

---

# **DIPLOMARBEIT**

Zur Erlangung des akademischen Grades  
einer Magistra der Rechtswissenschaften  
an der Karl-Franzens-Universität Graz

## **Rückstellungen im Steuerrecht**

**Eine Analyse vor dem Hintergrund  
der VwGH Judikatur**

eingereicht bei  
Frau Univ. Prof.<sup>in</sup> Dr.<sup>in</sup> Tina Ehrke-Rabel  
Institut für Finanzrecht  
Karl-Franzens-Universität Graz

eingereicht von  
Sarah Maria Hörzer (BSc)

Graz, Oktober 2015

---

## EHRENWÖRTLICHE ERKLÄRUNG

Ich erkläre ehrenwörtlich, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig und ohne fremde Hilfe verfasst, andere als die angegebenen Quellen nicht benutzt und die den Quellen wörtlich oder inhaltlich entnommenen Stellen als solche kenntlich gemacht habe. Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen inländischen oder ausländischen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht. Die vorliegende Fassung entspricht der eingereichten elektronischen Version.

Graz, im Oktober 2015

Unterschrift

---

## ANMERKUNG

Zur Erleichterung der Lesbarkeit dieser Diplomarbeit wurde auf die Verwendung sowohl der weiblichen als auch der männlichen Form verzichtet. Begriffe, die auf beiderlei Geschlecht zur Anwendung kommen könnten, sind daher geschlechtsneutral zu verstehen.

---

# INHALTSVERZEICHNIS

<b>INHALTSVERZEICHNIS</b> .....	<b>I</b>
<b>ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS</b> .....	<b>IV</b>
<b>A EINLEITUNG</b> .....	<b>1</b>
<b>B EINFÜHRUNG IN DAS THEMA</b> .....	<b>4</b>
<b>1 GRUNDSÄTZLICHES ZUR GEWINNERMITTLUNG</b> .....	<b>4</b>
1.1 ÜBERBLICK ÜBER DIE GEWINNERMITTLUNGSARTEN .....	5
1.1.1 <i>Der Betriebsvermögensvergleich</i> .....	5
1.1.2 <i>Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG</i> .....	7
1.2 DIE GRUNDSÄTZE DER BILANZLEHRE.....	7
1.2.1 <i>Die Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz für die Steuerbilanz</i> .....	8
1.2.2 <i>Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung</i> .....	9
2.1 ALLGEMEINES .....	12
2.2 WIRTSCHAFTSGUT .....	13
2.3 STEUERLICHE BEWERTUNGSGRUNDSÄTZE .....	13
2.3.1 <i>Vorsichtsprinzip</i> .....	14
2.3.2 <i>Grundsatz der Einzelbewertung</i> .....	15
2.3.3 <i>Stichtagsprinzip</i> .....	15
2.3.4 <i>Bewertungsstetigkeit</i> .....	16
<b>C RÜCKSTELLUNGEN – ALLGEMEINE BETRACHTUNGEN</b> .....	<b>17</b>
<b>1 RECHTSQUELLEN</b> .....	<b>17</b>
<b>2 DER BEGRIFF DER RÜCKSTELLUNG</b> .....	<b>18</b>
2.1 DER UNTERNEHMENSRECHTLICHE RÜCKSTELLUNGSBEGRIFF .....	18
2.1.1 <i>Beziehung des Rückstellungsbegriffs zu den klassischen Bilanztheorien</i> .....	19
2.2 DER STEUERRECHTLICHE RÜCKSTELLUNGSBEGRIFF .....	20
<b>3 VORAUSSETZUNGEN FÜR DIE BILDUNG VON RÜCKSTELLUNGEN</b> .....	<b>21</b>
<b>4 DIE ABGRENZUNG VON RÜCKSTELLUNGEN GEGENÜBER ANDEREN PASSIVPOSTEN IN DER BILANZ</b> .....	<b>22</b>
4.1 ABGRENZUNG ZU VERBINDLICHKEITEN .....	22
4.2 ABGRENZUNG ZU RÜCKLAGEN .....	23
4.3 ABGRENZUNG ZU PASSIVEN RECHNUNGSABGRENZUNGSPOSTEN .....	24
4.4 ABGRENZUNG ZU ABSCHREIBUNGEN .....	24
<b>5 RÜCKSTELLUNGEN UND GEWINNERMITTLUNGSART</b> .....	<b>25</b>
5.1 GEWINNERMITTLUNG NACH § 5 ABS 1 ESTG .....	25
5.2 GEWINNERMITTLUNG NACH § 4 ABS 1 ESTG .....	26
5.3 GEWINNERMITTLUNG NACH § 4 ABS 3 ESTG .....	27
5.4 WECHSEL DER GEWINNERMITTLUNGSART.....	28
<b>6 ZEITPUNKT DER RÜCKSTELLUNGSBILDUNG UND NACHHOLVERBOT</b> .....	<b>28</b>
<b>7 STEUERSTUNDUNGSEFFEKT AUS RÜCKSTELLUNGEN</b> .....	<b>30</b>
<b>D RÜCKSTELLUNGSSARTEN</b> .....	<b>32</b>
<b>1 RÜCKSTELLUNGEN FÜR UNGEWISSE VERBINDLICHKEITEN</b> .....	<b>32</b>
1.1 VORAUSSETZUNGEN FÜR DIE BILDUNG .....	32
1.1.1 <i>Außenverpflichtung</i> .....	33
1.1.2 <i>Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme</i> .....	37
1.1.3 <i>Wirtschaftliche Verursachung</i> .....	39

1.2	ANSAMMLUNGSRÜCKSTELLUNGEN .....	41
1.3	AUFLÖSUNG DER RÜCKSTELLUNG .....	42
1.4	AUSGEWÄHLTE VERBINDLICHKEITSRÜCKSTELLUNGEN IM ÜBERBLICK .....	43
1.4.1	<i>Gewährleistung und Garantieverpflichtungen</i> .....	43
1.4.2	<i>Prozesskosten</i> .....	45
1.4.3	<i>Rekultivierungskosten</i> .....	45
1.4.4	<i>Umweltschäden und Sanierungskosten</i> .....	47
<b>2</b>	<b>DROHVERLUSTRÜCKSTELLUNGEN .....</b>	<b>48</b>
2.1	VORAUSSETZUNGEN FÜR DIE BILDUNG .....	49
2.1.1	<i>Schwebendes Geschäft</i> .....	49
2.1.2	<i>Aufwandsüberhang</i> .....	50
2.1.3	<i>Wahrscheinlichkeitskriterium</i> .....	52
2.1.4	<i>Verlustrückstellung und Teilwertabschreibung</i> .....	53
2.2	EINTEILUNG NACH KATEGORIEN VON GESCHÄFTEN .....	53
2.2.1	<i>Absatzgeschäfte</i> .....	53
2.2.2	<i>Beschaffungsgeschäfte</i> .....	54
2.2.3	<i>Dauerschuldverhältnisse</i> .....	54
2.3	SALDIERUNGSBEREICH .....	55
2.4	AUFLÖSUNG DER RÜCKSTELLUNG .....	57
2.5	AUSGEWÄHLTE DROHVERLUSTRÜCKSTELLUNGEN IM ÜBERBLICK .....	57
2.5.1	<i>Arbeitsverhältnisse</i> .....	57
2.5.2	<i>Leasing</i> .....	58
2.5.3	<i>Lehrlingsausbildungskosten</i> .....	59
<b>3</b>	<b>STEUERLICH NICHT ANERKANNTE RÜCKSTELLUNGEN .....</b>	<b>60</b>
3.1	AUFWANDSRÜCKSTELLUNGEN .....	61
3.1.1	<i>Voraussetzungen</i> .....	62
3.1.2	<i>Wahlrecht oder Pflicht zur Bildung einer Aufwandsrückstellung</i> .....	64
3.2	PAUSCHALRÜCKSTELLUNGEN .....	65
3.2.1	<i>Reichweite des Verbots der pauschalen Rückstellungsbildung</i> .....	66
3.3	RÜCKSTELLUNGEN FÜR FIRMENJUBILÄEN .....	69
<b>4</b>	<b>DIE RÜCKSTELLUNGEN DES § 14 ESTG .....</b>	<b>70</b>
4.1	RÜCKSTELLUNGEN FÜR ABFERTIGUNGEN .....	70
4.1.1	<i>Arbeitsrechtliche Grundlagen</i> .....	71
4.1.2	<i>Die Abfertigungsrückstellung in der Steuerbilanz</i> .....	72
4.1.3	<i>Die Abfertigungsrückstellung in der Unternehmensbilanz</i> .....	79
4.2	RÜCKSTELLUNGEN FÜR PENSIONSVERPFLICHTUNGEN .....	79
4.2.1	<i>Voraussetzungen für die Bildung</i> .....	80
4.2.2	<i>Ausmaß der Rückstellung</i> .....	83
4.2.3	<i>Dotierung und Auflösung</i> .....	84
4.2.4	<i>Wertpapierdeckung</i> .....	85
4.2.5	<i>Die Pensionsrückstellung in der Unternehmensbilanz</i> .....	86
4.3	RÜCKSTELLUNGEN FÜR JUBILÄUMSGELDER .....	86
4.3.1	<i>Rechtsentwicklung</i> .....	86
4.3.2	<i>Voraussetzungen für die Rückstellungsbildung</i> .....	87
4.3.3	<i>Berechnung der Rückstellung</i> .....	87
<b>E</b>	<b>DIE BEWERTUNG VON RÜCKSTELLUNGEN .....</b>	<b>89</b>
<b>1</b>	<b>EINLEITUNG .....</b>	<b>89</b>
<b>2</b>	<b>BEWERTUNG .....</b>	<b>89</b>
2.1	ALLGEMEINES .....	89
2.2	RÜCKSTELLUNGSBEWERTUNG IM UNTERNEHMENSRECHT .....	90
2.3	RÜCKSTELLUNGSBEWERTUNG IM STEUERRECHT .....	91

