



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende M. und die weiteren Mitglieder N., O. und P. über die Berufung der Bw., vertreten durch die Masseverwalterin MV., gegen die Bescheide des Finanzamtes A., vertreten durch B. und C., betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2005 sowie Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Zeiträume Mai bis Dezember 2005 und Jänner 2006 nach der am 21. April 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Der vorläufige Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2005 vom 10. August 2006 wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe (Anlage 3) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine in der Rechtsform einer GmbH gegründete Bezirkshandlung (BH) von Tupperware (TW) Österreich. Der Betriebsgegenstand ist die Vermittlung von Tupperware-Produkten, die ausschließlich auf „Tupperwarepartys“ verkauft werden.

Frau E. D. ist Geschäftsführerin und hält eine Beteiligung von 25 % an der Bw. Weitere Beteiligungen zu je 25 % an der Bw. haben Charlotte D. , Siegfried D. und Christine F..

Die Veranlagungen erfolgten nach einem Wirtschaftsjahr vom 1. Mai bis zum 30. April des darauffolgenden Jahres.

Eine – die Prüfungszeiträume 2000 bis 2002 und die Nachschauzeiträume Jänner 2003 bis Jänner 2006 umfassende – im Zeitraum März 2004 bis April 2006 abgehaltene

Betriebsprüfung enthält in Tz. 1 des Betriebsprüfungsberichtes vom 1. August 2006 folgende Feststellungen:

„Tz. 1 Vertriebssystem und Umsatzsteuer:

Das geprüfte Unternehmen ist eine Bezirkshandlung (BH) von Tupperware Österreich, Betriebsgegenstand ist der Vertrieb von Tupperware-Produkten. Dieser erfolgt ausschließlich im Rahmen von als „Tupperwarepartys“ bezeichneten Verkaufsveranstaltungen, die im Haushalt von sogenannten Gastgeberinnen (GGen), im Regelfall Hausfrauen, stattfinden. An den Verkaufspartys nimmt auch eine von Tupperware geschulte Beraterin (B) teil. Diese B untersteht organisatorisch einer Gruppenberaterin (GB). Die Ausbildung der Ben wird von der BH und der GB übernommen, die GB rechnet ihre Leistung mit der BH in Form von „Schulungsentgelt“ ab.

Eine neu angeworbene B erhält von der BH durch die GB einen Leitfaden und es wird ihr empfohlen, die „Montagsmeetings“ möglichst wöchentlich zu besuchen, um Produktneuheiten kennen zu lernen und sich mit anderen Ben auszutauschen.

Vor der Tupperwareparty hält die B zumeist eine Besprechung mit der jeweiligen GG ab, entweder fernmündlich oder im Rahmen eines persönlichen Treffens. Dabei werden der Partytermin und die für die Vorführung gewünschte Produktpalette festgelegt. Die GG erhält von der B einen „Partyplan“ und für jeden Gast einen Katalog mit den Tupperware-Produkten und den dazugehörigen Preisen. Aus diesem Partyplan ist für die GG ersichtlich, dass sie je nach Gästeanzahl und Höhe des Gesamtbestellwertes verschiedene Gastgeschenke erzielen kann.

Bei der Verkaufsparty werden die einzelnen Tupperware-Artikel von der B den Partyteilnehmern vorgeführt. Nach Ablauf der Party füllt jeder Gast, der ein Produkt erwerben will, sein an die GG gerichtetes „Bestellkärtchen“ aus. Auf der Rückseite dieser Bestellkärtchen ist eine Liste der Produkte mit den dazugehörigen Katalogpreisen (100 %) abgedruckt. Bei diesen Preisen handelt es sich laut Vermerk um unverbindlich empfohlene Richtpreise. Auf

Basis dieser Bestellkärtchen füllen die GG und die B, im Regelfall gemeinsam, ein an die BH gerichtetes Bestellformular aus.

Auf diesem Bestellformular findet sich u.a. folgender kleingedruckter Text:

„Liebe Gastgeberin!

Mit diesem Formular bestellen Sie im eigenen Namen und auf eigene Rechnung zum Weiterverkauf die angeführten Produkte.

Der weitere Ablauf wie folgt: Die Waren werden von der angeführten Bezirkshandlung an Sie geliefert und fakturiert und von Ihnen an Ihre Gäste weiterverkauft.

Sie werden bei Ihren Aufgaben von einer von Tupperware geschulten Beraterin unterstützt. Die Beraterin rechnet das mit Ihnen vereinbarte Honorar für Ihre Leistung direkt mit Ihnen ab. Wir ersuchen Sie durch Ihre Unterschrift zu bestätigen, dass Sie über den vorstehenden Ablauf informiert wurden und ihn zustimmend zur Kenntnis nehmen.

Wir ersuchen Sie um Verständnis dafür, dass ohne Ihre persönliche Unterschrift eine Auslieferung nicht erfolgen kann.“

Das Bestellformular wird von der GG unterzeichnet. Weiters bestätigt auch die B mit ihrer Unterschrift auf diesem Bestellformular, dass die GG über den dargestellten Ablauf informiert wurde und ihn zustimmend zur Kenntnis genommen hat.

Zumeist durch die B wird das Bestellformular der BH übermittelt.

Die GG sammelt in weiterer Folge von ihren Gästen das Geld für die jeweils von ihnen laut ausgefüllten Bestellkärtchen bestellten Artikel ein, und zwar die vollen 100 % (= Summe der Katalogpreise) und händigt den Betrag der B im Regelfall bar aus.

Die BH stellt die Waren nach Veranstaltung – gemäß Bestellformular – zusammen, dh pro Party ein Sack, den die B von der BH abholt. Von der BH werden entsprechend der Anzahl der Partygäste „Liefersackerl“ beigelegt, mit denen die B die Aufteilung der Artikel auf die einzelnen Gäste vornehmen kann. Die Rechnung und der Bankeinzahlungsbeleg werden von der BH nicht an die GG, sondern an die B weitergegeben.

Die B nimmt die Aufteilung der Waren auf die für die jeweiligen Endabnehmer bestimmten Liefersackerl entweder alleine oder gemeinsam mit der GG vor. Danach übergibt die B die „Liefersackerl“ mit den Waren an die GG, vorausgesetzt die GG hat der B mittlerweile das Geld (100 % = voller Katalogpreis) übergeben.

Weiters überreicht die B der GG die Ausgangsrechnung der BH sowie ihre eigene Honorarnote. Die GG unterschreibt einen Abschnitt der Rechnung der BH (die Übernahmebestätigung), womit sie den Erhalt der Ware, der Rechnung der Bezirkshandlung und der Honorarnote der Beraterin bestätigt.

Die Ausgangsrechnung der BH ist an die GG gerichtet. Darin sind die Katalogpreise der Produkte zuzüglich der Verwaltungskosten angeführt, sodann wird von der Summe ein Rabatt iHv 22,5 % abgezogen und vom verbleibenden Betrag (= 77,5 %) die Umsatzsteuer ausgewiesen.

Von dem ihr von der GG übergebenen Geldbetrag (100 % der Produktpreise) behält sich die B einen Anteil von 22,5 % für sich als Honorar ein und überweist die restlichen 77,5 % an die BH.

Die Weitergabe der „Liefersackerl“ mit den Waren an die Gäste wird entweder von der B oder von der GG durchgeführt.

Umsatzsteuerliche Beurteilung durch die BH bzw. Tupperware Österreich:

Begründet mit dem auf dem Bestellformular dargestellten formalen Ablauf, der durch die GGen mit ihren Unterschriften zur Kenntnis genommen wird, und über den die Ben die GGen – dokumentiert durch die Unterschriften der Ben – auch informiert haben sollten, gehen die BH bzw. Tupperware Österreich von einer Leistungsbeziehung zwischen der BH und der GG aus. Danach tätigt die BH hinsichtlich der im Rahmen der abgehaltenen Verkaufsparty bestellten Waren zunächst eine Lieferung an die GG und stellt ihr die Katalogpreise abzüglich eines Rabatts von 22,5 % in Rechnung. In der Folge liefert die GG die Produkte an die Partygäste (regelmäßig zum vollen Preis) weiter.

Die GG steht zusätzlich auch in einer Leistungsbeziehung mit der B. Sie zahlt ihr für ihre Unterstützungstätigkeit ein Honorar (grundsätzlich in Höhe von 22,5 % des vollen Preises der gelieferten Tupperware-Artikel) und erhält darüber eine Honorarnote.

Die BH versteuert ihre Umsätze auf Basis der rabattierten Beträge.

Umsatzsteuerliche Beurteilung durch das Finanzamt:

Zwecks Feststellung, ob das von Tupperware dargestellte Vertriebssystem in dieser Form in der Praxis auch tatsächlich umgesetzt ist, wurden im Zuge der Betriebsprüfung weitere Sachverhaltsermittlungen durch Befragungen von GGen und Ben durchgeführt.

Die an die GGen gerichtete Frage „Haben Sie die Waren bei der Bezirkshändlerin in eigenem Namen eingekauft und an Ihre Gäste weiterverkauft?“, wurde durchgehend mit Nein beantwortet.

Auf die weiters gestellte Frage „Wer verkauft die Tupperware-Produkte an die Gäste? Die BH, die B oder Sie als GG (wie ein Händler)? Wurden die BH, Tupperware oder die B genannt, aber niemals die GG selbst.

Die Frage „Kennen Sie den Text auf dem Bestellformular?“, wobei ein Muster bei der Befragung hergezeigt wurde, wurde durchwegs mit Nein beantwortet. In einem Fall lautete die Antwort: „Ich habe ihn wohl unterschrieben, aber den Text nie durchgelesen.“

Eine GG gab auf die Frage, ob sie den Text auf dem Bestellformular durchgelesen und unterschrieben habe, folgende Antwort: „Ich bin mir nicht sicher, ob ich ein solches (Anmerkung: wie ihr bei der Fragestellung vorgelegtes) Bestellformular unterschrieben habe. Ich habe jedoch eine Unterschrift geleistet. Mir wurde gesagt, dies sei eine Bestätigung über die Abhaltung der Party. Den Text des von mir unterfertigten Formulars habe ich mir nicht durchgelesen, da mir von der Beraterin gesagt wurde: Das ist normal vor einer Party.“

Weiters wurden die GGen danach befragt, ob sie wüssten, ob und bejahendenfalls von wem die B ein Honorar erhält (von der BH oder von der GG).

Die Antworten waren dahingehend, dass die GGen teilweise keine Kenntnis davon hatten, ob die B ein Honorar erhält, manche vermuteten es. Alle gaben aber an, dass jedenfalls nicht sie als GGen der B ein Honorar bezahlen.

Eine B gab auf die Frage, von wem sie ihr Honorar bekomme, Folgendes an: „Ich behalte mir 22,5 % vom Partyumsatz als Honorar ein. Die GG hat auf dieses Honorar keinen Einfluss. Der Prozentsatz wurde mir von der GB bekannt gegeben.“

Der Erhalt einer gesonderten Honorarnote der B wurde in den meisten Fällen verneint.

