



Verteiler:

A2 B2 C2

ESt 270

28. November 1990

GZ 06 0453/1-IV/6/90

An alle

Finanzlandesdirektionen

Himmelpfortgasse 4-8
Postfach 2
A-1015 Wien
Telefax: +43 (0)1-5139861

Internet:
Post@bmf.gv.at
DVR: 0000078

Betr.: **Steuerliche Behandlung von Besserungsvereinbarungen**

Das Bundesministerium für Finanzen hat bislang in Einzelfällen die Auffassung vertreten, daß betrieblich veranlaßte Besserungsvereinbarungen in Sanierungsfällen grundsätzlich steuerlich erfolgswirksam sind. Im Hinblick auf die in den letzten Jahren in zunehmendem Ausmaß und in verschiedenen Formen abgeschlossenen Besserungsvereinbarungen ist nunmehr eine grundlegende und umfassende Beurteilung der steuerlichen Folgen von Besserungsvereinbarungen geboten. Über die gesetzlichen Regelungen hinausgehende Rechte und Pflichten werden mit den folgenden Ausführungen nicht begründet.

1. Begriff der Besserungsvereinbarung

Es sind darunter Vereinbarungen zu verstehen, wonach ein Kapitalnehmer mit Kapital ausgestattet wird, das er dem Kapitalgeber nur im Fall 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 Hingabe des Kapitals kann im wesentlichen erfolgen in Form

- einer betrieblich veranlaßten Kapitalhingabe (Punkt 2),
- eines Forderungsnachlasses (Punkt 3),

- einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Hingabe von Kapital an Körperschaften (Punkt 4).

2. Betrieblich veranlaßte Kapitalhingabe

2.1 Allgemeine Aktivierungspflicht

Aus § 6 EStG 1988 ist abzuleiten, daß für die Steuerbilanz eine allgemeine Aktivierungspflicht besteht. Wirtschaftsgüter sind daher in der Steuerbilanz zwingend auszuweisen, sofern nicht von diesem zwingenden Ausweis ausdrücklich Ausnahmen vorgesehen sind (zB Aktivierungsverbot gem. § 4 Abs. 1 vorletzter Satz EStG 1988 bei selbst hergestellten unkörperlichen Wirtschaftsgütern, Aktivierungswahlrecht gem. § 13 EStG 1988 bei geringwertigen Wirtschaftsgütern). Dies gilt als zwingender Grundsatz des Steuerrechts auch dann, wenn sich nach handelsrechtlichen Vorschriften für die Handelsbilanz ein Aktivierungsverbot oder ein Aktivierungswahlrecht ergibt (zB Aktivierungswahlrecht beim Firmenwert gem. § 133 Abs. 5 AktG bzw. gem. § 203 Abs. 5 HGB).

2.2 Aktivierungspflicht für den Besserungsanspruch

Wird Kapital unter einer Besserungsvereinbarung hingegeben, so ist damit für den Kapitalgeber ein – wenn auch erst später wieder auflebender – Anspruch auf Kapitalrückzahlung verbunden. Ungeachtet der zivilrechtlichen (insbesondere handelsrechtlichen) Wertung des Besserungsanspruchs handelt es sich dabei um ein Wirtschaftsgut. Dies ergibt sich daraus, daß der Rückzahlungsanspruch

- selbständig bewertbar ist,
- im Geschäftsverkehr auch für wertlose und stark wertgeminderte Forderungen Aufwendungen getätigt werden, daher
- der Wert ein greifbarer ist.

Die einer Besserungsvereinbarung innewohnende zivilrechtliche Bedingung, daß die Verpflichtung zur Rückzahlung nur im Fall der Besserung wieder auflebt, vermag hieran nichts zu ändern. Dies deshalb, weil bei der Bilanzierung von Wirtschaftsgütern nicht nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen Kriterien vorzugehen ist (vgl. zB VwGH 18. Oktober 1989, 88/13/0198, wonach unter Umständen sogar zivilrechtlich verjährte Verbindlichkeiten anzusetzen sind).

2.3 Bewertung des Besserungsanspruchs

Der Besserungsanspruch ist gem. § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 ungeachtet eines ausgesprochenen Verzichts auf Rückzahlung des Besserungskapitals grundsätzlich mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Der grundsätzliche Ansatz der Anschaffungskosten ist deshalb gerechtfertigt, 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, daß ein angenommener Erwerber des Betriebes unter Annahme der Betriebsfortführung für den Besserungsanspruch weniger ansetzte als die Anschaffungskosten. Dies wird jedenfalls ausgeschlossen sein, wenn

- der Besserungsanspruch gegenüber einem nicht sanierungsbedürftigen Unternehmen besteht und/oder
- ein Ausfallen des Besserungsanspruchs nach der Art und Weise der näheren Umstände der Besserungsvereinbarung unwahrscheinlich ist; dies wird regelmäßig bei Besserungsmodellen der Fall sein, die von Banken oder kapitalstarken Projektgesellschaften vermittelt werden.

