

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, Wohnanschrift, vertreten durch NameSteuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 22. Februar 2011 betreffend Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 1. September 2016, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die darauf entfallenden Abgaben sind den beigefügten Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Erkenntnis-Spruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) aus den weiter unten angeführten Gründen nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist beeideter Wirtschaftsprüfer und Steuerberater und war als solcher in den Streitjahren zur Erzielung von Einkünften aus selbständiger (freiberuflicher) Arbeit tätig. Bis zu seinem Ausscheiden 2003 aus der ihn steuerlich vertretenden Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft (im Adressfeld angeführt) war er einer ihrer Gesellschafter.

Davor hatte der Bf. unter anderem Einkünfte aus selbständiger Arbeit bzw. als Geschäftsführer-Gesellschafter der von ihm 1994 gemeinsam mit anderen gegründeten XY-GmbH erzielt. 1999 war diese Gesellschaft mit der im selben Jahr gegründeten steuerlichen Vertretung des Bf verschmolzen worden.

Mit Gesellschaftsvertrag vom Datum1 war die 123ConsultingGmbH gegründet worden. Die Gesellschaft wurde mit Vertrag vom Datum2 durch Einbringung des in der Rechtsform eines nicht im Handelsregister eingetragenen Einzelunternehmens geführten Betriebes "Name-Beratung" der NameGesellschafterin (StandortEinzelunternehmen) geändert.

Die Eintragung im Firmenbuch erfolgte 2003. Gesellschafter waren seit Anbeginn die beiden oben Genannten, ab 01.12.2009 der Bf. allein. Als Geschäftsführer fungierten seit Anbeginn NameGesellschafterin und der Bf., ab 01.12.2009 der Bf. allein. Hinsichtlich des Zustandekommens und der Wirkung von Gesellschafterbeschlüssen bestimmte der (erst im Beschwerdeverfahren zu den Akten genommene) Gesellschaftsvertrag über die Errichtung der GmbH Folgendes:

1. Vertrag vom Datum1 bzw. Datum2:

§ 2 Gegenstand des Unternehmens

- a) Unternehmensberatung einschließlich der U.-Organisation im Bereich des Finanz- und Rechnungswesens, insbesondere die Erbringung von Corporate Finance-Dienstleistungen, ferner die Beratung im Zusammenhang mit Mergers & Acquisitions sowie die Planung, Durchführung und Überwachung organisatorischer und kaufmännischer Maßnahmen.
- b) Dienstleistungen im Bereich Öffentlichkeitsarbeit, Networking, Finanzkommunikation, Event-Organisation, Betrieb einer Werbeagentur
- c) Bankgeschäfte nach dem BWG sind ausdrücklich ausgenommen.

§ 5 Geschäftsführung und Vertretung

Die beiden Gesellschafter führten laut Anmeldung zum und Eintragung im Firmenbuch die Geschäfte bis zum Ausscheiden der NameGesellschafterin gemeinsam.

§ 6 Generalversammlung (Gen. Vers)

1. Am Sitz der Gesellschaft, 2. Einberufungsfrist, Beschlussfähigkeit, 3. Beschlüsse auch im schriftlichen Wege, 4. Vertretung der Gen. Vers. und Ausübung des Stimmrechtes durch einen Bevollmächtigten, 5. Beschlussfassung mit einfacher Mehrheit der abgegebenen Stimmen (nach vollen EUR 10,00 der Stammeinlage eines Gesellschafters)

§ 7 Jahresabschluss

- 1. Beschluss über die Prüfung und Feststellung des Jahresabschlusses Entlastung der Geschäftsführer und allfällige Ausnahme von der Verteilung des Bilanzgewinnes auf die Gesellschafter jeweils mit 3/4-Mehrheit der abgegebenen Stimmen.
- 2. (Wahl eines berufsberechtigten Abschlussprüfers für die Gesellschaft durch die Generalversammlung ist möglich)

§ 8 Gesellschaftsanteile

- 1. Übertragung, Teilung, Verpfändung und sonstige Belastung von Geschäftsanteilen bedarf ... der Zustimmung aller Gesellschafter durch Beschluss. Ohne Beschluss binnen 30 Tagen nach Zugang der Mitteilung gilt die Zustimmung als erteilt.

2. ...

3. Wird die Übertragung eines Geschäftsanteils beabsichtigt, muss der Anteil zuvor anderen Gesellschaftern (durch eingeschriebene Mitteilung) anteilig ... angeboten werden. Das Aufgriffsrecht ist binnen 30 Tagen nach Zugang der Mitteilung auszuüben.

In der Einbringungsbilanz des eingebrachten Einzelunternehmens zum 31.12.2002 wurden Aktiva (Sachanlagen von € 5.863,39, Firmenwert von € 100,00; Umlaufvermögen bestehend aus Forderungen) und Passiva (Einbringungskapital nach Entnahmen gemäß § 16 (5) UmgrStG von € 900,00; sonstige Rückstellungen und Verbindlichkeiten, hauptsächlich gegenüber Kreditinstituten) dargestellt.

Im Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom Datum2 zwischen NameGesellschafterin als Sacheinlegerin und der in Gründung befindlichen 123ConsultingGmbH als Sachübernehmerin ist unter anderem Folgendes zu lesen:

"Präambel

(1) Der vorliegende ... Vertrag bezweckt vorrangig die Weiterführung des operativen Geschäftsbetriebes der Sacheinlegerin in Österreich im Rahmen einer Kapitalgesellschaft.

Erstens (Vertragsgegenstand)

(1) Der Betriebsgegenstand der Sacheinlegerin ist die Erbringung von Dienstleistungen im Bereich Öffentlichkeitsarbeit, Networking, Finanzkommunikation, Event-Organisation.

(2) ...

(3) Das Vermögen der Sacheinlegerin ergibt sich aus der Übergangsbilanz zum 31.12.2002 (Anlage I). Die Bewertung des Vermögens zum 31.12.2002 erfolgte zu Buchwerten nach steuerlichen Vorschriften.

(4) Das ... einzubringende Vermögen ergibt sich aus der Einbringungsbilanz zum 31.12.2002 (Anlage II)

(5) Aus dem Vermögen ... nicht übertragen werden gemäß Übergangsbilanz und Einbringungsbilanz folgende Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter:

- Aktiva: Forderungen gegenüber Kunden im Gesamtbetrag von EUR 1.448,09.
- Passiva: Keine.

(6) Durch diesen Einbringungsvertrag gehen sämtliche Verträge nach den Grundsätzen der Einzelrechtsnachfolge auf die Sachübernehmerin über. Zu diesen Verträgen zählen insbesondere die nachstehend angeführten Verträge:

a) Aufträge für Kommunikationsdienstleistungen der Kunden: Steuerberatung-Holding und VersicherungsmaklerAG

b) Büromietvertrag: Die Sachübernehmerin tritt in den Hauptmietvertrag betreffend das Mietobjekt-Geschäftsadresse vom 12.12.2002 ein.

c) PKW Leasingverträge:

Marke, pol. Kennzeichen, Leasinggeber genannt.

d) sonstige Verträge:

- One GmbH, ... Mobiltelefon
- UTA Telekom AG, Kundennummer ...
- Mobilkom Austria AG & Co KG, Mobiltelefonvertrag
- Plug.data (Name d. Anbieters genannt), Internetdienstleistungen
- Observer, Österreichischer Medienbeobachter, Clipping Abo
- Master Card Kartenummer ...
- PKW-Versicherungen zum o.a. Auto
- sämtliche weiteren Verträge, die die Sacheinlegerin in Bezug auf das einbringungsgegenständliche ... Einzelunternehmen abgeschlossen hat.

(7) Forderungszession an die Sachübernehmerin, welche die Annahme erklärt.

Zweitens - Drittens - Viertens - Fünftens

(Einbringungserklärung, UmgrStG, Einbringungsbilanz, -Stichtag)

Sechstens (Mitarbeiter)

Die übernehmende Körperschaft nimmt zur Kenntnis, dass sie sämtliche Arbeitnehmer nach §3 AVRAG zu übernehmen hätte. Festgehalten wird, dass zum 31.12.2002 keine Dienstverhältnisse zwischen Arbeitnehmern und der Sacheinlegerin bestanden haben.

Siebtens - Achters - Neuntens - Zehntens

(Mietrechte, Gewerberecht, Gewährleistung, Gegenleistung)

Gewährleistung: Die übernehmende Körperschaft hat sich insbesondere über die seit 21.12.2002 getätigten Geschäfte der Sacheinlegerin informiert, in die Bücher und Schriften (derselben) Einsicht genommen."

Zeitgleich mit (eine juristische Sekunde nach) der Errichtung schlossen die Gesellschafter der 123ConsultingGmbH vor dem öff. Notar NN, folgende (dem FA am 08.09.2010 vorgelegte) "Syndikatsvereinbarung":

1. Vertragsparteien

1.2. am eingezahlten Stammkapital der Gesellschaft sind beteiligt:

NameGesellschafterin (Kommunikationsberaterin) ... EUR 17.500,00 (50%)

der Bf (Wirtschaftsprüfer)EUR 17.500,00 (50%)

SummeEUR 35.000,00 (100%)

2. Syndikatsvereinbarung

Die Syndikatspartner vereinbaren, sich hinsichtlich der unter 1. genannten Geschäftsanteile den Bestimmungen dieses Syndikatsvertrages zu unterwerfen.

3. Zweck der Syndikatsvereinbarung

... ist es sicherzustellen, dass

a) keine Person oder Gesellschaft den Namen "123ConsultingGmbH" oder "123CommunicationGmbH" oder auch nur einen annähernd gleichen Firmennamen bzw. ein vergleichbares Logo für sich beansprucht oder einen solchen Marktauftritt verwendet, es sei denn, NameGesellschafterin und Bf verfügen gemeinsam oder einer von beiden verfügt über eine solche Beteiligung an einer Gesellschaft, die mehr als 50 Prozent der Stimmrechte vermittelt, wobei deren übrige Gesellschafter sich diesem Syndikatsvertrag vollinhaltlich unterwerfen, soweit dieser auf die Verhältnisse dieser Gesellschaft sinngemäß anwendbar ist. Wenn NameGesellschafterin den von ihr gehaltenen Geschäftsanteil zur Gänze veräußert, ist sie berechtigt, für den Geschäftsbereich Communication den Marktauftritt "123" als Einzelunternehmerin oder für eine Gesellschaft - in diesem Fall auch als Bestandteil der Firma - weiter zu verwenden. Wenn Bf den von ihm gehaltenen Geschäftsanteil zur Gänze veräußert, ist er berechtigt, für den Geschäftsbereich Corporate Finance den Marktauftritt "123" als Einzelunternehmer oder für eine Gesellschaft - in diesem Fall auch als Bestandteil der Firma - weiter zu verwenden.

b) keine Person Anteile an 123 GmbH erwerben kann, die nicht die berufliche Qualifikation eines Wirtschaftsprüfers, Steuerberaters, Kommunikationsberaters oder Unternehmensberaters hat, wobei Einvernehmen darüber besteht, dass die Gesellschaftereigenschaft ferner an die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses oder eines aufrechten, grundsätzlich jede Nebentätigkeit ausschließenden Freien Dienstvertrags zur Gesellschaft bzw. zu einer anderen Gesellschaft der künftigen 123-Gruppe gebunden ist. **Ausdrücklich ausgenommen ist die selbständige Tätigkeit von Bf als Wirtschaftstreuhänder, die dieser weiterhin auf eigene Rechnung durchführen wird.** (Hervorhebung durch BFG)

4. Geschäftsführung

4.1. Soweit die Syndikatspartner zu Geschäftsführern der Gesellschaft bestellt sind, besteht Einvernehmen darüber, dass die Geschäftsführung im Rahmen einer Geschäftsordnung ausgeübt wird, für deren Aufstellung und Abänderung im Syndikat eine Mehrheit von drei Viertel der abgegebenen Stimmen erforderlich ist.

4.2. In Ergänzung des Gesellschaftsvertrages erklären alle Syndikatspartner ihr Einverständnis darüber, dass die künftige Bestellung und Abberufung von Geschäftsführern mit einer Mehrheit von drei Viertel der abgegebenen Stimmen im Syndikat zu erfolgen hat.

5. Verpflichtung zum Anbieten der Abtretung von Geschäftsanteilen

Die Syndikatspartner verpflichten sich, bei aus welchen Gründen immer erfolgnder Beendigung des aktiven Dienstverhältnisses oder eines grundsätzlich jede Nebentätigkeit ausschließenden Freien Dienstvertrags zur 123 GmbH oder einer Gesellschaft der künftigen 123-Gruppe ihre Beteiligung an der Gesellschaft zur Abtretung nach nachstehenden Bestimmungen anzubieten und auf die Führung eines 123-ähnlichen Firmennamens und die Vornahme eines solchen Marktauftritts unentgeltlich zu verzichten.

Die Bestimmungen des Punktes 3. dieser Syndikatsvereinbarung für die Syndikatspartner NameGesellschafterin und Bf bleiben unberührt.

6. Vorgehensweise bei Ausübung des Aufgriffsrechts

6.1. In § 8 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrages der 123 GmbH ist ein Aufgriffsrecht für frei werdende Geschäftsanteile vorgesehen.

...

6.3. Bei Ausscheiden eines Syndikatspartners sind im Sinne des Senioritätsprinzips den zuerst eingetretenen Syndikatspartnern in der Reihenfolge ihres Einzuges in das Syndikat nach Maßgabe ihrer bisherigen Beteiligungsverhältnisse Anteile anzubieten, bis diese jeweils zehn Prozent am Stammkapital halten.

...

6.5. Abtretungen von Geschäftsanteilen in Ausübung des Aufgriffsrechts haben grundsätzlich zum Syndikatskurs gemäß Punkt 7.1. zu erfolgen.

7. Syndikatskurs

...

7.3. Als weitere Basis des Syndikatskurses dient der von der Gesellschaft betreute Umsatz. Dieser Umsatz berechnet sich aus dem Durchschnitt der letzten drei vollen Geschäftsjahre. ...

8. Vorkaufsrecht

8.1. Beabsichtigt ein Gesellschafter, seinen Anteil ganz oder teilweise zu veräußern oder zu übertragen, und machen die anderen Gesellschafter von ihrem gesellschaftsvertraglichen Aufgriffsrecht nicht Gebrauch, so haben die anderen Gesellschafter ein Vorkaufsrecht im Sinne der §§ 1072 ff ABGB ... Das Vorkaufsrecht kann nur im Verhältnis der Stammeinlagen ausgeübt werden. Punkt 6.3. ist sinngemäß anzuwenden.

...

9. Auftragsschutz

9.1. Die Syndikatspartner verpflichten sich, grundsätzlich nach Beendigung der Mitgliedschaft zum Syndikat Auftragsverhältnisse mit Klienten, die zu irgendeinem Zeitpunkt innerhalb von zwei Jahren vor Beendigung der Zugehörigkeit zum Syndikat in einem Auftragsverhältnis zur 123 GmbH oder einer anderen Gesellschaft der künftigen 123-Gruppe standen, nicht anzunehmen oder auszuüben. Jeder Syndikatspartner verpflichtet sich ferner, die genannte Verpflichtung auf sämtliche Kommunikationsberatungs-, Wirtschaftsprüfungs-, Steuerberatungs- und Unternehmensberatungsgesellschaften, bei welchen der Syndikatspartner nach Ausscheiden aus dem Syndikat einen bestimmenden Einfluss, sei es auf Grund von Geschäftsanteilen, sei es auf Grund von Stimmrechten, haben wird und auch auf solche Kommunikationsberatungs-, Wirtschaftsprüfungs-, Buchprüfungs-, Steuerberatungs- und Unternehmensberatungsgesellschaften, zu welchen der Syndikatspartner in einem echten Dienstverhältnis, einem freien Dienstverhältnis oder einem Werkvertragsverhältnis stehen wird, zu überbinden.

9.2. Sollten Klienten, die von der 123-Gruppe oder irgendeiner Gesellschaft der künftigen 123-Gruppe zu irgendeinem Zeitpunkt innerhalb von zwei Jahren vor Ausscheiden des Syndikatspartners aus dem Syndikat in Form eines Auftragsverhältnisses betreut werden, anlässlich des Ausscheidens aus dem Syndikat den ausscheidenden Syndikatspartner direkt oder indirekt beauftragen, verpflichten sich der ausscheidende Syndikatspartner und die übrigen Mitglieder des Syndikats dafür Sorge zu tragen, dass eine entgeltliche Vereinbarung zwischen dem ausscheidenden Syndikatspartner und der betreffenden 123-Gesellschaft getroffen wird.

9.3. Bei Zuwiderhandeln gegen diese Vertragsbestimmung oder bei Nicht-zu-Stande-kommen einer entgeltlichen Vereinbarung ist ein Entgelt in Höhe des durchschnittlichen Jahresumsatzes, den die jeweilige Gesellschaft der 123-Gruppe innerhalb der letzten drei Jahre vor Beendigung der Mitgliedschaft des ausscheidenden Syndikatspartners zum Syndikat mit dem betreffenden Klienten erzielt hat, fällig. Bei Klienten, die weniger als drei Jahre vor Beendigung der Mitgliedschaft zum Syndikat von einer Gesellschaft der 123-Gruppe betreut wurden, ist das in der Zeit der tatsächlichen Betreuung erzielte Honorar auf ein Jahreshonorar umzurechnen.

10 Deszendentenregelung

11. Grundsätze der Geschäftstätigkeit

11.1. Die Syndikatspartner beabsichtigen, zur optimalen Entwicklung der Gesellschaft beizutragen.

11.2. (Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit)

11.3. 123 GmbH soll ein führendes Unternehmen für integrierte Finanzkommunikation und Corporate Finance-Dienstleistungen werden.

12. Abstimmungen im Syndikat

12.1. Die Syndikatspartner stimmen in Syndikatsfragen nach Maßgabe des im Syndikat vertretenen Stammkapitals ab.

12.2. (Recht der Einberufung von Syndikatssitzungen, Beschlussfähigkeit: bei Sitzung auf Grund der Ersteinladung: 75%, auf Grund der zweiten Einladung bei unveränderter TO: 40% des Stammkapitals)

12.3. Ausübung des Stimmrechts durch Bevollmächtigte nur wenn

a) der Bevollmächtigte Partner im Syndikat ist;

b) der Bevollmächtigte sich mit schriftlicher Vollmacht ausweist.

12.4. Vorsitz in der Syndikatssitzung mangels anderer Einigung das an Lebensjahren älteste Mitglied, aber ohne Dirimierungsrecht. (*Anm. BFG: der Bf ist an Lebensjahren älter als NameGesellschafterin.*)

12.5. Beschlussfassung im Syndikat - außer in den nachstehend in Punkt 12.6. angeführten Fällen - mit einfacher Mehrheit der abgegebenen Stimmen.

12.6. Das Syndikat fasst die folgenden Beschlüsse mit einer Mehrheit von 70% der abgegebenen Stimmen:

a) Änderung des Gesellschaftsvertrages

b) Änderung des Syndikatsvertrages und Auflösung des Syndikats

- c) Ausschluss eines Partners und Gesellschafters
- d) Änderung des in der gesamten 123-Gruppe einheitlichen Logos und Marktauftrittes e)
- Änderung der Grundsätze betreffend:
 - Geschäfts- und Personalpolitik
 - Klientenakquisition und Honorarpolitik
 - Qualitätsstandards und Kapazitätsauslastung
 - Schulung, Ausbildungs- und Informationssystem
 - Struktur und Organisation des Unternehmens
- f) Änderung der Logo- und Nutzungsverträge
- g) Eingehen und Auflösung von Partnerschaften, Kanzlei- und Kundenstockerwerb, Beteiligung an anderen Unternehmen sowie der Abgabe, Veräußerung, Verpachtung und Pachtung derselben
- h) Geschäftsführerdienstverträge, insbesondere die Bestellung und Abberufung von Geschäftsführern
- i) Erteilung der Prokura
- j) Erteilung von Pensionszusagen
- k) Abschlüsse von Anstellungsverträgen, soweit die Bezüge pro Jahr 50.000,00 Euro oder die Kündigungsfrist sechs Monat übersteigen bzw. übersteigt
- l) Abschluss von Versicherungsverträgen betreffend Ableben, Invalidität und Arbeitsunfähigkeit
- m) Verteilung des Bilanzgewinnes
- n) Auflösung und Liquidation der Gesellschaft.

