



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A- GmbH, 0000 Wien, A-Straße 1, vertreten durch Dr. Heinz Wöber, 1150 Wien, Mariahilferstraße 209, vom 19. Februar 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Thomas Zach, vom 29. Jänner 2008 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 und 2005 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidsspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Die Bw. ist eine Kapitalgesellschaft, deren Betriebsgegenstand die „.....“ in den Streitjahren 2004 und 2005 gewesen ist. Seit 21. Juni 2003 (bis 16. Juni 2010) sind der Geschäftsführer Dr. B. A. mit einer Stammeinlage von € 31.500 und die Anstalt BPD Wien, Zl.: 0-000/000/2003 mit einer Stammeinlage von € 3.500 als Gesellschafter der Bw. im Firmenbuch eingetragen gewesen. Mit dem Generalversammlungsbeschluss vom 20. Dezember 2007 wurde der Firmenwortlaut von A. & A- -ZZZ.- GmbH auf A- GmbH geändert. Seit 16. April 2008 vertritt Dr. C. D. die Bw. als Geschäftsführer selbständig. Seit 24. April 2008 besteht der neue Betriebsgegenstand aus der ..... Seit 16. Juni 2010 ist das Österreichische E- Institut als neuer Gesellschafter mit einer Stammeinlage von € 1.050 bei einem Stammkapital der Bw. von € 35.000 im Firmenbuch eingetragen. Die Stammeinlage des geschäftsführenden Gesellschaf-

ters Dr. B. A. beträgt € 30.450. Der Anteil der Beteiligung der Anstalt BPD Wien, Zl.: 0-000/000/2003 an der Bw. blieb mit einer Stammeinlage von € 3.500 unverändert.

Der grundbürgerliche Eigentümer der Liegenschaft an der Wiener Adresse A-Straße 1 ist der Verband der ....

Unter Tz 1 des mit 19. Dezember 2007 datierten Berichts gemäß [§ 150 BAO](#) über das Ergebnis der Außenprüfung bei der A. & A- -ZZZ.- GmbH, deren Gegenstand u. a. die Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 gewesen war, begründete der Außenprüfer Gerhard Stöger die Berichtigung der AfA von € 30.791,02 auf € 15.395,51 für das Jahr 2004 sowie von € 36.755 auf € 18.377,50 für das Jahr 2005 im Wesentlichen wie folgt:

Im Jahr 2003 sei eine Nutzungsvereinbarung betreffend Räumlichkeiten in 0000 Wien, A-Straße 1 mit der Anstalt (A-) getroffen worden. Mittels Aktenvermerk sei vereinbart worden, dass die A- der Fa. A. definierte Flächen im ersten Stock des Laborzubaus und einen Büroraum für fünf Jahre zur kostenlosen Nutzung überlasse. Weiters sei vereinbart worden, dass die Fa. A. Renovierungsarbeiten auf eigene Kosten ab dem Jahr 2004 vornehme. Falls die A- die Nutzungsbewilligung innerhalb der vereinbarten Frist aufkündige, würden die auf den nicht genutzten Zeitraum anteilig entfallenden Kosten an die Fa. A. refundiert.

In den Jahren 2004 und 2005 seien Aufwendungen auf dem Konto 0250 (Investitionen auf fremden Grund) ausgewiesen worden, die mit AfA Satz 20 % (5 Jahren) angesetzt worden seien. Im Jahr 2008 werde ein Auszug aus den Räumlichkeiten der Fa. A. überlegt, jedoch habe es bis dato außer einer Bebauungsstudie keinen neuen Mietvertragsabschluss gegeben. Dr. A. sei als Geschäftsführer bei der Fa. A. und bei der A- (bei beiden Vertragspartnern) tätig, weshalb die Nutzungsvereinbarung ein Vertrag unter nahen Angehörigen sei. Da Verträge unter nahen Angehörigen im Steuerrecht notariell beglaubt sein müssten, um als solche Anerkennung zu finden, liege somit kein steuerlich anzuerkennender Mietvertrag vor, weshalb von einem unbegrenzten Mietverhältnis (Beginn 2003 bis dato) auszugehen sei. Bei Vorliegen von unbegrenzten Mietverhältnissen sei eine Nutzungsdauer von zehn Jahren im Steuerrecht zu grunde zu legen.

Aufgrund des obigen Prüfungsberichts erließ das Finanzamt Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2004 und 2005, gegen die Dr. Wöber als steuerlicher Vertreter Berufung erhab.