Somit stellte sich in den Befragungen heraus, dass die GG – trotz Unterschriften der GGen und Ben auf den Bestellformularen – diese kleingedruckten Passagen des Bestellformulars nicht gelesen bzw. zur Kenntnis genommen haben und auch über das von Tupperware vorgesehene Vertriebssystem weder informiert wurden noch Bescheid wussten. Sie hatten also keine Ahnung davon, dass sie in den Liefervorgang eingeschaltet sein sollten bzw. gegenüber den Ben in Rechtsbeziehungen treten sollten.

Daraus folgt aber auch, dass entgegen dem Vorbringen der abgabepflichtigen BH bzw. deren steuerlicher Vertretung das Vertriebssystem nicht in der Form abläuft, wie von ihnen behauptet.

Tatsächlich liefert nämlich die abgabepflichtige BH nicht an die GGen, sondern unmittelbar an die Endabnehmer (Partygäste), für die sie jeweils die „Liefersackerl“ beigelegt hat, zu feststehenden Katalogpreisen (100%). Die B wird im Auftrag der BH tätig.

An dieser Beurteilung kann nach Ansicht des Finanzamtes auch eine Verrechnung entsprechend dem Erläuterungstext auf den von den GGen unterschriebenen Tupperware-

Bestellformularen nichts ändern. Auch wenn die GG von der BH bzw. der B eine an die GG gerichtete Rechnung erhält und die GG ihren Gästen den vollen Katalogpreis weiterverrechnet, kann keine Lieferung der GG unterstellt werden. Es kann nämlich nicht davon ausgegangen werden, dass der Wille der GGen auf die Ausführung einer Lieferung gerichtet ist.

Gemäß § 4 Abs. 1 UStG 1994 wird der Umsatz bei Lieferungen nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung aufzuwenden hat, um die Lieferung zu erhalten.

Da die GGen mehr als die ihr in Rechnung gestellten 77,5 % nämlich regelmäßig die vollen 100 % ohne Abzug des Rabattes einkassieren und der B zur Einzahlung an die BH übergeben, stellen die 22,5 % ebenfalls Entgelt an die BH dar. Die Einbehaltung dieser 22,5 % durch die B ist lediglich als Abkürzung des Zahlungsweges hinsichtlich der Provision der BH an die B zu beurteilen. Dieses Honorar wird somit de facto von der BH bezahlt.

Da die BH tatsächlich direkt an den Endabnehmer liefert (bzw. die B im Auftrag der Bezirkshandlung tätig wird) ist bei der Ermittlung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage für die Lieferung des Bezirkshändlers vom vollen Verkaufspreis (ist gleich der Betrag, den die Endabnehmer für die gelieferten Waren aufzuwenden haben), und nicht von den um 22,5 % rabattierten Preisen auszugehen.

Für die Sichtweise des Finanzamtes sprechen auch die folgenden Ermittlungsergebnisse bzw. Überlegungen:

Wenn eine B erstmals tätig wird, steht ihr eine erfahrene B zur Seite. In diesem Fall sind die GG und die B ident (die erfahrene B verzichtet auf ihr Honorar) und auf den Übernahmebestätigungen bestätigt die GG der neuen B (=sich selbst) die Bezahlung des Honorars.

Für die Gastgeberinnengeschenke muss die B einen Kostenanteil übernehmen. In diesem Fall stellt die BH eine Ausgangsrechnung an die B, in der der ausgewiesene Rabatt (=Honorar für die Gastgeberin) Null beträgt. Es wurden auch in solchen Fällen unterfertigte Übernahmebestätigungen vorgefunden, dh es wurde die Bezahlung eines nicht existenten Honorars (ATS bzw. Euro Null) von ein und derselben Person bestätigt.

Das untermauert die Ansicht der Finanzbehörde, dass die GGen und die Ben selbst die von Tupperware Österreich bzw. der Bezirkshandlung verpflichtend vorgeschriebenen Formulare unterschreiben, ohne sich des Inhalts bewusst zu sein.

Die Bestellformulare werden von den Beraterinnen den Gastgeberinnen zur Unterschrift vorgelegt, ohne Erläuterung und meistens nach Abhaltung der Party.

Bei einer Übernahmebestätigung war die Nummer der Honorarnote zum Zeitpunkt, da die Gastgeberin unterschrieben hat, noch nicht ausgefüllt, so dass die Gastgeberin überzeugt war, mit dieser Unterschrift lediglich den Erhalt der Waren zu bestätigen.

Eine B sagte aus: "...Vor Beginn der Party lasse ich die Gastgeberinnen auf einem so genannten Bestellformular unterfertigen. Ich erkläre den Gastgeberinnen, dass ich deren Unterschrift benötige, da ich ansonsten keine Waren von der Bezirkshandlung bekomme."

In zumindest einem Fall wurde festgestellt, dass die Unterschrift auf dem Bestellformular nicht von der betreffenden GG stammte, sondern – von wem auch immer – gefälscht wurde.

Die Befragungen ergaben, dass die vor der Party stattfindenden Besprechungen ausschließlich Terminvereinbarungen und vorzuführende Produkte betrafen, aber nicht das Abrechnungssystem.

Die GG und die Gäste gehen davon aus, in jedem Fall den Katalogpreis (= inkl. des auf das Honorar für die B entfallenden Anteils) bezahlen zu müssen, um die Produkte zu erhalten.

Unter den befragten GG waren auch Unternehmerinnen, die genauso wenig wussten, dass sie laut Vertriebssystem die Waren von der BH einkaufen und an ihre Gäste weiterveräußern. Die Frage, ob sie den auf der Party erzielten Umsatz in ihre Umsatzsteuererklärung aufgenommen hätten, wurde verneint.

Falls die B eine vorhergehende Lieferung – betreffend eine Verkaufsparty bei einer anderen GG – nicht an die BH bezahlt, liefert die BH nicht an die nächste „neue“ Gastgeberin, die mit dem vorherigen Geschäft nichts zu tun hat! Das bedeutet aber, dass bei Inkassoproblemen von der Bezirkshandlung nicht die GG, sondern die B zur Rechenschaft gezogen wird.

Sollte der BH eine Lieferung nicht bezahlt worden sein, schreibt sie eine Mahnung an die B und nicht an die GG, was gegen eine Lieferbeziehung zwischen BH und GG und für eine Leistungsbeziehung zwischen der BH und der B spricht.

Die BH hat auch wiederholt gegen Ben rechtliche Schritte ergriffen.

Die eigentliche Rolle der GG besteht somit im wesentlichen darin, die Infrastruktur für die Verkaufsveranstaltungen zur Verfügung zu stellen und für eine ausreichende Zahl an Partybesuchern zu sorgen. Sie ist nicht in die Lieferkette eingeschaltet. Ihr fällt bloß eine Inkassotätigkeit zu, indem sie die vollen Beträge (inklusive der 22,5 %) einsammelt und an die B abgeliefert.

Diese Preise sind für die GGen nicht disponibel, es konnte kein Fall eines Preisnachlasses verifiziert werden.

Für ihre Bemühungen (Zurverfügungstellen der Räumlichkeit, Getränke und Imbisse für die Partyteilnehmer, Inkassotätigkeit, Mitwirken an der Weitergabe der Produkte an die Endabnehmer) erhält die GG lediglich Gastgeberinnengeschenke.

Die Gastgeberin kann auch nicht ohne Beraterin tätig werden, also zum Beispiel direkt bei der Tupperware Bezirkshandlung einkaufen.

Ungewöhnlich erscheint, dass die GG auch für Waren, die sie für sich selbst kauft, den vollen Produktpreis entrichtet und im Zahlungsweg an die B weitergibt, und sich die B davon ebenfalls ein Honorar einbehält. Auch das spricht gegen das von Tupperware kolportierte Vertriebssystem, und dafür, dass die Ben ihre Honorare – wenn auch im abgekürzten Zahlungsweg – de facto für ihre Mitwirkung am Vertrieb der Produkte durch die BH von dieser erhalten. Dh auch wenn die GG selbst Waren erwirbt, müsste sie der B ein Honorar bezahlen!

Für eine Leistungsbeziehung zwischen BH und B spricht weiters, dass die Ben von der BH und GB ausgebildet und laufend instruiert werden.

Im Falle von Reklamationen, bzw. wenn von Endverbrauchern Ersatzteile benötigt werden, verweist die BH diese an die nächste B, und nicht an die GG, die die Veranstaltung abgehalten hat, was wiederum dafür spricht, dass die B für die BH tätig wird.

Abschließend ist festzuhalten, dass die Ermittlungen ergaben, dass die formalen Umstände (Bestellformulare etc) nichts an den tatsächlichen Umständen geändert haben. Das System hat sich gegenüber der letzten Betriebsprüfung nicht geändert, wie von Tupperware Österreich behauptet wird, es wird lediglich eine Abkürzung des Zahlungsweges gewählt.“

Diese Feststellungen hatten folgende Auswirkungen auf die Umsatzsteuer: siehe Anlage 1

Mit Datum vom 10. August 2006 wurden diese Feststellungen in den Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 2000 bis 2005 berücksichtigt und fanden auch in den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden für die Zeiträume Mai bis Dezember 2005 vom 11. August 2006 und für den Zeitraum Jänner 2006 vom 18. August 2006 Berücksichtigung. Begründend wurde ausgeführt, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgte, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sei. Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2005 erging gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

(Die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Zeiträume Mai 2005 bis Jänner 2006 ergaben jeweils eine Nachforderung von 12.136,91 €.)

Mit Schreiben vom 11. September 2006 wurde gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2005 sowie gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Zeiträume Mai 2005 bis Jänner 2006 das Rechtsmittel der **Berufung** eingebracht, das sich insbesondere gegen die Zurechnung der Umsätze an die Tupperware-Bezirkshandlung E. D. GmbH (=Bw.) richtet.

1) Nach Auffassung der steuerlichen Vertreterin stellt sich das seit Mitte 1996 bestehende neue **TW-Vertriebssystem** wie folgt dar:

Zur **Bestellung der TW-Produkte**:

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

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

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

Zur **Fakturierung**:

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

Zur **Warenlieferung**:

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

Seit 1988 liege im Regelfall eine Bestätigung der GG vor, dass sie die Ware und auch die Rechnung von der BH sowie die Honorarnoten von der B übernommen habe.

Zur **Stellung und Entlohnung der Beraterin**:

Die B, die als Selbständige im eigenen Namen und auf eigene Rechnung tätig sei, habe nur Rechtsbeziehungen zu den GGen und erhalte von diesen ihr Honorar, das zwischen B und GG prinzipiell frei vereinbart werden könne. Als unverbindliche Empfehlung gelte, dass das Honorar der B 22,5 % des unverbindlich empfohlenen Listenpreises betrage, wobei von dieser Vorgabe jederzeit abgegangen werden könne. Wenn dies in der Praxis selten vorkomme, so liege dies wohl daran, dass eine B als selbständige Unternehmerin im Regelfall nicht daran interessiert sei, ihre GGen auf einen allfälligen Verhandlungsspielraum bei ihrem Honorar

hinzuweisen. Überdies könne die B selbst darüber entscheiden, ob sie Beratungen nur gegen Bezahlung des vollen empfohlenen Honorars durchführe oder Nachlässe gewähre; die BH habe diesbezüglich keinerlei Einfluss auf die Ben.

