

## **Im Namen der Republik**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache der Bf., vertreten durch Peter Fleischmann, Ungargasse 21, 2700 Wiener Neustadt, über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 29.11.2010, betreffend die Umsatzsteuer 2007 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Umsatzsteuerbescheid 2007 bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine in der Rechtsform einer GmbH gegründete Bezirkshandlung (BH) von T (TW) E. Der Betriebsgegenstand ist die Vermittlung von Tupperwareprodukten, die ausschließlich auf Tupperwarepartys verkauft werden.

Die Außenprüfung führte anlässlich einer die Jahre 2007 bis 2009 umfassenden Überprüfung der Umsatzsteuer zum Ablauf von Tupperwarepartys aus, dass diese Partys in privaten Haushalten von einer sogenannten Beraterin organisiert worden seien.

In aller Regel haben Hausfrauen, sogenannte Gastgeberinnen, Bekannte, Verwandte, Freunde und Nachbarn in ihre Wohnungen eingeladen, in der eine von der Bezirkshandlung geschulte Beraterin die Produkte vorstellte und im Wege praktischer Demonstrationen ihre Funktionsweise erklärte. Die anwesenden Gäste werden in diesem familiären Rahmen üblicherweise von der Gastgeberin 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 Gastgeberin sammelt in weiterer Folge die Bestellformulare, übergibt diese wiederum der Beraterin, die sie an die Bezirkshandlung weiterleitet. Die Bezirkshandlung stellt die Waren aufgrund der Bestellungen zusammen, die Beraterin holt die Waren ab und überbringt sie gegen Bezahlung der Gastgeberin, die dann die Verteilung an ihre Gäste übernimmt. Manchmal überbringt die Beraterin direkt die Waren den Kunden. Dieses

Verkaufsprinzip wurde etwa seit dem Jahr 1996 bis Ende März 2007 gleichbleibend angewendet.

Nach dem 1. April 2007 erfolgte eine Modifikation des Vertriebssystems, die Beraterinnen verkaufen die Waren im eigenen Namen und auf Rechnung der Bezirkshandlung an die jeweiligen Endkunden und sind demnach unternehmerisch tätig. Die Frage nach einer eventuellen Unternehmereigenschaft der Gastgeberin stellt sich ab diesem Zeitpunkt nicht mehr. Die Feststellungen der Außenprüfung bezogen sich im gegenständlichen Fall auf das Wirtschaftsjahr 1.4.2006 bis 31.3.2007.

Hauptstreitpunkt des gegenständlichen Verfahrens ist demnach die Frage, ob die Gastgeberinnen, wie auf den an die Bf. gerichteten Bestellformularen vermerkt, die Tupperwareprodukte von der Bf. im eigenen Namen und auf eigene Rechnung zum Weiterverkauf an die Gäste erworben haben, und dadurch unternehmerisch tätig geworden sind.

Nach der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung der Außenprüfung komme es darauf an, wie das Tupperwarevertriebssystem tatsächlich gestaltet war.

Demzufolge reiche die von Tupperware gewählte Dokumentation auf dem Bestellformular, dass die Gastgeberin im eigenen Namen und auf eigene Rechnung bei der Bezirkshandlung bestellte, für sich allein nicht aus, die Gastgeberin als Unternehmerin zu beurteilen. Daran ändere auch die Tatsache nichts, dass die Gastgeberin mit ihrer handschriftlichen Unterzeichnung erklärt, mit dieser Vorgehensweise einverstanden zu sein. Diese habe nämlich keinerlei wirtschaftliches bzw. unternehmerisches Risiko bei der Abhaltung einer Party getragen. Sie bliebe weiterhin eine Privatperson, die in Form von gesellschaftlichen Zusammenkünften im Verwandten- und Freundeskreis eine Verkaufsparty in ihrer Wohnung veranstaltete ohne unternehmerisch tätig zu werden. Der wirtschaftliche Erfolg wirke sich auch nicht bei der Gastgeberin aus, sondern bei der Bezirkshandlung und bei den Gästen.

Aus den Garantie- und Rückgabebestimmungen für Tupperwareprodukte war zu entnehmen, dass eine Haltbarkeitsgarantie übernommen werde, die über die Beraterin und nicht über die Gastgeberin in Anspruch zu nehmen war. Zudem war jedem Endverbraucher für die bestellten Waren ein auf einen Monat befristetes Rückgaberecht eingeräumt worden, welches wiederum gegenüber der Beraterin ausgeübt werden konnte. Gewährleistungsansprüche wurden somit nicht gegenüber der Gastgeberin sondern gegenüber der Bezirkshandlung geltend gemacht bzw erfolgte auch die Ersatzteilbeschaffung über Einwirken einer Beraterin direkt bei der Bezirkshandlung. Die Gastgeberin habe lediglich eine Sammlungs- und Verteilungsfunktion gehabt, weiters habe sie für die Bezirkshandlung eine Inkassotätigkeit ausgeübt, was für diese eine erhebliche Verwaltungsvereinfachung zufolge hatte. Ebenso erwies sich auch die Erstellung nur einer an die Gastgeberin gerichteten Sammelrechnung pro Verkaufsparty als wesentliche Entlastung der Bezirkshandlung von manipulativen Tätigkeiten.

Nach Ansicht der Außenprüfung sei die Bezirkshandlung daher Herr der Leistungsbeziehung gewesen, die Leistung lag in ihrem Verantwortungsbereich.

Dass die Bezirkshandlung, die im Rahmen von einer Verkaufsparty angebotenen Leistungen nicht selbst erbrachte, sondern andere Personen, wie die Beraterin zur Erfüllung herangezogen hatte und Teile des Entgelts (Provision der Beraterin) diesen Personen überlässt, vermöge die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage der Bezirkshandlung nicht zu mindern.

Hinsichtlich der von der Beraterin einbehaltenen Provision handelte es sich lediglich um eine Abkürzung des Zahlungsweges. Zum Ablauf der Geschäftsbeziehungen hielt die Außenprüfung fest, dass bis zum 31.3.2007 sämtliche Verkäufe von Tupperwareproduktionen an die Gastgeberinnen fakturiert worden seien. Diese kassierten die Beträge bei den einzelnen Kunden ein und gaben sie an die Beraterin weiter. Diese lieferte den um den Rabatt verminderten Betrag bei der Bezirkshandlung ab. Bei der Bezirkshandlung wurde als Erlös und umsatzsteuerliches Entgelt nur der um den Rabatt verminderte Rechnungsbetrag verbucht.

So wurde bei der Gastgeberin eine Unternehmereigenschaft unterstellt. Sie habe Waren um einen reduzierten Preis eingekauft und an die Kunden weiterverkauft. Die Beraterin hätte von der Gastgeberin ihr Honorar in Höhe von 22,5% der Verkaufspreise erhalten. Die Außenprüfung setzte als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer das Entgelt an, dass die Käufer für den Erwerb der Waren aufzuwenden hatten. Dass die Gastgeberin die Provision der Beraterin überlässt, mindere nicht die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage der Bf.. Hinsichtlich der von der Beraterin einbehaltenen Provision handle es sich lediglich um eine Abkürzung des Zahlungsweges. Aus diesem Grund ergeben sich nachfolgende Entgelts- und Umsatzerhöhungen:

vor Bp Entgelte 07	1,385.574,91
Z 1 AP-Bericht	380.391,67
nach AP	1,765.966,58

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und legte diese dem verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuerbescheid 2007 zugrunde. Gegen diesen Bescheid erhob die Bf. Beschwerde, in der sie im Wesentlichen ausführte:

Zum Sachverhalt brachte die Bf. ergänzend vor, dass es korrekt sei, dass die Gastgeberin bei Durchführung einer Tupperwareparty von einer Beraterin unterstützt werde. Unrichtig sei hingegen die Behauptung, dass die Gäste von der Gastgeberin auf Veranlassung der Beraterin eingeladen würden. Einzig und alleine die jeweilige Gastgeberin entscheide, ob eine Tupperwareparty abgehalten und wer eingeladen werde.

