

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***A***, den Richter ***B*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***C*** und ***D*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Andreas Maschinda, Moritschstraße 2, 9500 Villach, über die Beschwerde vom 4. Mai 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 30. März 2017 betreffend Umsatzsteuer 2014 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Die gegenständliche Entscheidung ergeht im fortgesetzten Verfahren nach Aufhebung des Erkenntnisses des BFG vom 06.06.2024, RV/7104362/2018, durch den Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 30.09.2025, Ra 2024/13/0089.

Hinsichtlich der Darstellung des Verfahrensverlaufes wird im Einzelnen auf die diesbezüglichen Ausführungen im aufgehobenen Erkenntnis vom 06.06.2024 verwiesen. Im Folgenden werden die Feststellungen der belangten Behörde sowie das Vorbringen der Bf. zusammengefasst.

Gegenstand der im Jahr 2009 von ***Komplementär*** und der ***ABC-Institut*** GmbH und Co OG gegründeten beschwerdeführenden Kommanditgesellschaft ist bzw. war laut Gesellschaftsvertrag der Betrieb eines ***ABC-Institut***-Institutes, d.h. die Konzeption, Vorbereitung, Organisation und Abhaltung von Nachhilfe- und Förderunterricht in ***LE***, ferner u.a. die Beteiligung an einschlägigen Personen- und Kapitalgesellschaften. In den Jahren 2010 und 2011 beteiligte sich die Bf. an vier Offenen Gesellschaften, der S. OG, der G. OG, der

M. OG und der F. OG; weiterer Gesellschafter war jeweils eine im ***ABC-Institut***-Institut ***LE*** tätige Lehrkraft.

Mit dem angefochtenen Bescheid rechnete die belangte Behörde die Einnahmen aus dem Betrieb des ***ABC-Institut***-Nachhilfeinstitutes in ***LE*** abweichend von den von den vier Offenen Gesellschaften u.a. für das Streitjahr eingereichten Umsatzsteuererklärungen, in welchen diese Einnahmen jeweils anteilig als Umsätze der Offenen Gesellschaften ausgewiesen wurden, mit näherer Begründung umsatzsteuerlich zur Gänze der Bf. zu.

In ihrer Beschwerde, in der sich die Bf. gegen diese Zurechnung wendet, wird dazu u.a. vorgebracht, dass die Bf. die genannten Offenen Gesellschaften gemeinsam mit vier Personen (Privatlehrern) gegründet habe, die unter dem Familiennamen des Privatlehrers jeweils Nachhilfeunterricht angeboten hätten. Es handle sich bei den Gesellschaften um voneinander völlig unterschiedliche Unternehmer im Sinne des UStG mit jeweils völlig unterschiedlichen Beteiligten, diese Gesellschaften hätten jeweils eigene Kunden (Nachhilfeschüler) und eigene Bankkonten, über die sie die Einnahmen erzielten und die Ausgaben tätigten und würden auch sonst nach außen getrennt voneinander auftreten, weshalb auch jeweils unterschiedliche Einkünftefeststellungsbescheide ergangen seien. Es sei unverständlich, warum die Umsätze dieser Gesellschaften nur für umsatzsteuerliche Zwecke zusammenzurechnen seien.

Die belangte Behörde richtete nach der Beschwerdeerhebung mit Datum 26.01.2018 ein Ergänzungsersuchen an die Bf., mit welchem sie die Bf. u.a. um Bekanntgabe ersuchte, in wessen Namen der Nachhilfeunterricht angeboten und erteilt werde, an wen sich der Leistungsempfänger bei Mängeln und Beschwerden wende, wie die Anmeldung zum Nachhilfeunterricht aussehe, in wessen Namen die Rechnungslegung erfolge (Kopien der Rechnungen und Quittungen seien vorzulegen), wie die entsprechenden Vereinbarungen zwischen dem Leistenden und dem Schüler bzw. den Eltern aussehen.

