



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungserberin gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Feststellung der Einkünfte und Gewerbesteuer 1994 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der am 19. Dezember 1996 über das Vermögen der Berufungswerberin, welche zu diesem Zeitpunkt bis 31. März 1998 eine Kommanditgesellschaft war, eröffnete Konkurs wurde mit Beschluss des Landesgerichtes Wels vom 13. Mai 1997 nach rechtskräftiger Bestätigung des Zwangsausgleiches gemäß § 157 KO (Konkursordnung, RGBI. Nr. 337/1914) aufgehoben. Komplementär der Berufungswerberin war auch die M GmbH, deren Gesellschafter die Herren M und DI BM gewesen sind, welche auch als Komplementär beziehungsweise Kommanditist der Berufungswerberin auftraten.

Mit dem "Pacht- und Kaufvertrag" vom 28. Mai 1993 hatte die Berufungswerberin mit der zu diesem Zeitpunkt im Konkurs und nunmehr in Liquidation befindlichen MSB GmbH, an welcher ebenso wie an der Berufungswerberin die Herren M und DI BM beteiligt waren, vereinbart, dass die Berufungswerberin das Produktions- und Handelsunternehmen der MSB GmbH samt dem gesamten dazugehörigen beweglichen und unbeweglichen Anlagevermögen einschließlich der Betriebs- und Geschäftsausstattung, Gewerbeberechtigungen, Immaterialgüterrechte, Mietrechte, Kundenstock, "good will", Lieferantenbeziehungen, betrieblichen Unterlagen und sämtliche dem Unternehmen dienenden materiellen und immateriellen Rechte und Wirtschaftsgüter, sämtlicher dem Unternehmen zustehenden Rechte, insbesonders der Dauerschuldverhältnisse ab 1. Juni 1993 pachtet. Die Dauer der Pacht war auf sechs Monate begrenzt, wobei eine Verlängerungsmöglichkeit von jeweils einem Monat für die Dauer von insgesamt höchstens fünf Jahren bestand. Als Pachtzins waren 800.000,00 S zuzüglich Umsatzsteuer monatlich im voraus vereinbart, wobei die Berufungswerberin als Pächterin sämtliche durch den fortgeführten Betrieb veranlassten Aufwendungen zu tragen hatte. Die Berufungswerberin hatte sich verpflichtet das Unternehmen im Sinne einer Betriebspflicht fortzuführen und hätte jede Änderung oder Erweiterung der Betriebsform beziehungsweise der Art des Geschäftsbetriebes einer schriftlichen Zustimmung des Verpächters bedurft. Eine Weiter- oder Unterverpachtung war ausgeschlossen. Die Berufungswerberin als Pächterin hatte auf jegliche Gewährleistungsansprüche aus dem Pachtvertrag verzichtet und sich verpflichtet den Pachtgegenstand auf ihre Kosten in gutem und brauchbarem Zustand zu erhalten, sämtliche Beschädigungen selbst zu beheben und den Pachtgegenstand (das Unternehmen) bei Beendigung des Pachtverhältnisses unter Berücksichtigung der gewöhnlichen Abnutzung in jenem Zustand wie es übernommen wurde zurückzustellen. Im Fall getätigter Investitionen hatte die Berufungswerberin keinen Anspruch auf Ersatz derselben. Darüber hinaus hatte sich die Berufungswerberin verpflichtet für eine ausreichende und "angemessene" Versicherung

des gepachteten Unternehmens Sorge zu tragen. Zuletzt kaufte die Berufungswerberin sämtliche Vorräte der MSB GmbH um 24.000.000,00 S (zahlbar in neuen Monatsraten). Es war vereinbart, dass sämtliche Änderungen des Vertrages der Schriftform bedürfen würden und wurde festgestellt, dass mündliche Nebenabreden nicht bestanden hätten.

Unterschrieben war diese Vereinbarung von Dr. C, dem Masseverwalter der MSB GmbH, einem bekannten Rechtsanwalt sowie Fachautor auf dem Gebiet des Konkursrechts und Herrn M als Geschäftsführer der Berufungswerberin, nach dessen Familiennamen die Berufungswerberin und die MSB GmbH benannt sind.