Die Beraterin erbringe an die Gastgeberin eine umfassende Beratungsleistung. So hält die Beraterin im Vorfeld einer Tupperwareparty mit der Gastgeberin eine Vorbesprechung ab, in der sowohl der Partytermin als auch die zur Vorführung zu gelangenden Artikel

festgelegt werden. Die Beraterin übergibt der Gastgeberin einen Partyplan, in dem der Ablauf der Tupperwareparty in folgender Weise beschrieben wird:

*"Die Gäste übergeben Ihnen die Bestellungen über die gewünschten Tupperwareprodukte. Mit dem Formular bestellen bzw kaufen Sie in der Folge ihren Eigenbedarf sowie die gewünschten Tupperwareprodukte bei einem autorisierten Tupperwarebezirkshändler. Die von ihnen bestellten Tupperwareprodukte werden vom Bezirkshändler an sie geliefert und verrechnet."*

Bei der Tupperwareparty selbst werde die Gastgeberin sodann von der Beraterin in der Weise unterstützt, dass diese die Artikel vorführt und gegebenenfalls Fragen der Gäste beantwortet. Nach Vorführung der Artikel bestellten die Gäste auf einzelnen Bestellkarten, die von ihnen persönlich ausgefüllt werden, die von ihnen gewünschte Artikel bei der Gastgeberin. Auf der Rückseite der Bestellkarte sind die Artikel mit den dazugehörigen Katalogpreisen abgedruckt, wobei es sich bei diesen Preisen laut Vermerk um unverbindlich empfohlene Richtpreise handle. Die Bestellkarten würden in der Regel von den Gästen nicht unterschrieben werden, jedoch mit Name und Adresse versehen. Diese Bestellkarten ließen weder den Namen noch die Adresse der Bf. erkennen, sondern seien ausschließlich an die Gastgeberin gerichtet.

Die Gastgeberin fasste sodann mit Hilfe der Beraterin die einzelnen Bestellungen der Gäste auf einer Sammelbestellkarte zusammen, auf der sich folgende Einverständniserklärung befindet:

*"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 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."*

Hierzu ist zu bemerken, dass in einer ministeriellen Erledigung vom 16.3.2000 durch das BMF in Bezug auf diese Einverständniserklärung festgehalten wurde, dass diese ausreiche, den Lieferwillen der Gastgeberin zu bezeugen, sofern auch der tatsächliche Liefervorgang der Einverständniserklärung entspreche. Denn dann liefere die Bf. an die Gastgeberin und diese an die Endabnehmer. Dementsprechend habe die Bf. nur das von ihr vereinnahmte Entgelt zu versteuern, auf gesonderte Nachfrage des steuerlichen Vertreters von T E GmbH habe das BMF sodann in einer weiteren ministeriellen Erledigung vom 30.1.2002 zusätzlich bestätigt, dass der Liefervorgang der Einverständniserklärung dann entspreche, wenn die Tupperwareprodukte von der Bf. an die Gastgeberin und von der Gastgeberin an die Endkunden geliefert würden.

Die so ausgefüllte Sammelbestellkarte, die an die Bf. gerichtet war und weder den Namen noch die Adresse der einzelnen Gäste erkennen lässt, sei durch die Beraterin persönlich oder per FAX an die Bf. übermittelt worden. Insofern sei die Sachverhaltsdarstellung der Außenprüfung unrichtig, da die Beraterin nicht die von den Gästen unterzeichneten Einzelbestellkarten an die Bf. weiterleitet, sondern eine Sammelbestellkarte auf der Einzelbestellungen zusammengefasst sind und nur mehr die Gastgeberin als Bestellerin ausweist. Die Bf. habe somit eine Sammelbestellung erhalten, welche ausschließlich im Namen der Gastgeberin erstellt und von dieser unterzeichnet wird, die Gäste jedoch nicht erkennen lässt. Nach der Party habe die Gastgeberin von den Gästen 100% des unverbindlich empfohlenen Richtpreises eingesammelt, diesbezüglich sei die Sachverhaltsdarstellung der Außenprüfung zumindest unvollständig, da die Gastgeberin nicht stets die Katalogpreise von den Gästen eingesammelt habe, sondern auch niedrigere Preise verrechnen hätte können. Die Beraterin holte die bestellten Waren für die Gastgeberin in weiterer Folge von der Bf. ab und teilte sie anhand der bei ihr verbliebenen Einzelbestellkarten auf die einzelnen Kunden in "Liefersackerl" auf. Dies sei ebenfalls eine Leistung, welche die Beraterin für die Gastgeberin erbringe und über ihre Honorarnote mit dieser abrechne. Nach Aufteilung der Einzelbestellungen auf die "Liefersackerl" habe die Beraterin diese der Gastgeberin gegeben.

Die Sachverhaltsdarstellung der Außenprüfung, wonach die Beraterin die Waren direkt an die Käufer, gemeint offenbar die Partygäste, ausliefere, sei somit unrichtig.

Im Gegenzug übergebe die Gastgeberin der Beraterin in der Regel die von den Gästen eingesammelte Gesamtsumme einerseits zur Deckung der der Beraterin zustehenden Provision und andererseits damit diese im Auftrag der Gastgeberin ihrer Verbindlichkeit gegenüber der Bf. für die von der Gastgeberin bei der Bf. bestellten Waren, bezahle.

Den Warenlieferungen ist die Rechnung der Bf. an die Gastgeberin nebst einer von der Gastgeberin zu unterzeichnenden Übernahmebestätigung beigelegt. Weiters und unabhängig davon, erhält die Gastgeberin üblicherweise von der Beraterin eine gesonderte Rechnung über die Erbringung von Beratungsleistungen. Die Rechnung der Bf. ist an die Gastgeberin gerichtet und enthält als Bemessungsgrundlage den unverbindlich empfohlenen Verkaufspreis abzüglich eines Gastgeberrabattes in Höhe von 22,5% des Nettorichtpreises. Dieser Betrag werde ordnungsgemäß der Umsatzsteuer unterzogen.

Die Rechnung der Beraterin weise die mit der Gastgeberin vereinbarte Provision aus, deren Höhe in der Regel dem Gastgeberrabatt in Höhe von 22,5% entspricht, jedoch frei verhandelbar sei. Die Beraterin unterziehe die Provision grundsätzlich der Umsatzsteuer, sofern sie nicht unter die Kleinunternehmerregelung fällt. Die an die Gastgeberin gelieferten Artikel würden sodann in der Regel von Gästen bei der Gastgeberin abgeholt werden.