Die Frist für die Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens wurde über Ersuchen der Bf. mehrfach verlängert, eine Beantwortung erfolgte jedoch nicht.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 25.06.2018 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. In der Begründung beschrieb die belangte Behörde u.a. das ***ABC-Institut***. Dieses sei ein System von privatwirtschaftlich geführten Nachhilfe- und Bildungsinstituten. Markeninhaber von ***ABC-Institut*** und Betreiber der Homepage ***ABC-Institut*** sei die ***X*** GmbH. Die Bf. sei Franchisenehmerin der ***ABC-Institut*** OG. Die Aufgaben der Franchisepartner seien auf der Homepage der ***ABC-Institut*** OG angeführt. Der Franchisepartner setze das Konzept im lokalen Bereich um und betreue die Kunden vor Ort, er sei der direkte Kontakt zum Kunden, der damit immer vom Chef persönlich bedient werde. Leistender im Sinne des Umsatzsteuergesetzes sei, wer im Außenverhältnis, d.h. gegenüber dem Leistungsempfänger, die Leistungen angeboten und ausgeführt habe. Die vier Offenen Gesellschaften, die ihren Sitz an der Anschrift des ***ABC-

Institut***-Instituts ***LE*** hätten, führten auf diversen Internetseiten (z.B. Unternehmen24, firmenabc, cylex) die Homepage der ***ABC-Institut*** OG und die E-Mail-Adresse ***ABC-Institut*** an. Durch die Nennung des Nachhilfeinstituts ***ABC-Institut*** werde dem Leistungsempfänger jedenfalls der Eindruck vermittelt, dass die angebotenen Leistungen vom Betreiber des Nachhilfeinstituts im eigenen Namen erbracht würden, zumal auf der Homepage der ***ABC-Institut*** OG die Gesellschafter (gemeint: der vier von der Bf. mit jeweils einer Lehrkraft gebildeten Offenen Gesellschaften) mit ihren Vornamen als Lehrpersonal angeführt würden. Aufgrund der weitgehenden Organisation der Unterrichtseinheiten durch das Nachhilfeinstitut ***ABC-Institut*** sowie den festgelegten Aufgabenkreis des Franchisepartners durch den Franchisegeber werde davon ausgegangen, dass das Institut ***ABC-Institut*** im eigenen Namen die Rechnungen lege und mit den Leistungsempfängern abrechne. Die Leistungserbringung sei daher der Bf. zuzurechnen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig ist, ob die in Rede stehenden Einnahmen aus der Erteilung von Nachhilfeunterricht am ***ABC-Institut***-Standort ***LE*** umsatzsteuerlich der Bf. oder jenen vier offenen Gesellschaften (im Folgenden: „vier OG´s“), welche die Bf. gemeinsam mit jeweils einer am Standort ***LE*** als Nachhilfelehrer tätigen Lehrkraft gegründet hat, zuzurechnen sind.

Sachverhalt

Das erkennende Gericht stellt dazu folgenden Sachverhalt fest:

„***ABC-Institut***“ ist ein System von privatwirtschaftlich geführten Nachhilfe- und Bildungsinstituten. Markeninhaber von ***ABC-Institut*** ist die ***X*** GmbH. Im ***ABC-Institut***-System gibt es sowohl Institute der ***X*** GmbH als auch, auf Basis eines auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Franchise-Vertrages, Franchise-Institute. Mit dem ***ABC-Institut***-Franchise haben Interessenten die Möglichkeit, sich mit einem eigenen Nachhilfeinstitut selbständig zu machen. Lizenzen zum Führen der Marke ***ABC-Institut*** werden von der ***ABC-Institut*** GmbH und Co OG an Interessenten vergeben. Diese als Lizenznehmer bezeichneten Institute werden zu Franchisepartnern bzw. zu Franchisenehmern. Der Franchisenehmer erhält Gebietsschutz, d.h. der Franchisegeber garantiert dem Franchisenehmer, dass in dem Gebiet, für welches er die Lizenz erhalten hat, kein weiteres ***ABC-Institut***-Institut eröffnet wird.

Der Franchise-Partner setzt das erprobte Konzept im lokalen Bereich um. Er betreut die Kunden vor Ort und steigert mit guter Arbeit weiter die Bekanntheit der Marke. Er sorgt u.a. für lokales und regionales Marketing, eine gute Organisation in seiner Firma, für die Motivation und Schulung der Mitarbeiter, für ein angenehmes Klima und erstklassige Leistungen für seine Kundschaft. Der Franchise-Partner ist der direkte Kontakt zu den Kunden, die damit immer vom Chef persönlich bedient werden. Unterstützt wird der Franchisenehmer von seinem Lehrkräfte-

Team, wobei die Auswahl der Lehrkräfte für den konkreten Nachhilfeunterricht der ***ABC-Institut*** Büroleitung (am Standort) obliegt.

