



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ über die Berufung der Bw., vertreten durch die Vogelsberger Hoffmann Prodingler & Partner Steuerberatungs GmbH & Co. KG, vom 25. März 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 24. Februar 2010 betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate Jänner, Februar, März, April und Mai 2009 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

## Begründung

A) Die Berufungswerberin (Bw.) ist ein T-Vertriebspartner der T Österreich Ges.m.b.H., der für den Direktvertrieb von T-Produkten in Tirol zuständig ist.

Das T-Vertriebssystem stellt sich seit dem 1. April 2007 wie folgt dar: Die Bw. verkauft als sogenannte Bezirkshandlung im Rahmen des T-Vertriebssystems T-Produkte. Diese Produkte kauft sie als Kommissionärin von der T Österreich Ges.m.b.H. ein und verkauft diese im Wege des Direktvertriebes an Endkunden. Hierzu bedient sich die Bw., wie alle Bezirkshandlungen in Österreich, Beraterinnen, die die T-Produkte auf T-Partys präsentieren, erklären und sodann an die Endkunden verkaufen. Die vorbenannten T-Partys finden jeweils in den privaten Räumlichkeiten einer Gastgeberin statt, welche Freundinnen und andere interessierte Bekannte zu dieser Heimvorführung einlädt.

Seit 1. April 2007 wird die Beraterin auf Basis einer „Beraterinnenvereinbarung“ als Kommissionärin für die Bezirkshandlung und somit für die Bw. tätig. Es handelt sich somit bei der derzeitigen Vertriebsstruktur um eine doppelstöckige Kommissionärsstruktur, die sich wie folgt darstellen lässt: T Österreich Ges.m.b.H. als Kommittentin I und Bw. als Kommissionärin I, Bw. als Kommittentin II und Beraterin als Kommissionärin II.

Die Gäste bestellen auf den T-Partys die Produkte mittels eines Bestellscheins bei der Beraterin. Dieser Bestellschein ist an die Beraterin adressiert und enthält keine Details der Bw., wie zum Beispiel Name oder Adresse. Ein direkter Kontakt zwischen den Gästen und der Bw. besteht nicht. Die Beraterin bestellt sodann die gesamten auf der T-Party geordneten Waren bei der Bw., welche diese an die Beraterin ausliefert. Die Waren werden von der Beraterin in weiterer Folge entweder an die Gastgeberin zur Abholung durch die Gäste oder direkt an die einzelnen Gäste geliefert.

Für ihre Tätigkeit als Kommissionärin erhält die Beraterin von der Bw. eine Kommissionsgebühr in Höhe von 22,5 % des im Katalog ausgewiesenen Bruttoverkaufspreises der Produkte. Sie leitet, wie vereinbart, 77,5 % des von den Gästen gezahlten Betrages an die Bw. weiter. Die Beraterin versteuert somit 100 % des den Gästen verrechneten Verkaufspreises mit 20 % Umsatzsteuer, sofern sie nicht unter die Kleinunternehmerregelung fällt. Weiters versteuert die Bw. den von der Beraterin erhaltenen und dieser in Rechnung gestellten Betrag (somit 77,5 % des den Gästen verrechneten Verkaufspreises) ebenfalls mit 20 % Umsatzsteuer.

B) Vor dem 1. April 2007 stellte sich das T-Vertriebssystem wie folgt dar: Vom 1. Juli 1996 bis zur Einführung des doppelstöckigen Kommissionärssystems mit 1. April 2007 wurde die Beraterin im Auftrag der Gastgeberin tätig und unterstützte diese als selbständige Unternehmerin bei der Durchführung der T-Party. Die Gastgeberin veranstaltete in ihren Räumlichkeiten eine T-Heimvorführung, zu der sie Gäste aus ihrem Bekannten-, Verwandten- und Freundeskreis einlud. Die Beraterin erklärte und führte die Produkte vor und war der Gastgeberin bei der Abwicklung des Bestell- und Liefervorgangs behilflich. Die Gäste bestellten die gewünschten Produkte mittels Einzelbestellkarten bei der Gastgeberin, die an die Gastgeberin übergeben wurden. Diese Bestellkarten wiesen weder den Namen noch die Adresse der Beraterin und der Bw. aus.

Die Gastgeberin bestellte sodann die von den Gästen bei ihr bestellten Produkte in ihrem eigenen Namen mittels einer Sammelbestellkarte bei der Bw. Die Sammelbestellkarte war an die Bw. adressiert, wies die Gastgeberin als Bestellerin aus und enthielt keine Details über die Gäste. Weiters bestätigte die Gastgeberin auf dieser Sammelbestellkarte schriftlich, als Eigenhändler und somit im eigenen Namen und auf eigene Rechnung tätig zu werden.

