

Zurechnung von Stiftungsvorstandshonoraren – höchstpersönliche Tätigkeit und Wiederaufnahme

1. Die Tätigkeit als Mitglied des Stiftungsvorstands einer österreichischen Privatstiftung ist eine höchstpersönliche Tätigkeit iSd § 15 PSG, die nur von einer natürlichen Person ausgeübt werden kann; werden die Honorare über eine Gesellschaft abgerechnet, ohne dass diese gegenüber der Stiftung als Vertragspartnerin aufgetreten ist oder eine entsprechende Vereinbarung besteht, sind die Einkünfte nach allgemeinen Zurechnungsgrundsätzen unmittelbar der natürlichen Person zuzurechnen.

2. Fehlt es an einer Vereinbarung zwischen Stiftung und Gesellschaft sowie am Auftreten der Gesellschaft nach außen, stellt die Weiterleitung der Vorstandshonorare an die Gesellschaft eine steuerlich unbeachtliche Einlage der Gesellschafterin dar; mangels eines im Spruch anders lautenden Körperschaftsteuerbescheids fehlen die Voraussetzungen der Wiederaufnahme nach § 303 BAO.

BFG 12.05.2025, GZ. RV/7104138/2024

ESTG: § 2 Abs 4a

KStG: §§ 7, 8

BAO: § 303

PSG: § 15

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig im vorliegenden Fall ist die Vornahme einer passiven Rechnungsabgrenzung bzw die gänzliche Zurechnung von Honorareinnahmen der Alleingesellschafterin und Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin aus ihrer Vorstandstätigkeit in einer Privatstiftung iHv EUR 5.850.000 im Jahr 2018 in der Gesellschaft.

1. Betriebsprüfung und Erstbescheide

Bei der Beschwerdeführerin fand eine Betriebsprüfung betreffend Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer der Jahre 2018 bis 2020, Umsatzsteuer und Zusammenfassende Meldung der Jahre 2019 und 2020 sowie eine Umsatzsteuernachschau für die Jahre 2021 und 2022 statt. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde von der belangten Behörde die Feststellung getroffen, dass die von der Geschäftsführerin und Alleingesellschafterin der Beschwerdeführerin im November 2018 für den Zeitraum 2019 bis 2025 vereinnahmten Honorare als Stiftungsvorständin, die im Rückwirkungszeitraum der Einbringung des Rechtsanwaltsbetriebes in die GmbH erfolgten, nach Ansicht der Abgabenbehörde keine Einnahmen für zeitraumbezogene Gegenleistungen für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag 31. Dezember 2018 darstellten, welche die im Jahresabschluss der GmbH 2018 vorgenommene passive Rechnungsabgrenzung 2019 - 2025 begründen könnten. Vielmehr stellten diese eine infolge der Abberufung vereinbarungsgemäß nach Punkt 4. der Festlegung der Vergütung vom 12. September 2018 vorgenommene Erhöhung der Vorstandsvergütung für die Vergangenheit dar. In der Folge wurden die Verfahren betreffend Körperschaftsteuer der Jahre 2018 bis 2020 am 25. Jänner 2024 wiederaufgenommen und korrespondierende neue Sachbescheide erlassen,

durch welche die Einkünfte aus der Tätigkeit als Stiftungsvorständin der Gesellschafterin iHv EUR 5.850.000,- zur Gänze dem Jahr 2018 zugeordnet wurden.

2. Beschwerde

Am 1. März 2024 erhob die Beschwerdeführerin fristgerecht Beschwerde gegen die am 5. Februar 2024 zugestellten Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer für das Jahr 2018 sowie den Körperschaftsteuerbescheid 2018 und brachte im Wesentlichen vor, dass der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid 2018 bei der Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht die passive Rechnungsabgrenzung der Honorare für Leistungszeiträume nach 2018 in Höhe von EUR 5.850.000,- berücksichtige. Die Auszahlung der Honorare sei gemäß der Honorarfestsetzung vom 12. September 2018 nach der Bestellsdauer bis zum 30. Juni 2025 berechnet worden (EUR 900.000/Jahr für die Zeiträume 01/2019 bis 06/2025: EUR 900.000 x 6,5 Jahre = EUR 5.850.000). Im November 2018 sei der vorzeitige Bedingungseintritt für die Auszahlung der Vergütungen eingetreten. Der Vorstand sei mittels Beschlusses des Stifters vom 10. bzw 14. November 2018 bis 30. Juni 2025 wiederbestellt worden.

Für die Jahre ab 2019 seien keine weiteren Honorarnoten von der Gesellschafterin ***Ges*** gelegt worden. Sehr wohl aber habe diese weiterhin Leistungen für die beiden betreffenden Privatstiftungen erbracht, wie die beigefügten Leistungsaufstellungen belegen würden, und sei diese zur Leistungserbringung auch weiterhin bereit.

Die Wiederbestellung sei vom Firmenbuchgericht mittels Beschlusses vom 1. und 3. Juli 2019 rechtskräftig zur Kenntnis genommen worden. Der Zufluss der gegenständlichen EUR 5.850.000,- sei im November 2018 erfolgt. Da bei der Beschwerdeführerin eine dem Steuerrecht entsprechende bilanzielle Verteilung über die passiven Rechnungsabgrenzungsposten für die Jahre 2019 bis 2025 geboten gewesen sei, sei eine dementsprechende Verteilung über diese Perioden auch vorgenommen worden.

Dementsprechend werde beantragt, den Körperschaftsteuerbescheid 2018 vom 25. Jänner 2024 aufzuheben und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv EUR -89.613,44 festzusetzen. Weiters wurde die Entscheidung durch den Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

3. Beschwerdeverentscheidung

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 11. September 2024, zugestellt am 13. September 2024, wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und hinsichtlich der Wiederaufnahme im Wesentlichen begründend ausgeführt, dass im Rahmen der Prüfungshandlungen Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien, wobei sich das Neuhervorkommen im Sinne des § 303 Abs 4 BAO auf den Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres beziehe. Aufgrund der im Rahmen der Außenprüfung vorgelegten Unterlagen, insbesondere Vereinbarungen und Honorarnoten, sei für die Abgabenbehörde neu hervorgekommen, dass die ausbezahlten Honorare keine Gegenleistung für den Zeitraum nach dem Abschlussstichtag 31. Dezember

2018, sondern eine Erhöhung der Vorstandsvergütungen für die Vergangenheit darstellten, und diese zur Gänze im Jahr 2018 zu versteuern und nicht auf die Jahre 2019 bis 2025 zu verteilen seien.

Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen gewesen.

Betreffend Körperschaftsteuer wurde dargelegt, die Gesellschafterin habe mit Honorarnoten von November 2018 ihre Vorstandsvergütungen abgerechnet und sofort vereinnahmt. Die Einnahmen seien infolge der rückwirkenden Einbringung des Rechtsanwaltsbetriebes in die ***Bf*** im Rückwirkungszeitraum in der Gesellschaft steuerlich erfasst und erklärt worden.

Gemäß der Vereinbarung über die Festlegung der Vorstandsvergütungen vom 12. September 2018 stehe im Fall der vorzeitigen Beendigung des Stiftungsmandates das auf die Restlaufzeit aushaftende Honorar als Erhöhung für die Tätigkeit für die bisherige Vertragsdauer mit sofortiger Wirkung zu. Die Honorarnoten vom 12. bzw. 14. November 2018 führten keinen Leistungszeitraum an, sondern bezögen sich lediglich auf die Vereinbarungen vom 16. Jänner bzw. 12. September 2018.

Die mit Überweisungen vom 12., 13., 14., und 15. November 2018 ausbezahlten Honorare stellten nach Ansicht der Abgabenbehörde demnach keine Einnahmen für zeitraumbezogene Gegenleistungen für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag 31. Dezember 2018 dar, welche die im Jahresabschluss der GmbH 2018 vorgenommene passive Rechnungsabgrenzung begründen könnten, sondern eine infolge der Abberufung vereinbarungsgemäß vorgenommene Erhöhung der Vorstandsvergütung für die Vergangenheit.

Die Gesellschafterin sei mit Beschluss des ***LG*** vom 8. November 2018 als Stiftungsvorständin abberufen worden. Mit Erklärung des Erststifters vom 10. bzw. 14. November 2018 seien sie (sowie die beiden anderen abberufenen Stiftungsvorstände) und drei neue Stiftungsvorstände (wieder)bestellt und durch Abberufungsbeschluss des Erststifters vom 12. Dezember 2019 erneut abberufen worden.

Das Gerichtsverfahren betreffend die erste Abberufung der Gesellschafterin als Stiftungsvorständin sei mit 4. März 2020 beendet worden. Das Gerichtsverfahren betreffend die zweite Abberufung durch den Erststifter sei offen. Ein zeitliches Auseinanderfallen von Leistung und Gegenleistung sei im Hinblick auf den vorliegenden Zahlungsfluss 2018 und dessen Vertragsgrundlage nicht festzustellen.

Die nachträgliche Wiederbestellung durch den Erststifter und die nachfolgenden Gerichtsverfahren hätten nicht dazu geführt, dass die bereits fällig gewordenen Abschlusszahlungen aus welchem Rechtsgrund auch immer wieder wegfallen hätten können. Der entstandene Anspruch entfalle nicht durch die nachträglichen Entwicklungen. Für den Anspruch auf Auszahlung der Abschlusszahlung sei es vollkommen irrelevant, ob die Wiederbestellung der Altvorstände zulässig oder wirksam gewesen sei, da der Anspruch

wirksam entstanden sei.

Die Beschwerde sei daher als unbegründet abzuweisen gewesen.

4. Vorlageantrag und Vorlage an das Bundesfinanzgericht

Gegen diese Beschwerdevorentscheidung brachte die Beschwerdeführerin am 11. Oktober 2024 einen Vorlageantrag ein und brachte vor, die Abgabenbehörde habe den Sachverhalt mangelhaft ermittelt und das Parteiengehör verletzt, da eine Würdigung der vorgebrachten Beweismittel und der rechtlichen Argumente nicht ausreichend stattgefunden habe und eine Schlussbesprechung ohne Beisein der Beschwerdeführerin und des steuerlichen Vertreters abgehalten worden sei.

Die Stiftungsvorstände hätten sich aufgrund des Wiederbestellungsbeschlusses vom 10. bzw 14. November 2018 wie auch anlässlich der Honorarfestsetzung gegenüber dem Stifter zur weiteren Tätigkeit bei den Stiftungen verpflichtet. Für die Jahre ab 2019 seien zwar keine weiteren Honorarnoten gelegt worden, sehr wohl aber habe die Gesellschafterin weiterhin Leistungen für die Privatstiftungen erbracht, wie die vorgelegten Leistungsaufstellungen belegen würden, und sei diese zur Leistungserbringung auch weiterhin bereit gewesen.

Von der Betriebsprüfung sei die erfolgte Wiederbestellung der Vorstände durch den Stifter übersehen worden sowie, dass für den Zeitraum nach der erfolgten Wiederbestellung keine Honorarfestsetzung erfolgt sei. Die Wiederbestellung sei vom Firmenbuchgericht mittels Beschlüssen vom 1. und 3. Juli 2019 rechtskräftig zur Kenntnis genommen worden.

Der Abberufungsbeschluss vom 19. Dezember 2019 durch den Erststifter sei rechtswidrig; angefochten worden und nach wie vor streit- und gerichtsanhängig. Der Eintritt zu den Räumlichkeiten sei den Vorständen aufgrund der rechtswidrigen Abberufung verwehrt worden, wogegen diese eine Besitzstörungsklage eingebracht hätten.

Es gehe daher nicht um eine Infragestellung der Leistungen und der Leistungsbereitschaft, sondern um eine rechtswidrige Abberufung, wobei die Stiftungsvorstände weiterhin zur Leistung bereit seien. Es sei zwischen den Stiftungsvorständen und dem Stifter vereinbart worden, dass diese auch nach einer erfolgten Abberufung (einer gerichtlichen Abberufung, die sofort wirksam sei) den Stiftungen zur Verfügung stünden und Leistungen erbrächten. Ohne diese Bereitschaft - die sich in der Wiederbestellung der Vorstände widerspiegle - hätte der Stifter das Honorar nicht in dieser Höhe festgesetzt.

