

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. P.F in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***3*** ***4*** GmbH, Str. ***5***, ***6*** Stadt, über die Beschwerde vom 13. Juni 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 24. Mai 2024 betreffend Haftung gemäß § 9 Bundesabgabenordnung (BAO) zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Haftungsbetrag wird auf Euro ***12*** verringert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in Haftung gezogenen Abgaben sind der Tabelle in den Entscheidungsgründen zu entnehmen. Die Tabelle bildet einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Im Übrigen wird die Beschwerde gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensgang

Die GmbH betrieb im maßgeblichen Zeitraum 2011 bis 2017 eine Agentur im Bereich der 24-Stunden-Personenbetreuung für betreuungs- und pflegebedürftige Personen. Der Beschwerdeführer war selbständig vetretungsbefugter Geschäftsführer und Gesellschafter der GmbH.

Die GmbH schloss schriftliche Vermittlungsverträge mit den betreuten Personen bzw. deren Angehörigen ab. Gleichzeitig schloss die Agentur Organisationsverträge mit den Pflegerinnen ab.

Die Betreuerinnen und Betreuer schlossen ihrerseits keinen Betreuungsvertrag entsprechend der Gewerbeordnung mit den betreuten Personen bzw. deren Angehörigen ab.

Die von der GmbH aus diesen Verträgen vereinnahmten Vermittlungsprovisionen sowie gesonderten Entgelte für Verwaltung und Organisation unterzog die GmbH der Umsatzsteuer.

Die für die Betreuungsleistungen gezahlten monatlichen Entgelte wurden als durchlaufende Posten behandelt und nicht der Umsatzsteuer unterzogen.

Abgabenbehördliche Prüfung im Jahr 2018:

Im Jahr 2018 fand bei der GmbH eine abgabenbehördliche Prüfung für die Jahre 2011 bis 2017 statt.

Dabei war die Frage der Stellung der GmbH im Verhältnis zu den Pflegekräften einerseits und zu den betreuten Personen andererseits unklar. In der Folge war die Frage strittig, ob die von den Pflegekräften erbrachten Personenbetreuungen umsatzsteuerlich als Eigengeschäfte der GmbH zu werten sind oder ob die Gesellschaft als bloße Vermittlerin außerhalb des Leistungsaustausches der Personenbetreuung steht.

Nach den Ergebnissen der bei der GmbH durchgeführten Außenprüfung waren die in den Jahren 2011 bis 2017 von der GmbH vereinnahmten Beträge für Personenbetreuung nicht als durchlaufende Posten aufgrund von Vermittlungsleistungen, sondern als Entgelte aus Eigengeschäften zu qualifizieren.

Es wurden nämlich keine Verträge zwischen den betreuten Personen einerseits und den Pflegekräften andererseits abgeschlossen. Für das Vorhandensein eines mündlichen oder konkludenten Betreuungsvertrages gab es keine Anhaltspunkte.

Die zu erbringenden Leistungen der Pflegekräfte und das Betreuungshonorar sind im Vermittlungsvertrag zwischen der GmbH und der betreuten Person einerseits und im Organisationsvertrag zwischen der GmbH und den Pflegekräften andererseits vereinbart worden.

Bei dem an die GmbH gezahlten Entgelt habe es sich deshalb nicht um einen durchlaufenden Posten gehandelt, weil das im Vermittlungsvertrag einerseits und im Organisationsvertrag andererseits angeführte Betreuungsentgelt hinsichtlich der Höhe nicht identisch gewesen sei. Die GmbH habe nicht nur den sich aus dieser Vertragsgestaltung ergebenden Differenzbetrag der Betreuungsentgelte vereinnahmt, sondern den Pflegekräften nach einer „*Exklusivklausel*“ im Organisationsvertrag auch untersagt, den betreuten Personen Auskunft über die Höhe ihres Entgelts zu geben.

Die Auszahlung des Honorars ist laut Organisationsvertrag unabhängig vom Zahlungseingang der Kunden erfolgt. Die GmbH hat insoweit das Bonitätsrisiko getragen.

Aufgrund des Außenauftrittes der GmbH sowie der Vertragslage und der Kundenerwartung lag aus Sicht des Finanzamtes in wirtschaftlicher Gesamtbetrachtung der erbrachten Leistung eine

Leistungskette vor. Die GmbH habe ihre Leistung nicht nur im eigenen Namen, sondern auch auf eigene Rechnung nach Art eines Generalunternehmers angeboten und erbracht.

Darüber hinaus ist es zu Malversationen des Geschäftsführers der Gesellschaft gekommen. Er habe im Zeitraum 2011 bis 2014 widerrechtlich einen - sich aus dem vor Monatsende erfolgten Ableben einer betreuten Person oder einer Vertragskündigung ergebenden - Differenzbetrag im Ausmaß von zumindest Euro 55.652,21 € (sohin durchschnittlich 11.100 € pro Jahr) nicht an die betreuten Personen bzw. deren Rechtsnachfolger zurückgezahlt, sondern in bar vom Bankkonto behoben.

