



GZ. RV/0184-W/08  
miterledigt  
RV/1285-W/11 und  
RV/1288-W/11

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende A. und die weiteren Mitglieder B., C. und D. über die Berufungen der H. P. GmbH & Co KG, Adr1, vertreten durch Herrn Stb., Steuerberater, Adr2, vom 29. Juni 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes E., vertreten durch F., vom 26. Mai 2006 bzw. 16. April 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2003 sowie Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2007 (ursprünglich gerichtet gewesen gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Zeiträume Dezember 2004, Dezember 2005 und Februar 2006, März bis Dezember 2006 und Jänner bis November 2007) nach der am 11. Mai 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Den Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2003 bis 2007 wird teilweise Folge gegeben.

Die Berufungen gegen sämtliche Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide werden als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

## **Entscheidungsgründe**

Die Bw. ist eine in der Rechtsform einer GmbH & Co KG geführte Bezirkshandlung (BH) von Tupperware (TW) Österreich. Der Betriebsgegenstand ist die Vermittlung von Tupperware-

Produkten, die ausschließlich auf „Tupperwarepartys“ verkauft werden.

Frau H. P. hat ihr Einzelunternehmen ab 1.1.2003 gemäß Art. IV UmgrStG in eine GmbH & Co KG umgewandelt, an der sie Kommanditistin und die H. P. GmbH persönlich haftende Gesellschafterin ist.

Im Zuge einer im Einzelunternehmen für die Jahre 2001 und 2002 durchgeführten Betriebsprüfung ging der Prüfer von einer direkten Leistungsbeziehung zwischen der BH und den Endabnehmern (Gästen einer TW-Party) aus und unterzog 100% der Verkaufspreise der TW-Produkte der Umsatzsteuer. Demgegenüber vertrat die Bw. die Auffassung, es liegen 2 Leistungsbeziehungen vor, nämlich eine zwischen der BH und den Gastgeberinnen (GG) und eine weitere zwischen GG und ihren Gästen, weshalb lediglich die an die GG in Rechnung gestellten, um 22,5% rabattierten Beträge der Umsatzsteuer zu unterwerfen wären.

Diese unterschiedliche umsatzsteuerliche Beurteilung des Vertriebssystems ist auch Gegenstand der Betriebsprüfung des ab 2003 in geänderter Rechtsform einer GesmbH & Co KG weitergeführten Betriebes.

Der das Jahr 2003 und die Nachschauzeiträume Jänner 2004 bis Februar 2006 umfassende Betriebsprüfungsbericht vom 30. Mai 2006 enthält folgende Feststellungen:

## **„Tz. 2 Ermittlung der 20 % Entgelte aus Tupperware-Partys**

### *Rechnerische Darstellung*

	2003 €	2004 €	2005 €	1-2/2006 €		%-satz
Laut Erklärung (Kto. 4000)	2.186.326,62	2.320.296,73	2.027.950,35	435.306,30	netto	77,5
Laut BP	2.821.066,61	2.993.931,26	2.616.710,13	561.685,55	netto	100,0
Erhöhung brutto (inkl. 20 % USt) lt. BP	634.739,99	673.634,53	588.759,78	126.379,25		22,5
Erhöhung netto lt. BP	528.949,99	561.362,11	490.633,15	105.316,04		
USt-Nachford. lt. BP	105.790,00	112.272,42	98.126,63	21.063,21		

Da die Umsatzsteuer lt. BP nicht mehr in Rechnung gestellt werden kann, wurde dieser Betrag als Aufwand in der Gewinnermittlung angesetzt.

### **Tz. 3 Verlosungspreise und Werbegeschenke**

Beraterinnen und Gäste erhielten beim Eingang der wöchentlichen Meetings Lose, welche nur mit Vor- und Familiennamen von ihnen ausgefüllt in einen Behälter eingeworfen wurden. Aus diesem Behälter wurden die Geschenknehmer ermittelt. Die Lose wurden nicht aufbewahrt und weitere Aufzeichnungen darüber wurden nicht geführt.

Am 6.12.2004 wurde vom Prüfer ohne Ankündigung das Meeting, bei dem keine Werbegeschenke verlost wurden, besucht. Am 14.3.2005 wurde ohne Ankündigung das Meeting von einer Arbeitskollegin besucht. Sie wurde als einziger Gast mit einem Brillenetui beschenkt. Die jeweils besten fünf Beraterinnen nach Umsatzzahlen und Gruppen gegliedert, erhielten Werbegeschenke.

Überdies wurde im gesamten Prüfungszeitraum kein Eigenverbrauch erklärt.

Weiters ist festzuhalten, dass auf Grund der Ansicht der h.a. BP die Gastgeberinnengeschenke (Sachgeschenke der Bezirkshandlung an die Gastgeberinnen) und die Geschenke der Bezirkshandlung an die Beraterinnen einen tauschähnlichen Umsatz darstellen (Fragen Nr. 24 und 25). Aufzeichnungen über Aufteilung der Werbegeschenke an Gastgeberinnen und Beraterinnen wurden nicht geführt. Nach bisherigen Feststellungen war der an die Beraterinnen weitergegebene Anteil nur geringfügig.

### *Rechnerische Darstellung:*

	2003 €	2004 €	2005 €	1-2/2006 €
Allgem. Werbung gesamt (Kto. 7651)	78.637,50	91.687,35	71.982,12	4.841,66
abzgl. Marketing- u. Prom.beiträge	57.827,52	76.521,06	69.421,13	4.841,66
Verlosungspreise (Kto. 7653)	0,00	49,37	0,00	0,00
Verlosungspreise u. Werbegesch.	20.809,98	15.215,66	2.560,99	0,00
USt-erhöhung lt. BP	20.809,98	15.215,66	2.560,99	0,00
USt-Nachford. lt. BP	4.162,00	3.043,13	512,20	0,00

#### **Tz. 4 Tupperware-Bücher**

Da auf Grund der Konzeption der angebotenen Kochbücher, diese ohne Tupperware-Artikeln nur bedingt genutzt werden können, stellt dieser spezielle Bücherverkauf eine Nebenleistung dar und ist somit wie die Hauptleistung ebenfalls der 20%igen Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Rechnerische Darstellung:

	2003 €	2004 €	2005 €	1-2/2006 €
Erklärte Erlöse Kto. 4010	32.183,15	17.087,39	22.580,65	1.895,52
Erklärte Erlöse Kto. 4011	0,00	0,00	0,00	0,00
Gesamte Büchererlöse (10%USt)	32.183,15	17.087,39	22.580,65	1.895,52
10 %	3.218,32	1.708,74	2.258,07	189,55
Gesamte Büchererlöse brutto	35.401,47	18.796,13	24.838,72	2.085,07
20 % Entgelte Erhöhung lt. BP	29.501,22	15.663,44	20.698,93	1.737,56
10 % Entgelte Minderung lt. BP	32.183,15	17.087,39	22.580,65	1.895,52
20% USt-Erhöhung lt. BP	5.900,24	3.132,69	4.139,79	347,51
10 % USt-Minderung lt. BP	3.218,32	1.708,74	2.258,07	189,55
USt-Nachford. 20% u. 10% lt. BP	2.681,93	1.423,95	1.881,72	157,96

Die Änderungen der Bemessungsgrundlagen im Nachschauzeitraum werden aus verwaltungsökonomischen Gründen in folgenden Monaten festgesetzt:

Änderungen 1-12/2004 Festsetzung Monat 12/2004

Änderungen 1-12/2005 Festsetzung Monat 12/2005

Änderungen 1-2/2006 Festsetzung Monat 2/2006

<b>Steuerbarer Umsatz</b>	<b>Tz.</b>	<b>12/2004</b>	<b>12/2005</b>	<b>2/2006</b>
Lt. UVA		163.151,58	121.917,63	175.013,00
Änderungen lt. BP	2	561.362,11	490.633,15	105.316,04
Änderungen lt. BP	3	15.215,66	2.560,99	0,00
<b>Lt. Nachschau</b>		<b>739.729,35</b>	<b>615.111,77</b>	<b>280.329,04</b>
<b>20 %-ige Umsätze</b>				
lt. UVA		162.186,93	119.603,33	179.994,29
Änderungen lt. BP	2	561.362,11	490.633,15	105.316,04
Änderungen lt. BP	3	15.215,66	2.560,99	0,00
lt. Nachschau		738.764,70	612.797,47	279.310,33

Aus dem Arbeitsbogen ergibt sich, dass im Zuge der Prüfung insgesamt 10 Personen über ihre Rolle als GG niederschriftlich befragt wurden.

Mit Datum **26. Mai 2006** wurde für das Jahr 2003 ein Wiederaufnahmebescheid (hinsichtlich des Erstbescheides vom 4. Februar 2005) erlassen und die Feststellungen der Betriebsprüfung fanden in einer neuen Sachentscheidung (Umsatzsteuer) für das Jahr 2003 und den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden für die Zeiträume 12/2004, 12/2005 und 2/2006

Berücksichtigung. Es wurde für das Jahr 2003 € 245.237,63, für 12/2004 € 249.557,40, für 12/2005 € 88.810,29 und für 2/2006 € 22.595,10 an Umsatzsteuer festgesetzt.

Mit Schreiben vom 29. Juni 2006 wurde gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2003 und den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2003 und weiters gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Zeiträume für Dezember 2004, Dezember 2005 und Februar 2006 das Rechtsmittel der **Berufung** eingebracht, die sich gegen die Zurechnung der Umsätze an die TW-Bezirkshandlung H. P. GmbH & Co KG (=Bw.), die umsatzsteuerliche Behandlung von Verlosungspreisen und Werbegeschenken und den Umsatzsteuersatz für TW-Bücher richtet.

Im Folgenden werden die Einwendungen der Bw. im Berufungsverfahren (im Berufungsschriftsatz, in Stellungnahmen und in der mündlichen Berufungsverhandlung) den vom Prüfer bzw. vom Finanzamt vertretenen Standpunkten gegenübergestellt.

### **A) TW-Vertriebssystem:**

1) Nach Auffassung des damaligen steuerlichen Vertreters stellt sich das seit Mitte 1996 bestehende neue TW-Vertriebssystem wie folgt dar:

Zur Bestellung der TW-Produkte:

Die Gäste bestellen die von ihnen gewünschten TW-Produkte bei der GG mit Einzelbestellkarten, die an die GG gerichtet sind. Diese Bestellkarten werden an die GG übergeben bzw. übersendet. Die GG bestellt diese Produkte mit einem eigenen Bestellformular im eigenen Namen und auf eigene Rechnung bei der BH. Diese Sammelbestellung wird von der GG mit Unterstützung der B oder auch von der B für die GG ausgefüllt, von der GG unterfertigt und an die BH übermittelt. Der durch die Bestellung abgeschlossene Kaufvertrag für die TW-Produkte kommt somit nicht zwischen Gast und BH, sondern zwischen Gast und GG zustande. Mit Abgabe der von der GG auszufüllenden Sammelbestellung wird ein zweiter Kaufvertrag, nämlich zwischen der GG und der BH abgeschlossen. Der seit 2000 verwendete Text des Bestellformulars lautet wie folgt: *"Liebe Gastgeberin! Mit diesem Formular bestellen Sie im eigenen Namen und auf eigene Rechnung zum Weiterverkauf die angeführten Produkte. Der weitere Ablauf ist wie folgt: Diese Waren werden von der angeführten Bezirkshandlung an Sie geliefert und fakturiert und von Ihnen an Ihre Gäste weiterverkauft. Sie werden bei Ihren Aufgaben von einer von Tupperware geschulten Beraterin unterstützt. Die Beraterin rechnet das mit Ihnen vereinbarte Honorar für Ihre Leistung direkt mit Ihnen ab. Wir ersuchen Sie durch Ihre Unterschrift zu bestätigen, dass Sie über den vorstehend dargestellten Ablauf informiert wurden und ihn zustimmend zur Kenntnis nehmen. Wir ersuchen um Verständnis dafür, dass ohne Ihre persönliche Unterschrift eine Auslieferung nicht erfolgen kann."*

Dieser Text sei Anfang 2000 im Rahmen einer BMF-Anfrage vom 19. Jänner 2000 mit dem BMF zwecks Klarstellung abgestimmt worden. Aus dem Text gehe eindeutig hervor, dass die GG die Waren im eigenen Namen und auf eigene Rechnung erwerbe und an die Gäste weiterverkaufe. Dies werde von der GG mit ihrer Unterschrift ausdrücklich zur Kenntnis genommen und bestätigt. Überdies bestätige die B mit ihrer Unterschrift, dass sie die GG über den Ablauf des Systems informiert habe und dieser von der GG zustimmend zur Kenntnis genommen worden sei.

Die Betriebsprüfung habe die von den GGen unterfertigten Bestellformulare umfassend geprüft. Der Text sei klar und deutlich lesbar und unübersehbar auf der Vorderseite des Formulars links neben dem eigentlichen Bestellteil angebracht. Dass diese Textpassagen kleingedruckt seien, habe keinerlei Relevanz für die Gültigkeit der geleisteten Unterschriften.

#### Zur **Fakturierung**:

Die BH liefere und fakturiere diese Produkte an die GG idR mit einem Rabatt von - bezogen auf den unverbindlich empfohlenen Endverkaufspreis - 22,5 %. Über sämtliche bestellten Waren werde von der BH aufgrund der Bestellung der GG eine einzige Rechnung an die GG ausgestellt. Die GG bezahle den Rechnungsbetrag auch unter Mithilfe der B an die BH. Die BH habe nur Geschäftsbeziehungen mit den GGen. Die BH kenne weder die Identität der einzelnen Gäste bzw. deren konkrete Bestellungen, noch allfällige Sondervereinbarungen der GG mit den Gästen und der Beraterin. Diese Informationen interessieren die BH auch nicht, da sie nur Rechtsbeziehungen zur GG habe und dieser die von ihr im eigenen Namen bei ihr bestellten Artikel liefere.

#### Zur **Warenlieferung**:

Die TW-Produkte werden von der BH allenfalls mit Unterstützung der im Auftrag und für Rechnung der Gastgeberin tätigen B an die GG als Käuferin der TW-Produkte ausgeliefert, wobei teilweise die B die Waren von der BH zur GG bringe und teilweise die GG die Waren direkt bei der BH abhole. Die GG verkaufe und liefere die Produkte gemäß den bei ihr getätigten Bestellungen an ihre Gäste weiter. Die physische Warenbewegung erfolge daher in aller Regel zunächst von der BH an die GG und dann von der GG an die Gäste. Die Aufteilung der Produkte auf die Gäste werde anhand der Bestellkärtchen von der GG oder in deren Auftrag von der B vorgenommen.

Seit 1998 liege im Regelfall eine Bestätigung der GG vor, dass sie die Ware und auch die Rechnung von der BH sowie die Honorarnoten von der B übernommen habe.

Dazu führte der BP in seiner **Stellungnahme** vom 31. Oktober 2006 Folgendes aus:

*„Die Diskrepanz zwischen der großen Bezeichnung Bestellschein und der kleingedruckten Verkaufsaufklärung ist nicht tendenziös, sondern Faktum.*

*Nach den Erhebungen der BP werden die Zahlungen nicht „auch unter Mithilfe der B“, sondern ausschließlich an diese geleistet (auch eigene Bankverbindung. (Seite 5 und 6 a)*

Dann brachte der steuerliche Vertreter in der **Gegenäußerung** vom 12. Jänner 2007 vor:

*„Punkt 2 Seite 5 und 6 a (Nach den Erhebungen der BP...):*

*Generell ist es so, dass die GGen von der BH nur gegen Barzahlung beliefert werden.*

*Da der Großteil der GGen keine wiederkehrende oder dauerhafte Geschäftsbeziehung zur BH unterhält (ein Großteil der GGen macht nur eine einzige Party), wird das Risiko eines Zahlungsausfalles durch die Praxis des Zug-um-Zug-Geschäftes minimiert. Alternativen dazu wären (wie zB beim Einkauf über Internet) die Auslieferung der Waren gegen Nachnahme oder Vorkassa. Beide Varianten wären ein Nachteil für die GG, weshalb sich die gegenständliche Vorgangsweise in der Praxis bewährt hat.*

*Da die B die Ware bei der BH abholt und der GG bringt (das ist ein Bestandteil der Dienstleistung, für welche die B von der GG ein Honorar erhält), wickelt sie auch die Bezahlung an die BH für die GG ab. Nachdem die GGen die Ben fast immer mit der Abwicklung betrauen, kommt es in der Praxis nur selten zu direkten Einzahlungen der GGen (außer sie sind selbst Ben). Dass Ben dafür eine eigene Bankverbindung haben, ist nicht üblich, kann aber nicht ausgeschlossen werden.*

*Generell ist festzuhalten, dass die Abwicklung der Bezahlung keine Relevanz für die im vorliegenden Fall strittige umsatzsteuerliche Beurteilung (Zurechnung) des Liefervorgangs hat.“*

#### Zur **Stellung und Entlohnung der Beraterin:**

Die B, die als Selbständige im eigenen Namen und auf eigene Rechnung tätig sei, habe nur Rechtsbeziehungen zu den GGen und erhalte von diesen ihr Honorar, das zwischen B und GG prinzipiell frei vereinbart werden könne. Als unverbindliche Empfehlung gelte, dass das Honorar der B 22,5 % des unverbindlich empfohlenen Listenpreises betrage, wobei von dieser Vorgabe jederzeit abgegangen werden könne. Wenn dies in der Praxis selten vorkomme, so liege dies wohl daran, dass eine B als selbständige Unternehmerin im Regelfall nicht daran interessiert sei, ihre GGen auf einen allfälligen Verhandlungsspielraum bei ihrem Honorar hinzuweisen. Überdies könne die B selbst darüber entscheiden, ob sie Beratungen nur gegen Bezahlung des vollen empfohlenen Honorars durchführe oder Nachlässe gewähre; die BH habe diesbezüglich keinerlei Einfluss auf die Ben.

In der mündlichen Verhandlung wurde seitens der steuerlichen Vertretung nochmals betont, dass die Ben nicht als Vertreterin der BH auftreten.

#### Zur **Dokumentation des Systems in Werbematerialien und Informationsblättern:**

Das TW-Vertriebssystem werde auch in diversen Schulungsunterlagen, Formularen und Werbematerialien, welche die Firma TW den BHen zur Verfügung stelle, sowie auch auf der Homepage von TW Österreich dokumentiert (zB Blumenplan, Produktkatalog).

## 2) Zum Verhältnis und zur Stellung von GG und B:

### **Gastgeberin (GG):**

Hauptaufgabe der GG sei der Kontakt zu den Gästen, also den finalen Käufern der TW-Produkte. Die GG aquiriere die Gäste, sie entscheide, welche Gäste zur Vorführung eingeladen werden; sie ist es, die den Kontakt zu den Gästen habe, der dann letztlich für den erfolgreichen Geschäftsabschluss bei allen Beteiligten maßgeblich sei; sie ist es, die die Produkte weiterverkaufe. Da die Räumlichkeiten der GG gewissermaßen das Verkaufslokal sind, erfülle die GG damit die essentielle Funktion für den Verkauf der TW-Produkte, weil nur sie über das Verkaufslokal und über die Kontakte zu den Endkunden verfüge.

Die GG übernehme auch die von der BH gelieferten Waren und verkaufe diese an die Gäste weiter. Auch das Inkasso der von den Gästen zu bezahlenden Beträge werde von der GG durchgeführt.

Die GG erhalte in Abhängigkeit von Gästeanzahl und Gesamtbestellwert von der BH bestimmte TW-Produkte als Gratislieferung (GG-Geschenk = Naturalrabatt).