Die zeitraumbezogenen Gegenleistungen der Gesellschafterin würden sich aus der erfolgten Wiederbestellung und den tatsächlichen, für die Stiftungen erbrachten Leistungen, ergeben.

Weiters habe die Betriebsprüfung die von der Beschwerdeführerin vorgelegten Stellungnahmen vom 4. Mai und 22. Juni 2023 nicht gewürdigt und den Termin für die Schlussbesprechung ohne vorherige terminliche Absprache angesetzt und eine Terminverschiebung nicht gewährt.

Am 3. Dezember 2024 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und von der Abgabenbehörde unter Hinweis auf die Feststellungen der Betriebsprüfung sowie die

Beschwerdevorentscheidung die Abweisung der Beschwerde beantragt.

5. Mündliche Verhandlung

In der antragsgemäß durchgeführten mündlichen Verhandlung am 22. April 2025 legte ***Ges*** als Vertreterin der Beschwerdeführerin zur Anschaulichmachung ihrer Tätigkeit in den Jahren 2018 und 2019 die Aufzeichnungen über die von ihr für die Stiftungen erbrachten Leistungen vor.

Darüber hinaus erklärte sie, dass sie bis 30. Juni 2025 Stiftungsvorständin der genannten Stiftungen sei, de facto aber an ihrer Tätigkeit seit 2020 gehindert worden sei und werde. Die Löschung der Funktion aus dem Firmenbuch sei erst im März 2020 erfolgt.

Die Einbringung ihrer Rechtsanwaltskanzlei in die beschwerdeführende GmbH sei aus einer gehäuften Anzahl von wirtschaftlichen Gründen erfolgt.

Die Verträge mit den Stiftungen seien 2013 von der Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin persönlich abgeschlossen worden. Die gesamte Tätigkeit der Geschäftsführerin sei in der Folge im Zuge der Einbringung in die Gesellschaft eingebracht worden. Ein Vertrag der Gesellschaft mit der Stiftung über die Vorstandstätigkeit der Gesellschafterin sei nicht geschlossen worden. Unter den Dienstnehmern der Beschwerdeführerin seien Sekretärinnen und sonstiges Servicepersonal, aber keine Rechtsanwälte.

Ergänzend erklärte der steuerliche Vertreter, es gebe keine Wiederaufnahmegründe, weil aus der Bilanz die Rechnungsabgrenzung erkennbar gewesen und auch keine Änderung im Sachverhalt eingetreten sei. Die Leistungen seien auch erbracht worden.

Die Vertreterin des Finanzamtes verwies auf das bisherige Vorbringen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine als Rechtsanwaltskanzlei tätige Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die von der Alleingesellschafterin und Geschäftsführerin ***Ges*** mit einer Stammeinlage iHv EUR 35.000,- mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 11. April 2019 und Nachtrag vom 17. Mai 2019 mit Sitz in ***Bf-Adr***, gegründet und am ***Datum*** 2019 im Firmenbuch eingetragen wurde.

Mit Einbringungsvertrag vom 18. Juni 2019 wurde rückwirkend zum 30. September 2018 der als Einzelunternehmen geführte Rechtsanwalts-Betrieb von ***Ges*** gemäß Art III UmgrStG in die GmbH eingebracht.

Am 12. November 2018 stellte ***Ges*** eine Honorarnote iHv EUR 1.170.000 (zzgl 234.000 USt) für ihre Stiftungsvorstandsvorstandstätigkeit gemäß der Vereinbarung vom 16. Jänner 2018 und der Vereinbarung vom 12. September 2018 an die ***A PS***.

Am 14. November 2018 stellte sie eine gleichlautende Honorarnote iHv EUR 4.680.000 (zzgl 936.000 USt) an die ***B PS***.

Diese Honorare betreffend die ***A PS*** wurden am 12. (EUR 648.000) und 13. November (EUR 756.000) überwiesen, jenes betreffend die ***B PS*** am 14. (EUR 2.592.000) und 15.

November 2018 (EUR 3.024.000).

Diese Einnahmen wurden in der ***Bf*** steuerlich erfasst und auf den Zeitraum 2019 bis 2025 abgegrenzt. Im Jahr 2018 wurden keine Einnahmen aus der Stiftungsvorstandstätigkeit erklärt.

In Punkt 4. der Vereinbarung betreffend die Festlegung der Vergütung von Herrn ***X***, Herrn ***Y***, Frau Mag. ***Ges***, je als Stiftungsvorstand der ***A PS***, ***C PS***, ***B PS*** vom 12. September 2018 wird folgendes festgehalten:

„Zur Absicherung der Vorstände hält der Erststifter fest, dass es sein erklärter Wille ist, dass die Stiftung uneingeschränkt funktioniert und die Vorstände bis zum 30.06.2025 ihre Tätigkeit ausüben. Sollte das obige Mandant nicht im Firmenbuch eingetragen oder aus sonstigen Gründen vorzeitig - bei einer Stiftung oder bei allen Stiftungen - beendet werden, so steht den jeweiligen Vorständen das vereinbarte Entgelt bis zum Ende der Vertragslaufzeit, sohin bis zum 30.06.2025 uneingeschränkt ohne Vorteilsanrechnung zu. Die Vorstände sind berechtigt, im Falle der Beendigung des Mandates das auf die Restlaufzeit aushaftende Honorar als Erhöhung für ihre Tätigkeit für die bisherige Vertragsdauer mit sofortiger Wirkung auszubezahlen und zu vereinnahmen. Die Vorstände sind in diesem Fall weiterhin bereit, bis zur Beendigung der Vertragslaufzeit als Berater im bisherigen Umfang den Stiftungen zur Verfügung zu stehen. Sollte daraus ein Schaden oder eine Rückforderung von den Stiftungen an die Vorstände erfolgen, so erklärt der Stifter die Stiftungen daraus vollständig schad - und klaglos zu halten.“

In der zuvor abgeschlossenen Vergütungsfestsetzung vom 16. Jänner 2018 fand sich die gleichlautende Regelung ebenfalls in Punkt 4, wobei die Verlängerung der Funktionsperiode bis 30. Juni 2022 ausgewiesen wurde.

