

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***1***, die Richterin Dr. ***2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***3*** und ***4*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Schachner & Partner Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH & Co KG, Rechbauerstraße 31, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 28. Jänner 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe vom 18. Dezember 2018 betreffend

1. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2013
2. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2014
3. Körperschaftsteuer 2013
4. Körperschaftsteuer 2014
5. Körperschaftsteuer 2015
6. Körperschaftsteuer 2017
7. Anspruchszinsen hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2013
8. Anspruchszinsen hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2014
9. Anspruchszinsen hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2015

Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 25. März 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin ***5*** zu Recht erkannt:

I.

1. Die Beschwerde gegen den Bescheid über die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2013 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde gegen den Bescheid über die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2014 wird abgewiesen.
3. Die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuer 2013 wird abgewiesen.
4. Die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuer 2014 wird abgewiesen.
5. Der Beschwerde gegen die Körperschaftsteuer 2015 wird stattgegeben. Die Körperschaftsteuer wird wie folgt festgesetzt:

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2015 wird mit 181.880 € festgesetzt.

6. Die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuer 2017 wird abgewiesen.

7. Die Beschwerde gegen die Festsetzung von Anspruchszinsen hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2013 wird abgewiesen.

8. Die Beschwerde gegen die Festsetzung von Anspruchszinsen hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2014 wird abgewiesen.

9. Die Beschwerde gegen die Festsetzung von Anspruchszinsen hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2015 wird abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Unternehmen der Beschwerdeführerin (Bf.) einer reg. Gen.m.b.H. fand für die Jahre 2013-2015 eine abgabenbehördliche Außenprüfung statt, die zur Änderung der bisherigen Bescheide führte. Im darüber **abgefassten Bericht vom 21. November 2018** wird zur strittigen Beurteilung der Rückzahlung von Zuschüssen aus Mitteln des genossenschaftlichen Hilfsfonds auf Punkt 2 des Besprechungsprogrammes der Prüfung verwiesen.

In diesem Punkt 2 wird Folgendes ausgeführt:

„ ...

Pkt. 2:

Rückzahlung von Zuschüssen aus den Mitteln des genossenschaftlichen Hilfsfonds:

Die Bf. zahlt jährlich einen Verbandsbeitrag an den Verband. Diese Zahlungen umfassten in früheren Jahren (bis 1990) unter anderem auch Beiträge für den genossenschaftlichen Hilfsfonds.

Der R.-Sektor ist mit einer Konzernstruktur nicht vergleichbar, da die Genossenschaften eigenständig sind. Der Hilfsfonds wurde durch Zahlungen der Genossenschaften in der Vergangenheit befüllt, um notleidende Genossenschaften zu unterstützen. Alternativ zur Unterstützung durch den Hilfsfonds kommt nur eine Fusion mit einer anderen Genossenschaft

oder ein Konkurs der jeweiligen Lagerhausgenossenschaft in Betracht. Für die Zuschüsse wurden im Zeitpunkt der Gewährung Besserungsvereinbarungen abgeschlossen, die Rückzahlung somit auf Gewinnjahre verschoben.

Zuschüsse an die Bf.:

Aus diesem Hilfsfonds des Verbandes wurden der Bf. anlässlich von Verschmelzungen mit notleidenden Genossenschaften Zuschüsse mit Besserungsvereinbarung gewährt; mit 09.12.1991 € 72.672,83 betreffend die Verschmelzung mit der Genossenschaft La. und mit 14.12.1999 ein Zuschuss von ebenfalls € 72.672,83 betreffend die Verschmelzung mit der Genossenschaft D. Anlässlich der Verschmelzung D. wurde im Verschmelzungsvertrag (liegt im Akt noch auf) unter § 3 normiert: „Die übertragende Genossenschaft überträgt und die übernehmende Genossenschaft übernimmt sämtliche Aktiven und Passiven, wie sie in der mit Stichtag 31.12.1999 erstellten Bilanz aufscheinen.“

Die Zuschussvereinbarungen enthalten eine allgemeine Rückzahlungsklausel: Bei Besserung der Ertrags- und Eigenkapitalsituation soll die Rückzahlung im Einvernehmen mit dem Verband vereinbart werden, eine detailliertere Vereinbarung, ab welchem Eigenkapital bzw. Gewinn die Rückzahlung zu leisten wäre, ist nicht enthalten. Die Bf. selbst war im Zeitpunkt der Verschmelzungen nicht notleidend.

Die vorgenannten Zuschüsse wurden mit Schreiben vom 04.06.2012 rückgefordert. Im Schreiben vom 13.08.2013 wird für die Rückzahlung der beiden Zuschüsse in Höhe von je € 72.672,83 das Jahr 2013 festgelegt, sofern das EGT 0,5% der Betriebsleistung übersteigt. Die tatsächliche Rückzahlung erfolgte 2013 und 2014 zu je € 72.672,83.

Zuschüsse an verschmelzungsbedingt untergegangene Rechtsvorgänger:

Darüber hinaus wurden mit selben Schreiben Zuschüsse aus 1975 bis 1986 zurückgefordert, die allerdings nicht der Bf., sondern den durch Verschmelzung untergegangenen Genossenschaften gewährt wurden. Bei diesen Genossenschaften handelt es sich um die Genossenschaft La., die Ein- und Verkaufsgenossenschaft Gr. & U. und die Genossenschaft D. Bei der Genossenschaft D. wurde jedoch in Bezug auf den Teilbetrag von ATS 1,6 Mio. kein Besserungsschein verfasst, sondern bei Erzielung von Überschüssen die Vorschreibung von Sonderbeiträgen für den genossenschaftlichen Hilfsfonds bis zur Höhe der Zuschüsse vereinbart. Bei der Vereinbarung D. wurden weitere Zuschüsse für Verluste ausgeschlossen und für diesen Fall eine verpflichtende Fusion vorgeschrieben.

In den Verschmelzungsbilanzen schienen diese Verbindlichkeiten nicht auf, es wurde im Zuge der Verschmelzungen auch vom ehemaligen Zuschussgeber nicht auf diese Verbindlichkeiten hingewiesen. Dies ist deshalb unverständlich, da ja vom Hilfsfonds im Zuge der Verschmelzung weitere Zuschüsse gewährt wurden und die bereits aushaftenden Beträge in der Buchhaltung

des Zuschussgebers (Verband) sehr wohl vermerkt sein müssen. Der Verband ist steuerlicher Vertreter aller in die Verschmelzungen involvierter Genossenschaften und verwaltet gleichzeitig den Hilfsfonds, was einen möglichen Interessenskonflikt darstellt; durch die Verschmelzung wird die Eigenkapitalbasis der notleidenden Genossenschaften gestärkt, weitere Zuschüsse möglicherweise unnötig und eine Besserung, die zu einer Rückzahlung führt, wahrscheinlicher.

Der daraus resultierende Streit wurde durch ein verbindliches Schiedsgerichtsgutachten des österreichischen Verbandes geschlichtet. In dem Gutachten wurden sowohl Sachverhalt als auch die Positionen der Streitparteien beleuchtet und im Ergebnis eine fünfzigprozentige Rückzahlungsquote (€ 525.066,23) festgelegt. Die daraufhin abgeschlossene Rückzahlungsvereinbarung vom 28.05.2015 beinhaltet die einvernehmliche Klausel, dass bei einem Eigenkapital im Sinne des § 224 Abs. 3 A + B UGB von über 35% des Gesamtkapitals der übersteigende Betrag zurückzuzahlen ist, wenn gleichzeitig das EGT im Sinne des § 231 UGB ein Überhang von mehr als 1% an der Betriebsleistung beträgt.

Steuerrechtliche Problemstellungen:

Die Verbuchung der ursprünglichen Zuschüsse stellt insofern ein buchungstechnisches Problem dar, als der Zeitpunkt der Passivierung beim Zuschussempfänger strittig ist.

Sollte die Passivierung erst mit Eintritt der für die Besserungsvereinbarung normierten Bedingungen zu bilanzieren sein, stellt der Zuschuss einen Ertrag bei Zahlungsfluss und die Rückzahlung einen Aufwand im Zeitpunkt der Besserung dar.¹ Das Problem bei der Bedingung ist, dass diese im Zeitpunkt der Zuschussgewährung nicht näher formuliert wurde. Es ist nur von einer Besserung der Ertrags- und Vermögenslage und einer einvernehmlichen Rückzahlungsvereinbarung die Rede. Im Zeitpunkt der tatsächlichen Rückforderung ist eine Besserung längst eingetreten und damit auch der Verpflichtungsgrund für die Rückzahlung. Im Schriftverkehr ist auch nie der Eintritt der Besserung strittig, sondern nur, ob die Ansprüche verjährt sind bzw. noch zu Recht bestehen. Die jetzigen Rückzahlungsbedingungen wurden erst 2013 (betreffend Zuschüsse 1991 und 1999) bzw. 2015 (betreffend Zuschüsse 1975 bis 1986) festgelegt. Bei den älteren Besserungsscheinen ist bei Verschmelzung der notleidenden Genossenschaften auf eine „gesunde“ Genossenschaft weder die Verbindlichkeit erwähnt oder bilanziert, noch die Besserung auf das übernommene Vermögen neu definiert worden.

FN 1) UFS 22.11.2007, RV/0132-G/03.

Beim Zuschussgeber ist eine Aktivierung der Forderung im Zeitpunkt des Zahlungsflusses jedoch weitgehend unstrittig.²

FN 2: VwGH 31.1.2001, 95/13/0281.

Rechtliche Würdigung Zuschüsse Bf.:

Bei den Zuschüssen von zweimal € 72.672,83, die durch den Verband im Zuge der Verschmelzungen gewährt wurden, wurden betreffend Rückzahlung unterschiedliche Formulierungen gewählt. Die Vereinbarung aus 1991 (Genossenschaft L.) lautet: „Wir halten dazu fest, daß dieser Zuschuss bedingt rückzahlbar ist, wobei die Rückzahlungsvereinbarung nach Maßgabe Ihrer Ertragslage zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen wird.“ Die Vereinbarung 2000 (D.) lautet: „Die Rückzahlung dieses Betrages hat nach Besserung der Ertrags- und Eigenkapitalsituation Ihrer Genossenschaft im Einvernehmen mit uns zu erfolgen.“

Beide Formulierungen knüpfen die Rückzahlung der Schuld an einen nicht näher definierten späteren Zeitpunkt, in dem eine Besserung der Ertragslage eingetreten ist, und in beiden Vereinbarungen ist keine Verzinsung normiert. Die Zuschusszahlungen wurden 1991 an die Genossenschaft L. gewährt, die im Zuge der Verschmelzung auf die ...Genossenschaft V. (G.-L.) überging, im Jahr 2000 erfolgt die Zuschussgewährung an das L. G.-L. (Bf.) nach Fusionierung mit der Genossenschaft D.; dies dürfte darauf zurückzuführen sein, dass eine weitere Zuschussgewährung an die Genossenschaft D. vertraglich ausgeschlossen wurde.

Mit Schreiben vom 13.08.2013 wurde die Bf. (Genossenschaft G.-L.) aufgefordert, den Zuschuss vom 9.12.1991 in Höhe von € 72.672,83 bzw. den Zuschuss vom 14.12.1999 in Höhe von € 72.672,83 zurückzuzahlen, sofern die Besserung der Vermögens- und Ertragslage insofern eingetreten ist, dass das EGT höher als 0,5% der Betriebsleistung ist. Diese Voraussetzung ist nicht nur in der Bilanz 2013, sondern bereits in der Bilanz 2012 erfüllt. Die in den Steuererklärungen für die Jahre 2010 bis 2012 genannten Gesamtumsätze bzw. Jahresgewinne lassen den Schluss zu, dass auch für diese Jahre die Bedingung für die Besserung bereits eingetreten waren. Die Rückforderung erfolgt somit willkürlich 2013, die Besserung der Vermögens- und Ertragslage war jedoch jedenfalls bereits vorher eingetreten. Dadurch ist die Rückzahlungsverpflichtung bereits in Vorjahren passivierungspflichtig, die Zahlung führt im Prüfungszeitraum zu keiner Ertragsauswirkung.

Rechtliche Würdigung Zuschüsse Rechtsvorgängergenossenschaften:

Da die Forderung des Zuschussgebers in der Verschmelzungsbilanz, die der Zuschussgeber als steuerlicher Vertreter erstellt hat, nicht aufscheint und auch im Zuge der Verschmelzung oder im Zuge der neuerlichen Zuschussgewährung die offenen bzw. besserungsfähigen Forderungen an die verschmelzungsbedingt untergehenden Genossenschaften nicht offengelegt wurden, führt eine spätere Besserung nach Ansicht des Rechtsnachfolgers nicht zum Wiederaufleben der Forderung. In jedem Fall wäre eine Besserung nur auf die jeweils verschmelzungsbedingt übernommenen Teilbetriebe anzuwenden und nicht auf das Gesamtergebnis bzw. gesamte Eigenkapital der Bf.

Die im Schiedsgerichtsgutachten festgestellte Rückzahlung von € 525.066,23 entsteht dem Grunde nach durch das Schiedsgerichtsgutachten und im Zeitpunkt des Gutachtens (25.04.2014). Diese Rechtsansicht wird in der Rückzahlungsvereinbarung vom 28.05.2015 zwischen dem Verband und der Bf. vertreten. Ein Zusammenhang der „Rückzahlung“ mit der ursprünglichen Zuschussgewährung bestünde demnach nicht. Da die Rückzahlung nicht einvernehmlich, sondern durch Schiedsspruch erfolgte, ist auch der Inhalt der Besserungsvereinbarung erst zu diesem Zeitpunkt entstanden. Derartige einseitige Zahlungen sind, da der Verband nicht auf der Liste der steuerbegünstigten Spendenempfänger aufscheint, nicht als steuerlich abzugsfähige Ausgaben anzuerkennen.

Auch ein rechtlicher Zusammenhang (Wiederaufleben der Forderung) zur ursprünglichen Zuschussgewährung mit Besserungsvereinbarung würde keine gewinnmindernde Verbuchung nach sich ziehen, sondern eine Auflösung der passivierten Verbindlichkeit. Selbst bei der Ansicht, dass die Passivierung nicht im Zuschusszeitpunkt (1975/78/79/86), sondern erst bei nicht näher definierter Besserung erfolgen muss, wären die Beträge längst zu passivieren gewesen. Von 1993 bis 1997 sowie von 2000 bis 2007 und ab 2008 bis laufend wurden positive Ergebnisse erbracht, in den Jahren 2010 bis 2012 jährlich sogar über eine Million Euro. Der Vollständigkeit halber sei noch erwähnt, dass bei den Zuschüssen von der Genossenschaft D. 1982, 1984, 1985 und 1988 Rückzahlungen in Höhe von € 14.534,56 getätigt wurden. Auf welcher Vereinbarung diese Rückzahlungen beruhen, konnte nicht mehr geklärt werden.

Der Zeitpunkt einer Passivierung kann nicht verschoben werden, indem man die Besserung nachträglich von unbestimmt auf mindestens 1% des EGT an der Betriebsleistung und mindestens 35% Eigenkapital erhöht. Auch ist im internen Vergleich nicht erkennbar, warum für Besserungsscheine ab 1991 im Gegensatz zu älteren Besserungsscheinen eine Besserung und somit Rückzahlungsverpflichtung schon bei 0,5% des EGT an der Betriebsleistung und ohne Rücksichtnahme auf die Eigenkapitalausstattung eintritt. Das maßgebliche Eigenkapital von 35% wird zudem am Eigenkapital der gesamten übernehmenden Genossenschaft gemessen und nicht an dem Anteil der mit der Besserungsvereinbarung belastet ist und verschmelzungsbedingt übergegangen ist.

Im gesamtwirtschaftlichen Vergleich wird eine niedrigere Eigenkapitalquote als 35% als ausreichend für das Eintreten der Rückzahlungsverpflichtung anzusehen sein. Eine 30%ige Quote war schon 2010 erfüllt und eine Rückführung der Schuld hätte ohne Unterschreiten derselben erfolgen können. Die 35%ige Eigenkapitalquote wurde erstmals 2015 erreicht, also genau in dem Jahr, aus dem die diesbezügliche Rückzahlungsvereinbarung stammt.

