

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Präsidentin Dr. Daniela Moser und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Johannes Böck, Mag. Ralf Artner und Elisabeth Isabella Krejci im Beisein der Schriftführerin Monika Holub über die Berufung der Bw., 1xxx Wien, H-Straße, vom 15. Juli 1993 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Gewerbesteuer 1987 bis 1990 sowie Gewerbesteuer 1987 bis 1990 nach der am 18. Jänner 2012, in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen 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

I.) Vorgeschichte:

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 ergangenen Berufungsentscheidungen der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (FLD) vom 7. November 1997, GZ. 6-94/2133/05 und RV/132-06/05/97, und vom 4. April 2001, GZ.

RV/187-06/09/2000 verwiesen. Die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion vom 7. November 1997, GZ. 6-94/2133/05 und RV/132-06/05/97, wurde im Umfang ihrer Anfechtung durch die Bw. als Erstbeschwerdeführerin (Wiederaufnahme des Verfahrens) und den beschwerdeführenden Präsidenten als Zweitbeschwerdeführer (Gewerbsteuer 1987 bis 1990) wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts aufgehoben. Die weitere Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion 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.

Die diesem Verfahren zu Grunde liegende Berufung wurde im weiteren fortgesetzten Verfahren mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 20. Dezember 2005, GZ. RV/3324-W/02, als unbegründet abgewiesen. Die Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 20. Dezember 2005, GZ. RV/3324-W/02, wurde mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. August 2010, Zl. 2006/13/0169, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufgehoben, da die belangte Behörde den erstinstanzlichen Wiederaufnahmegrund "ausgetauscht" habe.

II.) Sachverhalt:

Die Berufungswerberin (im Folgenden Bw. bzw. Bw3.) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 20. Dezember 1971 gegründet und mit 30. Dezember 1971 in das Handelsregister eingetragen. Den Betriebsgegenstand dieser Gesellschaft bildet der Betrieb einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft.

Zu Geschäftsführern der Bw. sind S.L., 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) waren die nachfolgenden Gesellschafter und Gesellschafterinnen wie folgt beteiligt:

Gesellschafter:	Beteiligung:	ab 24.11.1987:	ab 21.12.1988:	ab 13.12.1991:
S.L.:	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.P.:	100.000,00	-	-	-
Stammkapital:	1.000.000,00	1.000.000,00	1.500.000,00	1.500.000,00

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 1987 bis 1990 wurde lt. Tz 19 des BP-Berichtes festgestellt, dass S.L. in wirtschaftlicher Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO für

seine Geschäftsführungstätigkeit bei der Bw. nicht von der B-GmbH bzw. M1-GmbH, sondern von der Bw. entlohnt worden sei.

Nach den Feststellungen der BP bestehe grundsätzlich ein Entgeltanspruch des Geschäftsführers gegenüber seiner Gesellschaft, wobei 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 sei. Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung seien die Beträge, die S.L. von der B-GmbH (im Folgenden mit B1-GmbH bezeichnet) bzw. ab September 1987 von der M1-GmbH (im Folgenden mit M-GmbH bezeichnet) für seine Geschäftsführungstätigkeit bei der Bw. erhalte, wie folgt gemäß § 7 Z 6 GewStG hinzuzurechnen:

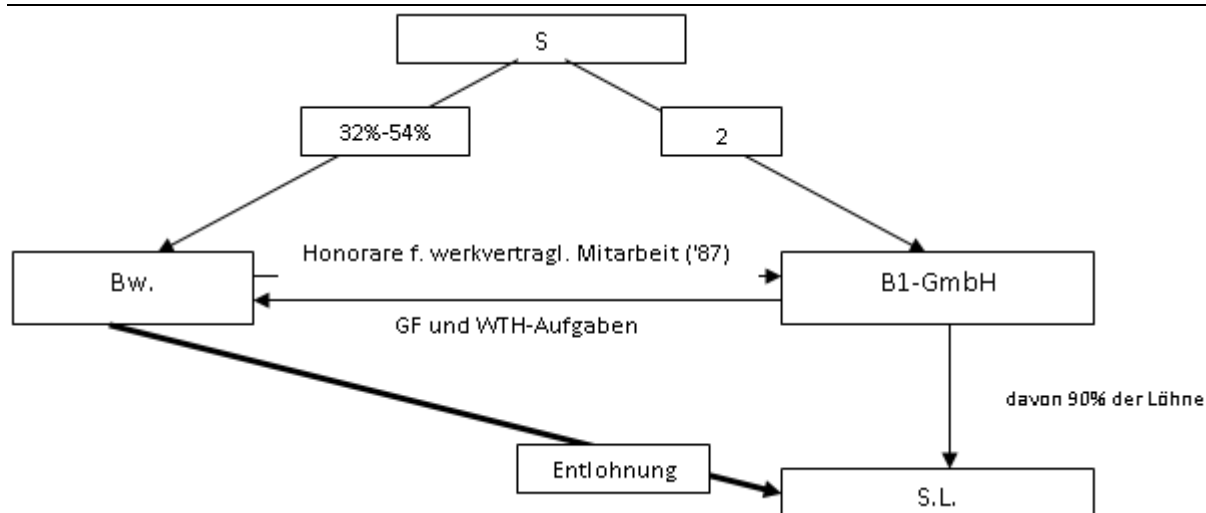
Jahr:	Betrag:
1987	1.946.938,00
1988	2.322.058,00
1989	2.195.863,00
1990	2.392.641,00

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			
- Abfertigung:	- 1.122.206,00			
- 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
- Sachbezug Wohnung:	- 66.013,00	- 208.489,00	- 218.940,00	- 218.940,00
- 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

Die zwischen der Bw. und der B1-GmbH (bis 31. August 1987) bzw. M-GmbH (ab 1. September 1987) aufgrund eines Werkvertrages bestehenden Leistungsbeziehungen betreffend die Personalgestellung des S.L. und die gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen stellen sich demnach graphisch wie folgt dar:

bis 31. August 1987:

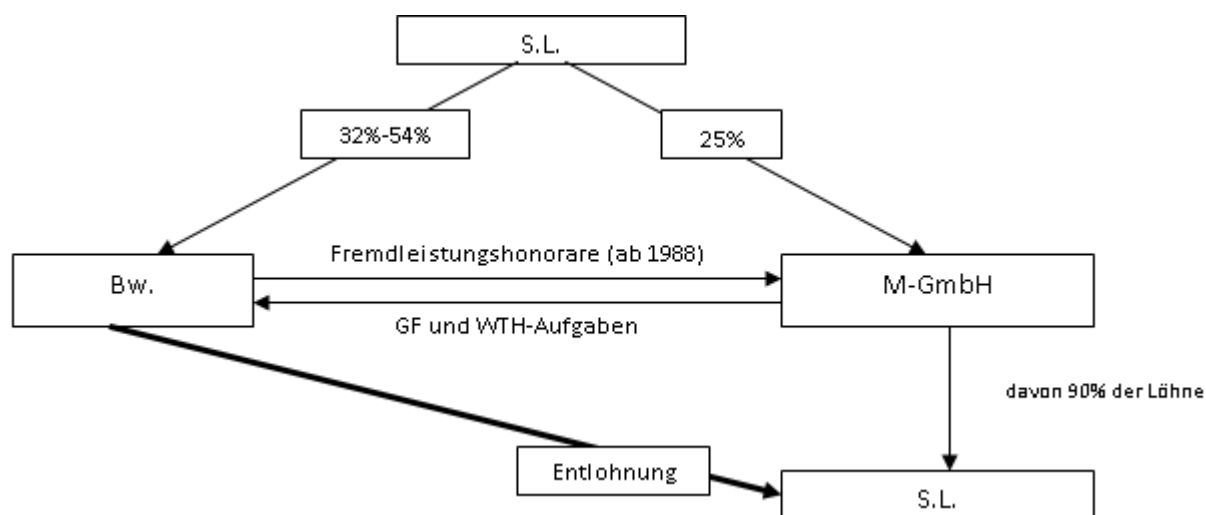


Legende aus Anonymisierungsgründen:

"S.L." steht für S.L.;

"B1-GmbH" steht für B1-GmbH;

ab 1. September 1987:



Legende aus Anonymisierungsgründen:

"S.L." steht für S.L.;

"M-GmbH" steht für M-GmbH;

Den vorstehenden Feststellungen der Betriebsprüfung zur Hinzurechnung von Bezügen gemäß § 7 Z 6 GewStG liegt der nachstehend geschilderte Sachverhalt zu Grunde:

S.L. war bei der Bw1., (im Folgenden mit Bw2. bezeichnet) bis 30. Juni 1974 als Dienstnehmer beschäftigt. Mit 30. Juni 1974 wurde dieses Dienstverhältnis des S.L. gekündigt. Für den Zeitraum von 1. Juli 1974 bis 31. August 1978 war S.L. auf Basis eines Werkvertrages für die Vorgängerkanzlei der Bw. (Bw2.) tätig, deren Betrieb die Bw. (Bw3.) entgeltlich erworben hat.

Mit Aufnahme der Geschäftstätigkeit der B1-GmbH am 1. September 1978 wurde der nunmehrige Dienstnehmer der B1-GmbH, S.L. der Vorgängerkanzlei der Bw., der Bw2. aufgrund

entsprechender Werkverträge nach § 29 WTBO, die zwischen der Bw2. und der B1-GmbH geschlossen wurden, zur Erbringung wirtschaftstreuhandischer Arbeiten zur Verfügung gestellt.

Der zwischen der Vorgängerkanzlei Bw2. (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.L. steht der Bw2. zur Erfüllung wirtschaftstreuhandischer Aufgaben zur Verfügung.
- (2) S.L. hat im Rahmen dieses Werkvertrages nur die Angelegenheiten jener Klienten der Bw2. (der Kanzlei R.B.) zu bearbeiten, die ihm von letzterer namhaft gemacht werden.

Andere Klienten der Bw2. sind durch S.L. nur dann zu betreuen, wenn dies aus besonderen Gründen zB zur Vertretung verhinderter Mitarbeiter der Bw2., erforderlich ist.

- (3) Ein Verzeichnis der von S.L. zu betreuenden Klienten, das dem derzeitigen Stand entspricht, ist diesem Vertrag als Anlage beigelegt.
- (4) Die Bw2. wird, soweit dies der Sachlage nach konkret erforderlich ist, die für die einzelnen Klienten zu leistenden Arbeiten konkret bezeichnen.

II.

- (1) Herr S.L. hat die von der Bw2. übertragenen Aufgaben grundsätzlich am Berufssitz dieser Gesellschaft in 1xxx Wien, H-Straße, zu erfüllen, soweit nicht eine auswärtige Tätigkeit (Besuche bei Klienten, Behörden u. dgl.) erforderlich wird.

III.

- (1) Die B1-GmbH verpflichtet sich, S.L. der Bw2. 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 Bw2. garantiert B1-GmbH für die Dauer des Vertragsverhältnisses eine Mindestbeschäftigung im gleichen Ausmaß.
- (3) Über die wöchentliche Mindestgestellung hinaus wird S.L. der Bw2. nach Bedarf zur Verfügung stehen, soweit dies unter Bedachtnahme auf den eigenen Kanzleibetrieb der B1-GmbH möglich ist und von der Bw2. gewünscht wird.
- (4) Die Verpflichtung zur Personalgestellung gemäß Abs. 1 und die korrespondierende Beschäftigungsverpflichtung gemäß Abs. 2 entfallen
 - a) wenn und solange S.L. wegen Erkrankung oder Unfalls arbeitsunfähig ist,
 - b) während der von S.L. zu nehmenden Urlaube, die innerhalb eines Vertragsjahres sechs Wochen (davon einmal drei Wochen in zusammenhängender Folge) nicht überschreiten werden und unter Bedachtnahme auf die Erfordernisse des Kanzleibetriebs der Bw2. rechtzeitig festzusetzen sind,
 - c) bei vorübergehender kurzfristiger Verhinderung des S.L. aus wichtigen persönlichen, nicht mit der Berufsausübung zusammenhängenden Gründen.

IV.

- (1) Als Entgelt für die Gestellung von S.L. 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 Zuschlagsgebühren (einschließlich Qualifikationszuschlag) zusammensetzt.
- (4) Abrechnungszeitraum für die Zeitgebühr ist der Kalendermonat.
Die Abrechnung der Zeitgebühr erfolgt jeweils im Nachhinein durch Rechnungslegung seitens der B1-GmbH.
Die fakturierten Zeitgebühren sind der B1-GmbH auf einem von der Bw2. in ihrer Buchhaltung einzurichtenden Verrechnungskonto gutzuschreiben.

V.

- (1) S.L. wird für Zwecke der Honorarverrechnung zwischen Bw2. und deren Klienten die bei der Bw2. allgemein üblichen Arbeitsberichte führen.
- (2) Diese Arbeitsberichte stellen gleichzeitig hinsichtlich der darin laufend aufgezeichneten verrechenbaren Arbeitsstunden die Grundlage für die zwischen der Bw2. und der B1-GmbH vorzunehmende Verrechnung dar.

VI.

- (1) Zur Erfüllung der ihm übertragenen Aufgaben stehen S.L. im Büro der Bw2. 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.L. für die Dauer des Vertragsverhältnisses seitens der Bw2. Gesamtprokura erteilt, wobei Einvernehmen darüber besteht, dass es sich um eine reine Bevollmächtigung handelt.

VIII.

- (1) Der B1-GmbH obliegt es, dafür zu sorgen, dass S.L. bei Ausführung der ihm zur Bearbeitung zugewiesenen Aufträge mit der berufsüblichen Sorgfalt eines Wirtschaftsprüfers und Steuerberaters vorgeht.

IX.

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

X.

- (1) Die werkvertragliche Zusammenarbeit zwischen der Bw2. 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 Bw2. 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 Mai 1982 wurde S.L. von Frau H.B. zufolge der Vereinbarung vom 20. Juli 1982 "über die Gestellung von S.L. als Kanzleiverweser gemäß § 46 Abs. 1 WT-BO" bei der Kammer der Wirtschaftstreuhänder als Kanzleiverweser des Witwen- und Deszendentenfortbetriebes der E-GmbH (Bw2.) 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.L. als Geschäftsführer der B1-GmbH auch zum Kanzleiverweser der Bw2. zu bestellen, da dieser bereits aufgrund des mit 9. August 1979 geschlossenen Werkvertrages der Bw2. 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.L. als Kanzleiverweser der E-GmbH wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 1x.xxxx.19xx pflegschaftsbehördlich genehmigt.

Mit Wirkung vom 1. Juli 1984 wurde der *Kanzleibetrieb* der Bw2. bzw. der Erbengemeinschaft nach dem Ableben von R.B. an die Bw. bzw. Bw3. um einen bedeutenden Ablösebetrag *verkauft*. Dabei wurden nicht nur die Dienstverträge der angestellten Mitarbeiter des Witwen- und Deszendentenfortbetriebes gemäß § 23 Abs. 3 AngG übernommen, sondern auch die bestehenden werkvertraglichen Zusammenarbeitsverhältnisse zu – im wesentlichen – unveränderten Bedingungen fortgesetzt.

Die Tätigkeit des S.L., die Besorgung der *Geschäftsführung* sowie die Bearbeitung von *Klientenaufträgen* wurde 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.L. als Dienstnehmer der B1-GmbH der Bw. zur Besorgung der *Geschäftsführung* und zur Erfüllung *wirtschaftstreuhänderischer Aufgaben* zur Verfügung gestellt.

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

Mit 31. August 1987 wurde das Dienstverhältnis des S.L. bei der B1-GmbH beendet und mit 1. September 1987 ein Dienstverhältnis des S.L. bei der neu gegründeten M-GmbH, an deren Stammkapital er zu 25% beteiligt ist, begründet. Da die B1-GmbH inzwischen ihren Kanzleibetrieb in die neuen Büroräumlichkeiten in 1xxx Wien, H-Straße/9, verlegte, seien nach der Vereinbarung vom 28. August 1987 bloß deren Geschäftsleitung sowie die Geschäftsführerwoh-

nung in 10xx Wien, C-Straße, verblieben. Da die B1-GmbH das von ihr gemietete Bestandsobjekt mit Beendigung des Dienstverhältnisses von S.L. 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, ein.

Mit Beendigung des Dienstverhältnisses von S.L. 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.L. 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.L. an die Bw. eintrete.

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

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.

III.) Berufung:

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. Februar 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.L. sei durch seine regelmäßigen Kontakte zu nahezu allen führenden Amtsträgern des Finanzamtes für Körperschaften dort Amts bekannt gewesen. Das Dienst- und Werkvertragsverhältnis des S.L. würde sich wie folgt darstellen:

01.03.1960

Antritt des Dienstverhältnisses bei Herrn R.B.

