Inhalte zuzugreifen. Diese Zugriffe seien mittels Dialer von der ABC minutenweise mit den Endkunden abgerechnet worden.

Der Bw habe Verträge über die Nutzungseinräumung am Dialer zwischen den Webmastern und der ABC im Namen und auf Rechnung der ABC vermittelt. Weitere Leistungen habe er nicht erbracht. Er habe mit den Webmastern keine Vereinbarungen auf entgeltlicher Basis gehabt. Insbesondere habe kein Kontakt zwischen ihm und den Endkunden von ABC bestanden, und er habe keinen Einfluss auf die entgeltliche Zurverfügungstellung von Bildmaterial an den Endkunden gehabt. Es sei ihm nicht bekannt, wie die kostenpflichtigen Inhalte gestaltet waren.

Die Anzahl der Minuten der Endkunden je Webmaster sei von der ABC elektronisch einem geschlossenen Userbereich des Bw zu Kontrollzwecken zeitlich limitiert zur Verfügung gestellt worden. Diese Daten, die nur eine grobe Prüfung der Richtigkeit der Provisionsabrechnungen ermöglicht hätten, seien nicht mehr verfügbar. Da, wie auch die XY AG bestätigt habe, alle Provisionszahlungen der ABC auf dem betrieblichen und zur Gänze offen gelegten Konto des Bw eingegangen seien, sei die Höhe der Provisionen dokumentiert.

Die vom Bw vermittelte Leistung falle unter § 3 Abs. 10 Z 1 UStG (Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus urheberrechtlichen Vorschriften ergeben). Die Vermittlung einer solchen Leistung sei gemäß § 3a Abs. 10 Z 11 UStG ebenfalls eine Katalogleistung. Da die Empfänger der Leistungen des Bw, die ABC und später die D, ihre Unternehmen in Deutschland bzw. Spanien betrieben hätten, seien die Leistungen des Bw in Österreich nicht steuerbar.

2.2. Zum Sicherheitszuschlag bringt der Bw vor, dass er am Anfang der Geschäftsbeziehung mit der ABC bis Mitte 2002 regelmäßig Abrechnungen in Form von Gutschriften, die die monatlichen Umsatzminuten und die dafür zustehenden Provisionen auswiesen, erhalten habe. Von D habe er dann keine Abrechnungen mehr erhalten. Da seine Provisionen auf das Konto überwiesen worden seien, habe er sich damit begnügt.

Dass die Auszahlungswerte im Admin-Bereich zu hinterlegen waren, bzw. dass die Auszahlung durch ABC auf Grund der vom Bw hinterlegten Daten erfolgt sei, stehe, wie bereits erläutert,

in keinem Zusammenhang zu den von der ABC verschickten Abrechnungen. Die im Vertrag erwähnte Verpflichtung, Sicherungskopien zu erstellen, sei für den Bw nicht relevant gewesen. Abrechnungen, die online einsehbar seien, stellten weder Urkunden noch Rechnungen im Sinne des UStG dar. Auch in der BAO finde sich keine Verpflichtung, entsprechende Ausdrucke anzufertigen. Die Online-Einsicht von Daten, die auf einem fremden Server liegen, könne nicht Bestandteil der Grundaufzeichnungen sein. Eine vollständige und chronologische Erfassung der monetären Geschäftsfälle könne u.a. durch Bankaufzeichnungen gewährleistet werden. Alle darüber hinaus gehenden Aufzeichnungen im monetären Bereich dienten nicht mehr dem Nachweis der vollständigen und chronologischen Erfassung der Einnahmen. Eine Verletzung der Aufzeichnungspflichten sei daher nicht erfolgt, weshalb die Zuschätzungen rechtswidrig seien. Zudem habe die XY AG bestätigt, dass sämtliche Zahlungen über das betriebliche Konto des Bw, das auch in der Buchhaltung erfasst worden sei, abgewickelt worden seien.

2.3. In Bezug auf den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2003 beantragte der Bw schließlich, diverse Korrekturen, nämlich eine Erhöhung der Vorsteuer um 535,04 € aus einem Nachtrag in der Buchhaltung, sowie eine Erhöhung der Umsatzsteuer um 97,70 € aus Privatanteilen an Telefon und Internet, zu berücksichtigen.

2.4. Hinsichtlich Einkommensteuer 2003 wendet der Bw ein, dass die Einnahmen aus der E-Agentur in den Einkünften aus Gewerbebetrieb mit dem Bruttobetrag enthalten seien. Sollte seine Berufung nicht erfolgreich sein, seien die Einnahmen, wie auch in den Jahren 2001 und 2002, um die Umsatzsteuer zu vermindern.

3. In der zur Berufung ergangenen Stellungnahme wirft die Außenprüfung unter Wiedergabe von Inhalten des sog. Standardvertrags („Vertrag über Zahlungsabwicklung in digitalen Datennetzen“) die Frage auf, warum der Bw einen Vertrag abgeschlossen habe, der ihn grundsätzlich als Leistungsanbieter gegenüber den Kunden ausweise, und warum nicht einfach ein Vertrag formuliert worden sei, der ausdrücklich die Vermittlung der ABC Zahlungssysteme zum Gegenstand gehabt hätte. Die Bestätigung der Nachfolgefirma der ABC bezeichne ohne nähere Angaben die Tätigkeit des Bw als Vermittlungstätigkeit. Letztlich regle der Standardvertrag nicht die Bewerbung von Dialerprogrammen. Angaben, wer abweichend vom Vertragstext die vom Kunden gewünschten Contents zur Verfügung stellte, gebe es nicht bzw. wolle der Bw nicht machen.

Aus der Zusatzvereinbarung gehe hervor, dass der Bw Vertriebspartner und Anwerber von Webmastern gewesen sei. Laut dem Vertragspunkt „Contentkosten“ sollten der E-Agentur des Bw für das zu bewerbende Programm regelmäßig Kosten von max. 0,30 DM/Min in Rechnung gestellt werden. In diesem Sinne sei auch die Eingangsrechnung der M GmbH vom Juni 2002 zu sehen, in der dem Bw über zur Verfügung gestellten Content über seine Accounts bei der

ABC für 161.264,40 Minuten im Mai 2002 ein Betrag von 12.368,98 € in Rechnung gestellt wurde. Damit sei jedenfalls zumindest für einen Monat belegt, dass die E-Agentur Contents erworben habe, die für ihre Kunden abrufbar gewesen seien.

Daraus sei zu folgern, dass der Bw Webmaster geworben habe, die dann auf ihren Websites einen Banner (Verlinkung zur E-Agentur, Zahlungsabwicklung durch ABC) installiert und so Kunden zum von den Kooperationspartnern beworbenen Programm geführt hätten. Dies erkläre auch den Aufteilungsschlüssel der Provisionen von 20 % für die Webmaster und von 80 % für den Bw, sowie die Tatsache, dass dem einzelnen Webmaster keine Kosten für das Programm entstanden seien.

In dieses Bild passten auch die Bestimmungen in den allgemeinen Geschäftsbedingungen für die Anmeldung als Webmaster – angeschlossene Webmaster erhielten die Möglichkeit, fremden Content erotischen Inhalts, der von den Kooperationspartnern der E-Agentur zur Verfügung gestellt werde, den Endkunden kostenpflichtig anzubieten – sowie die Bestimmungen über „Kosten und Verrechnung“ sowie „Verpflichtungen des Servicenehmers“ im Standardvertrag. Auch sei die E-Agentur laut Zusatzvereinbarung verantwortlich für die ordnungsgemäße Hinterlegung der Auszahlungswerte im Admin-Bereich gewesen, wobei die Höhe der Ausschüttungen an die Sub-Webmaster allein durch die E-Agentur bestimmt worden sei.

Die Website, mit der nach Angaben des Bw die Vermittlungsleistungen angebahnt wurden, existiere in der damaligen Form nicht mehr. Eine Prüfung, in welcher Form und welche Art von Leistung angeboten wurde, sei daher nicht mehr möglich. Obwohl diese Website der Schlüssel und Anknüpfungspunkt für die nicht unerheblichen Internetgeschäfte des Bw gewesen sei, habe er sie nicht gespeichert.

Zur Bestätigung der XY wird in der Stellungnahme darauf hingewiesen, dass diese als Nachfolgegesellschaft noch über Unterlagen und Daten verfügen müsse, deren Vorlage im Berufungsverfahren angeregt werde.

