



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 29. August 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wels vom 1. August 2002 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 1999 und Körperschaftsteuer 1999 entschieden:

1. Die Berufung hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 1999 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2. Der Berufung hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheides 1999 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Im Jahr 2002 wurde über das berufungsgegenständliche Jahr 1999 eine Betriebsprüfung gemäß § 147 Abs.1 BAO durchgeführt.

Hinsichtlich des berufungsgegenständlichen Jahres wurden in der Niederschrift über die Schlussbesprechung am 18. Juli 2002 folgende Feststellungen getroffen:

***Erlöse für Beratung und Dienstleistungen (Konto 4682) bei der ST GmbH***

#### ***1) Allgemeine Sachverhaltsdarstellung***

*Am 3. März 1993 errichten Mag. ST und Mag. M die Mag. ST V OEG (Innsbruck).*

*Beteiligungsverhältnis: ST 51 %, M 49 %.*

*Gegenstand der Gesellschaft: Schulung und Beratung, Anbieten von Dienstleistungen.*

*Gleichzeitig erfolgt die Gründung von V Augenoptik GmbH (Innsbruck), Beteiligungsverhältnis: ST 49 %, M 51 %.*

*Gegenstand der Gesellschaft: Handel mit Waren aller Art insbesondere Brillen, Sonnenbrillen etc.*

*Am 22.2.1994 Änderung des Firmenwortlautes der V Augenoptik GmbH auf MA GmbH.*

*Mit Abtretungsvertrag vom 16. September 1997 wird die Beteiligung der beiden Gesellschafter an der V OEG und der MA GmbH zu je 50 % festgelegt.*

*Gleichzeitig erfolgt die Umbenennung der MA GmbH in VPO GmbH.*

*Mit Vertrag vom 18. September 1998 wurde die Mag. ST V OEG auf Grundlage der Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 1997 unter Fortführung der Buchwerte in die VPO GmbH (Firmenbuchnummer1) eingebracht.*

*Die Firma ST Optik GmbH – Wels (Firmenbuchnummer2) wurde laut Gesellschaftsvertrag am 22. April 1990 gegründet.*

*Beteiligungsverhältnis: Mag. J ST 49 %, A ST 51 %. Gegenstand der Gesellschaft: Ausübung des Optikerhandwerkes.*

*Änderung der Beteiligung (laut Firmenbuch vom 30. Dezember 1996)*

*Mag. J ST 90 %*

*A ST 10 %.*

*Beteiligung von atypisch stillen Gesellschaftern (laut Vertrag vom 19. Dezember 1991)*

*Mag. J ST Einlage 150.000,00 S*

*STO GmbH Einlage 350.000,00 S.*

*Abschichtung der atypisch stillen Gesellschafter mit 30. Juni 1998.*

*In den Jahren 1995 bis 1997 erhielt die Firma ST Optik GmbH Wels von der Firma VPO GmbH Innsbruck jeweils 200.000,00 S als Aufwandsentschädigung für die Entwicklung von "Ergo-Optischen Untersuchungen".*

*Herr Mag. J ST erhielt bis einschließlich Juni 1998 von der Firma V OEG bzw. GmbH einen Vorwegbezug bzw. Geschäftsführerbezug von zuletzt 115.000,00 S pro Monat.*

*Nach Abschichtung des stillen Gesellschafters (Firma STO GmbH) nimmt seit Juli 1998 die ST Optik GmbH die Geschäftsführung der VPO GmbH wahr und erhält diese dafür einen*

*Geschäftsführerbezug von monatlich 115.000,00 S. Ebenfalls abgegolten sind damit die Lizenzrechte für "Ergo-Optische Untersuchungen".*

*Es werden somit die bisher direkt an Herrn Mag. J ST ausbezahlten Geschäftsführerbezüge an die ST Optik GmbH ausbezahlt.*

*Laut Vereinbarung übt Herr Mag. ST ab Juli 1998 seine Geschäftsführertätigkeit für die V GmbH im Rahmen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der ST Optik GmbH aus.*

*Herr Mag. ST erhielt dafür ab Juli 1998 von der ST Optik GmbH einen Geschäftsführerbezug von ca. 120.000,00 S für 7-12/1998 bzw. ca. 220.000,00 S für 1-12/1999.*

*Für die Anerkennung von Vereinbarung zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer sind ebenso strenge Maßstäbe wie für die Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen anzulegen. Eine fremdübliche Geschäftsführerentlohnung ist daher ohne Bedachtnahme auf eine allfällige Beteiligung an der Gesellschaft zu vereinbaren.*

## **2. Steuerliche Beurteilung**

*Nach Ansicht der Betriebsprüfung ist ausschließlich auf das Naheverhältnis zwischen den Vertragsparteien zurück zu führen, dass Herr Mag. ST im Jahr 1997 noch ca. 1,3 Mio. S für seine Tätigkeit erhielt und im Jahr 1999 nur noch 220.000,00 S.*

*Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Weiters kann gemäß § 15 GmbH Gesetz nur eine physische, handlungsfähige Person zum Geschäftsführer bestellt werden.*

*Der von der V GmbH für die Geschäftsführung an die ST GmbH überwiesene Betrag ist daher weiterhin Herrn Mag. J ST und nicht der ST GmbH zuzurechnen, da die Änderung der seinerzeitigen Vereinbarungen offensichtlich aus steuerlichen Gründen durchgeführt wurde (Verbrauch der Verlustvorträge bei der ST GmbH).*

*Denn nicht die ST GmbH, sondern Herr Mag. J ST ist weiterhin Geschäftsführer der V GmbH gewesen.*

Mit **Bescheide vom 1. August 2002** schloss sich das Finanzamt der Rechtsansicht der Betriebsprüfung an und nahm das Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer für 1999 gemäß § 303 Abs.4 BAO wieder auf und erließ gleichzeitig einen neuen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1999 in dem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb

entsprechend den Feststellungen des Finanzamtes für 1999 mit einem Verlust von 566.065,00 S angesetzt wurden.