Unter Punkt „*2. Publizitätserfordernisse*“ auf der Seite 2 der Berufung widersprach der steuerliche Vertreter den Ausführungen des Außenprüfers zur notariellen Beglaubigung unter Bezugnahme auf die Angehörigenjudikatur, dass diese lediglich vom Erfordernis spreche, dass Vereinbarungen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen müssen (VwGH vom 18. Oktober 1995, [95/13/0176](#); VwGH vom 22. Februar 2000, [99/14/0082](#)), zitierte aus den Einkommensteuerrichtlinien, in denen auch diese Ansicht zu den Erfordernissen für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen vertreten werde, die Rz 1132

EStRL (wo es u. a. wortwörtlich heiße: die „*Schriftform des Vertrages ist nicht unbedingt erforderlich*“) und brachte des Weiteren vor:

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs würden etwaige Formalerfordernisse überhaupt nur in jenen Fällen zum Tragen kommen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (VwGH [93/14/0115](#), 2001/13/0209, 2004/14/0066). Würden daher Formalerfordernisse lediglich auf Ebene der Beweiswürdigung eine Rolle spielen, aber keine materielle Voraussetzung für die Anerkennung von Rechtsverhältnissen zwischen „Angehörigen“ darstellen (VwGH vom 26. April 2006, [2004/14/0066](#)), komme es somit auf die hinreichende Publizität eines Rechtsgeschäfts, nicht jedoch auf das Vorliegen eines notariell beglaubigten Vertrages oder eines schriftlichen Vertrages an.

Als Begründung für das Vorliegen einer eindeutigen klaren Regelung im vorliegenden Fall führte der steuerliche Vertreter auf der Seite 3, Punkt 2.b) der Berufung im Wesentlichen ins Treffen, dass es für das Vorliegen einer klaren Vereinbarung der Angehörigenjudikatur und der Verwaltungsansicht zufolge erforderlich sei, dass die für deren Zustandekommen wesentlichen Bestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein müssen (VwGH vom 4. Oktober 1983, [83/14/0034](#); Einkommensteuerrichtlinien Rz 1135). Da die wesentlichen Vertragsbestandteile klar nach außen hin in Erscheinung treten würden, liege keine zweifelhafte vertragliche Gestaltung im vorliegenden Fall vor.

Der Aktenvermerk zur Nutzung der Arbeits- und Büroräume durch die Bw. lege eindeutig fest, dass die definierten Flächen für die Dauer von fünf Jahren überlassen würden und die Bw. im Gegenzug hierzu die entsprechenden Renovierungsarbeiten vornehmen müsse. Der Vereinbarung sei die beabsichtigte Nutzungsdauer von fünf Jahren ebenso wie der Umstand, dass im Falle der vorzeitigen Kündigung durch die Anstalt jene Renovierungsarbeiten zu ersetzen seien, die auf den nicht genutzten Zeitraum anteilig entfallen, zu entnehmen.

Unter Punkt „*3. Abschreibung der Mieterinvestitionen*“ auf der Seite 3 der Berufung konterte der steuerliche Vertreter den diesbezüglichen Ausführungen der Bp im Wesentlichen, dass der herrschenden Lehre zufolge Mieterinvestitionen auf die voraussichtliche Nutzungsdauer bzw. auf die voraussichtliche Mietdauer abzuschreiben seien (Doralt, ESt-Kommentar, 6. Auflage, Tz 65 zu § 7, VwGH [99/15/0255](#), EStRI 3124). Im Falle eines auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietvertrages wäre für die Abschreibung die technische Nutzungsdauer der Investitionen maßgebend (VwGH vom 17. November 1992, [92/14/0141](#)). Auch in diesem Fall wäre die voraussichtliche Vertragsdauer für die Festsetzung der Abschreibungsdauer heranzuziehen, wenn diese kürzer als die Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes sei. Auf die voraussichtliche Vertragsdauer sei daher auch bei auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietverträgen abzustellen (VwGH 25. April 2002, [99/15/0255](#)).

Selbst unter der Annahme eines unbefristeten Mietverhältnisses hätte seitens der Behörde ermittelt werden müssen, welche technische Nutzungsdauer den jeweiligen Investitionen zu kommen.