Eine passivierbare Verpflichtung zur Rückzahlung wird nicht erst dann eintreten, wenn die vertraglich festgelegte einvernehmliche Rückzahlungsmodalität von beiden Seiten akzeptiert wird, sondern jedenfalls zu dem Zeitpunkt, zu dem aus objektiven und fremdüblichen Kriterien eine derartige Besserung der Gewinnsituation und Eigenkapitalausstattung eingetreten ist,

dass ein einklagbarer Rückzahlungsanspruch bzw. eine Rückzahlungsverpflichtung entstanden ist. Ob die Passivpost gesetzten Falles als Verbindlichkeit oder Rückstellung aus ungewissen Verbindlichkeiten zu passivieren ist, ändert nichts an der Passivierungspflicht.

Der Verband ist gleichzeitig Gläubiger und steuerlicher Vertreter der Bf., der Umstand, ob die Bf. von den Verbindlichkeiten nur teilweise Kenntnis hatte, ist daher nach Ansicht der BP unmaßgeblich.

Steuerliche Auswirkung der Rückführung von Zuschüssen:

Nach Ansicht der BP ist eine Passivierung der Rückzahlungsverpflichtung der Besserungsverbindlichkeiten beim Rechtsnachfolger der bezuschussten Genossenschaften bereits in den vergangenen Jahren vorzunehmen.

Der außerordentliche Aufwand aufgrund der Passivierung des Rückzahlungsanspruches 2013 und 2014 in Höhe von je € 72.672,83 ist daher nicht anzuerkennen, die Passivierung ist schon in den Vorjahren vorzunehmen, deren Auflösung im Prüfungszeitraum erfolgsneutral.

Die Rückzahlungsverbindlichkeit aus Zuschüssen an die Rechtsvorgängergenossenschaften beträgt € 1.050.132,46. Diese Besserung auf die bezuschussten Teilbetriebe ist jedoch mangels gesonderter Bilanzierung der verschmelzungsbedingt übernommenen Vermögensteile nicht mehr nachvollziehbar. Was die Besserung der Gewinn- und Vermögenssituation betrifft, wurden in den Rückzahlungsvereinbarungen die Bilanzen der gesamten Bf. herangezogen. Die Passivierung der Rückzahlungsverpflichtung ist auch bei diesen Zuschüssen schon vor dem Prüfungszeitraum vorzunehmen. Die im Schiedsgerichtsgutachten im Jahr 2015 festgestellte Rückzahlung einer 50%igen Quote von € 525.066,23 führt in diesem Fall zur Auflösung des übersteigenden Teiles der in den Vorjahren vorzunehmenden Passivierung von € 1.050.132,46; die restlichen € 525.066,23 sind im Zeitpunkt der Zahlung (außerhalb des Prüfungszeitraumes) steuerneutral.

Änderung 2013 € 72.672,83 (bisher Aufwand, nach BP - Auflösung Passivum)

Änderung 2014 € 72.672,83 (bisher Aufwand, nach BP - Auflösung Passivum)

Änderung 2015 € 525.066,23 (bisher null, nach BP - Ertrag aus Auflösung Passivum)

...“

Im Rahmen der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2017 überreichte die Bf. folgende **Offenlegung vom 30.4.2019** und führte dabei Folgendes aus:

„Wir haben die Körperschaftsteuererklärung 2017 elektronisch am 30.04.2019 zur Einreichung gebracht.

Im Zuge dessen möchten wir Sie auf folgenden Sachverhalt hinweisen bzw. diesen offenlegen: Im Jahr 2018 hat bei unserer oben angeführten Klientin eine Außenprüfung stattgefunden, die mit Feststellungen beendet wurde.

Gegen die nach diesem Betriebsprüfungsverfahren erlassenen Bescheide 2013 bis 2015 wurde eine Beschwerde am 28.01.2019, mit Ergänzung vom 15.02.2019, eingebracht.

Das Finanzamt hat den Betriebsausgabenabzug aus dem Titel von Besserungsvereinbarungen nicht zugelassen bzw. akzeptiert.

Wir weisen Sie darauf hin, dass in der Steuererklärung 2017 ein Betrag in Höhe von EUR 525.066,23 aus dem Anspruch einer Besserungsvereinbarung als Betriebsausgabe geltend gemacht wurde.

Hinsichtlich unseres Rechtsstandpunktes dürfen wir auf die Beschwerdeergänzung vom 15.02.2019 verweisen.

...“

Der Betriebsausgabenabzug für das Jahr 2017 wurde vom Finanzamt ebenfalls nicht zugelassen.

In ihrer innerhalb verlängerter Frist überreichten **Beschwerde vom 28. Jänner 2019**, begründet am 15. Februar 2019, führte die steuerliche Vertreterin der Bf. Folgendes aus:

„...“

Bei der Bf. handelt es sich um eine Genossenschaft, die bereits im Jahr 1935 gegründet wurde und auf eine bewegte Geschichte zurückblicken kann.

Im genossenschaftlichen Sektor war es in der Vergangenheit üblich, notleidenden bzw. wirtschaftlich in Schieflage geratenen Genossenschaften Zuschüsse aus einem so genannten „Hilfsfonds“ zu gewähren. Dieser Hilfsfonds wurde und wird nach wie vor vom Verband Steiermark verwaltet. Die Zuschüsse waren mit einer Art „Besserungsvereinbarung“ verbunden.

Anfangs wurde dieser Hilfsfonds nicht nur durch Beiträge von ... Genossenschaften dotiert, sondern auch von den ... Kassen. Erst ab 1982 wurde eine eigene Solidaritätseinrichtung für Banken gegründet und deshalb auch infolge keine weiteren Beiträge mehr geleistet. Ab 1991 wurden generell keine Beiträge mehr an den genossenschaftlichen Hilfsfonds geleistet.

Die Hingabe der Hilfeleistung wurde immer als steuerpflichtiger Ertrag verbucht und die Rückzahlung als steuerlicher Aufwand. Dies wurde auch in der UFS Entscheidung vom 22.11.2007, RV/0132-G/03, bestätigt.

Wenn allerdings auch die Zuschüsse zu keiner Besserung der Ertragslage führten, wurden die Genossenschaften angehalten, mit wirtschaftlich potenten Genossenschaften zu fusionieren.

Nachdem es sich bei der Bf. um eine wirtschaftlich sehr erfolgreiche Genossenschaft gehandelt hat, musste sie in der Vergangenheit mehrere notleidende Genossenschaften aufnehmen.

Konkret hat es sich in den letzten Jahrzehnten unter anderem um folgende Aufnahmen gehandelt:

- Verschmelzungsvertrag vom 13.4.1991 - Fusion mit der Genossenschaft La.
- Verschmelzungsvertrag vom 19.12.1997 - Fusion mit der Genossenschaft Gr.-Umgebung
- Verschmelzungsvertrag vom 25.2.2000 - Fusion mit der Genossenschaft D.

Zuschuss in Verbindung mit einer Besserungsvereinbarung

Folgende Zuschüsse wurden in den einzelnen Jahren seitens des Hilfsfonds des Verbandes geleistet:

(LG = Genossenschaft bzw. ...)

Zuschussempfänger	Jahr	Betrag	
LG La. [REDACTED]	1975	EUR	290.691,34
LG D. [REDACTED]	1975- 1979	EUR	686.758,28
LG G. [REDACTED]	1986	EUR	72.672,83
Zwischensumme		EUR	1.050.122,45
LG Umland [REDACTED]	1991	EUR	72.672,83
LG G. [REDACTED]	1999	EUR	72.672,83
SUMME		EUR	1.195.468,12

Sämtliche Zuschussvereinbarungen beinhalten auch eine Art Besserungsvereinbarung. Der Zuschuss an die LG La. beinhaltet folgende Besserungsvereinbarung:

„Zur teilweisen Sanierung Ihrer Genossenschaft überweisen wir Ihnen heute aus Mitteln des Genossenschaftlichen Hilfsfonds einen Betrag von ATS 4.000.000 der nach Maßgabe Ihrer Ertragslage im Einvernehmen mit uns zurückzuzahlen ist.“

An die LG D. wurde 1979 ein weiterer Zuschuss von ATS 1,6 Mio gewährt. Aus dem Schreiben ergibt sich, dass davor bereits ATS 8,05 Mio. gewährt wurden. Die Vereinbarung aus dem Jahr 1979 sieht folgende Verpflichtung vor:

„Der Verband St. behält sich vor, bei Erzielung von Überschüssen in den kommenden Jahren, bis zur Höhe des gewährten Gesamtzuschusses Ihnen Sonderbeiträge für den Genossenschaftlichen Hilfsfonds vorzuschreiben.“

Diese Vereinbarung umfasst daher den gesamten Zuschuss von EUR 686.758,28 und nicht nur den Teilbetrag des Jahres 1979.

Mit der LG Gr. wurde schließlich 1986 folgendes vereinbart:

„Die Rückzahlung dieses Betrages hat nach Besserung der Ertrags- und Eigenkapitalsituation Ihrer Genossenschaft in den nächsten Jahren im Einvernehmen mit uns zu erfolgen.“

*Der Zuschuss an die LG U. (nunmehr LG G-L) sieht folgende Vereinbarung vor:
„Wir halten dazu fest, dass dieser Zuschuss bedingt rückzahlbar ist, wobei die Rückzahlungsvereinbarung nach Maßgabe Ihrer Ertragslage zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen wird.“*

Dieser Zuschuss wurde im Zusammenhang mit der Verschmelzung der LG La. gewährt.

Mit Vereinbarung vom 7.3.2000 (Zufluss bereits 1999) wurde schließlich ein Zuschuss im Zusammenhang mit der Fusion mit D. in Höhe von EUR 72.672,83 gewährt:

„Die Rückzahlung dieses Betrages hat nach Besserung der Ertrags- und Eigenkapitalsituation Ihrer Genossenschaft im Einvernehmen mit uns zu erfolgen.“

Festzuhalten ist, dass die beiden Zuschüsse, die in den Jahren 1991 und 2000 direkt an die Bf. im Zusammenhang mit den beiden Fusionen zur Auszahlung gelangt sind, bereits in den Jahren 2013 und 2015 tatsächlich auch an den Verband rückgezahlt wurden. Basis für diese Rückzahlungen war jedoch eine Einigung mit dem Verband St. dahingehend, dass der Zuschuss dann zurückzuzahlen ist, wenn das EGT höher als 0,5 % der Betriebsleistung ist (Schreiben des Verbandes vom 13.8.2013).

Die Zuschüsse an die verschmolzenen Genossenschaften sind zivil- und steuerrechtlich anders zu beurteilen, da die Bf. stets davon ausgegangen ist, dass eine Rückzahlungsverpflichtung hinsichtlich dieser Zuschüsse nicht existiert.

Für alle drei durchgeführten Fusionen liegen die Verschmelzungsbilanzen vor. Keine der drei Verschmelzungsbilanzen weist eine Verpflichtung bzw. eine Verbindlichkeit aus den gewährten Zuschüssen aus. Auch ein Ausweis in den Eventualverbindlichkeiten (unter dem Strich) fehlt.

Beschwerdebegründung

Aufgrund des oben beschriebenen Sachverhaltes ergibt sich eine rechtlich unterschiedliche Qualifikation für jene Zuschüsse, die an die verschmolzenen Genossenschaften gewährt wurden und jene die bereits direkt an die Bf. zur Auszahlung gebracht wurden.

Unter einer Besserungsvereinbarung ist eine Abmachung zu verstehen, wonach ein Kapitalnehmer mit Kapital ausgestattet wird, das er dem Kapitalgeber nur im Falle seiner „Besserung“ zurückzahlen muss. Die „Besserung“ kann dabei als (Wieder-)Eintritt in die Gewinnzone bzw. als Erreichen bestimmter betriebswirtschaftlicher Parameter (z.B. Erreichen einer bestimmten Eigenkapitalquote) definiert sein. Es gibt die verschiedensten Ausgestaltungen von Besserungsvereinbarungen.

Im Fall der Zahlungen aus dem Hilfsfonds hat es sich um Sanierungszuschüsse gehandelt, die zumindest im Falle des Zuschusses an die LG La. und die LG Gr. eine sehr schwache Besserungsverpflichtung beinhaltet haben.

Zivil- und steuerrechtlich stellt die Besserungsabrede eine aufschiebende Bedingung dar und daher sind die Grundsätze für die Bilanzierung aufschiebender Bedingungen anzuwenden. Bei Zuschüssen mit aufschiebend bedingter Rückzahlungsverpflichtung entsteht die Rückzahlungsverpflichtung mit Bedingungseintritt; droht die Rückzahlung, so ist eine Rückstellung zu bilden, die allerdings erst dann zu einer (gewissen) Verbindlichkeit wird, wenn die Bedingung tatsächlich eingetreten ist und die Höhe der Verpflichtung feststeht (vgl. Pernsteiner, RWZ 1993, 357; vgl. auch VwGH 14.12.1993, 90/14/0034, ÖStZB 1994, 398).

Ganz allgemein geht die herrschende Ansicht im Bilanzrecht davon aus, dass die Besserungsabrede zivilrechtlich eine Novation im Sinne des § 1376 ABGB darstellt, (vgl. Nowotny in Straube, UGB § 196 RZ 19). Bei der klassischen Besserungsvereinbarung handelt es sich also um einen Zuschuss, der im Jahr der Gewährung ertragswirksam auszuweisen ist und um das Entstehen einer Verbindlichkeit bei Eintritt der Bedingung.

Nachdem auch keine Belastung des gegenwärtigen, sondern bestenfalls des künftigen Vermögens vorliegt, ist im Jahr des Zuschusses und des Abschlusses der Vereinbarung auch keine Verbindlichkeit zu bilanzieren.

Sehr wohl ist gemäß § 199 UGB (idF vor RÄG 2014) eine Eventualverbindlichkeit in Höhe des Besserungsanspruches auszuweisen bzw. auch eine Anhangangabe erforderlich.

In dem Zeitpunkt, in dem mit dem Aufleben der Besserungsverpflichtung ernsthaft zu rechnen ist, ist eine Rückstellung geboten, bei Feststehen der Rückzahlungsverpflichtung eine Verbindlichkeit.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung liegt bei Besserungsansprüchen ein eigenständig nach § 6 EStG zu bewertendes Wirtschaftsgut vor, das grundsätzlich mit den Anschaffungskosten zu bilanzieren ist.

Der Ansatz eines niedrigeren Teilwertes ist jedoch dann steuerlich möglich, wenn ein fiktiver Erwerber des Unternehmens einen geringeren Betrag für den Besserungsanspruch als die Anschaffungskosten zahlen würde.

Die Besserungsverpflichtung ist daher steuerrechtlich grundsätzlich zu passivieren. Die Bewertung hat allerdings nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu erfolgen. Eine entsprechende Auflösung hat dann zu erfolgen, wenn mit der vollen Inanspruchnahme nicht mehr ernsthaft zu rechnen ist. Ist eine Verbindlichkeit aufgelöst worden und treten die Besserungskriterien in einem späteren Jahr ein, so ist jedenfalls eine betriebsausgabenwirksame Verbindlichkeit einzubuchen. Die Rückzahlungen bzw. die

Passivierung als Rückstellung oder Verbindlichkeit des Besserungskapitals stellen eine Betriebsausgabe dar (vgl. Bertl/Hirschler, RWZ 200, 360; Fraberger, ÖStZ 2004, 236).

Völlig außer Streit ist in gegenständlichem Fall, dass die vom Genossenschaftlichen Hilfsfonds in den Jahren 1975 bis 2000 gewährten Zuschüsse gewinnwirksam erfasst wurden. Diese Vorgehensweise ergibt sich auch aus den unternehmensrechtlichen Bestimmungen zur Bilanzierung von Zuschüssen.

Diese Vorgehensweise bedeutet aber auch, dass die Zuschüsse in diesen Jahren die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer erhöht haben bzw. die Verlustvorträge entsprechend gekürzt haben.

Die Finanzverwaltung geht im nun abgeschlossenen Betriebsprüfungsverfahren offenbar davon aus, dass der Zuschuss weiterhin zu aktivieren war und steuerrechtlich daher eine Verbindlichkeit bestanden hätte.

Diese Sichtweise kann aus mehreren Gründen jedoch nicht geteilt werden.

Zum einen beinhalten die Besserungsvereinbarungen mit der LG La. und der LG Gr. nur sehr lose Besserungsabreden. Im Falle von La. wird vereinbart, dass eine Rückzahlung überhaupt nur im Einvernehmen mit dem Verband zu erfolgen hat, wenn „sich die Ertragslage verbessert“. Die Vereinbarung mit der LG Gr. ist ebenfalls schwach und völlig unverbindlich formuliert.

