



Außenstelle Graz
Senat 3

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

GZ. RV/0132-G/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AG, vom 27. Juni 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 22. Mai 2001 betreffend Körperschaftsteuer 1997 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw). handelt es sich um eine GenmbH. Ihr Rechtsvorgänger, der LW hatte im Jahr 1978 den Betrag von 4 Mio S vom GH erhalten.

Die Bw. ist Mitglied des RSs, welchem die gesetzlich vorgeschriebene Revision der Bw. obliegt.

Nach einer bei der Bw. durchgeföhrten Betriebsprüfung wurde eine im Jahr 1997 an den GH erfolgte Rückzahlung in Höhe von 3 Mio S nicht als Aufwand anerkannt. Der Prüfer vertrat dazu die Ansicht, es handle sich bei dem Betrag um einen im Jahr 1978 gewährten, bedingt rückzahlbaren Zuschuss. Da der Zahlung ein 20 Jahre zurück liegendes Ereignis zugrunde liege, sei eine erhöhte Beweispflicht gegeben. Bis zum Abschluss der BP seien Unterlagen

oder Beweise zum Nachweis eines eine Gewinnminderung im Jahr 1997 bewirkenden Geschäftsfalles nicht vorgelegt worden.

In der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1997 führte die Bw. aus, die land- und forstwirtschaftliche G B (Rechtvorgängerin der Bw.) sei auf Grund des Jahresabschlusses 1976 konkursreif bzw. überschuldet gewesen. Der RS sei als Rv in die Sanierungsverhandlungen eingebunden gewesen. Da eine Insolvenz einer LG dem gesamten Sektor enormen Imageschaden zugefügt hätte, seien alle Maßnahmen getroffen worden, um eine solche Insolvenz zu verhindern. Die Ng, damals LW, habe im Wege der Verschmelzung (Gesamtrechtsnachfolge) die benachbarte überschuldete GB unter folgender Bedingung, die in mündlichen Gesprächen zugesichert worden sei, übernommen:

Sollten nach der Verschmelzung die Ergebnisse des Gesamtbetriebes negativ sein, werde der gesamte Sektor (der gH) einen Zuschuss zur Sanierung leisten.

Da die Ergebnisse des LW in den Jahren 1977 und 1978 negativ gewesen seien, habe der gH 1978 einen Sanierungszuschuss von 4 Mio S geleistet, welcher ausschließlich zur Verminderung von Bankverbindlichkeiten habe verwendet werden dürfen und nach Maßgabe der künftigen handelsrechtlichen Gewinne rückzuzahlen gewesen sei.

Der Zuschuss sei 1978 bei der LW als Ertrag und damit steuerwirksam behandelt worden. Diese Vorgangsweise sei vom damaligen Leiter der Steuerabteilung des Rbes Steiermark mit dem Leiter des Finanzamtes X besprochen worden.

Die Zusage des GH sei Voraussetzung für die sanierende Verschmelzung gewesen. Ohne diese Zusage wäre die Verschmelzung unterblieben und die land- und forstwirtschaftliche G B wäre in Konkurs gegangen. Die Bestandsgefährdung betreffe also nicht die LW sondern die GB. Dass nach der Verschmelzung die übernehmende G den Zuschuss erhalten habe, mache keinen Unterschied, da der Zuschuss der übergebenden G wirtschaftlich zuordenbar sei. Die Rückzahlungsverpflichtung hätte, auch bei Gewährung des Zuschusses vor Verschmelzung, die übernehmende G als Gesamtrechtsnachfolgerin getroffen.

Im Jahr 1980 sei seitens der LW eine Teilarückzahlung von 1 Mio S erfolgt. Diese Rückzahlung sei 1980 als Betriebsausgabe behandelt und auch als solche steuerlich berücksichtigt worden. Die Betriebsprüfung über diesen Zeitraum habe die Behandlung der Rückzahlung als Betriebsausgabe ebenfalls anerkannt.

Da alle handelsrechtlichen Verluste mit dem voraussichtlichen Ergebnis 1997 abgedeckt haben werden können, sei die restliche Rückzahlungsverpflichtung aufgrund der getroffenen Vereinbarung in Höhe von 3 Mio. S eingetreten. Diese Verbindlichkeit sei in die Bilanz 1997 eingestellt und in der Folge auch beglichen worden.

