



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 4

GZ. RV/1572-W/06;

GZ. RV/1573-W/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Richard Leisch & Co Steuerberatung GesmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk in Wien betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1988 und 1989 entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 6. Dezember 1978 gegründet. Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der im Bereich der Anlage- und Vermögensberatung tätigen Bw. wurden die von ihr an gesellschaftsrechtlich verflochtenen Gesellschaften geleisteten, als Darlehen deklarierte Zahlungen als verdeckte Ausschüttungen behandelt. Hinsichtlich der an die A-GmbH geleisteten Zahlungen (1986: ATS 750.000, 1987: ATS 3.400.000, 1988: ATS 2.000.000) habe die Bw. am 30. Dezember 1988 mit der A-GmbH eine Besserungsvereinbarung abgeschlossen und den Wert des Besserungskapitals mit Null angesetzt. In dieser Besserungsvereinbarung habe sich die Bw. bereit erklärt, auf ihre Forderung von insgesamt rund 6.414.595 ATS unwiderruflich und endgültig per Stichtag 31. Dezember 1988 für den Fall zu verzichten, dass sämtliche in der Vereinbarung festgehaltenen Bestimmungen erfüllt würden. In Punkt III der Vereinbarung habe sich die A-GmbH verpflichtet, bis zur Höhe des Betrages von 6.414.595 ATS unwiderruflich aus künftigen Gewinnen einen 50% Anteil (vor dem Ertragsteuerabzug und vor Berücksichtigung allfälliger steuerlicher Sonderbegünstigungen) binnen 14 Tagen nach deren bilanzmäßigen Erfassung an die Bw. zu überweisen. Für den Fall des Gewinnausweises in künftigen Jahresabschlüssen lebe die nachgelassene Forderung anteilig wieder auf und sei sodann im jeweiligen Jahresabschluss als Schuldpost zu berücksichtigen. Laut Punkt IV der Besserungsvereinbarung sei die Besserungsverpflichtung erstmals in jenem Jahresabschluss zu berechnen, in welchem ein Reingewinn ausgewiesen werde. Im Jahr 1990 seien weitere Zahlungen an die A-GmbH in Höhe von insgesamt 1.020.000 ATS erfolgt.

Die Betriebsprüfung vertrat im gemäß § 150 BAO erstatteten Bericht vom 31. Jänner 1994 die Auffassung, dass die Zahlungen an die A-GmbH verdeckte Ausschüttungen an die gemeinsame Muttergesellschaft darstellten. Es handle sich um eine Vorteilsgewährung an eine Schwestergesellschaft, die einem Fremdvergleich nicht standhalte. Für die festgestellten Zahlungen gebe es keine schriftlichen Vereinbarungen über Rückzahlungsmodalitäten, Höhe und Fälligkeit der Zinsen und Bestellung von Sicherheiten. Die Vereinbarung hinsichtlich der Rückzahlungsmodalitäten sei nach den Angaben des Geschäftsführers mündlich erfolgt und hätte eine Rückzahlung je nach Liquiditätslage unter Zinsvorschreibung von 8% vorgesehen. Von Seiten der A-GmbH seien keine Sicherheiten geleistet worden. Tatsächlich seien Zinsen von 5% verrechnet, von der A-GmbH aber nicht bezahlt worden. Die festgestellte tatsächliche Verzinsung sei weder markt- noch risikogerecht. Zudem sei eine Darlehenshingabe auf Grund der wirtschaftlichen Lage der A-GmbH unter den genannten Bedingungen nicht fremdüblich.

Die A-GmbH habe stets Verluste erzielt. Insgesamt sei davon auszugehen, dass die gemeinsame Muttergesellschaft - anstatt selbst der Tochtergesellschaft das nötige Eigenkapital zur Verfügung zu stellen - die Bw. dazu bestimmt habe, ihrer Schwestergesellschaft eigenkapital-ersetzende Darlehen zu gewähren.

Über die der B-OHG gewährten Darlehensbeträge (1986: 500.000 ATS und 1987: 1,200.000 ATS) habe die Bw. am 30. Dezember 1988 eine gleich lautende Besserungsvereinbarung geschlossen. Auch die Zahlungen an die B-OHG stellten aus denselben zur A-GmbH ausgeführten Gründen verdeckte Ausschüttungen dar.