Das Finanzamt folgte der Rechtsansicht des Prüfers zum Vorliegen von Eigengeschäften der GmbH. Im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens erließ das Finanzamt am 29.07.2018 neue Sachbescheide betreffend die Umsatzsteuer 2011 bis 2017 sowie die Körperschaftsteuer 2011 bis 2016. Dies führte zu Nachforderungen an Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragssteuer mitsamt Nebengebühren gegenüber der GmbH in den Jahren 2011 bis 2018 in Höhe von Euro 793.697,47.

Schriftsatz vom 29. Februar 2024:

Der Beschwerdeführer führte im Vorverfahren zum Haftungsbescheid aus, es habe sich um ein im Pflegealltag in Österreich gängiges Geschäftsmodell gehandelt. Es hat bereits im Jahr 2015 eine abgabenbehördliche Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum 01 – 11/2015 gegeben. Dabei habe es zu dieser Vorgehensweise keine Beanstandungen der Abgabenbehörde gegeben.

Man habe gegen die Körperschaft- und Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2011 bis 2016 bzw. 2011 bis 2017 vom 29. Juli 2018 Beschwerde an das BFG erhoben.

Das BFG habe den Beschluss gefasst, die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide aufzuheben und an die belangte Behörde zurückzuverweisen. Das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer wurde ausgesetzt (BFG 5.5.2020, RV/4100068/2019).

In der Folge habe das Finanzamt eine Amtsrevision an den VwGH eingebracht. Der Verwaltungsgerichtshof habe mit Erkenntnis vom 6.9.2023, GZl. Ro 2020/15/0018, den Beschluss des BFG iZm der Umsatzsteuer mit der Begründung aufgehoben, dass es sich bei den gegenständlich in Rechnung gestellten Entgelten um keine durchlaufenden Posten gehandelt habe.

Schriftlich wurde wörtlich ausgeführt:

„Der Abgabenrückstand resultiere aus der Festsetzung der Umsatzsteuer, welcher ein jahrelanger Rechtsstreit zugrunde lag, wobei unsere Mandantin gegenüber ihren Kunden aufgrund von Rechtsauskünften und Überprüfung der vorgelegten Verträge davon ausgehen

konnte, dass diese Vorgangsweise lege artis ist. Sogar das BFG hat – mit Ausnahme der Überzahlungen – die Rechtsansicht unserer Mandantin bestätigt; erst durch das Höchstgericht kam es zu einer abschließenden Klärung dieser Rechtsfrage.“

Aufgrund dieses geschilderten Sachverhaltes liege eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Geschäftsführer nicht vor.

Die GmbH sei vermögenslos und nicht in der Lage die aushaftenden Abgaben zu bezahlen. Der Geschäftsbetrieb wurde nach Abschluss der Prüfung im Jahr 2018 eingestellt.

Haftungsbescheid vom 24. Mai 2024:

Das Finanzamt zog mit Bescheid vom 24. Mai 2025 den Beschwerdeführer als Geschäftsführer der A. GmbH zur Haftung für aushaftende Abgabenschulden in Höhe von Euro 793.697,47 heran. Begründend wurde im Bescheid darauf hingewiesen, dass die Abgaben bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sind. Es liege daher im öffentlichen Interesse den Geschäftsführer als Verantwortlichen für die GmbH zur Haftung heranzuziehen. Die Abgabenbehörde treffe die Verpflichtung alle gesetzlich möglichen Mittel zu ergreifen, um den Abgabenausfall zu begrenzen. Daher sei der Beschwerdeführer als gesetzlicher Vertreter und letztlich für den Abgabenausfall Verantwortlicher zur Haftung gemäß § 9 BAO heranzuziehen.

Die Abgaben wurden nach Abgabenart und Höhe tabellarisch dargestellt.

Beschwerde vom 13. Juni 2024:

In der Beschwerde vom 13. Juni 2024 wird vorgebracht, dass eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers nicht vorliege. Man habe eine renommierte Steuerberatungskanzlei beauftragt, das Geschäftsmodell zu beurteilen. Um sicherzustellen, dass - so wie bei den anderen in Österreich tätigen Vermittlungsagenturen – nur die Vermittlungsprovision der Umsatzsteuer unterliege, habe man der Steuerberatungskanzlei die Vertragsmuster übermittelt, die in der Folge überarbeitet und rückübermittelt wurden. Die steuerliche Vertretung habe über Jahre Jahresabschlüsse erstellt und sämtliche Steuererklärungen beim Finanzamt eingereicht.

Es habe keinen Hinweis gegeben, dass ein Umsatzsteuerproblem auftreten könne und das gesamte Entgelt der Umsatzsteuer unterliegen würde. Im Frühjahr 2016 habe eine Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum 01-11/2015 durch die Abgabenbehörde stattgefunden. Dabei habe der Prüfer erklärt, dass aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht die Behandlung der Leistungen dem Gesetz entspreche und keine Feststellungen getroffen werden (Niederschrift vom 11.03.2016, ABNr.: ***8***).

Im Jahr 2018 habe es eine neuerliche abgabenbehördliche Prüfung der Jahre 2011 bis 2017 gegeben. Nunmehr hat die Abgabenbehörde die Rechtsmeinung vertreten, dass es sich bei den

Leistungen der Primärschuldnerin um keine Vermittlungsleistungen, sondern um Eigengeschäfte handelt, welche zur Gänze der Umsatzsteuer unterliegen. Nicht nur die Provision, sondern das gesamte Entgelt würde der Umsatzsteuer unterliegen.