Wenn die Rückzahlung dieser Zuschüsse seitens des Verbandes ernsthaft gewollt worden wäre, dann hätte man wohl nicht so eine unklare und derart schwache Formulierung gewählt. Im Geschäftsverkehr ist es wohl so, dass im Falle von Besserungsvereinbarungen, die auch tatsächlich exekutiert werden sollen, betriebswirtschaftlich exakte Kriterien vereinbart werden. Zum einen werden Kennzahlen festgelegt, die es ermöglichen, sowohl die Höhe wie auch den Zeitpunkt des Eintritts der Rückzahlungsverpflichtung völlig objektiv zu ermitteln.

Dies ist bei den vorliegenden Vereinbarungen jedoch völlig denkunmöglich. Weiters ist die Besonderheit der vorliegenden Vereinbarungen wohl darin zu sehen, dass eine Rückzahlung immer nur im „Einvernehmen“ zwischen dem Verband und der Genossenschaft erfolgen kann. Diese Regelung führt eindeutig dazu, dass der Teilwert des Besserungsanspruches im Zeitpunkt der Gewährung des Zuschusses mit 0 zu bewerten ist.

Wenn sich Genossenschaft und Verband nicht einigen würden, dann ist eine Rückzahlung des Zuschusses faktisch unmöglich.

Die Vereinbarung, dass eine Rückzahlung auch nur „im Einvernehmen“ erfolgen kann, zeigt eindeutig, dass erst bei Herstellung dieses Einvernehmens eine Verbindlichkeit entstehen kann.

Dazu kommt, dass zwischen dem erstmaligen Einfordern der Rückzahlung der seinerzeitigen Zuschüsse teilweise mehr als 40 Jahre liegen. Wie oben festgehalten, ist der Teilwert des Besserungsanspruches wohl spätestens in dem Zeitpunkt mit 0 zu bewerten, in dem mit einer Rückforderung nicht mehr ernsthaft zu rechnen ist.

Dies ist wohl bei den gegenständlichen Zuschüssen uneingeschränkt der Fall. Aufgrund der langen Zeitspanne zwischen Zuschuss (1975) und dem gegenständlichen Prüfungszeitraum 2013 bis 2015 war wohl nicht mehr mit einer Einforderung zu rechnen.

Weiters ist anzumerken, dass aufgrund der Tatsache, dass Genossenschaften von nebenberuflichen Organen geführt werden, die in diesem Zeitraum auch mehrfach gewechselt haben, wohl davon auszugehen ist, dass die Organe selbst bei einer äußerst sorgfältigen Geschäftsführung keine Kenntnis mehr von Besserungsabreden der 70iger Jahre haben müssen. Noch dazu, wo diese nicht die eigene Genossenschaft betroffen haben, sondern vor Jahrzehnten fusionierte Genossenschaften.

Der strittige Gesamtbetrag von EUR 1.050.122,45 entfällt auf die drei Genossenschaften, die durch Verschmelzung von der Bf. aufgenommen wurden. Unbestritten ist, dass eine Verschmelzung zivilrechtlich eine Gesamtrechtsnachfolge darstellt.

Jedoch ist darauf hinzuweisen, dass in allen drei Verschmelzungsbilanzen die Verpflichtungen aus den Besserungsansprüchen nicht bilanziert wurden. Weder als Verbindlichkeit, noch als Rückstellung, noch als Eventualverbindlichkeit.

In diesem Zusammenhang ist auch auf die besondere Rolle des hier beratenden Verbandes hinzuweisen, der die Verschmelzungen steuerlich begleitet hat und auch die Genossenschaften vor und nach den Verschmelzungen betreut hat. Nachdem der Verband auch die Auszahlungen aus dem Hilfsfonds veranlasst und in weiterer Folge verwaltet hat, hätte dieser sicherlich dafür gesorgt, dass die Besserungsverpflichtungen in die Verschmelzungsbilanzen zumindest als Eventualverbindlichkeit aufgenommen worden wären, wenn sie zu diesem Zeitpunkt noch Bestand gehabt hätten.

Die Verschmelzungsverträge selbst sehen übrigens in § 3 folgendes vor: „Die übertragende Genossenschaft überträgt und die übernehmende Genossenschaft übernimmt sämtliche Aktiven und Passiven, wie sie in der mit Stichtag xx.xx.xxxx erstellten Bilanz aufscheinen.“

Unabhängig von jeglicher zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge bringt dieser Passus wohl eindeutig zum Ausdruck, dass für die Parteien klar war, dass die Bilanz richtig ist und keine darüber hinaus gehenden Verpflichtungen vorhanden sind. Auch diese Bilanz wurde vom Verband geprüft.

Weiters ist festzuhalten, dass die Besserungsvereinbarung nach Verschmelzung ja ohnehin faktisch ihre Gültigkeit verloren hat.

War es schon vor Fusion aufgrund der fehlenden Kriterien nicht möglich, die Besserung dem Grunde und der Höhe nach festzustellen, so war es wohl unzweifelhaft nach der Fusion überhaupt nicht mehr möglich, eine Besserung festzustellen, da für die fusionierte Genossenschaft ja kein eigener Rechnungskreis zu führen war. Dass die positive Geschäftsgebarung der aufnehmenden Genossenschaft zu einer Rückzahlung der seinerzeitigen Zuschüsse führt, kann wohl nicht Sinn der Fusion gewesen sein.

Dieses Argument wird auch dadurch verstärkt, dass die Bf. ja genau im Zusammenhang mit den Fusionen La. und D. einen Zuschuss „für die Fusion“ von je EUR 72.672,83 erhalten hat. Wenn man an den ursprünglichen Besserungsvereinbarungen festgehalten hätte, dann wäre wohl in dieser neuen Zuschussvereinbarung auf die bestehenden Vereinbarungen hinzuweisen gewesen. Nachdem dies unterblieben ist, war es für keinen Vorstand erkennbar, dass hier noch eine Besserungsverpflichtung vorhanden sei.

Jede beabsichtigte Verschmelzung ist auch vorab im Firmenbuch zu veröffentlichen. Diese Kundmachung soll es insbesondere Gläubigern ermöglichen, Ansprüche zu sichern oder geltend zu machen, die gegen die übernehmende oder übertragende Gesellschaft bestehen. Soweit sich dies noch nachvollziehen lässt, hat auch in diesem Zusammenhang der Verband keine Ansprüche geltend gemacht. Dazu ist festzuhalten, dass er ja in einer wesentlich komfortableren Position war, als jeder Fremdgläubiger. Er hätte ja nur auf eine Aufnahme der Besserungsverbindlichkeit im Verschmelzungsvertrag bzw. in der Verschmelzungsbilanz bestehen müssen. Noch besser wäre es gewesen, wenn er mit der Bf. eine neue Vereinbarung abgeschlossen hätte.

Über alle bis dato angeführten Argumente hinaus, ergibt sich für den Zuschuss an die LG D. in Höhe von EUR 686.758,28 noch eine weitere Besonderheit. Die Vereinbarung vom 26.11.1979 ist überhaupt nicht als Besserungsvereinbarung zu qualifizieren, sondern liegt hier eindeutig ein nicht rückzahlbarer Zuschuss ohne Besserungsabrede vor.

Nach dieser Vereinbarung behält sich „der Verband ... vor, bei Erzielung von Überschüssen in den nächsten Jahren, bis zur Höhe des gewährten Gesamtzuschusses Ihnen Sonderbeiträge für den Genossenschaftlichen Hilfsfonds vorzuschreiben.“

Dies bedeutet aber eindeutig, dass eine Verbindlichkeit für die LG D. frühestens erst mit Vorschreibung der Sonderbeiträge entstehen kann.

Die Verschmelzungsbilanz per 31.12.1999 weist zudem ein negatives Eigenkapital der LG D. in Höhe von ATS 1,7 Mio. aus. Nach der wohl auch damals schon geltenden herrschenden Rechtsprechung kann eine Gesellschaft mit negativem Verkehrswert nicht auf eine Gesellschaft mit positivem Verkehrswert verschmolzen werden. Aus diesem Grunde hat der xx Verband wohl auch im Zusammenhang mit der Verschmelzung einen Zuschuss an die Bf. gewährt. In Zusammenhang mit dieser Eigenkapitalsituation ist es wohl auch eindeutig klar und

offensichtlich, dass keine Partei jemals ernsthaft davon ausgegangen sein kann, dass hier noch eine Besserungsverpflichtung bestehen würde.

Zusammenfassend ergibt sich daher eindeutig, dass ab Zuschussgewährung die Organe wohl unzweifelhaft zu jedem Bilanzstichtag davon ausgehen konnten, dass nicht ernsthaft und mit einer mit gleich Null zu bewertenden Wahrscheinlichkeit mit einem Aufleben der Verpflichtung zu rechnen war.

Verstärkt wird dies auch dadurch, dass eine Rückzahlung ja ohnehin auch nur im Einvernehmen mit dem Verband möglich gewesen wäre.

Im Jahr 2012 ist der Verband an die Bf. herangetreten und hat um Rückzahlung der gegenständlichen Zuschüsse ersucht. Nachdem die Bf. - wie oben ausgeführt – völlig unzweifelhaft davon ausgegangen ist, dass zumindest hinsichtlich der Zuschüsse, die an die Rechtsvorgänger-Genossenschaften gewährt wurden, keine Rückzahlungsverpflichtung bestehen würde, wurde in den Jahren 2013 bis 2015 auch dieser Betrag nicht rückgestellt.

Wie der Behörde bekannt ist, wurde schließlich im Jahr 2014 der Auftrag zu einem Schiedsgerichtsgutachten erteilt, das den Anspruch dem Grunde nach feststellen sollte. Der österreichische Verband als Schiedsgutachter kommt dabei zu dem Resümee, dass die Bf. verpflichtet ist, 50 % des Zuschusses an den Verband aus künftigen Ertragsüberschüssen zurückzuzahlen. Die Fälligkeit und auch die Modalitäten der Rückzahlung seien im Einvernehmen festzulegen.

Ohne im Detail auf das Schiedsgutachten einzugehen, ist anzumerken, dass dem österreichischen Verband ein gewisses Naheverhältnis zum Verband wohl nicht abzusprechen sein wird. Dass das Gutachten letztendlich einen Vergleich darstellt, auf den sich offenbar beide Seiten im Vorfeld geeinigt haben, liegt auch auf der Hand. Wenn der Rechtsanspruch des Verbandes unbestritten bestehen würde, dann hätte man sich wohl nicht auf 50 % des Betrages geeinigt. Es ist damit wohl offensichtlich, dass man sich geeinigt hat. Ein Vergleich ist auch von der Finanzverwaltung anzuerkennen.

Die Einigung ist wohl darauf zurückzuführen, dass es innerhalb des Sektors durchaus moralische Ansprüche und Verpflichtungen gibt.

Der Vergleich führt aber genau dazu, dass eine Novation eingetreten ist und im Zeitpunkt des Gutachtens der Anspruch des Verbandes dem Grunde nach entstanden ist. Erst mit Abschluss der Rückzahlungsverpflichtung aus dem Jahr 2015, wurden auch die Modalitäten für die Rückzahlung definiert. Danach hat eine Rückzahlung erst dann zu erfolgen, wenn die Umsatzrentabilität (EGT durch Betriebsleistung) höher als 1 % ist.

Nachdem dies 2015 nicht der Fall war, wurde auch noch keine Rückstellung/Verbindlichkeit in den Büchern erfasst. Wie oben ausgeführt, ist der Teilwert der Verbindlichkeit aus den

ursprünglichen Besserungsverpflichtungen eindeutig mit 0 zu beziffern. In dem Jahr, in dem nun die mit Vereinbarung aus dem Jahr 2015 definierten Kriterien eintreten, ist eine Verbindlichkeit einzustellen, die auch als Betriebsausgabe abzugsfähig ist.

Für eine gewinnerhöhende Auflösung der Verbindlichkeit - so wie von der Betriebsprüfung vorgenommen - bleibt daher kein Raum.

Zu den in den Jahren 2013 und 2014 tatsächlich getätigten Rückzahlungen in Höhe von EUR 72.672,83 ist genau das gleiche anzumerken. Diese Verbindlichkeiten sind erst mit Herstellen des Einvernehmens hinsichtlich der Rückzahlungsmodalitäten entstanden.

Auch in seiner Entscheidung vom 22.11.2007, RV/0132-G/03 hat der UFS Graz ausgeführt, dass bei einer ähnlichen Gestaltung eine Verbindlichkeit vor Eintritt der Besserungskriterien überhaupt nicht existiert. Umso mehr kann eine Verbindlichkeit überhaupt noch nicht bestanden haben, solange noch keine Besserungskriterien definiert wurden bzw. Einvernehmen darüber hergestellt wurde.

Zu erwähnen ist auch, dass unseres Erachtens wohl in vorliegendem Fall auch die Maßgeblichkeit des Unternehmensgesetzbuches für das Steuerrecht gem. § 5 EStG gelten muss. In den unternehmensrechtlichen Jahresabschlüssen, die vom Vorsichtsgebot geprägt sind, war ebenfalls keine Verbindlichkeit auszuweisen. Die unternehmensrechtliche Bilanzierung entfaltet daher auch Maßgeblichkeit für das Steuerrecht.

Abschließend ist auch festzuhalten, dass es wohl nicht der Intention des Steuergesetzgebers entspricht, Zuschüsse der Körperschaftsteuer zu unterwerfen und im Fall einer späteren Rückzahlung den Betriebsausgabenabzug nicht mehr zuzulassen. Diese Vorgehensweise ist wohl wider jede Steuergerechtigkeit.

Wir beantragen daher den Betriebsausgabenabzug in Höhe von je EUR 72.672,83 in den Jahren 2013 und 2014 zuzulassen und von der gewinnerhöhenden Auflösung der Verbindlichkeit im Jahr 2015 in Höhe von EUR 525.066,23 Abstand zu nehmen.

Sollte diese Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt werden, so beantragen wir eine Entscheidung durch den Senat (gem. § 272 Abs. 2 BAO) wie auch eine mündliche Verhandlung gem. § 274 Abs. 1 BAO.

...“

Hinsichtlich des Jahres 2017 verwies die Bf. auf ihren gegen die Jahre 2013-2015 überreichten Vorlageantrag vom 13.3.2020 und verzichtete auf die Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung. Verhandlungs- und Senatsantrag wurden ebenfalls in der Beschwerde gestellt.

In seiner abweisenden **Beschwerdevorentscheidung vom 21. Jänner 2020** führte das Finanzamt u.a. Folgendes aus:

„

Zu Besserungsvereinbarungen hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 31.1.2001, 95/13/0281 unter Hinweis auf Petra Schwarzingler, Besserungsvereinbarungen im Bilanzrecht, ecolex 1997, 529, ausgeführt, dass unter einer derartigen Vereinbarung eine Abmachung zu verstehen ist, wonach ein Kapitalnehmer mit Kapital ausgestattet wird, das er dem Kapitalgeber nur im Falle seiner "Besserung" zurückzahlen muss. Die "Besserung" kann dabei als (Wieder-)Eintritt in die Gewinnzone bzw. als Erreichen bestimmter betriebswirtschaftlicher Parameter (zB Erreichen einer bestimmten Eigenkapitalquote) definiert sein. Die Rückzahlung hat aus künftigen Gewinnen und/oder Liquidationserlösen zu erfolgen. Es gibt die verschiedensten Ausgestaltungen von Besserungsvereinbarungen. Der traditionelle Besserungsschein sieht einen vorläufigen Schuldnachlass zur Sanierung eines Unternehmens mittels eines schriftlich verbrieften Schuldversprechens vor. Der Besserungsschein kann sich jedoch auch als reines Finanzierungsinstrument zur Kapitalzuführung von dritter Seite darstellen.

Der Verwaltungsgerichtshof führt in diesem Erkenntnis, welches die Frage der Bilanzierung beim Kapitalgeber zum Inhalt hat, weiter aus, § 6 EStG 1988 enthalte zwar keine spezielle Regelung, wie der Geschäftsfall einer Besserungsvereinbarung zu bilanzieren sei. Das schließe aber nicht aus, dass ein entstandener Anspruch nach § 6 EStG 1988 zu bilanzieren und zu bewerten ist, wenn diesbezüglich von einem Wirtschaftsgut ausgegangen werden kann.