### **Beraterin (B):**

TW sei aus Image- und Qualitätsgründen bestrebt, TW-Produkte nur nach einer Vorführung durch eine geschulte B zu verkaufen. Daneben sei es aber grundsätzlich möglich, als GG auch direkt bei der BH zu kaufen, was in der Praxis allerdings selten vorkomme. Es könne jede GG auch B werden und damit beide Funktionen vereinen.

Die rechtlichen Beziehungen der B zu GG bzw. BH stellen sich wie folgt dar:

- Die B habe nur ein Auftragsverhältnis mit bzw. einen Honoraranspruch gegenüber der GG.
- Sie könne gegenüber der BH keine Honoraransprüche geltend machen.
- Gleichmaßen könne die BH der B keine Weisungen erteilen.
- Die GG "bucht" die Beratungstätigkeit direkt bei der selbständigen B und nicht bei der BH.
- Sie könne daher zB Leistungsmängel bei der Beratung nur gegenüber der B, nicht aber bei der BH geltend machen.

In allen aktuellen Broschüren wird ausdrücklich davon gesprochen, dass die B das mit der GG "vereinbarte Honorar" direkt mit der GG abrechnet (Beilage A1 Ausdruck einer Information auf der TW-Homepage <http://www.tupperware.co.at/party/42.html> "Gastgeberin sein ist ganz einfach und macht riesig Spaß", in der ausdrücklich ausgeführt werde, dass die GG die bestellten Waren von der BH kauft und an die Gäste weiterverkauft und weiters mit der B das für die Beratung und sonstige Unterstützung bei der Abwicklung vereinbarte Honorar verrechnet).

Die dargestellten rechtlichen Beziehungen im TW-Vertriebssystem seien nach außen hin klar erkennbar und nachvollziehbar dokumentiert. Ergänzend werde noch auf das fehlende



Konkurrenzverbot hingewiesen: Die B könne auch die Erzeugnisse anderer Hersteller im Heimvertriebssystem präsentieren.

Dazu führt der BP in der **Stellungnahme** vom Oktober 2006 aus:

*„Der direkte Bezug bei der BH ist, wie ein diesbezüglicher Versuch der Betriebsprüferin gezeigt hat, nicht möglich.*

*Die GG bucht keine Beratungstätigkeit bei der B, sondern wird von dieser zur Organisation einer Party überredet und gewonnen. (Seite 7 1.2)“*

Dazu der Steuerberater in seiner **Gegenäußerung** vom Jänner 2007:

*„Seite 7 1.2 (Der direkte Bezug bei der Bezirkshändlerin ist, wie ein diesbezüglicher Versuch ...):*

*Das TW-Vertriebssystem ist in Österreich so weit organisiert, dass die Produkte aus verschiedenen Gründen im sogenannten Partysystem vertrieben werden. Die Endkunden kaufen, wie auch im Katalog kommuniziert wird, bei der GG einer TW-Party ein. Ein direkter Verkauf der BH an Endkunden ist grundsätzlich nicht vorgesehen, aber zB im Rahmen von Verkaufsständen, die temporär zB in Einkaufszentren oder auf Messveranstaltungen eingesetzt werden, grundsätzlich möglich. Überdies steht es jedem Kunden frei, selbst als GG (und auch als B) bei einer TW-Party tätig zu werden und in diesem Fall direkt bei der BH einzukaufen.*

*Seite 7 1.2 (Die GG bucht keine Beratungstätigkeit...)*

*Laut der in der Berufung mehrfach erwähnten und der Finanzbehörde vorgelegten und daher bekannten IGF-Studie aus dem Jahr 2001 fordern 32 % der GG von sich aus eine Party an, 22 % fordern meistens von sich aus an. 32 % werden zB von Ben angerufen und 14 % buchen auf einer Party, auf der sie teilnehmen, für eine eigene Party. Die % Sätze sind der österreichische Durchschnitt. In Summe fordern daher über 50 % der GGen selbst eine Party bei einer B an. Von "Überreden" kann hier wohl nicht gesprochen werden."*

### **3) Stellungnahme zur Sachverhaltsdarstellung der Betriebsprüfung laut Tz. 1 der Niederschriften:**

*"Wie bereits ausgeführt, wird der der umsatzsteuerlichen Behandlung des TW-Vertriebsystems zugrunde liegende Sachverhalt in der von der Außenprüfung verfassten „Sachverhaltsdarstellung" (Tz. 1 der Niederschriften) in zahlreichen und wesentlichen Punkten falsch bzw. unvollständig dargestellt. Nachfolgend werden nochmals die aus der Sicht der BH notwendigen Ergänzungen bzw. Richtigstellungen angeführt:*

#### *a) "von TW angeworbene und ausgebildete B"*

*Diese Darstellung ist teilweise unrichtig. Ben werden in aller Regel nicht von TW Österreich oder vom TW-Bezirkshändler angeworben, sondern von bereits bestehenden Ben, und zwar meistens bei den Produktvorführungen. Oft handelt es sich dabei auch um Personen, die bereits mehrfach als GGen tätig gewesen sind, oft sind es Freunde und Bekannte von Ben.*

Dazu führte der BP in der **Stellungnahme** aus: „Die „Anwerbung“ ist im Bericht nicht angesprochen, obwohl es unglaublich ist, dass die BH, die sogar Messestände betreibt, dort keine Berater anwirbt. (Seite 8 1.3).“

Dazu der Steuerberater in der **Gegenäußerung**: „Seite 8 1.3 (Die Anwerbung ist im Bericht ...) Im TW Vertriebssystem werden neue (selbständige) Ben von anderen (selbständigen) Ben bzw. vor allem von (selbständigen) Gruppenberaterinnen angeworben. Die BH selbst wirbt niemanden an. Bei den angesprochenen Messeständen sind Gruppenberaterinnen tätig, die ihrerseits natürlich neue Ben anwerben. Die Anwerbung erfolgt allerdings immer von der Gruppenberaterin und nicht von der BH. Diese stellt lediglich die Infrastruktur (=Messestand) zur Verfügung.“

b) „Gegenstand der Erstbesprechung zwischen B und GG“

Die diesbezügliche Darstellung über den Gegenstand der Erstbesprechung in Tz. 1 ist unvollständig.

Gegenstand der Erstbesprechung sind vor allem auch die Abwicklung des Bestell- und Liefervorgangs (laut Darstellung im so genannten „Partyplan“) sowie das Leistungspaket der B, welches ja nicht nur die Präsentation der Produkte bei der Verkaufsparty, sondern auch die Unterstützung bei Bestellung und Lieferung sowie bei der Abwicklung der Bezahlung umfasst.

Dazu führte der BP in der **Stellungnahme** aus:

„Die befragten Zeugen haben keine Erstbesprechung bestätigt. Die Partytermine wurden bei der vorhergehenden Verkaufsveranstaltung vereinbart.

Verschiedene Versuche, Nachlässe zu erwirken, sind fehlgeschlagen.“

Der Steuerberater in der **Gegenäußerung**: „Seite 9 b (Die befragten Zeugen haben keine Erstbesprechung bestätigt...)“

Auch hier ist auf die oben erwähnte, der Finanzbehörde bekannte IGF-Studie zu verweisen, der zufolge 52 % angeben, immer (41 %) bzw. meistens (11 %) ca. 1 Woche vor der Vorführung über den Ablauf der Verkaufsparty informiert zu werden. 11 % werden meist nicht informiert und 37 % geben an, dass eine Information nicht notwendig ist, da sie ohnedies Bescheid wissen.

Von Seiten der BH und den Gruppenberaterinnen wird die Abhaltung dieser Erstbesprechung, die bei TW-GGen „Vorbereitung“ genannt wird, geschult und dringend empfohlen. Die tatsächliche Umsetzung durch die einzelne B kann nicht kontrolliert werden, da diese selbständig tätig sind.

Seite 9 b (Verschiedene Versuche, Nachlässe zu erwirken, sind fehlgeschlagen.)

Generell ist kein Unternehmer verpflichtet, auf seine kalkulierten bzw. bekannt gegebenen (verlangten) Preise Nachlässe zu gewähren. Auch in der ganzen TW-Vertriebskette ist niemand dazu verpflichtet, Nachlässe zu gewähren. Im Vertriebssystem vorgesehen ist lediglich der mehrfach erwähnte GG-rabatt, der von der BH bei der Lieferung an die GG gewährt wird. Dieser GG-rabatt ist in der Praxis auch der Rahmen für die Preisgestaltung durch die GG.

Ob dieser preisliche Rahmen genutzt wird oder nicht, liegt eben gerade nicht im Einflussbereich der BH. Der Bezirkshändler weiß daher – wie in der Berufung mehrfach ausgeführt worden ist – nicht, welche Preise im Endeffekt von der GG (die ja gleichzeitig auch B sein kann) an die Gäste verrechnet werden.

*Die von der Finanzverwaltung unterstellte Zurechnung der von der GG mit den Gästen getätigten End-Umsätze an die BH übergeht diese Problematik völlig!!"*

*c)"Liste mit den verbindlichen Katalogpreisen"*

*Die Behauptung, die Katalogpreise seien verbindlich, ist unrichtig.*

*In sämtlichen Unterlagen, die Preise enthalten (zB Verkaufskataloge, Bestellscheine) ist der eindeutige Hinweis enthalten, dass es sich bei den angegebenen Preisen um „unverbindlich empfohlene“ Verkaufspreise handelt. Eine GG kann daher die TW-Produkte auch zu niedrigeren oder höheren Preisen, als jenen, die im Katalog angegeben sind, verkaufen. Es ist durchaus richtig, dass dies in der Praxis aber aus folgenden Gründen eher selten vorkommt:*

- Wenn den Gästen bei der Vorführung der Katalog mit den empfohlenen Preisen ausgehändigt wird, kann wohl kaum mehr als der im Katalog ausgewiesene Preis verlangt werden.*
- Selbstverständlich hat die GG aber die Möglichkeit, von ihrer Spanne (das ist der GG-rabatt sowie die als Naturalrabatt gewährten GG-geschenke abzüglich des Honorars der B) einen Teil in Form von Preisnachlässen an die Gäste weiter zu geben. Im Regelfall sind aber weder die GG noch die B aus verständlichen Gründen (Höhe des Verdienstes!) daran interessiert, unter den Katalogpreisen zu verkaufen; sie werden daher die Gäste nicht auf die Möglichkeit einer „Verhandelbarkeit“ der Katalogpreise hinweisen (wiewohl auch die Gäste im Katalog den Hinweis lesen können, dass es sich um unverbindlich empfohlene Verkaufspreise handelt). Es wird daher vom Einzelfall abhängen, ob Nachlässe gewährt werden.*

*Der Bezirkshändler selbst hat über die tatsächliche Preisgestaltung der GG allerdings keine Informationen, da er nur an die GG liefert und daher nur jenen Preis kennt, den er selbst der GG in Rechnung stellt.*

*Im Übrigen ist festzuhalten, dass eine allfällige Preisbindung für die umsatzsteuerliche Beurteilung ohnedies ohne Relevanz wäre.*

*d) „GG verpflichtet sich auf dem Bestellformular, der B für deren Leistungen ein Honorar zu bezahlen; damit soll die Unternehmereigenschaft der GG begründet werden.“*

*Diese Darstellung ist unrichtig.*

*Das Bestellformular enthält keine Verpflichtung der GG zur Bezahlung eines Honorars an die B, sondern lediglich folgenden Hinweis: „Sie (=GG) werden bei ihren Aufgaben von einer von TW geschulten B unterstützt. Die B rechnet das mit ihnen vereinbarte Honorar für ihre Leistung direkt mit ihnen ab.“ Aus dem Bestellformular geht somit klar hervor, dass das Beratungshonorar zwischen GG und B zu vereinbaren ist und der Bezirkshändler darauf keinen Einfluss nimmt (und rechtlich auch gar nicht nehmen kann).*

*Zur Vereinbarung zwischen GG und B ist anzumerken:*

- Tatsache ist, dass die GG das Honorar mit der B frei vereinbaren kann. Natürlich wird die B ihre Leistung im Regelfall zum empfohlenen Honorarsatz von 22,5 % (=GG-rabatt) anbieten und die GG von sich aus verständlicherweise nicht auf einen allfälligen Verhandlungsspielraum hinweisen. Die Gewährung eines Nachlasses hängt – abgesehen vom Verhandlungsgeschick – letztendlich davon ab, wer wirtschaftlich stärker ist: Wenn die B die Vorführung unbedingt abhalten will, wird sie im Einzelfall auch einen Honorarnachlass zugunsten der GG akzeptieren. Der Bezirkshändler selbst hat darauf keinen Einfluss und über einen allfälligen Nachlass auch keine Informationen, da er bekanntlich nur an die GG liefert und daher nur den Preis kennt, den er der GG in Rechnung stellt. Der Bezirkshändler kann daher mangels Informationen auch keinen Nachweis führen, ob Ben in der Praxis tatsächlich Nachlässe gewähren.

- Selbst wenn die GG der B das Honorar in Höhe von 22,5 % bezahlt, bleiben ihr als „Spanne“ die bereits mehrfach erwähnten GG-geschenke, welche sie in Form von Naturalrabatten erhält (es werden vom Bezirkshändler zB 22 TW-Produkte an die GG geliefert, aber nur 20 in Rechnung gestellt).

- Selbstverständlich steht es jeder GG frei, sich auch als B zu betätigen, wodurch die Bezahlung eines Honorars an eine (fremde) B entfällt und ihr daher die volle Spanne (GG-rabatt und GG-geschenk) verbleibt.

Zur Frage, ob die GG Unternehmerin iSd UStG ist oder nicht, siehe Punkt 2.3.b).

e) „Ausschließlich durch die B gelangt das Bestellformular in die BH.“

Diese Darstellung ist unrichtig. Das Bestellformular kann auch direkt durch die GG oder per Post oder Telefax an die BH übermittelt werden.

f) „Kein Erhalt einer gesonderten Honorarnote der B“

Im Rahmen der BP wurden insgesamt 9 Auskunftspersonen befragt. Weder die TW-BH noch ich als steuerlicher Vertreter wurden zu diesen Befragungen beigezogen.

Auch wenn der Erhalt einer gesonderten Honorarnote der B von den befragten Auskunftspersonen mit Ausnahme eines einzigen Falles verneint wurde, ist es ein Faktum und der Finanzbehörde auch bekannt (und ihr gegenüber auch nachgewiesen), dass in allen 9 Fällen in der BH Bestätigungen der GGen aufliegen, in denen sie mit ihrer Unterschrift bestätigen, dass sie die Honorarnote der GG erhalten haben (siehe weiter unten).

g) „Die GG muss den vollen Katalogpreis aufwenden, um die Waren zu erhalten. Sie kann keine wie immer gearteten Preisnachlässe für die Endabnehmer gewähren.“

*Die Behauptung, die GG könne keine Preisnachlässe gewähren, ist unrichtig. Da es sich bei den Katalogpreisen um unverbindlich empfohlene Richtpreise handelt, kann die GG selbstverständlich den Gästen gegenüber Preisnachlässe gewähren.*

*Hinsichtlich der Preisgestaltung der GG wird auch auf die Ausführungen oben zu Punkt c) verwiesen.*

Dazu brachte der BP in seiner **Stellungnahme** vor: „Versuche, die „empfohlenen“ Preise zu reduzieren, blieben erfolglos (Seite 11 g).“

Dazu der Steuerberater in seiner **Gegenäußerung**: „Seite 11 g (Versuche, die empfohlenen Preise zu reduzieren...)“

*Siehe auch die Ausführungen zum vorstehenden Punkt.*

*Da die Ben und Gruppenberaterinnen selbständig sind, gibt es seitens TW keinen Zugriff auf die Honorarvereinbarungen der Ben/Gruppenberaterinnen mit den GGen bzw. auf die Preisgestaltung der GGen. Es ist aber durchaus möglich und kommt wahrscheinlich auch vor, dass Ben oder Gruppenberaterinnen Nachlässe auf ihr Honorar gewähren. Ob dieser Nachlass den GGen zugute kommt oder ob diese den Nachlass über die Produktpreise an die Gäste weitergeben, ist der BH nicht bekannt und kann von ihr auch nicht festgestellt werden (da sie ja die GGen gar nicht kennt).*

*Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich daher, dass es unzulässig ist, aus den angeführten vergeblichen Versuchen, Nachlässe zu erhalten, Schlussfolgerungen für die Zurechnung der Umsätze im TW-Vertriebssystem abzuleiten.“*

*h) „Es liegt ausschließlich im Interesse der BH bzw. der B, mit möglichst vielen Partys möglichst hohe Umsätze zu erzielen.“*

*Diese Darstellung ist nur teilweise richtig. Die Durchführung möglichst vieler Verkaufspartys mit möglichst hohen Umsätzen liegt auch im Interesse der GG, da diese aus der Durchführung ja ebenfalls erfolgsabhängige Vorteile (= GG-geschenke) lukrieren. Je höher der Umsatz, desto umfangreicher bzw. wertvoller sind die GG-geschenke, die in Form eines Naturalrabatts gewährt werden (werden mit der Bestellung der GG ohne Berechnung mitgeliefert).*

*Zur Stellung und Bedeutung der GG ist ergänzend nochmals festzuhalten, dass diese alle Funktionen erfüllt, die üblicherweise von einem „(Eigen-)Händler“ erfüllt werden:*

- Sie stellt mit ihrer Wohnung – wie bereits ausgeführt – das „Verkaufslokal“ zur Verfügung.*
- Sie hat die Kontakte zu den Gästen (=ihre Kunden) und veranlasst diese, an der Heimvorführung teilzunehmen.*
- Sie schafft durch eine entsprechende Atmosphäre ein angenehmes Verkaufsklima.*
- Dadurch und durch ihren persönlichen Einsatz bei und nach (!) der Veranstaltung (die Bestellungen werden ja erst nach der Veranstaltung bei der GG aufgegeben!) nimmt sie selbstverständlich einen wesentlichen Einfluss auf den Verkaufserfolg und damit auf den Umsatz bei der Heimvorführung.*

Dazu der BP in der **Stellungnahme**: „Ausschließlich Geschenke zu erhalten, sind keine der Verkehrsanschauung entsprechende Geschäftsmotivation.“ (Seite 11 h)

Dann der Steuerberater in der **Gegenäußerung**: „Seite 11 h (Ausschließlich Geschenke zu erhalten...) Es ist nicht nachvollziehbar, was mit einer „der Verkehrsanschauung entsprechenden Geschäftsmotivation“ gemeint ist.

Faktum ist, dass eine GG nicht nur gratis Produkte erhält, welche sie weiterveräußern kann bzw. welche ihren eigenen Warenbezug entsprechend verbilligen, sondern auch die Möglichkeit hat, durch entsprechende Honorarvereinbarung mit der B ihren „Verdienst“ zu gestalten. Der Verkaufswert der gratis an die GG gelieferten Produkte beläuft sich immerhin auf ca. 40-60 €.

Ob das eine für GG ausreichende Geschäftsmotivation darstellt, kann grundsätzlich nur von diesen beantwortet werden, wird aber letztlich durch die große Anzahl der jährlichen TW-Partys in Österreich (über 170.000 Partys pro Jahr) eindrucksvoll bestätigt.“

h) „Sollte der BH eine Lieferung nicht bezahlt worden sein, schreibt die BH eine Mahnung an die B und nicht an die GG.

Diese Darstellung ist unvollständig. Der BH ist bekannt, dass die GG bei der Abwicklung des Zahlungsvorgangs von der B unterstützt wird, also die B im Regelfall das Geld für die Bezahlung der Rechnung der BH von der GG übernimmt und an die BH weiterleitet.

