

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 30. Juni 2016 gegen den zur Steuernummer ***BF1StNr1*** ergangenen Bescheid des ***FA*** (nunmehr Dienststelle des Finanzamtes Österreich) vom 18. April 2016 betreffend Einkommensteuer 2014 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Zu Spruchpunkt I:

Strittig ist im anhängigen Verfahren einerseits, ob der Beschwerdeführer (Bf) seine Tätigkeit für die XY-Einkaufsgemeinschaft mit Jänner 2014 beendete (Position des Bf) oder auch danach noch fortsetzte (Position des Finanzamtes) und anderseits eine daraus resultierende Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde.

Nach dem Bericht zur Außenprüfung (AP) für 2011-2014 vom 18. April 2016 gelangte das Finanzamt X (FA) „in freier Beweiswürdigung“ zur Überzeugung, der Bf habe mit der Vorlage eines „Beendigungsschreibens“ an die XY-Gesellschaft mit Sitz in (Sitzadresse) vom 31. Jänner 2014 keinen hinreichenden Nachweis über eine „Beendigung“ seiner XY-Tätigkeit erbracht. Mangels Feststellbarkeit der Höhe der dem Bf im Jahr 2014 zugeflossenen Leistungen erfolgte eine griffweise Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (§ 184 BAO) auf Basis der

durchschnittlichen Umsätze bzw. Einkünfte lt. Abgabenerklärungen des Bf für 2009-2013. Umsatzsteuerlich ging das FA dabei von steuerpflichtigen Vermittlungsleistungen aus. Zudem sei die Umsatzsteuer (USt)-Schuld kraft Rechnungslegung entstanden (§ 11 (12) UStG 1994). Zugleich setzte das FA eine Einkommensteuervorauszahlung (EVZ) für 2016 fest. Mangels endgültiger Beurteilung der Unternehmereigenschaft der XY-Gesellschaft (offenes AP-Verfahren) ergingen die AP-Bescheide 2014 vorläufig. Für 2011 – 2013 erfolgten keine Bescheidänderungen (AP-Bericht 18.Apr.2016, BFG-Akt OZ 12).

In der – nach Fristverlängerung – eingebrachten Beschwerde gegen die AP-Bescheide 2014 verwehrt sich die steuerliche Vertretung des Bf zunächst gegen die Vorläufigkeit des USt-Bescheides 2014. Die BAO sehe für die vorliegende Konstellation (offene Vorfrage) eine Vorgangsweise nach § 295a BAO vor.

Da die XY-Gesellschaft aufgrund der für seine Einkünfte maßgeblichen Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) nicht zur Auskunftserteilung verpflichtet sei, könne dem Bf die Nichtvorlage der im AP-Verfahren angeforderten Nachweise nicht zum Vorwurf gemacht werden. Die im AP-Bericht getroffenen Feststellungen seien für das Jahr 2014 durchwegs irrelevant, da sie die Vorjahre beträfen, für welche die AP zudem zu keinen Abweichungen gegenüber den Abgabenerklärungen geführt habe. Er sei im AP-Verfahren allen Ergänzungsaufträgen nachgekommen und habe seine Mitwirkungspflicht umfassend erfüllt (Nachweis über Zurücklegung der Gewerbebefugnis, Vorlage des Kündigungsschreibens und aller Bankkonten). Weitere Beweismittel für die Beendigung seiner XY-Tätigkeit schließe er der Beschwerde an (AMS-Datenauszug und Unterlagen über Arbeitssuche). Der im AP-Bericht gegen ihn gerichtete Vorwurf widersprüchlicher Angaben sei unberechtigt. Die den AGB zu entnehmende Unzulässigkeit von Mehrfachregistrierungen stelle sicher, dass er 2014 nur über die im AP-Verfahren offengelegte Mitgliedsnummer verfügt habe. Auch seine Kündigung sei im Einklang mit den AGB-Regelungen erfolgt.

Das FA habe bereits im Jahr 2012 ohne Not die Eröffnung eines Konkursverfahrens gegen ihn erwirkt. Die Beendigung seiner XY-Tätigkeit sei eine Reaktion auf die neuerliche Androhung eines Insolvenzverfahrens durch das FA gewesen.

Die vorgenommene Schätzung für 2014 beruhe auf bloßen Annahmen und sei weder dem Grunde noch der Höhe nach zulässig. Infolge der Nachwirkungen aus dem Insolvenzverfahren habe er im Jahr 2013, entgegen den Jahren vor dem Konkursverfahren, nur mehr einen bescheidenen Jahresgewinn von etwa 25.000,- € erzielt. Den vorgelegten Bankkonten sei zu ersehen, dass ihm im Jahr 2014 nur mehr knapp 17.000,- € „von XY Schweiz“ zugeflossen seien, davon rd. 12.000,- € nachträgliche Einnahmen. Das Fehlen zugehöriger Betriebsausgaben sei ein weiterer Beweis für die Ende Jänner 2014 erfolgte Betriebsaufgabe.

Die Umsatzsteuerpflicht seiner XY-Umsätze hänge vom „*Verfahrensausgang bei XY selbst*“ ab. Eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung sei undenkbar, da es zum Jahr 2014 keine Rechnungen gäbe (Beschwerde + Beilagen, BFG-Akt OZ 6).

Das FA erließ eine verbösernde Beschwerdeentscheidung (BVE), in der es das Beschwerdebegehren als dem Grunde nach unbegründet beurteilte, der Schätzung der Höhe nach nun aber im Rahmen eines inneren Betriebsvergleiches das Bestergebnis des Konkursjahres 2012 zugrunde legte und dieses um 10% erhöhte. Zudem erfolgten mit der BVE endgültige USt-/Est-Festsetzungen für 2014.

Die Entscheidung des FA stützte sich vor allem auf eine aus dem Verfahrensergebnis abgeleitete Veräußerbarkeit von XY-Mitgliedsnummern (ID-Nummern), wodurch einem Mitglied auch mehrere ID-Nummern zugeordnet sein könnten. Eine automatische Beendigung bzw. ein Erlöschen einer ID-Nummer bei Vergabe einer neuen (hier internationalen) ID-Nummer sei nicht erwiesen. Zudem führe eine Beendigung der aktiven Tätigkeit für XY nicht zu einem abrupten Stopp der Zuflüsse, da ausgeschiedene Mitglieder weiterhin an Umsätzen ihres „Teams“ (der in der Vergangenheit „angeworbenen Freunde“) mitpartizipierten. Der hohe Rang des Bf im XY-System (als Mitglied der beiden höchsten Karrierestufen), lasse eine Beendigung seiner Tätigkeit ohne Veräußerung des Mitgliederstammes äußerst unglaublich erscheinen, zumal in Hinblick auf dessen vorgebrachte schlechte Wirtschaftslage nach dem Insolvenzverfahren 2012 und der fortgesetzten – angeblich unentgeltlichen - Teilnahme an zahlreichen XY-Veranstaltungen in ganz Europa.

Die Schätzungsbefugnis für 2014 leitete das FA insbesondere aus festgestellten Geldzuflüssen ungeklärter Herkunft („Kfz-Kaufvertrag“ mit A.B.; wiederholte Bareinzahlungen auf das Bankkonto des Bf ab Mitte August 2014) und den unstrittigen Auftritten des Bf bei XY-/ZZ-Veranstaltungen ohne zugehörige Einnahmen ab. Der Bf sei im AP-Verfahren den Nachweis schuldig geblieben, dass sein Kündigungsschreiben vom Jän. 2014 tatsächlich versendet und bei der XY-Gesellschaft auch eingegangen sei. Zudem habe er im AP-Verfahren trotz Aufforderung nicht nachgewiesen, dass mit der Beendigung seiner XY-Geschäftsbeziehung auch das Ende von Provisionsansprüchen aus seinen ID-Nummern verbunden gewesen sei. Zugleich hätten die vom Bf vorgelegten Bankkontoauszüge Provisionszahlungen von XY bis August 2014 belegt.

Bei der Höhe der Erlöse ging das FA in der BVE davon aus, dass der Masseverwalter im Insolvenzverfahren des Bf dessen vollständige XY-Umsätze/Erlöse des Jahres 2012 ermittelt hatte (inclusive Einnahmen, die der Bf bis zur Insolvenzeröffnung über eine maltesische Gesellschaft „umgeleitet“ hatte). Der Umsatzeinbruch im Jahr 2013 sei ungeklärt geblieben (kein Nachweis betreffend Erlöse zur ursprünglichen ID-Nummer des Bf). Die Umsatz-/Gewinnerhöhung gegenüber 2012 um 10% ergebe sich „aus dem System XY“, bei dem die Höhe der Provisionen von der Anzahl der Mitglieder bzw. der Größe des Teams abhängt, wobei der Bf bereits vor dem Konkursverfahren im Jahr 2012 eine entsprechende Struktur aufgebaut habe. Einträge aus den sozialen Medien zeigten, dass er sich auch danach zum Zwecke der Mitgliebersuche „im Umfeld XY/ZZ ...international äußerst aktiv bewegt“ habe. Auch der Umstand, dass die Bestreitung der Lebenshaltungskosten des Bf bzw. seiner Familie

„mehr als fragwürdig“ sei, rechtfertige die durchgeführte Zuschätzung, zumal der Masseverwalter im Jahr 2012 den Privatbereich als Ursache der Insolvenz gesehen habe.

Bezüglich der USt ging das FA unter Verweis auf zwischenzeitige BFG-Judikatur betreffend diverse XY-Vermittler davon aus, dass der Bf seine Leistungen gegenüber der XY-Gesellschaft-5 mit Sitz in Österreich erbracht hatte und daher Umsatzsteuerpflicht nach § 3a (6) UStG 1994 vorgelegen sei. Da die Umsatzsteuerpflicht „im Moment“ eindeutig sei, gäbe es weder Veranlassung für eine Anwendung des § 295a BAO, noch für eine Vorläufigkeit der angefochtenen Bescheide (BVE 2.März 2017, BFG-Akt OZ 13ff).

Der Bf hielt an seinem Beschwerdevorbringen fest und begehrte die Vorlage seiner Rechtsmittel an das BFG.

Im Vorlageantrag hob er nochmals hervor, dass es immer nur EINE aktive ID-Nummer gebe. Durch Hinterlegung alter ID-Nummern bei der aktiven ID-Nummer sei „ausgeschlossen, dass über eine andere ID Provisionen fließen.“

Die Schätzung des FA negiere trotz umfangreicher Ermittlungsarbeit und Bankkonteneinsicht im AP-Verfahren den in der Buchhaltung klar dokumentierten starken Rückgang der monatlichen Provisionseinnahmen ab Jänner 2013, der systembedingt sei. Durch die binäre Verrechnungsweise („50% Regel“) werde „jeweils nur den Umsatz für das schwächste Glied“ berücksichtigt. Zugleich sei es dadurch 2014 noch zu geringen „nachlaufenden Einnahmen“ gekommen. Ohne Tätigkeit gebe es auch keine „Bestandsprovisionen“.

Der AP-Bericht werde dem durch Lehre und Rechtsprechung entwickelten Maßstab für eine hinreichend dargelegte Schätzungsberechtigung nicht gerecht. Das FA sei eine ordnungsgemäße Sachverhaltsaufklärung schuldig geblieben. Der Besuch von XY-Veranstaltungen begründe keine Befugnis zur Abgabenschätzung.

Auch sei dem AP-Bericht zu ersehen, dass er im Jahr 2013 nur rund 46% des Umsatzes aus 2012 erwirtschaftet habe. Im Jahr 2014 sei der Umsatz – selbst unter Berücksichtigung der infolge der Betriebsaufgabe gebotenen Übergangsgewinnermittlung – unter der Kleinunternehmergrenze des UStG geblieben. Die vom FA geschätzte Bemessungsgrundlage von 155.613,- € sei völlig absurd und lebensfremd. Gegen die Endgültigkeit der angefochtenen Bescheide verwehre sich der Bf nicht mehr (Vorlageantrag 2.Mai 2017, BFG-Akt OZ 20).

Auch das FA hielt im Vorlagebericht am bisherigen Standpunkt fest.

Dem Vorbringen des Bf betreffend Kündigung seiner XY-Tätigkeit werde kein Glauben geschenkt. Dessen fortgesetzte Anwesenheit bei XY-Veranstaltungen belege, dass er weiterhin für XY/ZZ aktiv tätig sei. Das „System XY“ Sorge durch die Partizipation an den Umsätzen ehemals geworbener Teammitglieder für fortlaufende Provisionseinnahmen. Ein unentgeltlicher Verzicht auf die gewinnbringende Tätigkeit sei absolut unglaubwürdig. Zugleich seien die Mittelherkunft und der Verwendungszweck wiederholter Bareinzahlungen des Bf und seiner Gattin in den Jahren 2014 und 2015 ungeklärt geblieben. Gleiches gelte für den Verbleib der ursprünglichen ID-Nummer des Bf. Eine Bestätigung der Beendigung durch XY sei nicht

erfolgt. Die Vorgänge im Zusammenhang mit den maltesischen Gesellschaften im Jahr 2012 würden die Übertragbarkeit der ID-Nummer belegen. Die Erlösaufzeichnungen des Bf zeigten für 2013 keineswegs eine stetig rückläufige Umsatzentwicklung, sondern eine rapide Umsatzzunahme im August 2013 auf.

Die abgabenbehördliche Schätzung der Besteuerungsgrundlagen sei aufgrund des AP-Ergebnisses, der (unglaublichen) Angaben des Bf und dessen Nichtbeibringung diverser Unterlagen unumgänglich gewesen. Die vorgenommene Beweiswürdigung und die Höhe der Schätzung seien in der BVE ausführlich erläutert worden (Vorlagebericht, BFG-Akt OZ 61).

Im finanzgerichtlichen Verfahren wurde der angefochtene USt-Bescheid 2014 im Sinne der zwischenzeitig vom VwGH geklärten Rechtsfrage und mangels erwiesener Rechnungslegung in einem Verfahren nach § 300 BAO aufgehoben.

Die Beschwerde gegen den EVZ-Bescheid 2016 zog der Bf zurück.

Zum ESt-Beschwerdeverfahren reichte das FA dem BFG gemäß § 266 (4) BAO diverse Unterlagen aus dem AP-Verfahren nach, wovon insbesondere jene zu Bankverbindungen des Bf teilweise unvollständig bzw. unlesbar waren.

Auf die Durchführung einer beantragten Akteneinsicht verzichtete der Bf, wandte sich aber unmittelbar vor der mündlichen Beschwerdeverhandlung (nachfolgend mV) an das FA und erhielt wunschgemäß Kopien von Unterlagen aus dem abgabenbehördlichen Verfahren.

In der mV beim BFG stellte der Bf Sachverhaltsaspekte zum Teil abweichend von seinem Vorbringen im vorausgegangenen Verfahren dar bzw. brachte Neues erstmalig vor.

Belegnachweise zur Untermauerung seiner Ausführungen oder Widerlegung der Argumentationen aus dem abgabenbehördlichen Verfahren blieb er – trotz Hinweises in der Ladung – zur Gänze schuldig (NS/mV 23.Sept 2025, BFG-Akt OZ 88).

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Als Ergebnis des durchgeführten Ermittlungsverfahrens legt das BFG der Entscheidung zu Spruchpunkt I. des gegenständlichen Verfahrens den nachfolgend festgestellten Sachverhalt zugrunde:

A) Allgemeines:

Der – im abgabenbehördlichen Verfahren steuerlich vertretene – Bf, ein gelernter Bürokaufmann mit langjähriger Erfahrung in der Versicherungsbranche, war ab März 2006 für ein vom Grazer A.B. im Jahr 2003 gegründetes Unternehmen tätig, das als „XY-Einkaufsgemeinschaft“ bekannt wurde. Die „Stammkundenvereinbarung“ mit der XY Gesellschaft vom 13.März 2006 weist neben der OrdnungsNr. 999999 ein Bankkonto bei der Bank-1 als „Bankverbindung (für Ihre Cash auf's Konto Überweisungen)“ aus (Beschwerde/Beilage 3).

Die XY Gesellschaft mit Sitz in der Schweiz (*HandelsregisterNr, CH-888888a*) führte ab dem Jahr 2010 die Firmenbezeichnung XY-Gesellschaft. Im Geschäftsverkehr verwendete das – seit Okt 2023 insolvente – Unternehmen auch die Kurzbezeichnung XY.

Daneben gab es am Sitz in (Sitzadresse) bereits im Jahr 2010 mehrere rechtlich selbständige XY-Unternehmen, zu denen etwa eine XY-Gesellschaft-2 (CH-777777b) und eine XY-Gesellschaft-3 (CH-666666c) gehörten.

Vertreterin der XY-Gesellschaft in Österreich war im Verfahrenszeitraum die XY-Gesellschaft-4, FN999999, mit Sitz in Graz (auch XY-Ges-4 genannt), eine 100% Tochter der XY-Gesellschaft.

Die Grundlagen der Geschäftsbeziehung zwischen der XY-Gesellschaft und den Vertriebspartnern der XY-Einkaufsgemeinschaft waren im Wesentlichen durch Allgemeine Geschäftsbedingungen (AGB) bzw. Zusatz-AGB (ZAGB) festgelegt, die im Laufe der Zeit mehreren Abänderungen unterlagen und zudem durch Einzelvereinbarungen ergänzt bzw. geändert werden konnten.

In den Verfahrensunterlagen befinden sich AGB 11/2009, AGB 4/2012 samt ZAGB und AGB 11/2014 (BFG-Akt, OZ 21-23). Die der *Stammkundenvereinbarung* mit dem Bf vom März 2006 zugrunde liegenden AGB liegen nicht vor, ebenso wenig Einzelvereinbarungen des Bf mit der XY-Gesellschaft oder einem anderen XY-Unternehmen, deren Existenz der Bf in der mV im Übrigen ausschloss.

In dem - von Beginn an international ausgerichteten - XY-System waren Teilnehmer (lt. AGB „*Mitglieder*“) eigenverantwortlich, selbständig, von XY rechtlich unabhängig und ohne Anspruch auf Aufwandersatz, jedoch gegen Erhalt von in den AGB festgelegten Vergütungsansprüchen („*Mitgliedervorteilen*“) grundsätzlich im sogenannten „*Empfehlungsmarketing*“ tätig (AGB 4/2012 Pkt. 3.1f).

Der Identifizierung dieser Vertriebsmitglieder dienten Mitgliedsnummern (ID-Nummern), die - entsprechend der Gliederung nach den Telefonvorwahlnummern ihrer Hauptwohnsitzländer bei Vertragsabschluss - als „*Länder-ID*“ bezeichnet wurden (Bf/Nr 043.000.999999).

Nach den AGB der XY-Gesellschaft war für jede natürliche oder juristische Person jeweils nur eine einzige „*Registrierung*“ zulässig. Damit verbunden war die Zuweisung der „*Länder-ID*“, die zugleich das Anknüpfungsmerkmal für die Zuordnung von Umsätzen („*Einkäufen*“) und diversen, unterschiedlich bezeichneten und berechneten Vergütungsansprüchen der Vertriebsmitglieder bildete.

Das Entlohnungssystem („*Treueprogramm*“) der XY-Gesellschaft sah eine Kombination von Geldvergütungen und bloßen Rechenpositionen („*prozentualen Buchungswerten*“) nach einem schwer durchschaubaren, komplex verzahnten Bewertungssystem vor, in das neben der Leistung eines konkreten Mitgliedes auch Leistungen der von diesem geworbenen und der von

den Geworbenen eingebrachten „*Teammitglieder*“ („*Empfehlungslinien*“/„*Life-Lines*“) einbezogen wurden.

Nach den für den Großteil des Verfahrenszeitraumes (VZR) maßgeblichen AGB/ZABG 4/2012 konnten die Vertriebsmitglieder aus dem zum „*Shoppingnetzwerk*“ eingerichteten Teil des *Treueprogramms* „*karriereunabhängige*“ Vergütungen erzielen („*Cashback*“, „*Freundschaftsbonus*“), die sich aus einem Prozentanteil der eigenen Einkäufen des Mitgliedes und solchen seiner *Life-Lines* bei Partnerunternehmen der XY-Gesellschaft errechneten und für welche eine wöchentliche Auszahlung vorgesehen war.

„*Premium Mitgliedschaften*“ - mit besonderen Zugangsvoraussetzungen für nichtunternehmerische Mitglieder - bildeten die Grundlage für weitere „*Serviceleistungen*“ aus dem XY-System (ZABG 4/2012, Pkt 5.4f).

Daneben wurden auf Basis von in den ZABG festgelegten Berechnungsparametern „*erweiterte Mitgliedsvorteile*“ in Form von „*prozentualen Buchungswerten*“ („*Einheiten*“) ermittelt. Daraus leiteten sich Art und Umfang bzw. Höhe diverser weiterer Vergütungen ab, die im Wesentlichen für das „*Karriereprogramm*“ maßgeblich waren.

