



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat **A)** über die Berufung des GS, Adresse/Bw., vertreten durch Dr. Wilhelm Frei, 2130 Mistelbach, Bahnzeile 9, vom 20. Februar 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Mistelbach an der Zaya vom 16. Dezember 2003 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1999, **B)** über die Berufungen des GS, Adresse/Bw., vertreten durch Dr. Wilhelm Frei, 2130 Mistelbach, Bahnzeile 9, vom 30. Jänner 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Mistelbach an der Zaya vom 16. Dezember 2003 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2000 – 2001 und **C)** über die Berufungen des GS, Adresse/Bw., vertreten durch Dr. Wilhelm Frei, 2130 Mistelbach, Bahnzeile 9, vom 23. Dezember 2004 gegen den gemäß § 200 Abs 2 BAO idgF endgültigen Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 25. November 2004 betreffend Umsatzsteuer 2002 und den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach betreffend Einkommensteuer 2002 vom 25. November 2004 nach den am 11. Februar 2010 und 17. Februar 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlungen entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) hatte eine Gewerbeberechtigung als Masseur; seit 31. März 2004 ist dieser Betrieb ruhend gemeldet. Ab 1. April 2004 bezieht der Bw. ausschließlich Arbeitslosenunterstützung.

Die betriebliche/n Tätigkeit/en des Bw. war/en Gegenstand einer Außerprüfung. Im Betriebsprüfungs-(Bp) Bericht vom 9. Dezember 2003 wurde festgestellt:

▪ **Bp-Bericht, Tz 10 und 12:**

Der Bw. ermittelt seine Einkünfte gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 idgF; seine Aufzeichnungen sind infolge materieller Mängel nicht ordnungsgemäß im Sinne des § 131 BAO idgF.

▪ **Bp-Bericht, Tz 15:**

Festgestellte Mängel:

a) Im Zuge der Betriebsprüfung wurde ein Kalender für 2000 mit den vorgemerkten Kundenterminen mit täglich pauschaler Losungssumme vorgelegt. Im Kalender befanden sich Listen mit täglich detaillierten Aufzeichnungen der Kundenerlöse. Die Erlössumme lt. Einnahmen-Ausgaben-Rechnung beträgt im Jahre 2000 ATS 285.970,00, lt. vorgefundener Losungslisten für 2000 wurden tatsächliche Erlöse iHv ATS 536.920,00 festgestellt, sodass sich für das Jahr 2000 eine Einnahmendifferenz iHv ATS 250,950,00 (brutto) oder rund 88% der erklärten Erlöse ergibt.

b) Auf Grund einer Kontrollmitteilung wurde festgestellt, dass die Provisionseinnahmen der Firma V GmbH, Adresse/V., in den Jahren 2000 iHv ATS 74.128,65, 2001 iHv ATS 190.671,06, 2002 iHv EUR 1.117,50, 1-10/2003 iHv EUR 2.452,50 nicht in den Einnahmen erfasst sind.

A. Umsatzsteuer:

▪ **Bp-Bericht, Tz 16:**

Auf Grund der Feststellungen lt. Tz. 15 waren die Besteuerungsgrundlagen im Prüfungs- und Nachschauzeitraum wie folgt im Schätzungswege zu ermitteln:

a) Auf Grund der vorgefundenen Losungsaufzeichnungen im Jahre 2000 war im Prüfungszeitraum eine Erlöszuschätzung iHv rund 88% vorzunehmen.

b) Weiters waren die Provisionseinnahmen lt. Tz. 15 b) GS sen. zuzurechnen, da die Provisionsgutschriften ihm zugeflossen sind. Einzelne behauptete Gesellschaften bürgerlichen Rechts mit den Familienmitgliedern GS jun., CS, SS, MS konnten nicht anerkannt werden, da der Vertragspartner von der Firma V GmbH der Abgabepflichtige ist. Es wurden keinerlei Verträge im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt, auch wurde kein Nachweis erbracht, dass den Familienmitgliedern Provisionen zugeflossen wären.

- Umsatz (in ATS):

netto lt. Erklärung:

1999: ATS 238.625,01; 2000: ATS 238.308,33; 2001: ATS 233.770,83

88% Zuschätzung gerundet:

1999: ATS 210.000,00; 2000: ATS 209.125,00; 2001: ATS 205.000,00

Massageerlöse lt. Bp:

1999: ATS 448.625,01; 2000: ATS 447.433,33; 2001: ATS 438.770,83

Provisionen V netto:

1999: ATS 0,00; 2000: ATS 61.773,87; 2001: ATS 158.892,55

vereinnahmte Entgelte lt. Bp:

1999: ATS 448.625,01; 2000: ATS 509.207,20; 2001: ATS 597.663,38

- Umsatzsteuernachschau (in EUR):

lt. Aufzeichnung:

2001: EUR 20.954,16; 1-10/2003: EUR 18.257,50

88% Zuschätzung gerundet:

2001: EUR 18.440,00; 1-10/2003: EUR 16.066,00

Massageerlöse lt. Bp:

2001: EUR 39.394,16; 1-10/2003: EUR 34.323,50

Provisionen V netto:

2001: EUR 931,25; 1-10/2003: EUR 2.043,75

vereinnahmte Entgelte lt. Bp:

2001: EUR 40.325,41; 1-10/2003: EUR 36.367,25

▪ **Bp-Bericht, Tz 17:**

Abziehbare Vorsteuern 1999 – 2001 lt. Erklärung; 2002 und 2003 lt. Aufzeichnungen abzüglich Privatanteile (Berechnung lt. Abgabenerklärung).

▪ **Bp-Bericht, Tz 18:**

Die Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 (10) UStG ist im Jahr 2000 nicht durchzuführen, da die Umsatzsteuer nach den allgemeinen Vorschriften ermittelt wird (Grenze für Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG ATS 300.000,00 bzw. EUR 22.000,00 überschritten).

B. Gewinnermittlung:

▪ **Bp-Bericht, Tz 24 – Tz 28:**

Tz. 24 Es wurde der Antrag gestellt, die Gewinnermittlung gemäß § 4 (3) EStG als Nettoverrechnung durchzuführen. Die Umsatzsteuer stellt daher keine Einnahme dar, die Vorsteuern stellen keine Betriebsausgabe dar.

Nettoverrechnung:

Umsatzsteuer lt. Erklärung:

1999: - ATS 47.724,99; 2000: - ATS 47.661,67; 2001: ATS - 46.754,17

Vorsteuern lt. Erklärung:

1999: ATS 20.719,77; 2000: ATS 18.302,82; 2001: ATS 14.290,60

Gewinnänderung:

1999: ATS -27.005,22; 2000: ATS 29.358,85; 2001: ATS - 32.463,57

Tz. 25 Auf Grund der vorgefundenen Lösungsaufzeichnungen im Jahre 2000 (Tz. 15a) war im Prüfungszeitraum eine Erlöszuschätzung iHv rund 88% vorzunehmen.

Einnahmen netto lt. Erklärung:

1999: ATS 238.625,01; 2000: ATS 238.308,33; 2001: ATS 233.770,83

Gewinnänderung 88% Zuschätzung gerundet:

1999: ATS 210.000,00; 2000: ATS 209.125,00; 2001: ATS 205.000,00

Tz. 26 Weiters waren die Provisionseinnahmen lt. Tz. 15 b) GS sen. zuzurechnen, da die Provisionsgutschriften ihm zugeflossen sind.

Einzelne behauptete Gesellschaften bürgerlichen Rechts mit den Familienmitgliedern GS jun., CS, SS, MS konnte nicht anerkannt werden, da der Vertragspartner von der Firma V GmbH der Abgabepflichtige ist. Es wurden keinerlei Verträge im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt, auch wurde kein Nachweis erbracht, dass den Familienmitgliedern Provisionen zugeflossen wären.

Provisionen V: Gewinnänderung (netto) 2000:

ATS 74.128,65; 2001: ATS 190.671,06.

Tz 27 Nichtabzugsfähige Betriebsausgaben: 1999 (Strafen, Wein); 2000 (Kostenanteile Sozialversicherung)

Tz. 28 Die iZm Vereinstätigkeiten stehenden, geltend gemachten, Aufwendungen (Kilometergelder) sind mangels Nachweis wie folgt zu kürzen (3000 km á 4,90):

Kilometergelder/Gewinnänderung 1999 - 2001: jeweils ATS 14.700,00.

Am 16. Dezember 2003 erließ das Finanzamt die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1999 – 2001 und den gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2002. Im Fristverlängerungsansuchen (19. Jänner 2004) teilte der Bw. mit, dass diese Bescheide am 18. Dezember 2004 zugestellt wurden.

Am 19. Jänner 2004 – einem Montag – beantragte der Bw., die Berufungsfrist für die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1999 – 2001 und den gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufige Umsatzsteuerbescheid 2002 bis 31. Jänner 2004 – einen Samstag – zu verlängern.

Am 2. Februar 2004 – einem Montag - beantragte der Bw., die Berufungsfrist für die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1999 bis 20. Februar 2004 zu verlängern.

Die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1999 wurden mit der am 20. Februar 2004 eingebrachten Berufung innerhalb offener Berufungsfrist angefochten. Die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2000 – 2001 wurden mit den am 30. Jänner 2004 eingebrachten Berufungen innerhalb offener Berufungsfrist angefochten. Der gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufige Umsatzsteuerbescheid 2002 wurde nicht angefochten.

Am 25. November 2004 erließ das Finanzamt den gemäß § 200 Abs 2 BAO idgF endgültigen Umsatzsteuerbescheid 2002 und den Einkommensteuerbescheid 2002.

Den gemäß § 200 Abs 2 BAO idgF endgültigen Umsatzsteuerbescheid 2002 begründend wurde ausgeführt:

Im Zuge der Betriebsprüfung für die Jahre 1999 bis 2001 wurde für den Nachschauzeitraum festgestellt, dass auf Grund vorgefundener Lösungsaufzeichnungen im Jahre 2000 eine Erlöszuschätzung für das Jahr 2002 in Höhe von rund 88 % (€ 18.440,00) vorzunehmen ist.

Weiters sind die Provisionen von V GmbH zu erfassen (netto € 931,75). In diesem Zusammenhang waren die behaupteten Gesellschaften bürgerlichen Rechts mit den Familienmitgliedern auf Grund fehlender Verträge und mangels Nachweis des Geldflusses nicht anzuerkennen.

Die Umsatzgrenze für Kleinunternehmer gemäß § 6 (1) Z 27 UStG wurde somit überschritten, die Umsätze waren mit 20 % der Umsatzsteuer zu unterziehen (s. auch Bp-Bericht vom 9.12.2003 Tz 15 und Tz 16, Vorsteuern lt. Gewinnermittlung € 1.292,00).

