



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, in L, vertreten durch WT, vom 9. Mai 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 13. April 2007 betreffend Umsatzsteuer 2005 sowie vom 5. April 2007 betreffend Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer 02-12/2006 bzw vom 12. Jänner 2009 betreffend Umsatzsteuer 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2005 bzw 2006 bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Im Fragebogen des Finanzamtes vom 2.3.2005 gibt die Berufungserberin (Bw) als Tätigkeitsbereich Internetdienstleistungen – Chatservice an.

Im Zuge einer Prüfung betreffend Umsatzsteuer 02/2006 – 12/2006 stellte das Finanzamt fest, dass die Bw keine auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung sondern eine andere sonstige Leistung, welche zum wesentlichen Teil durch Menschen ausgeführt, wobei das Internet oder ein elektronisches Netz nur als Kommunikationsmittel diene, erbringen würde. Leistungsort der von der Bw erbrachten sonstigen Leistungen wäre daher in Österreich, weshalb das Finanzamt die Nettobeträge der von den Internetplattformunternehmen an die Bw überwiesenen Gutschriften betreffend die Logins der Bw sowohl für den Prüfungszeitraum 2-12/2006 als auch in Anlehnung an die

---

Prüfungsfeststellungen für die Jahresveranlagung 2005 der österreichischen Umsatzsteuer unterwarf.

In der fristgerecht eingebrochenen Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 sowie den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 2-12/2006 führte die Bw aus, dass sie für deutsche und Schweizer Unternehmen, die Internetleistungen erbringen, tätig würde. Diese Leistungen würden im Rahmen von Gutschriften durch die Auftraggeber abgerechnet, wobei die Unternehmen in den Abrechnungen auf den Übergang der Steuerschuld auf den Auftraggeber verweisen würden, da die Bw weder in Deutschland noch in der Schweiz einen Sitz habe. Die ausländischen Auftraggeber würden sich in ihren Abrechnungen auf die E-Commerce-Richtlinie der EU bzw auf die jeweilige nationale Umsetzung dieses EU-Rechtes beziehen und ausnahmslos davon ausgehen, dass der Ort der Leistung im Sitzland des Auftraggebers, also nicht in Österreich gelegen sei. Im übrigen beantragte die Bw die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Im Rahmen einer Vorsprache des steuerlichen Vertreters der Bw schildert dieser die Tätigkeit der Bw wie folgt:

*„Die Bw schließt einen Vertrag mit den Betreibern der Internetplattformen ab (das System läuft im Wesentlichen mit allen Betreibern gleich, variabel sind die Prozentsätze). Sie erhält vom Betreiber eine Software, welche ihr ermöglicht, mit einem Link auf der Homepage der Plattform mit ihrer Seite aufzuscheinen. Die Vertragsbeziehung unterliegt einem Provisionsmodell, welches wie folgt abläuft:*

*Potentielle Kunden rufen die homepage des Betreibers auf. Dieser Aufruf ist noch nicht kostenpflichtig. Danach sind folgende Alternativen zu unterscheiden:*

*1. bei Neukunden ( hat noch keinen Vertrag mit der Plattform):*

*klickt der Kunde unmittelbar vor Anmeldung - (der Anmeldevorgang funktioniert wie folgt: der Kunde meldet sich an, gibt seine Daten -wichtig für Abrechnungsmodus in der Regel mit Kreditkarte - an, erhält für die Zugangsberechtigung ein Passwort, wobei dieser Vorgang auch noch nicht kostenpflichtig ist) - ein Foto (z.B. von Bw) an, dann erhält die Bw 30% aller zukünftigen Umsätze, die die Plattform mit dem Kunden generiert. Es ist unmaßgeblich, ob die Bw tatsächlich durch Chatten etc mit diesem Kunden in Kontakt tritt.*

*2. bei bestehenden Kunden:*

*Klickt der Kunde ein Foto (Foto scheint nur auf, wenn auch die Anbieterin online ist) an, dann öffnet sich die Seite der jeweiligen Anbieterin. Tritt er mit ihr in Chatkontakt, so erhält die Anbieterin 10% des Umsatzes des Netzbetreibers an Provision.*

*Nach Ansicht der Netzbetreiber handelt es sich bei der Gesamtleistung an den Kunden (von Netzbetreiber und Bw) um eine auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung. Die Bw erbringt an den Netzbetreiber eine Vermittlungsleistung, indem sie den Kunden möglichst lange auf der Plattform eingeloggt und angemeldet durch Chatten hält.*

*Leistungsart für die Leistung des Betreibers an den Kunden (eine auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung) ist nach der E-Commerce-Richtlinie und nationaler deutscher Umsetzung bei Privatkunden – um solche wird es sich in der Regel handeln – der Sitz des leistenden Unternehmers (Netzbetreibers). Der Ort der von der Bw erbrachten Vermittlungsleistung richtet sich nach dem Ort der vermittelten Leistung und ist somit ebenfalls am Sitz des Netzbetreibers (in Bezug auf Bw der empfangende Unternehmer).*