12.7. (Valorisierung nach VPI 1996

12.8. Abweichend von den gesetzlichen Stimmrechten stehen der Syndikatspartnerin NameGesellschafterin 75 Prozent der Stimmrechte in all jenen Fragen zu, die den Geschäftsbereich Communication und dem Syndikatspartner Bf 75 Prozent der Stimmrechte bei all jenen Fragen zu, die den Geschäftsbereich Corporate Finance betreffen.

13. Sonstige Rechte und Pflichten der Syndikatsmitglieder

13.1. Der Erwerb einer Beteiligung an der Gesellschaft berechtigt für sich alleine nicht, eine leitende Position oder die Einräumung besonderer Rechte durch die Gesellschaft zu verlangen.

13.2. Syndikatspartner sind nicht berechtigt, ab dem Zeitpunkt der Unterfertigung dieses Vertrages ein anderes Arbeitseinkommen als das (die) bestehende(n) oder Anteile an anderen Kommunikationsberatungs- oder Unternehmensberatungsunternehmen zu erwerben mit Ausnahme solcher, deren Ergebnis in wirtschaftlicher Beurteilung zumindest teilweise der 123 GmbH oder einer Gesellschaft der künftigen 123-Gruppe zufließt. Einkünfte aus untergeordneter wissenschaftlicher, literarischer, journalistischer oder unterrichtender Tätigkeit und Funktionsgebühren gelten nicht als Arbeitseinkommen. **Die Tätigkeit von Bf als Wirtschaftstreuhänder ist hiervon ausdrücklich ausgenommen (Hervorhebung durch BFG).** Die Syndikatspartner werden

eine gesonderte Vereinbarung über die Höhe der Geschäftsführerbezüge treffen, in welcher auf die oben ausgenommenen Tätigkeitseinkünfte Bedacht zu nehmen sein wird.

13.3. Die Syndikatspartner verpflichten sich, sich an die Bestimmungen dieses Vertrages sowie an alle, mit vorgesehener Mehrheit geschlossenen Syndikatsvereinbarungen zu halten. Sie verpflichten sich, alle Rechte und Pflichten aus dem Vertrag auf ihre Rechtsnachfolger zu überbinden. Kommt ein Syndikatspartner diesen Verpflichtungen nicht nach, so ist er mittels eingeschriebenen Briefes aufzufordern, sein Zuwiderhandeln einzustellen. Erfolgt das nicht innerhalb angemessener Frist, so gilt dies als Anbot zum Erwerb der Beteiligung im Sinne obiger Bestimmungen.

14. Auflösung der Syndikatsvereinbarung

Die Auflösung dieser Syndikatsvereinbarung bedarf der Zustimmung des Syndikats mit einer Mehrheit von 80 Prozent der abgegebenen Stimmen.

Anmerkung BFG: Nachdem der Gesellschaftsvertrag mit Generalversammlungsbeschluss vom Datum6 in seinem § 1 geändert worden war, erfolgte auf Grund des Umwandlungsvertrages vom Datum5 mit Generalversammlungsbeschluss vom selben Tag die Umwandlung gemäß §§ 2 ff UmwG durch Übertragung des Unternehmens auf den Gesellschafter Bf (= Bf) und Fortführung durch diesen in der Rechtsform des protokollierten Einzelunternehmens "123 Corporate Finance e.U.", und war die Gesellschaft mit Wirkung vom Datum3 auf Grund des am Datum beim Firmenbuchgericht eingelangten Löschantrages aufgelöst und gelöscht.

Mit Vertrag vom Datum4 schlossen die 123 - Consulting GmbH als Geschäftsherr einerseits und der Bf. andererseits einen Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft mit Rückwirkung des Zusammenschlusses auf den Datum3, wobei die Vermögenseinlage des Bf. EUR 15.000,00 betrug.

Der oben angeführte Vertrag enthält u. a. folgende hier relevante Bestimmungen:

1. Vertragsteile

1.2. Der Bf. ist "stiller Gesellschafter" (im Folgenden auch: stillGes).

2. Firma, Sitz und Gegenstand des Unternehmens

2.2. Die GmbH betreibt mit Sitz in Wien ein Unternehmen, welches Unternehmensberatung und PR Beratung zum Gegenstand hat.

3. Gesellschaftsverhältnis

3.1. (...) Eine Einbringung der stillen Beteiligung am Unternehmen der GmbH gegen Anteile, Genussrechte oder Ähnliches an einer Kapitalgesellschaft oder ein Zusammenschluss zu einer Personengesellschaft bedarf der vorherigen Zustimmung des stillen Gesellschafters.

3.2. Der stillGes wird aus den im Betrieb der GmbH abgeschlossenen Geschäften weder berechtigt noch verpflichtet.

3.3. Die Aufnahme weiterer stiller Gesellschafter ist jederzeit ohne Zustimmung des stillGes zulässig.

3.4. Der Gesellschaftsvertrag der GmbH ... ist dem stillGes bekannt.

4. Dauer der Gesellschaft, Geschäftsjahr

4.1. Die stille Gesellschaft beginnt mit der Unterzeichnung ... und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

4.2. Das Geschäftsjahr entspricht jenem der GmbH.

5. Geschäftsführung und Vertretung

Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft steht ausschließlich den Organen der GmbH zu.

6. Gesellschafterbeschlüsse

6.1. Durch Gesellschafterbeschlüsse werden alle Angelegenheiten der Gesellschaft entschieden, die vertraglich oder gesetzlich eines solchen Gesellschafterbeschlusses bedürfen.

6.2. Dem stillGes steht ein Stimmrecht im Ausmaß seiner Vermögenseinlage zu, wobei auf jeweils EUR 1.000 (...) eine Stimme entfällt. Der GmbH steht ein Stimmrecht im Ausmaß ihres (vom Buchwert abweichend festgesetzten) nachfolgend angeführten Verkehrswertes des Eigenkapitals zu, wobei auf jeweils EUR 1.000,00 (...) eine Stimme entfällt:
Verkehrswert des Eigenkapitals (*Anm. BFG:* der GmbH) EUR 1.000.000 (...)

7. Vermögenseinlage

7.1. Einlage des Bf. von EUR 15.000,00.

7.2. Zur Zahlung fällig bei Unterfertigung des Vertrages

7.3. Einlage geht in das Vermögen der GmbH über.

7.4. Die stille Beteiligung (stillB) erstreckt sich auf das gesamte Vermögen der GmbH, einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes. Der Anteil der stillB entspricht dem Verhältnis der Einlage zum (vom Buchwert abweichend festgesetzten) jeweiligen unter 6.2. angeführten Verkehrswert des Eigenkapitals der GmbH.

7.5. Eine Nachschusspflicht und/oder Haftung des stillGes über die geleistete Einlage hinaus besteht nicht.

8. Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG

...

8.2. Stichtag des Zusammenschlusses iSd § 24 UmgrStG iZm § 13 ist der Datum3.

8.3. Der Zusammenschluss stellt einen Verkehrswertzusammenschluss dar.

(Ergänzungsbilanzen auf Gesellschafterebene, in den Folgejahren laufend fortgeschrieben)

8.4. Der Zusammenschluss ... erfolgt auf Basis des Zwischenabschlusses der GmbH zum Datum3 (Anlage 1 zum Vertrag).

9. Kapital-/Verrechnungskonten

10. Jahresabschluss

10.1. Die GmbH hat die Bilanz samt Gewinn- und Verlustrechnung innerhalb von fünf Monaten nach Ablauf eines Geschäftsjahres unter sinngemäßer Anwendung der für Kapitalgesellschaften (§ 221 öHGB) geltenden Rechnungslegungsvorschriften zu erstellen, samt Lagebericht der Geschäftsführung von einem dazu befugten Wirtschaftstreuhänder/Wirtschaftstreuhandgesellschaft prüfen zu lassen und dem stillGes unverzüglich zur Kenntnis zu bringen.

11. Gewinn- und Verlustverteilung

11.1. Grundlage der Berechnung der Gewinn- und Verlustbeteiligung des stillGes ist der gemäß Punkt 10. erstellte Zwischenabschluss.

11.2. Ergebnisverteilung - Der stillGes nimmt ab dem Stichtag des Zusammenschlusses am Betriebsergebnis der Gesellschaft teil, ... Die Ergebnisverteilung hat auch für steuerliche Zwecke Gültigkeit.

11.2.1. Verlustverteilung

Allfällig anfallende Verluste sind zunächst zur Gänze dem stillGes zuzuweisen, ... so lange, bis das Verrechnungskonto der jeweiligen Tranche der Vermögenseinlage des stillGes einen Debitsaldo von 150 (einhundertfünfzig) % des Kapitalkontos erreicht hat.

...

11.2.2. Gewinnverteilung

Die Gewinnaufteilung zwischen der GmbH und dem stillGes hat grundsätzlich im Verhältnis der Vermögenseinlage des Gesellschafters zu dem unter Punkt 6.2. genannten Verkehrswert des Eigenkapitals der GmbH zu erfolgen.

11.2.3. (bei mehreren atypisch stillen Gesellschaften; *nicht relevant*)

12. Entnahmen; 13. Übertragung von Anteilen; 14. Kündigung; 15. Ableben des stillGes; 16. Auseinandersetzung; 17. Vorsorge gg. endgültige Verschiebung der Steuerbelastung; 18. Schiedsklausel; 19. Schlussbestimmungen; Kosten/Gebühren;

Anlagen zum Vertrag:

- Zwischenabschluss der (GmbH) z. Datum3;
- Zusammenschlussbilanz zum Datum3.

(Anm. BFG: Mit der stillen Einlage erwarb der Bf. kraft Zusammenschlusses rückwirkend per Datum3 eine Stimmrechtsmehrheit an der 123 und dadurch beherrschende Stellung gegenüber der Gesellschafterin NameGesellschafterin.)

Für die Streitjahre legte der Bf. Einkommensteuererklärungen, die er für 2005 am 29.08.2007 in Papierform, für 2006 am 13.05.2008 und für 2007 am 09.04.2009 jeweils über FinanzOnline elektronisch einreichte.

Die Erklärungen hatten folgenden Inhalt (Beträge in EUR):

2005

1. Einkünfte aus selbständiger (freibruflcher) Arbeit (KZ 320) = 36.575,62 (siehe Beil. E 1a)

2. Einkünfte aus Kapitalvermögen ((KZ 754) = 645,48; ausländische Quellensteuer = 0
3. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Miteigentümer) = 12.810,60 (4x E106b-E)
4. Sonstige Einkünfte, und zwar
 - Wiederkehrende Bezüge (§ 29 Z 1, KZ 800) = -2.279,30
 - Funktionsgebühren (KZ 804) = 15,00
 - Substanzgewinne aus ausländischen Invest.-Fonds ohne KEST-Abzug (KZ 409) = 360,97
5. Gesamtbetrag der Einkünfte (KZ 777) = 47.121,92
6. Sonderausgaben, und zwar
 - Versicherungsprämien (KZ 455) = 10.422,50
 - Freiwillige Weiterversicherungen u Nachkauf Versicherungszeiten (KZ 450) = 3.270,28
 - Kirchenbeitrag (KZ 458) = 100,00
 - Steuerberatungskosten (KZ 460) = 1.227,66

Den angefügten Beilagen sind folgende Angaben zu entnehmen:

Beilage E 1a

Betriebseinnahmen: 90.167,54;

Personal, Fremdleistungen: 32.159,88;

übrige Betriebsausgaben: 21.432,04.

Beilagen E 106b-E (St.Nrn., 8 Lageadressen)

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gesamt = 12.810,60

2006

Alleinverdienerabsetzbetrag (AVAB) beantragt

Einkünfte aus selbständiger Arbeit (KZ 320) 56.868,88

Betriebseinnahmen (KZ 9040) 137.584,81

abzüglich Personal, Fremdleistungen - 53.740,43

abzüglich übrige Betriebsausgaben - 26.975,50

Der Bf. bezeichnete die Branche seines Einzelunternehmens mit "Unternehmens- und Public Relations-Beratung"; die selbständige Tätigkeit als Wirtschaftstreuhänder blieb unerwähnt.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb (KZ 330)- 19.312,96

Einkünfte aus der atypisch stillen Beteiligung, siehe 2007

Einkünfte aus Kapitalvermögen, und zwar

Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen, mit dem

besonderen Steuersatz v. 25% zu besteuern (KZ 754) 2.338,91

auf Kapitalerträge anzurechnende EU-Quellensteuer (KZ 799)85,40

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Lageadressen wie 2005)

insgesamt (KZ 370)9.593,44

Sonstige Einkünfte, davon

Wiederkehrende Bezüge § 29 Z 1 (KZ 800) -4.807,86
 Substanzgewinne aus ausländ. Investmentfonds
 ohne KEst-Abzug (25%) (KZ 409) 4.835,68
 Sonderausgaben, davon
 Freiwillige Weiterversicherungen, ... (KZ 450) 3.270,28
 Kirchenbeitrag (KZ 458) 100,00

2007

Alleinverdienerabsetzbetrag (AVAB) beantragt

Einkünfte aus selbständiger Arbeit (KZ 320) 40.060,27
 Betriebseinnahmen (KZ 9040) 95.823,73
 abzüglich Personal, Fremdleistungen (KZ 9110)..... - 32.954,33
 abzüglich eigene Pflichtversicherungsbeiträge (KZ 9225) - 15.886,75
 abzüglich übrige Betriebsausgaben (KZ 9230) - 6.922,38

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

atypisch stille Beteiligung an "123-C GmbH u. Mitges",
 StNr-, bereits festgestellt mit - 3.186,97

Einkünfte aus Kapitalvermögen

Kapitalerträge ausländ. Kapitalanlagen ohne KEST-Abzug, die mit
 dem besonderen Steuersatz 25% zu besteuern sind (KZ 754) 1.048,05
 darauf entfallende ausländ. Quellensteuer (KZ 757) 127,40

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (wie 2005 und 2006)

insgesamt (KZ 370) 4.574,07

Sonstige Einkünfte, davon

Wiederkehrende Bezüge § 29 Z 1 (KZ 800) - 9.426,56
 Substanzgewinne ausländ. Invest.Fonds
 ohne KEST-Abzug 25% (KZ 409) 3.512,24

Sonderausgaben, davon

Freiwillige Weiterversicherungen, ... (KZ 450) 3.270,28
 Kirchenbeitrag (KZ 458) 100,00

Im Zuge einer durch die Außenprüfung vorgenommenen Risikoanalyse ersuchte das Finanzamt (FA; auch: belangte Behörde, kurz: belB) den Bf. mit Vorhalt vom 23.03.2010 (siehe Bl. 1ff im Konvolut "Vorhalteverfahren") u. a. um folgende Ergänzungen seiner Einkommensteuererklärungen für 2004 bis 2007:

"Einkünfte aus selbständiger Arbeit

1) Betriebsausgabenpauschale

Gem. § 17 Abs. 1 1. Teilstrich (EStG 1988) beträgt der Durchschnittssatz u.a. bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung (Steuerberatung/Wirtschaftstreuhänder) sowie einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z. 2 (sonstige selbständige Einkünfte - wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer) 6%.

2) Vorlage der Berechnung/Aufstellung der geltend gemachten sonstigen Aufwendungen:

2004: EUR 19.062,50

2005: EUR 21.432,04

2006: EUR 26.975,50

2007: EUR 6.922,38

3) Vorlage der entsprechenden Unterlagen bezüglich der Position "Personal":

2005: EUR 32.159,88

2006: EUR 53.740,43

2007: EUR 32.954,33

4) Vorlage der Belege bezüglich KZ 9225:

2007: EUR 15.886,75

Sonstige Einkünfte

1) Bekanntgabe der Einkünfte gemäß § 29 Z. 4 EStG der Jahre 2004 und 2006

2) und 3) (betrifft nur 2003 und 2004; nicht verfahrensgegenständlich)"

Der Bf. antwortete mit Schreiben vom 04.07.2010 (Bl. 42 ff, E-Akt 2007), soweit verfahrensgegenständlich relevant, wie folgt:

"ad Einkommensteuer, Einkünfte aus selbständiger Arbeit

1) Für Einkünfte aus der Tätigkeit als Steuerberater beträgt das Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 Abs. 1 1. Teilstrich 12 Prozent. Diese Rechtsansicht stütze ich auf die Einkommensteuerrichtlinien 2000, Rz 4114.

2) Diesbezüglich verweise ich auf die Ihnen zu Punkt 1) übergebenen Einnahmen- / Ausgabenrechnungen (*u. a. für 2005, 2006 und 2007; dazu weiter unten*).

3) Diesbezüglich verweise ich wieder auf meine Ausführungen zu Punkt 1 Ihrer umsatzsteuerlichen Anfrage. Es handelt sich durchwegs um Subhonorare, die ich an 123 für die Weitergabe meiner Honorareinnahmen als Wirtschaftstreuhänder erzielt habe.

4) (KZ 9225, Betriebsausgaben-Nachweis) Es handelt sich hinsichtlich des Teilbetrages von EUR 3.152,12 um Pflichtbeiträge zur Krankenversicherung (nach dem vor Jahren ausgeübten Opting-Out) an die UNIQUA Krankenversicherung AG (dort: pflicht- und zusatzversichert). Als Betriebsausgaben (...) wurden nur Pflichtbeiträge geltend gemacht. Ferner sind unter KZ 9225 Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Pensionsversicherung an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft (EUR 8.432,63) und Pflichtbeiträge zum Vorsorgewerk der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (EUR 4.302,00) enthalten.

ad Einkommensteuer, Sonstige Einkünfte

1) Bei den Einkünften gemäß § 29 Z. 4 EStG handelt es sich in den Jahren 2004 und 2005 um seitens der Kammer der WTH für meine seinerzeitige Funktion als Mitglied des Berufsrechtsausschusses der Kammer gelistete Sitzungsgelder und Spesenvergütungen. Ab 2006 liegen solche Einkünfte nicht mehr vor.

2) und 3) (nicht verfahrensgegenständlich)

Berichtigung der Steuererklärungen 2006 und 2007

1) Die Betriebseinnahmen für die Privatnutzung des mir als wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer zur Verfügung gestellten PKW wurde in den Steuererklärungen 2003 bis 2007 deutlich zu hoch angesetzt und zudem noch zu Unrecht der Umsatzsteuer unterzogen. Die Privatnutzung lag im Jahr 2003 bei zehn Prozent und ab 2004 liegt diese stets bei fünf Prozent. Ich verbringe berufsbedingt viel Zeit im Ausland und halte mich beim Aufenthalt im Inland in aller Regel in meinem Haus auf. Für eine ausgedehnte private Nutzung des PKW fehlt mir zudem schlicht die Zeit.

2) (betrifft USt 2006 und 2007)

3) Ferner wurde bei Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit das Betriebsausgabenpauschale versehentlich mit sechs Prozent von den Einnahmen aus der Tätigkeit als Wirtschaftstreuhänder und mit zwölf Prozent von den Einnahmen aus der Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer angesetzt. Richtigerweise sollte das genau umgekehrt sein. Dies habe ich nun berichtigt."

