

GZ. RV/0229-G/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch PwC Pricewaterhouse Coopers, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer 2000 und Sachbescheide für die Jahre 2000 und 2001 entschieden:

1. Der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer 2000 wird Folge gegeben. Der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens wird aufgehoben.
2. Die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer 2000 (Sachbescheid) wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.
3. Der Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer 2001 wird Folge gegeben.

Die Umsatzsteuer des Jahres 2001 wird festsetzt mit € 2.316.821,01 (entspricht:
ATS 31.880.152,08):

| | EURO | S |
|--------------------------------------|---------------|----------------|
| 20 % Normalsteuersatz | 14.838.396,38 | 204.180.785,71 |
| IG Erwerbe 20% | 2.489.806,12 | 34.260.477,78 |
| Vorsteuern ohne ig Erwerbe | -122.912,41 | -1.691.311,64 |
| Vorsteuern aus ig Erwerbe | -497.961,20 | -6.852.095,50 |
| Gesamtbetrag Bemessungsgrundlagen | 12.198.667,08 | 167.857.318,62 |
| zum Normalsteuersatz | | 167.857.318,62 |
| Umsatzsteuer | | 33.571.463,72 |
| ig Erwerbe 20% | | 34.260.477,78 |
| Gesamtbetrag IG Erwerbe | | 34.260.477,78 |

| | | |
|----------------------------|--------------|---------------|
| zum Normalsteuersatz | | 6.852.095,56 |
| Summe Umsatzsteuer | | 33.571.463,72 |
| Summe Erwerbsteuer | | 6.852.095,56 |
| Vorsteuern ohne ig Erwerbe | | -1.691.311,64 |
| Vorsteuern aus IG Erwerbe | | -6.852.095,56 |
| Zahllast | 2.316.821,01 | 31.880.152,08 |

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Im Unternehmen der Bw. fand eine abgabenrechtliche Aufzeichnungsprüfung gemäß § 151 Abs. 3 BAO statt, bei der unter anderem folgende Feststellungen getroffen wurden:

"Die Bw. hat den Geschäftssitz im Gemeinschaftsgebiet in Großbritannien und verkauft vorwiegend Produkte im gesundheits- und sportnahen Bereich. Die englische Firma liefert div. Waren im "Versandhandelsweg" aus Großbritannien und Deutschland nach Österreich, erklärt IG Erwerbe ("Vereinfachungsmaßnahme nach UStR 2000, Rz. 3604/5) und verkauft die Produkte im Inland (20% USt, stb., stpfl. Lieferung). Es wird entweder a) über die "Fachberater" (= uestrechl. Unternehmer, ebenso Kleinunternehmer ohne Option,) von der Bw. "an Dritte verkauft" oder b) – durch die Fachberater "zum eigenen Gebrauch" gekauft. – (It. Bp: - Voraussetzungen hinsichtlich Vereinfachungsmaßnahme sind: 1.) Zustimmung der jew. Steuerbehörden 2.) kein Versandhdl., 3.) Keine Verletzung der Aufzeichnungspflichten. (Die Gefahr der doppelten MWSt (dt. bzw. engl.) geht zu Lasten des engl. Unternehmens.)."

Bei den steuerlichen Feststellungen (zweiter Textrahmen) wird auf die im Anhang 1 angeführte Rechnung der M.C. verwiesen und wörtlich ausgeführt:

"ad a) Lt. Info. der engl. Firma – wird bei Bestellung über einen Fachberater (Bsp: M.C./ lt. Anhang Pkt. 1 a + b) der Wiederverkaufspreis laut Preisliste mit Umsatzsteuer an den jeweiligen "Fachberater" fakturiert und diesem Berater wieder eine Provision monatlich gewährt und ausbezahlt, wobei Vorsteuern aus diesen Provisionen bei Vorliegen der entsprechenden Belege des Fachberaters von der Bw. abgezogen werden. Diese Provision beinhaltet die Handelsspanne (Marge) und Boni's lt. Marketingplan (siehe Anhang Pkt. 3;). Die Auslieferung erfolgt entweder direkt an den Kunden oder den Fachberater.

ad b) Bei Bestellung durch den Fachberater Frau E.M. zum "eigenen Gebrauch" wird der "Verkaufspreis zum persönlichen Gebrauch" (= lt. Großhdspreisliste/ Anhang Pkt. 4a); der USt unterworfen, wobei in der Rechnung der Wiederverkaufspreis laut Großhdsliste offen um "persönlicher Rabatt" (-20%) vermindert wird (zuvor noch um 2-3%igen Rabatt für tel. Bestellungen bzw. Internet durch die Fachhändler;). Dieser verminderte Betrag ist (bisher) die USt-Basis lt. Fatura und Steuererklärung. Dieser "Personal Discount" von 20%" wird unabhängig davon gewährt, ob und wie viele Umsätze von der Bw. an diesen "Fachberater" erzielt werden.

(Der "Personal Discount" ist nach Ansicht des Unternehmens die Methode der Preisermittlung für Verkäufe zum "Eigenbedarf" bzw. "Personal use"). Die Verkäufe zum "Eigenbedarf" werden lt. Information des Unternehmens auch in die Provisionsabrechnung laut Vergütungsplan (= "Marketingplan/ lt. Anhang Pkt 3;) einbezogen, jedoch in diesem Fall ohne Handelsspanne. (=Privatbedarf für den Fachhändler). Es liegen die USt- Erklärung 2001 im Zuge der Bp, vor. Das Jahr 2000 ist bereits rechtskräftig veranlagt.

Dazu wird seitens der Bp ausgeführt:

1.) USt- Erhöhung um bisher verminderte 20% "Personal Discounts – welche ebenfalls Provisionsgrundlage sind (= d.h. keine Entgeltsminderung (!). Neben dem (zuvor 2-3% N. Bestellrabatt), 20% igen "persönlichen Rabatt" in der Faktura werden auch zstl. (!) Provision "für den Eigenbedarf" ausbezahlt (= lt. Vergütungsplan bzw. Marketingplan/ lt. Anhang 3) und dafür (extra) eine Provisionsabrechnung von der Bw. an die "Fachhändler" (=ebenso Kleinunternehmer ohne Option (!) gestellt. Ob diese zstl. Provisionszahlungen tatsächl. in der "fakturierten" Großhdsliste kalkulatorisch Deckung findet und somit die USt Basis hinsichtl. Provisionen – u.a. "Eigener Bedarf" – den Gesamtbetrag (!) der BMG der USt nicht mindert – wurde bis dato nicht nachgewiesen. ("Nullregelung"/ BGBl. 74/800;)... "

Gegen diese Bescheide erhab die Bw. binnen offener Frist Berufung und führte Folgendes (auszugsweise) aus:

"N. verwendet in Österreich (und anderen europäischen Ländern) ein mehrstufiges Vertriebssystem in der Art, dass die Produkte von N. an österreichische Fachberater und von diesen an österreichische Kunden verkauft werden. Der so genannte „Fachberater“ hat im umsatzsteuerlichen Sinn daher den Status eines Zwischenhändlers (Käufer-Verkäufer) und nicht den eines bloßen Beraters. Die Produkte werden von einem N.-Lager in Großbritannien oder Deutschland entweder an den Fachberater und von diesem weiter an den Kunden oder direkt von N. an den Kunden versendet. Weiters ist es dem Fachberater auch möglich,

Produkte zum persönlichen Gebrauch – also nicht zur Weiterlieferung an den Kunden – (vergleiche Bericht Punkt b.) zu beziehen. Der Fachberater wählt die Art seiner Bestellung auf dem Bestellformular.

Diese Berufung bezieht sich auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Fall des Erwerbes zum persönlichen Gebrauch, da die Umsatzsteuererhöhung durch die angefochtenen Bescheide auf der unseres Erachtens unrichtigen Ermittlung der Bemessungsgrundlage in diesem Fall beruht. ...

1. Verkauf zum persönlichen Gebrauch, Waren- und Rechnungsfluss

Ein österreichischer Fachberater bestellt Produkte bei N. und kreuzt am Bestellformular das Feld „zum persönlichen Gebrauch“ an. Der Fachberater kann Nichtunternehmer sein (er kauft die Produkte ausschließlich zum persönlichen Gebrauch), Kleinunternehmer oder Unternehmer sein (er kauft Produkte sowohl für sich persönlich als auch zum Weiterverkauf an Dritte). Laut den uns von N. zur Verfügung gestellten Informationen handelt es sich in einem wesentlichen Teil der Fälle nicht um gewerbliche Wiederverkäufer, das heißt der Fachberater bezieht die Produkte ausschließlich zum persönlichen Gebrauch.

N. stellt dem Fachberater eine Rechnung mit österreichischer Umsatzsteuer aus (siehe Bericht unter Tätigkeitsbereich des Unternehmens). Dabei wird in der Rechnung zunächst der Nettopreis des Verkaufspreises laut Preisliste (siehe Anlage ./1) ausgewiesen. Dieser beträgt beispielsweise für das Produkt mit der Bestellnummer 14004 laut Preisliste (Anlage ./1) EUR 815 (EUR 978 inklusive Umsatzsteuer abzüglich der darin enthaltenen Umsatzsteuer in Höhe von EUR 163). Allfällige Rabatte, beispielsweise 3% für die Bestellung über Internet (eN. Rabatt), werden abgezogen (vereinfachend gehen wir in der tabellarischen Darstellung (siehe unten) davon aus, dass kein derartiger Rabatt gewährt wurde). Danach werden 20% des Verkaufspreises netto (in diesem Beispiel daher EUR 163) offen auf der Rechnung als „Persönlicher Rabatt“ abgezogen. Verkaufspreis abzüglich allfälliger sonstiger Rabatte abzüglich des Persönlichen Rabatts ergibt die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer. Der Nettopreis zuzüglich Umsatzsteuer ergibt, wenn allfällige sonstige Rabatte außer Ansatz bleiben, den Bruttobetrag für den Persönlichen Gebrauch laut Preisliste (vergleiche Anlage ./1).

Tabellarische Darstellung der Rechnungstellung:

| Beschreibung | Betrag in EUR |
|---------------------|---------------|
| Verkaufspreis netto | 815,00 |

| | |
|--|---------|
| Allfällige sonstige Rabatte | 0,00 |
| Persönlicher Rabatt | -163,00 |
| Nettobetrag | 652,00 |
| Umsatzsteuer 20% | 130,40 |
| Zu bezahlen = Preis für den persönlichen Gebrauch | 782,40 |

B. Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften – Begründungsmangel

Bei den Persönlichen Rabatten handelt es sich um die „personal discounts“, welche laut Punkt 1. des Berichtes, steuerliche Feststellungen, nicht als Minderung der Bemessungsgrundlage für die Lieferungen von N. an Fachberater zum eigenen Gebrauch anerkannt wurden. ... In der Begründung des Bescheides wird auf die Feststellungen des Berichtes und die Niederschrift verwiesen.