Die Gastgeberin zahlte für die von ihr bestellten Produkte an die Bw. einen Betrag in Höhe von 77,5 % des im Katalog ausgewiesenen Endverkaufspreises und erhielt hierüber eine von der Bw. an die Gastgeberin adressierte und mit Umsatzsteuer ausgewiesene Rechnung. Entsprechend der getroffenen Vereinbarung holte die Beraterin sodann die T-Produkte im Auftrag der Gastgeberin von der Bw. ab, teilte die Waren anhand der Einzelbestellkarten auf so genannte „*Liefersackerln*“ auf und übergab diese an die Gastgeberin. Die Gäste konnten sich dann ihr jeweiliges „*Liefersackerl*“ bei der Gastgeberin abholen. Die Beraterin erhielt für ihre Leistungen von der Gastgeberin eine verhandelbare Vergütung, die in der Regel 22,5 % des Bruttoverkaufspreises entsprach. Über diese Vergütung stellte die Beraterin der Gastgeberin eine Rechnung aus, die 20 % Umsatzsteuer auswies, sofern die Beraterin nicht der Kleinunternehmerregelung unterlag.

Somit versteuerte die Bw. den der Gastgeberin in Rechnung gestellten Betrag in Höhe von 77,5 % des Bruttoverkaufspreises mit 20 % Umsatzsteuer. Die Beraterin belegte ihre Serviceleistung (in der Regel 22,5 % des Bruttoverkaufspreises) ebenfalls mit 20 % Umsatzsteuer, sofern diese nicht unter die Kleinunternehmerregelung fiel.

C) Anlässlich einer Außenprüfung der Bw. gemäß § 147 Abs. 1 BAO, welche die Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis Mai 2009 erfasste, wurde das ab dem 1. April 2007 geltende T-Vertriebssystem (Kommissionärssystem) vom Prüfer nicht anerkannt. Im Außenverhältnis zu den Kunden seien seit Einführung der mehrstöckigen Kommissionärsstruktur gegenüber der bisherigen Vertriebsstruktur, bei der die Gastgeberin im eigenen Namen und auf eigene Rechnung bei der Bezirkshandlung bestellt habe, keine Änderungen erkennbar. An der tatsächlichen Durchführung der T-Partys und am Liefervorgang habe sich in der Praxis nichts geändert; die körperliche Warenbewegung sei ebenfalls die gleiche. Lediglich das interne Abrechnungswesen sei geändert worden, nach außen hin sei die Kommissionsstruktur jedoch nicht erkennbar.

Die Tatsache, dass die Bw. die im Rahmen von T-Partys angebotene Leistung nicht selbst durch ihre Organe erbringe, sondern Beraterinnen zur Erfüllung heranziehe und diesen Teile des Entgeltes (22,5 % des Bruttoverkaufspreises als Kommissionsgebühr) überlasse, vermöge die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage der Bw. nicht zu mindern. Nach Ansicht des Prüfers handle es sich bei der durch die Beraterin einbehaltenen „*Kommissionsgebühr*“ lediglich um eine Abkürzung des Zahlungsweges. Die erklärte Umsatzsteuerbemessungsgrundlage sei daher um die in Abzug gebrachte „*Kommissionsgebühr*“ von 22,5 % des Nettobetrages zu erhöhen. Die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage wurde somit für den Zeitraum Jänner bis Mai 2009 um 302.480,30 € (Steuersatz 20 %) und um 4.343,35 € (Steuersatz 10 %) erhöht (vgl.

Tz 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung und des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung vom 23. Februar 2010, ABNr. 123).

D) Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ am 24. Februar 2010 entsprechende Bescheide betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate Jänner, Februar, März, April und Mai 2009. Gegen diese Bescheide erhob die Bw. am 25. März 2010 fristgerecht Berufung, die unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt wurde.

Entsprechend der seit Frühjahr 2007 geltenden rechtlichen Ausgestaltung des T-Vertriebssystems liefere die Bw. als Bezirkshandlung T-Produkte an selbständige Beraterinnen, denen auf Basis der bestehenden Verträge mit der Bezirkshandlung rechtlich die Stellung selbständiger Kommissionärinnen zukomme. Die Beraterinnen wiederum lieferten die T-Produkte weiter an die Gäste von Heimvorführungen von T-Produkten, die von Gastgeberinnen mit von ihnen selbst geladenen Gästen (meist Bekannten der Gastgeberinnen) mit Unterstützung der Beraterinnen veranstaltet würden. Die Bezirkshandlung stelle dabei den Beraterinnen die unverbindlich empfohlenen Endverkaufspreise der verkauften T-Produkte abzüglich eines Rabatts von 22,5 % in Rechnung. Die Beraterinnen veräußerten die bei ihnen bestellten und von ihnen bei der Bezirkshandlung gekauften Produkte in der Folge an die Gäste weiter, und zwar idR zum unverbindlich empfohlenen Endverkaufspreis. Den Beraterinnen verbleibe somit idR als Verdienst eine Kommissionsgebühr in Höhe von 22,5 %, die von ihnen entsprechend den steuerlichen Vorschriften sowohl umsatzsteuerlich (bei Überschreiten der Kleinunternehmergrenze) als auch einkommensteuerlich (bei Überschreiten der Veranlagungsgrenzen) versteuert werde.