---

2.4	BEWERTUNG ZU VOLLKOSTEN ODER TEILKOSTEN .....	92
2.4.1	<i>Verbindlichkeitsrückstellungen</i> .....	92
2.4.2	<i>Drohverlustrückstellungen</i> .....	93
2.5	ABZINSUNG VON RÜCKSTELLUNGEN.....	94
2.5.1	<i>Bisherige Rechtslage</i> .....	94
2.5.2	<i>Neuregelung der Abzinsung durch das AbgÄG 2014</i> .....	95
2.5.3	<i>Neuregelung durch das RÄG 2014 im Unternehmensrecht</i> .....	97
2.5.4	<i>Übergangsregelung</i> .....	98
<b>F</b>	<b>ZUSAMMENFASSUNG UND AUSBLICK</b> .....	<b>99</b>
	<b>LITERATURVERZEICHNIS</b> .....	<b>VI</b>
	<b>JUDIKATURVERZEICHNIS</b> .....	<b>XI</b>

---

## ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
Abs	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
AngG	Angestelltengesetz
ArbAbfG	Arbeiterabfertigungsgesetz
BAO	Bundesabgabenordnung
BewG	Bewertungsgesetz
Bf	Beschwerdeführer, -in
BFH	(deutscher) Bundesfinanzhof
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	BM für Finanzen
BMSVG ( <i>früher</i> : BMVG)	Betriebliches Mitarbeiter- und Selbständigenvorsorgegesetz
BPG	Betriebspensionsgesetz
bspw	beispielsweise
BudgBG	Budgetbegleitgesetz
bzgl	bezüglich
bzw	beziehungsweise
dh	das heißt
EAR	Einnahmen-Ausgaben-Rechner
ErläutRV	Erläuterungen zur Regierungsvorlage
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
EU-GesRÄG	EU-Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz
FA	Finanzamt
GedS	Gedächtnisschrift, Gedenkschrift
gem	gemäß
ggf	gegebenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
grds	grundsätzlich
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
hA	herrschende Ansicht
hM	herrschende Meinung
idF	in der Fassung
idR	in der Regel

---

iHv	in Höhe von
insb	insbesondere
iSd	im Sinne des/der
iVm	in Verbindung mit
KStG	Körperschaftsteuergesetz
lfd	laufend, -e, -er, -es
mE	meines Erachtens
österr	österreichisch, -e, -er, -es
ÖStZ	Österreichische Steuer-Zeitung
RÄG	Rechnungslegungs-Änderungsgesetz
RdW	Österreichisches Recht der Wirtschaft
RLG	Rechnungslegungsgesetz BGBl 1990/475
Rsp	Rechtsprechung
RWZ	Österreichische Zeitschrift für Rechnungswesen
Rz	Randziffer
sog	sogenannt, -e, -er, -es
StRefG	Steuerreformgesetz
SWK	Österreichische Steuer- und Wirtschaftskartei
taxlex	Zeitschrift für Steuer und Beratung
ua	unter anderem
UFS	Unabhängiger Finanzsenat
UFSjournal	UFS-Entscheidungen aus erster Hand
UGB	Unternehmensgesetzbuch
urspr	ursprünglich
usw	und so weiter
uU	unter Umständen
UV	Umlaufvermögen
va	vor allem
VfGH	Verfassungsgerichtshof
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
VWT	Der Wirtschaftstreuhänder
zB	zum Beispiel
zT	zum Teil



## A EINLEITUNG

Rückstellungen werfen schon seit jeher viele Fragen im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung auf und gelten daher als „Dauerbrenner“ im Bilanzrecht. Nicht gerade förderlich für die Entwicklung der Rückstellungen war auch ihre doch sehr späte gesetzliche Verankerung. Erst durch das StRefG 1993 wurde im EStG eine Rechtsgrundlage für Rückstellungen geschaffen. Vor diesem Zeitpunkt wurde auf die allgemeinen GoB und die Bewertungsvorschriften für Verbindlichkeiten gem § 6 Z 3 EStG zurückgegriffen.<sup>1</sup> Der Gesetzgeber rechtfertigte damals die ausdrückliche gesetzliche Regelung mit einer immer „unübersichtlicher werdenden Entwicklung“, der „zunehmenden Verästelung traditioneller Rückstellungen“ und der zu erwartenden „Entwicklung neuer Rückstellungen“.<sup>2</sup> Nunmehr regelt § 9 EStG den Kreis der steuerlich zulässigen Rückstellungen. In § 9 Abs 1 EStG werden die für das Steuerrecht anerkannten Rückstellungsarten taxativ aufgezählt. Im Ergebnis können demnach Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und drohende Verluste gebildet werden. In § 9 Abs 2 EStG wird hinsichtlich Abfertigungs-, Pensions- und Jubiläumsgeldrückstellung auf § 14 EStG verwiesen, in Abs 3 werden allgemeine Bildungsvoraussetzungen für Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen normiert und in Abs 4 wird die Bildung einer Rückstellung anlässlich der Zuwendung eines Firmenjubiläums für steuerliche Zwecke ausgeschlossen. Schließlich enthält § 9 Abs 5 EStG noch Aussagen über die Bewertung von Rückstellungen.

Ziel dieser Arbeit ist es nun auf Basis der existierenden Judikatur und Literatur den Leserinnen und Lesern eine Zusammenfassung über den aktuellen Entwicklungsstand hinsichtlich Rückstellungen im Steuerrecht zu geben. Obwohl der Schwerpunkt dieser Arbeit im Bereich der Rückstellungen im Steuerrecht liegt, wird aufgrund der untrennbaren Verknüpfung von Unternehmens- und Steuerrecht angesichts des Maßgeblichkeitsprinzips immer wieder auch auf die unternehmensrechtlichen Regelungen eingegangen. Dabei kommt in dieser Arbeit der Judikatur des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs ein besonderer Stellenwert zu. Lediglich in Fällen, in denen (noch) keine Entscheidungen des VwGH existieren, wird hilfsweise auf die Rsp des deutschen BFH oder vereinzelt auch auf Urteile des UFS zurückgegriffen.

---

<sup>1</sup> *Mayr*, Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz (2004) 11; *Titz*, Das Bilanzsteuerrecht in Gegenwart und Zukunft (2013) 157.

<sup>2</sup> ErläutRV 1237 BlgNR 18.GP, ÖStZ 1993, 196 (199).

Vorab kann festgehalten werden, dass die Rechtsprechung des VwGH über Jahrzehnte hinweg ein recht geradliniges Bild ergibt.<sup>3</sup> Die meisten in dieser Arbeit zitierten Urteile basieren aber bereits auf § 9 EStG idF des StRefG 1993 und stellen insofern „neuere“ Judikatur dar. So bezeichnet der VwGH Rückstellungen einheitlich als *„Gewinnkorrektivum, welches steuerrechtlich in der Höhe anerkannt wird, in der der Erfolg des betreffenden Wirtschaftsjahres voraussichtlich mit künftigen Ausgaben belastet wird.“*<sup>4</sup> Der VwGH ging bereits vor dem StRefG 1993 und geht nach wie vor von einem eigenständigen steuerrechtlichen Rückstellungsbegriff aus, der sich va aus dem für das Steuerrecht zentralen Leistungsfähigkeitsprinzip ergibt.<sup>5</sup>

Was den Aufbau der vorliegenden Arbeit betrifft, so werden zunächst als Einführung in die Materie der Rückstellungen Grundsatzthemen der Gewinnermittlung erläutert. Sodann werden allgemeine Aussagen über Rückstellungen getroffen, bevor auf die einzelnen Arten von Rückstellungen näher eingegangen wird. Bei den Rückstellungsarten wird unterschieden zwischen Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, Drohverlustrückstellungen, steuerlich nicht anerkannten Rückstellungen und den sog Sozialkapitalrückstellungen des § 14 EStG.

Verbindlichkeitsrückstellungen zählen zu den in der Praxis am häufigsten gebildeten Rückstellungsarten und stellen auch den „Klassiker“ unter den Rückstellungen dar.<sup>6</sup> Dies spiegelt sich auch in der Judikatur des VwGH wider. Zu den Verbindlichkeitsrückstellungen gibt es mit Abstand die meisten Entscheidungen des Gerichtshofs. Aber auch mit Drohverlustrückstellungen hat sich der VwGH bereits eingehend beschäftigt. Übersteigt der Wert einer Leistungsverpflichtung am Bilanzstichtag den Wert der jeweiligen Gegenleistung, so kann ein ggf daraus entstehender Verlust im Wege einer Rückstellung jener Periode zugewiesen werden, die das Ungleichgewicht ausweist.<sup>7</sup> Ausdrücklich durch § 9 Abs 3 EStG ausgeschlossen hat der Gesetzgeber die Bildung von Pauschalrückstellungen im Steuerrecht. Das steuerliche Verbot zur Bildung von im Unternehmensrecht sehr wohl zulässigen Aufwandsrückstellungen ergibt sich aus dem Gesetz lediglich implizit, indem der Gesetzgeber durch das Wort „nur“ ausdrückt, welche Rückstellungen zulässig sind. Aufwandsrückstellungen gehören nicht dazu. Zudem schließt der Gesetzgeber in § 9 Abs 4 EStG auch Rückstellungen für Zuwendungen anlässlich eines Firmenjubiläums ausdrücklich aus. Schließlich werden in § 14 EStG noch Rückstellungen für Abfertigungen, für Pensionsverpflichtungen und für

---

<sup>3</sup> Mayr, Rückstellungen 12.