Aus der Begründung hat hervorzugehen, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade der festgestellte Sachverhalt vorliegt. Die Bescheidbegründung hat überdies die rechtliche Beurteilung zu enthalten, welcher Tatbestand durch den in der Begründung angeführten Sachverhalt gegeben sein soll. ... In dem Besprechungsprotokoll vom 12. Dezember 2002 (Anlage ./3) wurde festgehalten, dass es sich nach Ansicht der Betriebsprüfung „bei dem Personal Discount um eine Provision handelt, wobei die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage dadurch nicht gemindert werden kann“. Diese Feststellung wurde in den Bericht in dieser Klarheit nicht übernommen. Unter den steuerlichen Feststellungen, letzter Satz des Berichtes wird lediglich festgehalten, dass bis dato nicht nachgewiesen werden konnte, ob die zusätzlichen Provisionszahlungen den Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer nicht mindert und ohne nähere Begründung auf die Verordnung 800/1974 verwiesen. Die Darstellung der steuerlichen Beurteilung des Sachverhaltes, die zur steuerlichen Feststellung des Berichtes geführt hat, fehlt gänzlich, die knappen Aussagen in der Niederschrift und dem Bericht, die nicht als Begründung angesehen werden können, sind in sich widersprüchlich und nicht nachvollziehbar. ...

C. Rechtswidrigkeit infolge unrichtiger rechtlicher Beurteilung

In der Folge gehen wir davon aus, dass das Finanzamt bei Erlassung der angefochtenen Bescheide davon ausgegangen ist, dass der Persönliche Rabatt als Provision angesehen wurde, der nicht zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage führen kann. Das Finanzamt hat daher den gesamten Verkaufspreis laut Preisliste (Anhang ./1) als Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer für die Verkäufe von N. an die Fachberater zum persönlichen Gebrauch herangezogen.

1. Definition der Bemessungsgrundlage

Gemäß § 4 UStG 1994 wird der Umsatz im Fall des § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten. Maßgebend ist nicht der abstrakte Wert der unternehmerischen Leistung, sondern das, was der Abnehmer in der jeweiligen Situation an Einkommen aufzuwenden hat, um die Leistung zu erhalten (Ruppe, Umsatzsteuergesetz 1994², § 4 Rz 4). Auch Art 11 Teil A der 6. EG-Richtlinie vom 17. Mai 1977 (77/388/EWG) idF der Richtlinie 98/80/EG vom

17. Oktober 1998 definiert die Besteuerungsgrundlage als alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze erhält oder erhalten soll.

2. Persönlicher Rabatt als Minderung der Bemessungsgrundlage

Entgelt iSd § 4 UStG 1994 für die Lieferungen von N. an die Fachberater ist, was der Fachberater aufzuwenden hat, um die Produkte von N. erwerben zu können. Das ist der Verkaufspreis nach Abzug des Persönlichen Rabattes. ...

Warum die Bemessungsgrundlage für den Verkauf von N. an die Fachberater zum persönlichen Gebrauch anders zu beurteilen sein soll, ist nicht nachvollziehbar.

Anders wäre die Frage des Entgeltes zu beurteilen, wenn der Fachberater, um in den Genuss der Persönlichen Rabattes zu kommen, seinerseits eine Leistung an N. erbringen würde (tauschähnlicher Umsatz).

Es ist jedoch davon auszugehen, dass N. keine Leistung des Fachberaters erhält. Die Fachberater erbringen insbesondere beim Erwerb zum persönlichen Gebrauch keine Vermittlungsleistung an N.. Dies ist schon daraus ersichtlich, dass der Persönliche Rabatt völlig unabhängig von der Menge und dem Preis der vom betreffenden Fachberater eingekauften Gegenstände gewährt wird. Auch in der Begründung der angefochtenen Bescheide konnte daher nicht dargelegt werden, für welche Leistung des Fachberaters an N. diesem von N. eine (verdeckte) Provision gewährt worden sein soll.

Der Persönliche Rabatt stellt daher nicht Entgelt für eine Gegenleistung des Fachberaters,

sondern (echte) Verminderung des Entgeltes für die Lieferung von N. an den Fachberater dar. Da N. keine Leistung des Fachberaters erhält, kann das Entgelt und damit die Bemessungsgrundlage nur der von N. in der Rechnung an den Fachberater ausgewiesene Nettoverkaufspreis (das heißt der Verkaufspreis abzüglich des Persönlichen Rabattes), sein. Vergleiche auch das Urteil des Europäischen Gerichtshofes vom 12. Juli 1988, Direct Cosmetics Ltd. und Laughtons Photograph Ltd. gegen Commissioners of Customs and Excise (C – 138/86 und C-139/86.

2.1. Judikatur des Europäischen Gerichtshofes

Auch aus der Judikatur des Europäischen Gerichtshofes ergibt sich, dass im gegenständlichen Fall nicht von einer verdeckten Provision, sondern von einer Minderung der Bemessungsgrundlage auszugehen ist.

a) Urteil des Gerichtshofes vom 23. November 1988 Naturally Yours Cosmetics gegen Commissioners of Customs and Excise (C – 230/87):

In dem Fall Naturally Yours Cosmetics gegen Commissionaires of Customs and Excise vertreibt eine Großhandelsgesellschaft Kosmetikprodukte. Sie verkauft die Produkte an Kosmetikberater. Diese Kosmetikberater greifen auf Freunde und Bekannte zurück, um bei privaten Veranstaltungen Produkte der Klägerin zum Verkauf anzubieten. Die Kosmetikberater kaufen die Produkte zum Großhandelspreis und verkaufen sie zu einem höheren Preis als Eigenhändler. Um die Gastgeber dieser Veranstaltungen zu belohnen, bietet Naturally Yours Cosmetics ein Produkt zu einem wesentlich niedrigeren Preis an. Der niedrigere Preis wird nur dann gewährt, wenn der Kosmetikberater dieses Produkt als Geschenk für den Gastgeber einsetzt.

In diesem Fall entschied der Gerichtshof, dass die Anbahnung der Ausrichtung der Veranstaltungen zum Vertrieb von Kosmetikprodukten durch Kosmetikberater als Dienstleistung durch den Kosmetikberater zu qualifizieren ist. Die Verminderung des Entgeltes für das verbilligte Kosmetikprodukt durch Naturally Yours Cosmetics stelle Entgelt (eine verdeckte Provision) für die Leistung des Kosmetikberaters dar und mindere daher nicht die Bemessungsgrundlage für den Verkauf des verbilligten Produktes durch Naturally Yours Cosmetics an den Kosmetikberater.

Dieser Fall ist nicht auf gegenständlichen Fall übertragbar. Der Persönliche Rabatt wird von N. allen Fachhändlern gewährt, die das Produkt zum persönlichen Gebrauch kaufen. Die Gewährung des Persönlichen Rabattes ist an keine Bedingungen gebunden, beispielsweise ist weder ein bestimmtes Einkaufsvolumen der Fachhändler noch die Erfüllung sonstiger Voraussetzungen für die Gewährung des Rabattes erforderlich. Insbesondere wird der

Persönliche Rabatt gewährt, ohne dass die Fachhändler eine Leistung, beispielsweise Anbahnung von Geschäften, Ausrichtung von Veranstaltungen, an N. erbringen. Selbst Fachberater, die ausschließlich Produkte für den persönlichen Gebrauch kaufen, können den persönlichen Rabatt in Anspruch nehmen.

b) Urteil des Gerichtshofes vom 24. Oktober 1996, Elida Gibbs Ltd. gegen Commissioners of Customs and Excise (C 317/94)

Nach Rz 27 des zitierten Urteiles ist die Gegenleistung der subjektive, nämlich der im konkreten Fall tatsächlich erhaltene Wert und nicht ein nach objektiven Maßstäben geschätzter Wert (vgl. auch die dort zitierten Urteile).

Der subjektive, im konkreten Fall von N. von Fachberatern zu erhaltende Wert ist der Nettoverkaufspreis, das heißt der Verkaufspreis abzüglich des Persönlichen Rabattes.

c) Urteil des Gerichtshofes vom 29. Mai 2001 Freemans plc gegen Commissioners of Customs and Excise C – 86/99

Freemans plc („Freemans“) verkauft ihre Waren auf dem Versandweg. Dabei werden Versandhandelskataloge verwendet, die einzelnen Personen mit der Aufforderung zugesandt werden, Vertreter für Freemans zu werden. Freemans hat für jeden Vertreter ein Konto eingerichtet, auf dem automatisch 10% des Betrages, den ein Vertreter überweist, gutgeschrieben wird. Dieser Betrag ist ein Rabatt in Höhe von 10% für den Eigenerwerb und eine Provision in Höhe von 10% für den Erwerb zum Weiterverkauf. Der Vertreter kann sich den gutgeschriebenen Betrag jederzeit auszahlen lassen oder zur Ausgleichung von Schulden oder für neue Käufe verwenden. Die Vertreter sind jedoch nicht berechtigt, von vornherein nur den Kaufpreis abzüglich des Rabattes beziehungsweise der Provision zu bezahlen. Wird der gutgeschriebene Betrag nicht binnen eines bestimmten Zeitraumes beansprucht, wird er von Freemans ausgebucht.

Der Europäische Gerichtshof qualifizierte die Rabatte beziehungsweise die Provisionen als Minderungen der Bemessungsgrundlage. Eine solche Minderung trate aber erst ein, wenn der Kunde sich die Gutschrift auszahlen lässt, oder auf andere Weise über die Gutschrift verfügt. Unter Rz 22 wird ausgeführt, dass Rabatte auf den Preis, die dem Abnehmer eingeräumt werden und die er in dem Zeitpunkt erhält, in dem der Umsatz bewirkt wurde, nicht in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehen sind. Würden die Käufer im Zeitpunkt dieser Übertragung einen ermäßigten Preis zahlen, so erhielten sie einen Rabatt (Rz 23 des Urteiles). Der Europäische Gerichtshof hat nur deshalb nicht eine sofort wirksame Entgeltsminderung angenommen, weil sich das Entgelt, das Freemans für die Lieferung erhält, erst dann ändert, wenn der Vertreter über die gutgeschriebenen Beträge verfügt hat. Andernfalls könnte der

Fall eintreten, dass Freemans die Umsatzsteuer von dem um den Rabatt verminderten Betrag entrichtet, obwohl die Gutschrift verfallen (und das Entgelt damit von Freemans vereinnahmt) worden ist.