Dem Schreiben waren angefügt:

1. Diverse Honorarnoten (Bl. 46-59 im E-Akt "Vorhalteverfahren 2003-2007"):

Fortsetzung nächste Seite

Rechnungsaussteller Rechnungs-Empfänger	Datum	Leistung	Betrag
Bf an	17.03.06		4.250,00

ausländAnwälte		formation of Austrian liability companies	
Bf	07.02.07	tax consulting	3.750,00
an		+ bank fees	+ 275,00
(wieoben)		gesamt	4.025,00
123 (gez. vom Bf)	31.12.04	WTH-Leistungen	32.159,88
an		für (Bfwarbeteiligt)	+ USt =
Bf			38.591,86
123 (gez. vom Bf)	31.12.04	WTH-Leistungen	5.000,00
an		für (Bfwarbeteiligt)	+ USt =
Bf			6.000,00
123 (gez. vom Bf)	30.06.05	WTH-Leistungen	10.493,99
an		für (Bfwarbeteiligt)	+2.180,00
Bf			+3.683,99
			16.357,98
			+USt =
			19.629,58
123 (Partnerin)	14.03.06	Due Diligence, Projekt1	11.000,00
an		+Barauslagen	+224,60
Bf			11.224,60
			+USt =
			13.469,52
123 (Partnerin)	30.03.06	Due Diligence	6.380,00
an		Projekt2 (29 Std à	+USt =
Bf		220,00)	7.656,00
123 (Partnerin)	31.03.06	WTH-Leistungen	548,00
an		an Dritte	+ USt =
Bf			658,79
123 (Partnerin)	08.05.06	Due Diligence	3.960,00
an		Projekt1	+ USt =
Bf			4.752,00
123 (Partnerin)	20.09.06	Stb-Leistungen	7.605,00
an			+USt =
Bf			9.126,00
123 (Partnerin)	14.11.06	steuerl Beratung	3.800,00
an			+USt =
Bf			4.560,00

123 (Partnerin) an Bf	14.11.06	Beratung bei Umgründung	375,00 +USt = 450,00
123 (Partnerin) an Bf	29.12.06	Vermögens- situation eines Klienten	7.300,00 +USt = 8.760,00
123 (gez. Bf.) an Bf	16.07.07	Stb- Leistung +Subhonorar (Bfwarbeteiligt)	3.750,00 2.191,39 5.941,39 +USt = 7.129,66

2. Einnahmen-Ausgaben-Tabelle 2005 (Bl. 72), darin hervorgehoben: Sachbezug PKW/ Privatnutzung und Sachbezug Garage

3. Gewinnermittlung 2005 (Bl. 73 im E-Akt 2007), darin:

Einnahmen aus der Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer einer Unternehmensberatungs- und PR-Beratungsgesellschaft (gemeint: 123 GmbH) 63.774,48
+ Einnahmen aus wirtschaftstreuhandischer Tätigkeit 26.393,06
- Betriebsausgaben, davon Subhonorar 123 GmbH 32.159,88

4. Einnahmen-Ausgaben-Tabelle 2006 (Bl. 75 im E-Akt 2007)

5. Gewinnermittlung 2006 (Bl. 76), darin:

Einnahmen aus der Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer einer Unternehmensberatungs- und ... (wie oben) 78.574,48
+ Einnahmen aus wirtschaftstreuhandischer Tätigkeit 59.010,33
- Betriebsausgaben, davon Subhonorar 123 GmbH 53.740,62

6. Einnahmen-Ausgaben-Tabelle 2007 (Bl. 78f), darin gemärkt:
Ausgangsrechnungen 2006, bezahlt 2007

7. Gewinnermittlung 2007 (Bl. 80), darin:

Einnahmen aus der Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer einer Unternehmensberatungs und ... (wie oben) 76.274,48
+ Einnahmen aus wirtschaftstreuhandischer Tätigkeit 19.549,25
- Betriebsausgaben, davon Subhonorar 123 GmbH 32.954,33

Einem Aktenvermerk des Außenprüfungsorgans vom August 2010 ist folgende Würdigung des Sachverhaltes, soweit er die Beschwerdegegenstände betrifft, zu entnehmen:

b) Einkünfte aus selbständiger Arbeit Weiterverrechnung Honorare (Nach Wiedergabe des Wortlautes einer Stellungnahme des Bf. im Rahmen des Vorhalteverfahrens bezüglich Betriebsausgaben): "Im Zuge der am 29.07.2010 stattgefundenen Besprechung im ho Amt wurde der (Bf.) ersucht, steuerrechtliche Grundlagen für die Abzugsfähigkeit dieses "Vorganges" als Betriebsausgabe im Rahmen seines Einzelunternehmens

Wirtschaftstreuhänder vorzulegen. Weiters wurde (er) darauf hingewiesen, dass umsatzsteuerrechtlich zwischen dem Einzelunternehmen WTH und der 123 GmbH keine Leistung erbracht wurde, der Vorsteuerabzug zu versagen ist, die USt jedoch ...". Daten der Erklärungen ESt (Bf.): 2003 - 2007 positive Ergebnisse; KÖSt (123 GmbH): bis auf 2004 nur Verluste (Mikö); aktueller Status: offenes Vorhalteverfahren, Teamleiter informiert."

Der Bf. führte in seinem Schreiben vom 8. September 2010 (Bl. 146-149), worin er auf die am 29.07.2010 im Amt abgehaltene Besprechung Bezug nahm, u. a. Folgendes aus:

"... zur Frage der steuerlichen Behandlung jener Honorare, die ich als Wirtschaftstreuhänder (im Folgenden kurz: WTH) 2004 bis 2007 ins Verdienen gebracht habe und die ich 2005 bis 2007 an 123ConsultingGmbH auf Basis der von dieser Gesellschaft an mich gestellten Honorarnoten bezahlt habe:

Im Datum/Jahr habe ich mit Frau NameGesellschafterin die 123 gegründet, wobei die Tätigkeit als Gesellschafter ab Herbst 2003 zum Mittelpunkt meiner beruflichen Tätigkeit geworden ist. Auf Grund einer Vereinbarung mit meiner - in der Zwischenzeit aus 123 ausgeschiedenen - Firmenpartnerin habe ich die im Zeitraum Jänner 2004 bis Dezember 2008 von mir erbrachten und an Klienten in Rechnung gestellten Leistungen aus meiner Tätigkeit als WTH wirtschaftlich der 123 zukommen lassen. Ich habe in dem genannten Zeitraum bei Ausübung meiner gesamten beruflichen Tätigkeit als Geschäftsführer von 123 Consulting gehandelt und lediglich aus berufsrechtlichen Gründen Aufträge für Leistungen eines WTH Aufträge (*sic*) mit Auftraggebern ad personam abgeschlossen und die entsprechenden Leistungen auch ad personam in Rechnung gestellt. Dies geschah dergestalt, dass 123 für jede von mir an einen Klienten für Leistungen als WTH gelegte Honorarnote eine Honorarnote in gleicher Höhe an mich gelegt hat. Diese Honorarnoten habe ich nicht immer sofort beglichen, so dass in vielen Fällen die Vorsteuer für das Jahr des Erhalts der Honorarnote geltend gemacht wurde, während die Betriebsausgabe natürlich erst im Jahr der Zahlung geltend gemacht wurde.

Rechtliche Würdigung

Die von mir als WTH von dritter Seite vereinnahmten Honorare stellen Einkünfte aus selbständiger Arbeit dar und wurden von mir auch dergestalt erklärt. Die von mir an 123 bezahlten Subhonorare stellen im Rahmen meiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit Betriebsausgaben im Jahr ihrer Verausgabung dar und wurden in den entsprechenden Steuererklärungen auch so geltend gemacht.

Wie Sie mir anlässlich der Besprechung vom 29. Juli 2010 erklärt haben, ziehen Sie in Betracht, die von mir als Betriebsausgaben geltend gemachten Subhonorare nicht als solche anzuerkennen, sondern vielmehr als meinerseits an 123 geleistete verdeckte Einlagen zu behandeln.

Dieser Rechtsansicht halte ich entgegen:

1. Der gewählten Gestaltung lag nicht die Absicht zu Grunde, 123 in meiner Eigenschaft als Gesellschafter zu bereichern, sondern eine schuldrechtliche Verpflichtung.

Ich war auf Grund der mit Frau NameGesellschafterin seinerzeit getroffenen Vereinbarung verpflichtet, meine gesamte berufliche Tätigkeit 123 zu widmen. Diese Regelung hatte ihre Wurzel eben nicht in der Gesellschafterstellung, sondern in der Vereinbarung einer schuldrechtlichen Leistungsbeziehung zwischen 123 und mir. Eine sinngemäß entsprechende Verpflichtung bestand vice versa übrigens auch für Frau NameGesellschafterin.

2. Meine Tätigkeit als WTH musste im Außenverhältnis von der zu Punkt 1 genannten Regelung ausgenommen werden, weil 123 keine WTH-Gesellschaft ist und infolge der Beteiligung von Frau NameGesellschafterin, die nicht WTH ist, auch keine Befugnis als WTH-Gesellschaft erwerben konnte, weshalb 123 keine Leistungen als WTH-Gesellschaft erbringen konnte. An der Verpflichtung, sämtliche als selbständiger WTH erzielten Honorare an 123 durchzuleiten konnte diese Ausnahme freilich nichts ändern.

3. Die Leistung von 123 bestand in der Zur-Verfügung-Stellung meiner Person an mich in meiner Funktion als selbständiger Wirtschaftsprüfer und Steuerberater.

4. Ich war verpflichtet, meine gesamte Arbeitskraft 123 zur Verfügung zu stellen und erhielt dafür ein entsprechendes Geschäftsführergehalt. Mit diesem Geschäftsführer war im Innenverhältnis auch das Entgelt für sämtliche Leistungen abgedeckt, für welche ich an diverse Klienten für Tätigkeiten als WTH Honorare in Rechnung gestellt und auch vereinnahmt habe. Diese Tätigkeiten umfassten unter anderem Leistungen an Klienten, an die 123 auch Honorare für betriebswirtschaftliche Leistungen in Rechnung stellte. So wurden etwa Honorare für die Erbringung von Financial-Due-Diligence-Leistungen aus berufsrechtlichen und haftungsrechtlichen Gründen von mir als WTH in Rechnung gestellt, während transaktionsbezogene betriebswirtschaftliche Beratungsleistungen für denselben Klienten im Zusammenhang mit jener Transaktion, für die ich eine Financial-Due-Diligence durchgeführt habe, von 123 direkt an diesen Klienten verrechnet wurden. Da ich für meine Gesamtleistungen von 123 bezahlt wurde, musste ich das von dritter Seite an mich bezahlte Honorar an 123 weitergeben, weshalb 123 in diesem und anderen Fällen eine Honorarnote in Höhe des von mir als WTH an den Auftraggeber verrechnete(n) und von diesem bezahlte(n) Honorar(s) an mich in Rechnung gestellt hat. Diese von 123 an mich gelegten Honorarnoten waren daher im Rahmen meiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Jahr der Zahlung als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

5. Während Einlagen aus gesellschaftsrechtlichen Erwägungen erfolgen (KStR 2001, Rz 667), fehlt im vorliegenden Fall die Zuwendungsabsicht causa societatis völlig. Die gegenständliche Gestaltung hält einem Fremdvergleich unzweifelhaft stand. Im Hinblick auf die Treuepflicht eines Geschäftsführers gegenüber der Gesellschaft, für die er als Geschäftsführer agiert, ist es insbesondere im Falle der Gewährung substantieller Gehälter oder Honorare geradezu üblich, dass einem Geschäftsführer die Ausübung von Nebentätigkeiten entweder völlig untersagt ist oder er verpflichtet ist, Einnahmen, die er aus erlaubten Nebentätigkeiten erzielt, an die Gesellschaft durchzuleiten. Zahlungen, die

nicht aus dem Vermögen des Gesellschafters, sondern von fremden Dritten kommen, stellen grundsätzlich keine Einlagen dar und erwerben auch bei Durchleitung über den Gesellschafter nicht den Charakter einer Einlage (KStR 2001, Rz 668).

6. Auch liegt keine Nutzungseinlage vor, weil die Erbringung von Dienstleistungen durch mich weder ohne Entgelt noch gegen ein unangemessen niedriges Entgelt erfolgte (KStR 2001, Rz 679).

7. Kaufleute (hier: nicht in einem Naheverhältnis zueinander stehende Anteilsinhaber) pflegen einander nichts zu schenken. Es war daher nicht ungewöhnlich, dass Frau NameGesellschafterin darauf bestanden hat, dass auch die Honorareinnahmen aus meiner Tätigkeit als selbständiger WTH wirtschaftlich 123 zukommen. Aus der Tatsache, dass sie darauf bestanden hat, dass ich (auch) die Einnahmen aus meiner Tätigkeit als WTH 123 zukommen lasse, wird auch ersichtlich, dass die Durchleitung der Honorareinnahmen keineswegs auf freiwilliger Basis in meiner Eigenschaft als Gesellschafter erfolgte, sondern .. schuldrechtlichen Charakter hatte.

8. Verdeckte Einlagen sind alle nicht ohne weiteres als Einlagen erkennbare Zuwendungen (Vorteilseinräumungen) einer an der Körperschaft beteiligten Person, die von einer dritten, der Körperschaft gegenüber stehenden Person nicht gewährt würden (KStR 2001, Rz 681). Wie oben 5. ausgeführt ist es im Wirtschaftsleben sogar eine oft gepflogene Praxis, dass auch nicht an der betreffenden Körperschaft beteiligte Geschäftsführer keine Nebentätigkeiten ausüben oder die für eine erlaubte Nebentätigkeit erzielten Entgelte an die Gesellschaft durchleiten müssen. Derartige Regelungen sind mir auch aus eigener Erfahrung unter anderem auch aus verschiedenen WTH-Gesellschaften bekannt. Zahlreiche Gesellschafter-Geschäftsführer solcher WTH-Gesellschaften erzielen etwa Einkünfte aus der Tätigkeit als gerichtlich beeidete Sachverständige, die sie aus rechtlichen und faktischen Gründen nur *ad personam* erzielen können, und sind verpflichtet, diese Einnahmen (bzw. Einkünfte) an die WTH-Gesellschaft, für die sie hauptberuflich tätig sind, durchzuleiten.

9. ... weise ich darauf hin, dass durchgeleitete Honorare für freiberufliche Tätigkeiten im "ABC der Einlagen und Beiträge" laut KStR Rz 695 ff nicht genannt sind.

Zusammenfassend halte ich fest, dass die in den von mir eingereichten Steuererklärungen 2005 bis 2007 unter dem Titel "Subhonorar 123ConsultingGmbH, Wien" geltend gemachten Beträge Betriebsausgaben im Rahmen der Einkunftsart "Einkünfte aus selbständiger Arbeit" darstellen und beantrage daher nochmals die Anerkennung der genannten Beträge als solche."

Im Akt der Behörde befindet sich daran anschließend eine Kopie des Notariatsaktes vom Datum1 samt der darin notariell bekräftigten Syndikatsvereinbarung vom selben Tag (handschriftlicher Vermerk des Amtsorgans: "persönlich übernommen 8.9.10", Bl. 150 ff im ESt- Akt 2007).

Diese (weiter oben wiedergegebene) Vereinbarung war dem FA bis dahin offenbar unbekannt gewesen, während der Vertrag vom 25. Mai 2007 über die Errichtung der stillen

Gesellschaft (siehe dazu gleichfalls weiter oben) zwischen 123ConsultingGmbH und dem Bf. bereits anlässlich der Meldung vom 30. Mai 2007 über diesen Zusammenschluss nach Art. IV UmgrStG (nicht aber der Gesellschaftsvertrag über die Errichtung der GmbH selbst; siehe auch dazu weiter oben) Eingang in die Veranlagungsakten gefunden hatte.

Das FA beschäftigte sich sodann laut undatierten Aktenvermerken mit dem Problemkreis "Durchverrechnung von Honoraren" (E-Akt, Bl. 165, 166) und mit weiteren Positionen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für 2003 - 2007 (ebenda, Bl. 167-172).

Im Schreiben vom 26.01.2011 (Bl. 180 ff, E-Akt 2007) fasste der Bf. den von ihm für maßgeblich erachteten Sachverhalt und seinen Rechtsstandpunkt nochmals zusammen:

"In Ergänzung meines Schreibens vom 4. Juli 2010, in weiterer Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 23. März 2010 und unter Bezugnahme auf die am 29. Juli und 8. September 2010 abgehaltenen Besprechungen ... zur Frage der steuerlichen Behandlung der 2004 bis 2007 an 123 ... bezahlten Honorare ...:

(Erster und zweiter Absatz wortgleich mit Schreiben vom 08.09.2010)

Die angesprochene Regelung findet sich in Punkt 3 der Syndikatsvereinbarung, ...:'Zweck der Syndikatsvereinbarung ist es sicherzustellen, dass ...' (Wortfolge weiter oben zitiert)

In Punkt 13.2. ...: 'Syndikatspartner sind nicht berechtigt, ein anderes Arbeitseinkommen ...' (Wortfolge weiter oben zitiert).

Damit wurde klargestellt, dass ich das Recht hatte, als Wirtschaftstreuhänder weiterhin selbständig tätig zu sein - was eben aus berufsrechtlichen Gründen notwendig war - ohne dass damit allerdings die Regelung derogiert worden wäre, derzufolge ich verpflichtet war, mein gesamtes Arbeitseinkommen 123 zukommen zu lassen. ... Zwar hätte ich Einkünfte von untergeordneter Bedeutung aus wissenschaftlicher, literarischer oder unterrichtender Tätigkeit und habe ich tatsächlich (minimale) Funktionsgebühren für mich behalten dürfen, doch die Einnahmen aus meiner Tätigkeit als WTH musste ich an 123 durchleiten.

Rechtliche Würdigung

... (weitest gehend wie im Schreiben vom 08.09.2010)

Wie Sie mir ... 29. Juli 2010 und 8. September 2010 erklärt haben, ziehen Sie in Betracht, die von mir als Betriebsausgaben geltend gemachten Subhonorare ... als meinerseits an 123 geleistete verdeckte Einlagen zu behandeln.

Dieser ... Rechtsansicht halte ich wie folgt entgegen:

(1. bis 8. wie im Schreiben vom 08.09.2010)

9. Von der Gründung von 123 bis November 2009 war ich lediglich mit einem Geschäftsanteil im Ausmaß von 50% des Stammkapitals an 123 beteiligt. Obwohl ich auch Geschäftsführer dieser Gesellschaft war (und nach wie vor bin) waren meine Gestaltungsmöglichkeiten, namentlich durch die Tatsache, dass ich allein keine Gesellschafterbeschlüsse fassen konnte, sowie insbesondere auch durch die erwähnte Syndikatsvereinbarung, sehr eingeschränkt.

10. Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Die rechtliche Gestaltung ist dabei nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt (EStR 2000, Rz 104). In wirtschaftlicher Betrachtungsweise war dies im vorliegenden Fall 123 und nicht ich selbst. Wie oben zu Punkt 4. ausgeführt, wurden etwa Honorare für die Erbringung von Financial-Due-Diligence-Leistungen aus berufsrechtlichen und haftungsrechtlichen Gründen von mir als WTH in Rechnung gestellt, während transaktionsbezogene betriebswirtschaftliche Beratungsleistungen für denselben Klienten im Zusammenhang mit jener Transaktion, für die ich eine Financial-Due-Diligence durchgeführt habe, von 123 direkt an diesen Klienten verrechnet wurden. Es handelte sich bei diesen Aufträgen also um Mandate, die 123 am Markt akquiriert hat. Die in den Einkommensteuerrichtlinien geforderte Ausnützung von Marktchancen erfolgte hier also durch 123 und nicht durch mich persönlich. Im vorliegenden Fall erfolgte die Abrechnung nicht über 123, sondern durch mich persönlich an Dritte, verbunden mit der Durchleitung der Honorare an 123. Infolge der Durchleitung an 123, einer operativ tätigen GmbH, werden die Einkünfte jenem Steuersubjekt zugerechnet werden, dem in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch das Eigentum an der Einkunftsquelle zuzurechnen ist, weil 123 auch jenes Steuersubjekt war, das die Marktchancen als Ausfluss eigenbetrieblicher Tätigkeit ausnützen konnte.

11. (wie im Schreiben vom 08.09.2010, Punkt 9)

Zur weiteren Beweisführung beantrage ich, falls erforderlich, die Ladung und Vernehmung von Frau NameGesellschafterin ... (Adresse) als Zeugin.

(Schlusssatz wie im Schreiben vom 08.09.2010)"

Dem Schreiben war wiederum der oben erwähnte Notariatsakt samt Syndikatsvereinbarung vom 8. September 2003 beigelegt.