20.12.1971	Mitwirkung an der Gründung der Bw. bzw. Bw3. als Bw1. mit einem Anteil von 5 v.H.
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 Eintritt in ein Dienstverhältnis zur B1-GmbH S.L. wurde aufgrund entsprechender Werkverträge zur Erbringung wirtschaftstreuhandlicher Arbeiten der Bw2. von der B1-GmbH zur Verfügung gestellt, wobei er ab Mitte 1982 für die Besorgung der Kanzleiverwesung der Bw2. verantwortlich war.
28.06.1984	Kapitalerhöhung bei Bw3. und Aufstockung des Anteils von S.L. von 5 v.H. auf 55 v.H.
30.06.1984	Beendigung des Witwenfortbetriebs und des Werkvertragsverhältnisses zwischen Bw2. und B1-GmbH S.L. 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, (iZm Investitionsprämie 3. Quartal 1984) 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.L. 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. Die M-GmbH sei beim gleichen Finanzamt wie die Bw. unter der St.Nr. St.Nr2. im Referat 9 erfasst worden.

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 dürften. 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 Wiederaufnahmegrund 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 seien die Geschäftsführungs-Vergütungen jeweils einer gewerbesteuerpflichtigen Empfängerin, der B1-GmbH bzw. der M-GmbH zugeflossen. In diesem Fall sei nach Abschnitt 34 Abs. 4 der Gewerbesteuer-Richtlinien keine Hinzurechnung vorgesehen, da sonst eine Doppelbesteuerung mit Gewerbesteuer vorläge. Darüber hinaus 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.L. 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.L. 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.L. zuzurechnen. Die Bw. werfe der Betriebsprüfung vor, dass sie mit unzulässigen Methoden unter willkürlicher Anwendung von Hinzurechnungsvorschriften dennoch zu einer Gewerbesteuer für diese Tätigkeitsvergütungen kommen wolle. Bezüge, die sich anerkanntermaßen als Betriebsausgaben bei der Gewinnermittlung anderer Steuersubjekte ausgewirkt hätten, könnten nicht gleichzeitig eine Betriebsausgabe bei der Bw. gewesen sein.

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.L. ausgeführt, aber von der jeweiligen geschäftsführenden Gesellschaft erbracht worden seien. S.L. 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.L. und einem der Mitbeteiligten der geschäftsführenden Gesellschaft seien so schwerwiegende Differenzen entstanden, dass ein gezieltes 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.L. 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, legte die Bw. Fotokopien der dem Magistrat der Stadt Wien eingereichten Lohnsummensteuererklärungen für die Jahre 1987 bis 1990 vor. Die in Rede stehenden Bezüge seien somit schon einmal der Gewerbesteuer (2% Lohnsummensteuer) wie folgt unterzogen worden:

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 diesem Grund sei eine Zurechnung gemäß § 7 Z 6 GewStG als faktische Doppelbesteuerung ein- und derselben Bezugsteile unzulässig.

IV.) Zusätzliches Vorbringen im Zuge des Berufungsverfahrens vor der FLD zur GZ. RV/187-06/09/2000:

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.L., 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 gewesen. 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 vor dem Berufungssenat IX der Finanzlandesdirektion sei unter anderem vorgebracht worden, Arbeitgeber könne gemäß § 47 EStG nur sein, wer auch Arbeitslohn ausbezahle. Da S.L. niemals Dienstnehmer der Bw. gewesen sei, habe er niemals Geschäftsführerbezüge von der Bw. erhalten.

Auch das VwGH-Erkenntnis vom 14.12.2000, Zl. 2000/15/0124, betreffend Kommunalsteuer erachte eine direkte Zurechnung der Geschäftsführerbezüge von der Bf. an den Geschäftsführer - bei Vorhandensein einer auszahlenden Komplementär-GmbH - für rechtswidrig. Hingegen könne das Erkenntnis vom 17.11.1992, 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.

Die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, NÖ und Burgenland 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//02, wegen Unzuständigkeit des damit befassten Berufungssenates IX gemäß § 299 Abs. 1 lit. a BAO aufgehoben.

V.) Berufungsverfahren vor dem UFS-Verfahren zu GZ. RV/3324-W/02:

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.

V.1) Erörterungstermin vom 23. September 2005:

In der von S.L. und Dr.C. mit 23. September 2005 unterfertigten Niederschrift über die Abhaltung eines Erörterungstermines wird ausgeführt, dass Wiederaufnahmsgründe bereits deshalb nicht vorliegen würden, da die Frage der Höhe der Bezüge des S.L. dann ohne Bedeutung sei, wenn das Finanzamt die Abgabefreiheit 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 rück abgewickelt werden können.

Die nach § 7 Z 6 GewStG vorgenommene Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG stehe auch dann, wenn in den die Leistungserbringung regelnden Schuldverhältnisse ein Dritter zwischengeschaltet sei, 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 Mitunternehmerschaften, die sich nicht gewinnmindernd auswirken können, herbeigeführt werden solle. Bei Mitunternehmerschaften werde eine derartige Zwischenschaltung nicht berücksichtigt. Des Weiteren sei darauf zu verweisen, dass der seinerzeit erhobenen 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.

V.2) weitere Vorbringen mit dem Berufungsverfahren vor dem UFS betr. RV/3324-W/02:

In der Eingabe vom 26. September 2005 brachte die Bw. vor, dass aus den eingereichten LSSt-Erklärungen zu ersehen sei, dass die Bezugshöhe weit über die Freigrenze des § 25 Abs. 2 GewStG hinausreiche. Des Weiteren sei auf die Begründung der stattgebenden Berufungsentscheidung 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 acht Wiederaufnahmefällen in den dazu ergangenen VwGH-Erkenntnissen in der Regel auf weit zurückliegende Zeiträume zurückgegriffen werde, sei im Übrigen zu ersehen, dass sich an der rechtlichen Beurteilung des Sachverhaltes etwas geän-

dert haben müsse. Anders wäre es nicht erklärlich, 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 entlohten, 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 zehn 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 handelsrechtliche Beteiligungsertragskomponenten aus der Gewinn- und Verlustrechnung eliminiert und Personalaufwendungen als Sonderbetriebsausgaben geltend gemacht werden. Vergütungen an wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer können somit nicht mehr hinzugerechnet werden, da sie bei der Ermittlung der körperschaftsteuerlichen Einkommens nicht abgezogen worden seien. Diese Vergütungen seien vielmehr in der Tangente im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der KG enthalten. 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) heraus zu kürzen. Diese Problematik liege bei einem reinen Personalgestellungsfall - wie bei der Bw. - nicht vor. Desgleichen würden jene zwei Fälle, in welchen Personalgestellungen über eine Personengemeinschaft 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.L. richte sich dessen Entlohnungsanspruch aber aufgrund älterer Vertragsbeziehungen ausschließlich gegen seine jeweiligen Dienstgeberfirmen, welchen er seine ganze Arbeitskraft schuldete. Ohne Entbindung aus diesen seinen älteren vertraglichen Verpflichtungen wäre S.L. 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.L. 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 Hinzurechnungsverbotes sei es, eine doppelte Belastung mit inländischer Gewer-

besteuer 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 Aussage des Verwaltungsgerichtshofes, 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.

Ebenso sei die Anmerkung des Verwaltungsgerichtshofes nicht nachvollziehbar, 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". Vor allem bleibe ungesagt, wie dieser 14 bis 17 Jahre nach Abfuhr der Lohnsummensteuer ausgesprochene Ratschlag angesichts der längst eingetretenen Verjährung des Rechts, entsprechende Anträge stellen zu können, umgesetzt werden könne. Dieser Hinweis erweise sich auch insofern als verfehlt, als die Anwendung des § 26 Abs. 3 Z 3 GewStG davon abhängt, 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 hinzuge-rechnet 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.

Zielsetzung dieser Hinzurechnungsbestimmung sei eine Angleichung der Besteuerung von Kapitalgesellschaften an den Rechtszustand bei Einzelunternehmen und Personengesell-

schaften, 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 auf zwei Erlässe des BMF 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 undifferenzierte Anwendung des § 7 Z 6 GewStG führe bei Kapitalgesellschaften, deren Unternehmensgegenstand die Ausübung eines freien Berufes oder der Land- und Forstwirtschaft sei, zu einer völligen Verfehlung des Hinzurechnungszieles. Wie nachstehende Gegenüberstellung zeige, seien Kapitalgesellschaften im Ausmaß der auf der Hinzurechnung lastenden Gewerbesteuer schlechter gestellt als vergleichbare Personengesellschaften oder Einzelunternehmen:

gewerbliche Betätigung:	KapGes:	EinzUnt/ PersGes:
Unternehmensgewinn:	1.000,00	1.000,00
abzügl. Gehälter wesentl. Bet:	-1.000,00	-
Gewinn aus GW-Betrieb:	-	1.000,00
Hinzurechnung § 7 Z 6 GewStG:	1.000,00	-
Gewerbeertrag:	1.000,00	1.000,00
Gewerbesteuer (15%):	150,00	150,00

freiberufliche Betätigung:	KapGes:	EinzUnt/ PersGes:
Unternehmensgewinn:	1.000,00	1.000,00
abzügl. Gehälter wesentl. Bet:	-1.000,00	-
Gewinn aus GW-Betrieb:	-	1.000,00
Hinzurechnung § 7 Z 6 GewStG:	1.000,00	-
Gewerbeertrag:	1.000,00	1.000,00
Gewerbesteuer (15%):	150,00	0,00

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.L. 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.L. 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.L. 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.L. gestanden sei, andererseits habe es bei der B1-GmbH sowie der M-GmbH an einer wesentlichen Beteiligung des S.L. gemangelt. 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.

Des Weiteren sei darauf zu verweisen, dass das Bemühen der Finanzverwaltung, die Ergiebigkeit der Gewerbesteuer 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 und amtsbekannte Umstände zu Gunsten der Bw. nicht entsprechend gewürdigt werden. 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.L. ein erheblicher Teil der Früchte seiner Arbeit im Nachhinein durch eine rundum in Frage zu stellende Gesetzesinterpretation weggesteuert werden solle.

Der Unabhängige Finanzsenat möge die angefochtenen Bescheide betreffend amtswegige Wiederaufnahme der Veranlagung zur Gewerbesteuer 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.

V.3) Vorbringen in der Berufungsverhandlung betr. RV/3324-W/02:

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.L. gegenüber einer - ebenfalls möglich gewesenen Gestaltung des Wirtschaftstreuhandbetriebes als Personengesellschaft wie folgt dokumentiert wurde:

Dienstgeber:	1987	1988	1988	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
frei w. Mehrbelastung:	140.611,00	167.702,00	158.590,00	172.802,00	639.705,00
Zusatzbelastung § 7 Z 6:	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

Hinsichtlich der bei der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens zu treffenden Ermessensübung stelle nach Ansicht der Bw. die Doppel- bzw. Mehrfachbelastung mit Gewerbesteuer eine grobe Unbilligkeit dar. Bei dieser Ermessensübung sei die lange Verfahrensdauer zu berücksichtigen.

V.4) VwGH-Beschwerde, Zl. 2006/13/0169 betr. UFS-Entscheidung vom 20.12.2005, GZ. RV/3324-W/02:

In der gegen die Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 20. Dezember 2005, GZ. RV/3324-W/02, erhobenen Verwaltungsgerichtshofbeschwerde macht die Bw. betreffend die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens inhaltliche Rechtswidrigkeit geltend. Dies mit der Begründung, dass die belangte Behörde die Verfügung der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens unzulässiger Weise auf "andere Gründe" als das Finanzamt stütze. Ohne überzeugende Gründe setze sich die vorstehende Berufungsentscheidung in Widerspruch zu dem von Dr.B. erstellten Gutachten und habe sich mit konkret mit den gegenteiligen Argumenten und Ergebnissen des Privatgutachtens nicht auseinandergesetzt.

Die belangte Behörde gehe über den Gesetzestext des § 7 Z 6 GewStG hinaus und versuche die Hinzurechnung mit einer "wirtschaftlichen Betrachtungsweise" zu begründen. In Wahrheit werde jedoch nicht der wahre wirtschaftliche Gehalt iSd § 21 BAO hinterfragt, sondern unausgesprochen Analogie angewendet. In concreto liege aber keine planwidrige Unvollständigkeit vor, die eine Analogie rechtfertigen könne. Rechtsfreie Räume seien für den Steuerrechts- und Gesetzesanwender tabu. Weder im Jahre 1953 noch im Jahre 1981 habe es der Gesetzgeber für notwendig gefunden, Fälle wie den vorliegenden Fall der Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG zu unterwerfen.

Die von der Behörde vorgenommene Auslegung des § 7 Z 6 GewStG sei eine Ergänzung des Gesetzestextes, die der vom Gesetzgeber gewollten Beschränkung widerspreche. Wäre der Gesetzgeber der Ansicht des Berufungssenates, wäre es seine Sache gewesen, diese Lücke zu schließen. Die Auslegung des § 7 Z 6 GewStG habe im Rahmen der Wortinterpretation zu bleiben, die Voraussetzungen für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise seien nicht gegeben. Die Unzulässigkeit steuerverschärfender Analogie hebe auch *Ruppe* hervor, da im Abgabenrecht ein besonderes Rechtsschutzbedürfnis für eine exakte gesetzliche Regelung bestehe. Methodisch liege das Problem nicht anders als die Frage der Geschäftsführerhaftung nach § 67 Abs. 10 ASVG.

Die Ur-Bestimmungen des § 8 Z 5 und Z 6 dGewStG 1936 würden eine Hinzurechnung nur für Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art anordnen, die für eine Beschäftigung des Ehegatten des Unternehmers oder Mitunternehmers im Betrieb bzw. von einem im § 2 Abs. 2 Z 2 und Abs. 3 bezeichneten Unternehmen an wesentliche Beteiligte oder an ihre Ehegatten für eine Beschäftigung im Betrieb gewährt worden sind. Damit sei die Absicht des historischen Gesetzgebers erkennbar, Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art an "wesentlich Beteiligte" für die Hinzurechnung als beachtlich anzusehen – eine wesentliche Beteiligung liege aber hier nicht vor.

Der Gesetzgeber gehe bei der Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG nicht von einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage durch Hinzurechnungen aus, sondern korrigiere die Ausgangsbasis dergestalt, dass wieder hinzugerechnet werde, was als solche zuvor bei der Gewinnermittlung abgesetzt worden sei. Die Gesetzeslage verbiete es auch, den für die Tatbestandsverwirklichung einer Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG erforderlichen Sachverhalt mit dem Argument beiseite zu schieben, "es sei ein Dritter zwischengeschaltet", da § 21 Abs. 1 BAO eine derartige Argumentation nicht trage. Es stehe jedermann frei, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten und zu ordnen, dass der günstigste Effekt, die geringste gesetzlich vorgegebene Abgabenbelastung erreicht werde. Wenn mit der Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG eine "Angleichung an Personengesellschaften" bewirkt werden soll, so müssen bei richtiger Auslegung dieser Bestimmung alle Kapitalgesellschaften von dieser Rechtsfolge ausgeschlossen werden, wenn sie keinen Gewerbetrieb unterhalten, da sie freiberuflich tätig sind oder Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielen.

Die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 20.12.2005, GZ. RV/3324-W/02, wurde mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4.8.2010, Zl. 2006/13/0169, wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufgehoben, da die belangte Behörde den erstinstanzlichen Wiederaufnahmsgrund "ausgetauscht" habe.

VI.) fortgesetztes Verfahren zu GZ. RV/2872-W/10 und RV/2873-W/10 nach VwGH-Erkenntnis Zl. 2006/13/0169 betreffend:**VI.1) Ablehnung des hauptberuflichen Mitglieds wegen Befangenheit:**

Mit Eingabe vom 12. September 2011 wird das hauptberufliche Mitglied Hofrat Mag. Johannes Böck wegen Befangenheit gemäß § 76 Abs. 1 lit. c BAO abgelehnt, da dieser als Referent maßgeblich an der vom VwGH aufgehobenen Entscheidung vom 20. Dezember 2005, GZ. RV/3324-W/02, mitgewirkt habe. Somit sei nach Auffassung der Bw. die völlige Unbefangenheit nicht anzunehmen.