Mit **Berufung vom 29. August 2002** wurden sowohl die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1999 als auch der Körperschaftsteuerbescheid 1999 vom 1. August 2002 bekämpft: Begründet wurde die Berufung folgendermaßen:

*1) Tatsachenerhebung*

*Im Zuge der Betriebsprüfung bei der ST Optik GmbH sowie anschließender Ausdehnung der Prüfungshandlungen auf den Steuerpflichtigen Mag. J ST , sowie die VPO GmbH, Firmenbuchnummer1 , wurden seitens der Behörde festgestellt, dass die seitens der VPO GmbH der ST Optik GmbH zugeflossenen Vergütungen (für die durch Mag. J ST erbrachten Geschäftsführerleistungen, sowie die durch die anderen Mitarbeiter der Firma ST Optik GmbH erbrachten sonstigen Leistungen) bis auf einen Betrag von 200.000,00 S Herrn Mag. ST zugerechnet werden. Dies obwohl im Zuge der Betriebsprüfung sämtliche Verträge zwischen der VPO GmbH, Herrn Mag. J ST und der ST Optik GmbH vorgelegt wurden. Insbesondere der Vertrag über Dienstleistungen zwischen den beiden Gesellschaften, die Vereinbarung zwischen der ST Optik GmbH sowie der VPO GmbH mit Wirkung vom 1. Juli 1998 über die organisatorischen Änderungen nach Ausscheiden des Herrn BMO und die dadurch notwendige stärkere Einbindung des Herrn Mag. J ST in das Tagesgeschäft der ST Optik GmbH, darüber hinaus der ergebnisabhängige Dienst- sowie der Pensionsvertrag zwischen der ST Optik GmbH und Herrn Mag. J ST .*

*Seitens der Betriebsprüfung wurden diese Verträge jedoch verworfen und entsprechend der aufliegenden Niederschrift über die Schlussbesprechung Bescheide erteilt.*

*Die Behörde hat sich damit über handelsrechtlich formgültig abgeschlossene Verträge ohne nähere Prüfung der Rechtsgrundlagen sowie der entsprechenden Tatsachen hinweggesetzt:*

*2) Sachverhaltsdarstellung*

*Mit Wirkung 30. Juni 1998 hat der zu diesem Zeitpunkt bei ST Optik GmbH beschäftigte konzessionierte Kontaktlinsenoptikermeister BMO, Steyr, gekündigt und den Betrieb verlassen. Da außer Herrn BMO nur der geschäftsführende Gesellschafter Mag. J ST alle Berufsberechtigungen inne hatte und vor allem das Anpassen von Kontaktlinsen ausschließlich von einem konzessionierten Kontaktlinsenoptiker durchgeführt werden darf (Gewerbeordnung), musste Herr Mag. J ST wieder vermehrt in der ST Optik GmbH persönlich tätig sein.*

*Zum gleichen Zeitpunkt wurde bei der Firma VPO GmbH, für die Mag. J ST tätig war, das Tätigkeitsfeld und damit der Arbeitsaufwand immer größer. Hervorzuheben sind dabei die*

*Entwicklung einer Software für Augentiker und die Erstellung von Brillenkatalogen für die Kunden der VPO GmbH. Der Arbeitsumfang umfasste überwiegend Tätigkeiten, die auf Grund der fehlenden Ausstattung der VPO GmbH (Werkstätte für Brillen zum Fertigen der Brillen für die Werbeaufnahmen für die Kataloge, Anpassmöglichkeiten zum Testen von Kontaktlinsen, Echtbetrieb der EDV mit konkreten Kunden- und Auftragsdaten usw.) von der V nicht ausgeführt werden konnten.*

*Auch Herr Mag. J ST hatte aus oben angeführten Gründen nicht mehr ausreichend Zeit, den Arbeitsaufwand in der VPO GmbH alleine zu bewältigen.*

*Aus diesen Gründen wurde zwischen der VPO GmbH und der ST Optik GmbH ein Vertrag geschlossen mit dem Inhalt, dass die ST Optik GmbH alle bei der VPO GmbH anfallenden Arbeiten erledigt, wobei es unerheblich ist, welcher Mitarbeiter der ST Optik GmbH die Arbeiten durchführt.*

*Gleichzeitig wurde vereinbart, dass die bis dahin von der VPO GmbH an die ST Optik GmbH geleisteten Lizenzgebühren für die Ergo-optischen Untersuchungen an Bildschirmarbeitsplätzen in der vereinbarten pauschalen Aufwandsentschädigungen enthalten ist.*

### *3) Stellungnahme zum Bescheid:*

*Eine vertragliche Vereinbarung zwischen zwei Kapitalgesellschaften ist jedenfalls anzuerkennen, auch wenn Mag. J ST in beiden Gesellschaften als Geschäftsführer tätig ist. Mag. J ST hat an der VPO GmbH einen Anteil von 50 % und kann somit keine Vereinbarungen ohne Mag. K M treffen, der bei VPO GmbH ebenfalls zu 50 % beteiligt ist und ebenfalls Geschäftsführer ist. Somit kann keine Rechtsbeziehung zwischen nahen Angehörigen unterstellt werden.*

*Es wurde zwischen der ST Optik GmbH und ihren Gesellschafter Geschäftsführer Mag. J ST eine fremdübliche Geschäftsführerentlohnung vereinbart. Im Jahr 1998 betrug das durchschnittliche Monatsgehalt eines konzessionierten Kontaktlinsenoptikers in Österreich ca. 38.000,00 S. Mit Mag. J ST wurde ein Geschäftsführervertrag abgeschlossen, der am EGT orientiert ist und bei der geplanten Ergebnisentwicklung ein wesentlich höheres Einkommen als eben angeführt ermöglicht. So steigt die Geschäftsführerentschädigung von 25 % vom EGT auf 50 % vom EGT, sobald die ST Optik GmbH ein positives Eigenkapital in der Bilanz aufweist. Dies wurde im Jahr 2000 erreicht und so wird die Geschäftsführerentschädigung von Mag. J ST in Folgejahren erheblich ansteigen.*

*Gleichzeitig wurde mit Mag. J ST ein Pensionsvertrag abgeschlossen, der ebenfalls mit einem entsprechenden Wert bei der Geschäftsführerentschädigung anzusetzen ist, wenngleich der Zufluss erst später entsteht, der Anspruch ist jedenfalls per Vertrag geregelt.*