Der Fall ist mit dem gegenständlichen Fall vergleichbar. Allerdings wird der Persönliche Rabatt auf der Rechnung von N. an die Fachberater offen und sofort abgezogen. Der Fachberater hat nur den um den Persönlichen Rabatt verminderten Betrag und die auf den verminderten Betrag entfallende Umsatzsteuer zu bezahlen. Es besteht daher nicht – wie bei Freemans die Gefahr, dass N. ein dem Persönlichen Rabatt entsprechendes Entgelt vereinnahmt und trotzdem nur den um den Rabatt verminderten Betrag der Umsatzsteuer unterwirft. Die Persönlichen Rabatte vermindern daher sofort bei Verkauf der Produkte von N. an die Fachberater die Bemessungsgrundlage.

Die angefochtenen Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt stehen daher auch in Widerspruch zur Judikatur des Europäischen Gerichtshofes."

In seiner Berufungsvorentscheidung führt das Finanzamt aus:

"Strittig ist die ustrechtlische Behandlung der Provisionen, nämlich, ob diese (die USt kürzende) Rabatte darstellen oder – nach Ansicht der BP – die USt nicht mindern dürfen. ... Nicht streitgegenständlich ist, ob die Waren für den persönlichen Gebrauch verwendet oder an Dritte weiterverkauft werden bzw. die Verkaufsabwicklung der N. –Produkte.

A) ... Es werden über sogenannte freiberufliche inländische "Fachberater" (entweder mit ustrechtlicher Unternehmereigenschaft oder als Kleinunternehmer ohne Option, daher unecht befreit) verschiedene Artikel im Inland an diverse Kunden (u.a. Private, ustrechtlische Unternehmer, usw.) und auch "zum eigenen Gebrauch" (personal use) – für die "Fachberater selbst" verkauft. ... Die Bestellung dieser Produkte erfolgt über die angeworbenen Fachberater (siehe Formular: Antrag auf Gründung einer (selbständigen) Fachberaterschaft), die an Dritte verkaufen oder für sich selbst kaufen. N. liefert somit ustrechtlisch im Versandhandelsweg ihre Produktpalette (jährlich verschiedene neue Produktgruppen (Katalogerneuerungen) an diverse interessierte inländische Kunden und vertreibt dies über ihre (angeworbenen) Fachhändler.

a) Beispiel für einen Verkauf an Dritte (M.C.):

Es wird lt. vorgelegter Faktura (...) von N. an den Fachhändler der (lt. vorgegebener Großhandelspreisliste) Verkaufspreis fakturiert (mit Lieferadresse an den Kunden, somit "Verkauf an Dritte") und nach Fracht und Versandkosten die USt mit 20% ausgewiesen. Weiters erfolgt (extra) für den Fachhändler ("nur bei Bedarf") eine Provisionsabrechnung, die die 20%ige Marge und zusätzliche Provisionszahlungen (abhängig vom Rang des Fachberaters: 1-9; ab Rang 2: +5%; ab Rang 5: +20% beinhaltet. Weiters werden zusätzliche Bonifikationen auf den Gruppenumsatz und zusätzliche Führungsbonifikationen (mit 65 beginnend lt. N.-Vergütungsplan; ...) vergeben.

Im gegenständlichen Fall: C.M. erreichte Rang 5: das sind 20% (zusätzlich) von S 1.240,00; diese werden als 20% "Rabatt" per Monatsende, das sind S 248,00 an die Fachhändlerin C.M. auf deren Bankkonto rücküberwiesen. Weitere (die Bemessungsgrundlage der USt mindernden) Gruppenbonifikationen oder zusätzliche Führungsbonifikationen sind ebenfalls möglich.

b) Beispiel für einen Verkauf "zum persönlichen Gebrauch" (E.M.):

Jedoch wurden im Zuge der Bp. Kontrollmitteilungen hinsichtlich der zehn größten

Provisionsempfänger ausgefertigt und dabei festgestellt, daß derartige "persönliche Umsätze" seitens der Fachhändler insofern "überstrapaziert" werden, da am N.-Formular nur "persönlicher Gebrauch" angekreuzt werden muß. Es ist daher bei derartigen Umsätzen seitens der Fachhändler nicht mehr nachvollziehbar, an wen tatsächlich weiterverkauft wurde und ob die Tätigkeit des Fachhändlers USt auslösen würde.

Man sieht nunmehr ganz deutlich, dass die 20% persönlicher "Rabatt" unabhängig davon gewährt werden, ob an Dritte oder für den "Eigenbedarf" verkauft bzw. gekauft wird. Dieser "personal discount" wird neben weiteren Rabatten abhängig vom Rang nur an die Fachberater mit Antrag auf Gründung einer ("selbständigen") Fachberaterschaft von N. gewährt.

Ergänzend sei erwähnt, daß im Zuge von Erhebungen festgestellt wurde, daß die Bestellung der Waren entweder mittels automatischem Telefonsystem oder über E- N. (Internet) erfolgt. Es erfolgt grundsätzlich kein persönlicher Kontakt mit Mitarbeitern der Firma N.

Die Lieferung der Waren erfolgt mittels Post oder Paketdienst direkt an den Fachberater, bei Einkäufen als persönlicher Umsatz. Bei Verkäufen an Dritte konnte die Lieferung entweder direkt an den Kunden oder zuerst an den Fachberater erfolgen. Weiters wurde seitens des Erhebungsdienstes erhoben, daß bei Lieferungen zum persönlichen Gebrauch grundsätzlich keine Rechnung beiliegt (nur eine Packliste), die Zahlungen erfolgen u.a. per Kreditkartenbuchungen. Die Rechnung scheint bei Bestellung zwar im Internet auf, wird aber nicht ausgedruckt.

Manche Fachberater gaben an, dass der Verkaufspreis nicht vorgeschrieben sei, der Fachberater kann seinen Verkaufspreis selbst wählen. Manche Fachberater hatten keinen Kundenstock (es wurde anfänglich nur für den persönlichen Gebrauch bestellt) und haben auf Grund der aussichtslosen Verkaufschancen die Fachberaterschaft wieder zurückgelegt. ... Unbestritten ist, dass nur die Fachberater den "personal discount" und zusätzliche Rabatte bekommen, ein außenstehender Dritter hat diesen entgeltlichen Vorteil nicht.

Die Behauptung, dass Fachberater(händler) auf eigene Rechnung und auf eigenen Namen agieren, ist bis dato in keinster Weise belegt, zumal N. die wesentlichen Preis- und Verkaufsbedingungen vorgibt (siehe Großhandelspreisliste von N.).

Auch geht das Scheinargument der "Zwischenhändler) ins Leere, da auf Grund bisheriger (verzweigter) Vertriebsstruktur ("Pyramidensystem", "jeder wirbt jeden") N. die tatsächliche Vertriebsagenden inne hat. N. tritt "wirtschaftlich tatsächlich als Verkäufer auf", d.h. sämtliche Preis- und Verkaufbeschränkungen (mit jederzeitigen Änderung der diversen Rabattstaffeln) obliegen ausschließlich der Fa. N.

N. trägt das wirtschaftliche Risiko (u.a. Lagerhaltungskosten, (geringe) Absatzmengen, zu (hohe) Produktionskosten) und gibt (somit) die kalkulatorischen Verkaufspreise (siehe Großhandelspreisliste von N.) vor. Bereits bei "Gründung einer Fachberaterschaft" (Händler) wird auf die Preis- und Verkaufsbeschränkungen seitens N. hingewiesen.

Die Fachberater fungieren somit wirtschaftlich als Vermittler zwischen N. (Preis- und Verkaufsbedingungen) und dem Endkunden (Private und fremde Dritte) und erhalten ebenso für Waren "für den eigenen Bedarf" Rabatte, die nur den Fachhändlern von N. gewährt wird. Darin ist ustrechtlich ein entgeltlicher Vorteil zu erblicken, den Fremde nicht erhalten. Die "verbilligte" Abgabe der Waren an die Fachberater ist ustrechtlich Entgeltsbestandteil, kann daher die USt-Bemessungsgrundlage nicht mindern und ist Teil des ustrechtlichen Leistungsaustausches zwischen N. und den Fachberatern."

Innerhalb offener Frist beantragte die Bw., die Entscheidung über die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur weiteren Entscheidung vorzulegen, und brachte ergänzend noch folgendes vor:

"A. Zusätzliches Tatsachenvorbringen und Replik zur BVE

Zur Vermeidung von Missverständnissen und in Ergänzung von Punkt I.A. unserer Berufung vom 16. Mai 2003 („Berufung“) werden im Folgenden die entscheidungs-relevanten Punkte der zwei möglichen Varianten der Geschäftsabwicklung noch einmal dargestellt und dabei auf unrichtige Feststellungen des Finanzamtes in der BVE eingegangen. Dies ist notwendig, da das Finanzamt offensichtlich davon ausgeht, dass die Geschäftsabwicklung für die rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes nicht relevant ist, wenn es in der BVE, Seite 1, ausführt: „Nicht streitgegenständlich ist, ob die Waren für den persönlichen Gebrauch verwendet oder an Dritte weiterverkauft werden bzw die Verkaufsabwicklung der N.-Produkte“. Gerade auf die Verkaufsabwicklung kommt es an, da die Fachhändler als Eigenhändler im eigenen Namen und nicht – wie später noch gezeigt wird – als Vermittler auftreten oder überhaupt Produkte nur für den eigenen Gebrauch und nicht für den Weiterverkauf von uns erwerben. Auch bei einem Kauf der Fachhändler zum persönlichen Gebrauch ist Bemessungsgrundlage der Standardpreis und nicht der empfohlene Richtpreis (siehe zu den Begriffen unten I.A.1.1.).