Gegen die Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2017 wurde Beschwerde erhoben. In der mündlichen Verhandlung beim BFG sagte der damalige Sachbearbeiter der Beratungskanzlei aus, dass die von seiner Kanzlei erstellten „Memos“ dem Beschwerdeführer zur Kenntnis gebracht wurden. Aus seiner Sicht als Berater sei klar gewesen, dass es sich im gegenständlichen Fall um eine Vermittlungsleistung und nicht um eine Eigenleistung gehandelt habe. Die von der Primärschuldnerin übermittelten Vermittlungs- und Organisationsverträge wurden von der Kanzlei adaptiert und rückübermittelt.

Zu keiner Zeit sei dem Beschwerdeführer in den Beratungsgesprächen gesagt worden, dass ein eigenständiger Betreuungsvertrag abzuschließen wäre. Schriftlich wörtlich wurde ausgeführt:

„Dass es sich um eine Vermittlungsleistung gehandelt hat, war offenkundig, und zwar unter Hinweis auf die Rechnungslegung – auch diese wurde mit der steuerlichen Vertretung abgestimmt - und aus den vertraglichen Grundlagen, die ausdrücklich das Vorliegen einer Vermittlung von selbständigen Pflegekräften an zu betreuenden Personen vorsah.“

Daraus wurde folgende Schlussfolgerung gezogen:

Aufgrund der obigen Ausführungen liegt **keine schuldhafte Pflichtverletzung**, die die Grundlage für den Haftungsbescheid gemäß § 9 BAO bildet, vor. Unser Mandant hat sich auf die Auskünfte der Steuerberatungskanzlei **verlassen** und hat diese zu **keinem** Zeitpunkt irgendwelche **Bedenken** aus umsatzsteuerlicher Sicht geäußert; dies in **Kenntnis** der vorgelegten und in der Folge von der Steuerberatungskanzlei adaptierten Verträge sowie der darauf aufgebauten Abwicklung im Geschäftsalltag.

Auch seitens der Abgabenbehörde kam es im Rahmen einer USO-Prüfung, die mehrere Tage dauerte und bei welcher dem Prüfer die Vertragsgrundlagen übermittelt wurden, zu **keinen Beanstandungen** bzw. Feststellungen. Erst Jahre danach kam die Abgabenbehörde anlässlich einer Betriebsprüfung, und bei dieser auch erst im Rahmen der Schlussbesprechung, zu der Rechtsansicht, dass es sich gegenständlich um Eigen- und nicht Vermittlungsleistungen der Primärschuldnerin handelt.

Die GmbH habe aufgrund der Rechtsansicht der Finanzverwaltung ihren operativen Geschäftsbetrieb einstellen müssen, da bei Annahme einer Eigenleistung und den damit verbundenen umsatzsteuerlichen Konsequenzen die Kosten für die Pflegebedürftigen Personen nicht mehr leistbar und konkurrenzfähig waren.

Urteil des Landesgerichtes ***2*** vom 16. September 2020, Zl. ***1***:

Der Beschwerdeführer wurde mit Urteil des Landesgerichtes ***2*** schuldig erkannt, im Zeitraum 2012 bis 2018 vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Nichtoffenlegung bzw. Verschweigen von Umsätzen und Betriebseinnahmen und in der Folge durch Nichterfassen derselben in den Jahressteuererklärungen samt (bezug habenden) Bilanzen und das Erfassen von nicht betrieblich veranlassten Betriebsausgaben, so dass mit der Erlassung der darauf beruhenden Erstbescheide für die Kalenderjahre 2011 bis 2017 die Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von Euro 752.184,08 und Körperschaftsteuer in Höhe von Euro 30.944,00 bewirkt bzw. zu bewirken versucht worden sei, die Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen nach §§ 33 Abs. 1, 13 Finanzstrafgesetz begangen zu haben.

Die Geldstrafe wurde in Höhe von Euro 180.000,00 ausgemessen. Gemäß § 26 Abs. 1 FinStrG wurde ein Teil der Strafe in Höhe von Euro 90.000,00 unter Bestimmung der Probezeit von drei Jahren bedingt nachgesehen. Der Beschwerdeführer wurde für den Fall der Uneinbringlichkeit zu einer Ersatzfreiheitsstrafe von sechs Monaten verurteilt.

In den Entscheidungsgründen wurde zum Sachverhalt festgestellt, dass der Beschwerdeführer Geschäftsführer einer GmbH ist, die sich im Bereich der Personenbetreuung (24 Stunden) betätigt. Angehörige von zu betreuenden Personen meldeten sich bei der GmbH, um eine Betreuung zu organisieren. In der Folge unterfertigten die Angehörigen einen Vermittlungsauftrag.

Darin wurde der Beginn der Betreuungstätigkeit und ein monatlich zu zahlender Geldbetrag festgelegt.

Festgehalten wurde, dass die Personenbetreuerinnen ein Betreuungsentgelt, Fahrtkostenersatz und einen Beitrag zur Sozialversicherung erhielten. Das zu bezahlende Vermittlungshonorar wurde ebenfalls ausgewiesen.