Der Antrag der Bw. betreffend die Ablehnung des hauptberuflichen Mitglieds des unabhängigen Finanzsenates wegen Befangenheit gemäß § 76 Abs. 1 lit. c BAO wurde mit Bescheid vom 4. Oktober 2011 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass nach der Rspr des VwGH die Tätigkeit eines Mitglieds des Unabhängigen Finanzsenates im Verwaltungsverfahren als Mitglied des (früheren) Berufungssenates bei der (damaligen) Finanzlandesdirektion für sich keine Befangenheit iSd § 76 Abs. 1 lit. d BAO begründet, so dieses Mitglied als Organ der Finanzlandesdirektion keine Weisungen erteilt hat. Nach der Rspr des VwGH liegt ebenso wenig Befangenheit vor, wenn sich die Rechtsansicht des Organwalters nicht mit jener der Partei deckt (vgl. VwGH 29.6.1992, Zl. 92/15/0090). Bloß sachliche Differenzen führen nicht zur Befangenheit iSd § 76 Abs. 1 lit. c BAO, die beispielsweise durch Publikation einer Rechtsmeinung in Fachzeitschriften zum Ausdruck kommen (vgl. OGH 18.4.1989, Zl. 4 Ob 36/89). Andere unter dem Tatbestand des § 76 Abs. 1 lit. c BAO fallende Gründe seien nicht geltend gemacht worden.

Nach der Eingabe vom 11. Oktober 2011 habe die Bw. bloß angeregt, die Frage des allfälligen Zutreffens der Befangenheit des mit dieser Sache befassten Referenten vor der neuerlichen Anberaumung eines Verhandlungstermines iSd § 76 Abs. 1 lit. c BAO einer amtswegigen Prüfung zu unterziehen. Insbesondere sei die Besorgnis der Bw. ausschließlich auf § 76 Abs. 1 lit. c BAO gegründet gewesen.

VI.2) weiteres Vorbringen im fortgesetzten Verfahren - GZ. RV/2872-W/10 und RV/2873-W/10:

Mit Eingabe vom 24. Oktober 2011 wurde erneut die Erlassung einer kassatorischen Entscheidung iSd § 289 Abs. 1 BAO angeregt, da es am zweckmäßigsten wäre, wenn sich der unabhängige Finanzsenat auf diesem Wege des anhängigen Rechtsmittels entledigen würde. Die Vorteilhaftigkeit einer Erledigung nach § 289 Abs. 1 BAO liege insbesondere aus dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie auf der Hand, zumal die Bw. bereits mit Eingabe vom 14. April 1998 an die FLD, z.Hd. des Präsidenten HR Dr. Frey auf das vorhersehbare Missverhältnis zwischen der durch die Präsidentenbeschwerde verursachten hohen Kosten und den geringen Erfolgsaussichten hingewiesen habe. Der VwGH hätte der Beschwerde der Bw. mit

Erkenntnis vom 28.6.2000, Zlen. 98/13/0096 und 99/13/0242, nicht Folge gegeben, wenn sie nicht auch in der Sache gerechtfertigt gewesen wäre.

Bei einem weiteren Rechtsgang zum VwGH sei mit einer zusätzlichen Verfahrensdauer von weiteren 3 Jahren zu rechnen. Da der VwGH in der Sache nicht selbst entscheide, müsste eine neuerliche (dann 5.) Berufungsentscheidung abgewartet werden, womit die Verfahrensdauer 23 Jahre erreichen würde. Das sei reinster Anachronismus, da seit 1993 keine Gewerbesteuer mehr erhoben werde. Der Hauptbetroffene dieses Rechtsstreites S.L. stehe im 75. Lebensjahr und möchte sich als geschäftsführender Gesellschafter der Bw. zurückziehen, ohne seinen Nachfolgern das ungelöste Gewerbesteuerproblem 1987 bis 1990 zu hinterlassen.

Zur amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens wird ausgeführt, den nur vermeintlich neu hervorgekommenen Tatsachen fehle die gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO erforderliche Eignung, einen "im Spruch anderslautenden Bescheid herbeizuführen". Bezüglich näherer Einzelheiten werde auf die Berufung vom 15. Juli 1993, die Ergänzungseingabe vom 15. Februar 1994 sowie auf die Seiten 29-50 der mit 23. Jänner 2002 eingebrachten VwGH-Beschwerde verwiesen. In beiden Beschwerdegängen sei der VwGH jedenfalls vom Nichtzutreffen der Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme ausgegangen und habe die Berufungsentscheidungen der FLD bzw. des UFS als rechtswidrig aufgehoben. Insbesondere habe der VwGH eine Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG schon dem Grunde nach nicht für rechtens erachtet.

In der Beurteilung der Sachfrage bzw. der Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG sei der VwGH ganz offensichtlich jener Sichtweise des Dr.B. gefolgt, der in seinem Gutachten keine Zweifel über die Rechtswidrigkeit der vom Finanzamt vorgenommenen Hinzurechnung habe aufkommen lassen. Die zweimalige Aufhebung der in der Wiederaufnahme- und Gewerbesteuersachfrage ergangenen Urteile der II. Instanz binde gemäß § 63 VwGG bekanntermaßen den VwGH selbst.

Wenn – so die Bw. – das Prüferteam bei der Besprechung am 10. Juni 1992 erklärt habe, ihr Ziel sei es, "einen neuen, bisher nicht versuchten Durchgriff durch die Rechtsform der GmbH zu wagen", so handle es sich hier um eine bloße Änderung der durch Jahrzehnte (1953-1992) unbestrittenen Rechtsauslegung. Soweit demnach eine Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG dem Grunde nach nicht in Betracht gekommen sei, habe kein Anlass zur Erhebung der betragsmäßigen Einzelheiten (Bezugshöhe von S.L. etc.) bestanden. Das Fehlen der benötigten Kenntnis über die Bezugshöhe etc. rechtfertige eine Wiederaufnahme nicht. Das Fehlen der Kenntnis des Inhalts der Werkverträge könne im Übrigen schon deshalb kein Wiederaufnahmegrund sein, da die Hinzurechnung auf Basis der *Dienst*bezüge des S.L. und nicht unter Zugrundelegung der Bw-Werkhonorare erfolgt sei.

Auch mit der von der BP zitierten "neueren Rechtsauffassung" lasse sich keine Wiederaufnahme rechtfertigen, da sie zum Zeitpunkt der Verwirklichung des Beteiligungserwerbs an der Bw. noch nicht bekannt gewesen sei. Aufgrund der Vorhaltsbeantwortung vom 20. Mai 1987 (iZm der Umsatzsteuervoranmeldung 3/1987) habe das Finanzamt davon Kenntnis gehabt, dass Werkshonorare iHv ATS 141.705 und ATS 180.000 von der Bw. für die Tätigkeit des S.L. bezahlt worden seien, ohne aus dieser Kenntnis eine Nutzenanwendung nach § 7 Z 6 GewStG zu ziehen: dies sei ein Beweis für die geänderte Rechtsauslegung und die erst später praktizierte geänderte Vorgangsweise der Behörde.

Die Ausgestaltung der GewSt-Erklärungsformular gestellten Fragen bis 1993 würde unter Beweis stellen, dass Entgelte, die gewerbesteuerlichen Empfängern hinzufließen, nach Abschnitt 34 Abs. 4 der GewSt-RL keine Zurechnung auslösen sollen. Der Vorrang der "Rechtsrichtigkeit" vor der "Rechtsbeständigkeit" könne im Falle der Bw. nichts bewirken, da die anzustrebende "Gleichmäßigkeit der Besteuerung" schon ohne Vornahme einer Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG gegeben sei. Durch die Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG werde sie ins Gegenteil des anzustrebenden Zustands, nämlich in Richtung "Ungleichmäßigkeit der Besteuerung" verfälscht. Zudem seien die von der Bw. gezahlten Werkhonorare sowohl bei der Bw. als auch bei der B1-GmbH sowie der M-GmbH (in Form der Geschäftsführerbezüge) der Gewerbesteuer unterzogen worden.

Die Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG stelle eine Verletzung der Zurechnungsregeln des § 24 BAO und der einschlägigen VwGH-Grundsätze dar – in diesem Zusammenhang werde auf das zur KommSt ergangene VwGH-Erkenntnis vom 14.12.2000, Zl. 2000/15/0124, sowie auf die S 58-66 der mit 23. Jänner 2002 eingebrachten VwGH-Beschwerde verwiesen. Die Anfang der 1990er Jahre in Diskussion gezogene und mutmaßlich die Wurzel des gegenständlichen Rechtsmittelverfahrens darstellende Zurechnungsfrage von Einkünften (vgl. Rz 104 der ESt-RL 2000) sei nicht berücksichtigt worden.

Mit der Eingabe vom 24. Oktober 2011 verweist die Bw. weiters auf die seinerzeitige Stellungnahme des Betriebsfinanzamtes vom 22. Jänner 1975, wonach der Abschluss eines Werkvertrages anstelle des zuvor bestehenden Dienstvertrages des S.L. zu selbständigen Einkünften des Werkvertragspartners führe. Diese Auskunft des Finanzamtes habe die Betroffenen aller Zweifel über die Qualität dieser Einkünfte enthoben. Die mehrfach erfolgte anerkannte Lohnsteuerpflicht der nichtselbständigen Einkünfte des S.L. im Zuge von LSt-Prüfungen bei B1-GmbH bzw. M-GmbH bestätige den allseits vorhandenen Eindruck einer durchaus üblichen Gestaltung der Zusammenarbeit von Wirtschaftstreuhandgesellschaften. Auch nach Abschaffung der GewSt im Jahre 1993 habe die Bw. die seinerzeit gewachsenen Rechtsverhältnisse bis heute unverändert bestehen lassen, worin zum Ausdruck komme, dass die Bw. Beständig-

keit und Nachhaltigkeit der Strukturen einer kurzfristigen Abfolge von Anpassungsmaßnahmen an sich eröffnende abgabenrechtliche Vorteile vorziehe.

In der Eingabe vom 28. Oktober 2011 wird darauf verwiesen, dass die strittige Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG die Bw. mit zusätzlicher Gewerbesteuer für die Jahre 1987 bis 1990 im Nachforderungsbetrag von insgesamt S 1.259.811,-- bzw. € 91.554,04 belaste. Wegen der fehlenden Berechtigung für eine Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG sei eine diesbezügliche Offenlegungsverpflichtung von Anfang an nicht gegeben gewesen. Weiters wurde auf die nachstehend bezeichneten VwGH-Erkenntnisse hingewiesen, die allesamt nicht freiberufliche Fälle betreffen würden: VwGH 30.5.1990, Zl. 86/13/0046; 10.5.1998, Zl. 87/14/0084; 17.11.1992, Zlen. 91/14/0180, 0181, 0182; 10.5.1988, Zl. 87/14/0064). Die Bw. hätte im Zuge der Erstellung der Steuererklärungen 1987 bis 1990 keiner Offenlegungsverpflichtung entsprechen können, die aus dem VwGH-Erkenntnis vom 17.11.1992, Zlen. Zlen. 91/14/0180, 0181, 0182, abgeleitet werde. Es wird abermals darauf verwiesen, das VwGH-Erkenntnis vom 17.11.1992, Zl. 91/14/0180, sei aber nicht vergleichbar, da es sich auf eine keinen freien Beruf ausübende GmbH bezogen habe.

Da seit jeher die Leistungsträger der Bw. in weitaus überwiegender Zahl im Werkvertrag für sie arbeiten würden, hätte der allfällige Wechsel von S.L. in ein Dienstverhältnis zur Bw. einen störenden Eingriff in das Beziehungsgefüge der Bw. bedeutet und sei daher nicht in Betracht gekommen. S.L. habe auch keine Veranlassung gehabt, aus seinem Dienstverhältnis mit der B1-GmbH auszuscheiden, zumal er durch einen freiwilligen Abgang seine Abfertigungsansprüche in bedeutender Größenordnung gefährdet hätte. Der inzwischen erfolgte Erwerb einer Mehrheitsbeteiligung an der Bw. habe kein hinlänglicher Grund für einen derartigen Postenwechsel sein können.

VI.3) mündliche Verhandlung im Verfahren GZ. RV/2872-W/10 und RV/2873-W/10:

VI.3.1) Eingabe vom 18. Jänner 2012:

Bei der am 18. Jänner 2012 anberaumten mündlichen Berufungsverhandlung legte die Bw. die mit 18. Jänner 2012 datierte Eingabe vor. In dieser Eingabe wird bezüglich der Wiederaufnahme des Verfahrens wiederholt darauf verwiesen, dass die von der Bw. erhobenen VwGH-Beschwerden alle zur Aufhebung der angefochtenen zweitinstanzlichen Bescheide geführt haben. Mit den VwGH-Erkenntnissen vom 28.6.2000, Zlen. 98/13/0096, 99/13/0242, und vom 4.8.2010, Zl. 2006/13/0169 sowie mit dem Klaglosstellungsbescheid gemäß § 299 Abs. 1 BAO vom 1.3.2001 sei insbesondere dem Vorwurf der fehlenden Wiederaufnahmeberechtigung Rechnung getragen worden und ergebe sich eine Bindungswirkung für die im fortgesetzten Verfahren in der Wiederaufnahmefrage zu treffende Entscheidung des Senats. Aus

diesem Grund werde für diese mündliche Verhandlung die Verlesung der Entscheidungsgründe der vorstehenden VwGH-Erkenntnisse beantragt, ehe in die Erörterung der Sache eingetreten werde (Anmerkung: die angeführten VwGH-Erkenntnisse wurden verlesen).

Die Frage – so die Bw. weiter – ob die Kenntnis vermeintlich neu hervorgekommener Tatsachen gemäß § 303 Abs. 4 BAO "*einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte*", sei auf Basis der **Rechtslage** zum Zeitpunkt der Erlassung des seinerzeitigen **Sachbescheides** zu beurteilen. Hierbei sei nach der UFS-Entscheidung vom 4.9.2007, GZ.

RV/0546-I/06, ausschließlich auf die *Rechtslage*, nicht jedoch auf die Verwaltungsübung oder Rechtsmeinung des Organwalters zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides – und nicht zum Zeitpunkt der Wiederaufnahme – abzustellen. Angesichts der gleichlautenden Bestimmungen des § 303 Abs. 1 und § 303 Abs. 4 BAO gelte dies für alle Fälle einer amtswegigen Wiederaufnahme.

Insbesondere ergebe sich eine **Änderung** der **Rechtslage** durch das VwGH-Erkenntnis vom 17.11.1992, Zlen. 91/14/0180, 0181, 0182. Bis dahin sei einer Hinzurechnung Abschnitt 34 Abs. 4 der GewSt-RL im Wege gestanden, derzufolge eine Hinzurechnung nicht vorzunehmen sei, wenn die Vergütungen beim Empfänger als selbständigem Gewerbetreibenden zur Steuer nach dem Gewbeertrag heranzuziehen seien. Damit stehe aber fest, dass für die Frage der Zulässigkeit der Wiederaufnahme die aus dem VwGH-Erkenntnis vom 17.11.1992, Zlen. 91/14/0180, 0181, 0182, geänderte (verböserte) Rechtsauslegung nicht rückwirkend herangezogen werden dürfe. Die mit Bescheiden vom 7. Juni 1993 verfügte Wiederaufnahme der Gewerbesteuer-Verfahren 1987-1990 erweise sich somit als rechtswidrig, wie anhand des beigefügten Tableaus (lt. Anlage 2) nachvollzogen werden könne.

Infolge der Schutzwirkung des § 307 Abs. 2 BAO sei die rückwirkende Anwendung des VwGH-Erkenntnisses vom 17.11.1992, Zlen. 91/14/0180, 0181, 0182, welche eine höchstgerichtliche Änderung der Rechtsauslegung gegenüber dem zuvor anzuwendenden Abschnitt 34 Abs. 4 der GewSt-RL unzulässig. Die Bestimmung des § 307 Abs. 2 BAO sei erst mit BGBl I 2002/97 mit Wirkung ab 26. Juni 2002 aufgehoben worden. Damit stehe fest, dass in den Sachentscheidungen – ungeachtet des mangelnden Hervorkommens neuer Tatsachen bzw. Beweismittel – die aus dem VwGH-Erkenntnis vom 17.11.1992, Zlen. 91/14/0180, 0181, 0182, geänderte Rechtsauslegung nicht hätte herangezogen werden dürfen. Die Gewerbesteuerbescheide 1987 bis 1990 stehen in krassem Widerspruch zur damals maßgeblichen Rechtslage des § 307 Abs. 2 BAO und erweisen sich daher als rechtswidrig. Infolge der zu erwartenden Stattgabe der Berufung in der Wiederaufnahmesache werde es zu einer Erledigung der Berufung gegen die Sachbescheide nicht zu kommen haben. Damit falle das Tatbestands-Element, nämlich die Eignung, "einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeiführen zu können", in sich zusammen.