Ges wurde ebenso wie die beiden anderen Stiftungsvorstände ***X*** und ***Y*** mittels Antrags von ***Z*** vom 11. Mai 2017 abberufen. Die Abberufung gemäß § 27 Abs 2 PSG wurde durch den Beschluss des ***LG*** vom 8. November 2018 bestätigt.

Mit Beschluss des ***OLG*** vom 13. Februar 2019 wurde dem Rekurs gegen den Beschluss des ***LG*** vom 8. November 2018 stattgegeben und die angefochtene Entscheidung aufgehoben. Mit Beschluss des OGH vom 24. September 2019 wurde der Revisionsrekurs gegen den Beschluss des ***OLG*** zurückgewiesen. In der Folge zog die Antragstellerin ***Z*** den Antrag vom 11. Mai 2017 auf Abberufung der Stiftungsvorstände gemäß § 27 Abs 2 PSG betreffend die ***A PS*** und die ***B PS*** am 19. Dezember 2019 zurück. Mit Beschluss des ***LG*** vom 4. März 2020 wurde das Verfahren beendet.

Mit Erklärungen des Erststifters ***Erststifter*** vom 10. (***A PS***) und 14. November 2018 (***B PS***) wurden die Vorstände bis 30. Juni 2025 wiederbestellt.

Am 12. Dezember 2019 wurden ***Ges*** sowie die weiteren Stiftungsvorstands-mitglieder neuerlich und diesmal vom Erststifter ***Erststifter*** abberufen.

Mit Urteil des ***LG*** vom 10. Jänner 2025 zu ***GZ*** wurde ***Ges*** persönlich – wie auch die anderen Vorstände – dazu verpflichtet, das gesamte beschwerdegegenständliche

Honorar, davon EUR 5.850.000,- entfallend auf die Gesellschafterin, zurückzuzahlen. Aufgrund der dagegen erhobenen Berufung ist das Verfahren noch nicht rechtskräftig.

Derzeit sind noch weitere gerichtliche Verfahren betreffend die Feststellungsklagen der Vorstände gegen die Stiftungen auf Unwirksamkeit der Abberufungen aus Dezember 2019, die Feststellungsklagen der Vorstände gegen die Stiftungen auf Unwirksamkeit der Abberufungen aus April 2020 offen.

Ges war ab 1. Juli 2013 als Vorstand bei der ***A PS*** im Firmenbuch eingetragen.

Die Löschung wurde am 10. September 2020 im Firmenbuch eingetragen.

Die ***B PS*** vertrat sie ebenfalls seit dem 1. Juli 2013 als Vorstand. Die Löschung wurde am 10. Jänner 2020 im Firmenbuch eingetragen.

Sowohl die ursprünglich im Jahr 2013 erfolgte Bestellung von ***Ges*** als Stiftungsvorständin der ***A PS*** sowie der ***B PS***, als auch die Abberufungen sowie die Wiederbestellungen vom 10. und 14. November 2018 erfolgten für ***Ges*** persönlich. Auch in den Vergütungsvereinbarungen ist sie persönlich bezeichnet.

Es wurden für das Jahr 2018 sowie die Vorjahre jeweils von den Stiftungen Mitteilungen gemäß § 109a EStG für ***Ges*** übermittelt. Im Jahr 2018 wurde eine Mitteilung der ***A PS*** über den Betrag von EUR 1.350.000,- sowie eine Mitteilung der ***B PS*** über den Betrag von EUR 5.400.000,- übermittelt. Von ***Ges*** wurden Stiftungshonorare iHv EUR 900.000,-, die ihr nach ihren Angaben in der Vorhaltsbeantwortung vom 21. März 2022 im Jänner 2018 zugeflossen und für ihre Tätigkeit im Jahr 2018 bestimmt waren, in ihrer persönlichen Einkommensteuererklärung erklärt und bescheidmäßig festgesetzt.

Die übrigen mittels Mitteilungen nach § 109a gemeldeten und ihr im Jahr 2018 zugeflossenen Einkünfte wurden weder von ihr einkommensteuerlich noch im Jahr 2018 in der Körperschaftsteuererklärung der Gesellschaft berücksichtigt, sondern bei der Gesellschaft auf den Zeitraum 2019 bis 2025 abgegrenzt.

Eine Vereinbarung betreffend die Stiftungsvorstandstätigkeit zwischen der Gesellschafterin und der Gesellschaft besteht ebensowenig wie eine Vereinbarung zwischen der Gesellschaft und der jeweiligen Stiftung. Es liegt keine Entsendung der Gesellschafterin durch die Gesellschaft vor.

Neben der Ausübung der Funktion als Stiftungsvorständin österreichischer Privatstiftungen ist ***Ges*** als Masseverwalterin, Erwachsenenvertreterin und allgemein rechtsberatend tätig.

Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum bestand das Personal von ***Ges*** bzw später von der ***Bf*** aus Sekretariat, sonstigem Servicepersonal und bis zu zwei wissenschaftlichen Mitarbeitern bzw Konzipienten.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus dem dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Verwaltungsakt und dem Vorbringen der Parteien in der mündlichen Verhandlung. Die Feststellungen hinsichtlich der Beschwerdeführerin gründen auf den Angaben im österreichischen Firmenbuch.

Der Umstand, dass ***Ges*** persönlich zur Leistungserbringung verpflichtet, und auch nur sie als natürliche Person zur Stiftungsvorständin bestellt, widerrufen und wiederbestellt sowie in den Vergütungsvereinbarungen bezeichnet und zu guter Letzt auch (erstinstanzlich) zur Rückzahlung des Honorars verpflichtet wurde, ergibt sich aus den jeweiligen Vereinbarungen, Notariatsakten bzw gerichtlichen Beschlüssen und Urteilen.