Der Vertrieb der über die Marke ***ABC-Institut*** angebotenen Dienstleistungen erfolgt sohin auf Basis eines Franchising, der jeweilige Franchisenehmer wird als rechtlich selbständiger Unternehmer tätig und nutzt dabei insbesondere die Marke „***ABC-Institut***“, das CorporateDesign und das Werbesystem des Franchisegebers. Das diesbezügliche Informationsangebot stellt die ***X*** GmbH über ihre Internetpräsenz (***ABC-Institut***) zur Verfügung. Auf den über diese Website aufrufbaren Seiten der jeweiligen Standorte sind auch die jeweiligen Franchisenehmer sowie die Preise für die einzelnen Nachhilfekurse angegeben.

Die Bf. ist im Jahr 2009 Franchisepartnerin im Franchise-System „***ABC-Institut***“ geworden, und zwar für den Standort ***LE***, ***Adr1***. Laut Gesellschaftsvertrag über die Errichtung der Bf. vom 30.09.2009 ist bzw. war Gegenstand der Bf. der Betrieb eines ***ABC-Institut***-Institutes, wozu insbesondere die Konzeption, Vorbereitung und Abhaltung von Nachhilfe- und Förderunterricht und sonstigen Bildungsveranstaltungen in ***LE*** gehören.

Vor dem Hintergrund des geschilderten Franchise-Systems kann daher die Feststellung getroffen werden, dass die Bf. am ***ABC-Institut***-Standort ***LE*** als rechtlich selbständiger Unternehmer mit einem eigenen Nachhilfeinstitut unter der Marke ***ABC-Institut*** gegen Entgelt Nachhilfeunterricht angeboten bzw. – unter Zuhilfenahme von Lehrkräften – an diesem Standort unter der Marke ***ABC-Institut*** gegen Entgelt Nachhilfeunterricht erteilt hat.

Davon, dass die Bf. das nicht auch im Streitjahr getan hätte, bzw. dass im Streitjahr vielmehr die vier OG's Nachhilfeunterricht am Standort ***LE*** angeboten und erteilt hätten, somit die vier OG's und nicht die Bf. – an diesem Standort ein ***ABC-Institut***-Institut betrieben hätten, kann jedoch nicht ausgegangen werden.

Beweiswürdigung

Maßgebend dafür sind folgende im Rahmen der Beweiswürdigung getroffenen Erwägungen:

Die Feststellungen zu dem unter der Marke ***ABC-Institut*** angebotenen und erteilten Nachhilfeunterricht sowie zu dem im ***ABC-Institut*** bestehenden Franchise-System mit am jeweiligen Standort unter der Marke ***ABC-Institut*** selbständig auftretenden Unternehmern gründen sich auf die Angaben auf der Website ***ABC-Institut***. Dass die Bf. am Standort ***LE*** Franchisenehmerin in diesem System geworden ist, ist unstrittig. Im Hinblick auf die Beschreibung des Franchise-Systems auf der genannten Website, wozu auch die Angabe des Franchisenehmers auf der Seite des jeweiligen Standortes gehört, war für die

Kunden auch klar erkennbar, dass am ***ABC-Institut***-Standort ***LE*** die Bf. Nachhilfeunterricht im eigenen Namen angeboten und erbracht hat. Auf der Website ***ABC-Institut*** scheint nämlich (auch) im Streitjahr 2014 wie etwa auch im Jahr 2015 (für diese Jahre abrufbar unter web.archive.org), und im Übrigen auch noch etwa im Jahr 2018 (für dieses Jahr siehe aktenkundige Abfrage durch die belangte Behörde im Jahr 2018), beim Standort ***LE*** die Bf. als Franchisepartner auf („Dieser Standort ist Franchisepartner der ***ABC-Institut*** OG. Firma: ***Bf1***“). Der Einwand in der gegen das Vorerkenntnis erhobenen Revision, die Bf. sei gegenüber den Kunden nicht aufgeschienen, es sei davon auszugehen, dass die Kunden den Namen „***Bf1***“ niemals wahrgenommen hätten, ist daher nicht berechtigt.