Den Einkommensteuerbescheid 2002 begründend wurde ausgeführt:

Im Zuge der Betriebsprüfung für die Jahre 1999 bis 2001 wurde festgestellt, dass im Jahre 2002 eine Zuschätzung iHv 88 % auf Grund der im Jahre 2000 vorgefundene Lösungsaufzeichnungen vorzunehmen war (netto € 18.440,00).

Weiters waren die Provisionen von V GmbH GS sen. zuzurechnen (netto € 931,25), da für die mit einzelnen Familienmitgliedern behaupteten Gesellschaften bürgerlichen Rechts keinerlei Verträge vorgelegt werden konnten.

Die Gewinnermittlung wurde wie im Zuge der Bp. für das Jahr 2002 auf Nettoverrechnung umgestellt (Umsatzsteuer ist Betriebsausgabe € 4.190,84, Vorsteuer ist Betriebseinnahme € 1.292,00; s. auch Bp-Bericht vom 9.12.2003, Tz. 15, 16).

Der gemäß § 200 Abs 2 BAO idgF endgültige Umsatzsteuerbescheid 2002 und der Einkommensteuerbescheid 2002 wurden - lt. Bw. - am 29. November 2004 zugestellt und mit den am 23. Dezember 2004 eingebrachten Berufungen innerhalb offener Berufsfrist angefochten.

In den ggstl. Berufungsverfahren wurde vorgebracht:

A) ... gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 1999 vom 16. Dezember 2003 (Berufung vom 20. Februar 2004; Stellungnahme/Betriebsprüfung):

Der Bw. beantragte, den Umsatzsteuerbescheid 1999 aufzuheben, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1999 mit ATS 29.425,00 festzusetzen und die Einkommensteuer 1999 neu zu berechnen.

Seine Berufungsanträge hat der steuerliche Vertreter des Bw. wie folgt begründet:

- Die bis dato nicht vorliegenden Unterlagen sollen jetzt vorliegen. Die iHv ATS 286.350,00 erklärten Einnahmen betragen in Wirklichkeit ATS 312.650,00; der Bw. sei Kleinunternehmer und sei – da er keinen Regelbesteuerungsantrag gestellt habe - mit seinen Umsätzen steuerbefreit.
- Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1999 sollen ATS 29.425,00 betragen und seien wie folgt zu berechnen:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. angefochtenen Bescheid (ATS 186.119,78); zuzüglich Zahllast lt. Tz 24 (ATS 27.005,22); abzüglich Differenz aus Zuschätzung lt. Tz 25 (ATS 210.000,00) und Zuschätzung lt. vorhandenen Aufzeichnungen (ATS 26.300,00)
= ATS 183.700; ergibt Einkünfte aus Gewerbebetrieb ATS 29.425,00.

Zu dieser Berufung nahm die Betriebsprüfung wie folgt Stellung:

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde für das Jahr 1999 der Kundenkalender vorgelegt, welcher eine Tageslosung aufwies, die mit den Losungslisten der Belegsammlung ident war.

Im Zuge der Berufung wurde der gleiche Kundenkalender 1999 neuerlich vorgelegt mit Eintragung der einzelnen Honorare der Kunden; im Zuge der Betriebsprüfung war nur die jeweilige Tageslosungssumme 1999 ausgewiesen (siehe Blatt 30 - 32 und Blatt 86 des Arbeitsbogens).

Auffällig an den nunmehr vorgelegten detaillierten Losungsaufzeichnungen für 1999 und 2001 ist, dass höchstens Einzelhonorare iHv ATS 400,00 vereinnahmt wurden. In den im Zuge der Bp für das Jahr 2000 vorgefundenen Einnahmenaufzeichnungen wurden jedoch durchwegs Honorare bis zu ATS 450,00 verrechnet. Weiters teilte der Abgabe-

pflichtige dem Prüfer im Zuge der Bp mit, dass 2003 die Honorare rund EUR 36,00 (rund ATS 500,00) betragen. Die vorgelegten Lösungsaufzeichnungen erscheinen der Bp. nicht glaubhaft.

B) ... gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2000 – 2001 vom 16. Dezember 2003 (Berufungen vom 30. Jänner 2004; Stellungnahme/Betriebsprüfung):

Ad Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2000:

Der Bw. beantragt, die Umsatzsteuerzahllast 2000 mit ATS 69.517,00 festzusetzen, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2000 mit ATS 196.470,00 festzusetzen und die Einkommensteuer 2000 neu zu berechnen.

Seine Berufungsanträge hat der steuerliche Vertreter des Bw. wie folgt begründet:

Die von der Betriebsprüfung aufgefundenen, von der abgegebenen Umsatzsteuererklärung abweichenden Lösungsaufzeichnungen, ergeben Einnahmen iHv ATS 526.920,00, von der Betriebsprüfung irrtümlich mit ATS 536.920,00 angesetzt.

Daraus errechnet sich unter Anwendung des 20%igen Umsatzsteuersatzes ein Nettoumsatz 2000 iHv ATS 439.100,00. Die darauf entfallende Umsatzsteuer ermittelt sich mit ATS 87.820,00; unter Berücksichtigung der abziehbaren Vorsteuern ATS 18.302,82 ergibt die Umsatzsteuerzahllast 2000 mit ATS 69.517,00.

Nicht in die Umsätze einzubeziehen sind die Provisionsgutschriften über verkaufte Magnetresonanzmatten der Firma V. Die Firma V hat die Provisionen netto ohne Umsatzsteuer gutgeschrieben.

Dies deshalb, weil sie anlässlich der Verkaufsschulung für meinen Mandanten und seine Gattin, sowie seine zwei Söhne und seine Tochter die Bildung jeweils einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht mit seinen Familienmitglieder vorgeschlagen hat; was er im Anschluss auch getan hat. Damit erreicht keine der Gesellschaften nach bürgerlichem Recht die Kleinunternehmergrenze und konnte daher die Provisionsgutschrift ohne Umsatzsteuer erfolgen. Aus rechtlichen Gründen konnte V die Provisionsgutschrift nicht an die Gesellschaften nach bürgerlichem Recht legen, weil der Vertrieb der Magnetresonanzmatten nur über Masseure zulässig war. Die über diese Provisionsabrechnung zugeflossenen Einnahmen sind daher der jeweiligen Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zuzurechnen und berühren die Umsätze meines Mandanten nicht.

Einkommensteuerrechtlich errechnen sich die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2000 für meinen Mandanten wie folgt:

Gewerbliche Einkünfte lt. Bescheid vom 14. Jänner 2002 ATS 1.276,00:

Erhöhung aufgrund der aufgefundenen Lösungsaufzeichnungen mit einem Gesamtbetrag von ATS 526.920,00; d.s. für die Netto-Einnahmen-Ausgaben-Verrechnung Umsätze von ATS 439.100,00; davon abzuziehen sind die bereits erklärten Umsätze von ATS 285.970,00, sodass sich eine Erhöhung von ATS 153.130,00 ergibt.

Aus den Ausgaben auszuscheiden sind die Vorsteuern mit ATS 16.234,00; Tz 24 über die Kostenanteile der Sozialversicherung werden anerkannt ATS 188,00, Tz 28 Kilometergelder anerkannt ATS 14.700,00:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus dem Masseurbetrieb: ATS 185.528,00.

Dazu kommen die Gewinnanteile aus den Gesellschaften nach bürgerlichem Recht. Die Bruttoeinnahmen für diese Gesellschaften betrugen ATS 74.128,65; davon abzuziehen sind die von V für eigene Anschaffungen gutgeschriebenen Provisionen im Ausmaß von ATS 49.260,00, sodass Provisionen aus Fremdverkäufen verbleiben mit ATS 24.868,65; davon abzuziehen ist das 12%ige Betriebsausgabenpauschale mit ATS 2.984,65, sodass sich ein aufzuteilender Überschuss von ATS 21.884,00 ergibt. Von diesem Wert sind meinem Mandanten 50% zuzurechnen, d.s. ATS 10.942,00: Gesamte Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2000: ATS 196.470,00.

Nach Berücksichtigung der Sonderausgaben mit ATS 1.819,00 ist die Einkommensteuer 2000 zu berechnen.

Die Provisionseinnahmen von V für den Verkauf von Magnetresonanzmatten sind nicht meinem Mandanten ausschließlich zuzurechnen.

Mein Mandant hat über Empfehlung von V mit seiner Gattin, seinen beiden Söhnen und seiner Tochter jeweils eine Gesellschaft nach bürgerlichen Recht gegründet, wo er selbst seinen Kontakt zu V als Heilmasseur eingebracht hat und die Familienmitglieder jeweils ihre Arbeitskraft.

Wie bereits oben ausgeführt, hat V Verkaufsberechtigungen nur an Masseure vergeben, dies war zur Vermeidung von Angriffen von Konkurrenzprodukterzeugern notwendig, weshalb eine Abrechnung auf die Gesellschaft nach bürgerlichen Recht durch V nicht erfolgen konnte. Tatsächlich war aber die Gründung der Gesellschaft nach bürgerlichen Recht jeweils davon ausgegangen, dass mein Mandant seine Berechtigung in die Gesellschaft nach bürgerlichen Recht einbringt und die Familienmitglieder ihre Arbeitskraft. Die Familienmitglieder sollten die Verkaufsgespräche, Demonstrationen und nach dem Kauf Einschulungen, wenn erforderlich auch mehrmals, durchführen. Meinem Mandanten war es aufgrund seiner Auslastung nicht möglich, diese Tätigkeiten zu übernehmen.

Vereinbart wurde auch, dass nach Abzug der Ausgaben der verbleibende Einnahmenüberschuss jeweils 50:50 zu teilen ist.

Die Bildung der Gesellschaften nach bürgerlichem Recht ist ausreichend in Erscheinung getreten, weil einerseits V als Lieferant davon gewusst hat und andererseits die Kunden jeweils darüber aufgeklärt wurden, dass die Bestellung des Gerätes nicht auf den gemeinsamen Namen meines Mandanten und des Familienmitgliedes, sondern nur auf den Namen meines Mandanten aus rechtlichen Gründen wegen der Verkaufsberechtigung erfolgen könne.

