



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder Oberrat Mag. Johannes Böck, Walter Bilek und Prokurist Peter Falle im Beisein der Schriftführerin Edith Sajovic-Mantl am 30. November 2005 über die Berufung der Bw., 1xxx Wien, H-Straße 1x, vom 15. Juli 1993 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften, vertreten durch die vom Finanzamt für den 6., 7. und 15. Bezirk bevollmächtigte Amtsdirektorin Eva-Maria Biro, betreffend die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Gewerbesteuer 1987 bis 1990 sowie Gewerbesteuer 1987 bis 1990 nach in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Festsetzungen an Gewerbesteuer 1987 bis 1990 betragen unverändert wie folgt:

Bezeichnung:	in ATS:	in Euro:
Gewerbesteuer 1987	398.730,00	€ 28.976,84
Gewerbesteuer 1988	442.530,00	€ 32.159,91
Gewerbesteuer 1989	318.531,00	€ 23.148,55
Gewerbesteuer 1990	345.045,00	€ 25.075,40

Entscheidungsgründe

Die "Bw.", vormals Bw1. (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 20. Dezember 1971 gegründet und mit 30. Dezember 1971 in das Handelsregister eingetragen. Den Betriebsgegenstand der Bw. bildet der Betrieb einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft.

Zur Vorgeschichte dieses Falles wird auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Juni 2000, Zlen. 98/13/0096, 99/13/0242 sowie auf die seinerzeit ergangene Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 4. April 2001, GZ. RV/187-06/09/2000 verwiesen. Die weitere Berufungsentscheidung vom 4. April 2001, GZ. RV/187-06/09/2000 wurde mit Bescheid des Bundesministeriums für Finanzen vom 12. April 2002, Zl. C 3/5-IV/6/02, wegen Unzuständigkeit des damit befassten Berufungssenates IX der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland gemäß § 299 Abs 1 lit a BAO aufgehoben.

Zu Geschäftsführern der Bw. sind S.T., Dkfm. V.W. und G.S. (ab 1. Feber 19xx) bestellt.

Am Stammkapital der Bw. in Höhe von S 1.000.000,-- bzw. S 1.500.000,-- (ab 21. Dezember 1988) sind die nachfolgenden Gesellschafter wie folgt beteiligt:

Gesellschafter:	Beteiligung:	ab 24.11.1987:	ab 21.12.1988:	ab 13.12.1991:
S.T.:	320.000,00	420.000,00	810.000,00	810.000,00
V.W.:	100.000,00	100.000,00	150.000,00	150.000,00
G.S. :	-	-	150.000,00	150.000,00
P.B.:	240.000,00	240.000,00	150.000,00	150.000,00
R.G.:	240.000,00	240.000,00	240.000,00	150.000,00
M.G.:	-	-	-	90.000,00
P.:	100.000,00	-	-	-
Stammkapital:	1.000.000,00	1.000.000,00	1.500.000,00	1.500.000,00

S.T. war bei der Bw., vormals Bw1., bis 30. Juni 1974 als Dienstnehmer beschäftigt. Mit 30. Juni 1974 wurde das Dienstverhältnis des S.T. bei der Bw. gekündigt und dieser ab 1. Juli 1974 auf Basis eines Werkvertrages für die Bw., vormals E-GmbH bis 31. August 1978 tätig.

Mit Aufnahme der Geschäftstätigkeit der B-GmbH (im Folgenden mit B1-GmbH bezeichnet) am 1. September 1978 wurde der nunmehrige Dienstnehmer der B1-GmbH, S.T. der Bw. aufgrund entsprechender Werkverträge nach § 29 WTBO, die zwischen der Bw. und der B1-GmbH geschlossen wurden, zur Erbringung wirtschaftstreuhandlicher Arbeiten zur Verfügung gestellt.

Der zwischen der Bw. (als Auftraggeberin) und der B1-GmbH (als Auftragnehmerin) mit Rückwirkung vom 1. Jänner 1979 abgeschlossene Werkvertrag vom 9. August 1979 hat den nachstehenden auszugsweise wiedergegebenen Inhalt:

I.

(1)	S.T. steht der Bw. zur Erfüllung wirtschaftstreuhandlicher Aufgaben zur Verfügung.
(2)	S.T. hat im Rahmen dieses Werkvertrages nur die Angelegenheiten jener Klienten

	der Bw. (der Kanzlei R.B.) zu bearbeiten, die ihm von letzterer namhaft gemacht werden. Andere Klienten der Bw. sind durch S.T. nur dann zu betreuen, wenn dies aus besonderen Gründen zB zur Vertretung verhinderter Mitarbeiter der Bw., erforderlich ist.
(3)	Ein Verzeichnis der von S.T. zu betreuenden Klienten, das dem derzeitigen Stand entspricht, ist diesem Vertrag als Anlage beigelegt.
(4)	Die Bw. wird, soweit dies der Sachlage nach konkret erforderlich ist, die für die einzelnen Klienten zu leistenden Arbeiten konkret bezeichnen.

II.

(1)	Herr S.T. hat die von der Bw. übertragenen Aufgaben grundsätzlich am Berufssitz der Bw. in 1xxx Wien, H-Straße 1x zu erfüllen, soweit nicht eine auswärtige Tätigkeit (Besuche bei Klienten, Behörden u.dgl.) erforderlich wird.
-----	--

III.

(1)	Die B1-GmbH verpflichtet sich, S.T. der Bw. wöchentlich durch mindestens 25 Arbeitsstunden zur Verfügung zu stellen. Diese Arbeitszeit wird mangels anderer Vereinbarung auf die Zeit von Montag bis Donnerstag jeder Woche verteilt.
(2)	Die Bw. garantiert B1-GmbH für die Dauer des Vertragsverhältnisses eine Mindestbeschäftigung im gleichen Ausmaß.
(3)	Über die wöchentliche Mindestgestellung hinaus wird S.T. der Bw. nach Bedarf zur Verfügung stehen, soweit dies unter Bedachtnahme auf den eigenen Kanzleibetrieb der B1-GmbH möglich ist und von der Bw. gewünscht wird.

IV.

(1)	Als Entgelt für die Gestellung von S.T. gebührt der B1-GmbH ein Honorar, das sich aus einer nach den verrechenbaren Arbeitsstunden laut Arbeitsberichten zu bemessenden Zeitgebühr und einem Anteil an den Wert- und Zuschlaggebühren (einschließlich Qualifikationszuschlag) zusammensetzt.
-----	--

V.

(1)	S.T. wird für Zwecke der Honorarverrechnung zwischen Bw. und deren Klienten die bei der Bw. allgemein üblichen Arbeitsberichte führen.
-----	--

VI.

(1)	Zur Erfüllung der ihm übertragenen Aufgaben stehen S.T. im Büro der Bw. ein eingerichteter Arbeitsraum, alle technischen und sonstigen Hilfsmittel, Fachliteratur, Telefonanlage und Mitarbeiterstab der Kanzlei zur Verfügung.
-----	---

VII.

(1)	Zur Erleichterung der Erfüllung der im Rahmen dieses Werkvertrages vorgesehenen
-----	---

	Aufgaben ist S.T. für die Dauer des Vertragsverhältnisses seitens der Bw. Gesamtprokura erteilt, wobei Einvernehmen darüber besteht, dass es sich um eine reine Bevollmächtigung handelt.
--	---

IX.

(1)	Dieser Werkvertrag ist mit Rückwirkung vom 1.1.1979 anzuwenden; er läuft auf unbestimmte Zeit.
-----	--

X.

(1)	Die werkvertragliche Zusammenarbeit zwischen der Bw. und der B1-GmbH hat laut einem Aktenvermerk vom 4.9.1978 bereits an diesem Tage begonnen.
(2)	Hinsichtlich der Leistungen der B1-GmbH in der Zeit vom 4.9. bis 31.12. verbleibt es bei der bisherigen, im obigen Aktenvermerk niedergelegten Vereinbarung.
(3)	Mit dem Inkrafttreten des vorliegenden Werkvertrages treten alle bisherigen mündlichen Vereinbarungen außer Kraft.

XI.

(1)	Für die Monate Jänner bis einschließlich Juli 1979 hat die B1-GmbH der Bw. vorläufige Rechnungen gelegt; diese sind nunmehr durch endgültige Rechnungen im Sinne von Punkt IV. Abs 4 dieses Vertrages zu ersetzen.
-----	--

Infolge des Ablebens von R.B. mit 13. Mai 1982 wurde S.T. von Frau H.B. zufolge der Vereinbarung vom 20. Juli 1982 bei der Kammer der Wirtschaftstreuhänder für die Bestellung als Kanzleiverweser des Witwen- und Deszendentenfortbetriebes der E-GmbH namhaft gemacht, um den Witwen- und Deszendentenfortbetrieb gemäß § 46 Abs 1 und 4 WTBO fortzuführen. Nach den Ausführungen in der Vereinbarung vom 20. Juli 1982 erweise es sich als zweckmäßig, S.T. als Geschäftsführer der B1-GmbH auch zum Kanzleiverweser der Bw. zu bestellen, da dieser bereits aufgrund des mit 9. August 1979 geschlossenen Werkvertrages der Bw. zur Bearbeitung von Klientenaufträgen zur Verfügung gestellt gewesen sei. Für die vorübergehende Dauer der Kanzleiverweserschaft solle demnach der mit 9. August 1979 abgeschlossene Werkvertrag weiterlaufen und den geänderten Verhältnissen angepasst werden. Die Vereinbarung vom 20. Juli 1982 über die Gestellung des S.T. als Kanzleiverweser der E-GmbH wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 1x.xxxx.19xx pflegschaftsbehördlich genehmigt.

Mit Beendigung des Witwenfortbetriebes zum 30. Juni 1984 wurde die Tätigkeit des S.T., die Besorgung der Geschäftsführung sowie die Bearbeitung von Klientenaufträgen aufgrund des mit 17. Oktober 1984 zwischen der Bw. und der B1-GmbH geschlossenen Werkvertrages ab 1. Juli 1984 fortgesetzt. Zuzufolge diesem Werkvertrag werde der an der Bw. wesentlich beteiligte

Gesellschafter-Geschäftsführer S.T. als Dienstnehmer der B1-GmbH der Bw. zur Besorgung der Geschäftsführung und zur Erfüllung wirtschaftstreuhandischer Aufgaben zur Verfügung gestellt.

Der an der Bw. wesentlich beteiligte Geschäftsführer, S.T., ist bis 31. August 1987 als Dienstnehmer der B1-GmbH beschäftigt, die nach der Vereinbarung vom 28. August 1987 ihren Kanzleibetrieb nach 1xxx Wien, H-Straße 1x, verlegt hatte. Am Stammkapital der B1-GmbH ist S.T. zu 25% beteiligt und zu deren einzelvertretungsbefugten Geschäftsführer bestellt.