Das FA erließ am 22.02.2011 auf Grund der vom Bf. korrigierten Steuererklärungen u. a. die mit der hier anhängigen Beschwerde bekämpften Bescheide über Einkommensteuer für die Jahre 2005, 2006 und 2007. Hinsichtlich der Abweichungen vom jeweiligen Antrag führte das FA in seiner am 18. 02.2011 hinausgegebenen Bescheidbegründung Folgendes aus:

"1. Beantragte Korrektur

Entsprechend der vorgelegten Berichtigung der Einkommensteuererklärungen für 2005 bis 2007 ist

a. das Betriebsausgabenpauschale zu korrigieren (Eink. als Ges-GF 6%; Eink. als WTH 12%)

... (Werte angeführt)

b. der Sachbezugswert zu korrigieren

... (Werte angeführt)

2. (AVAB 2008; *Anm.: nicht gegenständlich*)

3. Weiterverrechnung Honorare

Einkünftezurechnung

2005 - 2007 wurden die Einkünfte aus WTH-Tätigkeit in den Einkommensteuererklärungen als Einnahmen berücksichtigt. Laut Auskunft des (Bf.) wurden Aufträge für Leistungen eines WTH mit Auftraggebern ad personam (Bf.) abgeschlossen und die entsprechenden Leistungen auch ad personam in Rechnung gestellt. Die Leistungen erbrachte (der Bf.) als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater. Wie der Stellungnahme vom 26.01.2011 zu entnehmen ist, stellen die als WTH von dritter Seite vereinnahmten Honorare Einkünfte aus selbständiger Arbeit dar und wurden auch so erklärt.

Die Zurechnung der Einkünfte hat an denjenigen Steuerpflichtigen zu erfolgen, der die Einkunftsquelle innehat, das ist derjenige, der die Einkünfte auf eigene Rechnung und auf eigenes Risiko erwirtschaftet, somit auf die Einkünfteerzielung Einfluss nimmt, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet.

Im gegenständlichen Fall sind die Voraussetzungen für das Vorliegen und für die Zurechnung der Betriebseinnahmen beim Abgabepflichtigen erfüllt, wie auch beantragt werden die Einkünfte aus der WTH-Tätigkeit dem Leistenden - dem Bf. - zugerechnet.

Syndikatsvereinbarung

Mit Gesellschaftsvertrag vom Datum¹ wurde seitens (des Bf.) und NameGesellschafterin die 123ConsultingGmbH, Firmenbuchnummer gegründet. Zum Betriebsgegenstand dieser Gesellschaft zählen PR und Unternehmensberatung. Die Gesellschaft hatte bzw. hat keine Befugnis zur Erbringung von WTH-Leistungen. WT-Leistungsbeziehungen zwischen Klienten und der 123 liegen nicht vor. Abgesehen von Geschäftsführerbezügen, die (der Bf.) als Geschäftsführer der 123 erhielt, bestand kein Leistungsverhältnis betreffend WT-Leistungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter.

Laut Stellungnahme vom 26.01.2011 wäre (der Bf.) aufgrund eines abgeschlossenen Syndikatsvertrages verpflichtet gewesen, die an Dritte in Rechnung gestellten Leistungen aus seiner Tätigkeit als WTH wirtschaftlich der 123 zukommen zu lassen. Aufgrund der Verpflichtung durch den Syndikatsvertrag hätte (der Bf.) seine gesamte Arbeitskraft 123 zur Verfügung zu stellen und dafür ein entsprechendes Geschäftsführergehalt erhalten, mit welchem im Innenverhältnis auch das Entgelt für sämtliche Leistungen abgedeckt wäre, für die er an diverse Klienten für Tätigkeiten als WTH Honorare in Rechnung gestellt und vereinnahmt habe. Diese Tätigkeiten umfassten u.a. Leistungen an Klienten, die auch Leistungen des Geschäftsführers für Unternehmensberatung und PR in Anspruch genommen hätten. Seitens der 123 wurde folglich für jede von (dem Bf.) an einen Klienten ausgestellte WT-Ausgangsrechnung eine Honorarnote an ihn in gleicher Höhe gestellt, und damit das Honorar an die Gesellschaft weiterverrechnet. Die Leistung der 123 bestand in der 'Zur-Verfügung-Stellung seiner Person an sich in seiner Funktion als selbständiger Wirtschaftsprüfer und Steuerberater' (Verweis auf Seite 3, Punkt 3 der

Stellungnahme vom 26.01.2011). Anders formuliert würde das bedeuten, dass (der Bf.) für seine an einen Dritten erbrachten Leistungen der Gesellschaft ein Honorar bezahlt.

Der (Bf.) beruft sich auf ... Passagen Punkt 3b und Punkt 13.2. der Syndikatsvereinbarung vom Datum1 ... (wörtlich zitiert, letzter Satz in Punkt 3b kursiv hervorgehoben).

Folgt man der Formulierung dieser Passagen im Vertrag, ist festzustellen, dass die Einkünfte als WTH durch (den Bf.) aus den vorgenommenen Reglementierungen ausgenommen werden. Diese Tätigkeit soll weiterhin auf eigene Rechnung erbracht werden. Aus den vorgelegten Unterlagen kann die angeführte Rechtsposition (behauptete schuldrechtliche Verpflichtung zur Weiterleitung der WT-Honorare) nicht abgeleitet werden. Eine andere Auslegung dieser Formulierungen würde dem Fremdvergleich nicht standhalten.

Betriebsausgaben

Steuerlich berücksichtigt (*gemeint: in den Erklärungen*) wurden diese weitergegebenen Honorare als Betriebsausgaben. Betriebsausgaben sind nach § 4 Abs. 4 EStG Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. (Sie) bewirken eine betrieblich veranlasste Betriebsvermögensverminderung. Diese ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit einer betrieblichen Tätigkeit stehen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind oder die den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 fallen.

Seitens des FA ist keine betrieblich bedingte Veranlassung im Rahmen der Einkunftsquelle WT-Tätigkeit erkennbar, wonach Honorare als Subhonorare bzw. Weiterverrechnung an die 123 unter dem Titel der Betriebsausgaben zu subsumieren wären: Die Leistungen aus WT wurden höchstpersönlich seitens (des Bf.) erbracht, d. h. diesbezügliche Subhonorare sind obsolet (abgesehen davon, dass die GmbH keine derartigen Leistungen erbringen darf, hat sie auch keine erbracht); eine andersartige betriebliche Veranlassung im Zusammenhang mit der vorliegenden Einkunftsquelle ist nicht ableitbar ...

Zusammenfassende rechtliche Würdigung

Werden vom Geschäftsführer einer GmbH persönliche Dienstleistungen (im konkreten Fall WT-Leistungen) erbracht, so kommen die Verträge über diese Leistungen (mangels Hinweises auf Handeln im fremden Namen beim Vertragsabschluss) zwischen dem Geschäftsführer selbst und den betreffenden Klienten zustande; dem Geschäftsführer sind auch die geleisteten Honorare als Einkünfte zuzurechnen. Die Weitergabe dieser Honorare an die Gesellschaft stellt bloße Einkommensverwendung dar, wenn der Zahlung nicht ein - unter Gesichtspunkten des Fremdvergleiches - anzuerkennendes Rechtsverhältnis zwischen dem Geschäftsführer und der Gesellschaft über die Erbringung der betreffenden WT-Leistungen zugrunde liegt (VwGH 10.09.1998, 93/15/0051).

Abschließend ist festzustellen, dass aufgrund der vorgelegten Unterlagen kein Rechtsgrund für die Berücksichtigung der vereinnahmten Honorare aus der WT-Tätigkeit als Subhonorare an die 123 GmbH erkennbar ist. Die geltend gemachten Beträge werden dem erklärten Ergebnis hinzugerechnet."

Der Bf. erhob gegen die Einkommensteuerbescheide für 2005, 2006 und 2007 innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist am 02.05.2011 Berufung (nunmehr: Beschwerde) und bekämpfte darin die Nicht-erkennung von an 123ConsultingGmbH (seit Ausscheiden der Mitgesellschafterin NameGesellschafterin nur mehr: 123 Corporate Finance GmbH) bezahlten Honoraren als Betriebsausgaben in 2005, 2006 und 2007.

Begründung:

1. Es seien Verfahrensvorschriften insofern verletzt worden, als das FA die im Schriftsatz vom 26.01.2011 beantragte Einvernahme der NameGesellschafterin als Zeugin unterlassen habe.

2. Der Bescheid sei inhaltlich rechtswidrig.

"Zum Sachverhalt" (es folgt eine mit dem Vorbringen vom 08.09.2010 bzw. 26.01.2011 inhaltsgleiche, streckenweise sogar wortidentische Darstellung der 123 GmbH-Gründung im Datum/Jahr und der Syndikatsvereinbarung vom Datum¹)

Rechtliche Würdigung (hier nur die gegenüber dem Schreiben vom 26.01.2010 veränderten Textpassagen)

4. (1. Satz wie Punkt 3. im vorgenannten Schreiben) ... *Die Ausführungen in der Bescheidebegründung zu den bekämpften Bescheiden, wonach 'abgesehen von den Geschäftsführerbezügen seitens 123 ... kein Leistungsverhältnis betreffend WT-Leistungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter' bestanden habe, ist nicht zutreffend. (Bf) ... war verpflichtet, seine gesamte Arbeitskraft 123 zur Verfügung zu stellen. ...*

5. *Die Ausnahmebestimmung hinsichtlich der selbständigen Tätigkeit (des Bf) als WTH gemäß Punkten 3b und 13.2. des Syndikatsvertrages war aus berufsrechtlichen Gründen notwendig. (Der Bf.) konnte diese Tätigkeiten Dritten gegenüber aus berufsrechtlichen Gründen nicht als Geschäftsführer von 123 erbringen. Also war die Ausnahmebestimmung im Syndikatsvertrag erforderlich. Andererseits bestand aber eben die Verpflichtung, die gesamte Arbeitskraft 123 zur Verfügung zu stellen. Diese Verpflichtung hat (der Bf.) in einem mit NameGesellschafterin - einer zu ihm fremden Person - übernommen. Hätte diese Verpflichtung nicht bestanden, hätte (er) keinen vernünftigen Grund gehabt, sein Einkommen als WTH an eine Gesellschaft weiterzuleiten, an der er im fraglichen Zeitraum nur zu 50% beteiligt war. Die (...) Bescheidebegründung, wonach die "behauptete schuldrechtliche Verpflichtung zur Weiterleitung der WT-Honorare" dem Fremdvergleich nicht standhalten würde, (ist) nicht zutreffend. Erstens (bestand) die schuldrechtliche Verpflichtung zur Weiterleitung von WT-Honoraren an 123 auf Grund des erwähnten Syndikatsvertrages (tatsächlich), und zweitens würde auch ein Fremder nur dann seine auf Grund einer persönlichen beruflichen Qualifikation erworbenen Einkünfte an eine Gesellschaft, an der er nur zu 50% beteiligt ist, weiterleiten, wenn er dazu vertraglich verpflichtet ist. Ein anderes Verhalten würde jeglicher wirtschaftlichen Vernunft entbehren. Der Zahlung der Subhonorare ... liegt daher ein .. auch unter Gesichtspunkten des*

Fremdvergleichs anzuerkennendes Rechtsverhältnis über die Erbringung der betreffenden WT-Leistungen zu Grunde, das im ... Syndikatsvertrag im Detail geregelt ist.

6. (Der Bf.) war ... verpflichtet, seine gesamte Arbeitskraft 123 zur Verfügung zu stellen und erhielt dafür ein entsprechendes Geschäftsführerhonorar. Mit diesem Honorar war im Innenverhältnis auch das Entgelt für sämtliche Leistungen abgedeckt, für welche (der Bf.) an diverse Klienten für Tätigkeiten als WTH Honorare in Rechnung gestellt und vereinnahmt hat. Diese Tätigkeiten umfassten unter anderem Leistungen an Klienten, an die 123 auch Honorare für betriebswirtschaftliche Leistungen in Rechnung stellte. So wurden etwa Honorare für die Erbringung von Financial-Due-Diligence-Leistungen aus berufsrechtlichen und haftungsrechtlichen Gründen (vom Bf.) als WTH in Rechnung gestellt, während transaktionsbezogene betriebswirtschaftliche Beratungsleistungen für denselben Klienten im Zusammenhang mit jener Transaktion, für die (der Bf.) eine Financial Due Diligence durchgeführt hat, von 123 direkt an diesen Klienten verrechnet. Da (der Bf.) für seine Gesamtleistungen von 123 bezahlt wurde, musste (er) das von dritter Seite an (ihn) bezahlte Honorar an 123 weitergeben, weshalb 123 Honorarnoten in Höhe des von ihm als WTH an den jeweiligen Auftraggeber verrechnete(n) und von diesem bezahlte(n) Honorar(s) ihm selbst in Rechnung gestellt hat. Diese Honorarnoten waren daher im Rahmen der Einkünfte des Bf aus selbständiger Arbeit im Jahr der Zahlung als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

7. Der vorliegenden Gestaltung lagen ausschließlich außersteuerliche Motive zu Grunde. (...) Tatsächlich wurden seitens (des Bf) dadurch auch keine steuerlichen Vorteile - für welche Seite immer - erzielt.

8. 123 hat im gegenständlichen Zeitraum neben den an (den Bf.) in Rechnung gestellten Beträgen erhebliche andere Umsätze erzielt. Die 123-Umsätze betrugen 2005 628.698,83 EUR; 2006 678.880,48 EUR und 2007 676.975,32 EUR. Demgegenüber beliefen sich die (vom Bf) an 123 weitergeleiteten Honorare 2005 auf 32.159,88 EUR; 2006 53.740,43; und 2007 32.954,33 EUR. Ganz anders als in jenem Fall, der dem vom FA zitierten VwGH-Erkenntnis 10.09.1998, Zl. 93/15/0051, zu Grunde lag, (wo) die Umsätze einer GmbH ausschließlich aus Zahlungen des Beschwerdeführers resultierten, ... (In jenem Fall) war der Beschwerdeführer zu 60 % und seine Gattin zu 40 % am Stammkapital jener GmbH beteiligt gewesen.

9. Das Argument (des FA), dass der Bf bei Erbringung seiner Leistungen als WTH einen Hinweis auf Handeln in fremdem Namen unterlassen habe, geht ins Leere, weil es sich bei (123) nicht um eine WTH-Gesellschaft handelt, weshalb ein solcher Hinweis rechtswidrig gewesen wäre.

10. (...) stellt die Weiterleitung von Honoraren ... keine Einkommensverwendung dar. (... und es fehlt) die Zuwendungsabsicht causa societatis völlig. Im Hinblick auf die Treupflicht eines Geschäftsführers (GF) gegenüber der Gesellschaft ... ist es insbes. im Falle der Gewährung substantieller Gehälter oder Honorare geradezu üblich, dass einem GF die Ausübung von Nebentätigkeiten entweder völlig untersagt ist oder er verpflichtet ist,

Einnahmen aus erlaubten Nebentätigkeiten an die Gesellschaft durchzuleiten. Zahlungen, die nicht aus dem Vermögen des Gesellschafters, sondern von fremden Dritten kommen, stellen grundsätzlich keine Einlagen dar und erwerben auch bei Durchleitung über den Gesellschafter nicht den Charakter einer Einlage (KStR 2001, Rz 668).

11. Auch liegt keine Nutzungseinlage vor, weil die Erbringung der Dienstleistungen durch (den Bf) weder ohne Entgelt noch gegen ein unangemessen niedriges Entgelt erfolgte (KStR 2001, Rz 679).

12. Kaufleute pflegen einander nichts zu schenken. Es war daher nicht ungewöhnlich, dass Frau NameGesellschafterin darauf bestanden hat, dass auch die Honorareinnahmen aus der Tätigkeit (des Bf.) als selbständiger WTH wirtschaftlich der 123 zukommen. Die Durchleitung der Honorareinnahmen ... hatte daher schuldrechtlichen Charakter.

13. (...) Derartige Regelungen (die keine Einlagen darstellen) sind uns aus eigener Erfahrung unter anderem auch aus verschiedenen Wirtschaftstreuhandgesellschaften bekannt. Zahlreiche Gesellschafter-Geschäftsführer solcher Gesellschaften erzielen etwa Einkünfte aus der Tätigkeit als gerichtlich beeidete Sachverständige, die sie aus rechtlichen und faktischen Gründen nur *ad personam* erzielen können, und sind verpflichtet, diese Einnahmen (bzw. Einkünfte) an die WTH-Gesellschaft, für die sie hauptberuflich tätig sind, durchzuleiten.

14. (...) Obwohl (der Bf) auch Gesellschafter (der 123) war und nach wie vor ist, waren seine Gestaltungsmöglichkeiten durch die Tatsache, dass (er) allein keine Gesellschafterbeschlüsse fassen konnte (weil er nur 50% der Stammanteile hielt), sowie auch durch die Syndikatsvereinbarung sehr eingeschränkt.

15. Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Die rechtliche Gestaltung ist dabei nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt. Im vorliegenden Fall (war dies) 123 und nicht der Bf. Wie schon (weiter oben) dargestellt handelte es sich bei den Aufträgen um Mandate, die 123 am Markt akquiriert hat.

16. (...) dass durchgeleitete Honorare für freiberufliche Tätigkeiten im "ABC der Einlagen und Beiträge" laut KStR Rz 695ff nicht genannt sind."

Abschließend beantragte der Bf,

- die Einkommensteuerbescheide für 2005, 2006 und 2007 dergestalt abzuändern, dass die zum Abzug als Betriebsausgabe beantragten Subhonorare an 123 anerkannt werden und die Einkommensteuer für diese Jahre gemäß den eingereichten, in anderen Punkten berichtigten Erklärungen festgesetzt wird;
- im Falle der Nichtstattgabe durch das FA die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen und eine mündliche Berufungsverhandlung abzuhalten;
- zur weiteren Beweisführung NameGesellschafterin zu laden und als Zeugin zu vernehmen.

Dem Schriftsatz war der Notariatsakt über die Syndikatsvereinbarung in Kopie beigelegt.
Das Finanzamt legte daraufhin die Berufung (nunmehr Beschwerde) dem UFS vor. Am 01.01.2014 wurde das Bundesfinanzgericht (BFG) für die Erledigung des Rechtsmittels zuständig.

Am 04.03. 2015 veranlasste der Richter die Beischaffung von Kopien des Gesellschaftsvertrages vom Datum¹, jenes vom Datum² und des Sacheinlage- und Einbringungsvertrages vom Datum² zum Akt des BFG.

In der am 06.05.2015 durchgeführten mündlichen Verhandlung vor dem Einzelrichter wurde die beantragte Zeugin vernommen (Wiedergabe weiter unten). In der Ladung der Zeugin war diese aufgefordert worden, sämtliche noch in ihrem Besitz befindlichen Beweismittel zu folgendem Beweisthema mitzubringen:

Jene Geschäftstätigkeit der (damaligen) 123 Communication & Corporate Finance GmbH, welche die Zeugin persönlich dank des know-how und der Marktpräsenz ihres 2003 in die GmbH eingebrachten Einzelunternehmens zum Betriebserfolg der GmbH in den Jahren 2005, 2006 und 2007 nach Wortlaut und Sinn des Gesellschaftsvertrages sowie der Syndikatsvereinbarung beigelegt habe, und welche dieser Abschlüsse (Datum, Kunde, Gegenstand, Umsatz) nicht ihr, sondern dem Gesellschafter-Geschäftsführer abgesehen von dessen Wirtschaftstreuhandertätigkeit zuzuordnen waren.

In der mündlichen Verhandlung wurde ausgeführt:

Der Bf. führte aus wie in den bisherigen Schriftsätzen im Rechtsmittelverfahren und ergänzte:

"Unbeschadet meiner Auffassung, dass ich aufgrund der Syndikatsvereinbarung verpflichtet war und es so handhabte, meine gesamte Tätigkeit im Rahmen der 123 GmbH durchzuführen, bei gleichzeitigem Auftreten nach Außen als Wirtschaftstreuhand, ist mein Beschwerdevorbringen wie folgt zu ergänzen: Wenn ich gefragt werde, (ob) ich in meiner WT-Kanzlei eigenes Personal eingesetzt (habe und welches), so trifft das nicht zu, vielmehr wurde mir für einzelne Fälle von Steuermandaten im weiteren Sinne Personal seitens 123 zur Verfügung gestellt. 123 hatte in den Jahren 2005, 2006 und 2007 zwei bzw. sechs bzw. 9 Mitarbeiter; dies ist auch dem Anhang zum jeweiligen Jahresabschluss zu entnehmen.