Den umfangreichen Regelungen über „*karriereabhängige Vergütungen*“ lagen die Ergebnisse von „*Produktionsmonaten*“ zugrunde.

Der Bf verwendete als Synonym für das *Karriereprogramm* in der mV den Begriff „*Strukturaufbau*“, dem wegen der Auswirkungen auf die Karrierestufe sein primäres Interesse gegolten habe.

Ein vom XY-Gründer A.B. im April 2015 der Wirtschafts- und Korruptions-Staatsanwaltschaft (WKStA) vorgelegter „*Karriere-Aufbauplan*“ dokumentiert ein komplexes, in acht „*Karriere-Levels*“ ansteigendes Punkte-/Entlohnungssystem, nach welchem auf Basis von „*Treuevorteilen aus Einkäufen...im gesamten Team ...oder durch Gutschein-Anzahlungen auf künftige Einkäufe (Mitgliedsvorteil vorab) ...zusätzliche Einkommensmöglichkeiten*“ ...*generiert*“ werden konnten.

Die Zugehörigkeit zu jeder Karrierestufe setzte eine vordefinierte Anzahl von punkteabhängigen *Einheiten* voraus, die in zwei aufeinanderfolgenden *Produktionsmonaten* erreicht werden mussten und für die anschließenden sechs Monate galt bzw. bei einmaligem neuerlichen Erreichen innerhalb dieses Zeitraumes (unter erhöhten Anforderungen) um weitere sechs Monate verlängert wurde. Bei Nichterreichen der Verlängerungskriterien galt die darunterliegende Karrierestufe als „*bestätigt*“.

Angehörige der Karrierestufen 4-8 konnten bei Erfüllen weiterer Voraussetzungen einen „*unbefristeten Anspruch auf das perfektionierte Karriere-Level*“ erreichen.

Nach der Beilage D zur NS mit A.B. befand sich der Bf in der bestätigten Karrierestufe 7 („*EffectiveCarreerLevell*“).

(ZABG 4/2012, 7.4. u. Pkt 7.9f; NS/A.B. v. 20.4.2015 + Beilagen, BFG-Akt OZ 50).

Im Verfahrenszeitraum erfolgte eine getrennte Abrechnung der *karriereunabhängigen* und *karriereabhängigen* Vergütungen im Rahmen der XY-Gesellschaft. Später wurde „die Einkaufsschiene“ in ein gesondertes Unternehmen ausgegliedert (XY/ZZ).

Die vorliegenden AGB/ZAGB beziehen sich auf die den Mitgliedern bei der Erstregistrierung zugeordneten ID-Nummern („*Länder-ID*“). Andere Arten von ID-Nummern sind darin nicht erwähnt. In der Praxis gab es auch XY-Mitglieder mit mehreren *Länder-ID* und Mitglieder mit ID-Nummern, deren Aufbau einer anderen Systematik folgten.

Beschwerdeführer mit mehr als einer *Länder-ID* sind etwa aus den XY-Rechtmittelverfahren des BFG RV/7103996/2019 und RV/2100908/2018 bekannt.

Im BFG-Verfahren RV/7103996/2019 besaß der Beschwerdeführer vier käuflich erworbene ID-Nummern. Zudem gab es in diesem Verfahren eine als bloße Zahlstelle fungierende Gesellschaft in Malta, die Eigentümerin mehrerer „*internationaler ID*“ war. Der Beschwerdeführer wurde auf Informationsveranstaltungen als erfolgreiches XY-Mitglied präsentiert und warb bei dieser Gelegenheit neue Mitglieder an, aus deren Einkäufen er in der Folge Provisionen lukrierte. Für seine Mitwirkung am „*internationalen Aufbau des XY-Systems*“ in verschiedenen europäischen und außereuropäischen Staaten (darunter etwa Hongkong und Thailand) erhielt er zusätzlich sogen. „*Struktur- bzw. „Systemprovisionen*“, welche als monatliche Fixbeträge ausbezahlt wurden (BFG-Erkenntnis 10.Nov 2023, RV/7103996/2019 S.6f u. S. 9ff, findok@bfg.gv.at).

Im BFG-Verfahren RV/2100908/2018 besaß der Beschwerdeführer zwei *Länder-ID* aufgrund von Wohnsitzen in Österreich und den USA und der Zusammenarbeit mit einem amerikanischen Geschäftspartner. Zudem erwähnte er eine „*Interne System-Nummer*“. Auch in diesem Fall erfolgte neben umsatzabhängigen Provisionserlösen eine Auszahlung monatlicher Fixbeträge für den *Strukturaufbau*, die als „*Spesenersatz*“ bezeichnet waren (BFG-Erkenntnis 25.April 2024, RV/2100908/2018, S. 4 u. 14-17, a.a.O.).

Im gegenständlichen Verfahren war dem Bf im Prüfungszeitraum (PZR) neben seiner ursprünglichen *Länder-ID* eine weitere ID-Nummer mit der führenden Ziffernfolge „888“ zugeordnet, welche er als „*internationale ID*“ bzw. auch als „*Präsidenten-ID*“ bezeichnete (Nr.888.000.xxx.xxx, Bf als xxx Präsident von XY).

Nach dem Vorbringen des Bf wurde ihm diese zweite ID-Nummer im Jahr 2012 infolge Erreichens der Karrierestufe 7 aufgrund eines einmaligen Zweimonatsumsatzes von XY automatisch zugeteilt und in der Folge im XY-Verrechnungssystem dauerhaft an Stelle seiner (hinterlegten) *Länder-ID* verwendet. Damit verbunden sei der - auf Dauer verliehene, jedoch nicht gesondert vergütete - „*Präsidententitel*“ gewesen, dem eine reine Marketingfunktion zugekommen sei (AP-NS 1.Okt 2014, BFG-Akt OZ 48; Vorlageantrag; NS/mV 23.Sept 2025).

Die vom Bf vorgenommene Gleichsetzung der *internationalen ID* mit einer *Präsidenten-ID* wird durch das Verfahrensergebnis nicht erhärtet. Dokumentiert ist ein (in den vorliegenden

AGB/ZAGB nicht erwähntes) „*Präsidententeam*“. Nicht erwiesen ist jedoch, dass mit einer Zugehörigkeit zum *Präsidententeam* der Besitz einer weiteren ID-Nummer verbunden war.

Der XY-Gründer A.B. beschrieb das „*Präsidententeam*“ im April 2015 gegenüber der WKStA als den Kreis der Mitarbeiter der höchsten Karrierestufen 7 und 8, die auf nationalen oder internationalen XY-Veranstaltungen als Gastsprecher zur Motivation des Auditoriums auftraten und erwähnte daraus lukrierte „*zusätzliche Einkommensmöglichkeiten*“.

Der Bf verwies noch in der Fertigungsklausel eines eMails vom April 2015 auf seine Zugehörigkeit zum „*President Member Team XY International*“ (BFG-Akt OZ 50 u. OZ 69).

Wie von A.B. angedeutet und aus dem BFG-Verfahren RV/7103996/2018 bekannt, bot die Teilnahme an Motivationsveranstaltungen die Gelegenheit, neue Teammitglieder für eigene *Life-Lines* zu rekrutieren. Für eine Verrechnung daraus resultierender Vergütungen stand die *Länder-ID* zur Verfügung.

Aus den Darstellungen des Bf und des A.B. ergibt sich weder für die Zugehörigkeit zum *Präsidententeam*, noch für die Verrechnung der daraus resultierenden *Mitgliedervorteile* ein Bedarf nach einer weiteren ID-Nummer.

Die vom Bf als Begründung für die Vergabe seiner *Präsidenten-ID* genannte Serviceleistung für die XY-„*Community*“ (leichtere Erkennbarkeit aufgrund der speziellen Nummerngestaltung) erscheint dem BFG für die dauerhafte Implementierung einer zusätzlichen Mitgliedsnummer im EDV-System von XY wenig überzeugend, zumal einer Zuordnung unabhängig vom Fortbestand der Zugehörigkeit des Mitgliedes zu den obersten Karrierestufen, kein relevanter Aussagewert beizumessen wäre.

Da weitere Erfordernisse für die Verwendung einer eigenen ID-Nummer durch Mitglieder des *Präsidententeams* im Verfahren nicht bekannt wurden, hält das BFG einen Zusammenhang der zweiten ID-Nummer des Bf mit dessen Zugehörigkeit zum *Präsidententeam* für nicht erwiesen, sondern geht von einer zur Verschleierung des wahren Zwecks der zweiten ID-Nummer geschaffenen Fantasiebezeichnung des Bf aus.

Die Existenz von *internationalen IDs* wird durch das BFG-Verfahren RV/2100902/2018 bestätigt.

Die ZAGB 4/2012 der XY-Gesellschaft erwähnen Mitgliedervorteile aus dem „*nationalen und kontinentalen Treueprogramm*“. A.B. bestätigte gegenüber der WKStA die Existenz von „*nationalen und internationalen Verrechnungsprogrammen*“ mit getrennter Auszahlung (dokumentiert durch eine eMail des Rechtsvertreters eines XY-Mitgliedes vom Nov. 2013). Der Bf stimmte in der mV diesen Ausführungen des XY-Gründers zu, betonte jedoch eine einheitliche Erfassung beider Vergütungen unter seiner *Präsidenten-ID* (ZAGB 4/2012, Pkt 7.7; NS/A.B. 20.Apr 2015, S.6 und Beilage B; NS/mV 23.Sept 2025).

Auf Basis der angeführten Feststellungen geht das BFG davon aus, dass die vom Bf zur Verschleierung der wahren Bedeutung als *Präsidenten-ID* bezeichnete Nr. 888.000.xxx.xxx eine

internationale ID im Sinne des BFG-Verfahrens RV/2100902/2018 war, die der Verrechnung seiner Vergütungen für den *Strukturaufbau* im Ausland diene.

Auch die Gattin des Bf verfügte als XY-Mitglied über eine *Länder-ID*, deren Verwendung für eigene Provisionen der Bf in der mV ausschloss.

Ein Zusammenhang mit einer zweiten *Länder-ID*, zu welcher im Jänner 2012 eine Provisionsüberweisung der XY-Gesellschaft auf dem Bankkonto des Bf aus der Stammkundenvereinbarung vom März 2006 einlangte (Referenz Nr 043000555555), war für das BFG auf Basis der gemäß § 266 (4) BAO ergänzten Verfahrensunterlagen nicht feststellbar.

Der Handel mit *Länder-ID* war nach den AGB 2009 – nach vorheriger schriftlicher Verständigung der XY Gesellschaft – explizit zulässig. Ein Verkauf führte zu einer Beendigung der Geschäftsbeziehung mit der XY Gesellschaft.

Die nachfolgenden AGB 4/2012 erwähnten den Verkauf von ID-Nummern nicht mehr, ließen aber eine „*Abtretung der Rechte aus dem Vertragsverhältnis*“ nach vorheriger Zustimmung der XY-Gesellschaft zu. Die AGB 11/2014 erklärten die *Länder-ID* ausdrücklich für nicht übertragbar.

Sowohl die AGB 11/2009 als auch die AGB 4/2012 ermöglichten einen von der *Länder-ID* losgelösten Erwerb/Verkauf von „*Positionen*“ (AGB 2009) bzw. „*Einheiten*“ (AGB 2012) an andere XY-Mitglieder.

AP-Abfrageergebnisse der Internetplattform *willhaben.at* vom Juni 2014 dokumentieren einen entsprechenden Markt für einen derartigen Handel. Dass es sich dabei um bloße „Fake“-Inserate handelt (Bf/mV 23.Sept 2025), ist für das BFG nicht feststellbar.

Ein beabsichtigter Verkauf einer *Länder-ID* oder von *Positionen/Einheiten* war zunächst mittels eines dafür vorgesehenen Formulars der XY Gesellschaft zur Ausübung eines Vorkaufsrechtes zu melden bzw. anzubieten. Eine bestehende „*Empfehlungslinie*“ blieb von einem Verkauf der *Länder-ID* oder von *Positionen/Einheiten* unberührt. Der Erwerber trat in die Vertragsposition des Verkäufers ein (einschließlich der Platzierung existenter „*Einheiten*“ im Verrechnungsprogramm).

Auch der Verkauf der (gesamten) „*Rechte aus dem Vertragsverhältnis*“ mit XY erforderte eine vorherige Zustimmung (AGB 2009 Pkt 16.1; ZAGB 4/2012, Pkt 8.8).

Später erworbene ID-Nummern waren nach dem Erfassen beim Erwerber (Zuordnung zu dessen ursprünglicher *Länder-ID*) zu löschen. Dessen Mitgliedskonto blieb nach dem Erwerb unverändert der bisherigen *Länder-ID* zugeordnet.

Aus Sicht eines Erwerbers bestand der Zweck eines solchen Zukaufes naturgemäß in der Erlangung zusätzlicher *Mitgliedervorteile*. Um diesen Zweck sicherzustellen, durfte die Löschung einer zugekauften ID-Nummer eine Zurechnung der daraus ab dem Erwerb lukrierten *Mitgliedervorteile* an den Erwerber nicht berühren. Dies setzte eine Verknüpfung der betroffenen Datensätze des Verkäufers und des Erwerbers im Systemhintergrund voraus.

(Stichwort *interne Systemnummer*).

Sofern die zum Eingang auf dem Konto des Bf bei der Bank-1 im Jänner 2012 erfasste zweite Länder-ID aus einem Erwerb des Bf nach März 2006 stammte, war sie im Geltungsbereich der AGB 4/2012 zu löschen. Dies änderte jedoch nichts an der Zurechnung der damit erworbenen Einheiten und der daraus in der Folge resultierenden Mitgliedervorteile beim Bf.

Eine Löschung der ursprünglichen *Länder-ID* sah keine der vorliegenden AGB-Versionen vor.

Wie der Verkauf von ID-Nummern oder *Einheiten*, erforderte auch eine „*Beendigung des Vertragsverhältnisses*“ mit der XY-Gesellschaft (nachfolgend Kündigung) die Schriftform. Auch eine Kündigung ließ eine bestehende „*Empfehlungslinie*“ unberührt. Für dem Grunde nach bereits getätigte „*Einkäufe*“ blieb trotz Kündigung ein Anspruch auf „*erweiterte Mitgliedervorteile*“ (*Karrierevergütungen*) aufrecht.

Bereits geleistete „*Anzahlungen*“ zu noch nicht realisierten Kundengeschäften konnten bei der Kündigung durch ein Mitglied auf regulärem Weg nur durch den Verkauf von „*Einheiten*“ ohne Zusatzinvestition („*Aufzahlung*“) vor dem Verfall gerettet werden.

Der Bf räumte in der mV den Verlust von Anzahlungen ein, die er nach der Betriebsaufgabe geleistet hatte.

(Quellen: AGB 11/2009, Pkt.10./Pkt.16.; AGB 4/2012 Pkt.2.5, Pkt.7.5./7.7., Pkt.13, ZAGB 4/2012, Pkt 8.; *willhaben*-Abfragen 6/2014, BFG-Akt OZ 47; WKStA-NS mit A.B. 20.Apr.2015 + Beilagen; Bf-Mail 4/2015; NS/mV 23.Sept. 2025)

B) Betriebsaufgabe:

Der Bf war mit seiner Tätigkeit für die XY-Einkaufsgemeinschaft rasch erfolgreich.

Bereits im Jahr 2008 überschritten die an ihn ausbezahlten Provisionen erstmals die umsatzsteuerliche Kleinunternehmergrenze deutlich. Im Jänner 2010 gab er dem FA im Wege seiner steuerlichen Vertretung die Eröffnung einer gewerblichen Tätigkeit per 1.1.2009 bekannt („*Direktvertrieb*“), verbunden mit einem Regelbesteuerungsantrag nach § 6 (1) Z 27 UStG 1994 ab 2008.

Nach XY-Unterlagen („*Gesamtübersichten*“) flossen dem Bf ab 2010 Jahreserlöse jenseits der 100.000,- €-Grenze zu. In den Jahren 2011 und 2012 stiegen diese auf fast 170.000,- € an.

Nachdem die USt-Pflicht von XY-Vergütungen bis 2009 unstrittig war, kam es nach einer Änderung des UStG 1994 ab 2010 zwischen XY-Vertriebsmitgliedern und den Abgabenbehörden zu divergierenden rechtlichen Beurteilungen bei der umsatzsteuerlichen Behandlung der XY-Provisionen. Die unklare Rechtslage führte zu zahlreichen AP-Verfahren bei Vertriebsmitgliedern von XY, in welchen die Abgabenbehörden von einer USt-Pflicht der XY-Vergütungen ausgingen. Einige dieser Verfahren wurden in der Folge beim Unabhängigen Finanzsenat (UFS) bzw. beim BFG anhängig. Einzelne Verfahren wurden an den VwGH herangetragen. Bereits vor 2014 gab es erste UFS-Entscheidungen. Während des AP-Verfahrens beim Bf ergingen mehrere Entscheidungen des BFG (z.B. UFS 1.7.2013,

RV/0006-G/12; BFG 5.1.2015, RV/2100487/2013; BFG 9.1.2015, RV/2100510/2013).

Zum Jahreswechsel 2013/2014 war auch bei der XY Gesellschaft-4 die USt-Pflicht der Umsätze Thema in einem AP-Verfahren.

Auch der Bf behandelte seine Vergütungen von der XY-Gesellschaft ab 2010 als umsatzsteuerfrei und unterließ laufende Zahlungen/Meldungen von Umsatzsteuer-Vorauszahlungen (UVZ).

Nach einer AP für 2006-2008 (USt-Nachschauzeitraum bis 7/2010) stand die USt-Pflicht seiner XY-Provisionen ab Okt 2010 im Blickfeld der Abgabenbehörde.

Im April 2011 ergingen im Gefolge einer Umsatzsteuerprüfung für UVZ-Zeiträume bis 1/2011 erste UVZ-Festsetzungsbescheide auf Basis einer USt-Pflicht der XY-Provisionen an den Bf.

Das Rechtsmittelverfahren gegen den UVZ-Bescheid 1/2011 endete im Mai 2011 mit einer abweisenden BVE. Das Rechtsmittelverfahren gegen den UVZ-Bescheid 12/2010 (beinhaltend die UVZ 1-12/2010) wurde im Jahr 2012 gemäß § 253 BAO im Rahmen der Veranlagung der Umsatzsteuer 2010 fortgeführt (USt-Bescheid 2010 v. 10. April 2012).

Da der Bf seine UVZ-Pflichten konsequent negierte, setzte das FA UVZ auch für die Voranmeldungszeiträume 2/2011 – 6/2012 bescheidmäßig fest.

Zudem wurden EVZ für 2011 und 2012 vorgeschrieben.

Im zweiten Halbjahr 2012 kam es auf Antrag des FA zu einem Insolvenzverfahren mit fortgesetzter Betriebsführung des Bf, das im Dez 2012 mit einer 20% Quote beendet wurde (Quotenerfüllung in drei Raten bis Nov 2014).

Im Verlauf des Insolvenzverfahrens ergingen am 25. Sept 2012 an den Masseverwalter (MV) des Bf - auf Basis einer USt-Pflicht der XY-Provisionen - einerseits eine abgabenbehördliche Rechtsmittelerledigung zum Jahr 2010 und anderseits (endgültige) Veranlagungsbescheide 2011, die jeweils unangefochten in Rechtskraft erwuchsen.

Nach der Konkursaufhebung führte der Bf seine XY-Tätigkeit eigenständig weiter. Laufende UVZ-Verpflichtungen ließ er weiter unbeachtet. Die EVZ 2013 wurden auf Antrag der steuerlichen Vertretung Anfang März 2013 auf 10.000,- € herabgesetzt.

Im Vorfeld der im Nov 2013 fälligen Insolvenzquote erwirkte der steuerliche Vertreter des Bf beim FA einen vorläufigen Zahlungsaufschub für die auf dessen Abgabenkonto aushaftenden USt-Schuldigkeiten.

Die im Dez 2013 im Sinne des abgabenbehördlichen Standpunktes eingereichten Abgabenerklärungen 2012 wurden im Jänner 2014 erklärungsgemäß und – gemäß der mit dem FA getroffenen Vereinbarung vom Nov 2013 - vorläufig nach § 200 BAO veranlagt.

Die Veranlagung 2012 löste eine EVZ-Vorschreibung an den Bf für 2014 aus, die nach einem Antrag seiner steuerlichen Vertretung Anfang Mai 2014 storniert wurde.

Im Juni 2014 folgten vorläufige Veranlagungsbescheide für 2013. Die erklärten Besteuerungsgrundlagen bildeten einen Umsatzeinbruch von rd 54% zum Jahr 2012 ab.