Mit 31. August 1987 wurde das Dienstverhältnis des S.T. bei der B1-GmbH beendet und mit 1. September 1987 ein Dienstverhältnis des S.T. bei der neu gegründeten M-GmbH neu begründet, an deren Stammkapital er zu 25% beteiligt ist. Da die B1-GmbH inzwischen ihren Kanzleibetrieb in die neuen Büroäumlichkeiten in 1xxx Wien, H-Straße 1x/9, verlegte, seien nach der Vereinbarung vom 28. August 1987 bloß deren Geschäftsleitung sowie die Geschäftsführerwohnung in 10xx Wien, C-Straße 3x, verblieben. Da die B1-GmbH das von ihr gemietete Bestandsobjekt mit Beendigung des Dienstverhältnisses von S.T. nach dem 31. August 1987 nicht mehr benötigte, trat die M-GmbH in den Bestandvertrag über die Anmietung der Büroräumlichkeiten in 10xx Wien, C-Straße 3x, ein.

Mit Beendigung des Dienstverhältnisses von S.T. bei der B1-GmbH mit 31. August 1987 konnte diese weiters den mit der Bw. geschlossenen Werkvertrag nicht mehr erfüllen, da eine Personalgestellung des S.T. als deren Dienstnehmer an die Bw. nicht mehr möglich war. In der Folge wurde mit 28. August 1987 zwischen der Bw., der B1-GmbH und der M-GmbH die Vereinbarung getroffen, dass die M-GmbH anstelle der B1-GmbH in den bestehenden Werkvertrag vom 17. Oktober 1984 über die Personalgestellung des S.T. an die Bw. eintrete.

Zufolge der mit 28. August 1987 getroffenen Vereinbarung sei S.T. nunmehr als Dienstnehmer der M-GmbH der Bw. zur Besorgung der Geschäftsführung sowie zur Erfüllung wirtschaftstreuhandischer Aufgaben zur Verfügung gestellt worden.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 1987 bis 1990 wurde lt. Tz 19 des BP-Berichtes festgestellt, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO S.T. für seine Geschäftsführungstätigkeit bei der Bw. nicht von der B1-GmbH bzw. M-GmbH, sondern von der Bw. entlohnt worden sei.

Die Betriebsprüfung begründete dies mit dem Hinweis, dass grundsätzlich ein Entgeltanspruch des Geschäftsführers gegenüber seiner Gesellschaft bestehe. Dabei sei für eine Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG dem Umstand der Bezahlung der von der Gesellschaft zu leistenden Vergütung über eine zwischengeschaltete Gesellschaft in wirtschaftlicher Betrachtungsweise keine Bedeutung beizumessen. Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung seien die

Beträge, die S.T. von der B1-GmbH bzw. ab September 1987 von der M-GmbH für seine Geschäftsführungstätigkeit bei der Bw. erhalte, wie folgt gemäß § 7 Z 6 GewStG hinzuzurechnen:

Jahr:	Betrag:
1987	1.946.938,00
1988	2.322.058,00
1989	2.195.863,00
1990	2.392.641,00

Die in den Jahren 1987 bis 1990 gemäß § 7 Z 6 GewStG hinzugerechneten Beträge wurden wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	1987	1988	1989	1990
Gehalt bei B1-GmbH:	2.621.296,00			
abzügl. Abfertigung:	-1.122.206,00			
abzügl. Urlaubsablässe:	- 80.000,00			
Gehalt bei M-GmbH:	747.455,00	2.694.393,00	2.583.139,00	2.619.055,00
Abfertigungs-RL:	78.463,00	70.554,00	100.902,00	92.235,00
Pensions-RSt:	12.758,00	153.606,00	159.747,00	166.140,00
abzügl. Sachbezug Wohnung:	- 66.013,00	- 208.489,00	- 218.940,00	- 218.940,00
abzügl. Urlaubsablässe:	- 28.488,00	- 130.000,00	- 185.000,00	
Gesamt-SUMME:	2.163.265,00	2.580.064,00	2.439.848,00	2.658.490,00
davon 90% lt. BP:	1.946.938,00	2.322.058,00	2.195.863,00	2.392.641,00

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ im gemäß § 303 Abs 4 BAO von Amts wegen wiederaufgenommenen Verfahren neue Sachbescheide betreffend Gewerbesteuer 1987 bis 1990.

Vor der vom Finanzamt verfügten amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO wurde in Bezug auf die Personalgestellung des S.T. durch die B1-GmbH bzw. M-GmbH in dem Veranlagungsakt der Bw. der Sachverhalt in dem nachstehend bezeichneten Umfang offengelegt:

In den Gewinn- und Verlustrechnungen der Jahre 1986 und 1987 sind die an die B1-GmbH bzw. M-GmbH entrichteten Vergütungen jeweils unter der Position „Honorare für werkvertragliche Mitarbeit“ und ab 1988 unter der Aufwandsposition „Fremdleistungen“ in folgender Höhe ausgewiesen:

Jahr:	Bezeichnung:	Betrag:
1986	Honorare für werkvertragliche Mitarbeit	7.263.318,16
1987	Honorare für werkvertragliche Mitarbeit	7.280.760,86
1988	Fremdleistungen	8.067.731,86
1989	Fremdleistungen	10.189.035,72
1990	Fremdleistungen	10.869.912,22

Mit Eingabe vom 29. März 1988 wurde von der Bw. im Zuge der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 1986 auf einen Vorhalt des Finanzamtes lediglich offengelegt, dass hinsichtlich der ausgewiesenen „Honorare für werkvertragliche Mitarbeit“ (S 7.263.318,16) für den Teilbetrag von S 5.783.842,72 die B1-GmbH in 10xx Wien, C-Straße 3x, als Empfängerin der in Rede stehenden "Honorare für werkvertragliche Mitarbeit" anzusehen sei.

Im Gefolge der Überprüfung der Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat März 1987 ersuchte das Finanzamt mittels Vorhalt vom 20. Mai 1987 sämtliche Belege für den im Monat März 1987 geltend gemachten Vorsteuerabzug in Abschrift oder Kopie vorzulegen. Mit Eingabe vom 11. Juni 1987 legte die Bw. u.a. die Eingangsrechnungen der B1-GmbH vom 2. bzw. 30. März 1987 im Gesamtbetrag von S 422.734,95 bzw. S 467.453,25 vor. Aus diesen Eingangsrechnungen der B1-GmbH vom 2. bzw. 30. März 1987 geht lediglich hervor, dass für die Erbringung werkvertraglicher Leistungen im Ausmaß von jeweils 234 bzw. 292 Stunden durch S.T. Beträge in Höhe von S 141.705,-- bzw. S 180.000,-- an die Bw. fakturiert wurden. Die bezug habenden Werkverträge wurden mit den Eingaben der Bw. vom 11. Juni 1987 bzw. 29. März 1988 nicht vorgelegt, aus diesen Honorarabrechnungen kann die Höhe der von S.T. dafür bezogenen Vergütungen nicht entnommen werden.

Aus der mit 5. November 1987 ergangenen Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland betreffend „Investitionsprämie für das 3. Kalendervierteljahr 1984“ ergibt sich aus den auf Seite 5 wiedergegebenen Berufungsausführungen, dass S.T. bereits seit Gründung der Bw. als deren Prokurist und ab 1. Juli 1984 als deren Geschäftsführer tätig gewesen sei und somit nicht dem Personalstand des Witwen- und Deszendentenfortbetriebes angehöre. Den Ausführungen auf Seite 6 dieser Berufungsentscheidung ist zu entnehmen, dass die leitenden Angestellten der Bw., S.T., V.W., P., P.B. und R.G. nicht in einem Dienstverhältnis zu dem nunmehr eingestellten Witwen- und Deszendentenfortbetrieb nach R.B. gestanden seien, sondern teils Angestellte der B1-GmbH gewesen wären, die ihrerseits die vorstehenden Bediensteten im Wege eines Werkvertrages zur Verfügung gestellt habe. Weiters habe S.T. als Kanzleiverweser des Witwen- und Deszendentenfortbetriebes nach R.B. fungiert. Die Höhe der Vergütungen des S.T. für seine Geschäftsführungstätigkeit ist aus den Seiten 5, 6 und 9 dieser Berufungsentscheidung nicht zu entnehmen.

Gegen die Bescheide betreffend die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Gewerbesteuer 1987 bis 1990 sowie gegen die Gewerbesteuerbescheide 1987 bis 1990 wurde mit Eingabe vom 15. Juli 1993 fristgerecht berufen und beantragt, dass die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens sowie die Hinzurechnungen nach

§7 Z 6 GewStG unterbleiben mögen. Im Berufungsschriftsatz sowie in den Eingaben vom 15. Feber 1994, 3. November 1997 und 14. April 1998 wurde dies wie folgt begründet:

Die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens sei zu Unrecht erfolgt, da der Finanzverwaltung zum jeweiligen Zeitpunkt der Erteilung der Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1987 bis 1990 die für die allfällige Vornahme einer Hinzurechnung gemäß § 7 Z 6 GewStG maßgeblichen Umstände und Voraussetzungen bekannt gewesen seien.

Es sei von Anfang an aktenkundig gewesen, dass die Bw. seit ihrer Gründung ein Unternehmen sei, auf das die Bestimmung des § 7 Z 6 GewStG Anwendung zu finden habe. Auch die jährlichen Beteiligungsverhältnisse seien dem Finanzamt mitgeteilt worden. S.T. sei durch seine regelmäßigen Kontakte zu nahezu allen führenden Amtsträgern des Finanzamtes für Körperschaften dortamts bekannt gewesen. Das Dienst- und Werkvertragsverhältnis des S.T. würde sich wie folgt darstellen:

01.03.1960	Antritt des Dienstverhältnisses bei Herrn R.B.
30.06.1974	Kündigung des Dienstverhältnisses zur E-GmbH
01.07.1974 – 31.08.1978:	Werkvertragsverhältnis mit der Vorgängerkanzlei
01.09.1978	Aufnahme der Geschäftstätigkeit der B1-GmbH S.T. wurde aufgrund entsprechender Werkverträge zur Erbringung wirtschaftstreuhandischer Arbeiten der Bw. von der B1-GmbH zur Verfügung gestellt, wobei er ab Mitte 1982 für die Besorgung der Kanzleiverwesung der Bw. verantwortlich war.
01.07.1984	S.T. wurde von der B1-GmbH für die Besorgung der Geschäftsführung der Bw. zur Verfügung gestellt.
05.08.1987	Gründung der M-GmbH
30.08.1987	Beendigung des Dienstverhältnisses mit der B1-GmbH und Eintritt in ein Dienstverhältnis mit der M-GmbH
01.09.1987	Die M-GmbH tritt in die vertraglichen Abmachungen der B1-GmbH zur Bw.

Die Zusammenarbeit der Bw. mit der B1-GmbH sei auch aus der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 5. November 1987, Zl. GA 6/2-2002/87, zu ersehen gewesen.

Auch für die Lohnsteuerprüfer sei ersichtlich gewesen, dass die Mitarbeiter der Bw. und insbesondere auch der Geschäftsführer – mit wenigen Ausnahmen – aufgrund von Werkverträgen tätig gewesen seien.