Nach Ansicht der Finanzbehörde habe die Bezirkshandlung umsatzsteuerlich aber nicht das von ihr tatsächlich vereinnahmte Entgelt in Höhe des den Beraterinnen in Rechnung gestellten (unverbindlich empfohlenen) Endverkaufspreises abzüglich des gewährten Nachlasses von 22,5 %, sondern den vollen unverbindlich empfohlenen Verkaufspreis, um den die Beraterinnen die T-Produkte idR an die Gäste weiterveräußerten, zu versteuern. Die von der Finanzverwaltung vertretene Rechtsansicht sei unzutreffend und gesetzwidrig und negiere die rechtlichen Rahmenbedingungen und die tatsächlichen, nach außen hin in Erscheinung tretenden Liefervorgänge. Sie negiere ua. auch die Tatsache, dass nach § 3 Abs. 3 UStG 1994 beim Kommissionsgeschäft zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär eine Lieferung vorliege.

Im vorliegenden Fall stelle sich das für die umsatzsteuerliche Beurteilung maßgebliche Außenverhältnis (vgl. Ruppe, UStG<sup>2</sup>, § 1 Tz 258) wie folgt dar:

- Die Gäste bestellten die T-Produkte am Ende der Heimvorführung schriftlich bei der Beraterin.
- Die Beraterin ordere die bei ihr bestellten T-Produkte wiederum schriftlich im Rahmen des bestehenden Kommissionärsverhältnisses (im eigenen Namen) bei der Bezirkshandlung.
- Die Bezirkshandlung verkaufe und fakturiere die T-Produkte an die Beraterin und liefere sie physisch auch an die Beraterin aus.
- Die Beraterin verkaufe und übergebe die T-Produkte - allenfalls mit Unterstützung der Gastgeberin - an die Gäste weiter.

Die physische Warenbewegung gehe daher vom Bezirkshändler an die Beraterin und von dieser - allenfalls mit Unterstützung der Gastgeberin - an die Gäste. Aus dem Außenverhältnis ergebe sich somit, dass die Bezirkshandlung die T-Produkte um einen Betrag von idR 77,5 % des unverbindlich empfohlenen Endverkaufspreises an die Beraterin und nicht an die Gäste verkaufe. Der Bezirkshändler habe keine Informationen darüber, welche Gäste von der Beraterin welche Produkte zu welchem Preis erwerben. Diese Außenbeziehungen seien durch eine Fülle von Unterlagen (Belegen, unterfertigten Bestellungen und sonstigen Bestätigungen) in ausreichendem Maße nach außen hin dokumentiert. Der Standpunkt der Finanzverwaltung negiere nicht nur die rechtlichen Rahmenbedingungen und die tatsächliche Ausgestaltung, sondern er bewirke auch eine umsatzsteuerliche Doppelbesteuerung der von den Beraterinnen vereinnahmten Kommissionsgebühr, soweit die Beraterinnen umsatzsteuerlich der Regelbesteuerung unterlägen.

E) 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).

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).

F) Für die umsatzsteuerliche Qualifikation der Leistung ist nicht die Bezeichnung oder der äußere Ablauf der Leistungsausführung, sondern der wirtschaftliche Gehalt maßgebend. Der wirtschaftliche Gehalt 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 unter Umständen Rückschlüsse auf den Leistungsinhalt zu (Ruppe, aaO, § 1 Tz 28).

Somit geben die zugrunde liegenden zivilrechtlichen Vertragsbeziehungen der involvierten Parteien grundsätzlich Aufschluss über Inhalt, Umfang und den wahren wirtschaftlichen Gehalt der Leistung und stellen ein Indiz für die umsatzsteuerliche Beurteilung der Leistung dar. Wenn keine entgegenstehenden Beweisanzeichen vorliegen, kann davon ausgegangen werden, dass das, was rechtlich geschuldet wird, auch tatsächlich erfüllt worden ist (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, § 1 Abs. 1 Z 1, Anm. 45). Dies gilt nicht, wenn die schuldrechtlichen Vereinbarungen eine andere Leistung verdecken, die wirklich ausgeführt worden ist. Der Unternehmer kann sich durch die (verbale) Wahl einer bestimmten bürgerlich-rechtlichen Gestaltung (Form) nicht den vom UStG bestimmten steuerlichen Folgen entziehen, selbst wenn der Abschluss des formal vereinbarten Geschäftes den Interessen der Beteiligten entspricht.

Auch der BFH geht von einer prinzipiellen Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Beziehungen aus: Eine Lieferung oder sonstige Leistung wird grundsätzlich an diejenige Person ausgeführt, die aus dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis, welches dem Leistungsaustausch zugrunde liegt, berechtigt und verpflichtet ist (BFH 13.9.1984, V B 10/84, BStBl. 1985 II 21). Somit gilt: 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 aufgrund vertraglicher Verpflichtungen, wer im eigenen Namen die vertraglichen Verpflichtungen übernimmt bzw. ausbedingt. Bei Dreiecksbeziehungen ist an Hand der zugrunde liegenden Vereinbarungen oder sonstigen rechtlichen Grundlagen zu prüfen, zwischen welchen Personen der Leistungsaustausch zustande gekommen ist.

Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn sind somit jenem Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt. Dies gilt unabhängig davon, ob der Unternehmer das unternehmerische Risiko aus dem Geschäft trägt, ob er also auf eigene oder - wie etwa der Kommissionär - auf fremde Rechnung tätig wird (VwGH 15.1.1990, 87/15/0157; VwGH

18.12.1996, 95/15/0149; VwGH 31.7.2002, 98/13/0223). Wer also nach zivilrechtlichen Bestimmungen zu einer Leistung verpflichtet ist, wird, sofern er die Leistung auch tatsächlich im eigenen Namen ausführt, umsatzsteuerrechtlich als Leistender angesehen. Entscheidend dafür, ob der Unternehmer im eigenen oder fremden Namen tätig wird, ist sein Auftreten nach außen (VwGH 15.1.1990, 87/15/0157; VwGH 18.12.1996, 95/15/0149). Wenn der Unternehmer für einen Dritten tätig wird, dies aber nicht offenlegt, liegen zwei Umsatzgeschäfte vor: Der Dritte leistet an den Unternehmer, dieser leistet weiter an den Abnehmer. Wird der Unternehmer im fremden Namen tätig, legt er also die Stellvertretung gegenüber dem Abnehmer offen, dann leistet der Vertretene direkt an den Abnehmer, es liegt nur ein Umsatz vor (VwGH 15.1.1990, 87/15/0157; VwGH 18.12.1996, 95/15/0149).

G) Eine Negierung der zivilrechtlichen Leistungsbeziehungen kommt nur dann in Betracht, wenn der wirtschaftliche Gehalt der Leistungen das zivilrechtliche Vertragsverhältnis nicht widerspiegelt. Nur dann, wenn Leistungen ohne vertragliche Verpflichtung erbracht werden (zB Geschäftsführung ohne Auftrag) 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). Gleiches gilt, wenn die schuldrechtlichen Vereinbarungen eine andere Leistung, die wirklich ausgeführt worden ist, verdecken (sog. „*Scheingeschäft*“). Somit darf von den zivilrechtlichen Vereinbarungen für die umsatzsteuerliche Bewertung nur dann abgewichen werden, wenn Beweisanzeichen vorliegen, die nahe legen, dass das zivilrechtlich Geschuldete nicht tatsächlich erfüllt worden ist.

H) Bei dem ab dem 1. April 2007 bestehenden und hier zu beurteilenden T-Vertriebssystem wird die Beraterin auf Basis einer „*Beraterinnenvereinbarung*“ als Kommissionärin für die Bezirkshandlung und somit für die Bw. tätig. Die „*Beraterinnenvereinbarung*“ hat folgenden Wortlaut:

*„1. Die Beraterin erklärt sich einverstanden, als selbstständige Kommissionärin im Rahmen des T-Vertriebssystems für die Bezirkshandlung tätig zu sein. Sie wird in dieser Eigenschaft T-Produkte („Produkte“) im eigenen Namen, jedoch auf Rechnung der Bezirkshandlung an Kunden verkaufen. Das Vertriebssystem ist in Beilage A zu dieser Vereinbarung genauer beschreiben, die einen integrierenden Bestandteil dieser Vereinbarung darstellt. Die Beraterin erklärt sich damit einverstanden, ihre Tätigkeit unter genauer Befolgung der Vorgaben der Beilage A auszuüben. Sie nimmt weiters zur Kenntnis, dass die Beilage A von Zeit zu Zeit abgeändert werden kann, womit alle Änderungen nach Bekanntgabe an sie wirksam werden.*

*2. Der Verkauf der Produkte durch die Beraterin an ihre Kunden erfolgt nach den jeweiligen Vorgaben, Preisen und Konditionen der Bezirkshandlung. Sie ist nicht berechtigt, Sonderkonditionen einzuräumen. Ein Verkauf von Produkten durch die Beraterin als Kommissionärin ist nur auf bzw. im Rahmen von T-Partys gestattet.*

3. Der Beraterin steht für alle Verkäufe als Kommissionärin eine Kommissionsgebühr in Höhe von 22,5 % zu. Sie ist berechtigt, die ihr zustehende Kommissionsgebühr von den von ihr vereinnahmten Verkaufserlösen abzuziehen und hat den verbleibenden Verkaufserlös an die Bezirkshandlung abzuführen. Sämtliche Kosten, Aufwendungen und Auslagen der Beraterin im Rahmen ihrer Tätigkeit sind durch die Kommissionsgebühr zur Gänze pauschal abgegolten.

4. Die Beraterin agiert selbstständig und auf eigene Verantwortung und ist daher bei der Organisation ihrer Tätigkeit und ihrer Zeiteinteilung völlig frei.

5. Die Beraterin nimmt zur Kenntnis, dass für ihre selbstständige Tätigkeit als Kommissionärin im Rahmen des T-Vertriebssystems grundsätzlich eine Handelsgewerbeberechtigung erlangt werden muss. Sie verpflichtet sich, der Bezirkshandlung binnen 6 Monaten nach Abschluss dieser Vereinbarung eine Kopie des Gewerbescheines zur Verfügung zu stellen.

6. Die Beraterin hat die Interessen der Bezirkshandlung sowie überhaupt der gesamten T-Organisation zu wahren und zu fördern. Im Falle einer wesentlichen Verletzung der Bestimmungen dieser Vereinbarung ist die Bezirkshandlung berechtigt, diese Vereinbarung aus wichtigem Grunde mit sofortiger Wirkung zu beenden. Eine ordentliche Kündigung ist nicht vorgesehen.