Im Kommentar zum HGB, Straube (2. Auflage) werde zu § 196 (Vollständigkeit der Bilanz) angeführt:

„Wird mit dem Gläubiger vereinbart, dass eine Verbindlichkeit nur nach Maßgabe der Besserung der wirtschaftlichen Situation zurückzuzahlen ist, so kommt es zu einer Novation iSd § 1376 ABGB, aufgrund deren die ursprüngliche Schuld erlischt und durch den erfolgsabhängigen Anspruch ersetzt wird. Sollte sich eine Rückzahlungsverpflichtung dann aus der jeweiligen Gewinnsituation ergeben, so **ist** dieser Betrag als Verbindlichkeit bei Aufstellung des jeweiligen Jahresabschlusses zu passivieren.“

Da für die Gewinnermittlung die handelsrechtlichen Grundsätze bindend seien, sei die Einstellung der Verbindlichkeit im Jahre 1997 verpflichtend gewesen.

Es werde die Anerkennung der Verbindlichkeit an den h und aufwandswirksame Einstellung dieser Verbindlichkeit im Jahr 1997 begehr.

Der gewährte Zuschuss sei – wie dies auch vom Finanzamt bzw. der Betriebsprüfung gesehen werde - wirtschaftlich als echtes Besserungskapital anzusehen, da die GB überschuldet und damit bestandsgefährdet gewesen sei.

Da sowohl die Zuschussgewährung, nämlich die steuerliche Behandlung als Ertrag, als auch die Zuschussrückzahlung (steuerliche Behandlung als Aufwand) von der jeweiligen Betriebsprüfung anerkannt worden sei, könne es nicht 23 bzw. 21 Jahre später von der BP anders gesehen werden. Dies widerspreche dem Grundsatz von Treu und Glauben.

Es entspreche nicht der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, dass für einen Vorgang, der nachweislich als Betriebseinnahme versteuert worden sei, in der Folge die Betriebsausgabe verwehrt werde. Das würde eine doppelte Besteuerung ein und desselben Vorganges bedeuten.

Die Bw. sei im Betriebsprüfungsverfahren bemüht gewesen, alle vorhandenen Unterlagen beizubringen. Durch Vorlage der Bilanz 1978 des LW, des Körperschaftsteuerbescheides 1978, der Betriebsprüfungsniederschriften über die Prüfungen der Jahre 1977-1979 sowie 1980 - 1982 sei nachgewiesen worden, dass der Zuschuss ertragswirksam im Jahr 1978 erfasst worden sei.

In einer Besprechung im Zuge der Betriebsprüfung bei FA-Vorstand sei die Bw. im Beisein der Herren L.F. zum Nachweis aufgefordert worden, dass der Zuschuss ertragswirksam im Jahre 1978 bei der Bw. (vormals LW) steuerlich erfasst worden sei. Dieser Aufforderung sei die Bw. nachgekommen, indem sie die beigelegte Bilanz 1978 des LW sowie den Körperschaftsteuerbescheid 1978 und die Niederschriften der Betriebsprüfung über die

geprüften Jahre 1977-1979 (ertragswirksame Behandlung des Zuschusses bzw. besteuert) sowie 1980-1982 (Anerkennung als Betriebsausgabe) ausfindig gemacht und überreicht habe.

Die Vorlage weiterer Unterlagen sei auf Grund des sehr lange zurückliegenden Zeitraumes nicht mehr möglich, zumal die 1976 bis 1978 agierenden Personen ausnahmslos nicht mehr am Leben seien.

Aus den vorgelegten Schreiben über die Gewährung des bedingt rückzahlbaren Zuschusses vom **28. Februar 1979** sowie „Rückzahlung Zuschuss aus Mitteln des GH“ vom 27.11.1997 gehe der Charakter des Besserungskapitals hervor, wie dies mit den Herren des Finanzamtes besprochen worden sei.

Das in Form eines kopierten Durchschlages vorliegende Schreiben des RS vom 28. Februar 1979 war durch die LW ML firmäßig gefertigt und hatte folgenden Inhalt:

Sehr geehrte Herren,

mit Ihrem Ansuchen, der RS möge Ihnen zur Sanierung der durch die Fusion mit der IfG für den Gerichtsbezirk B übernommenen Verluste einen bedingt rückzahlbaren Zuschuss aus Mitteln des GH gewähren, hat sich unser Vorstand in seiner Sitzung am 22. Dezember 1978 eingehend beschäftigt.

Sie erhalten 4 Millionen Schilling, die Sie ausschließlich zur Verminderung Ihrer Bankverbindlichkeiten verwenden dürfen und nach Maßgabe Ihrer künftigen Handelsbilanzgewinne wieder an den Hilfsfonds rückerstatteten müssen.