Dem Finanzamt sei daher bekannt gewesen, dass S.T. von der Bw. keine Gehälter oder sonstigen Vergütungen für die Tätigkeit als Mitarbeiter, Kanzleiverweser und Geschäftsführer

erhalten habe, sondern für seine diesbezüglichen Leistungen ausschließlich von der B1-GmbH bzw. der M-GmbH entlohnt worden sei. Die Bw. habe jeweils in der Gewinn- und Verlustrechnung, nach den Löhnen und Gehältern, die „Honorare für werkvertragliche Mitarbeit“ (ab 1988: „Fremdleistungen“) erfasst.

Nach den Ausführungen der Bw. liege das „Eingeständnis“ der Abgabenbehörde vor, dass die Prüfungsfeststellungen nur aufgrund der eingetretenen Änderung der Rechtsauslegung (bei Verwaltungsgerichtshof und Bundesministerium für Finanzen) getroffen worden seien, aber gemäß § 307 Abs 2 BAO nicht zum Nachteil der Bw. berücksichtigt werden dürfen. Die diesbezüglichen Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes fänden daher für den Fall der Bw. keine Anwendung. Da der in Tz 19 des BP-Berichtes dargestellte Sachverhalt der Abgabenbehörde sehr wohl bekannt gewesen sei, sei kein Wiederaufnahmsgrund gegeben.

Hinsichtlich der nach § 7 Z 6 GewStG vorgenommenen Hinzurechnung von Vergütungen wird vorgebracht, dass sich eine Gewerbesteuerpflicht nur deshalb ergebe, da es sich bei der Bw. um eine Kapitalgesellschaft handle. Dies verstoße nach Ansicht der Bw. gegen das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Weiters werde von der Bw. festgehalten, dass die Geschäftsführungs-Vergütungen jeweils einer gewerbesteuerpflichtigen Empfängerin, der B1-GmbH bzw. der M-GmbH zugeflossen seien. In diesem Fall sei nach Abschnitt 34 Abs 4 der Gewerbesteuer-Richtlinien keine Hinzurechnung vorgesehen, da sonst eine Doppelbesteuerung mit Gewerbesteuer vorläge.

Nach Auffassung der Bw. ergebe sich eine „Mehrfachbesteuerung“, da die Geschäftsführungsbezüge bei der B1-GmbH bzw. der M-GmbH noch der Lohnsummensteuer unterzogen worden seien. Auch könne im gegenständlichen Fall nicht von einer missbräuchlichen Gestaltung der Rechtsbeziehungen gesprochen werden. Dies habe auch das Bundesministerium für Finanzen in seiner Stellungnahme vom 18. November 1992 ausdrücklich bescheinigt.

S.T. sei im Jahre 1982 durch Gerichtsbeschluss zum Geschäftsführer der Bw. bestellt worden, wobei er aber zweifelsfrei die Entgeltansprüche von der B1-GmbH und nicht jene von der Bw. ersetzt erhalten habe.

Im Übrigen sei die Abgabenbehörde nicht dazu legitimiert, die Identität verschiedener Rechtspersonen und Steuersubjekte einander gleichzusetzen bzw. Steuersubjekte zu negieren. Die angefochtenen Gewerbesteuerbescheide würden auf der Negierung der Steuersubjekte B1-GmbH und M-GmbH beruhen und unterstellen, dass die diesen Steuersubjekten zugeflossenen Beträge so zu beurteilen seien, als wären sie direkt S.T. gewährt worden. Nach Ansicht der Bw. erfolge hier eine Verlagerung der Hinzurechnung auf eine „höhere“ Ebene, da mangels einer wesentlichen Beteiligung des Geschäftsführers bei der B1-GmbH bzw. M-GmbH keine Hinzurechnung möglich gewesen sei.

Das Institut der wirtschaftlichen Betrachtungsweise werde nach Auffassung der Bw. im vorliegenden Fall dazu missbraucht, Beträge, die umsatz-, einkommen- und gewerbesteuerrechtlich bei der Veranlagung der B1-GmbH bzw. der M-GmbH als Einnahmen erfasst worden seien, gleichzeitig noch einem anderen Steuersubjekt, nämlich S.T. zuzurechnen. Die Bw. werfe der Betriebsprüfung vor, dass sie sich zum Versuch veranlasst gesehen hätte, mit unzulässigen Methoden, unter willkürlicher Anwendung von Hinzurechnungsvorschriften, dennoch zu einer Gewerbesteuer für diese Tätigkeitsvergütungen zu kommen.

Bezüge, die sich anerkanntermaßen als Betriebsausgaben bei der Gewinnermittlung anderer Steuersubjekte ausgewirkt hätten, könnten nicht gleichzeitig eine Betriebsausgabe bei der Bw. gewesen sein. Der Abgabenbehörde werde daher von der Bw. vorgeworfen, dass sie sich in willkürlicher Weise über die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften hinwegsetze.

Von der Bw. sei auch ein von Dr.B. erstelltes Gutachten zur Anwendung des § 7 Z 6 GewStG im konkreten Besteuerungsfall vorgelegt worden, bei dem es sich keineswegs um ein Gefälligkeitsgutachten handle:

Dieses Gutachten stelle zweifelsfrei fest, dass die Bw. gemäß § 1 Abs 2 Z 2 GewStG 1953 in vollem Umfang der Gewerbesteuer unterliege, dass die Geschäftsführungsleistungen an die Bw. zwar von S.T. ausgeführt, aber von der jeweiligen geschäftsführenden Gesellschaft erbracht worden seien. S.T. habe seine Leistungen erst in Erfüllung seiner Verpflichtungen jeweils gegenüber der geschäftsführenden Gesellschaft erbracht. Eine Hinzurechnung der Werkvertragsbezüge zum Gewerbeertrag der Bw. müsste daher zur Voraussetzung haben, dass die Vertragsgestaltungen einen Missbrauch des bürgerlichen Rechts darstellen. Für die Übertragung der Werkvertragspflichten von der B1-GmbH auf die M-GmbH sei ebenfalls nur ein wirtschaftlicher Grund ausschlaggebend gewesen. In den Beziehungen zwischen dem zur Arbeitsdurchführung bestellten S.T. und einem der Mitbeteiligten der geschäftsführenden Gesellschaft seien so schwerwiegende Differenzen entstanden, dass ein gedeihliches Arbeiten unmöglich geworden sei. Im Übrigen wird in diesem Gutachten darauf verwiesen, dass die gleichartige Hinzurechnungsvorschrift zu § 7 Z 6 GewStG in der Bundesrepublik Deutschland als verfassungswidrig aufgehoben worden sei. Dies mit der Begründung, dass diese Hinzurechnungsvorschrift eine sachlich ungerechtfertigte Schlechterstellung der "personenbezogenen" Kapitalgesellschaften und damit einen unzulässigen Durchgriff durch die Rechtsform der juristischen Person darstelle.

Als Nachweis dafür, dass die Bezüge, die S.T. aufgrund seiner Dienstverhältnisse bei der B1-GmbH (im Zeitraum 1-8/1987) bzw. der M-GmbH (im Zeitraum 9/1987-12/1990) erhalten habe und von den Gesellschaften der Lohnsummensteuer unterzogen worden seien, lege die Bw. Fotokopien der dem Magistrat der Stadt Wien eingereichten Lohnsummenerklärungen für

die Jahre 1987 bis 1990 vor. Die in Rede stehenden Bezüge seien somit schon einmal der Gewerbesteuer (Lohnsummensteuer) unterzogen worden. Aus diesem Grund sei eine Zurechnung gemäß § 7 Z 6 GewStG als faktische Doppelbesteuerung ein- und derselben Bezugsteile unzulässig.

Im Aktenvermerk der Bw. vom 14. April 1998 wird zusammenfassend festgehalten, dass es sich im Falle der Bw. nicht um einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts, sondern um eine im Laufe von Jahrzehnten gewachsene Form der Zusammenarbeit zwischen der Bw. und deren Rechtsvorgängern einerseits und Gesellschaften, deren Hauptzweck die Gestellung ihres Gesellschafter-Geschäftsführers S.T., als freien Mitarbeiter iSd § 29 der Wirtschaftstreuhänder-Berufsordnung, andererseits gehandelt habe.

Im Falle der Bw. wäre die Ausübung eines freien Berufes, wenn sie in der Rechtsform eines Einzelunternehmens oder einer Mitunternehmerschaft erfolge, überhaupt nicht Gegenstand einer gewerbesteuerlichen Erfassung. Im Übrigen erachte die Bw. die Durchsetzung der Rückbeziehung einer späteren Judikatur auf früher eingetretene Sachverhalte für bedenklich.

In der mündlichen Verhandlung am 1. März 2001 wurde unter anderem vorgebracht, S.T. sei niemals Dienstnehmer der Bw. gewesen. Aus diesem Grund habe er niemals Geschäftsführerbezüge von der Bw. erhalten, da gemäß § 47 EStG nur Arbeitgeber sein könne, wer auch Arbeitslohn ausbezahle. Dies habe die Bw. nie getan.

Auch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Dezember 2000, Zl. 2000/15/0124, betreffend Kommunalsteuer erachte eine direkte Zurechnung der Geschäftsführerbezüge von der Bw. an den Geschäftsführer – bei Vorhandensein einer auszahlenden Komplementär-GmbH – für rechtswidrig.

Hingegen könne das Erkenntnis vom 17. November 1992, Zlen. 91/14/0180, 0181, 0182, nicht auf den gegenständlichen Fall angewandt werden, da im gegenständlichen Fall die Kapitalgesellschaft freiberuflich tätig, der Geschäftsführer gerichtlich bestellt und kein Missbrauch im Sinne des § 22 BAO vorliege.

Der Vertreter der Bw. habe bei der seinerzeit mit 1. März 2001 anberaumten mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat IX der Finanzlandesdirektion ausdrücklich festgehalten, dass die Höhe der Geschäftsführerbezüge für S.T. der Abgabenbehörde nicht bekannt gewesen seien, jedoch jederzeit hätten erfragt werden können. Zu so einer Befragung sei es nie gekommen, da das dem Finanzamt damals nicht wesentlich erschienen sei. Auch der Lohnzettel wäre am Finanzamt verfügbar gewesen.

Mit Eingabe vom 31. Jänner 2003 stellte die Bw. gemäß § 323 Abs 12 BAO den Antrag auf Entscheidung über diese Berufung durch den gesamten Berufungssenat.

In der von S.T. und Dr.C. mit 23. September 2005 unterfertigten Niederschrift über die Abhaltung eines Erörterungstermines wird ausgeführt, dass Wiederaufnahmsgründe bereits deshalb nicht vorliegen, da die Frage der Höhe der Bezüge des S.T. dann ohne Bedeutung sei, wenn das Finanzamt die Abgabenfreiheit schon dem Grunde nach anerkenne.