Eine Vereinbarung zwischen der Gesellschafterin und der Gesellschaft oder der Gesellschaft und der jeweiligen Stiftung geht weder aus den vorliegenden Unterlagen hervor noch wurde eine solche von der Beschwerdeführerin bzw. ihrer Alleingesellschafterin und Geschäftsführerin behauptet.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

3.1.1 Wiederaufnahme des Verfahrens

Gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stellen Tatsachen ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände dar. Es muss sich also um Sachverhaltselemente handeln, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0097 mwN).

Entscheidend für die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH vom 24.10.2019, Ra 2018/15/0097).

Nach der Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist - wie im vorliegenden Fall gegeben - zur Begründung des Wiederaufnahmebescheides ein Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht oder die Niederschrift zulässig (VwGH vom 22.4.2022, Ra 2020/13/0025 mwN).

Im beschwerdegegenständlichen Fall hat die belangte Behörde die Wiederaufnahme des

Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer des Jahres 2018 erkennbar auf die festgestellte Tatsache gestützt, dass aufgrund der im Rahmen der Außenprüfung vorgelegten Unterlagen, insbesondere Vereinbarungen und Honorarnoten, für die Abgabenhörde neu hervorgekommen ist, dass die ausbezahlten Honorare keine Gegenleistung für den Zeitraum nach dem Abschlussstichtag 31. Dezember 2018, sondern eine Erhöhung der Vorstandsvergütungen für die Vergangenheit darstellten, und diese zur Gänze im Jahr 2018 zu versteuern sind.

Diese Beweismittel, nämlich insbesondere die entsprechenden Honorarnoten und Vergütungsvereinbarungen, sind erst nach Erlassung des Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 2018 durch die Ermittlungen der Abgabenbehörde im Rahmen der Betriebsprüfung neu hervorgekommen.

Jedoch setzt eine Wiederaufnahme - neben dem Vorliegen von Wiederaufnahmsgründen – bereits nach der gesetzlichen Vorschrift voraus, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Im gegenständlichen Fall hat die Beschwerdeführerin im Jahr 2018 keine Einkünfte aus der Tätigkeit der Gesellschafterin als Stiftungsvorständin erklärt und die erhaltenen EUR 5.850.000,- lediglich auf die Jahre 2019 bis 2025 verteilt.

Infolge der vom Finanzamt verfügten Wiederaufnahme wurde in dem neu erlassenen Körperschaftsteuerbescheid 2018 sämtliche im November 2018 von den beiden Stiftungen an die Gesellschafterin ausbezahlten Honorare bei der beschwerdeführenden Gesellschaft berücksichtigt.

Das Bundesfinanzgericht gelangt – wie detailliert unter Punkt 3.1.2 ausgeführt - zum Schluss, dass diese Honorare für die Stiftungsvorstandstätigkeit der Gesellschafterin nicht der Gesellschaft, sondern aufgrund des höchstpersönlichen Charakters der Tätigkeit der Gesellschafterin selbst zuzurechnen und daher auf Ebene ihrer Einkommensteuer zu berücksichtigen sind.

Daher waren die vorliegenden Wiederaufnahmegründe nicht geeignet, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und der Wiederaufnahmebescheid betreffend Körperschaftsteuer 2018 aufzuheben.

3.1.2 Zurechnung der Einkünfte aus der Tätigkeit als Stiftungsvorstand

§ 7 Abs 1 KStG 1988 sieht vor, dass der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen ist, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Als Einkommen zählt hierbei der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln

ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz.

Gemäß § 8 Abs 1 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

Gemäß § 8 Abs 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Gemäß § 2 Abs 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Nach Abs 2 leg cit ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in Abs 3 leg cit aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35 EStG 1988) sowie des Freibetrags nach § 105 EStG 1988.

Gemäß § 15 Abs 1 Privatstiftungsgesetz (PSG) muss der Stiftungsvorstand aus wenigstens drei Mitgliedern bestehen; zwei Mitglieder müssen ihren gewöhnlichen Aufenthalt in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat des Abkommens über die Schaffung eines Europäischen Wirtschaftsraumes, BGBl. Nr. 909/1993, haben.

§ 15 Abs 2 PSG normiert, dass ein Begünstigter, dessen Ehegatte, dessen Lebensgefährte sowie Personen, die mit dem Begünstigten in gerader Linie oder bis zum dritten Grad der Seitenlinie verwandt sind, sowie juristische Personen nicht Mitglieder des Stiftungsvorstands sein können.

3.1.2.1 Zurechnung der Einkünfte gemäß § 2 Abs 4a EStG 1988

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.

Wie aus der oben angeführten Bestimmung des § 15 PSG klar hervorgeht, ist die Tätigkeit als Mitglied eines Stiftungsvorstandes eine höchstpersönliche Tätigkeit, die nicht von einer juristischen, sondern nur von einer natürlichen Person ausgeübt werden kann.

Diese neue Regelung betreffend die Zurechnung der Einkünfte bei höchstpersönlichen Tätigkeiten wurden mit dem AbgÄG 2015 (BGBl I 163/2015 vom 28. Dezember 2015) in das Einkommensteuergesetz 1988 eingefügt (*Jakom/Ehgartner* EStG¹⁸, 2025, § 2 Rz 111).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes können Erläuterungen zur Regierungsvorlage im Rahmen der Interpretation des bezughabenden Gesetzes einen Hinweis auf das Verständnis des Gesetzes bieten (vgl VwGH 10.9.2020, Ro 2020/15/0016, mwN), sofern sie nicht in eindeutigem Widerspruch zum Wortlaut des Gesetzes stehen (vgl VwGH 20.10.2021, Ra

2019/13/0104 mwN).

In den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (159/ME XXV. GP) wird ua ausgeführt:

„Werden Leistungen nicht von einer „zwischenengeschalteten“ Körperschaft geschuldet, sondern findet – somit ohne entsprechende rechtsgeschäftliche Grundlage – lediglich eine Verrechnung über diese Körperschaft statt, die lediglich als „Zahlstelle“ fungiert, waren die Einkünfte schon bisher direkt der leistungserbringenden natürlichen Person zuzurechnen (zuletzt VwGH 24.9.2014, 2011/13/0092).