Die der C-OHG geleisteten Zahlungen (1987: 520.000 ATS, 1988: 1,030.000 ATS und 1990: 350.000 ATS) stellten gleichfalls verdeckte Ausschüttungen an die Muttergesellschaft dar. Auch in diesem Fall sei zwischen der Bw. und der C-OHG am 30. Dezember 1988 eine Besserungsvereinbarung über einen Betrag von 1,200.000 ATS getroffen worden. Vom gesamten Forderungsstand (einschließlich Zinsen) in Höhe von 1,592.527 ATS seien die Zinsen für das Jahr 1987 als uneinbringlich ausgebucht worden. Mit einem an die C-OHG gerichteten Schreiben vom 17. Oktober 1988 habe die Bw. die in Rechnung gestellten Zinsen storniert. Der "Restsaldo" sei "auf neue Rechnung vorgetragen" worden. Im Jahr 1989 seien dem vorhandenen Kontostand Zinsen 1988 zugeschrieben und über den sich so ergebenden Betrag von 424.000 ATS sei eine weitere Besserungsvereinbarung geschlossen worden. Am 12. September 1990 sei schließlich eine weitere Zahlung von 350.000 ATS an die C-OHG verbucht worden. Die gesellschaftsrechtliche Situation der C-OHG sei im Zusammenhang mit dem Verkauf von Verlustbeteiligungsmodellen zu sehen. Laut Beteiligungsangebot vom 12. Dezember 1985 sei die Haftung der Gesellschafter der C-OHG im Innenverhältnis für das Fremdkapital eingeschränkt. Somit scheine die A-GmbH als einzige tatsächlich vollhaftende Gesellschafterin auf. Ihr sei auch die Geschäftsführung und Vertretung oblegen. Im Zuge der Umwandlung in eine KG hätten die "betroffenen Gesellschafter", obwohl deren Kapitalkonten negativ gewesen seien (reale Überschuldung), keine Nachschüsse leisten müssen. Auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Situation seien auch die der C-OHG gewährten Darlehen nicht als fremdüblich anzusehen.

Obwohl bis 1988 bereits insgesamt 9,4 Mio. ATS an die angeführten Gesellschaften gezahlt und im Wege von Besserungsvereinbarungen abgeschrieben worden seien, habe die Bw. ohne Sicherheitsleistungen im Jahr 1990 weitere 1,370.000 ATS zur Verfügung gestellt. Auch diese im Jahr 1990 geleisteten Zahlungen stellten damit verdeckte Ausschüttungen dar.

Zusammenfassend kam die Betriebsprüfung zum Schluss, dass die in den Jahren 1986 bis 1990 gewährten Darlehen als verdeckte Ausschüttungen bei der Einkommensermittlung der Bw. außerbilanziell hinzuzurechnen, die Aktiva entsprechend zu kürzen und die Aufwendungen auf Grund der Besserungsvereinbarungen nicht anzuerkennen seien.

Das Finanzamt schloss sich dieser Rechtsansicht an und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren entsprechend geänderte Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1986 bis 1990.

In ihrer dagegen erhobenen Berufung verwies die Bw. auf das Erkenntnis vom 16. November 1993, 89/14/0174, in dem der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen habe, dass keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege, wenn einem verbundenen Unternehmen ein verzinsliches Darlehen gewährt werde. Es werde beantragt, die unter Darlehen verbuchten Zahlungen einschließlich der verrechneten Zinsen als sonstige Aktiva zum Ansatz zu bringen und die in den Jahren 1988 und 1989 verbuchten Aufwendungen für Besserungsvereinbarungen in Höhe von insgesamt 9,425.845 S (1988) bzw. 424.000 S (1989) als Betriebsausgaben anzuerkennen.