Der Konkurs der MSB GmbH war mit Beschluss des Landesgerichtes Wels vom 6. Mai 1993 eröffnet und am 8. April 1994 nach rechtskräftiger Bestätigung des Zwangsausgleiches aufgehoben worden.

Die Berufungswerberin war mit Gesellschaftsvertrag vom 13. April 1993 mit der M GmbH (5% Anteil am Gewinn, keine Einlage, Komplementär) und Herrn M (95%, 95% Anteil am Gewinn, 100.000,00 S Einlage, Kommanditist) gegründet worden und hat ihren Geschäftsbetrieb im Mai 1993 aufgenommen. Die M GmbH war mit Notariatsakt vom gleichen Tag mit Herrn M und DI BM als Gründungshelfer (1.000,00 Anteil) gegründet worden und hatte seine Geschäftstätigkeit am 8. Mai 1993 begonnen. Die MSB GmbH war am 18. Dezember 1991 mit den gleichen Gesellschaftern wie die M GmbH gegründet worden, wobei Herr M sein bis dahin bestehendes Einzelunternehmen eingelegt hatte.

Mit Schreiben vom 31. Oktober 1995 ersuchte das Finanzamt hinsichtlich des Veranlagungszeitraumes 1994 unter anderem um Aufklärung über die Zinsvereinbarung mit der MSB GmbH in Höhe von 11.160.731,00 S.

Dazu erklärte die Berufungswerberin, dass hinsichtlich dieser Zinsverrechnung eine mündliche Vereinbarung vorliege, wonach sich die Berufungswerberin verpflichtet habe, die bei der MSB GmbH angefallenen Kosten der Anlagenfinanzierung bis 31. März 1994 zu übernehmen. Der Pachtvertrag (mit monatlicher Pacht von 800.000,00 S) sei vom Masseverwalter der MSB GmbH mit der Berufungswerberin geschlossen worden und habe eine Laufzeit von sechs Monaten gehabt. Für diesen Zeitraum sei auch der monatliche Pachtzins (ab 1. Juni 1993) bezahlt worden. Im Folgenden habe keine Mietenverrechnung durch die MSB GmbH mehr stattgefunden, weil von der Berufungswerberin die Geschäftsführung und die sonstigen Verwaltungstätigkeiten besorgt worden seien.

Das Wirtschaftsjahr der Berufungswerberin endet am 31. März.

In den Bescheiden für die Gewerbesteuer 1994 und die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der Berufungswerberin datiert vom 16. Dezember 1997 wich das Finanzamt insofern von den Abgabenerklärungen der Berufungswerberin ab, als die zuletzt beschriebene Zinsverrechnung zwischen der Berufungswerberin und der MSB GmbH nicht anerkannt worden ist und wurde ausgeführt, dass mit Pachtvertrag vom 28. Mai 1993 zwischen der MSB GmbH und der Berufungswerberin vereinbart worden sei, dass als Pachtzins für das gesamte bewegliche und unbewegliche Anlagevermögen von 800.000,00 S beginnend mit 1. Juni 1993 bezahlt würde. In diesem Vertrag sei ausdrücklich angeführt, dass Änderungen dieses Vertrages nur in Schriftform möglich wären. Die nicht anerkannte Zinsvereinbarung hätte daher zumindest schriftlich erfolgen müssen. Die Vereinbarung würde aber auch die Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht erfüllen, da kein Fremder neben einer schriftlichen vereinbarten Pachtzins auch noch Zinsen für die Anlagenfinanzierung übernehmen würde. Es würde außerdem eine *"Verletzung über die Hälfte des Warenwertes bedeuten, wenn der Pächter neben der angemessenen Pacht auch den Zinsendienst für die offenbar fremd finanzierten Pachtgegenstände übernehmen müsste"*.