*Da für abgabenrechtliche Fragen der wahre wirtschaftliche Gehalt heranzuziehen ist, kann die von der VPO GmbH an die ST Optik GmbH für der Geschäftsführerentschädigung überwiesene Betrag nicht Mag. J ST zugerechnet werden, da der Vertrag vom Juni 1998 ausschließlich aus wirtschaftlichen Notwendigkeiten geschlossen wurde. Da vom Juli 1998 an Mag. J ST in vermehrten Ausmaß für die ST Optik GmbH tätig war und somit für die VPO GmbH ein wesentlich geringerem Ausmaß tätig war, hätte die V einen fremden Geschäftsführer bestellen müssen, wenn diese Aufgabe nicht die ST Optik GmbH übernommen hätte.*

*Herr Mag. J ST war zwar weiterhin Geschäftsführer der VPO GmbH, aber nur mehr in dem Ausmaß der Vertretung nach außen und für den Kunden der VPO GmbH. Richtig ist, dass die ST Optik GmbH bzw. alle Mitarbeiter der ST Optik GmbH Leistungen für die VPO GmbH erbracht haben und diese dafür von der VPO GmbH eine Aufwandsentschädigung erhalten hat.*

*4) Zur Frage der Fremdüblichkeit:*

*Der Versorgungsgedanke im Zusammenhang mit dem Pensionsvertrag, sowie der von Herrn Mag. ST vorgelegten Katalog über die Leistungsaufstellung der ST Optik GmbH an die VPO GmbH wurden auch anlässlich der Schlussbesprechung keiner näheren Würdigung unterzogen.*

*Insbesondere ist noch hervorzuheben, dass mit der stärkeren Einbindung des Herr Mag. J ST in das tägliche Geschäft der ST Optik GmbH gleichzeitig ein Testbetrieb in Wels errichtet wurde, in dem alle Mitarbeiter eingebunden waren und sind, da die VPO GmbH mangels Einzelhandelsoutlet nicht in der Lage ist, einen derartigen Testbetrieb zu fahren. Hier wird auf die Beilage (Leistungsaufstellung) verwiesen.*

*Aus diesen Gründen beantragen wir namens und Auftrags unserer Klientin die angefochtenen Bescheide aufzuheben und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 1999 wie im ursprünglichen Körperschaftsteuerbescheid vom 7. September 2000 mit 658.935,00 S ansteht minus 566.065,00 S festzusetzen.*

Die in der Berufung angeführte **Beilage** (Seite 5 und 6 der Berufung) hat folgenden Inhalt

**VEREINBARUNG ZWISCHEN**

ST Optik GmbH, Adresse1 und

VPO GmbH, Adresse2

*Mit Wirkung vom 1. Juli 1998 treten folgende Änderungen in Kraft:*

*1) Herr Mag. J ST , der bisher die Geschäfte der VPO GmbH geführt hat, kann diese Tätigkeit nicht mehr ausüben, da er die operative Geschäftsführung bei der ST Optik GmbH übernimmt. Grund: Das Dienstverhältnis mit dem Kontaktlinsenadapter BMO wurde aufgelöst, somit ist Herr Mag. J ST in der ST Optik GmbH der einzige konzessionierte Kontaktlinsen-Optikermeister und muss die Kontaktlinsenabteilung leiten.*

*2) Um den Betrieb der VPO GmbH weiter zu gewährleisten wird mit der ST Optik GmbH vereinbart, dass diese für die VPO GmbH Leistungen erbringt. Diese sind im Leistungskatalog Anhang A. aufgelistet.*

*3) Die ST Optik GmbH hat sicherzustellen, dass sie jederzeit über ausreichende Personalkapazitäten verfügt, um die in Anhang A. aufgelisteten Leistungen zu erbringen, sowohl in Manntagen als auch in Qualifikation. Dabei ist es unerheblich, welche Person innerhalb der ST Optik GmbH die Leistungen erbringt, sei es Herr Mag. J ST selbst oder ein Mitarbeiter der ST Optik GmbH.*

*4) Da die Leistungserfassung durch die ST Optik GmbH nicht detailliert möglich ist und auch die bei der ST Optik GmbH anfallenden höheren Kosten nicht getrennt erfasst werden können (z.B. Telefon), vereinbaren die ST Optik GmbH und die VPO GmbH als Leistungsentschädigung bzw. Aufwandsersatz einen monatlichen Pauschalbetrag von 120.000,00 S zuzüglich der jeweils gültigen Mehrwertsteuer. Mit diesem Pauschalbetrag sind alle zu erbringenden Leistungen abgedeckt. Sollten der ST Optik GmbH höhere Kosten erwachsen, so fällt das in das unternehmerische Risiko der ST Optik GmbH.*

*Diese Vereinbarung ist zum 1. Juli 1998 an gültig und solange in Kraft bis eine schriftliche neue Vereinbarung zwischen der ST Optik GmbH und der VPO GmbH getroffen wird.*

*Leistungskatalog der ST Optik GmbH, Wels  
an die VPO GmbH, Innsbruck.*

#### *Leistung*

*1) Ausarbeitung von Marketingkonzepten in den Bereichen Brillenverkauf, Kontaktlinsenanpassung und Sonnenbrillen; Entwicklung der verkaufsfördernden Unterlagen hierfür; Einsatz dieser Unterlagen im Verkauf, Nachbesserung auf Grund der Erfahrungen im Verkauf.*

*2) Dokumentation der Ergebnisse belegt durch umfangreiche statistische Auswertungen. Präsentation dieser Ergebnisse bei V -Meetings.*

*3) Implementieren der erarbeiteten Konzepte in den Betrieben der Kunden von VPO .*

4) Testen des EDV-Programms für Augenoptiker im Echtbetrieb, Dokumentation über Programmfehler, erstellen von Verbesserungsvorschlägen aus Anwendersicht.

5) Ausführen aller Werkstattarbeiten, die für Katalog und sonstige Werbung erforderlich ist. z.B. Spezialverglasung der Fassungen und Sonnenbrillen zum Fotografieren für Werbezwecken usw.

6) Auswahl der Fassungen und Sonnenbrillen, die in Werbemedien abgebildet werden sollen.

7) Lizenzgebühren für Ergo-Optische Untersuchungen am Bildschirmarbeitsplatz.

8) Pauschaler Kostenersatz für Büromaterial, Werkstatthilfsmittel, Telefonkosten usw.