In der antragsgemäß durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung verwies der steuerliche Vertreter der Bw. auf seine bereits im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung abgegebene Stellungnahme vom 6. Oktober 1992. Danach habe die Bw. im Zusammenhang mit der Verwertung von Forschungsergebnissen des Herrn X als seriöse Anbieterin von Beteiligungsmodellen auftreten wollen. Da die Entwicklung nicht plangemäß verlaufen sei, habe man verhindern wollen, dass die Kunden zu Schaden kämen, zumal diese zum Teil auch andere Beteiligungen gezeichnet hätten. Um höhere Marketingaufwendungen zwecks Akquirierung neuer Kunden zu vermeiden, habe sich die Bw. entschlossen, vorübergehend Mittel einzusetzen, um die Projekte "auf die Reihe zu bringen". Dies vor allem auch deshalb, weil sich der Geschäftsführer nie auf Projekte eingelassen habe, die sich auf Grund vorhandener Unterlagen und Expertisen nicht letztendlich als Erfolg erwiesen hätten. Der steuerliche Vertreter verwies weiters auf die ab 1990 begonnene Rückzahlung und auf die seiner Ansicht nach marktgerechte kontokorrentmäßige Verrechnung von Zinsen in Höhe von 5%. Durch die unzulässige Vorgangsweise der Betriebsprüfung, die Darlehensgewährung als verdeckte Ausschüttung zu würdigen, wäre eine zeitliche Vorwegnahme der später abgeschlossenen Besserungsvereinbarungen erfolgt. Zum Zeitpunkt der Darlehensgewährungen sei

die Bw. jedenfalls davon ausgegangen, dass es sich nur um eine kurzfristige Überbrückung eines Liquiditätsengpasses handeln würde.

Die Berufung wurde mit Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 7. Juni 2002, GZ. RV/206-11/16/94, als unbegründet abgewiesen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liege eine verdeckte Gewinnausschüttung an die gemeinsame Muttergesellschaft bzw. gemeinsamen Gesellschafter und andererseits eine Einlage des Ausschüttungsempfängers bei der Schwestergesellschaft vor, wenn eine Kapitalgesellschaft ihrer Schwestergesellschaft einen Vermögensvorteil zuwende und die wirtschaftliche Veranlassung hierfür nicht in Leistungsbeziehungen sondern in der gesellschaftsrechtlichen Verflechtung liege (VwGH vom 30. Mai 1995, 91/13/0248). Die Ursächlichkeit sei durch Fremdvergleich zu ermitteln, wobei entscheidend sei, ob die Gesellschaft den Vorteil ohne Nahebeziehung (über die gemeinsame Muttergesellschaft) Fremden ebenfalls gewährt hätte. Von der Bw. seien über die strittigen Zahlungen, die als "Darlehen" bezeichnet worden seien, keine schriftlichen Verträge, aus denen Laufzeit, Rückzahlungsmodalitäten, Höhe und Fälligkeit der Zinsen und Bestellung von Sicherheiten hervorgehen, errichtet worden. Demgegenüber habe die Bw. in der Niederschrift vom 22. Oktober 1991 angegeben, es sei ausdrücklich immer von rückzahlbaren Darlehen mit angemessener Verzinsung "gesprochen" worden, auf allen Bankbelegen, Bankauszügen und Kontoblättern seien die Geldbewegungen als "Darlehen" bezeichnet sowie Zinsen einmal jährlich kontokorrentmäßig abgerechnet worden. Mündlich sei die Rückzahlung je nach Liquiditätslage und Zinsen in Höhe von 8% vereinbart worden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seien auch mündliche Vereinbarungen anzuerkennen. Entscheidend sei, ob die zwischen nahe stehenden Partnern abgeschlossenen Vereinbarungen auch unter Personen, die zueinander in keinem gesellschaftsrechtlichen oder sonstigen Naheverhältnis stehen, nach Form und Inhalt in der gleichen Weise abgeschlossen worden wären. Eine unklare Vertragsgestaltung, nämlich keine Vereinbarung über Rückzahlung bzw. Verzinsung sowie das Fehlen von Sicherheiten, spreche dafür, dass kein echtes Gesellschafterdarlehen, sondern eine eigenkapitalersetzende Zuwendung vorliege, wobei nach näher angeführter Rechtsprechung der Umstand, dass im Rahmen des Jahresabschlusses Zinsen verbucht würden, keinen Beweis für den Abschluss eines Darlehens oder Kreditvertrages darstelle. Die Zinslosigkeit könne im Zusammenhang mit anderen unüblichen Vertragsbedingungen als Indiz gegen die Darlehenseigenschaft gewertet werden. Die von der Bw. verrechneten Zinsen von 5% seien - selbst wenn sie bezahlt worden wären - nicht als markt- und risikogerecht