7. Jegliche Auseinandersetzungen und Streitigkeiten zwischen den beiden Parteien dieser Vereinbarung sind möglichst gütlich zu bereinigen, gegebenenfalls unter Einschaltung der T Österreich GmbH.

8. Änderungen und Ergänzungen dieser Vereinbarung bedürfen grundsätzlich der Schriftform und gelten ebenso wie auch Nebenabreden nur insoweit, als sie mit dem Vertriebssystem (lt. Beilage A) und dem Grundsatz der Gleichbehandlung aller Beraterinnen durch die Bezirkshandlung im Einklang stehen."

Die angesprochene „Beilage A“ zur „Beraterinnenvereinbarung“ hat folgenden Wortlaut:

#### „T-Vertriebssystem

1. Der Verkauf von T-Produkten erfolgt im Rahmen des im Folgenden beschriebenen T-Vertriebssystems.

2. Die Beraterin hat im Zuge ihrer Tätigkeit Gastgeberinnen für die Abhaltung von T-Partys zu gewinnen und diese T-Partys zu betreuen. Die Betreuung umfasst die Unterstützung der Gastgeberin bei der Vorbereitung, Organisation und Durchführung der T-Party.

3. Bei der T-Party führt die Beraterin die T-Produkte vor und kann sie an die Partygäste als Kommissionärin im eigenen Namen, jedoch auf Rechnung der Bezirkshandlung verkaufen. Jene Produkte, welche die Beraterin zur Vorführung und Erläuterung der T-Produkte benötigt, kauft sie beim Bezirkshändler.

4. Die geladenen Partygäste werden zu Beginn der T-Party darüber informiert, dass von der Beraterin T-Produkte vorgeführt werden und dass die Gäste diese Produkte bei der Beraterin kaufen können. Zu diesem Zweck können die Gäste bei der Beraterin Bestellungen tätigen.

5. Bei den T-Partys dürfen keine anderen Produkte angeboten bzw. verkauft werden.

6. Die Beraterin nimmt die Bestellungen der Kunden entgegen, bestellt ihrerseits die entsprechenden T-Produkte bei der Bezirkshandlung und sorgt auch für die Auslieferung der Produkte sowie für deren Bezahlung durch die Gäste.

7. Als Kommissionärin steht der Beraterin für jeden Verkauf von T-Produkten an die Gäste der von ihr betreuten T-Party eine angemessene Kommissionsgebühr in der Höhe von 22,5 % des



*Endverkaufspreises zu, die sie sich vom vereinnahmten Verkaufserlös vor der Weiterleitung an den Bezirkshändler abziehen kann.*

*8. Besonders erfolgreiche Beraterinnen können von der Bezirkshandlung als Gruppenberaterinnen ernannt werden, womit sie dann in den Genuss aller weiteren Vorteile kommen, die jeweils für Gruppenberaterinnen vorgesehen sind. Gruppenberaterinnen haben neben ihrer Tätigkeit als Kommissionärinnen für den Verkauf von T-Produkten andere Beraterinnen anzuwerben und Ausbildung bzw. Schulungen anzubieten. Für diese Tätigkeit steht ihnen eine separate Entlohnung durch die Bezirkshandlung für den Zeitraum ihrer Bestellung als Gruppenberaterin zu. Bei Wegfall der Voraussetzungen für die Bestellung als Gruppenberaterin kann die Beraterin weiterhin als Kommissionärin tätig sein, doch entfallen dann die zusätzliche Entlohnung und die anderen Vorteile der Gruppenberaterin."*

I) Gemäß § 383 Abs. 1 UGB ist Kommissionär, wer es übernimmt, Waren oder Wertpapiere für Rechnung eines anderen (des Kommittenten) in eigenem Namen zu kaufen oder zu verkaufen. Durch die Unterzeichnung der „Beraterinnenvereinbarung“ schließen die Beraterin und die Bw. zivilrechtlich einen Kommissionsvertrag ab, die Beraterin wird vertraglich als Kommissionärin im Sinne des § 383 UGB tätig.

Umsatzsteuerrechtlich ist das Kommissionsgeschäft in § 3 Abs. 3 UStG 1994 geregelt. Demnach liegt beim Kommissionsgeschäft zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär eine Lieferung vor. Bei der Verkaufskommission gilt die Lieferung des Kommittenten erst mit der Lieferung durch den Kommissionär als ausgeführt. Diese Regelung bedeutet, dass bei der Verkaufskommission der Kommittent nicht an den Dritten, sondern an den Kommissionär liefert, dass der Kommissionär die Verfügungsmacht erhält und daher selbst weiterliefert. Obwohl zivilrechtlich ein Auftragsverhältnis vorliegt und auch wirtschaftlich eher eine sonstige Leistung anzunehmen ist, ist nach § 3 Abs. 3 UStG 1994 zwischen Kommissionär und Kommittenten stets eine Lieferung anzunehmen. Bei der Verkaufskommission erwirbt daher der Kommissionär vom Kommittenten für sein Unternehmen und liefert selbst weiter (Ruppe, aaO, § 3 Tz 77 und 81).