Zur Frage der Erfassung eines Zuschusses beim Schuldner führt Nowotny in Straube, HGB, zweite Auflage, 2. Band, in Anmerkung 19 zu § 196 aus, wenn mit dem Gläubiger vereinbart werde, dass eine Verbindlichkeit nur nach Maßgabe der Besserung der wirtschaftlichen Situation, zB abhängig vom Erreichen einer bestimmten Gewinnlage, zurückzuzahlen ist (Besserungsschein), so komme es zu einer Novation iSd § 1376 ABGB, aufgrund derer die ursprüngliche Schuld erlösche und durch den erfolgsabhängigen Anspruch ersetzt werde.

Sollte sich eine Rückzahlungsverpflichtung dann aus der jeweiligen Gewinnsituation ergeben, so ist dieser Betrag als Verbindlichkeit bei Aufstellung des jeweiligen Jahresabschlusses zu passivieren.

Die Bf. irrt, wenn sie in ihrer Ergänzung der Beschwerde vom 15.02.2019 ausführt, dass steuerrechtlich die Besserungsabrede eine aufschiebende Bedingung darstellt. Hat doch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 27.9.2000, 95/14/0079 ausgeführt, dass Besserungsverpflichtungen nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt viel eher gestundeten als aufschiebend bedingten betrieblichen Verbindlichkeiten gleichzuhalten seien. Eine entsprechende Passivpost sei - da die Schuld dem Grunde nach bereits entstanden sei - auch dann anzusetzen, wenn ein Rückzahlungsverlangen seitens der Gläubiger auf Grund der

gemachten Zusagen rechtlich (noch) nicht durchgesetzt werden könne. Für den Eintritt der Besserung ist nach Ansicht des FA die ursprüngliche Vereinbarung maßgebend, da auch zivilrechtliche Ansprüche wie z.B. die Verjährung der Forderung am Zeitpunkt des Eintrittes der Besserung festgemacht werden. Die Argumentation, aufgrund fehlender Kriterien könne die Besserung gar nicht festgestellt werden, damit auch nicht verjähren, erst bei Definition der Kriterien teilweise mehr als 30 Jahre später würde die Rückzahlungsverpflichtung (wieder) aufleben, ist nicht nachvollziehbar. Vielmehr führt ein Fehlen genau definierter Besserungskriterien zu einem Aufleben der Ansprüche bei jedweder späteren Besserung der Ertrags- und Eigenkapitalsituation. Daher hatte der Zuschussempfänger mit einer Rückzahlung spätestens im Zeitpunkt der Erzielung eines positiven Handelsbilanzgewinnes zu rechnen.

Ob der Ausweis eines negativen Eigenkapitals einen negativen Verkehrswert bedingt, kann in Bezug auf die Verschmelzung LG D. zum 31.12.1999 nicht mehr erhoben werden. Derartige Fälle sind oftmals Gründe für Zuschussgewährungen und den Abschluss von Besserungsvereinbarungen. Gerade bei einem derartigen Zuschuss führt die schwache Formulierung zu einer Besserung, sobald eine positive Entwicklung beim Gesamtrechtsnachfolger eintritt.

Die Formulierung betreffend Rückforderung der Zuschüsse des Hilfsfonds über Sonderbeiträge betrifft, wie aus den vorgelegten Unterlagen ersichtlich, nur ATS 1,6 Mio. Von Seiten der BP wurde die Bezeichnung der Rückführung der Zuschüsse des Hilfsfonds als Rückzahlung oder als Sonderbeiträge nicht differenziert. Das Recht auf Vorschreibung von Sonderbeiträgen bis zur Höhe des gewährten Zuschusses ist an die Erzielung von Überschüssen gebunden. Im Zeitpunkt der Erzielung von Überschüssen wird das Recht schlagend. Eine etwaige Verjährung dieses Rechtes ist nicht von Amts wegen zu berücksichtigen, sondern muss durch Einrede geltend gemacht werden. Dies würde jedoch eine Klage vor einem Gericht voraussetzen. Die Entscheidung durch das Schiedsgutachten hat sich jedenfalls mit der Frage der Verjährung auch auseinandergesetzt.

Die Einigung durch ein verbindliches Schiedsgutachten als „eilvernehmlich“ zu bezeichnen lässt die Frage offen, warum überhaupt ein Schiedsgutachten notwendig wurde. In dem angeführten Urteil des UFS Graz vom 22.11.2007, RV/0132-G/03 ging es um die Frage, wann eine Besserung der Vermögenslage und damit verbunden eine Passivierung der mit Besserung belasteten Verbindlichkeit zu erfolgen hat. Insoweit ist das Urteil nicht auf den vorliegenden Fall anzuwenden, als hier die in der ursprünglichen Vereinbarung genannte Voraussetzungen für die Rückzahlung des Zuschusses, nämlich die Erzielung eines Handelsbilanzgewinnes, noch nicht eingetreten war. Die Vereinbarung, die im Urteil erwähnt wurde, ähnelt den Vorliegenden darin, dass auch hier keine exakten Kriterien definiert wurden.

Grundsätzlich war die Bf., von der bilanzierten Eigenkapitalausstattung ausgehend, schon bei den jeweiligen Verschmelzungen in der Lage die Zuschüsse zurückzuzahlen. Ab dem Jahr 2000

war auch ein Handelsbilanzgewinn vorhanden und es wurden laufend Gewinne erwirtschaftet. Spätestens ab diesem Zeitpunkt wurde eine Passivierung aller Besserungsvereinbarungen schlagend und trotz Bestehen des unternehmensrechtlichen Vorsichtsgebotes wurde keine Passivierung in den Handelsbilanzen vorgenommen. Zwingende unternehmensrechtliche Vorschriften sind zwar für das Steuerrecht maßgeblich, eine Berichtigung von Fehlern ist jedoch nur steuerrechtlich rückwirkend vorzunehmen.

Die Forderung nach Steuergerechtigkeit und Zulassung des Betriebsausgabenabzuges geht auf die Frage, wann die Besserung eingetreten ist und die Rückforderung der Zuschüsse zu passivieren ist, nicht ein. Die Streitparteien haben kein ordentliches Gericht angerufen, sondern zum Zwecke der Schlichtung des Streites den österreichischen Verband. Im Schiedsgutachten wird der Einwand der Verjährung als nicht stichhaltig bezeichnet und nicht weiter behandelt. Interessant ist auch die Formulierung im ersten Absatz des Schiedsgutachtens, dass eine solche Besserung bis zur Verschmelzung mit der Bf. nicht eingetreten sei. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass die Besserung mit Verschmelzung eingetreten ist.

Die Bf. führt in ihrer Beschwerde auf Seite 6 aus, dass völlig außer Streit steht, dass die vom Genossenschaftlichen Hilfsfonds in den Jahren 1975 bis 2000 gewährten Zuschüsse gewinnwirksam erfasst wurden. Dem ist entgegen zu halten, dass dies seitens des Finanzamtes nicht mehr verifiziert werden kann. Im Zuge der AP wurden Revisionsberichte vorgelegt, die als Nachweis dienen sollten, dass eine gewinnwirksame Verbuchung stattgefunden hat. Die vorgelegten Revisionsberichte zeigen teilweise, dass die Zuschüsse als Ertrag verbucht wurden, ob eine Korrektur in der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung erfolgt ist, kann aufgrund der weit zurückliegenden Jahre nicht mehr nachvollzogen werden.

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass in der Handelsbilanz 2002 der Bf. erwähnt wird, dass Besserungskapital in Höhe von € 511.544,08 betreffend LG D. passiviert wurde, in der Handelsbilanz 2003 wurde dieser Betrag jedoch wieder dem Eigenkapital zugeschlagen. Nach Ansicht des FA ist eine Passivierung der Rückzahlungsverpflichtung der Besserungsverbindlichkeiten beim Rechtsnachfolger der bezuschussten Genossenschaften bereits in den vergangenen Jahren vorzunehmen.

Der außerordentliche Aufwand aufgrund der Passivierung des Rückzahlungsanspruches 2013 und 2014 in Höhe von je € 72.672,83 ist daher nicht anzuerkennen, die Passivierung ist schon in den Vorjahren vorzunehmen, deren Auflösung im gegenständlichen Zeitraum erfolgsneutral. Die Rückzahlungsverbindlichkeit aus Zuschüssen an die Rechtsvorgängergenossenschaften beträgt € 1.050.132,46. Diese Besserung auf die bezuschussten Teilbetriebe ist jedoch mangels gesonderter Bilanzierung der verschmelzungsbedingt übernommenen Vermögensteile nicht mehr nachvollziehbar. Was die Besserung der Gewinn und Vermögenssituation betrifft, wurden in den Rückzahlungsvereinbarungen die Bilanzen der „gesamten“ Bf. herangezogen. Die Passivierung der Rückzahlungsverpflichtung ist auch bei diesen Zuschüssen schon vor dem

Prüfungszeitraum vorzunehmen. Die im Schiedsgerichtsgutachten im Jahr 2015 festgestellte Rückzahlung einer 50%igen Quote von € 525.066,23 führt in diesem Fall zur Auflösung des übersteigenden Teiles der in den Vorjahren vorzunehmenden Passivierung von € 1.050.132,46; die restlichen € 525.066,23 sind im Zeitpunkt der Zahlung steuerneutral.

...“

In Erwiderung der Gründe der Beschwerdeentscheidung führte die Bf. neben der Wiederholung ihrer Beschwerdevorbringen im **Vorlageantrag vom 13. März 2020** noch Folgendes ergänzend aus:

„...“

Die seitens der Finanzverwaltung zitierte VwGH Entscheidung vom 27.9.2002, 95/14/0079 behandelt jedoch einen völlig anderen Sachverhalt. Dieser Entscheidung lag eine Besserungsvereinbarung zu Grunde, in der sich der Schuldner eine vorzeitige Rückzahlung vorbehalten hat. Der VwGH ist aufgrund des Vorbehalts der vorzeitigen Rückzahlung zum Resümee gekommen, dass in diesem speziellen Fall die Vereinbarung vom wirtschaftlichen Gehalt her viel eher einer gestundeten als einer aufschiebend bedingten betrieblichen Schuld entspricht. Mit diesem Erkenntnis sagt der VwGH jedoch auch gleichzeitig – wie wir auch in anderen von uns zitierten Entscheidungen – dass es sich bei allgemeinen Besserungsvereinbarungen (ohne dem Recht auf vorzeitige Rückzahlung) eindeutig um aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten handelt.

(Originalzitat: Im Beschwerdefall ist strittig, ob zu den jeweiligen Bilanzstichtagen gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu erfassende und gemäß § 6 Z 2 lit. a leg. cit. zu bewertende Verbindlichkeiten vorgelegen haben. Die mitbeteiligte Partei verneint diese Frage, weil sich die Gläubigerbanken bereit erklärt hätten, eine Rückzahlung der Besserungsgelder nur insoweit zu verlangen, als die finanzielle Lage der Mitbeteiligten dies ohne Schäden gestatte. Die Mitbeteiligte lässt dabei außer Betracht, dass sie sich in sämtlichen Besserungsvereinbarungen vorbehalten hat, die erhaltenen Zuschüsse auch vorzeitig zurückzuzahlen. Die Vereinbarung einer möglichen Schuldtilgung vor Erreichen der Rückzahlungsverpflichtung impliziert, dass eine Schuld dem Grunde nach schon vor Eintritt der ausbedungenen Besserungskriterien besteht. Dafür spricht im Übrigen auch die Verzinslichkeit der "noch nicht rückgezahlten Beträge", die in den Besserungsvereinbarungen der Streitjahre zwar unterschiedlich, aber bei beiden Varianten unabhängig vom Eintritt der Rückzahlungsverpflichtung vorgesehen wurde. Die gegenständlichen Besserungsverpflichtungen sind daher ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach viel eher gestundeten als aufschiebend bedingten betrieblichen Verbindlichkeiten gleichzuhalten. Eine entsprechende Passivpost ist - da die Schuld dem Grunde nach bereits entstanden ist - auch dann anzusetzen, wenn ein Rückzahlungsverlangen Zusagen rechtlich (noch) nicht durchgesetzt werden kann. Die belangte Behörde hat demnach, soweit sie von einer Passivierung deshalb abgesehen hat, weil die Mitbeteiligte zu den jeweiligen Bilanz- bzw. Bewertungsstichtagen zu einer Rückzahlung nicht verpflichtet war, die Rechtslage verkannt.“

Mit unserer Rechtsmeinung, dass es sich bei Besserungsvereinbarungen um aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten handelt, irren wir daher ganz eindeutig nicht – so wie dies von der Finanzverwaltung festgehalten wird.

In diesem Zusammenhang darf auch noch die Entscheidung des UFSG vom 22.11.2007, RV/0132-G/03, zitiert werden, in der das Gericht festhält, dass „bei der Hingabe von Besserungskapital in erster Linie das Weiterbestehen eines Unternehmens im Vordergrund steht.“

In jenem Fall war strittig, ob ein Zuschuss von ATS 4 Mio., welchen dort ebenfalls eine der Beschwerdeführerin erhalten hatte, bereits im Jahr des Empfanges als Verbindlichkeit zu erfassen war, oder ob es sich um Besserungskapital handelte, welches erst im Zeitpunkt der Erfüllung der Rückzahlungskriterien als Verbindlichkeit einzustellen war.

Der UFS kommt zur Auffassung, dass eine Verbindlichkeit bereits vor Eintritt der Besserungskriterien auch unter Berücksichtigung der Bedingungen für den Zuschussnehmer nicht zu erkennen war. Daraus, dass weder die Verzinsung noch die Sicherstellung des Betrages vereinbart waren, geht hervor, dass es sich bei dem im Jahr 1978 hingegebenen Zuschuss um Besserungskapital gehandelt hat, das erst bei Eintritt der vereinbarten Kriterien zur Verbindlichkeit wurde, und nicht um einen Betrag, dessen Rückzahlung (19 Jahre zinsenfrem) gestundet war.

Diese Entscheidung 1999 muss insbesondere für Zuschüsse von je EUR 72.672,83 der Jahre 1991 und 1999 gelten, da der Sachverhalt – sofern für uns erkennbar – völlig deckungsgleich ist.

Die Aussage des Finanzamtes, dass „die Bf. bereits ab 2000 aufgrund guter Eigenkapitalausstattung in der Lage war, die Zuschüsse zurückzuzahlen“ geht völlig ins Leere, da ja mangels bekannter bzw. vereinbarter Rückzahlungskriterien die Rückzahlung nicht möglich, sogar denkmöglich war. Hinsichtlich der Zuschüsse von je EUR 72.672,83 wurde ja erst im Jahr 2013 eine Vereinbarung mit dem Verband über die Kriterien abgeschlossen, die zu einer Rückzahlung führen.

Es ist darauf hinzuweisen, dass sich die Sachverhalte hinsichtlich der 2 x 72.672,83 und des Betrages von EUR 1.050.122,45 unterscheiden. Dieszüglich ist auf jeden Fall eine Differenzierung vorzunehmen.

Auch nach Ansicht der Finanzverwaltung liegt bei Besserungsansprüchen ein eigenständig nach § 6 EStG zu bewertendes Wirtschaftsgut vor, das grundsätzlich mit den Anschaffungskosten zu bilanzieren ist. Der Ansatz eines niedrigeren Teilwertes ist jedoch dann steuerlich möglich, wenn ein fiktiver Erwerber des Unternehmens einen geringeren Betrag für den Besserungsanspruch als die Anschaffungskosten zahlen würde.

Diesbezüglich wird auch die Meinung des Finanzamtes geteilt, das in der Bescheidbegründung vom 11.2.2020 auch darauf hinweist, dass § 6 EStG für die Bewertung anzuwenden ist. Jedoch wird in weiterer Folge völlig außer Acht gelassen, dass der Teilwert der Besserungsvereinbarung anzusetzen ist und dieser in gegenständlichem Fall 0 beträgt.