*Fraglich ist, ob die Bw tatsächlich lediglich eine auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung vermittelt, ob das Chatten als eine der auf elektronischem Weg erbrachten Leistung nur untergeordnete mit minimalem menschlichen Einsatz erbrachte Leistung zu bewerten ist, oder ob es sich um eine davon unabhängige lediglich an den Kunden erbrachte sonstige Leistung, und damit außerhalb der Katalogleistung liegende handelt, und damit unter § 3a Abs 12 UStG zu subsumierende ist.*

*Tatsache ist, dass die Bw im Moment für die von ihr erbrachte Leistung sowohl mit ausländischer als auch österreichischer Umsatzsteuer belastet wird.*

*Betrachtet man das Chatten als gesonderte Leistung, dann wäre es am Ort des leistenden Unternehmers (der Bw, somit in Österreich) umsatsteuerpflichtig, mit der Folge, dass sich der Betreiber von sämtlichen Anbieterinnen (grundsätzlich weltweit) die Vorsteuer im jeweiligen Land vergüten lassen müsste"*

Der Vertreter legt darüber hinaus Auszüge aus den Internetseiten der Plattformbetreiber vor, aus welchen im Wesentlichen die Teilnahmebedingungen hervorgehen.

Im Zuge eines Erörterungstermines vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz schildert die Bw ihr Tätigkeits wie folgt:

*„Meine Kunden klicken sich auf der Plattform ein, klicken mein Foto an. Ich trete in Chatkontakt, schalte meine Kamera an, oft hat auch mein Gegenüber (der Kunde) eine Kamera. Je nach den sexuellen Vorlieben des Kunden kleide, bewege etc ich mich vor der Kamera. Zu meinen Arbeitsutensilien zählen unter anderem Dessous, High Heels und diverses Sexspielzeug. Ich betone, dass es mir obliegt, wie ich den Kontakt zum Kunden gestalte und wie weit ich auf die Wünsche des Kunden eingehe“.*

Abschließend zieht die Bw den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück.

---

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

Kernpunkt der Berufung ist die Frage, ob die von der Bw ausgeübte Tätigkeit in den Bereich der auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen im Sinne des § 3a Abs 10 Z 15 Umsatzsteuergesetz (UStG) mit der Spezialregelung der Leistungsortbestimmung gemäß § 3a Abs 9 UStG oder in jenen außerhalb der Katalogleistungen des § 3a Abs 10 liegenden Bereich der anderen sonstigen Leistungen fällt, mit der Konsequenz, dass der Leistungsort nach der Generalklausel des § 3a Abs 12 UStG am Unternehmensort, somit am Tätigkeitsort der Bw in Österreich gelegen ist, und die Umsätze der Bw in Österreich umsatzsteuerbar sind.

§ 3a Abs 9 UStG lautet in der für den Berufungszeitraum maßgeblichen Fassung:

(9) Die im Abs. 10 bezeichneten sonstigen Leistungen werden ausgeführt:

- a) Ist der Empfänger ein Unternehmer, so wird die sonstige Leistung dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, so ist statt dessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend;
- b) Ist der Empfänger kein Unternehmer und hat er keinen Wohnsitz oder Sitz im Gemeinschaftsgebiet, wird die sonstige Leistung an seinem Wohnsitz oder Sitz im Drittlandsgebiet ausgeführt;
- c) Ist der Empfänger einer in Abs. 10 Z 15 bezeichneten sonstigen Leistung kein Unternehmer und hat er Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet, wird die Leistung dort ausgeführt, wo der Empfänger Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, wenn die Leistung von einem Unternehmer ausgeführt wird, der sein Unternehmen vom Drittlandsgebiet aus betreibt. Das gilt sinngemäß, wenn die Leistung von einer im Drittlandsgebiet gelegenen Betriebsstätte des Unternehmers ausgeführt wird (BGBl 1996/756 ab 31.12.1996; BGBl I 2003/71 ab 1.7.2003).

§ 3a Abs 10 leg.cit. lautet in der für den Berufungszeitraum maßgeblichen Fassung:

Sonstige Leistungen im Sinne des Abs. 9 sind:

Z 15: die auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (BGBl I 2003/71 ab 1.7.2003).

§ 3a Abs 12 lautet in der für den Berufungszeitraum maßgeblichen Fassung:

In den übrigen Fällen wird eine sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, so gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung.