<sup>4</sup> VwGH 27.11.2001, 2001/14/0081; 28.11.2000, 96/14/0067; 15.07.1998, 97/13/0190.

<sup>5</sup> VwGH 26.07.2006, 2006/14/0106; 13.04.2005, 2001/13/0122; 26.05.2004, 2000/14/0181.

<sup>6</sup> Mayr, Rückstellungen 38.

<sup>7</sup> VwGH 16.05.2007, 2006/14/0019.

Jubiläumsgelder geregelt. Zu diesen Rückstellungsarten ist nur sehr wenig Judikatur des VwGH vorhanden.

Im letzten Kapitel dieser Arbeit geht es um die Bewertung von Rückstellungen. Dabei wird zunächst näher auf die Bewertung der Rückstellungen aus unternehmensrechtlicher und steuerrechtlicher Perspektive eingegangen, danach wird die Abzinsung von Rückstellungen genauer erläutert. Mit dem AbgÄG 2014 ging eine Änderung der Abzinsung von langfristigen Rückstellungen einher. § 9 Abs 5 EStG wurde dahingehend geändert, dass die bisherige pauschale Abzinsung durch eine laufzeitabhängige Abzinsung mit einem vorgegebenen Zinssatz von 3,5 % ersetzt wurde. Auch bzgl der Bewertung und Abzinsung von Rückstellungen ist kaum VwGH – Judikatur vorhanden.

## B EINFÜHRUNG IN DAS THEMA

### 1 Grundsätzliches zur Gewinnermittlung

Die Gewinnermittlung stellt einen zentralen Teil des EStG dar. Sie wird in den §§ 4 bis 14 EStG geregelt.<sup>8</sup> Gemäß § 2 Abs 1 EStG unterliegt der Einkommensteuer jenes Einkommen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Wirtschaftsjahres bezogen hat. Das Wirtschaftsjahr kommt dem Gewinnermittlungszeitraum iSd § 2 Abs 6 EStG gleich. Es entspricht bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 einem Kalenderjahr. Innerhalb des § 4 Abs 1 haben nur buchführende Land- und Forstwirte die Möglichkeit ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr zu wählen.<sup>9</sup> Stpfl die ihren Gewinn nach § 5 Abs 1 ermitteln, können ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr wählen.<sup>10</sup>

Eine Definition des Einkommens enthält § 2 Abs 2 EStG. Demnach ist das Einkommen *„der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 105 und 106a.“* Aus diesem Gesetzestext kann bereits abgeleitet werden, dass für die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens die Einkünfte von wesentlicher Bedeutung sind. Das EStG unterscheidet sieben Einkunftsarten, wobei es eine wesentliche Differenzierung zwischen betrieblichen und außerbetrieblichen Einkunftsarten vornimmt.<sup>11</sup>

Die Einkünfte werden bei den betrieblichen Einkunftsarten als „Gewinn“ bezeichnet, das sind die in einer Rechnungsperiode erwirtschafteten Einkünfte.<sup>12</sup> Der Begriff umfasst sowohl den Gewinn im engeren Sinn, als auch ein negatives Ergebnis (Verlust).<sup>13</sup> Bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten werden die Einkünfte als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten definiert.<sup>14</sup> Daher sind bei außerbetrieblichen Einkünften die Vorschriften über die Gewinnermittlung grundsätzlich nicht anzuwenden.<sup>15</sup>

Die Gewinnermittlungsvorschriften sind nicht nur für die Einkommensteuerpflichtigen von Bedeutung. § 7 Abs 2 KStG verweist darüber hinaus für Körperschaftsteuerpflichtige auf

<sup>8</sup> Zorn in Hofstätter/Reichel (Hrsg), Die Einkommensteuer Kommentar III<sup>59</sup> (2015) § 4 Rz 1.

<sup>9</sup> Atzmüller/Knecht/Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, Einkommensteuergesetz, § 4 Rz 21 (Stand: 1.6.2015, rdb.at).

<sup>10</sup> EStR 2000 Rz 179.

<sup>11</sup> Rief, Gewinnermittlungsarten, in GedS für Wolfgang Gassner (2005) 41 (43).

<sup>12</sup> Doralt in Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar I<sup>17</sup> (2014) § 4 Rz 1; Atzmüller/Knecht/Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 4 Rz 2.

<sup>13</sup> Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 4 Rz 2; Atzmüller/Knecht/Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 4 Rz 2; Herzog, Handbuch Einkommensteuer (2012) 221.

<sup>14</sup> Rief in GedS für Wolfgang Gassner 41 (Rz 39).

<sup>15</sup> Doralt in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 4 Rz 2.

die einkommensteuerrechtlichen Vorschriften und damit auf die Gewinnermittlungsarten des EStG.<sup>16</sup>

## 1.1 Überblick über die Gewinnermittlungsarten

Das EStG kennt für die Ermittlung des Gewinnes folgende Methoden: Die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem § 17 EStG, die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs 3 EStG sowie die Betriebsvermögensvergleiche nach § 4 Abs 1 oder § 5 EStG.<sup>17</sup>

Für den Fall, dass die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, sieht § 184 BAO auch eine Schätzung vor.<sup>18</sup>

### 1.1.1 Der Betriebsvermögensvergleich

Der Betriebsvermögensvergleich ist die genaueste Form der Gewinnermittlung. Er besteht in der Gegenüberstellung des Betriebsvermögens am Schluss des Wirtschaftsjahres und des Betriebsvermögens am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Das EStG kennt zwei Arten des Betriebsvermögensvergleichs:

- den Vermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG und
- den Vermögensvergleich nach § 5 Abs 1 EStG<sup>19</sup>

#### 1.1.1.1 Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG

Die Gewinnermittlung gem § 4 Abs 1 EStG stellt eine einfache Form des Betriebsvermögensvergleiches dar.<sup>20</sup> Gem § 4 Abs 1 EStG ist der Gewinn durch doppelte Buchführung zu ermitteln. Doppelte Buchführung bedeutet, dass der Gewinn in materieller Hinsicht zweifach ermittelt wird: Zum einen aus der Differenz des Betriebsvermögens am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Es wird also eine Bilanz erstellt. Diese zeigt das Vermögen (Aktiva und Passiva) eines Unternehmens zu einem bestimmten Stichtag auf.

---

<sup>16</sup> *Marschner* in *Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner* (Hrsg), *Jakom Einkommensteuergesetz*<sup>8</sup> (2015) § 4 Rz 17; *Doralt* in *Doralt*, *EStG I*<sup>17</sup> § 4 Rz 3; *Rief*, in *GedS für Wolfgang Gassner* (2005) 41 (Rz 39).

<sup>17</sup> *Doralt* in *Doralt*, *EStG I*<sup>17</sup> § 4 Rz 4; *Atzmüller/Knecht/Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, *EStG* § 4 Rz 5; *EStR 2000* Rz 414; *Marschner* in *Jakom*, *EStG*<sup>8</sup> § 4 Rz 16; *Rief* in *GedS für Wolfgang Gassner* 41 (43).

<sup>18</sup> *Rief* in *GedS für Wolfgang Gassner* 41 (41).

<sup>19</sup> *Doralt/Ruppe*, *Grundriss des österreichischen Steuerrechts I*<sup>11</sup> (2013) Rz 160f.

<sup>20</sup> *Rief* in *GedS für Wolfgang Gassner* 41 (47).

Zum anderen durch die periodische Gegenüberstellung von Aufwendungen und Erträgen. Aus dieser Gegenüberstellung ergibt sich die Gewinn- und Verlustrechnung. In der GuV werden Aufwendungen und Erträge einer Rechnungsperiode zusammengefasst und systematisch dargestellt.<sup>21</sup>

Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG kommt zwingend in Betracht bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, wenn die Buchführungsgrenzen des § 125 BAO überschritten werden und darüber hinaus für jene Betriebsinhaber, die nach § 189 UGB rechnungslegungspflichtig sind, aber keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen.<sup>22</sup> Zudem ist der Gewinn gem § 4 Abs 1 EStG zu ermitteln, wenn freiwillig Bücher geführt werden.<sup>23</sup>

Der Vermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG ist eine Form der Gewinnermittlung für rein steuerliche Zwecke, die sich an den allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung orientiert.<sup>24</sup> Die Gewinnermittlung gem § 4 Abs 1 EStG stellt zwar eine Grundsatzform dar, ihre praktische Bedeutung ist allerdings eher gering.<sup>25</sup>

#### **1.1.1.2 Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG**

Auch die Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG hat den Vermögensvergleich aufgrund einer doppelten Buchführung als Grundlage für die Gewinnermittlung.<sup>26</sup> Dieser Betriebsvermögensvergleich ist für jene Steuerpflichtigen vorgesehen, die zur Rechnungslegung nach dem UGB verpflichtet sind und Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen.<sup>27</sup> Bei Fehlen einer der beiden Voraussetzungen liegt keine Berechtigung vor, den Gewinn nach § 5 Abs 1 EStG zu ermitteln.<sup>28</sup> Der Vermögensvergleich nach § 5 Abs 1 erfolgt nach den unternehmensrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung, jedoch unter Berücksichtigung der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften.<sup>29</sup>

Der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen gem §189 UGB:

---

<sup>21</sup> *Beiser*, Steuern-Ein systematischer Grundriss<sup>12</sup> 2014 Rz 184.