anzusehen. An der Ernsthaftigkeit der behaupteten mündlichen Rückzahlungsvereinbarung bestünden erhebliche Zweifel, die dadurch erhärtet würden, dass die Bw. die Darlehen unmittelbar nach ihrer Zuzählung auf Grund inhaltlich gleich lautender Besserungsvereinbarungen, die mit allen Gesellschaften geschlossen worden waren, abgeschrieben habe. Besonders deutlich werde das Fehlen ernsthafter Rückzahlungsabsichten, betrachte man die am 30. Dezember 1988 an die A-GmbH erfolgte Darlehenszahlung von 2 Mio. ATS, welche sogleich im Wege der Besserungsvereinbarung abgeschrieben worden sei - ein Umstand, der die Bw. nicht daran gehindert habe, der A-GmbH im Jahr 1990 wiederum 1,2 Mio. ATS als Darlehen zu gewähren. Wegen den gesellschaftlichen Verflechtungen und den nicht einem Fremdvergleich standhaltenden Umständen der Darlehensgewährung seien auch die Besserungsvereinbarungen als in den Gesellschaftsverhältnissen begründet anzusehen. Mit den in der mündlichen Berufungsverhandlung getätigten Aussagen werde indirekt bestätigt, dass die Mittelzufuhr auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Verflechtung erfolgt sei. Zudem käme selbst im Fall der Anerkennung der Darlehen und der Besserungsvereinbarungen eine Abschreibung der Darlehensforderung nicht in Frage, weil die Ungewissheit über den Rückzahlungszeitpunkt nach der Rechtsprechung einer Aktivierung des Anspruches nicht entgegenstehe. Hinsichtlich der in der mündlichen Verhandlung eingewendeten, ab 1990 erfolgten Rückzahlungen sei festzustellen, dass nach einem vom Finanzamt durchgeführten Vorhalteverfahren Rückzahlungen erst ab dem Jahr 1992 erfolgt seien. Dies sei in einem Zusammenhang mit der am 13. Februar 1992 begonnenen Betriebsprüfung zu sehen. Davon abgesehen hätten die in den Jahren 1992 und 1993 geleisteten Rückzahlungen die im Jahr 1990 gewährten Darlehen betroffen, hinsichtlich derer keine Besserungsvereinbarungen bestünden. Mit der Rückzahlung sei erst begonnen worden, nachdem sich die rechtliche Beurteilung der streitgegenständlichen Darlehen durch die Betriebsprüfung bereits abgezeichnet habe, sodass darin der Versuch einer Rückgängigmachung der bewirkten verdeckten Gewinnausschüttung zu erblicken sei.

Diese Berufungsentscheidung wurde mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. Mai 2006, GZ. 2002/13/0168, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. In der Begründung dieser Entscheidung wurde ausgeführt, dass die Bw. im Verwaltungsverfahren das Bestehen eines eigenen betrieblichen Interesses an den Zuwendungen behauptet habe. Die gewährten Darlehen stünden im Zusammenhang mit von der Bw. entwickelten und angebotenen Beteiligungsmodellen, die sich aus näher dargestellten Gründen nicht planmäßig entwickelt hätten und durch die kurzfristige Zuführung finanzieller