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

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

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

Gastgeberin (GG):

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

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

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

Beraterin (B):

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

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

1. Die B habe nur ein Auftragsverhältnis mit bzw. einen Honoraranspruch gegenüber der GG.
2. Sie könne gegenüber der BH keine Honoraransprüche geltend machen.
3. Gleichmaßen könne die BH der B keine Weisungen erteilen.
4. Die GG „bucht“ die Beratungstätigkeit direkt bei der selbständigen B und nicht bei der BH.

5. Sie könne daher zB Leistungsmängel bei der Beratung nur gegenüber der B, nicht aber bei der BH geltend machen.

In allen aktuellen Broschüren wird ausdrücklich davon gesprochen, dass die B das mit der GG „vereinbarte Honorar“ direkt mit der GG abrechnet (Beilage 1 Ausdruck einer Information auf der TW-Homepage <http://www.tupperware.co.at/party/42.html> „Gastgeberin sein ist ganz einfach und macht riesig Spaß“, in der ausdrücklich ausgeführt werde, dass die GG die bestellten Waren von der BH kauft und an die Gäste weiterverkauft und weiters mit der B das für die Beratung und sonstige Unterstützung bei der Abwicklung vereinbarte Honorar verrechnet).

Die dargestellten rechtlichen Beziehungen im TW-Vertriebssystem seien nach außen hin klar erkennbar und nachvollziehbar dokumentiert. Ergänzend werde noch auf das fehlende Konkurrenzverbot hingewiesen: Die B könne auch die Erzeugnisse anderer Hersteller im Heimvertriebssystem präsentieren. Die BH könne keine rechtlichen Schritte gegen Ben unternehmen, die auch in anderen Heimvertriebssystemen tätig seien.

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

„Wie bereits ausgeführt, wird der der umsatzsteuerlichen Behandlung des TW-Vertriebssystems zugrunde liegende Sachverhalt im BP-Bericht vom 1.8.2006 (Steuerliche Feststellungen Tz. 1) in wesentlichen Punkten unrichtig, unvollständig bzw. missverständlich dargestellt. Nachfolgend werden nochmals die aus der Sicht der BH notwendigen Ergänzungen bzw. Richtigstellungen vorgenommen:

a) „Diese (=die B) untersteht organisatorisch einer Gruppenberaterin (GB).“

Der Begriff „untersteht“ ist irreführend. Die GB ist lediglich aus fachlich-inhaltlicher Sicht Ansprechpartnerin für die Ben bei allen diesbezüglichen Fragen (zB neue Produkte), sie hat aber – wie die BH – keinerlei Weisungsbefugnis gegenüber den Ben. Die Ben sind in keiner Weise in die Betriebsorganisation der BH eingegliedert, sie haben zur BH kein Vertragsverhältnis.

b) „Die GG sammelt in weiterer Folge von ihren Gästen das Geld für die jeweils von ihnen laut ausgefüllten Bestellkärtchen bestellten Artikel ein, und zwar die vollen 100 % (=Summe der Katalogpreise) und händigt den Betrag der B im Regelfall bar aus.“

Die Darstellung, dass die GG immer „die vollen 100 % (=Summe der Katalogpreise) einkassiert, ist insoweit zu relativieren, als der BH eben nicht bekannt ist, ob die GG den Gästen bzw. die B der GG (zulässigerweise) Nachlässe gewährt.

Zur Stellung und Bedeutung der GG wird nochmals festgehalten, dass diese alle Funktionen erfüllt, die üblicherweise von einem Eigenhändler erfüllt werden:

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

c) „Die Rechnung und der Bankeinzahlungsbeleg werden von der BH nicht an die GG, sondern an die B weitergegeben.“

Rechnung und Bankeinzahlungsbeleg werden von der BH gemeinsam mit der Ware der B übergeben und von dieser mit der Ware an die GG übermittelt. Letztendlich landen daher Rechnung und Einzahlungsbeleg (wie auch die Ware) über die B bei der GG.

d) „Danach übergibt die B die „Liefersackerl“ mit den Waren an die GG, vorausgesetzt die GG hat der B mittlerweile das Geld (100 % = voller Katalogpreis) übergeben.“

Diese Darstellung ist insofern unpräzise, als die Übergabe der Waren von der B an die GG und die Übergabe des für die BH bestimmten Geldes von der GG an die B (die diesen Geldbetrag in der Folge im Rahmen ihrer Servicefunktion für die GG an die BH weiter leitet) in der Praxis im Regelfall Zug um Zug erfolgt.

e) „Die Ausgangsrechnung der BH ist an die GG gerichtet. Darin sind die Katalogpreise der Produkte zuzüglich der Verwaltungskosten angeführt, sodann wird von der Summe ein Rabatt iHv 22,5 % abgezogen und vom verbleibenden Betrag (= 77,5 %) die Umsatzsteuer ausgewiesen.“

Diese Darstellung ist insoweit nicht korrekt, als die Reihenfolge falsch und unvollständig dargestellt ist: Von der Summe der Katalogpreise (ohne Umsatzsteuer) wird zunächst der GG-Rabatt in Höhe von 22,5 % abgezogen und danach Sonstiges, Musterverkäufe (fehlt in obiger Darstellung!) und ein (geringfügiger) Verwaltungskostenbeitrag hinzugerechnet. Von dieser Basis wird schließlich die Umsatzsteuer berechnet (siehe Beilage 8).

f) „Von dem ihr von der GG übergebenen Geldbetrag (100 % der Produktpreise) behält sich die B einen Anteil von 22,5 % für sich als Honorar ein und überweist die restlichen 77,5 % an die BH.“

Diese Darstellung ist insoweit unpräzise, als sich die B das vereinbarte Honorar einbehält, wobei entsprechend den unverbindlichen Empfehlungen von TW im Regelfall ein Honorar von 22,5 % vereinbart wird. Grundsätzlich ist aber das Honorar frei vereinbar.

Zu den Vereinbarungen zwischen GG und B bzw. GG und Gästen ist nochmals Folgendes anzumerken:

1. Tatsache ist, dass die GG das Honorar mit der B frei vereinbaren kann. Es gibt diesbezüglich keine rechtlichen Bindungen bzw. Vorgaben von TW Österreich bzw. von der BH (solche wären im Übrigen rechtlich auch gar nicht zulässig). Natürlich wird die B ihre Leistung im Regelfall zum empfohlenen Honorarsatz von 22,5 % (= Gastgeberinnenrabatt) anbieten und die GG von sich aus verständlicherweise nicht auf einen allfälligen Verhandlungsspielraum hinweisen. Die Gewährung eines Nachlasses hängt – abgesehen vom Verhandlungsgeschick – letztendlich davon ab, wer wirtschaftlich stärker ist: Wenn die B die Vorführung unbedingt abhalten will, wird sie im Einzelfall auch einen Honorarnachlass zugunsten der GG akzeptieren. Die BH selbst hat darauf keinen Einfluss und über einen allfälligen Nachlass auch keine Informationen, da sie nur an die GG liefert und daher nur den Preis kennt, den sie der GG in Rechnung stellt. Die BH kann daher mangels Informationen auch keinen Nachweis führen, ob Ben in der Praxis tatsächlich Nachlässe gewährt.

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

3. Selbstverständlich steht es jeder GG frei, sich auch als B zu betätigen, wodurch die Bezahlung eines Honorars an eine (fremde) B entfällt und ihr daher der volle Bruttogewinn (Gastgeberinnenrabatt und Gastgeberinnengeschenk) verbleibt.

4. Inwieweit die GG ihren Gästen Nachlässe gewährt, ist der BH ebenfalls unbekannt und für sie auch ohne Relevanz.

Die im BP-Bericht zitierte Auskunft einer B, der Prozentsatz von 22,5 % für das Honorar sei ihr von der GB bekannt gegeben, kann daher nur so verstanden werden, dass die GB diesen Prozentsatz für das Honorar unverbindlich empfohlen hat. Die Aussage, die GG hätte darauf keinen Einfluss, ist aus rechtlicher Sicht eindeutig unrichtig, da die GG das Honorar verhandeln kann. Sehr wohl kann sich aber eine B aus eigenem Entschluss auf den Standpunkt stellen, dass sie Heimvorführungen nur gegen ein Honorar von 22,5 % des Partyumsatzes durchführt.

g) „Für die Gastgeberinnengeschenke muss die B einen Kostenanteil übernehmen. In diesem Fall stellt die BH eine Ausgangsrechnung an die B, in der der ausgewiesene Rabatt (= Honorar für die GG) Null beträgt.“

Diese Feststellung ist unrichtig. Ben tragen keinen Anteil an den Gastgeberinnengeschenken. Diese gehen vielmehr ausschließlich zu Lasten der BH.

h) „Die Bestellformulare werden von den Ben den GGen zur Unterschrift vorgelegt, ohne Erläuterung und meistens nach Abhaltung der Party.“

Diese Behauptung im BP-Bericht ist unrichtig. Die Ben werden in den Schulungen sowie in allen Informationen, die sie von der BH bzw. von TW Österreich erhalten (zB auch TW-Homepage, Schulungsunterlagen, Informationshefte etc), darauf hingewiesen, dass die GGen vor der Verkaufsparty über die rechtlichen Rahmenbedingungen des TW-Vertriebssystems aufgeklärt werden müssen. Dies ist nach dem Wissensstand der geprüften BH idR auch der Fall (siehe auch die Ergebnisse der großen GGen-Befragung im folgenden Abschnitt). Dass die Bestellung selbst von der GG erst nach der Verkaufsparty aufgegeben werden kann, ist evident.

i) „Falls die B eine vorhergehende Lieferung ... nicht an die BH bezahlt, liefert die BH nicht an die neue GG, die mit dem vorherigen Geschäft nichts zu tun hat. Das bedeutet aber, dass bei Inkassoproblemen von der BH nicht die GG, sondern die B zur Rechenschaft gezogen wird.“

Diese Aussage stellt den Sachverhalt unrichtig bzw missverständlich dar.

Wie oben bereits ausgeführt, übernimmt die B für die GG eine Reihe von Serviceleistungen. Dazu gehört auch, dass die B idR die Ware von der BH zur GG bringt und das von der GG übernommene Geld für die Bezahlung der Lieferung an die BH weiterleitet. Wenn die B die Ware für die letzte Verkaufsparty bei der BH holt, muss sie üblicherweise das Geld für die Bezahlung der vorhergehenden (bereits ausgelieferten) Party bei der BH abliefern. Tut sie das nicht, wird ihr die BH im Regelfall die Ware für die letzte Heimvorführung nicht übergeben. Die Ware wird in diesem Fall – da offensichtlich die B (was selten vorkommt) bei ihrer Inkassofunktion nicht verlässlich war – direkt an die GG abgeliefert (oder von dieser abgeholt). Die Ware wird daher selbstverständlich von der BH an die GG ausgeliefert, aber nicht über die B.

j) „Sollte der BH eine Lieferung nicht bezahlt worden sein, schreibt sie eine Mahnung an die B und nicht an die GG, was gegen eine Lieferbeziehung zwischen BH und GG und für eine Leistungsbeziehung zwischen BH und B spricht. Die BH hat auch wiederholt gegen Ben rechtliche Schritte ergriffen.“

Die angesprochenen Aspekte wurden der Außenprüfung mehrfach erläutert, wurden aber offensichtlich noch immer nicht verstanden.

