

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Kay Wrulich, den Richter Mag. Martin Kuprian sowie die fachkundigen Laienrichter Dr. Peter Huber und Mag. Katrin Kirchebner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 19. März 2024 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 7. März 2024 über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrags für die Jahre 2020, 2021 und 2022, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 27. Juli 2026 in Anwesenheit der Schriftführerin Isabella Christine Pancheri zu Recht erkannt:

I. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Der Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2020 wird iHv € 91.464,08 festgesetzt.
(Bemessungsgrundlage € 2.345.232,72)

Der Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2021 wird iHv € 100.223,98 festgesetzt.
(Bemessungsgrundlage € 2.569.845,71)

Der Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2022 wird iHv € 103.524,86 festgesetzt.
(Bemessungsgrundlage € 2.654.483,63)

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Rahmen einer bei der beschwerdeführenden Partei (in Folge kurz: bfP) durchgeführten Prüfung von Lohnabgaben und Beiträgen (PLB) stellte das prüfende Organ fest, dass zwei Geschäftsführer der bfP ihre Vergütungen über jeweils zwischengeschaltete Kapitalgesellschaften abgerechnet hätten. Diese Vergütungen seien jedoch den Geschäftsführern unmittelbar zuzurechnen und in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Die Abgabenbehörde folgte der Ansicht des prüfenden Organs und erließ am 7.3.2024 die nunmehr angefochtenen Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2020 – 2022. Hinsichtlich ihrer Begründung verwiesen die Bescheide auf den Prüfbericht vom selben Tag und allenfalls auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung. Der Prüfbericht enthielt den Hinweis, dass nach § 201 Abs 2 Z 3 BAO die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe erfolgen könne, wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme vorliegen würden. Diese Voraussetzungen lägen vor, weil Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien. Die Tatsachen oder Beweismittel, die neu hervorgekommen seien, seien den Sachverhaltsdarstellungen und der Niederschrift zu entnehmen.

Im Bericht wurden als eingesehene Unterlagen, jene der Lohnverrechnung, der Buchhaltung, Fremdleistungen und Weiterverrechnungen der zwischengeschalteten GmbH, sowie Unterlagen zu zwischengeschalteten GmbHs angeführt. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung wurden für jeden einzelnen Jahreszeitraum gesondert die Bemessungsgrundlage und die Nachforderung in jeweils einer nach dem betroffenen Geschäftsführer bezeichneten Tabelle dargestellt.

In der am 20.3.2024 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde brachte die bFP zusammengefasst vor, die *** _*** Partner der bFP erfüllten ihre Funktionen in der laufenden Leitung und Verwaltung der bFP. Im Innenverhältnis seien die Aufgaben der Verwaltung auf alle Partner im Sinne einer gesellschaftsrechtlichen Kräftebündelung aufgeteilt worden. Im Außenverhältnis werde die bFP von den zwei Geschäftsführern vertreten. Die *** _*** Partner hätten einvernehmlich beschlossen, dass alle Verwaltungsagenden im Rahmen ihrer gesellschaftsrechtlichen Kräftebündelung im Sinne eines viribus unitis (mit vereinten Kräften) zum Wohle der Gesellschaft unentgeltlich erbracht werde.

2 der *** _*** Gesellschafter hätten ihren Kanzleibetrieb als Steuerberater in ihre eigene Wirtschaftstreuhand GmbH (WT-GmbH) eingebracht. Die Beratungsleitungen aus der Bearbeitung von Mandaten der bFP seien von diesen Gesellschaftern im Namen und Rechnung ihrer jeweiligen WT-GmbH auf Grundlage von Werkverträgen erbracht worden. Die WT-GmbHs verrechneten ihrer Leistungen an die bFP grundsätzlich nach Maßgabe der gegenüber den Mandanten der bFP abrechenbaren Arbeitsstunden. Soweit die Arbeitskapazitäten der bFP und ihrer Angestellten nicht ausreichten, um das Auftragsvolumen der Mandanten der bFP zu erfüllen, würden nicht nur die WT GmbHs der Gesellschafter, sondern auch gesellschaftsfremde Wirtschaftstreuhand im Rahmen von Werkverträgen mit der Bearbeitung betraut werden.

Die Arbeitszeiten samt Tätigkeitskategorie der Angestellten der bFP, der Gesellschafter und WT-GmbHs sowie der externen Bearbeiter seien alle erfasst worden. Eine exakte Erfassung aller verrechenbaren Arbeitsleitungen samt Leistungskategorie werde somit gewährleistet. Die an die bFP im Werkvertrag abgerechneten Steuerberatungsleistungen seien auch mehrfach dokumentiert, wie in der Leistungserfassung der bFP, den Honorarnoten, in den

Voranmeldungen und Jahreserklärungen, in den Jahresabschlüssen sowie analog im Rechnungswesen der WT-GmbHs.

Ferner sei nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch die Einbringung eines Beratungsbetriebes in eine WT-GmbH nach Art III UmgrStG auch bei Vorliegen nur eines einzelnen Kunden steuerlich anzuerkennen. Nach § 54 WTBG sei auch die Ausübung eines Wirtschaftstreuhandberufes in der Rechtsform einer GmbH zulässig. Erbringe daher eine WT-GmbH Leistungen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung und rechne diese selbst gegenüber ihren Auftraggebern ab, seien die daraus resultierenden Umsätze und Einkünfte der WT-GmbH zuzurechnen. Dies gelte nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch für Einpersonen-GmbHs, deren Gesellschafter zugleich alleiniger Geschäftsführer sei. Darüber hinaus seien Einkünfte nach der „Ruppe Formel“ demjenigen zuzurechnen, der über die Leistungserstellung disponieren könne. Die Existenz einer Gesellschaft könne dabei nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht beiseitegeschoben werden.

Schließlich seien Leistungen von Steuerberatern oder Wirtschaftstreuändern nicht als höchstpersönliche Leitungen im Sinne des § 2 Abs 4a EStG 1988 zu qualifizieren. Zumal Wirtschaftstreuänder Beratungsleistungen über eine WT GmbH erbringen könnten, sei eine „Zwischenschaltung“ einer WT GmbH anzuerkennen.

Die Funktion der Geschäftsführung der bFP sei von beiden Geschäftsführern als natürliche Personen höchstpersönlich im Sinne des § 2 Abs 4a EStG 1988 erfüllt worden und sei nicht auf eine andere GmbH übertragen worden. Die Geschäftsführung sei zum Wohle der bFP unentgeltlich erfüllt worden. Die unentgeltlich erbrachten Leistungen als Gesellschafter-Geschäftsführer der bFP seien als Nutzungseinlage zu qualifizieren. Die Unentgeltlichkeit von Nutzungseinlagen schließe einen Ansatz von fiktiven Entgelten zwingend aus.

Die angefochtenen Bescheide seien daher aufzuheben und durch neue Bescheide zu ersetzen, in denen den Beschwerdegründen Rechnung getragen werde.

Ferner wurde mit der Beschwerde beantragt, dass die Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung zu unterbleiben habe, sowie die Entscheidung durch den Senat nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Die Beschwerde wurde am 13.6.2024 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

In einer Stellungnahme vom 20.6.2024 in Reaktion auf den Vorlagebericht der Abgabenbehörde brachte die bFP ergänzend vor, die WT-GmbHs der beiden Geschäftsführer verfügten über einen eigenen WT-Betrieb und über erhebliches Vermögen. Beide WT-GmbHs verfügten zudem über eigene Kunden und Geschäftspartner.

Jedem Gesellschafter der bFP sei es frei zur Wahl gestanden, als Angestellter oder im Rahmen eines Werkvertrages als Auftragsnehmer ad personam oder über eine eigene WT-GmbH mitzuarbeiten. Ebenso sei diese Wahlmöglichkeit auch Mitarbeitern mit abgelegter

Steuerberatungsprüfung eingeräumt worden.

Die bfP verfüge über umfangreiche Büroräumlichkeiten samt Geschäftsausstattung und angestellter Mitarbeiter. Mit diesem Mitarbeiterstock könne jedoch der umfangreiche Kundenstock der bfP nicht betreut werden. Daher vergebe die bfP viele Betreuungsaufgaben an andere Steuerberater oder deren WT-GmbHs. Jeder von der bfP Beauftragte entscheide nach seiner freien Wahl, ob er die Subaufträge ad personam oder über seine WT-GmbHs annehme und erfülle. Dies sei bei der Erfüllung von Aufgaben eines Wirtschaftstreuhanders allgemein üblich und gesetzlich zulässig.

Ferner seien von den beiden WT-GmbHs der Geschäftsführer ausschließlich Honorare für Leistungen, die nicht der Funktion als Geschäftsführer zuzuordnen seien, verrechnet worden. Schließlich habe die Abgabenbehörde die Zurechnung der Umsatzerlöse an die beiden WT-GmbHs in der Umsatz- und Körperschaftsteuer erklärungsgemäß anerkannt. Für den Dienstgeberbeitrag könne nichts anderes gelten. Der Beschwerde sei daher stattzugeben.

Mit Eingabe vom 22.7.2024 replizierte die Abgabenbehörde, dass auch die Stellungnahme der bfP keine außersteuerlichen Gründe aufzeige, die die gegenständliche Gestaltung rechtfertigen würde. Vielmehr lasse das Vorbringen darauf schließen, dass die zwischengeschalteten Gesellschaften lediglich als Verrechnungsstellen eingesetzt würden.

In einer weiteren Eingabe vom 20.2.2026 verwies die bfP auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des Bundesfinanzgerichtes (VwGH 26.01.2017, Ro 2016/15/0022 und BFG 5.01.2026, RV/7102214/2021), wonach sämtliche Vergütungen an selbständig tätige Freiberufler unter die Ausnahmen nach § 4 Absatz 4 Ziffer 2 lit c ASVG fielen und seien gesetzlich zwingend von der Kommunalsteuer und vom Dienstgeberbeitrag befreit.

Die jeweiligen Eingaben wurden den Verfahrensparteien zur Kenntnis gebracht.

Ferner wurden die Verfahrensparteien mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung vom 29.6.2026 aufgefordert, allfällige, bislang noch nicht vorgelegte Beweismittel spätestens eine Woche vor der Tagsatzung dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Am 24.7.2026, drei Tage vor der Verhandlung, übermittelte die bfP einen „vorbereiteten Schriftsatz“ per Mail an das Bundesfinanzgericht, in welchem im Wesentlichen das bisherige Vorbringen wiederholt wurde. Die Eingabe wurde im Zuge der mündlichen Verhandlung am 27.6.2026 der Amtspartei zur Kenntnis gebracht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die bfP betreibt in der Rechtsform einer GmbH eine Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungskanzlei mit Sitz in ***Ort, Adresse***. Die durchschnittliche Anzahl der

Dienstnehmer der bFP betrug laut Betriebsjahreslohnkonto im Jahr 2020 ***x1***, im Jahr 2021 ***x2*** und im Jahr 2022 ***x3***.