Zusammenfassend führte die steuerliche Vertretung der Bf. aus, dass es ausschließlich zwischen der Gastgeberin und der Beraterin einerseits und zwischen der Gastgeberin

und der Bf. andererseits vertragliche Beziehungen bestünden. Eine Negierung dieser zivilrechtlichen Leistungsbeziehungen sei nicht statthaft.

Die Gastgeberin werde ausdrücklich als Eigenhändlerin tätig. Sie habe als solche die Tupperwareprodukte von der Bf. erworben und diese sodann an die Gäste verkauft. Ein vertragliches Verhältnis zwischen den Gästen und der Bf. bestünde nicht, da weder die Bf. die Gäste kennen würde, noch die Gäste Kenntnis von der Bf. hätten.

Die Bf. stelle der Gastgeberin bezüglich der von dieser erworbenen Waren eine Rechnung über 77,5% des unverbindlichen Kaufpreises aus. Das Entgelt werde üblicherweise an die Beraterin übergeben und von dieser im Rahmen des mit der Gastgeberin bestehenden Auftrages an die Bf. weitergeleitet.

Die Lieferung der Tupperwareprodukte sei der Gastgeberin nicht nur zivilrechtlich, sondern auch umsatzsteuerrechtlich zuzuordnen. Nur sie wende den Gästen Substanz, Wert und Ertrag an den Tupperwareprodukten zu, und nur sie sei als zivilrechtliche Eigentümerin der Produkte dazu in der Lage.

Eine allfällig fehlende Qualifikation der Gastgeberin als umsatzsteuerlicher Unternehmer, habe auf diese Beurteilung keinen Einfluss, da in einem solchen Fall zwischen der Gastgeberin und den Gästen eine umsatzsteuerlich irrelevante Lieferung zwischen Privatpersonen vorliegen würde. An der Lieferung zwischen der Bf. und der Gastgeberin, ändere diese Bewertung jedoch nichts.

Weder die Beraterin noch die Gastgeberin würden als Vermittler oder als sonstige unselbständige Hilfsperson für die Bf. tätig werden. Beide Personen würden selbständig, in eigenem Namen und auf eigene Rechnung tätig werden. Eine Zurechnung der Lieferung an die Bf. aus jedwedem Titel scheide daher aus.

Die Beraterin werde ausschließlich im Auftrag der Gastgeberin tätig und schließe auch nur mit dieser einen Vertrag ab. Dieser Vertrag sei mündlich geschlossen worden. Ein ausdrücklicher, stillschweigender oder konkludenter Vertrag mit der Bf. bestehe nicht. Die Beraterin erbringe somit ihre Leistung ausschließlich an die Gastgeberin und werde von dieser entsprechend bezahlt. Das Entgelt für diese Beratungsleistung entspreche in der Regel 22,5% des unverbindlichen Nettoverkaufspreises, und wäre sofern die Beraterin nicht unter die Kleinunternehmerregelung fällt, mit 20% USt zu versteuern gewesen. Das von der Gastgeberin eingenommene Entgelt für die Tupperwareprodukte sei ebenfalls mit 20% USt zu versteuern, sofern die jeweilige Gastgeberin nicht unter die Kleinunternehmerregelung fällt. Die Gastgeberin habe von der Beraterin eine entsprechende Rechnung erhalten.

Sofern der Argumentation der Außenprüfung stattgegeben werde, sei jedenfalls die abzuziehende Vorsteuer im Wege der Schätzung zu ermitteln.

In der schriftlichen Stellungnahme der Außenprüfung vom 18.2.2011 verwies diese erneut darauf hin, dass die Gastgeberin von den jeweiligen Kunden nicht als Unternehmerin (auch nicht als Zwischenhändlerin der Waren) wahrgenommen worden wäre. Vielmehr

wäre die Beraterin als Repräsentantin von Tupperware angesehen worden. Von wem die Ware tatsächlich erworben wurde, sei den Kundinnen nicht bewusst und auch wie in der Beschwerde erwähnt, wohl letztlich auch egal gewesen. Besuchern einer Tupperwareparty sei bekannt gewesen, dass die Beraterin in ein Vertriebssystem bei Tupperware eingegliedert gewesen sei. Dazu gehöre auch die sogenannte Gruppenberaterin, die gewisse Unterstützungen und Schulungen für die Beraterinnen zu leisten habe. Es sei auch bekannt gewesen, dass die Beraterinnen sich in der Bezirkshandlung laufend zu Schulungen und zu einem Erfahrungsaustausch sowie zu Umsatzvergleiche getroffen haben.

Die Abwicklung von Reklamationen (Umtausch von schadhaften Produkten) sei ausschließlich durch die Beraterin erfolgt, wobei die Kunden gewusst hätten, dass diese bei der Bezirkshandlung den Umtausch zu vertreten hatten. Dazu komme, dass die Beraterinnen abhängig von ihrer Stellung im Vertriebssystem teilweise mit Firmenfahrzeugen mit der Aufschrift "Tupperware" unterwegs gewesen wären.

Den Kunden wäre somit nicht bewusst gewesen, von wem sie tatsächlich die Waren erworben hätten, dass diese nicht von der Gastgeberin geliefert werden, ist aber als allgemein bekannt zu unterstellen.

Nach Ansicht der Außenprüfung liege demnach nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt keine Unternehmereigenschaft der Gastgeberin vor, obgleich diverse Belege Gegenteiliges untermauern würden.

Eine Einnahmenerzielungsabsicht zu bejahen sei nach Ansicht der Außenprüfung als überzogen zu betrachten, zumal die Gastgeberin nur ein Gastgeschenk erhalten habe. Ob die im Prüfungsbericht dargestellten Waren- bzw. Geldbewegungen im Detail teilweise anders abgelaufen seien, brauche unter diesem Aspekt nicht weiter behandelt werden.

Zur in einem gleichgelagerten Fall ergangenen UFS-Entscheidung (GZ. RV/0204-W/07) sei ihre rechtliche Würdigung hervorzuheben, wonach der Hinweis im Bestellformular, wonach die Gastgeberin im eigenen Namen und auf eigene Rechnung bei der Bezirkshandlung bestelle, für die Begründung einer Unternehmereigenschaft nicht ausreiche. Dadurch soll aufgezeigt werden, dass die schriftliche Vereinbarung nicht den tatsächlichen Vorgang verschleiern dürfe, somit die in der Beschwerde mehrfach vorgebrachte Aussage, dass die Negierung einer zivilrechtlichen Leistungsbeziehung nicht statthaft sei, entkräftet werde.