Die Bf. ist jeden Beweis dafür, dass (laut Revision seit dem Jahr 2011) nicht sie, sondern die vier OG´s am ***ABC-Institut***-Standort ***LE*** ein Nachhilfeinstitut betrieben hätten, sodass die vier OG´s die in Rede stehenden Einnahmen aus der Erteilung von Nachhilfeunterricht an diesem Standort erzielt hätten, schuldig geblieben. Zur Beibringung entsprechender Nachweise hat die belangte Behörde die Bf. bereits mit Ergänzungsersuchen vom 26.01.2018 erfolglos aufgefordert. Die Bf. hat es unterlassen, dieses Ergänzungsersuchen zu beantworten und insbesondere darzutun bzw. zu belegen, in wessen Namen der Nachhilfeunterricht angeboten wurde, wie die Anmeldung zum Nachhilfeunterricht und die Auftragsabwicklung erfolgten bzw. wie die Vereinbarungen zwischen dem Leistenden und den Schülern/Eltern ausgesehen haben und in wessen Namen die Rechnungslegung erfolgte.

Erstmals und trotz der Aufforderung der belangten Behörde vom 26.01.2018, entsprechende Beweise für ihr Vorbringen vorzulegen, wiederum völlig unbelegt in den Raum gestellt hat die Bf. in der Revision weiters die Behauptung, die vier OG´s seien Franchisepartner des ***ABC-Institut***-Franchisesystems gewesen. Diese Behauptung ist nicht nur unbewiesen, sondern damit, dass nicht die vier OG´s, sondern eben die Bf. u.a. in den Streitjahren beim betreffenden Standort als – zudem Gebietsschutz genießender – Franchisenehmer aufscheint, nicht vereinbar. Die Bf. behauptet im Übrigen auch gar nicht, dass ihr Franchisevertrag im Streitjahr nicht mehr aufrecht gewesen wäre. Der Einwand in der Revision, die Bf. habe seit 2011 kein eigenes Nachhilfeinstitut mehr betrieben, überzeugt daher nicht.

Der Einwand in der Revision, die belangte Behörde hätte das Ergänzungsersuchen vom 26.01.2018 nicht an die Bf., sondern an die vier OG´s richten müssen, es sei unzumutbar, vom Gesellschafter Unterlagen und Informationen der Gesellschaft abzuverlangen, stellte eine bloße Ausflucht dar. Wie die Bf. richtig bemerkt, war sie Gesellschafterin der OG´s, weshalb es ihr auch möglich und zumutbar war, dem Ergänzungsersuchen zum Nachweis ihrer Behauptungen nachzukommen, zumal sie in der Revision ja selbst ihre organisatorische Stellung in den vier OG´s betont. Es entspricht ferner nicht der Aktenlage, dass die Bf. der belangten Behörde, wie sie in der Revision behauptet, bereits am 04.08.2016 der Beurteilung der gegenständlichen Frage dienliche Unterlagen vorgelegt hätte.

Der Umstand, dass Gegenstand der Bf. laut Gesellschaftsvertrag auch die Beteiligung an einschlägigen Personen- und Kapitalgesellschaften gewesen ist, sagt darüber, ob die vier OG's tatsächlich am ***ABC-Institut***-Standort ***LE*** Nachhilfeunterricht angeboten und erteilt haben, nichts aus, wie mangels Vorlage entsprechender Unterlagen nicht festgestellt werden kann, ob die vier OG's überhaupt eine solche Tätigkeit ausgeübt haben. Somit ist schon nicht erkennbar, dass die vier OG's, wie in der Revision vorgebracht wird, „einschlägige Nachhilfegesellschaften“ gewesen wären.

Auch kann darin, dass auf Firmenportalen (z.B. firmenabc, Unternehmen24, cylex) bei den vier OG's ein Hinweis auf die Website ***ABC-Institut*** sowie auf deren E-Mail-Adresse enthalten war, kein Beweis dafür gesehen werden, dass die vier OG's auf der ***ABC-Institut***-Website für den ***ABC-Institut***-Standort ***LE*** Nachhilfeunterricht angeboten hätten. Einzig feststellbar ist vielmehr, dass für den ***ABC-Institut***-Standort ***LE*** die Bf. als Anbieter von Nachhilfeunterricht auf der Website ***ABC-Institut*** in Erscheinung getreten ist.