Der RS behält sich vor, jeweils an der Bilanzerstellung mitzuwirken.

In der Beratung unseres Vorstandes über diese Angelegenheit wurde ausdrücklich festgehalten, dass der LW künftig schon bei der Planung von Investitionen das Einvernehmen mit uns herzustellen hat, und dass Investitionen ausdrücklich der Zustimmung des RSs und der RZS bedürfen.

Wir bitten Sie, den diesem Brief beiliegenden Durchschlag zum Zeichen Ihres Einverständnisses mit den hier gestellten Bedingungen firmäßig gefertigt zurückzusenden, sodann werden wir Ihnen sofort 4 Millionen Schilling auf Ihr Konto bei der RZS gutschreiben lassen.

In der G- und V-Rechnung zum **31. Dezember 1978** waren außerordentliche Erträge in Höhe von 8 124.761,27 S ausgewiesen mit dem Vermerk. „incl. h f. B 4 Mill. S“.

Der in der Bilanz zum 31. Dezember 1978 unter Einbeziehung des Zuschusses ausgewiesene Gewinn wurde dem Körperschaftsteuer-Bescheid 1978 zugrunde gelegt. Da aus den Vorjahren Verluste vorzutragen waren, ergab sich für das Jahr 1978 keine Körperschaftsteuer.

Aus der in Kopie vorgelegten Niederschrift vom 24. Jänner 1985 über die bei der LW durchgeführte Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1980 bis 1982 sind für diese Jahre Verluste ersichtlich.

In der Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, der Zuschuss sei insofern bedingt rückzahlbar gewesen, als die Rückzahlung nach Maßgabe der künftigen Handelsbilanzgewinne erfolgen sollte. Der Zeitpunkt der Rückzahlung sei somit bedingt aufgeschoben gewesen. Der wirtschaftliche Hintergrund für die Vereinbarung sei die Vermeidung eines Imageschadens für den gesamten Rb gewesen. Mitentscheidend sei wohl auch die Erwartung künftiger Gewinne gewesen. Zur Sicherstellung dieser Ansprüche sei schließlich vereinbart gewesen, dass der Rb das Recht zur Mitwirkung an der Bilanzerstellung und künftige Investitionen seiner ausdrücklichen Zustimmung bedurften. Es handle sich daher bei dem Zuschuss um eine noch nicht konkretisierte Verpflichtung, die zwar dem Grunde nach bereits entstanden war, deren Höhe aber noch ungewiss gewesen sei. Solche Verbindlichkeiten seien als Rückstellung auszuweisen (Nowotny in Straube, Kommentar zum Handelsgesetzbuch², § 196, Rz 14)

Gegenständlich liege eine Novation im Sinne des § 1376 ABGB nicht vor, weil keine Verbindlichkeit erneuert, sondern eine bisher nicht bestehende Verbindlichkeit originär begründet werde. Es hänge im Übrigen vom erfolgsabhängigen Anspruch ab, wie mit diesem umzugehen sei. Sei er aufschiebend bedingt und der Bedingungseintritt zwar ungewiss, aber wahrscheinlich, sei eine Rückstellung zu bilden (Nowotny in Straube, Kommentar zum Handelsgesetzbuch², § 196, Rz 17).

Das Finanzamt wies auf das unbedingte Höchstwertprinzip, den Umstand, dass Forderungen aus Besserungsvereinbarungen grundsätzlich als Wirtschaftsgut anzusehen seien, und dass laut Wiesner, RWZ 2000/106 eine Passivpost auch dann anzusetzen sei, wenn ein Rückzahlungsverlangen rechtlich (noch) nicht durchgesetzt werden könne.

Die teilweise Rückzahlung im Jahr 1980 impliziere, dass eine Schuld dem Grunde nach bestanden habe.

Bestehe für die Steuerbilanz eine zwingende Aktivierungspflicht, gehe diese für Zwecke der Steuerbilanz zwingenden Vorschriften des Handelsrechtes vor.

Eine Schuld sei, solange nicht feststehe, dass sie ganz oder teilweise erloschen sei, mit dem Betrag zu bewerten, den der Abgabepflichtige beim Eingehen der Schuld schuldig geworden sei (VwGH 18.10.89, 88/13/0198).