Zusammenfassend sei davon auszugehen, dass der Bw als Leistender gegenüber den Kunden aufgetreten sei und diese Leistungen auf einem österreichischen Server bereitgestellt habe.

4. In seiner zur Stellungnahme der Außenprüfung eingereichten Gegenäußerung weist der Bw darauf hin, dass die Behörde Sachverhaltselemente nicht den Tatsachen entsprechend darstelle. Der Bw habe den Standardvertrag mit der ABC zwar unterschrieben (das unterschriebene Original gebe es nicht mehr), dieser Vertrag habe jedoch, wie schon mehrfach betont, die Tätigkeit des Bw kaum berührt. Für die ABC seien vermutlich die Regelungen zu Vertragsdauer, Kündigung und Vertragsänderungen, Haftungsbeschränkungen, Hinweis auf die allgemeinen Geschäftsbedingungen und

Gerichtsstand relevant gewesen. Infolge der bereits mehrmals vorgebrachten und auch offensichtlichen geringen Relevanz dieses Vertrages für das Rechtsverhältnis der Kontrahenten zueinander erachte der Bw die entsprechenden Fragen der Abgabenbehörde für nicht relevant.

Regelungen des Standardvertrages, welche die Tätigkeit des Bw nicht berührten, seien von vornherein ins Leere gelaufen und daher vom Bw auch nicht geändert worden. Der Standardvertrag sei in erster Linie dann anwendbar gewesen, wenn ein Webmaster kostenpflichtige Inhalte über das Internet anbot und von der ABC die kostenpflichtige Abwicklung erledigt wurde. So sei auch die erwähnte Gutscheinregelung gegenüber dem Bw ins Leere gegangen. Die Regelung der hier wesentlichen Fragen sei in der Zusatzvereinbarung erfolgt.

Dass nicht einfach ein Vertrag über die Vermittlung der ABC-Zahlungssysteme samt entsprechender Provisionsregelung geschlossen worden sei, erkläre sich damit, dass die Kontrahenten keinen Rechtsanwalt o.ä. für die Vertragsgestaltung beigezogen und es als einfacher empfunden hätten, auf dem bestehenden Standardvertrag aufzusetzen und eine spezielle schriftliche Zusatzvereinbarung zu treffen. Der Bw habe insbesondere keine kostenpflichtigen Inhalte an Endkunden anbieten wollen. Content habe ABC/M den Endkunden zur Verfügung gestellt, wie sich auch aus den im Zuge der Berufung vorgelegten Regeln und Teilnahmebedingungen ergebe. Der Bw habe stets alles, was ihm dazu bekannt gewesen sei, offen gelegt. Die Unterstellung, er würde Wissen verschweigen, entbehre daher jeglicher Grundlage. Wie bereits mehrmals ausgeführt, könne er keine genauen Angaben zu den Inhalten machen, da er nur die Webmaster vermittelt habe. Dass der Bw Vertriebspartner und Anwerber gewesen wäre, stelle eine willkürliche Interpretation der Behörde dar.

Es gebe weiters nicht nur eine, sondern zahlreiche Content-Abrechnungen der M, was die Behörde offensichtlich übersehen habe. Der Bw habe die Zusatzvereinbarung mit ABC und M gemeinschaftlich abgeschlossen. Der Bw habe Webmaster vermittelt, ABC/M hätten dafür Instrumente entwickelt und den Content besorgt, wobei ihr Kosten entstanden seien. Für die Nutzung dieser Instrumente durch die Webmaster – sie hätten ihre Websites mit der ABC-Website verlinkt – seien dem Bw Kosten verrechnet worden. Eine Weiterverrechnung an die Webmaster habe er aus Marktgründen unterlassen, was den Webmastern in den Regeln und Teilnahmebedingungen auch zugesagt worden sei. Der Bw habe die Kosten tragen müssen, um seine Vermittlungsleistung erbringen und Provisionen lukrieren zu können. Ihm selbst sei der Content nie zur Verfügung gestanden. Der Endkunde sei in keiner Geschäftsbeziehung zum Bw gestanden.

Die Behörde unterstelle dem Bw, seiner Darstellung und eindeutigen Sachverhaltsschilderung widersprechend, selbst kostenpflichtige Inhalte den Endkunden angeboten zu haben. Die

Webmaster hätten auf ihren Seiten einen Banner der ABC gehabt. Dieser Link habe den Endkunden keinesfalls zur Website des Bw geführt. Auf der Website des Bw hätten sich zu keiner Zeit kostenpflichtige Inhalte befunden, weshalb seine Website für Kunden nicht von Interesse gewesen sei.

Wie die Behörde auf einen Aufteilungsschlüssel von 80:20 komme, sei nicht nachvollziehbar. Der Bw habe seinen Anteil in der Berufung mit etwa 25 % angegeben.

Der in den Geschäftsbedingungen der E-Agentur erwähnte Kooperationspartner sei die ABC, die den Content zur Verfügung gestellt habe, das Partnerprogramm die Zusammenarbeit zwischen Webmaster und Bw. Es sei davon die Rede, dass der fremde Content von Kooperationspartnern der E-Agentur zur Verfügung gestellt werde, womit klar gestellt sei, dass der Content nicht vom Bw, sondern von dritter Seite (nämlich ABC) stamme.

Inwieweit die XY noch über Unterlagen verfüge, entziehe sich der Kenntnis des Bw. Eine entsprechende Anfrage der Behörde wäre aus seiner Sicht aber sicherlich zu begrüßen.

Der Bw habe von einem EDV-Unternehmen einen Server gemietet. Wo dieses den Serverstandort wählt, sei für den Bw irrelevant. Bei Bedarf und Relevanz für das Verfahren könne jedoch eine diesbezügliche Bestätigung des Lieferanten eingeholt werden.

5.1. Der „Vertrag über Zahlungsabwicklung in Digitalnetzen“, abgeschlossen zwischen der ABC Abrechnungs AG und dem Bw, im Vertrag als „Servicenehmer“ bezeichnet, hat auszugsweise folgenden Inhalt:

**Vertragsgegenstand:**

Die ABC betreibt ein kostenpflichtiges System, mit dem in digitalen Datennetzen Zahlungsvorgänge abgewickelt werden und Zahlungsdaten von Kunden auf Plausibilität geprüft werden können.

Der Servicenehmer ist daran interessiert, dieses System für seine Internet-Präsenz zu nutzen. Die ABC tritt dem Kunden gegenüber im eigenen Namen und auf eigene Rechnung auf.

**Verpflichtungen des Servicenehmers:**

Der Servicenehmer wird entsprechend den Anforderungen der ABC die erforderliche Hard- und Software aufstellen und betriebsbereit unterhalten. Der Servicenehmer wird das von der ABC bereitgestellte ABC Logo verwenden, dieses mittels eines Hyperlinks mit der Website der ABC verbinden und den Kunden damit die Zahlungsabwicklung durch die ABC anzeigen. Der Servicenehmer wird der ABC einen Platz auf seinem Server für die Installation der ABC eigenen Software zur Verfügung stellen. Die ABC bleibt ausschließliche und absolute Inhaberin aller Rechte an der Software.

**Kosten und Verrechnung:**

Monatlich werden die Verkaufseinnahmen, die auf dem Konto der ABC gutgeschrieben sind, an den Servicenehmer, abzüglich bestimmter Beträge wie Bearbeitungsgebühr und Transaktionskosten, ausgezahlt. Bei Verwendung des Webdialers erfolgt die Auszahlung nach entsprechendem Zahlungseingang der Telefonprovider. Der Servicenehmer kann alle ihn betreffenden Buchungsdaten online einsehen.

**Preise und Einrichtungsgebühren:**

Die ABC erhebt vor Freischaltung des Servicenehmers eine einmalige Setup-Gebühr. Sofern der monatliche Umsatz mit den Systemen der ABC einen bestimmten Betrag nicht übersteigt, fallen keine weiteren monatlichen Bereitstellungsgebühren an.

5.2 Die „Zusatzvereinbarung“ vom 27. September 2001, abgeschlossen zwischen der ABC AG und der M GmbH einerseits und dem Bw („E-Agentur“) andererseits, hat auszugsweise folgenden Inhalt:

**Gegenstand:**

Die beiden Kooperationspartner beschließen eine Zusammenarbeit im Erotikbereich, wobei die E-Agentur als Vertriebspartner fungiert und für das eigenständige Anwerben von Webmastern, die unter den Hauptaccounts der E-Agentur selbstständig angelegt und verwaltet werden, zu gemeinsamen Geschäftszwecken zuständig ist.