<sup>22</sup> *Doralt* in *Doralt*, EStG I<sup>17</sup> § 4 Rz 4.

<sup>23</sup> VwGH 31.07.1996, 92/13/0015.

<sup>24</sup> *Doralt/Ruppe*, I<sup>11</sup> Rz 161.

<sup>25</sup> *Marschner* in *Jakom*, EStG<sup>8</sup> § 4 Rz 61.

<sup>26</sup> *Doralt/Herzog/Mayr* in *Doralt*, EStG I<sup>17</sup> § 5 Rz 41.

<sup>27</sup> *Marschner* in *Jakom*, EStG<sup>8</sup> § 5 Rz 1; *Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler*, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch<sup>8</sup> (2013) 17.

<sup>28</sup> *Hirschler*, Maßgeblichkeitsprinzip und Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG, in *Bertl et al* (Hrsg), Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht (2003) 151 (153).

<sup>29</sup> *Doralt/Ruppe*, I<sup>11</sup> Rz 161.

- Kapitalgesellschaften,
- Kapitalistische Personengesellschaften, das sind Personengesellschaften, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist (zB GmbH & Co KG), sowie
- alle anderen Unternehmer, die mehr als € 700.000 Umsatzerlöse im Geschäftsjahr erzielen.

Angehörige der freien Berufe, Land- und Forstwirte sowie Unternehmer iSd UGB, die keine betrieblichen Einkünfte iSd § 2 Abs 2 Z 1-3 beziehen, sind trotz Überschreitens der Umsatzgrenze von € 700.000 pro Geschäftsjahr nicht nach § 189 UGB rechnungslegungspflichtig.

Die Rechnungslegungspflicht tritt ab dem zweiten Geschäftsjahr ein, das dem Überschreiten der € 700.000-Grenze in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren folgt.<sup>30</sup> Dies auch dann, wenn in diesem Geschäftsjahr der Schwellenwert von € 700.000 nicht überschritten wurde.<sup>31</sup> Sie tritt bereits ab dem folgenden Geschäftsjahr ein, wenn der Schwellenwert von € 1.000.000 überschritten wird.<sup>32</sup>

### 1.1.2 Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG

Der EAR unterliegen jene Stöpl, die weder gesetzlich zur Buchführung verpflichtet sind, noch freiwillig Bücher führen. Bei dieser Gewinnermittlungsart wird die Differenz zwischen tatsächlich zugeflossenen Betriebseinnahmen und den tatsächlich getätigten Betriebsausgaben ermittelt. Es werden also lediglich die Zu- und Abflüsse einer Periode nach den Grundsätzen des § 4 Abs 6 EStG beziehungsweise § 19 EStG erfasst. Danach sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie zugeflossen sind. Ausgaben sind demzufolge für jenes Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.<sup>33</sup>

## 1.2 Die Grundsätze der Bilanzlehre

Mit den Worten „Grundsatz“ oder „Prinzip“ werden allgemeine Regeln für die Ausgestaltung der Rechnungslegung bezeichnet. Aufgrund der Vielseitigkeit dieser Grundsätze verwendet der Gesetzgeber häufig Formulierungen mit unbestimmten

---

<sup>30</sup> *Doralt/Ruppe*, I<sup>11</sup> Rz 165; *Titz*, Bilanzsteuerrecht 16.

<sup>31</sup> *Doralt/Herzog/Mayr* in *Doralt*, EStG I<sup>17</sup> § 5 Rz 4.

<sup>32</sup> *Doralt/Ruppe*, I<sup>11</sup> Rz 165.

<sup>33</sup> *Rief* in *GedS für Wolfgang Gassner* 41 (46); *Berti/Deutsch-Goldoni/Hirschler*, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch<sup>8</sup> 16f.

Rechtsbegriffen. Diese werden durch anerkannte Methoden der Auslegung, Lückenfüllung und der Anwendung allgemein gültiger Denksätze näher bestimmt. In diesem Zusammenhang spielen vor allem die Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung eine große Rolle. Ein Teil dieser Prinzipien ist gesetzlich geregelt, andere hingegen wurden nicht kodifiziert. Sie werden im Wege der Rechtsprechung, Lehre und Praxis weitergegeben.<sup>34</sup> Im Folgenden wird näher auf das Prinzip der Maßgeblichkeit und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung eingegangen, wobei zwischen unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen GoB zu differenzieren ist.

### 1.2.1 Die Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz für die Steuerbilanz

Der Grundsatz der Maßgeblichkeit ist in § 5 Abs 1 EStG verankert:<sup>35</sup> *„Für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, die nach § 189 UGB oder anderen bundesgesetzlichen Vorschriften der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, sind die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende steuerliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen.“*

Nach § 190 UGB ist der Unternehmer verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine unternehmensbezogenen Geschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Die für diese Zwecke erstellte Bilanz bildet auch die Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung.<sup>36</sup> Somit kommt die Errichtung einer von der Unternehmensbilanz unabhängigen Steuerbilanz nicht in Betracht.<sup>37</sup> Der Maßgeblichkeitsgrundsatz steht allerdings unter einem Vorbehalt: Er reicht nur so weit, als dem nicht zwingende steuerliche Vorschriften entgegenstehen.<sup>38</sup> Zu diesen zwingenden Vorschriften gehören nicht nur die Regelungen des EStG (zB zwingende Abschreibung des Firmenwertes über fünfzehn Jahre gem § 8 Abs 3 EStG), sondern auch Vorschriften außerhalb des EStG wie bspw die Empfängerbenennung nach § 162 BAO.<sup>39</sup> Die Abweichungen zum Unternehmensrecht, die sich aus zwingenden Vorschriften des Steuerrechts ergeben, werden in einer Mehr-Weniger-Rechnung dargestellt.<sup>40</sup>

Beim Maßgeblichkeitsprinzip wird zwischen der formellen und der materiellen Maßgeblichkeit unterschieden. Bei der formellen Maßgeblichkeit ist neben dem

<sup>34</sup> Federmann, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS<sup>12</sup> (2010), 187.

<sup>35</sup> Achatz, Maßgeblichkeitsprinzip, in GedS für Wolfgang Gassner (2005) 81 (83); Doralt/Ruppe, I<sup>11</sup> Rz 200.

<sup>36</sup> Achatz, Fachwörterbuch zum Steuerrecht<sup>2</sup> (2013) 321.

<sup>37</sup> Doralt/Ruppe, I<sup>11</sup> Rz 201.

<sup>38</sup> Titz, Bilanzsteuerrecht 31; Achatz, Fachwörterbuch<sup>2</sup> 322.

<sup>39</sup> Achatz, Fachwörterbuch<sup>2</sup> 322.

<sup>40</sup> Achatz in GedS für Wolfgang Gassner (81) 83.



Bilanzansatz auch die Bewertung in der UGB-Bilanz maßgeblich für die steuerliche Bewertung. Daraus kann geschlossen werden, dass bereits in der UGB-Bilanz die Bewertung nach steuerlichen Grundsätzen erfolgen wird, um so die gewünschte steuerliche Bewertung sicherzustellen. Man spricht hier deshalb von einer sog faktischen umgekehrten Maßgeblichkeit. Hingegen wird beim materiellen Maßgeblichkeitsprinzip nur der jeweilige Bilanzansatz, nicht jedoch die Bewertung in die Steuerbilanz übernommen. Die hA vertritt den Grundsatz der formellen Maßgeblichkeit.<sup>41</sup>

Die ursprüngliche Rechtfertigung für das Maßgeblichkeitsprinzip liegt in der Vereinfachung der steuerlichen Gewinnermittlung: Wenn bereits eine Gewinnermittlung auf der Grundlage eines unternehmensrechtlichen Vermögensvergleichs vorliegt, soll diese auch Grundlage für die Ermittlung des steuerlichen Gewinns sein. Aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzungen von Unternehmensbilanz und Steuerbilanz wird die Koppelung der Steuerbilanz an die UGB-Bilanz in Schrifttum und Rsp in Frage gestellt. Während das Unternehmensrecht an der Bemessung des ausschüttungsfähigen Gewinns und am Gläubigerschutz interessiert ist, geht es der Steuerbilanz um eine periodengerechte Gewinnermittlung und um eine dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechende Besteuerung der Abgabepflichtigen.<sup>42</sup> Während der VwGH in seinen älteren Urteilen den Maßgeblichkeitsgrundsatz noch gestärkt hat<sup>43</sup>, ergibt sich aus seiner jüngeren Rsp, dass der Vorrang steuerlicher Vorschriften auch auf Grundsätze wie das Leistungsfähigkeitsprinzip oder die Periodenreinheit der Gewinnermittlung gestützt werden kann.<sup>44</sup> Aus diesem Grund wird auch im Schrifttum gefolgert, dass sich die Maßgeblichkeit des § 5 Abs 1 EStG auf jene Bereiche beschränkt, in denen das originäre Steuerbilanzrecht Wahlrechte vorsieht. Danach spielt der Maßgeblichkeitsgrundsatz nur noch bei den Wahlrechten im Bereich der Teilwertabschreibung oder Rückstellungsbildung eine Rolle.<sup>45</sup>

## 1.2.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Die GoB sind ein zentraler Begriff des Unternehmens- und des Bilanzsteuerrechts. Sie bilden in formeller als auch materieller Hinsicht Leitlinien für Unternehmer sowohl für die Führung der Bücher, als auch für die Erstellung des Jahresabschlusses. Die GoB sind

<sup>41</sup> Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch<sup>8</sup> 238.