Umsatzsteuerrechtlich ist davon auszugehen, dass der Kommissionär eine Lieferung erbringt; in diese ist seine sonstige Leistung aufgegangen. Erbringt der Kommissionär Nebenleistungen (hier lt. Beilage A zur „Beraterinnenvereinbarung“: Gewinnung von Gastgeberinnen für die Abhaltung von T-Partys; Unterstützung der Gastgeberinnen bei der Vorbereitung, Organisation und Durchführung der T-Partys; Vorführung und Erläuterung der T-Produkte, somit Beratung bei den T-Partys; Entgegennahme der Bestellungen der Kunden; Auslieferung der T-Produkte an die Kunden) und sind diese durch die Provision abgedeckt, gehen sie ebenfalls in der Lieferung auf.

Der Kommissionär hat in allen Fällen das volle Entgelt zu versteuern, obwohl er für seine Leistungen letztlich nur eine Provision erhält. Die Fiktion hat keine steuerliche Belastungswirkung, wenn alle Beteiligten Unternehmer sind. Der Kommissionär hat 100 % des Verkaufspreises zu

versteuern, auch wenn er nur die Provision erhält, kann aber die vom Kommittenten in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen. Der Kommittent hat nach hA nur den Verkaufspreis abzüglich der Provision des Kommissionärs zu versteuern; die Provision wird nicht als Entgelt für eine sonstige Leistung des Kommissionärs betrachtet (diese ist in der Lieferung aufgegangen), sondern als Minderung des Kaufpreises für die Lieferung (Ruppe, aaO, § 3 Tz 81 und 82).

J) Auf der Grundlage der vorliegenden zivilrechtlichen Vereinbarung (vgl. die „Beraterinnenvereinbarung“ samt Beilage A) ist davon auszugehen, dass die Beraterin auch im umsatzsteuerrechtlichen Sinn als Kommissionärin tätig geworden ist und die Besteuerung gemäß § 3 Abs. 3 UStG 1994 zu erfolgen hat. Es liegen somit umsatzsteuerrechtlich zwei gesonderte Lieferungen vor: eine Lieferung zwischen der Bw. und der Beraterin sowie eine Lieferung zwischen der Beraterin und dem Gast. Die Beraterin hat somit grundsätzlich 100 % des vom Gast gezahlten Endverkaufspreises der T-Produkte zu versteuern, wohingegen die Bw. den vom Gast gezahlten Endverkaufspreis abzüglich der Kommissionsgebühr zu versteuern hat.

K) Der zwischen der Bw. und der Beraterin rechtswirksam zustande gekommene Kommissionsvertrag (die „Beraterinnenvereinbarung“ samt Beilage A) wurde vom Finanzamt umsatzsteuerrechtlich nicht anerkannt. Nach dem bisher Gesagten darf von den zivilrechtlichen Vereinbarungen für die umsatzsteuerliche Bewertung nur dann abgewichen werden, wenn Beweisanzeichen vorliegen, die nahe legen, dass das zivilrechtlich Geschuldete nicht tatsächlich erfüllt worden ist. Diesbezüglich hat das Finanzamt keinerlei Feststellungen getroffen. Es hätte insbesondere feststellen müssen, dass der wirtschaftliche Gehalt der Leistungen das zivilrechtliche Vertragsverhältnis nicht widerspiegelt.

Dazu wäre es notwendig gewesen, einen – von den zivilrechtlichen Vereinbarungen abweichenden – Parteiwillen der involvierten Parteien zu ermitteln. Das Finanzamt hätte feststellen müssen, dass der umsatzsteuerliche „Lieferwille“ nicht bei den Beraterinnen als Kommissionärinnen liegt, dass die Beraterinnen die T-Produkte demnach nicht im eigenen Namen und auf fremde Rechnung an die Kunden liefern. Das Finanzamt hätte insbesondere feststellen müssen, dass die Beraterinnen den Inhalt der von ihnen unterzeichneten „Beraterinnenvereinbarung“ samt Beilage A nicht kennen, die aus diesen Verträgen resultierenden Verpflichtungen nicht erfüllen und auch nicht mit einem darauf abgestellten Leistungswillen handeln. Dazu wäre aber die Einvernahme sämtlicher Beraterinnen, die für die Bw. tätig werden, unerlässlich gewesen; eine solche Befragung der Beraterinnen zwecks Erforschung des wahren Parteiwillens wurde vom Finanzamt nicht durchgeführt.

Das Finanzamt hätte auch erheben müssen, ob die für die Bw. tätigen Beraterinnen 100 % des vom Kunden gezahlten Endverkaufspreises der T-Produkte (mit Vorsteuerabzug hin-

sichtlich der von der Bw. in Rechnung gestellten Umsatzsteuer) oder lediglich die ihnen zustehende Kommissionsgebühr (die Provision) der Umsatzsteuer unterzogen haben; Letzteres könnte wohl als Indiz dafür gewertet werden, dass die zivilrechtlich vereinbarte Kommissionärsstruktur nach dem Willen der Parteien wirtschaftlich gar nicht umgesetzt werden sollte.