**Contentkosten:**

Die Kosten pro Minute für das zu bewerbende Programm werden regelmäßig der E-Agentur in Rechnung gestellt, und zwar unter Zugrundelegung für alle unter den Hauptaccounts der E-Agentur angefallenen Minuten. Die Kosten pro Minute belaufen sich auf max. 0,30 DM.

**Wettbewerb und Laufzeit:**

Eine wesentliche Änderung (z.B. Erhöhung oder Senkung von Tarifen, Änderung des content-Programmes) muss dem jeweiligen Kooperationspartner binnen 3 Tagen mitgeteilt werden. Die von der E-Agentur angeworbenen Webmaster sind als „Eigentum“ der E-Agentur zu behandeln und dürfen von der ABC keinesfalls abgeworben oder ohne Zustimmung der E-Agentur direkt kontaktiert werden. Ausgenommen davon sind z.B. Abrechnung und Auszahlung.

**Abrechnung:**

Die Abrechnungen und Auszahlungen werden monatlich durch die ABC direkt an alle Webmaster durchgeführt. Die E-Agentur ist verantwortlich für die ordnungsgemäße Hinterlegung der Auszahlungswerte im Admin-Bereich, wobei die Höhe der Ausschüttung an die Sub-Webmaster allein durch die E-Agentur bestimmt wird. Für die Pünktlichkeit und Richtigkeit der Auszahlung ist allein die ABC verantwortlich.

**Verantwortlichkeit und Haftung:**

Die E-Agentur ist zuständiger Ansprechpartner für angeschlossene Webmaster in sämtlichen Angelegenheiten das Partnerprogramm betreffend, übernimmt jedoch keine Verantwortung oder Haftung für von ihr vermittelte Inhalte oder Gegenstände der ABC, insbesondere für die Technik wie z.B. Dialer und Dialerkonfiguration, sowie Auszahlungsangelegenheiten.

**Verpflichtungen der ABC:**

Die ABC versichert eine möglichst hohe Verfügbarkeit des Angebotes zu gewährleisten.

Die mit der Berufung am 19. September 2005 vorgelegten „Regeln und Teilnahmebedingungen (AGB's) haben auszugsweise folgenden Inhalt:

Nachstehende Regeln gelten als unbedingte Voraussetzung für die Teilnahme an unserem Programm und gelten bei Anmeldung als vollinhaltlich akzeptiert. Der Betreiber des Partnerprogramms wird nachstehend als „E-Agentur“ bezeichnet.

**Gegenstand:**

Angeschlossene Webmaster erhalten die Möglichkeit, fremden Content erotischen Inhalts, der von den Kooperationspartnern der E-Agentur zur Verfügung gestellt wird, auf dem jeweiligen Internetangebot der Webmaster für den Endkunden kostenpflichtig anzubieten. Der Webmaster erhält hierfür Provisionen ausbezahlt. Dem angeschlossenen Webmaster entstehen hieraus von Seiten des Partnerprogrammes keine Kosten.

**Bewerben des Angebotes:**

Jeder am Partnerprogramm beteiligte Webmaster hat das Recht, das Programm ..... zu bewerben.

**Verantwortlichkeit und Haftung:**

Jeder Beteiligte haftet für die in seinem Geschäftsbereich entstandenen Inhalte eigenverantwortlich. E-Agentur ist Ansprechpartner für Webmaster, übernimmt jedoch keinerlei Verantwortung oder Haftung für von E-Agentur vermittelte Inhalte oder Gegenstände (Dialer etc.) ihrer Kooperationspartner, Auszahlungsangelegenheiten oder für die Art der Bewerbung des Content-Programms durch die angeschlossenen Webmaster. Webmaster, die sich beim Programm E-Agentur anmelden nehmen zur Kenntnis, dass E-Agentur lediglich im Auftrag ihrer Kooperationspartner (ABC-AG) vermittelt.

**Abrechnung & Provision:**

Alle mit Dialer getätigten Umsätze werden beim Entstehen protokolliert. Auf Basis dieser Statistik erfolgt die Umsatzberechnung durch ein auf web-payment-Systeme spezialisiertes, renommiertes deutsches Unternehmen (ABC-AG). Die Provisionshöhe kann jederzeit ohne Angabe von Gründen ohne Mitteilung an den Webmaster geändert werden.

**Schlussbestimmungen:**

Die E-Agentur ist stets bemüht, angeschlossenen Webmastern bestmögliches Service und Support zu gewähren.

In der am 8. September 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung betonte der Bw erneut, nur Webmaster akquiriert und vermittelt zu haben. Er selbst habe mit der Erotikbranche nichts zu tun gehabt. Die Contents seien von einem Subunternehmer der ABC, der M, entwickelt und dem Enduser im Wege der ABC zur Verfügung gestellt worden. Der Enduser habe dadurch direkt mit der ABC ein Vertragsverhältnis begründet.

Der Bw führte weiters aus, dass lediglich Bestandteile seiner früheren Website noch existieren würden, wie das Anmeldeformular und die allgemeinen Geschäftsbedingungen. Die Homepage sei relativ unspektakulär gewesen. Sie hätte auch Hinweise auf die Verdienstmöglichkeiten und Infos über die vermittelten Inhalte enthalten.

Dem Bw wurde anschließend ein Ausdruck der aus dem Internetarchiv rekonstruierten Website [www.E-Agentur.at](http://www.E-Agentur.at) übergeben.

Über Befragung des Referenten, woraus der Bw die Vermittlungstätigkeit ableite, verwies der Bw auf die „Regeln und Grundlagen“, insbesondere den Punkt „Gegenstand“; weiters ergebe sich die Vermittlungstätigkeit aus dem Punkt „Verantwortlichkeit und Haftung“. Über Vorhalt des Referenten, dass der Passus „Webmaster, die sich beim Programm E-Agentur anmelden nehmen zur Kenntnis, dass E-Agentur lediglich im Auftrag ihrer Kooperationspartner (ABC-AG) vermittelt“ auf der Homepage nicht enthalten sei, gab der Bw an, dass es sich bei den im Berufungsverfahren vorgelegten AGB's um die letztgültige Version gehandelt habe. Über weiteren Vorhalt des Referenten, wonach sich in der Version vom 8. September 2003 der vorstehende Passus gleichfalls nicht befindet, erklärte der Bw, er könne nur angeben, dass im Archiv nicht laufend protokolliert werde. Der Inhalt der Homepage entspreche im Übrigen seinem bisherigen Vorbringen.

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

1.1. Der Bw bringt vor, die berufungsgegenständlichen Provisionen für die Erbringung von Vermittlungsleistungen erhalten zu haben. Eine Vermittlungsleistung ist dann anzunehmen, wenn jemand es für einen Auftraggeber übernimmt, einen Leistungsaustausch zwischen seinem Auftraggeber und einem Dritten herbeizuführen; der Vermittler steht außerhalb des vermittelten Leistungsaustausches (vgl. Ruppe, UStG 1994 Kommentar<sup>3</sup>, § 3 Tz 84, 85). Ob die Behauptung des Bw, eine solche Leistung der ABC gegenüber ausgeführt zu haben, zutrifft, ist eine Frage, die durch Auslegung der vom Bw hierüber getroffenen Vereinbarungen zu beantworten ist.

Entgegen den wiederholten Beteuerungen des Bw geht nun weder aus dem Vertrag über die Zahlungsabwicklung noch aus der Zusatzvereinbarung hervor, dass er mit der ABC die Erbringung von Vermittlungsleistungen, nämlich die Vermittlung von sog. Webmastern, vereinbart hätte. Den Verträgen kann nicht einmal entnommen werden, dass der Bw überhaupt an die ABC von dieser zu vergütende Leistungen ausführen sollte.

Ob es eine unterschriebene Version des Vertrages über die Zahlungsabwicklung gegeben hat oder nicht, und welche Bestimmungen dieses Vertrages auch immer für den Bw nicht gegolten haben mögen, der Vertrag sieht jedenfalls nur die Erbringung einer Leistung durch die ABC an den Bw, nämlich die Abwicklung von Zahlungsvorgängen in digitalen Datennetzen, vor. Von einer Vermittlungsleistung des Bw oder einer anderen vom Bw an die ABC zu erbringenden Leistung ist dort keine Rede.