Da die B der GG die Ware im Regelfall nur Zug um Zug gegen Übergabe des Zahlungsbetrages aushändigt, muss die BH im Falle eines Zahlungsverzugs der B davon ausgehen, dass die GG den Rechnungsbetrag zwar an die B ausgehändigt, diese das Geld

aber nicht rechtzeitig bei der BH abgeliefert hat. Bei Zahlungsrückständen wird daher zunächst die B mit der Frage angeschrieben, ob sie das ausständige Geld von der GG übernommen hat, und ersucht, dieses bei der BH abzuliefern (siehe das auch bereits den Organen der Außenprüfung übergebene Mahnschreiben, Beilage 2). Eine Mahnung der GG erfolgt erst dann, wenn die B darlegen kann, dass sie selbst das Geld für die Bezahlung der Lieferung nicht bekommen hat (was aber idR nicht vorkommen dürfte, da die Ware Zug um Zug gegen Aushändigung des Geldes übergeben wird).

Dass die BH bei Zahlungsverzug zunächst eine Mahnung an die B sendet, hat daher nichts mit einer Rechtsbeziehung zwischen BH und der B zu tun, sondern ausschließlich damit, dass nach dem üblichen Ablauf die B im Rahmen ihrer Servicefunktion für die GG die Waren bei der BH abholt und zur GG bringt und in der Folge den von der GG übernommenen Zahlungsbetrag für die Warenlieferung bei der BH abliefert.

Wird im Einzelfall Geld von einer B unterschlagen, so ergreift die BH selbstverständlich rechtliche Schritte gegen diese B (Anzeige bei der Polizei).

k) „Die GG kann auch nicht ohne B tätig werden, also zum Beispiel direkt bei der TW BH einkaufen....Dh auch wenn die GG selbst Waren erwirbt, müsste sie der B ein Honorar zahlen.“

Diese Ausführungen sind in der zitierten Form unzutreffend. Jede GG kann ganz einfach auch selbst TW-B werden. Wenn sie als B auch selbst GG ist, kauft sie mit Gastgeberinnenrabatt, muss aber kein Honorar für eine (fremde) B bezahlen. Es bleibt ihr daher – neben dem Gastgeberinnengeschenk – die volle Spanne von 22,5 %.

Die angesprochenen Aspekte bei der Ausstellung von Belegen (Ausstellung von Belegen an sich selbst) sind lediglich Einzelfälle und haben mit der umsatzsteuerlichen Beurteilung des Vertriebssystems nichts zu tun.

l) „Für eine Leistungsbeziehung zwischen BH und B spricht weiters, dass die Ben von der BH und GB ausgebildet und laufend instruiert werden.“

Die Informationen durch die BH über die vorzuführenden Produkte sind für die B eine wichtige Grundlage, um ihre Tätigkeit effizient und gewinnbringend ausüben zu können. Dies gilt aber für jeden Unternehmer. Es besteht für die Tätigkeit als B aber keinerlei Verpflichtung, an irgendwelchen Schulungen der BH teilzunehmen. Die B kann sich die für ihre Tätigkeit erforderlichen Informationen auch schriftlich, über die TW-Homepage oder über andere Ben holen. Keinesfalls kann daraus aber eine Rechtsbeziehung zur BH abgeleitet werden.

Die B ist auch sonst in keiner Weise in die Betriebsorganisation der BH eingegliedert. Sie kann tätig werden, wie sie will. Sie kann Monate lang als B untätig sein und dann wiederum 3 Verkaufspartys pro Woche organisieren. Mangels Rechtsbeziehung kann ein Bezirkshändler eine B auch nie kündigen (er hat ja keinen Vertrag mit ihr, den er aufkündigen könnte!).

m) „Da die GGen mehr als die ihr in Rechnung an die Gäste gestellten 77,5 %, nämlich regelmäßig die vollen 100 % ohne Abzug des Rabatts, einkassieren und der B zur Einzahlung an die BH übergeben, stellen die 22,5 % ebenfalls Entgelt an die BH dar.“

Aus dem Umstand, dass die GGen an die Gäste um den vollen Katalogpreis (= 100 %) verkaufen, kann keinesfalls der Schluss gezogen werden, dass der volle Umsatz deshalb der BH zuzurechnen sei (siehe die späteren rechtlichen Ausführungen). Die BH kennt das von der GG tatsächlich verlangte Entgelt gar nicht. Mit der Weiterleitung des Betrages an die B zahlt die GG die Entgelte für zwei Schuldverhältnisse, nämlich das Entgelt an die BH für die Lieferung der Ware und das Entgelt an die B für die Vorführung und die sonstigen Dienstleistungen der B. An die BH wird nur der Rechnungsbetrag der BH einbezahlt! Die Einbehaltung des vereinbarten Honorares durch die B ist keine Abkürzung des Zahlungsweges; vielmehr habe die B – wie mehrfach ausgeführt – ein eigenständiges Vertragsverhältnis mit der GG. Das Honorar der B wird daher nicht „de facto“ von der BH bezahlt, sondern direkt von der GG als Auftraggeberin an die B. Die BH kennt die tatsächliche Höhe dieses Honorars gar nicht, sie ist für diese auch ohne Relevanz.

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

Zwecks Feststellung, „ob das von TW dargestellte Vertriebssystem in dieser Form in der Praxis auch tatsächlich umgesetzt ist, wurden im Zuge der Betriebsprüfung weitere Sachverhaltsermittlungen durch Befragungen von GGen und Ben durchgeführt.“

Mit diesen Befragungen soll offensichtlich der Nachweis geführt werden, dass die praktische Umsetzung des TW-Vertriebssystems nicht den steuerlichen Erfordernissen entspreche. Abgesehen davon, dass diese umfangreiche Befragungen überwiegend Fragen enthalten, die für die umsatzsteuerliche Beurteilung des TW-Vertriebssystems völlig irrelevant seien, sei dazu Folgendes festzuhalten:

a) Verfahrensmängel bei Einvernahmen von GGen und Ben

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

geprüften BH durchgeführt worden sei, weil es sich bei den befragten GGen idR um steuerlich unerfahrene Hausfrauen handle, die bei einer Befragung durch Finanzbeamte verständlicherweise erheblich verunsichert seien und zu „Erinnerungslücken“ neigen. Rechtlich und steuerlich unerfahrene Personen neigen, wenn ihnen möglicherweise ein steuerlich unkorrektes Verhalten vorgeworfen werde, dazu, mit Unwissenheit über den maßgeblichen Sachverhalt und dessen rechtliche und steuerliche Konsequenzen zu argumentieren und damit alle Fragen „abzublocken“.

Weiters wurden der Bw. die Namen der befragten Personen erst gegen Ende der Betriebsprüfung durch Übergabe der Kopien der Fragebögen bzw. Protokolle bekannt gegeben, wobei die Unterschriften der befragten Personen auf den kopierten Protokollen nicht erkennbar seien. Lediglich die Deckblätter der Protokolle, die der Bw. nicht übermittelt wurden, sollen Unterschriften aufweisen. Letztlich sei der BH nicht exakt bekannt, wie viele Personen insgesamt befragt worden seien.

Den Niederschriften und den Ausführungen des BP-Berichtes vom 1.8.2005 zufolge hätten die befragten GGen bei den von der BP durchgeführten Befragungen folgende Aussagen getätigt:

„Es sei ihnen nicht bewusst gewesen, dass sie im eigenen Namen und auf eigene Rechnung von der BH einkaufen und an die Gäste weiterverkaufen. Von den befragten GGen wird überwiegend behauptet, sie hätten nichts unterschrieben; teilweise bestätigen sie, dass sie etwas unterschrieben haben, sie wüssten aber nicht, was. Der „Text“ auf dem Bestellformular sei nicht bekannt gewesen.

Laut Ausführungen im BP-Bericht hätten die GGen auch nicht gewusst, ob und von wem die B ein Honorar erhält. Die Frage nach dem Erhalt einer gesonderten Honorarnote der B sei in den meisten Fällen verneint worden.“

Dem Schluss der BP daraus, dass die GG trotz Unterschriften der GGen und Ben auf den Bestellformularen diese kleingedruckten Passagen des Bestellformulars nicht gelesen bzw. zur Kenntnis genommen haben und über das TW-Vertriebssystem weder informiert wurden noch Bescheid wussten, dass sie in den Liefervorgang eingeschaltet gewesen seien bzw. gegenüber den Ben in Rechtsbeziehungen treten sollten, wird Folgendes entgegnet:

„Durch Recherchen in den eigenen Unterlagen konnte die geprüfte BH den Organen der Außenprüfung in allen Fällen von befragten GGen anhand der vorhandenen Belege nachweisen, dass die befragten GGen trotz unklarer bzw. gegenteiliger Aussagen sehr wohl die Bestellungen an den Bezirkshändler wie auch die Bestätigungen betreffend Übernahme der TW-Produkte und der Ben-Honorarnote eigenhändig unterschrieben haben.

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

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

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

Entgegen den diesbezüglichen Versuchen im BP-Bericht vom 1.8.2006 ist es rechtlich unzulässig, die in der BH aufliegenden eigenhändigen Unterschriften von zigtausenden (volljährigen und daher geschäftsfähigen) GGen und Ben zu negieren, mit denen diese bestätigen, dass sie als GGen über den rechtlichen Ablauf des TW-Vertriebssystems aufgeklärt wurden und die Honorarnote der B für deren Leistung erhalten haben bzw. als Ben die GGen über den rechtlichen Ablauf des TW-Vertriebssystems aufgeklärt haben.

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass die seit Anfang 2000 praktizierte Dokumentation (Unterfertigung der das Vertriebssystem darstellenden Textpassagen am Bestellschein durch GG und B, Bestätigung des Erhalts der Ben-Honorarnote durch die Unterschrift der GG) in Übereinstimmung mit dem BMF (Anfrage vom 19.1.2000 mit der Stellungnahme vom 16.3.2000, GZ T 317/2 – IV/9/20; siehe im Detail unten) gerade deshalb gewählt worden ist, um angesichts der Unbrauchbarkeit von GGenbefragungen durch die Finanzverwaltung eine

eindeutige Dokumentation (durch eigenhändige Unterschriften) darüber vorlegen zu können, dass sowohl die GG als auch die B über die rechtlichen Rahmenbedingungen des TW-Vertriebssystems korrekt informiert sind.“

b) Eigene GG-Befragungen der BH

Auch die Bw. habe zwischenzeitlich selbst 36 stichprobenweise ausgewählte GG über ihre Kenntnisse zum TW-Vertriebssystem befragt, wobei diese bestätigt hätten, dass ihnen bei den TW-Verkaufspartys folgender Ablauf des TW-Vertriebssystems bekannt und bewusst war:

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

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

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

Die Originale der unterfertigten Bestätigungen der von der BH befragten GGen wurden der Berufung beigelegt (Beilage 3).