In den Erläuterungen zum Jahresabschluss seien Rückstellungsverpflichtung nicht erwähnt. Bis zum Jahresabschluss zum 31. Dezember 1996 werde ausgeführt, in den übrigen Rückstellungsverpflichtungen seien unter Beachtung des Vorsichtsprinzips alle im Zeitpunkt der Bilanzerstellung erkennbaren Risiken und der Höhe und dem Grunde nach ungewisse Verbindlichkeiten mit den Beträgen berücksichtigt, die nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung erforderlich seien.

Zum Grundsatz von Treu und Glauben führte das Finanzamt aus, es könne nicht mehr nachvollzogen werden, aufgrund welches Sachverhaltes eine Besprechung mit Vertretern des Finanzamtes im Jahr 1978 erfolgt sei. Die Beweislast treffe denjenigen, der die Behauptung aufstelle. Die Bilanz sei nicht zum Nachweis der behaupteten Rechtsauskunft geeignet, da diese Rechtsansicht sowohl aus heutiger als auch damaliger Rechtsansicht auf den gegenständlichen Sachverhalt nicht mehr zutreffe.

Die Hingabe des Zuschusses sei von der Überlegung getragen gewesen, bevorstehende Imageverluste zu vermeiden und die Sanierung des Standortes B zu ermöglichen. Wenn wirtschaftliche Interessen die Hingabe des Zuschusses verursacht haben, sei anzunehmen, dass auch der Rückfluss erwartet werde. Gerade diese Erwartung hätte eine erfolgsneutrale Erfassung des Geschäftsfalles geboten.

Der Beweggrund für die erfolgswirksame Erfassung könne aus Sicht der Abgabenbehörde nur darin erblickt werden, dass bei richtiger erfolgsneutraler Verbuchung der aus dem Jahr 1973 fortgeschriebene Verlust nicht mehr verrechnet hätte werden können.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 20. Juni 2006 gab die Bw. an, der Jahresabschluss 1979 habe einen handelsrechtlichen Gewinn von 4,157.295,06 S ausgewiesen, die Unterfertigung dieses Jahresabschlusses sei am 26. Sept. 1980 erfolgt, weshalb im Jahr 1980 eine Rückzahlung an den GH in Höhe von 1 Million Schilling erfolgt sei. Die handelnden Personen seien schon verstorben und Schriftverkehr aus dieser Zeit (vor 26 Jahren) sei nicht mehr vorhanden. Daher könne nur folgender Schluss gezogen werden:

Durch den Gewinn 1979 habe sich der handelsrechtliche Verlustvortrag von rund 4,7 Mio S auf rund 530.000,- S verringert. Eine Rückzahlung sei gemäß dem Schreiben vom 28. Februar 1979 und der üblichen Praxis wegen noch existierender handelsrechtlicher Verlustvorträge noch nicht schlagend geworden. Die G habe jedoch in der Hoffnung, die Ergebnisse würden weiterhin einen positiven Trend ausweisen, beschlossen, freiwillig einen Betrag von 1 Mio S zurückzuzahlen. Das (*Anm.: gemeint wohl: der weitere positive Trend*) sei aber nicht der Fall gewesen, da in den Folgejahren bis 1991 (ausgenommen 1989) nur handelsrechtliche Verluste erzielt worden seien.

Der h sei keine eigene juristische Person. Die vertragliche Regelung sei in den Satzungen des Rbes geregelt. Die Beschlussfassung über die Dotierung des h und über die Verwendung der Gelder obliege dem Vorstand des RSs (Anm.: *siehe auch folgenden Aktenvermerk*).

Ein durch die Bw. vorgelegter **Aktenvermerk** vom 8. April 1959 über den GH führt aus, dass durch die landwirtschaftliche Entschuldung sowohl in Deutschland als auch nach der Besetzung in Österreich den Kreditinstituten durch die Streichung von Zinsen (in Deutschland auch von Kapital) ein bedeutender Forderungsausfall entstanden sei, den sie mit ihren Reserven nicht decken konnten.

Stichtag zur Bereinigung von Verlusten durch die in Österreich im Jahr 1939 eingesetzte RH war der 31. Dezember 1938, wobei ausdrücklich festgehalten worden sei, dass danach entstehende Verluste auf keinen Fall aus der RH gedeckt werden könnten.

Zur Bereinigung allenfalls später auftretender Schwierigkeiten sei durch den Reichsverband die Schaffung eines GH empfohlen worden, für welchen ein Zuschlag zum Verbandsbeitrag erfolgt sei.

Bei Annahme der Satzungen des Verbandes im Dezember 1946 sei die Weiterführung des GH statuiert worden.