Gegenstand der Zusatzvereinbarung ist, dass die E-Agentur des Bw als Vertriebspartner im Erotikbereich fungieren und eigenständig Webmaster anwerben wird. Inwiefern aus diesem unmissverständlich formulierten Vertragsgegenstand auf eine Vermittlungstätigkeit des Bw zu schließen wäre, ist nicht nachzuvollziehen. Mit keinem Wort wird in der Zusatzvereinbarung festgelegt, dass der Bw es übernehmen würde, einen Leistungsaustausch zwischen der ABC und Dritten herbeizuführen.

Auch aus der Zusatzvereinbarung lässt sich nur eine an den Bw zu erbringende Leistung ersehen, nämlich das Zurverfügungstellen von „Content“, also von Programminhalten, durch ABC/M. So legt die Zusatzvereinbarung unter „Contentkosten“ fest, dass das Programm der E-Agentur des Bw zu einem bestimmten Preis in Rechnung gestellt wird. Es ist unstrittig, dass die M GmbH dem Bw auch laufend Rechnung über den Content gelegt und der Bw diese Kosten bezahlt und getragen hat.

Dafür, dass der Bw, wie von ihm behauptet, Webmaster an die ABC vermittelt hätte, bieten die vorliegenden Verträge nicht den geringsten Anhaltspunkt. Im Gegenteil, aus der

---

Zusatzvereinbarung, wo von einem eigenständigen Anwerben von Webmastern durch den Bw die Rede ist, ist zu erschließen, dass es der Bw war, der in einen Leistungsaustausch zu den Webmastern getreten ist. Dass der Bw das Erotikprogramm betreffend Kooperationspartner hatte, ändert daran nichts, insbesondere kann daraus keine Vermittlungstätigkeit abgeleitet werden.

Die Erklärung des Bw, er habe eine Weiterverrechnung der von der M in Rechnung gestellten Contentkosten an die Webmaster aus Marktgründen unterlassen, um seine Vermittlungsleistung erbringen und Provisionen lukrieren zu können, vermag nicht zu überzeugen, weil eine solche Vorgangsweise mit einer bloßen Vermittlerrolle, in welcher der Bw, wie er vorgibt, über Anmeldung und Datenpflege hinaus mit der Geschäftsabwicklung nichts zu tun gehabt hätte, insbesondere auch keine Angaben zu den Inhalten machen könnte, nicht in Einklang zu bringen ist. Die Bezahlung der Contentkosten macht nur dann Sinn, wenn man davon ausgeht, dass der Bw die Erotikprogramme für den Betrieb seiner E-Agentur bzw. den eigenständigen Vertrieb im Rahmen dieser Agentur erworben hat. In dieses Bild passt auch, dass der Bw den Webmastern Bildmaterial für die Bewerbung zur Verfügung gestellt hat.

Bei verständiger Würdigung der vorliegenden Vereinbarungen kann daher das Leistungsverhältnis zwischen Bw, ABC, M und Webmastern nur so verstanden werden, dass der Bw von der M Erotikprogramme bezogen hat, um diese unter der Bezeichnung „E-Agentur“ zu vertreiben, d.h. Internetusersn (Endkunden) gegen Entgelt die Betrachtung der Programme zu ermöglichen, er sich zum Vertrieb der Programme sog. Webmaster bediente, und die ABC die Abrechnung der von den Endkunden über kostenpflichtige Telefoneinwahl generierten Umsätze durchgeführt hat.

Die Behauptungen des Bw, nur Webmaster an die ABC vermittelt zu haben, ebenso wie die im Berufungsverfahren vorgelegten Bestätigungen, an dem aus den vorliegenden Vereinbarungen zu erschließenden tatsächlichen Geschehensablauf vorbei. Das offenbart auch der Inhalt der vom Bw betriebenen Website. Auffindbar ist diese Website noch unter [www.archive.org/index.php](http://www.archive.org/index.php) (sog. WayBackMachine). Die Website hat auszugsweise folgenden Inhalt:

Herzlich Willkommen bei der E-Agentur. Sie wollen Geld verdienen? Mit einem starken und seriösen Partner? Dann sind sie hier richtig!

Allgemeine Info:

Erotik ist und bleibt das wohl krisensicherste Gewerbe der Welt. Genau davon können Sie profitieren. Dabei geht es nicht um Kleinstbeträge wie bei vielen anderen Affiliate-Programmen. Alles was Sie brauchen, ist eine (oder mehrere) Webseiten, auf denen Sie die Sexshows, die wir Ihnen zur Verfügung stellen, bewerben. Dadurch verdienen Sie durch

jeden Besucher der Shows Geld, und zwar 1,50 DM ab der ersten Minute. Ein derartiges Angebot werden Sie sonst nirgends finden!

Idealerweise erstellen Sie sich ohne viel Aufwand einfach eine eigene Erotikseite und binden einfach einen Link zum Dialer ein.

Wir legen viel Wert auf Seriosität. Wir arbeiten nur mit Firmen mit langer Erfahrung im Bereich der interaktiven Erotik zusammen.

Info zum Programm:

- 5 Brasiliencams mit deutschem und englischem Chat
- 13 Livecams mit deutschem Chat 24 Stunden nonstop
- 13 Private Pärchen beim Sex vor der Cam von 21.00 – 01.00 mit deutschem Chat
- 1 Lesben- und Transencam mit deutschem Chat 24 Stunden nonstop
- 1 Gaycam mit Livechat
- 17 Voyeurcams
- Multicam-Studio mit 5 verschiedenen, frei wählbaren Cam-Positionen mit deutschem Chat
- Unzählige Videostreams in Spielfilmlänge
- Tausende Hardcorepics, unterteilt in 16 verschiedene Rubriken

Die Vorteile des E-Agentur-Programms:

Höchste Umsatzbeteiligung, keine Provisionsstaffelsätze, eigener 0190-Dialer, alle wichtigen Länder im Dialer enthalten, Flexibilität unsererseits.

Aus markttechnischen Gründen behalten wir uns vor, die einzelnen Ausschüttungen jederzeit zu ändern. Die Teilnahme am Programm erfolgt freiwillig auf unbestimmte Zeit.

Tarifinfo & Beispielrechnung:

Beim E-Agentur Webmasterprogramm gibt es keine Provisionsstaffelungen. Wir bieten Ihnen für Deutschland die derzeit wohl höchsten Auszahlungsraten. Derzeit erfolgt für die Einwahl aus den verschiedenen Ländern die nachstehende Ausschüttung (in Euro):

Deutschland	0,89
Australien	0,13
Schweiz	0,58
Österreich	0,65
UK	0,48
Griechenland	0,13
Italien	0,19
Niederlande	0,13
Spanien	0,27
USA	noch nicht festgelegt

Die Ausschüttung vom E-Agentur Webmasterprogramm ist nicht an Umsatzhöhe oder dergleichen gebunden! Die Sexshows werden durch uns zur Verfügung gestellt!

Wir bieten für die wichtigsten Länder derzeit die wohl höchsten Auszahlungsraten für alle Webmaster, die sich direkt bei uns anmelden.

Für die Abrechnung arbeiten wir mit einem auf web-payment-Systeme spezialisierten, renommierten deutschen Unternehmen zusammen. Dieses Unternehmen schüttet monatlich ohne Umwege direkt an Sie Ihre Provisionen aus.

Impressum:

Die E-Agentur gehört zum Netzwerk der NN.

NN

EF – E-Agentur

E-Str

F

Die Website enthält ferner ein Anmeldeformular sowie die Regeln und Teilnahmebedingungen.