Am 15. Januar 1998 erhob die Berufungswerberin gegen die Bescheide betreffend die Umsatz- und Gewerbesteuer sowie die Feststellung der Einkünfte 1994 das Rechtsmittel der Berufung verzichtete jedoch in Hinblick auf die abgelaufenen Weihnachtsfeiertage auf jegliche Begründung.

Mit dem Schreiben vom 4. Februar 1998 hat die Berufungswerberin die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1994 zurückgezogen und erklärte hinsichtlich der Gewerbesteuer und der Feststellung der Einkünfte 1994, dass sich die Berufung gegen das Versagen der Anerkennung der Zinsverrechnung der MSB GmbH an die Berufungswerberin in Höhe von 11.160.731,00 S und der damit einhergehenden Erhöhung der Einkünfte richte.

Begründet wurde dieses Begehrten damit, dass der "seinerzeitige" Pachtvertrag vom Masseverwalter Dr. C als Vertreter der MSB GmbH abgeschlossen worden sei. Damit habe eine Sicherheit für die Masseforderungen hergestellt werden sollen. Der vereinbarte Pachtzins sei nichts anderes als eine Abgeltung des anfallenden Abschreibungsaufwandes für sechs Monate gewesen. Da bei der vom Masseverwalter abgeschlossenen Unternehmenspacht die Berufungswerberin das gesamte Risiko des Fortbetriebes zu tragen hatte, habe dies zwangsläufig zu einem wesentlich verminderten Pachtschilling geführt. Der Masseverwalter habe froh sein müssen, dass er das Unternehmen habe verpachten können, da ansonsten eine Fortbetrieb nicht möglich gewesen wäre und er aufgrund des Fortführungsrisikos den

Betrieb hätte einstellen müssen. Aus betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten sei jedoch ein Entgelt für das zur Verfügung stellen von Anlagegütern nicht auf den Ersatz von Abschreibungen zu beschränken, sondern habe auch Zins- und unter Umständen Gewinnkomponenten zu enthalten. Dies gelte deshalb, weil die Höhe der finanzierungsbedingten Zinsen jedenfalls zu Verlusten geführt hätte und deshalb unwirtschaftlich und fremdunüblich gewesen wäre. Als sich abgezeichnet hätte, dass die MSB GmbH einen Zwangsausgleich erreichen würde, seien aufgrund des Drängens der finanzierenden Bank Gespräche darüber geführt worden, einen Mietvertrag abzuschließen, welcher neben der Abschreibungskomponente auch die Finanzierungskomponente enthalten hätte sollen und für den Fall des Nichtzustandekommens des Zwangsausgleiches vom im Pachtvertrag festgelegten Vorkaufsrecht Gebrauch zu machen. Mit der Bestätigung des Zwangsausgleiches am 3. März 1994 sei der Fortbestand der MSB GmbH sicher gewesen. Deswegen sei es aufgrund Drängens der finanzierende Bank zu einem mündlichen Abschluss eines Mietvertrages über das Unternehmen gekommen. *"Unter dem Einfluss der finanzierenden Bank drängte daher die MSB GmbH darauf, dass für die Vergangenheit noch ein nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten richtiger Mietzins für das Anlagevermögen verrechnet wird."* Die Berufungswerberin als Auffanggesellschaft sei auf die Räumlichkeiten und das sonstige Anlagevermögen der MSB GmbH angewiesen gewesen, da eine Betriebsfortführung *"ansonsten"* nicht möglich gewesen wäre: *"Es ist daher nicht eine nachträgliche Vereinbarung unter nahestehenden Unternehmen zustande gekommen, zumal die MSB GmbH zu diesem Zeitpunkt völlig unter dem Einfluss der Bank gestanden hatte."* Zwischen der Unternehmenspacht und Miete des Anlagevermögens würden erhebliche Unterschiede bestehen. Durch den Abschluss eines Mietvertrages sei der Berufungswerberin Kündigungsschutz nach dem Mietrechtsgesetz eingeräumt worden, weswegen in Verhandlungen auch die Abgeltung der betriebswirtschaftlichen Zinskomponente erreicht habe werden können. Im Sinne dieses mündlichen Vertrages seien daher die anteiligen Zinsen für den Zeitraum 1993 bis 1994 zu verrechnen gewesen, um die Miete auf eine nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten erforderliches Maß anzuheben. Zu dieser Maßnahme habe vor allem die finanzierende Bank gedrängt, da nach ihrer Ansicht jener die Zinsen zu tragen hätte, wer die finanzierten Wirtschaftsgüter genutzt habe. Zusammenfassend sei daher festzuhalten, *"dass dem im zitierten Pachtvertrag vom 28. Mai 1993 zwischen Masseverwalter und der" Berufungswerberin festgelegten Pachtschilling andere Motive zugrunde gelegen hätten. Der Masseverwalter habe unter dem Druck der notwendigen Unternehmensfortführung dem niedrigen Pachtentgelt zugestimmt. Nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten und aufgrund der rechtlichen Besserstellung (Kündigungsschutz) wären bei*

