



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW, vertreten durch die Kärntner Treuhand Gesellschaft m. b. H., 9020 Klagenfurt, Kraßnigstraße 36, vom 16. Oktober 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach vom 18. September 2006 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im vorliegenden Berufungsverfahren ist die Frage zu beantworten, ob der Berufungswerber (Bw.), der sein Unternehmen während des Streitzeitraumes unbestritten in Österreich betrieben hat, seine Leistungen gegenüber Nichtunternehmern (Endverbrauchern) oder an den Unternehmer Uu (kurz: U) in den Vereinigten Staaten von Amerika ausgeführt hat.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der beim Bw. abgeführten Außenprüfung hielt der Prüfer in diesem Zusammenhang Folgendes fest:

„a) Sachverhalt in komprimierter Form

- *Der Bw. betreibt eine Kommunikationspartnervermittlung auf internationaler Basis und bedient sich dabei der Internet – Plattform (Homepage) X.com).*
- *Der Bw. ist ausschließlicher „Betreiber“ dieses Internetauftrittes, auf welchem das gesamte Leistungsangebot des Unternehmens dargestellt wird und der Kunde die Gelegenheit hat, die angebotenen Leistungen entsprechend zu konsumieren.*

- Das Leistungsangebot betrifft den gesamten ‚Weltmarkt‘ und wurde vom Bw. demnach aus Zweckmäßigkeitssgründen die Abwicklung sämtlicher Abrechnungsfunktionen entsprechend ausgelagert.
- Der Bw. bedient sich im Prüfungszeitraum dazu folgender Anbieter (sog. E – Geld – Institute):

bis Mitte 2004

U mit Sitz in A – USA

anschließend daran

Vv (kurz: V) mit Sitz in Großbritannien

- Der Kunde (Homepage – User) leistet seine Zahlungen im Regelfall mittels Kreditkarte an U / V, wobei diese nach Abzug entsprechender Gebühren an den Auftraggeber (d. i. der Bw. als Homepagebetreiber) weitergeleitet werden.
- Der Umstand, dass der Bw. der Betreiber der Homepage X.com ist, ist für den Kunden nicht ersichtlich und auch nicht maßgeblich.
- Unterscheidung Konnex Bw. : U gegenüber Konnex Bw. : V nach Ansicht des Bw.

U

Das Leistungsangebot des Bw. wurde an U zur Gänze als Paket übertragen bzw. veräußert.

Die vertragliche Basis stellt ein sog. ‚Reseller – Vertrag‘ dar.

Gegenüber den Kunden tritt nicht der Bw. sondern U als Leistungsanbieter und Verkäufer auf.

V

Gegenüber den Kunden tritt der Bw. als Leistungsanbieter und Verkäufer auf und erfüllt V nur mehr die Abrechnungsfunktion.

b) umsatzsteuerliche Behandlung laut Erklärung

Es handelt sich im vorliegenden Fall um eine sog. ‚sonstige Leistung‘ gem. § 3a UStG 1994 mit Subsumierung unter Abs. 10 Z. 6 (Überlassung von Informationen). Der Ort der sonstigen Leistung richtet sich in diesem Fall nach den Ausführungen im Sinne des Abs. 9 und befindet sich dieser demnach nicht im Inland. Weiters geht man auch davon aus, dass es sich (bis 2004) beim Leistungsempfänger ausschließlich um ‚iBill‘ und um einen Unternehmer gehandelt hat.

c) umsatzsteuerliche Behandlung lt. Bp

Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung der erzielten Internetdienstleistungseinnahmen wird von Seiten der Bp. unter folgenden Aspekten entsprechend berichtet:

Zeitraum bis 1. Juli 2003

- Es handelt sich im vorliegenden Fall um eine sog. Katalogleistung im Sinne des § 3a (10) Z. 13 bzw. Z. 6 UStG 1994.

Zeitraum ab 1. Juli 2003

- Es liegt eine sog. Elektronische Dienstleistung (e – commerce) vor.