Der Wiederaufnahmebescheid weise nur die stereotype Begründungsformel auf, der die von der Judikatur und Literatur geforderte und auf den konkreten Sachverhalt bezogene, nachvollziehbare Begründung der Ermessensübung fehle. Eine zweckmäßige Verfolgung der Rechte des Abgabepflichtigen werde damit verhindert. Die bei der Ermessensübung ins Kalkül zu ziehende *Zweckmäßigkeit* dürfe nicht alleine auf das öffentliche Interesse an einer geordneten und gesicherten Abgabenerhebung bezogen sein. Zweckmäßigkeit bedeute kein bedingungsloses Streben nach Mehrung der Staatseinnahmen, vielmehr müsse auch ein Abstellen auf den Zweck des Gesetzes und des damit verfolgten rechtspolitischen Zieles erfolgen. Die durch die Hinzurechnung gemäß § 7 Z 6 GewStG bewirkte *Mehrfachbelastung* freiberuflich tätiger Kapitalgesellschaften stehe dem Gesetzeszweck diametral entgegen. Der Maßstab der *Zweckmäßigkeit* sei offenkundig verletzt. Aufgrund der den Gesetzeszweck missachtenden Mehrfachbelastung mit Gewerbesteuer sei die verfügte Maßnahme als unbillig zu erachten. Das Abgehen von Abschnitt 34 der GewSt-RL und damit von einer langjährig als korrekt erachteten rechtlichen Beurteilung verstoße gegen den Grundsatz von Treu und Glauben und stehe als Unbilligkeit der Wiederaufnahme entgegen. Der Bw. sei aber infolge des Fehlens jeglicher sachverhaltsbezogener Ausführungen die Nachprüfbarkeit verwehrt, warum die belangte Behörde zum Schluss gekommen sein mag, dass die Wiederaufnahme billig und zweckmäßig sei und den gesetzlichen Anforderungen genüge. Die Wiederaufnahmebescheide vom 7. Juni 1993 haben sich mit den vorstehenden Tatbestandsmerkmalen nicht bzw. nicht ausreichend auseinander gesetzt und erweisen sich daher als rechtswidrig.

In der Eingabe vom 18. Jänner 2012 wird wiederholt darauf verwiesen, dass das von der BP herangezogene VwGH-Erkenntnis vom 17.11.1992, Zlen. 91/14/0180, 0181, 0182, durch das jüngere VwGH-Erkenntnis vom 14.12.2000, Zl. 2000/15/0124, überholt erscheine. Nach den Ausführungen in dem vorstehenden Erkenntnis könne die Rechtsform als Steuersubjekt nicht negiert werden, um so deren Tätigkeit einem anderen Steuersubjekt zuzurechnen. Denn eine Gesellschaftsgründung führe alleine noch nicht dazu, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu dem Schluss zu gelangen, die Kapitalgesellschaft sei nicht existent. Im Beschwerdefall sei weder die gewählte Rechtsform ungewöhnlich, noch sei in Ansehung der Kommunalsteuer eine Steuerersparnis eingetreten. Daher sei die Annahme der belangten Behörde rechtswidrig, die Geschäftsführerbezüge des JP würden in wirtschaftlicher Betrachtungsweise von der Bf. gewährt. Die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise stelle im Fall der Bw. einen analogen rechtswidrigen Durchgriff durch die Rechtsform der Kapitalgesellschaft dar und sei rechtswidrig.

Sollte dem in der Wiederaufnahmefrage gestellten Berufungsantrag nicht schon allein aufgrund der Ausführungen in Punkt II. der Eingabe vom 18. Jänner 2012 entsprochen werden, werden die Verlesung des von Dr.B. erstellten Gutachtens und abermals die Verlesung der

Erwägungen der Entscheidungsgründe in der Berufungsentscheidung vom 6.11.1997 (Anmerkung: 7.11.1997, GZ. 6-94/2133/05 und RV/132-06/05/97) ab Seite 5 beantragt. Insbesondere werde in Abrede gestellt, dass die Gewährung von Bezügen und sonstigen Vorteilen für die Tätigkeit des wesentlich beteiligten Gesellschafters vorliege. Dies insbesondere deshalb, da andernfalls gegen das Legalitätsprinzip und gegen weitere abgabenrechtliche Prinzipien wie zB der Zurechnung von Einnahmen und Einkünften verstoßen werde.

VI.3.2) zusätzliches Parteivorbringen bei mündlicher Verhandlung am 18. Jänner 2012:

Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurde abermals darauf verwiesen, dass die Finanzlandesdirektion seinerzeit mit Berufungsentscheidung vom 7.11.1997, GZ. 6-94/2133/05 und RV/132-06/05/97, der Bw. in der Sachentscheidung unter Hinweis auf Abschnitt 34 Abs. 4 der GewSt-Richtlinien sowie der abgeführten Lohnsummensteuer Recht gegeben habe. Da der VwGH mit dem Erkenntnis vom 28.6.2000, Zlen. 98/13/0096 und 99/13/0242, dem beschwerdeführenden Präsidenten der FLD "im Ergebnis" Recht gegeben habe, sei eine Bindungswirkung in diesem Verfahren gegeben. In diesem Erkenntnis habe der VwGH auch gesagt, dass die Wiederaufnahme zu Unrecht verfügt worden sei, weil im Spruch kein anderes Ergebnis zu Stande habe kommen können.

Wenn dem Präsidenten der FLD "im Ergebnis Recht zu geben sei", stelle der VwGH klar, dass sich nur im Ergebnis die Richtigkeit zeige. Nach der Argumentation des Präsidenten sei die Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG zulässig gewesen. Der VwGH hätte zum Inhaltlichen eigentlich gar nichts sagen müssen, er habe aber trotzdem den vorstehenden Nachsatz fallen gelassen. Aus den beiden VwGH-Erkenntnissen vom 28.6.2000, Zlen. 98/13/0096 und 99/13/0242, und vom 4.8.2010, Zl. 2006/13/0169, ergebe sich nach Auffassung der Bw. eine Bindungswirkung für die im fortgesetzten Verfahren in der Wiederaufnahmsfrage zu treffende Senatsentscheidung.

Bis zum Ergehen des VwGH-Erkenntnisses vom 17.11.1992, Zl. 91/14/0180, sei Abschnitt 34 Abs. 4 der GewSt-RL einer allfälligen Hinzurechnung gemäß § 7 Z 6 GewStG entgegengestanden. Da für die Frage der Wiederaufnahme nur die Rechtslage zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide herangezogen werden könne, falle das Erkenntnis vom 17.11.1992 erst nach dem relevanten Zeitpunkt und dürfe auf den Fall der Bw. nicht angewandt werden.

Seitens der Bw. werde bestritten, dass der zwischen der Bw. und der B1-GmbH bzw. M-GmbH geschlossene Werkvertrag nicht bekannt gewesen sei. Ebenso dessen Eignung, auf der Basis der seinerzeit geltenden Rechtslage einen anderslautenden Bescheid herbeizuführen. Dies sei nach Auffassung der Bw. zu wenig gegeben, da einerseits auf den damaligen Zeitpunkt zurück zu blicken sei und andererseits das VwGH-Erkenntnis vom 17.11.1992, Zl. 91/14/0180, erst

Jahre später ergangen sei. Dementsprechend hätte auch kein anderslautender Bescheid daraus resultiert.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens liege im *Ermessen* der Behörde, sei aus Rechtsschutzgründen entsprechend zu begründen und müsse sich im Spiel der *Zweckmäßigkeit* und *Billigkeit* ergeben. *Zweckmäßigkeit* liege nicht vor, wenn der Gesetzeszweck der Hinzurechnungsvorschrift des § 7 Z 6 GewStG missachtet werde. Billigkeit sei aufgrund der verfügbaren Mehrbelastung sowie aufgrund des Abgehens von einer Rechtslage, auf die vertraut worden sei, nicht gegeben. Im Übrigen mache der "Stehsatz" der BP nicht nachvollziehbar, wie die Behörde zur entsprechenden Entscheidung gekommen sei.

In den Veranlagungszeiträumen seien insbesondere "Bezüge oder sonstige Vorteile für die Tätigkeit des wesentlich beteiligten Gesellschafters" nicht vorgelegen, da Werkvertragshonorare an eine dritte Gesellschaft bezahlt worden seien. Zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide sei der Tatbestand für eine Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG nicht vorgelegen. Erst mit der Veröffentlichung des VwGH-Erkenntnisses vom 17.11.1992, Zlen.

91/14/0180, 0181, 0182, habe es einen "Schwenk" der Rechtsauslegung dahingehend gegeben, dass über Wegdenken der Zwischengesellschaft, d.h. der B1-GmbH und M-GmbH über Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise die Gewährung von Bezügen direkt auf die Ebene der Bw. verschoben worden sei. Das sei aber nach Auffassung der Bw. nicht gerechtfertigt – aber ein bedingtes Zutreffen des Vorliegens von "Bezügen oder sonstigen Vorteilen wesentlich beteiligter Gesellschafter" sei ab dem 17.11.1992, nicht aber zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide gegeben gewesen. Dies sei somit nicht geeignet, einen im Spruch anderslautenden Bescheid zu bewirken.

VI.3.3) Ausführungen der Vertreterin des Finanzamtes:

Den Ausführungen der Bw. hält die Vertreterin des Finanzamtes entgegen, dass sich der VwGH in dem aufhebenden Erkenntnis vom 28.6.2000, Zlen. 98/13/0096 und 99/13/0242, in der Sachfrage der Hinzurechnung gemäß § 7 Z 6 GewStG gar nicht geäußert habe, das sei reine Auslegungssache. In dem VwGH-Erkenntnis vom 17.11.1992, Zl. 91/14/0180, habe sich der VwGH erstmals mit dieser Rechtsansicht befasst. Zur Frage der in Rede stehenden Hinzurechnung wurde ausgeführt, es sei gerade der Gesetzeszweck, dass eine Hinzurechnung gemäß § 7 Z 6 GewStG nicht durch das "Konstrukt" der Zwischenschaltung einer anderen Gesellschaft "ausgehebelt" werde. Das Gewerbesteuergesetz würde in der Frage dieser Hinzurechnung nicht zwischen freiberuflicher und gewerblicher Tätigkeit differenzieren.

Hinsichtlich der Zulässigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens in Bezug auf § 303 Abs. 4 BAO und § 307 Abs. 2 BAO sei auf das VwGH-Erkenntnis vom 11.5.2005, Zl. 2001/13/0050, im Falle der M-GmbH zu verweisen, wo eine Hinzurechnung gemäß § 7 Z 6

GewStG für zulässig erachtet worden sei, da es sich dabei um "durchlaufende Posten" handle. Folglich liege keine Änderung der Rechtsauslegung vor. Im vorliegenden Fall sei zwar das Werkvertragsverhältnis der Bw. zur der B1-GmbH, nicht aber das zur M-GmbH offengelegt worden.

VI.3.4) Replik der Bw. zu Vorbringen des Finanzamtes:

Aus dem Hinweis der Vertreterin des Finanzamtes, dass sich der VwGH in dem Erkenntnis vom 17.11.1992, Zlen. 91/14/0180, 081, 0182, erstmals mit dieser Rechtsansicht befasst habe, ließe sich – so die Bw. – ein Verweis auf § 307 Abs. 2 BAO damaliger Rechtslage ableiten. Da gäbe es strittige Judikatur, die nach Auffassung der Bw. nicht zur Gänze Folgejudikatur dergestalt darstelle, dass nur ein Abgehen von einer Rechtsauffassung den Verböserungsschutz nach sich ziehe. Die Bw. gehe es nicht um die Frage, ob in einem Sachbescheid dieses oder jenes Erkenntnis berücksichtigt werden dürfe, sondern gehe einen Schritt zurück auf die Frage des Wiederaufnahmegrundes: Dieser sei nur dann gegeben, wenn sich der zuständige Referent in den Jahren 1988/89 anders entschieden hätte, hätte er Kenntnis von dem Werkvertrag gehabt. Insbesondere sei darauf abzustellen, ob dies auf Basis der damaligen Rechtsauffassung /Rechtsauslegung einen anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Das in Rede stehende Erkenntnis vom 17.11.1992, Zl. 91/14/0180, sei ein "Schwenk" des VwGH in die Richtung, dass er davon ausgehe, dass man sich die Zwischengesellschaft wegdenken solle. Insbesondere gebe es in dieser Frage eine neue höchstgerichtliche Meinung, da dies bis dahin anders beurteilt worden sei. Ohne das VwGH-Judikat vom 17.11.1992, Zl. 91/14/0180, das diesen Durchgriff stütze, wäre der Referent im Jahre 1988 nicht auf die Idee gekommen, dass er auf die zwischengeschaltete GmbH durchgreife. Vielmehr hätte sich der Referent auf Basis des Gesetzeswortlauts sowie der Richtlinie, welche für ihn eine bindende Anweisung darstelle, orientiert. Das vorstehende Erkenntnis habe eine Änderung der "Verwaltungsgebarung" bewirkt, durch das vorstehende Erkenntnis seien die Gewerbesteuer-Richtlinien mehr oder weniger "over-ruled" worden.

Die Rechtslage ergebe sich als Summe von Gesetzestext und Auslegung der Gesetze. Um den Sinn eines Gesetzes zu erschließen, sei dem Wortsinn nachzugehen. Wenn dann irgendwelche Fragen offen bleiben, gebe es Schlüsse, die eine logische Interpretation ergeben. Im vorliegenden Fall sei der Wortsinn des Gesetzes ganz klar. Im Hinblick auf die Änderung der Rechtsauslegung beziehe sich die Bw. nicht auf § 307 Abs. 2 BAO, sondern auf § 303 Abs. 4 BAO. Die Bestimmung des § 303 Abs. 4 BAO stelle darauf ab, dass die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anders lautenden Bescheid bewirkt hätte. Insbesondere sei eine begriffliche Vermischung zwischen § 303 Abs. 4 BAO und § 307 Abs. 2 BAO zu vermeiden. Es sei § 303 Abs. 4 BAO, der eine Wiederaufnahme gestattet, von § 307 Abs. 2 BAO zu trennen, der

in der Sachentscheidung eine verböserte Auslegung – auf Basis VwGH/VfGH – zu Lasten des Steuerpflichtigen verbiete.

Der § 307 Abs. 2 BAO greife beispielsweise für den Fall, dass aufgrund eines kleinen Teilbereiches etwas aufgenommen und in der Sachentscheidung zusätzlich verbösert werde. Die Bw. sei jetzt noch nicht bei der Sachentscheidung, sondern bei der Frage, ob eine Wiederaufnahme verfügt werden dürfe. Bei dieser Frage sei nach Auffassung des UFS ausschließlich auf die Rechtslage, nicht jedoch auf die Verwaltungsübung oder Rechtsmeinung zu dem Zeitpunkt, in dem das *erste* Verfahren bescheidmäßig abgeschlossen worden sei, abzustellen.

Dem Umstand, dass in den dem VwGH-Erkenntnis vom 17.11.1992, Zl. 91/14/0180, zu Grunde liegenden vergleichbaren Fall eine Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt worden sei, hält die Bw. entgegen, es sei nicht auszuschließen, dass auch andere Wiederaufnahmegründe vorgelegen und deshalb der Einstieg in das Verfahren zulässig gewesen sei.

Nach Auffassung der Bw. sei es ständige Lehre seit 1953 gewesen, dass beim anderen abgeflossene und an einen gewerbesteuerpflichtigen Empfänger zugeflossene Beträge nach Abschnitt 34 der GewSt-RL nicht gemäß § 7 Z 6 GewStG hinzuzurechnen seien. Der VwGH habe in einem Einzelfall eine Auffassung vertreten, die mit der Lehre nicht auf Gleich gebracht werden könne – gelegentlich gebe es auch Fehlurteile. Die von Philipp vertretene Lehre sei auch einer der Aspekte nach § 303 Abs. 4 BAO, die vom betreffenden Referenten damals hätte berücksichtigt werden müssen.

Wiederholt wird von der Bw. darauf verwiesen, dass dem Finanzamt die werkvertraglichen Beziehungen der Bw. zur B1-GmbH sowie zur M-GmbH bekannt gewesen seien – in diesem Zusammenhang werde auf das Investitionsprämienverfahren die dazu ergangene Berufungsentscheidung verwiesen. Das Investitionsprämienverfahren sei Bestandteil des einkommensteuerlichen Gewinnermittlungsverfahrens und daher dem Finanzamt bekannt. Betreffend die M-GmbH habe seitens der Bw. *keine Veranlassung* bestanden, Unterlagen vorzulegen, sonst müsste man praktisch jedes Jahr mit der Veranlagung Werkverträge mit den Steuererklärungen vorlegen. Aus den jährlich eingereichten Gewerbesteuer-Erklärungen gehe iZm dieser Hinzurechnung hervor, wer ist Gesellschafter, wer ist Geschäftsführer und welche Bezüge habe der wesentlich beteiligte Gesellschafter von der Gesellschaft erhalten. Später in den Vorhalten sei der Werkvertrag der Bw. mit der M-GmbH sehr wohl bekannt gegeben worden.