Am 30.3.2011 brachte die steuerliche Vertretung der Bf. zur Stellungnahme der Außenprüfung einen ergänzenden Schriftsatz ein. Die Außenprüfung vermenge die Frage, ob eine Lieferung durch die Gastgeberin ausgeführt wurde mit der Frage, ob die Gastgeberin eine Unternehmerin sei und somit die Lieferung generell der Umsatzsteuer unterliege. Zu den einzelnen Behauptungen hielt die steuerliche Vertretung nachfolgendes fest:

*Keine Eingliederung in das Vertriebssystem von Tupperware:*

Es sei umsatzsteuerrechtlich irrelevant, ob es den Besuchern von Tupperwarepartys bekannt gewesen sei oder nicht, ob oder ob die Beraterinnen nicht in ein Vertriebssystem bei Tupperware eingegliedert gewesen seien. Einem Tankstellenkunden sei es wohl auch bekannt, dass die Tankstelle, an der er tankt, in das Vertriebssystem des Mineralölkonzerns eingebunden ist. Diese Einbindung der Tankstelle ergebe sich auch aus dem äußeren Erscheinungsbild der Tankstelle, in dem diese im corporate design des Mineralölkonzerns gestaltet sei. Es sei ihm jedoch in der Regel unbekannt, ob diese Eingliederung als Eigenhändler, Kommissionär, Frenchisenehmer oder Vertreter geschehe. Eine solche Kenntnis habe somit auf die umsatzsteuerliche Würdigung des Verkaufs des getankten Treibstoffs an den Kunden keine Auswirkung. Demzufolge habe im Beschwerdeverfahren die Kenntnis oder die mangelnde Kenntnis der Gäste vom Vertriebssystem auf die umsatzsteuerliche Würdigung keinen Einfluss.

Gleichfalls eröffnet sich die Frage, welche umsatzsteuerliche Auswirkung die Kenntnis von nicht verpflichtenden Schulungsveranstaltungen haben soll. Anzumerken sei, dass solche Schulungen mitnichten dem Umsatzvergleich dienen. Der Umsatz der einzelnen Beraterinnen, welcher im Übrigen die Summe der mit den jeweiligen Gastgeberinnen im Einzelfall vereinbarten Honorare ist, ist den Bezirkshandlungen nicht bekannt. Auf das Entgelt, zu welchem die einzelnen Gäste die Produkte erworben haben, sei sowohl der Beraterin, der Bezirkshandlung als auch T E gänzlich unbekannt. Aus den Verkäufen an die Gastgeberinnen sei lediglich eine Hochrechnung auf die unverbindlich empfohlenen Verkaufspreise möglich, welche keineswegs mit der Summe der Entgelte übereinstimmen müsse. Die Schulungen dienen vorwiegend zur Motivation und zum Erwerb von Wissen über Tupperwareprodukte. Sofern im Rahmen der Veranstaltung zur Information mitunter auch Umsätze von Gastgeberinnen oder andere Zahlen verglichen wurden, sei dieses weder auf Initiative der Bf. erfolgt, noch habe es für die umsatzsteuerliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes irgendeine Relevanz.

#### *Abwicklung von Reklamationen durch die Beraterin:*

Es ist unstrittig, dass allfällige Reklamationen über die Beraterin abgewickelt worden seien, die dabei jedoch für die jeweilige Gastgeberin tätig geworden wären. Die Abwicklung von Reklamationen war Bestandteil zwischen der Beraterin und der Gastgeberin abgeschlossenen Beratervertrages.

#### *Keine Firmenfahrzeuge für Beraterinnen.*

Es sei unrichtig, dass Beraterinnen mit Firmenfahrzeugen mit der Aufschrift "Tupperware" fahren, denn solche Fahrzeuge seien ausschließlich den Gruppenberaterinnen vorbehalten.

#### *Unzulässige Schlussfolgerung der Außenprüfung:*

Die subjektive Erwartungshaltung eines Kunden sei für die Einordnung einer Person als Unternehmer im Sinne des UStG irrelevant. Dies ändere nichts an der Tatsache, dass die Gäste einen Kaufvertrag mit der Gastgeberin geschlossen haben und habe sich dieser auch im wirtschaftlichen Gehalt der Lieferungen widerspiegelt.



### *Gastgebergeschenk:*

Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung der Bf. sei das Gastgebergeschenk als Einnahme zu beurteilen. Die Einnahmenerzielungsabsicht sei, subjektiv durch die Absicht geprägt, Einnahmen zu erzielen. Die Bezeichnung der geldwerten Zuwendung durch den Zuwendenden ändert an der subjektiven Einstellung der Gastgeberin nichts und somit auch nicht an der Qualifikation dieses Vorteils als Einnahme im Sinne des UStG. Die Gastgeberin erhält als Gegenleistung für die Lieferung der Tupperwareprodukte 100% ihres Verkaufspreises von ihren Gästen sowie das Gastgeberinnengeschenk von der Bezirkshandlung. Weiters habe die Gastgeberin auch die Möglichkeit mit der Beraterin eine geringere Provision zu verhandeln, ihr einen zusätzlichen wirtschaftlichen Vorteil verschaffen würde oder auch das Gastgeberinnengeschenk zu verkaufen und dadurch weitere Einnahmen zu erzielen. Die Gastgeberin entfaltet ihre Tätigkeit sohin in einem eigenwirtschaftlichen Interesse. Das Verhalten der Gastgeberin sei daher nicht von der Absicht der Unentgeltlichkeit bestimmt, sondern vielmehr auf den Erhalt hochwertiger Gastgebergeschenke und gegebenenfalls auf einen weiteren wirtschaftlichen Vorteil durch die Zahlung einer geringeren Provision.

Zu dem genannten UFS-Erkenntnis GZ. RV/0204-W/07, verwies die steuerliche Vertretung auf die Tatsache, dass diese im Erkenntnis andere Fakten sowie eine andere Beweiswürdigung liegen, sodass die dort getroffenen Schlussfolgerungen nicht ohne weiteres auf den gegenständlichen Fall übertragen werden könnten.

Bezüglich der Ausführungen zur Umstellung des Vertriebssystems wird auf den ergänzenden Schriftsatz vom 30.2.2011 verwiesen.

Über Vorhalt des Bundesfinanzgerichts vom 2.3.2016, nach welchem das Finanzamt ersucht wurde, Feststellungen über die in Streit stehenden Leistungsbeziehungen zwischen der Bf. als Bezirkshandlung und den Gastgeberinnen sowie in der Folge zwischen den Gastgeberinnen und den einzelnen Gästen zu treffen und sämtliche Unterlagen über diese Geschäftsbeziehungen beizubringen sowie die Gastgeberinnen und Gäste einzuvernehmen, um Aussagen über den tatsächlichen Ablauf der Geschäftsbeziehungen zu erhalten, gab die Abgabenbehörde das Ergebnis der am 16.3.2016 bei der Bf. durchgeführten Nachschau bekannt:

"1. Die Ausgangsrechnungen der Bf. enthielten keine Vermerke, es gab darin keine handschriftliche Bestätigung der Gastgeberin, dass sie die Waren im eigenen Namen eingekauft und an die Gäste verkauft habe. Solche Bestätigungen finden sich auf den Bestellungen.

2. Die Namen der Beraterinnen waren auf den Bestellscheinen genannt, die Beraternummer ist sowohl auf der Rechnung als auch auf dem Bestellschein genannt.

3. Die Namen der Gäste waren nicht auf den Ausgangsrechnungen der Bf. angeführt, es gab Gästelisten, die der Beraterin zurückgegeben worden seien.

4. Bestellscheine wurden von den Beraterinnen und den Gastgeberinnen ausgestellt und von beiden unterschrieben.

5. In einem persönlichen Gespräch mit der Beraterin wurde die Gastgeberin darauf aufmerksam gemacht, dass sie unternehmerisch tätig geworden ist. Weitere diesbezügliche Unterlagen gab es nicht.

6. Die Beraterin wurden geschult, diese Information an die Gastgeberinnen in Gesprächen weiterzugeben und darauf zu achten, dass die Gastgeberinnen die Bestellung unterschreiben (formelle Gestaltung).