Abschluss des mündlichen Mietvertrages auch die für die Finanzierung anfallenden Kosten zu verrechnen gewesen. Auch bei einem Kauf des Unternehmens hätte die Berufungswerberin die Finanzierungskosten tragen müssen. Die nach Bestätigung des Zwangsausgleiches und Feststehens des Fortbestehens der MSB GmbH mündlich vereinbarte Verrechnung einer nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen notwendigen Miete sei keine Nebenabrede zum "seinerzeitigen" Pachtvertrag gewesen, der aus anderen Überlegungen abgeschlossen worden sei. Die Zinsverrechnung sei notwendig gewesen, da bei der Firma MSB ansonsten Verluste entstanden wären, die auf die Berufungswerberin aus den bereits erwähnten Gründen zu überwälzen gewesen seien. Die mündlichen Vereinbarungen seien erst abgeschlossen worden, als der Fortbestand der MSB GmbH sich abzuzeichnen begonnen hätte. Wäre dies nicht möglich gewesen, hätte die Berufungswerberin durch den Kauf des Unternehmens die Finanzierungskosten des Anlagevermögens übernommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ist entsprechend dem Begehrten der Berufungswerberin zu prüfen, ob die von der Berufungswerberin für das Wirtschaftsjahr 1994 als Betriebsausgabe geltend gemachten 11,160.731,00 S an zusätzlicher im Nachhinein mündlich zwischen dem Geschäftsführer der Komplementärin der Berufungswerberin und dem Geschäftsführer der MSB GmbH (beide Positionen vereinen sich in Herrn M) vereinbarter "Miete" gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) steuerlich anzuerkennen sind.

Wie schon das Finanzamt und auch die Berufungswerberin richtig angeführt haben, sind die von der Judikatur und Lehre entwickelten Kriterien für die steuerliche Anerkennung von (Leistungs-) Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch auf Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften, deren Gesellschaftern, an einander beteiligten Gesellschaften und Gesellschaften mit teilweiser Gesellschafteridentität anzuwenden (vergleiche etwa zuletzt VwGH 31.7.2002, 98/13/0011, 29.1.2002, 2001/14/0074; ständige Judikatur).

Danach müssen solche Vorgänge nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und unter Fremden zu gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Hintergrund dieser Prüfung auf der Ebene der Beweiswürdigung ist es, dass im Bereich der natürlichen Personen etwa Ehepartner und Verwandte ihr Familieneinkommen (verständlicherweise) dadurch vergrößern wollen, dass sie ihre Beziehungen so gestalten, dass dabei die auf das gemeinsame Einkommen entfallende Steuerlast minimiert wird. Gleiches gilt für miteinander verbundene Kapital und

Personengesellschaften und deren Gesellschafter. In diesem Fall soll die gemeinsame Steuerlast der miteinander verbundenen Unternehmen und Personen verringert werden. Das Bestreben einer steueroptimalen Gestaltung der eigenen Rechtsbeziehungen an sich hindert nicht für sich allein die steuerliche Anerkennung. Die Grenze der (steuerlichen) Gestaltungsfreiheit ist erst dort erreicht, wo die am Anfang dieses Absatzes erwähnten Kriterien nicht mehr erfüllt werden.