Mittel "auf die Reihe" gebracht werden sollten. Es habe verhindert werden sollen, dass die Anleger, die oftmals auch andere von der Bw. vertriebene Beteiligungsmodelle erworben hätten, zu Schaden kämen. Die Bw. habe bei Darlehenszuzählung davon ausgehen können, dass nur vorübergehende Liquiditätsengpässe vorlägen. Soweit die belangte Behörde in dem diesbezüglichen Vorbringen eine "indirekte Bestätigung" für die sozietäre Veranlassung der Mittelzufuhr gesehen hat, könne ihr nicht gefolgt werden, weil ohne entsprechende Feststellungen nicht gesagt werden könne, dass der Versuch, die Beteiligungen "auf die Reihe zu bringen", nur auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen erfolgt sei und nicht dem eigenwirtschaftlichen Interesse der offenbar mit der Entwicklung und dem Vertrieb von Beteiligungsmodellen befassten Bw. In ihrer Gegenschrift bezog sich die belangte Behörde auf den im angefochtenen Bescheid auch enthaltenen allgemeinen Hinweis, wonach selbst bei Anerkennung der Fremdüblichkeit der Darlehensgewährungen eine Abschreibung der Darlehen auf Grund der Besserungsvereinbarungen nicht in Betracht käme, weil es sich bei den aus Besserungsvereinbarungen ergebenden Rückzahlungsansprüchen um aktivierungspflichtige Forderungen handeln würde, sodass die Beschwerde schon aus diesem Grund abzuweisen sei. Es treffe zu, dass der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen habe, dass die auf Grund einer Besserungsvereinbarung bestehende Ungewissheit über den exakten Rückzahlungszeitpunkt einer Aktivierung des Anspruches nicht entgegenstehe (vgl. VwGH vom 21. Oktober 1999, 94/15/0088, 31. Jänner 2001, 95/13/0281 und 17. Dezember 2003, 2000/13/0117). Ansprüche auf Rückzahlung des hingegebenen Kapitals seien nach Maßgabe des § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 zu aktivieren, wobei eine Bewertung zum niedrigeren Teilwert nur dann zulässig sei, wenn hinsichtlich des betreffenden Wirtschaftsgutes am Bilanzstichtag eine entsprechende Entwertung eingetreten sei und derjenige, der eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen wolle, die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder doch wenigstens glaubhaft zu machen habe (VwGH vom 15. September 1993, 91/13/0125). Im Beschwerdefall könne allerdings nicht gesagt werden, dass sich der angefochtene Bescheid schon auf Grund seiner Alternativbegründung als richtig erweise, weil Gegenstand des Verwaltungsverfahrens ausschließlich die Frage gewesen sei, ob die behaupteten Darlehensforderungen dem Grunde nach bestanden hätten, sodass der Bw. nicht vorgeworfen werden könne, dass sie es unterlassen habe, den von ihr mit Null bezifferten Teilwert der Forderungen und den Umstand, dass die Entwertung in den jeweiligen Abschreibungsjahren eingetreten sei, glaubhaft zu machen.

Im fortgesetzten Verfahren stellte die Bw. über Aufforderung des unabhängigen Finanzsenates mit Schreiben vom 14. März 2008 die Entwicklung der Besserungsvereinbarung für den Zeitraum ab 31.12.1988 wie folgt dar:

Im Jahr 1988 seien Auszahlungen in Höhe von ATS 9.425.845 und im Jahr 1989 in Höhe von ATS 424.000 erfolgt. Das gesamte Besserungskapital sei in den nachfolgenden Jahren wieder zurückgeflossen. Der Rückfluss habe ATS 152.310,50 im Jahr 1992, ATS 232.605,65 im Jahr 1993, ATS 2.522.105,00 im Jahr 1994, ATS 1.980.383,68 im Jahr 1995, ATS 3.871.534,00 im Jahr 1996 und ATS 1.091.562,17 im Jahr 1997 betragen. Die Abgabenerklärungen für das Jahr 1988 seien am 12. September 1989 dem Finanzamt übermittelt worden. Der diesen Steuererklärungen zu Grunde liegende Jahresabschluss sei im August 1989 erstellt worden. Zum damaligen Zeitpunkt seien die notwendigen wissenschaftlichen Untersuchungen und Tests in Feldversuchen für eine Produktzulassung der von X auf Grund seiner erarbeiteten biotechnischen Forschungsergebnisse entwickelten "phytogenen" Futtermittelzusätze noch nicht abgeschlossen gewesen. Das plötzliche und unvorhersehbare Ableben des X habe zu einer zeitlichen Verzögerung der Fertigstellung geführt. Die Vermarktung der Produkte sei auf Basis eines Lizenzvertrages vorgenommen worden. Zur Absatzentwicklung, Umsatzwachstum etc. könne aus einer Besprechungsnotiz vom 2. Oktober 1992 entnommen werden, dass es damals gelungen sei, die Produkte rasch auf Exportmärkten zu platzieren und bereits im Jahr 1992 deutlich höhere Umsätze zu erzielen als ursprünglich geplant (Umsatzwachstum 1992 gegenüber 1991 rund 100 Prozent). Allerdings sei auch darauf hinzuweisen, dass die Lizenznehmerin mit der laufenden Zahlung der Lizenzgebühren in Verzug gewesen sei. Für die Bewertung des Wirtschaftsgutes „Besserungsvereinbarung“ habe man daher mit dem Wissensstand Mitte 1989 für den Stichtag 31. Dezember 1988 davon ausgehen können, dass in den nächsten 2 bis 3 Jahren jedenfalls noch keine Rückflüsse aus der Produktverwertung zu erwarten gewesen seien. Eine Periode der Markteinführung könne anfangs geringe, im weiteren Zeitverlauf deutlich steigende Rückflüsse erwarten lassen. Gehe man davon aus, dass ab 1992 seriöser Weise mit Rückflüssen zu rechnen gewesen sei, ein 10 jähriger Zeitraum für die Amortisation angemessen und in den ersten beiden Jahren mit nur geringen Rückflüssen zu rechnen gewesen sei, so ergeben sich folgende finanzmathematisch abgezinsten Bilanzansätze für das Wirtschaftsgut Besserungsvereinbarung: 1988: ATS 3.738.869,20, 1989: ATS 3.944.507,00, 1990: ATS 4.161.454,90, 1991: ATS 4.390.334,90, 1992: ATS 4.189.636,60, 1993: ATS 4.146.999,45, 1994: ATS 2.675.897,00, 1995: ATS 2.231.389,32, 1996: ATS 588.639,00 und 1997: ATS 0,00

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist nach dem im Sachverhaltsteil dargestellten Verfahrensablauf die Bewertung des Wirtschaftsgutes „Besserungsvereinbarung“ zu den Bilanzstichtagen 31. Dezember 1988 und 31. Dezember 1999. Wie aus dem zum gegenständlichen Fall bereits ergangenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. Mai 2006, ZI. 2002/13/0168, unmissverständlich hervorgeht, steht die auf Grund einer Besserungsvereinbarung bestehende Ungewissheit über den exakten Rückzahlungszeitpunkt einer Aktivierung des Anspruches auf Rückzahlung des hingegebenen Kapitals nicht entgegen. Diese Ansprüche sind nach Maßgabe des § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 zu aktivieren, wobei eine Bewertung zum niedrigeren Teilwert nur dann zulässig ist, wenn hinsichtlich des betreffenden Wirtschaftsgutes am Bilanzstichtag eine entsprechende Entwertung eingetreten ist und derjenige, der eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachweisen oder doch wenigstens glaubhaft machen kann.

Von der Bw. wurden ursprünglich Aufwendungen für Besserungsvereinbarungen in Höhe von insgesamt ATS 9,425.845 im Jahr 1988 und ATS 424.000 im Jahr 1999 geltend gemacht. Die Bewertung des Wirtschaftsgutes „Besserungsvereinbarung“ erfolgte zu diesen beiden Bilanzstichtagen mit Null. Mit dem im fortgesetzten Verfahren am 14. März 2008 beim unabhängigen Finanzsenat eingebrachten Schreiben begehrte die Bw. die steuerliche Anerkennung der zum 31. Dezember 1988 vorgenommenen Abwertung in Höhe von ATS 6,110.975,80 und eine Aufwertung des Bilanzansatzes zum 31. Dezember 1989 in Höhe von ATS 205.637,80 womit sich ein finanzmathematischer Bilanzansatz zum 31. Dezember 1989 in Höhe von ATS 3,944.507,00 ergäbe.

Die Beurteilung der Frage, ob diese von der Bw. vorgenommenen Bewertungen der betreffenden Besserungsvereinbarungen steuerlich anzuerkennen sind, hat unter Zugrundelegung der im Folgenden dargestellten Rechtslage zu erfolgen.

Gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, sind nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so dann 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.

Der Gläubiger einer Besserungsvereinbarung hat den Besserungsanspruch gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 ungeachtet eines ausgesprochenen Verzichts auf Rückzahlung des Besserungskapitals grundsätzlich mit den Anschaffungskosten anzusetzen, weil nach allgemeinen kaufmännischen Grundsätzen nicht davon auszugehen ist, dass Aufwendungen ohne Erhalt eines Gegenwertes getätigt werden. Der Ansatz des niedrigeren Teilwertes käme im Jahr der Anschaffung nur dann zum Zug, wenn der Gläubiger nachweist, ein angenommener Erwerber des Betriebes würde unter Annahme der Betriebsfortführung für den Besserungsanspruch weniger als die Anschaffungskosten ansetzen. Der Teilwertansatz in den folgenden Jahren richtet sich nach der Entwicklung des mit Besserungskapital ausgestatteten Unternehmens. Wird eine Besserungsvereinbarung wie im vorliegenden Fall in der Weise getroffen, als eine bereits in der Vergangenheit begründete Forderung unter der Bedingung einer Besserung nachgelassen wird, so gelten hinsichtlich des Weiterbestehens eines Forderungsansatzes und dessen Bewertung die Ausführungen zur Aktivierungspflicht für Besserungsanspruch und Bewertung des Besserungsanspruches sinngemäß (vgl. EStR 2001, Rz 2386 bis 2390).

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach ausgeführt hat, dürfen Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert nur zu Lasten des Gewinnes jenes Jahres durchgeführt werden, in dem die Wertminderung des Wirtschaftsgutes eingetreten ist (vgl. beispielsweise VwGH 22.10.2002, 96/14/0106).

Wie von der Bw. dargelegt wurde, konnte zum Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses des Jahres 1988 in der Mitte des Jahres 1989 nicht davon ausgegangen werden, dass in den nächsten 2 bis 3 Jahren Rückflüsse aus der Produktverwertung erfolgen würden, da es auf Grund des plötzlichen und unvorhersehbaren Ablebens des Projektentwicklers zur Verzögerung der Fertigstellung des von diesem entwickelten Produktes gekommen war. Das von der Bw. erstattete Vorbringen, dass eine Periode der Markteinführung anfangs nur geringe und erst im weiteren Zeitverlauf steigende Rückflüsse erwarten lasse, ist glaubwürdig und nachvollziehbar. Dieses Vorbringen stimmt auch mit den Ausführungen der Betriebsprüfung im Bericht vom 31. Jänner 1994 hinsichtlich der Verlustsituation und den Ausführungen der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland in der Berufungsentscheidung vom 7. Juni 2002 hinsichtlich der erst ab dem Jahr 1992 erfolgten Rückzahlungen des Besserungskapitals überein.

Aufgrund der nachvollziehbaren Berufungsvorbringen sind die im fortgesetzten Verfahren von der Bw. angestellten Berechnungen entsprechend der oben dargestellten Rechtslage geeignet, die Bewertung des Wirtschaftsgutes „Besserungsvereinbarung“ zu den Bilanzstichtagen 31. Dezember 1988 und 31. Dezember 1989 nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Da Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert nur zu Lasten des Gewinnes jenes Jahres durchgeführt werden dürfen, in dem die Wertminderung des Wirtschaftsgutes eingetreten ist, war die Bw. zur Beachtung des Vorsichtsprinzips verpflichtet und musste zu den angeführten Bilanzstichtagen eine vernünftige kaufmännische Beurteilung vornehmen.

Demzufolge ist den Begehren der Bw. auf steuerliche Anerkennung der zum 31. Dezember 1988 vorgenommenen Abwertung in Höhe von ATS 6,110.975,80 und die Aufwertung des Bilanzansatzes zum 31. Dezember 1989 in Höhe von ATS 205.637,80 womit sich ein finanzmathematischer Bilanzansatz zum 31.12.1989 in Höhe von ATS 3,944.507,00 ergibt zu folgen.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, 13. Jänner 2009