Im verfahrensgegenständlichen Zeitraum waren an der bFP ***A*** und ***B*** ***wesentlich*** beteiligt; ***C***, ***D***, ***E*** zu jeweils ***x***% ***1***.

A, geb. am ***x.xx.xxxx***, und ***B***, geb. am ***y.yy.yyyy***, sind im Firmenbuch als vertretungsbefugte Geschäftsführer eingetragen. ***A*** vertritt seit ***2000***, ***B*** vertritt seit ***2000*** die bFP als Geschäftsführer. Die übrigen Gesellschafter sind als Prokuristen der bFP eingetragen.

Im Innenverhältnis wurde die Geschäftsführung unter den ***_*** Gesellschaftern aufgeteilt. Die Geschäftsführer beziehen von der bFP kein unmittelbares Geschäftsführergehalt.

Die beiden im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer der bFP sind ferner jeweils Alleingeschäftsführer einer eigenen GmbH im Geschäftszweig Wirtschaftstreuhand/Steuerberatung, an der sie jeweils (zumindest mittelbar) zu 100% beteiligt sind.

A ist Gesellschafter-Geschäftsführer der ***A*** GmbH ***2***. Die GmbH wurde am ***z.zz.zzzz*** errichtet und hat ihren Sitz an der Adresse der bFP.

[...]

Die ***2*** GmbHs der Gesellschafter der bFP stellen jeweils Honorarnoten an die bFP. Die ***_*** weiteren Gesellschafter rechnen in eigener Person Honorare mit der bFP ab.

Im Zeitraum 31.7.2019 – 30.6.2023 stellten die hier beachtliche ***B1*** GmbH und die ***A*** GmbH folgende Honorarnoten an die bFP:

[...]

Auf den Honorarnoten über einen Betrag von jeweils € 5.000,- netto war als Leistungsbeschreibung „*vereinbartes a-conto Honorar*“, auf den Honorarnoten über höhere Beträge „*vereinbartes Pauschalhonorar*“ angeführt.

Die Honorarnoten über € 5.000,- enthielten als Einleitungsformel „*Wir erlauben uns, die für die ***bFP*** zu erbringenden Leistungen wie folgt abzurechnen*“, während auf den Honorarnoten über höhere Beträge die Formulierung „*Wir erlauben uns, die für die ***bFP*** erbrachten Leistungen wie folgt abzurechnen*“, jeweils unter Angabe des oben angeführten Zeitraumes. Weitere Hinweise zur konkreten Leistung waren auf den Honorarnoten nicht angegeben.

Als Rechnungsaussteller war die ***B1*** GmbH unter Adresse sowie Telefonnummer der bFP angegeben.

Die im abweichenden Wirtschaftsjahr bezogenen Beträge verteilen sich wie folgt auf die jeweiligen Kalenderjahre (jeweils netto):

Zugeflossen 2020	€ ***4***
Zugeflossen 2021	€ ***5***
Zugeflossen 2022	€ ***6***

Im Zeitraum 30.12.2019 – 30.6.2026 stellte die ***A*** GmbH folgende Honorarnoten an die bfP:

[...]

Als Rechnungsaussteller war die ***A*** GmbH ***2*** unter der Adresse, Telefon- und FAX-Nummer der bfP angegeben. Als Leistungsbeschreibung war jeweils „Honorar“ samt einem jeweiligen „Leistungszeitraum“ angeführt; eine konkrete Leistung war nicht angegeben.

Umgerechnet auf Kalenderjahre sind folgende Beträge zugeflossen:

2020	€ ***7***
2021	€ ***8***,-
2022	€ ***9*** (zugeflossen im Juli 2022)

Die bfP nimmt auch Leistungen von externen Kooperationspartner in Anspruch.

Die Ermittlung der Honorarbeträge der einzelnen Gesellschafter erfolgt nach einem mehrstufigen Verteilungssystem für einen jeweiligen Abrechnungszeitraum (Juni bis Juli des Folgejahres aufgrund eines abweichenden Wirtschaftsjahres).

Ausgangspunkt ist ein Basisbetrag (Ausgangsbasis), welcher das in einem Wirtschaftsjahr erzielte Ergebnis der bfP (vor Abzug der Honorare der Gesellschafter) abbildet und entsprechend der Qualifikationen der einzelnen Gesellschafter abgerechnet werden soll.

Dieser Basisbetrag wird in einem nächsten Schritt mit geleisteten Vorauszahlungen addiert (adaptierte Basis für Stundensatzermittlung). Von diesem adaptierten Betrag werden zunächst 30% „fix“ nach einem festgelegten Verteilungsfaktor auf die ***2*** WT-GmbHs der Gesellschafter sowie auf die *** _ *** übrigen Gesellschafter verteilt. Die entsprechenden Verteilungsfaktoren werden so festgelegt, dass eine längere Zugehörigkeit zur bfP, eine höhere fachliche Qualifikation, die entsprechende Berufsbefugnis (Steuerberater oder Wirtschaftstreuhänder) sowie ein höherer Beitrag zur Kundenbindung zu einem höherer

Verteilungsfaktor führen. Dies führt dazu, dass ***A*** als „ältester Gesellschafter“ und zumal er einen hohen Beitrag zur Kundenbindung leistet, den höchsten Verteilungsfaktor zugewiesen bekommt. Ferner führt bei der Berechnung des Verteilungsfaktors für ***A*** und ***B*** die bestehende Berufsbefugnis zum Wirtschaftstreuhandler zu einem höheren Verteilungsfaktor.

In einem weiteren Schritt werden die in der Personalverrechnung der bfP aufgezeichneten Stunden der ***_*** Gesellschafter entsprechend ihrer Art mit festgelegten Stundensätzen bewertet. Im Abrechnungszeitraum 7/2021 – 6/2022 betrugen diese für WP-Stunden € ***10***,-, STB-Stunden € ***11***,- und für sonstige sowie interne Stunden € ***12***,-. Aus der Multiplikation der jeweiligen Stunden mit den entsprechenden Stundensätzen und anschließender Addition dieser Beträge ergibt sich jeweils ein Betrag mit einer „gewichteten Stundenleistung (Faktor)“ für jeden Gesellschafter. Die Summe aller der sich daraus ergebenden Beträge wird ins Verhältnis zu den noch offenen, noch nicht verteilten, restlichen 70% gesetzt. Der so ermittelte Prozentsatz wird auf den zuvor für jeden Gesellschafter berechneten Betrag der „gewichteten Stundenleistung (Faktor)“ angewendet, sodass sich für jeden Gesellschafter ein Betrag der „gewichteten Stundenleistung (Betrag)“ ergibt. Die Summe aus dem jeweils fix verteilten Honorar („Honorar aus fixer Verteilung“) sowie der Beträge der anteilig verteilten restlichen 70% je Gesellschafter („gewichtete Stundenleistung Betrag“) ergibt schließlich den jeweiligen Honorarbetrag „vor Abgeltung der Aufbauarbeit“. „Altpartner“ erhalten zusätzlich eine Abgeltung für „Aufbauarbeit“, welche zu Lasten von ***_*** Junggesellschaftern geht.

Die Ermittlung der Honorarbeträge wird von der bfP nach Ablauf einer Verrechnungsperiode/eines Wirtschaftsjahres durchgeführt.

Nach der von der bfP in der Personalverrechnung erfassten Stunden und der dargestellten Berechnungsmethode ergeben sich aus den jeweiligen Honorarbeträge für die einzelnen Abrechnungszeiträume folgenden Stundensätze (Verrechnung WT-GmbHs an bfP):

[...]

Die im Zeitraum 1.7.2021 – 30.6.2022 für die ***A*** GmbH erfassten ***13*** Stunden setzten sich zusammen aus ***14*** „WP-Stunden“, ***15*** „STB-Stunden“, ***16*** „sonstige Stunden (Erstbesprechung LC 98)“ sowie ***17*** „internen Stunden“. Aufgezeichnet wurden auch ***18*** Stunden für „Eigenkanzlei“, welche nicht in die ***13*** Stunden inkludiert sind.

Die ***19*** Stunden für die ***B1*** GmbH erfassten Stunden setzten sich zusammen aus ***20*** „WP-Stunden“, ***21*** „STB-Stunden“, 1 „sonstige Stunden (Erstbesprechung LC 98)“ sowie ***22*** „interne Stunden“. Stunden für „Eigenkanzlei“ wurden mit Null erfasst.

Die internen Stunden umfassen beispielsweise Stunden im Zusammenhang mit „Partner-Meetings“, und Stunden, die nach außen nicht verrechenbar sind. Sie umfassen auch Stunden, die ein Gesellschafter in seinem Verantwortungsbereich in der Geschäftsführung erfüllt.

Die erfassten und honorierten Stunden umfassen alle Stunden, die die Geschäftsführer für die bfp erbracht haben.

Die Honorare der externen Kooperationspartner werden nicht nach dem angeführten Abrechnungsschema der Gesellschafter abgerechnet. Sie erhalten niedrigere Stundensätze.

Die ***A*** GmbH verfügt über erhebliches Vermögen, insbesondere in Form von Wertpapieren, Immobilien sowie Guthaben bei Kreditinstituten. Die GmbH verfügt über ca. ***_*** eigene Mandanten, wobei die GmbH keine eigenen Arbeitnehmer beschäftigt und auch keine eigenen Büroräumlichkeiten hat. Die ***A*** GmbH verfügt über keine wesentlichen für eine Wirtschaftstreuhandkanzlei typischen Betriebsmittel.

Zur Betreuung der ***_*** eigenen Mandanten wird auf die Infrastruktur, die Betriebsmittel, die Software sowie die Arbeitnehmer der bfp zurückgegriffen.