Angesichts dieser üblichen Vorgangsweise schreibt die BH im Falle eines Zahlungsverzugs zunächst die B mit der Frage an, ob sie den Zahlungsbetrag für die offene Rechnung von der GG übernommen hat. Bejahendenfalls wird die Überweisung dieses Betrages durch die B an die BH urgirt. Wenn die B den Zahlungsbetrag nicht von der GG übernommen haben sollte, wird selbstverständlich die GG gemahnt.“

#### **4) Stellungnahme zu den von der Betriebsprüfung durchgeführten Befragungen von GGen, eigene GGen-Befragungen und österreichweite GGen-Befragung von TW Österreich**

Wie bereits angedeutet hat die Betriebsprüfung bei 9 von ihr ausgewählten GGen-Befragungen über den Ablauf des TW-Vertriebssystems durchgeführt. Mit diesen Befragungen soll offensichtlich der Nachweis geführt werden, dass die praktische Umsetzung des TW-Vertriebssystems nicht den steuerlichen Erfordernissen entspricht.

Abgesehen davon, dass diese umfangreichen Befragungen überwiegend Fragen enthalten, die für die umsatzsteuerliche Beurteilung des TW-Vertriebssystems völlig irrelevant seien, sei dazu Folgendes festzuhalten:

##### **a) Verfahrensmängel bei Einvernahmen von GGen und Ben**

Es werde als gravierender Verfahrensmangel angesehen, dass sämtliche Befragungen von der Betriebsprüfung ohne vorherige Verständigung und ohne Beiziehung eines Vertreters der

geprüften BH durchgeführt worden seien, weil es sich bei den befragten GGen idR um steuerlich unerfahrene Hausfrauen handle, die bei einer Befragung durch Finanzbeamte verständlicherweise erheblich verunsichert seien und zu "Erinnerungslücken" neigen. Rechtlich und steuerlich unerfahrene Personen neigen, wenn ihnen möglicherweise ein steuerlich unkorrektes Verhalten vorgeworfen werde, dazu, mit Unwissenheit über den maßgeblichen Sachverhalt und dessen rechtliche und steuerliche Konsequenzen zu argumentieren. Sowohl der steuerliche Vertreter als auch die Bw. brachten in der mündlichen Verhandlung weiters vor, dass trotz gegenteiliger Aussagen der GGen von diesen unterfertigte Bestätigungen in der BH vorlagen.

Den Niederschriften zufolge hätten die befragten GGen bei den von der BP durchgeführten Befragungen behauptet, dass sie keinerlei Bestellungen unterschrieben und auch keine schriftlichen Bestätigungen über den Erhalt der Waren sowie der Honorarnote der B abgegeben hätten. Dazu:

*"Durch Recherchen in den eigenen Unterlagen konnte die geprüfte BH den Organen der Außenprüfung in allen Fällen von befragten GGen anhand der vorhandenen Belege nachweisen, dass die befragten GGen trotz gegenteiliger Aussagen sehr wohl die Bestellungen an den Bezirkshändler wie auch die Bestätigungen betreffend Übernahme der TW-Produkte und der Ben-Honorarnote eigenhändig unterschrieben haben. Dieser Umstand wird in der Niederschrift über die Schlussbesprechung unverständlicherweise aber nicht erwähnt.*

*Mit den von der geprüften BH durchgeführten ergänzenden Erhebungen ist aber der eindeutige Nachweis erbracht, dass die Befragungen der Außenprüfung mit gravierenden Mängeln behaftet sind und in ganz wesentlichen Sachverhaltselementen Unrichtigkeiten aufweisen. Dieses Ergebnis ist allerdings durchaus verständlich: Abgesehen von der bereits erwähnten Erfahrungstatsache, dass ein Staatsbürger, der bisher keinerlei Kontakt mit dem Finanzamt und auch keine Erfahrung im Umgang mit Steuerprüfern hatte, von einer Befragung durch mehrere Finanzbeamte erheblich verunsichert wird, liegt es auch auf der Hand, dass GGen, die meist nur alle ein bis zwei Jahre eine TW-Verkaufsparty durchführen, sich im Regelfall nicht mehr an alle Details dieser Verkaufsparty erinnern können.*

*Im Falle der Beiziehung eines Vertreters des geprüften Unternehmens wäre es nicht nur möglich gewesen, das sich bei der Befragung einer steuerlich unerfahrenen GG durch Finanzbeamte zwangsläufig ergebende Spannungsverhältnis abzubauen, sondern es hätten die GGen auch sofort mit den von ihnen unterfertigten Belegen und sonstigen Unterlagen konfrontiert werden können. Nur dadurch wäre es möglich gewesen, aus den Befragungen objektive und sachlich brauchbare Ergebnisse zu gewinnen. Die BP hat es jedenfalls unterlassen, die im Rahmen des Prüfungsverfahrens von der BH aufgezeigten Widersprüche*

*zwischen Zeugenaussagen und den vorhandenen unterfertigten Belegen (Bestellscheine und Bestätigungen) aufzuklären bzw. in der Niederschrift zu würdigen, was einen schwerwiegenden Verfahrensmangel darstellt.*

*Die Ergebnisse der von der BP ohne Beiziehung eines Vertreters der geprüften BH durchgeführten Befragungen lassen uE daher keine verlässlichen Schlüsse auf die Umsetzung des Systems bzw. den unzureichenden Informationsstand der GGen zu und sind somit als Grundlage für die mit gravierenden steuerlichen Auswirkungen verbundenen umsatzsteuerlichen Entscheidungen der Abgabenbehörde uE nicht geeignet.*

Dazu brachte der BP in der **Stellungnahme** vor: „Die Behörde ist nicht verpflichtet, Parteien und deren Vertreter über geplante Erhebungen zu informieren, geschweige denn, diese beizuziehen. Es wurden auch steuerlich Informierte, auch eine Polizistin, befragt.“ (Seite 12 a)



## b) Eigene GG-Befragungen der BH

Auch die Bw. habe zwischenzeitlich im Mai 2006 selbst 24 stichprobenweise ausgewählte GG über ihre Kenntnisse zum TW-Vertriebssystem befragt, wobei diese bestätigt hätten, dass ihnen bei den TW-Verkaufspartys folgender Ablauf des TW-Vertriebssystems bekannt und bewusst war:

*"1) Die bei mir anwesenden Gäste bestellten die von ihnen gewünschten TW-Produkte bei mir als GG. Ich bestelle diese Produkte in der Folge bei einer TW-BH.*

*2) Die BH liefert und fakturiert die Produkte an mich als GG. Ich verkaufe und liefere die Produkte im eigenen Namen und auf eigene Rechnung an meine Partygäste weiter.*

*3) Bei der Abwicklung der Party, der Warenauslieferung und der Zahlungsabwicklung werde ich von einer geschulten TW -B unterstützt, deren Honorar direkt mit mir abgerechnet und von mir bezahlt wird."*

Kopien der Bestätigungen der von der BH befragten 24 GGen wurden der Berufung beigelegt.

Mit diesen Befragungen der GGen durch die BH solle dokumentiert werden, dass es in Anbetracht der übrigen Beweismittel (insbesondere von der GGen lückenlos unterfertigte Bestellscheine mit entsprechender Aufklärung über das TW-Vertriebssystem und Bestätigungen über die Übernahme der Waren und der Honorarnoten der B) keinen Sinn mache, die praktische Umsetzung des TW-Vertriebssystems anhand von persönlichen Befragungen einzelner GGen nachweisen zu wollen. Im Übrigen müsse bezweifelt werden, ob angesichts der Gesamtzahl von rund 10.000 Heimvorführungen mit rund 10.000 GGen pro Jahr und ca. 300 tätigen Ben die Befragung von 9 GGen durch Finanzbeamte wirklich zu einem repräsentativen Überblick über die Realität von TW-Verkaufsveranstaltungen führen könne.

Die Behauptung der BP, die GGen wüssten nicht, dass sie mit dem Gesamtbetrag der B ein Honorar zahlen und sohin selbst als Auftraggeber und Verkäufer auftreten, könne jedenfalls angesichts der bei der BH vorhandenen Beweismittel (von GGen und Ben unterfertigten Bestellscheine und Bestätigungen) durch die Befragung von 9 GGen nicht untermauert werden. Es werde auch festgehalten, dass seitens der Bw. keinerlei Anlass bestand und besteht, rechtsgültige Unterschriften von GGen und Ben anzuzweifeln.

Dazu brachte der BP in der **Stellungnahme** vor: *„Die vergessenen Unterschriften auf den Bestellscheinen wurden von der BP zur Kenntnis genommen, daraus ergibt sich aber grundsätzlich keine andere Betrachtungsweise.*

*24 Bestätigungen über den Ablauf des TW Vertriebssystems wurden vorgelegt. Davon wurden 12 Personen seitens des Finanzamtes befragt. Diese hatten bestätigt, dass der Inhalt nicht gelesen wurde und die Unterschrift für die Bezirksstelle oder wegen neuer Vorschriften bei TW nötig ist.*

*Unter den befragten Personen befanden sich insgesamt 3 Unternehmerinnen mit einem Umsatzsteuer-Signal. Es wurden keine Aufzeichnungen geführt und auch keine Umsatzsteuer abgeführt, da sie laut eigenen Angaben nicht unternehmerisch tätig waren, sondern lediglich Inkasso- und Verteilerfunktionen übernahmen.*

*Eine anonymisierte, nicht im Detail nachvollziehbare Umfrage ist als Beweis nur bedingt verwertbar." (Seite 13/14).*

*Der Steuerberater entgegnete in der **Stellungnahme**: „Seite 13/14 (24 Bestätigungen...)“*

*Dass GGen gegenüber der Finanzbehörde Aussagen wie „habe ich nicht gelesen“, „habe ich vergessen“ etc. tätigen, ist bereits seit der letzten BP bekannt und wird auch in Zukunft nicht vermeidbar sein. Faktum ist, dass es generell schwierig ist, Personen zu finden, die bereit sind, der Finanzverwaltung gegenüber als Auskunftspersonen aufzutreten, da diesbezüglich grundsätzlich mentale Vorbehalte bestehen („will mit der Finanz nichts zu tun haben“, „will keine Schwierigkeiten bekommen“ etc).*

*Bei Unternehmerinnen, welche auch als GG tätig waren, stellt sich die Frage, ob die Tätigkeit als TW-GGen überhaupt als unternehmerische Tätigkeit iSv § 2 Abs. 1 UStG einzustufen ist. § 2 Abs. 1 UStG verlangt nämlich für die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft die „Nachhaltigkeit“ der Tätigkeit. Dieses Kriterium dürfte aber auf die meisten GGen, die in ihrem Leben vielleicht 1 bis 2 Partys veranstalten, nicht zutreffen. Es wird daher in der Praxis kaum GGen geben, die mit dieser Tätigkeit als Unternehmerin iSd § 2 UStG zu qualifizieren sind. Wie in der Berufung mehrfach ausgeführt worden ist, hat die Unternehmereigenschaft der GG auch keinerlei Relevanz für die Frage der Zurechnung von Umsätzen.*

*Beispiel: Ein Rechtsanwalt (=Unternehmer iSd UStG) nimmt bei einem Einkauf für seinen Nachbarn Waren aus dem Supermarkt mit. Der Supermarkt tätigt seinen Umsatz wohl eindeutig mit dem dort einkaufenden Rechtsanwalt. Wieder zu Hause angekommen, verkauft der Rechtsanwalt die mitgebrachten Waren an seinen Nachbarn weiter. Unabhängig davon, ob er die Waren zum Einkaufspreis oder mit einem Aufschlag weiterverkauft, ist diese Tätigkeit wohl keine unternehmerische Tätigkeit iSd UStG; der Umsatz aus der Weiterveräußerung ist daher nicht in die Umsatzsteuererklärung des Rechtsanwalts aufzunehmen.*

*Seite 13/14 (Eine anonymisierte...)*

*Warum die mehrfach erwähnte, hier als anonymisierte Umfrage bezeichnete IGF-Studie nicht als Beweis verwertbar sein sollte, ist nicht nachvollziehbar. Es wurde überdies auch schon in der Berufung angeboten, dass auch die mit der Umfrage befassten Personen – soweit noch vorhanden – für Auskünfte zur Verfügung stehen. Derzeit erweckt die Behauptung der nur bedingten Verwertbarkeit dieser Studie den Eindruck, dass seitens der Finanzbehörde Beweismittel, die für den Standpunkt des Abgabepflichtigen sprechen, bewusst nicht zur Kenntnis genommen werden. Bis dato fehlt nämlich noch immer eine sachliche Auseinandersetzung der Finanzbehörde mit dem Beweisthema „IGF-Studie“, was weiterhin einen schwerwiegenden Verfahrensmangel darstellt.“*

### **c) Ergebnisse einer aktuellen Meinungsbefragung von TW Österreich**

TW Österreich habe als österreichische Vertriebsgesellschaft des internationalen TW-Konzerns und Vertragspartner der lokalen TW-BHn im Frühjahr 2001 bei einem renommierten und unabhängigen Meinungsforschungsinstitut, der Firma IGF Institut für GrundlagenforschungsgmbH, eine "Kundenzufriedenheitsstudie bei den GGen" zum TW-Vertriebssystem in Auftrag gegeben. Österreichweit wurden dabei 1561 GGen über ihre Kundenzufriedenheit und ihren Aufklärungsstand hinsichtlich der rechtlichen und steuerlichen Aspekte des TW-Vertriebssystems befragt.

Alle Details über die Durchführung und das Ergebnis der Studie sind der Betriebsprüfung übergeben worden, in der Niederschrift über die Schlussbesprechung aber nicht gewürdigt worden.

Im vorliegenden Zusammenhang sind die Fragestellungen zum Aufklärungsstand der GGen über die rechtlichen und steuerlichen Aspekte des TW-Vertriebssystems von besonderem Interesse. An die 1561 GGen wurden folgende Fragen gerichtet:

1. Bekommen Sie immer beide Rechnungen, und zwar vom Bezirkshändler für die Ware sowie die Honorarnote der B über die Vorführung?
2. Hat Sie die B vor der letzten Vorführung genau über den Ablauf informiert und die Liefer- und Zahlungsbedingungen Punkt für Punkt mit Ihnen besprochen?
3. Wie gut informiert fühlen Sie sich über die rechtliche Situation als GG alles in allem?
4. Wenn Sie nun an die letzte TW-Vorführung denken: Hat Sie da die B auf folgende Punkte in Bezug auf die Bestellung und Verrechnung der Ware hingewiesen?
  - Dass Sie als GG die Ware auf eigene Rechnung kaufen?
  - Dass die Ware von der BH an sie geliefert und verrechnet wird?
  - Dass Sie die Ware an die Gäste, rein rechtlich gesehen, weiterverkaufen?
  - Dass die B das Honorar für ihre Leistung direkt mit ihnen abrechnet?

Das österreichische Ergebnis dieser Fragen ist in der Beilage A6 dargestellt worden.

Diese von einem unabhängigen und professionellen Meinungsforschungsinstitut durchgeführte, objektive und völlig unbeeinflusste Befragung liefere erstmals ein objektives Ergebnis über den Informationsstand der GGen hinsichtlich der rechtlichen und steuerlichen Rahmenbedingungen des TW-Vertriebssystems.

Als Ergebnis könne festgehalten werden, dass - je nach Fragestellung - etwa 70 bis 80 % der befragten GGen bestätigt haben, dass sie über die rechtlichen Rahmenbedingungen des TW-Vertriebssystems ausreichend informiert seien, was vom steuerlichen Vertreter in der mündlichen Verhandlung wiederholt wurde.

Die IGF-Kundenzufriedenheitsstudie bewiese daher eindeutig, dass die weitaus überwiegende Zahl der befragten GGen über ihre rechtliche und damit auch ihre steuerliche Stellung im Rahmen des TW-Vertriebssystems Bescheid wisse.

Tatsache sei aber, dass seit 1999 praktisch 100 % der GGen mit ihrer Unterschrift bestätigen, dass sie über die rechtlichen Rahmenbedingungen des TW-Vertriebssystems aufgeklärt worden seien. Die schlechteren Werte der IGF-Kundenzufriedenheitsstudie seien daher darauf zurückzuführen, dass viele GGen nur selten (zB einmal pro Jahr) oder überhaupt nur einmalig eine TW-Heimvorführung veranstalten und daher die Erinnerung an die rechtlichen Rahmenbedingungen bei einer juristisch nicht versierten Hausfrau Monate oder Jahre später wohl nicht mehr präsent sei.

Abschließend werde auch auf bereits in den Massenmedien bekannte und dokumentierte Details bzw. Aspekte des TW-Vertriebssystems hingewiesen, die von der Betriebsprüfung beharrlich angezweifelt werden:

1. Wie dem in Kopie beiliegenden Artikel der Tageszeitung "Kurier" vom 27.5.2006 über TW-Verkaufsparty (Beilage A2) entnommen werden könne (**"Verkaufen an Freunde kann gutes Geld bringen"**, letzter Absatz), richte sich die Höhe der Bezahlung nach dem Verhandlungstalent des B. *"Denn die Honorarnote wird jeweils der Party-GG gestellt. Wenn man einer guten Bekannten einen Freundschaftsdienst erweisen will, verdient man entsprechend weniger oder gar nichts."* Hunderttausend Kurier-Lesern sei daher bereits bekannt, dass die GG der B ein (offensichtlich handelbares) Honorar bezahle, was die BP nach 1,5 jähriger Prüfungstätigkeit noch immer nicht glauben will.

2. Weiters wird auf einen ebenfalls in Kopie beiliegenden Artikel in der Zeitschrift "Konsument" vom Mai 2006 hingewiesen (Beilage A5), in dem nachzulesen sei, dass TW-Produkte (wie zB eine Brotdose) nur im Direktvertrieb bezogen werden können - nämlich *"bei der GG einer TW-Party"*. Damit werde dokumentiert, dass die TW-GGen (und nicht die TW-BH) die TW-Produkte an die Gäste verkaufe.

In der Berufung wird folgende **rechtliche Würdigung** vertreten:

#### **a) Zurechnung der Umsätze mit den Gästen an die BH**

Vordringlich gehe es um die Frage der Zurechnung von Leistungen bzw. Umsätzen, wobei seitens TW die Ansicht vertreten werde, dass der BH nur die Umsätze mit den GGen (und somit ein Entgelt von 77,5 % des unverbindlich empfohlenen Endverkaufspreises - im Gegensatz zu der Ansicht der BP, wonach die Umsätze mit den Gästen mit einem fiktiven Entgelt iHv 100 % des unverbindlich empfohlenen Endverkaufspreis) zuzurechnen seien. Es könne nicht entscheidend sein, ob die GG tatsächlich Unternehmerin iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 sei.