<sup>42</sup> Doralt/Ruppe, I<sup>11</sup> Rz 200; Titz, Bilanzsteuerrecht 13f; Achatz in GedS für Wolfgang Gassner (81) 83f.

<sup>43</sup> VwGH 10.12.1985, 85/14/0078, VwSlg 6055 F/1985.

<sup>44</sup> VwGH 13.04.2005, 2001/13/0122; 28.03.2000, 94/14/165.

<sup>45</sup> Kirchmayr/Achatz, Von der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz zu ihrer Unmaßgeblichkeit in der steuerlichen Gewinnermittlung, taxlex 2005, 541 (541); Zorn, Entwicklungen in der Rechtsprechung zum Abgabenrecht, ÖStZ 2001, 186 (188).

jedoch nicht nur ein zentraler Begriff im Unternehmensrecht, sondern sie stehen durch die Bedeutung die ihnen in der Gewinnermittlung zukommt, auch im Mittelpunkt des Bilanzsteuerrechts.<sup>46</sup>

Bei den GoB ist zwischen den allgemeinen GoB und den unternehmensrechtlichen GoB zu unterscheiden. Während wie bereits oben dargelegt, § 5 Abs 1 EStG die unternehmensrechtlichen GoB auch für die steuerliche Gewinnermittlung für relevant erklärt, verpflichtet § 4 Abs 2 EStG die StPfl dazu, bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 lediglich die allgemeinen GoB zu beachten.<sup>47</sup>

### **1.2.2.1 Unternehmensrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**

§ 190 Abs 1 verpflichtet den Unternehmer zur Führung der Bücher „nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung“. Für Gewerbetreibende sind diese Grundsätze gem § 5 Abs 1 EStG auch steuerlich maßgeblich.<sup>48</sup>

Die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung gründen sich zum Teil auf gesetzliche Bestimmungen, zum Teil auf die zum Gewohnheitsrecht gewordene allgemein anerkannte Übung der unternehmerischen Praxis und auf Gutachten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder sowie der Vertreter der Unternehmer.<sup>49</sup>

Die wichtigsten Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung sind im Gesetz ausdrücklich normiert. Man spricht in diesem Zusammenhang von sog positivierten GoB. Zu diesen positivierten GoB zählen bspw das Prinzip der Klarheit und Übersichtlichkeit (§ 195 UGB), der Grundsatz der Einzelbewertung (§ 201 Abs 2 Z 3 UGB) oder das Vorsichtsprinzip (§ 201 Abs 2 Z 4 UGB). Nicht ausdrücklich im Gesetz verankert sind die Prinzipien der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und jenes der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit.<sup>50</sup>

Was ihren Rang betrifft, so sind die GoB gegenüber einer gesetzlichen Regelung untergeordnet. Es ist auch möglich, dass einzelne GoB zueinander im Widerspruch stehen. In solchen Fällen kann nicht eindeutig geklärt werden, ob bestimmte GoB im Rang anderen vorgehen. Aus dem Gesetz kann jedenfalls kein besonderes Rangverhältnis abgeleitet werden.<sup>51</sup>

---

<sup>46</sup> *Torggler*, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in *GedS* für Wolfgang Gassner (2005) 57 (59).

<sup>47</sup> *VwGH* 27.11.2001; 2001/14/0081; *Torggler* in *GedS* für Wolfgang Gassner 57 (71).

<sup>48</sup> *Marschner* in *Hirschler*, Bilanzrecht Kommentar (2010) §190 Rz 28.

<sup>49</sup> *Karel/Abt/Handler/Seiser*, Handelsbilanz Steuerbilanz (2002) 18; *EStR* 2000 Rz 419.

<sup>50</sup> *Franberger/Petritz/Walter-Gruber* in *Hirschler*, Bilanzrecht §195 Rz 13.

<sup>51</sup> *Franberger/Petritz/Walter-Gruber* in *Hirschler*, Bilanzrecht §195 Rz 12.

### 1.2.2.2 Allgemeine Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Der Begriff der allgemeinen GoB wurde mit dem EStG 1988 eingeführt, eine nähere Definition zum Begriff der allgemeinen GoB findet man dort allerdings nicht. Während die unternehmensrechtlichen GoB in § 201 UGB ausdrücklich kodifiziert wurden, findet sich im EStG keine vergleichbare Norm.<sup>52</sup> Aus den ErläutRV ergibt sich, dass der Begriff jene Grundsätze umfasst, die sich aus dem Wesen eines Betriebsvermögensvergleichs ergeben. Als Beispiele werden die Grundsätze der Bilanzwahrheit, der Bilanzvollständigkeit und der Bewertungsstetigkeit genannt.<sup>53</sup> Zudem enthält § 131 BAO eigene steuerrechtliche Vorschriften zur Buchführung, die gewissermaßen ein Pendant zu § 190 UGB darstellen sollen. Die Regelungen in § 131 BAO sind etwas umfassender als jene des § 190 UGB, wesentliche Gegensätze bestehen allerdings nicht.<sup>54</sup>

Grundsätzlich besteht zwischen den allgemeinen und den unternehmensrechtlichen GoB kein Gegensatz. Die Rechtfertigung für den Begriff der „allgemeinen GoB“ liegt vor allem darin, dass Stpfl die ihren Gewinn nach § 4 Abs 1 EStG ermitteln, oft nicht den Rechnungslegungsvorschriften des UGB unterliegen und somit die unternehmensrechtlichen GoB für sie keine Bedeutung haben. Auch bei den allgemeinen GoB unterscheidet man zwischen formellen und materiellen GoB. Sie sind also inhaltlich Teil der unternehmensrechtlichen GoB.<sup>55</sup> Zu den formellen GoB zählen einerseits die bereits oben erwähnten Buchführungsvorschriften der §§ 131ff BAO sowie andererseits auch die Grundsätze der Bilanzklarheit und der Einzelbewertung. Die materiellen GoB beinhalten den Grundsatz der Bilanzwahrheit, das Realisationsprinzip, die Grundsätze der Bilanzidentität und -kontinuität und das Stichtagsprinzip.<sup>56</sup>

Das Steuerrecht hat also vielfach die im Unternehmensrecht entwickelten Grundsätze für sich übernommen. Dies ergibt sich aus § 124 BAO.<sup>57</sup> Ein Unterschied besteht allerdings durch das Vorsichtsprinzip. Der Grundsatz der Vorsicht, der die Interessen der Gläubiger schützen soll besagt, dass nur die am Abschlussstichtag verwirklichten Gewinne ausgewiesen werden dürfen und drohende Verluste, selbst wenn sie erst nach dem Abschlussstichtag bekannt geworden sind, berücksichtigt werden müssen.<sup>58</sup> Das bedeutet mit anderen Worten, ein Unternehmer darf sich keinesfalls reicher darstellen als er tatsächlich ist, bzw muss sich im Zweifel sogar ärmer machen, als er tatsächlich ist.<sup>59</sup> Aus

---

<sup>52</sup> Titz, Bilanzsteuerrecht 75.

<sup>53</sup> ErläutRV 621 BlgNR 17. GP 64.

<sup>54</sup> Marschner in Hirschler, Bilanzrecht §190 Rz 81.

<sup>55</sup> Torggler in GedS für Wolfgang Gassner 57 (73).

<sup>56</sup> Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 4 Abs 2 Rz 7f.

<sup>57</sup> Marschner in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 4 Rz 177.

<sup>58</sup> Torggler in GedS für Wolfgang Gassner 57 (78).

<sup>59</sup> Vanas, Bilanzrecht<sup>2</sup> (2013) 12.

dem Vorsichtsprinzip folgt für die Unternehmensbilanz die Verpflichtung zur Bildung von Rückstellungen und die Anwendung des Niederstwertprinzips. Für die Ermittlung des steuerlichen Gewinns ist das Vorsichtsprinzip allerdings nicht erforderlich. Dort wo unternehmensrechtlich der Grundsatz der Vorsicht zur Anwendung gelangt bestehen im Steuerrecht Wahlrechte und diese lassen sich mit dem Vorsichtsprinzip nicht vereinen.<sup>60</sup>

## 2 Bewertungsvorschriften im EStG

Wie bereits oben dargestellt wird bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich das Betriebsvermögen am Ende eines Wirtschaftsjahres mit dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres verglichen. Daraus ergibt sich die Notwendigkeit jeweils zum Bilanzstichtag eine Vermögensaufstellung zu machen und dieses Vermögen zu bewerten.<sup>61</sup> Aus diesem Grund haben die Bewertungsvorschriften für die Gewinnermittlung große Bedeutung.<sup>62</sup>

### 2.1 Allgemeines

Bestimmungen für die Bewertung von Wirtschaftsgütern enthält das BewG.<sup>63</sup> Die Regelungen des BewG gelten allerdings nur insoweit, als die einzelnen Abgabengesetze keine eigenen Bewertungsvorschriften enthalten. Mit § 6 EStG wurde für das Ertragsteuerrecht eine eigenständige Bewertungsvorschrift eingeführt. Dem BewG kommt daher in diesem Bereich nur noch subsidiäre Bedeutung zu, dh nur wenn § 6 EStG keine Aussage über die Bewertung eines Wirtschaftsgutes trifft, sind die allgemeinen Bewertungsregeln des BewG heranzuziehen. Die Bewertungsvorschriften des § 6 EStG gelten für die betrieblichen Einkünfte von natürlichen Personen, Personengesellschaften und auch für Körperschaften. Bei den Körperschaften ergibt sich die Anwendung des § 6 EStG aus § 7 Abs 2 KStG, der auf die einkommensteuerlichen Vorschriften verweist.<sup>64</sup> § 6 EStG ist grds auf alle Gewinnermittlungsarten anzuwenden.<sup>65</sup> Beim Betriebsvermögensvergleich ist § 6 EStG für die Bewertung der Bilanzansätze heranzuziehen. Während dies für den Betriebsvermögensvergleich gem § 4 Abs 1 EStG

---

<sup>60</sup> Doralt in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 4 Rz 127; Hirschler, in Bertl et al. 151 (158).