Zu dieser Berufung nahm die Betriebsprüfung wie folgt Stellung:

Die im Jahre 2000 auf Grund der vorgefundenen Einnahmenaufzeichnungen ermittelten Lösungen betragen lt. Bp. ATS 536.920,00 und nicht wie vom Abgabepflichtigen behauptet ATS 526.920,00, da beim Aufsummieren der einzelnen Tageslösungen auf Monatssummen Rechenfehler gemacht wurden. Es ist daher richtig, dass die Einnahmen lt. Bp um ATS 10.000,00 brutto höher anzusetzen waren (siehe Blatt 25 des Arbeitsbogens der Betriebsprüfung).

Die Umsätze (Provisionen für den Verkauf von Magnetfeldmatten) der Firma V waren dem Abgabepflichtigen als Vertragspartner zuzurechnen. Es wurden keinerlei Verträge über Gesellschaften bürgerlichen Rechts mit der Gattin, den Söhnen bzw. der Tochter vorgelegt. Die Verträge der Firma V werden nur mit Einzelpersonen geschlossen. Es wurden keinerlei Geldflüsse an die Gattin, beide Söhne und die Tochter nachgewiesen. (Hinsichtlich Anerkennung von Gesellschaften bürgerlichen Rechts siehe auch VwGH. ZI. 99/15/0190-6 vom 3.7.2003). Da keinerlei schriftliche Verträge vorliegen und keine Geldflüsse an die nahen Angehörigen nachgewiesen wurden, waren die Provisionen dem Abgabepflichtigen zuzurechnen. (Hinsichtlich Anerkennung einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zwischen Ehegatten für das Gründungsjahr siehe SWK 3/2004).

Ad. Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2001:

Der Bw. beantragt, den Umsatzsteuerbescheid 2001 aufzuheben, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2001 mit ATS 182.812,24 festzusetzen und die Einkommensteuer 2001 neu zu berechnen.

Seine Berufungsanträge hat der steuerliche Vertreter des Bw. wie folgt begründet:

Die Finanzbehörde hat im Zuge der Betriebsprüfung für das Jahr 2000 Lösungsaufzeichnungen gefunden, welche mit den erklärten Einnahmen nicht übereingestimmt haben. Die Abweichung wurde mit 88% berechnet.

Da zum Zeitpunkt der Prüfung die Lösungsaufzeichnungen für 2001 nicht vorlagen, hat die Betriebsprüfung für 2001 ebenfalls um 88% mehr Einnahmen angenommen. Die Lösungsaufzeichnungen für 2001 liegen nunmehr vor und es ergeben sich aus diesen Aufzeichnungen für das Jahr 2001 Einnahmen von ATS 333.290,00.

Die Provisionseinnahmen aus dem Verkauf von V-Magnetresonanzmatten sind meinem Mandanten nicht zuzurechnen.

Mein Mandant ist mit seinem Masseurbetrieb voll ausgelastet, weshalb es ihm nicht möglich ist, daneben noch Magnetresonanzmatten vorzuführen und zu verkaufen, sowie die notwendige Einschulung zum Betrieb dieser Matten vorzunehmen. Deshalb wurde ihm bei der V-Beratung vorgeschlagen, er solle mit anderen Personen, vornehmlich aus dem Familienkreis, Gesellschaften nach bürgerlichem Recht bilden und in diese Gesellschaft seinen Kontakt zu V mit seiner Mattenbezugsberechtigung (dies ist an Masseur gebunden) einzubringen und das andere Mitglied aus der Familie solle seine Arbeitskraft einbringen. Daraufhin hat mein Mandant jeweils eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht mit seiner Gattin SS, mit seinem Sohn CS, seinem Sohn GS jun. und seiner Tochter MS abgeschlossen.

Diese Familienmitglieder haben die Matten präsentiert, erklärt und verkauft und anschließend bei Lieferung der Matten auch die, notfalls mehrfache, Erläuterung der Funktionsweise der Matte übernommen.

Die Partner aus der Familie meines Mandanten haben auch eine kostenpflichtige Verkaufsschulung bei V mitgemacht.

V war die Vergesellschaftung meines Mandanten mit seinen Familienmitgliedern bekannt, da von dieser empfohlen, weshalb diese Gesellschaften auch nach Außen hin in Erscheinung getreten sind.

Konsequenterweise hat V dann auch aus dieser Kenntnis heraus die für den Verkauf entstandenen Provisionen ohne Umsatzsteuer gutgeschrieben. Eine Gutschrift an die jeweilige Gesellschaft nach bürgerlichem Recht war nicht möglich, weil die Berechtigung zum Vertrieb nur über Masseur möglich war.

Die aus dieser Verkaufstätigkeit resultierenden Einnahmen sind daher meinem Mandanten nicht zuzurechnen, sondern vielmehr der jeweiligen Gesellschaft nach bürgerlichem Recht.

Damit liegen die Einnahmen meines Mandanten unter der Kleinunternehmergrenze, weshalb der Umsatzsteuerbescheid 2001 ersatzlos aufzuheben ist.

Einkommensteuerrechtlich sind die erklärten Einnahmen von ATS 280.525,00 auf ATS 333.290,00 zu erhöhen, d.i. ein Betrag von ATS 52.765,00.

Aus der Ergebnisteilung aus den Gesellschaften nach bürgerlichem Recht mit den Familienmitgliedern ermittelt sich der Gewinnanteil für meinen Mandanten wie folgt:

Gesamtprovisionsabrechnungen lt. V ATS 190.671,00; davon sind die Provisionen für eigene Anschaffungen abzuziehen, weil diese keinen Umsatz sondern Einstandspreisminderungen bedeuten (ATS 13.225,00); davon abzugsfähig in jeder Gesellschaft nach bürgerlichem Recht – das Betriebsausgabenpauschale mit 12%, d.s. ATS 21.293,52, sodass in den Gesellschaften nach bürgerlichem Recht Einnahmenüberschüsse von ATS 156.152,48 entstanden sind.

Davon sind nach Gesellschaftsvereinbarung meinem Mandanten 50% zuzurechnen, d.s. ATS 78.076,00.

Die lt. Tz. 28 des Betriebsprüfungsberichtes erfolgte Kürzung des Kilometergeldes um ATS 14.700,00 bleibt unverändert.

Demnach errechnet sich das steuerpflichtige Einkommen meines Mandanten für das Jahr 2001 wie folgt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bescheid vom 16. April 2003 ATS 35.271,00; Einnahmenerhöhung ATS 52.765,00; Gewinnanteile aus Gesellschaft nach bürgerlichen Recht ATS 78.076,00; lt. Tz 28 nicht abzugsfähige Kilometergelder ATS 14.700,00; Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2001 lt. Berufung ATS 180.812,00.

Nach Berücksichtigung von Sonderausgaben iHv ATS 1.819,00 errechnet sich die entsprechende Einkommensteuer 2001.

Zu dieser Berufung nahm die Betriebsprüfung wie folgt Stellung:

Da im Zuge der Betriebsprüfung für das Jahr 2001 weder ein Kundenkalender noch Lösungslisten vorgelegt wurden, war die Zuschätzung auf Basis der vorgefundenen Lösungsaufzeichnungen 2000 (d.s. 88%) vorzunehmen. Die Bruttoeinnahmen aus Massageerlösen 2000 lt. Bp betragen ATS 526.525,00; lt. Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ATS 280.525,00 im Gegensatz zu den in der Berufung behaupteten Einnahmen iHv ATS 333.290,00. Auf Grund der Erfahrungen des täglichen Lebens sind geringfügige Einnahmenschwankungen möglich, nicht jedoch in einem behaupteten Ausmaß von ATS 193.335,00.

Die Umsätze (Provisionen für den Verkauf von Magnetfeldmatten) der Firma V waren dem Abgabepflichtigen als Vertragspartner zuzurechnen. Es wurden keinerlei Verträge

über Gesellschaften bürgerlichen Rechts mit der Gattin, den Söhnen bzw. der Tochter vorgelegt. Die Verträge der Firma V werden nur mit Einzelpersonen geschlossen. Es wurden keinerlei Geldflüsse an die Gattin, beide Söhne und die Tochter nachgewiesen (Hinsichtlich Anerkennung von Gesellschaften bürgerlichen Rechts siehe auch VwGH. Zl. 99/15/0190-6 vom 3.7.2003). Da keinerlei schriftliche Verträge vorliegen und keine Geldflüsse an die nahen Angehörigen nachgewiesen wurden, waren die Provisionen dem Abgabepflichtigen zuzurechnen. (Hinsichtlich Anerkennung einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zwischen Ehegatten für das Gründungsjahr siehe SWK 3/2004).

C) ... gegen den gemäß § 200 Abs 2 BAO idgF endgültigen Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 25. November 2004 und den Einkommensteuerbescheid 2002 vom 25. November 2004 (Berufungen vom 23. Dezember 2004, Stellungnahme/Betriebsprüfung):

Ad gemäß § 200 Abs 2 BAO idgF endgültiger Umsatzsteuerbescheid 2002:

Der Bw. beantragt, die Umsätze 2002 erklärungsgemäß festzusetzen und die Kleinunternehmerregelung anzuwenden.

Seine Berufungsanträge hat der steuerliche Vertreter des Bw. wie folgt begründet:

Die Veranlagung stützt sich im angefochtenen Bescheid auf die Betriebsprüfung für die Jahre 1999 bis 2001, in welcher aufgrund vorgefundener Losungsaufzeichnungen im Jahre 2000 eine Erlöszuschätzung mit rd. 88% vorzunehmen war. Außerdem sei die Provision von V im Ausmaß von netto € 931,75 als Umsatz bei meinem Mandanten zu erfassen gewesen.

In der Umsatzsteuererklärung 2002 wurden bereits unverkürzte Umsätze aufgrund vorhandener Losungsaufzeichnungen angesetzt. Eine diesbezügliche Umsatzsteuernachschau hat bereits stattgefunden.

Feststellungen aus dieser Nachschau sind mir nicht bekannt gegeben worden.

Da bereits die vollen Umsätze angegeben wurden, besteht kein Raum für eine Erlöszuschätzung im Jahre 2002 und das noch dazu iHv 88%.

Ad Einkommensteuerbescheid 2002:

Der steuerliche Vertreter des Bw. beantragt die erklärungsgemäße Veranlagung und bringt begründend vor:

Wie bereits in meiner Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2002 ausgeführt, stützt sich die Veranlagung im angefochtenen Bescheid auf die Feststellungen der Be-

etriebsprüfung für die Jahre 1999 - 2001, in welchen im Jahre 2002 eine Zuschätzung iHv 88% auf der im Jahre 2000 vorgefundenen Losungsaufzeichnungen vorzunehmen war.