Im Sinne des § 20 BAO würden alle bisher aufgezeigten und aufrechterhaltenen Argumente dazu führen, dass eine rechtsrichtige Ermessensübung nur dazu führen könne, dass eine Wiederaufnahme zu unterbleiben habe. Dies insbesondere auch angesichts des Umstandes, dass die umsatzsteuerrechtlichen, lohnsummensteuerrechtlichen und DB-rechtlichen Behandlungen der Zahlungen angesichts der verstrichenen Zeit nicht mehr rückabgewickelt werden können.

Die Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG auch dann, wenn in den die Leistungserbringung regelnden Schuldverhältnisse ein Dritter zwischengeschaltet sei, stehe zufolge dieser Niederschrift im Widerspruch zu dem Grundsatz des § 7 Z 6 GewStG. Dieser Grundsatz habe nur deshalb seine Berechtigung, da eine Gleichbehandlung von Vergütungen an wesentlich beteiligte Gesellschafter von Kapitalgesellschaften mit Vergütungen an Gesellschafter von Mitunternehmenschaften, die sich nicht gewinnmindernd auswirken können, herbeigeführt werden solle. Bei Mitunternehmenschaften werde eine derartige Zwischenschaltung nicht berücksichtigt. Des Weiteren sei darauf zu verweisen, dass der Präsidentenbeschwerde nicht aus den Gründen Folge gegeben worden sei, die der Präsident ins Treffen geführt habe, sondern nur „im Ergebnis“, d.h. aus rein formalen Gründen im Hinblick auf die Stattgabe der Beschwerde der Bw. betreffend die Wiederaufnahme. Wäre die Beschwerde der Bw. nicht auch der Sache nach gerechtfertigt gewesen, hätte der Verwaltungsgerichtshof den Mangel als nicht wesentlich angesehen und mangels Beschwer der Beschwerde der Bw. gar nicht Folge gegeben. In diesem Zusammenhang werde auch auf das von Dr.B. erstellte Rechtsgutachten verwiesen.

Mit Eingabe vom 26. September 2005 legte die Bw. die Lohnsummensteuererklärungen der B1-GmbH sowie der M-GmbH für die Jahre 1987 bis 1990 zum Beweis für die Abfuhr der Lohnsummensteuer durch diese Gesellschaften vor. Zufolge den vorgelegten Erklärungen haben die B1-GmbH sowie die M-GmbH hinsichtlich der Gehälter des S.T. für die Jahre 1987 bis 1990 die nachfolgenden Beträge an Lohnsummensteuer entrichtet:

Jahr:	Dienstgeber:	Gehälter:	2% LSSt:
1987	B1-GmbH	3.648.298,00	72.917,00
1987	M-GmbH	577.387,00	11.732,00
1988	M-GmbH	1.786.923,00	35.730,00
1989	M-GmbH	2.084.323,00	41.674,00
1990	M-GmbH	2.609.773,00	52.191,00

Aus den vorstehenden Erklärungen sei zu ersehen, dass die Bezugshöhe weit über die Freigrenze des § 25 Abs 2 GewStG hinausreiche. Des Weiteren sei auf die Begründung der statt-

gebenden Berufsentscheidung des Berufungssenates XI vom 7. November 1997, Zlen. 6-94/2133/05 und RV/132-06/05/97, zu verweisen, aus der sich ergibt, dass die Vorschrift des § 7 Z 6 GewStG nicht anzuwenden sei, da eine Hinzurechnung der in Rede stehenden Geschäftsführerbezüge zum Gewinn aus Gewerbebetrieb eine unrechtmäßige doppelte Gewerbesteuerbelastung der Bw. bedeutet hätte. Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass die in Rede stehenden Bezüge auf Ebene der B1-GmbH sowie der M-GmbH auch allen sonstigen Lohnabgaben wie Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds und insbesondere auch der Sozialversicherungsbeitragspflicht unterzogen worden seien.

Aus der Tatsache, dass in den 8 Wiederaufnahmefällen in der Regel auf weit zurückliegende Zeiträume zurückgegriffen werde, sei im Übrigen zu ersehen, dass sich an der rechtlichen Beurteilung des Sachverhaltes etwas geändert haben müsse, weil es nicht anders erklärlich wäre, dass eine bis dahin für richtig gehaltene Auslegung plötzlich rückwirkend für rechtswidrig erklärt werde. Von den insgesamt 10 herangezogenen Vergleichsfällen beziehe sich ein einziger auf eine GmbH, deren Unternehmensgegenstand in der Ausübung eines freien Berufes (Wirtschaftstreuhänder) bestehe und die damit der Gewerbesteuer kraft Rechtsform unterliege. In letzterem Fall sei lediglich das Ausmaß der Hinzurechnung strittig gewesen, weil die dem auf direktem Weg entlohnnten, wesentlich beteiligten Geschäftsführer zugeflossenen Bezüge nur zum Teil hinzugerechnet worden waren, während hinsichtlich gewisser, von ihm in Rechnung gestellter „Honorare“, die gebotene Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG unterlassen worden sei. Für den Fall der Bw. lasse sich daraus nichts ableiten.

Sieben weitere der 10 herangezogenen Fälle seien deswegen mit dem Fall der Bw. nicht vergleichbar, da die jeweiligen Empfänger der Vergütungen der Gewerbeertragsbesteuerung nicht kraft Rechtsform, sondern aufgrund gewerblicher Betätigungen unterlegen seien. Auf diese Fälle sei – im Unterschied zur Bw. – Abschnitt 34 Abs 4 der Gewerbesteuer-Richtlinien nicht anzuwenden.

In zwei anderen Fällen habe es sich um die Anwendung des § 7 Z 6 GewStG auf Komplementärgesellschaften von GmbH & Co KG's gehandelt, bei welchen eine Vergleichbarkeit alleine aus diesem Grund nicht gegeben gewesen sei. Bei einer GmbH & CO KG würden aufgrund der Eliminierung der handelsrechtlichen Beteiligungsertragskomponenten aus der Gewinn- und Verlustrechnung und Geltendmachung der Personalaufwendungen als Sonderbetriebsausgabe der KG einerseits sowie dem Ansatz der abgabenrechtlichen Tangente aus der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der KG andererseits dem nach den Vorschriften des KStG ermittelten Gewinn Vergütungen an wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer nicht mehr hinzugerechnet werden können. Dies aus dem Grund, da solche Vergütungen bei der Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens nicht abgezogen worden seien.

Umgekehrt sei für Zwecke der Ermittlung des Gewerbeertrages die im Einkommen enthaltene Gewinn tangente aus der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte der KG gemäß § 8 Z 2 GewStG (einschließlich der dabei in Abzug gebrachten Sonderbetriebsausgabe) herauszukürzen. Diese Problematik, deren Veranschaulichung das als Anlage 12 angefügte Schaubild dienen möge, liege bei einem reinen Personalgestellungsfall – wie bei der Bw. – nicht vor.

Desgleichen würden jene zwei Fälle, in welchen Personalgestellungen über eine Personengesellschaft oder ein Einzelunternehmen erfolgt seien, nicht als Muster für eine vergleichbare Behandlung in Betracht kommen, da bei der Bw. die Personalgestellung durch eine Kapitalgesellschaft erfolgt sei. Diese Gestaltung decke sich wiederum mit der Anwendungsmöglichkeit des Abschnittes 34 Abs 4 GewSt-RL und erlaube dementsprechend keine Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG.

Unter den sämtlichen Vergleichsfällen habe sich kein Geschäftsführer befunden, der durch das Gericht bestellt worden sei. Dieses Kriterium sei aber ohnehin nur insofern von Belang, als „nur im Zweifel“ durch das Sichbestellenlassen zum Geschäftsführer ein Entgeltanspruch gegenüber der Gesellschaft ausgelöst werden könne.

Im Falle des S.T. richte sich dessen Entlohnungsanspruch aber aufgrund älterer Vertragsbeziehungen ausschließlich gegen seine jeweiligen Dienstgeberfirmen, welchen er seine ganze Arbeitskraft schuldet. Ohne Entbindung aus diesen seinen älteren vertraglichen Verpflichtungen wäre S.T. aus rechtlichen Gründen nicht in der Lage gewesen, sich auf weitere dienstvertragliche oder sonstige werkvertragliche Leistungsbeziehungen gegenüber der Bw. einzulassen. Zweifel bezüglich der jeweiligen Entgeltlichkeit der Leistungsbeziehungen (Werkvertrag einerseits bzw. Dienstvertrag andererseits) seien im Übrigen aufgrund der klaren Vertragslage in keiner Weise angebracht gewesen. Die „nur im Zweifel“ zu beachtenden Entgeltsvermutungen des § 354 Abs 1 HGB bzw. des § 1152 ABGB würden daher nicht ins Spiel kommen.

Im Übrigen sei die Frage, ob die Bw. als Gestellungsnehmerin im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als steuerliche Arbeitgeberin von S.T. zu betrachten wäre, dadurch vorentschieden, dass alle in Betracht kommenden Konsequenzen richtigerweise auf Ebene der Dienstgeberinnen, der B1-GmbH bzw. der M-GmbH gezogen worden seien. Mit wem jemand einen Dienstvertrag abschließe, liege im Rahmen der Gestaltungsfreiheit. Wenn die dabei gewählte zivilrechtliche Gestaltung nicht bloß auf dem Papier existiere, sondern auch in wirtschaftlicher Hinsicht vollzogen werde, sei sie nach dem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 16. Feber 1998, Zl. 041482/6-IV/4/98, auch der Besteuerung zu Grunde zu legen.

In Bezug auf die Gestaltungen der Vertragsbeziehungen seien zwei der insgesamt herangezogenen Vergleichsfälle als Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten bezeichnet worden, während in allen übrigen Fällen (trotz des Vorliegens drittvergleichsfähiger Vertragsgestaltungen) in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ein Durchgriff durch die Rechtsform der Kapitalgesellschaft getätigt worden sei. Aufgrund der jeweils gegebenen besonderen Verhältnisse der entschiedenen Fälle könne schon aus den vorangeführten Gründen keine Vergleichbarkeit mit den bei der Bw. gegebenen Verhältnissen konstatiert werden.

Das zur Rechtssache der M-GmbH ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. Mai 2005, Zl. 2001/13/0050, weise – abgesehen von der Form der Geschäftsführerbestellung – grundsätzlich gleichartige Strukturen wie der Fall der Bw. auf, sei aber in seinen Entscheidungsgründen durch drei grundsätzliche Fehlbeurteilungen gekennzeichnet. Dabei handle es sich um folgende Punkte:

Zum Ersteren lasse sich die Begründung, mit der das Höchstgericht die Anwendung des Abschnittes 34 Abs 4 GewSt-RL im Falle der M-GmbH versagt habe, nicht aufrecht erhalten. Sinn dieses Hinzurechnungsverbotese sei es, eine doppelte Belastung mit inländischer Gewerbesteuer zu vermeiden. Daher dürfe eine Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG nicht erfolgen, wenn der Empfänger der für eine Hinzurechnung in Betracht kommenden Beträge, mit diesen selbst der Gewerbesteuer unterliege. Die vorstehend wiedergegebenen Kernsätze über das Wesen der Hinzurechnungsvorschriften seien dem Kommentar Philipp entnommen. Dabei sei nur am Rande erwähnt, dass es sich bei Philipp nicht um den Autor einer beliebigen Fachmeinung handle, sondern dass dessen Meinungen vom Verwaltungsgerichtshof regelmäßig als „die Lehre“ apostrophiert worden seien.