Die Rechtsprechung des VwGH zur Frage der Zurechnung von Leistungen sei zwar uneinheitlich, lasse aber doch folgende grundsätzliche Position erkennen (vgl. Ruppe, UStG<sup>2</sup>, § 1 Rz 254): *"Leistungen sind umsatzsteuerrechtlich jenem zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt, unabhängig davon, ob er das (unternehmerische) Risiko aus dem Geschäft trägt, ob er also auf eigene oder fremde Rechnung tätig wird (Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses)." In anderen Erkenntnissen orientiere sich der VwGH bei der Bestimmung der am Leistungsaustausch Beteiligten zB an den gesetzlichen oder vertraglichen Beziehungen (zB VwGH 19.1.1984, 83/15/0034).*

Nach Ruppe (UStG<sup>2</sup>, § 1 Rz 258) ist *"Leistender, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist, mag er auch die Leistung durch andere erbringen lassen oder im Innenverhältnis auf fremde Rechnung arbeiten. Leistungsempfänger ist, wer die Leistung ausbedungen hat, mag auch ein Dritter den Aufwand tragen oder der effektive Nutzen der Leistung im Vermögen eines anderen eintreten. Bei Dreiecksbeziehungen ist anhand der zugrunde liegenden Vereinbarungen oder sonstigen rechtlichen Grundlagen zu prüfen, zwischen welchen Personen der Leistungsaustausch zustande gekommen ist. Nur dann, wenn unklar ist, ob jemand im eigenen oder fremden Namen tätig ist, ob er selbständig oder unselbständig ist, kommt dem Innenverhältnis und dem wirtschaftlichen Hintergrund maßgebende Bedeutung zu. In diesem Fall ist zu fragen, wer "Herr der Leistungsbeziehung" ist, in wessen Risiko und Verantwortungsbereich die Leistung fällt."*

Im vorliegenden Fall stellt sich das Außenverhältnis wie folgt dar:

1. Die Gäste bestellen die TW-Produkte schriftlich bei der GG (mit an die GG gerichteten Bestellkarten).
2. Die GG ordert die bei ihr bestellten TW-Produkte wiederum schriftlich (im eigenen Namen) bei der BH (mit einem Bestellformular, auf welchem sie persönlich als Bestellerin aufscheint und auf welchem sie über die tatsächliche und rechtliche Gestaltung des TW-Vertriebssystems aufgeklärt wird).
3. Die BH verkauft und fakturiert die TW-Produkte an die GG und liefert sie auch an die GG aus.
4. Die GG verkauft und übergibt die TW-Produkte an die Gäste weiter.
5. Die physische Warenbewegung geht daher von der BH an die GG und von der GG an die Gäste.

Aus dem Außenverhältnis ergebe sich somit, dass die BH die TW-Produkte um einen Betrag von idR 77,5 % des unverbindlich empfohlenen Endverkaufspreises an die GG und nicht an die Gäste verkaufe. Die BH hat keine Informationen darüber, welche Gäste von der GG welche Produkte zu welchem Preis erwerben.

Dazu führte der BP in der **Stellungnahme** vom Oktober 2006 aus: *„Zum Außenverhältnis: Der Letztkunde wählt und bestellt ausschließlich nach Katalogen und Preisen, die von TW vorgegeben und katalogisiert sind. (Seite 20).*

Dazu der Steuerberater in der **Gegenäußerung** vom Jänner 2007: *„Seite 20 (Der Kunde bestellt ausschließlich...)*

*Die Preise sind – wie in der Berufung mehrfach ausgeführt – nicht vorgegeben, sondern unverbindlich empfohlen. Dies ist im Katalog und auf der Artikelübersicht angeführt. Auf der Bestellkarte, mit welcher der Kunde seine Bestellung bei der GG tätigt, sind keine Preise vorgegeben, sondern müssen diese erst händisch eingetragen werden. Von einer zwingenden Vorgabe durch TW kann daher keinesfalls gesprochen werden. Es ist leider für die vorliegende BP geradezu symptomatisch, dass dieses Faktum der Finanzbehörde aus zahlreichen Besprechungen und auch aus der Berufung bekannt sein muss, trotzdem aber immer wieder ignoriert und das Gegenteil behauptet wird.“*

Diese Außenbeziehungen werden in ausreichendem Maße nach außen hin durch eine Fülle von Unterlagen (Belegen, unterfertigten Bestellungen und sonstigen Bestätigungen) dokumentiert.

Dazu in der **Stellungnahme** des BP: *„Die Wahrnehmbarkeit der die Außenbeziehung im Sinne von TW beweisenden Belege ist im Gegensatz zur sonstigen Katalogwerbung kleinstgedruckt, vernebelt und offensichtlich bewusst kaum ins Auge fallend.“ (Seite 21)*

Der Steuerberater in der **Gegenäußerung**: *„Seite 21 (Die Wahrnehmbarkeit der...)*

*Diese Behauptung ist sachlich in keiner Weise nachvollziehbar. Im Katalog sind die Hinweise in Bezug auf das Vertriebssystem in der gleichen Schriftgröße dargestellt, wie die Information über Katalogpreise, Copyright, Urheberrechtsvermerke etc. Dass auf dem Bestellschein die Überschrift größer gedruckt ist, als der sonstige Text, ist wohl nichts Ungewöhnliches (siehe oben S 5 und 6 a).*

*Darüberhinaus wird das TW-Vertriebssystem in seiner Außenwirkung auch noch durch eine Reihe von anderen Unterlagen dokumentiert (zB Rechnung, Homepage etc; siehe weitere Hinweise in der Berufung vom 29.6.2006).“*

Die Außenwirkung des TW-Vertriebssystems und die Stellung der GG werde überdies durch die repräsentative Befragung von 1561 GGen ausreichend nachgewiesen.

Es ergeben sich aus dem bestehenden Vertriebssystem auch wesentliche Konsequenzen für die rechtlichen Beziehungen zwischen den beteiligten Personen:

1. Die BH schließt den der Lieferung der TW-Produkte zugrunde liegenden Kaufvertrag mit der GG ab (und nicht mit den Gästen).
2. Die BH hat aus diesem Kaufvertrag nur einen Forderungsanspruch iHd sich aus der Faktura ergebenden Kaufpreises (das sind im Regelfall 77,5 % des unverbindlich empfohlenen Endverkaufspreises der TW-Produkte).
3. Der Forderungsanspruch der BH über diesen Betrag besteht gegenüber der GG und nicht gegenüber den Gästen.

4. Die GG schließt den Kaufvertrag mit den Gästen ab und hat diesen gegenüber eine Forderung iHd vereinbarten Kaufpreises (das wird idR der unverbindlich empfohlene Verkaufspreis lt. TW-Preisliste sein). Die GG kann aber mit den Gästen auch andere Preise vereinbaren. Es gibt dazu nur Empfehlungen, aber keine rechtlich verbindlichen Vorgaben durch die BH bzw. durch die TW-Organisation, was auch rechtlich nicht erlaubt wäre. Die BH hat auch keinerlei Information darüber, welche Gäste von der GG welche Produkte zu welchem Preis erwerben.

5. Die GG ist - wenn sie Unternehmer ist - mit dem Umsatz aus dem Weiterverkauf der TW-Produkte (falls sie nicht unter die Kleinunternehmer-Befreiung nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 fällt) umsatzsteuerpflichtig.

6. Die B hat nur Rechtsbeziehungen mit der GG. Sie fakturiert ihr Honorar an die GG und hat daher nur einen Forderungsanspruch an die GG. Auch wenn das Honorar der B im Regelfall 22,5 % des unverbindlich empfohlenen Listenpreises der TW-Produkte betragen mag, so gibt es dazu seitens der TW-Organisation keine rechtlich verpflichtenden Vorgaben, sondern nur Empfehlungen (verpflichtende Vorgaben wären rechtlich nicht zulässig). Das Honorar kann aus rechtlicher Sicht zwischen B und GG frei vereinbart werden. Auf die konkrete Ausgestaltung der rechtlichen Beziehung zwischen GG und B hat die BH keinen Einfluss und auch keine Information.

Es sei daher möglich und in der Praxis auch tatsächlich vorgekommen, dass die GG mit der B ein niedrigeres Honorar als 22,5 % vereinbart hätten und diesen Kostenvorteil möglicherweise auch über einen günstigeren Endverkaufspreis (teilweise) an die Gäste weitergegeben hätten.

Die von der Finanzverwaltung beabsichtigte Besteuerung des Umsatzes der GG mit den Gästen beruhe auf Fiktionen, die weder mit der tatsächlichen Abwicklung noch mit der rechtlichen Gestaltung übereinstimmen.

Auch wenn man unterstellen würde, dass die GG nur als unselbständiges Hilfsorgan der BH tätig werde, sei ihr der Umsatz an die Gäste zuzurechnen, da nach hA selbst Hilfsorganen, wie Kommissionären oder Besorgern einer Leistung, die Leistung umsatzsteuerlich zugerechnet werde, wenn sie nach außen hin im eigenen Namen in Erscheinung treten (Ruppe, UStG<sup>2</sup>, § 1 Rz 262). Unmaßgeblich sei, wer das Risiko aus dem Geschäft trage. Nach VwGH 15.1.1990, 87/15/0157, seien Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn jenem Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringe. Dies gelte unabhängig davon, ob der Unternehmer das unternehmerische Risiko aus dem Geschäft trage, ob er also auf eigene oder auf fremde Rechnung tätig werde (Doralt/Ruppe, Grundriss I<sup>4</sup>, 290f).

Würde man der BH die Lieferung (den Umsatz) der GG mit den Gästen zurechnen, würde man nicht nur die tatsächliche Abwicklung und die rechtlichen Verhältnisse negieren, sondern eine

zweite Lieferung besteuern, über deren tatsächliches Entgelt die BH letztlich keine Informationen besitzt und dessen Höhe die BH weder rechtlich noch tatsächlich beeinflussen kann. Es würde daher ein fiktives Entgelt besteuert werden, dessen Höhe der BH unbekannt sei und von der angenommenen Bemessungsgrundlage (Katalogpreis der TW-Produkte abzüglich Umsatzsteuer) in jede Richtung abweichen könne.

## **b) Unternehmerstellung der GGen**

Streitgegenständlich sei es nicht entscheidend, ob eine GG tatsächlich Unternehmerin iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 sei oder nicht, sondern es gehe vielmehr um die Frage der Zurechnung von Leistungen oder Umsätzen, die nach den zugrunde liegenden rechtlichen Beziehungen und nach dem Außenverhältnis zu klären seien. Eine GG könne in ihrer Funktion als Veranstalterin einer TW-Verkaufsparty auch zur Unternehmerin im umsatzsteuerrechtlichen Sinn werden. Entscheidend ist die Frage, ob die überwiegende Mehrzahl der GGen mit idR ein oder zwei Heimvorführungen pro Jahr bereits eine entsprechend nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen entfalten, um damit Unternehmer zu werden. Die Einnahmenerzielungsabsicht sei gegeben, da die GG entgegen der Ansicht der BP ein eigenwirtschaftliches Interesse an der Heimvorführung habe (GG-geschenke und allenfalls Zusatzprofit durch Nachlass seitens der B). In bestimmten Fällen seien GG jedenfalls als Unternehmerinnen tätig, wenn zB eine B auch als GG tätig werde.

Die GG erfülle im TW-Vertriebssystem eine zentrale Funktion: Sie ist es, welche die Gäste, die die Abnehmer der von ihr bei der BH gekauften TW-Produkte sind, persönlich kenne und zur Heimvorführung einlade; sie ist es, die ihre Wohnung als "Verkaufslokal" zur Verfügung stelle. Je "tüchtiger" eine GG ist, desto mehr Gäste werden an der Heimvorführung teilnehmen, desto höher werde der Verkaufsumsatz sein und desto mehr Vorführungen werde sie veranstalten. Da die GG-geschenke monatlich unterschiedlich seien und im Wert erheblich variieren können, beeinflusse die Wahl des Zeitpunktes der Heimvorführung den Verdienst der GG. Weiters könne die GG auch mit der B einen Honorarnachlass vereinbaren.

Alleine der Umstand, dass die GG keine Gestaltungsmöglichkeiten bezüglich Ein- und Verkauf und sonstiger Verkaufselemente (zB Preis der Produkte) habe, sei für die Frage der Unternehmereigenschaft bedeutungslos. Andernfalls wären auch alle Vertragshändler, die nur die Produkte ihres Vertragslieferanten verkaufen und nur die von diesem zur Verfügung gestellten sonstigen Verkaufselemente verwenden dürfen (wie dies bei Franchisingssystemen wie Benetton oder McDonalds der Fall ist) keine Unternehmer iSd UStG.

Seit 1998 werden die GG auf den von ihnen unterfertigten Bestellformularen über den Systemablauf informiert und nehmen diesen durch ihre Unterschrift zur Kenntnis (seit Frühjahr 2000 in verbesserter, mit dem BMF abgestimmter Form, ergänzt durch die



Unterschrift der B). Diese von volljährigen und geschäftsfähigen Personen (GGen und Ben) geleisteten Unterschriften müssen daher von der Finanzverwaltung als Beweismittel anerkannt werden.

Dazu brachte der BP in der **Stellungnahme** vor: „Für den Kunden als Veräußerer erkennbar tritt mit Katalog und Preisempfehlung TW, dessen Organisation bzw. die von TW geschulten Berater auf. Ein fiktives Entgelt gibt es tatsächlich nicht, die BH haftet auch für Reklamationen.“ (Seite 22 b)

Der Steuerberater in der **Gegenäußerung** dazu: „Seite 22 b (Für den Kunden als Veräußerer...) Der Kunde (Gast) übergibt eine Bestellkarte mit dem Aufdruck „An meine GG“ seiner Bestellung an die GG. Er bestellt somit nachweislich bei der GG und nicht bei der B, bei der BH oder gar bei TW Österreich.“

Seite 22 b (Ein fiktives Entgelt gibt es tatsächlich nicht, die BH haftet auch für Reklamationen.) Es ist unklar, was mit dieser Fragestellung gemeint ist. Folgende Vorgangsweise ist jedenfalls bei Reklamationen üblich:

Ein Gast bringt das Produkt zur GG, um einen Mangel zu reklamieren. Die GG ihrerseits, welche für die Reklamation an erster Stelle zuständig ist, gibt diese meist an die B zur Abklärung mit der BH weiter (natürlich kann sie auch direkt damit zur BH gehen). Ist die Reklamation berechtigt, tauscht die BH die Ware aus und liefert die Austauschware an die GG. Die GG gibt die reklamierte Ware an den Gast weiter. Diese Vorgangsweise entspricht nach den Erfahrungen der Praxis jener, die bei mehrstufigen Vertriebssystemen üblich ist.“

### **c) (Teilweise) Doppelbelastung mit Umsatzsteuer und Verweigerung des Vorsteuerabzuges bei BH für die Leistungen der GGen**

Soweit die Ben umsatzsteuerpflichtig sind, kommt es durch die Zurechnung der Umsätze der GG mit den Gästen an die BH auch zu einer gemeinschaftsrechtlich unzulässigen teilweisen Doppelbelastung mit Umsatzsteuer. Derjenige Teil des der BH zugerechneten GGen-umsatzes, der auf das Honorar der B entfällt (das sind 22,5 % eines Bruttoumsatzes von 100) und von dieser umsatzsteuert werden muss, ist doppelt mit Umsatzsteuer belastet.

Folgt man in der Zurechnungsfrage der von der Finanzverwaltung vertretenen Rechtsauffassung, so müsste diese Doppelbelastung dadurch beseitigt werden, dass der BH für die nach Ansicht der Finanzverwaltung erbrachten Leistungen der Ben der Vorsteuerabzug gewährt werde.

Nach Verwaltungspraxis und Judikatur können Vorsteuern auch im Schätzungswege ermittelt und beim Unternehmer als Vorsteuerabzug berücksichtigt werden. Die Schätzung von Vorsteuern entspreche auch gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben. Nach EuGH 5.12.1996, Rs. C-85/95 ("Reisdorf") können die Mitgliedstaaten in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige die Originalrechnung nicht mehr besitzt, auch andere Beweise zulassen, aus denen sich ergibt,

dass der Umsatz, auf den sich der Antrag auf Vorsteuerabzug beziehe, tatsächlich stattgefunden habe (zustimmend auch Ruppe, UStG<sup>2</sup>, § 12 Rz 50).

Da die BH bisher davon ausgegangen sei, dass die Ben ihre Leistungen gegenüber den GGen und nicht ihnen gegenüber erbringen, habe sie von den Ben im neuen System bisher keine (ordnungsgemäßen) Rechnungen verlangt. Da die den Vorsteuerabzug betreffenden Umsätze der Ben aber unzweifelhaft stattgefunden haben, liegen in diesem Fall die Voraussetzungen für eine Schätzung des Vorsteuerabzuges vor.

Dazu der BP in der **Stellungnahme**: „Da der überwiegende Teil der Ben Kleinunternehmer sind, werden kaum nichtbefreite Umsätze anzunehmen sein. Das Gegenteil möge bewiesen werden.“ (Seite 23)

Als Eventualbegehren wird der Antrag gestellt, für die von den Ben für ihre Beratungsleistungen abgeführten und mangels Vorliegen von Rechnungen betragsmäßig zu schätzenden Umsatzsteuerbeträge bei der BH den Vorsteuerabzug zu gewähren.

Dazu führte der BP in der **Stellungnahme** aus: „Eventualantrag auf Seite 24 der Berufung (4. Absatz): Dem Eventualantrag wurde von Seiten des Finanzamtes dahingehend entsprochen, dass für alle Umsätze von denen die Ben Umsatzsteuer abgeführt haben bzw. abführen werden, bei der Bw. die Vorsteuer berücksichtigt wird. Prof. Dr. K. R. wird veranlassen, dass das Finanzamt eine Liste von Personen inkl. Steuernummer bekommt, aus der ersichtlich ist, welche Ben Umsatzsteuer abgeführt haben oder abführen werden.“

Darauf antwortet der Steuerberater in der **Gegenäußerung**: „Eventualantrag auf Seite 24 Abs. 4 der Berufung vom 29.6.2006

Hinsichtlich dieses Eventualantrages wird mitgeteilt, dass die BH in Anbetracht der Selbständigkeit der Ben bedauerlicherweise nicht in der Lage ist, festzustellen, welche Ben über der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmergrenze liegen und daher von ihren Beratungshonoraren Umsatzsteuer abführen. Ein diesbezüglicher Anteil könnte nur im Schätzungswege ermittelt werden.“

## **B) Verlosungspreise und Werbegeschenke:**

Bei den an Montagen stattfindenden 2 Meetings (ca. 100 Meetings jährlich), die von durchschnittlich 80 bis 100 Personen besucht werden, handle es sich um reine Werbeveranstaltungen zur Gewinnung neuer GG. Es sei unerklärlich, warum Umsatzsteuer anfallen sollte, zumal der Wert jedes Verlosungspreises € 40,00 nicht übersteige. Auch die 2 von einem Prüfer und einer Arbeitskollegin besuchten Meetings können im Verhältnis zu der großen Anzahl von Meetings nicht repräsentativ sein und entbehren jeder Aussagekraft.

Daneben werde auch an Messen (wie Wisa St. Pölten-1 Woche, Wieselburger Messe-Mittwoch bis Sonntag, Traisenpark St. Pölten-1 Woche, Bühl-Center Krems-1 Woche) teilgenommen, wo

Werbegeschenke überreicht werden. Eine Erfassung der Namen und Adressen sei im Hinblick auf die hohe Besucherzahl nicht möglich und zumutbar.