Mit der Einführung der neuen gesetzlichen Bestimmung soll darüber hinausgehend auch in jenen Fällen eine direkte Zurechnung an die leistungserbringende natürliche Person stattfinden, in denen eine „zwischenengeschaltete“ Körperschaft formal Vertragspartner des Leistungsempfängers ist und die Leistungen dementsprechend von dieser Körperschaft abgerechnet werden. Die Zurechnung der Einkünfte an die leistungserbringende natürliche Person soll allerdings nur dann vorgenommen werden, wenn es sich um eine Körperschaft handelt,

- die unter dem Einfluss der leistungserbringenden natürlichen Person steht und
- über keinen eigenständigen, sich von dieser Tätigkeit abhebenden Betrieb verfügt.

Eine Körperschaft steht jedenfalls dann unter dem Einfluss der leistungserbringenden natürlichen Person, wenn diese Person oder ein Angehöriger wesentlich auf die Willensbildung der Körperschaft Einfluss nehmen kann (zB aufgrund der Beteiligungshöhe). Für das Vorliegen eines eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden, geschäftlichen Betriebes ist der bisherigen Verwaltungspraxis entsprechend insbesondere auf die Beschäftigung von Mitarbeitern abzustellen, wobei es auf die rechtliche Ausgestaltung des Beschäftigungsverhältnisses nicht ankommt. Bloße Hilfstätigkeiten in der Körperschaft (etwa Sekretariat oder verschiedene Hilfsdienste) führen zu keinem eigenständigen, sich abhebenden geschäftlichen Betrieb. Ein eigenständiger Betrieb liegt allerdings dann vor, wenn die höchstpersönliche Tätigkeit der natürlichen Person bloßer Ausfluss der eigenbetrieblichen Tätigkeit der Körperschaft ist, was insbesondere bei rechtsberatenden Berufen der Fall ist (zB Entsendung eines Anwaltes in den Vorstand einer Privatstiftung durch die Anwalts-GmbH). Die umfassten höchstpersönlichen Tätigkeiten sollen im Gesetz abschließend aufgezählt werden. Darunter fallen die Tätigkeit als organschaftlicher Vertreter einer Körperschaft (etwa Vorstand einer AG, Geschäftsführer eine GmbH oder Vorstand einer Privatstiftung) sowie die Tätigkeit als Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler, Sportler oder Vortragender.“

Von einem „Einfluss“ der natürlichen Person ist auszugehen, wenn die Person oder ein Angehöriger (zB über die Beteiligungshöhe) wesentlich auf die Willensbildung der Körperschaft Einfluss nehmen kann. Eine fixe Beteiligungshöhe wird in den Materialien nicht genannt, es kommt daher auf den jeweiligen Einzelfall an (*Jakom/Ehgartner* EStG18, 2025, § 2 Rz 41). Da im beschwerdegegenständlichen Fall die als Stiftungsvorständin tätige Gesellschafterin

Alleingesellschafterin der Beschwerdeführerin ist, ist jedenfalls von einem wesentlichen Einfluss auf die Willensbildung der Gesellschaft auszugehen.

Hinsichtlich des „eigenständigen, sich abhebenden geschäftlichen Betriebs“ ist insbesondere auf die Beschäftigung von Mitarbeitern abzustellen, wobei bloße Hilfstätigkeiten wie Sekretariate oder Hilfsdienste nicht ausreichen. Die Beschwerdeführerin bzw die in diese rückwirkend eingebrachte Anwaltskanzlei der Gesellschafterin beschäftigten jedoch keine über Sekretariat oder Konzipienten hinausgehenden Mitarbeiter, daher wäre nach diesen Vorgaben grundsätzlich das Vorliegen eines eigenständigen und sich von der Person der Gesellschafterin abhebenden Betriebes zu verneinen.

Eine Ausnahme dahingehend, dass die Tätigkeit der natürlichen Person bloßer Ausfluss der eigenbetrieblichen Tätigkeit der Körperschaft ist, etwa bei der Entsendung eines Anwaltes in den Vorstand einer Privatstiftung durch die Anwalts-GmbH, liegt im beschwerdegegenständlichen Fall nicht vor, da keine Entsendung der Gesellschafterin durch die Beschwerdeführerin vorliegt.

Zum Vorliegen eines „sich abhebenden Betriebs“ wird zT in der Literatur sowie in den – wenn auch für das Bundesfinanzgericht nicht bindenden Einkommensteuerrichtlinien – die Ansicht vertreten, dass sich dieser auch aus einer im Verhältnis zur höchstpersönlichen bzw organschaftlichen Tätigkeit verschiedenen Tätigkeiten ergeben kann, wobei eine gewisse quantitative Relevanz, dh idR ein entsprechender Umsatzanteil im Vergleich zur höchstpersönlichen Tätigkeit vorausgesetzt wird. Dementsprechend ist bei einem Umsatzanteil von zumindest 20% auf einen eigenständigen sich abhebenden Betrieb zu schließen (Wartungserlass 2018 zu EStR 2000 Tz 104; *Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴ (2024) § 2 Tz 142/2; *Reinold/Inzinger/Wiesner in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 2 Rz 40o (Stand 1.2.2023, rdb.at)).

Ges war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum neben ihrer Tätigkeit als Stiftungsvorständin auch als Masseverwalterin sowie allgemein rechtsberatend tätig. Im Jahr 2017 erzielte sie neben Honoraren als Stiftungsvorständin iHv EUR 900.000 Einnahmen iHv 390.361,78, im Jahr 2018 lediglich EUR 36.358,79 und im Jahr 2019 EUR 881.629,10. Es ist daher - in einer jahresübergreifenden Betrachtung - davon auszugehen, dass neben der organschaftlichen Tätigkeit als Stiftungsvorständin auch ein entsprechender sich abhebender Betrieb vorliegt.