Den Inhalt dieser Website hat der Bw im Prüfungs- und Berufungsverfahren nicht richtig dargestellt. Da die Programminhalte auf der Website auch aufgelistet bzw. durch einen Link („Webmaster TopList“) einsehbar sind, erweist sich schon die Behauptung des Bw, er könne zu den Programminhalten keine genauen Angaben machen, als nicht haltbar. Dem Inhalt der Website widerspricht es weiters, wenn der Bw behauptet, er habe keine kostenpflichtigen Inhalte an Endkunden zur Verfügung gestellt, oder er habe mit den Webmastern keine Vereinbarungen auf entgeltlicher Basis gehabt. Aus der Website geht zweifelsfrei hervor, dass der Bw unter der Bezeichnung E-Agentur Programme erotischen Inhalts im eigenen Namen angeboten hat („Der Inhalt unserer Programme ist hochqualitativ ...“, „Die Vorteile des E-Agentur Programms“, „Die Sexshows werden durch uns zur Verfügung gestellt“; „Beim E-Agentur.at-Webmasterprogramm gibt es keine Provisionsstaffelungen – wir bezahlen Ihnen bereits ab der ersten Minute“). Dass der Bw die Programme seinerseits von einem Kooperationspartner, der M, bezogen hat, ändert daran nichts. Seine Position unterscheidet sich insofern nicht von der eines Einzelhändlers, der die von ihm im eigenen Namen verkauft Ware von einem Großhändler ankauf, oder von einem Kinobetreiber, der die in seinem Kino vorgeführten Filme von einem Filmverleih bezieht.

Der Bw hat auch den Webmastern die Teilnahmebedingungen sowie die - länderweise unterschiedliche - Höhe der Provisionen vorgegeben. Den Webmastern gegenüber ist, wie auch das auf der Website enthaltene Impressum belegt, nur der Bw bzw. die von ihm als Einzelunternehmer betriebene E-Agentur aufgetreten, der Bw hat daher den Webmastern gegenüber im eigenen Namen gehandelt. Darüber, dass der Bw Webmaster an die ABC vermitteln würde, ist auch auf der Website der E-Agentur bzw. den dort enthaltenen AGB's nichts zu lesen. Die ABC wird vielmehr auch dort nur als jenes Unternehmen genannt, das die Abrechnung durchführt.

Die auf der Website nachlesbaren AGB's unterscheiden sich vor allem in einem Punkt wesentlich von jener Version, die der Bw am 19. September 2005 mit der Berufung vorgelegt hat. Die mit der Berufung vorgelegte Version (im Folgenden „Berufungsversion“) enthält nämlich unter „Verantwortung und Haftung“ einen Satz, zugleich den einzigen Satz in sämtlichen vorliegenden Unterlagen, der eine (bloße) Vermittlerrolle des Bw anspricht, nämlich: „Webmaster, die sich beim Programm E-Agentur anmelden nehmen zur Kenntnis, dass E-Agentur lediglich im Auftrag ihrer Kooperationspartner (ABC-AG) vermittelt“. Dieser Satz findet sich in der im Archiv noch zu mehreren Daten abrufbaren Website bzw. der Seite mit AGB's nicht.

Die sog. Wayback Machine durchsucht und archiviert im Abstand mehrerer Monate das gesamte Internet. Nach Eingabe der Internetadresse in das Suchfeld erhält man eine Übersicht der Daten, zu denen die ausgewählte Website im Archiv gespeichert wurde. Ein

weiterer Klick ruft dann die Seite auf, die unter dem betreffenden Datum im Internetarchiv gespeichert ist. So lässt sich feststellen, wie die Internetseite an dem ausgewählten Tag ausgesehen hat.

Eine Archivsuche gezielt nach den AGB's unter der Adresse [www.E-Agentur.at/regeln.htm](http://www.E-Agentur.at/regeln.htm) zeigt, dass diese Website an folgenden Daten von der Wayback Machine durchsucht bzw. archiviert wurde: 11. März, 16. August, 19. Oktober und 19. Dezember 2002; 4. Feber, 7. April, 4. Oktober und 8. Dezember 2003.

An keinem dieser Tage findet sich in den AGB's der in der Berufungsversion enthaltene Satz.

Eine Archivsuche nach der Website [www.E-Agentur.at](http://www.E-Agentur.at) allgemein bringt weitere Suchergebnisse. Die Website wurde an mehreren Tagen der Jahre 2001 bis 2003 durchsucht bzw. archiviert. Auch an keinem dieser Daten, etwa am 25. Juli 2001 – das ist jene Version, von welcher der dem Bw in der Berufungsverhandlung ausgehändigte Ausdruck erstellt wurde – oder am 2. August 2002 oder am 8. August 2003 – enthalten die AGB's den eine bloße Vermittlerrolle ansprechenden Satz der Berufungsversion.

Der fragliche Satz passt zudem nicht stimmig in das gesamte Erscheinungsbild der Website, ist diese doch darauf ausgerichtet, Personen als Webmaster zum Anbieten bzw. Bewerben des Programms der E-Agentur des Bw zu gewinnen. An keiner Stelle findet sich auf der Website hingegen eine Aussage darüber, dass der Bw die Webmaster bloß vermitteln würde, bzw. welchen Leistungsaustausch zwischen den Webmastern und welchem Dritten der Bw überhaupt herbeiführen würde. Selbst der Berufungsversion der AGB's ist nicht zu entnehmen, welche Leistung der Bw eigentlich vermitteln würde, wird die ABC dort ja ebenfalls nur als jenes Unternehmen angeführt, welches die Umsatzberechnung und die monatliche Auszahlung durchführt.

Wenn der Bw ferner einwendet, dass laut Geschäftsbedingungen der fremde Content von den Kooperationspartnern der E-Agentur zur Verfügung gestellt worden sei, so ist darauf hinzuweisen, dass auch dieser Punkt („Gegenstand“) nicht den archivierten Versionen der Geschäftsbedingungen entspricht, weil dieser Textabschnitt dort „.... fremden Content erotischen Inhalts, der von der E-Agentur oder deren Kooperationspartnern zur Verfügung gestellt wird ....“ lautet. Davon abgesehen kann aus dem Umstand, dass der Bw bezüglich der Programme mit Kooperationspartnern zusammengearbeitet hat, nicht abgeleitet werden, dass der Bw Webmaster an die Kooperationspartner vermittelt hätte.

Eine weitere Abweichung besteht auch im Punkt „Abrechnung & Provision“, wo sich in der Berufungsversion der Satz „Die Provisionshöhe kann jederzeit ohne Angabe von Gründen ohne Mitteilung an den Webmaster geändert werden“ findet, während die archivierte Versionen den Satz „Die E-Agentur hat das Recht, die Provisionshöhe jederzeit ohne Angabe

von Gründen ohne Mitteilung an den Webmaster zu ändern“ enthalten. Dass nicht irgendein Dritter, sondern die E-Agentur des Bw den Webmastern gegenüber berechtigt war, die Provisionshöhe zu ändern, weist aber ebenfalls darauf hin, dass der Bw nicht vermittelt, sondern mit den Webmastern im eigenen Namen in eine Leistungsbeziehung getreten ist.

Auf Grund der Abweichungen zu den archivierten Versionen bzw. der Tatsache, dass die behauptete Vermittlerrolle mit dem sonstigen Inhalt der Website nicht in Einklang zu bringen ist, ist es auszuschließen, dass für die im Berufungszeitraum erfolgten Anmeldungen von Webmastern, bzw. für die durch diese Anmeldungen im Berufungszeitraum begründeten Leistungsverhältnisse die Berufungsversion der AGB's maßgeblich gewesen ist. Die erstmals mit der Berufung vorgelegte Version der AGB's ist daher nicht geeignet, die vom Bw behauptete Vermittlerrolle unter Beweis zu stellen.

Der Bw hat auch ansonsten nicht einsichtig gemacht, auf welchen Leistungsaustausch sich seine vermeintliche Vermittlungstätigkeit konkret bezogen hätte. Insbesondere ist nicht nachvollziehbar, inwiefern der Bw eine Leistung im Sinne des § 3 Abs. 10 Z 1 UStG vermittelt hätte, zumal weder auf der Website des Bw noch in den Verträgen etwas davon zu lesen ist, dass es zwischen den Beteiligten zu einer Einräumung oder Übertragung von Rechten, die sich aus urheberrechtlichen Vorschriften ergeben, kommen sollte. Dass der Bw, wie in der Berufung behauptet wird, Verträge über die Nutzungseinräumung am Dialer zwischen den Webmastern und der ABC vermittelt hätte, lässt sich aus den vorliegenden Unterlagen ebenfalls nicht nachvollziehen, geht doch selbst aus der Berufungsversion der AGB's bloß hervor, dass die Webmaster die Möglichkeit erhalten sollten, fremden Content erotischen Inhalts anzubieten.