In der Betriebsprüfung sei umfangreich dargelegt worden, dass die Bw. bereits von Beginn an davon ausgegangen sei, die von der Anstalt zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten nicht länger als fünf Jahre zu benutzen (siehe Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 17. September 2007). Diese Einschätzung der Bw. finde auch insofern Bestätigung, als bereits aktiv nach einem alternativen Objekt gesucht werde. Im Rahmen der Betriebsprüfung seien daher umfangreiche Pläne zu einer in Auftrag gegebenen Bebauungsstudie übermittelt worden. Die Bw. habe bereits einen Architekten mit der Erhebung beauftragt, inwiefern das in Frage kommende Grundstück in Klosterneuburg für die Zwecke der Bw. geeignet sei. Die Übersiedlung in ein anderes Objekt werde konkret beabsichtigt, zumal einerseits das Gebäude in der A-Straße 1, 0000 Wien, sehr alt sei und somit nicht mehr den technischen Anforderungen der Bw. entspreche, andererseits sei der Umzug aufgrund des akuten Platzmangels, der aus der ständigen Erweiterung des Betriebes der Bw. resultiere, unumgänglich. Erst kürzlich zum 31. Dezember 200Y habe die Bw. beispielsweise den Geschäftsbetrieb der Anstalt übernommen.

Mit der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme hielt der Außenprüfer dem steuerlichen Vertreter im Wesentlichen vor:

Der Zeichnungsberechtigte der Nutzungsvereinbarung, Dr. A., sei Geschäftsführer bei beiden Vertragspartnern. Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern würden nur dann steuerliche Anerkennung finden, wenn sie nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Mitgliedern als betriebliche Vorgänge setze nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes voraus, dass die Leistungsbeziehung zu solchen Bedingungen erfolgen würden, die auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen als üblich anzusehen wären. Ein Aktenvermerk, der eine unentgeltliche Nutzungsvereinbarung regle, sei nicht fremdüblich. Da somit kein steuerlich anzuerkennender Mietvertrag vorliege, sei von einem unbegrenzten Mietverhältnis auszugehen. Nach herrschender Lehre seien Mietinvestitionen auf die voraussichtliche Nutzungsdauer (Mietdauer) abzuschreiben. Bei den getätigten Elektroarbeiten, Umbauarbeiten, Baumeisterarbeiten usw. sei ein sofort absetzbarer Erhaltungsaufwand nicht gegeben, sondern der Nutzungsdauer von zehn Jahren zugrunde zu legen.

Im Zuge der Prüfung sei eine Bebauungsstudie vorgelegt worden, jedoch kein Mietvertragsabschluss; dieser Umstand habe sich bis dato nicht geändert.

In der Gegenäußerung zur obigen Stellungnahme des Außenprüfers konterte der steuerliche Vertreter den Ausführungen zum Punkt Nutzungsvereinbarung, dass zwischen der A- und der A- - GmbH (vormals A. & A- -ZZZ.- GmbH) eine Nutzungsvereinbarung zur Überlassung der Räumlichkeiten abgeschlossen worden sei. Stelle das Finanzamt hierzu fest, dass Dr. A. als Zeichnungsberechtigter bei beiden Vertragspartnern als Geschäftsführer tätig sei, so sei diese Feststellung insofern unrichtig, als Dr. A. zum Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages im Jahr 2003 nicht Geschäftsführer der A- gewesen sei, da er erst am 18. September 2007 im Rahmen der Hauptversammlung der A- zum Geschäftsführer für die Funktionsperiode 2007 bis 2010 gewählt worden sei.

Zu den Ausführungen zum Aktenvermerk verwies der steuerliche Vertreter zunächst auf den Umstand, dass die Behörde, die noch im Rahmen der Betriebsprüfung die Ansicht vertreten habe, es wäre ein notariell beglaubigter Vertrag erforderlich, nun als Begründung ins Treffen führe, dass ein Aktenvermerk, der eine unentgeltliche Nutzungsvereinbarung regle, nicht fremdüblich wäre, und wiederholte sodann die rechtlichen Ausführungen aus der Berufung (siehe „*Pkt.2 Publizitätserfordernisse a) notarielle Beglaubigung nach Ansicht der Bp; b) eindeutige klare Regelung im vorliegenden Fall*“), vermeinte, dass insofern auch ein schriftlicher Vertrag keine höhere Publizitätswirkung entfaltet hätte, und hielt darüber hinaus fest, dass es im Wirtschaftsleben gängige Praxis sei, Vertragsverhältnisse mittels eines Aktenvermerks festzuhalten; diese Praxis werde schon deshalb oft angewandt, um zulässiger Weise das Entstehen von Vertragsgebühren zu vermeiden.