Die Tatsache der Gewerbesteuerpflicht der B1-GmbH sowie der M-GmbH sei durch deren Gewerbesteuerveranlagungen erwiesen und bedürfe keiner weiteren Erörterung. Die Aussage des Verwaltungsgerichtshofes in dem vorstehenden Erkenntnis, dass das „Argument einer tatsächlichen Doppelbesteuerung nicht stichhältig sei“ sei daher nicht richtig und vermöge die getroffene Entscheidung nicht zu tragen.

Das Argument, dass die Entrichtung der Lohnsummensteuer an der Beurteilung der Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG nichts ändern könne, erweise sich im Hinblick auf die von Dr.B. vertretene Rechtsauffassung als nicht haltbar. Durch die Anwendung des Abschnittes 34 Abs 4 der GewSt-RL solle der schon gegebenen Belastung mit Lohnsummensteuer (Gewerbesteuer III) durch eine hinzutretende Gewerbeertragsteuer (Gewerbesteuer I) bzw. der systemwidrigen Doppelbelastung mit Gewerbesteuer abgeholfen werden.

Ebenso sei die Anmerkung des Verwaltungsgerichtshofes in dem vorstehenden Erkenntnis, dass „die Bestimmung des § 26 Abs 3 Z 3 GewStG nicht zum Tragen komme, da gemäß § 7

Z 3 bis 6 hinzurechnungspflichtige Beträge nicht zur Lohnsumme gehören“, nicht nachvollziehbar. Wie dieser 14 bis 17 Jahre nach Abfuhr der Lohnsummensteuer ausgesprochene Ratsschlag angesichts der längst eingetretenen Verjährung des Rechts, entsprechende Anträge stellen zu können, umgesetzt werden könne, bleibe ungesagt. Dieser Hinweis erweise sich auch insofern als verfehlt, als die Anwendung des § 26 Abs 3 Z 3 GewStG davon abhängen, dass die in Rede stehenden Vergütungen gemäß § 7 Z 6 GewStG an wesentlich Beteiligte des nämlichen Unternehmens gewährt würden. Auf Vergütungen, die bei anderen Abgabepflichtigen gemäß § 7 Z 6 GewStG hinzugerechnet werden, werde § 26 Abs 3 Z 3 GewStG selbst dann nicht angewendet werden können, wenn das diesbezügliche Begehren rechtzeitig geäußert werde. Abschließend sei zu diesem Thema auf die Randziffern 27 zu § 26 und die Randziffern 14-21 zu § 29 zu verweisen.

Die Behebung der tatsächlich eingetretenen Doppelbesteuerung der Vergütungen durch Gewerbesteuer I und Gewerbesteuer III (Lohnsummensteuer) wäre (bei der M-GmbH) verfahrensrechtlich nur mehr durch Aufhebung der angefochtenen Berufungsentscheidung möglich bzw. geboten gewesen, sei aber vom Verwaltungsgerichtshof nicht wahrgenommen worden. Somit erweise sich die in der Rechtssache der M-GmbH ergangene VwGH-Entscheidung aus einem weiteren Grund als kein geeignetes Muster für die Lösung des Berufungsfalles der Bw..

Auch der in dem vorstehenden Erkenntnis enthaltene Verweis auf die freie Wahl der Rechtsform (mit den sich daran knüpfenden abgabenrechtlichen Folgen) sei nicht geeignet, den Vorwurf der undifferenzierten Anwendung der Hinzurechnungsvorschrift des § 7 Z 6 GewStG bei Kapitalgesellschaften zu entkräften. Die Möglichkeit zur freien Wahl der Rechtsform habe nämlich keineswegs die zwingende Folge, eine vom Zweck des § 7 Z 6 GewStG nicht getragene Hinzurechnung in Kauf nehmen zu müssen, da es dabei lediglich um die Akzeptanz der Gewerbesteuerpflicht als solcher gehe.

Zwecks Wahrung des Objektsteuercharakters der Gewerbesteuer komme eine Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG nur in Betracht, wenn es der Zweck dieser Vorschrift erfordere. Dies zu dem Zweck, um eine Gleichbehandlung von Vergütungen an wesentlich beteiligte Gesellschafter von Kapitalgesellschaften mit Vergütungen an Gesellschafter von Mitunternehmerschaften, die sich gemäß § 23 Z 2 EStG nicht gewinnmindernd auswirken können, zu erreichen.

Zielsetzung dieser Hinzurechnungsbestimmung sei eine Angleichung der Besteuerung von Kapitalgesellschaften an den Rechtszustand bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften, bei welchen ein Abzug für die Mitarbeit des Unternehmers nicht zulässig sei. In diesem Zusammenhang werde auf die nachstehenden Erkenntnisse des Verwaltungs- und Verfassungsgerichtshofes sowie zwei Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen verwiesen: VwGH

vom 26.9.1984, 13/2719/80; 19.3.1985, 82/14/0029; 28.11.2000, 95/14/0004; 11.5.2005, 2001/13/0050; 23.4.2002, 99/14/0282; VfGH vom 15.3.1963, B 241/62, die Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen vom 31.5.1985, Z 066004/1-IV/6/85; vom 16.2.1984, Z P 1111/1/1-IV/6/83 sowie „die Lehre“, Rz 122ff zu § 7 Z 6 GewStG im Gewerbesteuer-Kommentar von Philipp.

Die Bw. habe bereits mehrfach belegt, dass die undifferenzierte Anwendung des § 7 Z 6 GewStG bei Kapitalgesellschaften, deren Unternehmensgegenstand die Ausübung eines freien Berufes oder der Land- und Forstwirtschaft sei, zu einer völligen Verfehlung des Hinzurechnungszieles führe. Dies mit der Begründung, dass Kapitalgesellschaften im Ausmaß der auf der Hinzurechnung lastenden Gewerbesteuer schlechter gestellt würden als vergleichbare Personengesellschaften oder Einzelunternehmen. Eine Darstellung der Belastungswirkungen des § 7 Z 6 GewStG bei Personen- und Kapitalgesellschaften ergebe folgendes Bild:

gewerbl. Betätigung:	KapGes:	EinzUnt/ PersGes:
Unternehmensgewinn:	1.000	1.000
abzügl. Gehälter wesentl. Bet:	-1.000	-
Gewinn aus GW-Betrieb:	-	1.000
Hinzurechnung §7 Z6 GewStG:	1.000	-
Gewerbeertrag:	1.000	1.000
Gewerbesteuer (15%):	150	150
Freiberufliche Betätigung:	KapGes:	EinzUnt/ PersGes:
Unternehmensgewinn:	1.000	1.000
abzügl. Gehälter wesentl. Bet:	-1.000	-
Gewinn aus GW-Betrieb:	-	1.000
Hinzurechnung §7 Z6 GewStG:	1.000	-
Gewerbeertrag:	1.000	1.000
Gewerbesteuer (15%):	150	-

Aus der vorstehenden Berechnung ergebe sich, dass die Zielsetzung des § 7 Z 6 GewStG bei gewerbesteuerpflichtigen Betätigungen durchaus erreicht werde, während diese Zielsetzung bei einer freiberuflichen Tätigkeit völlig verfehlt werde.

Zufolge der Eingabe vom 26. September 2005 sei das Werkvertragsverhältnis des S.T. mit 31. August 1978 zu dem Zweck erfolgt, eine Beschränkung des Haftungsrisikos durch Überbindung der persönlichen Leistungsverpflichtung auf die B1-GmbH herbeizuführen und dort ein Dienstverhältnis des S.T. begründet worden. Dabei sei es nicht um die Erzielung von abgabenrechtlichen Vorteilen gegangen, da mit der Rechtsform der Kapitalgesellschaft gegenüber dem zuvor bestehenden Werkvertragsverhältnis als selbständiger Wirtschaftsprüfer bzw. Steuerberater erhebliche steuerliche Mehrbelastungen bewusst in Kauf genommen worden seien: 2% Lohnsummensteuer, 4,5% Dienstgeberbeitrag, 15% Gewerbesteuer vom Ertrag. Bei dieser Ausgangslage sei nicht gerechnet worden, dass zur bereits beschriebenen

Abgabemehrbelastung auch noch eine Gewerbeertragsbesteuerung der Dienstbezüge des S.T. für die B1-GmbH bzw. später die M-GmbH hinzukommen könnte.

Der Anwendung der Hinzurechnungsbestimmung des § 7 Z 6 GewStG sei einerseits das Faktum entgegen gestanden, dass die Bw. in keiner Leistungsbeziehung zu S.T. gestanden sei, andererseits habe es bei der B1-GmbH sowie der M-GmbH an einer wesentlichen Beteiligung des S.T. gemangelt. Darüber hinaus sei die Bw. davon ausgegangen, dass eine Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG nicht in Betracht kommen würde, da diese Bezüge gemäß Abschnitt 34 Abs 4 der GewStRL auf Empfängerseite zur Steuer nach dem Gewerbeertrag heranzuziehen gewesen seien. Demgemäß enthalten die Gewerbebesteuer-Erklärungsformulare in Fußnote 2 die Klarstellung, dass „die Beträge nicht hinzuzurechnen seien, wenn sie beim Empfänger zur Steuer nach dem Gewerbeertrag heranzuziehen seien“. Für die Bw. habe demnach weder zum Zeitpunkt der Vertragsabschlüsse, noch in der Folge ein Anlass bestanden, vom Bestehen einer Hinzurechnungspflicht gemäß § 7 Z 6 GewStG auszugehen. Dass die Bw. mit dieser rechtlichen Beurteilung nicht allein dastehe, werde durch von Dr.B. erstellte Gutachten in vollem Umfang bestätigt. Die Bw. sei nach wie vor davon überzeugt, dass das am 12. Feber 1993 dem Vorstand des Finanzamtes für Körperschaften überreichte Gutachten die bis zum Auslaufen der Erhebung von Gewerbebesteuer maßgebliche Lehrmeinung widerspiegelt habe.

Des Weiteren sei darauf zu verweisen, dass das Bemühen der Finanzverwaltung, die Ergiebigkeit der Gewerbebesteuer im Nachhinein durch das Betreten neuer Interpretationswege anzuheben, gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoße. Dies insbesondere dann, wenn die Bestimmung des § 115 BAO und dessen Absatz 3 nicht gebührend berücksichtigt werde.

In subjektiver Hinsicht sehe die Bw. ihr Bemühen, dem Fiskus das ihm jeweils Gebührende zukommen zu lassen, dadurch übel gelohnt, dass quasi am Ende der beruflichen Karriere des Gesellschafter-Geschäftsführers S.T. ein erheblicher Teil der Früchte seiner Arbeit im Nachhinein durch eine rundum in Frage zu stellende Gesetzesinterpretation weggesteuert werden solle. Der angesichts der gegebenen Begleitumstände darin zu erblickende Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben könnte nicht ärger empfunden werden.