Wie bereits zu den Vorjahren, lagen den Veranlagungsbescheiden 2012 und 2013 Nettoumsätze bzw. -jahreserlöse zugrunde, die durch Umrechnung der Jahreswerte aus „Gesamtübersichten“ 2012/2013 der XY-Gesellschaft in Nettobeträge errechnet wurden.

Kurz nach Ergehen der Veranlagungsbescheide 2012 hatte die steuerliche Vertretung dem FA am 12. Febr. 2014 via FinanzOnline die per 1. Febr. 2014 erfolgte Betriebsaufgabe des Bf gemeldet. In der Folge hatte der Bf ab Februar 2014 Arbeitslosenunterstützung bezogen. Die Betriebsaufgabemeldung hatte die Einstellung der elektronischen UVZ-Überwachung durch das FA ausgelöst. Dadurch war das Fehlen laufender UVZ/UVA bis zur Veranlagung 2013 im Juni 2014 unbemerkt geblieben.

Nach Rechtskraft der vorläufigen Veranlagungsbescheide 2013 eröffnete das FA im Herbst 2014 das verfahrensgegenständliche AP-Verfahren zunächst für 2011-2013. In einer zu Prüfungsbeginn durchgeführten niederschriftlichen Befragung gab der Bf zu seiner Betriebsaufgabemeldung an das FA an, er habe im Jänner 2014 dem (BFG-Anm.: zur gleichen Zeit ausgeschiedenen) Geschäftsführer der XY-Gesellschaft-4, C.D., in einer persönlichen Besprechung in Graz mitgeteilt, dass er Ende Jänner 2014 „jegliche Geschäftstätigkeit (Vereinbarung vom 13.3.2006) zur XY Gesellschaft einstelle“ (AP-NS mit Bf 1. Okt 2014).

Im nachfolgenden AP-Verfahren forderte das Prüfungsorgan sowohl von der XY Gesellschaft-4 und der an derselben Adresse situierten XY-Gesellschaft-5 als auch vom Bf erfolglos Nachweise zur Beendigung der XY-Geschäftsbeziehung des Bf an.

Die XY Gesellschaft-4 und die XY-Gesellschaft-5 verwiesen auf die Zuständigkeit der XY-Gesellschaft in der Schweiz. Auskunftersuchen der AP an dieses Unternehmen sind nicht dokumentiert.

Der Bf verwies auf seinen fehlenden Zugang zum XY-Mitgliedskonto seit der Kündigung und lehnte - unter Hinweis auf eine AGB-Klausel, welche die XY-Gesellschaft berechtige, die Bearbeitung/ Beantwortung von Anfragen über Mitgliederdaten „im Rahmen der Gesetze“ abzulehnen - seine Verantwortung für den fehlenden Betriebsaufgabenachweis ab. Mangels Gesellschafter- oder Geschäftsführerfunktion habe es ihm an der Möglichkeit einer Einflussnahme auf die XY-Gesellschaft gefehlt.

Die vom Bf erwähnte AGB-Klausel findet sich im Abschnitt *Datenschutz* der AGB 4/2012 und beschränkt sich - wie der Hinweis auf die Möglichkeit zugehörige Anfragen auch an die XY Gesellschaft-4 zu richten - auf Datenschutz-Anfragen (AGB 2012, Pkt 9.2).

Die zur Zeit des AP-Verfahrens geltenden AGB 11/2014 enthielten eine vergleichbare Klausel nicht mehr.

Letztlich beschränkte sich der schriftliche Nachweis des Bf zu seiner Betriebsaufgabe im AP-Verfahren auf die Vorlage des im AP-Bericht genannten Schreibens vom 31. Jänner 2014 an die XY-Gesellschaft, in welchem er eine Beendigung seiner XY-Tätigkeit mit demselben Tag zu seinen beiden ID-Nummern (*Länder ID, internationale ID*) erklärte (Beschwerde/Beilage 1). Selbst den mit 31. Jän 2014 datierten Schriftsatz reichte der Bf erst nach wiederholter

Aufforderung der Prüferin Ende Februar 2016 nach.

Nachweise für einen Versand seines Kündigungsschreibens (eMail, Postaufgabe) bzw. dessen Eingang bei der XY-Gesellschaft in der Schweiz (Empfangsbestätigung, Zustellnachweis) blieb der Bf, trotz wiederholter Aufforderung, sowohl im Rahmen der AP als auch im nachfolgenden Rechtsmittelverfahren schuldig.

Dem BFG gegenüber bestätigte der Bf einen unbescheinigten Postversand des Kündigungsschreibens in der mV am 23.Sept 2025 und begründete diese Vorgangsweise einerseits mit seinem „*amikalen Umgang mit XY*“, insbesondere mit C.D., und andererseits mit seinem belasteten psychischen Zustand aufgrund fehlender Zukunftsperspektive für seine XY-Tätigkeit und familiärer Probleme.

Mit der Beschwerde gegen die aufgrund der AP ergangenen Bescheide reichte der Bf später Nachweise zur Löschung seiner Gewerbebefugnis am 3.Febr 2014, für die Zuerkennung seines Anspruches auf dem Bezug von AMS-Leistungen am 15.Febr 2014 sowie mehrere Bewerbungsschreiben nach. Zwei Bewerbungen stammten aus dem Jahr 2014 (März bzw. Mai), die restlichen aus 2016.

Der Bf begründete seine Betriebsaufgabe per Ende Jänner 2014 im abgabenbehördlichen Verfahren mit der - nach wie vor ungeklärten - USt-Pflicht, der seine XY-Provisionen rückwirkend ab 2010 unterworfen worden seien. Neben dem Insolvenzverfahren im Jahr 2012 sei auch die Vorläufigkeit seiner Veranlagungsbescheide 2012 und 2013 darauf zurückzuführen gewesen (USt-Schuld 2010 – 2013: 81.541,60 €). Neuerlichen Insolvenzandrohungen des FA im Jahr 2013 habe seine steuerliche Vertretung erst Anfang Nov 2013 durch eine Einigung über eine Stundung/Forderungsabtretung begegnen können. Zudem hätten die vorausgegangene Schädigung seiner Reputation durch die Eröffnung des Konkursverfahrens und die negative mediale Berichterstattung über XY im Allgemeinen, die Liquidität seines Unternehmens im Jahr 2013 stark eingeschränkt. Unter dem Druck der aus diesen Umständen resultierenden psychischen Belastung habe er sich zur Aufgabe seiner Geschäftstätigkeit per 31.Jän 2014 entschlossen.

Im finanzgerichtlichen Verfahren nannte der Bf drei „*Hauptursachen*“ für seine Betriebsaufgabe per 31.Jän. 2014. Neben der bereits im AP-Verfahren erwähnten medialen Negativberichterstattung über XY (ORF-Sendung xxxxxx), verwies er in der mV erstmals auf sein zunehmend kritisches Verhältnis zu XY aufgrund geänderter Umstände im XY-System, die zu seinem massiven Umsatzverlust im Jahr 2013 geführt hätten.

Einerseits habe XY in seinem Haupteinsatzgebiet England/Irland Vertragsunternehmen („*Einkaufspartner*“) gekündigt und damit seiner Möglichkeit zur Erzielung von Provisionen die Grundlage entzogen. Andererseits seien seine Kunden ab Mitte 2013 durch Strukturänderungen von XY in verschiedenen Ländern (z.B. Italien) anderen Vertriebspartnern zugeordnet worden. Seine – ausschließlich mündlichen - Klärungsversuche/Proteste seien unbeantwortet bzw. erfolglos geblieben.

Als weiteren Grund für die Betriebsaufgabe nannte der Bf in der mV sein Unvermögen zur

Entrichtung der anstehenden EVZ, weil er „*die Einnahmen für den Geschäftsaufbau verwendet*“ habe.

Warnungen aus dem Freundeskreis vor altersbedingten Problemen bei einem beruflichen Neustart habe er keinen Glauben geschenkt. Tatsächlich habe er, letztlich erfolglos, deutlich mehr als die im FA-Verfahren vorgelegten Bewerbungsschreiben abgesendet

Die Auswirkungen seines Insolvenzverfahrens aus dem Jahr 2012 relativierte der Bf in der mV mit dem Hinweis auf seine vorwiegend im Ausland ausgeübte Tätigkeit (Bf/NS 1.Okt 2014; Stb/Eingabe 20.Jän 2016; mV/NS 23.Sept 2025).

Im Zeitpunkt der behaupteten Betriebsaufgabe waren die AGB 11/2014 mit dem expliziten Verbot des Verkaufes der *Länder-ID* noch nicht in Geltung.

Wie festgestellt, ermöglichten die davor geltenden AGB sowohl einen Verkauf von *Einheiten* als auch einen Verkauf der *gesamten XY-Mitgliederrechte*, wobei Letzterer keiner Beschränkung auf Erwerber aus der XY-Gemeinschaft unterlag. Ein beabsichtigter Verkauf war der XY Gesellschaft zunächst schriftlich mittels eines dafür vorgesehenen Formulars anzubieten.

Ein schriftliches Anbot an die XY-Gesellschaft betreffend einen Verkauf seiner Mitgliederrechte oder von einzelnen *Einheiten* anlässlich seines Ausscheidens hatte der Bf im gesamten abgabenbehördlichen Verfahren weder erwähnt noch vorgelegt.

Erstmals in der mV vor dem BFG verwies er auf eine mündliche Information an C.D. zum Zweck der Verbreitung seine Verkaufsbereitschaft innerhalb der XY-Gemeinschaft. Zur Erstellung schriftlicher Unterlagen sei es mangels Rückmeldungen über Kaufinteressenten nicht gekommen. Das fehlende Interesse führte der Bf auf den massiv gesunkenen Wert der ID-Nummer infolge der negativen Medienberichterstattung über XY zurück. Die Bezeichnung der Internet-Verkaufsanzeigen aus dem AP-Verfahren als „*fake*“, *begründete er damit, dass „niemand gute ID-Nummern verkauft“*.

Zur Zurücklegung seiner Gewerbebefugnis anlässlich der Betriebsaufgabe äußerte der Bf erstmals in der mV die Vermutung, dass die Weiterleitung seines an die XY-Gesellschaft-4 in Graz gesendeten Dokuments über die Gewerbezurücklegung an die XY-Gesellschaft unterblieben sei, räumte allerdings eine unterlassene Nachfrage bei C.D ein.

Wie festgestellt, bestätigt das Verfahrensergebnis gefälschte Verkaufsinserate für XY-Mitgliedsnummern oder *Einheiten* nicht.

Nachweise für die erstmals in der mV erwähnte, mündliche Information an den Geschäftsführer der XY-Gesellschaft-4 über ein Verkaufsinteresse betreffend die ID-Nummer(n) und den Versand des Dokuments über die Zurücklegung seiner Gewerbebefugnis blieb der Bf schuldig. Das durchgeführte Ermittlungsverfahren ergab dazu keine belastbaren Anhaltspunkte.

Das BFG schenkt den erstmals und ohne Nachweise in der mV angebotenen Darstellungen des Bf über Verkaufsbemühungen zur ID-Nummer bzw. zur fehlgeschlagenen Meldung über die

Gewerbezurücklegung an die XY-Gesellschaft aufgrund des späten und unbescheinigten Vorbringens keinen Glauben, sondern beurteilt diese als reine Zweckbehauptungen.

Neben der drohenden USt-Pflicht seiner XY-Provisionen und der daraus resultierenden Vorgangsweise der Abgabenbehörde, bildete die stark rückläufige Einnahmenentwicklung des Jahres 2013 eine wesentliche Komponente der Argumentation des Bf zu den Gründen seiner Betriebsaufgabeentscheidung per Ende Jänner 2014.

Nach den Ausführungen in der mV war mit der automatischen Vergabe der *Präsidenten-ID* durch XY eine einmalige Fixprovision von 20.000,- € an den Masseverwalter verbunden gewesen. Im Gegensatz zu der – lt. Bf aus Marketinggründen unbefristet verliehenen – *Präsidenten-ID*, sei die Zugehörigkeit zur Karrierestufe 7 aufgrund des *binären Verrechnungssystems* bereits nach einem Monat wieder verloren gegangen, obwohl er die Karrierestufe 8 angestrebt habe, um mit dem höheren Einkommen seine Abgabenverbindlichkeiten begleichen zu können. Wegen der Auswirkungen auf die Karrierestufen habe dabei sein primäres Interesse dem „*Aufbau der Struktur*“ gegolten, mit Haupteinsatzgebiet im Ausland. Mit dem Hinweis auf eine bevorzugte Mittelverwendung für den „*Geschäftsaufbau*“ zu Lasten der Entrichtung von EVZ in einer liquiditätsknappen Phase, unterstrich der Bf seinen auf dem *Strukturaufbau* liegenden Hauptfokus weiter.

Die AP-Unterlagen des Masseverwalters zum Insolvenzzeitraum weisen für Juli/August 2012 Monatsumsätze von je knapp 19.000,- € aus. Gemeinsam mit dem Jännerumsatz bildeten diese bis dahin die Jahreshöchstwerte. Im Sept 2012 stieg der Monatsumsatz auf fast 24.600,- €. Im Okt/Nov 2012 kam es zu massiven Umsatzrückgängen auf 9.600,- € bzw. 10.000,- €, bevor der Zufluss im Dezember gänzlich versiegte (Konkursaufhebung tt. Dez 2012).

Die Darstellung des Bf zur Dauer seiner Zugehörigkeit zur Karrierestufe 7 steht im Widerspruch zu den AGB 4/2012, welche für die Bestätigung eines erreichten Karriere-Levels einen Zeitraum von sechs Monaten einräumten, bevor es bei Nichterreichen einer Bestätigung zu einer Rückstufung auf das darunterliegende Level kam.

Sofern die Karrierestufe 7 durch die Umsätze des Bf vom Juli und August 2012 erreicht wurde, galt diese gemäß den AGB zumindest bis Febr 2013.

Nach den (unter Abschnitt I/C näher ausgeführten) AGB-Bestimmungen zum Karrierevergütungssystem hatten XY-Mitglieder der Karrierestufe 7 Anspruch auf einen *Volumenbonus* von 20.000,- €. Eine Einmalzahlung ergibt sich aus den AGB nicht.

Die angeführte Einnahmenentwicklung zum Insolvenzverfahren lässt die Auszahlung des vom Bf genannten Betrages als *Volumenbonus* an den MV im Sept 2012 zu, doch nicht als zusätzliche Vergütung. Der Bonus findet im Septemberumsatz nur Deckung, wenn damit ein massiver Umsatzeinbruch bei den laufenden Provisionen verbunden war. Die Umsätze der Folgemonate schließen den Eingang eines solchen Bonusbetrages beim MV eindeutig aus.

Die Zugehörigkeit zum *Präsidententeam* ab dem Jahr 2012 wurde vom Bf bereits vor der mV vom 23.Sept 2025 mehrmals betont (Stichwort *Präsidenten-ID*).

Aus dem Masseverwalterbericht vom 2.Juli 2012 ist für den Zeitpunkt der Konkurseröffnung (tt. Juni 2012) dessen Zugehörigkeit zur Karrierestufe 6 abzuleiten.

Der Verweis auf Mitgliedschaft im *Präsidententeam* von "*XY International*" in einer eMail-Fertigungsklausel des Bf vom April 2015 belegt die Nutzung seines Präsidentenstatus bis lange nach der angeblichen Betriebsaufgabe.

Die dazu in der mV abgegebene Erklärung (technisches Unvermögen zur Löschung des Eintrages) erscheint wenig überzeugend vor dem Hintergrund der langjährigen, in weiten Bereichen elektronisch organisierten Tätigkeit des Bf in der international verbreiteten XY-Einkaufsgemeinschaft, inclusive nahezu vollständig elektronischer Abwicklung der Geschäftsbeziehung mit der XY-Gesellschaft über sein Online-Mitgliedskonto.

Dazu kommt, dass A.B. zur gleichen Zeit bei seiner Vernehmung durch die WKStA eine Unterlage vorlegte, nach welcher den beiden höchsten XY-Karrierestufen insgesamt 12 Mitglieder angehörten, darunter der Bf in der Karrierestufe 7 („*Präsidententeam*“).

Auch die vom FA recherchierten Facebook-Einträge aus dem Zeitraum Dez 2014 - Mai 2016 über Auftritte des Bf bei XY-Veranstaltungen verweisen durchwegs auf dessen Zugehörigkeit zum *Präsidententeam*.

Nicht zuletzt stieß das FA im März 2017 im Zuge der Rechtsmittelbearbeitung für die BVE auf eine „*XY-Pyramide*“ im Internet, welche den Bf in der Karrierestufe 7 sogar doppelt nannte.

Da der Bf bei Konkurseröffnung der XY-Karrierestufe 6 zugeordnet war, geht das BFG vor dem dargestellten Hintergrund davon aus, dass er die Karrierestufe 7 im September 2012 erreichte und diese Stufe anschließend deutlich länger als sechs Monate innehatte.

Mit einer Zugehörigkeit zur Karrierestufe 7 waren äußerst attraktive Einkommensmöglichkeiten verbunden.

A.B. bestätigte gegenüber der WKStA ein „*nationales und internationales Verrechnungsprogramm*“ mit einer durchschnittlichen Monatsvergütung in der Karrierestufe 5 von 5.755,78 € bzw. 5.400,- €. In den Karrierestufen 6-8 seien diese gegenüber der Stufe 5 „*logischerweise höher*“ gewesen.

Der Masseverwalter des Bf nannte Mitte 2012 ein „*Mindesteinkommen*“ des Bf von 8.000,- € in der Karrierestufe 6.

Die „*XY-Pyramide*“ vom März 2017 stellte für die Karrierestufe 8 ein erzielbares Jahreseinkommen von 150.000,- € in Aussicht (unlesbarer Wert für die Stufe 7).

Bei seiner WKStA-Vernehmung erwähnte A.B. auch ein erfolgreiches XY-Mitglied das „*in der Pension passiv weitermacht*“, „*sich um die Einkäufe der Kunden kümmert*“ und durch seine „*Stammkunden*“ ein „*passives Einkommen in der Karrierestufe 4-5*“ erzielt (NS/mV 23.Sept 2025; NS/A.B. 20.Apr.2015 + Beilagen B-D, MV-Bericht 2.Juli 2012, XY-Pramide 3/2017, BFG-Akt OZ 45, 47, 50, 68).

Die in der mV betonten Bestrebungen der Bf zum Erreichen der Karrierestufe 8 und die dargestellten Einkommenschancen bieten keine Anhaltspunkte für einen Umsatzeinbruch im Jahr 2013 und eine dadurch ausgelöste Betriebsaufgabeentscheidung des Bf per Ende Jänner 2014.

Eine Umstellung in der XY-Struktur im Laufe des Jahres 2013 als Auslöser für die starken Umsatzrückgänge in diesem Jahr wäre zweifellos bereits im AP-Verfahren vorgebracht worden. Dem erstmalig – wiederum unbescheinigt vorgebrachten – Hinweis des Bf in der mV auf diese Ursache für seine rückläufigen Provisionen im Jahr 2013 schenkt das BFG keinen Glauben sondern geht davon aus, dass entsprechende Verweise im AP-Verfahren unterblieben, weil der Prüfungszeitraum von Auswirkungen allfälliger Strukturänderungen nicht betroffen war.

Weitere Umstände ergänzen das Gesamtbild zur strittigen Betriebsaufgabe per 31.Jän 2014: Noch im Jänner 2014 überwies der Bf drei Teilnahmegebühren für die XY-Jahresveranstaltung (vgl. NS/A.B. 20.Apr 2015).

Der Bf verwies in der mV auf einen Erwerb für drei seiner Kunden, die er damit zu weiteren Einkäufen motivieren wollte.

Die Einladung zur XY-Jahresveranstaltung weist aus Sicht des BFG auf Aufwendungen für den „Geschäftsaufbau“ im Sinne von *Strukturaufbau* hin. In jedem Fall unterstreicht eine Verwendung eigener Geldmittel für eine Steigerung künftiger Kundenumsätze den aufrechten Willen des Bf zur fortgesetzten XY-Tätigkeit und spricht damit deutlich gegen seine Betriebsaufgabeabsicht per Ende Jänner 2014.

In den Monaten Juni bis August 2014 leistete der Bf unter seiner *internationalen ID* fünf „*Anzahlungen*“ an die XY-Gesellschaft, die im Gesamtwert im Bereich seiner entsprechenden Jahresbeträge 2010-2012 lagen.