Wenn das Finanzamt davon ausgegangen ist, dass „*Herr der Leistungsbeziehung*“ die Bw. sei, dass in deren Risiko und Verantwortungsbereich die gesamte dem Kunden gegenüber erbrachte Leistung falle, dann hätte das Finanzamt auch Kunden (Gäste) von T-Partys einvernehmen und dabei feststellen müssen, ob die Bw. (oder doch die Beraterin) den Kunden gegenüber nach außen auftritt. Die Kunden hätten insbesondere darüber einvernommen werden müssen, ob für sie eindeutig erkennbar war, wer (die Beraterin oder die Bw.) die T-Produkte ihnen gegenüber im eigenen Namen verkauft; die im Berufungsverfahren vorgelegten Bestellkarten der Kunden („*Bestellung/Lieferschein/Quittung*“), die ausschließlich an die Beraterin adressiert sind, legen nahe, dass der umsatzsteuerliche „*Lieferwille*“ auch bei der Beraterin liegt. Es hätte bei den Kunden auch erhoben werden müssen, ob sie zu Beginn der T-Party darüber informiert wurden (vgl. Pkt. 4 der Beilage A zur „*Beraterinnenvereinbarung*“), dass sie die Produkte bei der Beraterin (und nicht bei der Bw.) kaufen und zu diesem Zweck bei der Beraterin (und nicht bei der Bw.) bestellen können.

Wie bereits ausgeführt, käme eine von den zivilrechtlichen Vereinbarungen abweichende umsatzsteuerrechtliche Bewertung dann in Betracht, wenn das Rechtsgeschäft zwischen den Kunden und der Beraterin nur zum Schein abgeschlossen worden wäre und die Kunden wussten oder davon ausgehen mussten, dass die Beraterin aus dem Rechtsgeschäft keine eigene Verpflichtung übernehmen und dementsprechend auch keine eigene Leistung versteuern will, dass der Wille der Parteien demnach darauf gerichtet war, das eigentliche Geschäft zwischen der Bw. und den Gästen zustande kommen zu lassen. Auch dazu hätten die Gäste der T-Partys einvernommen werden müssen.

L) Das Finanzamt begnügte sich mit der Feststellung (vgl. Tz 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung und des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung vom 23. Februar 2010, ABNr. 123), dass im Außenverhältnis zu den Kunden seit Einführung der mehrstöckigen Kommissionärsstruktur gegenüber der bisherigen Vertriebsstruktur keine Änderungen erkennbar seien. Es zog damit einen Vergleich zu der bis 31. März 2007 geltenden Vertriebsstruktur, bei der die Gastgeberin - den zivilrechtlichen Vereinbarungen zufolge - die T-Produkte im eigenen Namen und auf eigene Rechnung bei der Bezirkshandlung bestellte und wiederum als Eigenhändlerin an die Kunden weiterverkaufte. Bei der bis 31. März 2007 geltenden Vertriebsstruktur war demnach die Gastgeberin (und nicht die Beraterin) „*Herr der Leistungsbeziehung*“. Ein Vergleich der beiden Vertriebsstrukturen ist daher nicht zulässig, weil diesen unter-

schiedliche Sachverhalte, nach außen dokumentiert durch entsprechende zivilrechtliche Vereinbarungen, zugrunde liegen.

Vom Finanzamt wurde eine Zurechnung der Lieferungen im Ausmaß von 100 % des Endverkaufspreises an die Bw. mit dem Hinweis auf das bis 31. März 2007 geltende Vertriebssystem vorgenommen. Es ist anzumerken, dass auch bei einer vom Finanzamt gewollten Anwendung des „*alten*“ Vertriebssystems, bei dem die Gastgeberin, nicht jedoch die Beraterin die T-Produkte im eigenen Namen geliefert hatte, eine Erhöhung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage nicht zulässig wäre. Die Bw. hatte im „*alten*“ Vertriebssystem den der Gastgeberin in Rechnung gestellten Betrag (somit ebenfalls nur 77,5 % des Endverkaufspreises) der Umsatzsteuer zu unterziehen, die Beraterin hatte das erhaltene Beratungsentgelt zu versteuern (vgl. Pkt. B) dieses Bescheides).

M) Offensichtlich bezog sich das Finanzamt (was jedoch der Niederschrift über die Schlussbesprechung und dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung nicht zu entnehmen ist) auf die Rechtsansicht des Unabhängigen Finanzsenates zu der bis 31. März 2007 geltenden T-Vertriebsstruktur. In mehreren Entscheidungen (vgl. UFS 27.5.2009, RV/0204-W/07; UFS 27.6.2011, RV/0164-W/08; UFS 27.6.2011, RV/0184-W/08) kam der Unabhängige Finanzsenat zu dem Schluss, dass die Gastgeberin – abweichend von den nach außen getroffenen zivilrechtlichen Vereinbarungen - keine Kenntnis von ihrer Rolle als Wiederverkäuferin gehabt und somit nicht mit einem entsprechenden „*Lieferwillen*“ gehandelt habe. Bei der Beurteilung der Sach- und Rechtslage stützte sich der Unabhängige Finanzsenat auf von der Betriebsprüfung durchgeführte Befragungen der Gastgeberinnen, in denen diese ausgesagt haben, die Einverständniserklärung, als Wiederverkäufer tätig zu werden, ungelesen unterzeichnet oder gar nie unterzeichnet zu haben. Der Unabhängige Finanzsenat leitete aus diesen Befragungsergebnissen daher ab, dass die Gastgeberinnen meist nicht wissentlich an diesem Vertriebssystem als Lieferer teilnahmen und beurteilte das bis 31. März 2007 geltende Vertriebssystem dahingehend, dass deshalb umsatzsteuerlich eine Lieferung direkt von der Bezirkshandlung an die Gäste erfolgt sei. Der Unabhängige Finanzsenat war somit der Auffassung, dass die zivilrechtlichen Vereinbarungen von den beteiligten Parteien wirtschaftlich nicht gelebt worden seien, und verweigerte daher die umsatzsteuerliche Anerkennung der zivilrechtlichen Vereinbarungen.