Auch daraus, dass in den AGB's unter „Verantwortlichkeit und Haftung“ festgehalten wird, dass die E-Agentur des Bw keine Haftung für von ihr „vermittelte Inhalte“ der Kooperationspartner übernehme, lässt ich eine Vermittlungstätigkeit des Bw nicht ableiten. Wie auch immer dieser Versuch eines Haftungsausschlusses für vermittelte Inhalte zu beurteilen ist, das Vermitteln von Inhalten ist jedenfalls nicht gleichbedeutend mit der Erbringung einer Vermittlungsleistung im Sinne der Herbeiführung eines Leistungsaustausches zwischen den Webmastern und Dritten.

Der Inhalt der Website lässt daher ebenfalls nur den Schluss zu, dass mit der Anmeldung am Partnerprogramm der E-Agentur eine Leistungsbeziehung zwischen dem Bw und den Webmastern begründet wurde. In dieses Bild passt es auch, wenn in der Zusatzvereinbarung die Webmaster als „Eigentum“ des Bw bezeichnet werden. Der Bw hat Webmaster im eigenen Namen mit dem Vertrieb des Programms seiner E-Agentur erfolgsorientiert – d.h. die Provision fiel an, sobald der Endkunde einen Umsatz erzeugte – beauftragt. Er hat den

Webmastern auch Bildmaterial für die Bewerbung zur Verfügung gestellt. Der Bw hat die auf seiner Website genannten Erotikprogramme durch Verlinkung auf den Webseiten der Webmaster vermarktet, damit Programme erotischen Inhalts, zu denen die jeweiligen Endkunden über die Webseiten der Webmaster geleitet wurden, gegen Entgelt zur Betrachtung zur Verfügung gestellt. Die Höhe des Entgelts war abhängig von der Dauer der von den Endkunden generierten Umsatzminuten, die Abrechnung, d.h. die Aufteilung des vom Endkunden für die Betrachtung der Programme zu bezahlenden Entgelts auf den Anteil, der den Webmastern gebührte, und den verbleibenden Entgeltsanteil des Bw, erfolgte durch die ABC. Eine andere Interpretation lassen die Inhalte der vorliegenden Vereinbarungen und der vom Bw unterhaltenen Website nicht zu. Dafür, dass der Bw, wie er in der Berufung vorgibt, Verträge über die Nutzungseinräumung am Dialer zwischen den Webmastern und der ABC in deren Namen und auf deren Rechnung vermittelt habe, besteht nicht der geringste Anhaltspunkt.

1.2. Leistungen im umsatzsteuerlichen Sinn sind jenem Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt (z.B. VwGH 25.1.2006, 2002/13/0199). Wie zuvor ausgeführt, ist davon auszugehen, dass der Bw den Webmastern gegenüber im eigenen Namen aufgetreten ist. Er hat im eigenen Namen und, da er die Programme entgeltlich von der M bezogen hat, auch auf eigene Rechnung im Rahmen seines Einzelunternehmens „E-Agentur“ gegen Entgelt die Betrachtung erotischer Inhalte, wie Filme, Live-Sex und Bilder, eingeräumt. Diese Leistung des Bw stellt eine sonstige Leistung gemäß § 3a UStG dar.

1.3. Nach den auf der Website der E-Agentur enthaltenen Teilnahmebedingungen erhielten die Webmaster die Möglichkeit, fremden Content erotischen Inhalts, der von der E-Agentur oder deren Kooperationspartnern zur Verfügung gestellt wurde, für den Enduser kostenpflichtig anzubieten, was dafür spricht, dass die Endkunden über einen Banner direkt zum betreffenden Programm (und nicht auf die Website des Bw) geleitet wurden.

Die Leistung der Webmaster ist bei einer solchen Betrachtung als Besorgungsleistung (und nicht als Vermittlung der Endkunden an den Bw), und zwar als sog. Leistungsverkauf zu verstehen. Bei einem Leistungsverkauf erbringt der Auftraggeber seine sonstige Leistung nicht an den Dritten, sondern an den Besorgenden; Bemessungsgrundlage für die Leistung des Auftraggebers an den Besorgenden ist das Entgelt für die sonstige Leistung abzüglich der Provision für die Besorgung (vgl. dazu Ruppe, a.a.O., § 3a Tz 14).

Es ist daher weiters davon auszugehen, dass der Bw seine Leistung an die Webmaster erbracht hat, diese haben im eigenen Namen, aber auf Rechnung des Bw - den Webmastern entstanden ja keine Kosten aus dem Partnerprogramm, die Contentkosten hat vielmehr der Bw getragen -, an die Endkunden geleistet. Bemessungsgrundlage für die Leistung des Bw ist

---

das dem Bw nach Abzug der Provision der Webmaster verbleibende, von den Endkunden entrichtete Entgelt.

1.4. Der Umsatzsteuer unterliegen gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG im Inland ausgeführte Lieferungen und sonstige Leistungen. Gemäß § 3a Abs. 5 UStG bestimmt sich der Ort der sonstigen Leistungen nach Maßgabe und in Reihenfolge der Abs. 6 bis 12.

Nach Ansicht des erkennenden Senats kann die Leistung des Bw keiner der in den § 3a Abs. 6 bis 9 - hinsichtlich Abs. 10 in der bis zum 30. Juni 2003 geltenden Fassung - zugeordnet werden. Abs. 6 (sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück), Abs. 7 (Beförderungsleistung) und Abs. 11 (Erbringung bestimmter Leistungen durch einen Drittlandsunternehmer) scheiden jedenfalls aus, ebenso die Abs. 8 lit. b (Umschlag, Lagerung) und lit. c (Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen).

Hinsichtlich der in Abs. 8 lit. a genannten Leistungen (künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter) könnte fraglich sein, ob es sich bei der Leistung des Bw um eine solche handelt, die der Veranstaltung einer unterhaltenden Leistung ähnlich ist. Unterhaltende Tätigkeiten sind Leistungen ohne künstlerischen Rang, die auf die Aufmerksamkeit von Zuschauern oder Zuhörern abzielen, wie z.B. Varietéleistungen. (Scheiner/Kolacny/Caganek, UStG 1994, Kommentar, § 3a Abs. 8, Anm. 141). Für die Beurteilung der Ähnlichkeit maßgebend sind u.a. die Tatsache, dass die Leistungen in der Regel einer Vielzahl von Empfängern erbracht werden, die in unterschiedlicher Weise an Tätigkeiten auf dem Gebiet der Unterhaltung teilnehmen, und dass sie im Allgemeinen anlässlich punktueller Veranstaltungen erbracht werden, die an einem bestimmten Ort stattfinden (Scheiner/Kolacny/Caganek, a.a.O., Anm. 142). Auf die Leistung des Bw treffen diese Merkmale nicht zu. Die auf der Website des Bw abrufbaren Programme werden weder anlässlich einer an einem bestimmten Ort abgehaltenen punktuellen Veranstaltung noch vor einer Vielzahl von Empfängern dargeboten. Letztlich würde aber eine Subsumierung der Leistung des Bw unter § 3a Abs. 8 UStG am Vorliegen eines inländischen Leistungsortes nichts ändern, weil Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 8 UStG dort ausgeführt werden, wo der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird. Tätig geworden ist der Bw aber ausschließlich im Inland.

§ 3a Abs. 9 UStG regelt den Leistungsort der sog. Katalogleistungen des Abs. 10. Von den Leistungen, die in der bis zum 30. Juni 2003 anzuwendenden Fassung im Katalog des Abs. 10 enthalten sind, kommen jene nach Z 2 (Werbung), Z 3 und 4 (Beratung), Z 5 (Datenverarbeitung), Z 6 (Informationsüberlassung), Z 7 (Finanz- und Versicherungsumsätze), Z 8 (Personalgestellung), Z 9 und 10 (Verzicht auf die Wahrnehmung

von Rechten bzw. die Ausübung von Tätigkeiten), Z 11 (Vermittlung von Katalogleistungen) und Z 12 (Vermietung beweglicher Gegenstände) nicht in Betracht.

Der Bw hat in der Berufung, ohne allerdings näher darzulegen, inwiefern es sich bei den Leistungen, deren Vermittlung er vorgibt, um solche im Sinne urheberrechtlicher Vorschriften gehandelt haben könnte, § 3 a Abs. 10 Z 1 UStG angesprochen.