Den abgabenbehördlichen Ausführungen zur unentgeltlichen Nutzung erwiderte der steuerliche Vertreter, dass die Anführung der Behörde, es handle sich um einen unentgeltlichen Vertrag, insofern unrichtig sei, als die von der Bw. (vormals A. & A- -ZZZ.- GmbH) zu erbringenden Renovierungsarbeiten von rd. € 150.000 als Entgelt für die Benutzung der Räume zu sehen seien. Der Entgeltcharakter der Vereinbarung ergebe sich ebenso aus der Vereinbarung, dass die Bw. vom Verein die anteiligen Renovierungskosten vergütet bekomme, sofern die Vereinbarung innerhalb der fünf Jahre aufgekündigt werde.

Wider die Ausführungen des Außenprüfers betreffend „*Abschreibung der Mieterinvestitionen*“ führte der steuerliche Vertreter im Wesentlichen ins Treffen, dass die genannten Arbeiten (Elektro-, Umbau-, Baumeisterarbeiten usw.) über die voraussichtliche Nutzungsdauer von fünf Jahren abgeschrieben worden seien, betonte, dass es sich hierbei um die auf dem Konto 0250 erfassten Mieterinvestitionen der A- GmbH handle, wiederholte die diesbezüglichen rechtlichen Ausführungen aus der Berufung (vgl. „*Seite 3, Pkt 3. erster Absatz*“) und warf der Behörde vor: „Selbst unter der Annahme eines unbefristeten Mietverhältnisses hätte seitens der Behörde ermittelt werden müssen, welche technische Nutzungsdauer den jeweiligen In-

vestitionen zukomme, beziehungsweise ob die voraussichtliche Vertragsdauer kürzer als die Nutzungs dauer der angeschafften Wirtschaftsgüter sei.“ (Originalzitat Ende).

Zur „Mietdauer/Bebauungsstudie“ zitierte der steuerliche Vertreter die beiden letzten Absätze zum Pkt. 3 Abschreibung der Mieterinvestitionen auf der Seite 4 der Berufung.

Mit dem Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenats vom 14. Jänner 2010 wurde der steuerliche Vertreter ersucht, alle Rechnungen zu den nachfolgenden Positionen, die den Bestandsverzeichnissen der betrieblichen Anlagegüter betreffend Anschaffungsvorgänge für die Zeiträume vom 1. Jänner 2004 bis 31. Dezember 2005 in Form von baulichen Investitionen in fremde Betriebs- und Geschäftsgebäude zu entnehmen waren, nachzureichen:

Inv.-Nr.	Beschreibung der Wirtschaftsgüter	Ansch. Datum	Anschaffungs- Herstellungsk.	AfA Art %	Abschreibung Betrag
1	<i>Stahltreppe feuerverzinkt</i>	27.02.2004	5.738,85	20,00	1.147,77
2	<i>Außen/ Innenfensterbänke</i>	17.03.2004	3.490,60	20,00	698,12
3	<i>Bodenkanäle</i>	22.04.2004	1.672,37	20,00	334,47
4	<i>Elektroarbeiten 1.HJ.</i>	04.05.2004	43.019,99	20,00	8.604,00
5	<i>Umbau 1.OG 1.HJ.</i>	30.06.2004	53.073,46	20,00	10.614,69
6	<i>Baumeisterarbeiten 1.HJ.</i>	30.06.2004	23.772,10	20,00	4.754,42
7	<i>Fußbodenarbeiten 2.HJ.</i>	30.06.2004	13.020,25	20,00	1.302,03
8	<i>Baumeisterarbeiten 2.HJ.</i>	13.09.2004	2.150,40	20,00	215,04
9	<i>Malerarbeiten 2. HJ.</i>	14.09.2004	9.122,89	33,33	1.520,48
10	<i>Architekt L...</i>	31.12.2004	16.000,00	20,00	1.600,00
Summe für das Jahr 2004			171.060,91		30.791,02
Inv.-Nr.	Beschreibung der Wirtschaftsgüter	Ansch. Datum	Anschaffungs- Herstellungsk.	AfA Art %	Abschreibung Betrag
1	<i>Stahltreppe feuerverzinkt</i>	27.02.2004	5.738,85	20,00	1.147,77
2	<i>Außen/ Innenfensterbänke</i>	17.03.2004	3.490,60	20,00	698,12
3	<i>Bodenkanäle</i>	22.04.2004	1.672,37	20,00	334,47
4	<i>Elektroarbeiten 1.HJ.</i>	04.05.2004	43.019,99	20,00	8.604,00
5	<i>Umbau 1.OG 1.HJ.</i>	30.06.2004	53.073,46	20,00	10.614,69
6	<i>Baumeisterarbeiten 1.HJ.</i>	30.06.2004	23.772,10	20,00	4.754,42
7	<i>Fußbodenarbeiten 2.HJ.</i>	30.06.2004	13.020,25	20,00	2.604,05
8	<i>Baumeisterarbeiten 2.HJ.</i>	13.09.2004	2.150,40	20,00	430,08
9	<i>Malerarbeiten 2. HJ.</i>	14.09.2004	9.122,89	33,33	3.040,96
10	<i>Architekt L...</i>	31.12.2004	16.000,00	20,00	3.200,00
11	<i>Schrankabluftanlage</i>	29.03.2005	5.305,74	25,00	1.326,44
Summe für das Jahr 2005			176.366,65		36.755,00