Mit diesen Befragungen der GGen durch die BH solle dokumentiert werden, dass es in Anbetracht der übrigen Beweismittel (insbesondere von der GGen lückenlos unterfertigte Bestellscheine mit entsprechender Aufklärung über das TW-Vertriebssystem und Bestätigungen über die Übernahme der Waren und der Honorarnoten der B) keinen Sinn mache, die praktische Umsetzung des TW-Vertriebssystems anhand von persönlichen Befragungen einzelner GGen nachweisen zu wollen. Im Übrigen müsse bezweifelt werden, ob angesichts der Gesamtzahl von rund 15.000 Heimvorführungen mit rund 15.000 GGen pro Jahr und ca. 300 tätigen Ben die Befragung von einigen wenigen GGen durch Finanzbeamte wirklich zu einem repräsentativen Überblick über die Realität von TW-Verkaufsveranstaltungen führen könne.

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

Betriebsprüfung habe die Echtheit bzw. Richtigkeit der Unterschriften – abgesehen von einem im BP-Bericht genannten, der BH aber nicht offen gelegten Fall – nicht angezweifelt.

c) Ergebnisse einer aktuellen Meinungsbefragung von TW Österreich

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

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

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

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

Das österreichische Ergebnis dieser Fragen ist in der Beilage 4 dargestellt worden.

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

Als Ergebnis könne festgehalten werden, dass – je nach Fragestellung – etwa 70 bis 80 % der befragten GGen bestätigt haben, dass sie über die rechtlichen Rahmenbedingungen des TW-Vertriebssystems ausreichend informiert seien.

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

Tatsache sei aber, dass seit 1999/2000 praktisch 100 % der GGen mit ihrer Unterschrift bestätigen, dass sie über die rechtlichen Rahmenbedingungen des TW-Vertriebssystems aufgeklärt worden seien. Die schlechteren Werte der G. -Kundenzufriedenheitsstudie seien daher darauf zurückzuführen, dass viele GGen nur selten (zB einmal pro Jahr) oder überhaupt nur einmalig eine TW-Heimvorführung veranstalten und daher die Erinnerung an die rechtlichen Rahmenbedingungen bei einer juristisch nicht versierten Hausfrau Monate oder Jahre später wohl nicht mehr präsent sei.

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

1. Wie dem in Kopie beiliegenden Artikel der Tageszeitung „Kurier“ vom 27.5.2006 über TW-Verkaufsparty (Beilage 5) entnommen werden könne (**„Verkaufen an Freunde kann gutes Geld bringen“**, letzter Absatz), richte sich die Höhe der Bezahlung nach dem Verhandlungstalent des B. *„Denn die Honorarnote wird jeweils der Party-GG gestellt. Wenn man einer guten Bekannten einen Freundschaftsdienst erweisen will, verdient man entsprechend weniger oder gar nichts.“* Hunderttausend Kurier-Lesern sei daher bereits bekannt, dass die GG der B ein (offensichtlich handelbares) Honorar bezahle, was die BP nach 2jähriger Prüfungstätigkeit noch immer nicht glauben will.
2. Weiters wird auf einen ebenfalls in Kopie beiliegenden Artikel in der Konsumenzeitschrift „Konsument“ vom Mai 2006 hingewiesen (Beilage 6), in dem nachzulesen sei, dass TW-Produkte (wie zB eine Brotdose) nur im Direktvertrieb bezogen werden können – nämlich *„bei der GG einer TW-Party“*. Damit werde dokumentiert, dass die TW-GGen (und nicht die TW-BH) die TW-Produkte an die Gäste verkaufe.

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

a) Zurechnung der Umsätze mit den Gästen an die BH

Vordringlich gehe es um die Frage der Zurechnung von Leistungen bzw. Umsätzen, wobei seitens TW die Ansicht vertreten werde, dass der BH nur die Umsätze mit den GGen (und

somit ein Entgelt von 77,5 % des unverbindlich empfohlenen Endverkaufspreises) (im Gegensatz zu der Ansicht der BP seien die Umsätze mit den Gästen mit einem fiktiven Entgelt iHv 100 % des unverbindlich empfohlenen Endverkaufspreis) zuzurechnen seien. Es könne nicht entscheidend sein, ob die GG tatsächlich Unternehmerin iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 sei.

Die Rechtsprechung des VwGH zur Frage der Zurechnung von Leistungen sei zwar uneinheitlich, lasse aber doch folgende grundsätzliche Position erkennen (vgl. Ruppe, UStG², § 1 Rz 254): *„Leistungen sind umsatzsteuerrechtlich jenem zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt, unabhängig davon, ob er das (unternehmerische) Risiko aus dem Geschäft trägt, ob er also auf eigene oder fremde Rechnung tätig wird (Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses).“* In anderen Erkenntnissen orientiere sich der VwGH bei der Bestimmung der am Leistungsaustausch Beteiligten zB an den gesetzlichen oder vertraglichen Beziehungen (zB VwGH 19.1.1984, 83/15/0034).

Nach Ruppe (UStG², § 1 Rz 258) ist *„Leistender, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist, mag er auch die Leistung durch andere erbringen lassen oder im Innenverhältnis auf fremde Rechnung arbeiten. Leistungsempfänger ist, wer die Leistung ausbedungen hat, mag auch ein Dritter den Aufwand tragen oder der effektive Nutzen der Leistung im Vermögen eines anderen eintreten. Bei Dreiecksbeziehungen ist anhand der zugrunde liegenden Vereinbarungen oder sonstigen rechtlichen Grundlagen zu prüfen, zwischen welchen Personen der Leistungsaustausch zustande gekommen ist. Nur dann, wenn unklar ist, ob jemand im eigenen oder fremden Namen tätig ist, ob er selbständig oder unselbständig ist, kommt dem Innenverhältnis und dem wirtschaftlichen Hintergrund maßgebende Bedeutung zu. In diesem Fall ist zu fragen, wer „Herr der Leistungsbeziehung“ ist, in wessen Risiko und Verantwortungsbereich die Leistung fällt.“*

Im vorliegenden Fall stellt sich das Außenverhältnis wie folgt dar:

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

5. Die physische Warenbewegung geht daher von der BH an die GG und von der GG an die Gäste.

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

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

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

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

1. Die BH schließt den der Lieferung der TW-Produkte zugrunde liegenden Kaufvertrag mit der GG ab (und nicht mit den Gästen).
2. Die BH hat aus diesem Kaufvertrag nur einen Forderungsanspruch iHd sich aus der Faktura ergebenden Kaufpreises (das sind im Regelfall 77,5 % des unverbindlich empfohlenen Endverkaufspreises der TW-Produkte).
3. Der Forderungsanspruch der BH über diesen Betrag besteht gegenüber der GG und nicht gegenüber den Gästen.
4. Die GG schließt den Kaufvertrag mit den Gästen ab und hat diesen gegenüber eine Forderung iHd vereinbarten Kaufpreises (das wird idR der unverbindlich empfohlene Verkaufspreis lt. TW-Preisliste sein). Die GG kann aber mit den Gästen auch andere Preise vereinbaren. Es gibt dazu nur Empfehlungen, aber keine rechtlich verbindlichen Vorgaben durch die BH bzw. durch die TW-Organisation, was auch rechtlich nicht erlaubt wäre. Die BH hat auch keinerlei Information darüber, welche Gäste von der GG welche Produkte zu welchem Preis erwerben.
5. Die GG ist – wenn sie Unternehmer ist – mit dem Umsatz aus dem Weiterverkauf der TW-Produkte (falls sie nicht unter die Kleinunternehmer-Befreiung nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 fällt) umsatzsteuerpflichtig.
6. Die B hat nur Rechtsbeziehungen mit der GG. Sie fakturiert ihr Honorar an die GG und hat daher nur einen Forderungsanspruch an die GG. Auch wenn das Honorar der B im Regelfall

22,5 % des unverbindlich empfohlenen Listenpreises der TW-Produkte betragen mag, so gibt es dazu seitens der TW-Organisation keine rechtlich verpflichtenden Vorgaben, sondern nur Empfehlungen (verpflichtende Vorgaben wären rechtlich nicht zulässig). Das Honorar kann aus rechtlicher Sicht zwischen B und GG frei vereinbart werden. Auf die konkrete Ausgestaltung der rechtlichen Beziehung zwischen GG und B hat die BH keinen Einfluss und auch keine Information.

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

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

Auch wenn man unterstellen würde, dass die GG nur als unselbständiges Hilfsorgan der BH tätig werde, sei ihr der Umsatz an die Gäste zuzurechnen, da nach hA selbst Hilfsorganen, wie Kommissionären oder Besorgern einer Leistung, die Leistung umsatzsteuerlich zugerechnet werde, wenn sie nach außen hin im eigenen Namen in Erscheinung treten (Ruppe, UStG², § 1 Rz 262). Unmaßgeblich sei, wer das Risiko aus dem Geschäft trage. Nach VwGH 15.1.1990, 87/15/0157, seien Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn jenem Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringe. Dies gelte unabhängig davon, ob der Unternehmer das unternehmerische Risiko aus dem Geschäft trage, ob er also auf eigene oder auf fremde Rechnung tätig werde (Doralt/Ruppe, Grundriss I, 290f).

Würde man der BH die Lieferung (den Umsatz) der GG mit den Gästen zurechnen, würde man nicht nur die tatsächliche Abwicklung und die rechtlichen Verhältnisse negieren, sondern eine zweite Lieferung besteuern, über deren tatsächliches Entgelt die BH letztlich keine Informationen besitzt und dessen Höhe die BH weder rechtlich noch tatsächlich beeinflussen kann. Es würde daher ein fiktives Entgelt besteuert werden, dessen Höhe der BH unbekannt sei und von der angenommenen Bemessungsgrundlage (Katalogpreis der TW-Produkte abzüglich Umsatzsteuer) in jede Richtung abweichen könne.

b) Unternehmerstellung der GGen

Streitgegenständlich sei es nicht entscheidend, ob eine GG tatsächlich Unternehmerin iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 sei oder nicht, sondern es gehe vielmehr um die Frage der Zurechnung von Leistungen oder Umsätzen, die nach den zugrunde liegenden rechtlichen Beziehungen und nach dem Außenverhältnis zu klären seien. Eine GG könne in ihrer Funktion als Veranstalterin einer TW-Verkaufsparty auch zur Unternehmerin im umsatzsteuerrechtlichen Sinn werden.

Entscheidend ist die Frage, ob die überwiegende Mehrzahl der GGen mit idR ein oder zwei Heimvorführungen pro Jahr bereits eine entsprechend nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen entfalten, um damit Unternehmer zu werden. Die Einnahmenerzielungsabsicht sei gegeben, da die GG entgegen der Ansicht der BP ein eigenwirtschaftliches Interesse an der Heimvorführung habe (GG-geschenke und allenfalls Zusatzprofit durch Nachlass seitens der B). In bestimmten Fällen seien GG jedenfalls als Unternehmerinnen tätig, wenn zB eine B auch als GG tätig werde.