Die von der bfp für die ***A*** GmbH im Zusammenhang mit der Betreuung ihrer Klienten erbrachten Leistungen umfassen die für eine Steuerberatungskanzlei typischen Tätigkeiten, insbesondere die direkte Kontaktaufnahme (Besprechungen, Telefonate, Mail) mit Mandanten der ***A*** GmbH sowie Behörden, die Erstellung von Steuererklärungen und Jahresabschlüssen, Buchhaltung, Revisionsarbeiten, das Mahnwesen, das Drucken und Aufbereiten von Belegen, die Abwicklung der telefonischen und elektronischen Korrespondenz sowie allgemeiner Sekretariats- und Verwaltungsarbeiten. Die von der bfp erbrachten Leistungen werden der ***A*** GmbH monatlich in Rechnung gestellt. Die bfp verrechnet an die ***A*** GmbH auch Arbeitsstunden von ***A*** (Stundensatz € ***23***,-) sowie vereinzelt auch Arbeitsstunden der anderen Gesellschafter zu einem Stundensatz zwischen € 116,- und € 121,-. Die für ***A*** verrechneten Arbeitsstunden umfassen Besprechungen und Kontrollen im Zusammenhang mit Steuererklärungen und Jahresabschlüssen, Revisionen, den Kontakt mit Kunden per Telefon oder Mail, die Vertretung gegenüber Behörden (Betriebsprüfungen, BFG-Beschwerden) sowie „interner Nachschauen“.

Im Zeitraum 1.7.2019 – 30.6.2020 wurden für die bezogenen Leistungen (Fremdarbeit) von der bfp an die ***A*** GmbH € ***24*** in Rechnung gestellt, im Zeitraum 1.7.2020 – 30.6.2021 € ***25*** und im Zeitraum 1.7.2021 – 30.6.2022 € ***26***.

In den einzelnen verfahrensgegenständlichen Jahren erzielte die ***A*** GmbH zwischen 86% und 88% ihrer Umsätze mit den an die bfp gelegten Honorarnoten.

A stellt überdies selbst Honorare iHv € ***27***,- p. a. an die ***A*** GmbH.

Ein Erlöse- und Bilanzgewinnvergleich der bfp und der ***A*** GmbH stellt sich wie folgt dar:

[...]

Die bFP erzielte nach den Körperschaftssteuerbescheiden auch in den Vorjahren – betrachtet wurden die Jahre bis zur Errichtung der ***2*** WT-GmbHs im Jahr ***28*** - regelmäßig Umsätze bzw Erlöse in Millionenhöhe, wobei den hohen Umsätzen ähnlich niedrige Gewinne wie im Streitzeitraum bzw niedrige Verluste gegenüberstanden.

Die ***B1*** GmbH beschäftigt ebenfalls keine Arbeitnehmer und besitzt keine eigenen Büroräumlichkeiten sowie keine wesentlichen, für den Betrieb einer Steuerberatungskanzlei typischen Betriebsmittel. Die ***B1*** GmbH hat keine eigenen Mandanten. Im Jahr 2020 erzielte die ***B1*** GmbH ca. 90% ihrer Umsätze aus den an die bFP gelegten Honorarnoten. In den darauffolgenden Jahren wurden nahezu sämtliche Umsätze mit den Honorarnoten an die bFP erzielt. Die steuerliche Vertreterin der ***B1*** GmbH ist die bFP. Für diese Tätigkeit stellt die bFP quartalsmäßig Rechnungen an die ***B1*** GmbH (2020 iHv € ***29***,-; 2021 iHv € ***30***,-; 2022 iHv € ***31***,-).

B stellt seinerseits Honorare an die ***B1*** GmbH. Im Zeitraum 1.7.2019 – 30.6.2020 beliefen sich diese auf € ***32***,-, im Zeitraum 31.7.2020 – 30.6.2021 auf € ***33***,- und im Zeitraum 30.7.2021 – 30.6.2022 auf € ***34***,-.

Die ***A*** GmbH und die ***B1*** GmbH haben keinen Internetauftritt und sind über die Telefonnummer der bFP erreichbar.

Den Honorarnoten, die von den ***A*** GmbH und von der ***B1*** GmbH an die bFP gestellt werden, liegen keine Werkverträge oder sonstige schriftliche Vereinbarungen zugrunde.

Bei den Honorarnoten, welche die ***A*** GmbH und die ***B1*** GmbH an die bFP stellt, handelt es sich um Vergütungen für die persönliche Geschäftsführertätigkeit von ***A*** und ***B*** für die bFP. Diese umfasst insbesondere die Wahrnehmung der Leitungs- und Organisationsaufgaben, die Sicherstellung von fachlichen und organisatorischen Qualitätsstandards, die fachliche Leitung und Kontrolle, die Betreuung von Klienten sowie die Vertretung der bFP sowie deren Klienten vor Behörden.

Die ***A*** GmbH sowie die ***B1*** GmbH verfügen über keinen eigenständigen, sich von dieser Tätigkeit abhebenden Betrieb.

Die ***A*** GmbH sowie die ***B1*** GmbH fungieren als bloße Zahlstellen.

Die Ausgestaltung der Vergütung ist nicht fremdüblich und die Honorar beträge sind unangemessen hoch und nicht fremdüblich. Darüber hinaus hält die behauptete Vereinbarung einem Fremdvergleich nicht stand.

Ein fremdüblicher Stundensatz beläuft sich zwischen € 174,- und € 181,- (im Schnitt € 177,50).

Die Geschäftsführer der bfP und der WT-GmbHs haben eine auf Gewährung dieses Vorteils (Differenz zwischen fremdüblicher Vergütung und tatsächlich bezogenen Honoraren) gerichtete Willensentscheidung getroffen.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zum Sitz der bfP, den Beteiligungsverhältnissen, zu den Geschäftsführern sowie zu den Prokuristen gründen sich auf einen Firmenbuchauszug der bfP. Ebenso ergeben sich die Feststellungen zur ***A*** GmbH und ***B1*** GmbH hinsichtlich ihrer Errichtung, Beteiligungsverhältnisse sowie etwaiger Verschmelzungsvorgänge aus Firmenbuchabfragen der betreffenden Gesellschaften.

Dass im Innenverhältnis die Geschäftsführung auf sämtliche Gesellschafter aufgeteilt wurde, ergibt sich aus dem diesbezüglichen Vorbringen der bfP. Mit Beschwerde vom 19.3.2024 wurde vorgebracht, dass alle ***_*** Partner Funktionen in der laufenden Leitung und Verwaltung der bfP erfüllten. Im Innenverhältnis seien die Aufgaben der Verwaltung auf alle Partner aufgeteilt worden. In der mündlichen Verhandlung wurde zudem vorgebracht, dass jedem Gesellschafter ein Verantwortungsbereich in der Geschäftsführung zugewiesen wurde (Tonbandprotokoll 23:01). Dieses Vorbringen erweist sich als glaubwürdig, zumal es auch mit den weiteren Beweisergebnissen im Einklang steht.

Die Feststellungen zu den Honorarnoten der ***A*** GmbH sowie der ***B1*** GmbH, welche an die bfP gestellt werden, insbesondere zu deren Inhalt und deren Beträgen ergeben sich unmittelbar aus diesen selbst. Der jeweilige Zuflusszeitpunkt der Beträge ergibt sich zweifelsfrei aus den vorliegenden Buchhaltungsunterlagen in Zusammenschau mit den auf den Honorarnoten aufgedruckten Buchungsdaten.

Das konkrete Berechnungsschema der Honorar beträge sowie die Feststellungen zu den Arbeitsstunden und den errechneten Stundensätzen ergeben sich eindeutig aus den vorliegenden Unterlagen zur „Ermittlung der Stundensätze 2021/2022“. In der mündlichen Verhandlung wurde ferner dargelegt, dass *„vereinbart worden ist, das Ergebnis, das erzielt wird, entsprechend der Qualifikation der beteiligten Gesellschafter abzurechnen“* (Tonbandprotokoll 10:40). Insofern war auch die Feststellung, das Ausgangspunkt der Berechnungen ein Basisbetrag ist, welcher das in einem Wirtschaftsjahr erzielte Ergebnis der bfP (vor Abzug der Honorare der Gesellschafter) abbildet, bedenkenlos zu treffen. In der

mündlichen Verhandlung wurde auch die Berechnung der Verteilungsfaktoren von der bfP erläutert, insbesondere, dass die festgestellten Kriterien zu einem höheren Faktor führen.

Dass auch „interne Stunden“ honoriert werden, ergibt sich zweifelsfrei aufgrund der vorliegenden Unterlage hinsichtlich des Berechnungsschemas. Dass die internen Stunden, Stunden iZm „Partnermeetings“ oder auch Stunden umfassen, die ein Gesellschafter in seinem zugewiesenen Verantwortungsbereich in der Geschäftsführung betrifft, wurde in der mündlichen Verhandlung von der bfP selbst vorgebracht (Tonbandprotokoll 22:30).

Aus den Unterlagen ergeben sich schließlich auch die errechneten Stundensätze der Vorperioden, wodurch auch die Arbeitsstunden für die Vorperioden ermittelbar waren. Aus diesen Unterlagen ergibt sich auch, dass die übrigen Gesellschafter über ihre WT-GmbHs bzw als Einzelpersonen „Leistungstunden“ mit der bfP abrechnen. Insgesamt konnten daher die Feststellungen zum Abrechnungsschema aufgrund der vorliegenden Unterlagen in Zusammenschau mit den nachvollziehbaren Erläuterungen der bfP in der mündlichen Verhandlung, bedenkenlos getroffen werden.

Die Feststellung, dass die Ermittlung der Honorarbeträge sowie der Stunden durch die bfP selbst nachträglich erfolgt, war zu treffen, zumal ausschließlich die bfP über die Stundenaufzeichnungen sämtlicher Gesellschafter im Rahmen ihrer Personalverrechnung verfügen kann. Ferner ist Ausgangspunkt ein Basisbetrag bzw das Ergebnis der bfP, welches nur von der bfP errechenbar ist. Insofern war auch diese Feststellung bedenkenlos zu treffen.

Die Feststellung, dass sämtliche Stunden, die die Geschäftsführer für die bfP erbracht haben, erfasst und abgerechnet wurden, ergibt sich aus dem vorliegenden Berechnungsschema in Zusammenschau mit dem Vorbringen der bfP. Aus dem Berechnungsschema ist ersichtlich, dass alle Stunden berücksichtigt werden. Zudem wird vorgebracht, dass die internen Stunden auch Stunden betreffen, die nicht an Klienten verrechenbar sind. Insofern folgt nach Ansicht des Senats, dass sämtliche Stunden in die Honorarermittlung einbezogen wurden.

Die Feststellung, dass die bfP auch Leistungen von externen Kooperationspartnern in Anspruch nimmt, ist unstrittig und kann sich der Senat dieser Ansicht bedenkenlos anschließen. Dass diese Honorare einem anderen Abrechnungsschema folgen und niedrigere Stundensätze als jene der Gesellschafter aufweisen, wurde in der mündlichen Verhandlung von der bfP nicht in Abrede gestellt (Tonbandprotokoll 20:40).