• Konnex Bw. : U

Die Fa. U ist gegenüber den Kunden nicht im eigenen Namen aufgetreten und ist daher nicht als Empfänger der Leistungen des Dienstleisters (Bw.) anzusehen.

UMSÄTZE BIS 30. JUNI 2003

• **Bestimmung Leistungsort / grundsätzlich**

Leistungsempfänger = Nicht – Unternehmer mit Wohnsitz im Gemeinschaftsgebiet
 Leistungsort = Unternehmerort

Leistungsempfänger = Nicht – Unternehmer mit Wohnsitz im Drittlandsgebiet
 Leistungsort = Empfängerort

• **Aufteilung der Umsätze nach Sitz der Leistungsempfänger**

Die Aufteilung erfolgt im dargestellten Ausmaß

Leistungsempfänger im Gemeinschaftsgebiet	22%*
Leistungsempfänger im Drittlandsgebiet	78%

* Stichprobenweise Ermittlung auf Basis der aktuellen Verhältnisse, welche in weiterer Folge auf die Jahre des Prüfungszeitraumes umgelegt werden

• **Kostenanteile U und V**

Die lt. Erklärung vereinnahmten und verbuchten Zahlungseingänge stellen bereits die von Seiten U bzw. V für die Erbringung der Abrechnungs- und Zahlungsabwicklungsleistungen einbehaltenen Kostenanteile reduzierten Beträge dar.

Die Entgelte (und damit die Bemessungsgrundlage) im umsatzsteuerlichen Sinn stellt der Gesamtbetrag (incl. der Kostenanteile U bzw. V) dar.

...

UMSÄTZE AB 1. JULI 2003

Es liege eine sog. „elektronische Dienstleistung“ (e – commerce – Leistung) vor.

• **Bestimmung Leistungsort / grundsätzlich**

Leistungsempfänger = Nicht – Unternehmer mit Wohnsitz im Drittlandsgebiet
 Leistungsort = Empfängerort (im Drittlandsgebiet)

Leistungsempfänger = Nicht – Unternehmer mit Wohnsitz im Gemeinschaftsgebiet
 Leistungsort = Unternehmerort (des Leistungserbringens) § 3a (1)

• **Aufteilung der Umsätze nach Sitz der Leistungsempfänger**

Die Aufteilung erfolgt im dargestellten Ausmaß

Leistungsempfänger im Gemeinschaftsgebiet	22%*
Leistungsempfänger im Drittlandsgebiet	78%

• **Kostenanteile U und V**

Die lt. Erklärung vereinnahmten und verbuchten Zahlungseingänge stellen bereits die von Seiten U bzw. V für die Erbringung der der Abrechnungs- und Zahlungsabwicklungsleistungen einbehaltenen Kostenanteile reduzierten Beträge dar.

Die Entgelte (und damit die Bemessungsgrundlage) im umsatzsteuerlichen Sinn stellt der Gesamtbetrag (incl. Der Kostenanteile U bzw. V) dar.

...

Auswirkungen in ertragsteuerlicher Hinsicht

Laut Jahreserklärung erfolgte die Gewinnermittlung gem. § 4 (3) EStG nach dem sog. Nettosystem mit Ansatz der Betriebseinnahmen als auch Ausgaben zum Nettobetrag.

In der weiteren Konsequenz der umsatzsteuerlichen Behandlung der erzielten Erlöse durch die Bp. wirkt sich der jeweilige Umsatzsteuer – Nachforderungsbetrag sofort im betreffenden Jahr erfolgsmindernd aus.“

Das Finanzamt nahm im Folgenden die Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2004 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ der Ansicht des Prüfers Rechnung tragende berichtigte Sachbescheide.

In der gegen diese Sachbescheide eingebrochenen Berufung wird ausgeführt, dass iBill – entgegen der Ansicht des Prüfers – sehr wohl im eigenen Namen gegenüber Endverbrauchern aufgetreten sei.

Um Kreditkarten akzeptieren bzw. seine Leistungen über das Internet verkaufen zu können, müsse eine Unternehmer einen sog. „Akzeptanzvertrag“ mit einer Kreditkartengesellschaft abschließen. Ein solcher Akzeptanz – Antrag des Bw. als Jungunternehmer im Jahre 2001 für eine „Internet – Partnervermittlung“ bei einer der größten Kreditkartengesellschaften Österreichs sei leider abgelehnt worden.