Diese Bestimmung betrifft die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus urheberrechtlichen Vorschriften ergeben. Dafür, dass dem Internetuser, der ein kostenpflichtiges Programm anwählte, Rechte, die sich aus urheberrechtlichen Vorschriften ergeben, übertragen oder eingeräumt worden wären, liegt kein Anhaltspunkt vor. Die Rechte des Internetusers beschränkten sich vielmehr auf die Möglichkeit, die Darbietungen erotischen Inhalts zu betrachten, was sich auch daraus ergibt, dass die Entgelte nach der Dauer der Betrachtung bemessen wurden. Rechte der Vervielfältigung oder der Verbreitung wurden damit nicht eingeräumt. Die Leistung des Bw fällt daher auch nicht unter § 3a Abs. 10 Z 1 UStG.

Gemäß § 3a Abs. 12 UStG wird in den übrigen Fällen die sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Unternehmensort ist grundsätzlich der Ort, von dem aus der Unternehmer seine Tätigkeit anbietet. Dieser Ort befand sich im vorliegenden Fall, wie auch der Website der E-Agentur zu entnehmen ist, in F, E-Str.

Der zweite Satz des § 3a Abs. 12 UStG bestimmt zwar, dass dann, wenn die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt wird, die Betriebsstätte als Ort der sonstigen Leistung gilt. Der Bw hat allerdings nicht dargetan, dass er im Berufungszeitraum über eine außerhalb Österreichs gelegene Betriebsstätte, in deren Rahmen die fraglichen Leistungen erbracht worden wären, verfügt hätte.

So der Bw mit dem Hinweis auf einen Server, der sich zeitweilig in Frankfurt befunden habe, zum Ausdruck bringen möchte, im Wege dieses Servers über eine ausländische Betriebsstätte verfügt zu haben, ist zum einen zu bemerken, dass es seine Sache gewesen wäre, von sich aus nachvollziehbar darzulegen, wo und in welchem Zeitraum eine ausländische Betriebsstätte bestanden hätte und welche Leistungen er konkret von dieser Betriebsstätte aus erbracht hätte. Da das Finanzamt eben nicht vom Vorliegen einer (nicht steuerbaren) Vermittlungsleistung ausgegangen ist, war diese Frage auch nicht, wie der Bw vermeint, unerheblich.

Zum anderen ist ohnedies auszuschließen, dass der Server, auf dem die Website der E-Agentur untergebracht war, eine Betriebsstätte des Bw begründet hat.

Bei der Bestimmung des Ortes der Lieferung oder der sonstigen Leistung gemäß § 3 und 3a UStG ist für die Auslegung des Betriebsstättenbegriffes die Judikatur des EuGH zur festen Niederlassung heranzuziehen (vgl. Ruppe, a.a.O., § 3a Tz 107/2). Danach kommt die Zuordnung einer Dienstleistung zu einer anderen festen Niederlassung als dem Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit nur dann in Betracht, wenn diese Niederlassung ein ständiges Zusammenwirken von persönlichen und Sachmitteln, die für die Erbringung der Dienstleistungen erforderlich sind, voraussetzt, und wenn es nicht zweckdienlich ist, diese Dienstleistungen dem Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Dienstleistenden zuzuordnen. Fehlt es an eigenem Personal und einer Struktur mit einem hinreichenden Grad an Beständigkeit, die die autonome Erbringung der fraglichen Dienstleistungen ermöglicht, liegt keine feste Niederlassung vor (vgl. VwGH 29.4.2003, 2001/14/0226, Ruppe, a.a.O. § 3a Tz 107/2, sowie die dort zitierte Judikatur des EuGH).

Nach Ansicht des erkennenden Senats erfordert es das Ausführen einer Leistung von einer Betriebsstätte aus bzw. der Begriff der „festen Niederlassung“ auch, dass der Unternehmer Verfügungsmacht über die betreffende Einrichtung hat (vgl. Plank, ÖStZ 2008, 408). Nur dann wird man von einem Zusammenwirken von persönlichen und Sachmitteln sowie einer Struktur mit einem hinreichenden Grad an Beständigkeit sprechen können.

Der Bw hat in Bezug auf den Server vorgebracht, dass er von der T-Server GmbH einen Server angemietet habe, von dem aus er „technisch“ seine „Vermittlungsleistungen“ erbracht habe, dass der Server sich zeitweilig in Frankfurt befunden habe und er darüber jederzeit eine Bestätigung der T einholen könne.

Nun geht schon aus diesem Vorbringen deutlich hervor, dass der vom Bw angemietete Server keine Betriebsstätte des Bw begründet haben kann. Da der Bw sichtlich keinen Einfluss darauf hatte, wo die T die von ihr vermieteten Server aufstellt, er nicht einmal Angaben zum genauen Zeitraum, in welchem sich der Server in Frankfurt befunden hätte, machen, sondern nur auf eine diesbezügliche Bestätigung der T verweisen kann, kann auch keine Rede davon sein, dass er Verfügungsmacht über eine im Ausland befindliche feste Niederlassung gehabt habe (vgl. dazu auch Andre/Milcoch, Die umsatzsteuerliche „Server-Betriebstätte“, ÖStZ 2009/694, wonach ein Inhaltsanbieter in der Regel keinen Zugriff auf ein bestimmtes Gerät des Internet Service Providers und auch keine Einflussnahme auf bestimmte Eigenschaften der technischen Einrichtungen hat; es entscheidet vielmehr der Internet Service Provider, auf welchem Gerät die Daten des Inhaltsanbieters gespeichert werden).

Ferner wurde mit der bloßen Anmietung eines Servers auch kein Zusammenwirken von persönlichen und Sachmitteln, keine Struktur geschaffen, die die autonome Erbringung seiner Leistungen ermöglicht hätte. Es bedarf des Zutuns des Inhaltsanbieters, um eine Leistung am

Markt anzubieten; ein marktgerechtes Angebot an elektronischen Gütern kann autonom durch einen fremden Server an den Kunden nicht gelegt werden, da es an dem wesentlichen Element, das ist die Festlegung des Angebots, mangelt (vgl. Andre/Milcoch, a.a.O.).

Nach dem Urteil des EuGH vom 28.6.2007, Rs C-73/06, ist es außerdem für das Vorliegen einer festen Niederlassung nicht ausreichend, wenn die feste Einrichtung nur dazu verwendet wird, für das Unternehmen Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten vorzunehmen. Der Server hat dem Bw aber, wie er selbst ausführt, nur zur technischen Abwicklung seiner Leistungen gedient. Ob die technische Abwicklung über einen in Österreich oder einen im Ausland befindlichen Server erfolgt, ist aber für die Beurteilung des Ortes der von einem Unternehmer erbrachten Leistung unerheblich.

Auch unter dem Gesichtspunkt der laut EuGH maßgeblichen Zweckdienlichkeit wäre es nicht geboten, die vom Bw erbrachten Dienstleistungen nicht dem Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit zuzuordnen, weil die Bestimmung des Leistungsortes nicht davon abhängig sein kann, wo der Vermieter eines Servers diesen zufällig aufgestellt hat. Verwiesen sei auch auf Ruppe, a.a.O., § 3a Tz 107/3, der in einem Server keine feste Niederlassung sieht; ein inländischer Unternehmer könnte daher seine Umsatzsteuerpflicht nicht dadurch ins Ausland verlagern, dass er Leistungen über einen dort befindlichen Server abwickelt.

Schließlich sei noch darauf hingewiesen, dass sich die Serverfarm (Datacenter) der in H ansässigen T laut deren Website ([www.rrrr.php](http://www.rrrr.php)) in Wien befindet.

Es ist daher davon auszugehen, dass der Bw seine Leistungen nicht im Rahmen einer im Ausland befindlichen Betriebsstätte erbracht hat.

1.5. Für Zeiträume bis zum 30. Juni 2003 folgt aus dem zuvor Gesagten, dass der Bw die berufungsgegenständlichen Leistungen gemäß § 3a Abs. 12 UStG im Inland ausgeführt hat, weshalb das Finanzamt diese zu Recht der Umsatzsteuer unterworfen hat.

1.6. Mit Wirkung ab dem 1. Juli 2003 wurden elektronisch erbrachte Dienstleistungen in die Katalogleistungen des Abs. 10 (Z 15) aufgenommen, für ab diesem Zeitpunkt auf diese Weise erbrachte Dienstleistungen ist daher die Ortsbestimmung des Abs. 9 maßgeblich.