Der Teilwertansatz in den folgenden Jahren richtet sich nach der Entwicklung des mit Besserungskapital ausgestatteten Unternehmens.

Im übrigen wird an die Ausführungen im ho. Erlaß vom 14. Dezember 1989, Z S 1257/1/1-IV/6/89, betreffend die Annahme eines Mißbrauchs bzw. einer Liebhaberei erinnert.

2.4 Rückzahlung von Besserungskapital

Wurde der Besserungsanspruch mit seinem niedrigeren Teilwert angesetzt, so sind Rückzahlungen des Besserungskapitals ab dem Überschreiten des niedrigeren Teilwertes ertragswirksam.

2.5 Passivierung der Besserungsverpflichtung

Für die Passivierung der Besserungsverpflichtung gelten die Ausführungen unter den Punkten 2.1 bis 2.3 sinngemäß. Rückzahlungen des Besserungskapitals sind ab Überschreiten des passivierten Betrages aufwandswirksam.

3. Besserungsansprüche aufgrund eines betrieblich veranlaßten Forderungsnachlasses

3.1 Allgemeine Darstellung in der Steuerbilanz

Wird eine Besserungsvereinbarung in der Weise getroffen, daß eine bereits in der Vergangenheit begründete Forderung nunmehr unter der Bedingung einer Besserung nachgelassen wird, so gelten hinsichtlich des Weiterbestehens eines Forderungsansatzes die Ausführungen zu Punkt 2.2, hinsichtlich dessen Bewertung die Ausführungen zu Punkt 2.3 sinngemäß. Für die Erfolgswirksamkeit von Rückzahlungen gilt Punkt 2.4, für die Passivierung der nachgelassenen Forderung Punkt 2.5.

3.2 Forderungsnachlaß im Zusammenhang mit dem Anfallen eines Sanierungsgewinns

Erfolgt die Zuführung von Besserungskapital durch Schuldnachlaß im Zuge allgemeiner Sanierungsmaßnahmen, so führt dieser Schuldnachlaß unter den Voraussetzungen des § 36 EStG 1988 bzw. des § 23 Z 1 KStG 1988 auch dann zu keiner Steuerpflicht, wenn nach den Ausführungen unter Punkt 3 keine Besserungsverpflichtung zu passivieren wäre. Kommt es in einem solchen Fall zu einem Aufleben der Verbindlichkeit und zu einer Rückzahlung des Besserungskapitals (ist an sich Aufwand, siehe Punkt 2.4), so handelt es sich um nachträgliche Sanierungskosten. Diese Kosten sind mit dem im Zeitpunkt des Schuldnachlasses steuerfrei gebliebenen Sanierungsgewinn nachträglich zu verrechnen und daher abweichend von Punkt 2.4 nicht aufwandswirksam.

4. Im Gesellschaftsverhältnis begründete Kapitalhingabe an Körperschaften

Wird einer Körperschaft von einem ihrer Anteilsinhaber Besserungskapital im Wege einer Kapitalhingabe oder eines Forderungsnachlasses zugeführt, ist zu prüfen, ob dies

- aus betrieblichen oder
- aus gesellschaftsrechtlichen Gründen erfolgt.

Im ersten Fall sind die Ausführungen der Punkte 2 und 3 maßgebend. Im zweiten Fall liegt eine steuerneutrale verdeckte Einlage im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG 1988 vor. Eine

Rückzahlung stellt eine Einlagenrückgewähr und damit eine bei der Körperschaft ebenfalls steuerneutrale verdeckte Ausschüttung dar. Beim Anteilsinhaber liegen steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen oder betriebliche Einkünfte vor; ist der Anteilsinhaber eine Körperschaft, sind steuerfreie Beteiligungserträge im Sinne des § 10 Z 1 KStG 1988 gegeben.

5. Einnahmen-Ausgaben-Rechner, Besserungsanspruch im Privatvermögen

Erwirbt ein Einnahmen-Ausgaben-Rechner einen Besserungsanspruch oder wird ein Besserungsanspruch im Privatvermögen erworben, so ist eine Abschreibung ausgeschlossen. Die bei einer Wertänderung des Besserungsanspruchs im Bereich des Betriebsvermögens mögliche Teilwertabschreibung ist beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner unzulässig bzw. im Bereich des Privatvermögens begrifflich nicht möglich. Übersteigt die Rückzahlung des Besserungskapitals den Betrag des zugeführten Besserungskapitals, so liegen insoweit betriebliche Einkünfte bzw. Einkünfte aus Kapitalvermögen vor.

6. Zeitlicher Anwendungsbereich

Die vorstehenden Ausführungen sind auf Besserungsvereinbarungen anzuwenden, die nach dem 1. Dezember 1990 abgeschlossen worden sind. In der bisherigen Verwaltungspraxis betreffend die steuerliche Behandlung von Besserungsvereinbarungen mit nicht sanierungsbedürftigen Unternehmen tritt keine Änderung ein.