7. Unterlagen über Werbematerialien sind nicht aufbewahrt worden.

8. Es gab mit den Gastgeberinnen keine konkreten Vereinbarungen bezüglich Haftungs- und Gewährleistungsfragen. Bestätigt wurde, dass sich die Gäste wegen fehlerhafter Artikel im Rahmen einer der folgenden Party an die Beraterin gewandt haben. Es sei nie vorgesehen gewesen, dass der Gast oder die Gastgeberin im Falle einer Gewährleistung direkt Kontakt mit der Bezirkshandlung aufgenommen hätte. Diesbezügliche Unterlagen sind nicht vorhanden."

Informativ gab die Abgabenbehörde außerdem bekannt:

"Im Zuge der Nachschau wurden insgesamt 36 Stichproben aus den vorhandenen Ausgangsrechnungen und Bestellscheinen des Wirtschaftsjahres 2006/2007 gezogen (Kopien angefertigt). Diese Stichproben lassen die damaligen Gastgeberinnen und die jeweilige Beraterin erkennen. Hinweise auf die „Gäste“ (Letztverbraucher) konnten aus den Unterlagen nicht gewonnen werden.

Aus Sicht des Prüfers ist im Hinblick auf die weit zurückliegenden Sachverhalte die Herstellung von Kontakten zu weiteren Personen (Gästen) mit erheblichem Aufwand verbunden und wird die Möglichkeit stichhaltige und sachdienliche Hinweise von Auskunftspersonen zu erhalten als äußerst gering, ja sogar unrealistisch eingeschätzt.

Aus diesem Grund sind unter Abwägung obiger Gesichtspunkte seitens des Finanzamtes keine weiteren Erhebungen geplant."

#### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Das Bundesfinanzgericht geht auf Grund der Aktenlage, insbesondere den Feststellungen der Außenprüfung und den Beschwerdeausführungen sowie den von der Bf. vorgelegten Unterlagen von folgendem erwiesenen Sachverhalt aus:

Die Bf. handelt als "Bezirkshandlung" im Rahmen eines weltweiten Direktvertriebssystems ausschließlich mit Tupperware, die im Rahmen von "Tupperware-Partys" zum Verkauf angeboten werden. Diese Partys finden in den privaten Haushalten der Gastgeberin statt, zu denen sie Gäste aus ihrem Bekanntenkreis einlädt, wobei die Gastgeberin in Bezug auf die Durchführung dieser Partys von einer von der Bezirkshandlung eingeschulten Beraterin unterstützt wird, die die Tupperwaren vorführt und ihre Funktionsweise erklärt.

Bestellungen der Gäste im Wege vorgedruckter und von ihnen ausgefüllter Bestellkarten gelangen in Form einer Sammelbestellkarte nach den Partys über die Gastgeberin und die Beraterin zur Bf., die bestellten Waren gelangen wiederum über die beiden genannten Personen an die Gäste. Die Sammelbestellkarte wurde von der Gastgeberin sowie der Beraterin unterfertigt und an die Bf. adressiert.

Den Hinweisen auf dieser Sammelbestellung ist zu entnehmen, dass die Gastgeberin im eigenen Namen und auf eigene Rechnung zum Weiterverkauf an die Gäste bestellt. Die Waren werden von der Bf. an die Gastgeberin fakturiert und gelangen über die Beraterin zur Gastgeberin und von dieser an die Gäste. Die Aufteilung der Waren in einzelne "Liefersackerl" nahm die Beraterin vor. Feststand, dass bei all diesen Aufgaben die Gastgeberin von einer Beraterin umfassend unterstützt wurde. Die Gastgeberin übergab die von den Kunden für die bestellten Waren eingesammelten Geldbeträge zur Gänze der Beraterin, die diese abzüglich ihres Honorars an die Bf. weiterleitete. Ein Vermerk auf der Sammelbestellung legt dar, dass die Beraterin mit der Unterfertigung dieser Bestellung bestätigt, dass sie die Gastgeberin über den genannten Ablauf informiert hat und diese diesen zustimmend zur Kenntnis genommen hat.

Überdies ergab eine am 16.3.2016 bei der Bf. durchgeführte Nachschau folgende außer Streit stehende Feststellungen:

In den Ausgangsrechnungen der Bf. befanden sich keine Vermerke, dass die Gastgeberinnen die Waren im eigenen Namen und auf eigene Rechnung eingekauft und an die Gäste verkauft haben. Der Name der Beraterin ist nur auf der schriftlichen Bestellung, die Beraternummer auf der Bestellung und der Ausgangsrechnung erkennbar. Die Gästelisten wurden den Gastgeberinnen übergeben, weshalb diesbezügliche Feststellungen bei der Bf. nicht getroffen werden konnten.

Aus der Sammelbestellung ergibt sich, dass die Gastgeberin mit ihrer Unterschrift auf den Bestellscheinen die sich darauf befindlichen schriftlichen Vermerke, im eigenen Namen und auf eigene Rechnung zu handeln, zur Kenntnis genommen hat.

Weitere Unterlagen, wie zB Werbematerialien oder schriftliche Vereinbarungen über mögliche Gewährleistungs- und Haftungsfälle existieren nicht. Mit den Gastgeberinnen gab es keine konkreten Vereinbarungen bezüglich Haftungs- und Gewährleistungsfragen. Außer Streit stand, dass die Gäste Gewährleistungsansprüche bei einer zukünftig veranstalteten Party gegenüber der Beraterin geltend machten. Es war niemals vorgesehen, dass in diesen Fällen die Gastgeberin oder der Gast Kontakt zur Bezirkshandlung aufnahm.

In Streit steht demnach, ob die im Rahmen der erwähnten Partys in privaten Haushalten erfolgten Verkäufe sogenannter Tupperware Produkte an die dort anwesenden Gäste der Gastgeberin zuzurechnen waren, und ob ein Leistungsaustausch zwischen der Bf. und den Gastgeberinnen sowie in der Folge zwischen diesen und den Gästen zustande gekommen ist.

Umsatzsteuerrechtlich sind nach § 3 Abs. 1 UStG 1994 Lieferungen Leistungen durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Die Verfügungsmacht über den Gegenstand kann von dem Unternehmer selbst oder in dessen Auftrag durch einen Dritten verschafft werden.

Es war demgemäß zunächst zu beurteilen, ob die Bf. an die Gastgeberin im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG 1994 eine Lieferung ausgeführt hat, ihr somit die Verfügungsmacht an den in die Sammelbestellung aufgenommenen Waren verschafft hat. Der Begriff Verschaffung der Verfügungsmacht ist ein dem Umsatzsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der nach dem Sinn und Zweck des UStG auszulegen ist ( vgl. Flückiger in Schwarz/Widmann/Radeisen, dUStG, § 3 Abs 1 Rz 130).

Damit eine Lieferung zustande kommt, muss der Unternehmer dem Abnehmer befähigen, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Eigentum am Liefergegenstand ist nicht erforderlich (vgl. Achatz/Ruppe UStG<sup>4</sup> § 3 Tz 31). Wer keine Verfügungsmacht besitzt kann keine Lieferung tätigen und ist kein Abnehmer (vgl. EuGH 6.2.2003 C-185/01 "Auto Lease Holland BV).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es für die Verfügungsbefähigung ausreichend und auch erforderlich, dass der Verfügungsberechtigte über den Nutzen des Gegenstands frei disponieren, das heißt, ihn veräußern, belasten und ähnliches mehr kann (vgl. VwGH 3.7.1980, 1289/77).