Nach § 3a Abs. 12 UStG richtet sich die Bestimmung des Leistungsortes einer ab dem 1. Juli 2003 elektronisch erbrachten Leistung nur dann, wenn der Empfänger kein Unternehmer ist und einen Wohnsitz (Sitz) im Gemeinschaftsgebiet besitzt. Werden solche Leistungen an Nichtunternehmer ohne Wohnsitz im Gemeinschaftsgebiet ausgeführt, befindet sich der Ort der Leistung hingegen im Drittlandsgebiet, werden sie an Unternehmer erbracht, liegt der Ort der Leistung dort, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt.

An Unternehmer elektronisch erbrachte Dienstleistungen sind daher nur dann im Inland steuerbar, wenn der empfangende Unternehmer sein Unternehmen im Inland betreibt.

Zu den elektronisch erbrachten Dienstleistungen gehört z.B. die Bereitstellung von Bildern und Filmen im Internet (vgl. Ruppe, a.a.O., § 3a Tz 102/16). Auf die vom Bw erbrachten Leistungen trifft dies zu.

Ausgehend davon, dass der Bw umsatzsteuerlich an die seine Leistungen besorgenden Webmaster, damit an Unternehmer geleistet hat, wäre jener Teil der Entgelte nicht steuerbar, der auf Leistungen an Webmaster entfällt, die ihr Unternehmen im Ausland betreiben. Nun hat der Bw die Abrechnungsgrundlagen allerdings nicht offen gelegt. Die Leistungsempfänger können folglich nicht festgestellt werden. Im Hinblick auf die deutschsprachige Gestaltung der Website der E-Agentur kann davon ausgegangen werden, dass sich in erster Linie Personen aus dem deutschsprachigen Raum, damit aber jedenfalls auch Webmaster mit österreichischem Unternehmensort, am Partnerprogramm beteiligt haben, weshalb unterstellt werden kann, dass die vom Bw für ab 1. Juli 2003 erbrachte Leistungen erhaltenen Einnahmen jedenfalls auch im Inland steuerbare und steuerpflichtige enthalten.

Diese Frage ist aber deshalb nicht so bedeutsam, weil der Bw die E-Agentur im Jahr 2003 eingestellt und für ab 1. Juli 2003 ausgeführte Leistungen nur mehr Entgelte in Höhe von brutto 878,54 €, (Juli), 297,28 € (August) und 89,92 € (September) bezogen hat. Aus diesem Grund hält es der erkennende Senat für vertretbar, ausgehend von der Größe des österreichischen Marktes im Vergleich insbesondere zu Deutschland, grifffweise 75 % dieser Entgelte im Schätzungswege als nicht steuerbar und 25 % als steuerbar und steuerpflichtig zu behandeln:

$$(878,54 + 297,28 + 89,92) \times 75 \% = 949,31; \text{ netto: } 791,09; \text{ USt: } \textcolor{red}{-158,22}.$$

$$(878,54 + 297,28 + 89,92) \times 25 \% = 316,44; \text{ netto: } 263,70; \text{ USt: } 52,74.$$

2.1. Streit besteht weiters über die von der Außenprüfung hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2003 und Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 verhängten Sicherheitszuschläge.

Das Finanzamt begründet die Schätzungsberichtigung damit, dass der Bw Aufzeichnungen über die Abrechnung der im Rahmen der E-Agentur erzielten Erlöse nicht aufbewahrt bzw. nicht vorgelegt habe. Der Bw hält dem entgegen, dass die ABC die abgerechneten Beträge auf sein Bankkonto überwiesen und er dieses vollständig offengelegt habe, wodurch die vollständige Erfassung der Einnahmen gewährleistet sei.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Zu schätzen ist

gemäß § 184 Abs. 3 BAO u.a. dann, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Formelle Mängel berechtigen nur dann zur Schätzung, wenn sie derart schwerwiegend sind, dass das Ergebnis der Bücher bzw. Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig erscheint (Ritz, BAO Kommentar<sup>3</sup>, § 184 Tz 9).

Es kann dahingestellt bleiben, ob dem Bw eine Aufbewahrung der Umsatzstatistiken, in denen die von den Endkunden mit Dialer getätigten Umsätze protokolliert wurden, elektronisch oder durch Ausdruck möglich gewesen wäre, und inwiefern die Nichtaufbewahrung dieser Statistiken einen formellen Aufzeichnungsmangel darstellt. Allein die Nichtaufbewahrung dieser Umsatzstatistiken lässt nämlich nach den Verhältnissen des vorliegenden Falles noch keine Unvollständigkeit der Erlöserfassung besorgen.

Die von Internetusers generierten Umsatzminuten wurden über das elektronische Abrechnungssystem der ABC erfasst, die dem Bw über dieses Abrechnungssystem ermittelten Einnahmen wurden auf dessen Bankkonto bei der Sparkasse O überwiesen. Den Inhalt dieses Kontos hat der Bw offengelegt, die Außenprüfung konnte die dort erfassten Zahlungseingänge der ABC auf Übereinstimmung mit den erklärten Einnahmen überprüfen. Differenzen konnten dabei nicht festgestellt werden. Dass die ABC dem Bw Entgelte auf ein anderes Konto überwiesen oder dem Bw auf andere Weise ausbezahlt hätte, ist nicht hervorgekommen. Die Nachfolgegesellschaft von ABC/D hat zudem bestätigt, dass sämtliche Überweisungen auf das vom Bw offengelegte Bankkonto durchgeführt wurden. Dass diese Bestätigung unrichtig wäre, ist ebenfalls nicht hervorgekommen.

Die Sammlung von Bankkontoauszügen gilt als Aufzeichnung im Sinne des § 126 Abs. 2 BAO (vgl. Stoll, BAO Kommentar, 1436). Damit wurden auch im Sinne des § 131 Abs. 1 Z 2 BAO sämtliche Bareinnahmen mit dem jeweiligen Tag des Zahlungseingangs auf dem Bankkonto des Bw festgehalten. Die Nichtaufbewahrung der Umsatzstatistiken erlaubt für sich aus diesem Grund nicht die Feststellung, dass der Bw Betriebseinnahmen nicht vollständig aufgezeichnet hätte, berechtigt daher auch nicht zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen.

Das Berufungsbegehren ist daher, soweit es sich gegen die Verhängung von Sicherheitszuschlägen richtet, berechtigt.

2.2. Hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2003 ist das Berufungsbegehren ebenfalls berechtigt. Die auf die Umsätze der E-Agentur entfallende Umsatzsteuer ist, wie bereits in den Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002, aus den Einnahmen auszuscheiden.

2.3. Weiters sind im Umsatzsteuerbescheid 2003 die in der Berufung bekannt gegebenen Korrekturen zu berücksichtigen (Erhöhung der Vorsteuer um 535,04 €; Erhöhung des Eigenverbrauchs um 488,50 € = Umsatzsteuer um 97,90 €).

3.1. Aus den dargelegten Gründen war den Berufungen hinsichtlich Einkommensteuer 2001 bis 2003 stattzugeben, hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2003 teilweise stattzugeben.

3.2. Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen:

Umsatzsteuer	2001	2002	2003
Entgelte lt. Bescheid	320.666,23 S	276.515,09 €	88.879,35 €
Eigenverbrauch lt. Berufung			488,50 €
- Sicherheitszuschlag	-8.000,00 S	-6.000,00 €	-2.000,00 €
-Umsätze E-Agentur 7-9/2003			-791,09 €
Entgelte lt. Berufungsentscheidung	312.666,23 S	270.515,09 €	86.576,76 €
Vorsteuer	2003		
Vorsteuer lt. Bescheid	2.055,77 €		
+Vorsteuer lt. Berufung	535,04 €		
Vorsteuer lt.			
Berufungsentscheidung	2.590,81 €		
Einkommensteuer	2001	2002	2003
Einkünfte aus Gewerbebetrieb			
lt. Bescheid	197.282,00 S	171.478,21 €	51.952,23 €
-Säumniszuschlag	-8.000,00 S	-6.000,00 €	
-USt E-Agentur			-11.465,76 €
+Änderung USt E-Agentur			158,22 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb			
lt. Berufungsentscheidung	189.282,00 S	165.478,21 €	40.644,69 €

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Wien, am 11. September 2009