Eine von den zivilrechtlichen Vereinbarungen abweichende umsatzsteuerrechtliche Bewertung konnte der Unabhängige Finanzsenat in den angeführten Entscheidungen aber gerade erst nach umfangreichen Befragungen der am „*alten*“ Vertriebssystem beteiligten Personen (vor allem der Gastgeberinnen, die nach außen hin als „*Herr der Leistungsbeziehung*“ aufgetreten sind, aber auch zahlreicher Beraterinnen) vornehmen. Solche Befragungen zur Erforschung

eines von den zivilrechtlichen Vereinbarungen allenfalls abweichenden Parteiwillens zu dem ab 1. April 2007 bestehenden und hier zu beurteilenden T-Vertriebssystem liegen den hier angefochtenen Bescheiden aber gerade nicht zugrunde.

N) Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273 BAO) noch als zurückgenommen (§§ 85 Abs. 2 und 86a Abs. 1 BAO) oder als gegenstandslos (§§ 256 Abs. 3 und 274 BAO) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 1 BAO die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Zu erforschen ist die materielle Wahrheit (Untersuchungsgrundsatz). Auf der Grundlage dieser Bestimmung hätte das Finanzamt die von der Bw. erklärte Umsatzsteuerbemessungsgrundlage nicht um die in Abzug gebrachte „*Kommissionsgebühr*“ von 22,5 % des Nettoendverkaufspreises der T-Produkte erhöhen dürfen, ohne vorher überprüft zu haben, ob die zivilrechtlich seit dem 1. April 2007 bestehende Kommissionärsstruktur nach dem Willen der Parteien auch tatsächlich wirtschaftlich umgesetzt wurde. Im Abgabenverfahren gilt nicht die sog. Parteienmaxime; daher darf die Abgabenbehörde ihren Entscheidungen Sachverhalte nicht allein deshalb zugrunde legen, weil sie von der Partei außer Streit gestellt werden. In Abgabenerklärungen behauptete Sachverhalte dürfen somit den Bescheiden dann nicht zugrunde gelegt werden, wenn sie objektiv (materiell) unzutreffend sind (vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 115 Tz 5).

Bei Durchführung der erforderlichen, in Pkt. K) dieses Bescheides genannten Ermittlungen hätten im Ergebnis anders lautende Bescheide ergehen können, weshalb die Voraussetzungen für eine Zurückverweisung der Sache gemäß § 289 Abs. 1 BAO vorliegen.

O) Die Bescheidaufhebung nach § 289 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen des Unabhängigen Finanzsenates. Nach § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Aufgabe der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist es, den angefochtenen Bescheid auf seine Rechtmäßigkeit zu überprüfen, nicht hingegen Sachverhaltsermittlungen erheblichen Umfangs, deren Vornahme vor der Erlassung des angefochtenen Bescheides, spätestens aber nach Einbringung der Berufung geboten war, erstmals vorzunehmen. Die im Aufgabenbereich der Abgabenbehörde erster Instanz gelegene Ermittlungstätigkeit würde ansonsten - dem Wesen einer nachprüfenden Tätigkeit der Abgabenbehörde zweiter Instanz zuwiderlaufend - schwerpunktmäßig in das Rechtsmittelverfahren verlagert. Eine solche Sichtweise der Aufgabenverteilung zwischen den Abgabenbehörden erster und zweiter Instanz kann der BAO, insbesondere den Bestimmungen des § 276 Abs. 6 erster Satz BAO sowie des § 279 Abs. 2 BAO (notwendige „Ergänzungen“), nicht entnommen werden. Die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen würde damit zur bloßen Formsache werden.

Für die Durchführung dieser Ermittlungen durch die Abgabenbehörde erster Instanz spricht auch, dass den Parteien gemäß § 115 Abs. 2 BAO Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben ist. Diesem Gebot ist zunächst im Rahmen der Bescheiderlassung durch die Abgabenbehörde erster Instanz zu entsprechen. Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenates führten zu einer unnötigen Verfahrensverzögerung, da deren Ergebnisse den Parteien noch vor Erlassung einer Berufungsentscheidung zur Wahrung des rechtlichen Gehörs zur Kenntnis gebracht werden müssten. Interessen der Abgabenbehörde an der Einbringung der Abgaben stehen der vorliegenden Entscheidung nicht entgegen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 20. April 2012