Die bloße Einräumung von Gebrauchs- und Nutzungsrechten führt demgegenüber nicht zur Verschaffung der Verfügungsmacht. Der Unternehmer muss dem Abnehmer Substanz, Wert und Ertrag des Gegenstandes zuwenden (vgl. BFH 7.5.1987, BStBl II 582, VwGH 20.3.2002, 99/15/0041).

Anhaltspunkte dafür bieten die zwischen den Leistungsaustauschpartnern geschlossenen Vereinbarungen und deren tatsächliche Durchführung (vgl. Pernegger in Melhardt/Tumpel, UStG<sup>2</sup> § 3 Rz 50). Erforderlich ist zusätzlich zum Übergang der wirtschaftlichen Substanz vom Leistenden auf den Leistungsempfänger, dass dies von den Beteiligten endgültig gewollt ist (VwGH 27.2.2002, 2000/13/0095).

Grundsätzlich sind Lieferungen in dem Zeitpunkt ausgeführt, in dem dem Abnehmer die Verfügungsmacht verschafft wird.

Lässt sich ein Unternehmer bei der Abwicklung eines Liefergeschäftes durch einen selbständigen Dritten vertreten, und soll dieser im eigenen Namen auftreten, wird er selbst aus dem Schuldverhältnis, das dem Leistungsaustausch zugrunde liegt, berechtigt und verpflichtet. Handelt der Dritte überdies für eigene Rechnung, indem er allein ein Risiko im Hinblick auf die Preisgestaltung, die Mängelhaftung, den zufälligen Untergang der Sache trägt, bringt der Dritte damit nach außen hin deutlich zum Ausdruck, dass er für sich selbst handelt und die Lieferung an den Abnehmer ausführt.

Der Gefahrenübergang ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für sich allein nicht ausschlaggebend, hat aber Bedeutung im Rahmen der übrigen Umstände; maßgebend ist, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse - beurteilt nach der Verkehrsauffassung - die Verfügungsbefugnis auf den Abnehmer übergegangen ist. (VwGH 27.2.2002, 2000/13/0095, Pernegger in Melhardt/Tumpel, UStG<sup>2</sup> § 3 Rz 53).

Nach dem Unionsrecht gilt als Lieferung eines Gegenstandes die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen (vgl. Art 14 Abs 1 MwStSyst-RL). Die Lieferung erfasst nach der EuGH-Rechtsprechung auch jede Übertragung eines körperlichen Gegenstandes durch eine Partei, wodurch eine andere Partei ermächtigt wird, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer (EuGH 29.3.2007, C-111/05, Aktiebolaget NN, EuGH 15.12.2005, C-63/04, Centralan Property Ltd). Ob diese Befähigung im Einzelfall übertragen wurde ist vom nationalen Gericht anhand des gegebenen Sachverhaltes festzustellen (EuGH 8.2.1990, C-320/88 "Shipping an forwarding Enterprise").

Der Richtlinienbegriff der Verfügungsmacht knüpft somit mehr wirtschaftlich als juristisch an die Möglichkeit des Empfängers der Lieferung an, den Gegenstand zu nutzen (vgl. Kettisch, *Reihengeschäfte*, in SWK 23-24/2015, 1036). Auf die Eigentumsübertragung kommt es gleichfalls nach der Rechtsprechung des EuGH nicht an (EuGH 8.2.1990, C-320/88 "Shipping an forwarding Enterprise"). Auch nach VwGH bezieht sich die Formulierung "Übertragung der Befähigung wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen" nicht auf die Eigentumsübertragung in den durch das anwendbare nationale Recht vorgesehenen Formen, sondern umfasst jede Übertragung eines körperlichen Gegenstandes durch eine Partei, die die andere ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch wie ein Eigentümer zu verfügen (VwGH 17.4.2008, 2005/15/0098, vgl. Pernegger in Melhardt/Tumpel, UStG<sup>2</sup> § 3 Rz 49).

Der EuGH beurteilt die Übertragung der Verfügungsmacht eines Gegenstandes danach, ob die mit der Ware verbundenen Chancen und Risiken auf den Unternehmer übergegangen sind (EuGH 16.2.2012, Eon Aset, C-118/11).

Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen kommt der Gefahrtragung im Rahmen der übrigen Umstände des konkreten Falles jedenfalls entscheidungsrelevante Bedeutung zu. Sie muss als starkes Indiz für eine eigentümerähnliche Position und damit für die Lage der Verfügungsmacht verstanden werden (vgl. Kettisch, *Reihengeschäfte*, in SWK 23-24/2015, 1036).

Der Verwaltungsgerichtshof forderte im Erkenntnis vom 27.2.2015, 2011/13/0098, zu einem mit dem Beschwerdefall vergleichbaren Sachverhalt Feststellungen darüber, wie sich die Gastgeberinnen ihre Rolle anhand von in den Streitjahren vorhandenen Werbematerialien vorstellen mussten, als es zur Unterfertigung dieser Erklärungen kam.

Diesbezüglich liegen im konkreten Fall - wie oben außer Streit gestellt wurde - lediglich eine von der Gastgeberin unterschriebene Sammelbestellung, die an die Bf. gerichtet war und eine auf Grund dieser Bestellung von der Bf. ausgestellte und an die

Gastgeberin adressierte Rechnung vor, in der die Gastgeberin auf einer vorgefertigten Übernahmebestätigung handschriftlich unterzeichnete, die Rechnung der Bf., die Honorarnote der Beraterin und die Warenlieferung erhalten zu haben.

Aus diesen Unterlagen gehen allerdings weder allgemeine Liefer- und Verkaufsbedingungen noch Regelungen über eine Gefahrtragung beziehungsweise wie im Gewährleistungsfall vorzugehen war, hervor. Dem Ergebnis der Nachschau am 16.3.2016 folgend existieren keine weiteren Unterlagen, über deren Inhalt Feststellungen getroffen werden konnten.

Angesichts vorstehender Ausführungen wäre gerade der Inhalt solcher schriftlicher Vereinbarungen und nach außen gerichteter Werbematerialien ein wichtiges Indiz für die Klärung der Tatsachenfrage gewesen, ob die Gastgeberin nach den Prinzipien eines Eigenhandels aus dem zwischen ihr und der Bf. behaupteten Leistungsaustausch auch tatsächlich berechtigt und verpflichtet worden ist. Das Fehlen dieser Unterlagen im Zusammenhang mit der von der Außenprüfung getroffenen Feststellung, wie bei Produktmängel tatsächlich vorgegangen wurde, führt zu dem Schluss, dass der Gastgeberin umsatzsteuerrechtlich nicht die Verfügungsmacht an den Waren verschafft worden ist.

Diese Beurteilung widerspricht nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts nicht die oben zitierte Rechtsprechung des VwGH, nach der die Gefahrtragung jedenfalls Bedeutung im Rahmen der übrigen Umstände eines Falles hat, und im Ergebnis die Verschaffung der Verfügungsmacht auf den Abnehmer nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen ist.