Nach den weiteren Ausführungen der Bw. gäbe es keinen eigentlichen Werkvertrag, der zwischen der Bw. und der M-GmbH abgeschlossen worden sei, da die M-GmbH in den mit der B1-GmbH geschlossenen Werkvertrag "eingetreten" sei. Mit diesem Eintritt sei das seit 1984 bestehende Rechtsverhältnis fortgesetzt worden. Dem Finanzamt sei bekannt gewesen, dass die B1-GmbH der Bw. die Leistungen des S.L. zur Verfügung stelle, habe aber dies nicht zum

Anlass genommen, einen weiteren Vorhalt zu erlassen, um dies für einer Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG tiefer zu erforschen. Vielmehr habe sich das Finanzamt auf die Rechtslage/-auslegung von damals zurückgezogen und von einer Hinzurechnung abgesehen. Durch den Vertragseintritt habe sich bei gleicher Konstellation – außer dem Namen der zweiten Gesellschaft – nichts geändert. Für die Bw. sei nicht zu erwarten gewesen, dass ein Sachverhalt anders beurteilt würde, nur weil ein anderer Name darauf steht. Hinsichtlich der Bindungswirkung zwischen Körperschaft- und Gewerbesteuerverfahren werde auf Rz 8f zu § 7 im "Philipp-Kommentar" verwiesen.

Bezüglich des "Neu-Hervorkommens" von Tatsachen gehe die Bw. davon aus, dass Sachverhalte, die im Verfahren der B1-GmbH oder bei der M-GmbH aufgetaucht seien, gleichzeitig hinsichtlich der Bekanntheit und Aktenkundigkeit am Finanzamt ebenso im Referat vorgelegen seien. Dies in Zusammenhang damit, dass der Vorhalt vom 13. November 1990 sowie die Vorhaltsbeantwortung vom 23. November 1990 das Steuerverfahren der M-GmbH zu St.Nr. St.Nr2., betroffen haben.

In Form einer nicht näher bezeichneten persönlichen Notiz, die sich S.L. gemacht habe, sei aktenkundig, dass der Betriebsprüfer geäußert habe, dass "dies ein neuer Versuch sei, diese Rechtsfrage der Hinzurechnung zu lösen". Im Bundesministerium für Finanzen sei S.L. mitgeteilt worden, dass ein "Durchgriff" gewagt werden würde. Das habe S.L. in einer Aktennotiz festgehalten, die aber nicht im Akt sei.

Aus der an die Bw. gerichteten Stellungnahme des BMF vom 18.11.1992, GZ. C 71/3/2-IV/6/92, ergibt sich in diesem Zusammenhang, dass eine Überprüfung der Vorgangsweise der BP ein offensichtliches gesetzwidriges Verhalten der BP nicht erkennen lasse. Die Aktivierung des § 7 Z 6 GewStG liege auf der Linie der jüngeren Rspr zur Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften. Gerade nach dem VwGH-Erkenntnis vom 10.5.1988, Zl. 87/14/0084, sei die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise geboten. Ein Gestaltungsmissbrauch sei nach Auffassung der Abgabenbehörde nicht gegeben. Durch diese gewerbsteuerliche Beurteilung werde die M-GmbH als Steuersubjekt nicht negiert.

Zu der Stellungnahme des BMF vom 18.11.1992, GZ. C 71/3/2-IV/6/92, wird von der Bw. wiederholt ausgeführt, dass das darin angeführte VwGH-Erkenntnis vom 10.5.1988, Zl.

87/14/0084, nicht auf den Fall der Bw. anwendbar sei, da es sich auf die Rechtsform einer "GmbH & Co KG" beziehe und daher nichts Vergleichbares zeige. Ansonsten habe das BMF bestätigt, dass im Falle der Bw. kein Missbrauch vorliege. Der Betriebsprüfer habe auch gesagt, dass sich die BP auf einem Wege befindet, der damals "im Fluss" gewesen sei. Das sei evident, mehr könne daraus nicht abgeleitet werden. Bei einem ersten Gespräch mit dem Betriebsprüfer habe dieser auf das VwGH-Erkenntnis vom 30.5.1990, Zl. 86/13/0046, verwiesen.

Im Zuge der BP sei dann aber das weitere VwGH-Erkenntnis vom 17.11.1992, Zl. 91/14/0180, abgewartet worden. Insbesondere sei die Stellungnahme des BMF vom 18.11.1992, GZ. C 71/3/2-IV/6/92, die Wurzel des Übels, da dieses Schreiben den nachgeordneten Instanzen den Weg zum weiteren Vorgehen geebnet habe. Dieses Schreiben habe die BP als "Freibrief" erachtet und sich berechtigt gesehen, die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Falle der Bw. zur Anwendung zu bringen. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise sei aber kein Instrument zur Beurteilung von Rechtsfragen, sondern ein Instrument zur Beurteilung wirtschaftlicher Sachverhalte. Im Falle der Bw. seien jedoch keine wirtschaftlichen Sachverhalte strittig gewesen, da die Sachverhalte völlig klar gewesen seien.

Nach den weiteren Ausführungen von S.L. seien die B1-GmbH und in weiterer Folge die M-GmbH die Dienstgeber von S.L. gewesen, die Arbeitslöhne iSd § 25 EStG ausbezahlt und ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachgekommen seien. Die Bw., die aber keinerlei Bezüge abzurechnen hatte, sei daher ein denkbar ungeeignetes Muster oder Beispiel für einen "Durchgriff" durch die Rechtsform, da die Verhältnisse nicht "gestalterisch" zustande gekommen seien.

In Zusammenhang mit der Zurechnung von Einkünften sei auf Rz 104 der ESt-Richtlinien zu verweisen, die voriges Jahr in geänderter Fassung ergangen seien. Die Geschäftsführertätigkeit und damit die Organfunktion sei eine persönlich ausübbarer Tätigkeit, aufgrund derer S.L. unmittelbar Ansprüche gegen die Bw. auf Entlohnung zustehen. In diesem Zusammenhang werde auf das jüngst erschienene Buch von Dr. Bodis "Einkünfte und Zurechnung bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften" hingewiesen.

Dr. Bodis sei beim Abschluss seiner Arbeiten zu dem Ergebnis gekommen, dass bei solchen Rechtsverhältnissen "Scheingeschäfte" vorliegen und knüpfe damit bei § 23 BAO an der Zurechnungsfrage von Einkünften an. Verdeckt wären hier die Tatsache des Dienstverhältnisses zur gestellenden Firma und die Tatsache der Nichthonorierung von Organwalterleistungen. Aus der Organwalterfunktion erwachse kein Entlohnungsanspruch, der keinen eigenen Tatbestand des Zufließens darstelle. Auf das was S.L. Anspruch habe, sei an die gestellende Gesellschaft abgetreten worden und bei der B1-GmbH bzw. M-GmbH jeweils eine verdeckte Einlage. Damit sei das Geld dort, wo es durch das Scheingeschäft "Werkvertrag" und "Dienstvertrag" geflossen sei. Die Weiterverfolgung der von Dr. Bodis entwickelten Theorien hätte das Auflösen aller dieser Rechtsverhältnisse zur Folge, die sich über Jahre und Jahrzehnte in der Praxis ergeben haben. Faktum sei aber, dass diese Theorie im Bereich der Einkünfteerzielung und damit im Bereich der *Körperschaftsteuer* und nicht im Bereich der Gewerbesteuer ansetze. Die Körperschaftsteuerbescheide 1987 bis 1990 seien aber endgültig rechtskräftig, das Verfahren betreffend die Körperschaftsteuerbescheide könne auch nicht wiederaufgenommen werden. Unter Zugrundelegung der von Dr. Bodis entwickelten Theorie hätte S.L. Einkünfte

von der Bw. als Dienstbezüge zu versteuern, da es eine andere Steuerrechtsfigur als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht gebe.

Die Bw. verweist weiters auf den Umstand, dass in den Werkverträgen die Geschäftsführervergütung mit 3% des Umsatzes aus wirtschaftstreuhänderischer Tätigkeit einen gesondert entlohnenden Punkt darstelle. In der Gewinn- und Verlustrechnung der M-GmbH ab 1988 sei nachzulesen, dass die Geschäftsführervergütung ein Posten der Gewinnermittlung unter den Einnahmen sei. Diese Geschäftsführervergütung wäre nach der von Dr. Bodis entwickelten Theorie jener Betrag, der einen unmittelbaren Entgeltsanspruch des S.L. gegenüber der Bw. auslösen könnte, nicht hingegen Entgelte, die außerhalb der Geschäftsführungstätigkeit für Beratungs- oder Prüfungstätigkeiten gewährt werden.

Eine Hinzurechnung gemäß § 7 Z 6 GewStG sei nicht zulässig, da sie – gemäß der von Dr. Bodis entwickelten Theorie – über das Körperschaftsteuerverfahren hätte laufen müssen. Sollte diesem Antrag aber nicht entsprochen werden, werde beantragt, für die Jahre 1987 bis 1990 wie folgt eine Hinzurechnung gemäß § 7 Z 6 GewStG auf Basis der Geschäftsführungsentgelte vorzunehmen:

Hinzurechnungsbetrag:	Betrag:
Jahr 1987 (Mittelwert):	490.734,00
Jahr 1988:	501.805,80
Jahr 1989:	489.676,50
Jahr 1990:	480.720,80
SUMME:	1.962.937,10

Dies decke sich mit den Ausführungen in der letzten Berufungsentscheidung vom 20.12.2005, GZ. RV/3324-W/02, wonach aus der Bestellung des Geschäftsführers ein Anspruch auf Bezahlung einerseits und eine Pflicht zur Leistung eines angemessenen Entgelts andererseits abzuleiten sei.

Hinsichtlich der Entgelte aus wirtschaftstreuhänderischen Leistungen gebe es nach Auffassung der Bw. – im Gegensatz zu den Geschäftsführungsentgelten – keinen Anspruchs begründenden Anlass, sodass man für die Beraterhonorare einen "Durchgriff" durch die Kapitalgesellschaft tätige. Da die Geschäftsführungstätigkeit als Organwaltertätigkeit nur höchstpersönlich ausgeübt werden könne, entstehe nach der von Dr. Bodis entwickelten Theorie ein persönlicher Anspruch des S.L. auf eine Vergütung. Auf Basis einer abgespeckten vertraglichen Hinzurechnung auf Basis der Geschäftsführungsentgelte könne sich die Bw. mit der neueren Judikatur zufrieden geben und müsse nicht nochmals in die Beschwerde gehen.

Nach Auffassung der Bw. sei die Missbrauchsregelung Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, die durch die Normen der §§ 21 und 22 BAO umzusetzen sei. Eine wirtschaftliche

Betrachtungsweise werde in dem Sinn gesehen, dass ein typisches, fingiertes Geschehen der Besteuerung zu Grunde gelegt werde. Das sei weder aus § 21 BAO ableitbar, noch mit Art. 18 B-VG vereinbar.

Über die Berufung wurde erwogen:

I.) amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens 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.

Mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid ist gemäß § 307 Abs. 1 BAO unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.

Gemäß § 307 Abs. 2 BAO idF BGBl 660/1989 darf in der Sachentscheidung eine seit der Erlassung des früheren Bescheides eingetretene Änderung der Rechtsauslegung, die sich auf ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes oder auf eine allgemeine Weisung des Bundesministeriums für Finanzen stützt, nicht zum Nachteil der Partei berücksichtigt werden.

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.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO in der für das Jahr 1993 geltenden Fassung, BGBl 312/1997, (wo die Wiederaufnahmebescheide erlassen wurden) wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährung neu zu laufen.

Nach § 209a Abs. 1 BAO in der aktuellen Fassung BGBl I 180/2004, steht einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Nach § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Nach Abs. 3 leg.cit. haben die Abgabenbehörden Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

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. Insbesondere, ob die zwischen der Bw. einerseits und der B1-GmbH bzw. M-GmbH andererseits geschlossenen Werkverträge (über die Beistellung des S.L. als Geschäftsführer) in den wiederaufzunehmenden Verfahren nicht bekannt gewesen bzw. erst im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegt worden seien und somit die zwischen der Bw. und der B1-GmbH bzw. M-GmbH bestehenden Rechtsbeziehungen als entscheidenden neu hervorgekommenen Tatsachen iSd § 303 Abs. 4 BAO erachtet worden seien. Darüber hinaus sei nach Auffassung der Bw. die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens weder zweckmäßig noch billig.

I.1) Neuhervorkommen von Tatsachen betreffend die amtswegige Wiederaufnahme:

Wiederaufnahmegründe sind bereits im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die erst später hervorkommen (nova reperta). Erst später entstandene Umstände (nova producta) stellen jedoch keine Wiederaufnahmegründe 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* derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. VwGH 29.5.2001, Zl. 97/14/0036).

Bei der Beurteilung, ob es sich um eine neu hervorgekommene Tatsache handelt, ist zu prüfen, ob dem veranlagenden Beamten zugemutet werden konnte, diese Tatsache zu kennen. Dies wird dann der Fall sein, wenn sich ein gehöriger Hinweis auf sie in den Akten findet (vgl. VwGH 21.10.1971, Zl. 910/70). Folglich 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). Demnach ist bei der Prü-

fung der Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens darauf abzustellen, ob die Kenntnis bei richtiger Beurteilung aller Umstände einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (vgl. VwGH 19.12.1984, Zl. 82/16/0067).

Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich auf den Wissensstand des jeweiligen Veranlagungs*jahres* bzw. Besteuerungsperiode (vgl. VwGH 16.9.2003, Zl. 2000/14/0175-0177; 18.9.2003, Zl. 99/15/0120; 27.4.2000, Zl. 97/15/0207 mwN). Die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens sind *periodenbezogen* zu beurteilen (vgl. VwGH 27.4.2000, Zl. 97/15/0207). Daher erweist sich eine bei der Veranlagung zur Einkommensteuer 2000 bekannt gegebene Tatsache für die Veranlagung zur Einkommensteuer 2002 als neu hervorgekommene Tatsache (vgl. VwGH 15.12.2010, Zl. 2007/13/0157).

In den dem VwGH-Erkenntnis vom 22.3.2000, Zl. 99/13/0253, zu Grunde liegenden Fall wurde es hinsichtlich des *Wissensstandes* des Finanzamtes für die Verfügung der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens als unerheblich angesehen, dass das Finanzamt bei der erstmaligen Erlassung der Einkommensteuerbescheide 1992 und 1993 hätte wissen "müssen", dass der Bw. schriftstellerische Einkünfte bezogen habe, da er dies "jahrelang bis einschließlich 1988" erklärt und dementsprechend veranlagt worden sei (vgl. VwGH 22.3.2000, 99/13/0253).

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).

Aus welchen Gründen die Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde unbekannt geblieben sind, ist für das Vorliegen des Wiederaufnahmegrundes unerheblich. Insbesondere ist es auch unerheblich, ob die neuen Tatsachen oder Beweismittel aus Verschulden der Abgabenbehörde erst nach Abschluss des Verfahrens hervorgekommen sind. 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).

Entscheidend ist dabei jener Wissensstand des Finanzamtes einschließlich des Betriebsprüfers im Zeitpunkt der Erlassung des (Erst)Bescheides, mit dem das wiederaufzunehmende Verfahren abgeschlossen wurde (vgl. VwGH 18.9.1995, Zl. 85/13/0087; 3.7.1996, Zl. 93/13/0171).

Nach dem diesem Verfahren vorangegangenen und aufhebenden VwGH-Erkenntnis vom 4.8.2010, Zl. 2006/13/0169, sah das Finanzamt den Grund für die Wiederaufnahme der gegenständlichen Gewerbesteuer-Verfahren 1987 bis 1990 – neben dem bloß allgemein gehaltenen Hinweis auf Tz. 19 des Prüfberichts – konkret darin, dass die zwischen der Bw. einerseits und der B1-GmbH bzw. M-GmbH andererseits geschlossenen Werkverträge über die Beistellung des S.L. als Geschäftsführer nicht bekannt waren, da diese Werkverträge erst im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegt wurden und die zwischen der Bw. einerseits und der B1-GmbH bzw. M-GmbH bestehenden Rechtsbeziehungen über die Beistellung des S.L. als die neu hervorgekommenen Tatsachen iSd § 303 Abs. 4 BAO erachtet wurden (vgl. VwGH 4.8.2010, Zl. 2006/13/0169).