Unter Bezugnahme auf den mit 23. September 2005 anberaumten Erörterungstermin und der über diesen angefertigten Niederschrift möge der Unabhängige Finanzsenat die angefochtenen Bescheide über die Wiederaufnahme der Veranlagung zur Gewerbebesteuer für die Jahre 1987 bis 1990 wegen mangelnder Erhebung und Berücksichtigung der zugunsten der Bw. sprechenden Umstände gemäß § 289 Abs 1 BAO aufheben und an die Abgabenbehörde erster Instanz zurückverweisen. Bei vollständiger Erhebung und Berücksichtigung der im Zuge der erfolgten Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens zu würdigenden Umstände hätte

das nach § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu übende Ermessen angesichts der gegebenen Sach- und Rechtslage zum Unterbleiben der Bescheiderteilung führen müssen.

In der am 30. November 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurden über Ersuchen der Bw. die maßgeblichen Teile der Berufungsentscheidung des Berufungssenates XI der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 7. November 1997, GZ. 6-94/2133/05 und RV/132-06/05/97 vorgelesen.

Die Bw. legte die nachstehende Berechnung vor, anhand derer die Lohnabgaben-Mehrbelastung der Bezüge des S.T. gegenüber einer – ebenfalls möglich gewesenen Gestaltung des Wirtschaftstreuhandbetriebes als Personengesellschaft wie folgt dokumentiert werde:

Dienstgeber:	1987	1988	1989	1990	1987-1990
B1-GmbH:	1.419.090,00	-	-	-	1.419.090,00
M-GmbH:	744.175,00	2.580.064,00	2.439.848,00	2.658.490,00	8.422.577,00
Basis DB/LSt:	2.163.265,00	2.580.064,00	2.439.848,00	2.658.490,00	9.841.667,00
abzügl. 10%:	- 216.326,00	- 258.006,00	- 243.984,00	- 265.849,00	- 984.165,00
Basis GewSt:	1.946.939,00	2.322.058,00	2.195.864,00	2.392.641,00	8.857.502,00
4,5% DB:	97.346,00	116.102,00	109.793,00	119.632,00	442.873,00
2% LSSt:	43.265,00	51.600,00	48.797,00	53.170,00	196.832,00
freiwl. Mehrbelastung:	140.611,00	167.702,00	158.590,00	172.802,00	639.705,00
Zusatzbelastung §7 Z6:	292.040,00	348.309,00	329.379,00	358.896,00	1.328.624,00
Gesamte Mehrbelastung lt. Rechtsform:	432.651,00	516.011,00	487.969,00	531.698,00	1.968.329,00

Weiters wird vom steuerlichen Vertreter der Bw. darauf verwiesen, dass der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 28.6.2000, Zl. 98/13/0096 und 99/13/0242 nur "im Ergebnis" der Präsidentenbeschwerde Folge gegeben habe.

Hinsichtlich der bei der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens zu treffenden Ermessensübung seien alle in Betracht kommenden Umstände zu berücksichtigen. Insbesondere stelle die Doppel- bzw. Mehrfachbelastung mit Gewerbesteuer eine grobe Unbilligkeit dar. Bei der Ermessensübung seien in Bezug auf die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens die lange Verfahrensdauer sowie Abschnitt 34 Abs 4 der Gewerbesteuer-Richtlinien zu berücksichtigen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Gewerbesteuer 1987 bis 1990:

Gemäß § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden 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 § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob hinsichtlich der Gewerbesteuerbescheide 1987 bis 1990 zu Recht die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO verfügt wurde, wenn erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung die genaue Höhe der Geschäftsführerbezüge des S.T. bei der B1-GmbH bzw. M-GmbH bekanntgegeben wurde. Des Weiteren ist strittig, ob die Verfügung der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens infolge der langen Verfahrensdauer sowie des Umstandes, dass die von der Bw. entrichteten Beträge an Lohnsummensteuer nicht mehr rückgefordert werden können, eine Unbilligkeit gemäß § 236 BAO darstellt.

Wiederaufnahmsgründe sind bereits im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die erst später hervorkommen (*nova reperta*). Erst später entstandene Umstände (*nova producta*) stellen jedoch keine Wiederaufnahmsgründe dar (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 3. Auflage, § 303 Rz 13, S. 939 und die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (vgl. VwGH 6.4.1995, Zl. 93/15/0064). Dabei ist insbesondere auf jenen Wissensstand abzustellen, der sich aus der Sicht des jeweiligen (Veranlagungs)Verfahrens ergibt (vgl. VwGH 19.9.1990, Zl. 89/13/0245; 16.3.1993, Zlen. 89/14/0123, 90/14/0018; ebenso: Schimetschek, Die Verfahrenswiederaufnahme wegen neuer Tatsachen, FJ 1988, S. 155). Daher können beispielsweise auch Kenntnisse des Lohnsteuerprüfers für die Veranlagung der Bw. zur Körperschaftsteuer neu hervorkommen (vgl. VwGH 13.5.1986, Zl. 83/14/0089, 0094).

Eine amtswegige Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist daher nur dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. VwGH 18.3.1992, Zlen. 88/14/0028, 0029). Dabei schließt selbst ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus (vgl. VwGH 14.5.1992, Zl. 91/16/0019).

Im vorliegenden Fall ist aus dem Veranlagungsakt der Bw. und insbesondere aus den Gewerbesteuererklärungen und den Bilanzen der Jahre 1987 bis 1990 nicht ersichtlich, in welcher Höhe S.T. für die Besorgung der Geschäftsführung und die Erbringung wirtschaftstreuhandischer Aufgaben bei der Bw. Gehälter von der B1-GmbH bzw. M-GmbH bezog. Demgemäß wird in der von S.T. unterfertigten Niederschrift über die mit 1. März 2001 anberaumte mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat IX festgehalten, dass hinsichtlich seiner Person dem Finanzamt die Höhe seiner Gehaltszahlungen nicht bekannt gewesen sei, aber vom Finanzamt jederzeit hätte erfragt werden können. Das die Bw. veranlagende Finanzamt habe S.T. nie nach seinen Gehältern befragt, da es dem Finanzamt damals offensichtlich nicht wesentlich erschienen war. Die exakte Höhe der Geschäftsführerbezüge des S.T. für die Jahre 1987 bis 1990 wurde demnach erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung mit Eingabe vom 3. Juli 1992 bekanntgegeben.

Dem Vorbringen der Bw. in der mit 1. März 2001 anberaumten mündlichen Verhandlung, dass dem Finanzamt die Lohnzettel zur Verfügung gestanden seien, ist entgegen zu halten, dass sich die Lohnzettel der Jahre 1987 bis 1990 betreffend die Bezüge des S.T. nur in den Steuerakten der B1-GmbH bzw. M-GmbH, nicht aber in den Steuerakten der Bw. befunden haben. Die Höhe der Vergütungen von S.T. in den Jahren 1987 bis 1990 konnte den Veranlagungsakten der Bw. nicht entnommen werden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist für die gegenständliche Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG von entscheidender Bedeutung, ob der wesentlich beteiligte Gesellschafter S.T. gegenüber der Bw. Dienstleistungen erbracht hat, wie sie auch ohne Zwischenschaltung anderer Personen erfolgen kann, ob er in den betrieblichen Organismus der Bw. eingegliedert gewesen ist und ob das durch die Bw. geleistete Entgelt jenem vergleichbar gewesen ist, mit welchem die Dienstleistung natürlicher Personen abgegolten wird (vgl. VwGH 11.5.2005, Zl. 2001/13/0050).

Im vorliegenden Fall kann erst anhand der bekanntgegebenen Gehälter der Jahre 1987 bis 1990 des S.T. eine Beurteilung darüber erfolgen, ob das durch die Bw. geleistete Entgelt jenem vergleichbar ist, mit dem die Dienstleistung natürlicher Personen abgegolten wird.

Damit wurde – aus der Sicht des Körperschaftsteuerverfahrens der Bw. – der Abgabenbehörde der Sachverhalt nicht so vollständig bekannt gegeben, dass sie bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Sachentscheidung hätte gelangen können.

Da in den betreffenden Verfahren zur Gewerbesteuer für die Jahre 1987 bis 1990 die für die Vornahme einer Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG maßgeblichen Umstände und Voraus-

setzungen nicht hinreichend bekannt waren, liegen demnach Wiederaufnahmsgründe vor, die die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO rechtfertigen, vor.

Die Verfügung der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei der Ermessensübung sind der Sinn des Gesetzes (Art 130 Abs 2 B-VG) und § 20 BAO als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen (vgl. VwGH 14.12.1995, 94/15/0003).

Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit" in bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das "öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben" beizumessen (vgl. VwGH 28.5.1997, 94/13/0032).

Insbesondere ist im Falle der Verfügung der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens, die sich zu Ungunsten der Partei auswirkt, zu begründen, aus welchen Gründen bei der vorzunehmenden Interessensabwägung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorzug eingeräumt wurde (vgl. VwGH 21.3.1996, Zl. 94/15/0085).

Im vorliegenden Fall wurde erst im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 1987 bis 1990 die exakte Höhe der Bezüge des S.T. aus seinen Dienstverhältnissen bei der B1-GmbH bzw. M-GmbH ermittelt und festgestellt, dass S.T. hinsichtlich seiner Bezüge im Ausmaß von jeweils 90% für die Bw. tätig war. Daher wurde im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu Recht die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO verfügt.

Soweit die Bw. die verfügte amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund des Umstandes, dass die umsatzsteuerlichen, Lohnsummensteuerrechtlichen und DB-rechtlichen Behandlungen der Zahlungen nicht mehr rückabgewickelt werden können, als unbillig erachtet und auch die lange Verfahrensdauer ins Treffen führt, so ist dem entgegen zu halten:

Eine Unbilligkeit der Verfügung der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO wäre nach *Stoll* nur dann gegeben, wenn der Wiederaufnahmsgrund in seiner Bedeutung in keinem Verhältnis zu den Folgen der Gesamtwiederaufnahme mit ihren steuerlichen Auswirkungen steht (vgl. Stoll, *Ermessen im Steuerrecht*, 2. Auflage, Wien 2001, S. 288).

Im vorliegenden Fall bildet die strittige Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG die einzige materiell-rechtliche Feststellung der Betriebsprüfung zur Gewerbesteuer und auch den Wiederaufnahmsgrund. Die Bw. kann daher nicht mit Erfolg argumentieren, dass der Wiederauf-

nahmsgrund in seiner Bedeutung in keinem Verhältnis zu den Folgen der Gesamtwiederaufnahme mit ihren steuerlichen Auswirkungen steht.