Nach den Feststellungen des Prüfers steht außer Streit, dass es außer den von der Gastgeberin unterfertigten formellen Hinweisen auf den Sammelbestellungen der Gäste, den vorgefertigten, von den Gastgeberinnen handschriftlich unterfertigten Übernahmebestätigungen auf den Rechnungen und der Darstellung des Ablaufes der Party im "Partyplan" keine weiteren Anhaltspunkte gab, die die inhaltliche Richtigkeit dieser Hinweise bekräftigt hätten. Demnach hatte die Bf. nicht dargelegt, dass die tatsächliche Durchführung der Geschäfte in der Weise erfolgte, dass die Gastgeberin aus einem Schuldverhältnis mit der Bf. berechtigt und verpflichtet wurde und solcherart nach außen hin das Risiko im Hinblick auf die Mängelhaftung, den zufälligen Untergang der Sache und die Gewährleistung getragen hat.

Angesichts dieser Umstände kommt der außer Streit stehenden Tatsache, dass Gewährleistungsfälle unbestrittenermaßen stets über die Beraterin mit der Bf. abgewickelt wurden, die Gastgeberin und die Gäste in solchen Fällen niemals Kontakt zur Bf. aufgenommen haben im Zusammenhang mit fehlenden Vereinbarungen über Mängelhaftung, den zufälligen Untergang der Sache und die Gewährleistung, maßgebende Bedeutung zu. Dies auch deshalb, da Gewährleistung die bei entgeltlichen Verträgen gesetzlich angeordnete verschuldensunabhängige Haftung des Schuldners für

Mängel seiner Leistung bei deren Erbringung ist (vgl. Koziol/Welser, Bürgerliches Recht II<sup>1260</sup>).

Die Regeln über die Gefahrtragung verteilen das Risiko der zufälligen Verschlechterung (des zufälligen Unterganges) der Leistung zwischen Vertragsabschluss und Erfüllung. Trifft dieses Risiko bereits den Übernehmer, hat er wegen einer vor Übergabe zufällig eintretenden Verschlechterung keinen Gewährleistungsanspruch. Geht danach die Leistung vor Übergabe zufällig unter und trägt der Übernehmer bereits die Gefahr, muss er das volle Entgelt leisten, ohne eine Gegenleistung zu erhalten. Die Gefahrtragung durch den Übergeber ist also Voraussetzung für das Bestehen eines Gewährleistungsanspruches des Übernehmers (vgl. Perner in RdW 2005/674).

Gem. § 1048 ABGB geht die Gefahr mit bedungener Übergabe auf den Übernehmer über. Gewährleistung kann dann nur wegen solcher Mängel geltend gemacht werden, die bei der Übergabe der Sache vorliegen (§ 924 ABGB). Das ABGB stellt für die Beurteilung des Zeitpunkts der Mangelhaftigkeit auf die bedungene Übergabe ab.

Feststeht, dass die Gäste für Mängel im Zeitpunkt der Warenübernahme zweifelsohne einen gesetzlichen Anspruch auf Gewährleistung gegenüber ihrem Vertragspartner hatten. Dass sie in solchen Fällen ihre Ansprüche niemals bei den Gastgeberinnen, sondern bei der Beraterin angemeldet haben und dass die Gastgeberinnen in der Folge die Mängel niemals bei der Bf. angezeigt haben, zeigt unmissverständlich auf, dass die Gastgeberinnen nicht zur Gewährleistung verpflichtet waren, sie demnach weder Vertragspartner der Bf. noch der Gäste geworden sind. Die unbestrittene Tatsache, dass die Gastgeberinnen in genannter Angelegenheit keinen Kontakt zur Bf. aufgenommen haben, macht deutlich, dass die Bf. ihnen in Wahrheit keine Befähigung zur Verfügung über die Waren übertragen hatte, die Gastgeberinnen demzufolge nicht wirtschaftliche Eigentümer der Waren geworden sind.

Der von der Bf. wiederholt eingewandte Hinweis, dass die Beraterin auch die Abwicklung der Gewährleistung im Auftrag der Gastgeberin übernommen habe, vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern, zumal die Bf. lediglich behauptete, dass die Beraterin von der Gastgeberin stets mündlich zur genannten Abwicklung beauftragt worden ist, ein solches lediglich mündlich erteiltes Auftragsverhältnis jedoch nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des konkreten Falles, insbesondere aus der Sicht, dass es hier um die Frage der Geltendmachung von gesetzlichen Ansprüchen geht, als nicht glaubwürdig angesehen wird.

Wenn die steuerliche Vertretung ausführt, dass die Gäste die fehlerhaften Waren grundsätzlich bei der Gastgeberin abgeben konnten und nicht - wie von der Außenprüfung behauptet - bei der Beraterin, weist dies angesichts vorstehender Ausführungen keineswegs nach, dass die Gastgeberinnen allein dadurch zur Gewährleistung verpflichtet waren. Dies muss umso mehr gelten als auch das mit den Beschwerdeausführungen übereinstimmende Erhebungsergebnis vom 16.3.2016 aufzeigt, dass der Gast, wenn er

sich in Gewährleistungsfällen unmittelbar an die Bf. wandte, letztlich an die Beraterin und nicht an die Gastgeberin verwiesen wurde.

Deutlich wird außerdem, dass die von der Bf. geschulte Beraterin in ihrer gewohnt umfassenden Weise tätig wurde, sodass auf Grund der Art und Weise der Geltendmachung der Gewährleistungsansprüche davon ausgegangen werden muss, dass in Wirklichkeit nicht die Gastgeberin das wirtschaftliche Risiko der in Rede stehenden Verkaufsgeschäfte getragen hat, sondern die Bf.. Die Beraterin ist dabei nicht für die Gastgeberin sondern für die Bf. tätig geworden.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist bei Beurteilung, wer befähigt ist über einen Gegenstand zu verfügen, auf die Verpflichtung zur Leistungserbringung im Außenverhältnis abzustellen (vgl. VwGH 24.6.2003, 2002/14/0134).

Die Beschwerdeausführungen weisen stets auf schriftliche formelle Vermerke hin, ohne deren inhaltliche Richtigkeit zu beweisen oder glaubhaft zu machen, sodass diese, weil sie lediglich die formelle Gestaltung des hier zu beurteilenden Ablaufes wiedergeben und nicht beweisen, dass die Gastgeberin tatsächlich als Eigenhändlerin aufgetreten ist, ins Leere gehen.

Angesichts der nicht erwiesenen Verpflichtung der Gastgeberin zur Gewährleistung, muss auf Grund des Verbleibens wesentlicher Verpflichtungen in Haftungsfällen bei der Bf. von der Annahme Abstand genommen werden, dass die Gastgeberinnen befähigt waren, über die Gegenstände zu verfügen und damit wie ein Eigentümer zu handeln. Sie konnten demnach keine Lieferung ausführen, weil sie keine Abnehmer und im Außenverhältnis nicht zur Leistungserbringung verpflichtet waren. Die inhaltliche Richtigkeit der auf der Sammelbestellung schriftlich angeführten Unternehmereigenschaft der Gastgeberinnen war demnach nicht bewiesen. Daran ändert auch das Vorbringen der Bf. nichts, dass die Beraterin die Gastgeberinnen in persönlichen Gesprächen auf ein unternehmerisches Tätigwerden hingewiesen haben.