Die Feststellung, dass die ***A*** GmbH über erhebliches Vermögen in Form von Wertpapieren, Immobilien sowie Guthaben bei Banken verfügt, war angesichts der vorliegenden Bilanzen in Zusammenschau mit einer Abfrage im Auskunftssystem der Finanzverwaltung, aus der Immobilienbesitz ersichtlich ist, zu treffen. Ferner wird selbst vorgebracht, dass die GmbH über erhebliches Vermögen verfügt. Insofern bestehen keine Zweifel an dieser Feststellung.

Dass die ***A*** GmbH selbst keine Arbeitnehmer beschäftigt sowie über keine eigenen Büroräumlichkeiten verfügt, ist unstrittig und kann diese Feststellung somit bedenkenlos getroffen werden. Auch ergaben sich im Beschwerdeverfahren keine Hinweise, die gegen diese Annahme sprechen würde, zumal der Sitz der Gesellschaft mit jenem der bFP ident ist und zudem vorgebracht wird, dass auf Personal und Infrastruktur der bFP zurückgegriffen wird.

Die Feststellung, dass die ***A*** GmbH über rund ***_*** eigene Mandanten verfügt, ergibt sich aus den vorliegenden Transferstundenabrechnungen für den Zeitraum Jänner 2020 - Dezember 2022. Zwar wurden die Klientennamen in den Abrechnungen überwiegend geschwärzt; regelmäßig blieben jedoch die Anfangsbuchstaben der jeweiligen Klienten erkennbar. Bei einzelnen Einträgen unterblieb eine Schwärzung oder ließen sich aus dem „Text“ (Leistungsbeschreibung) Rückschlüsse auf einzelne Klienten ziehen. Durch einen Abgleich der erkennbaren Anfangsbuchstaben mit den ungeschwärzten Einträgen sowie den wiederkehrenden Klientenbezeichnungen (Anfangsbuchstaben) lässt sich nachvollziehen, dass ein beschränkter, sich im Wesentlichen laufend wiederholender Mandantenkreis betreut wurde. Angesichts der vorliegenden umfangreichen Unterlagen über einen Zeitraum von Jänner 2020 – Dezember 2022 bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass ein wesentlich größerer Kreis eigener Klienten bestanden hätte. Ferner lässt auch die fortlaufende Nummerierung der Honorarnoten nicht auf einen größeren Klientenstamm schließen. Nach den Rechnungsnummern der Honorarnoten in Zusammenschau mit den Dokumenten „Leistungserlöse 20% USt“ wurden im Zeitraum 30.12.2019 – 30.6.2020 lediglich 18, im Zeitraum 30.6.2020 – 30.6.2021 41 und im Zeitraum 30.6.2021 – 30.6.2022 34 Honorarnoten ausgestellt, die nicht an die bFP gerichtet waren. Auch die mit diesen Klienten erzielten Umsätze sprechen nicht für das Bestehen eines größeren Mandantenkreises. Ferner wurden von der bFP in diesem Zusammenhang keine Einwände gegen den Sachverhaltsvortrag des Berichterstatters in der mündlichen Verhandlung erhoben.

Die Feststellung, dass zur Betreuung dieser Mandanten auf die Infrastruktur, die Software sowie die Arbeitnehmer der bFP zurückgegriffen wird, ergibt sich wie ausgeführt aus dem eigenen Vorbringen. Dass auch auf die Software der bFP zurückgegriffen wird, ergibt sich aus den vorliegenden Unterlagen der ***A*** GmbH selbst. So weisen die „Vorjahresvergleiche GuV-Rechnung“, die „Vorjahresvergleiche Bilanz“, sowie die Aufstellungen der „Leistungserlöse“ und „bezogener Leistungen“ der ***A*** GmbH als auswertende Wirtschaftstreuhandlerin die bFP aus. Darüber hinaus wird in diesen Unterlagen die ***A*** GmbH unter einer Klientennummer geführt, obwohl die ***A*** GmbH nicht (offiziell) von der bFP steuerlich vertreten wird. Dies lässt den Schluss zu, dass die ***A*** GmbH auch selbst über keine Software verfügt.

Aus einer Gesamtwürdigung der im Verfahren hervorgekommen Umstände ergibt sich somit auch zweifelsfrei, dass die ***A*** GmbH über keine wesentlichen für eine Wirtschaftstreuhandkanzlei typischen Betriebsmittel verfügt.

Die Feststellung, welche Leistungen die bFP für die ***A*** GmbH zur Betreuung ihrer Klienten erbringt, dass auch Stunden von ***A***, vereinzelt auch von anderen Gesellschafter der bFP verrechnet werden, ergibt sich widerspruchsfrei aus den Honorarnoten der bFP in Zusammenschau mit den Transferstundenabrechnungen. In diesen Aufstellungen sind die Namen der Mitarbeiter der bFP angeführt und unter der Rubrik „Text“ findet sich jeweils eine kurze Beschreibung der ausgeführten Tätigkeiten. Aus diesen Tätigkeitsaufzählungen ergeben sich die Feststellungen zu den konkret ausgeführten Arbeiten. Zugleich ist ersichtlich, dass Arbeitnehmer der bFP direkt mit den Klienten der ***A*** GmbH aber auch mit Behörden in Kontakt treten, etwa im Rahmen von Besprechungen, Telefonaten und E-Mails. Dass die Mitarbeiter der bFP auch direkt mit den Mandanten oder Behörden in Kontakt standen, wird exemplarisch durch folgende Eintragungen belegt, wobei tatsächlich mehrere solcher Einträge vorhanden sind: „***36***“, „***37***“, „***38***“, „***39***“, „***40***“ bei Klient ***41***, „***42***“ bei Klient ***43***.

Angeführt sind vereinzelt auch Tätigkeiten von Gesellschaftern der bFP wie zB ***E*** (29.5.2020; „***44***“, 10.6.2020 „Durchsicht endgültiger AV für ***45***“) oder ***E*** (21.7.2020; „***46***“) sowie ***C*** (20.2.2020, „Fristsetzungsantrag“, 16.7.2021 „ao Revision“).

Angeführt ist auch ***A*** als Mitarbeiter selbst, aus den Eintragungen ergeben sich auch die von ihm geleisteten Tätigkeiten. An der Richtigkeit der Eintragungen bestehen keine Zweifel, zumal auch zu dieser Feststellung im Rahmen des Sachverhaltsvortrags des Berichterstatters keine Einwände erhoben wurden.

Die Feststellungen zur Höhe der verrechneten, bezogenen Leistungen ergeben sich aus den Honorarnoten (bFP an die ***A*** GmbH) in Zusammenschau mit den Buchhaltungsunterlagen.

Dass ***A*** selbst Beraterhonorare iHv jährlich € ***47*** an die ***A*** GmbH stellt, ergibt sich nach Ansicht des Senats zweifelsfrei aus den Buchhaltungsunterlagen, aus denen sich nachvollziehbar die Höhe der Beträge ergibt. Das im Rahmen der Außenprüfung erstattete Vorbringen, wonach diese Beträge auf ein Verrechnungskonto der bFP überwiesen worden seien, erweist sich hingegen als nicht glaubwürdig und konnte auch nicht durch entsprechende Unterlagen belegt werden.

Die Feststellung, dass die ***B1*** GmbH ebenfalls keine Arbeitnehmer beschäftigt sowie über keine eigenen Büroräumlichkeiten verfügt, ist unstrittig. Im Verfahren ergaben sich auch keine gegenteiligen Annahmen, insofern konnte diese Feststellung bedenkenlos getroffen werden.

Die Feststellung, dass die ***B1*** GmbH über keinen eigenen Mandanten verfügt, ergibt sich aus den vorliegenden Buchhaltungsunterlagen. Aus diesen Unterlagen sind keine laufenden Erlöse aus der Betreuung eigener Klienten ersichtlich. Lediglich am ***50*** (Eingang €

48,-) und am ***51*** (Eingang € ***49***,-) scheinen Leistungserlöse auf, die nicht von der bfP stammen. Die Einzahler wurden in der Aufstellung „Leistungserlöse“ geschwärzt und die Beträge zudem auf einem anderen Gegenkonto als die von der bfP geleisteten Zahlungen verbucht. Wofür diese Beträge geleistet wurden und in welchem Zusammenhang sie mit einer allfälligen Mandatsbetreuung stehen, wurde im Verfahren von der bfP nicht dargelegt. Aus den beiden isolierten Zahlungseingängen kann nach Ansicht des Senats jedoch nicht auf das Bestehen eigener Mandatsverhältnisse geschlossen werden. Diese Ansicht wird auch dadurch bestätigt, dass im Gegensatz zu den Abrechnungen der bfP mit der ***A*** GmbH, keine Transferstundenabrechnungen vorliegen. Wären eigenen Mandanten betreut worden, wäre zu erwarten gewesen, dass auch hierfür auf das Personal und die Infrastruktur der bfP zurückgegriffen wird. Im Übrigen wurden auch zur Feststellung, dass die ***B1*** GmbH keine eigenen Mandanten hat, in der mündlichen Verhandlung keine Einwände von der bfP erhoben.

Darüber hinaus erzielte die ***B1*** GmbH im Wirtschaftsjahr 2019/2020 rund 90% ihrer Umsätze mit der bfP, in den Folgejahren sogar nahezu ausschließlich mit der bfP. Dieser Umsatzanteil ergibt sich zweifelsfrei aus einer Gegenüberstellung der in den Jahresabschlüssen ausgewiesenen Umsatzerlöse mit den auf den Kontoblättern verbuchten Zahlungseingänge der bfP.

Soweit die Abgabenbehörde in den Bescheidbegründungen bzw dem Außenprüfungsbericht die Auffassung vertritt, die ***B1*** GmbH habe zwei eigene Kunden, vermag der Senat dieser Schlussfolgerung nicht zu folgen. Die Abgabenbehörde leitet ihre Annahme daraus ab, dass in den von der bfP an die ***B1*** GmbH gelegten Honorarnoten in den dazugehörigen Tätigkeitsnachweisen zwei Klientennummern angeführt sind. Aus den von der bfP erstellten „Vorjahresvergleich GuV“ ergibt sich, dass eine dieser Klientennummer der ***B1*** GmbH selbst zugeordnet wird. Die zweite Klientennummer muss ebenfalls mit der ***B1*** GmbH oder ihrem Gesellschafter in einem Naheverhältnis stehen. Andernfalls wäre nicht nachvollziehbar, weshalb beide Klientennummern gemeinsam auf den Honorarnoten abgerechnet werden. Vielmehr stehen die Abrechnungen der bfP mit der ***B1*** GmbH mit der steuerlichen Vertretung durch die bfP im Zusammenhang. Dass die bfP die steuerliche Vertreterin ist, ergibt sich zweifelsfrei aus der Grunddatenabfragung in den Finanzanwendungen der Abgabenbehörde.