Der Verband übermittelte laufend Rechnungen über das monatliche Betreuungshonorar. Weiters erhielten die Kunden Rechnungen, die den Eindruck erweckten, als würden diese unmittelbar von den Betreuungspersonen stammen. Darin wurde die Honorarpauschale für den Leistungszeitraum abgerechnet. Diese Pauschale war ebenso an die GmbH zu überweisen. Die Kunden haben einen Gesamtbetrag überwiesen. Nach außen hin erweckte dies den Anschein, das volle Honorar würde an die Betreuerinnen überwiesen.

Die Betreuerinnen unterfertigten ihrerseits einen Organisationsvertrag mit der GmbH. Darin wurde das Tageshonorar in Höhe von Euro 50,00 ausgewiesen. Dieses Tageshonorar verminderte sich um die zu entrichtenden Fahrtkosten durch die Betreuerinnen sowie das Verwaltungspauschale iHv Euro 12,00 zzgl USt. Den Betreuerinnen verblieb so ein Betrag iHv Euro 35,60.

Zwischen den Betreuerinnen und den betreuten Personen bzw. deren Angehörigen wurde kein Vertrag abgeschlossen.

Die Betreuerinnen fertigten blanko einen „Zusatz“ zum Vertrag. Darin wurde u.a. vereinbart: *„Laut Arbeitsvertrag wurde mit mir ein Honorar einvernehmlich vereinbart und verständlich mitgeteilt. Gegenüber dem Kunden darf ich darüber keine Auskunft geben! Sollte ich dies jedoch machen und es dadurch mit dem Kunden zu Problemen (zum Beispiel Vertragsende, ...) kommen, wird ein Monatshonorar einbehalten und die Rückfahrkosten sind selber zu tragen.“*

Entgelt lt. Organisationsvertrag:

Die GmbH leitete in der Folge, das Honorar nicht 1:1 (nach Abzug der Sozialversicherung und Fahrtkosten) an die Betreuerinnen weiter. Weitergeleitet wurde lediglich das laut Organisationsvertrag mit den Betreuerinnen vereinbarte Entgelt. Damit habe das an die Pflegebetreuerinnen weitergeleitete Honorar keinen durchlaufenden Posten dargestellt; sondern mengte sich die GmbH in sämtlichen Betreuungsfällen in das Geschäft ein. Die GmbH schaltete sich in allen Fällen in den Leistungsaustausch ein und nicht nur in solchen Fällen, in denen es zu Überzahlungen gekommen war.

Die Vermittlungsvereinbarungen zwischen der GmbH und den betreuten Personen wiesen fixe Monatspauschalen auf. Die Dauer der Betreuungsverhältnisse erreichte jedoch zumeist nicht diesen vorgegebenen Zeitraum (Ende, Todesfälle, etc.). Die dadurch entstandenen Restsalden wurden vom Beschwerdeführer dadurch ausgeglichen, dass eine Rückzahlung an die Kunden fingiert wurde. Tatsächlich wurden diese Salden nicht rückgezahlt, sondern vom Geschäftsführer bar behoben.

Ab dem Jahr 2014 erhöhte die GmbH das Fahrtenpauschale für die Betreuerinnen von Euro 90,00 auf Euro 110,00. Den Differenzbetrag (Euro 20,00) entnahm der Beschwerdeführer regelmäßig für sich persönlich. Dadurch verminderte sich die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftssteuer auf Euro 6.000,00 jährlich.

Im strafgerichtlichen Urteil wurde festgestellt, dass die GmbH von ihrer steuerlichen Vertreterin ausdrücklich auf die Notwendigkeit eines Personenbetreuungsvertrags und die steuerlichen Folgen des Fehlens dieser Vereinbarung zwischen den zu betreuenden Personen und den Pflegekräften hingewiesen worden ist.

Festgestellt wurde, dass sich die GmbH in sämtliche Betreuungsfälle eingemengt hat. Daraus schloss das Gericht auf ein generelles Eigeninteresse der GmbH an der vertraglichen Gestaltung der Beziehung zu den betreuten Personen. Der Verband schaltete sich nicht bloß bei Überzahlungen ein. Daraus leitete das Gericht ab, dass die in Rechnung gestellten Honorare keine durchlaufenden Posten gewesen sind. Ausgehend von sämtlichen Honoraren in den Jahren 2011 bis 2017, welche keine durchlaufenden Posten darstellten, errechnete die Steuerfahndung die Verkürzungsbeträgen an Umsatzsteuer, welche der Beschwerdeführer als Geschäftsführer der GmbH zu verantworten hatte.

In subjektiver Hinsicht stellte das Schöffengericht fest, dass der Beschwerdeführer als abgabenrechtlich Wahrnehmender in den Abgabenerklärungen des Verbandes für die Jahre 2012 bis 2017 unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflichten durch das Nichtoffenlegung von Umsätzen und Betriebseinnahmen und in der Folge durch Nichterfassen derselben in den diesbezüglichen Jahressteuererklärungen (samt bezughabenden Bilanzen) und der Erfassung von nicht betrieblich veranlassten Betriebsausgaben die Umsatz- und Körperschaftsteuerverkürzungen begangen hat und ein vorsätzliches Handeln zu verantworten habe.