Wie festgestellt, sah das XY-System *Anzahlungen* für Gutschriften aus künftigen Einkäufen noch zuwerbender Mitglieder vor. Sie dienten der Erreichung/Wahrung eines bestimmten *Karriereranges*. Da *Anzahlungen* nach einer Beendigung des Vertragsverhältnisses zur XY-Gesellschaft für das ehemalige Mitglied nicht mehr nutzbar waren, machten sie für den Bf nur bei fortgesetzter Mitgliedschaft im XY-System Sinn.

Dass der Bf in der mV den Verlust von *Anzahlungen* aufgrund seines „*Austritts*“ einräumte, wurde bereits erwähnt. Eine von ihm betonte Zuordnung der *Anzahlungen* zu seinem *Treueprogramm* (anstatt zum *Strukturaufbau*) erscheint einerseits durch den mit *Anzahlungen* verfolgten Zweck und andererseits wegen der Anführung der *internationalen ID* in den Überweisungen des Bf wenig glaubwürdig. Eine Zuordnung des Aufwandes zum *Treueprogramm* ändert im Übrigen auch in diesem Fall nichts an einer erwiesenen Ausübung der XY-Tätigkeit durch den Bf noch im Sommer 2014.

Die wiederholten Auftritte des Bf bei verschiedenen XY-Treffen/Veranstaltungen im In- und Ausland nach der angeblichen Betriebsaufgabe und trotz eines zunehmend kritischen Verhältnisses zur XY-Gesellschaft begründete der Bf in der mV einerseits mit einer

willkommenen Abwechslung vom arbeitsfreien Alltag und andererseits mit seiner nach wie vor empfundenen Zugehörigkeit zum XY-System („*Ich war noch so drinnen*“).

Veranstalter seien XY-Freunde gewesen, die auch seine Teilnahmekosten übernommen hätten. Seine Teilnahme an einer Veranstaltung in Hongkong sei auf Einladung von und unter Finanzierung des XY-Mitgliedes E.F. erfolgt.

Die innere Verbundenheit des Bf mit der XY-Gemeinschaft unterstützt eine Betriebsaufgabe im Jänner 2014 nicht. Sie steht zudem im Widerspruch zu seinem angeblich ab Mitte 2013 zunehmend kritischen Verhältnis gegenüber der XY-Vertragspartnerin aufgrund der nachteiligen Auswirkungen durch Strukturänderungen bei XY.

Mit der Darstellung zur Kostentragung widersprach der Bf in der mV seinen eigenen Angaben aus dem abgabenbehördlichen Verfahren, in dem er für Veranstaltungsbesuche nach seinem „Austritt“ explizit zur Einzelveranstaltung in Hongkong eine ausnahmsweise Kostentragung durch XY eingeräumt hatte. Zum Nachweis seiner ansonsten eigenen Kostentragung hatte er zu einem Besuch in Irland im März 2015 einen Hotelbeleg vorgelegt.

Die für das Jahr 2014 maßgeblichen AGB der XY-Gesellschaft schlossen jeglichen Aufwandsatz an Vertriebsmitglieder aus. A.B. bestätigte diesen Ausschluss gegenüber der WKStA im April 2015.

Das BFG geht davon aus, dass die bereits bei aufrechter Mitgliedschaft ausgeschlossene Kostentragung durch die XY-Gesellschaft für ausgeschiedene Mitglieder umso mehr galt. Eine bloß behauptete Kostenübernahme durch einen XY-Kollegen für einen nach dem bisherigen Vorbringen von der XY-Gesellschaft getragenen Aufwand, vermag einen fehlenden Nachweis nicht zu ersetzen.

Das als Argument für eine Betriebsaufgabe angeführte Fehlen von Betriebsausgaben in der Gewinnermittlung 2014 erweist sich als strategische Konsequenz der gemeldeten Betriebsaufgabe. Die zuvor erörterten Kosten dokumentieren eine abweichende Realität.

C) Schätzung:

Der beim FA zugleich mit dem Kündigungsschriftsatz vom 31.Jän 2014 an die XY-Gesellschaft eingereichten ESt-Erklärung 2014 vom 27.Febr 2016 liegen Gesamteinnahmen von knapp 16.700,- € zugrunde, davon rund 4.700,- € auf den Jänner entfallend. Die restlichen Einnahmen waren einem Übergangsgewinn nach § 4 (10) EStG zugeordnet. Eine USt-Erklärung für 2014 reichte der Bf mit Verweis auf die Anwendbarkeit der Kleinunternehmerregelung nicht ein. Die Bescheidauswirkungen des in der Folge auf das Jahr 2014 erweiterten AP-Verfahrens beschränkten sich auf dieses letzte Prüfungsjahr und resultierten aus einer Schätzung nach § 184 BAO, welche vom Durchschnitt der Bescheidgrundlagen des Zeitraumes 2009-2013 als Besteuerungsgrundlage ausging. Im Beschwerdeverfahren änderte das FA die Schätzungsmethode und ging in der BVE von dem - um einen 10%-Zuschlag erhöhten – Ergebnis des Insolvenzjahres 2012 aus (Datenbasis XY-Gesamtübersicht 2012).

Eine Überprüfung des XY-Mitgliedskontos des Bf war im AP-Verfahren wegen der eingewendeten Zugangssperre aufgrund seiner Kündigung und der Nichtvorlage von Unterlagen aus der Zeit davor nicht möglich.

Bis 2011 liegen XY-Gesamtübersichten zur ursprünglichen *Länder-ID* des Bf vor.

Die XY-Gesamtübersichten 2012 und 2013 wurden zu dessen *internationaler ID* ausgefertigt. Wie festgestellt, findet eine den XY-Gesamtübersichten 2012/2013 zugrundeliegende Änderung der ID-Nummer beim Mitgliedskonto des Bf in den AGB-Bestimmungen keine Deckung. Die vorliegenden AGB sahen keine Hinterlegung der ursprünglichen *Länder-ID*, sondern die Löschung einer später erworbenen ID-Nummer vor. Auch Regelungen über von der XY-Gesellschaft automatisch vergebene, weitere ID-Nummern enthielten die AGB nicht.

Die AGB/ZAGB 4/2012 sahen eine vollständige Abrechnung der XY-Vergütungen im Wege des Onlinekontos der Vertriebsmitglieder vor. Die Mitglieder konnten persönliche Daten (zu welchen u.a. die Bankverbindung gehörte) bzw. Einstellungen im Online-Konto jederzeit selbständig ändern und waren lediglich verpflichtet, die XY-Gesellschaft darüber unverzüglich zu „informieren“ (ZAGB 4/2012 Pkt 7.11.AGB 4/2012 Pkt 2.4 und 8.2).

In der mV bestätigte der Bf seine Möglichkeit zur Änderung der Bankverbindung in seinem Online-Mitgliedskonto, verneinte jedoch eine Änderungsmöglichkeit für die Zuordnungsdaten des Mitgliedskontos (Name, ID-Nummer).

Eine Änderungsmöglichkeit der Mitglieder im persönlichen Online-Konto auch für die Namensbezeichnung, zeigt die (scheinbare) Umleitung von Provisionen des Bf an eine maltesische Gesellschaft im ersten Halbjahr 2012.

Die AP-Unterlagen des Bf zum „*Malta-Komplex*“ beschränken sich auf Verträge über die Gründung von zwei Gesellschaften im Februar 2012 (BFG-Akt, OZ 31/32).

Die Auswirkungen dieser Gründungen auf die XY-Geschäfte des Bf beschrieben der Bf bzw. sein Vertreter im AP-Verfahren als „*EDV-technische*“ „*Namensänderung*“ seines XY-Mitgliedskontos auf Malta Ltd. bzw. Malta Holding Ltd. ohne Änderung der ID-Nummer, die „*in wirtschaftlicher Betrachtungsweise*“ zu keiner Übertragung der ID-Nummer geführt habe.

Auch der Masseverwalter betonte im Bericht vom 2.Juli 2012 eine „*Namensänderung*“ beim XY-Mitgliedskontos des Bf auf die maltesische Gesellschaft im Febr 2012, bevor dieses, ohne vertragliche Rückabwicklung eines Verkaufes der „*Mitgliedschaft*“, ab Juli 2012 wieder auf den Bf persönlich gelaute hatte.

Wie im AP-Verfahren, hatte der Bf auch im Insolvenzverfahren keinen Vertrag über einen Verkauf seiner „*Mitgliedschaft*“ vorgelegt. Die Rückabwicklung der Übertragung an die Malta Ltd. bzw. Malta Holding Ltd. war nach seinen Angaben aus Kostengründen „*nicht aktiv betrieben*“ worden.

Im Zuge der Gesellschaftsgründungen in Malta war beim XY-Mitgliedskonto des Bf neben der *EDV-technischen Namensänderung* auch eine Änderung bei der Bankverbindung für die Überweisung von Provisionen erfolgt, aufgrund welcher Teile der XY-Provisionen des Bf auf Bankkonten eines Kreditinstitutes in Malta umgeleitet wurden. Von Ende April 2012 bis zur

Konkurseröffnung über das Vermögen des Bf Anfang Juni 2012 waren auf Bankkonten bei der maltesischen Bank sieben Kleinbetrags-Gutschriften der XY-Gesellschaft eingegangen. Parallel dazu hatte die XY Gesellschaft weiter Provisionszahlungen auf ein „*Geschäftskonto*“ des Bf bei der Bank-2 in Ort-2 überwiesen (darunter sowohl Klein- als auch Großbeträge).

Nach der Eröffnung des Konkursverfahrens war – bei fortgeführtem Geschäftsbetrieb – auf Veranlassung des Masseverwalters die Überweisung von Provisionen der XY-Gesellschaft auf die maltesischen Bankkonten gestoppt worden. Auch auf das Geschäftskonto des Bf bei der Bank-2 in Ort-2 waren ab Juni 2012 keine XY-Provisionen mehr geflossen. Wer diese Änderungen der Bankverbindungen durchführte und auf welches Bankkonto die XY-Gesellschaft während des Insolvenzverfahrens Zahlungen leistete, ist nicht dokumentiert.

In der mV verwies der Bf im Zusammenhang mit dem „Malta-Komplex“ auf eine Vertragsübermittlung an die XY-Gesellschaft, als Grundlage für deren Änderung der Bezeichnung seines Mitgliedskontos auf die maltesischen Gesellschaften. Die spätere Rückgängigmachung der Namensänderung sei auf seinen (mündlichen) Wunsch erfolgt. Dagegen sei das Mitgliedskonto während des Insolvenzverfahrens unverändert unter seinem Namen geführt worden, da er dazu keine offizielle Meldung an XY erstattet, sondern A.B lediglich mündlich informiert habe.

Wie festgestellt, verpflichteten auch die vor April 2012 maßgeblichen AGB 2009 Mitglieder bei Weitergabe/Verkauf von *Positionen*/ID-Nummern zur Einholung einer *schriftlichen* Zustimmung der XY-Gesellschaft. Dies hatte durch *nachweisliche* Übermittlung einer *rechtswirksamen* Vertragsurkunde bzw. eines verbindlichen Kaufanbotes zu erfolgen. Eine „*Weitergabe*“ bzw ein Verkauf von Positionen oder ID-Nummern war zudem nur an andere XY-*Stammkunden* zulässig (AGB 2009, Pkt 16.).

Im AP-Verfahren wurde trotz Aufforderung kein zu den vorgebrachten „Malta-Änderungen“ gehörender Schriftverkehr mit der XY-Gesellschaft vorgelegt. Auch aus dem Insolvenzverfahren liegen keine Unterlagen vor, welche eine Einbindung der XY-Gesellschaft in die Übertragung von Mitgliederrechten des Bf oder die Änderung der Namensbezeichnung zu dessen Mitgliedskonto auf die Malta Ltd oder die Malta Holding Ltd dokumentiert.

Das BFG geht im Sinne der ständigen VwGH-Rechtsprechung zur höheren Beweiskraft/Glaubwürdigkeit von Erstaussagen unter Berücksichtigung der durch den Masseverwalter bestätigten Angaben des Bf aus dem AP-Verfahren einerseits davon aus, dass kein Verkauf /keine Übertragung der *Länder-ID* des Bf auf die Malta Ltd. bzw. Malta Holding Ltd. erfolgt war und die XY-Gesellschaft in *EDV-technische Änderungen* bei der Namensbezeichnung zum XY-Mitgliedskonto des Bf bzw. Änderungen der diesem zugeordneten Bankverbindung(en) im Zusammenhang mit einer Umleitung von Provisionen auf die maltesischen Gesellschaft(en) nicht eingebunden gewesen war. Die Nichtvorlage eines rechtsverbindlichen Vertrages zur Übertragung der XY-„*Mitgliedschaft*“ des Bf auf eine der im Febr 2012 gegründeten maltesischen Gesellschaften sowohl im Insolvenz- als auch im AP-Verfahren unterstreicht diese Beurteilung ebenso wie der Umstand, dass mangels

XY-Stammkundeneigenschaft der beiden neu gegründeten Gesellschaften die Voraussetzungen für eine Zustimmung der XY-Gesellschaft nicht vorlagen bzw. eine solche nicht zu erwarten gewesen war.

Die unterbliebene Meldung der Insolvenzeröffnung an die XY-Gesellschaft legt nahe, dass auch die Änderung der Bankverbindung/Umleitung der Provisionseingänge auf ein Bankkonto des Masseverwalters durch den Bf erfolgt war.

Für das gegenständliche Verfahren bedeutsam ist zudem, dass die durchgeführten *EDV-technischen Namensänderungen* auf eine fehlende technische Verbindung zwischen den Zuordnungsdaten im Online-Mitgliedskonto des Bf und den Daten der XY-Gesellschaft hinweisen. Zugleich belegt die im Jahr 2012 tatsächlich durchgeführte Änderung bei der Empfängerbankverbindung für XY-Vergütungen des Bf unter Beibehaltung der ID-Nummer, dass kein Systemabgleich zwischen den vom Bf änderbaren Daten seines Online-Mitgliedskontos und den für Provisionsüberweisungen eingerichteten Bankkonten erfolgte.

Die unterbliebene Änderung des Mitgliedskontos im Insolvenzverfahren des Bf bestätigt dieselbe Vorgangsweise wie beim „Malta-Komplex“ und das Fehlen einer technischen Verbindung auch im Insolvenzverfahren.

Beides zeigt, dass der Bf sowohl eine Änderung der Bezeichnung seines Mitgliedskontos ohne Einbindung der XY-Gesellschaft, als auch eine Umleitung/Verteilung seiner Provisionen auf unterschiedliche Bankkonten in der Hand hatte.

Bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens im Juni 2012 hatte der Bf über mehrere Bankkonten bei unterschiedlichen Kreditinstituten verfügt (lt. MV-Bericht vom 2.Juli 2012 jeweils zwei Bankkonten pro Kreditinstitut). Ab der Konkursaufhebung will er lediglich ein einziges Bankkonto bei der Bank-3 in Ort-3 (nachfolgend Bank-3-Konto) verwendet haben (MV-Bericht 2.Juli 2012/ Bf-NS 1.Okt.2014).

Den Aufforderungen im AP-Verfahren zur Vorlage von Bankkontoauszügen samt zugehöriger Belege und Nachweise für Kontoschließungen kam der Bf nur sehr eingeschränkt nach. Vollständige Kontoauszüge legte er lediglich zu einem Girokonto bei der Bank-2 Ort-2 (nachfolgend Bank-2-Geschäftskonto) für den Zeitraum 2010 – 2012 vor, auch diese allerdings ohne den Nachweis einer Kontoschließung.

Durch Einzelzuflüsse auf parallel verwendeten Bankkonten des Bf ist erwiesen, dass das ab 2010 für die laufende Überweisung von Provisionen der XY-Gesellschaft verwendete Bank-2-Geschäftskonto nicht das einzige Bankkonto war, auf welchem XY-Provisionen eingingen (vgl. Eingänge auf dem ursprünglichen Bank-1-Konto des Bf zur zweiten *Länder-ID* im Jan 2012 und bei der Bank-4 im 1.Halbjahr 2012).

Neben den Überweisungen von der XY Gesellschaft sind auf dem Bank-2-Geschäftskonto des Bf in allen drei Jahren zudem wiederholt Bareinzahlungen unbekannter Herkunft und Eingänge

weiterer Auftraggeber erfasst (insbes. Eingänge anderer XY-Mitglieder, aber auch der XY Gesellschaft-4).

Eine Kontoschließung wurde im AP-Verfahren nur für das ursprünglich verwendete Bank-1-Bankkonto nachgewiesen, das jedoch in den Jahren davor nicht mehr für laufende Provisionsüberweisungen von XY gedient hatte.

Zu den maltesischen Bankkonten liegt anstelle von Kontoauszügen eine Aufstellung der Bank-4 mit Eingängen der XY-Gesellschaft von insgesamt 1.309,- € aus dem Zeitraum 25. April bis 6. Juni 2012. Mangels zugehöriger Bankkontonummern, Kontoauszüge oder Überweisungsunterlagen sind weitere Feststellungen zum Inhalt der Aufstellung (z.B. betreffend Vollständigkeit oder Kontoschließung) nicht möglich.

Zu anderen Bankkonten aus dem MV Bericht vom 2. Juli 2012 sowie für die Zeit des Insolvenzverfahrens und danach fehlen belastbare Bankunterlagen.

Zum Bank-3-Konto legte der Bf, trotz der expliziten Anforderung von Bankkontoauszügen im AP-Verfahren, lediglich im Wege seines Online-Bankkontos erstellte Aufstellungen über Kontobewegungen ab 2013 ohne laufende Saldoentwicklung vor, in welchen ausdrücklich darauf verwiesen wird, dass es sich nicht um Bankkontoauszüge handelt. Zudem sind wiederholt unvollständig dargestellte Transaktionen (gelöschte/unlesbare Texteinträge bzw. Beträge) feststellbar. Weiterführende Belege fehlen auch in diesem Fall.

Zur Überprüfung/Beurteilung der Richtigkeit und Vollständigkeit der erfassten Kontobewegungen durch das FA bzw. das BFG sind die vorgelegten Unterlagen nicht geeignet. Damit ist eine gesicherte Feststellung der jährlichen Provisionszuflüsse an den Bf weder für Zeiträume bis 2012 noch für die nachfolgenden Jahre möglich, wobei die Unsicherheiten ab 2012 deutlich zunehmen.

Wie festgestellt, liegen den aktuellen ESt-Bescheiden 2010-2013 des Bf (ausschließlich) - jeweils auf Nettobeträge umgerechnete - Jahreswerte aus *Gesamtübersichten* der XY-Gesellschaft zugrunde, die zur *Länder-ID* (2010/2011) bzw. zur *internationalen ID* des Bf (2012/2013) erstellt wurden.

Durch die Beschränkung auf die *Gesamtübersichten* der XY-Gesellschaft wurden in diesen ESt-Bescheiden keine Eingänge von dritter Seite erfasst, wie etwa Überweisungen anderer XY-Mitglieder bzw. -Unternehmen und Bareinzahlungen unbekannter Herkunft auf das Bank-2-Geschäftskonto, das Bank-3-Konto oder weitere Bankkonten des Bf.

Tatsächlich flossen im Jahr 2010 auf das Bank-2-Geschäftskonto des Bf, abgesehen von den Überweisungen der XY-Gesellschaft, nicht unerhebliche Beträge aus Bareinzahlungen unbekannter Herkunft und Überweisungen anderer Auftraggeber, die in der *XY-Gesamtübersicht* keinen Niederschlag fanden (darunter im Juni 15.000,- € „*Spesenzuschuss USA*“ und „*Pönale*“ von E.F. sowie 18.510,- € von der XY Gesellschaft-4).

Im Jahr 2011 gingen neben den Provisionsüberweisungen der XY-Gesellschaft nur 490,- € von anderen XY-Mitgliedern auf dem Bank-2-Geschäftskonto des Bf ein.

2012 waren es bis zur Insolvenzeröffnung 1.575,- €, davon ein Betrag von 850,- € im Jänner, der aufgrund des Bezugstextes („*Sonst. Ltd*“) und der zeitlichen Nähe auf einen Zusammenhang mit dem „Malta-Komplex“ schließen lässt.

Informationen/Unterlagen zu Eingängen von dritter Seite auf anderen, bei Konkurseröffnung verwendeten Bankkonten des Bf fehlen gänzlich.

Die Jahressummen der vorliegenden *Gesamtübersichten* der XY-Gesellschaft enthalten - aufgegliedert in die entlohten Vergütungssparten - neben den jährlichen „*Auszahlungen auf das Bankkonto*“ in geringem Ausmaß auch „*Treuegutschriften (entstanden durch Anzahlungen)*“, welche nicht zur Auszahlung gelangten (2011/2012 2,64% bzw 1,97%, 2013 7,86% des in der *Gesamtübersicht* erfassten Jahresbetrages).

Dem primären Interesse des Bf entsprechend, entfiel der größte Anteil seiner Vergütungen alljährlich auf Überweisungen zum *Karriereprogramm*, darin erfasst neben *Volumenprämien* deutlich überwiegend *Volumenboni*.