Dass die ***B1*** GmbH über keine wesentlichen für den Betrieb einer Steuerberatungskanzlei typischen Betriebsmittel verfügt, ergibt sich aus einer Gesamtwürdigung der im Verfahren vorliegenden Beweismittel. Die ***B1*** GmbH verfügt zweifelsfrei über keine eigenen Mandanten, über keine eigene Büroinfrastruktur sowie über keine eigene Beschäftigte. Bereits aus diesen Tatsachen ist zweifelsfrei zu schließen, dass kein wesentlicher Bedarf an Betriebsmittel besteht.

Die Feststellung zu den Honoraren, welche ***B*** an die ***B1*** GmbH stellt, sowie deren Höhe ergibt sich aus den Buchhaltungsunterlagen der ***B1*** GmbH. An der Richtigkeit bestehen keine Zweifel.

Dass sowohl die ***A*** GmbH als auch die ***B1*** GmbH über keinen Internetauftritt verfügen und über die Telefonnummer der bFP erreichbar sind, ergibt sich aus den unbestrittenen Feststellungen der Abgabenbehörde. Dass die WT-GmbHs über die Telefonnummer der bFP erreichbar sind, ergibt sich zudem unmittelbar aus von den WT-GmbHs ausgestellten Honorarnoten an die bFP. Auf diesen sind als Kontakttelefonnummer nicht eigene Rufnummer der WT-GmbHs, sondern jene der bFP angeführt.

Die Feststellung, dass den Honorarnoten keine Werkverträge oder sonstige schriftlichen Vereinbarungen zugrunde liegen, war aus folgenden Überlegungen zu treffen:

Zum einen wird von der bFP selbst in einer Stellungnahme vom 1.2.2024 vorgebracht, dass schriftliche Werkverträge zwischen der bFP und den beiden WT-GmbHs nicht bestehen.

Zum anderen bestehen auch keine Anhaltspunkte, dass mündliche Werkverträge abgeschlossen wurden. Die vorliegenden Honorarnoten enthalten als Leitungsbeschreibung lediglich die Formulierungen „vereinbartes a-conto Honorar“, „vereinbartes Pauschalhonorar“ oder schlicht „Honorar“. Diese Bezeichnungen lassen weder den Gegenstand einer konkreten Werkleistung noch einen geschuldeten Erfolg erkennen. Ebenso ist nicht ersichtlich, welches individualisierte Werk geschuldet gewesen wäre oder nach welchen Kriterien dessen Erfüllung hätte beurteilt werden sollen. Vielmehr weisen die Honorarnoten im Zusammenhang mit der nachträglichen Berechnung der Höhe der Beträge anhand des Ergebnisses der bFP und einer Abrechnung nach Stunden sowie einer Fixverteilung nach einem bestimmten Verteilungsfaktor nicht auf die Herbeiführung eines konkret im Vorhinein bestimmten Werkerfolgs hin. Ferner ist in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass in der mündlichen Verhandlung eingeräumt wurde, der nach dem jeweiligen Verteilungsfaktor festgelegte Fixbetrag stehe auch dann zu, wenn im jeweiligen Abrechnungszeitraum keine Stunde für die bFP geleistet worden wären. (Tonbandprotokoll 15:12). Eine Vergütung unabhängig von der Erbringung einer Leistung spricht nach Ansicht des Senats gegen das Vorliegen eines Werkvertrages. Die Feststellung war daher mit der in einem Abgabenverfahren erforderlichen Gewissheit bedenkenlos zu treffen.

Die Feststellung, dass den Honorarnoten auch keine sonstigen schriftlichen Vereinbarungen zu Grunde liegen, war zu treffen, dass solche Vereinbarungen nicht vorgelegt wurden. Im Übrigen wurden auch zu dieser Feststellung im Rahmen der mündlichen Verhandlung keine Einwände erhoben.

Die Feststellung, dass es sich bei den Tätigkeiten um Vergütungen für die persönliche Geschäftsführertätigkeit handelt, war aus folgenden Überlegungen zu treffen:

Zunächst ist festzuhalten, dass nach Ansicht des Senats die typische Tätigkeit eines Geschäftsführers einer Steuerberatungs- und Wirtschaftstreuhandkanzlei nicht auf die bloße organschaftliche Stellung reduziert werden kann, sondern die Wahrnehmung von Leitungs- und Organisationsaufgaben, die Sicherung fachlicher Qualitätsstandards, die fachliche Leitung und Kontrolle und die direkte Betreuung von Klienten beinhaltet.

Aus den vorliegenden Transferstundenabrechnungen ergibt sich, dass ***A*** gerade jene Funktionen wahrgenommen hat, die nach dem Berufsbild für Geschäftsführer einer Steuerberatungskanzlei kennzeichnend ist. In den Abrechnungen finden sich Tätigkeiten wie Kontrolle, Besprechungen, direkte Kontaktaufnahmen mit Klienten. Diese Tätigkeiten sind nicht Ausdruck einer bloßen punktuellen Beratung von außen, sondern entsprechen einer laufenden fachlichen und organisatorischen Verantwortung für den Kanzleibetrieb. Die Transferstundenabrechnungen betreffen zwar die Leistungen, die die bfP für die ***A*** GmbH erbracht hat, jedoch ist nach Ansicht des Senates mit Gewissheit davon auszugehen, dass solche Tätigkeiten von beiden Geschäftsführern auch für die bfP erbracht wurden. Eine eigene Leistungsaufstellung wurde nicht vorgelegt.

Ferner entspricht die fachliche Überwachung und Verantwortung für die ordnungsgemäße Berufsausübung den berufsrechtlichen Anforderungen an Steuerberater. Die verantwortliche Führung einer Steuerberatungs- und Wirtschaftstreuhandkanzlei ist wesentlicher Bestandteil der Geschäftsführertätigkeit. Eine künstliche Aufspaltung dieser Tätigkeiten in einerseits Geschäftsführung und andererseits Beratung erscheint vor diesem Hintergrund nicht tunlich, zumal die fachliche Leitung und Kontrolle untrennbar mit der geschäftsführenden Verantwortung verbunden sind.

Darüber hinaus sind in den Stundenaufzeichnungen auch interne Stunden der beiden Geschäftsführer erfasst worden, die in die Berechnung der honorierten Gesamtstundenanzahl miteingeflossen sind. Die internen Stunden umfassen nach den Feststellungen zweifelsfrei typische Tätigkeiten, die ein Geschäftsführer erbringt („Partnermeetings“, „zugewiesenen Verantwortungsbereich in der Geschäftsführung“). Bereits aus diesem Umstand ist belegt, dass nicht ausschließlich „Beraterhonorare“ abgerechnet wurden.

Schließlich deuten auch die verrechneten Stundensätze iHv € ***52***,- bis € ***53***,- auf eine nicht nur beratenden Tätigkeit hin, zumal für die anderen Gesellschafter, wenn sie Leistungen für die ***A*** GmbH erbracht haben, nach den Transferstundenabrechnungen lediglich € 116,- bis € 121,- verrechnet wurden. Insofern muss es auch Intention gewesen sein, die besondere Stellung und Verantwortung als Geschäftsführer abzugelten.

Ferner konnten auch keine schriftlichen Vereinbarungen vorgelegt werden, aus denen sich ergäbe, dass – wie vorgebracht – die beiden Geschäftsführer in eigenständigen Werkverträgen Beratungsleistungen für die bfP erbringen sollten. Auch der Umstand, dass sämtliche aufgezeichneten Stunden (mit Ausnahme für die Eigenkanzlei) in die Honorarberechnung einbezogen wurden, spricht klar gegen das Vorliegen einzelner Werkverträge. Die pauschale Einbeziehung sämtlicher Stunden lässt vielmehr darauf schließen, dass keine Werkleistungen, sondern die laufende Tätigkeit als Geschäftsführer als solche abgegolten werden sollte.

Die Feststellung wird auch dadurch gestützt, dass alle Gesellschafter in die Berechnungsmethode miteinbezogen wurden, und nach den Feststellungen die Geschäftsführung unter den sieben Gesellschaftern aufgeteilt wurde. Insofern konnte die Feststellung bedenkenlos getroffen werden.

Der mit der bfP erwirtschaftete Umsatzanteil ergibt sich aus einer Gegenüberstellung der Bilanzumsätze der GmbHs mit den Umsätzen laut Kontoblättern. Zu diesem Punkt wurden in der mündlichen Verhandlung ebenfalls keine Einwände erhoben.

Die Feststellung, dass die ***A*** GmbH und die ***B1*** GmbH lediglich als Zahlstelle fungieren, war aus folgenden Überlegungen zu treffen:

Die ***A*** GmbH erzielt in geringem Umfang Umsätze mit eigenen Klienten. Die diesen Umsätzen zugrundeliegenden Tätigkeiten werden jedoch nicht mit eigener personeller oder sachlicher Ausstattung erbracht. Die GmbH verfügt weder über eigenes Personal noch über die für eine Steuerberatungskanzlei typische Betriebsausstattung oder Infrastruktur. Die Leistungen gegenüber den eigenen Klienten werden überwiegend vielmehr von Mitarbeitern der bfP erbracht, die auch unmittelbar Kontakt mit den Klienten pflegen.

Noch deutlicher wird dies bei der ***B1*** GmbH, die nicht einmal über eigene Klienten verfügt. Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang auch, dass laut den Stundenaufzeichnungen (Ermittlung Stundensätze 2021/2022) ***B*** im Zeitraum 7/2021 – 6/2022 keine einzige „*Stunde für Eigenkanzlei*“ aufgebracht hat. Zumal auch nicht das Personal der bfP in Anspruch genommen wird (keine Transferstundenabrechnungen), bestätigt dies die Annahme einer bloßen Zahlstelle.

Die beiden WT-GmbHs treten ferner nach außen nicht als eigener Anbieter von Steuerberatungsleistungen in Erscheinung. Sie haben weder einen Internetauftritt noch eigene Kanzleiräumlichkeiten. Telefonisch sind sie unter der Rufnummer der bfP erreichbar. Der Außenauftritt entspricht vielmehr dem Bild einer einheitlich geführten Kanzlei, in der die bfP und nicht die WT-GmbHs als Leistungserbringerin wahrgenommen werden.