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass im gegenständlichen Fall ***Ges*** persönlich zur Stiftungsvorständin berufen wurde, die Widerrufe an sie persönlich erfolgten, das Honorar an sie überwiesen und auch die Klage bzw das erstinstanzliche Urteil auf Rückzahlung ihr gegenüber persönlich erfolgte.

Es erfolgte somit auch gar keine – für die Beurteilung gemäß § 2 Abs 4a EStG 1988 relevante – Verrechnung über die Gesellschaft bzw trat diese auch gar nicht nach außen hin gegenüber den Stiftungen als Vertragspartnerin in Erscheinung.

Wenn auch zwar die Honorarauszahlung im November 2018 gar nicht an die Gesellschaft erfolgen konnte, da diese erst im Frühjahr 2019 gegründet wurde, so ist doch relevant, dass die wiederholte Abberufung im Dezember 2019 und somit zu einem Zeitpunkt, als die Gesellschaft bereits gegründet und der Rechtsanwaltsbetrieb gegründet war - erfolgte und das Urteil des ***LG*** auf Rückzahlung erst im Jänner 2025 erging.

Es sind daher die im November 2018 von ***Ges*** vereinnahmten Stiftungshonorare iHv EUR 5.850.000,- zwar nicht aufgrund des § 2 Abs 4a EStG 1988, sondern wie folgend dargelegt aufgrund der allgemeinen Grundsätze der Einkünftezurechnung - nicht der Gesellschaft, sondern der Gesellschafterin persönlich zuzurechnen.

3.1.2.2 Zurechnung der Einkünfte in wirtschaftlicher Betrachtungsweise

Gemäß § 21 Abs 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt § 21 BAO keine Regel zur Auslegung von Steuergesetzen, sondern vielmehr eine Richtlinie zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte sowie eine Beweismäßigkeitsregel dar (zB VwGH 27.8.1998, 98/13/0080; 11.8.1993, 91/13/0005; VfGH 12.12.1968, V 71/68).

Grundsätzlich erfolgt die Einkünftezurechnung an denjenigen, der die Einkunftsquelle innehat.

Die Zurechnung von Einkünften muss sich weder mit dem zivilrechtlichen Eigentum (VwGH 25. 2. 1997, 92/14/0039; VwGH 9. 7. 1997, 95/13/0025; VwGH 21. 7. 1998, 93/14/0149) noch mit dem wirtschaftlichen Eigentum gemäß § 24 Abs 1 lit d BAO (VwGH 26. 9. 2000, 98/13/0070; VwGH 19. 11. 1998, 97/15/0001) an der Einkunftsquelle decken. Die

Einkunftsquelle kann sich auf das wirtschaftliche Eigentum, auf ein Mietrecht, auf ein Recht zur Weiter- oder Untervermietung, auf ein Nutzungsrecht oder eine bloße Tätigkeit gründen.

Als Zurechnungssubjekt von Einkünften ist in der Folge derjenige anzusehen, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern (VwGH 02.02.2010, 2007/15/0194). Maßgeblich für die persönliche Einkünftezurechnung ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge (vgl bspw VwGH 26. 11. 1991, 91/14/0041; VwGH 24. 1. 2013, 2011/16/0156; VwGH 20. 3. 2014, 2011/15/0174). Es kommt daher für die Zurechnung von Einkünften entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann (Tragen von Unternehmerrisiko; VwGH 18. 10. 1995, 95/13/0176; VwGH 19. 11. 1998, 97/15/0001; VwGH 18. 12. 2008, 2006/15/0199; VwGH 28. 3. 2012, 2009/08/0010; VwGH 20. 3. 2014, 011/15/0174; VwGH 26. 11. 2015, 2012/15/0152; VwGH 23. 2. 2017, Ra 2016/15/0012; vgl *Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴ (2024) § 2 Tz 142).

Bei der Zurechnung von Einkünften räumt das Gesetz kein Ermessen ein (VwGH 10.10.1996, 95/15/0208).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind die Einkünfte aus vom Geschäftsführer einer Gesellschaft persönlich erbrachten Dienstleistungen nur dann der Gesellschaft zuzurechnen, wenn er dem Kunden gegenüber als Vertreter der Gesellschaft aufgetreten ist, wobei es auf die Form der Rechnungslegung nicht ankommt (VwGH 10.10.1996, 95/15/0208). Sie sind im Gegensatz dazu immer demjenigen zuzurechnen, der den Einkunftstatbestand erfüllt (vgl. VwGH 5.7.1994, 91/14/0064). Einkünfte werden also ausschließlich demjenigen zugerechnet, der den Tatbestand verwirklicht hat, wobei es für die Frage der Zurechnung nicht darauf ankommt, wer im Zeitpunkt des Zuflusses über die Einkunftsquelle verfügt (VwGH 28.06.2022, Ro 2022/13/0002).

In seinem Erkenntnis vom 26.02.2013, 2009/15/0016 stellte der VwGH (unter Verweis auf seine Entscheidung VwGH 28.05.09, 2006/15/0360) fest, dass Vergütungen als Aufsichtsrat und als Vorstands-Stellvertreter einer Familienprivatstiftung der die Tätigkeit ausübenden Person (Wirtschaftstreuhänder) und nicht einer (dazwischengeschalteten) Gesellschaft zugerechnet werden können. In beiden Fällen bestand keine Verbindung zwischen der die Aufsichtsratsvergütung zahlenden Gesellschaft und jener, in der der Zahlungsempfänger tätig war.

In solchen Fällen fehlender Rechtsbeziehungen zwischen den die Organwalter bestellenden und zur Verfügung stellenden Gesellschaft, kann daher der höchstgerichtlichen Rechtsprechung folgend die Zurechnung der Entgelte unabhängig von einer Missbrauchsannahme an die natürliche Person erfolgen (VwGH 26.2.13, 2009/15/0016; s auch VwGH 15.12.10, 2008/13/0012 zur Zwischenschaltung einer AG; 28.3.12, 2009/08/0010 zur Tätigkeit eines Lektors an einer Fachhochschule und der Frage, ob die Einkünfte dem Lehrbeauftragten oder einer Personengesellschaft zuzurechnen sind; 24.1.13, 2011/16/0156 zu Einkünften aus dem Gewerbebetrieb „X“).