Aus meiner vorbereiteten Liste sehe ich unter anderem Fälle, in denen 123 Kunden, welche sodann auch meine WT-Klienten wurden, akquirierte und mir dadurch Marktchancen als WT verschaffte. Dies geschah in nicht nur untergeordnetem Umfang, doch kann ich aus meiner Unterlage derzeit keine genauen Zahlen bzw. Einsatzstunden bekannt geben. Ich bin zu entsprechenden Ergänzungen bereit. In meinen Einkommensteuererklärungen sind diese grundsätzlich jedenfalls anererkennungsfähigen, mir pauschal weiter verrechneten Leistungen der 123 in das weiter verrechnete WT-Honorar eines jeden Jahres als Betriebsausgabe enthalten. Des Weiteren ist zu

berücksichtigen, dass die Geschäftsführerbezüge von Frau NameGesellschafterin und meiner Person in den Streitjahren jeweils gleich hoch waren.

Sollte das Gericht heute eine Vertagung beschließen, ersuche ich der Güte halber, die nominierte Zeugin noch in dieser Sitzung zu vernehmen."

Steuerliche Vertretung: "Ich möchte darauf hinweisen, dass die Syndikatsvereinbarung im Passus über die gesondert zu bestimmenden Gf-Bezüge der beiden Gesellschafter im Zusammenhalt mit der verwiesenen Weiterverrechnungspflicht des WT zu sehen ist. Wäre nämlich diese Weiterverrechnung nicht erfolgt, so hätte Frau NameGesellschafterin mit Grund eine geringere Dotierung des Gf-Bezuges desBf verlangen und durchsetzen können."

Vertreterin des FA: "Wenn die Aufwendungen für Mitarbeiter der GesmbH, die von ihr dem WT zur Verfügung gestellt wurden, nicht abgerechnet worden sind, so kann die Abgabenbehörde nur von einer Entnahme zum Vorteil des Gesellschafters ausgehen. Zur Höhe des Gf-Bezuges ist anzumerken: Wenn die gesamten WT-Honorare durch die Höhe des Gf-Bezuges abgegolten worden sein sollten, erscheint das Missverhältnis zwischen den Gf-Bezügen dramatisch, zumal Frau NameGesellschafterin keine selbständigen Leistungen erbracht hat, die mit ihrem Gf-Bezug auszugleichen gewesen wären."

Bf.: "Ich hätte den Gf-Bezug unverändert auch dann bezogen, wenn ich gar keine selbständigen WT-Leistungen gegenüber Klienten erbracht hätte. Allerdings bestand Frau NameGesellschafterin aufgrund der Syndikatsvereinbarung auf einer Weiterleitung meiner WT-Honorare an die Gesellschaft. Als zur Mitgesellschafterin fremder Dritter war ich im Rahmen dieser Vereinbarung zur Erfüllung verpflichtet. Im Übrigen habe ich auch solche Leistungen (Unternehmensbewertung) selbständig erbracht, die auch die GesmbH hätte erbringen können, es aber in Anbetracht der Haftpflichtversicherung des WT selbst gemacht."

Vertreterin des FA: "Die GesmbH durfte doch gar nicht solche Leistungen erbringen."

Bf.: "Betriebswirtschaftliche Beratungsleistungen durfte die 123 sehr wohl anbieten und erbringen."

(steuerlicheVertretung): "Die zivilrechtliche Vereinbarung zwischen dem Bf. und Frau NameGesellschafterin war ein Faktum, über das man, weil sie tatsächlich gelebt wurde, nicht hinweg gehen kann."

Amtsvertretung: "Es war keineswegs so, dass die Gründung der 123 GesmbH und die Syndikatsvereinbarung nur den Marktchancen beider Gesellschafter diene, sondern es bestand in den Jahren 2006 und 2007, wie aus den Zusammenschlüssen und der Zuführung von Beteiligungskapital hervorgeht, auch ein beträchtlicher Kapitalbedarf, zumal die GmbH in allen drei Streitjahren lediglich Mindestkörperschaftsteuer entrichtete."

Bf.: "Es ist zwar richtig, dass die GesmbH 2005-2007 zusätzlichen Kapitalbedarf hatte, doch steht dies mit der 2003 erfolgten Gesellschaftsgründung und abgeschlossenen Syndikatsvereinbarung in keinem Zusammenhang. Wir hatten ursprünglich die Idee

(Geschäftsmodell), die Bereiche Finanzkommunikation und Corporate Finance zu verbinden.

Die weitere Entwicklung veranlasste mich dann aber neben anderen Umständen dazu, die Zusammenarbeit mit Frau NameGesellschafterin wieder aufzugeben und ihr den Geschäftsanteil abzukaufen. Meine Berufsberechtigung wollte ich beibehalten, aber nur mehr in geringem Umfang ausüben. Ein Vergleich der Bilanzzahlen 2005-2007 zeigt unterschiedliche Werte. Es ist aber richtig, dass nach dem Gründungsjahr 2003 im Jahr 2004 ein Gewinn von nur rund 9.300,-- Euro erwirtschaftet wurde."

(steuerliche Vertretung): "Aber die Syndikatsvereinbarung wurde durchgehend eingehalten."

Amtsvertretung: "Weiterverrechnung der WT-Honorare erfolgte ausschließlich 2005-2007."

Bf.: "Die Diskrepanzen erklären sich aus dem Unterschied zwischen der Bilanzierung in der GesmbH und der Einnahmen/Ausgabenrechnung im WT-Betrieb. Die Weiterleitung von WT-Honoraren an 123 für im Jahr 2004 erbrachte Leistungen erfolgte erst 2005. 2003, seit der Gründung von 123, und 2004 habe ich zwar WT-Leistungen an Klienten von mir erbracht, aber die dafür erhaltenen Honorare erst im Jahr 2005 an 123 weitergeleitet."

Amtsvertretung: "2008 erfolgte keine Weiterleitung von WT-Honoraren an 123."

Bf.: "Ich kann dazu jetzt nicht Stellung nehmen."

Richter: "Bitte geben Sie mir jetzt bekannt, worüber Frau NameGesellschafterin Zeugnis geben soll."

Bf.:

"1. Über die richtige Auslegung des Syndikatsvertrages dahingehend, dass ich zwar die WT-Tätigkeit aus berufsrechtlichen Gründen weiterhin selbständig ausüben werde, aber die daraus erzielten Honorare an die 123 weiterzuleiten habe.

2. Darüber, dass ich nur einen geringeren Gf-Bezug hätte verlangen können, wenn ich die WT-Honorare für mich behalten hätte."

Der Richter verkündete den Beschluss auf Einvernahme von NameGesellschafterin als Zeugin zum o.a. Beweisthema, worüber eine gesonderte Niederschrift aufgenommen und jeweils eine Ausfertigung hiervon den erschienenen Parteien und deren Vertreter ausgefolgt wurde.

Der Richter hielt fest, dass der Zeugin mit der Ladung eine Rechtsbelehrung für Zeugen übermittelt wurde. Sie wurde auf ihre Verpflichtung hingewiesen, die Wahrheit anzugeben und nichts zu verschweigen. Falsche Angaben könnten strafrechtliche Folgen haben.

Aussagen wurden abverlangt zu den Beweisthemen

I. Laut nunmehr formuliertem Beweisantrag des Bf.:

"1. Über die richtige Auslegung des Syndikatsvertrages dahingehend, dass ich zwar die WT-Tätigkeit aus berufsrechtlichen Gründen weiterhin selbständig ausüben werde, aber

die daraus erzielten Honorare an die 123 weiterzuleiten habe. 2. Darüber, dass ich nur einen geringeren Gf-Bezug hätte verlangen können, wenn ich die WT-Honorare für mich behalten hätte."

II. Laut Ladung der Zeugin vom 16. März 2015

Richter: "Ich darf auf die Zeugenvorladung verweisen und Sie fragen, ob Sie die dort angesprochenen Unterlagen mitgebracht haben."

derZeugin: "Ich habe keine Unterlagen mehr und kann solche daher nicht vorlegen."

Auf die Frage des Richters, wie die jeweiligen Leistungen der 123 zwischen derZeugin und demBf aufgeteilt waren, wer im Einzelnen tätig wurde:

"Ich habe für den Tätigkeitsbereich desBf Leistungen wie die Weiterempfehlung von Klienten erbracht, während auch er mir Kunden zuführte. Am Beispiel des Klienten Fa.XX zeigt sich, wie wir arbeiteten: Der Klient wollte eine Beratung zur Expansions-Finanzierung, und gleichzeitig erbrachten wir die gesamte Kommunikationsberatung und den Marktauftritt.

Der Gf-Bezug des (Bf.) hätte ohne Weiterleitung der WT-Honorare entsprechend niedriger sein müssen als mein Bezug, weil ich 100 % meiner Tätigkeit der GesmbH widmete, während (er) einen um die WT-Leistungen verringerten Beitrag zur Gesellschaft leistete."

Richter: "Wenn im Jahr 2003 seit Gründung von 123 seitens des Bf. WT-Leistungen erbracht und 2003 oder 2004 mit Klienten abgerechnet wurden, hätte eine Weiterleitung der Honorare an 123 aufgrund der Syndikatsvereinbarung noch 2004 erfolgen müssen. 2004 wurden keine Honorare an 123 weitergeleitet. Die gleiche Situation ergab sich 2008 und 2009, wo keine Weiterleitung von WT-Honoraren an 123 erfolgte.

Wie erklären Sie sich diesen Umstand aus ihrer Wahrnehmung?"

Zeugin: "Ich habe keine Unterlagen darüber und weiß es auch nicht mehr."

Richter: "Sie haben angeblich durchwegs mit Bestimmtheit verlangt, dass die WT-Honorare zum Ausgleich des sonst überhöhten GF-Bezuges an 123 weitergeleitet werden. Haben Sie sich über den Anfall von weiterzuleitenden WT-Honoraren aus 2003 und 2008/2009 damals vergewissert?"

Zeugin: "Ich verließ mich einfach auf die Erfüllung unserer Vereinbarung durch den Bf. Es wird wohl so gewesen sein, dass in den Zeiträumen 08 bis 12/2003, 2008 und 2009 keine weiterzuleitenden WT-Honorare angefallen sind. Ob ich dementsprechende Rückfragen an den Bf. gestellt habe, halte ich in Einschätzung meiner Person für wahrscheinlich, ist mir aber nicht erinnerlich."

Richter: "Schildern Sie bitte, welche Mitarbeiter 123 zur Verfügung hatte."

Zeugin: "Es gab bei uns Angestellte mit BWL-, Kommunikations-Hintergrund und Sekretariaterfahrung. Im Bereich Corporate Finance kooperierten wir mit selbständigen Beratern. Diese kamen mehrheitlich vomBf, aber auch aus meinem Netzwerk.

2005 hatten wir 2 Mitarbeiter (=) 1 Sekretariat und eine Kraft aus meinem Bereich. 2006 hatten wir 6 Mitarbeiter, davon ein gemeinsames Sekretariat, ansonsten mehrheitlich Kräfte für meinen Bereich, weil hier ein größerer Geschäftsumfang und Arbeitsanfall war. Ein Mitarbeiter war, glaube ich, im Bereich Corporate Finance. 2007 waren meiner Erinnerung nach von den 9 Angestellten mehr als bisher im Bereich Corporate Finance tätig, und überdies gab es auch schon länger eine Putzfrau.

Die Büroräumlichkeiten befanden sich in zwei nebeneinanderliegenden Tops desselben Hauses, der Bf. benutzte die eine Top nach Einzug als Standort für seine WT-Kanzlei, ich selbst war in der anderen Top bereits seit 2002 mit meinem Einzelunternehmen eingezogen. Beide Tops wurden ausschließlich als Büros genutzt.

Ein gemeinsamer Besprechungsraum befand sich im Büro des Corporate Finance-Bereichs."

Der Richter verkündet sodann den Beschluss auf Vertagung der Verhandlung auf einen noch zu bestimmenden Termin. Es werde ein Vorhalts-Schreiben an den Bf. zur Ergänzung des Sachvorbringens ergehen, unter anderem betreffend den Einsatz von 123-Personal und ausgelagerten Kräften für den Betrieb des Wirtschaftstreuhanders in den Streitjahren.

Im hiermit angekündigten Vorhalt vom 06.05.2015, zugestellt am 11.05.2015, wurde der Bf. unter Setzung einer Antwortfrist bis 04.09.2015

1. um Vorlage jener Beweismittel ersucht, die den in Geldwert ausgedrückten Einsatz von Mitarbeitern der 123 GmbH ("billable hours", Sekretariats-Arbeiten, Arbeiten der Reinigungskraft in den Räumlichkeiten des Bf.) in den Jahren 2005 - 2007 für seine WT-Kanzlei wiedergeben, und deren Abgeltung durch ihn in den pauschal weitergeleiteten WT-Honoraren an die Gesellschaft enthalten waren.

Es seien, nach Vertretungsfällen aufgegliedert, die jeweils durch diese Mitarbeiter erbrachten Leistungen auch näher zu beschreiben;

2. ferner ersucht, nach Einzelfällen gegliedert - allenfalls anonymisiert - bekannt zu geben und zu belegen, wer zu welchem Zeitpunkt die WT- Klienten akquiriert hatte, welche Leistungen an diese erbracht wurden und warum der Bf. bestimmte Aufträge einzelner Klienten einer vorherigen Leistungsvereinbarung der 123 mit diesen Personen hinsichtlich anderer (nicht: WT-) Leistungen der 123 selbst auf Grund einer Weiterempfehlung durch die Gesellschaft an ihn mittelbar oder unmittelbar verdankte.

Am 29.09.2015 erinnerte der Richter die steuerliche Vertretung an den ungenützten Ablauf der Antwortfrist und wurde im Zuge eines Rückrufs darüber informiert, dass die Steuerberatungskanzlei das Schriftstück falsch abgelegt und dementsprechend gar nicht an den Bf. zur Bearbeitung weitergeleitet habe, was unverzüglich nachgeholt werde. Der Richter räumte daraufhin telefonisch eine Fristverlängerung bis 31.10.2015 ein.

Mit Schreiben vom 31.12.2015, eingelangt per E-Mail am selben Tag und per Post am 08.01.2016, äußerte sich der Bf. unter Beifügen von Anlagen (A - QU) wie folgt:

"1. Zur Ermittlung der auf die von mir in 2005 - 2007 an 123 bezahlten Subhonorare, welche ich als Betriebsausgaben ... bei der Ermittlung meiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit geltend gemacht habe, habe ich in Tabelle 1 die einzelnen, in diesen Jahren von mir an 123 getätigten Überweisungen für Subhonorare aufgelistet (Anlage A).

2. Da ich die Subhonorare an 123 aus Liquiditätsgründen mitunter erst Monate nachdem die entsprechenden Klienten Überweisungen an mich für (meine WTH-) Leistungen an sie weiterleiten konnte, stimmen die Jahre der Leistung, der Zahlung der Klienten an mich und der Weiterleitung der Honorare an 123 in vielen Fällen nicht überein. Aus diesem Grund habe ich die Jahre, in welchen ich die Leistungen für die von mir als Betriebsausgabe geltend gemachten Zahlungen von Subhonoraren erbracht habe, sowie die Beträge der in diesen Jahren erbrachten Leistungen in Tabelle 2 gesondert aufgelistet (Anlage B).

3. Den strittigen Betriebsausgaben liegen Leistungen an 8 (acht) Auftraggeber zu Grunde. Diese Auftraggeber und die von (ihnen) an mich geleisteten Honorare (in weiterer Folge als Subhonorare an 123 weitergeleitet) entnehmen sie der Tabelle 3 (Anlage C). Zur Erläuterung führe ich wie folgt aus:

- Für Klient1 (damals: Klient1-GmbH) war 123 - wie aus (deren) Honorarnote an diese Klientin vom 06.04.2005 ersichtlich - bereits im März 2005 als Corporate-Finance-Berater tätig (Anlage D). In weiterer Folge wurde ich von (dieser Klientin der 123) auch mit der Wahrnehmung ausgewählter steuerlicher Beratungsaufgaben betraut.

- Den von NameWTH-GmbH an mich geleisteten Honoraren liegen wiederum Leistungen für diverse Klienten dieser WTH-Gesellschaft zu Grunde. Nach meinem Ausscheiden als Partner der NameWTH-GmbH im September 2003 war ich noch bis 2005 im Rahmen eines Werkvertrages für diese Gesellschaft tätig.

- Einen Gutachtensauftrag in der Causa "Klient2" erhielt ich von Rechtsanwalt Dr. NamedesAnwalts, weil (dieser) mich aus der Vergangenheit aus gemeinsam bearbeiteten Mandaten, in welchen auch Finanzierungsfragen eine große Rolle gespielt haben, kannte.

- Den Auftrag zu einer Due Diligence bei einem Unternehmen, das die damalige Klient3=X ("X") zu erwerben in Erwägung zog, erteilte mir der Geschäftsführer von X, X-Gf, nachdem er 123 vorher mit einem Corporate-Finance-Auftrag betraut hatte und nachdem ich (ihn) in früherer Funktion bei anderen Unternehmensakquisitionen erfolgreich begleitet hatte. Die erwähnten Auftragsvereinbarungen zwischen X und 123 sowie zwischen X und mir (für die erwähnte Due Diligence) schließe ich bei (Anlagen E und F).

- Frau Dr.Y (nunmehr Namegeändert) empfahl mich bei Klient4 für eine Due Diligence nachdem 123 mit (ihr) bereits mehrere Jahre hindurch in Corporate-Finance-Beratungsfällen erfolgreich zusammengearbeitet hatte. Zum Nachweis dieser bereits länger bestehenden Zusammenarbeit zwischen ihr und 123 lege ich die Honorarnote 07/04 der Dr.Y an 123 in einer anderen, für den vorliegenden Fall nicht relevanten Causa an 123 vom 14.06.2004 vor (Anlage G), ebenso die Auftragsvereinbarung mit Klient4 (Anlage H).

4. Für den Fall, dass die Rechtsmeinung des FA zutreffend sein sollte - dass die Subhonorare keine Betriebsausgaben darstellen - sind den mir zugeflossenen Betriebseinnahmen aber jedenfalls die von 123 eingesetzten projektbezogenen tätig gewordenen Mitarbeiter sowie anteilige Gemeinkosten (als Betriebsausgaben gegenüberzustellen). Wenngleich ich in weiterer Folge diese Aufwendungen (Ausgaben) ermittelt habe, wiederhole ich (hier) meine im Verfahren mehrfach geäußerte Rechtsmeinung, dass die von mir an 123 bezahlten Subhonorare zur Gänze als Betriebsausgaben im Rahmen meiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu berücksichtigen sind.

5. Unmittelbar einem der in Rede stehenden Aufträge zuzuordnen sind Leistungen, die Frau Dr.Y für 123 projektbezogen (erbracht) und abgerechnet hat. Die von (ihr) dafür in Rechnung gestellten und von 123 bezahlten Honorare sind Tabelle 4 zu entnehmen (Anlage I=J). (Sie) war für 123 aber auch im Rahmen solcher Projekte tätig, für die 123 von Auftraggebern direkt beauftragt war. Solche Honorare sind aus Tabelle 4 (letzte Spalte) ebenfalls ersichtlich, wurden von mir für Zwecke der Ermittlung der den strittigen Betriebsausgaben zuzuordnenden Kosten aber nicht angesetzt. Der guten Ordnung halber erwähne ich, dass Frau Dr.Y die Firma 123 in 2006 und 2007 auch im internen Bereich (Controlling) unterstützt hat. Die diesbezüglichen Leistungen stellen Gemeinkosten dar und wurden von mir dergestalt berücksichtigt (dazu siehe Punkt 6.). Zum Nachweis der Tätigkeiten von Frau Dr.Y für verhandlungsgegenständliche Beratungsprojekte lege ich Kopien diverser (von ihr gelegter) Honorarnoten, zum größten Teil samt Leistungsverzeichnissen, vor (Anlage J).

6. Zwecks Ermittlung der Gemeinkosten habe ich aus den Gewinn- und Verlustrechnungen von 123 der relevanten Jahre jene Aufwendungen ermittelt, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit meinen Betriebseinnahmen aus der Tätigkeit als Wirtschaftstreuhänder stehen. Die Ergebnisse dieser Berechnungen sind Tabelle 5 zu entnehmen (Anlage K). Zur Erläuterung der Quelle der Daten schließe ich die Jahresabschlüsse von 123 für die Jahre 2003 - 2007 bei (Anlagen L bis P).