1. Verkaufsabwicklung in Österreich

1.1 Der N. Vergütungsplan

a) Standardpreis versus Richtpreis

Der Standardpreis für den Fachhändler ist der Preis, der in der Großhandelspreisliste (siehe Beilagen ./1 und ./2) unter „Persönlicher Gebrauch“ angeführt ist (in Beilage ./1 für das Produkt Kenkopad Deluxe 90x200x15cm also beispielsweise EUR 780). Das ist der Preis, zu dem jeder Fachhändler unsere Produkte erwerben kann. Neben dem Standardpreis weist unsere Großhandelspreisliste den empfohlenen Richtpreis (Beilage ./1 unter „Verkauf“) aus. Der empfohlene Richtpreis ist um 25% höher als der Standardpreis und soll dem Fachhändler seine im Normalfall lukrierbare Verkaufsspanne anzeigen, wenn der Fachhändler unsere Produkte an Dritte weiterverkauft. Diese Verkaufsspanne wird in unserem Vergütungsplan „Verkaufsspanne bis zu“ genannt (siehe Vergütungsplan, Beilage ./3). Wir weisen darauf hin, dass der empfohlene Richtpreis (siehe Beilage ./1) lediglich eine Preisempfehlung ist, die dem Preis entspricht, der unserer Erfahrung nach und im Vergleich mit Konkurrenzprodukten am österreichischen Markt erzielbar ist. Die Fachhändler können auch zu einem höheren oder niedrigeren Preis weiterverkaufen, je nachdem, welchen Preis sie mit ihren Abnehmern aushandeln. Die Fachhändler können die Produkte aber auch für den eigenen Gebrauch behalten oder verschenken. ...

b) Rabatt auf den Persönlichen Umsatz

Wir weisen darauf hin, dass der Rabatt auf den Persönlichen Umsatz (siehe Vergütungsplan, Beilage ./3 unter „Rabatt auf PU“) nicht mit den vom Finanzamt als „persönlicher Rabatt“ oder „aut. disc.“ bezeichneten Entgeltsminderungen gleichzusetzen ist. Als „persönlicher Rabatt“ wurde vom Finanzamt die Differenz zwischen dem Standardpreis und dem empfohlenen Richtpreis, also die Verkaufsspanne (siehe Beilage ./3 unter „Verkaufsspanne bis zu“), bezeichnet. In den Fällen des Kaufes zum persönlichen Gebrauch (siehe unten I.A.1.2.) soll die Verkaufsspanne nach Ansicht des Finanzamtes die Bemessungsgrundlage nicht mindern. Zur Vermeidung von Missverständnissen werden wir den vom Finanzamt in diesem Sinn verwendeten Begriff „persönlicher Rabatt“ nicht mehr verwenden, da dieser sonst mit den „Rabatten auf den Persönlichen Umsatz“ verwechselt werden könnte (siehe Beilage ./3, „Rabatt auf PU“). Statt dessen werden wir die im Vergütungsplan, Beilage ./3, verwendete Bezeichnung „Verkaufsspanne“ verwenden. ...

1.2. Verkauf zum persönlichen Gebrauch

a) Verkaufsspanne

Kauft ein Fachhändler Gegenstände, gilt für ihn der Standardpreis laut Großhandelspreisliste (siehe Beilagen ./1 und ./2). Der Standardpreis wird unabhängig von der Höhe der Käufe der Fachhändler bei uns gewährt. Auch wenn er gar keine Produkte an Dritte weiterverkauft, sondern nur für seinen eigenen Bedarf Produkte von uns bezieht, gilt für ihn der

Standardpreis. Der Fachhändler tritt uns gegenüber als Käufer auf. Ob der Fachhändler unsere Produkte an Dritte weiterverkauft, ist uns nicht bekannt. Bei Verkäufen zum persönlichen Gebrauch scheint in der Rechnung als Rechnungsbetrag der empfohlene Richtpreis auf (also beispielsweise EUR 975, siehe Beilage ./1). Davon wird offen die Verkaufsspanne unter der Bezeichnung „persönlicher Rabatt“ abgezogen (25% vom Standardpreis, siehe unseren Vergütungsplan, Beilage ./3, unter „Verkaufsspanne“ bzw., da in der Rechnung vom empfohlenen Richtpreis ausgegangen wird, 20% vom Richtpreis), dh in unserem Beispiel 25% von EUR 780 (das sind 20% von EUR 975) ergibt EUR 195. ...

b) Rabatt auf den Persönlichen Umsatz

Der Fachhändler erhält unsere Produkte zum Standardpreis. Dem Fachhändler steht, wenn er einen Anspruch auf einen Rabatt auf den Persönlichen Umsatz hat (siehe oben I.A. 1.1.b) und Beilage ./3), ein Rabatt auf den Persönlichen Umsatz zwischen 5% und 20% zu. Die Käufe bei uns zum persönlichen Gebrauch werden in die Bemessungsgrundlage zur Berechnung des Rabatts auf den Persönlichen Umsatz einbezogen. ... Zur genauen Berechnung der Provisionsbasis verweisen wir auf die BVE, Seite 3 unten. Der Rabatt auf den Persönlichen Umsatz wurde nicht auf der Rechnung als Entgeltsminderung abgesetzt (siehe Beilage ./4). Die Rabatte auf den Persönlichen Umsatz werden gewährt, weil der Fachhändler eine gewisse Menge unserer Produkte gekauft hat. Es handelt sich daher um eine Art Mengenrabatt. Dennoch wurden diese Rabatte nicht offen auf den Rechungen als Rabatte von der Bemessungsgrundlage in Abzug gebracht. Der administrative Grund dafür ist, dass wir im Zeitpunkt der Bestellung auf Grund von potentiellen Änderungen im Rang der Fachhändler nicht wissen und auch administrativ nicht kontrollieren, welchen Rang ein Fachhändler innehat und welcher Rabatt auf den Persönlichen Umsatz ihm zustehen würde. Aus diesen Gründen werden vereinfachend – genauso wie bei der Verkaufsspanne in den Fällen der Käufe zum Weiterverkauf (siehe I.A. 1.3. unten) – die Rabatte auf den Persönlichen Umsatz in die Provisionsabrechnungen aufgenommen (siehe Beilage ./4 und ./5, Auszug aus der Aufstellung der Lieferungen in Österreich, Seite 2, Beilage ./7, sowie unsere Berufung, insb. A.2.). Es ist unstrittig, dass mangels Ausweis in der Rechnung die Rabatte auf den Persönlichen Umsatz die Bemessungsgrundlage nicht mindern können.

Die Provisionsabrechnung wird von uns grundsätzlich ohne Umsatzsteuer ausgestellt und gilt nicht als Rechnung im Sinne des UStG (§ 11 Abs 7 und 8 UStG). Sollte der Fachhändler für den Rabatt auf den Persönlichen Umsatz (und allenfalls den Bonus auf den Persönlichen Gruppenumsatz und Führungsbonus) umsatzsteuerpflichtig sein, da er Unternehmer ist und die Kleinunternehmerregelung für ihn nicht Anwendung findet, kann er eine Rechnung an uns mit Umsatzsteuer aussstellen und uns die Umsatzsteuer gesondert auf den Rabatt auf den Persönlichen Umsatz (und allenfalls noch auf die Boni auf den Persönlichen Gruppenumsatz sowie allfällige Führungsboni) in Rechnung stellen. Wir machen die Umsatzsteuer dann als Vorsteuer geltend. ...

1.3. Verkauf zum Weiterverkauf

Auch bei Bestellung zum Weiterverkauf tritt der Fachhändler uns gegenüber als Käufer auf. Wir verkaufen keine Produkte an uns vom Fachhändler benannte Dritte. Die Fachhändler treten gegenüber ihren Kunden im eigenen Namen auf. Wenn das Finanzamt auf Seite 3 der BVE ausführt, dass „bei derartigen Umsätzen seitens der Fachhändler nicht mehr nachvollziehbar [sei], an wen tatsächlich weiterverkauft wurde und ob die Tätigkeit des Fachhändlers bei diesem USt auslösen würde.“, ist folgendes zu entgegnen: das Finanzamt übersieht, dass die Fachhändler im eigenen Namen an Dritte weiterverkaufen. Wir verkaufen keine Produkte an Kunden unserer Fachberater. Wir können daher keine Unterlagen bezüglich der Verkäufe unserer Fachhändler vorlegen. Die vom Finanzamt aufgeworfenen Fragen wären allenfalls Gegenstand einer Betriebsprüfung der Fachhändler, nicht aber dieses Verfahrens. Im Falle des Verkaufes zum Weiterverkauf erhält der Fachhändler unsere Produkte ebenfalls zum Standardpreis, wobei jedoch eine andere Darstellung in der Rechnung und in der

Provisionsabrechnung gewählt wurde. Die Verkaufsspanne wird im Fall des Kaufes zum Weiterverkauf nicht offen auf der Rechnung abgesetzt (siehe Rechnung an Frau M., Beilage ./8), sondern gemeinsam und genau so wie die Rabatte auf den Persönlichen Umsatz (siehe oben I.A. 1. 1. und I.A. 1.2.) in den Provisionsabrechnungen der Fachhändler berücksichtigt (siehe Provisionsabrechnung Frau M., Beilage ./9). Gründe für diese von den Verkäufen für den persönlichen Gebrauch abweichende Vorgehensweise sind die einfachere Rechnungstellung durch den Fachhändler, weil der empfohlene Richtpreis auch in der Eingangsrechnung der Fachhändler, die sie von uns erhalten, angegeben ist, und die generelle Einbeziehung aller Rabatte und Provisionen in die Provisionsabrechnung. Dass wir diese Vereinfachung bei Verkäufen zum Weiterverkauf auch für die Verkaufsspanne gewählt haben und daher die Umsatzsteuer vom empfohlenen Richtpreis auf Grund der Rechnung schulden (§ 11 Abs 12 UStG), bedeutet aber nicht, dass auch bei den Käufen zum persönlichen Gebrauch die Bemessungsgrundlage der empfohlene Richtpreis ist. In diesem Fall wurde auf der Rechnung lediglich der Standardpreis als Entgelt ausgewiesen. ... Frau E. hätte in diesem Fall ebenfalls unser Produkt zum Standardpreis erhalten. Sie hätte auch, wie beim Kauf zum persönlichen Gebrauch, einen Rabatt auf den Persönlichen Umsatz von 5% bis 20% erhalten. Sowohl die Verkaufsspanne als auch der Rabatt auf den Persönlichen Umsatz würden über die Provisionsabrechnung abgerechnet, dh weder die Verkaufsspanne noch der Rabatt auf den Persönlichen Umsatz würden die Bemessungsgrundlage für unseren Verkauf an den Fachhändler mindern. Wir schulden die Umsatzsteuer vom auf der Rechnung ausgewiesenen Betrag, dh vom empfohlenen Richtpreis (§ 11 Abs 12 UStG). ...

1.4. Unterschiedliche Behandlung der Verkaufsspanne

Beim Kauf zum persönlichen Gebrauch (siehe I.A. 1.2. oben) wurde die Verkaufsspanne offen auf der Rechnung vom empfohlenen Richtpreis abgezogen. Die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist daher der Standardpreis (siehe Beilagen ./4, ./5 und ./7).