Über das im Bereich der AGB 2009 der XY-Gesellschaft geltende Vergütungssystem liegen keine Detailinformationen vor.

Zu der ab April 2012 geltenden Neufassung der AGB ist bekannt, dass für *karriereunabhängige* Vergütungen aus dem *Treueprogramm* eine wöchentliche Auszahlung der *Mitgliedervorteile* vorgesehen war. Die Berechnung der *karriereabhängigen* Vergütungen erfolgte auf Basis von Produktionsmonaten. Für die *Volumenprämie* war in den AGB dennoch eine wöchentliche Abrechnung festgelegt (AGB 4/2012 Pkt 7.2 – 7.4; ZAGB 4/2012 Pkt. 7.9.5.).

Die Provisionseingänge der XY-Gesellschaft auf den vorliegenden Bankkonten des Bf belegen eine grundsätzlich monatliche Auszahlung der Vergütungen zum *Karriereprogramm*, welche durch dessen Angaben im AP-Verfahren und die Ausführungen des A.B. gegenüber der WKStA bestätigt wird. Monatliche Auszahlungen im Rahmen des *Karriereprogramms* sind auch durch das BFG-Verfahren RV/2100908/2018 dokumentiert. Für Zeiträume ab 2010 erscheint daher eine grundsätzlich monatliche Auszahlung von *Karrierevergütungen* als Regelfall.

Bis Juli 2010 hatte die XY Gesellschaft einmal monatlich am selben Tag zwei Überweisungen unter dem Titel „*Provisionen*“ bzw. „*Karriere*“ auf das Bank-2-Geschäftskonto des Bf durchgeführt (nachfolgend Parallelüberweisungen).

Der Abgleich mit der XY-*Gesamtübersicht* zeigt, dass die – regelmäßig deutlich höhere - *Karriereüberweisung* sowohl die *Volumenprämie* als auch der *Volumenbonus* enthielt. Neben den beiden parallel überwiesenen Monatsbeträgen gingen 1-2x monatlich weitere Provisionen in unterschiedlicher Höhe (von mehreren hundert bis mehreren tausend Euro) ein, die verschiedenen Vergütungssparten der XY-*Gesamtübersichten* zuordenbar sind (*Treueboni*, *Treue-/Partnerprämien*, *SME-/KMU-Vermittlungsprovisionen*). Zusätzlich flossen ebenso oft bzw. teilweise auch öfter Klein- bzw. Kleinstbeträge an den Bf (*Cash-Back* aus eigenen Einkäufen und *Freundschaftsboni* aus Einkäufen geworbener Mitglieder).

Ab August 2010 bezeichnete die XY Gesellschaft die Überweisungen auf das Bank-2-Geschäftskonto des Bf einheitlich als „*Provisionen*“.

Aus den Daten der *XY-Gesamtübersichten* ist abzuleiten, dass der deutlich größere Betrag in den ab August 2010 fortgesetzt eingelangten Parallelüberweisungen weiterhin die als *Volumenprämie* und *Volumenbonus* ausbezahlten *Karrierevergütungen* enthielt.

Die Überweisungsfrequenz aus dem ersten Halbjahr 2010 wurde bis zum Insolvenzverfahren im Wesentlichen beibehalten. Auffällige Abweichungen betrafen vor allem die Höhe der Eingänge im ersten Halbjahr 2012 und sind nachfolgend dargestellt.

Die Jahressummen 2010/2011 der auf dem Bank-2-Geschäftskonto eingelangten XY-Vergütungen finden in den entsprechenden Beträgen der *Gesamtübersichten* der XY-Gesellschaft (abzüglich nicht ausbezahlter *Treuegutschriften* aus *Anzahlungen*), die ihrerseits den ESt-Bescheiden 2010/2011 des Bf zugrunde liegen, im Wesentlichen Deckung.

Diese Übereinstimmung zeigt, dass nur Provisionen der XY-Gesellschaft besteuert wurden (allerdings inklusive nicht ausbezahlter Gutschriften).

Die Übereinstimmungen mit dem Bank-2-Geschäftskonto endeten mit der *Gesamtübersicht* 2011.

Ab Febr 2012 nahm die Höhe der Eingänge von der XY-Gesellschaft auf dem Bank-2-Geschäftskonto markant ab. Betroffen waren v.a. die monatlichen Parallelüberweisungen. Der Rückgang ging weit über die später zu den maltesischen Bankkonten gemeldeten Beträge hinaus und legt – neben dem im Jan 2012 unter „*Sonst Ltd.*“ eingegangenen Betrag - nahe, dass nicht nur Kleinbeträge auf Bankkonten in Malta umgeleitet wurden.

Bis April 2012 flossen zusätzlich weitere Provisionen auf das Bank-2-Geschäftskonto des Bf, darunter auch vereinzelt Kleinbeträge.

Nach In-Kraft-Treten der AGB 4/2012 endete der Provisionszufluss von der XY-Gesellschaft im Mai 2012 mit einer Einzelüberweisung in Höhe von etwa 4.200,- €, die nur einem Bruchteil der – bereits reduzierten - Vormonatsumsätze entsprach, bevor das Bank-2-Geschäftskonto infolge der Konkurseröffnung gesperrt wurde.

Im Juni fehlten Eingänge sowohl auf dem Bank-2-Geschäftskonto des Bf als auch beim Masseverwalter zur Gänze. Lediglich auf einem maltesischen Bankkonto ging ein Kleinbetrag von der XY-Gesellschaft ein, der jedoch in den Aufzeichnungen des Masseverwalters keinen erkennbaren Niederschlag fand.

Zu den ab der Konkurseröffnung abgewickelten Banktransaktionen liegt dem BFG lediglich eine Buchungsliste des Masseverwalters vor, welche zu den XY-Eingängen Monatssummen enthält, die keine Detailfeststellungen über deren Zusammensetzung, Herkunft, Frequenz oder Höhe zulassen.

Wie festgestellt, erreichten diese Monateingänge beim Masseverwalter, nach einem gänzlichen Ausfall im Juni, im 3. Quartal 2012 Höchstwerte, bevor sie im 4.Quartal zunächst stark rückläufig waren und im Dez 2012 neuerlich gänzlich ausfielen.

Die vorliegenden Kontoauszüge zum Bank-2-Geschäftskonto des Bf für 2010-2012 dokumentieren in allen drei Jahren einzelne Monate mit deutlich höheren Provisionseingängen der XY-Gesellschaft als in den restlichen Monaten (nachfolgend gerundete Werte).

2010 hatten die Eingänge der XY Gesellschaft auf dem Bank-2-Geschäftskonto des Bf im März mit fast 25.400,- € den höchsten Monatswert erreicht. Im Jahr 2011 war der stärkste Monatsumsatz im Mai mit knapp 24.750,- € zugeflossen. Im Insolvenzjahr 2012 waren die höchsten Monatseingänge im Sept bei fast 24.600,- € gelegen.

In allen drei Jahren waren diese Maximalwerte einmalig und jeweils die einzigen Monatsumsätze über 20.000,- € gewesen.

Beim Umsatzwert vom März 2010 geht das BFG aufgrund der Kontoauszüge von zusammengefassten Parallelüberweisungen für Februar und März aus.

Die regelmäßigen Überweisungen der XY-Gesellschaft zum *Karriereprogramm* erreichten im Jahr 2010 monatlich zwischen 3.700,- € - 5.300,- €.

2011 lagen diese Monatswerte bei etwa 10.000,- € - 11.500,- €; knapp unter der 10.000,- €-Marke blieben nur die Umsätze der Monate Aug/Sept.

Von unterjährig regelmäßig vergleichbar hohen Monatswerten weichen einzelne Monate mit stark erhöhten Beträgen ab, die auf außerordentliche Zusatzvergütungen hinweisen (Dez 2010/ 12.100,- €, Mai 2011/ 22.100,- €).

Der erhöhte Monatswert vom März 2010 geht wiederum auf Fehlerfassungen zurück.

Die Sparten *Volumenprämie* und *Volumenbonus* in den *Gesamtübersichten* 2010/2011 der XY-Gesellschaft führen ausbezahlte *Karrierevergütungen* von 60.076,- € bzw. 138.757,- € an, darin enthalten *Volumenboni* von 39.200,- € bzw. 96.000,- €.

Das Jahr 2012 begann in Bezug auf die *Karrierevergütungen* mit einer Fortsetzung des Vorjahres. Während der Strang der Parallelüberweisungen betreffend das *Kundenprogramm* (*Treuevergütungen*) bereits ab Febr 2012 stark abfiel, schlossen die *Karrierevergütungen* vom Febr – April 2012 weitgehend an das Jahr 2011 an. Der Jännerwert wies mit rd. 12.400,- € sogar einen Anstieg auf.

Der Einzeleingang im Mai und die fehlende Datenaufgliederung für den Insolvenzzeitraum verhindern weitere Feststellungen über die monatlichen *Karrierevergütungen* 2012.

Die *Gesamtübersicht* 2012 der XY-Gesellschaft weist mit rd 137.450,- € nahezu gleich hohe *Karrierevergütungen* wie für 2011 aus (darin 98.000,- € *Volumenbonus*).

Während die Anstiege der XY-Gesamtprovisionen im Dez 2010 und Mai 2011 mit rd 6.100,- € bzw. 10.900,- € eine weitgehende Verdoppelung gegenüber den Vormonaten bewirkt hatten, war der Monatsumsatz im Sept 2012 mit etwa 5.700,- € im Vergleich zu den beiden Vormonaten nur um etwa 30% angestiegen und damit weit unter der vom Bf genannten Einmalprämie von 20.000,- € für das Erreichen der Karrierestufe 7 geblieben.

Weder dem Maximalwert aus dem Jahr 2010 noch jenem aus 2011 war ein Umsatzrückfall

unter die davor erzielten Monatswerte gefolgt. Die massiven Umsatzeinbrüche beim Masseverwalter auf rd. 10.000,- € im Okt und Nov 2012 bildeten insofern Ausnahmen.

Die ZAGB 4/2012 sahen für bestätigte Karriere-Levels 5-7 *Volumenboni* von 3.000,- €, 8.000,- € bzw. 20.000,- € vor. Die Beschränkung auf eine einmalige Auszahlung ist für das BFG nicht erkennbar und wird durch die Jahreswerte in den *Gesamtübersichten* der XY-Gesellschaft auch nicht bestätigt. Wie festgestellt, war mit dem Erreichen einer Karrierestufe ein zumindest sechsmonatiger Verbleib auf diesem Level verbunden. Daraus resultierte neben dem Anspruch auf den *Volumenbonus* auch eine entsprechend vorteilhaftere Berechnung der *Volumenprämie*. Kam es im Sechsmonatszeitraum zu keiner neuerlichen Bestätigung der Karrierestufe, erfolgte eine Rückstufung auf das darunterliegende Level.

Sofern das durch den Zweimonatsumsatz vom Juli/Aug 2012 bestätigte Karrierelevel 7 für den Bf nicht aufgrund der Sonderregelung in Pkt 7.9.4 der ZAGB 4/2012 unbefristet galt, blieb die Karrierestufe vom Sept 2012 zumindest für sechs Monate erhalten und vermittelte ihm bis Februar 2013 neben dem *Volumenbonus* auch höhere *Volumenprämien*.

Diese Entwicklung spiegelt sich in den vorliegenden Unterlagen des Bf zum Jahr 2012 allerdings nicht wider.

Ausgehend vom Eingang des *Volumenbonus* der Karrierestufe 7 im Sept 2012, liegt dem Septemberumsatz des Masseverwalters ein Rückgang der laufenden Provisionen um fast 75% zugrunde, der sich, wenn auch weniger ausgeprägt, in den beiden Folgemonaten fortsetzte. Den Eingang eines *Volumenbonus* von 20.000,- € im Okt/Nov schließen die Aufzeichnungen des Masseverwalters aus. Im Dez. 2012 fehlt ein XY-Zufluss in den Aufzeichnungen zur Gänze. Der abrupte Einbruch der Provisionseingänge beim Masseverwalter und massive Umsatzrückgang ab Sept 2012 findet weder in den maßgeblichen AGB-Regelungen eine Grundlage, noch in den Daten der Vorjahre Entsprechung.

An dieser Stelle ist an das Ergehen der Rechtsmittelerledigung zum Jahr 2010 bzw. der Veranlagungsbescheide 2011 im Sept 2012 zu erinnern. Zugleich stand dem Bf nach seinen Angaben im Jahr 2012 neben der *Länder-ID* erstmals auch die *internationale ID* zur Verfügung.

Die AGB der XY-Gesellschaft räumten den Mitgliedern nicht nur weitreichende Änderungsmöglichkeiten auf dem persönlichen Mitgliedskonto ein, sondern sahen zudem eine „*Abrechnung sämtlicher Mitgliedsvorteile... ausschließlich über das Online Office des Mitglieds*“ vor (ZAGB 4/2012, Pkt 7.11).

Wie festgestellt, bot das XY-System dem Bf die technische Möglichkeit einer Änderung der für den Empfang von Provisionen verwendeten Bankverbindung ohne Einbindung der XY-Gesellschaft und lautete das Online-Mitgliedskonto während des Insolvenzverfahrens unverändert auf den Bf. Wie zuvor im Zusammenhang mit dem „Malta-Komplex“, lag damit die Möglichkeit eines Erlössplittings auch während des Insolvenzverfahrens in seiner Hand..

Dazu kommen Anzeichen für ein weitaus umfangreicheres Erlössplitting im ersten Halbjahr 2012 als im Insolvenzverfahren offengelegt.

Ein Kontakt des Masseverwalters mit der XY-Gesellschaft war dem Bf in der mV nicht erinnerlich und ist, da er keine Unterlagen zu seinem Mitgliedskonto vorlegte, ebenso wie ein Zugang/Kontrollen des Masseverwalters zu diesem Mitgliedskonto, in den Verfahrensunterlagen auch nicht dokumentiert.

Auf Basis des Verfahrensergebnisses ist somit nicht feststellbar, dass die Zuständigkeit des Masseverwalters eine vollständige Erfassung der im Jahr 2012 ausbezahlten XY-Provisionen des Bf sicherstellte.

Tatsächlich blieben die XY-Gesamteingänge des Jahres 2012 auf dem Bank-2-Geschäftskonto des Bf und aus der Buchungsliste des MV (inclusive Fremdeingänge und Malta-Konten) in etwa um einen Betrag in Höhe des Monatsumsatzes vom September hinter dem in der XY-*Gesamtübersicht* 2012 des Bf (nach Abzug der nicht ausbezahlten *Treuegutschriften*) ausgewiesenen Jahreswert zurück. Ob die fehlenden Eingänge zum Jahr 2012 - etwa im Wege der *internationalen ID* - auf andere dem Bf zurechenbare Bankkonten flossen (z.B. auf eines der Bankkonten in Malta) oder noch im Jahr 2012 auf dessen Bank-3-Konto eingingen (Kontoeröffnung lt. Bf nach der Konkursaufhebung im Dez 2012), ist wegen der unzureichenden Unterlagenvorlage zu den im Jahr 2012 verwendeten Bankkonten nicht feststellbar. Gesichert sind aber die deutlich unter der *Gesamtübersicht* 2012 der XY-Gesellschaft liegenden XY-*Vergütungen* auf dem Bank-2-Geschäftskonto bzw. beim Masseverwalter.

Soweit Bankunterlagen zum Bank-2-Geschäftskonto des Bf vorliegen, leistete die XY-Gesellschaft Überweisungen jeweils zu dessen *Länder-ID*.

Nach der Darstellung des Bf hatte sein Aufstieg in die Karrierestufe 7 die automatische Vergabe der *internationalen ID* zur Folge. Belastbare Nachweise für dieses Vorbringen blieb er allerdings schuldig und ergaben sich auch nicht aus dem weiteren Ermittlungsverfahren.

Wie festgestellt, lauteten die zu den Jahren 2012/2013 vorgelegten *Gesamtübersichten* der XY-Gesellschaft auf die *internationale ID* des Bf. Das BFG ordnet die ab 2012 geänderte ID-Nummer in den *Gesamtübersichten* den *EDV-technischen Änderungsmöglichkeiten* des Bf zu, wie sie zum „Malta-Komplex“ festgestellt wurden.

Ein Abgleich mit den Buchhaltungsunterlagen aus dem AP-Verfahren bestätigt, dass auch der ESt-Erklärung 2012 des Bf vom Dez 2013 die auf einen Nettobetrag umgerechnete Jahressumme aus der *Gesamtübersicht* 2012 der XY-Gesellschaft zugrunde lag (incl. nicht ausbezahlter *Treuegutschriften*). Nicht enthalten waren damit auch in diesem Jahr Erlöseingänge von dritter Seite. Zudem ist mangels Unterlagen zum Mitgliedskonto des Bf offen, ob in dieser *Gesamtübersicht* sowohl die zur *Länder-ID* als auch zur *internationalen ID* des Bf ausbezahlten Provisionen erfasst waren.

Die in der Aufstellung der Kontobewegungen zum Bank-3-Konto des Bf für 2013 dokumentierte Frequenz und Höhe der Provisionseingänge von der XY-Gesellschaft ist mit den Daten der

Vorjahre nicht vergleichbar.

Im ersten Halbjahr 2013 weisen die Unterlagen zum Bank-3-Konto monatlich jeweils nur einen einzigen Eingang von der XY-Gesellschaft aus. Damit fehlten (zumindest) ein Strang der monatlichen Parallelüberweisungen und die Kleinbetragseingänge zur Gänze.

Nach der vorgelegten Aufstellung der Kontobewegungen gingen von Jän – Juni 2013 auf dem Bank-3-Konto des Bf insgesamt rd. 37.500,- € aus sechs Überweisungen der XY-Gesellschaft ein. Die Monatsumsätze ab März lagen im Bereich von etwa 3.500,- € bis 4.200,- € und entsprachen damit in etwa dem Niveau des Jahres 2010.

Im zweiten Halbjahr 2013 erreichten die zum Bank-3-Konto des Bf erfassten Eingänge der XY-Gesellschaft insgesamt nur noch rd. 23.600,- €. Während die Höhe der Monatsumsätze auf dem niedrigen Niveau der Vormonate blieb, stieg die Frequenz der Überweisungen wieder an. Neben monatlichen Parallelüberweisungen bis Okt, gingen im 3.Quartal je eine weitere Einzelüberweisung in mittelgroßer Betragshöhe und zusätzlich bis zum Jahresende monatlich 2-3 Kleinbeträge ein.

Zu welcher ID-Nummer die Eingänge im Jahr 2013 überwiesen wurden, ist der Aufstellung zum Bank-3-Konto des Bf nicht zu entnehmen.

Den Gesamteingängen 2013 an XY-Provisionen auf dem Bank-3-Konto von 61.175,- € steht in der *XY-Gesamtübersicht* 2013 ein Jahresumsatz (nach Abzug nicht ausbezahlter Gutschriften) von 72.073,- € gegenüber, der einem Umsatzeinbruch von etwa 54% gegenüber den Jahren 2011/2012 entspricht. Selbst von diesem reduzierten Jahresumsatz fehlen auf dem Bank-3-Konto des Bf rd. 16,5%.

Dazu kommt, dass die Buchhaltung des Bf für 2013 eine von den Aufstellungen zum Bank-3-Konto durchwegs abweichende Erfassung der XY-Eingänge abbildet.

Während die Bankeingänge vom Jänner zur Gänze fehlen bzw. jene vom Februar nur mit einem Teilbetrag bei der laufenden Verbuchung erfasst wurden, erfolgten in den Monaten März - Dezember jeweils (zum Teil deutlich) höhere Erlösbuchungen.

Zusätzlich wurde per 31.Dez.2013 unter der Bezeichnung „*Differenz Erlöse 2013*“ ein Fehlbetrag von 15.840,- € nachgebucht (d.s. 12 x 1.100,- € + 20% USt), wodurch sich eine Übereinstimmung mit dem Gesamtbetrag in der *XY-Gesamtübersicht* für 2013 ergab. Diese „Ausgleichsbuchung“ ließ 6.150,- € nicht ausbezahlte *Treuegutschriften* unberücksichtigt.

Die Differenzen zwischen den Erlöseingängen auf dem Bank-3-Konto und den Buchhaltungsvorgängen sowie die abweichende Frequenz der Zuflüsse von der bis zum Konkursverfahren mehrjährig geübten Überweisungspraxis, zunächst im ersten Halbjahr und neuerlich in den beiden letzten Monaten, unterstreicht die unvollständige Erfassung der XY-Eingänge auf dem Bank-3-Konto des Bf mit Nachdruck.