9) Pauschale Aufwandsentschädigung für Verdienstentgang bzw. als Risikoausgleich, da alle Marketingneuentwicklungen an den Kunden von ST Optik getestet werden und damit durch ständige Änderungen die Kundenbindung nicht so hoch ist wie in einem Optikbetrieb üblich.

Die detaillierte Bezifferung der Positionen 1 bis 6 ist schwer möglich, da die Abgrenzung während des Arbeitsablaufes in der ST Optik GmbH nicht aufgezeichnet werden kann, es wäre damit ein zu hoher zusätzlicher Zeitaufwand erforderlich und explizit während Verkaufsgesprächen auch gar nicht möglich.

Die Punkte 1 bis 6 bindet das Personal der ST Optik zu ca. für 25 bis 30 %.

In der **Stellungnahme zur Berufung führte die Betriebsprüfung** Folgendes aus:

Der Vertrag über Dienstleistungen zwischen den beiden Gesellschaften ST GmbH und V GmbH wurde während der Betriebsprüfung in der Form, wie er in der Berufung dargestellt wird, nicht vorgelegt (siehe dazu Kopie Seite 151 aus dem Arbeitsbogen).

Laut Berufung wurde die Vereinbarung notwendig, weil das Dienstverhältnis mit Herrn BMO aufgelöst wurde und somit in der ST GmbH kein konzessionierter Kontaktlinsenoptikermeister mehr tätig war und diese Aufgabe daher von Herrn Mag. ST persönlich wahrgenommen werden musste.

Diesem Argument wäre entgegenzuhalten das das Dienstverhältnis mit Herrn BMO bereits im September 1997 beendet wurde (siehe beiliegende Abfrage), Herr Mag. ST seit März 1991 einkommensteuerlich in Innsbruck geführt wird, dort wohnhaft ist und nach Meinung der Betriebsprüfung Herr Mag. ST zumindest im Zeitraum der Bp. (2/2001 bis 7/2002) nur äußerst selten in Wels anzutreffen war.

Dass das zwischen der ST GmbH und ihrem Gesellschafter Geschäftsführer Mag. ST vereinbarte Monatsgehalt fremdüblich ist, wurde von der Bp. nicht in Frage gestellt. Der Gesellschafter versucht hier nur, seine Gesellschaft nicht unnötig einer finanziellen Belastung auszusetzen. Nicht fremdüblich ist jedoch, dass Herr Mag. ST, der nach wie vor für die V



*GmbH tätig ist, früher dafür einen Geschäftsführerbezug von 115.000,00 S pro Monat (bis 6/98) erhalten hat, jetzt diese Tätigkeit im Rahmen der ST GmbH ausführt und mit einem Bezug von 220.000,00 (Jahr 1999) zufrieden ist.*

*Als Geschäftsführer von zwei GmbHs würde niemand auf einen Gehalt zugunsten der einen GmbH verzichten und sich mit der Option auf einen Pensionsvertrag zufrieden geben, wenn dieser das Vorliegen eines positiven Kapitals als Voraussetzung vorsieht [siehe Punkt IV (4) des Geschäftsführervertrages].*

*Noch dazu wenn die ST GmbH eigentlich nur Verluste hat und positive Ergebnisse nur auf Grund der monatlichen Zahlungen der V GmbH zu erreichen sind.*

*Würde die Geschäftsführervergütung nicht über die ST GmbH ausbezahlt, würde diese kein positives EGT (Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit) erreichen. Es verzichtet somit Herr Mag. ST auf das Geschäftsführergehalt, damit die ST GmbH positiv bilanziert, damit andererseits Herr Mag. ST irgendwann auf Grund des höheren EGT ein höheres Gehalt bekommt und eventuell irgendwann mit ihm ein Pensionsvertrag abgeschlossen wird. Dies würde wohl kaum eine betriebsfremde Person akzeptieren.*

*Diese Vereinbarung wurde nur getroffen um bei der ST GmbH die Verlustvorträge rechtzeitig aufzubreuchen. Und als Zeitpunkt für die Änderung wurde der 1. Juli 1998 gewählt, da mit 30. Juni der betriebsfremde Beteiligte (STO GmbH) abgeschichtet wurde und somit von der Änderung der Vereinbarungen nicht mehr profitieren konnte.*

*Es ist richtig dass Vereinbarungen zwischen zwei Kapitalgesellschaften grundsätzlich anzuerkennen sind. Ein Kapitalgesellschafter kann mit der GmbH jederzeit rechtswirksam Verträge abschließen. Die Kriterien zur steuerlichen Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen sind jedoch gleichermaßen für die Rechtsbeziehungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern von Bedeutung. Demnach sind diese Rechtsgeschäfte zwischen dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft und der Gesellschaft steuerrechtlich anzuerkennen, wenn sie dem Fremdvergleich standhalten.*

*Unter Fremden ist es jedoch nicht üblich eine GmbH mit der Ausführung von Leistungen zu beauftragen, obwohl der Auftraggeber Mag. ST als Gesellschafter der V GmbH selbst alle beruflichen Voraussetzungen zur Ausführung dieser Leistungen besitzt und diese dann im Rahmen der ST GmbH selbst tatsächlich ausführt.*

*Zum Punkt 4. der Vereinbarung der ST GmbH und der V GmbH wäre noch festzuhalten, dass bisher nichts vorgelegt wurde, in welchem Ausmaß (betragsmäßig) die ST GmbH tatsächlich Leistungen für die V GmbH erbringt. Auch hier ist es nicht üblich, dass die ST GmbH mit einer Pauschale zufrieden ist, ohne je festgestellt zu haben, ob diese Pauschale für die erbrachten*

*Leistungen ausreicht. Es wird weiters angeführt, dass bei höheren Kosten die ST Optik GmbH dafür das unternehmerische Risiko trägt. Warum sollte dies die ST GmbH tun?*

*Laut Berufung erbringt das Personal der ST GmbH ca. zu 25 bis 30 % Leistungen für die V GmbH. Anhand der Beilage ist ersichtlich, dass sich die Personalstruktur bei der ST GmbH von 1997 bis 1999 kaum verändert hat. Wie also wird diese Zusatzleistung erbracht? Auch dies spricht nach Ansicht der Bp dafür, dass diese Leistungen nach wie vor hauptsächlich von Herrn Mag. ST erbracht werden. Das Argument des Steuerberaters zu Punkt 4. der Berufung das es nicht sein kann, dass nunmehr beide Geschäftsführerbezüge Herrn Mag. ST zuzurechnen sind, ist nicht 100prozentig von der Hand zuweisen. Durch die Bp. erfolgte die Zurechnung der Bezüge von der ST GmbH auf Grund des tatsächlichen Zahlungsflusses.*