Mit dem Begleitschreiben zu den dem Unabhängigen Finanzsenat übermittelten Rechnungskopien der in den Jahren 2004 und 2005 aktivierten baulichen Investitionskosten in fremde Betriebs- und Geschäftsgebäude teilte der steuerliche Vertreter mit, dass die aktivierten Nettobeträge aufgrund von Haftrücklässen, Skonti, etc. teilweise nicht mit den Rechnungsbeträgen übereinstimmen würden.

Anlässlich der Zeugeneinvernahme des Dr. B. A. vom 30. Juni 2010 nannte der Letztgenannte im Beisein von Dr. Wöber die Personen zu den Kürzeln, die im Aktenvermerk vom 1. Juni 2003 angeführt wurden (A- = Anstalt, Verein, 123= Mag. E. F. G. (heute nunmehr

Mag. E. G.; 45: Dr. C. D.; 678: A. & A- -ZZZ.- GmbH, 910: B. A. und gab des Weiteren zu Protokoll:

Zum Zeitpunkt des Abschlusses sei der Geschäftsführer der A- Dr. B. H. gewesen; der mittlerweile verstorbene Dr. I. J. sei damals zweiter Geschäftsführer gewesen. Diese zwei Herren hätten Herrn D. für den operativen Bereich des Vereins Anstalt eingesetzt. Die Berufsbezeichnung sei Beauftragter der Geschäftsleitung des Vereins gewesen (BGL).

Zum ersten Absatz des Aktenvermerks brachte der Zeuge vor, dass der Verein, welcher über die gesamte Liegenschaft verfügberechtigt gewesen sei, der 678 GmbH leerstehende Räumlichkeiten überlassen habe. Dr. B. A. sei alleiniger Geschäftsführer der GmbH gewesen, der Verein sei mit 10 % an der GmbH beteiligt gewesen; 90 % der GmbH Anteile seien im Eigentum des Dr. A. gewesen.

Die A. & A- GmbH habe ein Labor in der B-Straße gehabt, das in räumlicher Trennung zur A-Straße gewesen sei. Die Räumlichkeiten an letztgenannter Adresse seien nicht geeignet gewesen, ein Labor zu betreiben; damit hätten sich jene Leerflächen ergeben, die in weiterer Folge von der A. & A- GmbH genutzt worden seien. Die Ersparung von Mietzins für die B-Straße sollte die Adaptierung der A-Straße ermöglichen, habe also der Bedeckung der Investitionskosten gedient.

Im Anschluss an die Anmerkung des steuerlichen Vertreters, derzufolge die Räumlichkeiten in der A-Straße für den Verein oder Dritte nicht nutzbar gewesen seien, brachte Dr. A. vor, dass Dr. D. und Mag. E. G. für den Verein die Entscheidung getroffen hätten, dass Flächen der GmbH zur kostenlosen Nutzung überlassen würden. Der Vertragspartner sei die GmbH gewesen, die von Dr. A. als Geschäftsführer vertreten worden sei. Die Flächen, die der GmbH überlassen worden seien, seien aufgrund der baulichen Umbauarbeiten klar definiert gewesen und seien aufgrund der Ausstattung z. B. Bodenbelege auch heute noch erkennbar.