Darüber hinaus liegen keine Werkverträge oder sonstige schriftliche Vereinbarungen vor, aus denen sich die WT-GmbHs als Auftragnehmerin mit einem konkret bestimmten Leistungsinhalt ergibt. Die tatsächliche Durchführung der Geschäftsbeziehungen entspricht daher nicht einem selbständigen Leistungsaustausch zwischen zwei voneinander unabhängigen Unternehmen, sondern der Inanspruchnahme der personellen und sachlichen Ressourcen der bfP, während die WT-GmbH lediglich als Verrechnungsstelle zwischengeschaltet ist. Auffallend ist auch, dass sogar die bfP die Berechnungen sowie die Aufzeichnungen der Stunden übernimmt.

Für die Zwischenschaltung der WT-GmbHs sind keine nachvollziehbaren triftigen wirtschaftlichen oder außersteuerlichen Gründe erkennbar. Sie bewirkt vielmehr primär eine andere rechtliche und steuerliche Zuordnung der Honorare. Diese Umstände sprechen dafür, dass den WT-GmbHs (im Wesentlichen) die Funktion einer Verrechnungs- bzw. Zahlstelle zukommt. Dabei ist es Sache des Abgabepflichtigen, die außersteuerlichen Gründe darzutun

(VwGH 7.11.1989, 86/14/0203, VwGH 19.1.2005, 2000/13/0176). Außersteuerliche Gründe wurden nicht vorgebracht.

Die Feststellung, dass die ***A*** GmbH sowie die ***B1*** GmbH über keinen eigenständigen, sich von der Tätigkeit abhebenden Betrieb verfügen, ergibt sich aus den bereits dargestellten Überlegungen. Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang nochmals, dass die ***A*** GmbH 88% ihrer Umsätze mit den Leistungen an die bfP erzielt, die ***B1*** GmbH erzielt nahezu ihren Gesamtumsatz aus diesen Leistungen mit der bfP. Beide WT-GmbHs beschäftigen keine Mitarbeiter und verfügen über keine eigene Büroinfrastruktur. Bei Wegfall der bfP ist die ***A*** GmbH gar nicht mehr in der Lage, ihre eigenen Klienten zu betreuen, zumal sie keine Infrastruktur und Mitarbeiter hat. Insofern ist nach Ansicht des Senates mit dem für Abgabeverfahren erforderlichen Beweismaß die Feststellung bedenkenlos zu treffen.

Die Feststellungen, dass die Ausgestaltung der Vergütung nicht fremdüblich ist, die Honorarbeträge unangemessen hoch und nicht fremdüblich sind und darüber hinaus die behauptete Vereinbarung einem Fremdvergleich nicht standhält, beruht auf folgenden Überlegungen:

Festzuhalten ist zunächst, dass Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (VwGH 29.9.2022, Ra 2021/15/0115; VwGH 17.12.2014, 2010/13/0115; VwGH 19.3.2013, 2009/15/0215).

An Verträge, die zwischen Gesellschaften abgeschlossen werden, die von der gleichen Person vertreten oder wirtschaftlich dominiert werden, sind wegen des in solchen Fällen typischerweise zu besorgenden Wegfalls der sonst bei Vertragsabschlüssen zu unterstellenden Interessengegensätze aus dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die gleichen Anforderungen zu erheben (VwGH 24.2.2011, 2008/15/0185; VwGH 14.10.2010, 2008/15/0324; VwGH 23.2.2010, 2005/15/0148; VwGH 21.6.2007, 2006/15/0043).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kommt dem Fremdvergleich nur im Rahmen der Beweismwürdigung Bedeutung zu (VwGH 24.10.2005, 2001/13/0237; VwGH 26.4.2012, 2008/15/0315).

Nach den dargelegten Kriterien muss eine fremdübliche Vereinbarung nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und unter den gleichen Bedingungen auch zwischen einander fremden Vertragspartnern abgeschlossen werden. Diese Voraussetzungen sind im gegenständlichen Fall nicht erfüllt. Weder liegen Werkverträge oder sonstige schriftliche Vereinbarungen vor, noch ist ein konkreter Inhalt einer vereinbarten zu

erbringenden Leistung (Umfang, Ziel, konkrete Art der Tätigkeit) hinreichend bestimmt. Die Abrechnung erfolgt nicht werkbezogen. Ein Teil des Honorars wird als Fixbetrag festgelegt, der andere Teil richtet sich nach erfassten Stunden. Als Basis dient das im Nachhinein ermittelte Ergebnis der bfP. Zudem erfolgt die Abrechnung ohne transparente und nachvollziehbare Leistungsnachweise. Ferner ist es fremdunüblich, dass externe Kooperationspartner nicht nach dem eigenen Abrechnungsschema honoriert werden, sondern niedrigere Beträge erhalten.

Eine derartige, inhaltliche unbestimmte, differenzierte und nur im Nachhinein abgerechnete Gestaltung würde zwischen fremden Dritten nach Ansicht des Senates nicht akzeptiert werden.

Die Feststellung, dass eine fremdübliche Entlohnung für die Leistungen, die erbracht werden, ein Stundenlohn zwischen € 174,- und € 181,- (im Schnitt € 177,50) beträgt, erfolgt nach folgenden Überlegungen:

Die bfP erzielt lediglich Gewinne im niedrigen vier- bis fünfstelligen Bereich, während die beiden Geschäftsführer Honorare jeweils zwischen € ***54***,- und € ***55***,- beziehen. Die Vergütung der Geschäftsführer liegt damit beim rund 20 – 100-fachen des von der bfP erzielten Gewinns. Die bfP würde nach Ansicht des Senats einem fremden Dritten (Geschäftsführer) bei einer derartigen Gewinnsituation eine solch hohe Vergütung nicht gewähren.

Ferner ist festzuhalten, dass die bfP für Leistungen an die ***A*** GmbH, die von den übrigen Gesellschaftern erbracht werden, Stundensätze zwischen € 116,- und € 121,- verrechnet. Diese Stundensätze können daher als marktübliche Basisvergütung angesehen werden, zumal die bfP diese Stundensätze an die ***A*** GmbH selbst verrechnet. Es ist allerdings davon auszugehen, dass diese Sätze den Wert der fachlichen Tätigkeit ohne zusätzliche Organverantwortung abbilden.

Insofern ist weiter zu berücksichtigen, dass die beiden Geschäftsführer nicht nur fachliche Leistungen sondern auch die Geschäftsführerfunktion wahrnehmen. Ferner ist ein Senioritätszuschlag (Abgeltung für Aufbauarbeit sowie für die jahrzehntelange Geschäftsführertätigkeit) angemessen. Unter Zugrundelegung dieser Überlegungen hält der Senat einen Zuschlag von 50% auf die Basisvergütung für fremdüblich. Ein fremdüblicher Stundensatz bewegt sich daher zwischen € 174,- und € 181,-. Ein Stundensatz in dieser Größenordnung bildet sowohl die fachliche als auch die organisatorische Verantwortung eines Geschäftsführers nach Ansicht des Senates in einem fremdüblichen Rahmen ab. Dies gilt auch vor dem Hintergrund des Vorbringens, die Geschäftsführertätigkeit werde unentgeltlich erbracht.

Die Feststellung, dass die Geschäftsführer der bfP und der WT-GmbHs eine auf die Gewährung des genannten Vorteils (Differenz zwischen fremdüblicher Vergütung und den tatsächlich bezogenen Honoraren) gerichtete Willensentscheidung getroffen haben, stützt sich auf folgenden Überlegungen:

Aus den seit Jahren unverändert praktizierten Berechnungs- und Honorarmodellen ergibt sich zweifelsfrei, dass sowohl den Geschäftsführern der bfP als auch den Geschäftsführern der WT-GmbHs (Personenidentität) die konkrete Vorteilsgewährung bekannt war und von ihnen gebilligt wurde. Die wiederholte Anwendung desselben Modells zeigt, dass es sich um eine bewusst akzeptierte Gestaltung handelte. In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass die bfP selbst vorbringt, das von der bfP erzielte Ergebnis werde abgerechnet.

Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Gemäß § 41 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber den Dienstgeberbeitrag zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

Nach § 41 Abs 2 FLAG 1967 sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Nach Abs 4 lit f leg cit gehören Arbeitslöhne von Personen, die ab dem Kalendermonat gewährt werden, der dem Monat folgt, in dem sie das 60. Lebensjahr vollendet haben, nicht zur Beitragshöhe.

Gemäß § 2 Abs 4a EStG 1988 sind Einkünfte aus einer Tätigkeit als organschaftlicher Vertreter einer Körperschaft sowie aus einer höchstpersönlichen Tätigkeit der leistungserbringenden natürlichen Person zuzurechnen, wenn die Leistung von einer Körperschaft abgerechnet wird, die unter dem Einfluss dieser Person steht und über keinen eigenständigen, sich von dieser Tätigkeit abhebenden Betrieb verfügt. Höchstpersönliche Tätigkeiten sind nur solche als Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler, Sportler und Vortragender.

Nach den getroffenen Feststellungen sind sowohl ***A*** als auch ***B*** (zumindest mittelbar) zu 100% an der ***A*** GmbH bzw der ***B1*** GmbH beteiligt. Die beiden Personen erbringen auch persönlich die Leistungen im Zusammenhang mit der Geschäftsführertätigkeit (organschaftlichen Vertretung) an die bfP. Die beiden WT-GmbHs verfügen auch nicht über einen eigenständigen, sich von diesen Tätigkeiten abhebenden Betrieb. Insofern sind die Tatbestandsmerkmale des § 2 Abs 4a EStG 1988 erfüllt, weshalb bereits aus dieser Bestimmung eine Zurechnung der Einkünfte an die leistungserbringenden natürlichen Personen zulässig ist.

Ungeachtet der Einkünftezurechnungsbestimmung des § 2 Abs 4a EStG 1988 und unabhängig davon, ob es sich um Geschäftsführer- oder Beraterleistungen handelt, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass auch bei Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft, es zu einer Zurechnung des vereinbarten Entgeltes an die die Leistung erbringende natürliche Person kommen kann (VwGH 24.9.2014, 2011/13/0092, mwN). Aus der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich weiter, dass auch eine Zwischenschaltung einer Kapital- oder Personengesellschaft nicht anzuerkennen ist, wenn Hintergrund dieser Zwischenschaltung eine missbräuchliche Gestaltung iSd § 22 BAO, ein Scheingeschäft iSd § 23 BAO oder sich die Einbindung der Gesellschaft überhaupt nur in der Ausstellung von Rechnungen erschöpft, diese also nur als Zahlstelle dient.