Dafür, dass abweichend von dem sich nach außen bietenden Bild, wonach die Bf. im ***ABC-Institut*** Franchise-System Lizenz- bzw. Franchisenehmerin mit Gebietsschutz für den Standort ***LE*** gewesen und auf der ***ABC-Institut***-Website an diesem Standort als Franchisenehmerin aufgeschienen ist, nicht die Bf., sondern die vier OG's unter der Marke ***ABC-Institut*** am Standort ***LE*** ein Nachhilfeinstitut betrieben bzw. Nachhilfeunterricht angeboten und erteilt hätten, hat die Bf. nicht den geringsten Beweis präsentiert.

Aus den dargelegten Gründen sieht es das erkennende Gericht als erwiesen an, dass die Bf. (auch) im Streitjahr am ***ABC-Institut***-Standort ***LE*** als rechtlich selbständiger Unternehmer unter der Marke ***ABC-Institut*** gegen Entgelt Nachhilfeunterricht angeboten bzw. an diesem Standort unter der Marke ***ABC-Institut*** gegen Entgelt Nachhilfeunterricht erteilt und daraus die in Rede stehenden Einnahmen erzielt hat. Dass die Bf. jegliche Nachweisführung unterlassen hat, lässt nur den Schluss zu, dass der von ihr behauptete Sachverhalt nicht zutrifft.

Rechtliche Beurteilung

Rechtlich war dazu Folgendes zu erwägen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer Lieferungen und Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist auf dem Gebiet der Umsatzsteuer Leistender hinsichtlich der Lieferungen und sonstigen Leistungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994, wer die Leistungen im eigenen Namen erbringt. Entscheidend ist im Allgemeinen, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist (z.B. VwGH 27.03.2024, Ra

2021/13/0093; Ruppe/Achatz UStG⁶, § 1 Tz 258 ff). Die Leistung kann der Unternehmer durch Hilfspersonen (Arbeitnehmer, Subunternehmer) ausführen lassen, ohne dass sich dadurch die Zuordnung ändert (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 1 Abs. 1 Z 1 Anm 12).

Die gegenständlichen, gegen Entgelt ausgeführten Leistungen bestanden in der Erteilung von Nachhilfeunterricht. Aus den oben getroffenen Feststellungen folgt, dass (auch) im Streitjahr die Bf. diese Leistungen am ***ABC-Institut***-Standort ***LE*** im eigenen Namen angeboten und erbracht hat, sohin die Bf. im Außenverhältnis zur Erbringung dieser Leistungen verpflichtet gewesen ist. Dass sie dabei Lehrkräfte als Hilfspersonen eingesetzt hat, ändert daran nichts, ebenso ist es im vorliegenden Zusammenhang unerheblich, ob die Lehrkräfte zur Bf. in einem unselbständigen oder in einem selbständigen Beschäftigungs- bzw. Auftragsverhältnis gestanden sind. Im Übrigen steht der Umstand, dass die Bf. und die anderen Franchise-Partner die entgeltliche Erteilung von Nachhilfeunterricht unter einer gemeinsamen Marke, eben ***ABC-Institut***, angeboten haben, der Behandlung des einzelnen Franchisenehmers und somit auch der Bf. als umsatzsteuerlich eigenständiges Unternehmen nicht entgegen.

Rechtlich folgt daraus, dass die Bf. (auch) in den Streitjahren hinsichtlich des am Standort ***LE*** gegen Entgelt angebotenen und erteilten Nachhilfeunterrichts Leistender im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 gewesen ist. Die belangte Behörde hat daher die in Rede stehenden, im Streitjahr für die Erteilung von Nachhilfeunterricht am ***ABC-Institut***-Standort ***LE*** erzielten Entgelte zu Recht der Bf. zugerechnet und bei dieser der Umsatzsteuer unterzogen, weshalb die Beschwerde spruchgemäß abzuweisen war.

Zu Spruchpunkt Revision

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

Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinausgehende Bedeutung besitzt (z.B. VwGH 11.09.2014, 2014/16/0009). Im gegenständlichen Fall waren vorwiegend einzelfallbezogene Tatfragen zu beurteilen, soweit Rechtsfragen zu beurteilen waren, erfolgte dies auf Grundlage der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die Revision war daher spruchgemäß nicht zuzulassen.

Wien, am 28. November 2025