---

Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 3a Tz 102/14ff und Thiele, ÖStZ 2004, 121 führen dazu aus:

Die auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistung sind ab 1.7.2003 (BGBl I 71/2003) als Z 15 neu in die Katalogleistungen aufgenommen worden. Die Neuregelung erfolgte in Umsetzung der RL 2002/38/EG vom 7.5.2002 (ABl EG 2002 Nr L 128,41)

Die "sonstigen Leistungen" des österreichischen Umsatzsteuerrechts sind Leistungen aller Art, wie zB Dienstleistungen, die keine Lieferung von beweglichen oder unbeweglichen Gegenständen darstellen. Eine sonstige Leistung kann in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen. Von den so genannten Katalogleistungen des § 3a Abs 10 UStG 1994 fallen darunter die Datenverarbeitung, die Überlassung von Information und die Telekommunikationsdienste.

Annex L der neuen Umsatzsteuerrichtlinie enthält eine demonstrative, nicht abschließende Liste von E-Commerce-Leistungen, die elektronisch erbracht werden können. Danach zählen zu den erfassten Leistungen:

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

Nach den UStR (Rz 603) umfassen auf elektronischem Weg erbrachte Leistungen im Wesentlichen digitale Produkte (zB Software samt Updates), Dienste, die in elektronischen Netzen eine Präsenz zu geschäftlichen oder persönlichen Zwecken vermitteln (Websites), von einem Computer automatisch generierte Dienstleistungen über das Netz auf der Grundlage spezifischer Dateneingaben des Leistungsempfängers und sonstige automatisierte Dienstleistungen, für deren Erbringung das Internet oder ein ähnliches Netz erforderlich ist.

Trotz der weitreichenden Beispiele des Annex L hat die Praxis gezeigt, dass die Begriffsbestimmung mitunter erhebliche Schwierigkeiten bereitet. Da davon aber die Anwendbarkeit der neuen Regelungen wesentlich abhängt, hat sich ein Umsatzsteuer-Komitee gemäß Art 29 der RL 77/388/EG gebildet, das am 15. 1. 2003 Empfehlungen herausgegeben hat, die zwar nicht rechtsverbindlich sind, aber für die Kommission eine Hilfestellung geben

sollen, um verbindliche Auskünfte zu erteilen. Nach Auffassung des Komitees entscheidet ein Zwei-Stufen-Test darüber, ob eine Leistung "auf elektronischem Weg erbracht" wird:

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

Entscheidungsrelevant ist im Gegenstandsfall die Qualifizierung der von der Bw bei ihrer Tätigkeit erbrachten menschlichen Eingriffe. Die Art der im Rahmen des Erörterungstermines geschilderten Tätigkeit der Bw vor der Kamera, die Tatsache, dass die Bw unmittelbar auf die mittels Chat oder in manchen Fällen auch über Audiokonkakt geäußerten Kundenwünsche durch faktische physische Handlungen eingeht bzw diese physischen Handlungen geradezu Hauptzweck des Kundenkontakts sind, die Möglichkeit der Bw, den Kundenkontakt individuell einerseits auf die sexuellen Vorlieben des Kunden hin zu gestalten, andererseits aber auch ihrerseits das Ausmaß ihres menschlichen Einsatzes zu bestimmen und zu begrenzen, zeigen, dass der Chatkonkakt lediglich dazu dient, die Art der Gestaltung der sexuellen Handlungen vor der Kamera zu kommunizieren. Damit tritt jedoch die auf elektronischem Weg erbrachte Leistung, nämlich der Chatkontakt als bloßes Kommunikationsmittel in den Hintergrund, der menschliche Einsatz der Bw steht im Mittelpunkt und charakterisiert die Art der Tätigkeit der Bw. Anders als etwa eine mechanische Tastatureingabe, die unmittelbar einen elektronisch automatisierten Vorgang und damit erst die Leistungserbringung als solche in Gang setzen soll, sind im Gegenstandsfall die oben beschriebenen physischen Handlungen selbst davon losgelöster wesentlicher Leistungsinhalt.

Aus dem oben dargelegten Verständnis des Wesens einer auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistung ist die seitens der Bw an ihre Kunden erbrachte Leistung nicht unter den Tatbestand des § 3a Abs 10 Z 15 subsumierbar.

Damit ist aber das Schicksal der Berufung entschieden, die Tätigkeit der Bw als eine außerhalb der Katalogleistungen des § 3a Abs 10 liegende sonstige Leistung zu qualifizieren, deren Leistungsart sich nach der Generalklausel des Abs 12 bestimmt und somit am Tätigkeitsort der Bw in Österreich gelegen ist.

Der Umsatzsteuerjahresbescheid 2006 vom 12. Jänner 2009, durch den der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 2-12/2006 aus dem Rechtsbestand ausschied, trat iSd § 274 erster Satz BAO an die Stelle des Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides. Die gegen den Festsetzungsbescheid eingebrachte Berufung galt daher auch gegen den Jahresbescheid gerichtet (vgl VwGH 4.6.2008, 2004/13/0124). Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

---

Salzburg, am 2. Februar 2010