Damit wird für das Berufungsverfahren betreffend die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens die "**Sache**" gemäß § 289 Abs. 2 BAO aufgrund der Bindungswirkung des aufhebenden VwGH-Erkenntnisses festgelegt (vgl. VwGH 4.8.2010, Zl. 2006/13/0169; 4.3.2009, Zl. 2008/15/0327). Das Berufungsverfahren betreffend die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens ist demnach auf die Prüfung der Frage beschränkt, ob dem Finanzamt bei der Erlassung der im wiederaufgenommenen Verfahren aufgehobenen Gewerbesteuer(erst)bescheide 1987 bis 1990 die zwischen der Bw. einerseits und der B1-GmbH bzw. M-GmbH andererseits bestehenden *Rechtsbeziehungen* bekannt waren.

Vor der vom Finanzamt verfügten amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO wurden in Bezug auf die zwischen der Bw. einerseits und der B1-GmbH bzw. M-GmbH bestehenden Rechtsbeziehungen über die Personalgestellung des S.L. durch die B1-GmbH bzw. M-GmbH in dem nachstehend bezeichneten Umfang offen gelegt:

In den Gewinn- und Verlustrechnungen der Jahre 1986 und 1987 sind – wie sich im Zuge der BP herausstellte – 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

Aus den vorstehenden, unter der Bilanzposition "Honorare für werkvertragliche Mitarbeit" bzw. "Fremdleistungen" ausgewiesenen Beträgen ist jedoch kein Zahlungsempfänger und damit nicht das Werkvertragsverhältnis der Bw. zur B1-GmbH und das ab September 1987 zur M-GmbH bestehende Werkvertragsverhältnis erkennbar.

Im Zuge der Veranlagung der Bw. zur Körperschaftsteuer 1986 wurde mit Eingabe vom 29. März 1988 in Beantwortung des Vorhaltes vom 18. März 1988 offen gelegt, dass hinsichtlich der in der Bilanz zum 31.12.1986 ausgewiesenen "Honorare für *werkvertragliche Mitarbeit*" im Betrag von S 7.263.318,16 für den Teilbetrag iHv S 5.783.842,72 die B1-GmbH in 10xx Wien, C-Straße, als Empfängerin anzusehen sei.

Im Zuge der Überprüfung der Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat März 1987 legte die Bw. mit Eingabe vom 11. Juni 1987 auf den Vorhalt des Finanzamtes vom 20. Mai 1987 u.a. die mit 2. und 30. März 1987 datierten und von der B1-GmbH an die Bw. gelegten Eingangrechnungen über "*werkvertragliche Leistungen* im Februar/März 1987" vor. Aus diesen Rechnungen ergibt sich, dass von der B1-GmbH an die Bw. zwischen 6. und 9. Arbeitswoche sowie zwischen 10. und 13. Arbeitswoche im März 1987 lt. den beigefügten Arbeitsberichten die nachstehenden Leistungen durch S.L. erbracht wurden:

Std/ km:	werkvertragl. Leistungen Februar 1987:	Betrag:	Std/ km:	werkvertragl. Leistungen März 1987:	Betrag:
	S.L.:			S.L.:	
102,0	Stunden zu 90% von S 750,--:	36.112,50	53,5	Stunden zu 90% von S 750,--:	68.850,00
190,0	Stunden zu 90% von S 650,--:	105.592,50	180,5	Stunden zu 90% von S 650,--:	111.150,00
-	km zu 90% von S 5,--:	-	-	km zu 90% von S 5,--:	-
292,0	SUMME:	141.705,00			180.000,00

	V.W.:	Betrag:		V.W.:	Betrag:
77,0	Stunden zu 90% von S 750,--:	51.975,00	140,0	Stunden zu 90% von S 750,--:	94.500,00
110,0	Stunden zu 90% von S 650,--:	64.350,00	94,0	Stunden zu 90% von S 650,--:	54.990,00
43,0	km zu 90% von S 5,--:	193,50	84,0	km zu 90% von S 5,--:	378,00
	SUMME:	116.518,50		SUMME:	149.868,00

	P.P.:	Betrag:		P.P.:	Betrag:
100,0	Stunden zu 90% von S 750,--:	67.500,00	91,5	Stunden zu 90% von S 750,--:	61.792,50
98,5	Stunden zu 90% von S 650,--:	57.622,50	56,5	Stunden zu 90% von S 650,--:	33.052,50
213,0	km zu 90% von S 5,--:	958,50	61,0	km zu 90% von S 5,--:	274,50
	SUMME:	126.081,00		SUMME:	95.089,50
	GESAMTBETRAG (netto):	384.304,50		GESAMTBETRAG (netto):	424.957,50
	10% Umsatzsteuer:	38.430,45		10% Umsatzsteuer:	42.495,75
	GESAMTBETRAG (brutto):	422.734,95		GESAMTBETRAG (brutto):	467.453,25

Aufgrund dieser Vorhaltsbeantwortung vom 11. Juni 1987 ist davon auszugehen, dass der zuständige Referent bzw. Sachbearbeiter im Finanzamt Kenntnis von den Rechtsbeziehungen der Bw. zur B1-GmbH betreffend die Beistellung des S.L. zumindest für die im Vorhalt angeführten Zeiträume hatte. Es kann daher seitens des Finanzamtes nicht mit Erfolg argumentiert werden, dass die Rechtsbeziehungen zwischen der Bw. und der B1-GmbH nicht bekannt waren, wobei jedoch der Werkvertrag erst im Zuge der BP vorgelegt wurde.

Keine Kenntnis hatte das Finanzamt hingegen von den zwischen der Bw. einerseits und der M-GmbH andererseits für die Zeiträume September bis Dezember 1987 und die Jahre 1988 bis 1990 bestehenden Rechtsbeziehungen.

Wenn in der Berufung vom 15. Juli 1993 in diesem Zusammenhang geltend gemacht wird, dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern sei mit Eingabe vom 2. September 1987 der Eintritt der M-GmbH in den zwischen der Bw. und der B1-GmbH geschlossenen Werkvertrag angezeigt worden, so ist dem zu entgegnen, dass damit die Begründung des Dienstverhältnisses von S.L. zur M-GmbH mit Wirkung vom 1. September 1987 lediglich dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern offengelegt wurde. Die dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern angezeigten Rechtsverhältnisse sind beim Finanzamt für Körperschaften für die Veranlagungsverfahren der Bw. zur Körperschaft- und Gewerbesteuer 1987 bis 1990 daher neu hervorgekommen.

Von den ab September 1987 zwischen der Bw. und der M-GmbH bestehenden Rechtsbeziehungen erlangte das Finanzamt für Körperschaften erst durch die abgabenbehördliche Prüfung für die Jahre 1987 bis 1990 Kenntnis. Diese Rechtsbeziehungen zwischen der Bw. und der M-GmbH stellen eine neue Tatsache dar, die für die Jahre 1987 bis 1990 die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen.

Erst durch die Kenntnis der werkvertraglichen Beziehungen zwischen der Bw. einerseits und der M-GmbH andererseits wurde für das Finanzamt erkennbar, dass S.L. für die Besorgung der *Geschäftsführung* und für die Erbringung *wirtschaftstreuhänderischer Aufgaben* bei der Bw. durch Zwischenschaltung der M-GmbH für den Zeitraum September bis Dezember 1987 und die Jahre 1988 bis 1990 entlohnt wurde. Der Sachverhalt wurde demnach nicht so offen gelegt, dass sie schon 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).

Den Ausführungen in der mit 18. Jänner 2012 anberaumten mündlichen Verhandlung, dass die M-GmbH lediglich in den seinerzeit zwischen der Bw. und der B1-GmbH geschlossenen Werkvertrag eingetreten sei, ist entgegen zu halten: Die im Gesetz nicht ausdrücklich geregelte *Vertragsübernahme* ist ein eigenes Rechtsinstitut und bewirkt, dass durch einen einheitlichen Akt nicht nur die Gesamtheit aller wechselseitigen Rechte und Pflichten übertragen wird, sondern dass der Vertragsübernehmer an die Stelle einer aus dem Schuldverhältnis ausscheidenden Partei tritt und deren gesamte vertragliche Rechtsstellung übernimmt. Unter einer Vertragsübernahme wird ein rechtsgeschäftlicher Vorgang verstanden, wo unter Zustimmung aller Beteiligten eine gesamte Vertragsstellung mit allen Rechten und Pflichten von einem Ver-

tragspartner auf einen neuen Partner übertragen wird (vgl. VwGH 20.12.2007, Zl. 2004/16/0165).

Wenn im vorliegenden Fall infolge der Vertragsübernahme die M-GmbH in den zwischen der Bw. und der B1-GmbH geschlossenen Werkvertrag als Gläubigerin für die von der Bw. zu entrichtenden Personalbereitstellungsentgelte eintrat wurde damit eine *neue Rechtsbeziehung* zur M-GmbH begründet, die zugleich eine *neue Tatsache* darstellt, die für die Jahre 1987 bis 1990 die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigt.

Soweit in der mündlichen Verhandlung vom 18. Jänner 2012 geltend gemacht wird, dass der VwGH mit Erkenntnissen vom 28.6.2000, Zlen. 98/13/0096 und Zl. 99/13/0242, und vom 4.8.2010, Zl. 2006/13/0169, dem Umstand der "fehlenden Wiederaufnahmsberechtigung" Rechnung getragen, habe, ist dem entgegen zu halten: Mit VwGH-Erkenntnis vom 28.6.2000, Zlen. 98/13/0096 und 99/13/0242, wurde die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion vom 7.11.1997, GZ. 6-94/2133/05 und RV/132-06/05/97, aus bloß formalen Gründen aufgehoben, da in Stattgebung der Berufung gegen die Sachbescheide die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht zu im Spruch anderslautenden Sachbescheiden geführt hatte (vgl. VwGH 28.6.2000, Zlen. 98/13/0096 und 99/13/0242). Mit weiterem VwGH-Erkenntnis vom 4.8.2010, Zl. 2006/13/0169, wurde die im fortgesetzten Verfahren ergangene Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben, da die belangten Behörde unzulässiger Weise den Wiederaufnahmegrund "ausgetauscht" hatte. In beiden vorstehenden Erkenntnissen wurden aber über die Berechtigung zur Wiederaufnahme des Verfahrens keine konkreten Aussagen getroffen (vgl. VwGH 4.8.2010, Zl. 2006/13/0169).

Im Hinblick auf das VwGH-Erkenntnis vom 11.5. 2005, Zl. 2001/13/0050, in der Beschwerdesache M-GmbH geht auch das Vorbringen ins Leere, dass gemäß § 307 Abs. 2 BAO (idF vor dem AbgRmRefG BGBl I 2002/97) eine geänderte bzw. verbösernde Rechtslage einer Hinzurechnung gemäß § 7 Z 6 GewStG entgegen gestanden wäre, da hier eine erstmalig vom VwGH vertretene Rechtsansicht vorliegt.

Zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide betreffend Gewerbesteuer 1987 bis 1990 gab es keine – wie auch von der Bw. mit Eingabe vom 18. Jänner 2012 ausgeführt – Judikatur und Verwaltungsübung zur "Hinzurechnung von Bezügen gemäß § 7 Z 6 GewStG" bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften, die eine freiberufliche Tätigkeit ausüben. Eine durch Erlässe dokumentierte Verwaltungsübung liegt ebenso wenig vor, eine *Änderung* der Rechtsprechung in dieser Rechtsfrage ist nicht gegeben. Demgemäß wird in dem VwGH-Erkenntnis vom 11.5.2005, Zl. 2001/13/0050, darauf verwiesen, dass hier *erstmalig* in dieser Rechtsfrage vom VwGH abgesprochen wurde. Wenngleich der VwGH dies iZm der Bestimmung des § 307 Abs. 2 BAO bestätigt, hat dies auch für § 303 Abs. 4 BAO zu gelten.

Da insbesondere die zwischen der Bw. und der M-GmbH ab September 1987 bestehenden Rechtsbeziehungen dem Finanzamt nicht bekannt waren, liegen keine bloß neuen Erkenntnisse in bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhalten vor (vgl. VwGH 19.11.1998, Zl. 96/15/0148).

I.2) Vorbringen der Bw. zum Neuhervorkommen von Tatsachen – Berufungsverfahren betreffend RV/187-06/09/2000:

In der mit 1. März 2001 anberaumten mündlichen Verhandlung beim Berufungssenat IX der Finanzlandesdirektion für Wien, NÖ und Bgld wird zum Neuhervorkommen von Tatsachen geltend gemacht, dass dem Finanzamt die *Lohnzettel* der Jahre 1987 bis 1990 des S.L. zur Verfügung gestanden seien. Dem ist entgegen zu halten, dass sich die Lohnzettel des S.L. in *anderen Steuerakten*, nämlich im Steuerakt der M-GmbH, nicht aber im Steuerakt der Bw. befunden haben. Ob der in anderen Steuerakten befindliche Lohnzettel der Behörde *hausintern* zur Verfügung gestanden wäre, ist für die Frage des Hervorkommens neuer Tatsachen bei der Bw. nicht von Bedeutung, als auf jenen Wissensstand abzustellen ist, 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).

Gleiches gilt in diesem Zusammenhang hinsichtlich der *sonstigen Lohnabgaben*, die von der M-GmbH als Dienstgeberin einbehalten bzw. abgeführt wurden – auch hier ist für die Frage des Hervorkommens neuer Tatsachen auf den Wissensstand des Veranlagungsverfahrens der Bw. abzustellen. Es kann daher nicht erfolgreich argumentiert werden, das Finanzamt hätte sich das Wissen um die werkvertraglichen Beziehungen insb. zur M-GmbH aus dem Steuerakt der M-GmbH beschaffen können.

In der mit 23. Jänner 2002 erhobenen und zur Zl. 2001/13/0280 protokollierten VwGH-Beschwerde wird auf S. 44 das Neuhervorkommen von Tatsachen weiters mit dem Hinweis auf die in den letzten Jahren mehrfach durchgeführten *Lohnsteuerprüfungen* seitens der Lohnsteuerstelle bekämpft. Diesem Vorbringen ist entgegen zu halten, die Lohnsteuerprüfungen der letzten Jahre konnten nur die werkvertraglichen Beziehungen zwischen der Bw. und der B1-GmbH zum Gegenstand haben, da das Werkvertragsverhältnis zwischen der Bw. und der M-GmbH erst mit Wirkung zum 1. September 1987 begründet wurde.

Den Ausführungen, dass aufgrund des Vorhaltes vom 13. November 1990 und dem Begleitschreiben vom 23. November 1990 die zwischen der Bw. und der M-GmbH ab 1. September 1987 begründeten Rechtsbeziehungen offengelegt worden seien, ist entgegen zu halten, dass sowohl der Vorhalt vom 13. November 1990 als auch die Vorhaltsbeantwortung vom 23. November 1990 im Wege der Veranlagung der M-GmbH zur Körperschaftsteuer 1988 zur St.Nr. St.Nr2. ergingen und damit ein *anderes Steuerverfahren* als das der Bw. betroffen haben. In

dem Vorhalt vom 13. November 1990 wurde überdies lediglich der Mietvertrag betreffend die Geschäftsführerdienstwohnung in 10xx Wien, C-Straße, abverlangt und mit der Eingabe vom 23. November 1990 lediglich eine Kopie des Mietvertrages vom 28. August 1987 sowie eine Kopie des Schreibens vom 1. September 1988 über das Wirksamwerden der Wertsicherungsbestimmung vorgelegt. Die im Zuge der Veranlagung der M-GmbH zur St.Nr. St.Nr2. erworbenen Kenntnisse sind für das Veranlagungsverfahren der Bw. neu hervorgekommen.

Damit wurde aus der Sicht der Gewerbesteuerverfahren 1987 bis 1990 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.

I.3) Ermessensübung betreffend amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens:

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist zwischen der Rechtsfrage, ob der *Tatbestand* einer Wiederaufnahme gegeben ist, und der Frage der *Durchführung* der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Abgabenbehörde liegt, zu unterscheiden. Erst dann, wenn die Rechtsfrage dahin gehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, hat die Abgabenbehörde in Ausübung des ihr zustehenden Ermessens zu entscheiden, ob die amtliche Wiederaufnahme zu verfügen ist. Dabei ist iSd § 20 BAO Ermessen auszuüben (vgl. VwGH 10.7.1996, Zl. 92/15/0101).

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 berechnigte 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).