<sup>61</sup> Doralt/Ruppe, I<sup>11</sup> Rz 298; Heinrich, Österreichisches Steuerrecht 2013 (2013) (65).

<sup>62</sup> Mayr in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 6 Rz 1.

<sup>63</sup> BGBl 1955/148, idF BGBl I 2015/34.

<sup>64</sup> Mayr in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 6 Rz 1f; Laudacher in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 6 Rz 1; Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 6 Rz 1 (Stand: 1.5.2015, rdb.at); Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 6 Rz 2.

<sup>65</sup> Mayr in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 6 Rz 2; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch (1993), § 6 Rz 2.

uneingeschränkt gilt, wird beim Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG die Regelung des § 6 EStG durch das Maßgeblichkeitsprinzip zT eingeschränkt. Die Bestimmungen des § 6 EStG spielen auch beim EAR eine Rolle. Dies ist immer dort der Fall, wo eine Bewertung von Wirtschaftsgütern vorgenommen wird, wie bspw beim Anlagevermögen.<sup>66</sup>

## 2.2 Wirtschaftsgut

Gegenstand der Bewertung des § 6 EStG und somit Voraussetzung für die Anwendung der Bewertungsvorschriften ist das Vorliegen eines Wirtschaftsgutes.<sup>67</sup> Eine Definition des Begriffes lässt sich aus dem Gesetz nicht ableiten.<sup>68</sup> Aus diesem Grund wurde von der Judikatur eine Definition geformt.<sup>69</sup> Danach sind Wirtschaftsgüter „*alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbaren Güter jeder Art.*“ Darunter sind nicht nur körperliche Gegenstände zu verstehen, sondern auch rechtliche und tatsächliche Zustände.<sup>70</sup> Selbständige Bewertungsfähigkeit wird dann angenommen, wenn für ein Wirtschaftsgut im Rahmen des Gesamtaufpreises des Unternehmens ein besonderes Entgelt angesetzt werden kann.<sup>71</sup> Für die Beurteilung ob ein Wirtschaftsgut vorliegt kommt es in erster Linie auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise und nicht auf zivilrechtliche Gesichtspunkte an.<sup>72</sup> Jedoch spricht die Judikatur der zivilrechtlichen Selbständigkeit Indizwirkung zu.<sup>73</sup>

## 2.3 Steuerliche Bewertungsgrundsätze

Neben den GoB sind für die Bewertung von Wirtschaftsgütern die allgemeinen Bewertungsgrundsätze zu beachten.<sup>74</sup> Im Folgenden werden mit dem Realisationsprinzip, dem Grundsatz der Einzelbewertung, dem Stichtagsprinzip und dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit vier sehr bedeutende Grundsätze erläutert. Stpfl die ihren Gewinn nach § 5 Abs 1 EStG ermitteln sind zusätzlich an die unternehmensrechtlichen Bewertungsgrundsätze gebunden. Dazu zählt insbesondere das Imparitätsprinzip als eine

<sup>66</sup> Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch § 6 Rz 2.

<sup>67</sup> Mayr in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 6 Rz 2b; Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 6 Rz 2.

<sup>68</sup> Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch § 6 Rz 8.

<sup>69</sup> Marschner in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 4 Rz 66.

<sup>70</sup> VwGH 23.02.2010, 2008/15/0027; 19.05.2005, 2000/15/0093; 5.8.1992, 90/13/0138; 12.01.1983, 82/13/0174, VwSlg 6125 F/1986.

<sup>71</sup> VwGH 21.10. 1999, 94/15/0088.

<sup>72</sup> Zorn/Varro in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 4 Rz 32; Marschner in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 4 Rz 67.

<sup>73</sup> VwGH 19.05.2005, 2000/15/0093.

<sup>74</sup> Doralt/Ruppe, I<sup>11</sup> Rz 299ff.

Erscheinungsform des Vorsichtsprinzips. Ansonsten bestehen zwischen steuerlichen und unternehmensrechtlichen Bewertungsgrundsätzen keine allzu großen Unterschiede.<sup>75</sup>

### 2.3.1 Vorsichtsprinzip

Der Grundsatz der Vorsicht ist in § 201 Abs 2 Z 4 UGB normiert. Er soll im Zweifelsfall zu einer Bewertung führen, die dem niedrigeren Wert den Vorzug gibt. Damit dient das Vorsichtsprinzip va dem Gläubigerschutz. Grds lassen sich zwei Ausprägungsformen des Vorsichtsprinzips unterscheiden:<sup>76</sup>

#### 2.3.1.1 Realisationsprinzip

Das Realisationsprinzip soll sicherstellen, dass die Wertansätze von Wirtschaftsgütern nicht über den Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegen, solange der Mehrwert nicht durch einen Umsatzakt verwirklicht wird.<sup>77</sup> Mit anderen Worten: Gewinne dürfen erst dann ausgewiesen werden wenn sie realisiert sind. Das Realisationsprinzip gilt sowohl für Stpfl die ihren Gewinn nach § 4 Abs 1 EStG ermitteln, als auch für jene, die einen Betriebsvermögensvergleich gem § 5 EStG vornehmen.<sup>78</sup> Für § 5 Abs 1 Ermittler leitet sich das Realisationsprinzip aus § 201 Abs 2 Z 4 lit a UGB ab und gelangt über den Maßgeblichkeitsgrundsatz in die steuerliche Gewinnermittlung.<sup>79</sup> Für die rein steuerrechtliche Gewinnermittlung findet sich das Realisationsprinzip im sog Anschaffungswertprinzip wider. Gem § 6 Z 1 und Z 2 EStG dürfen Wirtschaftsgüter höchstens zu ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden.<sup>80</sup>

#### 2.3.1.2 Imparitätsprinzip

Nach dem Imparitätsprinzip sind bei der Bewertung erkennbare Risiken und drohende Verluste zu berücksichtigen.<sup>81</sup> Während also Wertsteigerungen vor ihrer Realisierung noch keine Berücksichtigung finden, müssen Verluste im Betriebsvermögen auch dann

---

<sup>75</sup> Mayr, Steuerliche Bewertungsgrundsätze, in GedS für Wolfgang Gassner (2005) 263 (265); Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 6 Rz 12.

<sup>76</sup> Laudacher in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 6 Rz 23; Mayr in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 6 Rz 33f.

<sup>77</sup> Mayr in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 6 Rz 34; Vanas, Bilanzrecht<sup>2</sup> 12.

<sup>78</sup> VwGH 29.04.2003, 99/14/0112.

<sup>79</sup> Mayr in GedS für Wolfgang Gassner 263 (267).

<sup>80</sup> Mayr in GedS für Wolfgang Gassner 263 (266); Mayr, Gewinnrealisierung und Anschaffungszeitpunkt, RdW 2000, 381 (382).

<sup>81</sup> Laudacher in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 6 Rz 23.

ausgewiesen werden, wenn sie noch nicht realisiert wurden. Durch die unterschiedliche Behandlung nicht realisierter Verluste einerseits und nicht realisierter Gewinne andererseits, gelangt dieser Grundsatz zu seinem Namen.<sup>82</sup> Das Imparitätsprinzip gilt nur für Stpfl die ihren Gewinn nach § 5 EStG ermitteln.<sup>83</sup>

### 2.3.2 Grundsatz der Einzelbewertung

Für das Steuerrecht ist der Grundsatz der Einzelbewertung in § 6 EStG normiert.<sup>84</sup> Er besagt, dass jedes Wirtschaftsgut bei der Aufstellung der Bilanz einzeln bewertet werden muss.<sup>85</sup> Zweck der Einzelbewertung ist es den Wertausgleich zu verhindern, der durch die Saldierung von Wertminderungen und Werterhöhungen entsteht.<sup>86</sup> Durch die Saldierung von Wertänderungen der Wirtschaftsgüter würde nämlich ein dem Imparitäts- und Anschaffungskostenprinzip widersprechender Gewinn ausgewiesen.<sup>87</sup> Der Einzelbewertungsgrundsatz kennt allerdings auch Ausnahmen: Zu Vereinfachungszwecken können nämlich gleichartige Wirtschaftsgüter auch im Wege einer Sammelbewertung erfasst werden.<sup>88</sup> Gem § 209 Abs 2 UGB eignen sich dafür bspw Gegenstände des Finanzanlage- und Vorratsvermögens, Wertpapiere des UV, sowie andere bewegliche Vermögensgegenstände die gleichartig sind. Gleichartigkeit iSd Rsp bedeutet, dass die Wirtschaftsgüter in ihrem Aussehen, ihrer Preisstruktur und im Verwendungszweck gleichartig sein müssen.<sup>89</sup>

Eine weitere Ausnahme besteht in der sog Festwertmethode für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens.<sup>90</sup>

### 2.3.3 Stichtagsprinzip

Die Verankerung des Stichtagsprinzips im Steuerrecht ergibt sich aus der Gewinndefinition des § 4 Abs 1 EStG. Unternehmensrechtlich ist es in § 201 Abs 2 Z 3 UGB normiert.<sup>91</sup> Nach dem Stichtagsprinzip hat sich die Bewertung in der Bilanz nach

<sup>82</sup> *Mayr* in *Doralt*, EStG I<sup>17</sup> § 6 Rz 50.