Soweit die Bw. eine Unbilligkeit der Verfügung der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens in dem Umstand der Untätigkeit des Finanzamtes erblickt, da das Finanzamt die exakte Höhe der Geschäftsführerbezüge des S.T. jederzeit hätte erfragen können, ist darauf zu verweisen, dass aus diesem Umstand allein keine Unbilligkeit der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens folgt (vgl. VwGH 4.12.1989, 87/15/0139). Im Übrigen ist aus der Untätigkeit des Finanzamtes an der Nichtfeststellung der für die Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG maßgebenden Tatsachen keine Anerkennung der Steuerfreiheit dem Grunde nach abzuleiten.

Soweit die Bw. mit Hinweis auf § 307 Abs 2 BAO (idF vor dem AbgRmRefG 2002, BGBl. 2002/97) eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens für unzulässig erachtet, da eine Änderung der Rechtsauslegung, die sich auf ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes stützt, nicht zum Nachteil der Bw. berücksichtigt werden dürfe, ist dem entgegen zu halten: Die erstmalige Befassung des Verwaltungsgerichtshofes mit der Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG erfüllt nicht den Tatbestand des § 307 Abs 2 BAO (vgl. VwGH 24.6.1991, Zl. 90/15/0183).

Mit der im gegenständlichen Fall strittigen Hinzurechnung von Bezügen an wesentlich beteiligte Gesellschafter gemäß § 7 Z 6 GewStG bei Zwischenschaltung einer anderen Kapitalgesellschaft im Wege einer Personalbereitstellung hat sich der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 17. November 1992, Zlen. 91/14/0180, 0181, 0182 erstmals befasst. Es liegt somit auch keine *Änderung* der Rechtsauslegung vor, die den Tatbestand des § 307 Abs 2 BAO erfüllt hätte. Dies hat der Verwaltungsgerichtshof in der zur Rechtssache der M-GmbH ergangenen Entscheidung vom 11. Mai 2005, Zl. 2001/13/0050, bestätigt.

Zweck der Bestimmung des § 303 BAO ist es, eine Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis, selbst wenn mit der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens eine absolut richtige Besteuerung nur näherungsweise erreicht wird (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 3. Auflage, § 303 Tz 38, S. 945).

Soweit die Bw. eine Unbilligkeit der Verfügung der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens darin erblickt, dass von ihr entrichtete Beträge an Lohnsummensteuer nicht mehr rückgefordert werden können, ist darauf zu verweisen, dass es sich bei der Lohnsummensteuer im Ausmaß von 2% der ausbezahlten Löhne um Selbstberechnungsabgaben handelt, die vom Finanzamt nicht bescheidmäßig vorgeschrieben wurden. Nach der Bestimmung des § 26 Abs 3 Z 3 GewStG gehören die gemäß § 7 Z 6 GewStG hinzurechnungspflichtigen Beträge

nicht zur Lohnsumme. Dass auf der Ebene der B1-GmbH bzw. M-GmbH für die an S.T. gewährten Vergütungen 2% an Lohnsummensteuer entrichtet wurde, vermag daher an der Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG nichts ändern (vgl. VwGH 11.5.2005, Zl. 2001/13/0050). Das österreichische Gewerbesteuergesetz sieht eine Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG ungeachtet des Umstandes vor, dass eine allfällige Entrichtung von Lohnsummensteuer bereits erfolgte und eine Rückerstattung von Lohnsummensteuer nicht möglich ist (vgl. Philipp, Kommentar zum Gewerbesteuergesetz II, § 26 Tz 27, S. 552o).

Den Ausführungen der Bw. ist weiters entgegen zu halten, dass sich die in der Niederschrift vom 23. September 2005 angesprochenen lohnsteuer- und DB-rechtlichen Konsequenzen und Belastungen auch in gleicher Höhe ergeben hätten, wäre S.T. in den Jahren 1987 bis 1990 nicht bei der B1-GmbH bzw. M-GmbH, sondern bei der Bw. als Dienstnehmer beschäftigt gewesen.

Des Weiteren wäre der von der Bw. relevierte Grundsatz von Treu und Glauben bei der Ermessensübung hinsichtlich der Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens nur insoweit von Relevanz, als das Unterbleiben der Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG durch die Bw. auf einer unrichtig erteilten Auskunft des zuständigen Finanzamtes beruht.

Im Hinblick darauf, dass die Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG die einzige Feststellung der Betriebsprüfung darstellte und die im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Gewerbesteuerbescheide 1987 bis 1990 erheblich von den ursprünglichen Gewerbesteuerbescheiden abweichen, erfolgte die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend die Gewerbesteuerbescheide 1987 bis 1990 zu Recht.

Soweit die Bw. mit Eingabe vom 26. September 2005 eine kassatorische Aufhebung der angefochtenen Bescheide beantragt, da bei vollständiger Erhebung und Berücksichtigung der im Zuge der erfolgten Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens zu würdigenden Umstände eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens unterbleiben hätte müssen, ist dem entgegenzuhalten:

Im vorliegenden Fall wurden im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 1987 bis 1990 die für die Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG maßgeblichen Umstände erhoben, die zu einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO führten. Da von der Bw. keine hinreichenden Umstände aufgezeigt wurden, die die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO unbillig erscheinen lassen, sah sich der unabhängige Finanzsenat nicht dazu veranlasst, die angefochtenen Bescheide gemäß § 289 Abs 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben.

2.) Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG – GW 1987 bis 1990:

Gemäß § 7 Z 6 GewStG 1953 werden dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 6) Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die von einem im § 1 Abs 2 Z 2 und Abs 4 bezeichneten Unternehmen an wesentlich Beteiligte für eine Tätigkeit im Betrieb gewährt worden sind, wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinnes abgesetzt sind. Unter wesentlich Beteiligten sind natürliche Personen zu verstehen. Eine Person ist an einem Unternehmen wesentlich beteiligt, wenn sie zu mehr als einem Viertel beteiligt ist. Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Die Beteiligung muss in einem Zeitpunkt des Bemessungszeitraumes bestanden haben, der für die Ermittlung des Gewerbeertrages maßgebend ist.

Nach § 1 Abs 2 Z 2 leg.cit. gilt als Gewerbebetrieb stets und in vollem Umfang die Tätigkeit der Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung).

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

Wird nach § 1004 ABGB für die Besorgung eines fremden Geschäftes entweder ausdrücklich, oder nach dem Stande des Geschäftsträgers auch nur stillschweigend eine Belohnung bedungen; so gehört der Vertrag zu den entgeltlichen, außer dem aber zu den unentgeltlichen.

Ist gemäß § 1152 ABGB im Verträge kein Entgelt bestimmt und auch nicht Unentgeltlichkeit vereinbart, so gilt ein angemessenes Entgelt als bedungen.

Wer gemäß § 354 Abs 1 HGB in Ausübung seines Handelsgewerbes einem anderen Geschäfte besorgt oder Dienste leistet, kann dafür auch ohne Verabredung Provision und, wenn es sich um Aufbewahrung handelt, Lagergeld nach den an dem Orte üblichen Sätzen fordern.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob für die Jahre 1987 bis 1990 eine Hinzurechnung gemäß § 7 Z. 6 GewStG der von dem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer S.T. bezogenen Gehälter und sonstigen Vergütungen zu erfolgen hat. Dies insbesondere unter dem Gesichtspunkt, dass S.T. für die Bw. wirtschaftstreuhänderische Arbeiten ab 1. Juli 1974 auf der Grundlage eines zwischen ihm und der Bw. geschlossenen Werkvertrages, ab 1. September 1978 diese Arbeiten aufgrund eines zwischen der B1-GmbH und der Bw. geschlossenen Werkvertrages erbracht wurden und er ab Mitte 1982 durch Gerichtsbeschluss zusätzlich zum Kanzleiverweser bzw. Geschäftsführer der Bw. bestellt war.

Mit der Bestimmung des § 7 Z 6 GewStG wird dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer Rechnung getragen und die Gleichbehandlung von Vergütungen an wesentlich beteiligte Gesellschafter von Kapitalgesellschaften mit Vergütungen an Gesellschafter von Mitunternehmer-

schaften, die sich gemäß § 23 Z 2 EStG nicht gewinnmindernd auswirken können, herbeigeführt (vgl. VwGH 28.11.2002, 98/13/0041 und die dort zitierte Judikatur).

Hinzurechnungspflichtig nach § 7 Z 6 GewStG sind nicht nur Bezüge aus einem Dienstverhältnis, sondern auch Bezüge, die für eine Leistung im Betrieb – unter welchem Rechtstitel auch immer – gewährt werden (vgl. VwGH 18.10.1995, Zl. 95/13/0151).

Die Hinzurechnungsvorschrift des § 7 Z. 6 GewStG ist weiters eine der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zugängliche Bestimmung (vgl. VwGH vom 3. April 1984, Zl. 83/14/0143; vom 26. Juni 1984, Zl. 83/14/0258; vom 13. Mai 1986, Zlen. 83/14/0089, 0094, 0169; vom 10. Mai 1988, Zlen. 87/14/0084, 0085).

Zufolge der in § 21 BAO normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise kommt es bei der Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen nicht auf die Benennung von Rechtsverhältnissen oder die formale Gestaltung, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Inhalt und den Sinn einer Vereinbarung an (vgl. VwGH vom 20. März 1964, Zl. 131, 132, 1046/63; vom 11. Jänner 1963, Zl. 2148/61).

Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise entspricht es auch, dass bei Beurteilung von Rechtsgeschäften diese nicht aufgespaltet, dass also einheitliche Leistungen nicht in die einzelnen Teile zerlegt werden dürfen. Entsprechend der typisierenden Betrachtungsweise ist also ein wirtschaftlicher Vorgang seinem Hauptzweck und seiner Zielsetzung sowie seiner im Vordergrund stehenden Sachverhaltselemente nach zu beurteilen (vgl. Reeger-Stoll, Bundesabgabenordnung, § 21 Tz. 7, S. 105).

Arbeitsverhältnisse werden grundsätzlich durch privates Rechtsgeschäft begründet. Nimmt der andere Teil die Arbeitsleistung entgegen, ohne dass der Abschluss eines Arbeitsvertrages angenommen werden kann, ist eine analoge Anwendung des § 1152 ABGB mit dem Ergebnis vertretbar, dass die Arbeit angemessen zu entlohnen ist (vgl. OGH vom 31. Jänner 1990, Zl. 9 Ob A 22/90). Denn für die Anwendung von § 1152 ABGB genügt es, dass Leistungen für die Gesellschaft mit Wissen und Willen des Geschäftsführers erbracht werden, und Unentgeltlichkeit erwiesenermaßen nicht vereinbart war (vgl. OGH vom 22. Oktober 1993, Zl. 8 Ob 28/93). Gleiches hat auch für Werkverträge zu gelten. Auch bei Werkverträgen steht grundsätzlich ein Anspruch auf angemessenes Entgelt zu, das sich aus den Umständen und dem Entgelt ergibt, das üblicherweise (für die Schaffung und Rechtseinräumung) vereinbart wird (vgl. OGH vom 12. August 1996, Zl. 4 Ob 2161/96).