Im konkreten Fall sind also die Beziehungen der MSB GmbH, der Berufungswerberin, der M GmbH, Herrn M und Herrn DI BM zu untersuchen, deren gegenseitige Beteiligung beziehungsweise Positionen in den jeweiligen Gesellschaften bereits oben beschrieben worden sind.

Aufgrund des Ablaufs der oben bereits geschilderten Ereignisse bietet es sich an, zuerst den *"Pacht- und Kaufvertrag"* vom 28. Mai 1993 zu betrachten. Dieser Vertrag wurde schriftlich abgefasst, dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern am 9. Juli 1993 angezeigt und vom Landesgericht Wels als Konkursgericht am 28. Juni 1993 bestätigt, weswegen kein Zweifel daran bestehen kann, dass dieser Vertrag nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen ist. Diese Vorgangsweise ermöglicht auch den Inhalt der Vereinbarung ohne jeden Zweifel am Umfang der Vereinbarung untersuchen zu können. Die wesentlichen Vertragspunkte wurden bereits oben detailliert dargestellt. Doch sei hier noch einmal festgehalten, dass, wie auch die Berufungswerberin zugesteht, es sich um die Pacht eines gesamten lebenden Unternehmens gehandelt hat. Dabei ist die Formulierung so gewählt, dass sämtliche nur denkbaren Bestandteile des bis dahin bestehenden Unternehmens der MSB GmbH davon erfasst worden sind. Der Pachtvertrag war mit Verlängerungsmöglichkeit auf sechs Monate abgeschlossen und ein Pachtzins von 800.000,00 S monatlich vereinbart. Zur Frage der Fremdöglichkeit dieser Vereinbarung ist voranzuschicken, dass dafür die Sichtweise von einander Fremden vernünftigen Parteien, welche auf ihren eigenen wirtschaftlichen Vorteil bedacht sind, in der Situation der MSB GmbH und der Berufungswerberin auszugehen ist. Bedenkt man den eingeleiteten Konkurs und das dadurch angeschlagene Ansehen (Good Will) des Unternehmens und das Risiko, dass das gepachtete Unternehmen liquidiert werden müsste, so wird sofort einsichtig, dass ein fremder Dritter Pächter sich beim Abschluss eines Pachtvertrages nicht um die betriebswirtschaftlichen Notwendigkeiten der Verpächterin MSB GmbH gekümmert hätte. Wie die Berufungswerberin richtig ausgeführt hat, musste der Masseverwalter froh sein überhaupt jemanden gefunden zu haben, der bereit war das Risiko des Fortbetriebes des insolventen Unternehmens zu versuchen. In Anbetracht der eingegangenen wirtschaftlichen Risikos erscheint daher ein Pachtzins in Höhe der Absetzung

für Abnutzung der zur Nutzung überlassen Anlagegüter als angemessen. Nur am Rande sei erwähnt, das jede andere Vorgangsweise des Masseverwalters auch zu dessen Verantwortlichkeit für die dadurch den Gläubigern entstandenen Schäden geführt hätte, wodurch sich der für die Beziehungen unter fremden typische Interessensgegensatz eingestellt hat; war doch das Interesse der Berufungswerberin beziehungsweise der durch sie handelnden natürlichen Personen das ursprüngliche Einzelunternehmen des Herrn M (möglichst kostengünstig) zu erhalten.

Somit ist festzuhalten, dass der Pachtvertrag vom 28. Mai 1993 alle Voraussetzungen der steuerlichen Anerkennung erfüllt und daher auch alle Zahlungen der Berufungswerberin aus diesem Vertrag als Betriebsausgaben anzuerkennen sind.