Die Steuererklärung 2002 geht aber bereits von den unverkürzten Losungsaufzeichnungen aus, weshalb eine Erlöszuschätzung nicht mehr zulässig ist. Anlässlich einer Umsatzsteuernachschau für die Jahre 2002 und 2003 wurden mir auch keine Feststellungen diesbezüglich bekannt gegeben. Dieser Umsatzsteuernachschau lagen bereits die unverkürzten Losungsaufzeichnungen vor. Bei der Umsatzsteuernachschau sind die handschriftlichen Aufzeichnungen im Terminkalender meines Mandanten zur Prüfung vorgelegen.

Zur Berufung gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2002 nahm die Betriebsprüfung wie folgt Stellung:

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde für das Jahr 2002 und 2003 eine Umsatzsteuernachschau durchgeführt (siehe Tz 16 des Bp-Berichtes vom 9.12.2003). Es wurden monatliche Losungslisten und kein Kundenkalender mit detaillierten Einnahmenaufzeichnungen vorgelegt.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden auf Grund der für das Jahr 2000 vorgefundenen detaillierten Losungsaufzeichnungen eine Umsatz- und Erlöszuschätzung iHv 88% vorgenommen (siehe auch Stellungnahme zur Berufung für das Jahr 2000). Auch wurden Provisionen von V GmbH im Zuge der Umsatzsteuernachschau dem Abgabepflichtigen hinzugerechnet, da die behaupteten Gesellschaften bürgerlichen Rechts mit nahen Angehörigen mangels Verträgen und mangels Nachweis eines Geldflusses nicht anzuerkennen waren.

Alle Stellungnahmen der Betriebsprüfung wurden dem Bw. zur Kenntnis gebracht. Gegenäußerungen sind nicht erfolgt.

Die Berufungen gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1999 – 2001, den gemäß § 200 Abs 2 BAO idgF endgültigen Umsatzsteuerbescheid 2002 und den Einkommensteuerbescheid 2002 hat das Finanzamt mit den am 19. Jänner 2005 erlassenen Berufungsvorentscheidungen abgewiesen.

Begründend wurde auf die Feststellungen in Tz 15a und Tz 15b des Bp-Berichtes verwiesen und dazu ausgeführt:

Ad) Feststellungen in Tz 15a des Bp-Berichtes: Die 88%-Zuschätzung wegen festgestellter Differenz der Losungsaufzeichnungen zu den erklärten Erlösen 2000 iHv 88% sei nicht nur im Jahr 2000 sondern auch in den Jahren 1999 – 2002 durchzuführen, da Unterlagen über die Einnahmen der Jahre 1999, 2001 und 2002 nicht vorlagen.

Ad) Feststellungen in Tz 15b des Bp-Berichtes: Die Provisionseinnahmen aus dem Vertrieb von V-Magnetresonanzmatten seien nicht mit Familienmitgliedern errichteten Gesellschaften nach bürgerlichem Recht sondern dem Bw. zuzurechnen, da der Bw. Vertragspartner der V GmbH gewesen sei und die Provisionsgutschriften dem Bw. zugeflossen seien.

„Es wurden keinerlei Verträge in Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt, auch wurden keine Nachweise erbracht, dass den Familienmitgliedern Provisionen zugeflossen wären“ (© Finanzamt).

Nach Zitierung des Gesetzestextes von § 184 Abs 1 BAO idgF führte das Finanzamt aus:

Die im Berufungsverfahren nachträglich vorgelegten Lösungsaufzeichnungen erscheinen unglaublich, da an denen auffällig ist, dass höchstens Einzelhonorare iHv ATS 400,00 vereinnahmt wurden.

In den im Zuge der Betriebsprüfung für das Jahr 2000 vorgefundenen Einnahmenaufzeichnungen wurden durchwegs Honorare bis zu ATS 450,00 verrechnet. Weiters teilte der Abgabepflichtige dem Prüfer im Zuge der Betriebsprüfung mit, dass 2003 die Honorare rund EUR 36,00 (rund ATS 500,00) betragen.

Zu den steuerrechtlich nicht anzuerkennenden behaupteten Gesellschaften nach bürgerlichem Recht wird ausgeführt, dass steuerrechtlich die Anerkennung eines zwischen nahen Angehörigen begründeten Rechtsverhältnisses nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes u.a. voraussetzt, dass dieses nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt, weil sonst steuerrechtliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten.

Diesem zwingenden Erfordernis der ausreichenden Publizität der Vereinbarung wird jedenfalls dann nicht entsprochen, wenn diese der Abgabenbehörde erst nach Ablauf des Besteuerungszeitraumes für den es bereits gelten soll, mitgeteilt wird.“

Alle Berufungsvorentscheidungen wurden lt. Rückschein am 24. Jänner 2005 zugestellt und mit den am 24. Februar 2005 innerhalb offener Vorlageantragsfrist eingebrachten, auf das bisherige Berufungsvorbringen verweisenden, Vorlageanträgen angefochten.

Ein das bisherige Berufungsvorbringen ergänzendes oder abänderndes Berufungsvorbringen wurde nicht erstattet.

Aus den Verwaltungsakten:

- Lt. Umsatzsteuererklärungen 1993 – 1998 haben die Umsätze ATS 300.000,00 nicht überschritten. Regelbesteuerungsanträge wurden nicht gestellt.

- Die Umsatz- und Einkommensteuererklärungen 1999 wurden am 2. April 2001 eingebracht. Im Jahr 1999 errichtete bürgerlich-rechtliche Gesellschaften mit Familienmitgliedern wurden nicht erklärt.
- Die Umsatz- und Einkommensteuererklärungen 2000 wurden am 9. Jänner 2002 eingebracht. Im Jahr 2000 errichtete bürgerlich-rechtliche Gesellschaften mit Familienmitgliedern wurden nicht erklärt.
- Die Umsatz- und Einkommensteuererklärungen 2001 wurden am 8. April 2003 eingebracht. Im Jahr 2001 errichtete bürgerlich-rechtliche Gesellschaften mit Familienmitgliedern wurden nicht erklärt.
- Die Umsatz- und Einkommensteuererklärungen 2002 wurden am 29. März 2004 eingebracht. Der Bw. erklärte, im Jahr 2002 zwei Gesellschaften nach bürgerlichen Recht mit Familienmitgliedern neu errichtet zu haben.

Aus der Niederschrift/Berufungsverhandlung (11. Februar 2010):

Nach Vorhalt des bisherigen Verwaltungsgeschehens wurde ausgeführt:

Der Bp-Bericht vom 9. Dezember 2003 war Entscheidungsgrundlage für alle angefochtenen Bescheide.

Steuerberater bringt vor, dass die Aufzeichnungen vom Betriebsprüfer eingesehen wurden. Ermittlungsergebnisse befinden sich nicht in den Verwaltungsakten.

Finanzamt stellt den Antrag auf Einvernahme des Betriebsprüfers.

Betreffend Vertrieb von Magnetresonanzmatten: Geldflüsse zu Familienmitgliedern sind nicht nachweisbar, da die Familienmitglieder bar bezahlt wurden. Die Verträge/Gesellschaften nach bürgerlichem Recht wurden nicht schriftlich sondern mündlich abgeschlossen. Es gibt keine Dokumente darüber.

Der Bw. hat die Magnetresonanzmatten von V gekauft; Kaufpreis waren die „Provision(en) für eigene Anschaffungen“.

Die Verträge/Gesellschaften nach bürgerlichem Recht mit den Familienmitgliedern wurden dem Finanzamt nicht angezeigt.

Dem Finanzamt wird der Ermittlungsauftrag erteilt, die Unterlagen (Lösungsaufzeichnungen, Kundenkalender, Berechnung der Durchschnittshonorare, Honorarabrechnung für die Jahre 1999 – 2002) durchzusehen und Feststellungen über die Umsätze aus dem Masseurbetrieb zu treffen.

Steuerberater stellt den Antrag/Vorlage der Umsatzdurchschnittswerte von Masseurbetrieben im ggstl. Finanzamt-Bereich, welche aufgrund der abgegebenen Steuererklärungen von der Finanzbehörde ermittelt werden.

Steuerberater erhält den Auftrag, alle auf den Ermittlungsauftrag des Finanzamt sich beziehende Unterlagen vorzulegen, sowie alle auf den Vertrieb der Magnetresonanzmatten sich beziehenden Dokumente (Verträge Bw. mit V, Unterlagen – Konkurrenzargument, rechtliche Hindernisse, Verträge über die Errichtung von Gesellschaften nach bürgerlichem Recht, Provisionen für eigene Anschaffungen) vorzulegen.

Es ergeht der Auftrag, den Unternehmensgegenstand der Gesellschaften nach bürgerlichem Recht bzw. deren Geschäftstätigkeit darzustellen.

Die Berufungsverhandlung wurde auf unbestimmte Zeit vertagt.

Ermittlungsverfahren nach der Berufungsverhandlung (11. Februar 2010):

▪ Ermittlungsaufträge:

Mit Vorhalt vom 17. Februar 2010 wurden dem Finanzamt folgende Ermittlungsaufträge erteilt:

Pkt I. Ermittlungsaufträge betreffend Gewerbebetrieb/Masseur:

- Aufforderung an den Bw., die Lösungsaufzeichnungen und Kundenkalender der Jahre 1999 – 2002 vorzulegen; Feststellung, ob die vom Bw. vorgelegten Lösungsaufzeichnungen und Kundenkalender der Jahre 1999 – 2002 vollständig sind und Ermittlung der Erlöse/Einnahmen 1999 – 2002 aus den vom Bw. vorgelegten Lösungsaufzeichnungen und Kundenkalendern.
- Feststellung der von der Bp. für die Ermittlung der Durchschnittshonorare verwendeten Berechnungsgrundlagen und Berechnungsmethode.
- Aufforderung an den Bw., Honorarrechnungen aus den Jahren 1999 – 2002 vorzulegen; Feststellung von Art und Umfang der vom Bw. in den Jahren 1999 – 2002 erbrachten Massage-Leistungen aus den vorgelegten Honorarrechnungen der Jahre 1999 - 2002.

Pkt. II. Ermittlungsaufträge betr. Vertrieb/Magnetresonanzmatten:

- Aufforderung an den Bw., folgende Unterlagen/Beweismittel vorzulegen:
 - Vertrag Bw. – V, von V ausgestellte Rechnungen über den Verkauf von Magnetresonanzmatten an den Bw.,

- Verträge/Vereinbarungen über die Errichtung aller Gesellschaften nach bürgerlichem Recht, von den Gesellschaften nach bürgerlichem Recht ausgestellte Rechnungen über den Verkauf der Magnetresonanzmatten,
 - alle auf die behaupteten Verkaufsschulungen sich beziehende Unterlagen,
 - alle auf das „*Konkurrenzargument*“ sich beziehende Unterlagen,
 - alle auf die „*rechtlichen Hindernisse*“ sich beziehende Unterlagen und
 - alle auf die Provisionen für eigene Anschaffungen sich beziehende Provisionen.
- Aufforderung an den Bw., Unternehmensgegenstand bzw. Unternehmenskonzept und Geschäftstätigkeit der Gesellschaften nach bürgerlichem Recht zu beschreiben.