Unter dem Punkt Beweiswürdigung wurde ausgeführt, dass sich der Beschwerdeführer hinsichtlich der Anklagepunkte a.) bis g.) vollinhaltlich geständig zeigte. Hinsichtlich des Punktes Umsatzsteuer verantwortete sich der Beschwerdeführer dem Grunde nach als nicht schuldig. Die Abgabenbehörde würde die von den zu betreuenden Personen geleisteten Honorarzahlen zu Unrecht als umsatzsteuerpflichtige Einnahmen der GmbH (des Verbandes) behandeln. Der Verband habe für die erbrachten Betreuungsleistungen keine Haftung übernommen, seine Einschaltung als Agent in die Abwicklung des Leistungsaustausches (Inkasso) sei umsatzsteuerrechtlich ohne Relevanz und seien daher die Honorarzahlen vom Verband im fremden Namen und für fremde Rechnung vereinnahmt und verausgabt worden, weshalb diese nicht bei der GmbH anzusetzen gewesen wären.

Das Schöffengericht folgte dieser Verantwortung nicht.

Es stützt seine Feststellungen auf die Ergebnisse der Ermittlung der Steuerfahndung, der Zeugenaussage einer ehemaligen 24 Stunden Pflegerin, den von ihr übergebenen Unterlagen über die Geschäftsbeziehung zum Verband und den zu betreuungsbedürftigen Personen, sowie den Aussagen von weiteren, ehemaligen Mitarbeitern des Verbandes und den steuerlichen Feststellungen im Zuge der Außenprüfung im Jahr 2018.

Auf Basis dieser Beweisergebnisse gelangte das Schöffengericht zu der Überzeugung, dass die GmbH (der Verband) die Betreuungsleistungen in Form einer Generalunternehmerin für eigene Rechnung erbrachte und daher umsatzsteuerpflichtig gewesen sei (Tz. 9 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung vom 02.07.2018, ABNr.: ***9***).

Der vom Beschwerdeführer in seiner Verantwortung vorgetragene Anschauung es liege eine Vermittlungsleistung vor, folgte das Gericht nicht.

Nach der *Verordnung über Standes- und Ausübungsregeln für Leistungen der Personalbetreuung (BGBl. II 278/2007)* ist in schriftlicher Form zwischen Gewerbetreibender, die das Gewerbe der Personenbetreuung ausübt, und betreuungsbedürftiger Person, ein Betreuungsvertrag abzuschließen.

Die Vermittlungsleistung hätte auf den Abschluss solcher Betreuungsverträge gerichtet sein müssen. Dies war jedoch im vorliegenden Sachverhalt gerade nicht der Fall.

Vielmehr ging das Schöffengericht davon aus, dass die Personenbetreuerinnen im vorliegenden Sachverhalt überhaupt keinen Einfluss auf die Vertragsgestaltung und Leistungsinhalt nehmen können (Leistungsumfang, Entgelt). Insbesondere haben die Betreuerinnen keinen Einfluss auf die Höhe des Honorares für die Betreuung genommen. Vielmehr wurde diesen ein in Organisationsverträgen fix vereinbartes Honorar in bar nach Abschluss ihrer Tätigkeit ausgebezahlt.

Aus Sicht der betreuten Personen und deren Angehörigen war gerade die GmbH (der Verband) der Vertragspartner, auf deren Konto sämtliche Zahlungen geleistet wurden. Zudem war es den Betreuerinnen laut „Zusatz“ zum Vertrag untersagt, den betreuten Personen (Kunden) gegenüber Auskunft über das mit dem Verband einvernehmlich vereinbarte Honorar zu geben. Für den Fall des Verstoßes gegen diese Verschwiegenheitsverpflichtung wurde u.a. die Einbehaltung eines Monatshonorars vereinbart. In diesem Fall wären die Rückfahrtkosten selbst zu tragen.

Es liege eine massive Einschaltung des Verbandes in den Leistungsaustausch vor, zumal das vereinbarte Betreuungsentgelt nicht 1:1 - nach Abzug von Sozialversicherung und Fahrtkosten - an die Betreuerinnen weitergeleitet worden ist. Es lag in keinem einzigen Fall ein Durchlauferposten vor. Das in den Organisationsverträgen vereinbarte Honorar entsprach von vornherein nicht dem in den Vermittlungsverträgen ausgewiesenen Betreuungshonorar.

Es habe keinen Konnex zwischen dem verrechneten Betreuungshonorar und dem gesondert an die Betreuerinnen ausgezahlten Honorar gegeben. Hinzu komme der Aspekt, dass den Betreuerinnen im ersten Monat ein Honorar iHv Euro 900,00 zugestanden und ab dem zweiten Monat eines in Höhe von 1.000,00 zugestanden wurde. Das Betreuungshonorar, dass dem Kunden verrechnet worden ist, blieb indes immer gleich hoch.

Schließlich enthielten die Organisationsverträge mit den Pflegerinnen eine Konkurrenzklausel. Ihnen wurde untersagt, ihre Tätigkeit direkt oder indirekt den Pflegepersonen anzubieten. Eine Pönaleklausel im Falle von Verfehlungen vereinbart. Schließlich mussten Kündigungsregeln eingehalten werden.