In Wahrheit hat die Bf. das wirtschaftliche Risiko der verfahrensgegenständlichen Verkaufsgeschäfte getragen und stand in einem direkten Leistungsaustausch mit den Gästen.

Die Verschaffung der Verfügungsmacht ist, wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, ein tatsächlicher Vorgang. Der Übergang muss sich tatsächlich vollziehen und kann nicht lediglich abstrakt vereinbart werden (vgl. VwGH 27.2.2002, 2000/13/0095, VwGH 28.5.2002, 99/14/0109).

Aus dem oben Ausgeführten folgt, dass die steuerliche Vertretung mit den Ausführungen zu den einzelnen von ihr dargestellten Vertragsverhältnissen (Beraterin - Gastgeberin, Bf. - Beraterin und Gastgeberin - Bf.) der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen konnte.

Die Bf. bringt wiederholt vor, dass ausschließlich zwischen der Gastgeberin und der Beraterin einerseits und zwischen der Gastgeberin und der Bf. andererseits vertragliche Beziehungen bestehen. Damit verweist sie allein auf das Bestehen einer von der



Gastgeberin unterfertigten Einverständniserklärung auf einer Sammelbestellkarte, auf einen den Ablauf schildernden "Partyplan", woraus sie informiert wurde, Waren im eigenen Namen und auf eigene Rechnung zu erwerben, um diese an die Gäste weiterzuverkaufen. Dazu kommt, dass die von der Beraterin übernommene Unterstützungs- und Beratungstätigkeit in einem derart umfassenden Ausmaß keineswegs dazu beitrug, im Außenverhältnis Verkaufshandlungen der Gastgeberinnen anzunehmen. Demnach steht fest, dass eigentlich die Beraterin infolge ihres weitreichenden Einsatzes im Zuge der Abwicklung des Verkaufes der Waren für die Bf. unternehmerisch tätig geworden ist und keineswegs bewiesen bzw. glaubhaft gemacht wurde, dass die Bf. die Tupperware-Produkte an die Gastgeberinnen im Sinne des § 3 Abs 1 UStG 1994 geliefert haben.

Vor diesem Hintergrund muss auch das weitere Beschwerdevorbringen ins Leere gehen, das nur auf die Abrechnung verweist und auf die allgemeine Tatsache, dass die Gastgeberin niedrigere Preise verrechnen hätte können und sie nach Aufteilung der Liefersackerl durch die Beraterin die Übergabe an die Partygäste vornimmt, ohne den tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt der Lieferungen nachzuweisen.

Dass die Bf. keine Kenntnis von den Namen der Gäste gehabt hatte, da sie nur die Sammelbestellungen erhalten habe, führt zu keiner anderen Beurteilung, da die Bf. die nähere Abwicklung des Verkaufes ihren geschulten Beraterinnen überlassen hatte, diese somit in ihrem Auftrag gehandelt haben und in ihrem wirtschaftlichen Interesse Verantwortung übertragen erhielten.

Das Vorbringen, dass im Falle eines Zahlungsverzuges einzig und allein die Gastgeberin gemahnt werde, wurde durch keinerlei Anhaltspunkte bewiesen oder glaubhaft gemacht. Ebenso wenig konnte aus denselben Gründen dem Vorbringen, dass die Lieferkette den zivilrechtlichen Vereinbarungen folgte und dass die Beraterin ausschließlich über Ersuchen der Gastgeberin tätig geworden ist, gefolgt werden.

Was die Ausführungen in der Beschwerde zum Vertragsverhältnis der Gastgeberin zu den Gästen anbelangt, ist wiederum auf die oben erwähnte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach derjenige, der keine Verfügungsmacht besitzt, selbst kein Abnehmer ist und keine Lieferungen ausführt.

Außerdem gelang es der Bf. mit ihren gesamten Beschwerdeausführungen nicht, die für die Umsatzsteuer maßgebende wirtschaftliche Umsetzung der vereinbarten zivilrechtlichen Leistungsbeziehungen glaubhaft darzulegen.

Dass die Gastgeberin ihre Privatwohnung für die Veranstaltung der Partys zur Verfügung stellt und Gelder vereinnahmt und an die Beraterin weiterleitet, bedeutet keineswegs, dass sie deshalb die in Rede stehenden Verkäufe im eigenen Namen und auf eigene Rechnung ausführte, ihr muss vielmehr, wie die Außenprüfung schon zutreffend festhielt eine Sammlungs- und Verteilungsfunktion, demnach eine unterstützende Rolle bei der Abwicklung der Verkaufsgeschäfte zugeschrieben werden. Dafür erhielt sie ein vom Bestellwert abhängiges Gastgebergeschenk, das sie für den Aufwand in ihrer Funktion als Gastgeberin entschädigen sollte. Bezüglich der von der Beraterin einbehaltenen

Provisionen handelt es sich um eine Abkürzung des Zahlungsweges, was ebenso von den Ausführungen in der Beschwerde untermauert wurde, nach denen die Gastgeberin der Beraterin in der Regel die von den Gästen eingesammelte Gesamtsumme einerseits zur Deckung der der Beraterin zustehenden Provision und andererseits zur Bezahlung der bei der Bf. bestellten Waren überlässt.

Demzufolge steht fest, dass die Bf. im Zuge des Verkaufes der Tupperware Produkte unstrittig in einer umsatzsteuerrechtlichen Leistungsbeziehung zu den Gästen stand.

Gemäß § 4 Abs 1 UStG 1994 wird der Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 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.

Damit gehörte zur Bemessungsgrundlage der Bf. im Sinne des § 4 Abs 1 UStG 1994 alles, was die Gäste für die erhaltenen Waren aufgewendet haben.

Zum Vorbringen der Vorsteuerschätzung ist auszuführen, dass ein Vorsteuerabzug eine Rechnung im Sinne des § 11 Abs 1 UStG 1994 voraussetzt, da diese eine materiell rechtliche Voraussetzung des Vorsteuerabzuges darstellt. Sofern eine Rechnung nicht ausgestellt und zugeleitet worden ist, ist eine Schätzung der Vorsteuern nicht zulässig. Waren jedoch ursprünglich Rechnungen vorhanden, die aber später beim Leistungsempfänger in Verlust geraten sind, so dürfen die Vorsteuern entsprechend der Judikatur des VwGH geschätzt werden. Voraussetzung dafür ist, dass als erwiesen angenommen werden kann, dass dem Unternehmer Rechnungen im Sinne des 11 Abs 1 UStG 1994 ausgestellt worden sind ( VwGH 15.6.1988, 84/13/0279). Die Beweislast trifft den Unternehmer.

Für den konkreten Fall folgt daraus, dass die Voraussetzungen für eine Schätzung der Vorsteuern nicht vorliegen, da die Bf. nicht behauptete, von den Beraterinnen Rechnungen erhalten zu haben, die in der Folge in Verlust geraten wären.

### **Unzulässigkeit einer Revision**

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

Im vorliegenden Fall liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, da die den konkreten Fall betreffende Feststellung, ob umsatzsteuerrechtlich die Verfügungsmacht verschafft worden ist, eine Frage des Sachverhaltes darstellt und somit eine Rechtsfrage im Sinne des Art 133 Abs. 4 B-VG dadurch nicht berührt wurde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. Juli 2016