Der von der BP vertretenen Auffassung, dass die GG-geschenke einen tauschähnlichen Umsatz darstellen, werde entgegengehalten:

*„1. Die GG kauft Waren von der BH im eigenen Namen und im eigenen Interesse („privater“ Eigenhändler) und verkauft diese Waren ebenfalls im eigenen Namen und auf eigene Rechnung an ihre Gäste.*

*2. die TW-party liegt im Interesse der GG. Der Anreiz für die GG liegt darin, Waren möglichst kostengünstig bei der BH einzukaufen. Dies wird erreicht durch den Erhalt von Naturalrabatten bzw. Sonderpreisen für bestimmte TW-sonderartikel.*

*3. Das Engagement der GG besteht darin, so viele Gäste wie möglich zur Verkaufsveranstaltung einzuladen, weil durch mehr Gäste ein höherer Umsatz erwartet wird und sich dadurch für die GG die Einkaufskonditionen verbessern. Dies ist in jeder Vertriebskette üblich, da die Konditionen für Händler besser werden (höhere Rabatte), je größere Mengen bestellt werden.*

*4. die GG kann nicht Vermittlerin sein, da zwischen der BH und den Partygästen keinerlei Geschäftsbeziehungen bestehen und die GG selbständig handelt. Der Vermittler gemäß Umsatzsteuergesetz führt jedoch einen Leistungsaustausch zwischen seinem Auftraggeber und einem Dritten herbei (Gruppe § 3 Rz 84). Aufgrund der fehlenden Geschäftsbeziehung handelt es sich daher auch nicht um eine „Provision“.*

*5. Die Umsatzgrenze von € 150,00 ergibt sich aus dem geringen Preis der Einzelstücke des TW-sortimentes. Der Erhalt des Buchungsgeschenkes ist ab € 150,00 Umsatz möglich. Diese Umsatzgrenze wurde eingeführt, um zu verhindern, dass sogenannte „Nullumsatzpartys“ abgehalten werden. Ein Naturalrabatt ab € 150,00 ist im Hinblick auf die degressiv verlaufenden Betriebskosten betriebswirtschaftlich gerechtfertigt.*

*6. Das Blumengeschenk (Herzen) ist an drei Kriterien gebunden:*

- a) Anzahl der Gäste (je mehr Gäste, desto mehr Umsatz)*
- b) Umsatz (was kauft die GG von der Bezirkshändlerin insgesamt pro Party ein)*
- c) Weitere Buchungen eine TW-party, da dadurch ein weiterer Umsatz erwartet wird.*

*Dieses „Geschenk“ ist ebenfalls ein Anreiz für die GG, einen weiteren Naturalrabatt auf ihren Wareneinkauf zu lukrieren. Das Wort Blumengeschenk wurde aus Marketinggründen gewählt, weil es besser klingt als Rabatt. Die Bezeichnung kann allerdings nicht auf die umsatzsteuerliche Behandlung Einfluss haben, da nicht der äußere Sachverhalt, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt im Steuerrecht von Bedeutung sind.*

*Es besteht keine Verknüpfung zwischen dem Anwerben der Partygäste bzw. der zur Verfügungstellung der Räumlichkeit und der gewährten Naturalrabatte.*

*Somit fehlt auch der Tatbestand des § 1 UStG."*

#### **D) Umsatzsteuersatz für TW-Bücher**

Die BP habe die Kochbücher mit der Begründung, dass diese ohne TW-artikel nur bedingt genutzt werden können, als Nebenleistung der 20%igen Umsatzsteuer unterzogen.

Diese Ansicht sei insofern unrichtig, als die in den Kochbüchern angeführten Speisen nicht nur mit TW-artikeln, sondern mit Kochgeschirr aller Art gekocht werden können. Aus diesem Grund sei die Besteuerung der Kochbücher mit 20 % unrichtig. Die Kochbücher unterliegen vielmehr dem Umsatzsteuersatz von 10 %.

Als Eventualbegehren wird der Antrag gestellt, für die von den Ben für ihre Beratungsleistungen abgeführten und mangels Vorliegen von Rechnungen betragsmäßig zu schätzenden Umsatzsteuerbeträge bei der BH den Vorsteuerabzug zu gewähren.

Weiters wird ein Antrag gestellt, eine mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat abzuhalten.

#### **Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer 2003:**

Abschließend wird in der Berufung festgehalten, dass sich diese auch gegen den als Folge der Außenprüfung erlassenen Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens richte. Die von der Außenprüfung angeführten Wiederaufnahmsgründe seien unzulässig, da dem Finanzamt der Ablauf des TW-Vertriebssystems in der dargestellten Form bereits von der Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer 1998 bis 2000 bei der Vorgänger-Bezirkshandlung bekannt gewesen sei. Bei dieser Außenprüfung sei das damals schon in der dargestellten Form vorliegende TW-Vertriebssystem umsatzsteuerlich vollinhaltlich anerkannt worden.

Eine Umsatzsteuernachschau hinsichtlich der Zeiträume Jänner 2006 bis November 2007 ergab nach BP-Bericht vom 10. April 2008 folgende Umsatzerhöhungen, wobei auf die entsprechenden Begründungen im BP-Bericht vom 30.5.2006 verwiesen wurde:

<b>TW-Umsätze</b>	<b>1-12/2006 (€)</b>	<b>1-3/2007 (in €)</b>
Laut Erklärung Kto. 4000	1.701.736,70	526.549,86
Abzüglich 01-02/2006 lt. Vor-BP	-435.306,30	
	1.266.430,40	
	1.634.103,74	679.419,17
<b>Umsatzerhöhung</b>	<b>367.673,34</b>	<b>152.869,31</b>
<b>Umsatznachforderung</b>	<b>73.534,67</b>	<b>30.573,86</b>
<b>TW-Bücher</b>	<b>1-12/2006</b>	<b>1-11/2007</b>

Laut Erklärung Kto. 4010	28.781,74	29.174,34
Abzüglich 01-02/2006 lt. Vor-BP	-1.895,52	0,00
<b>Bücherumsatz netto 10 %</b>	<b>26.886,22</b>	<b>29.174,34</b>
Bücherumsatz brutto	29.574,84	32.091,77
<b>Bücherumsatz netto 20 %</b>	<b>24.645,70</b>	<b>26.743,15</b>
Davon 20 % USt	4.929,14	5.348,63
Abzüglich bisherige USt 10 %	-2.688,62	-2.917,43
<b>Umsatzsteuernachforderung</b>	<b>2.240,52</b>	<b>2.431,20</b>
<b>Umsatzsteuernachforderung gesamt</b>	<b>75.775,19</b>	<b>33.005,06</b>
<b>Darstellung der Entgelte laut BP</b>		
<b>Gesamtentgelte</b>	<b>3-12/2006</b>	<b>1-11/2007</b>
Lt. UVA	1.404.697,93	1.807.867,55
+22,5 % Umsatzerhöhung lt. BP	367.673,34	152.869,31
+ Bücherumsatz 20 %	24.645,70	26.743,15
-Bücherumsatz 10 %	26.886,22	29.174,34
<b>Lt. BP</b>	<b>1.770.130,75</b>	<b>1.958.305,67</b>
<b>20 % Entgelte</b>	<b>3-12/2006</b>	<b>1-11/2007</b>
lt. UVA	1.377.120,74	1.778.693,21
+22,5 % Umsatzerhöhung lt. BP	367.673,34	152.869,31
Erhöhung lt. BP	24.645,70	26.743,15
<b>Lt. BP</b>	<b>1.769.439,78</b>	<b>1.958.305,67</b>
<b>10 % Entgelte</b>	<b>3-12/2006</b>	<b>1-11/2007</b>
lt. UVA	26.886,22	29.174,34
Minderung lt. BP	26.886,22	29.174,34
<b>Lt. BP</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

Am 4. April 2008 ergingen unter Zugrundlegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung die Bescheide über die **Festsetzung von Umsatzsteuer** für die Zeiträume **März bis Dezember 2006** und für die Zeiträume **Jänner bis November 2007**.

Mit Schreiben vom 16. April 2008 wurde u.a. gegen diese Festsetzungsbescheide das Rechtsmittel der **Berufung** eingebracht. Als Begründung wurde auf die ausführliche Begründung in der Berufung vom 29.6.2006 verwiesen, der der gleiche Sachverhalt zugrundelag.

In einem weiteren **Schriftsatz** des nunmehrigen steuerlichen Vertreters vom 22. Dezember 2009 wird das bisherige Vorbringen weitgehend wiederholt und ergänzend betont, dass die Gründe für die historische Entwicklung zum jetzigen TW-Vertriebssystems nicht steuerrechtliche Überlegungen, sondern gewerberechtlicher Natur seien. Nunmehr tragen ausschließlich die GGen die Preisgefahr und das Risiko eines zufälligen Unterganges nach erfolgter Lieferung durch die BH. Somit wendet die BH der GG Substanz, Wert und

Ertrag der TW-Produkte zu, die GG liefere die erworbenen TW-Produkte weiter an die Gäste, wodurch die zivilrechtlich gewählte Konstruktion auch wirtschaftlich umgesetzt und gelebt werde.

Am 29. Juli 2010 ergingen für die Jahre 2004, 2005, 2006 und 2007 Umsatzsteuerjahresbescheide. Die Umsatzsteuer wurde mit folgenden Beträgen festgesetzt:

Zeiträume	Beträge in €
2004	249.557,40
2005	214.945,98
2006	209.046,89
2007	125.410,38

In der am 11. Mai 2011 abgehaltenen mündlichen **Berufungsverhandlung** wiederholten die Parteien die Standpunkte aus ihren bisherigen Schriftsätzen. Ergänzend wurde u.a. darauf hingewiesen, dass im Bereich der Bw. rd. 10.000 Verkaufsveranstaltungen pro Jahr unter Mitwirkung von rd. 300 Beraterinnen stattfänden, im Zuge der IGF-Studie seien 1561 Personen befragt worden, demgegenüber habe das Finanzamt im Zuge der Betriebsprüfung lediglich 9 GG einvernommen (Anm: lt. AB 10 GG). Eine im Jahr 2007 durchgeführte weitere IGF-Studie habe im Wesentlichen die Ergebnisse des Jahres 2001 bestätigt. Der steuerliche Vertreter beantragte eine Beurteilung des Vertriebssystems auf Basis der erwähnten IGF-Studien, wobei Detailergebnisse der Studie 2007 (9 Seiten) vorgelegt wurden.

Der FA-Vertreter betonte, dass aufgrund der einheitlich erfolgten Aussagen der GGen sowohl deren Lieferwille als auch die Information durch die B zu verneinen ist.

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

Die Bw. ist ein TW-Vertriebspartner der TW Österreich GmbH, der für den Direktvertrieb von TW-Produkten zuständig ist.

Strittig ist

- 1.) die Zurechnung von Umsätzen (Umsatzsteuerbemessungsgrundlage) an die Bw,
- 2.) die umsatzsteuerliche Behandlung von Verlosungspreisen und Werbegeschenken und
- 3.) der Umsatzsteuersatz für TW-Bücher.

### **Zum Verfahrensrecht**

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist auszuführen, dass das Finanzamt am 29. Juli 2010 Umsatzsteuerjahresbescheide für die Jahre 2004 bis 2007 erlassen hat, demzufolge die Bescheide über die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate Dezember 2004, Dezember 2005, Februar 2006, März bis Dezember 2006 und Jänner bis November 2007 durch die Erlassung der Umsatzsteuerjahresbescheide gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 nicht mehr dem

Rechtsbestand angehören und daher die Berufung insoweit als unzulässig geworden zurückzuweisen war. Somit gelten die verfahrensgegenständlichen Berufungen gemäß § 274 BAO als auch gegen die am 29. Juli 2010 erlassenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2007 gerichtet.

### **Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend**

#### **Umsatzsteuer 2003:**

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen und Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das Neuhervorkommen von Tatsachen bezieht sich auf den Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. VwGH 18.9.2003, 99/15/0120).

Von der Kenntnis einer Tatsache kann erst dann gesprochen werden, wenn der Abgabenbehörde die Tatsache in ihrem für die abgabenrechtliche Beurteilung im wesentlichen Umfang bekannt ist (vgl. Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO, § 303, E 177).

Das Neuhervorkommen von Tatsachen bezieht sich damit auf den Wissensstand, der sich aufgrund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen ergibt (vgl. VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135).

Nach der Judikatur muss, soll eine Tatsache als neu hervorgekommen, damit als Wiederaufnahmsgrund gelten können, aktenmäßig erkennbar sein, dass der Behörde nachträglich tatsächliche Umstände zugänglich gemacht worden sind, von denen sie nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, § 303, S 2932).

Die im Zuge der Betriebsprüfung in Bezug auf das TW-Vertriebssystem getroffenen Feststellungen, welche sich insbesondere auf die Befragung von 10 als Auskunftspersonen einvernommenen GG stützen, stellen zweifellos neu hervorgekommene Tatsachen dar, die eine Wiederaufnahme von Amts wegen rechtfertigen.

Die Ergebnisse der Prüfung des Vertriebssystems durch die Betriebsprüfung bei einer Vorgänger-BH können nicht als der Behörde bekannte Tatsache im nunmehrigen Verfahren der Bw. vorausgesetzt werden.

Wegen der veranlagungsjahresbezogenen Betrachtung der Wiederaufnahmegründe wäre es für die Beurteilung der Berechtigung der Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens für das Streitjahr 2003 selbst dann nicht wesentlich, ob anlässlich einer Vorbetriebsprüfung eine Überprüfung des TW-Vertriebssystems erfolgt wäre, wenn die Prüfung die Bw. selbst (und nicht eine Vorgänger-BH) betroffen hätte.

Auch war von einer Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahmegründe, die in Ausübung des Ermessens zu einer Unterlassung der Wiederaufnahme hätte führen müssen, nach Ansicht des Berufungssenates nicht zu sprechen.

### **A. TW-Vertriebssystem**

Aus den im Berufungsverfahren vorliegenden Verwaltungsakten ergibt sich folgender Sachverhalt:

#### **1. Zum Vertrieb von Tupperwareprodukten:**

Den Informationen der Homepage von Tupperware Österreich (<http://www.tupperware.co.at/company/21.html>) bzw. den im Arbeitsbogen einliegenden Unterlagen zufolge sind Tupperwareprodukte in Österreich seit 1965 erhältlich, wobei die Produkte nicht im Handel, sondern ausschließlich über die eigene Organisation, nämlich über Beraterinnen und Gruppenberaterinnen, im Zuge von Verkaufspartys vorgeführt und angeboten werden.

#### **1.1. Vertriebsstruktur bis 30.6.1996:**

Bis zum 30.6.1996 war das Tupperware-Vertriebssystem - laut Darstellung im Gutachten zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Leistungen im Zusammenhang mit dem Vertrieb von Tupperware-Produkten vom 3. Juli 2002 von Univ. Prof. Dr. I. T. (siehe Pkt. 4.) bzw. laut Berufungsvorbringen - folgendermaßen strukturiert :

1. Die GG veranstaltete in ihren Räumlichkeiten eine Tupperware-Heimvorführung, zu der sie mehrere Gäste aus ihrem Bekanntenkreis einlud. Bei der Heimvorführung wurden von einer Tupperware-Beraterin (Schulung durch Tupperware) Tupperware-Produkte vorgeführt.
2. Die Gäste bestellten mittels Bestellkarten, die an den BH adressiert waren, die von ihnen gewünschten Tupperware-Produkte in den folgenden Tagen bei der BH.
3. Der BH lieferte die Waren mit Unterstützung der B direkt an die einzelnen Gäste und rechnete unmittelbar mit diesen ab.



4. Die B stand mit der BH in einem Auftragsverhältnis. Für die Heimvorführungen der Tupperware-Produkte erhielt sie von der BH eine umsatzabhängige Vergütung.

Nach diesem Vertriebssystem lieferte die BH direkt an die Endabnehmer und die B wurde im Auftrag der BH gegen eine umsatzabhängige Provision tätig.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht hatte dies zur Folge, dass Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer der BH der volle Verkaufspreis war, also jener Preis, den die Endabnehmer für die gelieferte Waren aufzuwenden hatten.

#### 1.2 Vertriebsstruktur ab 1.7.1996:

Ab 1.7.1996 wurde - vorwiegend aus sozialversicherungsrechtlichen Gründen (Einführung der sog. "Werkvertragsregelung") - der Vertrieb umgestellt und soll formal (lt. vorerwähntem Gutachten bzw. Berufungsvorbringen) nunmehr wie folgt ablaufen:

1. Die GG veranstaltet in ihren Räumlichkeiten eine Tupperware-Heimvorführung, zu der sie Gäste einlädt.
2. Die GG wird bei der Vorführung und Abwicklung von einer B unterstützt. Die Beraterin ist selbständige Unternehmerin, welche durch Tupperware geschult wurde. Umfang und Honorar der B werden zwischen der GG und der B frei vereinbart und der GG in Rechnung gestellt. In der Regel beträgt das mit der GG vereinbarte Honorar 22,5% der Summe der Endverkaufspreise der im Zusammenhang mit einer Vorführung verkauften Tupperware-Produkte.
3. Die Gäste bestellen die Produkte bei der GG unter Benutzung einer Bestellkarte, die an die GG adressiert ist. Die GG bestellt wiederum im eigenen Namen auf eigene Rechnung bei der BH.
4. Der BH liefert die von der GG bestellten Tupperware-Produkte der GG und rechnet ihr gegenüber ab. Die GG erhält grundsätzlich einen Rabatt in Höhe von 22,5 % auf den unverbindlich empfohlenen Kaufpreis sowie bestimmte Tupperwareprodukte als Naturalrabatt (sog. "Gastgeberinnengeschenke"). Die GG bezahlt die gekauften Produkte unter Abzug des Rabatts an den BH.
5. Die GG liefert die ihr von der BH gelieferten Tupperware-Produkte im Anschluss entsprechend den ihr von den Gästen übermittelten Bestellungen an ihre Gäste und kassiert das Entgelt.

Um dieses neue Vertriebssystem auch nach außen entsprechend zu dokumentieren, hat TW sogenannte "Einverständniserklärungen" aufgelegt, die sowohl von der GG als auch von der B zu unterfertigen sind. Mit ihrer Unterschrift bestätigt die GG, über den Vertriebsweg informiert worden und damit auch einverstanden zu sein. Die B bestätigt, die GG über den Ablauf informiert zu haben und gleichzeitig, dass diese dem Vorgang zugestimmt habe.

Die "Einverständniserklärungen", welche sich auf dem an die jeweilige BH gerichteten Bestellformular befindet, haben folgenden Inhalt:

*"Liebe Gastgeberin! Mit diesem Formular bestellen Sie im eigenen Namen und auf eigene Rechnung zum Weiterverkauf die angeführten Produkte. Der weitere Ablauf ist wie folgt: Diese Waren werden von der angeführten Bezirkshandlung an Sie geliefert und fakturiert und von Ihnen an Ihre Gäste weiterverkauft. Sie werden bei ihren Aufgaben von einer von Tupperware geschulten Beraterin unterstützt. Die Beraterin rechnet das mit Ihnen vereinbarte Honorar für Ihre Leistung direkt mit Ihnen ab. Wir ersuchen Sie durch Ihre Unterschrift zu bestätigen, dass Sie über den vorstehend dargestellten Ablauf informiert wurden und ihn zustimmend zur Kenntnis nehmen. Wir ersuchen um Verständnis dafür, dass ohne Ihre persönliche Unterschrift eine Auslieferung nicht erfolgen kann."*

Bei Warenübernahme haben die GGen folgende Übernahmebestätigung unter Hinzufügung des Datums zu unterfertigen:

"Name und Adresse der GG. Ich habe die Rechnung Nr.xxx Woche:xx der Bezirkshandlung xx, die Honornote Nr.: xxx der Beraterin xxx und die Warenlieferung erhalten."

Unter der Annahme, dass das Vertriebssystem auch tatsächlich wie vorstehend beschrieben umgesetzt wird, hätte dies aus umsatzsteuerlicher Sicht zur Folge, dass die BH lediglich die Beträge, die die GG für die Lieferung der Waren aufzuwenden hat (unverbindlich empfohlener Endverkaufspreis abzüglich des gewährten Gastgeberinnenrabattes iHv 22,5%), der Umsatzsteuer zu unterwerfen hat.