Grundsätzlich steht es jedermann frei, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten und zu ordnen, dass der günstigste Effekt, nämlich der bestmögliche Erfolg bei geringster der gesetzlich vorgesehenen Abgabenbelastung erreicht wird. Die Grenzen dieser dem Abgabepflichtigen eingeräumten Gestaltungsfreiheit sind im Abgabenrecht grundsätzlich durch die Bestimmungen der §§ 21 bis 24 BAO gezogen. Nur im Bereich der in diesen Gesetzesbestimmungen im Einzelnen umschriebenen Tatbestände ist die Abgabenbehörde berechtigt und verpflichtet, bei der Erhebung der Abgaben von der Gestaltung der Vertragsparteien abzugehen (VwGH 6.11.1991, 89/13/0093).

Unter Missbrauch ist eine rechtliche Gestaltung zu verstehen, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet. Es ist dann zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (VwGH 18.10.2006, 2003/13/0031; VwGH 1.3.2007, 2006/15/0070; VwGH 1.10.2008, 2006/13/0036; VwGH 25.2.2009, 2006/13/0111; VwGH 5.4.2011, 2010/16/0168; VwGH 30.4.2015, 2012/15/0162; ebenso *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO3, § 22 Anm 2).

Das Vorliegen triftiger wirtschaftlicher Gründe, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln, schließt das Vorliegen von Missbrauch aus.

Festzuhalten ist zunächst, dass keine Werkverträge vorliegen und keine schriftlichen Vereinbarungen vorgelegt werden konnten. Die behaupteten vertraglichen Vereinbarungen halten einem Fremdvergleich nicht stand.

Wie bereits festgestellt, konnten auch keine triftigen wirtschaftlichen Gründe für die gewählte Gestaltung aufgezeigt werden. Die bFP blieb die Darstellung eines nachvollziehbaren wirtschaftlichen Konzeptes schuldig, das die Zwischenschaltung der WT-GmbHs als eigenständige Leistungsträger rechtfertigen würde.

In der mündlichen Verhandlung wurde den Vertretern der bFP vom Senat die Frage gestellt, welchen konkreten wirtschaftlichen Hintergrund die Zwischenschaltung der WT-GmbHs habe

und worin deren wirtschaftlicher Zweck liege. Eine konkrete Antwort konnte jedoch nicht gegeben werden. Stattdessen wurde im Wesentlichen darauf verwiesen, dass die Stundensätze marktkonform seien, Wirtschaftstreuhandern die Ausübung ihrer Tätigkeit über eine GmbH gesetzlich offen stehe und es insbesondere in der Anfangsphase einer WT-GmbH üblich sei, kein Geschäftsführergehalt auszuzahlen. Weiters wurde geantwortet, dass große Mandanten die persönliche Betreuung durch die anwesenden Vertreter schätzten und diese Mandanten bei einem Ausscheiden der Vertreter auch die bFP verlassen würden (Tonbandprotokoll 1:10:30). Dieses Argument rechtfertigt die Zwischenschaltung der WT-GmbHs nach Ansicht des Senats nicht, zumal nahezu der gesamte Gewinn der operativ tätigen bFP an die Gesellschafter verteilt wird und der bFP bewusst nur ein geringer Gewinn (bzw sogar Verlust) verbleibt. Ein wirtschaftlicher Mehrwert bzw triftiger wirtschaftlicher Grund liegt daher jedenfalls nicht vor.

Zudem ist auch augenscheinlich, dass die Gestaltung primär steuerlich motiviert ist: Die fachlich nach außen tretenden Tätigkeiten werden von der bFP erbracht, während das wirtschaftliche Ergebnis in die WT-GmbHs verlagert wird.

Beachtlich ist in diesem Zusammenhang, dass die WT-GmbHs über beträchtliches Vermögen verfügen und dort – im Gegensatz zur bFP – erhebliche Gewinne anfallen. Gerade darin zeigt sich der verfolgte Zweck: Die WT-GmbHs bauen steuerlich begünstigt Vermögen auf. Die bFP erzielt zwar Millionenumsätze, weist jedoch aufgrund der hohen „Beraterhonorare“ nur niedrige Bilanzgewinne aus, während die WT-GmbHs beträchtliche Gewinne lukrieren. Eine solche Ergebniskonzentration bei den Zwischengesellschaften bei gleichzeitig deutlich geringeren Gewinnen der bFP ist ungewöhnlich und nur durch die angestrebten steuerlichen Effekte erklärbar. Nebenbei wird auch der Dienstgeberbeitrag eingespart, der im gegenständlichen Zeitraum ca € ***56*** beträgt (siehe 3.1.1.1). Der wesentlichste Zweck für diese Gestaltung ist somit die Erlangung eines Steuervorteils. Damit ist der Tatbestand des Missbrauchs nach § 22 BAO erfüllt, zumal eine rechtliche Gestaltung gewählt wurde, die im Wesentlichen zu einer ungerechtfertigten steuerlichen Begünstigung führt, ohne dass dafür wie ausgeführt beachtliche triftige wirtschaftliche oder außersteuerliche Gründe vorliegen. Dass der Zweck der Gestaltung auch in einer persönlichen Haftungsvermeidung der Geschäftsführer – wie im per Mail am 24.7.26 „vorbereitenden Schriftsatz“ vorgebracht - liegen soll, überzeugt nicht. Die Geschäftsführer haften abgabenrechtlich nach den Bestimmungen der BAO für schuldhafte Verletzungen ihrer Organpflichten. Die dargelegte Begründung der bFP ist auch deshalb nicht nachvollziehbar, zumal es an jeglicher vertraglichen Grundlage fehlt. Ohne Verträge zwischen den Beteiligten ist nach außen nicht ersichtlich, welche Leistungen die zwischengeschalteten WT-GmbHs überhaupt erbringen sollen, und welches Haftungsrisiko konkret überwält werden soll. Die behauptete Minimierung des persönlichen Haftungsrisikos der Geschäftsführer ist daher nicht belegt. Zudem verfügen die WT-GmbHs nach dem eigenen Vorbringen über erhebliches Vermögen und würden daher mit ihrem Vermögen haften. Eine Minimierung der Haftung tritt daher ohnehin nicht ein bzw wird eine solche - wie in der Tagsatzung von der bFP vorgebracht – durch das Vorliegen von

Haftpflichtversicherungen gemindert. Im Übrigen ist die bloße Minimierung des Haftungsrisikos nach Ansicht des Senats kein triftiger wirtschaftlichen Grund.

Vor diesem Hintergrund erweist sich auch das Vorbringen der bfP, die Geschäftsführung sei zum Wohle der bfP unentgeltlich erfüllt worden, angesichts der gleichzeitig bezogenen hohen Honorare und der damit verbundenen bewussten Minimierung des steuerlichen Gewinns der bfP gerade als nicht nachvollziehbar.

Nach den weiteren Feststellungen fungieren die WT-GmbHs überdies lediglich als Zahlstelle.

Zurechnungssubjekt von Einkünften ist ferner derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Für die Zurechnung von Einkünften kommt es entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann. Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts Anderes ergibt. Bei der Einkünftezurechnung kommt es auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte und nicht auf eine allenfalls nach § 24 BAO zu lösende Zurechnung von Wirtschaftsgütern, aber auch nicht - wie etwa im Bereich des § 22 BAO - auf das Vorliegen eventueller „außersteuerlicher Gründe“ für eine vorgenommene Gestaltung an (VwGH 2.2.2010, 2007/15/0194, mwN).

Im Erkenntnis des VwGH vom 15.12.2010, 2008/13/0012, führte der Verwaltungsgerichtshof aus, dass die Existenz einer Gesellschaft zwar nicht beiseite geschoben werden könne, jedoch die Frage zu beantworten sei, ob die Gesellschaft tatsächlich den Zwecken diene, die vorgegeben werden. Wenn dies zu verneinen sei, wenn etwa die Gesellschaft am Erwerbsleben nicht in der erklärten Art und Weise teilnehme oder zwischengeschaltet nicht sinnvolle Funktionen erfülle, seien die Ergebnisse der entfalteten Tätigkeit nicht der Gesellschaft, sondern den tatsächlichen Trägern der Erwerbstätigkeit zuzurechnen.

Im gegenständlichen Fall verfügen die WT-GmbHs weder über eigenes Personal noch über eine für eine Steuerberatungskanzlei typische Betriebsausstattung oder Infrastruktur. Wesentliche wertschöpfenden Tätigkeiten (Betreuung und direkte Beratung der Klienten, Vertretung vor Behörden) werden von den Mitarbeitern der bfP erbracht. Die WT-GmbHs besitzen daher nicht die Möglichkeit, sich bietende Marktchancen auszunützen. Zu bedenken ist dabei, dass bei Wegfall der bfP, wie auch die Amtspartei zutreffend in der mündlichen Verhandlung ausführte, die ***A*** GmbH nicht einmal mehr in der Lage wäre, ihre eigenen Klienten zu betreuen. Sie ist auf die personellen und sachlichen Ressourcen der bfP angewiesen. Ferner ist zu diesem Punkt zu berücksichtigen, dass die ***B1*** GmbH keine Mandanten hat und am Markt somit nicht auftritt. Marktchancen zu nutzen, ist von ihr somit nicht einmal gewollt.

Hinzu kommt, dass die WT-GmbHs unter der Telefonnummer der bfP erreichbar sind. Telefonische Anfragen werden daher unter der Firmenbezeichnung der bfP entgegengenommen, und für den durchschnittlichen Klienten ist nicht erkennbar, dass die Leistungen von einer anderen Rechtsperson erbracht werden sollen.

Die WT-GmbHs nehmen somit am Erwerbsleben nicht in der erklärten Art und Weise teil oder erfüllen durch die Zwischenschaltung eine sinnvolle Funktion. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass Leistungen, welche die bfP mit den übrigen Gesellschaftern an die ***A*** GmbH erbringt, lediglich mit Stundensätzen zwischen € 116,- und € 121,- verrechnet werden, während die Leistungen der beiden Geschäftsführer mit einem Stundensatz iHv € ***52***,- bis € ***57***,- honoriert werden. Dieses Missverhältnis verdeutlicht, dass die Zwischenschaltung der WT-GmbHs im Sinne der zitierten Judikatur (zumindest für die bfP) gerade nicht sinnvoll erscheint.

Unter Anwendung der Grundsätze der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und der Zurechnung von Einkünften ist weiters entscheidend, wer die Einkunftsquelle beherrscht, Marktchancen nutzt und die Leistungen tatsächlich erbringt. Nach den festgestellten Tatsachen sind dies nicht die WT-GmbHs, sondern die bfP und die für sie handelnden natürlichen Personen.