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

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

Seit 1998 werden die GG auf den von ihnen unterfertigten Bestellformularen über den Systemablauf informiert und nehmen diesen durch ihre Unterschrift zur Kenntnis (seit Frühjahr 2000 in verbesserter, mit dem BMF abgestimmter Form, ergänzt durch die Unterschrift der B). Diese von volljährigen und geschäftsfähigen Personen (GGen und Ben) geleisteten Unterschriften müssen daher von der Finanzverwaltung als Beweismittel anerkannt werden.

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

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

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

Nach Verwaltungspraxis und Judikatur können Vorsteuern auch im Schätzungswege ermittelt und beim Unternehmer als Vorsteuerabzug berücksichtigt werden. Die Schätzung von Vorsteuern entspreche auch gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben. Nach EuGH 5.12.1996, Rs. C-85/95 („Reisdorf“) können die Mitgliedstaaten in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige die Originalrechnung nicht mehr besitzt, auch andere Beweise zulassen, aus denen sich ergibt, dass der Umsatz, auf den sich der Antrag auf Vorsteuerabzug beziehe, tatsächlich stattgefunden habe (zustimmend auch Ruppe, UStG², § 12 Rz 50).

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

Zusammenfassend wird daher beantragt, die bekämpften Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2000 bis 2005 und die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Zeiträume Mai 2005 bis Jänner 2006 aufzuheben und bei der Bw. nur die an die GGen fakturierten Umsätze iHv 77,5 % der unverbindlich empfohlenen Katalogpreise als umsatzsteuerpflichtiges Entgelt zu erfassen, wobei dieses ohne den Umsätzen aus „Sonstiges+Musterverkäufen“ sowie den verrechneten Verwaltungsbeiträgen zu bemessen sei. Der Gesamtbetrag dieser Umsätze betrage 877.117,91 € (Beilage 7). Folge man in der Zurechnungsfrage – im Gegensatz zu den bisherigen Ausführungen – der von der Finanzverwaltung vertretenen Rechtsauffassung, so müsse die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage für die geprüften Jahre um 877.117,91 € reduziert werden.

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

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

Mit Beschluss des Landesgerichtes Korneuburg vom 28. November 2008 wurde über die Bw. der Konkurs eröffnet, die Gesellschaft infolge der Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst und Rechtsanwältin Mag. Beate Holper als Masserverwalterin bestellt. Mit 8. Jänner 2009

erfolgte die Auflösung der Gesellschaft gemäß § 39 FBG mangels kostendeckenden Vermögens.

In der am 21. April 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wiederholten die Parteien ihr bisheriges Vorbringen. Ergänzend wurde von der Vertreterin des Finanzamtes ausgeführt, dass den GGen nicht bewusst sei, dass sie als Händlerin auftreten. Sie würden auch ihren Gästen gegenüber nicht als Unternehmerin auftreten, was sich bereits aus dem Begriff „GG“ ergebe. Die GGen werden vielmehr von Tupperware in die Unternehmereigenschaft gedrängt.

Die Masseverwalterin bestreitet dieses Vorbringen und hält sämtliche in der Berufung gestellten Anträge weiterhin vollständig aufrecht.

Verlesen wurden folgende Berufungsausführungen (Seite 28, 2. u. 3. Absatz der Berufung):

„Beim Bezirkshändler sind nur die von ihm an die Gastgeberinnen fakturierten Umsätze (idR in Höhe von 77,5% der unverbindlich empfohlenen Katalogpreise) als umsatzsteuerpflichtiges Entgelt zu erfassen.

Dieses umsatzsteuerpflichtige Entgelt ist ohne den Umsätzen aus „Sonstiges + Musterverkäufen“ sowie den verrechneten „Verwaltungsbeiträgen“ zu bemessen. Wie bereits unter Pkt. 1.3.e dargestellt, sind jedenfalls diese Umsätze aus der Betrachtung der 77,5% herauszunehmen. Der Gesamtbetrag dieser Umsätze beträgt für 2000 bis 01/2006 EUR 877.117,91 (siehe Beilage 7).

Folgt man der Zurechnungsfrage – im Gegensatz zu den bisherigen Ausführungen – der von der Finanzverwaltung vertretenen Rechtsauffassung, so muss die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage für die geprüften Jahre um EUR 877.117,91 reduziert werden.“

In weiterer Folge stellten die Finanzamtsvertreter die vorstehenden Ausführungen bzw. die Berechnung lt. Beilage 7 außer Streit.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage bei der Bw., einer Tupperware (TW)-Bezirkshandlung (BH), die als eine von österreichweit 16 TW-Vertriebspartnern der TW Österreich GmbH für den Direktvertrieb von TW-Produkten in Teilen Niederösterreichs und Wiens zuständig ist.

Aus den im Berufungsverfahren vorliegenden Verwaltungsakten ergibt sich folgender Sachverhalt:

1. Zum Vertrieb von Tupperwareprodukten:

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

1.1. Vertriebsstruktur bis 30.6.1996:

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

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

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

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

1.2 Vertriebsstruktur ab 1.7.1996:

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

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

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

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

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

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

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

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

2. FLD/BMF-Anfragen:

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

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

2.2. Dazu wurde im BMF-Erlass vom 3.9.1999 ausgeführt, dass der Rechtsauskunft der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland nicht entgegensteht, wenn das TW-Vertriebssystem in der dargestellten Form abgewickelt wird. Im Rahmen von Betriebsprüfungen wurde für die Vergangenheit aufgezeigt, dass das TW-Vertriebssystem tatsächlich jedoch anders gestaltet sei, insbesondere die GGen keine Ahnung haben, dass sie in den Liefervorgang eingeschaltet sind bzw. gegenüber den Ben in Rechtsbeziehungen treten. An der Beurteilung, dass die BH direkt an den Endabnehmer liefert und die B im Auftrag der BH tätig wird, kann auch die Verrechnung entsprechend dem Erläuterungstext auf den TW-Bestellformularen nichts ändern. Auch wenn die GG von der BH bzw. der B eine Rechnung „zur Weiterverrechnung“ erhält und die GG den Katalogpreis ihren Gästen weiterverrechnet, kann keine Lieferung durch die GG unterstellt werden.

2.3. Ergänzend wurde im BMF-Erlass vom 16.3.2000 aufgrund einer neuerlichen Anfrage ausgeführt, dass die nunmehr von der Firma Tupperware GmbH aufgelegten Einverständniserklärungen zur Dokumentation des TW-Vertriebssystems (Lieferung der BH an die GG und der GG an die Endabnehmer, wobei die BH nur das von ihr vereinnahmte Entgelt zu versteuern hat) ausreichen, wenn auch der tatsächliche Liefervorgang den

Einverständniserklärungen entspricht. Der Begriff des „tatsächlichen Liefervorganges“ ist unter Hinweis auf eine Kommentarstelle in Ruppe so zu verstehen, dass zusätzlich zur körperlichen Warenbewegung ein entsprechender Lieferwille vorhanden sein muss (FLD-Verfügung vom 25.2.2002).

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

„Der im Erlass vom 16. März 2000, GZ...., verwendete Begriff „tatsächliche Lieferung“ impliziert nicht nur die physische Warenbewegung sondern auch willentliches Verhalten (siehe etwa Ruppe, UStG², Tz 20 zu § 1). Der „Einverständniserklärung“ entspricht der Liefervorgang dann, wenn die Bezirkshändlerin oder der Bezirkshändler an die Gastgeberin und die Gastgeberin an die Gäste liefert. Ob der Liefervorgang der „Einverständniserklärung“ entspricht, hat das für die Veranlagung zuständige Finanzamt festzustellen.“

3. Studie des Meinungsforschungsinstituts:

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

Fragen	Österreichweit	
	Ja	Nein
1.) Bekommen Sie immer beide Rechnungen, und zwar vom Bezirkshändler für die Ware sowie die Honorarnote der Beraterin über die Vorführung?	68%	32%
2.) Hat Sie die Beraterin vor der letzten Vorführung genau über den Ablauf informiert und die Liefer- und Zahlungsbedingungen Punkt für Punkt mit Ihnen besprochen?	Ja, Nicht Nötig	Nein
	87%	13%
3.) Wie gut informiert fühlen Sie sich über die rechtliche Situation als Gastgeberin alles in allem	Sehr gut bis Mittel	Weniger bis überhaupt nicht
	92%	8%
4.) Wenn Sie nun an die letzte TW-Vorführung denken: Hat Sie da die Beraterin auf folgende Punkte in Bezug auf die Bestellung und Verrechnung der Ware hingewiesen:		

a) Dass Sie als Gastgeberin die Ware auf eigene Rechnung kaufen?	69%	31%
b) Dass die Ware von der Bezirkshandlung an Sie geliefert und verrechnet wird?	71%	29%
c) Dass Sie die Waren an Ihre Gäste, rein rechtlich gesehen, weiterverkaufen?	51%	49%
d) Dass die Beraterin das Honorar für ihre Leistung direkt mit Ihnen abrechnet?	64%	36%
Durchschnitt	72%	28%

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

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

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

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

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

5. Feststellungen der Betriebsprüfung:

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

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden insgesamt 3 Ben, 1 Gruppenberaterin sowie 22 GGen über den konkreten Ablauf einer Tupperparty als Zeugen bzw. Auskunftspersonen niederschriftlich befragt (vgl. Schnellhefter „Befragungen“ I – III).

5.1. Beraterinnen – Gruppenberaterin:

An die Ben (B1, B2, B3) wurden u.a. folgende Fragen gerichtet:

1. An wen stellen Sie Ihre Honorarforderung?
2. Von wem bekommen Sie Ihr Honorar?
3. Wird mit der GG über das Honorar verhandelt?

Aus den mit den Ben aufgenommenen Niederschriften ergibt sich übereinstimmend, dass von den B der GG zwar eine Honorarabrechnung vorgelegt wurde, es aber keine Verhandlungen über die Honorarhöhe gegeben habe.

Laut Aussage der B2 handle es sich um einen Fixsatz von 22,5% vom Umsatz, der von der Gruppenberaterin bekannt gegeben wurde, wobei die GG keine Möglichkeit habe, das Honorar zu kürzen. Die Provision werde einbehalten bzw. vom Gesamtbetrag abgezogen. Weiters erklärte sie: *„Vor Beginn der Party lasse ich die GGen auf einem sogenannten Bestellformular unterfertigen. Ich erkläre, dass ich deren Unterschrift benötige, da ich ansonsten keine Waren von der BH bekomme.“*

B1 gab an, dass die GG, die nicht als B arbeiten wollen, gar nicht Bescheid wüssten, wie viel die B bekomme und auch nicht fragten. Der Rechnungsbetrag sei von der GG kassiert und das Honorar davon einbehalten worden.

Auch die niederschriftlich befragte Gruppenberaterin (GB) gab an, dass das von der BH zugesagte Honorar mit 22,5% festgesetzt wurde und es keinen Spielraum gegeben habe und auch mit der GG über das Honorar nicht verhandelt werde.