Aufgrund des EU-Beitritts sei der Arbeitsanfall für den Verein geringer geworden, infolge dessen der betriebliche Bedarf an Nutzflächen rückläufig gewesen sei; dies sei von arbeitstechnischen Vorteil für die GmbH gewesen, da die räumliche Trennung zwischen B-Straße und A-Straße nicht aufrecht erhalten werden habe müssen.

Als Begründung für die Nichtaufnahme eines Flächenmasses im Aktenvermerk führte der steuerliche Vertreter ins Treffen, dass es für beide Vertragsparteien aufgrund der baulichen Gegebenheiten klar gewesen sei, um welche Fläche es gehe. Solle der erste Stock laut Vereinbarung nahezu ausschließlich von der GmbH genutzt werden, so entstünden keine Streitfragen, ob einzelne Räumlichkeiten oder Flächen von der Vereinbarung mit umfasst seien oder nicht.

Dem Gesagten fügte Dr. A. hinzu, dass der Verein weder das Geld gehabt habe, die Investitionen selbst durchzuführen und um dann eine Miete verlangen zu können, noch kreditwürdig

gewesen wäre, betonte, es hätte sich niemand der Vereinsverantwortlichen für eine Haftung zur Verfügung gestellt, verwies darauf, auch als Privatperson für den notwendigen Kredit gehaftet zu haben, und behauptete, dass der Verein einen wirtschaftlichen Vorteil erst nach Beendigung gehabt habe, weil er die Flächen vermieten könne.

Zum 2. Absatz des Aktenvermerks brachte der steuerliche Vertreter vor, dass zu diesem Absatz die Auffassung der Vertragsparteien gewesen sei, dass in einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise die Investitionen der GmbH einem Mietentgelt für die Räumlichkeiten gleich kommen würden, zumal es hier um Investitionen gehe, die der Vermieter vor Vermietung selbst durchführen hätte müssen, um selbst einen Bestandzins verlangen zu können.

Zum 3. Absatz des Aktenvermerks gab der steuerliche Vertreter zu Protokoll, dass die Vertragsparteien eine Nutzungsdauer von fünf Jahren vor Augen gehabt hätten, woraufhin Dr. A. im Konjunktiv formuliert ergänzte, dass eine Kündigung seitens des Vereins (Nutzung der Räumlichkeiten und Kooperationsvertrag) das wirtschaftliche Aus für die GmbH bedeutet hätte. Die Zusammenarbeit zwischen Verein und GmbH sei im Kooperationsvertrag geregelt worden. Stelle der Aktenvermerk eine Vertiefung der Kooperation dar, da es nunmehr auch zu einem räumlichen Aneinanderrücken gekommen sei, so habe sich damit eine Kündigung aus der Sicht der Vertragsparteien zum Zeitpunkt der Errichtung des in Rede stehenden Aktenvermerks nicht gestellt.

Betreffend den Zeitpunkt des Abschlusses des Aktenvermerks gab der steuerliche Vertreter zu Protokoll, dass es zu diesem keine organisatorischen, personelle oder arbeitstechnischen Verschränkungen zwischen dem Verein und der GmbH gegeben habe; die Entscheidungsträger und die Organfunktionen seien damals klar von einander getrennt gewesen.

Nach den Feststellungen des Dr. A., derzufolge „*wir den Wirtschaftsbetrieb des Vereins im Jahr 2008 gekauft und dann arbeitstechnische Verschränkungen eingeführt*“ hätten und C. D. heute Geschäftsführer der GmbH sei, und der Anmerkung des steuerlichen Vertreters, derzufolge eine wirtschaftliche Verschränkung zum damaligen Zeitpunkt - 2003 - weder geplant, noch vorhersehbar gewesen sei, brachte Dr. A. des Weiteren vor, den Verein gekauft zu haben. Im Zuge dessen habe er sämtliche Mitarbeiter aufgrund des AVRAG übernehmen müssen und habe sie entsprechend ihrer Qualifikation eingesetzt. Nachdem es sinnvoll erschienen sei, einer GmbH, die einen Geschäftsführer = 90% anteiliger Eigentümer habe, Einsatzfähigkeit zu garantieren, sei ein zweiter Geschäftsführer bestellt worden. Die Wahl sei auf Dr. D. als ehemaliger Beauftragter der Gesellschaft des Vereins gefallen.