Nach intensiver Recherche über andere Alternativen habe sich der Bw. sodann für den von U angebotenen „Complete Abonnement Service“ entschieden.

Diesem entsprechend verkaufe U als „Reseller“ für eine Servicegebühr von 15% des Umsatzes in eigenem Namen und auf eigene Rechnung Abonnements für Händler, die keine Kreditkarten akzeptieren könnten; d. h. iBill erwerbe am Verkaufspunkt (POS)

Kaufnachweise zu Großhandelspreisen von Händlern und verkaufe das erworbene Produkt sodann zu Einzelhandelspreisen gegen Kreditkartenzahlung an den Kunden weiter.

Demnach habe der Bw. seine Leistungen (Katalogleistung gemäß § 3a Abs. 10. Z. 6 – bis 30. Juni 2003 – bzw. Z. 15 - ab dem 1. Juli 2003) an U (einen Unternehmer, der sein Unternehmen in den Vereinigten Staaten von Amerika betrieben hat) ausgeführt. Diese Leistungen seien daher nach § 3a Abs. 9 lit. a UStG 1994 in Österreich nicht umsatzsteuerbar.

Dem Berufungsschriftsatz beigelegt wurden Kopien der U „Sales Agreement – Subscription Reseller Signature Page“ vom 19.6.2001 sowie der allgemeinen FAQ vom 13. 10. 2002.

Der Inhalt des Ersteren ist Folgender:

„U *Subscription Reseller Signature Page*“

Once this document has been printed, please complete this form entirely and fax it to 0. Your signature is a crucial part of the U setup process. U will begin setting up your

account upon receipt of this signature page. Within 48 hours of U 's receipt of this signature page, you should receive your set up instructions via e – mail.

Client information

<i>Client name:</i>	<i>X.com</i>	<i>Email Address:</i>	<i>YYY</i>
<i>Client URL:</i>	<i>X.com)</i>	<i>Confirmation #:</i>	<i>166414</i>

*The undersigned acknowledges, understands and agrees to be bound by the terms and conditions available on U 's **terms and conditions page**. Company reserves the right to amend the terms and conditions from time to time, effective upon posting of the revised policy at the URL.*

... "

Den allgemeinen FAQ ist nachstehendes zu entnehmen:

„Was ist ein Internet Merchant Account und benötige ich eines?

Ein Merchant Account ist eine Geschäftsbeziehung zwischen einem Einzelhändler und einer Merchant Bank, die es dem Einzelhändler ermöglicht, Kreditkartenzahlungen von seinem Kunden anzunehmen. Wenn sich ein Einzelhändler für ein Merchant Account qualifizieren will, muss er die häufig sehr strengen Auflagen der Bank erfüllen. Für Merchant Accounts, die die Voraussetzungen für Web – basierte Kreditkartenzahlungen schaffen, gelten noch striktere Anforderungen. Für die meisten Kleinbetriebe ist der Erwerb eines eigenen Merchant Accounts zu teuer und zu umständlich. Andererseits bieten Kreditkarten die effizienteste Methode zur Abwicklung von Geschäften im Internet. iBill kann diesen kleinen Online – Händlern bei der Annahme von Online – Kreditkartenzahlungen helfen, bis ein eigenes Merchant Account für sie rentabel wird. Für Händler, die immaterielle Produkte oder Services verkaufen – z.B. download – fähige Software oder Inhalte – wird U am Verkaufspunkt (POS) aktiv, indem es einen Kaufnachweis zu Großhandelspreisen von dem Händler erwirbt und das Produkt dann zum Einzelhandelspreis per Kreditkartenzahlung an den Kunden weiterverkauft. Zur Bezahlung von Kaufnachweisen stellen wir konventionelle Schecks aus.

...

Wie unterscheiden Sie zwischen Kunden und Auftraggebern?