*Weitere Ausführungen sind der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 18. Juli 2002 zu entnehmen.*

Der **Inhalt der Vereinbarung**, welche auf Seite 151 des Arbeitsbogens abgelegt ist, ist folgender:

#### **VEREINBARUNG**

*abgeschlossen am heutigen Tage zwischen der VPO GmbH, Adresse2 und der ST Optik GmbH, Adresse1 .*

*Die bisher direkt an Herrn Mag. Joachim ST ausbezahlte Geschäftsführervergütung wird ab 1. Juli 1998 an die ST Optik GmbH fließen. Herr Mag. ST übt ab diesem Zeitpunkt seine Geschäftsführertätigkeit im Rahmen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der ST Optik GmbH aus.*

*Die Übernahme der vertraglichen Verpflichtungen seitens der ST Optik GmbH erfolgt mit allen Rechten und Pflichten, vor allem unter allen finanziellen Aspekten.*

*Der Kostenersatz beträgt ab 1. Juli 1998 115.000,00 S exklusive Mehrwertsteuer im Monat und wird jährlich angepasst.*

*Die Verrechnung erfolgt monatlich zuzüglich der gesetzlichen Mehrwertsteuer. Mit diesem Betrag sind sämtliche Kosten abgedeckt. Dies betrifft insbesondere die Abfertigungsrückstellung, die Jubiläumsgeldrückstellung, die Pensionsverpflichtung etc.*

*Ebenfalls abgegolten sind die Lizenrechte der Ergo-Optische Untersuchungen sowie der Testbetrieb von strategischen und operativen Maßnahmen im Marketing und EDV Bereich.*

*Wels, im August 1998*

*Unterschrieben von Mag. K M für die VPO GmbH, und Mag. J ST für die ST Optik GmbH,*

Der Stellungnahme war weiters beigelegt: die Kopie der Niederschrift über die Schlussbesprechung betreffend Erlöse für Beratung und Dienstleistungen bei der ST GmbH sowie die Kopie des Geschäftsführervertrages zwischen der ST Optik GmbH und Herrn Mag. J ST als Geschäftsführer, datiert mit "im August 1998".

Mit Schreiben vom 20. Dezember 2002 wurde die Stellungnahme des Betriebsprüfers der Berufungswerberin zur Äußerung vorgehalten.

Dazu wird von der Berufungswerberin im **Schreiben vom 2. Jänner 2003** angeführt:

- 1) Der Vertrag über die zu erbringenden Dienstleistungen wurde vorgelegt, die Anhänge dazu wurden bei der Schlussbesprechung präsentiert, stießen jedoch auf kein Interesse.*
- 2) Es ist richtig, dass das Dienstverhältnis mit Herrn BMO bereits im September 1997 beendet wurde. Mit diesem Zeitpunkt war es für Mag. J ST erforderlich, die Kontaktlinsenanpassungen selbst durchzuführen und er musste daher vermehrt im Betrieb tätig sein. Zunächst wurde versucht, einen Ersatz zu finden. Da dies erfolglos war, mussten, damit das Arbeitsvolumen der VPO GmbH weiterhin bearbeitet werden konnte, die Mitarbeiter der ST Optik GmbH verschiedene Arbeiten von Mag. J ST für die VPO GmbH übernehmen und so wurde es erforderlich, dass die ST Optik GmbH ihre erbrachten Leistungen an die VPO GmbH fakturiert. Zu diesem Zweck wurde mit der VPO GmbH ab Juni 1998 die vorgelegte Vereinbarung getroffen.*
- 3) Es ist nicht richtig, dass Mag. ST aus dem Geschäftsführerbezug bei der VPO GmbH verzichtet. Mag. ST erhält seinen Geschäftsführerbezug deshalb von der ST Optik GmbH, weil er für diese tätig ist und ihm die ST Optik GmbH als gesamte Firma die Geschäftsführung der VPO GmbH ausführt und dafür auch eine entsprechende Leistungsentschädigung erhält. Auch ist nicht die Frage ob Herr Mag. ST 1999 mit einem Geschäftsführerbezug von 220.000,00 S zufrieden ist, vielmehr liegt die Höhe des Bezuges im unternehmerischen Risiko von Mag. ST . Es ist Aufgabe des Geschäftsführers die Gewinne zu erhöhen und damit sowohl höhere Bezüge zu erzielen als auch zur eigenen Pensionsvorsorge beizutragen. Wie rasch das möglich ist liegt eben im unternehmerischen Risiko von Mag. ST . Eine derartige Vorgangsweise der Bündelung sämtlicher Einnahmen in einer dem Geschäftsführer alleine gehörenden GmbH ist üblich um eben Vorteile wie Pensionszusagen etc. lukrieren zu können.*
- 4) Der Zeitpunkt der Vereinbarung hat nichts zu tun mit der Abschichtung von Beteiligungen sondern ist eben aus der Personalsituation wie oben dargestellt zu erklären.*
- 5) Die Vereinbarung zwischen der VPO GmbH und der ST Optik GmbH ist deshalb schon fremdüblich zu betrachten, weil nur die ST Optik GmbH als gesamte Firma mit ihren Personalkapazitäten in der Lage ist, alle erforderlichen Tätigkeiten und Aufgaben der VPO*

*GmbH durchzuführen. Der VPO GmbH ist es dabei nicht wichtig welche Mitarbeiter der ST Optik GmbH die Aufgaben erfüllen und ob Mag. ST selbst die Tätigkeiten erledigt, sondern das alle Tätigkeiten termingerecht und sorgfältig ausgeführt werden. Nochmals wird festgehalten, dass die Entlohnung eines Geschäftsführers, der mehreren GmbHs vorsteht nur durch eine Gesellschaft nicht nur fremdüblich ist, sondern dass eine andere Vorgangsweise betriebswirtschaftlich und steuerlich unsinnig wäre.*