Unter "Billigkeit" versteht die ständige Rspr die "Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei" (vgl. VwGH 3.7.2003, Zl. 2000/15/0043). Die "Billigkeit" gebietet daher die Berücksichtigung von Treu und Glauben sowie des steuerlichen Verhaltens und der wirtschaftlichen Verhältnisse der Partei (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 20 Rz 7, S. 98).

Eine Unbilligkeit des Einzelfalles ist nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, also die vermeintliche Unbilligkeit aus dem Gesetz folgt. Unbillig-

keit wäre demnach nur dann gegeben, wenn durch einen inhaltlich rechtmäßigen Bescheid ein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt (vgl. VwGH 8.3.1994, Zl. 91/14/0079). Allein der "gute Glaube" an die Rechtmäßigkeit und Richtigkeit von Steuerbescheiden vermag für sich allein keine Unbilligkeit der Abgabenerhebung zu begründen (vgl. VwGH 24.2.1992, Zl. 91/15/0105).

Hat der Abgabepflichtige im Verwaltungsverfahren nur das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes mit der Behauptung in Frage gestellt, es seien keine neuen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen und zusätzliche, speziell die Unbilligkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffende Gründe nicht vorgebracht – während sich die Zweckmäßigkeit aus der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ergibt – wurde somit das Vorliegen einer Unbilligkeit nicht entsprechend glaubhaft gemacht (vgl. VwGH 4.12.1989, Zl. 87/15/0139).

Soweit die Bw. die verfügte amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens als *unbillig* erachtet, da aufgrund der langen *Verfahrensdauer* die umsatz-, lohnsummensteuerrechtlichen und DB-rechtlichen Behandlungen der Zahlungen nicht mehr rückabgewickelt werden können, so ist dem zu entgegenen:

Eine Unbilligkeit der Verfügung der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO wäre nach *Stoll* nur dann gegeben, wenn der Wiederaufnahmegrund 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 Wiederaufnahmegrund. Die Bw. kann daher nicht mit Erfolg argumentieren, dass die Hinzurechnung der von der M-GmbH erhaltenen Bezüge nach § 7 Z 6 GewStG in ihrer Bedeutung in keinem Verhältnis zu den Folgen der Gesamtwiederaufnahme mit ihren steuerlichen Auswirkungen steht.

Soweit die Bw. mit Eingabe vom 18. Jänner 2012 eine *Unbilligkeit* in dem Umstand der *Mehrfachbelastung* mit Gewerbesteuer erblickt, da die von ihr entrichteten 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 nicht vom Finanzamt 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.L. 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 Hinzu-

rechnung 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). Im Übrigen hätten sich die in der Niederschrift vom 23. September 2005 angesprochenen lohnsteuer- und DB-rechtlichen Konsequenzen und Belastungen in gleicher Höhe ergeben, wäre S.L. in den Jahren 1987 bis 1990 nicht bei der B1-GmbH bzw. M-GmbH, sondern bei der Bw. als deren Dienstnehmer beschäftigt gewesen.

Eine *Mehrfachbelastung* mit Gewerbesteuer ist im vorliegenden Fall überdies insoweit nicht gegeben, als den Personalbereitstellungsentgelten bei der M-GmbH ein Lohnaufwand betreffend die Gehälter des S.L. in gleicher Höhe gegenübersteht (vgl. VwGH 11.5.2005, Zl. 2001/13/0050). Es kann daher in der vorliegenden Hinzurechnung gemäß § 7 Z 6 GewStG keine Unbilligkeit erblickt werden.

Wenn die Bw. in der Eingabe vom 26. September 2005 ausführt, das Betreten neuer Interpretationswege durch die Finanzverwaltung um die Ergiebigkeit der Gewerbesteuer im Nachhinein anzuheben, verstoße gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, so ist darauf zu verweisen, dass der Grundsatz von Treu und Glauben nur das Vertrauen im Falle von Auskünften im Einzelfall schützt (vgl. VwGH 20.9.1995, Zl. 95/13/0011). Derartige Auskünfte müssten daher von der für die Abgabenangelegenheit zuständigen Abgabenbehörde erteilt worden sein und binden nur die Behörde, die die entsprechenden Auskünfte erteilt hat (vgl. VwGH 22.6.1993, Zl. 93/14/0086). Der von der Bw. relevierte Grundsatz von Treu und Glauben wäre bei der Ermessensübung hinsichtlich der Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens nur dann von Relevanz, als das Unterbleiben der Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG durch die Bw. auf einer unrichtig erteilten Auskunft des zuständigen Finanzamtes im *Einzelfall* beruhen würde. Für dieses Vorbringen wird im vorliegenden Fall aber kein Nachweis erbracht. Im Übrigen kommt schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht das Vertrauen der Partei auf die Beibehaltung einer rechtswidrigen Verwaltungspraxis (vgl. VwGH 20.12.2000, Zl. 98/13/0236).

Soweit nach Auffassung der Bw. mit VwGH-Erkenntnis vom 17.11.1992, Zlen. 91/14/0180, 0181, 0182, unter Verweis auf § 303 Abs. 4 und § 307 Abs. 2 BAO (idF vor dem AbgRmRefG 2002, BGBl. 2002/97) eine *Änderung der Rechtsauslegung* eingetreten sei, die nicht zum Nachteil der Bw. berücksichtigt werden dürfe, wird darauf verwiesen, dass hier eine *erstmalige Befassung* des Verwaltungsgerichtshofes mit der Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG vorliegt. Die erstmalige Befassung des VwGH in dieser Rechtsfrage erfüllt nicht den Tatbestand des § 307 Abs. 2 BAO (vgl. VwGH 24.6.1991, Zl. 90/15/0183; 11.5.2005, Zl. 2001/13/0050).

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).

Dem Vorbringen, die Wiederaufnahmebescheide weisen nur die stereotype Begründungsformel auf, denen eine nachvollziehbare Begründung der Ermessensübung fehle, ist zu entgegen: Sind die Beträge der durch neu hervorgekommene Tatsachen bewirkten Ergebnisänderungen absolut gesehen nicht geringfügig, bedürfte es in einem solchen Fall für die Ermessensübung keiner Begründung, die über jene des Finanzamtes – mit Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht – hinausgegangen wäre, um zu erkennen, dass die Entscheidung nicht dem Sinn des Gesetzes zuwiderläuft (vgl. VwGH 26.11.1991, Zl. 91/14/0179). Eine andere Betrachtung wäre – wie die Bw. mit Eingabe vom 18. Jänner 2012 ins Treffen führt – nur dann geboten, wenn die ziffernmäßigen Auswirkungen nach einer Wiederaufnahme des Verfahrens geringfügig wären, sodass das Nichtvorliegen einer Unbilligkeit erst entsprechend zu begründen wäre (vgl. VwGH 21.12.1989, Zl. 86/14/0180).

I.4) Antrag auf kassatorische Bescheidbehebung gemäß § 289 Abs. 1 BAO:

Soweit die Bw. mit Eingabe vom 26. September 2005 eine *kassatorische Aufhebung* der angefochtenen Bescheide gemäß § 289 Abs. 1 BAO beantragt, da eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens unterbleiben hätte müssen, ist darauf zu verweisen: Eine auf § 289 Abs. 1 BAO gestützte Bescheidaufhebung setzt voraus, dass in Bezug auf den zu ermittelnden Sachverhalt Ermittlungen iSd § 115 Abs. 1 BAO unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden müssen. Eine auf § 289 Abs. 1 BAO gestützte Bescheidaufhebung hat demnach nicht zu erfolgen, wenn eine Rechtsfrage nach Ermittlung der dafür erforderlichen sachverhaltsbezogenen Umstände anders beurteilt wird.

Der unabhängige Finanzsenat hat als Abgabenbehörde zweiter Instanz grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden, die bloß kassatorische Erledigung nach § 289 Abs. 1 BAO soll die Ausnahme darstellen. Die der Abgabenbehörde zweiter Instanz eingeräumte Befugnis, ausnahmsweise nach § 289 Abs. 1 BAO vorzugehen, ist in deren Ermessen gestellt (vgl. VwGH 26.4.2006, Zl. 2004/14/0059). Bei der Ermessensübung ist in diesem Zusammenhang maßgeblich, ob die unterlassenen Ermittlungen wesentlich bzw. so umfangreich sind, dass sie nicht auch vom unabhängigen Finanzsenat selbst durchgeführt können (vgl. VwGH 11.11.2004, Zl. 2004/16/0065). Ist demnach ausschließlich die Lösung einer Rechtsanfrage wie die Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG Gegenstand des Berufungsverfahrens, ist eine auf § 289 Abs. 1 BAO gestützte kassatorische Aufhebung der im Zuge der BP erlassenen erst-

instanzlichen Wiederaufnahmebescheide sowie Gewerbesteuerbescheide 1987 bis 1990 nicht geboten und wäre rechtswidrig. Ein Rechtsanspruch der Partei auf Aufhebung nach § 289 Abs. 1 BAO besteht nicht. 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.

I.5) Einrede des Eintritts der Verjährung – im Vorverfahren:

In der zur Zl. B 197/06 protokollierten VfGH-Beschwerde (S. 34, 3. Absatz) wird geltend gemacht, dass nach Eintritt der **Verjährung** keine Wiederaufnahme zulässig und nach Ablauf der Verjährung (zwölfeinhalb Jahre nach Bescheiderlassung) die Nachholung einer Bescheidebegründung unzulässig sei. Dem ist zu entgegnen, dass im Zeitpunkt der Verfügung der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens mit 7. Juni 1993 keine Bemessungsverjährung hinsichtlich der betreffend Gewerbesteuer 1987 bis 1990 verfügten Wiederaufnahmebescheide und Sachbescheide eingetreten war: Die Gewerbesteuer-Erklärung 1987 wurden mit 31. März 1989 beim Finanzamt eingereicht und der Gewerbesteuer(erst)bescheid 1987 erging mit 26. April 1989. Nach dem im Jahre 1993 anzuwendenden Verfahrensrecht entfaltete gemäß § 209 Abs. 1 BAO jedwede nach außen hin erkennbare Amtshandlung wie die Erlassung des Gewerbesteuerbescheides 1987 eine Unterbrechung der Verjährung, sodass sie gemäß § 209 Abs. 1 BAO mit Ablauf des Jahres 1989 neu zu laufen begann. Gleiches gilt sinngemäß betreffend die für die Jahre 1988 bis 1990 ergangenen Gewerbesteuerbescheide. Dem Eintritt der Verjährung steht hinsichtlich der in Rede stehenden Bescheide weiters die Bestimmung des § 209a Abs. 1 BAO entgegen, da die Abgabenfestsetzung in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat.

In der zur Zl. 2006/13/0169 protokollierten VwGH-Beschwerde (Seite 10, Punkt C) macht die Bw. geltend, dass die ursprünglichen Sachbescheide bzw. (Erst)Bescheide betreffend Gewerbesteuer 1987 bis 1990 niemals aufgehoben worden seien. Nach Auffassung der Bw. gebe es keine gesetzliche Bestimmung, dass die (Erst)bescheide durch die verfügte Wiederaufnahme gleichsam "automatisch" außer Kraft getreten wären. Diesen Ausführungen ist entgegen zu halten, dass nach § 307 Abs. 1 BAO die Wiederaufnahme des Verfahrens "unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides" erfolgt. Die von der Bw. angesprochene Bescheidaufhebung ist bereits durch die Verfügung (Bewilligung) der Wiederaufnahme bewirkt. Ein weiterer, selbständiger, die Aufhebung der alten Gewerbesteuerbescheide aussprechender Bescheid muss nicht ergehen (vgl. VwGH 11.7.1995, Zl. 91/13/0145; 24.11.1998, Zl. 93/14/0151 zitiert in Ritz, BAO-Kommentar, 3. Auflage, § 307 Tz 7, S. 957).

Die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Gewerbesteuerbescheide 1987 bis 1990 erfolgte daher zu Recht.

II.) Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG – Gewerbesteuerbescheide 1987 bis 1990:

Die Höhe der gemäß § 7 Z 6 GewStG hinzugerechneten Beträge ist im vorliegenden Fall unstrittig.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob für die Jahre 1987 bis 1990 eine Hinzurechnung gemäß § 7 Z. 6 GewStG der von dem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer S.L. bezogenen Gehälter und sonstigen Vergütungen iZm der Geschäftsführung sowie der Erbringung wirtschaftstreuhänderischer Leistungen zu erfolgen hat. Dies insbesondere unter dem Gesichtspunkt, dass S.L. diese Vergütungen im Wege der Zwischenschaltung einer anderen Gesellschaft erhalten hat und die Entgeltlichkeit seiner Leistungen unbestritten war.

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 GewStG 1953 gilt als Gewerbebetrieb stets und in vollem Umfang die Tätigkeit der Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung).

Nach § 26 Abs. 1 GewStG 1953 ist die Lohnsumme die Summe der Vergütungen, die an die Arbeitnehmer der in der Gemeinde gelegenen Betriebsstätte gezahlt worden sind. Nach Abs. 3 Z 3 leg.cit. gehören Beträge, die nach § 7 Z. 3 bis 6 für die Ermittlung des Gewerbeertrages dem Gewinn hinzuzurechnen sind, nicht zur Lohnsumme.

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 UGB 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.

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 Mitunternehmenschaften, 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 3.4.1984, Zl. 83/14/0143; 26.6.1984, Zl. 83/14/0258).

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 29.9.2010, Zl. 2007/13/0054).

Nach der Rspr des VwGH ist die in § 21 BAO normierte wirtschaftliche Betrachtungsweise keine Regel zur Auslegung von Steuergesetzen, sondern eine Richtlinie zur *Beurteilung* abgabenrechtlich *relevanter Sachverhalte* (vgl. VwGH 27.8.1998, Zl. 98/13/0080; 19.9.2001, Zlen. 2001/16/0402, 0403).

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. Reger-Stoll, Bundesabgabenordnung, § 21 Tz. 7, S. 105).

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO ist aber nicht gleichzusetzen mit der *typisierenden Betrachtungsweise*, wo unter Hinwegsetzung über die tatsächlichen Gegebenheiten des Einzelfalles ein typischer Sachverhalt unterstellt und somit der Besteuerung ein typisches (somit fingiertes) Geschehen der Besteuerung zu Grunde gelegt wird (vgl. Ritz, a.a.O., § 21 Rz 13, S. 94).

Arbeitsverhältnisse werden grundsätzlich durch ein 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 *entlohn*en ist (vgl. OGH 31.1.1990, Zl. 9 Ob A 22/90). Für die Anwendung von § 1152 ABGB genügt es, dass Leistungen für die Gesellschaft mit Wissen und Willen des Geschäftsführers erbracht werden, und Unentgeltlichkeit erwießenermaßen nicht vereinbart war (vgl. OGH 22.12.1993, 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 21.5.2001, Zl. 10 Ob 82/00g).

Auch die Bestellung des Geschäftsführers bei der Bw. bedurfte – 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 Gesellschafter zur Leistung eines angemessenen Entgeltes für die Geschäftsführung abzuleiten (vgl. VwGH 17.11.1992, Zlen. 91/14/0180, 0181, 0182).

Nach der im Falle der M-GmbH ergangenen Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 11.5.2005, Zl. 2001/13/0050, ist für die Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG von entscheidender Bedeutung, ob der wesentlich beteiligte Gesellschafter S.L. 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 11.5.2005, Zl. 2001/13/0050).

Im vorliegenden Fall ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass S.L. bereits in der Zeit vom 1. Juli 1974 bis 31. August 1978 aufgrund eines zwischen ihm und der Bw2. geschlossenen Werkvertrages – nach Kündigung eines Dienstverhältnisses bei der Bw2. zum 30. Juni 1974 – wirtschaftstreuhanderische Arbeiten erbracht hatte. Mit Aufnahme der Geschäftstätigkeit der B1-GmbH zum 1. September 1978 wurde das zwischen ihm und der Bw2. bis 31. August 1978 bestehende Werkvertragsverhältnis beendet und S.L. der Bw2. aufgrund eines zwischen der B1-GmbH und der Bw2. geschlossenen Werkvertrages dieser zur Erbringung wirtschaftstreuhanderischer Arbeiten zur Verfügung gestellt.

Infolge des Ablebens von R.B. mit 13. Mai 1982 wurde S.L. von Frau H.B. zufolge der Vereinbarung vom 20. Juli 1982 bei der Kammer der Wirtschaftstreuhand für die Bestellung als Kanzleiverweser des Witwen- und Deszendentenfortbetriebes der E-GmbH bzw. Bw2. 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.L. als Geschäftsführer der B1-GmbH auch zum Kanzleiverweser der Bw2. zu bestellen, da dieser bereits aufgrund des mit 9. August 1979 geschlossenen Werkvertrages der Bw2. 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.L. als Kanzleiverweser der E-GmbH wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 1x.xxxx.19xx pflegschaftsbehördlich genehmigt.