Sowohl die Bildung als auch die Verwendung des GH obliege dem Verbandsvorstand, die Beschlüsse über die Erhebung und über die Verwendung der Beiträge seien in den Vorstandssprotokollen vorhanden.

Aus dem GH seien in drei Formen Beiträge verwendet worden:

- a) endgültig gewährte Zuschüsse an liquidierende Genossenschaften und an solche, bei denen sowohl die Vermögens- wie auch die Ertragslage eine Rückzahlung aussichtslos erscheinen lasse,
- b) bedingt gewährte Zuschüsse, deren Rückzahlung von der Entwicklung der betreffenden Genossenschaft abhänge, sodass in den meisten Fällen die Rückzahlungsverpflichtung nur in der Theorie bestehe, weshalb bei entsprechender Bilanzierung solche bedingt gewährten Zuschüsse weitgehend einzelwertberichtet werden müssten.
- c) unverzinsliche, in Raten unbedingt rückzahlbare Darlehen aus dem h .

Ein am 26. April 2006 verfasster, den AV vom 8. April 1959 fortsetzender Aktenvermerk führt aus, dass zur Sicherung der Selbständigkeit von Rn ein Solidaritäts-Verein gegründet wurde, dessen ausschließlicher satzungsmäßiger Zweck es sei, in Schieflage geratenen Rn durch bilanzwirksame bzw. ertragsstützende Mittel beizustehen.

Dieser Verein sei am 12. Jänner 1983 als Mitglied des Raiffeisenverbandes aufgenommen worden.

Die Beitragsvorschreibung sollte zur Vereinfachung gemeinsam mit den Beiträgen des genossenschaftlichen h unter Reduzierung der Beiträge der Raiffeisenbanken an den genossenschaftlichen h erfolgen.

Die Rn hatten ab 1. Jänner 1983 nur noch 10% (anstelle von 20%) des Verbandsbeitrages an den GH zu zahlen, die anderen Gn weiterhin 20%.

Der Vorstand habe beschlossen, ab Ende 1990 bis auf weiteres Beiträge an den GH nicht mehr einzuheben, sondern erst wieder, wenn das notwendig sei.

Durch die Bw. wurde über Vorhalt weiters **vorgelegt**

1. ein Auszug aus dem Revisionsbericht 1981 (mit den Ergebnissen 1979-1981), aus welchem ein Verlust für das Jahr 1980 in Höhe von 1.066.212,90 S ersichtlich ist.
2. die Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung 1978 in Kopie
3. die Satzungen des Rbs
4. ein Aktenvermerk vom 8. April 1959 über den GH
5. sowie die Bilanz zum 31. Dezember 1979, die einen Gewinn von 4.157.295,06 sowie einen Verlustvortrag von 4.686.822,32 S auswies.

Über die Berufung wurde erwogen

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob ein Zuschuss von 4 Mio S, welchen eine Rechtsvorgängerin der Bw. erhalten hatte, bereits im Jahr des Empfanges als Verbindlichkeit zu erfassen war oder ob es sich dabei um Besserungskapital handelte, welches erst im Zeitpunkt der Erfüllung der Rückzahlungskriterien als Verbindlichkeit einzustellen war.

Bevor auf die Frage der rechtlichen Qualifikation des strittigen Zuschusses eingegangen wird, ist zu klären, ob allenfalls eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben vorliegt. Zu diesem Grundsatz hat der VwGH u.a. im Erkenntnis vom 24.5.2007, 2005/15/0052 ausgesprochen, dass dieser Grundsatz die Behörde nicht hindert, von einer als unrichtig erkannten Rechtsauffassung abzugehen. Vielmehr müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung als unbillig erscheinen ließen, wie dies z.B. der Fall sein könne, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert werde und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstelle.

Die Bw. führte zwar aus, die Vorgangsweise (Erfassung des Zuschusses als Ertrag) sei mit dem damaligen Vorstand des zuständigen Finanzamtes besprochen worden, konnte aber nicht nachweisen, dass ihre Vorgängerin durch das Finanzamt zur erfolgswirksamen Erfassung des Zuschusses im Jahr 1978 aufgefordert worden wäre.

Zu Besserungsvereinbarungen hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 31.1.2001, 95/13/0281 unter Hinweis auf Petra Schwarzinger, 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 Schuld nachlass 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 erlosche 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.