▪ **Ermittlungsergebnisse:**

Die v.a. Ermittlungsaufträge waren wiederholt Gegenstand erstinstanzlicher Vorhalte. Obwohl diese Ermittlungsaufträge ausschließlich jene Beweisanträge betrafen, die der steuerliche Vertreter des Bw. in der Berufungsverhandlung (11. Februar 2010) stellte, blieben die v.a. Fragen unbeantwortet und die in der Berufungsverhandlung (11. Februar 2010) als Beweismittel angebotenen Unterlagen wurden nicht vorgelegt.

Über seine Ermittlungsergebnisse erstellte der Betriebsprüfer folgenden Aktenvermerk (22. November 2010):

Zu Pkt. I.: *Gemäß dem obigen Ersuchen wurde eine Nachschau gemäß § 144 BAO durchgeführt. Im Zuge dieser wurden auf Verlangen weder Lösungsaufzeichnungen noch die Kundenkalender für die Jahre 1999 bis 2002 und auch keine weiteren Unterlagen vorgelegt. Ebenso blieb ein Ersuchen um Ergänzung des Finanzamt-Fachbereiches vom 20. Juli 2010 unbeantwortet. Bis dato wurden demnach keine weiteren Unterlagen vorgelegt, die vom UFS gewünschte Fragenbeantwortung musste daher aufgrund der bisherig vorgelegten Unterlagen (liegen dem UFS alle vor) erfolgen:*

Im Zuge der Betriebsprüfung für die Jahre 1999 bis 2001 sowie für den Nachschauzeitraum 2002 bis 2003 wurden keine Honorarnoten und Preislisten vorgelegt. Die Schätzung erfolgte durch inneren Betriebsvergleich, da im Zuge der Bp folgendes festgestellt worden war:

- a) Im Zuge der Betriebsprüfung wurde - auf Grund der für das Jahr 2000 vorgefundenen detaillierten Lösungsaufzeichnungen - eine Umsatz- und Erlöszuschätzung in Höhe von 88 % für die Jahre 1999 bis 2001 und den Nachschauzeitraum 2002 und 2003 vorgenommen.*

- b) Im Zuge der Betriebsprüfung wurde für das Jahr 1999 der Kundenkalender vorgelegt, welcher eine Tageslosung aufwies, die mit den Lösungslisten der Belegsammlung ident war.
- c) Im Zuge der Berufung wurde der gleiche Kundenkalender 1999 neuerlich vorgelegt mit Eintragung der einzelnen Honorare der Kunden. Im Zuge der Betriebsprüfung war nur die jeweilige Tageslosungssumme 1999 ausgewiesen (siehe Blatt 30 bis 32 und Blatt 86 des Arbeitsbogens).
- d) Auffällig an dieser im Zuge der Berufung vorgelegten detaillierten Lösungsaufzeichnungen für 1999 und 2001 ist, dass höchstens Einzelhonorare in Höhe von S 400,00 vereinnahmt wurden. In den im Zuge der Bp für das Jahr 2000 vorgefundenen Einnahmenaufzeichnungen wurden jedoch durchwegs Honorare bis zu S 450,00 verrechnet. Weiters teilte der Abgabepflichtige dem Prüfer im Zuge der Bp mit, dass 2003 die Honorare rd. Euro 36,00 (rd. S 500,00) betragen.

Diese vorgelegten Lösungsaufzeichnungen erscheinen der Bp. nicht glaubhaft.

Zu Pkt. II.: Es wurden betreffend Vertrieb von V - Magnetresonanzmatten keine Verträge zwischen dem Berufungswerber und der Firma V vorgelegt.

Weiters wurden keine Verträge/Vereinbarungen über die Errichtung aller Gesellschaften nach dem bürgerlichen Recht, und auch keine von dieser Gesellschaften ausgestellten Rechnungen vorgelegt.

Es wurden keinerlei Unterlagen betreffend Verkaufsschulungen, Konkurrenzmanagement oder Unterlagen betreffend „rechtliche Hindernisse“ und Provisionen auf für eigene Anschaffungen sich beziehende Provisionen vorgelegt. Es wurde auch keine Stellungnahme zur Geschäftstätigkeit der Gesellschaften bürgerlichen Rechts vorgelegt.

Aus der Website/V GmbH (Stand 12.10.2010):

- Die V GmbH vertreibt ihre Produkte weltweit und hat nach eigenen Angaben 1140 „freie Medizinprodukte-Berater“ (Stand 1.1.2008). Zielgruppen der (gesamten) Produktwerbung der V GmbH sind Ärzte, Heilpraktiker, Masseure, Inhaber von Wellness- und Fitness-Centern.
- Anforderungsprofile für:
 - ... V Referral-Partner: V Referral-Partner geben dem V Sales-Team Empfehlungen über potenzielle Kunden und Interessenten; sie erhalten Vermittlungsprovision für Kundenempfehlungen, wenn diese zum Kauf führen.

... (haupt- und nebenberufliche) V Franchise-Partnerschaft: *„Als Franchise-Partner suchen wir Menschen, die unternehmerisch denken, kontaktfreudig sind und sich leidenschaftlich für Gesundheit und Wellness interessieren. Begeisterungsfähigkeit und die Bereitschaft, Tag für Tag Neues zu lernen und neue Wege zu gehen, sind die wichtigsten Voraussetzungen“* (© Website).

... V Z-Partner: Gesucht werden Unternehmer, die Interesse haben, in ihrem Hotel, Fitness-Studio, Friseur- und/oder Kosmetiksalon, Autohaus, Golfclub, ... eine V Z zu integrieren. *„Voraussetzungen: Hohe Motivation und Einsatzfreude als Unternehmer, Kontaktfreudigkeit und Freude im Umgang mit Menschen (Kunden/Interessenten), Qualitätsbewusstsein und Ästhetik (Vorliebe für Besonderes), Platzbedarf mindestens 15 m².“* (© Website).

... das Betreiben eines V Mobils: Vertriebs-Franchise-Partner haben während aufrechtem Vertriebs-Franchise-Vertrags die Möglichkeit, ein V Mobil zu erwerben. Das V Mobil wird als Instrument für die Markterschließung eingesetzt ... Für den Betrieb eines V Mobils gibt es seitens V weder eine Gebietsbeschränkung noch einen Gebietsschutz.

... V Lounge-Franchise-Partner betreiben eine V Lounge als eigenständiges Geschäftslokal. *„Anforderungsprofil: Kaufmännische Ausbildung und/oder Erfahrung, Erfahrung im Verkauf und Vertrieb, unternehmerisches Denken und Handeln, hohe Motivation und Einsatzfreude als Unternehmer, Organisationstalent und Führungsqualitäten, ..., entsprechendes Eigenkapital, ..., Platzbedarf mindestens 125 m² (ohne Schulungsraum)“* (© Website).

... V Master-Lizenz-Partner: V Master-Lizenz-Partner erwerben Exklusivrechte für den Support der V Franchise-Partner und Kunden in einem EU Land. Anforderungsprofil: siehe V Master-Franchise-Partner

... V Master-Franchise-Partner: V Master-Franchise-Partner erwerben Exklusivrechte für ein bestimmtes Land in den Vertragsgebieten ausgenommen jener Länder, die der Europäischen Union (EU) zugehören, tragen die Verantwortung für den Import der Vertragsprodukte, Aufbau des V Franchise-Systems, Verwaltung und Abrechnung, das Erreichen der wirtschaftlichen Ziele und die Umsetzung der ... in ihrem Land und sind wirtschaftlich komplett unabhängige Franchise Unternehmen.

Anforderungsprofil: *„Kaufmännische Ausbildung und/oder kaufmännische Erfahrung, repräsentativer Standort für die Vita Life Master-Franchise-Zentrale und Erfahrung im Unternehmensaufbau, ... entsprechende Netzwerke im Vertragsgebiet, entsprechendes Eigenkapital, Freude an Aus- und Weiterbildung in vielen Bereichen ...“* (© Website).

Aus der Niederschrift/Berufungsverhandlung (17. Februar 2011):

Nach Vorhalt des bisherigen Verwaltungsgeschehens und der auszugsweise zitierten Website der V GmbH führten die Parteien des ggstl. Berufungsverfahrens zu den Streitpunkten aus und der steuerliche Vertreter des Bw. legte folgende u.a. Unterlagen vor:

- Vorgelegt wurden das Losungskonvolut „Erlöse 1999“ im Original, ein roter Kalender mit der Bezeichnung „1999 ..“, das (die Aufzeichnungen des Bw. enthaltene) Kalenderblatt für die 10. Woche des Jahres 1999, die Berechnung der Gesamtsumme 1999, ein roter Kalender mit der Bezeichnung „2001 ..“, das (die Aufzeichnungen des Bw. enthaltene) Kalenderblatt für die 47. Woche des Jahres 2001, das „Konvolut 2001“ mit Einzel- und Gesamtsummen, die Berechnung der Gesamtsummen 2002 und ein Kalenderblatt November 2003 mit Terminen des Steuerberaters.
- Steuerberater stellt außer Streit, dass die Lösungsaufzeichnungen Einnahmen iHv ATS 536.920,00 (d.s. die im Betriebprüfungsverfahren festgestellten Einnahmen) ergeben.
- Vorgelegt werden 11 Bestätigungen von Käufern der V Magnetresonanzmatten. Die Bestätigungen betreffend wurde vom steuerlichen Vertreter des Bw. vorgebracht:

Verkauft wurden 21 Matten. Von den Käufern sind 3 verstorben und 1 Käufer ist in höchster Stufe pflegebedürftig. Es verbleiben 17 Käufer; davon haben 11 eine Bestätigung über den Kauf unterschrieben.
- Vorgelegt wird eine Bestätigung über ein von V veranstaltetes Geschäftspräsentationsseminar, dass der Bw. mit seiner Gattin besucht hat.

Die Veranstaltung fand am 21. und 22. Oktober 2000 statt.