Beim Kauf zum Weiterverkauf (siehe I.A. 1.3. oben) wurde die Verkaufsspanne nicht offen vom Entgelt abgesetzt, da damit dem Fachhändler ermöglicht wird, den von uns empfohlenen Richtpreis für den Weiterverkauf an deren Kunden zu verwenden (siehe Beilagen ./8 bis ./10).

Die Verkaufsspanne wird im Fall der Käufe zum Weiterverkauf von uns nicht als Entgeltsminderung in der Rechnung ausgewiesen, und wir führen daher den Umsatzsteuerbetrag auf den empfohlenen Richtpreis an das Finanzamt ab (siehe Beilage ./10.) Die Behandlung der Verkaufsspanne im Fall des Verkaufes zum Weiterverkauf entspricht der vereinfachten Behandlung der Rabatte auf den Persönlichen Umsatz (siehe oben I.A. 1.1.b)). Wir inkludieren bei Verkäufen zum Weiterverkauf (siehe oben I.A. 1.3.) sowohl die Verkaufsspanne als auch den Rabatt auf den Persönlichen Umsatz in den Provisionsabrechnungen (Beilage ./9). Es wurde daher nur eine andere Art des Ausweises gewählt, der Preis, dh das, was der Fachhändler letztlich aufzuwenden hat, ist der gleiche. Bei den Verkäufen zum Weiterverkauf ist Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer der empfohlene Richtpreis. Dies nur deshalb, weil die Verkaufsspanne nicht in der Rechnung als Verminderung des empfohlenen Richtpreises auf den Standardpreis ausgewiesen ist und wir

daher die Umsatzsteuer auf Basis des empfohlenen Richtpreises schulden (§ 11 Abs 12 UStG). Wäre auch bei den Verkäufen zum Weiterverkauf die Verkaufsspanne auf der Rechnung offen abgesetzt worden, wäre auch in diesen Fällen Bemessungsgrundlage der Standardpreis. ... Die Verkaufsspanne mindert somit die von uns geschuldete Umsatzsteuer nicht unmittelbar, sondern in Form eines zusätzlichen Vorsteuerbetrages, den wir auf Basis der Rechnungen, die wir von den Fachhändlern erhalten, geltend machen. Diese Vorgehensweise wurde von der Betriebsprüfung akzeptiert (siehe Besprechungsprotokoll Punkt 2 (Beilage ./11)).

a) Überstrapazierung von persönlichem Gebrauch

Das Finanzamt stellt in der BVE, Seite 3, folgendes fest: „Jedoch wurden im Zuge der Bp Kontrollmitteilungen hinsichtlich der zehn größten Provisionsempfänger ausgefertigt und dabei festgestellt, dass derartige „persönliche Umsätze“ seitens der Fachhändler insofern „überstrapaziert“ werden, da am N. Formular nur „persönlicher Gebrauch“ angekreuzt werden muss“.

Wie schon oben dargestellt, unterscheiden sich die Verkäufe zum persönlichen Gebrauch und Verkäufe zum Weiterverkauf aus umsatzsteuerlicher Sicht grundsätzlich nicht.

Bemessungsgrundlage wäre in beiden Fällen der Standardpreis abzüglich der Rabatte auf den Persönlichen Umsatz, dh das Entgelt, das der Fachhändler aufzuwenden hat, um die Produkte zu erhalten (§ 4 UStG). Dass die Umsatzsteuer auf den Rabatt auf den Persönlichen Umsatz unstrittig die Umsatzsteuerschuld nicht mindert, ergibt sich daraus, dass dieser weder bei den Käufen zum Weiterverkauf noch bei den Käufen zum persönlichen Gebrauch auf unserer Rechnung an die Fachhändler abgesetzt wurde und daher auf Grund der Rechnung geschuldet wird. Die Verkaufsspanne wurde aus Vereinfachungsgründen bei den Verkäufen zum Weiterverkauf – genauso wie bei den Rabatten auf den Persönlichen Umsatz - ebenfalls nicht in der Rechnung abgesetzt, sondern in die Provisionsabrechnung (siehe Beilage ./9) mit einbezogen. Bei Saldierung von Umsatzsteuer und Vorsteuer kommen beide Varianten zum gleichen Ergebnis. Diese Vorgehensweise wurde von der Betriebsprüfung implizit akzeptiert. ... Die Feststellung, ob die Fachhändler zum persönlichen Gebrauch bestellen, ist aber wie oben dargestellt für die Bemessungsgrundlage unserer Lieferung an die Fachhändler unerheblich, da Bemessungsgrundlage eben der Betrag ist, den der Fachhändler aufzuwenden hat, um die Gegenstände zu erhalten, solange kein höherer Betrag aufgrund der Rechnung geschuldet ist (§ 11 Abs 12 UStG). Das ist in den Fällen des Verkaufes zum persönlichen Gebrauch (siehe I.A.1.2.) der Standardpreis, da der Standardpreis und nicht der empfohlene Richtpreis (vgl. auch I.A.1.3.) in der Rechnung ausgewiesen wurde. Siehe dazu auch schon unsere Ausführungen in der Berufung unter Punkt C. ...

b) Gewährung des persönlichen Rabatts an Dritte

In der BVE, Seite 4 oben, führt das Finanzamt aus: „Man sieht nunmehr ganz deutlich, dass die 20% persönlicher „Rabatt“ unabhängig davon gewährt werden, ob an Dritte oder für den „Eigenbedarf“ verkauft bzw gekauft wird.“

Wenn mit diesem Satz ausgesagt werden soll, dass die Fachhändler zum Standardpreis Produkte von uns beziehen können, egal ob sie Produkte zum Weiterverkauf oder zum persönlichen Gebrauch erwerben, ist das im Ergebnis korrekt. Unterschiedlich ist aus Vereinfachungsgründen nur die Darstellung in den Rechnungen und Provisionsabrechnungen. Während beim Verkauf zum persönlichen Gebrauch die Verkaufsspanne in der Rechnung offen abgesetzt wird und daher die Bemessungsgrundlage mindert, wird die Verkaufsspanne beim Verkauf zum Weiterverkauf im Zuge der Provisionsabrechnung der Umsatzsteuer unterworfen. Obwohl in beiden Fällen (siehe I.A.1.2. und I.A.1.3.) das Entgelt der Standardpreis ist, aber

die Verkaufsspanne im Fall der Verkäufe zum Weiterverkauf nicht auf der Rechnung abgesetzt wird, zieht das Finanzamt den unrichtigen Schluss, dass in beiden Fällen nicht der Standardpreis die Bemessungsgrundlage sein soll, sondern der empfohlene Richtpreis. Die Verkaufsspanne für Verkäufe zum persönlichen Gebrauch, die offen auf der Rechnung abgesetzt wurde, dürfte demnach nach Ansicht der Finanzverwaltung unbeachtlich sein und die Bemessungsgrundlage nicht mindern. ...

2. Auftreten der Fachhändler als Eigenhändler

a) Lieferung an Fachhändler oder Dritte

... In Österreich wurde in 2000 und 2001 eine Zwischenhändlerstruktur und keine Vermittlerstruktur verwendet. Wir haben nur an unsere Vertragspartner, die Fachhändler, und nicht an deren Kunden verkauft. Will ein Dritter (Nicht-Fachhändler) unsere Produkte erwerben, muss er entweder selbst einen Vertrag mit uns abschließen, dh Fachhändler werden, oder sich an einen Fachhändler wenden und von diesem unsere Produkte kaufen. Der Fachhändler bestellt dann die Produkte bei uns. Die Bestellung wird vom Fachhändler in seinem Namen bei uns abgegeben und nicht im Namen von dessen Kunden. Bestellungen von Fachhändlern, die im Namen von Dritten abgegeben werden, würden von uns nicht akzeptiert. Wir haben den Fachhändlern auch keine Vollmacht eingeräumt, in unserem Namen Verträge mit Kunden abzuschließen. Der Fachhändler hat das Entgelt für das gelieferte Produkt zu entrichten. Der Kaufvertrag kommt immer zwischen uns und dem Fachhändler zustande. Kaufverträge zwischen uns und Dritten gibt es in 2000 und 2001 nicht. Dies ergibt sich schon aus den umfangreichen Aufstellungen, die der Betriebsprüfung überreicht wurden (siehe beispielsweise Beilage ./7 und ./10). Aus diesen Aufstellungen geht hervor, dass nur an Fachhändler verkauft wurde. Alle dort genannten Empfänger von Lieferungen haben eine Identifikationsnummer als Fachhändler (in der Beilage ./7 „ID“ genannt). Verkäufe von uns an einen Nicht-Fachhändler und Vermittlungen von Lieferungen durch uns an Dritte durch Fachhändler wurden vom Finanzamt nicht bewiesen. Die Ausführungen in der BVE, Seite 4 „Bei Verkäufen an Dritte konnte die Lieferung entweder direkt an den Kunden oder zuerst an den Fachhändler erfolgen“ sind daher unrichtig. Der Dritte kann, ohne selbst Fachhändler zu sein, allenfalls bei einem Fachhändler, nicht aber bei uns direkt bestellen und kaufen. Wir führen daher keine umsatzsteuerlichen Lieferungen unter Vermittlung durch Fachhändler an Dritte aus. Lediglich ein Versand direkt an den Abnehmer des bestellenden Fachberaters ist denkbar, wenn das vom Fachhändler so gewünscht ist. Dazu verwenden wir einen Spediteur. Von einer Vermittlungsleistung der Fachhändler für Lieferungen an Nicht-Fachberater war daher richtigerweise auch im Besprechungsprotokoll vom 12. Dezember 2002 (Beilage ./11) noch keine Rede. Dieses Argument wurde erst in der BVE angeführt, aber in keiner Weise belegt. Dass die Fachhändler nicht als Vermittler auftreten, ergibt sich auch daraus, dass wir nur an diese verkaufen und diese uns das Entgelt für unsere Lieferung schulden. ...

b) Auftreten im eigenen Namen und auf eigene Rechnung

Mit den Ausführungen in der BVE, Seite 5: „Die Behauptung, dass Fachhändler auf eigene Rechnung und auf eigenen Namen agieren, ist bis dato in keinster Weise belegt, zumal N. die wesentlichen Preis- und Verkaufsbedingungen vorgibt (siehe Großhandelsliste von N.)“ will das Finanzamt offensichtlich darlegen, dass die Fachhändler in unserem Namen auftreten und Lieferungen zwischen uns und Dritten (Nicht-Fachhändlern) vermitteln. Unsere Gegenleistung dafür wird in der Gewährung von Sonderkonditionen (dem Standardpreis) gesehen. Da wir keine Produkte an Nicht-Fachhändler verkaufen, kaufen die Fachhändler von uns im eigenen Namen und verkaufen als Eigenhändler im eigenen Namen an ihre Kunden. Es liegt somit keine Vermittlungsleistung des Fachhändlers für Lieferungen von uns an Dritte vor und die Verkaufsspanne (Gewährung des Standardpreises) kann nicht als Entgelt für eine Vermittlungsleistung der Fachhändler an uns für Lieferungen an Dritte angesehen werden. ... B. Verletzung von Verfahrensvorschriften

Als Replik zur BVE und in Ergänzung von Punkt B. unserer Berufung bringen wir folgendes vor.