Infolge der Beendigung des Witwenfortbetriebes zum 30. Juni 1984 wurde mit Wirkung vom 1. Juli 1984 der Kanzleibetrieb der Erbengemeinschaft nach dem Ableben von R.B. an die Bw. um einen bedeutenden Ablösebetrag verkauft. Dabei wurden nicht nur die Dienstverträge der angestellten Mitarbeiter des Witwen- und Deszendentenfortbetriebes gemäß § 23 Abs. 3 AngG übernommen, sondern auch die bestehenden werkvertraglichen Zusammenarbeitsverhältnisse zur B1-GmbH zu im wesentlichen unveränderten Bedingungen fortgesetzt.

In diesen Werkvertrag trat mit 1. September 1987 die M-GmbH mit allen Rechten und Pflichten ein, nachdem S.L. sein Dienstverhältnis bei der B1-GmbH mit 30. August 1987 beendet und bei der M-GmbH gleichzeitig ein neues begründet hatte.

Im vorliegenden Fall wurde die *Entgeltlichkeit* der Tätigkeit des S.L. bei der Bw2. aus der Bearbeitung von Klientenaufträgen bei dieser Gesellschaft bereits bei dem im Jahre 1974 auf-

grund eines zwischen ihm und der Bw1. bzw. Bw2. geschlossenen Werkvertrages begründet. Die Entgeltlichkeit der Tätigkeit des S.L. bei der Bw2. war weiterhin gegeben, als die Tätigkeit der Bearbeitung von Klientenaufträgen bzw. die Besorgung wirtschaftstreuhandlicher Arbeiten im September 1978 der B1-GmbH übertragen und diese S.L. aufgrund einer Personalbereitstellungsvereinbarung der Bw2. zur Erledigung der vorstehend bezeichneten Arbeiten zur Verfügung stellte, um die in dem Werkvertrag vom 9. August 1979 bezeichneten Leistungen zu erbringen.

Für seine Tätigkeit bei der Bw2. wurde S.L. weiterhin entlohnt, als er nach dem Ableben des R.B. Mitte 1982 von dessen Witwe bei der Kammer der Wirtschaftstreuhandler als Kanzleiverweser namhaft gemacht wurde und somit die Geschäftsführung des Witwenfortbetriebes der E-GmbH (Bw2.) übernahm. Der mit 9. August 1979 abgeschlossene Werkvertrag mit Zusatzvereinbarung vom 20. Juli 1982 wurde den geänderten Verhältnissen angepasst. Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 1x.xxxx.19xx wurde die Vereinbarung vom 20. Juli 1982 betreffend die Bestellung des S.L. 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.L. 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.L. 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.L. als nunmehr deren Dienstnehmer die Geschäftsführung bei der Bw. sowie die Bearbeitung von Klientenaufträgen zu besorgen hatte.

Soweit S.L. 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, Zlen. 91/14/0180, 0181, 0182).

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.L. seinerzeit mittels eines Gerichtsbeschlusses zum Geschäftsführer der Bw. bestellt wurde.

Im vorliegenden Fall ist auch unstrittig, dass S.L. gegenüber der Bw. wirtschaftstreuhanderische Arbeiten sowie die Besorgung der Geschäftsführung erbracht hat. S.L. hat demnach Dienstleistungen für die Bw. erbracht, wie dies auch ohne Zwischenschaltung anderer Personen erfolgen kann und war in den betrieblichen Organismus der Bw. *eingegliedert*.

Demgemäß hat nach Punkt V. Abs. 1 des seinerzeit zwischen der Bw2. und der B1-GmbH geschlossenen Werkvertrages vom 9. August 1979 – dessen wesentlicher Vertragsinhalt auch nach Vertragsübernahme durch die Bw. seine Gültigkeit behielt – S.L. die entsprechenden Arbeitsberichte zu führen. Diese Arbeitsberichte stellen nach Punkt V. Abs. 2 dieses Werkvertrages die Grundlage für die zwischen der Bw2. und der B1-GmbH vorzunehmende Verrechnung dar. Zur Erfüllung der S.L. übertragenen Aufgaben stehen S.L. im Büro der Bw2. ein eingerichteter Arbeitsraum, alle technischen und sonstigen Hilfsmittel, Fachliteratur, Telefonanlage und der Mitarbeiterstab der Kanzlei zur Verfügung. Nach Punkt III. Abs. 4 dieses Werkvertrages entfällt die Verpflichtung zur Personalgestaltung des S.L., wenn dieser wegen Erkrankung, Unfall, Urlaubs, oder aus sonstigen wichtigen Gründen die im Werkvertrag vorgesehenen wirtschaftstreuhanderischen Leistungen nicht wahrnehmen kann.

Eine am Zweck dieser Bestimmung orientierte Auslegung ergibt, dass die Hinzurechnung zu erfolgen hat, wenn die persönliche Dienstleistung des wesentlich Beteiligten im Vordergrund steht und die Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft vorliegt, und zwar auch dann, wenn in dem die Leistungserbringung regelnden Schuldverhältnis ein Dritter zwischengeschaltet ist (vgl. VwGH 17.11.1992, Zl. 91/14/0180; 31.5.2000, Zl. 95/13/0048; 23.4.2002, Zl. 99/14/0282).

Das in Rede stehende Entgelt, das von der Betriebsprüfung der Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG unterzogen wurde, war auch jenem vergleichbar, mit welchem die Dienstleistung natürlicher Personen abgegolten wird.

Ist demnach für die Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG darauf abzustellen, dass die Leistung einer natürlichen Person abgegolten, ist den Ausführungen auf S. 6, 4. Absatz, des von Dr.B. erstellten Gutachtens entgegen zu halten, dass mit dieser Hinzurechnung nicht die Handlungsweise einer juristischen Person schlechthin negiert wird. Eine Anwendungsfall – wie in dem zur Kommunalsteuer ergangenen VwGH-Erkenntnis vom 14.12.2000, Zl. 2000/15/0124, liegt demnach nicht vor. Eine Hinzurechnung gemäß § 7 Z 6 GewStG bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften wurde inzwischen mit VwGH-Erkenntnis vom 11.5.2005, Zl. 2001/13/0050, das eine mit dem Fall der vergleichbare Fallkonstellation aufweist, bestätigt (vgl. VwGH 11.5.2005, Zl. 2001/13/0050).

In der mit 18. Jänner 2012 anberaumten mündlichen Verhandlung wird weiters eingewendet, dass durch die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO das Dienstverhältnis des S.L. zur M-GmbH negiert und S.L. als Dienstnehmer der Bw. gesehen werde, dem ist zu entgegnen, dass durch die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht das Dienstverhältnis des S.L. zur M-GmbH negiert wird. Die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise berührt daher nicht die Frage der Einkünftezurechnung. Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO ist es, dass S.L. für seine Geschäftsführungs- und Beratertätigkeiten bei der Bw., durch Zwischenschaltung der M-GmbH entlohnt wurde. Soweit mit den von der Bw. zu entrichtenden Personalbereitstellungsentgelten auch anteilig die Lohnaufwendungen der M-GmbH abgegolten wurden, erfolgte die Hinzurechnung gemäß § 7 Z 6 GewStG zu Recht.

Soweit die Bw. in der Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG bei Kapitalgesellschaften, die einen "an sich nicht gewerbsteuerbaren freien Beruf" ausüben, eine abgabenrechtliche Schlechterstellung erblickt, ist auf die Möglichkeit zur freien Wahl der Rechtsform mit den sich daran knüpfenden abgabenrechtlichen Folgen der Entscheidung zu verweisen (vgl. VwGH 18.10.1995, Zl. 95/13/0151). Dass eine Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG dann nicht vorzunehmen ist, wenn die Kapitalgesellschaft eine freiberufliche Tätigkeit ausübt, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Im Übrigen wurde nach der Rspr die Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG selbst für den Fall der M-GmbH iZm der Personalgestellung von A.L. für die Jahre 1988 bis 1991 bejaht, die ebenfalls eine freiberufliche Tätigkeit als Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft ausübt (vgl. VwGH 11.5.2005, Zl. 2001/13/0050).

Den Ausführungen der Bw., es liege eine tatsächliche Doppelbelastung mit Gewerbesteuer vor, wenn die gezahlten Entgelte infolge der Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG in die Gewerbesteuer-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 den Personalbereitstellungsentgelten die anteiligen Dienstbezüge des S.L. als Aufwand gegenüberstehen. Eine Doppelbelastung mit Gewerbesteuer ist insoweit nicht gegeben.

Was die Belastung dieser Beträge mit Lohnsummensteuer anlangt, ist – wie bereits ausgeführt – 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 lediglich **2%** der auf S 100,- abgerundeten Lohnsumme die Lohnsummensteuer bereits entrichtet wurde. Dass auf Ebene der personalbereitstellenden Gesellschaften, B1-GmbH und M-GmbH in den Jahren 1987 bis

1990 entrichtet wurde, kann an der gegenständlichen Beurteilung im Rahmen der Hinzurechnungsbestimmung des § 7 Z 6 GewStG daher nichts ändern (vgl. VwGH 11.5.2005, Zl. 2001/13/0050).

In der mit 9. Jänner 2006 erhobenen und zur Zl. B197/06 protokollierten VfGH-Beschwerde wird auf S. 7, 1. Absatz, der Sachverhaltsdarstellung ausgeführt, dass die Entlohnung des S.L. in den Jahren 1987 bis 1990 für die von ihm wahrgenommenen Aufgaben im Rahmen seiner Dienstverhältnisse ausschließlich seinen jeweiligen Dienstgeberinnen, B1-GmbH (bis 31. August 1987) bzw. die M-GmbH (ab 1. September 1987) oblegen sei. Nach den vorstehenden Beschwerde-Ausführungen habe es zwischen der Bw. und S.L. keine Vereinbarungen über eine Honorierung seiner Tätigkeit für die Bw. gegeben. Von der Bw. habe S.L. auch keine Vergütungen, Gehälter, Honorare, Tantiemen, Diäten und keine sonstigen Entschädigungsleistungen erhalten. Das gelte nach diesen Beschwerdeausführungen auch für die zwischen der Bw. und der M-GmbH ab 1. September 1987 entfaltete Zusammenarbeit.

Demgemäß wird in dem von Dr.B. erstellten Rechtsgutachten ausgeführt, dass sich die Frage der Hinzurechnung von Bezügen nach § 7 Z 6 GewStG ergeben könne, wenn die Verhältnisse bei der geschäftsführenden Gesellschaft B1-GmbH bzw. M-GmbH so gestaltet seien, dass die an sie gezahlten Beträge zwar als Lohn gewinnmindernd weitergegeben werden, aber eine Hinzurechnung bei ihr ebenfalls zu unterbleiben habe (vgl. Rechtsgutachten Dr.B., S. 4, 3. Absatz). In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass in den Jahren 1987 bis 1990 eine Hinzurechnung von Bezügen des S.L. gemäß § 7 Z 6 GewStG bei der B1-GmbH bzw. M-GmbH nicht erfolgte, da er am Stammkapital von diesen Gesellschaften nur zu 25% beteiligt war.

Ist demnach davon auszugehen, dass durch die Zwischenschaltung der B1-GmbH (bis 31.8.1987) bzw. der M-GmbH (ab 1.9.1987) die Besorgung wirtschaftstreuhänderischer Aufgaben und die Geschäftsführungstätigkeiten des S.L. bei der Bw. abgegolten werden sollte, können die zwischengeschalteten Geschäftsführungsgesellschaften auch nicht als (letztendliche) Empfänger der an sie gezahlten Vergütungen angesehen werden. Der in Abschnitt 34 Abs. 4 GewSt-Richtlinien angesprochene Tatbestand, der eine Hinzurechnung gemäß § 7 Z 6 GewStG ausschließen würde, wenn die Vergütungen beim Empfänger als selbständig Gewerbetreibenden zur Steuer nach dem Gewerbeertrag heranzuziehen seien, liegt demnach nicht vor. Im Übrigen würden die Gewerbesteuer-Richtlinien als (generelle) Weisungen des BMF den Unabhängigen Finanzsenat in dieser Rechtsfrage nicht binden.

Die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise iSd § 21 BAO steht auch in keinem Zusammenhang zu der in der Eingabe vom 24. Oktober 2011 angesprochenen Zurechnung

von Einkünften iSd Rz 104 der ESt-Richtlinien 2000. Ebenso wenig ist der Tatbestand für eine Zurechnung von Einkünften iSd § 24 BAO gegeben.

Alleine in der Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO ist weiters keine denkunmögliche bzw. gleichheitswidrige Anwendung der Norm des § 7 Z 6 GewStG zu erblicken (vgl. VfGH-Beschwerde zur Zl. B 197/06, S. 57, Punkt F).

Soweit auf S. 6, 2. Absatz, des von Dr.B. erstellten Gutachtens releviert wird, dass in der BRD seinerzeit die ganze gleichartige Hinzurechnungsvorschrift als verfassungswidrig aufgehoben wurde, ist darauf zu verweisen, dass zum gegenständlichen Fall jeweils die Behandlung einer VfGH-Beschwerde wegen Gleichheitswidrigkeit der Norm des § 7 Z 6 GewStG mit VfGH-Beschlüssen vom 28.8.1999, Zl. B-1078-/98-1, 24.9.2001, Zl. B 841/01, und vom 26.9.2006, Zl. B 197/06, abgelehnt wurde.

Den Ausführungen des von Dr.B. erstellten Gutachtens, eine Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG zum Gewerbeertrag der Bw. müsste zur Voraussetzung haben, dass die Vertragsgestaltungen in den Bezug habenden Werkverträgen einen *Missbrauch* des bürgerlichen Rechts iSd § 22 BAO darstellen, ist entgegen zu halten, dass die in Rede stehende Hinzurechnung nach § 7 Z 6 GewStG **keinen Missbrauch** iSd § 22 BAO zur Voraussetzung hat (vgl. VwGH 11.5.2005, Zl. 2001/13/0050 im Falle der Schwestergesellschaft der Bw.). Die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise iSd § 21 BAO ist von der Frage des Vorliegens von Missbrauch stets zu trennen. Da im vorliegenden Fall seitens des UFS von keinem Missbrauch iSd § 22 BAO ausgegangen wird, erübrigt es sich, auf die in dem von Dr.B. erstellten Gutachten (S.7ff des Gutachtens) angesprochenen Voraussetzungen für einen Missbrauch iSd § 22 BAO einzugehen.

Das Vorliegen von *Missbrauch* bei der in Rede stehenden Hinzurechnung von Bezügen gemäß § 7 Z 6 GewStG wurde von der Bw. in der Berufung vom 15. Juli 1993 sowie in der mit 18. November 1992 datierten Einzelerledigung des Bundesministeriums für Finanzen betreffend die Bw. ebenso in Abrede gestellt, als nach den vorstehenden Ausführungen kein Gestaltungsmissbrauch vorliegt.

Es kann im vorliegenden Fall auch nicht mit Erfolg argumentiert werden, dass die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Sinne des § 21 BAO der vom Gesetzgeber gewollten Beschränkung widerspreche. Den Beschwerdeausführungen, durch das Ausweichen auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise werde das im Abgabenrecht geltende Verbot der Analogie zu Lasten der Bw. umgangen, ist entgegen zu halten, dass die Auslegung eines Gesetzes richtigerweise nicht am bloßen Wortlaut einer einzelnen Bestimmung haften bleiben darf. Vielmehr hat die Auslegung eines Gesetzes den Sinn des Gesetzes aus dem Zusammenhang aller seiner Bestimmungen zu erforschen und aus diesem Zusammenhang heraus allfällige Lücken

des Gesetzes, und zwar auch sog. "unechte" Lücken zu ergänzen (vgl. VwGH 19.4.1977, Zl. 1596/76).

Zur Frage der strittigen Hinzurechnung von Bezügen gemäß § 7 Z 6 GewStG hat sich der Verwaltungsgerichtshof in dem aufhebenden Erkenntnis vom 28.6.2000, Zlen. 98/13/0096 und 99/13/0242 nicht geäußert. Aus diesem Grund ist den Beschwerdeausführungen in der mit 1. Feber 2006 erhobenen und zur Zl. B 197/06 protokollierten VfGH-Beschwerde entgegen zu halten, dass keine Bindungswirkung des unabhängigen Finanzsenates in dieser Rechtsfrage besteht.

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 Z 6 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 5. April 2012