Obgleich im gegenständlichen Verfahren nur die Einkommensteuerbescheide für 2005 - 2007 Gegenstand der Verhandlung sind, war die Analyse auch der Aufwands- (Ausgaben-)Daten der Jahre 2003 und 2004 erforderlich. Dies deshalb, weil Leistungen, die den strittigen Subhonoraren zu Grunde liegen, teilweise bereits in den Jahren 2003 und 2004 erbracht wurden. Der Ermittlung der Gemeinkosten habe ich grundsätzlich die Verhältnisse in den Jahren der Leistungserbringung zu Grunde gelegt, weil auch die Einnahmen auf Grund zeitnaher Fakturierung an die Klienten und generell prompter Zahlung seitens derselben grundsätzlich im Rahmen der Leistungserbringung in meinen Einkommensteuererklärungen erfasst sind.

Die Gemeinkosten habe ich so ermittelt, dass ich zunächst Jahr für Jahr den Anteil der Umsätze des 123-Bereichs "Corporate Finance" (also nicht den gesamten Umsatz der Gesellschaft) in Beziehung gesetzt habe zu dem relevanten verfahrensgegenständlichen Umsatz, der in weiterer Folge auch aus Tabelle 6 ersichtlich ist. Der insgesamt

verfahrensgegenständliche Umsatz, der den verfahrensgegenständlichen Betriebsausgaben entspricht, beläuft sich auf insgesamt EUR 118.854,65. Details sind den Tabellen 1, 2, 3 und 6 zu entnehmen.

Aus den Gewinn- und Verlustrechnungen wurden nur jene Aufwendungen berücksichtigt, die mit meinem Tätigkeitsbereich in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. 123 hatte in der fraglichen Zeit zwei Geschäftsbereiche: "Communications" (dafür war meine Firmenpartnerin und Co-Geschäftsführerin zuständig) und "Corporate Finance" (dafür zeichnete ich unmittelbar verantwortlich).

Für die Ermittlung der anzusetzende Gemeinkosten habe ich zunächst jene Aufwendungen außer Acht gelassen, die dem Bereich "Communications" zuzuordnen sind. Darunter fallen insbesondere sehr hohe Personalaufwendungen, weil in diesem Bereich wesentlich mehr Mitarbeiter beschäftigt waren als im Bereich "Corporate Finance".

Die verbliebenen Aufwendungen habe ich in Tabelle 5 aufgelistet, wobei bei jenen Aufwendungen, die für das Gesamtunternehmen angefallen sind (z. B. Sekretariatsleistungen und Reinigungsdienstleistungen) nur ein Anteil von 50% berücksichtigt wurde. Bei anderen Aufwendungen wurden zum Teil andere Prozentsätze angewendet.

Die so ermittelten anteiligen Aufwendungen wurden sodann mit jenem Umsatzanteilsschlüssel bewertet, der sich aus der Gegenüberstellung des verfahrensrelevanten Umsatzes, den ich mit Klienten erzielt habe und den ich in weiterer Folge bei Weitergabe an 123 als Betriebsausgabe geltend gemacht habe, ergibt.

Trotz der in den Jahren 2006 und 2007 bei 123 angefallenen erheblichen Jahresverluste ergeben sich aus meiner Berechnung relativ geringe anteilige Gemeinkosten. Dies ist nicht zuletzt darauf zurückzuführen, dass die erwähnten Jahresverluste zum Großteil aus dem Geschäftsbereich "Communications" stammten.

Der Ansatz anteiliger Gemeinkosten ist bei Nicht-Anerkennung der an 123 bezahlten Subhonorare als Betriebsausgabe betriebswirtschaftlich sachgerecht, weil ich meine Leistungen als WTH nicht ohne Infrastruktur hätte erbringen können. Im Rahmen meiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit habe ich bis dato keine Ausgaben für Mitarbeiter oder Infrastruktur geltend gemacht.

7. Aus der unter Punkt 6. dargestellten Berechnung ergeben sich jene Gemeinkosten, die in Tabelle 6 den einzelnen von mir erzielten, verfahrensrelevanten Umsätzen bzw. den entsprechenden aus der Weiterleitung dieser Beträge sich ergebenden Betriebsausgaben zuzuordnen sind (Anlage Q).

Als Ergebnis der in Tab. 6 dargestellten Berechnungen zeigt sich, dass nach Zuordnung betriebswirtschaftlich richtiger Aufwendungen (Ausgaben) folgende Beträge als zusätzliche Betriebsausgaben bei meinen Einkünften aus selbständiger Arbeit zu berücksichtigen sind:

2005: EUR 16.384,90

2006: EUR 39.725,15

2007: EUR 28.958,65.

Selbstverständlich stehe ich für weitere Erörterungen der vorgelegten Berechnungen und Beweismittel im Zuge eines weiteren Verhandlungstermins zur Verfügung."

(Anm.: Zu den Anlagen und diesbezüglichen Ausführungen siehe die weiter unten wiedergegebene Niederschrift über die mündliche Verhandlung am 01.09.2016 sowie unter "Beweiswürdigung").

Der Richter hielt diese Äußerung samt verwiesenen Beilagen dem FA zur allfälligen Stellungnahme vor, worauf die Vertreterin der Amtspartei am 14.04.2016 folgendes Vorbringen erstattete:

"Bezüglich obigen Betreffs erlaube ich mir folgende Ausführungen zu übermitteln:

Der vorliegenden Gestaltung in Form des Betriebsausgabenabzuges von „Subhonoraren“ bei der Einkünfteermittlung von Wirtschaftstreuhand (WTH)-Einkünften seitens (des Bf.) könnte nur folgende Konstellation zugrunde liegen: (Der Bf.) schließt Verträge/ Aufträge mit Klienten ab, bedient, sich der 123 als Subunternehmer zur Erbringung dieser Leistung. Da dieser Sachverhalt nicht verwirklicht wurde, entbehrt die aufwandswirksame Berücksichtigung der „Subhonorare“ (E-A-Re: Personal-Kosten) jeglicher gesetzlicher Grundlagen.

Beilage A Handelt es sich hier um *Zahlungen* seitens des Bf. an 123, oder um *Ausgangsrechnungen* des Bf. an 123, oder Ausgangsrechnungen des Bf. an Klienten, die weiterverrechnet wurden?

Hinsichtlich einer nachträglichen Zuordnung von Aufwendungen zu den WTH-Einkünften des Bf. ist festzustellen, dass ohne detaillierte Darstellungen der einzeln erbrachten WTH-Leistungen an Klienten (Vorlage der Ausgangsrechnungen, Leistungsbeschreibung) eine Zuordnung von Aufwendungen zu den entsprechenden Leistungen nicht seriös vorgenommen werden kann.

Pauschale Verrechnungen über unterschiedliche Rechtspersönlichkeiten sowie voneinander abweichende Erfassungszeiträume (E-A-Rechnung/Bilanzierung) muten willkürlich an.

Beilage B Tabelle 2 enthält die Zuordnung der *vom Bf. an Klienten erbrachten Leistungen* zu den Jahren ihrer Erbringung, welche systembedingt von der Erfassung der Ausgangsrechnungen abweicht. Aus Sicht der Abgabenbehörde ist die Relevanz der Tabelle 2 nicht erkennbar.

Beilagen C - H Diese Beilagen stellen die Antwort auf Frage 2 des Vorhaltes dar. Es könnte sich die Frage stellen, ob seitens 123 an den Bf. Vermittlungsprovisionen für den Due Diligence (DD)-Auftrag in Rechnung gestellt wurden bzw. ob seitens 123-vertreten-durch-Bf. an Dr.Y derartige Provisionen geleistet wurden.

Hinsichtlich standesrechtlicher Einschränkungen wäre zu hinterfragen, ob DD-Leistungen dem Berufstand WTH vorbehalten sind.

Beilagen I - J Tabelle 4 — Honorarnoten Dr.Y

Die „Zuordnung“ von Aufwand für Dr.Y wird anhand von Honorarnoten behauptet. Die vorgelegten Honorarnoten beschreiben eine Geschäftsbeziehung zwischen (ihr) und 123. Eine Unterstützungsleistung bei *WTH-Tätigkeiten des Bf.* ist diesen Unterlagen nicht zu entnehmen. Die beigelegten Zeitaufzeichnungen lassen einen Rückschluss auf die erbrachte Leistung nur eingeschränkt zu. Die Mitarbeit seitens Dr.Y bei den DD-Aufträgen lt. Beilage F (DD-Leistung 20.—22.2.2006) sowie Beilage H (DD-Leistung 14.-17.3.2006) sind (ihren) Zeitaufzeichnungen nicht zu entnehmen. Prozentuelle Aufteilungen zwischen „WH DD“ und „WH CF“ sind nicht nachvollziehbar (Tabelle 4 - im Verhältnis 50/50).

Beilagen L - P Jahresabschlüsse 123

Beilagen K - Q Tabelle 5 - Ermittlung anteiliger GK Jahresdaten 123, Tabelle 6 Zuordnung Mitarbeiter

Zu der „Zuordnung“ von Aufwand weiterer Mitarbeiter ist anzumerken, dass die Verrechnung geringfügiger Mitarbeit (Schreibarbeiten, Sekretärin oä) durch Pauschalverrechnung mE verfehlt ist, da der Aufwand einzelner Mitarbeiter der WTH-Tätigkeit zuordenbar ist (Kalkulation über Stundenaufzeichnung, Kostenrechnung). Sind keine weiteren Mitarbeiter den WTH—Tätigkeiten zuzuordnen, erübrigt sich die Verrechnung von Gemeinkosten.

Büro (Miete Energie, AfA, Insth. BGA, EDV-Betreuung, Büromaterial)

Die vorliegenden Aufträge/Verträge umfassen DD-Leistungen, welche vorwiegend in einem Datenraum des Verkäufers stattfinden, die Beanspruchung der Büroräumlichkeiten wird in diesen Fällen wohl nur in geringem Ausmaß erfolgen.

PKW-Kosten, Reiseleistungen

Diese Positionen stellen zuordenbare Aufwendungen dar, die keiner pauschalen Verrechnung bedürfen.

Kommunikation (Post, Mobil, Festnetz, Internet)

Der Kommunikationsaufwand umfasst Aufwendungen des gesamten Unternehmens (Corporate Finance und Communication - intensivere Kostenverursachung), welcher in der Tabelle 5 mit 50% angesetzt wurde. Man kann davon ausgehen, dass Mobiltelefonrechnungen vorliegen und diese den Personen direkt und anteilig zurechenbar sind. Eine Verteilung über Gemeinkosten verfehlt mE das Ziel.

Beratung (Rechts/Unternehmensberatung/Controlling/Org)

Inwiefern die stundenweise Benützung eines Büroraumes die anteilige Verrechnung von Beratungsaufwand der 123 an das Einzelunternehmen begründet, ist aus Sicht der Abgabenbehörde nicht verständlich (Beratungsleistungen sollten dem Grunde nach zuordenbare Leistungen darstellen).

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass eine Gemeinkosten-Verrechnung in dieser Form mE nach einem Sachverhalt verlangt, der durch das Vorliegen mehrerer Betriebsstätten innerhalb eines Unternehmens gekennzeichnet ist.

Über unterschiedliche Rechtspersonen hinweg ignoriert eine derartige pauschale Verrechnung nicht nur das Trennungsprinzip, sie vernichtet die Aussagekraft der Bilanzen, verzerrt jeglichen Unternehmenswert, macht jede Kostenrechnung obsolet, lässt faktisch zwei voneinander unabhängige Unternehmen wirtschaftlich miteinander verschwimmen. Neben der Sphärenvermischung ist auch eine Periodenvermischung erkennbar.

ME könnte eine objektivierte und seriöse Zuordnung von Aufwendungen zu den WTH-Einkünften nur auf individueller Zuordnung der jeweiligen Kostenposition erfolgen (z.B. Nutzung der Büroräumlichkeiten nach Stunden, Pkw-Aufwand nach gefahrenen KM, Reisekosten entsprechend der eigens gestellten Ausgangsrechnungen etc). Das bereits berücksichtigte Betriebsausgabenpauschale wäre folglich zu überdenken.

Eine Berücksichtigung der - wie im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens beantragten Zuordnung von Gemeinkosten der 123 zu den WTH-Einkünften des Bf. nach einem pauschalen Umsatzverhältnis wäre weit überschießend, willkürlich und entbehrt jeglicher Grundlage."

Der Bf. nahm die ihm mit hg. Schreiben vom 25.05.2016 zur Kenntnis gebrachte Stellungnahme des Amtes zum Anlass für eine weitere Äußerung vom 27.07.2016, worin zu lesen ist:

"Auf die Stellungnahme der Amtspartei vom 24.04.2016, bei meinem-steuerlichen-Vertreter eingelangt am 27.05.2016, repliziere ich innerhalb offener, bis 31.07.2016 verlängerter Frist wie folgt:

1. ad Seite 1, 1. Absatz:

Die Feststellung, dass ich keine Verträge/Aufträge mit Klienten abgeschlossen und mich auch nicht der 123 GmbH als Subunternehmer bedient hätte, ist unrichtig. Tatsächlich habe ich sehr wohl Auftragsvereinbarungen mit Klienten abgeschlossen und die GmbH als Subunternehmerin beschäftigt. Ich verweise diesbezüglich auf die beispielhaft meiner Eingabe vom 31.12.2015 beige-schlossenen Kopien von Auftragsvereinbarungen (Anlagen E, F und H).

2. ad Seite 1, 2. Absatz und Seite 2, 1. Absatz

Bei Anlage A zu meiner Eingabe vom 31.12.2015 handelt es sich um Zahlungen, die ich an 123 geleistet und als Betriebsausgaben im Rahmen meiner Einnahmen—/Ausgaben—Rechnung bzw. bei der Ermittlung meiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit in den Jahren 2005, 2006 und 2007 geltend gemacht habe (siehe auch meine Eingabe vom 31.12.2015, Seite 1, Punkt 1). Die angegebenen Beträge sind Nettobeträge, enthalten also keine Umsatzsteuer.

Zur weiteren Verdeutlichung schließe ich eine Zusammenstellung meiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit für die Jahre 2003 bis 2007 bei (./ **Anlage R**). (Zur Erläuterung:

Diese Zusammenstellung habe ich im Jahr 2010 erstellt, als ich bei Beantwortung des Fragenvorhalts des Finanzamts vom 23.03.2010 erkannt habe, dass ich die Einkommensteuer— und Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2007 wegen unrichtiger Berechnung von Sachbezugsbezugswerten bzw. Subhonorare (durchwegs zu meinen Gunsten) zu berichtigen hatte.)

Die in Anlage A zu meiner Eingabe vom 31.12.2015 ausgewiesenen Nettobeträge an Subhonoraren entsprechen den in Anlage R als Betriebsausgaben ausgewiesenen Subhonoraren.

Die von 123 GmbH an mich in Rechnung gestellten und von mir an (diese) bezahlten Subhonorare entsprechen den von mir als Wirtschaftstreuhänder an Klienten in Rechnung gestellten und von Klienten an mich bezahlten Honoraren.

Zur weiteren Verdeutlichung der von mir gewählten Vorgehensweise lege ich beispielhaft drei von mir („eig.Namenskürzel“) als Wirtschaftstreuhänder an Klienten gelegte Honorarnoten sowie die korrespondierenden Honorarnoten von 123 an mich vor:

- Honorarnote 07/2006 von eig.Namenskürzel an Klient4 vom 24.03.2006 in Höhe von netto 6.380,00 Euro zuzüglich Umsatzsteuer (von dieser an mich bezahlt am 09.05.2006) (**/ Anlage S**).
- Honorarnote 0602014 von 123 an mich vom 30.03.2006 in Höhe von netto 6.380,00 Euro zuzüglich Umsatzsteuer (von mir an 123 bezahlt am 27.12.2006) (**/ Anlage T**).
- Honorarnote 12/2006 von mir an Klient1-GmbH vom 23.08.2006 in Höhe von netto 7.605,00 Euro zuzüglich Umsatzsteuer (von dieser an mich bez. am 20.09.2006) (**/ Anlage U**).
- Honorarnote 0602056 von 123 an mich vom 20.09.2006 in Höhe von netto 7.605,00 Euro zuzüglich Umsatzsteuer (von mir an diese bezahlt am 20.02.2007) (**/ Anlage V**).
- Honorarnote 23/2006 von mir an Vor-/ZunameKlient2 vom 29.12.2006 in Höhe von netto 7.300,00 Euro zuzüglich Umsatzsteuer (von dieser an mich bezahlt am 16.02.2007) (**/ Anlage W**).
- Honorarnote 0602105 von 123 an mich vom 29.12.2006 in Höhe von netto 7.300,00 Euro zuzüglich Umsatzsteuer (von mir an diese bezahlt am 21.03.2007) (**/ Anlage X**).

Die Vorlage der genannten Honorarnoten möge einerseits dazu dienen, den Verrechnungsmodus zwischen Klienten des Wirtschaftstreuhänders (meiner Person) selbst und 123 noch besser transparent zu machen. Andererseits ist aus den Honorarnoten auch der Inhalt der erbrachten Leistungen ersichtlich. Schließlich wird durch Anführung der Zahlungstermine klar, dass in manchen Fällen das Jahr der Vereinnahmung des Klientenhonorars durch mich mit dem Jahr der Bezahlung des korrespondierenden Subhonorars von mir an 123 nicht immer übereinstimmte. Daher ist in meiner Einnahmen-/ Ausgaben—Rechnung z.B. die Betriebseinnahme gemäß Anlage U im Jahr 2006, die korrespondierende Betriebsausgabe des an 123 bezahlten Subhonorars gemäß Anlage V jedoch erst im Jahr 2007 erfasst. 123 hingegen hat den Umsatz aus dem gemäß Anlage V

an mich in Rechnung Subhonorar bereits im Jahr 2006 erfasst und per 31.12.2006 daher eine Forderung an mich in Höhe des entsprechenden Bruttobetrags ausgewiesen.

3. ad Seite 2, 2. Absatz

Die Feststellung, dass „pauschale Verrechnungen über unterschiedliche Rechtspersönlichkeiten sowie voneinander abweichende (E-A-Rechnung/Bilanzierung) muten willkürlich an.“ ist nicht nachvollziehbar. Tatsächlich wurden stets genau jene Beträge, die von Klienten an mich als Wirtschaftstreuhänder bezahlt wurden, auch von mir als Subhonorar an 123 bezahlt. Die entsprechenden Beträge habe ich im Zuge des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens transparent gemacht soweit über die eingereichten Abgabenerklärungen hinaus eine Verdeutlichung notwendig erschien. Die Tatsache, dass ich als selbständiger Wirtschaftstreuhänder meinen Gewinn durch Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung zu ermitteln habe, während eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung zu doppelter Buchführung und zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich verpflichtet ist, kann mir nicht vorgehalten werden. Es handelt sich vielmehr um gesetzliche Vorgaben.

4. ad Seite 2, 4. Absatz

123 hat keine Vermittlungsprovisionen für den Due-Diligence-Auftrag an mich in Rechnung gestellt und/oder bezahlt. Ebenso hat Frau Dr.Y keine Vermittlungsprovisionen für den Due-Diligence-Auftrag an mich in Rechnung gestellt und habe ich daher solche auch nicht bezahlt.

5. ad Seite 2, 5. Absatz

Due-Diligence-Leistungen sind nicht grundsätzlich dem Berufsstand der Wirtschaftstreuhänder vorbehalten. Es kommt wohl darauf, welche Bereiche eine Due-Diligence-Analyse umfassen soll. In den gegenständlichen Fällen handelte es sich um eine Financial Due Diligence, die das gesamte Rechnungswesen des Zielunternehmens und auch steuerliche Themen umfasste. Die Auftraggeber haben mich als Wirtschaftstreuhänder mit der Durchführung der Due-Diligence-Analyse beauftragt. Damit stellt sich die Frage der standesrechtlicher Vorbehaltsaufgaben nicht mehr. Zudem legen die Auftraggeber auch deshalb Wert auf die Beauftragung eines Wirtschaftstreuhänders, weil Wirtschaftstreuhänder im Gegensatz zu Unternehmensberatern gesetzlich zum Abschluss einer Vermögensschaden—haftpflichtversicherung und zur Aufrechterhaltung dieses Versicherungsschutzes verpflichtet sind.