In einer Gesamtbetrachtung dieser Kriterien (kein nach außen ersichtlicher Marktauftritt, keine Möglichkeit, der Nutzung von Marktchancen, keine Vertragsgestaltung, vollständige Abhängigkeit von den Ressourcen der bfP) sowie der Funktion als bloße Zahlstelle sowie der missbräuchlichen Gestaltung ist die Zurechnung der Einkünfte an die einzelnen GmbHs der Gesellschafter unabhängig von der Bestimmung des § 2 Abs 4a EStG 1988 nicht gerechtfertigt. Die Einkünfte sind vielmehr den natürlichen Personen zuzurechnen.

§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 bestimmt, dass die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden, Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Vergütungen, die von einer Gesellschaft für die Beschäftigung wesentlich Beteiligter gewährt werden, führen jedoch nur dann zu Einkünften aus selbständiger Arbeit iSd Z 2 TS 2, wenn die Tätigkeit - von der mangelnden Weisungsgebundenheit abgesehen - sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018) kann sich der Ausdruck „alle“ in Z 2 TS 2 der leg. cit. in erster Linie nur mehr auf das verbleibende (gesetzliche) Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes beziehen. Auf weitere Elemente ist lediglich in jenen Fällen Bedacht zu nehmen, in denen eine Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar erkennbar ist (*Peyerl*, in *Jakom* (Hrsg), EStG-Kommentar 13, Rz 107ff zu § 22). Die Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebs der Gesellschaft

wird durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde (funktionales Verständnis des Begriffs der Eingliederung, VwGH 10.11.04, 2003/13/0018; verfassungskonform, VfGH 26.9.05, B 733/05). Der Umstand, dass der Geschäftsführer seine Arbeitszeit in einem hohen Ausmaß anderen Unternehmen widmet (VwGH 23.2.05, 2004/14/0056; VwGH 29.4.10, 2006/15/0211) oder Geschäftsführerfunktionen für andere Unternehmen ausübt (VwGH 25.6.08, 2006/15/0349), steht der Eingliederung im Übrigen nicht entgegen.

Die beiden Geschäftsführer vertreten die bfp bereits seit einem längeren Zeitraum als Geschäftsführer und nehmen nach den Feststellungen die typischen Aufgaben eines Geschäftsführers einer Steuerberatungskanzlei wahr. Insofern ist von einer Eingliederung der Gesellschafter in den Organismus des Betriebs der bfp zweifelsfrei auszugehen. Es liegen daher Einkünfte nach § 22 Abs 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vor, die dem Dienstgeberbeitrag unterliegen.

Zumal die geleisteten Zahlungen das fremdübliche, angemessene Entgelt deutlich überschreiten, ist der übersteigende Teil als gesellschaftlich veranlasst zu qualifizieren und daher aus der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag auszuschneiden. Hinsichtlich des übersteigenden, nicht fremdüblichen Anteils ist der bfp in dieser Höhe ein Vermögensnachteil entstanden. Dass eine verdeckte Ausschüttung für den übersteigenden Betrag vorliegt, wird zudem auch deutlich, dass die bfp in der mündlichen Verhandlung vermeinte: *„wenn die bfp weniger Erfolg hat, gibt es auch weniger zu verteilen“* (Tonbandprotokoll 28:33) oder wie ausgeführt, dass *„die Fixverteilung auch dann zustünde, wenn keine Stunde für die bfp gearbeitet worden wäre.“* Gegenstand dieser Entscheidung ist allerdings ausschließlich die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die betreffenden Jahre. Inwieweit eine (durchgeleitete) verdeckte Ausschüttung hinsichtlich der fremdunüblichen Vergütungen aller Gesellschafter vorliegt, ist in einem anderen, von der Abgabenbehörde angestoßenen weiteren Verfahren zu klären.

Die im verfahrensgegenständlichen Zeitraum erfassten Stunden der beiden Geschäftsführer waren daher mit dem fremdüblichen Stundensatz zu vergüten und dem Dienstgeberbeitrag zu unterwerfen. Im Jahr 2022 sind die Vergütungen an ***A*** vor dem Monat erfolgt, in dem er das 60. Lebensjahr vollendet hat, sodass ein Ausscheiden dieser Beträge (zum Teil) nach § 41 Abs 4 lit f FLAG 1967 – wie die Abgabenbehörde vermeint – nicht in Betracht kommt. Die Vergütungen sind im Juli 2022 zugeflossen, am ***58*** feierte er seinen 60. Geburtstag. Im Übrigen wurden die Beträge für Leistungen für den Zeitraum weit vor dem 60. Geburtstag (1.7.2021 – 30.6.2022) gewährt, sodass für den Senat eine „Befreiung“ vom Dienstgeberbeitrag auch dann nicht gerechtfertigt wäre, wenn der Zufluss in dem Kalendermonat erfolgt wäre, der dem Monat folgt, in dem er das 60. Lebensjahr vollendet hätte.

Das Vorbringen der bFP, eine Umqualifizierung der Leistungen in Einkünfte nach § 22 Z 2 EStG 1988 sei unzulässig, zumal die Erlöse und Umsätze bereits im Rahmen der Körperschafts- und Umsatzsteuer anerkannt worden seien und eine Zwischenschaltung von WT-GmbHs im Bereich der Steuerberatung üblich sei, vermag nicht zu überzeugen. Einerseits entfalten die Körperschafts- bzw Umsatzsteuerbescheide für das gegenständliche Verfahren keine Bindungswirkung. Andererseits wurde im vorliegenden Fall festgestellt, dass die Einkünfte den Geschäftsführern unmittelbar zuzurechnen sind. Der Abgabenbehörde stünden daher die verfahrensrechtlichen Möglichkeiten offen, diese Bescheide allenfalls abzuändern. Dass die Zwischenschaltung von WT-GmbHs gerade im Bereich der Steuerberatung üblich sei, vermag ebenfalls an der rechtlichen Beurteilung des konkreten Falls nichts zu ändern. Auch konnte die Ansicht der bFP, dass steuerneutrale Nutzungseinlagen vorlägen, aufgrund der vorstehenden Erwägungen, nicht geteilt werden.

Ferner ist noch festzuhalten, dass sich der von der bFP vertretene Rechtsansicht aus der zitierten Judikatur des BFG (BFG 5.1.2026, RV/7102214/2021) sowie des VwGH (VwGH 26.1.2017, Ra 2015/15/0064; VwGH 26.01.2017, Ro 2016/15/0022), wonach sämtliche Vergütungen an selbständig tätige Freiberufler unter die Ausnahmen nach § 4 Absatz 4 Ziffer 2 lit c ASVG fielen und somit gesetzlich zwingend von der Kommunalsteuer und vom Dienstgeberbeitrag nach § 41 FLAG 1967 befreit seien, gerade nicht entnehmen lässt. Die angeführte Judikatur betrifft die Ausnahmebestimmung im Zusammenhang mit freien Dienstnehmern im Sinne des § 4 Abs 4 ASVG. Von freien Dienstnehmern im Sinne des § 4 Abs 4 ASVG wird im gegenständlichen Fall bei den beiden Geschäftsführern gerade nicht ausgegangen, sondern von an wesentlich an Kapitalgesellschaften beteiligten Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 und sind die Entscheidungen somit nicht anzuwenden. Offensichtlich ist die Abgabenbehörde jedoch bei den übrigen Gesellschaftern aufgrund ihrer geringeren Beteiligungshöhe von freien Dienstnehmern ausgegangen und hat diese Honorarbeträge daher – was im Übrigen nicht weiter zu beanstanden ist - nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstnehmerbeitrag einbezogen.

Abschließend ist festzuhalten, dass die Festsetzung auch verfahrensrechtlich nicht zu beanstanden ist. Die Abgabenbehörde hat in ihrer Begründung der angefochtenen Bescheide auf die neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel iSd § 201 Abs 2 Z 3 BAO verwiesen. Als Beweismittel werden insbesondere die Unterlagen betreffend die zwischengeschalteten GmbHs verwiesen. In ihrer Sachverhaltsdarstellung werden darüber hinaus die Honorarnoten, Tätigkeitsnachweise, Kontenblätter, die im Zuge der Prüfung vorgelegt wurden, sowie die maßgeblichen Tatsachen im Einzelnen (insbesondere Leistungen und Abrechnungen zwischen den WT-GmbHs und der bFP) dargestellt. Die Abgabenbehörde hat ihrer Festsetzung somit klar erkennbar einen bestimmten Tatsachenkomplex zu Grunde gelegt. Ferner werden die Bemessungsgrundlagen und die Nachforderungen für jeden einzelnen Zeitraum und für jeden Geschäftsführer gesondert ausgewiesen.

Die Festsetzungen erfolgten auch im Rahmen des gem § 20 BAO auszuübenden Ermessens

unter Berücksichtigung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Dabei war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen. Die Festsetzung dient der richtigen Abgabenerhebung und somit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Besondere Billigkeitsgründe, die ein Absehen von der Festsetzung rechtfertigen würden, wurden weder vorgebracht noch sind solche aus der Aktenlage ersichtlich. Auch unter Berücksichtigung der Höhe der Festsetzungen bzw der Nachforderungen besteht ein erhebliches öffentliches Interesse an einer rechtsrichtigen und gleichmäßigen Erhebung des Dienstgeberbeitrags. Eine Nachforderung von € ***56*** für einen Zeitraum von drei Jahren, die auf derselben Ursache beruht, ist nicht als geringfügig anzusehen. Hinzu kommt, dass der festgestellte Sachverhalt für die Vorjahre als auch für den Folgezeitraum von Bedeutung sind und daher über die verfahrensgegenständlichen Jahre hinaus auch im Hinblick der festgestellten verdeckten Ausschüttung steuerliche Auswirkungen entfalten.

Nach den vorstehenden gesetzlichen Bestimmungen sowie der höchstgerichtlichen Judikatur unterliegen die gegenständlichen, fremdüblichen Vergütungen der beiden Geschäftsführer dem Dienstgeberbeitrag. Die übersteigenden Beträge sind als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren.

3.1.1. Berechnungen:

[...]

3.1.1.1. Berechnung Dienstgeberbeitrag:

[...]

3.1.1.2. Berechnung Festsetzung Dienstgeberbeitrag:

[...]

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof war nicht zuzulassen, da die Entscheidung im Wesentlichen auf der Beurteilung von Sachverhaltsfragen beruht, die einer Revision

grundsätzlich nicht zugänglich sind. Die rechtliche Beurteilung orientiert sich an der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag somit nicht vor.

Innsbruck, am 27. Juli 2026