<sup>83</sup> *Fraberger/Petritz* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 201 Rz 157.

<sup>84</sup> *Laudacher* in *Jakom*, EStG<sup>8</sup> § 6 Rz 12; *Doralt/Ruppe*, I<sup>11</sup> Rz 300; *Heinrich*, Steuerrecht 66; *Achatz*, Fachwörterbuch<sup>2</sup> 175.

<sup>85</sup> *Achatz*, Fachwörterbuch<sup>2</sup> 175.

<sup>86</sup> *Mayr* in *Doralt*, EStG I<sup>17</sup> § 6 Rz 5; *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 6 Rz 17.

<sup>87</sup> *Heinrich*, Steuerrecht 66.

<sup>88</sup> *Laudacher* in *Jakom*, EStG<sup>8</sup> § 6 Rz 17; *Doralt/Ruppe*, I<sup>11</sup> Rz 304; *Heinrich*, Steuerrecht 66.

<sup>89</sup> VwGH 20.10.1999, 93/13/0063.

<sup>90</sup> *Laudacher* in *Jakom*, EStG<sup>8</sup> § 6 Rz 20 ; *Doralt/Ruppe*, I<sup>11</sup> Rz 304; *Heinrich*, Steuerrecht 66.

<sup>91</sup> *Mayr* in *GedS für Wolfgang Gassner* 263 (275).

jenen Verhältnissen zu richten, wie sie sich dem Unternehmer am Bilanzstichtag darstellen. Wertbeeinflussende Umstände, das sind Wertänderungen die nach dem Bilanzstichtag eintreten, sind in der Bilanz nicht zu berücksichtigen. Dies auch dann nicht, wenn sie dem Unternehmer vor der Bilanzerstellung bekannt werden. Sie dürfen erst im darauffolgenden Wirtschaftsjahr in die Bilanz einfließen. Hingegen sind werterhellende Umstände, die objektiv am Bilanzstichtag bereits bestanden haben, aber dem Unternehmer erst zwischen Bilanzstichtag und Bilanzerstellung bekannt werden, zu berücksichtigen.<sup>92</sup>

Beispiel:

*Einem bilanzierenden Transportunternehmen mit Bilanzstichtag 31.12.2014 und Geschäftsbeziehungen nach Russland wird im Jänner 2015 ein LKW in Moskau gestohlen; der LKW ist in der Bilanz zum 31.12. 2014 zu berücksichtigen, weil der Diebstahl des LKW dem Wirtschaftsjahr 2015 zuzurechnen ist.*

*Wird der LKW hingegen bereits zwischen Weihnachten und Silvester 2014 in Moskau gestohlen und wird dies erst Mitte Jänner gemeldet, ist die Meldung ein werterhellendes Ereignis über die Verhältnisse am Bilanzstichtag, sodass der LKW in der Bilanz zum 31.12. 2014 nicht mehr auszuweisen ist.<sup>93</sup>*

### 2.3.4 Bewertungsstetigkeit

Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit ist für das Unternehmensrecht in § 201 Abs 2 Z 1 UGB kodifiziert und er verlangt die „*unveränderte Beibehaltung einmal gewählter Bewertungs- und Abschreibungsmethoden*“.<sup>94</sup> Als allgemeiner GoB ist die Bewertungsstetigkeit steuerrechtlich für § 5 EStG Ermittler über das Maßgeblichkeitsprinzip wirksam, soweit das EStG keine abweichenden Regelungen trifft. Aufgrund des § 4 Abs 2 EStG gilt der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit auch für Stpfl die ihren Gewinn nach § 4 Abs 1 EStG ermitteln.<sup>95</sup> Dieser Grundsatz verbietet es also von einmal gewählten Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden willkürlich abzugehen.<sup>96</sup> Damit soll das Zustandekommen einer aussagekräftigen Bilanz erreicht werden, was nur dann möglich ist, wenn jede Bilanz von den gleichen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen ausgeht.<sup>97</sup>

<sup>92</sup> Mayr in GedS für Wolfgang Gassner 263 (275f); Mayr in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 6 Rz 14f; Laudacher in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 6 Rz 5; Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 6 Rz 15.

<sup>93</sup> In Anlehnung an Mayr in GedS für Wolfgang Gassner 263 (277).

<sup>94</sup> Mayr in GedS für Wolfgang Gassner 263 (279).

<sup>95</sup> Laudacher in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 6 Rz 10.

<sup>96</sup> Heinrich, Steuerrecht 65.

<sup>97</sup> Mayr in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 6 Rz 25.



## C RÜCKSTELLUNGEN – ALLGEMEINE BETRACHTUNGEN

### 1 Rechtsquellen

Mit Art I Z 6 StRefG 1993, BGBl 818 wurde erstmalig eine eigene steuerliche Rechtsgrundlage für Rückstellungen im EStG geschaffen. § 9 Abs 1 EStG idF ab dem StRefG 1993 sieht die Rückstellungsbildung für folgende Fälle vor:

- Anwartschaften auf Abfertigungen
- laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen
- sonstige ungewisse Verbindlichkeiten und
- drohende Verluste aus schwebenden Geschäften<sup>98</sup>

Die Rückstellungen für Anwartschaften auf Abfertigungen, Jubiläumsgelder und Pensionen sowie für laufende Pensionen regelt das EStG im § 14. Sie werden als Sonderfälle der Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten angesehen.<sup>99</sup> Die Auslegung der §§ 9 und 14 EStG orientiert sich am steuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzip und am Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird zwar im § 9 EStG nicht explizit erwähnt, allerdings lässt sich seine Anwendbarkeit aus den ErläutRV ableiten.<sup>100</sup>

Unternehmensrechtlich werden Rückstellungen in § 198 Abs 8 und 9 UGB geregelt.<sup>101</sup> Diese Bestimmung wurde durch das RLG<sup>102</sup> eingeführt. Davor waren Rückstellungen nur in den Gliederungsvorschriften erwähnt. Das damalige HGB kannte den Begriff der Rückstellungen nicht, sondern sprach von „Schulden“ als Überbegriff für alle bilanziellen Verpflichtungen.<sup>103</sup>

In § 198 Abs 8 wird der Ansatz von Rückstellungen und teilweise auch ihre Bewertung geregelt. Zusätzlich zu dieser Vorschrift enthält § 211 UGB noch Aussagen für die Bewertung von Rückstellungen. In § 198 Abs 9 UGB ist die Bilanzierung von passiven latenten Steuern normiert.<sup>104</sup>

---

<sup>98</sup> Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 11; Laudacher in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 9 Rz 1; Knechtl in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 9 Rz 1 (Stand: 1.10.2014, rdb.at); Kirchmayr, Rückstellungen, in GedS für Wolfgang Gassner (2005) 495 (497).

<sup>99</sup> Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 11.

<sup>100</sup> Aichwalder, Rückstellungen im Steuerrecht und ihre Anerkennung in *Urnik/Fritz-Schmied*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht (2009), 119 (122).

<sup>101</sup> Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 12.

<sup>102</sup> BGBl 1990/475.

<sup>103</sup> Altenburger in Zib/Dellinger (Hrsg), Großkommentar UGB III/1 (2013) § 198 Rz 90f; Konezny in Hirschler, Bilanzrecht §198 Abs 8 Rz 115f.

<sup>104</sup> Konezny in Hirschler, Bilanzrecht §198 Abs 8 Rz 115f.

## 2 Der Begriff der Rückstellung

Sowohl in den unternehmensrechtlichen Gesetzesvorschriften als auch im EStG gibt es keine allgemeine Definition von Rückstellungen.<sup>105</sup> Gem § 198 Abs 8 Z 1 UGB sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt des Eintritts unbestimmt sind. Diese Rückstellungsdefinition beruht auf der von der Bilanz-Richtlinie vorgegebenen Rückstellungsdefinition, welche durch das EU-GesRÄG in das österreichische Recht umgesetzt wurde.<sup>106</sup>

Allgemein formuliert dürfen Rückstellungen nur für betrieblich veranlasste zukünftige Ausgaben, die wirtschaftlich dem abgelaufenen Wirtschaftsjahr zuzurechnen sind, gebildet werden.<sup>107</sup> Zudem sind Rückstellungen regelmäßig mit einer gewissen Unsicherheit behaftet. Diese Unsicherheit kann sich sowohl auf den Eintritt der Leistungsverpflichtung beziehen als auch auf deren Höhe. Allerdings kann das Unsicherheitskriterium nicht als allgemein gültiges Definitionsmerkmal herangezogen werden. So müssen bspw Drohverlustrückstellungen auch dann ausgewiesen werden, wenn sie sicher sind.<sup>108</sup>

Vereinfacht formuliert besteht der Sinn und Zweck von Rückstellungen darin, eine künftige Betriebsausgabe zeitlich vorzuziehen. Rückstellungen dürfen daher aus steuerlicher Sicht nur dann gebildet werden, wenn sie im Zeitpunkt ihres tatsächlichen Anfallens als Betriebsausgaben einzustufen sind bzw einzustufen wären, sie also nicht als Anschaffungs- oder Herstellungskosten aktiviert werden müssen. Mit anderen Worten: Was nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden kann, kann steuerlich auch nicht rückgestellt werden.<sup>109</sup>

### 2.1 Der unternehmensrechtliche Rückstellungsbegriff

Im Unternehmensrecht lassen sich Rückstellungen zusammenfassend beschreiben als Passivposten für Verluste, Verbindlichkeiten oder Aufwendungen, die ihrer Entstehung oder ihrer Höhe nach ungewiss sind und die der Periode ihrer Verursachung zugerechnet werden sollen.<sup>110</sup> Diese betriebswirtschaftliche Definition von Rückstellungen lässt sich

---

<sup>105</sup> Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch<sup>8</sup> 482.