1. Mängel in der Beweiswürdigung

Die Behauptung, dass die Fachhändler als Vermittler agieren (siehe BVE, Seite 6 oben), wurde vom Finanzamt nicht schlüssig und nachvollziehbar begründet. Das Finanzamt hätte feststellen müssen, ob die Fachhändler im eigenen Namen oder in unserem Namen gegenüber deren Kunden auftreten. Nur wenn die Fachhändler in unserem Namen aufgetreten wären, wäre denkbar, dass die Fachhändler Lieferungen von uns an deren Kunden vermitteln (siehe dazu unten C.). Unser Vorbringen zur Vertriebsstruktur (Eigenhändler) wurde ohne schlüssige dagegen sprechende Feststellungen und ohne eine nachvollziehbare Begründung als Scheinargument bezeichnet (siehe BVE, Seite 5). Das Finanzamt hat lediglich lapidar behauptet, dass unser Vorbringen, dass die Fachhändler im eigenen Namen und auf eigene Rechnung agieren, nicht belegt ist (siehe BVE, Seite 5). Schon aus den Aufstellungen der Verkäufe, die in der Betriebsprüfung umfangreich überreicht wurden (siehe beispielsweise Beilagen ./7 und ./10), ergibt sich, dass wir nur an Fachhändler verkauft und damit auch umsatzsteuerlich geliefert haben. ...

2. Unklare und mangelnde Feststellungen, Widersprüche

... Auch die Feststellung, dass wir eine verzweigte Vertriebsstruktur benützen, und die Anführung der Worte „Pyramidenstystem“ und „jeder wirbt jeden“ zeigt die Vorurteile des Finanzamtes gegen unser Vertriebssystem. Die Feststellung ist zudem überflüssig, da es in diesem Verfahren ausschließlich um die Umsatzsteuerschuld geht, konkret darum, ob bei offenem Ausweis der Verkaufsspanne auf der Rechnung der Standardpreis als Bemessungsgrundlage herangezogen werden kann. Es geht nicht um die Behandlung der Rabatte auf den Persönlichen Umsatz. Diese haben die Bemessungsgrundlage unstrittig mangels Ausweis in der Rechnung nicht gemindert. Die Lieferungen an unsere österreichischen Zwischenhändler, die Fachhändler, werden von uns wie oben dargestellt nach einem einfachen System (und ohne dass uns Lieferungen vermittelt werden) abgewickelt.

C. Zusätzliches Vorbringen zur rechtlichen Beurteilung

Als Replik zur BVE und in Ergänzung zu Punkt I.C. unserer Berufung bringen wir folgendes vor:

1. Auftreten im eigenen Namen

Ob die Fachhändler eine Vermittlungsleistung erbringen oder als Eigenhändler auftreten, muss vor allem nach dem Auftreten der Fachhändler gegenüber Dritten und unserem Verhältnis zu jenen Dritten ermittelt werden. Die wirtschaftlichen Argumente des Finanzamtes in der BVE vermögen nicht zu begründen, warum die Fachhändler Lieferungen von uns an Dritte vermittelt haben sollen. Nach den UStR 2000, Rz 503, liegt eine Vermittlungsleistung vor, wenn ein Unternehmer durch Herstellung unmittelbarer Rechtsbeziehungen zwischen einem Leistenden und einem Leistungsempfänger einen Leistungsaustausch herbeiführt. Dazu ist erforderlich, dass der Vermittler in fremden Namen auftritt. Das bedeutet, dass dem Dritten erkennbar sein muss, dass der Vermittler die Leistung nicht selbst erbringen, sondern lediglich vermitteln will. Die Bekanntgabe des Namens des Auftraggebers ist weder erforderlich noch ausreichend.

Ein Vermittler gibt dem Dritten somit zu erkennen, dass er nicht für sich selbst, sondern für einen anderen tätig wird. Voraussetzung für das Vorliegen einer Vermittlungsleistung iSd Umsatzsteuerrechts ist, dass jemand in fremden Namen und auf fremde Rechnung Rechtsgeschäfte selbstständig vermittelt oder abschließt. Der Vermittler ist am Vertrag, den der Vertretene und ein Dritter aufgrund der Vermittlung schließen, nicht beteiligt. Er handelt im fremden Namen und auf fremde Rechnung. Dadurch unterscheidet sich der Vermittler vom Besorger, der Verträge mit Dritten im eigenen Namen auf Rechnung des Auftraggebers abschließt. Der Eigenhändler schließlich schließt Verträge im eigenen Namen und auf eigene Rechnung ab. ...

Das Finanzamt konnte nicht belegen, dass die Fachhändler in 2000 und 2001 solche unmittelbaren Rechtsbeziehungen zwischen uns und Dritten (Nicht-Fachhändlern) hergestellt haben und wir direkt an Dritte Produkte verkauft und geliefert haben. Auch eine Abschlussvollmacht der Fachhändler in unserem Namen wurde richtigerweise nicht festgestellt.

...

Das Finanzamt konnte daher nicht begründen, warum ohne gültiges zivilrechtliches Verpflichtungsgeschäft eine umsatzsteuerliche Lieferung von uns an Dritte vorliegen soll. Die Annahme von Vermittlungsleistungen durch die Fachhändler, ohne dass Lieferungen von uns an die Kunden der Fachberater ausgeführt werden, ist rechtlich nicht möglich.

Wenn das Finanzamt ausführt, dass „sämtliche Preis- und Verkaufsbeschränkungen“ ausschließlich uns obliegen, so ist das nur insofern richtig, als der empfohlene Richtpreis eben nur eine Preisempfehlung ist. Verkaufen die Fachhändler an Dritte weiter, nachdem sie die Produkte bei uns zum persönlichen Gebrauch gekauft haben, dann ohne unser Wissen. Das Finanzamt unterstellt uns also, eine Lieferung an einen uns nicht bekannten Dritten auszuführen.

...

Die Würdigung unseres Vorbringens, dass die Fachhändler Eigenhändler sind, als Scheinargument (BVE, Seite 5), weisen wir auf Grund unseres Tatsachenvorbringens unter I.A.2., der Mängel in der Beweiswürdigung und den Feststellungen unter I.B. oben und unserer rechtlichen Argumentation zurück. Das Finanzamt hat jede Ermittlung zur Feststellung des Auftretens der Fachhändler trotz entsprechenden Vorbringens und der vorgelegten Unterlagen (Rechnungen, Provisionsabrechnungen), die allesamt den Status der Fachhändler als Eigenhändler belegen, unterlassen (siehe dazu I.B. dieses Antrages).

2. Entgeltsminderung

Der Fachhändler hat den Standardpreis aufzuwenden, um unser Produkt zu erhalten. Maßgebend ist das, was der Fachhändler an Einkommen aufzuwenden hat, um die Leistung zu erhalten. In den Fällen des Kaufes zum persönlichen Gebrauch wird auch nur dieser und kein höherer Preis auf der Rechnung ausgewiesen. Daher wird auch kein höherer Betrag auf Grund der Rechnung geschuldet. Anders wäre die Frage des Entgeltes nur zu beurteilen, wenn der Fachhändler, um die Produkte zum Standardpreis zu erhalten, seinerseits eine Leistung an uns erbringen würde. Die Verkaufsspanne wird aber völlig unabhängig von der Menge und dem Preis der durch den Fachhändler bei uns gekauften Gegenstände gewährt....”

In der weiteren Folge wurde die Berufung ohne Erstattung einer Replik oder Gegenäußerung zum Vorlageantrag der Bw. dem unabhängigen Finanzsenat zur weiteren Entscheidung vorgelegt. Mit Schreiben vom 7. September 2004 forderte der unabhängige Finanzsenat unter Wiedergabe der finanzamtlichen konzisen Ausführungen des Prüfungsberichtes auf, zu dem im Vorlageantrag erhobenen Sachvorbringen eine ergänzende Äußerung einzubringen.

Gleichzeitig wurde darauf hingewiesen, dass unter Ausklammerung der Abrechnungsmodalitäten sowohl im Verkaufsfall für dritte Kunden als auch im Fall des strittigen "Kauf zum persönlichen Gebrauch" im Endergebnis die gleichen Beträge aufgewendet würden sowie, dass bedingt durch die undeutliche Sachverhaltsschilderung, die Sachverhaltsumstände lediglich erahnt werden könnten und von eindeutigen Feststellungen keine Rede wäre. In der ergänzenden Stellungnahme vom 12. Oktober 2004, welche erst am

11. November 2004 beim UFS eingelangt war, führte die Großbetriebsprüfung Wien folgendes aus:

"Die Firma N. handelt vorwiegend mit Produkten im gesundheits- und sportnahen Bereich. Diese werden über sogenannte freiberufliche inländische "Fachberater" verkauft. Lt. Fachberatervertrag (Beilage zum Bericht) sind diese „Fachberater“ keine Händler, sondern agieren lediglich auf Provisionsbasis nach Weisungen und Richtlinien der Fa N. Dies wurde auch durch mehrere Befragungen dieser Fachberater durch den Erhebungsdienst bestätigt. Die Bestellungen werden durch den Fachberater aufgenommen und an N. weitergeleitet. N. liefert die Ware dann entweder direkt an die Kunden oder an den Fachberater, der dem Endkunden die Ware aushändigt.

Die Kunden zahlen den Rechnungsbetrag mittels Erlagschein direkt an N., derartige Rechnungen wurden trotz Aufforderung nicht vorgelegt. Die Bp konnte nur die internen Fakturen mit Ausweis der Provisionen an den Fachberater erhalten (siehe Beispiele Anhang Bp-Bericht).

Die Fachberater sind daher entgegen den Behauptungen im Vorlageantrag keine Eigenhändler, sondern nur Vermittler auf Provisionsbasis. Diese Provisionen werden monatlich zwischen Fachberater und N. nach einem eigenen System abgerechnet.