5.2. Gastgeberinnen:

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

(1) Von wem erhält die B ein Honorar bzw. wussten Sie vor der Party, dass Sie der B ein Honorar zahlen?

(2) Weiß die GG, dass sie bei der BH einkauft und an die Gäste weiterverkauft bzw. wer verkauft die TW-Produkte an die Gäste, die BH, die B oder Sie als GG (wie ein Händler) bzw. haben Sie die Waren bei der BH in eigenem Namen eingekauft und an Ihre Gäste weiterverkauft?

	Frage (1)	Frage (2)
Befragungen I		
GG1/ GG1	Nein	--
GG2/ GG2	Nein, ich war immer der Meinung, das die B von TW eine Provision bekommt	Nein, ansonsten hätte ich vielleicht die Party gar nicht gehalten
GG3/ GG3	nein	--
GG4 /GG4	nein	--
GG5/ GG5	nein	--
GG6/ GG6	nein	--
GG7/ GG7	nein	--
GG8/ GG8	Nein	--
GG9	Nein	--
GG10	Nein	--
GG11	Nein, ich habe ihr nichts bezahlt	--
Befragungen II		
GG12	Nein, weil ich direkt bezahle es auch nicht	War mir nicht bewusst

GG13	nein	ja
GG14	nein	Nein, war mir nicht bewusst
GG15	Ich glaube, sie kann es sich abziehen	Hat mir noch keiner gesagt
Befragungen III		
GG16	Ich persönlich habe ihr kein Honorar für die Vorführung gezahlt	<p>- ich bin der Meinung, dass die Ware von TW verkauft wurde, sicher nicht von mir</p> <p>- Nein, ich habe keine Produkte im eigenen Namen von TW eingekauft und an die Gäste weiterverkauft</p>
GG17	Ich habe kein Honorar an die B ausbezahlt, noch habe ich eine Rechnung erhalten	<p>- soweit mit bekannt, wurden die Waren von der B abgeholt. Ich war mit Sicherheit nicht der Verkäufer der Ware</p> <p>- nein</p>
GG18	Ich bezahlte der B mit Sicherheit kein Honorar	<p>- ich denke die BH, in deren Auftrag die B tätig ist. Ich habe die Produkte mit Sicherheit nicht im eigenen Namen verkauft</p> <p>- Nein, mit Sicherheit nicht</p>
GG19	Von mir erhielt die B mit Sicherheit kein Honorar	<p>- Die Produkte wurden meiner Meinung nach von TW (BH) verkauft. Mit Sicherheit nicht von mir auf eigenen Namen und Rechnung</p> <p>- Ich kaufte die Waren mit Sicherheit nicht in meinem Namen und habe sie demnach nicht auf eigene Rechnung weiterverkauft</p>
GG20	Ich als GG jedoch nicht	- Wer die Produkte tatsächlich verkauft, weiß ich nicht, ich als GG

		habe sie jedoch nicht verkauft - Soweit mir bekannt, habe ich nicht in meinem Namen eingekauft und an die Gäste meiner Party weiterverkauft. Ich stellte lediglich den Raum zur Abhaltung der Party zur Verfügung und habe die Einladung der Gäste übernommen
GG21	Weiß ich nicht	- Ich glaube, dass die Produkte aus der BH verkauft werden, sicher jedoch nicht von mir - Nein, ich habe lediglich die Bestellkarten der B übermittelt
GG22	Von mir erhält die B kein Honorar	- Ich bin der Meinung, dass die Produkte von der BH verkauft werden - Laut meiner Meinung war ich weder Einkäufer noch Verkäufer auf eigenen Namen und eigene Rechnung

Zusammenfassend ist den vorerwähnten Niederschriften zu entnehmen, dass die einvernommenen GGen übereinstimmend verneinten, der B ein Honorar bezahlt zu haben. Weiters ist festzustellen, dass sämtliche mit der Frage (2) konfrontierten GG, von einer Ausnahme abgesehen (GG13., Befragungen II), jedenfalls nicht bestätigten, TW-Produkte bei der BH eingekauft und an ihre Gäste weiterverkauft zu haben.

Zur Behandlung allfälliger Reklamationen gaben die befragten GG16 bis GG22 im Wesentlichen an, dass diese an die Beraterin im Zuge von Partys herangetragen bzw. an diese weitergeleitet würden, welche sich dann um das Problem kümmern.

6. Beilage 3 zur Berufung:

Gemeinsam mit der Berufung wurden insgesamt von 36 GGen zwischen 10. Mai und 3. Juni 2006 unterfertigte Bestätigungen vorgelegt, welche folgenden Inhalt aufweisen:

„Ich, ...(Name GG)....

Habe folgende Tupperware Verkaufspartys veranstaltet:

(Angabe Datum und Ort)

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

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

Ort/Datum/Unterschrift"

7. rechtliche Würdigung:

7.1. Allgemeine Ausführungen zum Direktvertrieb und zu Tupperpartys:

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

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

gruppendynamischen Prozess zu nutzen, dass ein Einzelner sich ungern ausschließt, wenn alle anderen etwas kaufen.

Diese Grundprinzipien gelten auch für sog. Tupperpartys.

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

Eine Vertreterin von TW – eine sog. Beraterin - führt eine Verkaufsparty durch, zu welcher auf ihre Veranlassung und mit ihrer Unterstützung in aller Regel Hausfrauen (sog.

Gastgeberinnen) Bekannte, Verwandte, Freunde, Nachbarn etc. in ihre Wohnung einladen. Im Rahmen dieser Verkaufsparty führt die Beraterin Tupperwareprodukte vor, indem im Wege praktischer Demonstrationen die Funktionsweise der Produkte erklärt wird. Die anwesenden Gäste werden anlässlich dieser im privaten bzw. familiären Rahmen stattfindenden Vorführung üblicherweise von der Gastgeberin (GG) bewirtet, sie erhalten von der Tupperwareberaterin ein kleines Geschenk sowie Produktkataloge mit Preislisten überreicht und haben weiters die Möglichkeit, auf einem Bestellformular die von ihnen gewünschten Artikel anzukreuzen. Die GG, welche von Tupperware ein sich am Partyumsatz orientiertes sog.

Gastgeberinnengeschenk erhält, sammelt in weiterer Folge zunächst die Bestellformulare von ihren Gästen ein, übergibt diese wiederum der Beraterin (B), welche sie an die BH weiterleitet. Diese stellt die im Anschluss an die Verkaufsparty von der GG und ihren Gästen bestellten Waren zusammen, die B holt diese ab und überbringt sie – gegen Bezahlung der von der GG von ihren Gästen mittlerweile eingesammelten Katalogpreise – entweder der GG, die dann die Verteilung an ihre Gäste übernimmt oder die B überbringt die Ware direkt dem/n Käufer/n.

7.2. umsatzsteuerliche Beurteilung:

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

Leistung bedeutet tatsächliches Erbringen der Leistung. Maßgebend ist somit – bei vertraglich vereinbarten Leistungen – nicht der Vertragsabschluss (das Verpflichtungsgeschäft), sondern die Erfüllung (Ruppe, UStG³, § 1 Tz 17).

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

Für die umsatzsteuerliche Qualifikation der Leistung ist nicht die Bezeichnung oder der äußere Ablauf der Leistungsausführung, sondern der wirtschaftliche Gehalt maßgebend. Er ist im

Zweifel unter Rückgriff auf die zugrunde liegende Vereinbarung zwischen dem Unternehmer und dem Leistungsempfänger unter Beachtung des Parteiwillens und der Verkehrsauffassung zu ermitteln. Die Begleitumstände des Leistungsaustausches, vor allem die Entgeltsvereinbarung und die Entgeltsbemessung, lassen uU Rückschlüsse auf den Leistungsinhalt zu (Ruppe, aaO, § 1 Tz. 28).

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

Leistender ist, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist, mag er auch die Leistung durch andere erbringen lassen oder im Innenverhältnis auf fremde Rechnung arbeiten. Leistungsempfänger ist, wer die Leistung ausbedungen hat, mag auch ein Dritter den Aufwand tragen oder der effektive Nutzen der Leistung letztlich im Vermögen eines anderen eintreten. Entscheidend ist daher bei Leistungen auf Grund vertraglicher Verpflichtungen, wer im eigenen Namen die vertraglichen Verpflichtungen übernimmt bzw. ausbedingt. Bei Dreiecksbeziehungen ist an Hand der zugrunde liegenden Vereinbarungen oder sonstigen rechtlichen Grundlagen zu prüfen, zwischen welchen Personen der Leistungsaustausch zustande gekommen ist. Nur dann, wenn Leistungen ohne vertragliche Verpflichtung erbracht werden oder wenn unklar ist, ob jemand im eigenen oder fremden Namen tätig wird, ob er selbständig oder unselbständig ist, kommt dem Innenverhältnis und dem wirtschaftlichen Hintergrund maßgebende Bedeutung zu. In diesem Fall ist zu fragen, wer „Herr der Leistungsbeziehung“ ist, in wessen Risiko und Verantwortungsbereich die Leistung fällt (Ruppe, aaO, § 1 Tz. 258).

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

Um festzustellen, ob das von TW ab 1.7.1996 dargestellte Vertriebssystem in der Praxis auch tatsächlich umgesetzt worden ist, wurden im Zuge der bei der Bw. durchgeführten Betriebsprüfung weitere Sachverhaltsermittlungen durch Befragungen von GGen und Ben

durchgeführt. Im Mittelpunkt stand dabei die Frage, ob der Lieferwille der GGen dergestalt vorhanden war, dass sie einerseits TW-Produkte von der BH gekauft haben, um diese an ihre Gäste weiterzuverkaufen und andererseits Beratungsleistungen empfangen haben.

Die Befragungen der GGen ergaben übereinstimmend, dass einerseits den befragten Personen nicht bewusst war, der B ein Honorar gezahlt zu haben bzw. bestätigten andererseits die Ben - und auch die Gruppenberaterin - die Zusage eines Honorars iHv 22,5 % durch die BH. Eine Verhandlung mit der GG über die Höhe des Honorars wurde verneint. Auf die Frage, wer die TW-Produkte an die Gäste verkaufe, wurde geantwortet, dass jedenfalls nicht die GGen in diesen Liefervorgang eingeschaltet gewesen seien, sondern vielmehr eine Lieferung durch die BH an die Gäste anzunehmen sei. Dass die GG13 diese Frage (2) als einzige der befragten GGen bejahend beantwortet hat, vermag am Gesamteindruck in Bezug auf den üblichen Verlauf einer Party jedenfalls nichts zu ändern.