6. ad Seite 2, 6. Absatz

Die Honorarnoten und Leistungsaufzeichnungen von Frau Dr.Y lassen mit der notwendigen Deutlichkeit die Details der von (ihr) erbrachten Leistungen erkennen. Systemkonform legte (sie) ihre Honorarnoten an 123. Der Bezug zu den Aufträgen, bei welchen Frau Dr.Y von mir (im Wege von 123) als Mitarbeiterin für Wirtschaftstreuhandmandate herangezogen wurde, ergibt sich aus den Leistungsaufzeichnungen.

Dazu ein konkretes Beispiel“: Mit Honorarnote 08/06 für den Leistungszeitraum „03/06“, also März 2006, vom 16.05.2006 hat Frau Dr.Y an 123 ein Honorar in Höhe von netto 3.450,00 Euro in Rechnung gestellt. Eine Kopie dieser Honorarnote habe ich im Rahmen des Konvoluts zu Anlage J mit meiner Eingabe vom 31.12.2015 vorgelegt. Aus der genannten Honorarnote geht der Leistungsinhalt („Due Diligence Infoniqa für Klient4) eindeutig hervor. Dieser Leistungsinhalt korrespondiert mit dem Leistungsinhalt gemäß meiner Honorarnote 07/2006 vom 24.03.2006 an diesen Klienten (./ Anlage S) und der Honorarnote 06/2014 von 123 an mich betreffend derselben Angelegenheit (./ Anlage T).

Ein solcher Konnex besteht zwischen allen verfahrensgegenständlichen von mir an Klienten gelegten Honorarnoten und allen verfahrensgegenständlichen von 123 an mich gelegten Honorarnoten einerseits und an Frau Dr.Y geleisteten Honorarzahlgungen.

Sollte das Gericht auf eine über die vorgelegten Unterlagen hinausgehende Klärung des Sachverhalts Wert legen, mache ich (die oben genannte Person), geboren am-, wohnhaft in-, als Zeugin namhaft und beantrage in eventu ihre Vernehmung als Zeugin.

Der Grund, weshalb in Tabelle 4 (Anlage I zu meiner Eingabe vom 31.12.2015) manche von Frau Dr.Y (bzw. von Consulting GmbH) in Rechnung gestellte und an sie (bzw. an hier-genannte-Firma) bezahlte Honorare im Verhältnis 50:50 zwischen meinen WT-Aufträgen und „WH CF“-Aufträgen (also Unternehmensberatungsaufträgen von 123) aufgeteilt wurde, liegt darin, dass die Klient3=X im verfahrensgegenständlichen Zeitraum unterschiedliche Aufträge erteilt hat, einerseits an mich als Wirtschaftstreuhänder und andererseits an 123.

7. ad Seite 3, dritter Absatz („Mitarbeiter“)

Die Verrechnung von Sekretariatsarbeiten an Klienten nach Maßgabe von Zeitaufzeichnungen ist unüblich und wäre auch nicht sinnvoll, zumal allgemeine Büroarbeiten einem konkreten Auftrag nicht zuzuordnen sind.

8. ad Seite 3, vierter Absatz („Büro“)

Die verfahrensgegenständlichen Wirtschaftstreuhandleistungen betrafen keinesfalls nur Due-Diligence-Mandate, sondern auch steuerliche Beratung (Auftraggeber: Klient1-GmbH, eigSteuerberater (für einige von deren Klienten), -PartnersAdvocates, Ausland), und Erstellung von Gutachten (Auftraggeberin: Vor-/ZunameKlient2). Selbst die Due-Diligence-Aufträge wurden nur zu einem geringen Teil in einem Datenraum des Zielunternehmens abgewickelt.

9. ad Seite 3, fünfter Absatz („PKW—Kosten, Reiseleistungen“)

Die auf pauschalem Weg den WT-Leistungen zugeordneten PKW-Kosten (2005: 377,71 EUR, 2006: 1.233,09 EUR, 2007: 538,20 EUR) und Reisekosten (2005: 1.186,43 EUR, 2006: 4.911,01 EUR und 2007: 2.286,58 EUR) sind gering, weshalb eine pauschale Ermittlung dieser Aufwendungen sachgerecht erscheint.

Da ich ursprünglich nicht davon ausgehen musste, eine projektbezogene Erfassung der genannten Aufwendungen jemals zu benötigen ist diese unterblieben und kann heute mit einigermaßen vertretbarem Zeitaufwand auch nicht mehr nachvollzogen werden.

10. ad Seite 3, sechster Absatz („Kommunikation (Post, Mobil, Festnetz, Internet“))

Die Zuordnung der „Telefongebühren Mobil“ zu den Benutzern der Firmen-Mobiltelefone (NameGesellschafterin und ich) erfolgte durch den Ansatz von nur 50 Prozent der Gesamtkosten dieser Kostenart vor Aufteilung der so ermittelten Restkosten nach dem in Tabelle 5 (Anlage ./ K) ermittelten Umsatzschlüssel. Gleiches gilt für die Festnetzgebühren. Die anteilig nun zur Berücksichtigung als Gemeinkosten beantragten Post- und Internetkosten sind so gering (jeweils weniger als 100,00 Euro pro Jahr und Kostenart), dass ich meine, dass eine gesonderte Erörterung darüber zwecks Verwaltungsvereinfachung unterbleiben möge.

11. ad Seite 3, Siebenter Absatz („Beratung“)

Der Posten „Beratungsaufwand“ enthält Aufwendungen für die extern geführte Buchhaltung, die ebenfalls extern geführte Personalverrechnung und den ebenfalls extern erstellten Jahresabschluss sowie Kosten unmittelbarer rechtlicher Beratung. Controllingaufwendungen betreffen Honorare an Frau Dr.Y, die ab dem Jahr 2006 das Controlling für 123 erledigte und dafür gesonderte Honorarnoten legte. Eine Vermischung der Controllingleistungen mit Leistungen, die sie für Klienten erbracht hat, ist daher auszuschließen.

12. ad Seite 4, zweiter Absatz

Tatsächlich lagen insofern zwei Betriebsstätten vor, dass die Leistungen im Bereich „Communication“ im Wesentlichen in dem Büro in Top-8 des Hausadresse und die Leistungen im Bereich „Corporate Finance“ inklusive meiner Tätigkeit als Wirtschaftstreuhänder im Wesentlichen in Top-9 des Hausadresse erbracht wurden. Es lagen gesonderte Mietverträge für die beiden Mietobjekte vor. In der Liste der nun zur Berücksichtigung als Betriebsausgabe beantragten Gemeinkosten habe ich die Mietaufwendungen für Top-8 konsequenterweise gar nicht angesetzt.

Im Übrigen habe ich die Gemeinkostenaufteilung im Zuge des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens nach einem Zeitraum von etwa zehn Jahren nach den relevanten Sachverhalten gewissenhaft und mit konservativer Kostenzurechnung zu dem Bereich „Wirtschaftstreuhandleistungen“ erstellt.

13. ad Seite 4, dritter und vierter Absatz

Unter Bedachtnahme auf meine obigen Ausführungen sind die vom Finanzamt hier getätigten Feststellungen wohl nicht haltbar.

14. Sollte das Bundesfinanzgericht meiner Beschwerde nicht vollinhaltlich stattgeben, beantrage ich in eventu die Berücksichtigung der in Tabelle 5 zu meiner Eingabe vom 31. Dezember 2015 (siehe dortige Anlage K) dargestellten Gemeinkosten als zusätzliche Betriebsausgaben im Rahmen meiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit für die Jahre 2005, 2006 und 2007 wie folgt:

- 2005: 7.044,36 Euro
- 2006: 27.864,14 Euro
- 2007: 7.079,75 Euro

"

In der am 01.09.2016 fortgesetzten mündlichen Verhandlung wurde Folgendes ausgeführt:

Nach Vortrag der Sache und Bericht über die Ergebnisse der durchgeführten Beweisaufnahmen erteilte der Richter dem Beschwerdeführer das Wort.

Der Beschwerdeführer (Bf.) trug vor:

"Ich verweise auf meine dem Gericht vorgelegten Beilagen-Blätter K, Q und R, woraus sich meine Berechnung der pauschalen Betriebsausgaben genau ergibt, sowie die mögliche Zuordnung von Mitarbeiterkosten und Gemeinkosten zu den strittigen Betriebsausgaben für alle Jahre, darunter auch 2005-2007."

Anm. des Richters: "Es wird eine vorläufige Korrekturberechnung der Betriebsausgaben anhand dieser Blätter vorgenommen, woraus sich für alle 3 Streitjahre, unter Eliminierung des Pauschales für Steuerberaterstätigkeit und Ansatz der in der Tabelle verzeichneten noch nicht berücksichtigten Betriebsausgaben (Mitarbeiterstunden, Gemeinkosten), anstelle des Betrages, der zunächst als Subhonorar an 123 weitergeleitet wurde, ergibt. Konsequenz wäre in allen Streitjahren eine teilw. Stattgabe der Beschwerde."

Auf Frage des Richters, wie die Amtspartei zur Methode des Bf. hinsichtlich der Schätzung von Gemeinkosten, die bei 123 anfielen, aber der WTH-Tätigkeit des Bf. zuzurechnen waren, Stellung beziehe:

Amtspartei: "Ich halte eine Aufteilung der Gemeinkosten, die zunächst bei 123 anfielen, nach dem Umsatzschlüssel für nicht sachgerecht: Immerhin wurde die WTH-Kanzlei -Wohnsitz des Bf. (Wohn-und-Kanzleisitz-des-Bf) - geführt und ist von einem überwiegenden Zeiteinsatz dortauszugehen (Verweis auf die Steuererklärungen)."

Bf.: "Ich verweise auf die von mir vorgelegte Tabelle (Beilage K), in der ich rechnerisch das vollzogen habe, was ich unter Pkt. 6 meiner Stellungnahme vom 31. Dezember 2015 in Worten ausführte. Ich habe mich der Methode des Umsatzschlüssels bedient. Die Umsätze der 123 aus Unternehmensberatung wurden mit den Umsätzen aus der Steuerberaterstätigkeit ins Verhältnis gesetzt. Von diesem Schlüssel ausgehend habe ich aber Gemeinkosten, die nur den PR-Bereich betrafen, ausgenommen. Von Gemeinkosten, die zum Teil auch den PR-Bereich betrafen, habe ich nochmals einen geschätzten Anteil - je nach Sachlage - von 25% oder 50% ausgeschieden."

Richter: "Halten Sie den Antrag auf Vernehmung von Frau Dr.Y als Zeugin weiteraufrecht?"

Bf.: "Ich ziehe diesen Antrag zurück."

Amtspartei: "Das Streitthema gliedert sich in 3 Teile:1.) Fragen nach der Infrastruktur (Standort der WTH-Kanzlei Wohn-und-Kanzleisitz-des-Bf oder 123-Standort?); 2.) Personal Dr.Y? 3.) Gemeinkosten?

Eine kritische Analyse der Zeitaufzeichnungen von Dr.Y (Anm. siehe Beilage J)erscheint mir aus heutiger Sicht nicht möglich. [Dass deren] Befragung Aufschluss darüber geben würde, ob ihre Leistungen sachgerecht oder willkürlich zugeordnet wurden, halte ich für wenig wahrscheinlich."

Nach Austausch von Beschwerdevorbringen und Amtsparteiansicht erklärt der Bf.: "Um das Verfahren zu einem Ende zu bringen, schränke ich mein Beschwerdebegehren wie folgt ein: Die in Beilage K zuletzt angeführten Aufwandspositionen WTH-Kanzlei, nämlich Rechts- und Beratungsaufwand sowie Unternehmensberatung (Controlling und Organisation) begehre ich nicht weiter in den Steuerjahren 2005-2007 zu berücksichtigen. Wenn im übrigen meiner Berechnung der Gemeinkosten und der Aufwandsposition Dr.Y gefolgt wird, ist damit mein Beschwerdebegehren erfüllt."

Der Richter schloss sodann das Beweisaufnahmeverfahren und verkündete das Erkenntnis wie im Spruch.

Beweiswürdigung

Der Bf. hat seine Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater nicht im Rahmen der 123, die dazu - wie unter "Rechtslage" ausgeführt - als Mischunternehmen (Public Relations und Corporate Finance) keine Berufsberechtigung hatte, sondern in der Rechtsform eines freiberuflichen Einzelunternehmens ausgeübt; so wurde er am Markt wahrgenommen und von seinen Klienten auch beauftragt.

Dass die Entlohnung der freiberuflichen Tätigkeit des Bf. nicht Bestandteil des aufgrund des Gesellschaftsvertrages über die Errichtung der 123 GmbH ihm grundsätzlich zustehenden und im Zuge der Errichtung des Syndikatsvertrages durch Gesellschafterbeschluss konkret zuerkannten Geschäftsführerbezuges war, erscheint aus mindestens zwei Gründen erwiesen:

Zum einen fand die Wirtschaftstreuhänder-Tätigkeit des Bf. als WP und Steuerberater in § 2 des Vertrages, "Gegenstand des Unternehmens":

- a) Unternehmensberatung im Bereich Finanz- und Rechnungswesen, insbes. Erbringung von Corporate Finance-Dienstleistungen, Beratung im Zusammenhang mit Mergers & Acquisitions, Planung, Durchführung und Überwachung organisatorischer und kaufmännischer Maßnahmen) und*
- b) Dienstleistungen im Bereich Öffentlichkeitsarbeit, Networking, Finanzkommunikation, Event-Organisation, Betrieb einer Werbeagentur*

keine Erwähnung.

Die unter a) angeführten Bereiche stammten aus den zuvor nur vom Bf., teils als Einzelunternehmer, teils im Rahmen der eingangs erwähnten WTH-Gesellschaft, ausgeübten Tätigkeiten, während die unter b) angeführten Bereiche aus der von NameGesellschafterin als Einzelunternehmerin ausgeübten Tätigkeit stammten. Beide Gesellschafter hatten somit bisherige Tätigkeitszweige ihrer Einzelunternehmen dem Unternehmensgegenstand der GmbH zugewiesen. Dass diese Bereiche nicht gleichen Anteil an der Wertschöpfung des neuen Unternehmens gehabt hätten, sodass die eindeutig ausgesparte WT-Tätigkeit des Bf. als Auffüllungs-Beitrag seiner Gesellschafterpflicht einbezogen werden musste, kann aus dem Vertrag nicht abgeleitet werden. Auch die Bestellung beider Gesellschafter zur gemeinsamen Geschäftsführung und Vertretung nach außen (§ 5) begründete keine Verpflichtung des Bf., sich den Erfolg seiner Wirtschaftstreuhandtätigkeit auf den künftig ihm zugemessenen Geschäftsführerbezug anrechnen zu lassen.

Das BFG sieht in der den obgenannten Bereichen entsprechenden Aufgabenteilung (arg.: NameGesellschafterin hatte keine berufsrechtliche Qualifikation für eigenverantwortliches Tätigwerden im Bereich a), während es für den Bereich b) keiner wie immer gearteten berufsrechtlichen Qualifikation bedurfte) kein wertmäßiges Ungleichgewicht, das eine Vorteil ausgleichende Zuzahlungspflicht des Bf. rechtlich begründet hätte. Gegen ein von vornherein bestehendes, mit den WT-Einkünften des Bf. in kompensatorischem Zusammenhang stehendes wertschöpfungsbegründetes Ungleichgewicht spricht schon Punkt 12.8. des Syndikatsvertrages, wonach die Stimmrechte hinsichtlich der Geschäftsbereiche *Communication* bzw. *Corporate Finance* mit jeweils 75% beim dafür jeweils zuständigen Gesellschafter-Geschäftsführer lagen. In diesem Zusammenhang wird auf die Aussage des Bf. in der mündlichen Verhandlung (erster Termin) vor dem Einzelrichter am 06.05.2016 verwiesen, wonach er *"den Geschäftsführerbezug unverändert auch dann bezogen [hätte] wenn ich gar keine selbständigen WT-Leistungen gegenüber Klienten erbracht hätte"*. Eine Gegenrechnung der WT-Honorare mit dem vereinbarten Geschäftsführerbezug hätte somit - wie die Vertreterin der Amtspartei zutreffend ausgeführt hat - das Verhältnis der Entlohnung durch 123 zu Ungunsten des Bf. verzerrt und den vom Bf. als WT erwirtschafteten Erfolg in die GmbH verlagert, welche als Verlustbetrieb durchwegs mit geringerer Ertragsteuer - im Streitzeitraum gar nur mit Mindestkörperschaftsteuer - belastet war.

Zum anderen blieb die Tätigkeit des Bf. als WP und Steuerberater von der Syndikatsvereinbarung ausdrücklich ausgenommen, ohne dass sein dort bzw. in abgeleiteten Beschlüssen geregelter Geschäftsführerbezug einen vom jeweiligen Erfolg seiner WT-Tätigkeit abhängigen Aufrechnungsanspruch, d. h. eine kompensatorische Minderung dieses Bezuges in rechnerisch zu ermittelnder Höhe vorsah. Die in Punkt 13.2. letzter Satz der Syndikatsvereinbarung in Aussicht genommene *"Bedachtnahme auf die oben ausgenommenen Tätigkeitseinkünfte"* (*gemeint: des Bf.*) in einer künftigen Vereinbarung über die Höhe der Geschäftsführerbezüge fand in den

erhobenen Beweisen keinen Niederschlag. Die Zeugin konnte vor dem Richter nicht angeben, wann und mit welchem Ergebnis sie die angeblich 123 zustehenden Kompensationszahlungen eingefordert bzw. warum sie 2004, 2008 und 2009 darauf verzichtet hatte.

Die pauschale Weiterleitung der WT- Honorare des Bf. an die Gesellschaft erfolgte somit rechtsgrundlos (siehe unten, "Rechtslage").