Auf unserer Site wird der Begriff ‚Auftraggeber‘ für Händler verwendet, die U 's E – Commerce – Dienste nützen, während sich der Begriff ‚Kunde‘ auf Personen bezieht, die Dienste oder Site – Zugriffe von unseren Auftraggebern kaufen.“

Die in der obigen U Subscription Reseller Signature Page angeführten terms and conditions sind u. a. die Folgenden:

„1. Servicebeschreibung

U complete ist ein von U bereitgestellte elektronischer Rechnungs- und Zahlungsservice, der es Auftraggebern ermöglicht, den Zugang zu ihren Diensten über das Internet zu verkaufen.

2. Definitionen

...

- „Auftraggeber“ ist die Person bzw. Geschäftsorganisation, die diesen Bestimmungen und Bedingungen zustimmt und beabsichtigt, U complete zum Verkauf des Zugriffs auf seine Dienste zu benutzen,
 - „Kunde“ ist eine jegliche Person, die den Kauf von Rechten für den Zugriff auf die Dienste des Auftraggebers über U complete beabsichtigt,
 - „Kaufnachweis“ ist eine dem Kunden von U zur Verfügung gestellte Authentifizierung, die diese als Zugriffsmechanismus für die Dienste des Auftraggebers benutzen kann.
- ...

Gebühren und Dienste:

3.1 Die Gebühren für Kreditkartendienste. Servicegebühren für U 's Kreditkarten- und Abrechnungs- und Zahlungsdienste bestehen aus einem prozentuellen Anteil am Gesamtertrag des Auftraggebers ...“

Die angesprochenen Kaufnachweise haben nachstehendes Erscheinungsbild:

“	
<i>Von:</i> <i>Sent:</i> <i>An:</i> <i>Betreff:</i>	<i>X.com</i> <i>Sunday, July 28, 2002, 9:53 PM</i> <i>B.net</i> <i>credit card transaction receipt</i>
	<i>iBill</i>

RECEIPT

T.Y
H.

*Saugerties, NY 12477
United States*

Dear T,

We appreciate your purchase to X.com

Your transaction Number: 1000855899

*Web Site Name: X.com
30 days full Memebrship access, renewes all 30 days
Purchase Date / Time: Sunday, July 28, 2002, 09:53 PM
Credit Card Number: 5449-XXXX-XXXX-XXXX*

Your Subscription Number: 1011189017

Todays Charge is \$ 24.95

*Your subscription will automatically be renewed for your convenience until you cancel.
You will be billed \$ 24.95 every 30 days starting on 08/27/2002.
This subscription is subject to the terms and conditions of the website subscribed to.
Tahnk you for using U .*

If you have any questions regarding this purchase, or if you need any assistance with your subscription, please contact ccc

*Your credit card will be billed as IBL *www.U 'icscom.
Please save this receipt until your subscription expires.*

iBill Customer Service is now available online at <http://www.U 'ics.com>"

Bereits während der abgeführten Außenprüfung hat der Bw. darauf hingewiesen, dass nicht er, sondern U der Reseller, also der Wiederverkäufer des Seitenzuganges gewesen sei, der Bw. sohin an den Unternehmer U und nicht an private Letztverbraucher Leistungen erbracht habe.

In diesem Zusammenhang wurde vom Bw. darauf hingewiesen, dass er von U im Falle der Rückbuchung an Kunden immer E – Mails folgenden Inhaltes erhalten habe:

*„As a **re-seller** of your sites 's access, services and/or products, ibill 'has established the following refund policy:*

iBill reserves the right to process a refund ,on the spot' for any end-user that contacts our Customer Service Inquiry Cente, reporting a fraudulent use of the checking account, an unauthorized user (underage children) or duplicate charges an their statement. In rare instances, U customer Service Representatives may also process a refund if the webmaster is deemed non – conatctable, as in a non – functionig customer service e – mail address, or non – responsive to the end – users inquiries. In most cases, these refunds automatically place the checking account number into ibill 's negative database, disabling them from future use with any site using ibill 's service. "

Im Zuge des Berufungsverfahrens brachte der Bw. schließlich auch noch eine Abrechnung von U bei. Dieser ist u. a. die Summe der Verkäufe (gesamt in \$) zu entnehmen und (ebenfalls jeweils gesamt in \$) die „U Fee“.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Berufungsfall vertritt der Bw. – anders als das Finanzamt - die Ansicht, dass er seine Leistungen ausschließlich an U ausgeführt habe und in weiter Folge U weltweit gegenüber Letztverbrauchern als Leistender aufgetreten sei.