## 2. FLD/BMF-Anfragen:

Die österreichische Tupperware-Organisation war bereits anlässlich der (unter Pkt. 1.2. beschriebenen) Systemumstellung im Jahr 1996 bestrebt, die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung des TW-Vertriebssystems mit der Finanzverwaltung abzuklären.

2.1. Von der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland wurde im Jahr 1997 ein das Tupperware-Vertriebssystem betreffender Sachverhalt (die Waren werden von der BH an die GG und von der GG an die Gäste geliefert, die B wird im Auftrag der GG tätig) so beurteilt, dass - wenn die BH Waren an die GG abzüglich eines Gastgeberinnenrabattes verkauft werden - dann lediglich dieser Betrag der Umsatzsteuer zu unterwerfen sei.

2.2. Dazu wurde im BMF-Erlass vom 3.9.1999 ausgeführt, dass der Rechtsauskunft der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland nicht entgegensteht, wenn das TW-Vertriebssystem in der dargestellten Form abgewickelt wird. Im Rahmen von Betriebsprüfungen wurde für die Vergangenheit aufgezeigt, dass das TW-Vertriebssystem tatsächlich jedoch anders gestaltet sei, insbesondere die GGen keine Ahnung haben, dass sie

in den Liefervorgang eingeschaltet sind bzw. gegenüber den Ben in Rechtsbeziehungen treten. An der Beurteilung, dass die BH direkt an den Endabnehmer liefert und die B im Auftrag der BH tätig wird, kann auch die Verrechnung entsprechend dem Erläuterungstext auf den TW-Bestellformularen nichts ändern. Auch wenn die GG von der BH bzw. der B eine Rechnung "zur Weiterverrechnung" erhält und die GG den Katalogpreis ihren Gästen weiterverrechnet, kann keine Lieferung durch die GG unterstellt werden.

2.3. Ergänzend wurde im BMF-Erlass vom 16.3.2000 aufgrund einer neuerlichen Anfrage ausgeführt, dass die nunmehr von der Firma Tupperware GmbH aufgelegten Einverständniserklärungen zur Dokumentation des TW-Vertriebssystems (Lieferung der BH an die GG und der GG an die Endabnehmer, wobei die BH nur das von ihr vereinnahmte Entgelt zu versteuern hat) ausreichen, wenn auch der tatsächliche Liefervorgang den Einverständniserklärungen entspricht. Der Begriff des "tatsächlichen Liefervorganges" ist unter Hinweis auf eine Kommentarstelle in Ruppe so zu verstehen, dass zusätzlich zur körperlichen Warenbewegung ein entsprechender Lieferwille vorhanden sein muss (FLD-Verfügung vom 25.2.2002).

2.4. Mit Schreiben vom 30.1.2002 hat das BMF auf eine weitere Anfrage wie folgt geantwortet:

"Der im Erlass vom 16. März 2000, GZ..., verwendete Begriff "tatsächliche Lieferung" impliziert nicht nur die physische Warenbewegung sondern auch willentliches Verhalten (siehe etwa Ruppe, UStG<sup>2</sup>, Tz 20 zu § 1). Der "Einverständniserklärung" entspricht der Liefervorgang dann, wenn die Bezirkshändlerin oder der Bezirkshändler an die Gastgeberin und die Gastgeberin an die Gäste liefert. Ob der Liefervorgang der "Einverständniserklärung" entspricht, hat das für die Veranlagung zuständige Finanzamt festzustellen."

### 3. Studie des Meinungsforschungsinstituts:

Die TW Österreich GmbH hat im Frühjahr 2001 bei einem Meinungsforschungsinstitut (Fa. IGF) eine *"Kundenzufriedenheitsstudie bei den Gastgeberinnen"* zum Vertriebssystem in Auftrag gegeben. Dabei wurden österreichweit 1.561 GGen über ihre "Kundenzufriedenheit und ihren "Aufklärungsstand" hinsichtlich der rechtlichen Aspekte des Vertriebssystems befragt. Die zusammenfassende Auswertung der Befragungsergebnisse wurde wie folgt dargestellt:

Fragen	Österreichweit	
	Ja	Nein
1.) Bekommen Sie immer beide Rechnungen, und zwar vom Bezirkshändler für die Ware sowie die Honorarnote der Beraterin über die Vorführung?	68%	32%
2.) Hat Sie die Beraterin vor der letzten Vorführung	Ja, Nicht Nötig	Nein

genau über den Ablauf informiert und die Liefer- und Zahlungsbedingungen Punkt für Punkt mit Ihnen besprochen?	87%	13%
3.) Wie gut informiert fühlen Sie sich über die rechtliche Situation als Gastgeberin alles in allem	Sehr gut bis Mittel	Weniger bis überhaupt nicht
	92%	8%
4.) Wenn Sie nun an die letzte TW-Vorführung denken: Hat Sie da die Beraterin auf folgende Punkte in Bezug auf die Bestellung und Verrechnung der Ware hingewiesen:		
a) Dass Sie als Gastgeberin die Ware auf eigene Rechnung kaufen?	69%	31%
b) Dass die Ware von der Bezirkshandlung an Sie geliefert und verrechnet wird?	71%	29%
c) Dass Sie die Waren an Ihre Gäste, rein rechtlich gesehen, weiterverkaufen?	51%	49%
d) Dass die Beraterin das Honorar für ihre Leistung direkt mit Ihnen abrechnet?	64%	36%
Durchschnitt	72%	28%

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung wurden die Ergebnisse einer weiteren im März 2007 durchgeführten Befragung von GGinnen durch das Institut für Grundlagenforschung – auszugsweise (Beilagen ./A bis ./I) zur Niederschrift über die Berufungsverhandlung – vorgelegt. Diese nach den einzelnen Bezirkshandlungen aufgeschlüsselte Befragung führte in Bezug auf die Bw, in deren Bereich insgesamt 94 GG befragt wurden, insbesondere zu folgenden Ergebnissen:

Frage 21: Empfinden Sie es als großen Aufwand, dass Sie die Produkte vorher beim Bezirkshändler kaufen und dann an Ihre Gäste weiterverkaufen?									
Aufwand Kauf vom Bezirkshändler								Gesamt	
Ja		eher ja		eher nein		nein			
4	4 %	12	13 %	18	19 %	60	64 %	94	100 %
Frage 19: Hat Sie die B bei Ihrer letzten Vorführung auf folgende Punkte in bezug auf die Bestellung und Verrechnung der Ware hingewiesen? Dass die B das Honorar für Ihre Leistung direkt mit Ihnen abrechnet?									
B-Honorar direkt abrechnet						Gesamt			
ja		nein							
73	78 %	21		22 %		94		100 %	
Frage 19: Hat Sie die B bei Ihrer letzten Vorführung auf folgende Punkte in bezug auf die Bestellung und Verrechnung der Ware hingewiesen? Dass Sie die Ware an Ihre Gäste, rein rechtlich gesehen, weiterverkaufen?									

Ware an Gäste weiter verkaufen				Gesamt	
ja		nein			
74	79 %	20	21 %	94	100 %

Frage 19: Hat Sie die B bei Ihrer letzten Vorführung auf folgende Punkte in bezug auf die Bestellung und Verrechnung der Ware hingewiesen? Dass die Ware von der BH an Sie geliefert und verrechnet wird?							
Ware von BH						Gesamt	
ja		nein					
80	85 %	14	15 %	94		100 %	
Frage 19: Hat Sie die B bei Ihrer letzten Vorführung auf folgende Punkte in bezug auf die Bestellung und Verrechnung der Ware hingewiesen? Dass Sie als GG die Ware auf eigene Rechnung kaufen?							
auf eigene Rechnung						Gesamt	
ja		nein					
85	90 %	9	10 %	94		100 %	
Frage 17: Hat Sie die B vor der letzten Vorführung genau über den Ablauf informiert und die Liefer- und Zahlungsbedingungen Punkt für Punkt mit Ihnen durchbesprochen?							
Information über Ablauf						Gesamt	
ja		nein		nicht nötig, ich weiß Bescheid			
58	62 %	7	7 %	29	31 %	94	100 %
Frage 16: Bekommen Sie immer beide Rechnungen, und zwar vom Bezirkshändler für die Ware sowie die Honorarnote der B über die Vorführung?							
beide Rechnungen erhalten						Gesamt	
ja		nein		keine Honorarnote von der B			
65	69 %	5	5 %	24	26 %	94	100 %

#### 4. Gutachten des Univ.- Prof. Dr. T. vom 3.7.2002:

Von der Bw. wurde ein "*Gutachten zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Leistungen in Zusammenhang mit dem Vertrieb von Tupperware-Produkten*" vorgelegt, in dem Univ.-Prof. Dr. T. sich zunächst mit der Unternehmereigenschaft der GG und weiters mit der Zurechnung von Umsätzen im Rahmen des Vertriebs auseinandersetzt, um zusammenfassend zu folgendem Ergebnis zu kommen (wörtlich):

*"1. Die Gastgeberin einer Tupperware-Heimvorführung, welche nicht nur einmal oder mit Wiederholungsabsicht tätig wird, wird als Unternehmer iSd § 2 Abs. 1 UStG anzusehen sein. In manchen Fällen könnte jedoch das Tatbestandselement der Nachhaltigkeit nicht erfüllt sein, sodass keine Unternehmereigenschaft der Gastgeberin bestünde.*

*2. Selbst wenn die Gastgeberin einer Tupperware-Heimvorführung Nichtunternehmerin sein sollte oder im Zusammenhang mit der Warenlieferung nicht im Rahmen ihres Unternehmen tätig wird, kann aufgrund dessen nicht geschlossen werden, dass die Lieferung der Tupperware-Produkte unmittelbar vom Tupperware-Bezirkshändler an die Gäste erfolgt. Vielmehr muss anhand des Sachverhalts untersucht werden, wer tatsächlich die Verfügungsmacht über das gelieferte Tupperware-Produkt verschafft oder in wessen Namen die Verfügungsmacht verschafft wird.*

*3. Im vorliegenden Fall wird - unter Zugrundelegung des oben dargestellten Sachverhalts - durch entsprechende Information und Dokumentation der Beteiligten ausreichend nach Außen zum Ausdruck gebracht, dass die Verfügungsmacht über die Tupperware-Produkte zwischen dem Tupperware-Bezirkshändler und der Gastgeberin einerseits und der Gastgeberin und dem Gast andererseits erfolgt, weshalb kein Leistungsaustausch zwischen dem Tupperware-Bezirkshändler und dem Gast vorliegt."*

#### 5. Feststellungen der Betriebsprüfung:

Die bei der Bw. durchgeführte Betriebsprüfung kam abschließend zum Ergebnis, dass die formalen Umstände (Bestellformulare, etc.) nichts an den tatsächlichen Umständen geändert haben. Das System habe sich gegenüber der letzten Betriebsprüfung nicht - wie von TW Österreich behauptet wurde - geändert, es werde lediglich eine Abkürzung des Zahlungsweges gewählt.

Im Zuge des erstinstanzlichen Abgabenvorgangs wurden insgesamt 1 B, 1 Gruppenberaterin und 22 GGen (10 GG während der BP, 12 weitere GG im Zuge des Berufungsverfahrens) über den konkreten Ablauf einer Tupperparty als Auskunftspersonen niederschriftlich befragt (vgl. Band II; Band „Berufung Fragenkataloge“).

##### 5.1. Beraterin - Gruppenberaterin:

An die Ben wurden u.a. folgende Fragen gerichtet:

1. Wer war die bezugsauszahlende Stelle; von wem erhielten Sie ihr Beraterhonorar (bitte um Vorlage von Abrechnungen, Honorarnoten)?
2. Welche Zahlungseingänge (mit Personaldaten) erfolgten in diesem Zeitraum?

Aus den mit den Ben aufgenommenen Niederschriften (Band II, Bl. 170-171; 193-194) ergibt sich, dass das Beratungshonorar von dem bei der GG einkassierten Betrag einbehalten wurde.

Laut Aussage der B sei das Rechnungsformular mit dem Ausweis von 22,5 % Rabatt – dem Beraterhonorar - durch die TW-BH vorbereitet und ausgedruckt worden. („Für eigene

*Bestellungen ist die GG ihr eigener Kunde.*") Der Rechnungsbetrag sei von der GG kassiert und das Honorar davon einbehalten worden.



## 5.2. Gastgeberinnen:

Die GG wurden im Zuge der Befragungen mit zum Teil unterschiedlichen Fragen konfrontiert, wobei nachstehend nur die beiden "Kernfragen" dargestellt sind:

	<b>Frage (1)</b>	<b>Frage (2)</b>
<b>Befragungen I + II</b> März 2005 März 2006	Frage (1): Wussten Sie vor der Party, dass Sie der B ein Honorar zu zahlen haben ? (Frage 27) Hatten Sie die Höhe des Honorars und zu welchem Zeitpunkt vereinbart? (Frage 28)	Frage (2): Haben Sie im eigenen Namen und auf eigene Rechnung die Waren laut Bestellscheinen eingekauft? (Frage 6)
GG1 GG1	Nein, weder Höhe noch Sonstiges.	Nein.
GG2 GG2	Nein, es wurde an die B nichts bezahlt.	Nein, die Waren wurden ins Haus gebracht und ich habe sie lediglich verteilt.
GG3 GG2	Nein, ich hatte ihr niemals ein Honorar bezahlt.	Nein.
GG4 GG4	Ich habe der B kein Honorar bezahlt, da wir nichts vereinbart haben. Hätte ich gewusst, dass ich der B etwas zahlen muss, hätte ich keine Veranstaltung gemacht.	Nein.
GG5 GG5	Nein, das habe ich niemals gehört.	Nein, da ich überhaupt nichts eingekauft habe.
GG6 und GG7 GG 6+7	Nein, das haben wir nie gewusst, da wir nie ein Honorar bezahlt haben. Daher war ein solches Wissen unmöglich.	Nein.
GG8 GG8	Nein, da ich nicht darauf hingewiesen wurde. Hinsichtlich Honorarvereinbarung hatte ich heute erstmals die GG-Information auf dem Bestellschein gelesen.	Nein, da ich nur meine Wohnung zur Verfügung stellte. Ich handelte nie mit Waren und auch nie als Händlerin. Ich war lediglich GG bei dieser Party.
GG9 GG9	Nein, sonst hätte ich die Party gar nicht gemacht.	Nein. Ich sammelte die Bestellungen, verteilte nach Gesamtlieferung die Waren, kassiere die Endpreise der Einzelbestellungen und leite den Gesamtbetrag per Erlagschein an Fr. L. weiter.
GG10 GG10	Nein.	Nein.

<b>Befragungen III</b> September 2006	Frage (1): Wussten Sie vor der Party, dass Sie der B ein Honorar zu zahlen haben (Frage 7) bzw. hatten Sie die Höhe des Honorars und zu welchem Zeitpunkt vereinbart (Frage 6) bzw. wurde die Vorführung von der B gratis durchgeführt (falls nein, welche Gegenleistung erhielt die B von Ihnen für die Vorführung oder von wem erhielt die B eine Gegenleistung (Frage 5)?	Frage (2): Haben Sie die Produkte im eigenen Namen und auf eigene Rechnung an die Party-Gäste weiterverkauft (Frage 3a) bzw. hatten Sie irgendeinen Einfluss auf den Verkaufspreis der angebotenen Waren (Frage 4)?
GG11 GG11	- Es gab kein Honorar. - Die B erhielt von mit keinerlei Gegenleistung. Meines Wissens werden die B von der Fa. TW entlohnt.	- Nein, die Produkte wurden von der Fa. TW an meine Gäste verkauft. - Nein.
GG12 GG12	- Nein, weil ich ihr kein Honorar bezahlt habe. - Da ich kein Honorar bezahlt habe, wurde auch nie eine Vereinbarung getroffen. - Von wem die B eine Gegenleistung erhielt, weiß ich nicht. Die Honorierung liegt im Firmenbereich der TW.	- Ich habe wohl bei der Lieferung die gesamte Ware vorerst bezahlt und dann in der Folge bei den einzelnen Gästen die Teilbeträge einkassiert. Verkauft als Eigentümerin habe ich diese Artikel jedoch nicht. Es war eine Inkassotätigkeit. - Den Verkaufspreis konnte ich nicht beeinflussen, er richtete sich nach dem Katalog.
GG13 GG13	Ich habe kein Honorar bezahlt	- Nein, auf eigenen Namen und eigene Rechnung habe ich nie etwas verkauft. Die Waren hat die Beraterin an meine Gäste verkauft. Ich stelle lediglich die Räumlichkeiten zur Verfügung. - Nein.
GG14 GG14	- Nein, weil es keine Vereinbarungen gab und ich ihr kein Honorar bezahlt habe. - Es gab keine Honorarvereinbarungen. - Aus meiner Sicht ja, ich nehme an, dass sie ihren Verdienst mit der Fa. TW vereinbart hatte.	- Wir haben die Gesamtwaren übernommen und an die einzelnen Gäste weitergegeben und kassiert. - Nein, da die Katalogpreise verbindlich waren.
GG15 GG15	- Nein. - Es gab keine Honorarvereinbarungen, da ich nichts bezahlt habe. - Ja, ich habe der B jedenfalls nichts bezahlt. Ich nehme an, ihr Entgelt bezieht sie von der Fa. TW.	- Ich habe die Produkte nicht auf meinen Namen eingekauft. Ich bin nicht als Händlerin aufgetreten. Der Verkauf erfolgte über die Fa. TW im Wege meiner Schwägerin, der ich behilflich war. - Überhaupt nicht. Die fixen