Als Beweismittel dafür, dass 2 Personen das Geschäftspräsentationsseminar besucht haben, wird eine R-Rechnung vorgelegt.
- Die bürgerlich-rechtlichen Gesellschaftsverträge wurden mündlich abgeschlossen. Die Existenz dieser Gesellschaften werden durch den 2. Absatz in den Bestätigungsschreiben der Käufer von Magnetresonanzmatten bestätigt.
- Als Beweismittel für Preisnachlässe wird eine Provisionsabrechnung vorgelegt.
- Beweismittel für einen Geldfluss können nicht vorgelegt werden. Die Weiterleitung der Provisionen erfolgte bar.
- Als Beweismittel für Provisionsabrechnungen der Gesellschaften nach bürgerlichem Recht werden Rechnungen von V an die Familienmitglieder vorgelegt.

- Vorgelegt werden die Abrechnungen der Gesellschaften nach bürgerlichem Recht für 2000 und 2001.
- „Die Erlöse 2002 waren nicht überprüfbar“ (© Finanzamt); „... obwohl Tagesaufzeichnungen vorgelegt worden sind“ (© Steuerberater).

Die Rechnung/R, das Losungskonvolut „Erlöse 1999“ und die ‚roten‘ Kalender für die Jahre 1999 und 2001 wurden vor Verkündung der Entscheidung retourniert.

Aus den in der Berufungsverhandlung vorgelegten Belegen:

I. Belege/Streitpunkt Massageerlöse/Massageeinnahmen:

I.I. Das Losungskonvolut „Erlöse 1999“ bestand aus mehreren +/- 10 cm x 10 cm großen Papierblättern und enthielt Zahlenkolonnen, die addiert waren.

I.II. Die ‚roten‘ Kalender .. 1999 und .. 2001 waren Unterlagen, die lt. Aktenvermerk (22. November 2010) bereits im Betriebsprüfungsverfahren vorgelegt wurden.

I.III. Abb. 1 – Abb. 4; Erlösaufzeichnungen mit addierten Zahlenkolonnen:

The image shows two pages of handwritten accounting records. The left page is for the year 1999 and the right page is for the year 2001. Both pages feature columns of numbers and calculations, with some entries circled or highlighted. The 1999 record shows a total of 312,650.00 T. The 2001 record shows a total of 333,290.00 T. There are also handwritten notes and a '2002' stamp on the right page.

II. Belege/Streitpunkt Gesellschaften nach bürgerlichem Recht:

II.I. Abb. 5 und Abb.6: Provisionsabrechnungen/Gesellschaften nach bürgerlichem Recht (Abb. 5) und an den Bw. adressierte und auf Briefpapier mit dem Firmenlogo der V GmbH geschriebene, nicht unterfertigte, Provisionsabrechnungen (Abb. 6):

und 2000 Magnetfeldsysteme						Provisionsabrechnung für den Zeitraum: 01-11-00 .. 30-11-00					
Monat	Name	Ort	Buchdatum	Prov.	Summe	Beraternummer					
...	Eigenaufträge:					
...	Name Ort Ber.-Nr. Pos. Datum Auftr.Nr. prov.fähiger Prov.% Prov. €					
...					
					ATS 22.870,76					
					- 12% Betriebsausgabenpauschale					
					ATS 2.744,49					
					ATS 20.126,27					
					50% Anteil ATS 10.063,14					
					50% Anteil ATS 10.063,14					
					ATS 20.126,28					
						Gesamtumsatz Eigenaufträge 189.183,10 56.755,00					
						Restanzzahlungsbetrag: 56.755,00					

Die in der Provisionsabrechnung (Abb. 6) angeführten Personen waren der Bw., Familienmitglieder des Bw. und die nicht zum Familienkreis des Bw. gehörende MR.

II.II. Abb. 7: Auf Briefpapier mit dem Firmenlogo der V GmbH geschriebene Rechnungen/Magnetresonanzmatten:

-Vorschau-		Datum		22-11-00	
Rechnung Nr.: 71852		Seite		1	
P. Art-Nr.	Bezeichnung	Menge	Einh.	Preis	Betrag(ATS) USt
1 5005	MRS 2000+ Set home SN: PH0025626	1	Stück	29.980,00	29.980,00 20
2 9570	Flyer >Patienteninfo MFT<	100	Stück	4,00	400,00 20
					30.380,00

Die Rechnungen/Magnetresonanzmatten sind an die in der Provisionsabrechnung (Abb. 6) angeführten Personen (Bw., Familienmitglieder des Bw. und die nicht zum Familienkreis des Bw. gehörende MR) adressiert. Die Anschrift des Bw. wird als Lieferanschrift angegeben:

II.III. Abb. 8: Rechnung/Geschäftspräsentationsseminar:

-Vorschau-		Datum		16-10-00	
Rechnung Nr.: 68055		Seite		1	
P. Art-Nr.	Bezeichnung	Menge	Einh.	Preis	Betrag(ATS) USt
1 SGS000	St.Wolfgang/21.+22.10.2000/D	1	Stück	1.990,00	1.990,00 20
2 SGS001	St.Wolfgang/21.+22.10.2000/D	1	Stück	1.490,00	1.490,00 20
					3.480,00
Geschäftspräsentationsseminar					

II.IV. Abb. 9: Eine von 11 im Zeitraum Dezember 2010 bis Februar 2011 datierte Bestätigung eines Käufers (einer Käuferin) einer Magnetresonanzmatte:

Ich bestätige, daß mir Herr _____ ein
Magnetsystem verkauft, mich beraten und in die Benutzung
eingeführt hat.

Er hat mir auch erklärt, daß er mit seinem Vater,
zusammenarbeitet und dieser aus rechtlichen Gründen den
Kaufvertrag unterschreiben müsse.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Die Anfechtungserklärungen in den Berufungen wurden in der Berufungsverhandlung dahin gehend abgeändert, dass die im erstinstanzlichen Verwaltungsverfahren erfolgte Berechnung der (Netto)Massageerlöse und (Netto)Massageeinnahmen 2000 außer Streit gestellt wurde.

Von dieser Außerstreitstellung ausgehend war **I.** über die der Höhe nach strittigen (Netto)Massageerlöse und (Netto)Massageeinnahmen 1999, 2001 und 2002, **II.** über Gesellschaften nach bürgerlichem Recht, die der Bw. mit Familienmitgliedern errichtet zu haben behauptete und über das bei Berechnung der Gewinnanteile in Abzug gebrachte Betriebsausgabenpauschale, **III.** über die durch Erklärung von Umsatzsteuer iHv ATS 0,00 bzw. EUR 0,00 in Anspruch genommene Kleinunternehmerregelung, und **IV.** über den Antrag auf Vorlage der Umsatzdurchschnittswerte von Masseurbetrieben im Zuständigkeitsbereich des die angefochtenen Bescheide erlassenden Finanzamtes, welche aufgrund der abgegebenen Steuererklärungen von der Finanzbehörde ermittelt werden, zu entscheiden.

I. (Netto)Massageerlöse/(Netto)Massageeinnahmen 1999, 2001 und 2002:

Über den Streitpunkt (Netto)Massageerlöse/(Netto)Massageeinnahmen 1999, 2001 und 2002 war aus den Verwaltungsakten festzustellen:

▪ (Netto)Massageerlöse 1999:

Der Bw. erklärte (Netto)Massageerlöse iHv ATS 238.625,00 und (Brutto)Massageerlöse iHv ATS 286.350,00.

Die erklärten (Netto)Massageerlöse iHv ATS 238.625,00 zuzüglich 88%-Zuschätzung waren die Besteuerungsgrundlage im erstinstanzlichen Verwaltungsverfahren.

Nach der Anfechtungserklärung/Berufung betragen die iHv ATS 286.350,00 erklärten (Brutto)Massageerlöse nach jetzt zugänglichen Unterlagen ATS 312.650,00.

▪ (Netto)Massageeinnahmen 1999:

Der Bw. erklärte (Netto)Massageeinnahmen iHv ATS 238.625,00 und Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv ATS – 22.154,81.

Besteuerungsgrundlage im erstinstanzlichen Verwaltungsverfahren waren Einkünfte aus Gewerbebetrieb inklusive 88% Zuschätzung iHv ATS 186.120,00.

Nach der Anfechtungserklärung/Berufung betragen die iHv ATS 286.350,00 erklärten (Brutto)Massageeinnahmen nach jetzt zugänglichen Unterlagen ATS 312.650,00.

▪ **(Netto)Massageerlöse 2001:**

Der Bw. erklärte (Netto)Massageerlöse iHv ATS 233.770,83 und (Brutto)Massageerlöse iHv ATS 280.525,00.

Die erklärten (Netto)Massageerlöse iHv ATS 233.770,83 zuzüglich 88%-Zuschätzung waren die Besteuerungsgrundlage im erstinstanzlichen Verwaltungsverfahren.

Nach der Anfechtungserklärung/Berufung betragen die iHv ATS 280.525,00 erklärten (Brutto)Massageerlöse nach jetzt zugänglichen Unterlagen ATS 333.290,00.

▪ **(Netto)Massageeinnahmen 2001:**

Der Bw. erklärte (Netto)Massageeinnahmen iHv ATS 233.770,83 und Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv ATS 35.271,18.

Besteuerungsgrundlage im erstinstanzlichen Verwaltungsverfahren waren Einkünfte aus Gewerbebetrieb inklusive 88% Zuschätzung iHv ATS 381.399,98.

Nach der Anfechtungserklärung/Berufung betragen die iHv ATS 280.525,00 erklärten (Brutto)Massageeinnahmen nach jetzt zugänglichen Unterlagen ATS 333.290,00.

▪ **(Netto)Massageerlöse 2002:**

Der Bw. erklärte (Netto)Massageerlöse iHv EUR 20.954,16 und (Brutto)Massageerlöse iHv EUR 25.145,00.

Die erklärten (Netto)Massageerlöse iHv EUR 20.954,16 zuzüglich 88%-Zuschätzung waren die Besteuerungsgrundlage im erstinstanzlichen Verwaltungsverfahren.

Nach der Anfechtungserklärung/Berufung wurden unverkürzte (Netto)- und (Brutto)Massageerlöse erklärt.

▪ **(Netto)Massageeinnahmen 2002:**

Der Bw. erklärte (Netto)Massageeinnahmen iHv EUR 20.954,16 und Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv EUR 7.159,41.

Besteuerungsgrundlage im erstinstanzlichen Verwaltungsverfahren waren Einkünfte aus Gewerbebetrieb inklusive 88% Zuschätzung iHv EUR 23.631,82.

Nach der Anfechtungserklärung/Berufung wurden unverkürzte (Netto)- und (Brutto)Massageeinnahmen erklärt.