Auch ist der Aussage der Betriebsprüfung nicht zuzustimmen, wenn sie „im Besprechungsprogramm über die Feststellungen zur BP“ festhält, dass sich aus dem Schriftverkehr ergeben würde, dass „nie der Eintritt der Besserung strittig sei, sondern nur ob die Ansprüche verjährt sind bzw. noch zu Recht bestehen.“

Aus der Darlegung des Sachverhaltes ergibt sich jedoch eindeutig, dass die Bf. dem Grunde nach nie von einer Rückzahlung ausgegangen ist. Dass natürlich in den Verhandlungen dann auch die Verjährung eingewendet wurde, ergibt sich aus der Natur der Sache.

Der Umstand, dass erst 2013 Kriterien für die Rückzahlung der beiden Zuschüsse von EUR 72.672,83 festgelegt wurden, zeigt eindeutig, dass die Besserung nicht bereits 2012 - so wie von der Betriebsprüfung festgehalten - eingetreten sein kann. Dies ist völlig denkunmöglich.

Der Aussage des Finanzamtes, dass seitens der Steuerpflichtigen nicht eindeutig nachgewiesen werden konnte, dass die Zuschüsse seinerzeit steuerpflichtig behandelt wurden, ist entgegenzuhalten, dass dies ja in erster Linie die fusionierten Körperschaften und somit die 70iger Jahre betrifft. Hier der Steuerpflichtigen einen Nachweis abzuverlangen, ist aufgrund der langen Zeitdauer nicht angemessen. Es wird davon ausgegangen, dass im Finanzamt allenfalls noch ein Körperschaftsteuerbescheid aus dieser Zeit aufliegen könnte. Der Nachweis über die Vorlage der Revisionsberichte sollte dahingehend ausreichend sein und muss sich ja auch aus der verbuchten Körperschaftsteuer in diesen Jahren ableiten lassen.

Wir beantragen eine Entscheidung durch den Senat (gem. § 272 Abs. 2 BAO) wie auch eine mündliche Verhandlung gem. § 274 Abs. 1 BAO.

...“.

Mit Beschluss vom 23.10.2024 wurde der beschwerdeführenden Partei gemäß § 85 Abs. 2 BAO iVm § 2a BAO hinsichtlich der Bescheide über die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2013 und 2014 unter Setzung einer Frist von 14 Tagen ab Zustellung aufgetragen, folgende Mängel der Beschwerden zu beheben:

Den Beschwerden vom 28. Jänner 2019 fehlen:

- die Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten werden (§ 250 Abs. 1 lit. b BAO);
- die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden (§ 250 Abs. 1 lit. c BAO);
- eine Begründung (§ 250 Abs. 1 lit. d BAO);

Mit Schreiben vom 11. November 2024 führte die Bf. u.a. Folgendes aus:

„ ...

Betreffend die Körperschaftsteuer 2013 und 2014 sind jedoch keine Tatsachen neu hervorgekommen. Die im Prüfungsbericht angeführten Tatsachen sind durch folgende Unterlagen der Finanzbehörde vor Erlassung der Erstbescheide offengelegt worden:

*Gewinn- und Verlustrechnung 2013, Position 19, außerordentliche Aufwendungen
EUR 72.672,83*

Anhang 2013, Seite 6, Verpflichtung aus Besserungsscheinen EUR 72.672,83

*Gewinn- und Verlustrechnung 2014, Position 19, außerordentliche Aufwendungen
EUR 72.672,83*

Anhang 2014, Seite 6, Verpflichtung aus Besserungsscheinen EUR 72.672,83.

*Die Behörde war im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide das Faktum der Besserungsvereinbarung durchaus bekannt. Ein Neuerungstatbestand liegt daher nicht vor. Wir beantragen daher die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuer 2013 und 2014 aufzuheben.
...“*

Diese ergänzte Beschwerde hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide für die Körperschaftsteuer 2013 und 2014 wurde der belangten Behörde zur Äußerung übermittelt.

Mit Schreiben vom 13.12.2024 führte die belangte Behörde Folgendes aus:

„ ...

Die GuV Rechnung der Bf. beinhaltet in beiden Jahren den Ausweis eines a. o. Aufwandes in Höhe von € 72.672,83 in den Erläuterungen zur GuV Rechnung wird in beiden Jahren als Bezeichnung des Postens der Text „Verpflichtung aus Besserungsscheinen“ angeführt. Weitere Ausführungen zu dem Thema sind aus den Bilanzen nicht ersichtlich. Tatsächlich handelt es sich bei beiden Beträgen um Aufwände aus Rückzahlungen bzw. Rückforderungen aus Besserungsvereinbarungen aus lange vergangenen Perioden, die aufgrund einer Schiedsgerichtsentscheidung schlagend wurden. Im Prüfbericht wird zur Begründung der Wiederaufnahme auf die Schreiben vom 04.06.2012 und 13.08.2013 betreffend Rückzahlung und auf das Schiedsgerichtsgutachten vom 28.05.2015 verwiesen.

Der Sachverhalt, der sich über viele Jahre hinzieht, ist ausgesprochen komplex und ebenfalls die damit verbundenen Rechtsstreitigkeiten der betroffenen Parteien. Im geprüften Unternehmen sind mehrere Besserungsvereinbarungen mit unterschiedlichem Inhalt abgeschlossen worden, die Zuordnung des Aufwandes in den Jahren 2013 und 2014 zur jeweiligen Besserungsvereinbarung und deren Inhalt ist daher ein wesentlicher Bestandteil der Änderung. Es nicht möglich den maßgeblichen Sachverhalt aus den Worten „Verpflichtung aus Besserungsscheinen“ und der zugehörigen Bezifferung des Aufwands abzulesen.

...

Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln bezieht sich damit auf den

Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren. Zur Vorlage des den Veranlagungsbescheiden zugrundeliegenden Aktenmaterial wird darauf verwiesen, dass vor der durchgeführten Strukturänderung mitsamt der Teilung in FAÖ und FAG ein Übergang von Papierakten auf elektronische Akten durchgeführt wurde.

...

Der Prüfungsbeginn war im November 2017, zu diesem Zeitpunkt war die Archivierung der Papierakten bereits abgeschlossen (Aktenanforderungen nach Archivierung waren ab März 2017 wieder möglich);

...

Ob die von der Partei angeführten Aktenteile (Bilanz mit Erläuterungen zur GuV Rechnung) dem Finanzamt vorgelegt wurde, ist mir daher nicht bekannt.

Neu hervorgekommene Unterlagen sind die bereits vorgelegten Schreiben vom 04.06.2012 und 13.08.2013 betreffend Rückzahlung und auf das Schiedsgerichtsgutachten vom 28.05.2015. Auch sämtliche bei der Firma noch vorhandenen Besserungsvereinbarungen, auch die der jeweiligen von der jetzigen Bf. übernommenen Genossenschaften, und auch die Zahlungsbelege und Buchungen zu den Rückzahlungen sind im Zuge der BP neu hervorgekommen. Die zentralen Fragen, wann und ob die Besserungsvereinbarungen schlagend werden und die Verpflichtung zur Rückzahlung erfüllt ist, gehen nur aus dem Inhalt der Besserungsvereinbarungen selbst und dem nachfolgenden Schriftverkehr hervor und wurden erst im Zuge der Prüfung bekannt.

...“

In der **mündlichen Verhandlung vom 25. März 2025** zitiert die steuerliche Vertreterin der Bf. die älteren Zuschussvereinbarungen (z.B. 1975, 1979 und 1986) und betont, dass die Formulierung der Besserung eindeutig zum Ausdruck bringe, dass eine Rückzahlung nicht gewollt sein kann und rechtlich, wenn und ob überhaupt, nur im Einvernehmen mit der Beschwerdeführerin möglich gewesen wäre. Eine Verpflichtung oder eine Verbindlichkeit daraus ergibt sich eindeutig nicht. Anschließend legt sie drei Gutachten des Verbandes zur Unbedenklichkeit des Verschmelzungsvorganges vor, welche dem Verhandlungsprotokoll angeschlossen werden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

In den eingereichten Steuererklärungen der Jahre 2013 und 2014 wurden in den Gewinn- und Verlustrechnungen unter Pkt. 19 außerordentlichen Aufwendungen in Höhe von 72.672,83 € als Betriebsausgabe geltend gemacht.

Auf Seite 5 der Erläuterungen zum Jahresabschluss 2013 steht Folgendes:

„Außerordentliches Ergebnis (gem. § 233 UGB)

In der Position 19 der Gewinn- und Verlustrechnung waren nachfolgende wesentliche außerordentliche Aufwendungen enthalten:

Bezeichnung des Postens	Geschäftsjahr EUR	Vorjahr TEUR
Verpflichtungen aus Besserungsscheinen	72.672,83	0

“

Auf Seite 5 der Erläuterungen zum Jahresabschluss 2014 steht Folgendes:

„Außerordentliches Ergebnis (gem. § 233 UGB)

In der Position 19 der Gewinn- und Verlustrechnung waren nachfolgende wesentliche außerordentliche Aufwendungen enthalten:

Bezeichnung des Postens	Geschäftsjahr EUR	Vorjahr TEUR
Verpflichtungen aus Besserungsscheinen	72.672,83	73

“

....

Die Vorgänger-Genossenschaften der Bf., die als übertragende Genossenschaften mit ihr zu den u.a. Stichtagen verschmolzen wurden, erhielten folgende als „Besserungskapital“ bezeichnete Zuschüsse, die nach nicht mehr feststellbarer Aktenlage möglicherweise ertragswirksam verbucht wurden.

Zuschussempfänger	Jahr	Betrag in €	Verschmelzungstichtag
Gen. La.	1975	290.691,34	01.01.1991
Gen. D.	1975-79	686.758,28	31.12.1999
Gen. Gr.	1986	72.672,83	31.12.1997
„Altzuschüsse“		1.050.122,45	

Aus Anlass der Verschmelzungen mit den Gen. La. Und D. wurden der Bf. selbst folgende Zuschüsse gewährt. Auf Grund der von der Bf. selbst vorgenommenen Unterscheidung werden diese aus Anlass der Verschmelzung gewährten Zuschüsse als „Neuzuschüsse“ bezeichnet.

Zuschussempfänger	Jahr	Betrag in €	Verschmelzungstichtag
Gen. Umland G.	1991	72.672,83	01.01.1991
Bf.	1999	72.672,83	31.12.1999
„Neuzuschüsse“		145.345,66	

In Summe wurden daher folgende Zuschüsse gewährt:

	Betrag in €
Altzuschüsse	1.050.122,45
Neuzuschüsse	145.345,66
Gesamt	1.195.468,12

Anlässlich der Gewährung der Zuschüsse wurden folgende Vereinbarungen getroffen:

„Altzuschüsse“:

1. Genossenschaft La., Bessungsvereinbarung vom 31.12.1975:

*„Zur teilweisen Sanierung Ihrer Genossenschaft überweisen wir Ihnen heute aus Mitteln des Genossenschaftlichen Hilfsfonds einen Betrag von ATS 4.000.000 **der nach Maßgabe Ihrer Ertragslage im Einvernehmen mit uns zurückzuzahlen ist.**“*

2. Genossenschaft D., Schreiben vom 26.11.1979:

„

Der Vorstand des ..Verbandes S. hat in seiner Sitzung am 22.11.1979 beschlossen, Ihnen zur Sanierung der Genossenschaft zusätzlich zu den schon überwiesenen Beträgen in der Höhe von S 8.050.000 aus den Mitteln des Genossenschaftlichen Hilfsfonds einen letztmaligen Zuschuß im Betrage von 1.600.000 Schilling unter folgenden Bedingungen zu gewähren:

- 1. Die Genossenschaft verpflichtet sich, den Zuschuß ausschließlich zur Abdeckung des in der vorläufigen Bilanz 1978 ausgewiesenen Verlustes bzw. Verlustvortrages zu verwenden.*
- 2. Entstehen in der Zukunft jedoch wieder Verluste in einer Höhe, die durch Eigenmittel nicht mehr gedeckt werden können, kann mit weiteren Zuschüssen aus Mitteln des Genossenschaftlichen Hilfsfonds nicht mehr gerechnet werden. In diesem Falle verpflichten sich die Funktionäre der Genossenschaft, von sich aus mit einer Nachbargenossenschaft Verhandlungen über eine Fusion aufzunehmen.*

3. Die Überweisung des restlichen Hilfsfondszuschusses erfolgt erst dann, wenn Ihr Geschäftsführer, Herr Ing. J.A. in den Personalstand des st. L.-Verbandes übernommen wird. Wir sehen hiefür den 1.1.1980 vor.
4. Es ist dafür zu sorgen, daß die Leitung der Buchhaltung mit einer geeigneten Person besetzt wird, um die Ordnungsmäßigkeit und Tagfertigkeit des Buchwerkes zu gewährleisten.
5. Künftige Investitionen, gleich welcher Art, dürfen nur nach vorhergehender Zustimmung durch den St. L-Verband und durch den Verband vorgenommen werden.
6. Der Verband behält sich vor, **bei Erzielung von Überschüssen in den kommenden Jahren, bis zur Höhe des gewährten Gesamtzuschusses Ihnen Sonderbeiträge für den Genossenschaftlichen Hilfsfonds vorzuschreiben.**“

3. Genossenschaft Gr., Schreiben vom 18.12.1986:

„ ...

Zur Sanierung der Genossenschaft hat der Vorstand des Verbandes auf Grund Ihres Ansuchens vom 2.9.1986 in seiner Sitzung am 4.9.1986 beschlossen, aus Mitteln des Genossenschaftlichen Hilfsfonds einen Betrag in Höhe von 1 Million Schilling zur Verfügung zu stellen, der von Ihrer Genossenschaft als außerordentlicher Ertrag für 1985 zu vereinnahmen ist.

Wir machen jedoch darauf aufmerksam, daß dieser Zuschuß nur unter der Voraussetzung gewährt wird, daß die im Zuge der Revision vereinbarten Einsparungsmaßnahmen rigoros eingehalten werden und die erforderlichen Umstrukturierungen erfolgen.

Die Rückzahlung dieses Betrages hat **nach Besserung der Ertrags- und Eigenkapitalsituation Ihrer Genossenschaft in den nächsten Jahren im Einvernehmen mit uns** zu erfolgen.

Wir bitten Sie, die Kenntnisnahme der Bedingungen durch die Unterschrift der Funktionäre der Genossenschaft auf der Durchschrift dieses Briefes zu bestätigen und diese an uns zu retournieren.“

„Neuzuschüsse“:

1. Genossenschaft U., Schreiben vom 9.12.1991:

„Anlässlich der Bilanzerstellung bei der Genossenschaft La. haben wir dieser Genossenschaft die Zusage gegeben, daß ein Zuschuß aus Mitteln des Genossenschaftlichen Hilfsfonds in Höhe von S 1.000.000 dann gewährt wird, wenn diese Genossenschaft mit der Genossenschaft V. fusioniert.

Wir halten dazu fest, daß dieser **Zuschuß bedingt rückzahlbar ist, wobei die Rückzahlungsvereinbarung nach Maßgabe Ihrer Ertragslage zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen wird.**

Den Betrag von S 1.000.000 werden wir in den nächsten Tagen zur Anweisung bringen. Zum Zeichen der Kenntnisnahme dieses Briefes ersuchen wir Sie, die beigeschlossene

Durchschrift firmenmäßig zu fertigen und uns zurückzusenden.

...“

Die gewährten Zuschüsse scheinen in den Verschmelzungsbilanzen nicht auf und finden auch als Verpflichtungen aus den Besserungsansprüchen keine Erwähnung, weder als Rückstellung noch als Eventualverbindlichkeit.

Im Lagebericht 2002 vom 16.5.2003 des Jahresabschlusses per 31.12.2002 findet sich unter Punkt 2.3. Ertragslage die folgende Ausführung:

*„Die **außerordentlichen Aufwendungen** in der Höhe von € 580.000 stammen aus periodenfremden Aufwendungen in der Höhe von € 69.000 und **aus der Passivierung des Besserungskapitals in Höhe von € 511.000**. Nach Auflösung von un versteuerten und versteuerten Rücklagen und der Zuweisung zu un versteuerten Rücklagen beträgt der Bilanzgewinn des Jahres 2002 € 48.566,93.“*

Im Lagebericht 2003 vom 17.5.2004 des Jahresabschlusses per 31.12.2003 findet sich unter Punkt 2.3. Ertragslage die Ausführung:

„...“

*Die **außerordentlichen Erträge** in der Höhe von € 526.000 stammen hauptsächlich aus der **Rückführung der in der Bilanz des Jahres 2002 in der Höhe von € 511.000 durchgeführten Passivierung des Besserungskapitals in das Eigenkapital**.*

Nach Auflösung von un versteuerten und versteuerten Rücklagen und der Zuweisung zu un versteuerten Rücklagen beträgt der Bilanzgewinn des Jahres 2003 € 35.590,65.“

Zur Verdeutlichung der Verhältnisse der Bf. werden die Aufforderungsschreiben, Antworten etc. wie Folgt auszugsweise wiedergegeben:

1. Im Schreiben vom des Verbandes an die Bf. vom 4.6.2012 (OZ. 24) wurde u.a. Folgendes ausgeführt:

„...“

*Bezugnehmend auf die **offenen Forderungen des Genossenschaftlichen Hilfsfonds** gegenüber der Bf. in Höhe von aktuell 1.195.468,12 EUR erlauben wir uns wie folgt auszuführen:*

1. ...