		Preise waren im Katalog vorgegeben.
--	--	-------------------------------------

GG16 GG16	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nein, ich zahle ihr ja nichts.</li> <li>- Nein, es wurde kein Honorar vereinbart.</li> <li>- Ich zahle nichts an sie. Ich glaube die B erhält von TW die Gegenleistung.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ja, es wird mir in Rechnung gestellt.</li> <li>- Nein.</li> </ul>
GG17 GG17	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ja.</li> <li>- An die Vereinbarung hinsichtlich des Honorars könnte mit der B nicht vereinbart werden. Die Beträge sind auf dem Formular vordruckt.</li> <li>- Die B hat von mir ein Honorar erhalten, welches ich auf einen Zettel bestätigen musste. Die Höhe des Honorars ist von dem Umsatz abhängig und von TW vorgegeben.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ich habe die Bestellkarten nur eingesammelt und der B weitergegeben, die Organisation übernahm die B.</li> <li>- Nein, der Preis ist vorgegeben.</li> </ul>
GG18 GG18	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Die B. hat von mir kein Honorar erhalten.</li> <li>- Keine Vereinbarung.</li> <li>- Die B erhielt keine Gegenleistung. Vermutlich ist die B umsatzbeteiligt.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ja, die Gesamtrechnung lautet auf mich, aber ich sammle die Bestellungen und die Geldbeträge von meinen Gästen ein.</li> <li>- Nein, die Preise sind fix vorgegeben nach dem Katalog.</li> </ul>
GG19 GG19	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nein, ich weiß das bis heute nicht.</li> <li>- Nachdem ich kein Honorar bezahlt habe, gab es keine Vereinbarungen.</li> <li>- Ja, die Vorführung wurde von der B gratis durchgeführt. Ich nehme an, sie erhält eine Provision für die verkauften Waren von TW.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ich habe die Produkte nicht auf eigene Rechnung eingekauft, die Gäste haben mit den Bestellkarten über die B. direkt bei TW geordert. Ich war lediglich die Einsammel- und Verteilungsstelle. Die Waren habe ich entweder bei der Lieferung bezahlt oder bei höheren Beträgen nach dem Inkasso bei der Auslieferung. Ich habe das Geld stets der B weitergegeben. Mit der BH hatte ich keinen Kontakt, ich kann auch nicht sagen wie die BH heißt.</li> <li>- Nein, ich hatte keinen Einfluss. Die Preise waren nach den Katalogen und Flyers vorgegeben, man kann auch nicht handeln.</li> </ul>
GG20 GG20	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nein, es ist nichts zu bezahlen.</li> <li>- Fällt weg durch Frage 5. Wenn die B die Ware bringt, bringt sie eine Rechnung, die von TW ausgestellt wurde, mit. Darauf sind die Preise ersichtlich, die die Gäste zu bezahlen haben. Ein Honorar ist nicht ersichtlich.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nein.</li> <li>- Ablauf der Partys: Einladung durch die GG, nach Terminfixierung Bestellung über Bestellkarten.</li> <li>- Bei der Party: Die Gäste füllen ihre Bestellkarten aus und geben sie mir. Ich leite sie an die B</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Von mir erhielt die B kein Honorar. Ich glaube, sie erhält eine Provision vom Umsatz von TW.</li> </ul>	<p>gesammelt weiter. Die B darf selbst bei der Party keine Bestellungen von meinen Gästen annehmen. Die B bringt die Waren zu mir, wo die Gäste die bestellten Sachen dann selbst abholen. Danach erhalte ich ein Gastgeschenk. Dieses richtet sich nach der Höhe des Umsatzes und nach der Anzahl der Gäste und nach Weiterbuchungen. Die Gäste bestellen nicht bei mir, sondern direkt bei der B. Ich bin nur Botenträgerin für Sammelbestellungen.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Ich habe überhaupt keinen Einfluss auf den Preis, es sind Fixpreise lt. Katalog.</li> </ul>
GG21 GG21	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Es gab kein Honorar.</li> <li>- Es gab kein Honorar.</li> <li>- Ja, ich brachte nie Gegenleistungen dafür.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aus meiner Sicht habe ich nie im eigenen Namen und auf eigene Rechnung verkauft. Die von meinen Gästen bestellten Waren bezahle ich im Vorhinein. Die B bringt dann die Ware, abgepackt je nach Kundenbestellung In diesem Päckchen steckt von der Fa. TW ein Zettel, worauf steht, was die jeweilige Kundschaft bestellt hat und was es kostet. Aus meiner Sicht verkauft die Fa. TW an meine Partygäste.</li> <li>- Nein.</li> </ul>
GG22 GG22	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Es gab kein Honorar.</li> <li>- Es gab kein Honorar.</li> <li>- Ja, die Vorführung wurde von der B gratis durchgeführt. Die B erhielt von mir keinerlei Gegenleistungen.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nein, ich verkaufe nicht im eigenen Namen und nicht auf eigene Rechnung. Die Gäste der Party schreiben ihre Bestellungen auf eine eigene Karte, ich sammle diese Karten und schicke sie in einem Kuvert, welches ich von der B bekomme an die TW-B. Auf diesem Kuvert ist bereits eine Marke angebracht und die Adresse bereits von der B vorgeschrieben. Bei der Lieferung der Waren an mich erhalte ich von der B eine Rechnung, die ich sofort bar bezahle. Die Gäste holen die bestellten Waren entweder bei mir ab oder ich liefere diese den Gästen, wobei ich, wenn nicht schon bei Bestellung bezahlt wurde, spätestens jetzt von den</li> </ul>

		Partygästen den Betrag kassiere. Aus meiner Sicht verkauft die Waren die Fa. TW an die Kunden. Ich sehe mich lediglich als Inkassantin der Beträge von den Partygästen und als Lieferanschrift. - Nein.
--	--	--

Zusammenfassend ist den vorerwähnten Niederschriften zu entnehmen, dass die einvernommenen GGen übereinstimmend verneinten, mit der B ein Honorar vereinbart zu haben (nach Ansicht der GG17, die selbst einmal als B tätig war, wird zwar ein Honorar vereinbart, die Höhe des Honorars ist aber vorgegeben). Weiters ist festzustellen, dass sämtliche mit den Fragen (2) konfrontierten GG jedenfalls nicht bestätigten, TW-Produkte bei der BH eingekauft und an ihre Gäste weiterverkauft zu haben. Ein Einfluss auf den Verkaufspreis der angebotenen Waren wird - als fix nach dem Katalog vorgegeben -verneint.

Zur Behandlung allfälliger Reklamationen (Frage 16 bzw. Frage 10) gaben die befragten GG im Wesentlichen an, dass diese an die Beraterin im Zuge von Partys herangetragen bzw. an diese weitergeleitet würden, welche sich dann um das Problem kümmern.

#### 6. Beilage 3 zur Berufung:

Gemeinsam mit der Berufung wurden insgesamt von 22 GGen zwischen März 2005 und September 2006 unterfertigte Bestätigungen vorgelegt, welche folgenden Inhalt aufweisen:

*"Ich, ...(Name GG).....*

*habe folgende Tupperware Verkaufspartys veranstaltet:*

*(Angabe Datum und Ort)*

*Ich bestätige hiermit, dass mir bei meinen Tupperware Verkaufspartys folgender Ablauf des Tupperware Vertriebssystems bekannt und bewusst war:*

- 1. Die bei mir anwesenden Gäste bestellen die von ihnen gewünschten Tupperware Produkte bei mir als Gastgeberin. Ich bestelle diese Produkte in der Folge bei einer Tupperware Bezirkshandlung.*
- 2. Die Bezirkshandlung liefert und fakturiert die Produkte an mich als Gastgeberin. Ich verkaufe und liefere im eigenen Namen und auf eigene Rechnung an meine Partygäste weiter.*
- 3. Bei der Abwicklung der Party, der Warenauslieferung und der Zahlungsabwicklung werde ich von einer geschulten Tupperware Beraterin unterstützt, deren Honorar direkt mit mir abgerechnet und von mir bezahlt wird.*

*Ort/Datum/Unterschrift"*

#### 7. rechtliche Würdigung:

##### 7.1. Allgemeine Ausführungen zum Direktvertrieb und zu Tupperpartys:

Der Direktvertrieb, also der Produkt- (oder Dienstleistungs-) Verkauf vom Unternehmen direkt an den Endverbraucher, ist eine weit verbreitete Vertriebsform und in zahlreichen Branchen zu beobachten. Beim Direktvertrieb erfolgt der Verkauf von Produkten (oder Dienstleistungen) direkt vom Unternehmen - ohne Zwischenhändler - an den Endverbraucher, und zwar häufig im Rahmen von sog. Verkaufspartys. Dabei besucht ein Vertreter des Anbieters seine Kunden, um in deren Wohnungen eine Produktpräsentation durchzuführen.

Generell besteht die Geschäftsstrategie von sog. Verkaufspartys darin, einerseits die teilnehmenden Personen zur Bestellung der angebotenen Produkte zu veranlassen und andererseits aus dem Teilnehmerkreis wiederum neue Gastgeberinnen zu rekrutieren, die sich bereit erklären, weitere Verkaufspartys in ihrem Verwandten-, Bekannten- und Freundeskreis zu veranstalten. Der Verkauf der jeweiligen Produkte findet im Rahmen einer privaten Party in Privatwohnungen statt, die Gastgeberin stellt ihre Räume sowie Verpflegung zur Verfügung und erhält dafür eine kleine Gegenleistung in Form eines Gastgeschenkes. Zum einen können Unternehmer durch diese Vertriebsform die hohen Fixkosten für Werbung und Personal sparen, zum anderen regt eine vertraute und lockere Atmosphäre im privaten (familiären, freundschaftlichen) Rahmen zum Kauf an. Aus Sicht des die Produkte vertreibenden Unternehmers liegt der Vorteil des Partyverkaufs darin, in lockerer Atmosphäre Kaufbarrieren abzubauen, im kleinen Kreis von den Produktvorzügen überzeugen zu können und den gruppendynamischen Prozess zu nutzen, dass ein Einzelner sich ungern ausschließt, wenn alle anderen etwas kaufen.

Diese Grundprinzipien gelten auch für sog. Tupperpartys.

Folgender Ablauf derartiger, seit rund 45 Jahren stattfindender Verkaufspartys kann als in der Öffentlichkeit allgemein bekannt vorausgesetzt werden:

Eine Vertreterin von TW - eine sog. Beraterin - führt eine Verkaufsparty durch, zu welcher auf ihre Veranlassung und mit ihrer Unterstützung in aller Regel Hausfrauen (sog. Gastgeberinnen) Bekannte, Verwandte, Freunde, Nachbarn etc. in ihre Wohnung einladen. Im Rahmen dieser Verkaufsparty führt die Beraterin Tupperwareprodukte vor, indem im Wege praktischer Demonstrationen die Funktionsweise der Produkte erklärt wird. Die anwesenden Gäste werden anlässlich dieser im privaten bzw. familiären Rahmen stattfindenden Vorführung üblicherweise von der Gastgeberin (GG) bewirtet, sie erhalten von der Tupperwareberaterin ein kleines Geschenk sowie Produktkataloge mit Preislisten überreicht und haben weiters die Möglichkeit, auf einem Bestellformular die von ihnen gewünschten Artikel anzukreuzen. Die GG, welche von Tupperware ein sich am Partyumsatz orientiertes sog. Gastgeberinnengeschenk erhält, sammelt in weiterer Folge zunächst die Bestellformulare von ihren Gästen ein, übergibt diese wiederum der Beraterin (B), welche sie an die BH weiterleitet. Diese stellt die im Anschluss an die Verkaufsparty von der GG und ihren Gästen bestellten

Waren zusammen, die B holt diese ab und überbringt sie - gegen Bezahlung der von der GG von ihren Gästen mittlerweile eingesammelten Katalogpreise - entweder der GG, die dann die Verteilung an ihre Gäste übernimmt oder die B überbringt die Ware direkt dem/n Käufer/n.

## 7.2. umsatzsteuerliche Beurteilung:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer.

Leistung bedeutet tatsächliches Erbringen der Leistung. Maßgebend ist somit - bei vertraglich vereinbarten Leistungen - nicht der Vertragsabschluss (das Verpflichtungsgeschäft), sondern die Erfüllung (Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 1 Tz 17).

Schon der Leistungsbegriff selbst impliziert willentliches Verhalten, ein Verhalten, das vom Entschluss des Leistenden gedeckt ist (Ruppe, aaO, § 1 Tz. 20).

Für die umsatzsteuerliche Qualifikation der Leistung ist nicht die Bezeichnung oder der äußere Ablauf der Leistungsausführung, sondern der wirtschaftliche Gehalt maßgebend. Er ist im Zweifel unter Rückgriff auf die zugrunde liegende Vereinbarung zwischen dem Unternehmer und dem Leistungsempfänger unter Beachtung des Parteiwillens und der Verkehrsauffassung zu ermitteln. Die Begleitumstände des Leistungsaustausches, vor allem die Entgeltsvereinbarung und die Entgeltsbemessung, lassen uU Rückschlüsse auf den Leistungsinhalt zu (Ruppe, aaO, § 1 Tz. 28).

Für die Umsatzsteuer ist nicht relevant, welche Leistung vereinbart wurde, sondern welche Leistung effektiv ausgeführt und entgolten wird. Das folgt schon aus § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994, ergibt sich aber auch aus der Definition der Lieferung und aus der Regelung der Bemessungsgrundlage. Umsatzsteuerbarkeit ist somit nicht gegeben, wenn ein schuldrechtlicher Vertrag geschlossen wurde, dieser aber nicht erfüllt wird. Stimmt das Erfüllungsgeschäft nicht mit dem Verpflichtungsgeschäft überein (Mehr- oder Minderleistung), ist die Leistungserfüllung maßgeblich. Wird eine Leistung erbracht, so ist es für die Umsatzsteuerbarkeit ohne Bedeutung, ob überhaupt ein Verpflichtungsgeschäft vorliegt, um welchen Vertragstyp es sich handelt bzw. ob das Geschäft zivilrechtlich gültig ist (Ruppe, aaO, § 1 Tz. 27).

Leistender ist, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist, mag er auch die Leistung durch andere erbringen lassen oder im Innenverhältnis auf fremde Rechnung arbeiten. Leistungsempfänger ist, wer die Leistung ausbedungen hat, mag auch ein Dritter den Aufwand tragen oder der effektive Nutzen der Leistung letztlich im Vermögen eines anderen eintreten. Entscheidend ist daher bei Leistungen auf Grund vertraglicher Verpflichtungen, wer im eigenen Namen die vertraglichen Verpflichtungen übernimmt bzw. aus-



bedingt. Bei Dreiecksbeziehungen ist an Hand der zugrunde liegenden Vereinbarungen oder sonstigen rechtlichen Grundlagen zu prüfen, zwischen welchen Personen der Leistungsaustausch zustande gekommen ist. Nur dann, wenn Leistungen ohne vertragliche Verpflichtung erbracht werden oder wenn unklar ist, ob jemand im eigenen oder fremden Namen tätig wird, ob er selbständig oder unselbständig ist, kommt dem Innenverhältnis und dem wirtschaftlichen Hintergrund maßgebende Bedeutung zu. In diesem Fall ist zu fragen, wer "Herr der Leistungsbeziehung" ist, in wessen Risiko und Verantwortungsbereich die Leistung fällt (Ruppe, aaO, § 1 Tz. 258).

Gemäß § 4 Abs. 1 UStG 1994 wird der Umsatz im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten.

Um festzustellen, ob das von TW ab 1.7.1996 dargestellte Vertriebssystem in der Praxis auch tatsächlich umgesetzt worden ist, wurden im Zuge der bei der Bw. durchgeführten Betriebsprüfung weitere Sachverhaltsermittlungen durch Befragungen von GGen und Ben durchgeführt. Im Mittelpunkt stand dabei die Frage, ob der Lieferwille der GGen dergestalt vorhanden war, dass sie einerseits TW-Produkte von der BH gekauft haben, um diese an ihre Gäste weiterzuverkaufen und andererseits Beratungsleistungen empfangen haben.

Die Befragungen der GGen ergaben übereinstimmend, dass einerseits den befragten Personen nicht bewusst war, mit der B ein Honorar vereinbart zu haben bzw. bestätigte andererseits die B - und auch die Gruppenberaterin - die Zusage eines Honorars iHv 22,5 % durch die BH. Eine Verhandlung mit der GG über die Höhe des Honorars wurde verneint. Auf die Frage, wer die TW-Produkte an die Gäste verkaufe, wurde geantwortet, dass jedenfalls nicht die GGen in diesen Liefervorgang eingeschaltet gewesen seien, sondern vielmehr eine Lieferung durch die BH an die Gäste anzunehmen sei.

Obwohl die vorliegenden Bestellscheine und Übernahmebestätigungen mit der Unterschrift der GGen versehen sind, können sich die GGen nicht an deren Inhalte erinnern. Es wurden keine Bestellscheine ausgefüllt, sondern lediglich Unterschriften geleistet (teilweise auf einem leeren Bestellschein) (Fragen 17 und 18 bzw. 14 und 15).

Es besteht für den Berufungssenat kein Anlass, die Richtigkeit der unter Pkt. 5. angeführten Aussagen anzuzweifeln, zumal sie unvorbereitet und unbeeinflusst abgegeben wurden.

Dass - wie die Bw. in der Berufung einwendet - GG als in aller Regel steuerlich unerfahrene Hausfrauen keine Erfahrungen im Umgang mit der Finanzverwaltung hätten und deshalb bei den Befragungen der BP "überrumpelt" worden sein sollten, vermag einerseits nicht zu überzeugen und widerspricht andererseits der Rolle, die die Bw. selbst den GGen offenbar zuschreibt, wenn GGen umsatzsteuerliche Lieferungen mit allen rechtlichen Konsequenzen ausgeführt haben sollen. Es stellt auch keinen Verfahrensmangel dar, wenn bei diesen

Befragungen der steuerliche Vertreter der Bw. nicht verständigt und beigezogen wurde, zumal eine derartige Vorgangsweise in der BAO nicht vorgesehen ist. Die BAO sieht auch keine Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme als Verfahrensgrundsatz vor. Sämtliche Beweisergebnisse wurden der Bw. zur Kenntnis gebracht und damit der Wahrung des Parteiengehörs ausreichend Rechnung getragen. Auch wenn im konkreten Verfahren "lediglich" 22 GGen, 1 B und 1 Gruppenberaterin befragt wurden, ist das Ergebnis über den tatsächlichen Ablauf einer Tupperparty in der Praxis im Rahmen einer Gesamtbetrachtung so eindeutig und aussagekräftig, dass sich weitere Befragungen erübrigen.

Was die von der Bw. im Berufungsverfahren vorgelegten "Bestätigungen" (vorgedrucktes Formular, in das Name und Anschrift der GGen eingetragen wurden und das deren Unterschrift enthält) von GG über ihre Kenntnisse zum TW-Vertriebssystem betrifft, so kam der Berufungssenat im Rahmen der freien Beweiswürdigung, und zwar unter Bedachtnahme auf die im Zuge der Betriebsprüfung getätigten Aussagen der persönlich befragten Personen zu dem Ergebnis, dass diese keinen glaubhaften Beweis dafür darstellen, dass die GG wissentlich und willentlich in den Liefervorgang eingeschaltet waren. Nach Dafürhalten des Berufungssenats handelt es sich vielmehr um Gefälligkeitsbestätigungen, die die der Betriebsprüfung gegenüber getätigten Aussagen nicht zu entkräften vermögen.

Soweit die Bw. die beiden – aus den Jahren 2001 und 2007 stammenden - Studien des Instituts für Grundlagenforschung für den von ihr eingenommenen Standpunkt ins Treffen führt, ist ihr Folgendes zu entgegnen:

Die in den erwähnten IGF-Zufriedenheitsstudien zusammengefassten Ergebnisse über die österreichweite Befragung von 1.561 (2001) bzw. 1.519 (2007) Gastgeberinnen vermögen nach Ansicht des Berufungssenates keine Entscheidungsrelevanz für den gegenständlichen Berufungsfall zu entfalten. Wenngleich die letztere Umfrage zwar Detailergebnisse für jede Bezirkshandlung in Österreich getrennt ausweist - im Bereich der Bw. haben insgesamt 94 GG an der Befragung teilgenommen - und insoweit präziser ist als die Vorgängerstudie, vermag dies nichts daran zu ändern, dass beide Studien sich nicht als Beweismittel eignen, die Überzeugung vom Bestehen der von der Bw. dargestellten Leistungsbeziehungen herbeizuführen. Dies zeigt sich nicht zuletzt auch in den Antworten zu den Untergliederungen der Frage 19 (*„Hat Sie die Beraterin bei Ihrer letzten Vorführung auf folgende Punkte in Bezug auf die Bestellung und Verrechnung der Ware hingewiesen ?*

- *Dass die Beraterin das Honorar für Ihre Leistung direkt mit Ihnen abrechnet?*
- *Dass Sie die Ware an Ihre Gäste, rein rechtlich gesehen, weiterverkaufen?*
- *Dass die Ware von der Bezirkshandlung an Sie geliefert und verrechnet wird?“),*

welche zu uneinheitlichen Ergebnissen (1. Frage *ja: 73 - nein: 21*; 2. Frage: *ja: 74 - nein: 20*; Frage 3: *ja: 80 - nein: 14*) führten, obwohl alle 3 Fragen - in unterschiedlicher Fragestellung -

auf das berufungsgegenständliche Kernthema abzielen, nämlich die Kenntnis der GG über den von TW vorgesehenen Ablauf des Vertriebssystems. Geht man allerdings davon aus, dass Zufriedenheitsstudien in erster Linie ein strategisches Marketinginstrument darstellen und für den Auftraggeber eine Entscheidungshilfe bieten sollen, um die Kundenbindung zu sichern bzw. zu erhöhen, so erscheint unter Bedachtnahme auf diese Zielsetzung das mitunter schwammige, zumal von einer Vielzahl von Faktoren (Auswahl der befragten Zielgruppe, Befragungsmethodik, Loyalität und Bereitschaft der befragten Personen zur Teilnahme an der Umfrage ....) abhängige Ergebnis derartiger Studien gerade für einen konkreten abgabenrechtlich zu beurteilenden Einzelsachverhalt als Beweismittel kaum geeignet. Darüberhinaus lässt sich auch keiner der beiden Studien entnehmen, dass die GG die ihnen von TW zugedachte Rolle eines „Zwischenhändlers“ wahrgenommen haben.