Zur Person Dr. D. führte der steuerliche Vertreter ins Treffen, dass dieser aufgrund seiner Qualifikation zum Geschäftsführer bestellt worden sei. In den Streitjahren habe Dr. Wöber nur die GmbH, nicht den Verein steuerlich vertreten. Erst im Jahr 2008 sei ausschließlich die

Lohnverrechnung für zwei verbliebene Mitarbeiter des Vereins übernommen worden. Zwischen Dr. A. und Dr. D. habe es zum Stichtag 1. Juni 2003 kein persönliches Naheverhältnis gegeben und gebe es bis heute nicht.

Abschließend gab Dr. A. zu Protokoll, dass der Verein, der seit 2008 keinen Wirtschaftsbetrieb mehr unterhalte, vereinsrechtlich von ihm und Dr. D. vertreten werde; vor 2008 seien vereinsrechtlich Dr. B. H. und Dipl.Ing. J. die Vertreter des Vereins gewesen. In rechtlichen Angelegenheiten sei die GmbH von der Barnert, Egermann und Illigasch Rechtsanwälte GmbH bzw. der Verein von Schönherr & Partner Rechtsanwälte GmbH vertreten worden.

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

Gemäß [§ 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. Gemäß [§ 115 Abs. 2 BAO](#) ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben. Gemäß [§ 115 Abs. 3 BAO](#) haben die Abgabenbehörden Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

[§ 119 Abs. 1 BAO](#) zufolge sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen; die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dem darauf folgenden Absatz des [§ 119 BAO](#) zufolge dienen der Offenlegung insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekannt geben.

Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt gemäß [§ 166 BAO](#) alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. [§ 167 Abs. 2 BAO](#) zufolge hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Gemäß [§ 7 Abs. 1 EStG 1988](#) sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ab-

zusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, im Rahmen der der Behörde nach [§ 167 Abs. 2 BAO](#) zukommenden "freien Überzeugung" von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (siehe Erkenntnis vom 28. Oktober 2010, 2006/15/0301). Investiert ein Bestandnehmer, so sind dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 25. April 2002, [99/15/0255](#), zufolge die Investitionen des Mieters auf die voraussichtliche Nutzungsdauer, höchstens auf die voraussichtliche Mietdauer abzuschreiben (vgl. Doralt, EStG 4. Auflage, § 7, Tz. 65, Mieterinvestitionen). Ist der Mietvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, ist für die Abschreibung die Nutzungsdauer der Investition maßgebend. Die Nutzungsdauer bei Aufwendungen, deren Ergebnis der Mieter dem Vermieter bei Beendigung des Bestandsverhältnisses zu überlassen hat, ist durch die voraussichtliche Dauer des Bestandsverhältnisses begrenzt. Somit ist die - voraussichtliche - Vertragsdauer maßgeblich, wenn sie kürzer als die Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes ist. Es kommt darauf an, wie lange der Mieter nach dem gewöhnlichen Ablauf der Dinge mit einer Nutzung seiner Aufwendungen im Rahmen des Vertrages rechnen kann. Auf die voraussichtliche Vertragsdauer ist auch bei auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietverträgen abzustellen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 17. November 1992, [92/14/0141](#)).

Verträge können grundsätzlich formfrei geschlossen werden, d. h. ohne eine besondere Form beachten zu müssen. Verträge können daher nicht nur dadurch geschlossen werden, dass die Parteien die Vertragsbedingungen zu Papier bringen und unterschreiben. Auch die Einigung im Gespräch, per Telefon oder E-Mail ist ein wirksamer Vertrag. Der Vertrag bzw. die ihn begründenden Erklärungen müssen noch nicht einmal ausdrücklich formuliert werden; schlüssiges Verhalten (konkludentes Handeln), das der jeweils andere als Willenserklärung verstehen darf, genügt. Werden Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und deren Gesellschaftern abgeschlossen, so werden diese Verträge dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 8. Februar 2007, [2004/15/0149](#), zufolge an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (vgl. etwa die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 31. März 1998, [96/13/0121](#), 0122, vom 28. Februar 2002, 97/15/0158, 0159, und vom 31. Juli 2002, 98/13/0011, 0040). Die genannten Anforderungen an Verträge zwischen der

Gesellschaft und ihrem Gesellschafter müssen im Zeitpunkt des behaupteten Vertragsabschlusses vorliegen.