*6) Das betragsmäßige Ausmaß der Entschädigung wurde von beiden Firmen dargestellt und berechnet, eine Pauschalierung ist deshalb erforderlich, weil gerade im Bereich der Funktion der ST Optik GmbH als Testbetrieb eine exakte Aufzeichnung unmöglich ist bzw. deren exakte Datenerfassung nur unnötigen administrativen Aufwand verursachen würde, um am Ende wieder auf die Höhe des pauschalierten Betrages zu kommen. Sollte sich herausstellen, dass der Pauschalbetrag in der Höhe die Kosten der ST Optik GmbH nicht decken sollte, so müssten die beiden Firmen in Verhandlungen treten in den Pauschalbetrag neu zu definieren. Die ST Optik GmbH trägt somit kein unübliches Risiko, sondern ist wie jedes Unternehmen angehalten bestehende Vereinbarungen im Bedarfsfall neu zu verhandeln.*

*7) Es ist richtig, dass die Personalstruktur der ST Optik GmbH von 1997 bis 1999 sich kaum geändert hat, allerdings Mag. ST - wie oben aufgeführt - seit diesem Zeitraum vermehrt in der ST Optik GmbH zusätzlich tätig ist und die Auslastung des Personals von der ST Optik GmbH vor Übernahme der Geschäftsführertätigkeit für die VPO GmbH nicht zufrieden stellend war. Auch dies war ein Grund für die Vereinbarung zwischen der ST Optik GmbH und der VPO GmbH, bei der VPO GmbH wurde der Arbeitsbedarf größer und bei der ST Optik GmbH waren Personalressourcen vorhanden.*

*8) Durch die Bp. erfolgte die Zurechnungen eben nicht auf Grund der Zahlungsströme.*

Mit **Vorlagebericht vom 15. Juli 2003** wurde die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Bei einem Erörterungsgespräch am 30. Mai 2006 wurde die Sach- und Rechtslage von den Parteien ausführlich erörtert. Insbesondere wurde die Möglichkeit einer teilweisen Zurechnung der Entschädigung an die Berufungswerberin und teilweise Zurechnung an Herrn Mag. ST besprochen. Von Seiten des Finanzamtes wurde eine allfällige 25prozentige Zurechnung an die Berufungswerberin als vorstellbar erachtet.

Die Vorlage des Originals der Vereinbarung der ST Optik GmbH mit der VPO GmbH bei der Abgabebehörde zweiter Instanz wurde vereinbart.

Mit Schriftsatz vom 18. September 2006 legte die Berufungswerberin eine Kopie der oben erwähnten Vereinbarung vor (Inhalt wie die Kopie auf S. 151 des Arbeitsbogens); weiters eine

Leistungsaufstellung, unterteilt in die Punkte 1 bis 9 (vgl. oben), wobei der monatliche Aufwand für die Tätigkeiten 1 bis 6 mit 5.000 €, davon ca. 3.300 € Personalkosten-Ersatz, für Pkt. 7 mit 1.220 €, für Pkt. 8 mit 500 € und für Pkt. 9 mit 2.000 € beziffert wird. Die Tätigkeit für die Punkte 1 bis 6 binde das Personal der ST Optik GmbH ca. mit 25%. Die Personalkosten der ST Optik GmbH inkl. 100% Lohnnebenkosten würden sich auf 13.314 € belaufen, davon 25% würden 3.330 € ergeben. Außerdem sei Mag. J ST zu ca. 80% mit diesen Tätigkeiten betraut.

Weiters wurden zwei Brillenmodenprospekte (Prospektnamen) betreffend Brillenmode 2006 als Beilage übersandt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuerbescheid 1999.**

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 hervorgekommen sind, 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.

Im vorliegenden Fall ist das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel (insbesondere alle Beweismittel und die näheren Umstände betreffend die Geschäftsführungsbezüge von der VPO GmbH) nicht strittig.

Auch dass das Ermessen bei der Höhe der steuerlichen Auswirkung eindeutig für eine Wiederaufnahme des Verfahrens spricht, wird in der Berufung nicht bekämpft und kann somit als unstrittig angesehen werden.

Einzig strittig ist, ob diese neu hervor gekommenen Tatsachen und Beweismittel zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt hätten, wird inhaltlich in der Berufung bekämpft.

Hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung des Sachverhaltes ist auf die unter 2. angeführten Ausführungen zu verweisen.

Da auf Grund dieser rechtlichen Beurteilung ein im Spruch anders lautender Bescheid herbeigeführt wird, ist die Berufung gegen den Wiederaufnahmsbescheid als unbegründet abzuweisen.

#### **2. Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1999**

Einzig strittige Frage ist im Berufungsverfahren, ob die Zahlungen der VPO GmbH an die Berufungswerberin als Betriebseinnahmen der Berufungswerberin anzusehen sind, oder ob

diese Entschädigung für Geschäftsführertätigkeiten als Einnahmen von Mag. J ST persönlich anzusehen sind.

Betriebseinnahmen sind alle Zugänge im Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind (vgl. Doralt Einkommensteuergesetz, Kommentar Rz. 221 zu § 4).

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

Gemäß § 22 Abs.1 BAO kann durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Gemäß Abs.2 leg. cit. sind bei Vorliegen von Missbrauch die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhalts geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Gemäß § 167 Abs.1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß Abs.2 leg. cit. hat die Abgabenbehörde im Übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Entscheidungswesentlich ist die Beantwortung der Frage, wer für die VPO GmbH die Geschäftsführungsagenden tatsächlich durchgeführt hat.

Unstrittig ist, dass Mag. J ST sowohl bei der VPO GmbH als auch bei der ST Optik GmbH handelsrechtlich als Geschäftsführer bestellt war.

Unstrittig ist auch, dass Herr Mag. J ST bis Juni 1998 für die V OEG bzw. GmbH einen Geschäftsführerbezug von zuletzt 115.000,00 S pro Monat erhalten hat. In den Jahren 1995 bis 1997 erhielt unbestritten auch die Firma ST Optik GmbH von der Firma VPO GmbH jeweils 200.000,00 als Aufwandsentschädigung für die Entwicklung von "Ergo-Optischen Untersuchungen".

Unbestritten ist auch, dass bis Juni 1998 die tatsächliche Geschäftsführung bei der VPO GmbH von Mag. J ST durchgeführt wurde.