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

Dass – wie die Bw. in der Berufung einwendet - GG als in aller Regel steuerlich unerfahrene Hausfrauen keine Erfahrungen im Umgang mit der Finanzverwaltung hätten und deshalb bei den Befragungen der BP „überrumpelt“ worden sein sollten, vermag einerseits nicht zu überzeugen und widerspricht andererseits der Rolle, die die Bw. selbst den GGen offenbar zuschreibt, wenn GGen umsatzsteuerliche Lieferungen mit allen rechtlichen Konsequenzen ausgeführt haben sollen. Es stellt auch keinen Verfahrensmangel dar, wenn bei diesen Befragungen der steuerliche Vertreter der Bw. nicht verständigt und beigezogen wurde, zumal eine derartige Vorgangsweise in der BAO nicht vorgesehen ist. Die BAO sieht auch keine Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme als Verfahrensgrundsatz vor. Sämtliche Beweisergebnisse wurden der Bw. zur Kenntnis gebracht und damit der Wahrung des Parteiengehörs ausreichend Rechnung getragen. Auch wenn im konkreten Verfahren „lediglich“ 22 GGen, 3 Ben und 1 Gruppenberaterin befragt wurden, ist das Ergebnis über den tatsächlichen Ablauf einer Tupperparty in der Praxis im Rahmen einer Gesamtbetrachtung so eindeutig und aussagekräftig, dass sich weitere Befragungen erübrigen.

Was die von der Bw. im Berufungsverfahren vorgelegten 36 „Bestätigungen“ (vordrucktes Formular, in das Name und Anschrift der GGen eingetragen wurden und das deren Unterschrift enthält) von GG über ihre Kenntnisse zum TW-Vertriebssystem betrifft, so kam der Berufungssenat im Rahmen der freien Beweiswürdigung, und zwar unter Bedachtnahme auf die im Zuge der Betriebsprüfung getätigten Aussagen der persönlich befragten Personen zu dem Ergebnis, dass diese keinen glaubhaften Beweis dafür darstellen, dass die GG wissentlich und willentlich in den Liefervorgang eingeschaltet waren. Nach Dafürhalten des

Berufungssenats handelt es sich vielmehr um Gefälligkeitsbestätigungen, die die der Betriebsprüfung gegenüber getätigten Aussagen nicht zu entkräften vermögen.

Die Befragungsergebnisse eines Meinungsforschungsinstituts für TW-BHn österreichweit können für die – im Berufungsfall angefochtenen - konkreten Leistungsbeziehungen keine Aussagekraft haben. Abgesehen davon lässt sich auch dieser Studie nicht entnehmen, dass die GG die ihnen von TW zugedachte Rolle eines „Zwischenhändlers“ wahrgenommen haben.

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

Trotz vorliegender Dokumentation, die im Einklang mit Stellungnahmen beim Bundesministerium für Finanzen gewählt wurde (wie Unterfertigung der Textpassagen am Bestellschein; Bestätigung der Erhalts der Ben-Honorarnote) betonen auch die – für den UFS nicht bindenden - BMF-Erlässe (siehe Pkt 2 der Berufungsentscheidung), dass der tatsächliche Liefervorgang entsprechend dem Lieferwillen ausgeführt werden muss, um eine Leistungsbeziehung annehmen zu können. Es sei entscheidend, wie das TW-Vertriebssystem tatsächlich gestaltet wird.

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

abweichend vom bisherigen zu gestalten, wenn die sog. „Einverständniserklärung“ auf dem Bestellformular von der GG unterschrieben wurde.

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

Auch aus den Garantie- und Rückgabebestimmungen für TW-Produkte ist zu entnehmen, dass eine Haltbarkeitsgarantie übernommen wird, die über die B (und nicht etwa über die GG) in Anspruch zu nehmen ist und jedem Endverbraucher ein auf einen Monat befristetes Rückgaberecht der bestellten Ware eingeräumt wird, welches wiederum gegenüber der B ausgeübt werden kann. Gewährleistungsansprüche werden somit nicht gegenüber der GG, sondern gegenüber der BH geltend gemacht bzw. erfolgt auch die Ersatzteilbeschaffung - über Einwirken einer B - direkt bei der BH. Die GG hat nach einer durchgeführten TW-Party lediglich eine Sammlungs- und Verteilungsfunktion, weiters übt sie für die BH eine Inkassotätigkeit aus, was für diese eine erhebliche Verwaltungsvereinfachung zur Folge hat. Ebenso erweist sich auch die Erstellung nur einer an die GG gerichteten „Sammelrechnung“ pro Verkaufsparty als wesentliche Entlastung von manipulativen Tätigkeiten.

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

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

Beraterinnen beworbenen und vorgeführten und in der Folge von den Kaufinteressenten - nach Durchsicht der von der B beigestellten Kataloge - bestellten Tupperwareprodukte.

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

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

Der Entgeltsbegriff ist in § 4 UStG aus der Sicht des Leistungsempfängers definiert. Seine Leistungen sind (nur) Entgelt, soweit sie aufgewendet werden, um die Leistung des Unternehmers zu erhalten. Dazu gehören auch Aufwendungen des Unternehmers, die dieser gesondert weiterverrechnet (Auslagenersatz wie Verwaltungsbeitrag). Nur das ist Entgelt, was in einer Zweckbindung zur Erlangung der Lieferung oder sonstigen Leistung steht (Entgeltlichkeitszusammenhang). Ob der Abnehmer das Entgelt (ganz oder teilweise) dem Unternehmer direkt oder mit seinem Einverständnis oder auf sein Verlangen einem Dritten leistet, ist unbeachtlich (vgl. Ruppe, UStG³, § 4 Tz 10)

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

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

8. Eventualbegehren:

8.1. Schätzung der Vorsteuern:

Gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen: Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert

ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist.

Fehlt die Rechnung überhaupt oder entspricht sie nicht den Erfordernissen des § 11, so kann Ruppe zufolge (UStG³, § 12 Tz 42) der Leistungsempfänger vom leistenden Unternehmer die Ausstellung einer (formgerechten) Rechnung verlangen. Ist die Rechnung mangelhaft, so kann der Vorsteuerabzug erst für den Veranlagungszeitraum vorgenommen werden, in dem die Berichtigung oder Ergänzung der mangelhaften Rechnung erfolgt (VwGH 17.9.1996, 95/14/0068). So auch Scheiner/Kolacny/Caganek, die in § 12 Tz 518 in diesem Zusammenhang wie folgt ausführen: *"Sind alle Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges mit Ausnahme der Rechnung gegeben, so kann der Vorsteuerabzug erst in dem Veranlagungszeitraum vorgenommen werden, in dem die Rechnung vorliegt"*.

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

8.2 Nachdem im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung seitens der Finanzamtsvertreter die lt. Beilage 7 zur Berufung dargestellte Berechnung außer Streit gestellt wurde, war der Berufung insoweit teilweise stattzugeben.

9. Vorläufiger Umsatzsteuerbescheid 2005:

Mangels Vorliegen einer Ungewissheit hat gemäß § 200 Abs. 2 BAO die Abgabenfestsetzung endgültig zu erfolgen.

Es ergeben sich daher folgende Neuberechnungen: siehe Anlage 2

Daher sind folgende zahlenmäßige Veränderungen in den Umsatzsteuerbescheiden der Jahre 2000 bis 2005 bzw. für die Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume Mai 2005 bis Jänner 2006 vorzunehmen: siehe Anlage 3

Beilagen: Anlage 1, 2, 3

Wien, am 27. Mai 2009

Anlage 1

	Prüfungszeitraum 2000 ATS	Prüfungszeitraum 2001 Euro	Prüfungszeitraum 2002 Euro	Nachschauzeitraum 2003 Euro	Nachschauzeitraum 2004 Euro	Nachschauzeitraum 2005 Euro	Nachschauzeitraum 1.5.2005 bis 31.1.2006 Euro
Erlöse Tupperware 20 % lt. Erklärung netto	40.039.596,45	2.733.322,91	2.813.555,04	2.824.643,87	2.785.415,56	2.650.962,52	1.881.221,93
Umsatzsteuer lt. Erklärung	8.007.919,29	546.666,58	562.711,01	564.928,77	557.083,11	530.192,50	376.244,39
Erlöse Tupperware 20 % lt. Erklärung brutto	48.047.515,74	3.279.999,49	3.376.266,05	3.389.572,64	3.342.498,67	3.181.155,02	2.257.466,32
entspricht lt. BP allerdings nur 77,5 % der getätigten Umsätze							
daher Umsätze brutto lt. BP (100 %)	61.996.794,50	4.232.257,41	4.356.472,32	4.373.642,12	4.312.901,51	4.104.716,16	2.912.859,76
Nettoumsätze lt. BP	51.663.995,42	3.526.881,17	3.630.393,60	3.644.701,77	3.594.084,59	3.420.596,80	2.427.383,14
Umsatzsteuer lt. BP	10.332.799,08	705.376,23	726.078,72	728.940,35	718.816,92	684.119,36	485.476,63
Differenz Umsatz Erklärung – BP	11.624.398,97	793.548,26	816.838,56	820.057,90	808.669,03	769.634,28	546.161,21
Differenz Umsatzsteuererklärung – BP	2.324.879,79	158.709,65	163.367,71	164.011,58	161.733,81	153.926,86	109.232,24

Anlage 2

in €	2000	2001	2002	2003	2004	2005	1.5.05-31.1.06 Sammelbescheid
Nettoumsätze 20 %lt. USt- Bescheide v. 10. bzw. 11.8.2006	3.809.672,72	3.569.483,02	3.669.522,99	3.678.509,13	3.771.938,23	3.456.905,60	2.451.956,95
77,5 % der getätigten Umsä.	2.952.496,36	2.766.349,34	2.843.880,32	2.850.844,58	2.923.252,13	2.679.101,84	1.900.266,64
abzgl. Musterverkauf- Vw...lt. Beil. 7	-75.233,38	-91.532,52	-109.082,09	-187.543,44	-128.515,64	-159.994,48	-125.216,36
Differenz	2.877.262,98	2.674.816,82	2.734.798,23	2.663.301,14	2.794.736,49	2.519.107,36	1.775.050,28
Hochrechnung auf 100 %	3.712.597,39	3.451.376,54	3.528.771,91	3.436.517,60	3.606.111,60	3.250.461,11	2.290.387,45
+ Musterverkauf- Vw... lt. Beil. 7	+75.223,38	+91.532,52	+109.082,09	+187.543,44	+128.515,64	+159.994,48	+125.216,36
BMGI Nettoerlöse 20 %	3.787.830,77	3.542.909,06	3.637.854,00	3.624.061,04	3.734.627,24	3.410.455,60	2.415.603,81

Anlage 3

in €	KZ	2000	2001	2002	2003	2004	2005	1.5.05-31.1.06 Sammelbescheid
steuerbarer Umsatz	000	3.852.296,73	3.585.341,05	3.687.893,57	3.675.837,62	3.762.788,84	3.430.199,12	2.438.457,95
20 % Normalsteuersatz	022	3.787.830,77	3.542.909,06	3.637.854,00	3.624.061,04	3.734.627,24	3.410.455,60	2.415.603,81
10 % ermäßigter Steuersatz	029	64.465,96	42.431,99	50.039,57	51.776,58	28.161,60	19.743,52	22.854,14
Vorsteuern (ohne EUSt)	060	464.990,97	428.204,39	457.604,28	463.083,96	461.622,64	409.426,49	290.109,38
Zahllast/Gutschrift	095	299.021,78	284.620,62	274.970,48	266.905,91	288.118,97	274.638,98	195.296,79