Der Aktenvermerk, der "Vermerk für eine Akte", ist ein schriftlicher Vermerk, der zu einem konkreten Vorgang gefertigt wird und in die entsprechende physische Akte eingeheftet wird, ist ein Mittel der gegenseitigen Information in einem konkreten Fall. Soll der Aktenvermerk dazu dienen, das beim Verfasser des Aktenvermerks vorhandene Wissen über einen Vorgang Dritten dauerhaft, zusammengefasst und geordnet zugänglich zu machen, so trägt er damit wesentlich dazu bei, das Verwaltungshandeln nachvollziehbar und transparent zu machen.

Zwar werden Verträge zwischen Rechtssubjekten mit dem Inhalt, wie er mit der Nutzungsvereinbarung vereinbart worden sein soll, im wirtschaftlichen Geschäftsleben in der Regel für Beweiszwecke beispielsweise für ein Betriebsprüfungs- oder Zivilgerichtsverfahren schriftlich geschlossen, jedoch kam mit einer Einigung über die Nutzung von Arbeits - und Büroräume in der A-Straße 1 im Gespräch zwischen der A- und der Bw. ein wirksamer Vertrag zustande, der durch den nachfolgend zitierten Aktenvermerk bestätigt wurde:

*„Es wurde vereinbart, dass die A- der 678 definierte Flächen im ersten Stock des Zubaus und einen Büroraum im Altbau für fünf Jahre zur kostenlosen Nutzung überlässt.*

*Die 678 wird im ersten Stock des Zubaus im ersten Halbjahr 2004 auf eigene Kosten Renovierungsarbeiten vornehmen. Es wird mit Gesamtkosten von € 150.000 gerechnet. Im Fall, dass die A- die Nutzungsbewilligung innerhalb der vereinbarten fünf Jahre aufkündigt, refundiert sie der 678 die, auf den nicht genutzten Zeitraum anteilig entfallenden, Renovierungskosten.“*

Wenn anlässlich der Zeugeneinvernahme des Dr. B. A. vom 30. Juni 2010 der Letztgenannte die Personen zu den für die Vertragsparteien im Aktenvermerk vom 1. Juni 2003 stehenden Kürzel mit A- = Anstalt, Verein, 123 = Mag. E. F. G. (heute nunmehr Mag. E. G.; 45: Dr. C. D.; 678: A. & A- -ZZZ.- GmbH, 910: B. A. zu erkennen gibt, ändern diese Angaben nichts an der Tatsache, dass Dr. B. H. der erste bzw. (der mittlerweile verstorbene) Dr. I. J. der zweite Geschäftsführer der A- zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gewesen war, denen Dr. B. A. als alleiniger Geschäftsführer der GmbH gegenüber gestanden war, womit der Abschluss eines Vertrages zwischen Kapitalgesellschaften und deren Gesellschaftern zu verneinen war und sich die Angaben des steuerlichen Vertreters vom 30. Juni 2010, nach denen es keine organisatorischen, personellen oder arbeitstechnischen Verschränkungen zwischen der A-, Mag. E. F. G., Dr. C. D. einerseits und 678, B. A. andererseits zum Zeitpunkt des Abschlusses des Aktenvermerks gegeben hätte bzw. die Entscheidungsträger und die Organfunktionen damals klar von einander getrennt gewesen wären, als glaubwürdig erwiesen.

Was die Dauer des befristeten Vertragsverhältnisses betrifft, ist eine fünfjährige Überlassung von bestimmten Räumlichkeiten in der A-Straße 1 nicht ungewöhnlich, wenn den Angaben des Dr. A. vom 30. Juni 2010 zufolge a) der Arbeitsanfall für den Verein aufgrund des EU-Beitritts

geringer geworden sei, infolge dessen der betriebliche Bedarf an Nutzflächen rückläufig gewesen sei; b) die Räumlichkeiten in der A-Straße 1 für den Verein oder Dritte nicht nutzbar gewesen seien und der Verein nicht das Geld gehabt habe, die Investitionen selbst durchzuführen, um dann eine Miete verlangen zu können. Bemisst sich die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer generell nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung, so war eine Nutzungsdauer von fünf Jahren im vorliegenden Berufungsfall anzunehmen und daher die AfA in der erklärten Höhe von € 30.791,02 für das Jahr 2004 und € 36.755 für das Jahr 2005 anzuerkennen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 1. April 2011