Unbestritten ist auch, dass mit 30. Juni 1998 der atypische Gesellschafter (Firma STO GmbH) abgeschichtet wurde.

Seit Juli 1998 wurde laut den vertraglichen Bestimmungen, welche vorgelegt wurden, die Geschäftsführung der VPO GmbH von der ST Optik GmbH wahrgenommen und erhielt diese dafür einen Geschäftsführerbezug von monatlich 115.000,00 S. Laut vorgelegter Vereinbarung wurden dadurch ebenfalls die Lizenzrechte für Ergo-Optische Untersuchungen abgegolten. Faktisch wurden daher die bisher direkt an Herrn Mag. J ST ausbezahlten Geschäftsführerbezüge an die ST Optik GmbH ausbezahlt.

Herr Mag. ST erhält ab Juli 1998 für den Zeitraum 7-12/1998 von der ST Optik GmbH einen Geschäftsführerbezug von 120.000,00 S und für den Zeitraum 1-12/1999 einen Geschäftsführerbezug von ca. 220.000,00 S. Daneben hat er lt. Geschäftsführervertrag Anrecht auf zusätzliche ergebnisabhängige Vergütungen.

Zu dem Vertrag zwischen der VPO GmbH und der Mag. ST GmbH über die Ausführung der Geschäftsführung für VPO GmbH ist zu sagen, dass es unverständlich ist das die VPO GmbH die Berufungswerberin zur Geschäftsführung beauftragt, wenn die faktische Geschäftsführung durch Mag. J ST durchgeführt wird und dieser schon handelsrechtlicher Geschäftsführer bei der VPO GmbH ist. Eine solche Vertragsgestaltung ist in keiner Weise fremdüblich und kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht als fremdüblich anerkannt werden.

Entscheidungswesentlich ist daher die Feststellung, wer tatsächlich die Geschäftsführungsagenden für die VPO GmbH im Jahr 1999 ausgeführt hat.

Falls sich an den tatsächlichen Umständen im Vergleich zu den Vorjahren im Wesentlichen nichts geändert hat, und auch sonst kein einleuchtender fremdüblicher Grund für die Änderung vorhanden ist, erscheint die Auszahlung der bisherigen Geschäftsführerbezüge an die Berufungswerberin – wie auch vom Betriebsprüfer angeführt - nur zu bezwecken, einen Gewinn bei der Berufungswerberin herbeizuführen, welcher zur Verrechnung mit den vorhandenen Verlustvorträgen aus den Vorjahren genützt wird, somit der Abschluss des Vertrages zwischen der VPO GmbH und der Berufungswerberin den alleinigen Zweck hat, steuerliche Vorteile zu lukrieren.

Zu der „Vereinbarung“ zwischen der VPO GmbH und der Berufungswerberin ist Folgendes anzumerken:

- Die Vereinbarung wurde, trotz konkreter Aufforderung, nicht im Original vorgelegt. Als Abschlussdatum ist „im August 1998“ angeführt. An welchem Tag der Vertrag tatsächlich abgeschlossen worden sein soll, ist nicht ersichtlich.
- Die „im August 1998“ abgeschlossene Vereinbarung soll ab 1. Juli 1998 inhaltlich gelten. Rückwirkende Vereinbarungen werden im Steuerrecht grundsätzlich nicht anerkannt.

- Die Textierung „Herr Mag. ST übt ab diesem Zeitpunkt seine Geschäftsführertätigkeit im Rahmen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der ST Optik GmbH aus“ lässt darauf schließen, dass Herr Mag. ST nach wie vor die gleiche Tätigkeit wie vorher ausübt.
- In der Vereinbarung wird kein Bezug auf die „Leistungsaufstellung“ genommen. Es erscheint daher keinesfalls als gegeben, dass diese „Leistungsaufstellung“ schon „im August 1998“ Vertragsinhalt war. Wann diese Leistungsaufstellung konkret zwischen den Vertragsparteien vereinbart worden sein soll, ist im Ermittlungsverfahren nicht hervor gekommen. Rückwirkende Vereinbarungen werden im Steuerrecht grundsätzlich nicht anerkannt.
- Eine rückwirkende Anerkennung von Vereinbarungen ist im Steuerrecht jedoch grundsätzlich nicht möglich, insbesondere wenn die Verträge zwischen "nahe stehenden" GmbH wie die VPO GmbH und die ST Optik GmbH abgeschlossen werden, wobei eben Mag. ST als Geschäftsführer und Gesellschafter in beiden GmbHs fungiert.
- Von der Berufungswerberin wird vorgebracht, dass es keine Aufzeichnungen über das konkrete Ausmaß der Tätigkeiten gibt, welche von der Berufungswerberin für die VPO GmbH durchgeführt worden sind. Auch gibt es keine Aufzeichnungen, welche Tätigkeiten und in welchem Ausmaß von Mag. ST und von anderen Mitarbeitern der Berufungswerberin für die VPO GmbH durchgeführt wurden.
- Mit dem vorherigen Punkt in Zusammenhang zu sehen ist daher die Quantifizierung des Aufwandes der Berufungswerberin an Hand der Leistungsaufstellung mit ca. 8.720 € monatlich. Dies bedeutet, dass der Aufwand in etwa so hoch ist wie die erhaltenen Geschäftsführerbezüge. Dies widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, da ein Unternehmer nicht nur für Kostendeckung arbeitet. Wenn es keine Aufzeichnungen gibt, wie kann der Aufwand dann so genau beziffert werden?
- Hinsichtlich des Ausmaßes der von der Berufungswerberin durchgeführten Geschäftsführungssagenden ist zu sagen, dass es keine konkreten Aufschreibungen über einen Inhalt und Ausmaß der Tätigkeiten gibt, welche von Angestellten der Berufungswerberin für die VPO mbH durchgeführt worden sind. Dies ist unverständlich, weil es damit der Berufungswerberin unmöglich ist für eine allfällige Evaluierung des Vertrages Grundlagen in der Hand zu haben, inwieweit die Geschäftsführungsentschädigung den Aufwand der betroffenen Personen bei der Berufungswerberin überhaupt abdeckt. So ein Verhalten erscheint nicht fremdüblich, sondern nur unter den Aspekt der Beteiligung von Mag. ST an beiden GmbHs verständlich.