Zusätzlich wird den Fachberatern die Möglichkeit eingeräumt, die Waren zum "eigenen Gebrauch" zum offiziellen Preis wie jeder andere Kunde zu erwerben. In diesem Fall wird der Personal Discount (nur für Fachberater) gleich in der internen Rechnung abgezogen und diese Provision nicht mit den anderen Provisionen am Monatsende rückvergütet.

Nachversteuert wurde im Zuge der Bp der die Entgeltbasis mindernde Betrag (persönlicher Rabatt, personal Discount oder nur als Rabatt bezeichnet). Die ziffernmäßige Höhe wurde den Zusammenstellungen des geprüften Unternehmens entnommen.

Was der Fachberater dann mit den Produkten tut, ob er sie selbst verwendet oder dann noch weiter verkauft, ist nicht mehr Sache von N. sondern des jeweiligen Fachberaters.

Der springende Punkt ist nach Ansicht der Bp die Tatsache, daß die Fachberater keine Händler sind, sondern nach den Richtlinien von N. lediglich auf Provisionsbasis arbeiten. Diese Provisionen fallen unabhängig davon an, an wen die Produkte verkauft werden. Für die Umsatzsteuer ist daher lt. den vorliegenden Verträgen die Basis der Listenpreis eines Produktes, die Provisionen werden zwischen N. und Vermittler (Fachberater) je nach dessen steuerlicher Stellung mit oder ohne Umsatzsteuer abgerechnet. Dies gilt auch für den sogenannten "Personal Discount".

Es ist aus den vorgelegten Verträgen nicht ableitbar, daß die Fachberater als Eigenhändler fungieren. Die Preise werden von N. festgesetzt und auch fakturiert, N. verbleibt der Bruttoerlös abzüglich der Provisionen lt. diversen Rabattstaffeln sowie einer fixen Provision, dem sogenannten "Personal discount". Alle diese Abschläge haben die Funktionalität von Provisionen. Es ist sogar im Fachberatervertrag ausdrücklich festgehalten, daß der Fachberater kein Lager anlegen darf, außer er hat zuvor entsprechende Bestellungen von Kunden entgegengenommen. Ebenso hat der Fachberater keine Inkassovollmacht, die Verkaufserlöse werden auf ein Konto von N. eingezahlt und im Nachhinein die Provisionen von N. an den Fachberater überwiesen.

Die im Vorlageantrag geäußerte gegenteilige Rechtsansicht, die Fachberater seien Eigenhändler sowie der Verkaufspreis nur ein "empfohlener Richtpreis", widerspricht eindeutig den Verträgen und angeschlossenen Konzernrichtlinien.

Der Fachberater bezieht daher die Waren zum eigenen Gebrauch wie jeder andere Kunde zum offiziellen Preis und erhält auch bei diesem Geschäft die konzernüblichen Provisionen und Abschläge.

Der Abzug dieser Provision in der internen Rechnung zum eigenen Gebrauch führt daher nach Ansicht der Bp nicht zu einer Schmälerung der Erlösbasis und somit auch der Umsatzsteuer."

Weiters wurden dieser Stellungnahme 11 Niederschriften angeschlossen. Aus 8 dieser Niederschriften geht sinngemäß hervor, dass die Fachberater vorwiegend für den eigenen Gebrauch bzw. Geschenke an Bekannte von der N. Waren bezogen hätten und geringfügige Mengen verkauft hätten. Eine der Befragten, die keine eigenen Geschäftsaktivitäten entwickelt hatte, wurde von ihrer Mutter geworben, die bei der N. als Fachberaterin tätig war. Eine andere erklärte lediglich das Rabattstufensystem und dass die Lieferungen der Waren meist an den Fachberater per Paketdienst erfolgt seien und diese den Verkaufspreis selbst wählen könnten. Und schließlich bemerkt eine Beraterin, bei der N. nur Waren zum eigenen Bedarf und für den Bekanntenkreis bestellt zu haben, wobei die Lieferungen und Zahlungen an (?) die Bekannten direkt von N. und nicht über sie erfolgten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grund des Vorbringens der streitbeteiligten Parteien, den Ausgangsrechnungen,

Provisionsbelegen und vorgelegten Niederschriften ist folgender Sachverhalt festzustellen:

Die Bw. vertreibt als ausländisches Unternehmen ohne Betriebsstätte im Inland Waren des Gesundheits- und Freizeitbedarfes im Wege des so genannten Direktvertriebes unter Zwischenschaltung von selbständigen Zwischenhändlern und erklärt auf Grund einer erlassmäßigen Regelung Inlandsumsätze, wobei nach bw. Darstellung zwei Fallgestaltungsvarianten auftreten.

1. Der Fachberater bestellt die Waren bei der Bw., welche diese an ihn versendet und in Rechnung stellt. Auf der Rechnung scheint der volle Verkaufspreis auf (Einkaufspreis zuzüglich Gewinnspanne), der dem Fachberater in Rechnung gestellt wird. Auf der Rechnung scheint ebenfalls der Kunde auf, an den die Ware geliefert werden soll. Gleichzeitig erhält der Fachberater eine "Provision" auf Basis des Verkaufspreises und zusätzliche umsatzabhängige Boni. Die sogenannte "Provision" mit den Boni wird über eigene Provisionsabrechnungen der Berater mit oder ohne Umsatzsteuerausweis (Kleinunternehmer) der Bw. in Rechnung gestellt, für die Bw. den Vorsteuerabzug geltend gemacht. Diese Vorgangsweise ist nicht weiter strittig und wird auch vom Finanzamt nicht näher in Frage gestellt. (Beispiel: Rechnung M.C.)

2. Der Fachberater bestellt die Waren, welche an ihn versandt und in Rechnung gestellt werden, der diese an seinen Kunden im eigenen Namen und eigene Rechnung zum Katalogpreis (Einkaufspreis zuzüglich von der Bw. vorgegebenen Gewinnspanne, welche auch

unterschritten werden kann) weiterverkauft. In diesem Fall wird auf der von der Bw. erstellten Rechnung vom Katalogpreis eine 20%- Preisminderung (als "persönlicher Rabatt" bezeichnet) abgezogen und offen ausgewiesen, welche vom Finanzamt nicht anerkannt wurde, weil es bei dieser Vorgangsweise eine Entgeltsverwendung (versteckte Provision) und keine Entgeltsminderung erblickte.

Nach den strittigen Umsatzerhöhungen ist zu schließen, dass das unter 2. beschriebene System in der überwiegenden Zahl der Geschäftsfälle zur Anwendung kommt, zumal die Entgeltsminderungen rd. 20% des erklärten Umsatzes ausmachen, wobei nach den vorgelegten Aussagen der befragten Personen, diese die Produkte großteils für den Eigenbedarf oder für Geschenke an Bekannte etc. bestellt und nur geringe Mengen tatsächlich entgeltlich veräußert hätten. Gegenteilige Feststellungen wurden nicht getroffen.

Insbesondere konnte der vom Finanzamt im Rahmen der Berufungsentscheidung aufgestellten Feststellung , die "Fachberater" hätten in den strittigen Fällen (Fallvariante 2) wirtschaftlich als Vermittler zwischen der Bw. und dem Endkunden fungiert nicht näher nachvollzogen werden, zumal aus den vom Finanzamt aufgenommenen Niederschriften großteils hervorgeht, sie hätten die Produkte für den eigenen Gebrauch erworben und eher wenig weiterverkauft. Warum in der verbilligten Abgabe der Produkte durch die Bw. ein Vorteil zu erblicken wäre, den Fremde nicht erhalten, ist unklar und nicht nachvollziehbar. Abgesehen davon, übergeht hierbei das Finanzamt die Aussagen der Auskunftspersonen völlig und unterstellt einen nicht vorliegenden Geschehnisablauf. Wie die Bw. richtig aufzeigt, wurden zur Stützung der finanzamtlichen Argumentation, in der Minderung des Entgelts wäre in Wahrheit eine verdeckte Vermittlungsprovision – und damit eine Entgeltsverwendung zu erblicken, keine stichhaltigen Feststellungen getroffen.

Im Falle der Bestellung durch Frau E.M. für den "eigenen Gebrauch", ist die vom Finanzamt getroffene Schlussfolgerung, der persönliche Rabatt werde unabhängig davon gewährt, ob die Waren an Dritte verkauft werden oder die Waren zu eigenen Zwecken gekauft wurden, an und für sich richtig, ein Konnex zur Auswirkung auf die vom Finanzamt vorgenommene Entgeltserhöhung aber nicht unmittelbar herstellbar. Ebenfalls untechnisch und unpräzise bleiben die Ausführungen, bei Verkäufen an Dritte (welche?) erfolgen die Lieferungen entweder direkt an die Kunden oder zuerst an den Fachberater, denn es ist nicht verständlich, wie (einzelne) Lieferungen an Kunden (des "Fachberaters") faktisch überhaupt möglich sein können, wenn die Bw. diese nicht kennt, zumal auf der Musterrechnung der E.M. Rechnungsempfänger und Warenempfänger ident waren. Außerdem wurde die Rechnung über die Kreditkarte der Fachberaterin E.M. bezahlt und abgebucht, sodass schon deshalb ein

bloß vermittlungsweiser Verkauf der Waren eher ausscheidet. Die Tatsache, dass ein Abschlussvermittler die von einem Dritten bestellten Waren aus eigenem Vermögen bezahlt und das nahezu volle Geschäftsrisiko der Einbringlichkeit des Entgeltes beim vermeintlichen Warenempfänger – soweit es einen solchen überhaupt gibt (Eigenbedarf, Geschenke des Vermittlers etc.) trägt, erscheint lebensfern und geradezu gekünstelt. In diesem Zusammenhang spricht der äußere Anschein eher für als gegen die Bw.

Das Finanzamt dürfte hier die erste und zweite Fallgestaltungsvariante in unzulässiger Weise vermengt haben und so zu einem widersprüchlichen und unschlüssigen Ergebnis gelangt sein, denn der bloße Hinweis auf die verzweigte Vertriebsstruktur und das ausgeklügelte Belohnungs- und Rabattsystem vermag nachvollziehbare, schlüssige Feststellungen für die gezogenen abgabenrechtlichen Konsequenzen nicht zu ersetzen. Auch der Verweis auf das geringe wirtschaftliche Risiko der Fachberater vermag ihnen die Abnehmereigenschaft der Waren noch nicht zu nehmen, zumal auch gewerbliche Unternehmen oftmals Waren auf Abruf beim Großhändler bestellen (z.B. Computertechniker, die PC reparieren und Neugeräte nur auf Wunsch bestellen, aber doch als Eigenhändler auftreten oder Autohändler, die ebenfalls keine Neuwagen auf Lager legen). M.a.W. soll aufgezeigt werden, dass eine Änderung des tatsächlichen Leistungsempfängers nicht bloß durch das Verweisen auf die komplexe Vertriebsstruktur angenommen werden kann. Was das vom Finanzamt ins Spiel gebrachte Argument vorgegebener Richtpreise anlangt, sind solche beispielsweise auch im Kraftfahrzeughandel üblich (vgl. so genannte Listenpreise) und es wäre dort wohl weltfremd anzunehmen, in umsatzsteuerlicher Hinsicht würde der Letztverbraucher das Fahrzeug vom Generalimporteur erwerben.