*Den oben genannten Genossenschaften wurde zu verschiedenen Zeitpunkten und in verschiedenem Ausmaß seitens des Genossenschaftlichen Hilfsfonds, um den Fortbestand zu sichern, **Kapital gegen Besserungsschein zur Verfügung** gestellt. Die Bedingungen für die Rückführung dieses Kapitals sind in den einzelnen Besserungsscheinen unterschiedlich ausgeführt, gehen aber im Wesentlichen davon aus, dass eine Rückführung dann zu erfolgen hat, wenn eine **Besserung der Ertrags- und Eigenkapitalsituation der Genossenschaft eintritt**. Die Festlegung des exakten Zeitpunktes ist in den meisten dieser Vereinbarungen im Einvernehmen mit dem Raiffeisenverband Steiermark vorgesehen.*

Nachdem es sich bei den Verschmelzungen um - wie bereits mehrfach dargestellt -

Gesamtrechtsnachfolgen handelt, sind die offenen Forderungen unstrittig auf die Bf. übergegangen.

Nunmehr stellt sich die Frage, in wie weit diese Forderungen verjährt sein könnten. Dazu erlauben wir uns wie folgt festzuhalten:

Gemäß § 1478 ABGB verjähren Rechte, die an sich schon hätten ausgeübt werden können, nach 30 Jahren. Davon ausgenommen sind gemäß § 1480 Forderungen von rückständigen jährlichen Leistungen, insbesondere Zinsen, Renten, Unterhaltsbeiträgen, Ausgehdiensleistungen sowie vereinbarte Annuitäten. Diese verjähren in drei Jahren. Das dahinterliegende Recht selbst wird durch einen Nichtbrauch von 30 Jahren verjährt. Eine weitere Ausnahme stellt gemäß § 1486 die Verjährung von Forderungen für Lieferung von Sachen oder Ausführung von Arbeiten oder sonstigen Leistungen in einem gewerblichen, kaufmännischen oder sonstigen geschäftlichem Betrieb dar. Auch für diese gilt die Verjährungsfrist von drei Jahren.

Laut ständiger Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes beginnt die Verjährung mit der objektiven Möglichkeit zu klagen zu laufen. Somit beginnt sie erst, sobald der Anspruch fällig ist. Die Fälligkeit der Rückforderungsansprüche des Genossenschaftlichen Hilfsfonds tritt jedoch entsprechend dem Text der Zusagen erst nach Besserung der Vermögens- und Ertragslage ein, wobei dieser Zeitpunkt im Einvernehmen zwischen Raiffeisenverband Steiermark und Ihrer Genossenschaft festgelegt werden muss.

Da dieser Zeitpunkt erst mit der Bilanz des Jahres 2011, allenfalls bereits 2010, eingetreten ist, liegt auch unter Zugrundelegung der kurzen Verjährungsfrist noch keine Verjährung vor.

...

Zusammenfassend kann daher festgehalten werden, dass die Forderung des Genossenschaftlichen Hilfsfonds gegenüber der Bf. zu Recht besteht und auch keinesfalls verjährt ist. Wir ersuchen Sie daher höflich, entsprechende Vorschläge zur Rückführung der offenen Forderungen zu unterbreiten.

...“

Im **Antwortschreiben vom 6.7.2012** der Bf. an den Verband (OZ. 25) führte die Bf. Folgendes aus:

„1.

...

Hinsichtlich der seinerzeit fusionierten Genossenschaften D., Gr. Und La. ist Nachstehendes festzuhalten.

D.

Mit Schreiben vom 26.11.1979 wurde unter anderen vereinbart, dass sich der Verband vorbehält, bei Erzielung von Überschüssen in den kommenden Jahren, bis zur Höhe des gewährten Gesamtzuschusses Sonderbeträge für den genossenschaftlichen Hilfsfonds vorzuschreiben.

La. (ehemals L.) sowie Gr.

Mit Vereinbarung vom 31.12.1975 hat eine Rückzahlung nur nach Maßgabe der Ertragslage, jedoch im Einvernehmen zu erfolgen.

Letztendlich wurde mit Vereinbarung vom 18.12.1986 hinsichtlich Gr. festgehalten, dass die Rückzahlung des Betrages nach Besserung der Ertrags- und Eigenkapitalsituation in den nächsten Jahren im Einvernehmen mit dem Verband zu erfolgen hat.

Seitens D. wurden geringe Beträge in den Jahren 1982-1988 von insgesamt € 14.534,56 zurückbezahlt, weitere Beträge nicht.

Dies deshalb, da es keinesfalls zu einer Besserung der Ertragslage gekommen ist, sondern zu einer gravierenden Verschlechterung, die in den Jahren 1991, 1997 und 2000 zur Fusion mit der Bf. geführt hat, wodurch es, auch ohne Besserung der Ertragslage, in weiterer Folge durch Kosteneinsparung, zu einer Stabilisierung der finanziellen Lage kommen konnte. Zusammenfassend ist eine Besserung, wie in den Rückzahlungsvereinbarungen gefordert, nicht eingetreten, ebenso wenig wurde ein Einvernehmen hergestellt.

2. Im Zuge der Fusion wurde in den Verschmelzungsverträgen, errichtet durch den Verband, in keiner Weise auf die obgenannten Leistungen des Genossenschaftlichen Hilfsfonds hingewiesen. Diese waren den Funktionären und Vertretern der Bf. nicht bekannt.

...

3. Wäre dem Vorstand und dem Aufsichtsrat der Bf. eine Forderung Genossenschaftlichen Hilfsfonds des Verbandes betreffend der Genossenschaft D. von immerhin € 686.758,29 bzw. der Genossenschaft Gr. von € 72.672,83 oder der Genossenschaft La. von € 290.691,34 bekannt gewesen bzw. diese in der Verschmelzungsbilanz aufgenommen worden, wäre die Zustimmung zur Fusion mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht erteilt worden.

*4. Bedingt durch die seinerzeit getroffenen Vereinbarungen, wonach eine Rückzahlung nur nach Besserung der Ertragslage und diese auch nur im Einvernehmen erfolgen kann, **eine derartige Besserung nicht eingetreten ist**, ein Einvernehmen diesbezüglich nicht hergestellt werden kann, **die Sanierung lediglich durch die Fusionen erfolgt ist**, und der Bf. für die Fusion die beiden obgenannten Genossenschaften weitere Beträge mit Schreiben vom 09.12.1991 über € 72.672,83 und vom 14.12.1999 über € 72.672,83 zur Verfügung gestellt wurden, **ist ein Fall der Novation eingetreten, sodass die Bf. auch als Gesamtrechtsnachfolgerin, nicht für die Forderungen des Genossenschaftlichen Hilfsfonds haften kann.** Dies unabhängig von der Problematik der Verjährung.*

Darüber hinaus besteht das Recht zur Irrtumsanfechtung, da die Forderungen vom Verband nicht in die Verschmelzungsbilanz aufgenommen wurden und daher nicht bekannt sein konnten. Tatsächlich war jedoch der Wille der Vertragsschließenden ein anderer, wie sogleich ausgeführt wird.

5. Mit Schreiben vom 09.12.1991 an die Lagerhausgenossenschaft U. teilt der Verband hinsichtlich der Forderung von € 72.672,83 mit, dass anlässlich der Bilanzerstellung bei der Genossenschaft La. dieser Genossenschaft die Zusage gegeben wurde, dass ein Zuschuss aus

Mitteln des Genossenschaftlichen Hilfsfonds in der Höhe von ATS 1.000.000 dann gewährt wird, **wenn diese Genossenschaft mit der Genossenschaft V. fusioniert.**

Bereits aus diesem Schreiben geht eindeutig hervor, dass ATS 1.000.000 aus dem Genossenschaftlichen Hilfsfonds bezahlt werden, wenn es zur Fusion kommt.

Damit wurde die Fusion beworben, spätestens mit diesem Schreiben hätte man bereits auf die seinerzeitige Hilfsfondsleistung von immerhin € 290.691,34 vom 31.12.1975 bei Wahrung der Sorgfaltspflicht als ordentlicher Kaufmann verweisen müssen.

Bereits mit diesem Schreiben vom 09.12.1991 wurde weiters festgehalten, dass dieser Zuschuss **bedingt rückzahlbar** ist, wobei die Rückzahlungsvereinbarung **nach Maßgabe der Ertragslage zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen wird.**

Aus der Formulierung dieses Schreibens vom 09.12.1991 geht eindeutig die - beabsichtigte - Novation hervor.

Des Gleichen wurde mit Schreiben vom 07.03.2000 des Verbandes hinsichtlich Verschmelzung mit Genossenschaft D. festgehalten, ...

6. Abschließend wird nochmals darauf verwiesen, dass bei Kenntnis der wahren Sachlage und allfälliger Rückzahlungsverpflichtung der obgenannten Beträge weder Vorstand noch Aufsichtsrat der Fusion ohne weitere Verhandlungen zugestimmt hätten.

Bereits der Umstand, dass der Verband in seine Verschmelzungsbilanz diese nunmehr begehrten Beträge nicht aufgenommen hat und im Zusammenhalt mit den soeben zitierten Vereinbarungen vom 09.12.1991 und vom 07.03.2000 geht eindeutig hervor, dass eine Rückzahlungsverpflichtung der Bf. zum Zeitpunkt der Fusionen nicht bestanden hat und **auf die Rückzahlung verzichtet wurde, da sich die Ertragssituation eben nicht gebessert hat.** Wäre nämlich diese Rückzahlungsverpflichtung nach wie vor aufrecht gewesen, hätte der Verband einerseits die Restschuldbeträge des Genossenschaftlichen Hilfsfonds in die Verschmelzungsbilanz aufgenommen, andererseits diese auch ordnungsgemäß in seinen Schreiben vom 09.12.1991 und 07.03.2000 erwähnt.

Ausdrücklich verwiesen wird auf die Bestimmungen des § 3 des Verschmelzungsvertrages vom 2. März 1991 mit der Genossenschaft La. und auf § 3 des Verschmelzungsvertrages vom 19. Dezember 1997 mit der Genossenschaft Gr. sowie auf § 3 des Verschmelzungsvertrages vom 25. Februar 2000 mit der Genossenschaft D., wonach nur diejenigen Aktiven und Passiven übernommen werden, wie sie in der mit Stichtag der jeweiligen Verschmelzungsbilanz aufscheinen.

Da die Bezug habenden Forderungen in den Bilanzen nicht aufscheinen, wurden diese Passiven laut den angeführten Verschmelzungsverträgen nicht übernommen.

Tatsächlich war seinerzeit vereinbart, dass bei Fusion mit der Genossenschaft La. lediglich der Hilfsfondsbetrag von ATS 1.000.000,00 und des gleichen auch mit der Genossenschaft D. zurückzuzahlen war. Dies war auch die Voraussetzung für die Fusionen.

Abgesehen davon wären bei den Verschmelzungsverhandlungen diese offenen Forderungen in nicht unerheblicher Höhe verhandelt und protokollarisch erfasst worden. Dies war auch im

Schreiben vom 26.11.1979 beim neu gewährten Zuschuss im Betrage von ATS 1.600.000 für die Genossenschaft D. der Fall, wonach die bereits bestehenden Forderungen in die Vereinbarung aufgenommen wurden.

Zusammenfassend erlaubt sich die Bf. höflichst darauf zu verweisen, dass eine Vereinbarung über die Rückzahlung der Hilfsfondsleistungen hinsichtlich D., Gr. und La. nicht vereinbart war, diese auch nicht bekannt waren und neue Vereinbarungen, wie oben zitiert am 09.12.1991 und 07.03.2000 als Voraussetzung für die Fusionen getroffen wurden, sodass auch eine Rückzahlungsverpflichtung der obgenannten Beträge nicht besteht.

Dies betrifft selbstverständlich nicht die beiden anlässlich der Fusionen mit der Genossenschaft La. gemäß Schreiben vom 09.12.1991 und mit der Genossenschaft D. gemäß Schreiben vom 07.03.2000 gewährten Beträge von je ATS 1.000.000, die wie ausgeführt, unstrittig sind und zu Recht bestehen.

...“

Mit **Schreiben des Verbandes an die Bf. vom 13.8.2013** (OZ. 26) führte dieser u.a. aus:

„ ...

*Wir beziehen uns auf die Korrespondenz aus dem Jahre 2012 und auf die Besprechungen im laufenden Jahr und ersuchen höflich, die offenen Forderungen des Genossenschaftlichen Hilfsfonds zurückzuführen, da eine **Besserung der Vermögens- und Ertragslage der Bf.** eingetreten ist.*

*Da noch keine grundsätzliche Einigung über die Rückführung der im Zeitraum zwischen 1975 und 1986 gegebenen Besserungsgeldern besteht, ersuchen wir vorerst um die Rückzahlung des Zuschusses vom 9.12.1991 in Höhe von 72.672,83 EUR bzw. des Zuschusses vom 14.12.1999 ebenfalls in Höhe von 72.672,83 EUR, sofern für diesen Betrag aus der Ertragsvorschaurechnung für das Jahr 2013 ableitbar ist, **dass das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit höher als 0,5 % der Betriebsleistung** ist. Den ersten Teil der von Ihnen außer Streit gestellten Zuschüsse bitten wir noch im August dieses Jahres zur Überweisung auf unser Konto Nr. xx.xxx zur Einzahlung zu bringen.*

Die Rückforderung dieser beiden außer Streit gestellten Teilzuschüsse erfolgt selbstverständlich unpräjudiziell unseres Standpunktes über die Rückforderungsansprüche geleisteter Zuschüsse aus den Jahren 1975 bis 1986, welche mit 1.050.122,46 EUR derzeit aushaften. Über die Rechtmäßigkeit dieser Rückforderung seitens des Genossenschaftlichen Hilfsfonds gegenüber der Bf. sollte unseres Erachtens ein außergerichtliches Schiedsgericht gemäß § 18 der Satzung des Verbandes entscheiden.

...“

In der weiteren Folge wurde ein „**verbindliches Schiedsgutachten**“ vom **25.4.2014 betreffend der strittigen „Altzuschüsse“** (OZ. 27) erstellt und in diesem Folgendes ausgeführt:

„ ...

3. Inhaltliche Stellungnahme

...

In rechtlicher Hinsicht sind die Schiedsgutachter davon ausgegangen, dass die übertragenden Genossenschaften verpflichtet gewesen wären, die erhaltenen Zuschüsse im Falle einer entsprechenden Besserung im vollen Umfang zurück zu zahlen.

Diese Verpflichtung ist im Wege der Gesamtrechtsnachfolge grundsätzlich auf die Bf. übergegangen.

Der Einwand der Bf., dass der Verband die Bf. anlässlich der Verschmelzungen auf das mögliche Aufleben von Verbindlichkeiten aus bestehenden Besserungsvereinbarungen hätte hinweisen müssen, ist allerdings berechtigt.

Bilanzrechtlich wäre entweder der Ausweis einer Eventualverbindlichkeit oder wenigstens eine entsprechende Anhangangabe erforderlich gewesen. Beides ist nicht erfolgt.

Das Vorbringen der Bf., dass ihren (BFG: sprachliche Korrektur) Repräsentanten bei Abschluss der Verschmelzungsverträge das mögliche Aufleben von Verbindlichkeiten der übertragenden Genossenschaften nicht bewusst war, ist angesichts des fehlenden Niederschlags dieser potentiellen Verbindlichkeiten im Rechnungswesen der übertragenden Genossenschaften und angesichts der fehlenden Aufklärung durch den Verband glaubwürdig.