Die Berufungswerberin betont diesen Pachtvertrag nicht geändert zu haben und wäre dieser nach sechs Monaten ausgelaufen. Vielmehr sei nach dem Vorbringen der Berufungswerberin erst als sich der Zwangsausgleich der MSB GmbH abgezeichnet habe (mit Beschluss des Landesgerichtes Wels vom 8. April 1994) ohne nähere zeitliche Bestimmung ein mündlicher Abschluss eines *"fortdauernden"* Mietvertrages erfolgt.

Nun ist es nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zwar auch möglich, Verträge zwischen nahen Angehörigen mit steuerlicher Wirksamkeit mündlich abzuschließen (siehe etwa Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar⁴, Tz 163 zu § 2, 86) jedoch kommt der Schriftlichkeit wesentliche Bedeutung bei der Beweiswürdigung zu. Fehlt diese wie im konkreten Fall, muss auf andere Weise der Inhalt des Vertrages belegt werden können. Beim hier zu beurteilenden *"mündlichen"* Mietvertrag ist nicht bloß nicht möglich den Inhalt nachweisbar zu überprüfen, da die einzigen Aussagen dazu jene in der gegenständlichen Berufungsverfahren sind, sondern ist es vielmehr so, dass nicht einmal eine mündliche Vereinbarung im engeren Sinn vorliegt. Handelnde natürliche Personen waren nämlich sowohl für die MSB GmbH als auch für die Berufungswerberin als Geschäftsführer der M GmbH immer Herr DI BM und Herr M, der seinen Anteil an der Berufungswerberin jedoch nur als Treuhänder für Herrn DI BM hielt. Diese mögen zwar Verhandlungen mit der *"drängenden Bank"* als auch untereinander geführt haben. Zum Abschluss eines Mietvertrages war aber auf beiden Seiten Herr DI BM als Geschäftsführer zuständig, beziehungsweise war Herr M durch den Treuhandvertrag gebunden. Es handelt sich daher um ein *"In sich"* – Geschäft in der wörtlichen Bedeutung des Ausdruckes. Folgt man den Ausführungen der Berufungswerberin kann es sich daher allenfalls um die mündliche Bekanntgabe einer inneren Willensentscheidung an die Bank und andere gehandelt haben. Bedenkt man, dass diese Vereinbarung jedenfalls mindestens die gleiche wirtschaftliche Bedeutung wie der

Pachtvertrag vom 28. Mai 1993 hatte, der im vorhinein schriftlich abgeschlossen und gerichtlich bestätigt worden ist, muss man dies auch für die nicht exakt datierte nur allenfalls mündlich bekannt gegebene innere Willensentscheidung gelten, welche für die MSB GmbH und die Berufungswerberin Gültigkeit haben sollte, verlangen und fehlt daher der von der Berufungswerberin bloß behaupteten jedoch nicht nachweisbaren Vereinbarung jede Publizität und wäre ihr schon allein deshalb die steuerliche Anerkennung nach den oben dargestellten Grundsätzen zu versagen.