Ob die (Netto)Massageerlöse und (Netto)Massageeinnahmen lt. Erklärung (1999, 2001 und 2002), die (Netto)Massageerlöse und (Netto)Massageeinnahmen lt. Erklärung inklusive Zuschätzung iHv 88% (1999, 2001 und 2002) oder die (Netto)Massageerlöse und (Netto)Massageeinnahmen lt. Berufung (1999 und 2001) als Besteuerungsgrundlagen heranzuziehen waren, war eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortende Sachfrage.

Nach § 167 Abs 2 BAO idgF hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (Ritz, BAO³, § 167, Tz 8 und die do. zit. Judikate).

Gemäß § 184 Abs 1 BAO idgF sind die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, wenn sie nicht ermittelbar oder berechenbar sind. Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Die vorzit. Rechtslage wird zur Rechtsgrundlage der Entscheidung über den Streitpunkt erklärt. Von dieser Rechtslage ausgehend waren die (Netto)Massageerlöse und (Netto)Massageeinnahmen lt. Erklärung inklusive Zuschätzung iHv 88% als Besteuerungsgrundlagen heranzuziehen, wenn die Schätzungsberechtigung bestand.

Über die Schätzungsberechtigung war aus den Verwaltungsakten festzustellen:

I.I. Nach der Beweislage im Betriebsprüfungsverfahren stimmten die Tageslosungen lt. Kundenkalendern 1999 und 2001 mit den Losungslisten 1999 und 2001 überein und sprachen damit *a)* für vollständige Aufzeichnungen und *b)* für richtige Angaben über (Netto)Massageerlöse und (Netto)Massageeinnahmen in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen und Steuererklärungen.

In den Berufungen wurden für die Jahre 1999 und 2001 höhere (Netto)Massageerlöse und (Netto)Massageeinnahmen als die in den Steuerklärungen angeführten (Netto)Massageerlöse und (Netto)Massageeinnahmen erklärt und dazu begründend aufgeführt, dass die in den Berufungen für die Jahre 1999 und 2001 erklärten (Netto)Massageerlöse und (Netto)Massage-

einnahmen aus jetzt zugänglichen Unterlagen ermittelt wurden. Da die in den Berufungen für die Jahre 1999 und 2001 erklärten (Netto)Massageerlöse und (Netto)Massageeinnahmen höher als die mit Kundenkalendern und Losungslisten nachgewiesenen (Netto)Massageerlöse und (Netto)Massageeinnahmen 1999 und 2001 aus den Steuererklärungen waren, war als erwiesen anzusehen und festzustellen, dass die im Betriebsprüfungsverfahren vorgelegten Aufzeichnungen unvollständig waren und damit die Schätzungsberechtigung vorlag.

Dass die in den Berufungen erklärten (Netto)Massageerlöse und (Netto)Massageeinnahmen die tatsächlich erzielten (Netto)Massageerlöse und (Netto)Massageeinnahmen waren, ist aus den im Berufungsverfahren vorgelegten Unterlagen nicht beweisbar, da der Bw. der wiederholt gestellten Aufforderung, diese jetzt zugänglichen Unterlagen vorzulegen, dadurch nachkam, dass er die bereits im Betriebsprüfungsverfahren vorgelegten Kundenkalender – es handelte sich dabei um das (damals nicht im Original sondern als Ablichtung vorgelegte) Losungskonvolut „Erlöse 1999“, die Erlösberechnungen Abb. 1 – Abb. 3 und die ‚roten‘ Kalender mit den Bezeichnungen „... 1999“ und „... 2001“ – durch seinen Steuerberater vorlegen ließ. Nach dieser Beweislage waren die in den Berufungen für 1999 und 2001 erklärten (Netto)Massageerlöse und (Netto)Massageeinnahmen nicht als Besteuerungsgrundlagen heranzuziehen.

Der 1999 und 2001 angewendeten Schätzungsmethode lag zugrunde, dass die Erlöse lt. Losungslisten 2000 - unbestritten - um 88% höher als die 2000 erklärten Erlöse waren. Der Zuschätzung iHv 88% lag daher ein innerer Betriebsvergleich und damit eine von der ständigen VwGH-Rechtsprechung als zulässig anerkannte Schätzungsmethode zugrunde. Die Berufungsbehörde sah sich daher nicht veranlasst, von dieser Schätzung abzuweichen.

Es ergeht die Entscheidung:

Das Berufsbegehren - die (Netto)Massageerlöse und (Netto)Massageeinnahmen 1999 und 2001 berufungskonform als Besteuerungsgrundlage heranzuziehen - wird abgewiesen.

I.II. Der Aufforderung nachzuweisen, dass die erklärten (Netto)Massageerlöse und (Netto)Massageeinnahmen 2002 keine verkürzten (Netto)Massageerlöse und (Netto)Massageeinnahmen waren, kam der Bw. dadurch nach, dass er die mit „2002“ gekennzeichnete, einseitige, aus Zahlenkolonnen bestehende, Aufzeichnung vorlegte, die als Abb. 4 in die Bilddokumentation/Berufungsentscheidung aufgenommen wurde. Aus den Zahlenkolonnen und den im Betriebsprüfungsverfahren vorgelegten Tageslosungen ist die Richtigkeit der erklärten (Netto)Massageerlöse und (Netto)Massageeinnahmen 2002 nicht nachweisbar, weshalb die Schät-

zungsberechtigung auch für die (Netto)Massageerlöse und (Netto)Massageeinnahmen 2002 bestand.

Der (auch 2002) angewendeten Schätzungsmethode lag zugrunde, dass die Erlöse lt. Leistungslisten 2000 - unbestritten - um 88% höher als die 2000 erklärten Erlöse waren. Der Zuschätzung iHv 88% lag daher ein innerer Betriebsvergleich und damit eine von der ständigen VwGH-Rechtsprechung als zulässig anerkannte Schätzungsmethode zugrunde. Die Berufungsbehörde sah sich daher nicht veranlasst, von dieser Schätzung abzuweichen.

Es ergeht die Entscheidung:

Das Berufungsbegehren - die (Netto)Massageerlöse und (Netto)Massageeinnahmen 2002 erklärungskonform als Besteuerungsgrundlage heranzuziehen - wird abgewiesen.

II. Gesellschaften nach bürgerlichem Recht mit Familienmitgliedern:

Über den v.a. Streitpunkt war aus den Verwaltungsakten festzustellen, dass der Bw. mit Familienmitgliedern Gesellschaften nach bürgerlichem Recht zum Verkauf von V – Magnetresonanzmatten errichtet und in die bürgerlich-rechtlichen Gesellschaften seine Kontakte zu V und seine Magnetresonanzmattenbezugsberechtigung eingebracht zu haben behauptete. Die Familienmitglieder der Bw. sollen ihre Arbeitskraft in die bürgerlich-rechtlichen Gesellschaften eingebracht haben.

Streitpunktbezogen war folgende Rechtslage anzuwenden:

Gemäß § 1175 Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch - ABGB wird durch einen Vertrag, vermöge dessen zwei oder mehrere Personen einwilligen, ihre Mühe allein oder auch ihre Sachen zum gemeinschaftlichen Nutzen zu vereinigen, eine Gesellschaft zu einem gemeinschaftlichen Erwerbe (Gesellschaft nach bürgerlichem Recht - GesnbR) errichtet.

Der (bürgerlich-rechtliche) Gesellschaftsvertrag ist ein multilateraler Vertrag, der durch übereinstimmende Willenserklärung aller Vertragspartner zustande kommt.

Der wirksame Abschluss des bürgerlich-rechtlichen Gesellschaftsvertrages ist im allgemeinen an keine besondere Form gebunden und kann daher auch durch eine schlüssige Willenserklärung erfolgen.

Ob die Vertragspartner in diesem Sinne – schlüssig - eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht errichtet haben, kann immer nur nach den Umständen des Einzelfalls beurteilt werden.

Zum wesentlichen Inhalt des Gesellschaftsvertrags gehört die Vergemeinschaftung von Beiträgen der Gesellschafter, die geeignet sind, den Gesellschaftszweck zu fördern.

Außerdem muss eine - wenn auch lose - Gemeinschaftsorganisation vereinbart sein, die jedem Vertragspartner gewisse Ein- oder Mitwirkungsrechte zugesteht.

Das Zustandekommen eines bürgerlich-rechtlichen Gesellschaftsvertrags ist daher zu verneinen, wenn ein Vertragspartner in wesentlichen Fragen kein Mitspracherecht hat (OGH 18.10.2005, 5Ob226/05d, OGH 13.8.1998, 2Ob197/98d und die do.zit. Judikate).

Gesellschaften nach bürgerlichem Recht mit Familienmitgliedern können für den Bereich des Einkommensteuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Auch die Ausführung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. bspw. VwGH 29. 11. 2000, 95/13/0004).

Ob der Bw. mit Familienmitgliedern Gesellschaften nach bürgerlichem Recht errichtete, die einkommensteuerrechtlich anzuerkennen waren, oder nicht errichtete, war eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortende Sachfrage, bei deren Beantwortung in Anwendung von § 167 Abs 2 BAO idgF unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen war, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen war oder nicht und in Anwendung der ständigen VwGH-Rechtsprechung von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen war, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Gewissheit für sich hatte und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschloss oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen ließ (Ritz, BAO³, § 167, Tz 8 und die do. zit. Judikate).

Die vorzit. Rechtslage wird zur Rechtsgrundlage der Entscheidung über den ggstl. Streitpunkt erklärt. Von dieser Rechtslage ausgehend war iVm der aus den Verwaltungsakten sich ergebenden Sach- und Beweislage als erwiesen anzusehen und festzustellen:

- Unbestritten ist, dass der Bw. der Vertragspartner von V war, die Kaufverträge über V – Magnetresonanzmatten lt. Bestätigung der Käufer von V – Magnetresonanzmatten unterschrieb und dass ihm die Provisionen aus dem Verkauf von V – Magnetresonanzmatten zufließen. Diese Sach- und Beweislage spricht gegen bürgerlich-rechtliche Gesellschaften mit Familienmitgliedern, deren Gesellschaftszweck der Verkauf von V – Magnetresonanzmatten sein soll.
- Die Gesellschaftsverträge über die Errichtung bürgerlich-rechtlicher Gesellschaften sollen mündlich geschlossen worden sein: Nach Zivilrecht können Gesellschaftsverträge über die Errichtung bürgerlich-rechtlicher Gesellschaften schriftlich, mündlich oder durch schlüssige Willenserklärungen geschlossen werden. Werden bürgerlich-rechtliche Gesellschaftsver-

träge mündlich oder durch schlüssige Willenserklärungen geschlossen, muss ihre Errichtung zweifelsfrei feststehen.