Dem Beschwerdeführer wurde in subjektiver Hinsicht ausgehend von seiner Ausbildung als Bilanzbuchhalter, seiner langjährigen Tätigkeit als Geschäftsführer von GmbHs, sein daraus ableitbares, vorhandenes Wissen um die Umsatzsteuerproblematik, der erfolgten aktenkundigen Aufklärung durch die Steuerberatung, wonach sehr wohl thematisiert wurde, unter welchen Voraussetzungen für die Tätigkeit des Verbandes Umsatzsteuerpflicht bestehe, ein vorsätzliches Handeln angelastet.

Beschluss des Obersten Gerichtshofes vom 14. April 2021:

Der OGH hat mit Beschluss vom 14.04.2021, Zl. ***13***-5, die Nichtigkeitsbeschwerde gegen das Urteil des Landesgerichts ***2*** als Schöffengericht, zurückgewiesen.

Der OGH stellte inhaltlich fest, dass sich die Feststellungen im Urteil zur Umsatzsteuerpflicht auf den Ergebnissen der Ermittlungen der Steuerfahndung, der Außenprüfung, sowie den Aussagen von Angehörigen und ehemaligen Mitarbeitern und des Unternehmens stützen. Unter dem Aspekt der Begründungstauglichkeit wären diese Ableitungen schlüssig und nicht zu beanstanden.

Das Urteil sei auch nicht unvollständig. Sämtliche in der Hauptverhandlung vorgebrachten Argumente und Verfahrensergebnisse wären im Urteil berücksichtigt worden.

Vorlagebericht:

Das Finanzamt legte die Akten des Verfahrens vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Erörterungsgespräch vom 24. April 2025:

Im Zuge eines durchgeführten Erörterungsgespräches beim BFG wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Beweiswürdigung

Dem Verfahren liegen der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 2. Juli 2018, ABNr.: ***9***, die angefochtenen Sachbescheide; das Erkenntnis des VwGH vom 6. September 2023, GZl. Ro 2020/15/0018, der Haftungsvorhalt, das angeführte Schreiben vom 29. Februar 2024, der angefochtene Haftungsbescheid mitsamt der Beschwerde, sowie das angeführte Urteil des Landesgerichtes und der Beschluss des OGH im Verfahren über die Nichtigkeitsbeschwerde zugrunde.

2. Rechtliche Beurteilung

§ 9 Abs. 1 BAO lautet:

"Die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter haften neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können."

§ 80 Abs. 1 BAO lautet:

"Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter

natürlicher Personen haben alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden."

§ 224 Abs. 1 BAO lautet:

"Die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten."

§ 20 BAO lautet:

"Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen."

Die Inanspruchnahme als Haftender setzt daher:

- die Stellung als Vertreter(in),
- das Bestehen einer Abgabenerforderung gegen den Vertretenen,
- die Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeit,
- die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch den Vertreter,
- das Verschulden des Vertreters und
- die Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Abgabenausfall voraus.

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung. Haftungsvoraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der Abgabe bei der Primärschuldnerin. Die Uneinbringlichkeit der aushaftenden Abgabenerforderungen ergibt sich aus der Vermögenslosigkeit der GmbH. Die Abgabenschulden sind uneinbringlich.

Die Haftung des § 9 BAO ist subsidiär und akzessorisch.

Zu den Pflichten eines Vertreters gehört die richtige Erfassung der Einnahmen und Erlöse, die termingerechte Entrichtung der Abgaben nach Maßgabe der vorhandenen Mittel. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhaft Verletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenermittlung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, die die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes haftet der Vertreter für nicht entrichtete Abgaben des Vertretenen auch dann, wenn die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur

Entrichtung aller Verbindlichkeiten des Vertretenen nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten.

Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht nach der ständigen Rechtsprechung eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung (Ritz, BAO⁷, § 9 Tz 24 mit Judikaturnachweisen).

Erkennen:

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat (§ 20 BAO). Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ein wesentliches Ermessenskriterium darstellt. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner bzw. bei der Primärschuldnerin uneinbringlich ist.

Das Bundesfinanzgericht hat in seiner Entscheidung vom 24. Juni 2020, GZ RV/5101146/2019, zur Ermessensübung festgehalten:

Das Ermessen umfasst auch das Ausmaß der Heranziehung zur Haftung innerhalb des vom Gesetz vorgegebenen Rahmens (VwGH 29.3.2007, 2005/15/0116). Das bedeutet, dass bei Erfüllung der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 9 BAO nicht allein und in jedem Fall nur eine volle Inanspruchnahme für jene aushaftenden Abgaben in Betracht kommt, hinsichtlich derer die Voraussetzungen erfüllt sind.

Innerhalb des vom Gesetz vorgegebenen Rahmens sind Ermessensentscheidungen gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist die Bedeutung "*Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei*", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" "*das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgaben*", beizumessen (vgl. Ritz, BAO⁷, § 20 Tz 7 mit Judikaturnachweisen).

Die "Billigkeit" gebietet bei einer Ermessenentscheidung im Regelfall die Berücksichtigung des steuerlichen Verhaltens und auch der wirtschaftlichen Verhältnisse der Partei. Die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Haftungspflichtigen wären damit im Rahmen der Ermessenübung bei der Geltendmachung der Haftung zu beachten (Ritz, BAO, § 7 Tz 7 mit Judikaturhinweisen). Der Verwaltungsgerichtshof vertritt demgegenüber in ständiger Rechtsprechung zu § 9 BAO die Ansicht, dass den wirtschaftlichen Verhältnissen des Haftungsschuldners im Zeitpunkt der Geltendmachung der Haftung keine Bedeutung zukommt.