*Der Einwand des Verbandes, dass die Bf. sich das Wissen jener Funktionäre der übertragenden Genossenschaften, die in den Vorstand des ***LH (Bf.)*** übernommen wurden, zurechnen lassen müsse, greift noch nicht für den maßgeblichen Zeitpunkt des Abschlusses der Verschmelzungsverträge, denn zu diesem Zeitpunkt waren diese Funktionäre noch nicht in den Organen der Bf. vertreten, sondern standen auf der Gegenseite. Im Übrigen ist im Fall D. nicht einmal völlig klar, ob sich die Repräsentanten der übertragenden Genossenschaft D. darüber im Klaren waren, dass es rechtlich auch nach der Fusion bei der Rückzahlungspflicht bleibt. Die Zuschussvereinbarung vom 26.11.1979 ist nämlich in ihrem Pkt. 2 so formuliert, dass man die Fusion als Alternative zur Rückzahlungspflicht missverstehen könnte.*

Konsequenz der sohin mangelhaften Aufklärung bei der Verschmelzung kann aber auch nicht einfach sein, dass die Bf. gar nicht für die Verbindlichkeiten ihrer Rechtsvorgänger aus der Besserungsvereinbarung haftet. Der Anspruch der Bf. kann vielmehr nur darauf gerichtet sein, so gestellt zu werden, als wäre man seinerzeit ordnungsgemäß aufgeklärt worden.

Entscheidend ist sohin die Frage, was die Bf. und der Verband hinsichtlich der grundsätzlich übergehenden Verpflichtungen aus den Besserungsvereinbarungen vereinbart hätten, wenn die geschuldete Aufklärung gegeben worden wäre. Nachdem die Verschmelzungsfälle lange zurückliegen (1991, 2000), die damals handelnden Personen kaum noch greifbar sind und ihre Erinnerung jedenfalls verschwommen wäre, haben die Schiedsgutachter auf den Versuch einer direkten Befragung dieser handelnden Personen bewusst verzichtet. Stattdessen haben sich die Schiedsgutachter bemüht, die Verkehrssitte zu ermitteln, denn diese ist immer bedeutsam, wenn es darum geht in ergänzender Vertragsauslegung zu klären, was redliche Parteien vereinbart hätten, wenn sie an einen bestimmten nicht bedachten Umstand gedacht hätten.

Die Praxis in den Solidaritätseinrichtungen des österreichischen Raiffeisensektors ist hier allerdings durchaus unterschiedlich und stark einzelfallabhängig:

Im Bankenbereich werden bei Sanierungsverschmelzungen die den übertragenden Banken gewährten Unterstützungen meist in vollem Umfang von der übernehmenden Genossenschaft zurückgezahlt. Das Entgegenkommen erschöpft sich hier üblicherweise darin, dass der ursprüngliche Zeitplan für die Rückzahlung aufrecht bleibt, dass also die übernehmende Genossenschaft die Unterstützung nicht wegen ihrer guten Situation mit einem Schlag aus ihren eigenen Reserven zurückzahlen muss, sondern Zeit erhält, die Rückzahlung durch professionellere Marktbearbeitung im Genossenschaftsgebiet der übertragenden Genossenschaft zu verdienen. Normalerweise ist für die übernehmende Bank der Zugewinn an Marktgebiet Anreiz genug, die übertragende Bank mitsamt ihren Eventualverbindlichkeiten bzw. mit der bestehenden Besserungsvereinbarung zu übernehmen.

Außerhalb des Bankbereichs gibt es nicht in allen Bundesländern Solidaritätseinrichtungen und dementsprechend etwas weniger Erfahrung mit dem Schicksal von Unterstützungsleistungen bei Sanierungsverschmelzungen. Als Kriterien für die Verhandlungen wurden aber folgende Gesichtspunkte genannt. Die Solidaritätseinrichtung sollte nicht schlechter abschneiden als ohne die Verschmelzung. Wenn also zu erwarten wäre, dass die unterstützte Genossenschaft die Unterstützung irgendwann aus eigener Kraft vollständig zurückzahlen könnte, dann kommt eine Reduktion auch im Falle einer Fusion nicht in Betracht und man redet nur noch über die Modalitäten und Fristen der Rückzahlung. Wäre die Rückzahlung hingegen nicht zu erwarten, sondern würde im Gegenteil mangels Fusion weitere Hilfe benötigt werden, um eine Insolvenz zu vermeiden, so hätte die übernehmende Genossenschaft gute Aussichten auf einen Nachlass bei der Rückzahlungspflicht. Immerhin profitiert dann ja auch die Solidargemeinschaft davon, dass eine Genossenschaft bereit ist, die Sanierung in die Hand zu nehmen.

Die vorliegenden Fälle gehören, wie sich aus der Gewährung von zusätzlicher Unterstützung aus Anlass der Fusionen und aus den in den ersten Jahren dennoch eingetretenen weiteren erheblichen Verlusten in diesen Marktbereichen ergibt, in diese letztere Fallgruppe. Die Schiedsgutachter gehen daher davon aus, dass bei Bedachtnahme auf die früheren Solidaritätsleistungen anlässlich der Verschmelzungen ein Nachlass für die Rückzahlungsverpflichtung ausgehandelt worden wäre. Wie hoch dieser Nachlass ausgefallen wäre, kann heute nicht mehr ermittelt werden. Insoweit stützen sich die Schiedsgutachter daher auf die Zweifelsregeln des ABGB für das Mitverschulden (§ 1304 ABGB) sowie für den Regress zwischen Solidarschuldnern (§ 896 ABGB). Danach sind die aufzuteilenden Beträge im Zweifel in gleich große Teile zu teilen, sodass bei nur zwei Seiten jede die Hälfte zu tragen hat. ...“

In der weiteren Folge wurde die **Rückzahlungsvereinbarung vom 28.5.2015** folgenden Inhalts geschlossen:

„ ...

Die Bf. schuldet dem Verband als Verwalter des Genossenschaftlichen Hilfsfonds aufgrund des verbindlichen Schiedsgutachtens des Österreichischen ...Verbandes vom 25.4.2014 den Betrag von € 525.061,23 (i.W. ...). Dieser Betrag stammt aus der Hingabe von Besserungskapital an Rechtsvorgänger der Bf.

II

Hinsichtlich der Verpflichtung der Bf. zur Rückzahlung des offenen Betrages wird nunmehr folgende Regelung getroffen:

Die Rückzahlung hat zu erfolgen, wenn wirtschaftliche Gewinne gemäß nachstehender Definition von der LG erzielt werden.

Der wirtschaftliche Gewinn ermittelt sich wie folgt:

Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeiten im Sinne des § 231 UGB (Pos. 17) abzüglich Erträge aus dem Abgang vom und der Zuschreibung zum Anlagevermögen (Pos. 4a).

Ergibt sich aus dieser Berechnung ein Betrag von mehr als 1 % der Betriebsleistung ist der übersteigende Betrag zu Bedienung des Besserungskapitals zu verwenden.

III

*Eine Bedienung des Besserungskapitals im Sinne des Punktes II erfolgt allerdings nur dann, wenn die LG bzw. deren Rechtsnachfolger in der geprüften Bilanz **ein Eigenkapital im Sinne des § 224 Abs. 3 A + B UGB von mindestens 35 % des Gesamtkapitals** aufweist und durch die Bedienung des Besserungskapitals dieser Prozentsatz nicht unterschritten wird.*

...“

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass die oa. Bedingungen für die Rückzahlung des Besserungskapitals („Altzuschüsse“) nicht aus den ursprünglichen Hingabevereinbarungen, sondern erst im Jahr 2015 mehr oder weniger willkürlich festgelegt wurden. Insbesondere erwirtschaftete die Bf. seit dem Jahr 2000 durchgängig positive Betriebsergebnisse und die 1% der Betriebsleistung wurden 2004, 2010, 2011, 2012 erreicht. Die Festlegung des Prozentsatzes vom Eigenkapital von 35% erfolgte ebenfalls erst im Nachhinein (2015) und konnte bei Hingabe des „Besserungskapitals“ nicht erkannt werden, obwohl sich die empfangenden Genossenschaften der Rückzahlungsverpflichtung durchaus bewusst gewesen sein mussten, zumal der Zuschuss ausdrücklich eine Rückzahlungsverpflichtung im Falle der Besserung beinhaltete und von keinem nichtrückzahlbaren „Geschenk“ des Verbandes ausgehen konnten.

Daher ist festzustellen, dass die Rückzahlungsverbindlichkeiten (Alt- und Neuzuschüsse) bereits vor der ersten Rückzahlung (2013) entstanden waren. Abgesehen davon war den Beteiligten bei Abschluss der Zuschussvereinbarungen (Altzuschüsse) bereits bewusst, dass es zu Verschmelzungen mit einer wirtschaftlich stärkeren Genossenschaft (Bf.) kommen könnte. In

den abgeschlossenen Vereinbarungen wurde darauf nicht Bedacht genommen. Die Argumentation der Bf., dass den verantwortlichen Organen der übertragenen Genossenschaft, dies nicht bewusst gewesen sei, vermag an der Rechtsnachfolge für die Altverpflichtungen, die nunmehr die übernehmende Bf. trifft, nichts ändern. Was die von der belangten Behörde aufgezeigte „Besserung“ durch die Erwirtschaftung positiver Betriebsergebnisse ab 2000 anlangt, geht die Bf. nicht näher ein, sondern vermeint dazu lediglich, dass ab der Zuschussgewährung die Organe zu jedem Bilanzstichtag davon ausgehen konnten, dass nicht ernsthaft und mit einem Aufleben der Verpflichtung zu rechnen war (Seite 10, Abs. 2 der Beschwerde).

In Anbetracht der tatsächlichen und rechtlichen Unsicherheiten war nach Ansicht des erkennenden Senats davon auszugehen, dass die zu Beginn des Wirtschaftsjahres anzusetzende Passivpost **in Höhe der Hälfte der Altzuschüsse** und in voller Höhe der Neuzuschüsse anzusetzen war. Diese Betrachtung deckt sich auch mit dem auf Basis des Schiedsgutachtens des Verbandes mit dem Gläubiger später abgeschlossenen Vergleich, wonach der Gläubigerin auf Grund ihres Verhaltens ein gewisses Mitverschulden bei der Durchführung der Verschmelzung (Verletzung von Aufklärungspflichten) anzulasten sei.

2. Beweiswürdigung

Die Beweiswürdigung fußt im Wesentlichen auf den vorliegenden schriftlich oa. vertraglichen Unterlagen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

3.1.1. Rechtsquellen

Bundesabgabenordnung

§ 205 Abs. 1 BAO

Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus

- a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden,*
- b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt,*
- c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 oder 4 erlassenen*

Rückzahlungsbescheiden.

Abs. 2

Die Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

Abs. 3

Der Abgabepflichtige kann, auch wiederholt, auf Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer Anzahlungen dem Finanzamt bekannt geben. Anzahlungen sowie Mehrbeträge zu bisher bekannt gegebenen Anzahlungen gelten für die Verrechnung nach § 214 am Tag der jeweiligen Bekanntgabe als fällig. Wird eine Anzahlung in gegenüber der bisher bekannt gegebenen Anzahlung vermindelter Höhe bekannt gegeben, so wirkt die hieraus entstehende, auf die bisherige Anzahlung zu verrechnende Gutschrift auf den Tag der Bekanntgabe der verminderten Anzahlung zurück. Entrichtete Anzahlungen sind auf die Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerschuld höchstens im Ausmaß der Nachforderung zu verrechnen. Soweit keine solche Verrechnung zu erfolgen hat, sind die Anzahlungen gutzuschreiben; die Gutschrift wird mit Bekanntgabe des im Abs. 1 genannten Bescheides wirksam. Mit Ablauf des Zeitraumes des Abs. 2 dritter Satz sind noch nicht verrechnete und nicht bereits gutgeschriebene Anzahlungen gutzuschreiben.

Abs. 4

Die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) wird durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert. Anzahlungen (Abs. 3) mindern die Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen nur insoweit, als sie entrichtet sind.

Abs. 5

Differenzbeträge zu Gunsten des Abgabepflichtigen sind nur insoweit zu verzinsen (Gutschriftszinsen), als die nach Abs. 1 gegenüberzustellenden Beträge entrichtet sind. Bei im Abzugsweg zu erhebenden Steuern findet eine Verzinsung von Gutschriften nur insoweit statt, als die betreffenden Abgaben entrichtet wurden.

Abs. 6

Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind Nachforderungszinsen insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen,

- a) als der Differenzbetrag (Abs. 1) Folge eines rückwirkenden Ereignisses (§ 295a) ist und die Zinsen die Zeit vor Eintritt des Ereignisses betreffen oder*
- b) als ein Guthaben (§ 215 Abs. 4) auf dem Abgabenkonto bestanden hat.*

§ 303 BAO

§ 303 Abs. 1 BAO

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder*
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder*
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

KStG 1988

§ 7 Abs. 3 KStG 1988

Bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind, bei rechnungslegungspflichtigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und bei vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften sind alle Einkünfte (§ 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) zuzurechnen. Der Gewinn ist

- bei vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften und*
- bei Betrieben gewerblicher Art (§ 2), die nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind,*

nach § 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 zu ermitteln. § 6 Z 2 lit. c und d des Einkommensteuergesetzes 1988 ist nicht anzuwenden. Auf den Wechsel zwischen der Einkommensermittlung nach Abs. 2 und diesem Absatz sind die Vorschriften des § 6 Z 4 und 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 anzuwenden.

EStG 1988

§ 4 Abs. 2 EStG

Die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) ist nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu erstellen. Nach Einreichung der Vermögensübersicht beim Finanzamt gilt Folgendes:

- 1. Eine Änderung der Vermögensübersicht ist nur mit Zustimmung des Finanzamts zulässig (Bilanzänderung). Die Zustimmung ist zu erteilen, wenn die Änderung wirtschaftlich begründet ist.*
- 2. Entspricht die Vermögensübersicht nicht den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oder den zwingenden Vorschriften dieses Bundesgesetzes, ist sie zu berichtigen (Bilanzberichtigung). Kann ein Fehler nur auf Grund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam berichtigt werden, gilt Folgendes:*

– Zur Erreichung des richtigen Totalgewinnes kann von Amts wegen oder auf Antrag eine Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- oder Abschlägen vorgenommen werden.

– Die Fehlerberichtigung ist im ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum insoweit vorzunehmen, als der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben kann.

– Die Nichtberücksichtigung von Zu- oder Abschlägen gilt als offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b der Bundesabgabenordnung.

§ 124b Z 225: § 4 Abs. 2 und 3 und § 28 Abs. 7, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 112/2012, treten mit 1. Jänner 2013 in Kraft und sind erstmals auf Fehler anzuwenden, die Veranlagungszeiträume ab 2003 betreffen.

§ 6 EStG

Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens gilt Folgendes:

1. Abnutzbares Anlagevermögen ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8, anzusetzen. Bei Land- und Forstwirten und bei Gewerbetreibenden gilt der Firmenwert als abnutzbares Anlagevermögen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Teilwert ist der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Anlagevermögen gehört haben, darf der Bilanzansatz, abgesehen von den Fällen der Z 13, nicht über den letzten Bilanzansatz hinausgehen.

2. a) Nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Betriebsvermögen gehört haben, kann der Steuerpflichtige in den folgenden Wirtschaftsjahren den Teilwert auch dann ansetzen, wenn er höher ist als der letzte Bilanzansatz; es dürfen jedoch höchstens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. Eine pauschale Wertberichtigung für Forderungen ist nicht zulässig. Zu den Herstellungskosten gehören auch angemessene Teile der Materialgemeinkosten und der Fertigungsgemeinkosten. Z 13 vorletzter und letzter Satz sind zu beachten.

...

3. Verbindlichkeiten sind gemäß Z 2 lit. a zu bewerten. Im Jahr der Aufnahme einer Verbindlichkeit ist ein Aktivposten anzusetzen

– in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen Rückzahlungsbetrag und aufgenommenem Betrag und

– in Höhe der mit der Verbindlichkeit unmittelbar zusammenhängenden Geldbeschaffungskosten.

Der Aktivposten ist zwingend auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit zu verteilen. Die

Verteilung kann gleichmäßig oder entsprechend abweichenden unternehmensrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung vorgenommen werden.