Im beschwerdegegenständlichen Fall wurde die Gesellschafterin der Beschwerdeführerin, ***Ges*** persönlich gemäß § 15 PSG zur Stiftungsvorständin ernannt, abberufen, wiederernannt, wiederabberufen und schließlich auch persönlich zur Rückzahlung – wenn auch noch nicht rechtskräftig – der Vorstandshonorare mit Urteil des ***LG*** vom 10. Jänner 2025 verurteilt.

Es besteht weder eine Vereinbarung zwischen den Stiftungen und der Gesellschaft noch zwischen der Gesellschafterin und der Gesellschaft betreffend eine Entsendung oder anderweitige „Zwischenschaltung“ der Gesellschaft. Jedenfalls ist die Beschwerdeführerin auch nie nach außen in Erscheinung getreten.

Zudem würden solch vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen wozu auch Gesellschafter und ihre Gesellschaft zählen, für den Bereich des Steuerrechts – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – nur als erwiesen angenommen und somit anerkannt werden, wenn sie:

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen;

- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (zB VwGH 18.4.07, 2004/13/0025).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen und haben Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs 2 BAO.

Wie das Vorliegen von wirtschaftlichem Eigentum ist auch die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO (VwGH 10.5.88, 87/14/0084). Diese ist auch auf die rechtlichen Beziehungen zwischen Gesellschaften und ihren (beherrschenden Gesellschaftern) anzuwenden.

Die bloße Darlegung der Rechtsverhältnisse in Punkt II. im Einbringungsvertrag, der Betrieb des seit mehr als fünf Jahren bestehenden Einzelunternehmens „***Ges*** Rechtsanwältin“ umfasse weiters die Tätigkeiten als Stiftungsvorstand österreichischer Privatstiftungen, Insolvenz- bzw Masseverwalterin sowie als gerichtlich bestellte Erwachsenenvertreterin, sowie die Regelung unter Punkt VI.2 – Vermögensübertragungen – die Beschwerdeführerin trete mit Ablauf des Stichtages der Einbringungsbilanz zum 30. September 2018 in alle zum eingebrachten Betrieb gehörigen Rechte und Pflichten, insbesondere in alle Dauer- und Wiederkehrschuldverhältnisse ein, kann den Voraussetzungen für die Zurechnungen der Honorare der höchstpersönlichen Tätigkeit nicht gerecht werden.

Da es sich bei der Tätigkeit eines Stiftungsvorstandes einer österreichischen Privatstiftung um eine höchstpersönliche Tätigkeit handelt, ist nicht die Gesellschaft, sondern lediglich die Gesellschafterin selbst in der Lage, die sich ihr bietenden Marktchancen auszunützen bzw Leistungen zu erbringen oder zu verweigern (vgl VwGH 2. 2. 2010, 2007/15/0194). Auch über die Art der Erzielung der Einkünfte kann lediglich die Gesellschafterin und nicht die Gesellschaft disponieren, sie trägt das Unternehmerrisiko, wie sich insbesondere auch durch das Urteil auf Rückzahlung der beschwerdegegenständlichen Honorare zeigt.

Bei dem Umstand, dass die Gesellschafterin diese Honorare dennoch der Gesellschaft zukommen hat lassen, handelt es sich um eine von ihr in ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin geleistete Einlage gemäß § 8 Abs 1 KStG 1988, welche steuerlich unbeachtlich ist und folgend bei der Ermittlung des Einkommens der Gesellschaft außer Ansatz zu bleiben hat.

Es sind sohin die Einkünfte der Gesellschafterin und Geschäftsführerin ***Ges*** aus der Tätigkeit als Stiftungsvorständin nicht der Beschwerdeführerin zuzurechnen.

3.1.3 Gegenstandsloserklärung

Gemäß § 261 Abs 2 BAO ist eine gegen den den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid (§ 299 Abs 2 bzw § 300 Abs 3 BAO) oder eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs 1 BAO) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262 BAO) oder mit Beschluss (§ 278 BAO) als gegenstandslos zu erklären, wenn einer Bescheidbeschwerde gegen einen gemäß § 299 Abs 1 BAO oder § 300 Abs 1 BAO aufhebenden Bescheid oder gegen einen

die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs 1 BAO) entsprochen wird.

Nach § 307 Abs 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Der neue Sachbescheid scheidet somit ex lege aus dem Rechtsbestand aus (zB VwGH 19.12.2006, 2006/15/0353; 21.12.2012, 2010/17/0122), der alte Sachbescheid lebt wieder auf (zB VwGH 30.3.2006, 2006/15/0016; 28.2.2012, 2009/15/0170). Die Gegenstandsloserklärung der Bescheidbeschwerde liegt nicht im Ermessen und hat (durch die Abgabenbehörde) mit Beschwerdevoentscheidung bzw (durch das Verwaltungsgericht) mit Beschluss zu erfolgen (*Ritz/Koran*, BAO8 § 261 BAO Rz 6).

Im beschwerdegegenständlichen Fall war – wie oben dargelegt – der Beschwerde hinsichtlich des Wiederaufnahmebescheides Folge zu geben und dieser aufzuheben.

Da somit der mit der Wiederaufnahme verbundene neue Körperschaftsteuerbescheid 2018 vom 25. Jänner 2024 ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheidet, war die Beschwerde gegen diesen spruchgemäß als gegenstandslos zu erklären.

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 solche Rechtsfrage liegt im beschwerdegegenständlichen Fall nicht vor, da das Erkenntnis in seinen rechtlichen Ausführungen der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur folgt.

Bei der Beurteilung der Zurechnung von Einkünften handelt es sich um eine auf Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachverhaltsfrage.

Die Gegenstandsloserklärung der Beschwerde hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheides ergibt sich bereits aus dem Gesetz, sodass spruchgemäß zu entscheiden und die Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 12. Mai 2025