Aus den Verwaltungsakten ist über den ggstl. Streitpunkt festzustellen:

A. Der Bw. behauptete, er habe seine Kontakte zu V in die Gesellschaften nach bürgerlichem Recht eingebracht:

Die auf Briefpapier mit dem Firmenlogo der V GmbH geschriebenen und an Familienmitglieder des Bw. adressierten Rechnungen über Magnetresonanzmatten und andere aus dem Warensortiment von V stammende Produkte sprechen jedoch dafür, dass die Familienmitglieder des Bw. die Betriebsmittel zur Verfügung hatten, um Produkte von V zu vertreiben. Die Kontakte des Bw. waren deshalb nicht erforderlich, um den Vertrieb von V – Produkten als Gesellschaftszweck der behaupteten Gesellschaften nach bürgerlichem Recht zu fördern.

B. Der Bw. behauptete, er habe seine Magnetresonanzmattenbezugsberechtigung deshalb in die Gesellschaften nach bürgerlichem Recht eingebracht, weil V Verkaufsberechtigungen nur an Heilmasseure vergeben habe und der Vertrieb der Magnetresonanzmatten nur über Masseure zulässig gewesen sei:

Der Unabhängige Finanzsenat konnte sich jedoch durch Aufrufen der Website/V davon überzeugen, dass außer Masseuren Ärzte, Heilpraktiker und Inhaber von Wellness- und Fitness-Centern die Zielgruppen der (gesamten) Produktwerbung der V GmbH sind. Eine Magnetresonanzmattenbezugsberechtigung des Bw. war deshalb nicht erforderlich, um den Vertrieb von V – Produkten als Gesellschaftszweck der behaupteten Gesellschaften nach bürgerlichem Recht zu fördern.

Die v.a. Ausführungen zusammenfassend war die Errichtung bürgerlich-rechtlicher Gesellschaften keine unabdingbare Voraussetzung für den Vertrieb von V Magnetresonanzmatten, da V Verkaufsberechtigungen nicht nur an Heilmasseure vergab und der Vertrieb der Magnetresonanzmatten nicht ausschließlich über Masseure zulässig war.

- V soll die Errichtung von Gesellschaften nach bürgerlichem Recht - vorzugsweise mit Familienmitgliedern - vorgeschlagen und von ihrer Errichtung Kenntnis gehabt haben:

Der Unabhängige Finanzsenat konnte sich jedoch durch Aufrufen der Website/V davon überzeugen, dass die Errichtung von Gesellschaften nach bürgerlichem Recht nicht zum Anforderungsprofil der freien Medizinprodukte – Berater, der V Sales-Teams, der V Referral-Partner, der V Franchise-Partner, der V Z-Partner, der Betreiber eines V – Mobils, der V Lounge-Franchise-Partner, der V Master-Lizenz-Partner und der V Master-Franchise-Partner gehören. Es ist daher nicht glaubwürdig, dass V die

Errichtung von bürgerlich-rechtlichen Gesellschaften - vorzugsweise mit Familienmitgliedern – vorschlug und infolgedessen von ihrer Errichtung Kenntnis hatte.

- Die Käufer der Magnetresonanzmatten sollen von der Existenz der Gesellschaften nach bürgerlichem Recht Kenntnis gehabt haben; die Existenz der bürgerlich-rechtlichen Gesellschaften soll durch Absatz 2 der von Dezember 2010 bis Februar 2011 datierten Bestätigungen von Käufern/Käuferinnen der Magnetresonanzmatten bestätigt werden:

Nach den in der Berufungsverhandlung vorgelegten Bestätigungen von Käufern/Käuferinnen der Magnetresonanzmatten ist die Existenz der bürgerlich-rechtlichen Gesellschaften jedoch nicht als erwiesen anzusehen:

„*Er hat mir auch erklärt...*“ bestätigt, dass ein Familienmitglied des Bw. eine Erklärung abgab. Es ist jedoch zu bezweifeln, dass sich der die Bestätigung Unterfertigende an eine bei Verkaufsabschluss abgegebene Erklärung erinnert. Dies deshalb, weil eine Erklärung bei Verkaufsabschluss eine vor +/- 8 Jahren erfolgte Erklärung sein muss, da Provisionen aus dem Verkauf von Magnetresonanzmatten nach der für die Streitjahre offen gelegten Sachlage letztmalig 2002 erklärt wurden.

Aus „... dass er“ [mit dem Bw.] „... *zusammenarbeitet und dieser aus rechtlichen Gründen den Kaufvertrag unterschreiben müsse*“ ist nicht zwingend auf mit Familienmitgliedern errichtete Gesellschaften nach bürgerlichem Recht zu schließen. Eine Zusammenarbeit mit einem Familienmitglied kann auch auf Grundlage eines die bürgerlich-rechtliche Gesellschaft ausschließenden Arbeitsverhältnisses erfolgen und das ‚*den Kaufvertrag unterschreiben müssen*‘ des Bw. kann auch die Folge einer fehlenden Bevollmächtigung zur Vertragsunterfertigung sein. Die Existenz von bürgerlich-rechtlichen Gesellschaften ist daher aus den Angaben in den Bestätigungen nicht zweifelsfrei beurteil- und feststellbar.

Davon abgesehen werden „*Gesellschaften nach bürgerlichem Recht*“ in den Bestätigungen nicht erwähnt. Es ist daher auszuschließen, dass der die Bestätigung Unterfertigende die Existenz einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht mit seiner Unterschrift bestätigte.

- Richtig ist, dass die Rechnung/Geschäftspräsentationsseminar (Abb. 8) die Teilnahme von 2 Personen an der Veranstaltung bestätigt. Nehmen 2 Personen an einer Veranstaltung teil und werden die Ausgaben für ihre Teilnahme mit einer Rechnung abgerechnet, ist nicht zwingend von einer von diesen Personen errichteten Gesellschaft nach bürgerlichem Recht auszugehen: Dies deshalb, weil nicht auszuschließen ist, dass der Rechnungsempfänger die 2. an der Veranstaltung teilnehmende Person eingeladen hat und deshalb deren Ausgaben übernahm.

- In keiner Provisionsabrechnungen wird darauf hingewiesen, dass ein Preisnachlass stattfand. Nach der aus den Provisionsabrechnungen sich ergebenden Sach- und Beweislage ist daher als erwiesen anzusehen und festzustellen, dass kein Preisnachlass stattfand.
- Die Provisionsabrechnungen (Abb. 5) mögen für Gesellschaften nach bürgerlichem Recht erstellt wurden sein; ihre Existenz wird jedoch durch die Provisionsabrechnungen weder bewiesen noch glaubhaft gemacht, da die darin dokumentierten Gewinnanteile nicht durch Geldflüsse vom Bw. zu den Familienmitgliedern nachweisbar sind.
- Gesellschaften nach bürgerlichem Recht wurden den Abgabenbehörden nicht vor Ablauf der für die Besteuerung ihrer (angeblichen) Gewinne maßgeblichen Veranlagungsjahre angezeigt und damit publik gemacht.

Die v.a. Ausführungen zusammenfassend ist das Zustandekommen von bürgerlich-rechtlichen Gesellschaftsverträgen aus zivilrechtlicher Sicht zu verneinen, da ihre Errichtung nicht zweifelsfrei feststeht.

Aus einkommensteuerrechtlicher Sicht ist als erwiesen anzusehen und festzustellen, dass die behaupteten bürgerlich-rechtliche Gesellschaften weder gegenüber V, noch gegenüber den Käufern/Käuferinnen der Magnetresonanzmatten oder (rechtzeitig) gegenüber den Abgabenbehörden in Erscheinung traten und damit nicht die Voraussetzungen für ihre einkommensteuerrechtliche Anerkennung erfüllten.

Es ergeht die Entscheidung:

Das Berufungsbegehren – Gesellschaften nach bürgerlichem Recht mit Familienmitgliedern einkommensteuerrechtlich anzuerkennen – wird abgewiesen.

Ad Antrag/Betriebsausgabenpauschale: Abschließend war festzustellen, dass infolge fehlender einkommensteuerrechtlicher Anerkennung der Gesellschaften nach bürgerlichem Recht über das do. beantragte Betriebsausgabenpauschale nicht zu entscheiden war.

III. „Kleinunternehmerregelung“

Der Entscheidung über den Streitpunkt war die aus Pkt. I. und Pkt. II. der Berufungsentscheidung sich ergebende Sachlage und damit vereinnahmte Entgelte iHv ATS 448.625,01 (1999), ATS 509.207,20 (2000), ATS 597.663,38 (2001) und EUR 40.325,41 (2002) zugrunde zu legen.

Streitpunktbezogen war folgende Rechtslage anzuwenden:

Gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 in der in den Streitjahren geltenden Fassung war ein Unternehmer ein „Kleinunternehmer“, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und

dessen Umsätze nach § 1 Abs 1 Z 1 und 2 UStG 1994 idgF im Veranlagungszeitraum ATS 300 000 bzw. EUR 22.000,00 nicht überstiegen. ... Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15% innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren war unbeachtlich. 15% ergeben eine Toleranzgrenze iHv ATS 345.000,00 oder EUR 30.360,00. Ob die Umsatzgrenze eine Brutto oder Netto-Umsatzgrenze war, hing von der gewählten Ermittlungsmethode (Soll- oder Ist-Besteuerung) ab.

Die vorzit. Rechtslage wird zur Rechtsgrundlage der Entscheidung über den ggstl. Streitpunkt erklärt.

Von dieser Rechtslage und Pkt I. und Pkt. II. der Berufungsentscheidung ausgehend war festzustellen, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für die Anwendung der sog. „Kleinunternehmerregelung“ nicht vorlagen und zu entscheiden:

Das Berufungsbegehren - § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 in der in den Streitjahren geltenden Fassung anzuwenden – wird abgewiesen.

IV. Antrag auf Vorlage der Umsatzdurchschnittswerte von Masseurbetrieben im Zuständigkeitsbereich des die angefochtenen Bescheide erlassenden Finanzamtes, welche aufgrund der abgegebenen Steuererklärungen von der Finanzbehörde ermittelt werden:

Der in der Berufungsverhandlung (11. Februar 2010) gestellte Antrag wird abgewiesen, da alle aus Steuererklärungen stammenden Daten der abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht nach § 48a BAO idgF unterliegen. Ihre Auswertung zur Ermittlung der Umsatzdurchschnittswerte der do. Masseurbetriebe war daher nicht zulässig.

Wien, am 2. März 2011