Laut VwGH vom 27.9.2000, 95/14/0079 impliziert der in Besserungsvereinbarungen enthaltene Vorbehalt der vorzeitigen Rückzahlung, dass eine Schuld dem Grunde nach schon vor Eintritt der ausbedungenen Besserungskriterien bestanden habe. Diese Besserungsverpflichtungen (in jenem Fall war auch deren Verzinslichkeit vorgesehen) seien nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt viel eher gestundeten als aufschiebend bedingten betrieblichen Verbindlichkeiten gleichzuhalten. 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.

Im vorliegenden Fall wurde der Bw. de facto eine vorzeitige Rückzahlung gestattet, wie aus dem Verfahren hervorgeht. Nach dem Ausweis eines handelsrechtlichen Gewinnes von

4,157.295,06 S im Jahresabschluss des Jahres 1979 wurde nämlich im Jahr 1980 eine Rückzahlung von 1 Mio. S geleistet. Durch den Gewinn des Jahres 1979 hatte sich der handelsrechtliche Verlustvortrag von rund 4,7 Mio S auf 530.000,- S verringert. Ein Handelsbilanzgewinn war allerdings noch nicht erzielt.

Eine Verpflichtung zur Rückzahlung des Zuschusses hat damit im Jahr 1980 noch nicht bestanden. Da es sich der RS vorbehalten hatte, an der Bilanzerstellung mitzuwirken, kann davon ausgegangen werden, dass die Rückzahlung im Jahr 1980 mit seiner Billigung erfolgte. So war die vorzeitige Rückzahlung, wie das Verfahren zeigt, zwar möglich, jedoch nicht ausdrücklich vereinbart. Überdies waren im Vertrag weder eine Verzinsung des Zuschusses noch dessen Sicherstellung vereinbart. Die tatsächliche vorzeitige Rückzahlung eines Teiles des Zuschusses deutet noch nicht darauf hin, den empfangenen Zuschuss von Beginn an als Verbindlichkeit zu beurteilen.

Laut Aktenvermerk vom 8. April 1959 wurden aus dem GH Beträge in drei Formen verwendet.

- Einerseits wurden Zuschüsse endgültig gewährt,
- andererseits bedingt gewährte Zuschüsse, die aus zukünftigen Gebarungsüberschüssen rückzuzahlen waren,
- sowie unverzinsliche, in Raten unbedingt rückzahlbare Darlehen.

Im Berufungsfall ist unbestritten, dass es sich weder um einen endgültig gewährten Zuschuss noch um ein in Raten rückzahlbares Darlehen handelte. Im Schreiben vom 28. Februar 1979, war der Gegenstand als: „Bedingt rückzahlbarer Zuschuss aus Mitteln des GH“ bezeichnet. Es war vereinbart, dass dieser Zuschuss nach Maßgabe der künftigen Handelsbilanzgewinne wieder an den h rückerstattet werden musste. Er durfte ausschließlich zur Verminderung von Bankverbindlichkeiten verwendet werden.

Schon bei der Planung von Investitionen hatte die Bw. das Einvernehmen mit dem Rb herzustellen und Investitionen bedurften ausdrücklich der Zustimmung des Rbs und der RZS. Der Rb behielt sich auch vor, jeweils an der Bilanzerstellung mitzuwirken.

Wie die Bw. in ihrer Berufung ausführte, wurde der Zuschuss gewährt, um eine Insolvenz zu verhindern, da die Insolvenz einer LG dem gesamten Sektor enormen Imageschaden zugefügt hätte.

Aus den Bedingungen, dass die Bw. den Zuschuss ausschließlich zur Verminderung von Bankverbindlichkeiten verwenden durfte, bereits bei der Planung von Investitionen das Einvernehmen mit dem Rb herzustellen hatte und Investitionen ausdrücklich der Zustimmung des RS sowie der RZS bedurften, ist ebenso wie aus dem Vorbehalt der Mitwirkung an der

Bilanzerstellung zu erkennen, dass das neuerliche Entstehen eines Insolvenz-Risikos für die G möglichst verhindert werden sollte.

Bei der Hingabe von Besserungskapital steht in erster Linie das wirtschaftliche Weiterbestehen eines Unternehmens im Vordergrund. Dabei ist es üblich, dass sich der am Weiterbestehen des Unternehmens interessierte Kapitalgeber Kontrollrechte vorbehält.

Das Bestehen einer Verbindlichkeit bereits vor Eintritt der Besserungskriterien ist auch unter Berücksichtigung der Bedingungen für den Zuschussnehmer nicht zu erkennen.

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 zinsenfrei) gestundet war.

Der Berufung war daher Folge zu geben.

Graz, am 22. November 2007