Eine Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen steht nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes in keinem Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0089). Diese kann auch dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich ist, da dies nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können. Die wirtschaftliche Lage des Haftungspflichtigen steht für sich allein noch in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142). Eine allfällige persönliche Unbilligkeit in der Einhebung der haftungsgegenständlichen Abgaben ist im Rahmen der Ermessensübung zur Geltendmachung der Haftung daher nicht zu berücksichtigen.

2.1. Zu Spruchpunkt I.

Schuldhafte Pflichtverletzung

Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis. Daraus ist abzuleiten, dass der bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden können und er nicht beweist, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

Nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen zur Haftungsinanspruchnahme. Eine bestimmte Schuldform ist nicht gefordert, weshalb auch leichte Fahrlässigkeit genügt. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinn des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf.

Da sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrückung erforderlichen Mittel hatte, danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären, ist bei Selbstbemessungsabgaben nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146); maßgebend ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291).

Der Beschwerdeführer war somit verpflichtet, die Abgabenschuldigkeiten bei jeweiliger Fälligkeit am 15. des nächstfolgenden Monats zu entrichten, was unterblieben ist.

Zu den Einwendungen:

Soweit der Beschwerdeführer wiederholt einwendet, er sei von einer renommierten

Steuerberatungskanzlei dahingehend beraten worden, dass das Geschäftsmodell in der gewählten Form durch die Errichtung eines

- Organisationsvertrages zwischen der GmbH und den Betreuerinnen und eines
- Vermittlungsvertrages zwischen der GmbH und den betreuten Personen

einwandfrei ein Vermittlungsgeschäft sei, in welchem die GmbH als Vermittler zwischen den Betreuerinnen und den betreuten Personen bzw. deren Angehörigen aufgetreten sei, ist auf den Inhalt beider Verträge näher einzugehen, der dem Beschwerdeführer bestens bekannt gewesen ist.

Demnach wurden im Organisationsvertrag, ähnlich einem Dienstvertrag, die Rechte und Pflichten der Betreuerinnen geregelt. Demnach beinhaltet der Organisationsvertrag eine

- Konkurrenzklausele,
- das gesonderte Entgelt von der GmbH,
- Pflichten gegenüber der GmbH, und
- Pflichten gegenüber den betreuten Personen.

Aus dem vorliegenden Sachverhalt im Strafurteil leitet sich als Tatsache ab, dass die GmbH gerade eben nicht die von den Betreuerinnen vermeintlich in Rechnung gestellten Entgelte 1:1 diesen weitergegeben hat. Nach Abzug des Sozialversicherungsaufwandes und allfälliger Fahrtkosten, sind tatsächlich lediglich Euro 36,40 zu den Pflegerinnen gelangt. Der Restbetrag verblieb als Einnahme und Erlös bei der Primärschuldnerin und wurde steuerlich nicht erfasst und nicht erklärt. Die an die GmbH geleisteten Zahlungen wurden nicht gleich einem Durchlauferposten, abzüglich angefallener Aufwendungen, an die Betreuerinnen weitergeleitet, sondern gekürzt. Im ersten Monat verblieben Euro 900,00; ab dem zweiten Monat Euro 1.000,00.

In diesem Lichte erweist sich letztlich die Verantwortung, man habe sich auf die Expertise einer Beratungskanzlei bei diesem Geschäftsmodell verlassen als nicht stichhältig und steht dies mit dem im Strafverfahren festgestelltem Sachverhalt nicht im Einklang.

Der Beschwerdeführer wusste um sein Tun und Wirken Bescheid, zumal er und die GmbH in hohem Maße daraus Profit iS von Erlöserwirtschaftung ziehen konnte. Dem entsprach schlussendlich der *side letter*, mit dem den Betreuerinnen untersagt worden ist, ihren wahren Lohn gegenüber den betreuten Personen zu beziffern und zu benennen. Die Betreuerinnen wurden überwiegend aus ***7*** rekrutiert. Sie mussten 2011 bis 2014 Euro 90,00 pro Fahrt, ab 2014 Euro 110,00 pro Fahrt bezahlen. Die Mehreinnahmen iHv 20,00 verblieben beim Beschwerdeführer und wurden weder erfasst noch erklärt, sondern entnommen.

Es steht indes aufgrund des Strafverfahrens fest, dass dem Beschwerdeführer bekannt gewesen ist, dass der „Werkvertrag über Leistungen in der Personenbetreuung gemäß § 159

GewO“ – Betreuungsvertrag - zwischen den Pflegerinnen und den gepflegten Personen bzw. deren nahen Angehörigen abzuschließen gewesen wäre.

Dem gesamten Vorbringen, man habe sich auf die Expertise einer Steuerberatung verlassen deckt sich nicht mit den Tatsachenfeststellungen im Strafverfahren und den Ergebnissen des Abgabenverfahrens. Vielmehr wurden die vereinnahmten Erlöse nicht 1:1 an die Betreuerinnen weitergegeben.