Zu bedenken ist, dass bereits die rückläufigen bzw. ausbleibenden Zuflüsse ab Sept 2012 auf unvollständige Überweisungen an den Masseverwalter hinweisen.

Zudem stand in der Phase nach der Konkursaufhebung eine Betriebsaufgabe des Bf nicht im Raum, sondern setzte er seine Tätigkeit im Bemühen um das Erreichen der Karrierestufe 8 fort,

die ihm das Abstaten seiner Abgabenverbindlichkeiten und wohl auch der Konkursquote ermöglichen sollte.

Weder die in der *XY-Gesamtübersicht* des Bf für 2013 noch die auf dessen Bank-3-Konto erfassten Provisionserlöse bilden vor diesem Hintergrund einen belastbaren Nachweis für einen Erlösrückgang beim Bf ab dem Jahr 2013.

Im Ergebnis schließen die fehlenden Unterlagen zum XY-Mitgliedskonto des Bf, die Beschränkung auf Vergütungen der XY-Gesellschaft, die festgestellten Erlösdifferenzen zwischen den Eingängen auf dem Bank-2-Geschäftskonto bzw. dem Bank-3-Konto des Bf und den *XY-Gesamtübersichten*, der Rückgang bei Frequenz und Höhe der XY-Eingänge ab Febr 2012 mit einem erwiesenen Erlössplitting nach Malta sowie die grundlegenden Mängel der vorgelegten Unterlagen zum Bank-3-Konto samt nicht erwiesener Nutzung eines einzigen Bankkontos ab 2013, eine Feststellung vollständig erfasster Erlöse aus dessen XY-Tätigkeit sowohl für 2012 als auch für 2013 aus.

Die Mängel der Unterlagen zum Bank-3-Konto 2013 setzen sich in jenen für 2014/2015 fort. Ab 2014 fehlen zudem Jahres-*Gesamtübersichten* aus dem XY-System und Buchhaltungsunterlagen.

Im ersten Quartal 2014 gingen XY-Provisionserlöse auf dem Bank-3-Konto des Bf ein, welche in Frequenz und Höhe einer Fortsetzung des Jahres 2013 entsprachen. Von April – Juli 2014 beschränkten sich die Zuflüsse weitgehend auf Kleinbeträge, im Vergleich zu den Vorjahren jedoch in erhöhter Zahl (vermehrte *Treuevergütungen*; im Juli u.a. Eingang v. 100,- US-Dollar). Den Abschluss bildete eine Einzelüberweisung von 3.765,- € im August 2014.

Auch das Bank-3-Konto 2015 weist keine XY-Zuflüsse mehr auf.

Eine Überprüfung der Richtigkeit/ Vollständigkeit der Daten des Bank-3-Kontos 2014 war, ebenso wie jene der ESt-Erklärung 2014, aufgrund der mangelhaften/fehlenden Unterlagen weder im AP-Verfahren noch im nachfolgenden Rechtsmittelverfahren möglich.

Die festgestellten Mängel nehmen den vorgelegten Unterlagen zum Bank-3-Konto des Bf aber nicht jegliche Eignung als Beweismittel. So unterliegt etwa die in den Aufstellungen zu diesem Bankkonto dokumentierte Mittelverwendung weiterhin der freien Beweiswürdigung des BFG. Anzumerken ist, dass der Bf zu Beginn des AP-Verfahrens den Besitz von Sparguthaben und anderen leicht verwertbaren Vermögenswerten ausgeschlossen hatte.

Vor der Konkurseröffnung im Juni 2012 hatte der Bf von seinen XY-Einkünften u.a. monatlich fast 3.500,- € zur Finanzierung von zwei Leasing-Kfz für sich und seine Gattin verwendet (BMW X5 Drive 30d, Erstzul. 7/2010 bzw. BMW X1 Drive 18d, Erstzul. 3/2012).

Der Masseverwalter hatte die Leasingverträge per Ende Juli bzw. Aug 2012 gekündigt.

Der nach den Angaben des Bf nach Beendigung des Leasingvertrages von der Gattin erworbene BMW X1 Drive 18d wurde bereits kurz danach auf sie zugelassen (Kennzeichen Kfz-Kennzeichen-2). Diese Zulassung blieb bis über den Verfahrenszeitraum hinaus aufrecht.

Über die Finanzierung des Ankaufes vom Leasingunternehmen im Sept 2012 (KP 32.195,- € +0% USt) und die Kosten der weiteren Kfz-Nutzung ist nichts bekannt.

Den BMW des Bf hatte nach der Beendigung des Leasingverhältnisses der örtliche BMW-Händler gekauft (KP 36.683,- € + 20% USt).

Der Bf meldete den BMW X5 xDrive 30d erst (unmittelbar) nach der Konkursaufhebung am tt .Dez 2012 wieder für sich an (Kennzeichen Kfz-Kennzeichen-1).

Nach den – ungeprüft gebliebenen - Angaben des Bf im AP-Verfahren war das Fahrzeug in der Zwischenzeit wegen des Insolvenzverfahrens auf einen Bekannten angemeldet gewesen, die Nutzung aber durch den Bf erfolgt („O.P.“ „Freundschaftsdienst“, BFG-Akt OZ 35/36).

In den Unterlagen zum Bank-3-Konto des Bf scheinen ab 2013 monatlich Zahlungen von etwa 500,- € zum Kennzeichen Kfz-Kennzeichen-1 auf, die einerseits bis Jän 2015

Kfz-Versicherungsprämien betrafen und andererseits von Juli 2013 - Nov 2014 unter dem Titel „Darlehen“ bzw. später „Pfand Kfz-Kennzeichen-1“ an einen Empfänger namens G.H. erfolgten. Letzteren beschrieb der Bf in der mV als „Inhaber eines Pfandhauses“.

Im Dez 2014 verkaufte der Bf das Fahrzeug um 29.000,-€ an einen Erwerber aus Wien.

Auf welcher Rechtsgrundlage die Nutzung des Bf nach dem Ende des Leasingverhältnisses erfolgte und wie diese Nutzung finanziert wurde, blieb im AP-Verfahren ungeklärt.

Auch in der mV konnte der Bf dazu keine verlässlichen Angaben machen.

Wie festgestellt, war es ab Sept 2012 zu einem massiven Rückgang der XY-Provisionen beim Masseverwalter gekommen.

Neben den laufenden Zahlungen an G.H. hatte der Bf nach der Konkursaufhebung auch wieder mit Überweisungen an Empfänger aus dem XY-Umfeld begonnen (darunter ab Nov 2013 mtl.

Daueraufträge betreffend „Rückstand“ an I.J. bzw. für „Rückzahlungen“ an E.F.

(vgl. Eingang/Spesenzuschuss USA + Pönale, Bank-2-Geschäftskonto 6/2010).

Wie bereits vor dem Insolvenzverfahren unterstützte der Bf zudem ab 2013 wieder andere XY-Mitarbeiter finanziell beim Aufbau des Kundenstocks (Stichwort *Strukturaufbau*), wiederholt mit Überweisungen ins Ausland (z.B. 21.Jän 2013 2.000,- € an „XY-Italien“;

18.Apr 2013 3.000,- € an „K.L. Support USA“).

Die Buchhaltungsunterlagen des Bf dokumentieren, dass mit der XY-Tätigkeit der Bf sowohl während des laufenden Insolvenzverfahrens als auch nach der Konkursaufhebung eine fortgesetzte Reisetätigkeit im In- und Ausland verbunden war. Neben eigenen Kfz-, Flug- und Hotelkosten finanzierte der Bf dabei auch wiederholt Hotelaufenthalte und Bewirtungen in der gehobenen Gastronomie für Geschäftspartner.

Übliche Kosten des tgl. Lebensbedarfes (Lebensmittel, Kleidung, Ausgaben für die Söhne oder für die Freizeitgestaltung des Bf und seiner Familie) wurden dagegen vom Bank-3-Konto des Bf nur vereinzelt und vorwiegend ab 2015 überwiesen.

Insgesamt überstiegen die Ausgaben des Bf die XY-Provisionszuflüsse auf dem Bank-3-Konto sowohl 2013 als auch 2014 deutlich.

Nachdem die auf dem Bank-3-Konto erfassten Eingänge der XY-Gesellschaft zur Abdeckung der anfallenden Ausgaben nicht mehr genügten, leistete der Bf ab Sept 2013 im zeitlichen Umfeld von Abbuchungen jeweils Bareinzahlungen unbekannter Herkunft.

Dazu gehörte auch ein - im AP-Verfahren als „*Darlehen*“ des A.B. bezeichneter, jedoch in der Buchhaltung als „*Kfz-Verkauf*“ erfasster - Betrag von 35.000,- €, den der Bf unmittelbar nach dem Eingang auf dem Bank-3-Konto zur Leistung der im Nov. 2013 fälligen Insolvenzrate verwendete.

In diesem Zusammenhang sind die kurz davor erfolgte Vereinbarung der steuerlichen Vertretung mit dem FA zur Entschärfung der Einbringungsproblematik und das vom Bf angestrebte Erreichen der Karrierestufe 8 in Erinnerung zu rufen.

Da der BMW des Bf nach den Bank-3-Unterlagen nicht nur ab Dez 2012 auf ihn zugelassen, sondern vom Juli 2013 bis zum Verkauf im Dez 2014 zudem an G.H. verpfändet war, scheidet ein Verkauf dieses Fahrzeugs an A.B. im Nov 2013 aus. Ein Verkauf des BMW der Gattin wurde weder im AP-Verfahren noch in der mV vorgebracht und wird in den Kfz-Zulassungsdaten auch nicht abgebildet. Nachdem der Bf nach dem Verfahrensergebnis zu dieser Zeit, abgesehen von einem im August 2014 um 1.000,- € verkauften Oldtimer, keine weiteren Kfz besaß, schließt das BFG aus, dass der im Nov 2013 auf dessen Bank-3-Konto eingegangene Betrag von 35.000,- € aus einem Kfz-Verkauf des Bf stammt.

Abweichend von der buchhalterischen Darstellung wurde der Geldeingang von 35.000,- € im AP-Verfahren mit einem Darlehen des A.B. an den Bf erklärt.

Die als „*Darlehenspromesse*“ vom 12.Nov 2013 vorgelegte Vereinbarung mit A.B. steht nicht nur im Widerspruch zur buchhalterischen Erfassung des zugehörigen Geldeinganges, sondern lässt auch jegliche Spuren einer vorangehenden Verwendung vermissen (weder Ein-/Ausgangs- noch Verbuchungsmerkmale oder Vergebührungshinweise) und ist zudem inhaltlich nicht fremdüblich ausgestaltet (keine Angaben zum Auszahlungs- oder Rückzahlungstermin/-modus sowie zur Zinsenfälligkeit, keine Vereinbarung von Sicherheiten).

Der Eingang der „*Darlehensvaluta*“ auf dem Bank-3-Konto des Bf am 13.Nov 2013 weist auf eine zum Zeitpunkt der Unterfertigung der Darlehensurkunde bereits veranlasste Überweisung des Darlehensbetrages oder die Auszahlung des Darlehens durch Bargeldhingabe hin. Eine Geldüberweisung vor einer Vertragsunterfertigung ist unter fremden Vertragspartnern ebenso undenkbar, wie das Unterbleiben eines Barzahlungshinweises in der Darlehensurkunde. Unter fremden Darlehensparteien wäre zudem eine zumindest jährliche Abgeltung der Zinsen üblich bzw. ein entsprechender Vertragshinweis bei einem Aufschub auch der Zinsenzahlung bis zum Endfälligkeitstermin. Auch die im AP-Verfahren vorgebrachte Rückzahlung des Darlehens durch den Bf mittels erwarteter USt-Gutschriften findet in der vorgelegten Darlehensurkunde keine Erwähnung. Ein entsprechender Hinweis wäre umso eher zu erwarten, da die Darlehenslaufzeit darin mit drei Jahren angegeben ist. Schließlich würde ein fremder Darlehensgeber bei einer Darlehenssumme von 35.000,- € an einen Schuldner, dessen

Insolvenzverfahren der Grund für den Darlehensbedarf war, auf die Vereinbarung von Sicherheiten zweifellos nicht verzichten.

Da davon auszugehen ist, dass A.B. aufgrund seiner Stellung im XY-System einen Überblick über die wirtschaftliche Lage des Bf hatte und er zudem vom Bf über das Insolvenzverfahren informiert worden war (NS/mV 23.Sept 2025), beurteilt das BFG das Fehlen vereinbarter Sicherheiten als Zeichen eines zu dieser Zeit beim Bf tatsächlich nicht bestehenden Geldbedarfes und hält, unter Berücksichtigung des festgestellten Rückganges beim Zufluss von XY-Provisionen ab Sept. 2012 und der fehlenden/mangelhaften Unterlagen zum Mitgliedskonto/Bank-3-Konto des Bf, das Vorliegen eines Scheindarlehens zum Geldeingang von 35.000,- € am 13.Nov 2013 für deutlich wahrscheinlicher.

Aufgrund der festgestellten Gesamtsituation ist das BFG davon überzeugt, dass zur Begleichung der zweiten Insolvenzrate im Nov 2013 XY-Provisionen des Bf verwendet wurden, welche in den vorgelegten Unterlagen zu dessen Bank-3-Konto nicht erfasst sind.

Wie bereits im Jahr 2013 wurden auch für die ab Sept 2014 getätigten Überweisungen vom Bank-3-Konto jeweils vorangehende Bareinzahlungen des Bf bzw. nun auch seiner Gattin verwendet (insgesamt fast 15.900,-€), deren Herkunft im AP-Verfahren ungeklärt blieb. Dazu kam der Erlös aus dem Verkauf des im Insolvenzverfahren offenbar nicht verwerteten Oldtimers (1.000,- € im Aug 2014). Die Bezahlung der letzten Insolvenzrate erfolgte im Dez 2014 zeitgleich mit dem Verkauf des BMW X5 xDrive 30d (KV mit M.N. 9.Dez 2014 Barkaufpreis 29.000,- €).

Von den 2014 eingegangenen XY-Provisionen verwendete der Bf mehr als 25% wieder für die XY-Gemeinschaft (v.a. die unter Abschnitt I/B genannten Überweisungen an die XY-Gesellschaft und an „XY-Gesellschaft-3“). Dazu kamen Kosten für den BMW, für Telefon/Internet sowie vereinzelte Bewirtungs- und Flugkosten.

Aufgrund der Ein- und Ausgabensituation auf dem Bank-3-Konto des Jahres 2014 ist – zumal unter Berücksichtigung des weiteren Verfahrensergebnisses - an der Verwendung (zumindest) einer weiteren Bankverbindung durch den Bf nicht zu zweifeln.

Ausgehend von einer fortgesetzten Tätigkeit für die XY-Gemeinschaft im gesamten Jahr 2014 sowie vor dem Hintergrund der dem FA gemeldeten Betriebsaufgabe und des ab Herbst 2014 laufenden AP-Verfahrens, steht für das BFG fest, dass in diesem Jahr neben unvollständigen Erlöseingängen auch Betriebsausgaben zur zum Teil im Wege des Bank-3-Kontos bezahlt wurden.

II. § 114 Abs 1 BAO verpflichtet die Abgabenbehörden darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. Sie haben alles, was für die Bemessung der Abgaben wichtig ist, sorgfältig zu erheben und die Nachrichten darüber zu sammeln, fortlaufend zu ergänzen und auszutauschen.

Die daraus resultierende Verpflichtung der Abgabenbehörden, die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln (§ 115 Abs. 1 BAO), gehört zu den tragenden Grundsätzen abgabenbehördlicher Verfahren.

Bei Bedenken gegen die Richtigkeit einer Abgabenerklärung hat die Abgabenbehörde die zur Erforschung des Sachverhaltes nötigen Ermittlungen vorzunehmen und Beweise aufzunehmen. Dazu kann sie den Abgabepflichtigen unter Bekanntgabe der Bedenken zur Aufklärung bestimmter Angaben auffordern (§ 161 Abs 2 BAO).

Bei jedem, der zur Führung von Büchern oder von Aufzeichnungen oder zur Zahlung gegen Verrechnung mit der Abgabenbehörde verpflichtet ist, kann die Abgabenbehörde jederzeit alle für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse im Rahmen einer Außenprüfung prüfen (§ 147 Abs 1 BAO).

Abgesehen von offenkundigen Tatsachen und solchen, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (§ 167 BAO).

Die Feststellungspflicht der Abgabenbehörde wird durch die Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht der Abgabepflichtigen ergänzt (§ 119 BAO).

Zufolge § 119 BAO haben Abgabepflichtige die für den Bestand und Umfang ihrer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen. Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, aber auch sonstige Anbringen der Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden.

In Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht haben Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Bei Unzumutbarkeit der Beweisführung, genügt die Glaubhaftmachung. Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden sind auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind (§ 138 BAO).

Parteien eines Abgabenverfahrens ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben. Vor einer Abweichung von der Abgabenerklärung, sind dem Abgabepflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen. Nach Beendigung einer Außenprüfung ist zu diesem Zweck über deren Ergebnis regelmäßig eine Schlussbesprechung abzuhalten (§ 115 (2), § 161 (3) BAO, § 149 (1) BAO).

Auch eine im finanzgerichtlichen Beschwerdeverfahren durchzuführende mündliche Verhandlung dient der Wahrung des Parteiengehörs (§ 274 (5) iVm § 275 (1) BAO).

Da nach der VwGH-Rechtsprechung einer Beschwerdeentscheidung Vorhaltscharakter zukommt, dient auch diese Erledigung zugleich der Wahrung des Parteiengehörs.

Dies ist in gleicher Weise einem der Partei zugegangenen Vorlagebericht an das BFG (§ 265 (3) BAO) beizumessen.

Dem Parteiengehör unterliegen lediglich tatsächliche Verhältnisse, nicht aber die Beweiswürdigung der Abgabenbehörde (VwGH 30.5.2017, Ra 2016/16/0087; VwGH 16.12.2003, 2002/15/0189).

Die amtswegige Ermittlungspflicht besteht innerhalb der Grenzen der behördlichen Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes. Sie findet jedenfalls dort ihre Grenze, wo nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann. Zudem tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, in dem Ausmaß zurück, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist oder eine solche unterlässt (vgl. für viele VwGH 24.6.2021, Ra 2021/16/0014; VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292; VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136; VwGH 22.4.2009, 2004/15/0144; VwGH 27.11.2001, 97/14/0011).

§ 138 BAO dient der Aktivierung der Mitwirkungspflicht der Abgabepflichtigen.

In dem Maße, in dem behördliche Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind, trifft die Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht, die nach der VwGH-Rechtsprechung sowohl eine Beweisvorsorgepflicht als auch eine Beweismittelbeschaffungspflicht umfasst. Neben Sachverhaltselementen, die ihre Wurzeln im Ausland haben, betrifft dies etwa auch eingeschränkte Ermittlungsbefugnisse der Abgabenbehörde wegen einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht (z.B. Bankgeheimnis) oder eingeschränkte abgabenbehördliche Ermittlungsmöglichkeiten, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen, die mit den Erfahrungen des täglichen Lebens im Widerspruch stehen bzw. die nur der Abgabepflichtige aufklären kann. Auch Ermittlungen, mit welchen ein unzumutbarer Eingriff in die Privatsphäre verbunden wäre, gehören in diese Kategorie.

Nach der VwGH-Judikatur kommt der Erstaussage einer Verfahrenspartei höhere Beweiskraft zu als späteren Aussagen. Lt. VwGH ist es *„nicht im Widerspruch zur Lebenserfahrung stehend, dass Abgabepflichtige ihre Erklärungen im Verlauf eines Abgabenverfahrens zunehmend der Kenntnis ihrer abgabenrechtlichen Wirkung entsprechend gestalten.“*

Zudem entspricht es der ständigen VwGH-Judikatur, dass die Abgabenbehörde eine von einer Partei bestrittene, für sie nachteilige Tatsache nicht exakt im mathematisch-naturwissenschaftlichen Sinn nachweisen muss. Für eine Feststellung genügt es, nach einem gemäß den abgabenrechtlichen Verfahrensbestimmungen durchgeführten Ermittlungsverfahren, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, welche die höchste Wahrscheinlichkeit für sich hat (z.B. VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132; VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136; VwGH 17.4.2008, 2008/15/0052; VwGH 39.9.2004, 2004/16/0061;

VwGH 24.2.2004, 99/14/0247; VwGH 26.7.2000, 95/14/0145; VwGH 23.2.1994, 92/15/0159; VwGH 25.5.1993, 93/14/0019; VwGH 21.12.1992, 89/16/0147; VwGH 16.9.1986, 86/14/0020).

Nach § 184 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist insbesondere, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind (§ 184 Abs 2 BAO).