Begründet wird hiezu vorweg insbesonders darauf hingewiesen, dass nach dem zwischen dem Bw. und U abgeschlossenen Sales Agreement U als „Reseller“, also als der Wiederverkäufer des Seitenzuganges anzusehen sei.

Nun ist zwar in dem vom Bw. angesprochenen Sales Agreement („U Subscription **Reseller** Signature Page“) ebenso wie in von U im Falle von Rückbuchungen von Kundenzahlungen an den Bw. übermittelten E – Mails („As a re-seller of your sites's ... „) in der Tat zwar vom „Reseller“ die Rede, „Reseller“ bedeutet aber nicht nur „Wiederverkäufer“ sondern auch „Vertriebspartner“ schlechthin (siehe Oneline Wörterbuch <http://www.linguatec.net>; Suchbegriff: „Reseller“).

Im Verein mit dem Inhalt der nach der „U Subscription **Reseller** Signature Page“ für die Geschäftsbeziehung zwischen dem Bw. und U verbindlichen „terms and conditions“, wonach

- es sich bei iBill complete um ein vom U bereitgestelltes Rechnungs- und Zahlungsservice handelt (Punkt 1. Servicebeschreibung),
- „Auftraggeber“ die Person bzw. Geschäftsorganisation ist, die diesen Bestimmungen und Bedingungen zustimmt und beabsichtigt, U complete zum Verkauf des Zugriffes **auf seine Dienste** zu benutzen,
- „Kunde“ jegliche Person ist, die den Kauf von Rechten für den **Zugriff auf die Dienste des Auftraggebers** über U complete beabsichtigt,

erhärtet dies den Schluss, dass U nicht Leistungen vom Bw. empfangen, sondern vielmehr nur die Entgelte für vom Bw. selbst an Letztverbraucher ausgeführte Leistungen vereinnahmt und diese sodann – nach Abzug einer „Servicegebühr“ U Fee) – an den Bw. weitergeleitet hat.

Soweit der Bw. vorbringt, dass seine Ansicht zudem die allgemeinen FAQ's stützten, denen zufolge „U am Verkaufspunkt (POS) aktiv werde, indem es einen Kaufnachweis zu Großhandelspreisen von dem Händler erwerbe und das Produkt dann zum Einzelhandelspreis per Kreditkartenzahlung an den Kunden weiterverkaufe, gilt es festzuhalten, dass es sich beim angesprochenen „Kaufnachweis“ nach den oben erwähnten „terms and conditions“ jedoch um eine den Kunden von U zur Verfügung gestellte Authentifizierung handelt, die diese als Zugriffsmechanismus **für die Dienste des Auftraggebers** benutzen können.

Darüber hinaus weisen die Kaufnachweise („credit card transaction receipts) ihrerseits ebenfalls auf die genannten „terms and conditions“ und überdies ausdrücklich darauf hin, dass der „Kauf“ (purchase) die Möglichkeit des Zugriffes auf die Web – Site **des Bw.** (X.com) zu den **dort** angeführten Bedingungen (*This subscription is subject to the terms and conditions of the website subscribed to.*) eröffnet.

Im Übrigen stellt auch den allgemeinen Ausführungen der FAQ's zufolge ein Merchant account eine Geschäftsbeziehung zwischen einem Einzelhändler und einer Merchant Bank dar, die es dem Einzelhändler ermöglicht, Kreditkartenzahlungen für **seine Kunden** anzunehmen.

Demgemäß war unter Bedachtnahme darauf, dass die Aufteilung der vom Bw. erbrachten Umsätze nach dem Sitz der Leistungsempfänger nicht strittig war, spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 20. September 2007