3.1.2. rechtliche Erwägungen

3.1.2.1. Wiederaufnahmebescheide

Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der amtswegigen Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (VwGH 20.7.1999, 97/13/0131).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (VwGH 24.6.2009, 2007/15/0045).

Zweck der Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO ist die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen, also Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (VwGH 24.2.2021, Ra 2020/15/0105, VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058, VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035)

Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres, wobei entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (VwGH 27.2.2014, 2011/15/0106).

Abgabenfestsetzende Stelle ist das zuständige Betriebsveranlagungsteam (VwGH 17.5.2023, Ro 2023/13/0008). Für den Beschwerdefall ist somit auf den Wissenstand der belangten Behörde zu den Zeitpunkten zum 19. August 2015 bzw. 23. Mai 2016 abzustellen. Feststellungen über den Wissensstand der abgabenfestsetzenden Stelle sind im Zeitpunkt der Erlassung der wiederaufzunehmenden Bescheide zu treffen (VwGH 2.2.2023, Ra 2021/13/013; VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030; 17.4.2008, 2007/15/0062).

In der Sache ist hier festzustellen, dass weder die Besserungsscheine bzw. Besserungszusagen vom 9.12.1991 (OZ. 32: Vorhaltsbeantwortung vom 8.6.2018, Beilage 4) und 14.12.1999

(OZ. 81: genehmigt mit Schreiben vom 7.3.2000), noch die Rückforderungsschreiben vom 4.6.2012 zu den Zuschüssen vom 9.12.1991 und 14.12.1999 (OZ. 24) und deren Antwort vom 6.7.2012 (OZ. 25) im Veranlagungsverfahren bekannt waren. All diese Unterlagen wurden erst durch die Außenprüfung erhoben.

Bei einer amtswegigen Wiederaufnahme handelt es sich um eine Ermessensentscheidung, deren Rechtmäßigkeit auch im Lichte des § 20 BAO zu beurteilen ist, sodass zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand zur Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden und erst nach Klärung der Rechtsfrage, dass ein Wiederaufnahmsgrund tatsächlich gegeben ist, in Ausübung des Ermessens zu entscheiden ist, ob eine Wiederaufnahme tatsächlich erfolgen soll (vgl. VwGH 12.4.1994, 90/14/0044).

Bei der Ermessensübung ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (also der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl. Ritz/Koran, BAO7, § 303, Rz 67, mHa VwGH 30.5.1994, 93/16/0096; VwGH 28.5.1997, 94/13/0032; VwGH 30.1.2001, 99/14/0067). Darauf und auf den Umstand, dass die Auswirkungen der - aus ihrer Sicht - neu hervorgekommenen Tatsachen nicht nur geringfügig wären, hat sich die belangte Behörde, mehr oder weniger pauschaliter auf die Auswirkungen des geänderten Sachbescheides bei der Ermessensübung gestützt. Im Übrigen hat die Bf. in Erfüllung des Mängelhebungsauftrages zur Ermessenübung keine dagegenstehenden Gründe vorgebracht.

3.1.2.2. Sachbescheide

Bei einer Besserungsvereinbarung (Besserungsschein) vereinbart der Gläubiger mit dem Schuldner, dass eine bestehende Verbindlichkeit nur nach Maßgabe der Verbesserung der wirtschaftlichen Situation des Schuldners (z.B. bei Erreichen einer bestimmten Gewinnlage) zurückzuzahlen ist (aufschiebend bedingte Rückzahlungsverpflichtung). Es liegt eine Novation iSd § 1376 ABGB vor, mit der die ursprüngliche Schuld erlischt und durch einen erfolgsabhängigen Anspruch ersetzt wird (vgl. Nowotny, in Straube 2, § 196 Tz 19).

Grundsätzlich ist eine solche Verpflichtung nicht zu passivieren und die ursprüngliche Schuld ist auszubuchen. Dieser Forderungsverzicht führt nach überwiegender Ansicht beim Gläubiger zu einem Aufwand, da es zu einem Wegfall der Forderung als solcher kommt und diese nur unter Umständen wieder auflebt, die vom Zeitpunkt der Vereinbarung aus betrachtet nicht absehbar sind. Dem entsprechend kommt es beim Schuldner aufgrund des Wegfalls der Verbindlichkeit zu einem Ertrag. Die Verbindlichkeit ist aufgrund des Erlasses der Forderung weggefallen. Die Verpflichtung ist erst dann auszuweisen, wenn die Besserung eingetreten ist (BFH, BStBl 1990 II 71; *Ruppe, Unternehmenssanierung*, 270; *Bertl/Hirschler, RWZ 2000, 359, 2000/116*) (vgl. *Mayr in: Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (14. Lfg 2010) Verbindlichkeiten*

Rz 273). Nach einer früheren Entscheidung des VwGH ist auch eine bedingt nachgelassene Schuld grundsätzlich fortzuführen (VwGH 31.3.1976, 517/76).

Da die Besserungskriterien entgegen einer fremdüblichen Vorgangsweise nur sehr allgemein gefasst waren, ist bei fiktivem Handeln eines fremdüblich handelnden Gläubigers anzunehmen, dass dieser **ehestmöglich die Bedingung als eingetreten annimmt**. Abgesehen davon kann nicht davon ausgegangen werden, dass sich ein fremdüblich agierender Gläubiger den Eintritt der Bedingung durch den Schuldner vereiteln lässt, weil nach einer Verschmelzung bedingt durch das Zusammenfließen mehrerer Vermögensmassen eine Besserung der zu „bessernden“ Schuldnerin sich nicht mehr festzustellen ist. Damit hätte es der Schuldner leicht in der Hand, sich der latenten Rückzahlungsverpflichtung zu entziehen, indem er einfach eine Umgründung vornimmt. Natürlich kann in diesem Zusammenhang nicht ausgeschlossen werden, dass dem Gläubiger dies auch bekannt war, weil er sogar die entsprechenden Verschmelzungen entsprechend rechtsfreundlich begleitet hat. Darauf wies bereits die belangte Behörde hin. Im Übrigen lässt auch die Vorgangsweise des Gläubigers (Verband) im Jahr 2012 darauf schließen, dass er auf die Rückforderungen der geleisteten Zuschüsse nicht verzichten wollte, indem er ziemlich deutlich von „offenen Forderungen“ spricht.

Auf Grund der unklaren Bedingungen der wirtschaftlichen Besserung seitens der übertragenden Genossenschaften musste der Bf. ab 2000 aufgrund ihrer positiven Ertragslage bekannt sein, dass ihr entsprechende Rückzahlungsverpflichtungen drohen könnten und sie verpflichtet gewesen wäre, entsprechende bilanzielle Vorsorge in Form einer Verbindlichkeitsrückstellung zu treffen. Warum sie dies nicht getan hat, ist u.U. auch aus der saumseligen Haltung der Gläubigerin zu erklären, die erst 2012 ein entsprechendes Aufforderungsschreiben an die Bf. gerichtet hatte.

Nach h.A. im Schrifttum muss in jenem Geschäftsjahr, in dem die Rückzahlungsverpflichtung wegen Verwirklichung der in der Besserungsvereinbarung genannten Kriterien (z.B. Erzielung eines Jahresüberschusses) schlagend wird, eine Passivierung jenes Betrages erfolgen, der zur Bedienung der Besserungsverpflichtung lt. Vereinbarung notwendig ist. Für die im Regelfall nach dem Bilanzstichtag liegende Abfuhrverpflichtung ist aufwandswirksam eine Rückstellung zu bilden, d.h. bei einer vollen Gewinnabfuhrverpflichtung muss im Ausmaß des sonst entstehenden Jahresüberschusses/Bilanzgewinnes eine Rückstellung gebildet werden (vgl. *Fraberger, ÖStZ 2004, 232 Pkt. 1.3 unter Hinweis auf Schwarzingger P., Besserungsvereinbarungen im Bilanzrecht, ecolex 1997, 529; Bertl/Hirschler, Forderungserlass mit Besserungsvereinbarung, RWZ 2000, 359*).

Die Argumentation der belangten Behörde läuft auf eine vorzunehmende Bilanzberichtigung hinaus. Eine Bilanzberichtigung (bis zur Wurzel) hat zwingend zu erfolgen, wenn der Abgabepflichtige (oder die Finanzbehörde) den Fehler, somit den Verstoß gegen die allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung oder zwingende Vorschriften des

EStG, entdeckt. Da eine Bilanzberichtigung das Vorliegen eines Verstoßes gegen die allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung oder zwingende Vorschriften des EStG voraussetzt, ist nicht jede sich nachträglich als inhaltlich unrichtig herausstellende Bilanz zu berichtigen. Eine Bilanz gilt als im Sinne der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung richtig, wenn sie mit der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers aufgestellt worden ist. Auf Grund der Tatsache, dass bereits 2002 noch eine entsprechende Verbindlichkeitsrückstellung für Besserungskapital in Höhe von rd. 511.000 € eingestellt wurde, hatte die Bf. bereits damals mit einer entsprechenden Einforderung gerechnet. Diese Verbindlichkeit wurde 2003 allerdings wieder aufgelöst. Offenbar war sich die Bf. vor über 10 Jahren doch nicht so sicher, ob sie eine entsprechende wirtschaftliche Belastung treffen könnte. Warum sie 2003 (damals) letztlich davon ausgegangen ist, dass sie die Verbindlichkeit wieder auflösen könnte, bleibt nicht näher erklärbar. Stellt sich nachträglich heraus, dass ein Bilanzansatz nach den Verhältnissen des Bilanzstichtages objektiv unrichtig ist und dem Steuerpflichtigen die Umstände bei der Bilanzerstellung bekannt waren (oder bekannt sein mussten), ist die Bilanz jedoch zwingend zu berichtigen (vgl. VwGH vom 29.10.2003, 2000/13/0090).

Die Frage der subjektiven Richtigkeit der Bilanz kann nur in jenen Fällen Bedeutung haben, in denen es um "Umstände" oder "Verhältnisse" geht, welche am Bilanzstichtag schon vorlagen, dem Steuerpflichtigen aber bis zur Bilanzerstellung noch nicht bekannt waren und welche ein gewissenhafter Abgabepflichtiger bei Anwendung der nötigen Sorgfalt auch nicht kennen musste. Angesprochen sind in diesem Zusammenhang ausschließlich Sachverhaltselemente (vgl. nochmals VwGH vom 29.10.2003, 2000/13/0090).

Eine Bilanzberichtigung hat zu erfolgen, wenn Bilanzposten fehlen, die zwingend aufzunehmen gewesen wären (z.B. Nichtberücksichtigung von Verbindlichkeiten). In diesem Zusammenhang kann die in früheren Jahren unterlassene Passivierung von Rückstellungen nicht durch Bildung von Rückstellungen in späteren Jahren nachgeholt werden (VwGH 24.6.2004, 2000/15/0098). Bei Forderungsverzichten unter Besserungsvereinbarung wird vereinbart, dass der Schuldner dem Gläubiger das Kapital nur im Falle seiner „Besserung“ (z.B. Wiedereintritt in die Gewinnzone, Erreichen bestimmter wirtschaftlicher Kennzahlen zurückzahlen muss. Die h.A. sieht unter einer Besserungsabrede – wie bereits ausgeführt - zivilrechtlich eine Novation iSd. § 1376 ABGB, die zum Erlöschen der Altverbindlichkeit und zum Entstehen einer Neuverbindlichkeit führe (vgl. *Fraberger, Besteuerung der Hingabe von Besserungskapital beim Schuldner, ÖStZ 2004/505, 232*). Entscheidende Bedeutung für die Frage des erfolgswirksamen Ausbuchens der erlassenen Verbindlichkeit wird dem Umstand beigemessen, ob es durch die Besserungsabrede zu einer Belastung des gegenwärtigen Vermögens kommt. Ist dies der Fall, so ist für diese Verpflichtung eine Verbindlichkeit zu bilanzieren, andernfalls, d.h. bei Fehlen einer derartigen Belastung des gegenwärtigen Vermögens, ist keine Verbindlichkeit zu bilanzieren. Besserungsvereinbarungen, die zum Inhalt haben, dass der Gläubiger einen Ausgleich für die vom Verzicht betroffene Forderung nur **aus künftigen Jahresüberschüssen** oder einem Liquidationserlös des Unternehmens verlangen kann, führen zu gewinnabhängigen

Verpflichtungen, die **vor Erzielung des Gewinns**, aus dem sie zu bedienen sind, **noch keine wirtschaftliche Last** darstellen, weshalb mangels Belastung des zum Stichtag vorhandenen Vermögens eine Passivierung (noch) nicht zu erfolgen hat.

Bei späterem Eintritt der Besserungsbedingungen ist diese als sonstige Verbindlichkeit erfolgswirksam zu passivieren. Sollte der Eintritt der Besserungsklausel wahrscheinlich, aber noch sicher sein, wird im Schrifttum **im Ausmaß des wahrscheinlichen Auflebens** der erlassenen Forderung die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gefordert (vgl. *Sabine Kanduth-Kristen, Gert Linder, Schulderrlässe aus bilanzsteuerlicher Sicht, taxlex 2020, 187 unter Bezugnahme aus Bertl/Hirschler, RWZ 2000/116, 359*).

In Anbetracht der tatsächlichen und rechtlichen Unsicherheiten der Rückzahlungsverpflichtung war die zu Beginn des Wirtschaftsjahres anzusetzende Passivpost in Höhe der Hälfte der Altzuschüsse als Rückstellung und die Neuzuschüsse in voller Höhe anzusetzen.

Daraus ergibt sich im Ergebnis, dass die 2013 und 2014 geleisteten Beträge in Höhe von jeweils 72.672,83 € lediglich einen vermögensumschichtenden Charakter aufweist und in diesen Jahren um keine Betriebsausgaben handelt.

Was das Jahr 2015 anlangt, ist davon auszugehen, dass die Wirkungen des Vergleiches sich bereits auf die Höhe eingestellten Rückstellung beschränken und eine erfolgswirksame Auflösung des Passivpostens nicht anzusetzen war.

Die im Jahr 2017 geltend gemachte Zahlung als Betriebsausgabe stellt lediglich eine erfolgsneutrale Umschichtung gegen die bereits vorhandene Verbindlichkeit/Rückstellung dar. Daher liegt lediglich eine erfolgsneutrale Tilgung einer bereits vorhandenen Schuld vor.

3.1.2.3. Anspruchszinsen 2013-2015

Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide nach Maßgabe des § 205 BAO zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Anspruchszinsen im Sinne des § 205 BAO (BGBl. I Nr. 142/2000) sind eine objektive Rechtsfolge, um (mögliche) Zinsvorteile oder Zinsnachteile auszugleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben (VwGH 24.09.2008, 2007/15/0175).

Anspruchszinsenbescheide sind an die Stammabgabenbescheide gebunden. Wenn sich diese nachträglich als rechtswidrig erweisen und abgeändert oder aufgehoben werden, sind neue, an die geänderten Stammabgabenbescheide gebundene Anspruchszinsenbescheide zu erlassen

(VwGH 05.09.2012, 2012/15/0062).

Wegen der genannten Bindung ist der Zinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuer-(Körperschaftsteuer-)Bescheid sei inhaltlich rechtswidrig (vgl. Ritz, BAO⁶, § 205 Tz 34).

Im Beschwerdeverfahren wurden von Seiten der Beschwerdeführerin keine Gründe vorgebracht, die gegen die objektive Anspruchsfolge nach § 205 Abs. 1 BAO bzw. für eine Aufhebung der Anspruchszinsenbescheide sprechen würden. Auch vom Bundesfinanzgericht kann keine Rechtswidrigkeit erkannt werden.

Die Beschwerden gegen die Anspruchszinsenbescheide waren daher als unbegründet abzuweisen.

Es ist darauf hinzuweisen, dass die Aussetzung der Einhebung der Anspruchszinsen keine Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid erfordert, sondern - da der Anspruchszinsenbescheid vom jeweiligen Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheid abhängt - eine Beschwerde gegen den zugrundeliegenden Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheid genügt (VwGH 27.03.2008, 2008/13/0036).

Abgabenberechnung:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	KSt 2015
bisher	1.305.049,43
Stornierung ao. Ertr.	-525.066,23
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	779.983,20
25% KSt	194.995,80
ausländische Quellensteuer	-37,67
einbehaltene Steuerbeträge	-13.077,74
Rundung § 39 Abs. 3 EStG 1988	-0,39
Körperschaftsteuer lt. BFG	181.880,00

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Graz, am 2. April 2025