- Da auch angeführt ist, dass Mag. ST zu ca. 80% mit diesen Tätigkeiten betraut ist, erscheint es so, als ob durch diese Geschäftsführerbezüge von der VPO GmbH in etwa nur der Aufwand bei der Berufungswerberin abgedeckt würde und kein Gewinn entstünde. Der Abschluss eines solchen Vertrages erscheint nicht fremdüblich. Auch wird der Aufwand nicht an Hand konkreter Zahlen berechnet, sondern nur geschätzt.
- Nach dem vorgelegten Verträgen und Angaben ist es nicht klar ersichtlich, wann genau die Verträge tatsächlich verfasst und abgeschlossen wurden.
- Der Einwand, dass der Vertrag von einem Fremden (Mag. M ) unterschrieben worden ist, ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht ausschlaggebend, da es für Mag. M letzten Endes gleichgültig war, ob die Geschäftsführerbezüge der Berufungswerberin oder Mag. J ST persönlich ausbezahlt worden sind. Der Aufwand in der VPO GmbH ist in beiden Fällen gleich hoch.
- Laut Berufung wurde die Vereinbarung notwendig, weil das Dienstverhältnis mit Herrn BMO aufgelöst wurde und somit in der ST GmbH kein konzessionierter Kontaktlinsenoptikermeister mehr tätig war und diese Aufgabe daher von Herrn Mag. ST persönlich wahrgenommen werden musste. Diesem Argument wäre entgegenzuhalten das das Dienstverhältnis mit Herrn BMO bereits im September 1997 beendet wurde, Herr Mag. ST ist seit März 1991 in Innsbruck wohnhaft, wird dort einkommensteuerlich geführt, und wurde von der Betriebsprüfung - zumindest im Zeitraum der Bp. (2/2001 bis 7/2002) - nur äußerst selten in Wels anzutreffen. Deshalb kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass Mag. ST im Berufszeitraum häufiger für die VPO GmbH tätig war, als in Wels für die Berufungswerberin

Auf Grund der Beteiligung von Mag. ST an beiden Gesellschaften sind Vereinbarungen zwischen den beiden Gesellschaften an den Grundsätzen zu messen, welche von der Rechtsprechung für Verträge zwischen nahen Angehörigen aufgestellt wurden.

Auf Grund der oben angestellten Überlegungen kommt der Unabhängige Finanzsenat daher zu der Ansicht, dass der von der VPO GmbH mit der Berufungswerberin abgeschlossene Geschäftsführungsvertrag weder klar und eindeutig noch fremdüblich ist und somit steuerlich nicht anerkannt werden kann.

Dass die Geschäftsführungsagenden allein von Mag. J ST durchgeführt wurden, so wie das Finanzamt dies im Erstbescheid angenommen hat, kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens jedoch ebenfalls nicht als gegeben angenommen werden.

Beim Erörterungstermin und auch in den Schriftsätzen wird von der Berufungswerberin vorgebracht, dass - wegen des Ausscheidens des bisherige Optikermeister BMO - dessen Tätigkeit nicht vollständig durch Mag. ST persönlich ersetzt werden konnte, sondern zu diesem Zweck teilweise Personal der Mag. ST GmbH herangezogen werden musste. Dass in einem gewissen Ausmaß Tätigkeiten von Mitarbeitern der Berufungswerberin durchgeführt worden sind, wird auch vom Finanzamt als vorstellbar erachtet, wenn es beim Erörterungsgespräch eine 25%ige Zurechnung der Geschäftsführerbezüge an die Berufungswerberin als vorstellbar erachtet.

Der unabhängige Finanzsenat geht daher grundsätzlich davon aus, dass verschiedene Tätigkeiten für die VPO GmbH von Dienstnehmern der Berufungswerberin durchgeführt wurden.

Ziel und Zweck der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist in Aufwand steuerlich dort zu berücksichtigen, wo er angefallen ist und die Einnahmen dort zu berücksichtigen, wo oder von wem die Leistungen erbracht worden sind.

Da **keine konkreten Angaben auf Grund von Aufzeichnungen über das Ausmaß der Tätigkeit** der Berufungswerberin für die VPO GmbH vorliegt, **ist dieses Ausmaß daher im Schätzungswege zu ermitteln.**

In freier Beweiswürdigung wird daher in Anlehnung an das beim Erörterungsgespräch in Aussicht genommene Verhältnis 25 zu 75 % die Tätigkeit zwischen der Berufungswerberin und Mag. ST aufgeteilt.

Dieses Aufteilungsverhältnis trägt auch dem Vorbringen der Berufungswerberin Rechnung, wonach Mag. J ST zu ca. 80% mit Tätigkeiten für die VPO GmbH betraut ist.

Der Unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass im vorliegenden Fall die Geschäftsführungsleistungen für die VPO GmbH von Mag. ST persönlich zu 75% erbracht worden sind und zu 25% von den anderen Mitarbeitern der ST Optik GmbH. In diesem Ausmaß sind die Einnahmen daher der Mag. ST GmbH (25%) und Mag. J ST (75%) persönlich zuzurechnen.

**Insgesamt war daher der Berufung teilweise stattzugeben.**

Bisher betrug der Verlust (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) im angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid 1999 minus 566.065,00 S.

Vom Unabhängigen Finanzsenat werden 25% der Geschäftsführerentschädigung (das sind 306.250,00 S) als Einnahme der Berufungswerberin zugerechnet. Es ergibt sich somit für 1999 ein Verlust in Höhe von 259.815,00 S.

Die Körperschaftsteuer für 1999 berechnet sich wie folgt

### **Berechnung in Schilling**

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-259.815,00
Nichtausgleichsfähige Verluste	40.568,00
Verrechenbare Verluste der Vorjahre	0
Gesamtbetrag der Einkünfte	-219.347,00
Einkommen	0,00
Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt gem. § 22 KStG 1988:	0,00
Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer	24.080,0
Abgabenschuld	24.080,00

### **Berechnung in Euro:**

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-18.888,76
Nichtausgleichsfähige Verluste	2.948,19
Verrechenbare Verluste der Vorjahre	0
Gesamtbetrag der Einkünfte	-15.940,57
Einkommen	0,00
Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt gem. § 22 KStG 1988:	0,00
Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer	1.749,96
Abgabenschuld	1.749,96

Linz, am 12. Oktober 2006