Die Schätzung stellt ein Beweisverfahren mit indirekter Beweisführung für den Fall einer unter Verletzung der Mitwirkungspflicht unterlassenen Aufklärung durch die Partei dar. Die Sachverhaltsermittlung erfolgt durch mittelbare Beweise (Indizien). Ziel einer Schätzung ist es, den tatsächlichen Gegebenheiten des Einzelfalles möglichst nahe zu kommen. Doch ist jeder Schätzung ein gewisses Maß an Ungenauigkeit immanent, die derjenige hinnehmen muss, der zur Schätzung Anlass gibt und bei der Wahrheitsfindung nicht entsprechend mitwirkt. Die Wahl der zur Erreichung dieses Zieles geeigneten Schätzungsmethode(n) steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Anzustreben ist/sind die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles am besten geeignet erscheinende(n) Schätzungsmethode(n). In der Praxis kommen u.a. der äußere und der innere Betriebsvergleich, die Schätzung nach dem Lebensaufwand/Vermögenszuwachs oder der Sicherheitszuschlag zur Anwendung. Beim inneren Betriebsvergleich liegen der Schätzung Ergebnisse früherer Wirtschaftsjahre desselben Betriebes zugrunde. Der Sicherheitszuschlag ist in der Überlegung begründet, dass bei einem unvollständig aufklärbaren Sachverhalt neben nachgewiesenen auch unentdeckt gebliebene Sachverhalte von der ordnungsgemäßen Besteuerung ausgenommen geblieben sein können (VwGH 11.6.2021, Ro 2020/13/0005; VwGH 29.1.2003, 97/13/0056; VwGH 31.7.2002, 98/13/0194; VwGH 18.7.2001, 98/13/0061; VwGH 25.6.1998, 97/15/0218; VwGH 27.5.1998, 95/13/0282, 0283; VwGH 24.2.1998, 95/13/0083; VwGH 18.12.1997, 96/16/0143; VwGH 5.5.1992, 92/14/0018).

Zufolge § 2a BAO gelten die genannten Verfahrensgrundsätze auch im BFG Verfahren.

III. Auf Basis der festgestellten Sach- und der dargestellten Rechtslage erweist sich das Beschwerdebegehren, mit welchem der Bf eine Festsetzung der Einkommensteuer 2014 gemäß seiner ESt-Erklärung vom 27. Febr 2016 anstrebt, als nicht berechtigt.

1. Die in den abgabenrechtlichen Verfahrensbestimmungen normierten Mitwirkungspflichten der Abgabepflichtigen dienen der aus § 114 BAO resultierenden Verpflichtung der Abgabenbehörden, eine Gleichmäßigkeit der Besteuerung durch eine nachprüfende Kontrolle der Besteuerungsverhältnisse sicherzustellen.

Macht eine Verletzung der Mitwirkungspflicht die Überprüfung der Richtigkeit und

Vollständigkeit der erklärten Daten und damit die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen unmöglich, begründet dies nach § 184 (2) BAO eine abgabenbehördliche Schätzungsbefugnis.

Wie festgestellt, kam der – steuerlich vertretene - Bf im abgabenbehördlichen Verfahren seinen Offenlegungs- und Mitwirkungspflichten bei der Erfüllung der wiederholten Ergänzungsaufträge nur äußerst unzureichend nach.

Dies betraf die gesamte Geschäftsabwicklung mit seinen Vertragspartnern, insbesondere aber die behauptete Betriebsaufgabe und den Bereich seines XY-Mitgliedskontos.

Soweit der Bf den abgabenbehördlichen Aufträgen scheinbar nachkam, erwies sich die Qualität seiner Beweismittel vielfach als nicht belastbar. Auch die Ausführungen in der BVE bzw. im Vorlagebericht an das BFG veranlassten ihn nicht zur gebotenen Mitwirkung an der Feststellung der entscheidungsrelevanten Verhältnisse. In weiterer Folge entzog er sich dem finanzgerichtlichen Verfahren durch einen mehrjährigen Aufenthalt im Ausland unter Beendigung der Geschäftsbeziehung mit seiner steuerlichen Vertretung. Auch im nach der Rückkehr fortgesetzten Verfahren beschränkte er seine Mitwirkung auf bloße Behauptungen.

Das Verhalten des Bf wiegt umso schwerer, da wesentliche Sachverhaltselemente mit Bezug zum Ausland zu klären waren. Zudem kamen die behördlichen Ermittlungsbeschränkungen des Kreditwesengesetzes zum Tragen („Bankgeheimnis“). Umso mehr oblag es dem Bf, einerseits aufgrund der Nähe zum Beweis, insbesondere aber wegen seiner durch den Bezug ins EU-Drittlandsgebiet und die weitgehend auf eine Online-Kommunikation mit der XY-Gesellschaft beschränkte Geschäftsbeziehung, zeitgerecht im Wege einer umfassenden Dokumentation der Geschäftsfälle in einer bis zur Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist auf Richtigkeit und Vollständigkeit nachprüfbarer Form (§ 131ff BAO), Verhältnisse zu schaffen, die eine Kontrolle auch nach einer Kündigung sicherstellten.

Eine laufende, spätestens aber vor der (behaupteten) Beendigung der Zusammenarbeit mit der XY-Gesellschaft durchgeführte, umfassende Datenspeicherung auf Datenträgern mit gesichertem, dauerhaftem Zugriff des Bf und/oder Anfertigung von dauerhaft lesbaren Ausdrucken zu seiner Geschäftstätigkeit war für den Bf ohne Zweifel sowohl durchführbar als auch zumutbar. Dies betraf insbesondere auch die bis dahin ausschließlich elektronisch verfügbaren Abrechnungsdaten aus dem XY-System.

Der Umfang einer solchen Beweisvorsorge durfte sich nicht auf die jährlichen *Gesamtübersichten* der XY-Gesellschaft beschränken, sondern hatte auch die dem jeweiligen Jahresergebnis zugrunde liegenden Detaildaten so weit zu umfassen, dass eine Nachprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit der Geschäftsfälle durch die Abgabenbehörde während der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist gewährleistet war.

Die Verletzung dieser Mitwirkungspflichten des Bf betraf neben digitalen auch analoge Beweismittel, insbesondere die Bankunterlagen (unvollständige Nachweise über Kontenschließungen; formell und materiell mangelhafte Unterlagen zum Bank-3-Konto).

Das eingewendete Recht der XY-Gesellschaft auf eine Verweigerung der Auskunftserteilung vermochte die persönliche Mitwirkungspflichten des Bf im abgabenbehördlichen Verfahren nicht zu beschränken. Gegenüber der Abgabenbehörde bestehende gesetzliche Verpflichtungen können aufgrund ihres normativen Charakters für den betroffenen Adressatenkreis, durch private Parteienvereinbarungen nicht außer Kraft gesetzt werden. Im konkreten Fall war zudem durch die AGB der XY-Gesellschaft explizit festgelegt, dass die Geschäftsbeziehung mit dem Bf österreichischem Recht unterlag.

Nicht zuletzt hatte die vom Bf zur Entlastung von seiner Verantwortung für die fehlende Nachweisführung herangezogene Klausel in den AGB 2012 der XY-Gesellschaft den Datenschutz betroffen und sich auf Daten beschränkt, die diesem Schutz unterliegen. Eine Auskunftsbeschränkung der XY-Gesellschaft gegenüber dem Bf über Daten/Unterlagen aus der gemeinsamen Geschäftsbeziehung bestand aus dem Titel des Datenschutzes nicht. Zudem war die vom Bf herangezogene Klausel nur in den AGB 2012 verankert, die zum Zeitpunkt der verfahrensgegenständlichen AP nicht mehr anwendbar waren.

Das BFG bezweifelt nicht, dass dem, ab Beginn seiner XY-Tätigkeit steuerlich vertretenen, Bf seine Mitwirkungs-/Beweisvorsorgeverpflichtungen bekannt und bewusst waren. Spätestens seit der Vorprüfung aus dem Jahr 2010 kann für ihn darüber keine Unklarheit bestanden haben. Wenn er, zumal mit den Erfahrungen seiner langjährigen Tätigkeit in der Versicherungsbranche, in Bezug auf die Daten/Unterlagen des Prüfungszeitraums dennoch nicht zeitgerecht für eine tragfähige Beweisführung sorgte, erscheint die daraus resultierende Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde für sein Abgabenfestsetzungsverfahren 2014 geradezu provoziert.

2. Aus der Zusammenschau der unter Abschnitt I des Erwägungsteiles getroffenen Sachverhaltsfeststellungen lässt sich aus Sicht des BFG keine überzeugende Veranlassung für eine Beendigung der XY-Tätigkeit des Bf Ende Jänner 2014 ableiten.

Zunächst erscheint dem BFG eine – vom FA in Abrede gestellte - neuerliche Konkursandrohung in der Zeit um den Jahreswechsel 2013/2014 wegen der kurz davor erfolgten Einigung mit der steuerlichen Vertretung über den Zahlungsaufschub und die Vorläufigkeit der Veranlagung 2012 nicht glaubhaft.

Aufgrund des Einschreitens der steuerlichen Vertretung im Nov 2013 konnte der Bf der Klärung der offenen USt-Rechtsfrage über die Fälligkeit der nächsten Konkursquote im Nov 2014 hinaus entgegensehen, ohne für abgelaufene Zeiträume Einhebungsmaßnahmen des FA befürchten zu müssen.

Nach der Vorläufigkeit der Veranlagungsbescheide 2012 konnte der Bf, bei weiterhin ungeklärter USt-Problematik, mit einer entsprechenden Vorgangsweise bei der Veranlagung 2013 rechnen (die im Juni 2014 auch tatsächlich folgte).

Ein Herabsetzungsantrag zur Entschärfung der aus der ESt-Veranlagung 2012 resultierenden

EVZ 2014 auf Basis der XY-*Gesamtübersicht* 2013 hatte gute Erfolgsaussichten.
Ein AP-Verfahren war beim Bf zum Jahreswechsel 2013/2014 nicht anhängig.

Nachdem das Insolvenzverfahren aus dem Jahr 2012 einen 80%igen Nachlass der bis dahin fälligen Abgabenverbindlichkeiten des Bf zu Folge hatte, liegt dessen Interesse an einer Quotenerfüllung auf der Hand.

Im Nov 2013 hatte der Bf die zweite Konkursrate gemäß dem insolvenzgerichtlichen Zahlungsplan vom Dez 2012 entrichtet. Die nächste (= letzte) Rate war erst im Nov 2014 fällig. In Hinblick darauf bezieht das BFG den Verweis in der mV vom 23.Sept 2015 auf die zur Begleichung der Abgabenverbindlichkeiten angestrebte Karrierestufe 8, auf die vollständige Erfüllung der Konkursquote und die bis dahin fällig werdenden Abgabenverbindlichkeiten. Der Hinweis auf die für den „*Geschäftsaufbau*“ zu Lasten der EVZ verwendeten Mittel unterstreicht diese Motivlage. Eine Betriebsaufgabe per 31.Jänner 2014 steht im direkten Widerspruch zu Bemühungen des Bf, diese Ziele zu erreichen.

Vor diesem Hintergrund und unter Berücksichtigung des in Abschnitt I/ C des Erwägungsteiles dargestellten Auswertungsergebnisses zu den im AP-Verfahren vorgelegten Bank- und Buchhaltungsunterlagen des Bf, erweisen sich auch die vom Bf in der mV erstmals und gänzlich unbescheinigt vorgebrachten Gründe für den Umsatzeinbruch im Jahr 2013 als nicht glaubwürdig.

Der im AP-Verfahren unterbliebene Hinweis auf Umgestaltungen im XY-System als Ursache für den Umsatzrückgang des Bf im Jahr 2013 und die nachfolgende Betriebsaufgabe erscheint nur plausibel, wenn die in der mV geschilderten Maßnahmen erst nach dem Prüfungszeitraum wirksam wurden.

Davon ausgehend, dass grundlegende Systemumstellungen nicht ohne Rechtsgrundlage erfolgen konnten, kommt eine Implementierung entsprechender Regelungen frühestens im Zuge der Neugestaltung der AGB 11/2014 in Frage. A.B.'s explizite Abgrenzung der Ausführungen zum „*alten System*“ bei der WKStA-Vernehmung im April 2015 unterstützt diese Einschätzung. Aufgrund des XY-Verrechnungssystems konnten sich solche Änderungen beim Bf frühestens im Dezember 2014 und auch dann nicht abrupt auswirken.

Im Ergebnis geht das BFG in Bezug auf den Umsatzeinbruch des Jahres 2013 von reinen Zweckbehauptungen aus, durch welche ein Einnahmensplitting des Bf verschleiert werden sollte, das mit der Gründung von zwei Gesellschaften in Malta Anfang 2012 begonnen hatte.

Dem Kündigungsschreiben des Bf an die XY-Gesellschaft vom 31.Jän 2014 räumt das BFG wegen der verspäteten Vorlage im AP-Verfahren und insbesondere auch wegen des fehlenden Versandnachweises keine Beweiskraft ein.

Es erscheint geradezu ausgeschlossen, dass der als Bürokaufmann ausgebildete und langjährig in der Versicherungsbranche – teilweise auch selbständig - tätige Bf für einen Schriftsatz von derart entscheidender Bedeutung auf eine bescheinigte Briefsendung verzichtet. Nicht zuletzt

erweckt der Inhalt des Schreibens den Eindruck, eher an die Organe der im Zeitpunkt der Vorlage vor dem Abschluss stehenden AP gerichtet gewesen, als für eine Beendigung der Geschäftstätigkeit mit der XY-Gesellschaft relevant zu sein.

Mit Blick auf A.B.'s Bestätigung einer getrennten Verrechnung der nationalen und internationalen Vergütungsansprüche, der Existenz einer rechtlich eigenständigen XY-Gesellschaft-2 und der noch im April 2015 vom Bf verwendeten eMail-Fertigungsklausel „*President Member Team XY International*“ ist zudem daran zu erinnern, dass das vorgelegte Kündigungsschreiben des Bf explizit und ausschließlich seiner Tätigkeit gegenüber der „XY Gesellschaft“ galt. Seine fortgesetzte Tätigkeit für ein anderes XY-Unternehmen war davon nicht umfasst.

Nicht zuletzt erachtet das BFG die Zukunftsperspektive des Bf als überzeugendes Indiz für eine fortgesetzte XY-Tätigkeit.

Nach der erklärten Beendigung seiner Geschäftsbeziehung zur XY-Gesellschaft war der Bf auf den Bezug von Arbeitslosenunterstützung angewiesen. Umso weniger nachvollziehbar erscheint eine Kündigung seiner, selbst bei rückläufigen Umsätzen noch weitaus lukrativeren XY-Tätigkeit und Zurücklegung der Gewerbebefugnis noch vor Beginn einer Suche nach einer Nachfolgebeschäftigung, zumal als 54-jähriger „*asthmatischer Langzeitarbeitsloser*“ (Zitat Stb-Eingabe 21.Jän 2017, BFG-Akt OZ 43), der vom Freundeskreis vor schwerwiegenden Problemen am Arbeitsmarkt gewarnt worden war.

Der Hinweis des XY-Gründers auf ein „*pensioniertes*“ XY-Mitglied in der Karrierestufe 4-5 bestätigt, dass selbst bei reduzierter Aktivität noch Provisionen erzielbar waren, die den Bf zumindest bis zur Etablierung in einem neuen Berufsfeld ein gesichertes Auskommen ermöglichten.

Ausgehend von, trotz USt-Pflicht erklärten/veranlagten steuerlichen Gewinnen von annähernd 100.000,- € in den Jahren 2011/ 2012 und einer nach dem Insolvenzverfahren fortgesetzten Tätigkeit in der Karrierestufe 7 (Stichwort *angestrebte Karrierestufe 8*), war die im AP-Verfahren eingewendete Gefahr eines drohenden *Liquiditätsengpasses* für den Bf deutlich geringer, als bei der Aussicht auf die zu erwartenden AMS-Bezüge nach einer Betriebsaufgabe (eine Arbeitssuche des Bf vor der gemeldeten Beendigung seiner Tätigkeit wurde im Verfahren weder behauptet noch nachgewiesen).

Dem wirtschaftlichen Nachteil der drohenden USt-Belastung der XY-Vergütungen stand die Struktur der Einkünfteerzielung im XY-System gegenüber, welche für Mitglieder der höchsten Karrierestufen Aussicht auf Einkünfte boten, die für den fast 54-jährigen Bf in der Anlaufphase eines beruflichen Neustarts realistischerweise nicht annähernd erzielbar waren.

Es erscheint dem BFG geradezu absurd, in der festgestellten Situation freiwillig und unter Verzicht auf erhebliche Vergütungen (Stichwort *Verkauf guter Einheiten-/ID-Nummern*), eine derart lukrative Einkunftsquelle zu einem Zeitpunkt zu beenden als die USt-Problematik noch nicht endgültig geklärt, ein Zahlungsaufschub für die Entrichtung der daraus resultierenden

Abgabenschuldigkeiten erwirkt war und für das Erwirtschaften der nächsten/letzten Insolvenzquote noch fast ein Jahr zur Verfügung stand.

In Würdigung des festgestellten Verfahrensergebnisses hält das BFG eine Einstellung der XY-Tätigkeit des Bf per Ende Jänner 2014 für nicht erwiesen. Tatsächlich erbrachte das Ermittlungsverfahren eine überzeugende Indizienlage für dessen im Jahr 2014 fortgesetzte Tätigkeit. Zu diesen Indizien gehören nicht zuletzt die aus einer Betriebsaufgabemeldung resultierende Beendigung der laufenden USt-Überwachung und Einstellung der Vorschreibung von EVZ, die eine kurzfristige Entschärfung für die Liquiditätssituation im Sinne der im AP-Verfahren genannten „*Reißleine*“ bot.

3. Da der Bf aufgrund der behaupteten Betriebsaufgabe zum Jahr 2014 keine Unterlagen vorlegte, welche eine richtige und vollständige Erfassung des Ergebnisses aus seiner XY-Tätigkeit sicherstellen (die mangelhaften Unterlagen zum Bank-3-Konto waren dafür ungeeignet), war eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen zum Jahr 2014 nicht nur zulässig, sondern geboten (vgl. § 184 (2) BAO: „*Zu schätzen ist...*“).

In Bezug auf die Höhe der geschätzten Besteuerungsgrundlagen stimmt das BFG dem Abgehen von der Schätzungsmethode der AP in der BVE zu.

Gegen eine Schätzung auf der Grundlage eines inneren Betriebsvergleiches bestehen, dem Grunde nach keine Bedenken, doch setzt der Durchschnitt von Jahresergebnissen als Bemessungsgrundlage für ein Folgejahr vergleichbare Verhältnisse voraus.

Beim Bf lagen den Veranlagungen 2009-2013 stark abweichende Verhältnisse bzw. Jahresergebnisse, vor allem zu Beginn bzw. Ende dieses Zeitraumes, zugrunde.

Ein Vergleich der XY-*Gesamtübersichten* bis 2009 mit den Folgejahren zeigt deutlich, dass sich der Bf im Jahr 2009 noch in der Aufbauphase seiner XY-Tätigkeit befunden hatte. Andererseits weisen dessen Unterlagen zum Jahr 2013 gravierende Mängel auf, welche die Daten der Abgabenerklärungen dieses Jahres als Schätzungsgrundlage disqualifizieren. Der erklärte Erlösrückgang von mehr als 50% gegenüber dem Vorjahr geht nach den festgestellten Umständen auf das Fehlen maßgeblicher Teile der Einnahmen zurück. Eine Veranlagung auf Basis der erklärten Daten konnte eine vollständige Besteuerung der dem Bf in diesem Jahr zugeflossenen XY-Provisionen im ESt-Bescheid 2013 nicht annähernd gewährleisten.

Die in der BVE gewählte Schätzungsmethode eines inneren Betriebsvergleiches auf Grundlage der Erklärungsdaten eines repräsentativen Einzeljahres erscheint für die Erreichung eines ordnungsgemäßen Schätzungsergebnisses zur ESt 2014 grundsätzlich geeignet. Auf Basis des Verfahrensergebnisses erweisen sich die Abgabenerklärungen 2012 des Bf jedoch nicht als beste Möglichkeit.

Auch im Jahr 2012 kamen mit der USt-Problematik, dem Insolvenzverfahren und Hinweisen auf eine erstmals vorliegende *internationale ID* des Bf besondere Verhältnisse zum Tragen. Zudem lässt das durchgeführte Ermittlungsverfahren auch für dieses Jahr keine Feststellung der

Richtigkeit/ Vollständigkeit des erklärten/besteuerten Betriebsergebnisses zu.