Auch die Bestellung des Geschäftsführers bei der Bw. bedarf – völlig losgelöst von einer gegebenenfalls erfolgenden Zurverfügungstellung im Rahmen eines Dienstverschaffungsvertrages – eines Gesellschafterbeschlusses, soweit nicht eine Geschäftsführerbestellung bereits im Gesellschaftsvertrag oder durch Gericht erfolgte. Diese Bestellung ist ein zweiseitiger Rechtsakt,

bedarf also der Zustimmung des in Aussicht genommenen Geschäftsführers, da mit dieser Organstellung bedeutende Pflichten und Haftungen verbunden sind, zu deren Übernahme die Zustimmung des Belasteten erforderlich ist. Diese Zustimmung kann auch konkludent durch die Anmeldung zum Handelsregister (nunmehr Firmenbuch) erteilt werden, an der er selbst mitzuwirken hat (vgl. Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht, 95f). Aus dieser Geschäftsführerbestellung durch die jeweiligen Gesellschafter ist, da die Geschäftsführung einer GmbH im Zweifel *entgeltlich* ausgeübt wird (vgl. Kastner-Doralt-Nowotny, Grundriss des österreichischen Gesellschaftsrechts, 371, Fußnote 24, Reich-Rohrwig, a.a.O., 107), einerseits ein Anspruch des Geschäftsführers auf Bezahlung und andererseits eine Pflicht der Gesellschaften zur Leistung eines angemessenen Entgeltes für die Geschäftsführung abzuleiten (vgl. VwGH 17.11.1992, Zl. 91/14/0180).

Nach der im Falle der M-GmbH ergangenen Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. Mai 2005, Zl. 2001/13/0050, ist für die Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG von entscheidender Bedeutung, ob der wesentlich beteiligte Gesellschafter S.T. gegenüber der Bw. Dienstleistungen erbracht hat, wie dies auch ohne Zwischenschaltung anderer Personen erfolgen kann, ob der wesentlich beteiligte Gesellschafter in den betrieblichen Organismus der Bw. eingegliedert gewesen ist und ob das geleistete Entgelt jenem vergleichbar gewesen ist, mit welchem die Dienstleistung natürlicher Personen abgegolten wird (vgl. VwGH 11. Mai 2005, Zl. 2001/13/0050).

Im vorliegenden Fall ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass S.T. bereits in der Zeit vom 1. Juli 1974 bis 31. August 1978 aufgrund eines zwischen ihm und der Bw. geschlossenen Werkvertrages – nach Kündigung eines Dienstverhältnisses bei der Bw. zum 30. Juni 1974 – wirtschaftstreuhänderische Arbeiten erbracht hatte. Mit Aufnahme der Geschäftstätigkeit der B1-GmbH zum 1. September 1978 wurde das zwischen ihm und der Bw. bis 31. August 1978 bestehende Werkvertragsverhältnis beendet und S.T. der Bw. aufgrund eines zwischen der B1-GmbH und der Bw. geschlossenen Werkvertrages der Bw. zur Erbringung wirtschaftstreuhänderischer Arbeiten zur Verfügung gestellt.

Infolge des Ablebens von R.B. mit 13. Mai 1982 wurde S.T. von Frau H.B. zufolge der Vereinbarung vom 20. Juli 1982 bei der Kammer der Wirtschaftstreuhänder für die Bestellung als Kanzleiverweser des Witwen- und Deszendentenfortbetriebes der E-GmbH namhaft gemacht, um den Witwen- und Deszendentenfortbetrieb gemäß § 46 Abs 1 und 4 WTBO fortzuführen. Nach den Ausführungen in der Vereinbarung vom 20. Juli 1982 erweist es sich als zweckmäßig, S.T. als Geschäftsführer der B1-GmbH auch zum Kanzleiverweser der Bw. zu bestellen, da dieser bereits aufgrund des mit 9. August 1979 geschlossenen Werkvertrages der Bw. zur Bearbeitung von Klientenaufträgen zur Verfügung gestellt war. Für die vorübergehende Dauer der Kanzleiverweserschaft soll demnach der mit 9. August 1979

abgeschlossene Werkvertrag weiterlaufen und den geänderten Verhältnissen angepasst werden. Die Vereinbarung vom 20. Juli 1982 über die Gestellung des S.T. als Kanzleiverweser der E-GmbH wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 1x.xxxx.19xx pflegschaftsbehördlich genehmigt.

Mit Beendigung des Witwenfortbetriebes zum 30. Juni 1984 wurde die Tätigkeit des S.T., die Besorgung der Geschäftsführung sowie die Bearbeitung von Klientenaufträgen aufgrund des mit 17. Oktober 1984 zwischen der Bw. und der B1-GmbH geschlossenen Werkvertrages ab 1. Juli 1984 fortgesetzt.

In diesen Werkvertrag trat mit 1. September 1987 die M-GmbH mit allen Rechten und Pflichten ein, nachdem S.T. sein Dienstverhältnis bei der B1-GmbH mit 30. August 1987 beendete und dieses bei der M-GmbH gleichzeitig neu begründete.

Im vorliegenden Fall wurde die *Entgeltlichkeit* der Tätigkeit des S.T. bei der Bw. aus der Bearbeitung von Klientenaufträgen bei der Bw. bereits bei dem im Jahre 1974 aufgrund eines zwischen ihm und der Bw. geschlossenen Werkvertrages begründet. Die Entgeltlichkeit der Tätigkeit des S.T. bei der Bw. war weiterhin gegeben, als die Tätigkeit der Bearbeitung von Klientenaufträgen im September 1978 der B1-GmbH übertragen und diese S.T. aufgrund einer Personalbereitstellungsvereinbarung der Bw. zur Erledigung der vorstehend bezeichneten Arbeiten zur Verfügung stellte.

Für seine Tätigkeit bei der Bw. wurde S.T. weiterhin entlohnt, als er nach dem Ableben des R.B. Mitte 1982 von dessen Witwe bei der Kammer der Wirtschaftstreuhänder als Kanzleiverweser namhaft gemacht, somit die Geschäftsführung des Witwenfortbetriebes der E-GmbH übernahm und hierfür der mit 9. August 1979 abgeschlossene Werkvertrag mit Zusatzvereinbarung vom 20. Juli 1982 den geänderte Verhältnissen angepasst wurde. Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 1x.xxxx.19xx wurde die Vereinbarung vom 20. Juli 1982 betreffend die Bestellung des S.T. als Kanzleiverweser des Witwenfortbetriebes der E-GmbH pflegschaftsbehördlich genehmigt.

Die Tätigkeit zur Besorgung der Geschäftsführung bei der Bw. sowie der Bearbeitung von Klientenaufträgen auf entgeltlicher Basis durch S.T. wurde im Rahmen des mit Rückwirkung vom 1. Juli 1984 zwischen der Bw. und der B1-GmbH geschlossenen Werkvertrages fortgesetzt. An dieser Entgeltlichkeit der Tätigkeit des S.T. änderte sich nichts, als mit Wirkung vom 1. September 1987 die M-GmbH in den seinerzeit zwischen der Bw. und der B1-GmbH eintrat, da S.T. als nunmehr deren Dienstnehmer die Geschäftsführung bei der Bw. sowie die Bearbeitung von Klientenaufträgen zu besorgen hatte.

Soweit S.T. als Geschäftsführer der Bw. die Aufgaben der Geschäftsführung besorgte und für die Bearbeitung von Klientenaufträgen der Bw. zur Verfügung gestellt wurde, kommt dem

Umstand der Bezahlung der von der Bw. zu leistenden Vergütung für Dienstnehmertätigkeiten über Zwischenschaltung der B1-GmbH (im Zeitraum Jänner bis August 1987) bzw. der M-GmbH (im Zeitraum September 1987 bis Dezember 1990) für die Beurteilung der Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG keine Bedeutung zu (vgl. VwGH 17.11.1992, Zl. 91/14/0180).

Zur Auslösung einer Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG bedarf es auch keines "Zusammenhanges" zwischen der Gesellschafterstellung und der Geschäftsführer-Bestellung, noch ist es erforderlich, dass sich der an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligte selbst zum Geschäftsführer bestellt. Die Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG hat ungeachtet des Umstandes zu erfolgen, dass S.T. seinerzeit mittels eines Gerichtsbeschlusses zum Geschäftsführer der Bw. bestellt wurde.

Dem Vorbringen, eine Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG führe bei Kapitalgesellschaften, die einen "an sich nicht gewerbsteuerbaren freien Beruf" ausüben, zu einer abgabenrechtlichen Schlechterstellung, ist die Möglichkeit zur freien Wahl der Rechtsform mit den sich daran knüpfenden abgabenrechtlichen Folgen der Entscheidung entgegen zu halten (vgl. VwGH 18.10.1995, Zl. 95/13/0151).

Den Ausführungen der Bw., es liege eine tatsächliche Doppelbelastung mit Gewerbebesteuerung vor, wenn die gezahlten Entgelte infolge der Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG in die Gewerbebesteuer-Bemessungsgrundlage miteinbezogen werden, ist entgegen zu halten: Die von der Bw. der B1-GmbH bzw. der M-GmbH refundierten Beträge stellen bei diesen insoweit durchlaufende Posten dar, als diesen die anteiligen Dienstbezüge des S.T. gegenüberstehen.

Was die Belastung dieser Beträge mit Lohnsummensteuer anlangt, ist auf die Bestimmung des § 26 Abs 3 Z 3 GewStG zu verweisen, derzufolge die nach § 7 Z 6 GewStG hinzugerechneten Beträge nicht zur Lohnsumme gehören. Soweit jedoch erst im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung eine Hinzurechnungspflicht von Löhnen wesentlich Beteiligter zutage tritt, ist darauf zu verweisen, dass die Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG ungeachtet des Umstandes zu erfolgen hat, dass im Ausmaß von 2% der auf S 100,-- abgerundeten Lohnsumme die Lohnsummensteuer bereits entrichtet wurde.

In dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Juni 2000, Zlen. 98/13/0096, 99/13/0242, hat dieser in der Rechtssache der Bw. die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 7. November 1997, Zlen. 6-94/2133/05 und RV/132-06/05/97 betreffend Gewerbebesteuer 1987 bis 1990 u.a auch im Umfang der Anfechtung durch den beschwerdeführenden Präsidenten wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufgehoben.

Nach den Ausführungen in diesem Verwaltungsgerichtshof-Erkenntnis ist dem beschwerdeführenden Präsidenten der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland im Ergebnis zuzustimmen, wenn er hinsichtlich der ergangenen Gewerbesteuerbescheide 1987 bis 1990 wegen der fehlenden Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG eine inhaltliche Rechtswidrigkeit rügt. In der vorstehend bezeichneten Präsidentenbeschwerde wurde – im Unterschied zur zeitgleich erhobenen Parteienbeschwerde – nur die fehlende Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG als inhaltlich rechtswidrig gerügt.

Für die Jahre 1987 bis 1990 ist demnach wie folgt eine Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG vorzunehmen:

Bezeichnung:	1987	1988	1989	1990
Hinzurechnung gemäß §7 Z6 GewStG:	1.946.938,00	2.322.058,00	2.195.863,00	2.392.641,00

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. Dezember 2005