Die in Rechnung gestellten Entgelte gingen allesamt auf das Konto der GmbH ein. Der Beschwerdeführer konnte als Geschäftsführer über sämtliche Erlöse verfügen. Dass die GmbH die Beträge nur im Namen und auf Rechnung Dritter, an die die in Rechnung gestellten Entgelte weiterzuleiten gewesen wären, erhalten hätte, ergibt sich aus den Sachverhaltsfeststellungen im gerichtlichen Strafverfahren und des Bundesfinanzgerichts gerade nicht.

Die Abgabenbehörde ging damit zu Recht von Eigengeschäften der GmbH, welche umsatzsteuerpflichtig sind, aus.

Die Verantwortung des Beschwerdeführers geht angesichts der Ermittlungen der Steuerfahndung, den Ergebnissen des Abgaben- und gerichtlichen Strafverfahrens ins Leere.

Ermessensübung:

Hinsichtlich der Ermessensübung gilt aus Sicht des erkennenden Gerichts zu berücksichtigen, dass zwischen der Heranziehung zur Haftung im Jahr 2024 und der strafrechtlichen Verurteilung doch ein Zeitraum von nahezu drei Jahren liegt. Der abgabenrechtlich relevante Sachverhalt liegt mehr als acht Jahren zurück (VwGH 16.10.2014, Ro 2014/16/0066).

Diese Umstände rechtfertigen aus Sicht des erkennenden Richters eine Verringerung der Haftungsbeträge im Ausmaß von 2/5 der Höhe der Abgaben.

Der Beschwerdeführer erzielt eine monatliche Pension iHv Euro 3.000,00. Er ist zu Unterhaltszahlungen gegenüber seiner geschiedenen Frau und seinem Sohn (Student) verpflichtet.

Hinsichtlich solcher Abgaben und Nebengebühren, welche im Dezember 2023 und danach fällig wurden, wird Abstand genommen. Der Beschwerdeführer betonte im Schriftsatz vom Februar 2024, dass die GmbH infolge Einstellung des Geschäftsbetriebes vermögenslos und zahlungsunfähig ist. Dies erscheint nachvollziehbar und glaubhaft.

Der Beschwerdeführer ist Eigentümer der Liegenschaft EZ ***11*** KG ***10***, auf welcher Höchstbetragspfandrechte iHv Euro 450.000,00 Euro aushaften. Offen bleibt daher, inwieweit der Abgabenausfall einbringlich gemacht werden kann.

Folgende Abgaben und Nebengebühren werden der Haftung unterzogen:

	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag (Euro)	Haftungsbetrag
Aussetzungszinsen	2018	02.11.2018	478,95	286,80
Aussetzungszinsen	2020	30.07.2020	405,24	243,00
Körperschaftsteuer	07-09/2020	17.08.2020	437,00	262,20
Umsatzsteuer	2016	15.02.2017	316,67	189,60
Körperschaftsteuer	10-12/2020	16.11.2020	439,00	263,40
Körperschaftsteuer	01-03/2021	15.02.2021	437,00	262,20
Körperschaftsteuer	04-06/2021	17.05.2021	437,00	262,20
Körperschaftsteuer	07-09/2021	16.08.2021	437,00	262,20
Aussetzungszinsen	2021	08.11.2021	2.098,65	1.258,80
Körperschaftsteuer	10-12/2021	15.11.2021	439,00	263,40
Körperschaftsteuer	01-03/2022	15.02.2022	437,00	262,20
Körperschaftsteuer	04-06/2022	16.05.2022	437,00	262,20
Umsatzsteuer	2020	15.02.2021	426,64	255,60
Körperschaftsteuer	07-09/2022	16.08.2022	437,00	262,20
Körperschaftsteuer	10-12/2022	15.11.2022	439,00	263,40
Körperschaftsteuer	01-03/2023	15.02.2023	437,00	262,20
Körperschaftsteuer	04-06/2023	15.05.2023	437,00	262,20
Körperschaftsteuer	07-09/2023	16.08.2023	437,00	262,20
Körperschaftsteuer	10-12/2023	15.11.2023	439,00	263,40
Umsatzsteuer	2011	15.02.2012	18.718,87	11.230,80
Umsatzsteuer	2011	15.02.2012	11.676,38	7.005,60

Umsatzsteuer	2012	15.02.2013	36.810,73	22.086,00
Umsatzsteuer	2012	15.02.2013	40.674,93	24.404,40
Umsatzsteuer	2013	17.02.2014	19.369,21	11.621,40
Umsatzsteuer	2013	17.02.2014	85.979,66	51.587,40
Umsatzsteuer	2014	16.02.2015	35.755,99	21.453,00
Umsatzsteuer	2014	16.02.2015	111.635,18	66.981,00
Umsatzsteuer	2015	15.02.2016	24.636,33	14.781,60
Umsatzsteuer	2015	15.06.2016	122.332,69	73.399,20
Umsatzsteuer	2016	15.02.2017	146.235,40	87.741,00
Umsatzsteuer	2017	15.02.2018	99.359,26	59.615,40
Anspruchszinsen	2014	06.08.2014	884,77	530,40
Anspruchszinsen	2015	06.08.2018	135,88	81,00
Aussetzungszinsen	2021	08.11.2021	2.098,65	1.258,80
Summe:				***12***

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Klagenfurt am Wörthersee, am 29. Mai 2026