Die ab 2010 geänderte Rechtslage zur Umsatzsteuer traf den Bf zwar bereits ab April 2011 persönlich (Festsetzungsbescheide UVZ 12/2010 und 1/2011), jedoch aufgrund der eingebrachten Rechtsmittel noch nicht endgültig. Im Verlauf des Insolvenzverfahren erwuchsen im Jahr 2012 sowohl die Veranlagungsbescheide 2010 als auch jene für 2011 auf Basis des abgabenbehördlichen Standpunktes in Rechtskraft.

Mit dem – unter Betriebsfortführung – durchgeführten Insolvenzverfahren stand die Einkünfteerzielung des Bf ab Juni 2012 unter der Verantwortung des Masseverwalters.

Wie gezeigt wurde, war damit eine vollständige Erfassung des Ergebnisses aus der XY-Tätigkeit des Bf in den MV-Unterlagen aber nicht gewährleistet. Der Bf hatte vor und während des Insolvenzverfahrens die Kontrolle über sein XY-Mitgliedskonto. Damit verbunden war die Möglichkeit zur Änderung der Empfängerbankkonten für seine XY-Provisionen, deren erfolgreich erprobte Umsetzung durch die Teilumleitung von Erlösen auf Bankkonten in Malta im ersten Halbjahr 2012 belegt wird.

Kontrollmöglichkeiten oder -maßnahmen des Masseverwalters über das XY-Mitgliedskonto des Bf wurden im Ermittlungsverfahren nicht bekannt.

Ebenso wenig waren der konkrete Zeitpunkt, der Zweck und die Umstände der Vergabe der *internationalen ID*, deren Besitz der Bf ab dem Erreichen der Karrierestufe 7 im Sept 2012 einräumte, im Ermittlungsverfahren verifizierbar.

Die beim Erlössplitting auf Bankkonten der maltesischen Bank-4 angewendete Vorgangsweise ermöglichte auch für Erlöse, welche zur *Länder-ID* bzw. zur *internationalen ID* des Bf ausbezahlt wurden, eine Überweisung auf unterschiedliche Bankkonten.

Mit dem vom XY-Gründer bereits zum „alten System“ (= vor AGB 11 /2014) bestätigten *nationalen und internationalen Verrechnungsprogramm* mit getrennter Abrechnung und der zweiten ID-Nummer lagen beim Bf die Voraussetzungen für eine getrennte Auszahlung von national und international erwirtschafteten Vergütungen vor.

Der zeitgleich mit den Gesellschaftsgründungen in Malta beim Bank-2-Geschäftskonto des Bf aufgetretene Erlösrückgang legt nahe, dass dem Bf bereits ab dem Jahresbeginn 2012 eine *internationale ID* zur Verfügung gestanden und das erwiesene Erlössplitting nicht nur die später an den Masseverwalter gemeldeten Kleinbeträge umfasst hatte.

Die aus dem AP-Verfahren vorhandenen Bank- und Buchhaltungsunterlagen zum Jahr 2012 dokumentieren eine durchgehende Ausübung der XY-Tätigkeit durch den Bf mit anhaltender Reisetätigkeit. Während des Insolvenzverfahrens erreichte er die Karrierestufe 7. Belastbare Indizien aus dem weiteren Verfahrensergebnis für das Insolvenzverfahren als Ursache eines mit dem Erreichen dieses *Karrierelevels* aufgetretenen Umsatzeinbruchs fehlen.

Selbst der Bf verneinte in der mV eine über den Lokalbereich hinausgehende, mediale Aufmerksamkeit für sein Insolvenzverfahren und ordnete dessen Auswirkungen auf seine Einkünfteerzielung wegen seiner vorwiegend im Ausland gelegenen Tätigkeitsschwerpunkte nur begrenzte Bedeutung zu.

Auch das BFG sieht aufgrund der fortgesetzten Betätigung des Bf während des Insolvenzverfahrens, des weit gestreuten (internationalen) Betätigungsfeldes, welches seine Tätigkeit bereits vor der Konkurseröffnung erreicht hatte (mit der Konsequenz zunehmend auswärtiger *Teammitglieder* in seinen *Life Lines*) sowie der Eigenarten und Strukturen des XY-Vergütungssystems, im Insolvenzverfahren keine überzeugende Grundlage für den massiven Erlösrückgang beim Masseverwalter ab Sept 2012 und noch weniger für die Zeit nach der Konkursaufhebung. Diese Beurteilung gilt für die Auswirkungen einer Negativberichterstattung über das XY-System durch den ORF in gleicher Weise.

Aufgrund der festgestellten Umstände über die zahlreichen Bankverbindungen des Bf, dessen technische Eingriffsmöglichkeiten in die Daten des digitalen XY-Mitgliedskontos, das Vorliegen einer zusätzlichen *internationalen ID* sowie die nicht feststellbaren Kontrollbefugnisse und -maßnahmen des Masseverwalters, ist eine vollständige Erfassung der im Jahr 2012 ausbezahlten XY-Provisionen weder für die Zeit vor der Konkurseröffnung noch für den Insolvenzzeitraum erwiesen. Auch die Daten des Jahres 2012 bildeten daher keine geeignete Grundlage für eine verlässliche Schätzung des Betriebsergebnisses 2014.

Für das Jahr 2013 geht das BFG von einem verstärkten beruflichen Engagement des Bf aus. Die Entrichtung der ersten Konkursquote im November 2012 dokumentiert, dass der Bf die Chancen eines 80%igen Schuldnachlasses durch das Insolvenzverfahren erkannt hatte. Die angestrebte Karrierestufe 8 zur Abstattung der Abgabenschuldigkeiten und die Bemühungen um eine Regelung der Zahlungsverpflichtungen mit dem FA im Nov 2013 unter Aufbringung der Mittel für die Entrichtung der zugleich fälligen zweiten Insolvenzrate unterstreichen den aufrechten Willen des Bf zur Fortsetzung seiner XY-Tätigkeit ein Jahr nach dem Insolvenzverfahren.

Ein Rückgang der Provisionserlöse 2013 um mehr als die Hälfte gegenüber den – ebenfalls unvollständig erfassten – XY-Vergütungen des Jahres 2012 erscheint dem BFG nicht zuletzt aufgrund dieser Motivlage völlig unglaubwürdig. Die fehlende Zugangsmöglichkeit zum XY-Mitgliedskonto im AP-Verfahren und die Mängel der vorgelegten Bankunterlagen verhinderten jedoch eine verlässliche Klärung der Verhältnisse des Jahres 2013.

An die abgabenbehördliche Beurteilung zum Jahr 2013 ist das BFG nicht gebunden (Stichwort *AP ohne Bescheidänderung*).

Nachdem das BFG von einem zeitlichen Zusammenhang zwischen den in der mV vorgebrachten Änderungen der XY-Struktur und der Neufassung der AGB 11/2014 ausgeht, konnten sich diese - sofern daraus überhaupt Provisionsrückgänge beim Bf resultierten - auf dessen Geschäftsergebnisse vor 2014 gar nicht bzw. auf jenes des Jahres 2014 nur sehr begrenzt auswirken.

Einem Rückgang der Provisionseinnahmen ab 2013 aufgrund des „*binären Verrechnungsweise (50% Regel)*“ und teilweise nicht ausbezahlter Vergütungen steht der Umstand entgegen, dass diese Parameter (zumindest) ab den ZAGB 4/2012 galten und beim Großteil der im Jahr 2012 erzielten XY-Vergütungen ebenfalls zum Tragen kamen.

Während den Daten der *XY-Gesamtübersichten* 2012 und 2013 aufgrund der festgestellten Verhältnisse lediglich die Funktion gesicherter Mindestumsätze zukommt, lag für die Jahre 2010 und 2011 eine vergleichsweise unbedenkliche Datenlage vor.

Allerdings belegen die stark unterschiedlichen Werte der ausbezahlten *Karrierevergütungen*, dass der Bf im Jahr 2010 noch einer niedrigeren *Karrierestufe* zugeordnet war.

Als Schätzungsgrundlage für 2014 erscheint ein Durchschnitt der beiden Jahre aufgrund der damit verbundenen Umsatzunterschiede von rund einem Drittel, weniger geeignet als die Erklärungsdaten des – zumal zeitlich näher liegenden – Jahres 2011.

Für das Jahr 2011 sprechen zudem die wesentlich geringeren Eingänge von dritter Seite auf dem Bank-2-Geschäftskonto des Bf als im Jahr 2010 und nicht zuletzt der *Volumenbonus* von 96.000,- €, der nach dem Regime der ZAGB 4/2012 einen ganzjährigen Monatsbetrag für die Karrierestufe 6 abbildet, welcher der Bf im Juni 2012 bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens zugeordnet war.

Ausgehend von einer durchgehenden Tätigkeit des Bf für die XY-Einkaufsgemeinschaft in den Jahren 2010-2014, bei zugleich deutlich mangelhafter Datenlage für 2012 und 2013, ist aus Sicht des BFG den Daten des Jahres 2011 als Ausgangspunkt einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen zur Einkommensteuer 2014 im Sinne der Möglichkeit, welche die höchste Wahrscheinlichkeit für sich hat, der Vorzug zu geben.

So wie allen Veranlagungsbescheiden ab 2010 liegen auch dem ESt-Bescheid 2011 vom 25.Sept. 2012 die auf den Nettowert umgerechneten Provisionen des Bf aus der *Gesamtübersicht* der XY-Gesellschaft zugrunde. Da die inzwischen geklärte Rechtslage zur Umsatzsteuer eine USt-Belastung der Provisionen nunmehr endgültig ausschließt, ist als Schätzungsgrundlage zum Jahr 2014 der volle Wert der Provisionserlöse aus der *Gesamtübersicht* 2011 der XY-Gesellschaft, abzüglich nicht ausbezahlter Treuegutschriften, maßgeblich.

Ausgabenseitig ist zu berücksichtigen, dass bei einer fortgesetzten Tätigkeit weiter entsprechende Betriebsausgaben anfielen. Gegen eine Anpassung der Betriebsausgaben 2014 (ausgenommen Gewinnfreibetrag nach § 10 EStG) an das Umsatz-/Gewinnverhältnis aus der Veranlagung 2011 im Zuge einer Schätzung nach § 184 BAO bestehen keine Bedenken. Daraus resultiert eine Berechnungsgrundlage für eine Zuschätzung von 119.041,15 €.

Das so adaptierte Ergebnis des Jahres 2011 ist an die Verhältnisse des Jahres 2014 anzupassen. Eine Anpassung durch Zurechnung eines Sicherheitszuschlages, dem der Gedanke nicht feststellbarer Teile des Betriebsergebnisses zugrunde liegt, zum Ergebnis des Jahres 2011 ist dem Grunde nach nicht zu beanstanden.

Ab Sept 2012 kamen beim Bf die *Karrierevergütungen* der *Karrierestufe* 7 zum Tragen. Die Struktur des XY-Vergütungssystems bot, bei fortgesetzter Tätigkeit auf der im Insolvenzverfahren „*bestätigten Karrierestufe* 7“, keinen Anlass für die Annahme eines Rückganges seiner Provisionserlöse im nachfolgenden Halbjahr (ZAGB 4/2012 Pkt 7.9.1.). Da der Bf die Karrierestufe 8 anstrebte, gilt dies auch über diese Zeit hinaus.

Die Fertigungsklausel mit dem Hinweis auf die Zugehörigkeit zum *internationalen Präsidententeam* in seiner eMail vom April 2015 unterstreicht den Erfolg dieser Bemühungen und den internationalen Tätigkeitsschwerpunkt des Bf.

Nach dem Verfahrensergebnis war der Bf im Jahr 2011 zwar im internationalen *Strukturaufbau* tätig, doch stand ihm eine *internationale ID* noch nicht zur Verfügung.

Für die ESt-Besteuerung des Jahres 2014 ist jedoch zu berücksichtigen, dass aufgrund der fehlenden Unterlagen zum Mitgliedskonto nicht feststellbar war, ob und ggfs. in welcher Höhe in den *Gesamtübersichten* der XY-Gesellschaft neben Provisionen, die dem Bf unter seiner *Länder-ID* zugerechnet wurden, auch Vergütungen erfasst waren, die ihm ab 2012 unter seiner *internationalen ID* zufließen.

Wie festgestellt, wird die Existenz einer *internationalen ID* durch das BFG-Verfahren RV/7103996/2019 bestätigt. Deren vom Bf im AP-Verfahren ab 2012 eingeräumter Besitz war im abgabenbehördlichen Verfahren unstrittig. Eine erstmals in der mV vorgebrachte automatische Vergabe bei Erreichen der Karrierestufe 7 wird durch das Verfahrensergebnis allerdings nicht erhärtet.

Die Darstellung des XY-Gründers A.B. gegenüber der WKStA (*nationales und internationales Verrechnungsprogramm* samt Angabe von zwei getrennten Durchschnittsmonatsumsätzen) und die Anführung beider ID-Nummern im Kündigungsschreiben des Bf vom 31. Jän 2014 sprechen für eine zeitgleich getrennte Verwendung der *Länder-ID* und der *internationalen ID* des Bf zur gesonderten Abrechnung von XY-Vergütungen.

Wie festgestellt, verwendete der Bf in der mV den – in den AGB bis 4/2012 nicht erwähnten – Begriff „*Strukturaufbau*“ als Synonym für das *Karriereprogramm*. Zugleich verwies er auf eine getrennte Führung des *Strukturaufbaues* vom *Treueprogramm*.

Die BFG-Verfahren RV/7103996/2019 bzw. RV/2100908/2018 bestätigen eine Verrechnung und Bezahlung monatlicher Pauschalbeträge für Leistungen im „*Strukturaufbau*“ zusätzlich zu und getrennt von den Provisionen aus dem „*Direktvertrieb*“. Die Zuordnung zu den acht Karrierestufen im *Karriereprogramm* wurde durch gutgeschriebene *Systemprovisionen* bestimmt. Monatliche Fixbeträge in Abhängigkeit von der Karrierestufe gelangten als *Volumenboni* zur Auszahlung.

Für das BFG erschließt sich aus der Zusammenschau der genannten Aspekte mit den AGB/ZAGB 4/2012 der XY-Gesellschaft, dass Vergütungen für den *nationalen und kontinentalen Strukturaufbau* grundsätzlich – und jedenfalls so lange keine weitere ID-Nummer vorlag – in den *Gesamtübersichten* der XYXY-Gesellschaft als Teil der *Volumenboni* erfasst waren. Die *Gesamtübersicht* 2011 der XYXY-Gesellschaft des Bf weist auf eine entsprechende Vorgangsweise bereits vor April 2012 hin.

Der naheliegende Zweck einer zweiten ID-Nummer bestand in einer gesonderten Zuordnung/Abrechnung bestimmter Leistungen/Geschäftsfälle. Denkbar sind etwa Leistungen, die aufgrund von Einzelvereinbarungen an die XY-Gesellschaft oder ein anderes Unternehmen aus der „XY-Familie“ erbracht wurden. Die Bezeichnung als *internationale ID* legt eine

gesonderte Erfassung des von A.B. erwähnten „*Internationalen Verrechnungsprogramms*“ nahe. Nachdem die AGB/ZAGB 4/2012 nur das *nationale und kontinentale Karriereprogramm* einschlossen, kommt auch eine gesonderte Abrechnung von Leistungen beim *Strukturaufbau* außerhalb Kontinentaleuropas in Frage.

In den Kontoauszügen zum Bank-2-Geschäftskonto des Bf für 2010 – 2012 waren, den AGB-Regelungen entsprechend, ausschließlich Überweisungen der XY-Gesellschaft zu dessen ursprünglicher *Länder-ID* feststellbar (Referenz-Nr).

Wie festgestellt, bezogen sich die Lösungsbestimmungen in den AGB 11/2009 und den AGB 4/2012 auf (käuflich) erworbene *Länder-ID*. Eine Bestimmung, wonach die ursprüngliche *Länder-ID* zugunsten einer später erlangten ID-Nummer zu löschen war, findet sich in den vorliegenden AGB der XY-Gesellschaft nicht und wird auch durch das weitere Verfahrensergebnis nicht erhärtet. Da die Löschungspflicht in den AGB die *internationale ID* des Bf nicht betraf, ist eine zeitgleiche Verwendung beider ID-Nummern nicht auszuschließen.

Die Zuordnung der *Gesamtübersichten* der XY-Gesellschaft für 2012 und 2013 zur *internationalen ID* des Bf ist aufgrund der festgestellten technischen Eingriffsmöglichkeiten ohne Beteiligung der XY-Gesellschaft als Beweismittel für eine gemeinsame Erfassung der zu den beiden ID-Nummern erzielten Erlöse des Bf in der *Gesamtübersicht* unzureichend. Unter den festgestellten Umständen dokumentiert die geänderte ID-Nummer lediglich einen Nummernaustausch in den für die Darstellung der Gesamtübersicht maßgeblichen Daten seines Online-Mitgliedkontos.

Auch das Kündigungsschreiben des Bf vom 31.Jän 2014 ist aufgrund der dazu getroffenen Feststellungen als Beweismittel für eine Miterfassung von Vergütungen zur *internationalen ID* in den *Gesamtübersichten* der XY-Gesellschaft nicht geeignet.

In Berücksichtigung der angeführten Umstände und aufgrund der fehlenden Unterlagen kann eine Leistungsverrechnung im Rahmen des XY-Mitgliedskontos des Bf und eine daraus folgende Erfassung der zur *internationalen ID* abgerechneten Erlöse in den *Gesamtübersichten* der XY-Gesellschaft nicht festgestellt werden.

Vor diesem Hintergrund ist auch die *internationale ID* des Bf bei der Zurechnung eines Sicherheitszuschlages zu den (adaptierten) ESt-Besteuerungsgrundlagen des Jahres 2011 zu berücksichtigen.

Schließlich ist beim Ansatz eines Sicherheitszuschlages auch zu bedenken, dass die Daten der Gesamtübersichten der XY-Gesellschaft keine Erlöse von dritter Seite enthielten.

Unstrittig befand sich der Lebensmittelpunkt des Bf im Jahr 2014 im Inland. Ein Wegzug aus Österreich oder eine betriebliche Niederlassung im Ausland wurde zum Jahr 2014 weder vorgebracht, noch ergab das Ermittlungsverfahren Hinweise darauf. Für das erste Halbjahr 2014 belegt zudem der Bezug von Arbeitslosenunterstützung einen inländischen

Lebensmittelpunkt des Bf. Die Zuständigkeit der österreichischen Abgabenbehörden für die Ertragsbesteuerung der XY-Einkünfte 2014 des Bf lag ohne Zweifel vor.

Aufgrund des Verfahrensergebnisses erachtet das BFG für den angefochtenen ESt-Bescheid 2014 die Zurechnung eines Sicherheitszuschlages von 10% zu dem - nach der zuvor dargestellten Schätzungsmethode - aus dem Jahresbetrag der XY-*Gesamtübersicht* 2011 errechneten „Rohgewinn“ als angemessen.

Damit wird neben der verlässlicheren Datenlage des Jahres 2011, einem späteren Aufstieg des Bf in die Karrierestufe 7 und Erhalt einer *internationalen ID*, auch etwaigen Nachwirkungen aus der Insolvenz des Jahres 2012 bzw. aus einer medialen Negativberichterstattung gegen die XY-Einkaufsgemeinschaft in Österreich, psychischen Belastungen bzw. allfälligen Motivationsproblemen des Bf aufgrund der Unsicherheiten über die USt-Pflicht seiner XY-Vergütungen und Auswirkungen einer Strukturänderung des XY-Systems aufgrund der AGB 11/2014, hinreichend Rechnung getragen.

Für Provisionseinnahmen, die dem Bf aufgrund der *Länder-ID* seiner Gattin im Jahr 2014 zufließen und die erstmals in der mV vorgebrachten familiären Probleme, gab es keine belastbaren Hinweise.

Auf eine ergänzende Schätzung der Besteuerungsgrundlagen 2014 auf Basis der Lebenshaltungskosten und Vermögenslage des Bf wurde aufgrund unzureichender Datenlage aus dem AP-Verfahren gemäß § 266 (4) BAO verzichtet.

Im Übrigen ist daran zu erinnern, dass die einer Schätzung immanenten Unsicherheiten nach der VwGH-Rechtsprechung von demjenigen in Kauf zu nehmen sind, der zur Schätzung Anlass gab (VwGH 11.6.2021, Ro 2020/13/0005).

Gründe für eine Vorläufigkeit des ESt-Bescheides 2014 lagen nach dem Verfahrensergebnis nicht vor.

Die rechnerischen Auswirkungen dieser Entscheidung sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen.

II. Zu Spruchpunkt II (Revision):

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das gegenständliche Erkenntnis folgt der angeführten, durchwegs gefestigten VwGH-Judikatur. Die Voraussetzungen für die Zulassung einer Revision an den VwGH lagen daher nicht vor.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 20. Oktober 2025