Die finanzamtliche Begründung, in der "verbilligten" Abgabe der Waren an die Fachberater sei ein umsatzsteuerlicher Entgeltsbestandteil zu erblicken, der die Bemessungsgrundlage nicht mindern könne, weil sie Teil des Leistungsaustausches zwischen der Bw. und den Fachberatern sei, kann sowohl in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht, bei den Verkäufen der Bw. für den persönlichen Gebrauch der Abnehmer nicht nachvollzogen werden. Die Annahme eines Leistungsaustausches zwischen dem Verkäufer und Käufer einer Ware, wenn der Verkäufer bloß ein gemindertes Entgelt erhält, ist konzis und undeutlich. In ähnlicher Weise wird das umsatzsteuerliche Entgelt des Generalimporteurs oder Großhändlers auch nicht um die Verkaufsspanne des Neuwagenhändlers auf den Listenpreis angehoben, weil letzterer durch den Ankauf des Wagens in Höhe der Handelsspanne eine sonstige Leistung erbringe.

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.

Der Entgeltbegriff ist in § 4 UStG 1994 aus der Sicht des Leistungsempfängers definiert. Seine Leistungen sind (nur) Entgelt, soweit sie aufgewendet werden, um die Leistung des Unternehmers zu erhalten. Nur das ist Entgelt, was in einer Zweckbindung zur Erlangung der Lieferung oder sonstigen Leistung steht (Entgeltlichkeitszusammenhang); vgl. auch VwGH 12.11.1990, 90/15/0014, ÖStZB 1991, 399). Die 6. EG-RL (Art 11) stellt darauf ab, was der Unternehmer für seine Leistung erhält (erhalten soll) (*Ruppe, UStG 1994², § 4, Rz. 10*). Leistungen des Abnehmers sind nur insoweit Entgelt, als sie die Gegenleistung für die Leistung bilden, als der Entgeltlichkeitszusammenhang besteht. Leistungen des Abnehmers, die zwar anlässlich der Leistung, aber nicht (als Entgelt) für die Leistung erbracht werden, zählen nicht zum Entgelt, auch wenn sie gemeinsam mit der Gegenleistung für eine Leistung entrichtet werden. In diesem Zusammenhang wird auch die Entscheidung des EuGH 23.11.1988, Rs. 230/87 "Naturally Yours Cosmetics" zitiert, in der dieser zum Schluss kommt, dass die Werbetätigkeit der Beraterinnen zum Entgelt gehören (*Ruppe, UStG 1994², § 4, Rz. 16*). In seiner Rezension dieses Urteils kommt *Weiß*, UR 1990, 308 zum Schluss, dass die Überlegungen des EuGH – dass der Leistungsempfänger durch sein eigenes Verhalten dem Leistenden einen wirtschaftlichen Vorteil zuwendet, dessen Wert zusätzlich als Gegenleistung für die Lieferung der Ware anzusetzen sei – in der Fehlbeurteilung begründet liege, dass Anstrengungen, die der Leistungsempfänger zur Erlangung eines vereinbarten Preisnachlasses macht (der naturgemäß für ihn einen wirtschaftlichen Wert und Vorteil verkörpert), nicht als ein Aufwand behandelt werden darf, der für den Erhalt der Waren gemacht werden muss und dem leistenden Unternehmer zufließt. Das Gegenteil sei der Fall. Bei vereinbartem Preisnachlass liege ein zweigeteilter Preis vor; es liege in der Hand des Leistungsempfängers, durch im eigenem Interessen liegendes Verhalten eine Lage herbeizuführen, dass die Vereinbarung über den Preisnachlass wirksam werde. Damit sei in umsatzsteuerlicher Hinsicht die Gegenleistung fixiert, die für die Ware aufgewendet werden muss. Die auf Preisnachlass hinführenden Anstrengungen des Leistungsempfängers seien nicht Aufwand für fremde Leistung, sondern eigener Aufwand zur Minimierung der Gegenleistung. Dem leistenden Unternehmer fließe dementsprechend als Gegenleistung nur der Aufwand des Leistungsempfängers in Gestalt des reduzierten Preises zu. Zwar habe der leistende Unternehmer die Preisnachlässe in erste Linie zu seinem eigenen wirtschaftlichen Vorteil versprochen; dieser Vorteil werde ihm auch zugänglich, wenn die Leistungsempfänger dem

Anreiz des Preisnachlasses durch eigenes Verhalten nachkommen. Entgegen dem EuGH fließe dem leistenden Unternehmer dieser wirtschaftliche Vorteil nicht umsatzbezogen als Gegenleistung zu. Das wurde spiegelbildlich für den Leistungsempfänger schon dadurch widerlegt, dass insoweit nichts als konkrete Gegenleistung aufgewendet wird. Des weiteren fließt dem leistenden Unternehmer auch kein wirtschaftlicher Vorteil in betragsmäßiger Höhe des jeweils umsatzbezogenen Preisnachlasses zu.

In einer späteren Anmerkung aus Anlass des Urteils des BFH vom 28.3.1996, V R 33/95 im Zusammenhang mit einem Gastgeberinnen Geschenk einer Tupperware- Bezirkshändlerin als tauschähnlichen Umsatz kommt Weiß, UR 1997, 30 unter Bezugnahme auf die Entscheidung des EuGH 23.11.1988, Rs. 230/87 "Naturally Yours Cosmetics" zum Schluss, der EuGH habe - seiner Meinung – fehlsam die Entgeltsvereinbarung zwischen dem Produzenten und der Direkthändlerin beiseite geschoben, um damit die Bemessungsgrundlage nach oben zu treiben, wobei der konkrete Anlass war, dass es für die Direkthändlerinnen ebenfalls eine Kleinunternehmer-Regelung gab und so auf Seiten der Produzenten Lieferungen an nichtbesteuerte Kleinunternehmer vorlagen. Seines Erachtens sei die Dienstleistung eine Konstruktion, um letztlich die Besteuerungsgrundlage mit einer Begründung zu versehen; wobei seines Erachtens eine umsatzsteuerlich maßgebliche Vereinbarung über einen Preisnachlass bei Einhaltung bestimmter Auflagen vorliege.

Selbst wenn man sich dieser von *Weiß* vorgegebenen Argumentation, die anscheinend auch von Ruppe (s.o.) ohne nähere Ausführung geteilt wird, nicht anzuschließen vermag, fällt in diesem Zusammenhang auf, dass die gegenständliche finanzamtliche Motivation ähnlich der dem Urteil des EuGH vom 13.2.1985, Rs. C 5/84, "Direct Cosmetics" zugrunde liegenden Sachverhalt ist, wobei das britische Steuerrecht allerdings im Wege einer speziellen "Defensivgesetzgebung" versuchte, den Verlust an Bemessungsgrundlage durch Zwischenschaltung von Kleinunternehmern in der Weise zu unterbinden, als der Wert der Gegenleistung so festgelegt wird, als ob die Gegenleistung, die von jeder derartigen Einzelperson für die Lieferung erbracht wird, gleich dem Preis wäre, zu dem die Gegenstände im Einzelhandel verkauft würden. Aus formalen Gründen – unterlassene Notifikation einer Rechtsänderung des nationalen Steuerrechtes - wurde vom EuGH der britischen Gesellschaft Recht gegeben, jedoch in den Urteilen vom Direct Cosmetics Ltd. und Laughtons Photographs Ltd. vom 12.7.1988, Rs. C- 138, 139/86 die Zulässigkeit einer Sonderregelung zur Verhinderung gegen Steuerumgehungen bestätigt. Aus dem erhellt, dass im Falle des Direktvertriebes unter Zwischenschaltung (auch) von Kleinunternehmern sich bereits die britische Steuerverwaltung (Commissioners) nicht mit einem bloßen Durchgriff unter

Negierung der Abnehmereigenschaft der Zwischenhändler begnügte, denn es wäre ihr ebenso freigestanden, eine derartige Argumentation ähnlich der gegenständlichen zu wählen. Im gegenständlichen Fall wurde – zumindest was die im Betriebsprüfungsbericht dargestellten Musterfakturen anlangt – vom Finanzamt nicht einmal festgestellt oder erwähnt, ob sich bei den genannten Unternehmern um regulär versteuernde Unternehmer oder um Kleinunternehmer handelt, sondern bloß unterschwellig und inzident der Verlust an Bemessungsgrundlage beklagt.

Wird ein Wiederaufnahmsbescheid aufgehoben, so tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid auf dem Rechtsbestand aus (VwGH 24.1.1990, 86/13/0146), der alte Sachbescheid lebt wieder auf. Auch Berufungen gegen gemäß § 307 Abs. 1 BAO aufgehobene Bescheide sind als unzulässig (geworden) zurückzuweisen (Ritz, BAO- Kommentar², § 273, Tz. 12). Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung konnte entfallen, zumal der Berufung auf Grund des bisher erstatteten umfangreichen schriftlichen Vorbringens der Streitparteien aus obigen Gründen stattzugeben war und die Bw. sohin in ihren Rechten nicht verletzt wurde. Im Übrigen steht der Amtspartei kein Antragsrecht auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zu (Ritz, BAO-Handbuch, Seite 213). Die Bemessungsgrundlagen wurden wie folgt ermittelt:

| 2001 | ATS | EURO |
|-------------------------|----------------|---------------|
| Umsätze 20% | 204.180.785,71 | 14.838.396,38 |
| Korrektur | -36.323.467,09 | -2.639.729,30 |
| korrigierte Umsätze 20% | 167.857.318,62 | 12.198.667,08 |
| Umsatzsteuer | 33.571.463,72 | 2.439.733,42 |
| Erwerbsteuern | 6.852.095,50 | 497.961,20 |
| Vorsteuern aus Erwerb | -6.852.095,50 | -497.961,20 |
| sonstige Vorsteuern | -1.691.311,64 | -122.912,41 |
| Zahllast lt. Antrag | 31.880.152,08 | 2.316.821,01 |

Graz, am 21. März 2005