Aus den Steuererklärungen des Bf. für die Jahre 2004 bis 2007 geht hervor, dass er als Geschäftsführer der 123 einerseits bzw. als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater andererseits nachfolgend dargestellte Einnahmen aus selbständiger Arbeit (s. A.) erzielt und im eigenen Namen empfangene Honorarbeträge an 123 (teils zeitverzögert) weitergeleitet hat:

Text	2004	2005	2006	2007
Einn. aus s. A. als Ges.-Gf.	55.718,10	63.774,48	78.574,48	76.274,48
Einn. aus s. A. als WTH*)	30.132,25	26.393,06	59.010,33	19.549,25
gesamt	85.850,35	90.167,54	137.584,81	95.823,73
*)überwiesen an 123	0,00	-32.159,88	-53.740,43	-32.954,33
Sachbezug Diff. lt. Beschwerde		-3.482,08	-3.446,83	-3.144,59
Einnahmen aus s. A. lt. Erkl.		86.685,46	134.137,98	92.679,14

Aus einer im Beschwerdeverfahren dem BFG vorgelegten Übersicht (Beilage R zum Schreiben vom 27.07.2016) geht hervor, dass der Bf. unter Beibehaltung seiner Rechtsansicht betreffend die Weiterleitung von "Subhonoraren" an 123 und in Korrektur der bisher falsch berechneten Betriebsausgabenpauschalen (nunmehr: 6% der Einnahmen als Ges.-Gf. und 12% der Einnahmen als WTH) für die Streitjahre vorläufig folgende Betriebsausgaben ansetzt:

Text	2005	2006	2007
Betriebsausgaben vorläufig	53.382,99	80.509,12	55.574,78

Des Weiteren macht der Bf. *eventualiter* bestimmte, von Frau Dr.Y an 123 verrechnete Honorare insgesamt und projektbezogene Mitarbeiterstunden direkt sowie Gemeinkosten (GK) anteilig als zusätzliche Betriebsausgaben geltend, da er diese ihm unmittelbar zuzurechnenden Kosten 123 ersetzen musste, sofern seine Rechtsansicht bezüglich der Weiterleitung von WT- Honoraren (in zurechenbarem Aufwand übersteigender Höhe) keine steuerliche Anerkennung fand. Die an 123 gezahlten Honorarbeträge, darin enthaltene Mitarbeiterstunden und anteilige Gemeinkosten sind in einer "Tabelle 6" (Beilage Q zum Schreiben vom 31.12.2015) angesetzt, die dem Bf. als WT anteilig zugeordneten Gemeinkosten der 123- Infrastruktur sind alternativ in "Tabelle 5" (Beilage K) ermittelt:

Tabelle 6: Zuordnung von Mitarbeiterkosten u. Gemeinkosten zu den strittigen Betriebsausgaben							
Bf. an 123	Klient	Leistungs- ZR Bf.	Bf an Klient	Mitarb.- Stunden	Anteil. GK	Summe	Netto
280905	NameWTH- GmbH	01-12/04	2006	2.530,00	13.854,90	16.384,90	
Summe 05			32.159,88	2.530,00	-13.854,90	-16.384,90	15.774,98
200306	NameWTH- GmbH	10-12/03	6.000,00	0,00	2.830,71	-2.830,71	3.169,29
200306	NameWTH- GmbH	2004	480,12	302,50	206,84	-509,34	-29,22
200306	w.o.	01-06/05	19.629,58	0,00	6.340,36	-6.340,36	13.289,22
270306 260406	X (DD)-"	02/06 02-03/06	5.500,00 5.724,60	10.298,75	6.456,84	-16.755,59	-5.530,99
141206	Klient1	09-10/06	3.648,00	0,00	2.098,48	-2.098,48	1.549,52
271206	NameWTH- GmbH	011-03/06	548,99	0,00	315,80	-315,80	233,19
271206	Klient4 (DD)	03/06	6.380,00	4.250,00	3.670,03	-7.920,03	-1.540,03
271206	- PartnersAdvocates	02-03/06	4.250,00	0,00	2.444,77	-2.444,77	1.805,23
271206	NameWTH- GmbH	07-09/05	1.579,14	0,00	510,06	-510,06	1.069,08
Summe 06			53.740,43	-14.851,25	-24.873,90	-39.725,15	14.015,28
150107	X (DD)	04/06	3.960,00	3.135,00	2.277,95	-7.509,70	-3.549,70
200207	Klient1	07/06	7.605,00	742,50	4.374,70	-5.117,20	2.487,80

280207	- PartnersAdvocates	02/07	4.025,00	0,00	2.859,21	-2.859,21	1.165,79
210307	NameWTH- GmbH (Haft- entg)	01-12/05	600,40	0,00	193,93	-193,93	406,47
210307	Klient5	09/06	375,00	0,00	215,72	-215,72	159,28
210307	Klient2	11-12/06	7.300,00	2.530,00	4.199,25	-6.729,25	570,75
210307	NameWTH- GmbH (Haft- entg)	04-11/06	450,73	0,00	259,28	-259,28	191,45
210307	Klient1	11-12/06	2.000,00	302,50	1.150,48	-1.452,98	547,02
210307	NameWTH- GmbH	01-12/06	696,83	0,00	400,84	-400,84	295,99
160507	Klient1	01-04/07	5.941,38	00,00	4.220,54	-4.220,54	1.720,84
Summe 07			32.954,34	-6.710,00		-28.958,65	3.995,69

Die oben dargestellten Gemeinkosten sind weder dokumentiert noch aus irgendwelchen Aufzeichnungen rechnerisch hergeleitet; es handelt sich dabei um nachträgliche Schätzungen des Bf., wie aus seiner Replik zur Stellungnahme der Amtsvertreterin hervorgeht. Da der Aufforderung des BFG an den Bf., seine Betriebsausgabenansätze dokumentarisch zu untermauern (hg. Vorhalt vom 06.05.2015), nicht entsprochen wurde, können die überhöht erscheinenden GK laut Tabelle 6 keine Anerkennung finden. Denn nach dieser Berechnung würden die GK in Summe die wie behauptet direkt zuordenbare Kosten für Mitarbeiterstunden in Summe um ein Vielfaches übersteigen und den Erfolg des Bf. aus der Tätigkeit als Wirtschaftstreuhänder entscheidend reduzieren: 2005 um mehr als die Hälfte, 2006 um knapp 3/4 und 2007 um mehr als 7/8 der WT-Honorare. Derart hohe, ohne Nachweis geltend gemachten Gemeinkosten würden den Gewinn des Einzelunternehmens WT-Kanzlei geradezu vernichten, diese Tätigkeit wirtschaftlich unvernünftig erscheinen lassen. Außerdem ist mit der belangten Behörde davon auszugehen, dass im personalintensiveren einschlägigen Arbeitsbereich der 123 mehr Aufwand anfiel, als er dem Umsatzverhältnis zwischen WT und Corporate Finance entsprechen würde, zumal der Bf. in seiner eigenständig ausgeübten Tätigkeit keiner vergleichbaren Anzahl und Lohnwertigkeit von Mitarbeitern bedurfte.

Indessen hat der Bf. mit Antwortschreiben vom 31.12.2015 hilfsweise anteilige Gemeinkosten zur Absetzung als Betriebsausgaben in detaillierter Höhe beantragt:

		2005	2005		2006	2006		2007	2007
Jahresergebnis		8.895,91			-150.789,52			-163.545,49	
123									
Ums. CF (inkl. Bf.- WT)		402.938,87			309.690,08			279.425,36	
Ums. Communication		225.759,96			369.190,40			397.549,96	
			Anteil			Anteil			Anteil
Ums. CF an Bf.		21.809,12	5,41%		48.439,15	15,64%		9.966,	3,57%
Aufwendungen 123		619.802,92			829.669,90			840.520,81	
Aufwendungen 123 (nur CF)		130.149,44			178.146,17			198.493,42	
v. d. Aufw. entfielen auf (nur Bereich Bf.)	%	EUR	EUR	%	EUR	EUR	%	EUR	EUR
Hon.- Nebenkosten Bf. (DB, DZ, KommSt)	100	4.740,00	256,55	100	5.609,00	877,31	100	5.925,00	211,33
Junior- Beraterin, Geh				100	10.762,50	1.683,38	100	14.875,00	530,55
-" Geh.- Nebenko.				100	3.357,66	525,18	100	4.687,23	167,18
Sekretariat 1 fr. DV	50	2.569,88	139,09						
-" Nebenkosten	50	448,44	24,27						

.-	25	599,16	32,43						
Sekretariat 2 fr.DV									
.-	25	104,55	5,66						
Nebenkosten									
Sekretariat 3 fr. DV	75	8.115,78	439,27						
.-	75	1.416,20	76,65						
Nebenkosten									
Sekretariat 4 fr. DV	50	1.165,50	63,08	50	1.778,45	278,17			
.-	50	203,38	11,01	50	310,34	48,54			
Nebenkosten									
.- Gehalt	50	4.499,22	703,73						
.-	50	1.400,99	219,13						
Geh.Nebenkosten									
Sekretariat 5 Gehalt				25	1.817,09	284,21			
.-				25	562,30	87,95			
Geh.Nebenkosten									
Sekretariat 6 Gehalt				75	9.520,01	1.489,04	50	5.364,01	191,32
.-				75	2.970,78	464,66	50	1.684,63	60,09
Geh.Nebenkosten									
Sekretariat 7 Gehalt							50	9.850,00	351,32
.-							50	2.693,66	96,08
Geh.Nebenkosten									
Mitarb.Büroorg. fr. DV				50	1.013,33	158,50	50	305,84	10,91
.-				50	165,19	25,84	50	4,28	0,15
Nebenkosten									
Büroreinigung 1, Lohn	50	1.612,08	87,25	50	337,50	52,79			

-"- Lohnnebenkosten	50	255,30	13,82	50	50,77	7,94			
Büroreinigung 2, Lohn				50	1.508,75	235,99	50	1.735,0	61,88
-"- Lohnnebenkosten				50	183,39	28,68	50	187,91	6,70
Abschreib Sachanlagen	50	10.549,47	570,99	50	10.680,05	1.670,48	50	1.972,61	70,36
Instandh B & GA	50	824,81	44,64	50	2.353,08	368,05	50	225,91	8,06
EDV- Betreuung	50	11.112,91	601,49	50	9.016,36	1.410,26	50	6.274,84	223,81
Pkw- Betriebsaufw. Bf.	100	6.978,50	377,71	100	7.819,69	1.223,09	100	15.033,24	536,20
Pkw- Garagierung	100	2.455,75	132,92	100	2.662,16	416,39	100	2.706,20	96,52
Reisespesen Bf.	100	21.920,20	1.186,43	100	31.398,00	4.911,01	100	64.108,47	2.286,58
lokale Fahrtspesen	50	463,22	25,07						
Postgebühren	50	278,88	15,09	50	592,33	92,65	50	216,70	7,73
Telefongeb. Mobil	50	9.892,75	535,45	50	9.596,40	1.500,99	50	6.930,28	247,19
Tel.geb. Festnetz	50	3.839,68	207,82	50	4.897,47	766,02	50	2.902,73	103,53
Internet	50	314,98	17,05	50	476,80	74,58	50	1.012,02	36,10
Miete Büro Bf	100	22.216,59	1.202,48	100	22.755,29	3.559,19	100	23.991,78	855,72
Energieaufwand	50	829,39	44,89	50	1.755,81	274,63	50	1.835,68	65,47
Büromaterial	50	3.841,20	207,91	50	4.405,92	689,14	50	1.432,07	51,08
R & B- aufwand	50	13.400,87	725,32	50	11.629,60	1.819,01	50	16.815,47	599,76
Controlling +Organis.				50	12.260,00	1.917,61	50	5.722,90	204,12

Summe			7.044,36			27.864,14			7.079,75
anteil. GK									

Auch die dem Bf. zugeordneten Werte dieser Tabelle 5 sind weder durch Unterlagen dokumentiert noch aus irgendwelchen Aufzeichnungen rechnerisch hergeleitet. Die nach dem Verhältnis der Umsätze Corporate-Finance (123-Bereich) zu jenen aus Wirtschaftstreuhandertätigkeit (Bf.) geschätzten Beträge erscheinen dem BFG jedoch glaubwürdiger als die nicht nachvollziehbaren Wertansätze laut Tabelle 6. Die Tätigkeit des Bf. als Wirtschaftstreuhänder vollzog sich - wie von ihm in Entgegnung der Vermutung der Abgabenbehörde nachvollziehbar dargetan - weder ausschließlich in Datenräumen der von ihm beratenen Klienten noch an seiner als Kanzleisitz registrierten Wohnadresse. Den diesbezüglichen Angaben des Bf. schenkt das BFG in freier Überzeugung Glauben. Der jeweilige Gesamtbetrag laut Tabelle 5 wird allerdings um folgende Positionen Aufwand mindernd korrigiert:

Text	2005	2006	2007
DB, DZ + KommSt für Bf.	+256,55	+877,31	+211,33
Rechts- u. Beratungsaufwand	+725,32	+1.819,01	+599,76
Unternehmensberatung Controlling	0	+1.917,61	+204,12
GK-Aufwand lt. Tabelle 5	-7.044,36	-27.864,14	-7.079,75
neu lt. BFG	-6.562,49	-23.250,21	-6.064,54

Einkünfte eines freiberuflich tätigen Einzelunternehmers wie des Bf. unterliegen weder der Lohnsteuer noch der Kommunalsteuer. Sollte 123 DB, DZ und Kommunalsteuer für ihren Geschäftsführer (den Bf.) von der Gesamtsumme aus dem Gf.-Bezug und den an sie weitergeleiteten WT-Honoraren berechnet und abgeführt haben, so schuldet ihr der Bf. keine "Rückzahlung" von zu viel abgeführten "Honorarnebenkosten"; vielmehr läge es an 123, die Überzahlung unter Einbringung berechtigter Erklärungen von der jeweiligen Abgabenbehörde zurückzufordern. Die Beträge stellen beim Bf. keine Betriebsausgabe dar.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung am 01.09.2016 hat der Bf. unter Verweis auf sein bisheriges Vorbringen geltend gemacht, dass 123 bestimmte weitere Leistungen für seine Steuerberater- und Wirtschaftsprüfertätigkeit erbracht hatte, ohne diese mit ihm abzurechnen. Dabei handle es sich um folgende weitere Aufwandspositionen:

- Leistungen von Frau Dr.Y im Auftrag von 123, die in den Jahren 2005 und 2006 wegen des Zusammenhanges mit WTH-Leistungen des Bf. tatsächlich in dessen Interesse

erbracht worden waren und bei Ermittlung der selbständigen Einkünfte des Bf. zu berücksichtigen gewesen wären, da dieser an 123 eine den zurechenbaren Aufwand jeweils übersteigende Zahlung - wenngleich unter einem anderen, nicht anerkannten Titel - geleistet hat. Diese "Subhonorare" sind in Tabelle 4 aufgeführt (Beilage "I" zum Schreiben vom 31.12.2015):

Jahr	Einzelbeträge	Summe
2004	2.530,00	2.832,50
2005	302,50	
2006	8 Pos., in Summe 21.258,75	21.258,75

Die Beträge sind in den vom Bf. getätigten Überweisungen ("Honorarweiterleitungen") an 123 2005 mit 2.530,00, 2006 mit 14.851,25 und 2007 mit 6.710,00 de facto enthalten, wenngleich nicht als solche gesondert ausgewiesen.

- Leistungen von 123-Mitarbeitern ("Fremdlöhne") für Due-Diligence-Arbeiten des Bf.:

In Tabelle 6 (Beilage Q) sind für das Jahr 2007 ohne den abgeforderten belegmäßigen Nachweis Werte iHv € 6.710,00 angesetzt. Das BFG geht in freier Überzeugung davon aus, dass es sich hier um Leistungsstunden handelt, die für 2006 und 2005 nachgewiesenermaßen von Dr.Y gegenüber 123 abgerechnet wurden.

Gemeinkosten laut Tabelle 5

- Anteilige Gemeinkosten für die Überlassung von Infrastruktur der 123 an den Bf. im Zuge seiner Due Diligence-Arbeiten, die bisher nur bei 123 aufwandswirksam verbucht und dem Bf. nicht verrechnet worden waren;

- Raumkosten (Miete) für das an die 123-Geschäftsadresse angrenzende Objekt im selben Haus;

- anteilige Sekretariatskosten;

- anteilige Kosten der Reinigungskraft, soweit sie auf die eigenen Kanzleiräumlichkeiten des Bf. entfielen;

- anteilige sonstige Infrastrukturkosten (Energie, Kommunikation etc.) sowie

- Fahrt- und anteilige Garagierungskosten:

wurden vom Bf. in seinen Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen nicht geltend gemacht, sind aber infolge des Nutzensvorteils für seine WT-Kanzlei bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen; hinsichtlich der Plausibilität der Wertansätze sei auf die Ausführungen weiter oben verwiesen.

- Betriebsausgabenpauschale für die Tätigkeit des Bf. als Wirtschaftstreuhänder:

Die zuletzt geltend gemachten, nachgewiesenen und dem Bf. direkt zurechenbaren, aber von 123 getragenen Kosten werden vom BFG bei Ermittlung der WT-Einkünfte des

Bf. als Betriebsausgaben berücksichtigt. Da diese Aufwendungen das ohne Nachweis zustehende Betriebsausgabenpauschale von 12% der Einnahmen aus WT-Tätigkeit übersteigen, steht dieser Pauschbetrag nicht mehr zu.

Die Einkünfte des Bf. aus selbständiger Arbeit werden daher wie folgt ermittelt:

Text	2005	2006	2007
Einnahmen Gf. und WT, korrigiert laut Beschwerde	86.685,46	134.137,98	92.679,14
B. A. lt Erkl. (Beilage R)	-53.382,99	-80.509,12	-55.574,78
Zwischenbetrag	33.302,47	53.628,86	37.104,36
B.A.-Pauschale WT	+3.167,17	+7.081,24	+2.345,91
Honorare weitergeleitet an 123	+32.159,88	+53.740,43	+32.954,33
Zwischenbetrag	68.629,52	114.450,53	72.404,60
anteilige GK (Beilage K) *) bzw. **)	-6.562,49	-23.250,30	-6.064,54
Mitarbeiterkosten (Dr.Y, Beilage Q)	-2.530,00	-14.851,25	-6.710,00
Einkünfte aus s. A.	59.537,03	76.348,98	59.630,06
lt. angefochtenem Bescheid	65.462,34	108.543,14	70.058,69
*) nach Abzug v. Honorarnebenkosten, R&B- Aufwand und Controlling			
**) darin neben dem B.A.-Pauschale WT nicht abzugsfähige GK	3.744,91	24.507,69	4.286,12

Rechtslage

§ 22 EStG 1988 Selbständige Arbeit (§ 2 Abs. 3 Z 2)

Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind

1. Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Zu diesen Einkünften gehören nur
b) Einkünfte aus der Berufstätigkeit der ... Wirtschaftstreuhänder;
2. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Darunter fallen nur:

- ...

- Die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. (...)

Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Sie kann sich u. a. auf eine bloße Tätigkeit gründen. Zurechnungssubjekt ist, wer aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern (*Doralt*, EStG Kommentar, Tz 142 zu § 2, mit umfangreichen Nachweisen aus Schrifttum und Judikatur). Der Zufluss (oder die Weiterleitung) an Dritte ändert nichts an der Zurechnung, soweit Einkommensverwendung vorliegt. Da eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft ohne standesrechtliche Befugnis zur Ausübung freiberuflicher Tätigkeiten iSd § 22 Z 1 EStG (Mischgesellschaft) entsprechende Marktchancen nicht selbst nutzen kann, ist eine Zurechnung der vom Einzelunternehmer erzielten Einnahmen aus der Tätigkeit als Wirtschaftstreuhänder an die Kapitalgesellschaft von vornherein ausgeschlossen.

Übernimmt jedoch eine gewerblich tätige Kapitalgesellschaft durch anteilige Bereitstellung von eigenem Personal und eigener Infrastruktur an den höchst persönlich tätig werdenden Unternehmer Kosten, auf deren Ersatz durch ihn sie einen Rechtsanspruch hat, und werden ihr diese Kosten vom Nutznießer der Dienste vergütet, so stellen seine Zahlungen in Höhe der verrechnungsfähigen und tatsächlich abgegoltenen Aufwendungen bei ihm Betriebsausgaben dar.

§ 17 Durchschnittssätze

(1) Bei den Einkünften aus einer Tätigkeit iSd § 22 (...) können die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Der Durchschnittssatz beträgt

- bei freiberuflichen ... Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer Tätigkeit iSd § 22 Z 2 sowie (...) 6%, höchstens jedoch 13.200 €,
- sonst 12 %, höchstens jedoch 26.400 €,

der Umsätze iSd § 125 Abs. 1 BAO. Daneben dürfen nur folgende Ausgaben als Betriebsausgaben abgesetzt werden: Ausgaben für den Eingang von Waren, ... (§ 128 BAO, Wareneingangsbuch) sowie Ausgaben für Löhne einschließlich Lohnnebenkosten und für Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Betriebsgegenstand des Unternehmens bilden, weiters Beiträge iSd § 4 Abs. 4 Z 1.

Macht der Abgabepflichtige Aufwendungen, die weder Ausgaben für Waren oder Löhne und Fremdlöhne noch Beiträge der im Gesetz genannten Art darstellen, neben dem Betriebsausgabenpauschale in übersteigender Höhe geltend, so sind die tatsächlichen Aufwendungen abzugsfähig, und das Betriebsausgabenpauschale steht nicht mehr zu.

Erwägungen

Aufgrund des in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhaltes und der dargestellten Rechtslage war der Beschwerde mangels ausdrücklicher Einschränkung der anteilig geltend gemachten Gemeinkosten teilweise Folge zu geben. Die Bescheide waren hinsichtlich der Höhe der Einkünfte aus selbständiger Arbeit abzuändern.

Zulässigkeit einer 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.

Eine derartige Rechtsfrage war mit dem gegenständlichen Erkenntnis nicht zu lösen. Vielmehr stellten sich die Streitfragen auf Ebene des zu ermittelnden Sachverhaltes und konnten anhand der getroffenen Sachfeststellungen und der klaren Rechtslage hinsichtlich der Zurechnung von Einkünften beantwortet werden. Es war daher die Unzulässigkeit einer Revision auszusprechen.

Wien, am 17. November 2016