In Anbetracht vorstehender Ausführungen hat der Berufungssenat im Rahmen der freien Beweiswürdigung den Aussagen der vom Finanzamt niederschriftlich als Auskunftspersonen befragten 22 GG daher mehr Glauben geschenkt als einer anonymen Studie eines Marktforschungsinstituts über die Zufriedenheit von TW-Kunden. Für den Berufungssenat bestehen auch keine Gründe, die Richtigkeit der Aussagen anzuzweifeln, zumal diese – wie sich aus vorstehender Tabelle ergibt - inhaltlich insoweit übereinstimmen, als aus ihnen jedenfalls eindeutig der fehlende Lieferwille der GG abgeleitet werden kann. Daran mag auch der Umstand nichts zu ändern, dass laut Vorbringen in der mündlichen Berufungsverhandlung in Relation zu den rd 10.000 stattfindenden Verkaufsveranstaltungen pro Jahr sowie rd 1.500 Befragungen im Zuge der beiden Zufriedenheitsstudien von der Betriebsprüfung „lediglich“ 22 als Auskunftspersonen eivernommene GG der Bw. als zu wenig repräsentativ erscheinen mögen. Es darf nämlich nicht außer Acht gelassen werden, dass die streitgegenständlich zu beurteilenden Verkaufspartys bekanntermaßen seit Jahrzehnten durchgeführt werden und aus Sicht der GG und ihrer Gäste nach einem unveränderten Schema ablaufen und insoweit die Befragung von 22 GG zum Ablauf einer Party in jedem Fall ein höherer Wahrheitsgehalt zugemessen werden kann als einer anonymen Zufriedenheitsstudien eines Marktforschungsinstitutes.

Zu den Änderungen im "neuen" Vertriebssystem ist anzumerken, dass die von der Bw. im Verwaltungsverfahren geschilderte "Umstellung" nur einseitig auf Seiten der Bezirkshandlung stattgefunden hat. An der tatsächlichen Durchführung der Partys und am Liefervorgang bzw. an der körperlichen Warenbewegung hat sich in der Praxis de facto jedoch nichts geändert, lediglich die "formellen" Rahmenbedingungen wurden durch „künstliche“ Zwischenschaltung der GG anders dargestellt.

Trotz vorliegender Dokumentation, die im Einklang mit Stellungnahmen beim Bundesministerium für Finanzen gewählt wurde (wie Unterfertigung der Textpassagen am Bestell-

schein; Bestätigung der Erhalts der Ben-Honorarnote) betonen auch die - für den UFS nicht bindenden - BMF-Erlässe (siehe Pkt 2 der Berufungsentscheidung), dass der tatsächliche Liefervorgang entsprechend dem Lieferwillen ausgeführt werden muss, um eine Leistungsbeziehung annehmen zu können. Es sei entscheidend, wie das TW-Vertriebssystem tatsächlich gestaltet wird.

Wie das durchgeführte Ermittlungsverfahren allerdings ergeben hat, war den GG die - von TW angestrebte - Modifizierung des bisherigen Ablaufes einer Party nicht bewusst bzw. wurde eine derartige Änderung offensichtlich nicht wahrgenommen, zumal sich aus der Sicht der GG und ihrer Gäste der seit Generationen bekannte Ablauf einer Tupperparty - Einladung von Verwandten, Freunden und Bekannten zur Party, Produktvorführung und Information durch eine Beraterin, Entgegennahme der Bestellungen der Gäste und Weiterleitung an die Beraterin, Einsammeln der Geldbeträge lt. Preisliste durch die GG, Übernahme und Aufteilung der Waren - nicht anders als bisher gestaltete. Dieser aus Sicht und nach Wahrnehmung der GG und ihrer Gäste unveränderte Ablauf von Tupperpartys spricht dafür, dass die Bw. weiterhin - wie bereits auch bisher - gegenüber den Endverbrauchern (= Gästen) hinsichtlich des gesamten Entgelts eine Lieferung erbringt und sich bei deren Ausführung zweier Personen, nämlich einerseits der B und andererseits der GG, bedient. Die von Tupperware vorgenommene Umstellung der Vertriebsstruktur, indem auf dem Bestellformular darauf hingewiesen wird, dass die GG im eigenen Namen und auf eigene Rechnung bei der BH bestellt, reicht für sich allein jedenfalls auch dann nicht aus, die GG in eine "künstlich" erzeugte Lieferkette einzubinden bzw. das Außenverhältnis zwischen der Bw. und ihren präsumtiven Kunden abweichend vom bisherigen zu gestalten, wenn die sog. "Einverständniserklärung" auf dem Bestellformular von der GG unterschrieben wurde.

Die GG trägt keinerlei wirtschaftliches bzw. unternehmerisches Risiko bei der Abhaltung einer Party, sie bleibt weiterhin eine Privatperson, die in Form von gesellschaftlichen Zusammenkünften im Verwandten- und Freundeskreis eine Verkaufsparty in ihrer Wohnung veranstaltet, ohne dadurch Unternehmerin zu werden bzw. eine Lieferung im umsatzsteuerlichen Sinn auszuführen. Der wirtschaftliche Erfolg wirkt sich auch nicht bei der GG aus, sondern bei den am Leistungsaustausch Beteiligten, nämlich bei der BH und bei den Gästen.

Auch aus den Garantie- und Rückgabebestimmungen für TW-Produkte ist zu entnehmen, dass eine Haltbarkeitsgarantie übernommen wird, die über die B (und nicht etwa über die GG) in Anspruch zu nehmen ist und jedem Endverbraucher ein auf einen Monat befristetes Rückgaberecht der bestellten Ware eingeräumt wird, welches wiederum gegenüber der B ausgeübt werden kann. Gewährleistungsansprüche werden somit nicht gegenüber der GG, sondern gegenüber die BH geltend gemacht bzw. erfolgt auch die Ersatzteilbeschaffung - über Einwirken einer B - direkt bei der BH. Die GG hat nach einer durchgeführten TW-Party lediglich

eine Sammlungs- und Verteilungsfunktion, weiters übt sie für die BH eine Inkassotätigkeit aus, was für diese eine erhebliche Verwaltungsvereinfachung zur Folge hat. Ebenso erweist sich auch die Erstellung nur einer an die GG gerichteten "Sammelrechnung" pro Verkaufsparty als wesentliche Entlastung von manipulativen Tätigkeiten.

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass die Bw. nach wie vor "Herr der Leistungsbeziehung" ist, zumal die Leistung in ihren Verantwortungsbereich und in ihr Risiko fällt und nicht in jenes der GG.

Darüberhinaus vermittelt der laufend und unverändert von Tupperware (vgl. Homepage "*Gastgeberin sein ist ganz einfach und macht riesig Spass*"...) verwendete Begriff "*Gastgeberin*", auch nach außen nicht den Eindruck, dass diese wie ein "Zwischenhändler" tätig wird. Daran vermögen auch die formalen Modifizierungen am Vertriebssystem der Bw. nichts zu ändern, vor allem wird die Wohnung der GG ab 1.7.1996 nicht plötzlich zu einem Verkaufslokal und die Gäste werden nicht zu Kunden der GG. Gerade die Kundenerwartung ist aufgrund des seit Jahrzehnten in der Öffentlichkeit bekannten Ablaufes von Tupperpartys jedenfalls nicht darauf gerichtet, mit der die Verkaufsparty veranstaltenden GG in eine Geschäftsbeziehung zu treten bzw. wird die GG von ihren Gästen wohl kaum als "Zwischenhändlerin" wahrgenommen. Nach der Kundenerwartung besteht bei einer TW-Verkaufsparty die Leistung des Produktanbieters (= BH) in der Lieferung der von geschulten Beraterinnen beworbenen und vorgeführten und in der Folge von den Kaufinteressenten - nach Durchsicht der von der B beigestellten Kataloge - bestellten Tupperwareprodukte.

Bei einer derartigen Fallkonstellation kann auch nach der Verkehrsauffassung nicht gesagt werden, dass die Bw. außerhalb eines nur zwischen GG und ihren Gästen stattfindenden Leistungsaustausches steht bzw. der Leistungsaustausch nur zwischen Bw. und GG sowie dieser und der Beraterin stattfindet. Bei der Beurteilung von umsatzsteuerrechtlichen Leistungsbeziehungen sind - wie bereits vorstehend ausgeführt - nicht die formalen Kriterien (die Bestätigungen der GG, Rechnung, Honorarnote, Lieferschein erhalten zu haben) ausschlaggebend, sondern es kommt auf den tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt an.

Dass die Bw. die im Rahmen von Verkaufspartys angebotenen Leistungen nicht selbst erbringt, sondern andere Personen (Beraterin) zur Erfüllung heranzieht und Teile des Entgeltes (Provision der Beraterin) diesen überlässt, vermag die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage der Bw. nach Dafürhalten des Berufungssenates nicht zu mindern. Der Rechtsauffassung der Betriebsprüfung, wonach es sich bei der von der Beraterin einbehaltenen Provision lediglich um eine Abkürzung des Zahlungsweges handelt, ist daher vollinhaltlich zuzustimmen.

Der Entgeltsbegriff ist in § 4 UStG aus der Sicht des Leistungsempfängers definiert. Seine Leistungen sind (nur) Entgelt, soweit sie aufgewendet werden, um die Leistung des Unter-

nehmers zu erhalten. Dazu gehören auch Aufwendungen des Unternehmers, die dieser gesondert weiterverrechnet (Auslagenersatz wie Verwaltungsbeitrag). Nur das ist Entgelt, was in einer Zweckbindung zur Erlangung der Lieferung oder sonstigen Leistung steht (Entgeltlichkeitszusammenhang). Ob der Abnehmer das Entgelt (ganz oder teilweise) dem Unternehmer direkt oder mit seinem Einverständnis oder auf sein Verlangen einem Dritten leistet, ist unbeachtlich (vgl. Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 4 Tz 10).

Die 6. EG-RI. (Art. 11) stellt darauf ab, was der Unternehmer, somit der Leistende, für seine Leistung erhält (erhalten soll).

Nicht maßgebend für die Entgeltseigenschaft ist, ob die Gegenleistung vom Abnehmer (=die Gäste) an den Unternehmer (= BH) oder für ihn an einen Dritten (= B bzw. GG) geleistet wird (Ruppe, aaO, § 4 Tz 11).

#### 8. Zum Eventualbegehren der Schätzung der Vorsteuern:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen: Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist.

Fehlt die Rechnung überhaupt oder entspricht sie nicht den Erfordernissen des § 11, so kann Ruppe zufolge (UStG<sup>3</sup>, § 12 Tz 42) der Leistungsempfänger vom leistenden Unternehmer die Ausstellung einer (formgerechten) Rechnung verlangen. Ist die Rechnung mangelhaft, so kann der Vorsteuerabzug erst für den Veranlagungszeitraum vorgenommen werden, in dem die Berichtigung oder Ergänzung der mangelhaften Rechnung erfolgt (VwGH 17.9.1996, 95/14/0068). So auch Scheiner/Kolacny/Caganek, die in § 12 Tz 518 in diesem Zusammenhang wie folgt ausführen: "Sind alle Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges mit Ausnahme der Rechnung gegeben, so kann der Vorsteuerabzug erst in dem Veranlagungszeitraum vorgenommen werden, in dem die Rechnung vorliegt".

Ist die Rechnung iSd § 11 eine materiellrechtliche Voraussetzung des Vorsteuerabzuges, so ist eine Schätzung von Vorsteuern ausgeschlossen, sofern eine Rechnung nicht ausgestellt wurde. Fehlende Tatbestandselemente können nicht durch Schätzung ersetzt werden. Eine Schätzung von Vorsteuern erscheint bei dieser Prämisse unzulässig (Ruppe, aaO, § 12 Tz. 47ff). Eine Schätzung wäre dann möglich, wenn ursprünglich eine Rechnung vorlag, was aber von der Bw. nicht behauptet wird. Ein Vorsteuerabzug ist auch im Hinblick auf eine mögliche Versteuerung der Umsätze nach der Kleinunternehmerregelung der Ben nicht möglich.

#### **B. Verlosungspreise und Werbegeschenke:**

Streitgegenständlich stellte der Prüfer unstrittig fest, dass Aufzeichnungen im Zusammenhang mit Verlosungspreisen und Werbegeschenken nicht geführt wurden und behandelte

- die im Zuge von wöchentlichen Meetings verlostene Preise,
- die GG-Geschenke (Sachgeschenke der BH an die GG) und
- die Geschenke der BH an die Ben

als tauschähnliche Umsätze. Die damit verbundenen Umsatzerhöhungen von 20.809,09 € (2003), 3.043,13 € (2004) und 512,20 € (2005) wurden von der Bw. ausschließlich dem Grunde nach bekämpft.

Die Bw. wendet in der Berufung im Wesentlichen ein, es seien Naturalrabatte gewährt worden.

Gemäß § 3a Abs. 2 UStG 1994 liegt ein tauschähnlicher Umsatz vor, wenn das Entgelt für eine sonstige Leistung in einer Lieferung oder sonstigen Leistung besteht.

Gemäß § 4 Abs. 6 UStG 1994 gilt beim Tausch und bei tauschähnlichen Umsätzen der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz.

Ein Leistungsaustausch liegt vor, wenn sich die Leistung auf den Erhalt einer (möglichen) Gegenleistung richtet und damit die gewollte, erwartete oder erwartbare Gegenleistung auslöst, so dass schließlich die wechselseitig erbrachten Leistungen miteinander innerlich verbunden sind.

Eine BH, die GGen Geschenke zuwendet, deren Umfang und Wert von der Zahl der Gäste und der Partys und vom Umsatz abhängt, erbringt an diese umsatzsteuerbare Lieferungen in Form von tauschähnlichen Umsätzen. Als Gegenleistung ist das Bereitstellen der Räumlichkeiten, das Anwerben und die Bewirtung von Kunden durch die GG anzusehen.

Das Vorgesagte gilt auch für die Geschenke an die Ben, welche von der BH geleistet werden, um jeweils Gegenleistungen in Form von Umsatzvermittlungen bzw. Rekrutierungen neuer Beraterinnen zu erhalten. Das Inaussichtstellen von Verlosungspreisen und Sachgeschenken stellt für die Ben einen zusätzlichen Anreiz dar, Vermittlungs- bzw. Rekrutierungsleistungen zu erbringen.

Die rechnerische Vorgangsweise des Prüfers, von den Aufwendungen für allgemeine Werbung (Kto. 7651) die Marketing – und Promotionsbeiträge abzuziehen und die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage um den sich ergebenden Differenzbetrag zu erhöhen ist angesichts der fehlenden Aufzeichnungen nicht zu beanstanden, außerdem hat die Bw. gegen die Berechnung des Prüfers keine Einwände erhoben. Ebenso unbestritten blieben betragsmäßig die vom Prüfer lediglich im Jahr 2004 in Ansatz gebrachten Verlosungspreise im Betrag von € 49,37.

Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

### **C. Umsatzsteuersatz für TW-Bücher**

Gemäß § 10 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 ermäßigt sich die Steuer für die Lieferungen, den Eigenverbrauch und die Einfuhr der in der Anlage Z 1 bis Z 43 aufgezählten Gegenstände. Zu den Gegenständen der Anlage gehören u.a. in Z 43 Waren des Buchhandels wie Bücher, Broschüren und ähnliche Drucke, auch in losen Bogen oder Blättern.

Eine unselbständige Nebenleistung zu einer Hauptleistung ist dann anzunehmen, wenn die eine Leistung nach dem Willen der Parteien so eng mit der anderen verbunden ist, dass die eine nicht ohne die andere erbracht werden kann bzw. die Leistung keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel zum Zweck darstellt, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können.

Sind Leistungen als unselbständige Nebenleistungen zu einer Hauptleistung anzusehen, gehen sie umsatzsteuerlich in der Hauptleistung unter, sie teilen daher das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung (Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 1 Tz 31; Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, § 1 Abs. 1 Z 1 Anm. 70ff).

Im Erkenntnis vom 21.12.2005, 2001/14/0123, hat der VwGH unter Bezugnahme auf die EuGH-Urteile 25.2.1999, C-349/96 "Card Protection Plan" und 22.10.1998, C-308/96 und C-94/97 "Madgett und Baldwin" über einen Beschwerdefall abgesprochen, in dem strittig war, ob die Lieferung von Büchern und Skripten als Lernbehelf für den Fahrschulunterricht eine unselbständige Nebenleistung zur Hauptleistung, nämlich der Erteilung von Fahrunterricht sei, und somit einheitlich der Normalsteuersatz zur Anwendung komme. Der VwGH hat das Vorliegen einer unselbständigen Nebenleistung verneint; die Bücher und Skripten seien sowohl in der Fahrschule als auch im Buchhandel entgeltlich abgegeben worden, und dies auch an Personen, die an den von dieser abgehaltenen Fahrkursen nicht teilgenommen hätten. Es müsse daher von einem unabhängig von den Fahrkursen bestehenden Interesse an den Büchern ausgegangen werden.

Die Bw. erzielte in den Berufungsjahren auch Umsätze aus dem Verkauf von Kochbüchern. Im vorgelegten TW-Kochbuch „Italienische Küche“ sind Rezeptvorschläge wie in einem herkömmlichen Kochbuch aneinandergereiht. Als besonderer Hinweis erfolgt die Anführung des zu verwendenden TW-Geschirrs. Beispielsweise wird auf Seite 52 des vorliegenden Kochbuches das Rezept „Spaghetti mit Knoblauch, Öl und Chili“ dargestellt, wobei unter dem TW-Hinweis „Universalmesser, Knoblauchpresse, Schneidbrett und Küchenchefin“ angeführt sind. In jeder Küche befinden sich üblicherweise Messer, eine Knoblauchpresse und Schneidbretter. Aber selbst die im Rezeptvorschlag angeführte Verwendung eines Multi-Servers, in dem man die angekochten Spaghetti fertiggart, kann durch Einhalten der vorgeschlagenen Garzeit entfallen.



Im Berufungsfall kann die Lieferung von TW-Büchern unabhängig von der Lieferung von TW-Geschirr erfolgen. Die Bücher haben auch einen eigenen Zweck, sie stellen nicht nur Mittel zum Zweck dar, um eine Hauptleistung, im Berufungsfall die Lieferung von TW-Produkten unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können.

Vielmehr stellt die Lieferung von diesen Büchern eine eigene Hauptleistung dar, die selbstständig zu beurteilen ist. Der Berufung war daher in diesem Punkt stattzugeben und die gesamten Umsätze mit Büchern sind als selbstständige Hauptleistungen mit dem Steuersatz von 10 % zu besteuern (§ 10 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994).

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Wien, am 27. Juni 2011