Aufgrund der Art und Weise wie der von der Berufungswerberin behauptete Mietvertrag abgeschlossen worden ist, kann auch der Inhalt nicht überprüft werden, stehen dazu doch bloß die nachträglichen Behauptungen der Berufungswerberin zur Verfügung. Aber selbst dann, wenn man diese betrachtet, nämlich, dass ohne genaue zeitliche Bestimmung, nachdem das Erreichen eines Zwangsausgleiches in Aussicht gestanden ist, ein Mietvertrag über das Anlagevermögen geschlossen worden ist, ist unklar wie diese Vereinbarung im Detail ausgesehen haben mag. Die Aussagen der Berufungswerberin würden sowohl eine Wertung zulassen, die nahe legt, dass der ursprüngliche Pachtvertrag für das Unternehmen der MSB GmbH durch den nachträglichen Mietvertrag über das Anlagevermögen der MSB GmbH ersetzt worden und daher auch die Höhe des Mietentgeltes neu definiert worden sein könnte oder vielleicht im Anschluss an den Ablauf des Pachtvertrages über das ganze Unternehmen der MSB GmbH ein Mietvertrag über die Anlagegüter des Unternehmens der MSB GmbH geschlossen worden wäre. Dabei wäre dann im Nachhinein gleichsam als Bedingung des Abschlusses des Mietvertrages eine Nachzahlung von "Miete" in Höhe von 11,160.731,00 S für Zeiträume vor dem Abschluss des Mietvertrages fällig gewesen. Ob die vom Berufungswerber nur skizzierte "*Mietvereinbarung*" steuerlich aufgrund der Tatsache, dass bei einem Produktionsbetrieb die Anlagegüter ohnehin den wesentlichsten Betriebsbestandteil ausmachen, nicht ohnehin als Betriebspacht behandelt werden müssten, kann aufgrund des unklaren Umfangs der behaupteten Vereinbarung nur ungeklärt bleiben. Jedenfalls sind die näheren Bedingungen des Mietvertrages wie Dauer, Kündigungsmöglichkeiten und Möglichkeiten die Vereinbarung aus wichtigen Grund sofort aufzulösen, exakte Berechnung des Mietentgeltes, Gewährleistungsbestimmungen und so fort völlig im Dunkeln geblieben und bleibt daher auch das für die steuerliche Anerkennung notwendige Element der eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Vereinbarung unerfüllt.

Wenn man den oft erwähnten Pachtvertrag zwischen dem Masseverwalter und der Berufungswerberin über das Unternehmen der MSB GmbH als Maßstab heranzieht, zeigt sich, dass untereinander wie unter Fremden agierende in der Situation der MSB GmbH und der

Berufungswerberin als erstes eine solche Vereinbarung schriftlich und für die Zukunft geschlossen hätten, um die Beweisbarkeit des Vereinbarten zu sichern und in einem solchen Vertragswerk auch die Rechte und Pflichten der beiden Vertragsparteien, insbesonders auch die Höhe des Entgeltes und den Zeitraum der davon betroffen ist, eindeutig festgelegt hätten. Aber nicht nur das Erfüllen dieses Aspektes der Fremdüblichkeit ist beim "Mietvertrag" unterblieben, auch die wenigen bekannten Abmachungen wären wohl unter "Fremden" unterblieben. Bei einem Rechtsgeschäft zwischen Fremden wird nämlich der Preis einer Leistung nicht bloß durch die Bedürfnisse einer Vertragspartei geprägt. Es ist zwar möglicherweise richtig, dass die MSB GmbH die behauptete vereinbarte Nachzahlung aus betriebswirtschaftlichen Gründen benötigt haben mag. Allerdings richtet sich der Preis einer Leistung auf einem offenen Markt nach Angebot, Nachfrage und finanziellem Risiko, welches bei diesem Geschäft eingegangen wird. Wenn die Berufungswerberin ausführt, dass die MSB GmbH froh sein musste überhaupt einen Pächter für das Unternehmen zu finden, so gilt dies aufgrund des Risikos, welches mit der Weiterführung eines insolventen Unternehmens verbunden ist, auch für die "Miete" des Anlagevermögens. Das mit diesem Vorhaben verbundene Risiko hat sich ja auch im nachfolgenden Konkurs (und Zwangsausgleich) der Berufungswerberin verwirklicht. So gesehen muss jeder Vereinbarung, welche die Fortführung des Unternehmens der MSB GmbH aufgrund von Pacht oder Miete des Anlagevermögens ermöglicht, dann die Fremdüblichkeit abgesprochen werden, wenn das Entgelt jenes im Pachtvertrag zwischen dem Masseverwalter und der Berufungswerberin übersteigt und bleibt daher auch das letzte Element der Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen unerfüllt.

Kurz zusammengefasst ist festzuhalten, dass die vom Berufungswerber behauptete nachträgliche mündliche Vereinbarung über die Zahlung eines Mietentgeltes von 11,160.731,00 S über das Anlagevermögen der MSB GmbH die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht erfüllt, weswegen die Berufung abzuweisen war.

Linz, 31. Oktober 2003