<sup>106</sup> Mayr, Rückstellungen, 180; Altenburger in Zib/Dellinger, UGB III/1 § 198 Rz 94.

<sup>107</sup> Aichwalder in Urnik/Fritz-Schmied 119 (121).

<sup>108</sup> Kirchmayr in GedS für Wolfgang Gassner 495 (498).

<sup>109</sup> Mayr, Rückstellungen 110.

<sup>110</sup> Konezny in Hirschler, Bilanzrecht §198 Abs 8 Rz 122; Altenburger in Zib/Dellinger, UGB III/1 § 198 Rz 96.

auch auf § 198 Abs 8 UGB anwenden, da diese Umschreibung noch keine Aussage darüber trifft, ob nun eine Passivierungspflicht oder ein Passivierungswahlrecht besteht.<sup>111</sup>

### 2.1.1 Beziehung des Rückstellungsbegriffs zu den klassischen Bilanztheorien

Wie bereits oben erwähnt existiert kein einheitlicher Rückstellungsbegriff. Bei der Definition von Rückstellungen kommt es mitunter auch auf die Zielsetzung an, welche mit der Bilanzerstellung verfolgt wird. So kommen aus betriebswirtschaftlicher Sicht die statische und die dynamische Bilanzauffassung zu unterschiedlichen Definitionen des Rückstellungsbegriffes.

#### 2.1.1.1 Rückstellungen nach statischer Bilanzauffassung

Sinn und Zweck einer Bilanz im Lichte der statischen Bilanzauffassung ist es, dem Unternehmer und jedem außenstehenden Dritten einen Überblick über die Vermögenslage des Unternehmens am Bilanzstichtag zu verschaffen.<sup>112</sup> Das Ziel dieser Art von Bilanzauffassung besteht in erster Linie in der stichtagsbezogenen (statischen) Ermittlung des Reinvermögens in der Bilanz. Hingegen erfüllt die GuV als Erfolgsrechnung bei der statischen Bilanzauffassung nur eine nebensächliche Funktion. Die Bilanz hat also in diesem Sinne eine Informationsfunktion. Sie soll in erster Linie das individuelle Vermögen eines Unternehmens abbilden. Was nun die Passivseite der Bilanz anbelangt, so soll diese lediglich Schulden im Rechtssinne enthalten. Daher wird für ungewisse Schulden (= Rückstellungen) regelmäßig der Tatbestand der Außenverpflichtung gegenüber einer unternehmensexternen Partei gefordert.<sup>113</sup> In diesem Zusammenhang haben Rückstellungen die Aufgabe, ungewisse Schulden oder Lasten zu erfassen und damit den Schuldausweis über die Verbindlichkeiten hinaus zu vervollständigen.<sup>114</sup>

---

<sup>111</sup> *Altenburger* in *Zib/Dellinger*, UGB III/1 § 198 Rz 97.

<sup>112</sup> *Loose*, Rückstellungen für Umweltverbindlichkeiten (1993) 4.

<sup>113</sup> *Velte*, Bewertung von sonstigen langfristigen Rückstellungen nach dem RÄG 2014 und AbgÄG 2014, RWZ 2015, 263 (263f).

<sup>114</sup> *Altenburger* in *Zib/Dellinger*, UGB III/1 § 198 Rz 103.

### 2.1.1.2 Rückstellungen nach dynamischer Bilanzauffassung

Nach der dynamischen Bilanzauffassung dient die Bilanz einer periodengerechten Ermittlung des Gewinns.<sup>115</sup> Im Mittelpunkt steht hier die Ermittlung des betrieblichen Erfolgs anhand der GuV.<sup>116</sup> Daher sollen Rückstellungen die vollständige Erfassung aller Aufwendungen bis zum Bilanzstichtag und so eine periodenrichtige Erfolgsermittlung sicherstellen. Es soll hier nicht darauf ankommen, ob den zu verbuchenden Aufwendungen bereits Verpflichtungen gegenüberstehen. So sind bspw. Instandhaltungsaufwendungen bereits in dem Geschäftsjahr zu verbuchen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Dies auch dann, wenn die Instandhaltung im folgenden Geschäftsjahr durchgeführt wird.<sup>117</sup> Es kommt hier also zu einem umfassenden Rückstellungsausweis, der auch Rückstellungen für reine Innenverpflichtungen erfasst. In diesem Sinne ist auch der Rückstellungsbegriff dynamisch zu verstehen.<sup>118</sup>

Klar ist, dass der Rückstellungsbegriff des österreichischen UGB über jenen der statischen Bilanztheorie hinausgeht und am ehesten jenem der dynamischen Bilanztheorie entspricht.<sup>119</sup>

## 2.2 Der steuerrechtliche Rückstellungsbegriff

Im Ertragsteuerrecht gibt es nach ständiger Rsp des VwGH einen eigenen steuerlichen Rückstellungsbegriff.<sup>120</sup> Die Eigenständigkeit des Begriffes im Steuerrecht ist ein Resultat der verschiedenen Zielsetzungen von Steuerbilanz einerseits und Unternehmensbilanz andererseits.<sup>121</sup> Als Voraussetzung für das Vorliegen einer Rückstellung iSd Steuerrechts verlangt der VwGH regelmäßig, „*dass ein die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art, dessen wirtschaftliche Veranlassung im Abschlussjahr gelegen ist, ernsthaft, somit mit größter Wahrscheinlichkeit, droht.*“<sup>122</sup> Dabei betont der VwGH seit jeher die große Bedeutung der Auslegung des steuerlichen Rückstellungsbegriffs am

---

<sup>115</sup> Loose, Rückstellungen 6.

<sup>116</sup> Velte, RWZ 2015, 263 (264).

<sup>117</sup> Altenburger in Zib/Dellinger, UGB III/1 § 198 Rz 105.

<sup>118</sup> Velte, RWZ 2015, 263 (264).

<sup>119</sup> Altenburger in Zib/Dellinger, UGB III/1 § 198 Rz 105f.

<sup>120</sup> Laudacher in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 9 Rz 8; Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 12; Konezny in Hirschler, Bilanzrecht §198 Abs 8 Rz 185; Titz, Bilanzsteuerrecht 158.

<sup>121</sup> Doralt in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 9 Rz 10/2.

<sup>122</sup> VwGH 25.04.2013, 2010/15/0157; 29.11.2006, 2002/13/0176; 26.07.2006, 2006/14/0106; 13.04.2005, 2001/13/0122; 26.05.2004, 2000/14/0181.

Leistungsfähigkeitsprinzip.<sup>123</sup> Auch den ErläutRV ist zu entnehmen, dass sich der Gesetzgeber bei Einführung des § 9 EStG am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierte.<sup>124</sup>

Vergleicht man die steuerlichen und die unternehmensrechtlichen Regelungen, so kann festgehalten werden, dass die taxative Aufzählung in § 9 Abs 1 EStG die steuerliche Bildung von Rückstellungen gegenüber der unternehmensrechtlichen Rückstellungsbildung erheblich einschränkt.<sup>125</sup> Der wohl größte Unterschied zwischen der unternehmensrechtlichen und der steuerlichen Rückstellungsregelung besteht darin, dass im Steuerrecht die Bildung von Aufwandsrückstellungen, von pauschalen Rückstellungen und von Rückstellungen anlässlich Firmenjubiläen nicht zulässig ist.<sup>126</sup>

### 3 Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen

Weil das Gesetz die einzelnen Voraussetzungen für die Rückstellungsbildung nicht eindeutig regelt, haben sich die Gerichte und auch das Schrifttum näher damit beschäftigt. Dabei wurde auf den in der Praxis wohl bedeutendsten Fall der Verbindlichkeitsrückstellung besonderes Augenmerk gelegt.<sup>127</sup>

Die allgemeinen Ansatzvoraussetzungen für Rückstellungen im Steuerrecht sind überblicksmäßig folgende:

- es müssen konkrete Umstände für eine Verpflichtung bzw den drohenden Verlust nachgewiesen werden, die den Einzelfall betreffen;<sup>128</sup>
- mit dem Vorliegen eines Verlustes oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit muss ernsthaft gerechnet werden;<sup>129</sup>
- die wirtschaftliche Verursachung muss im Zeitraum vor dem Bilanzstichtag liegen;<sup>130</sup>
- die Umstände müssen bis zur Bilanzerstellung bekannt werden;<sup>131</sup>

---

<sup>123</sup> *Laudacher* in *Jakom*, EStG<sup>8</sup> § 9 Rz 8; *Knechtli* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 9 Rz 2; *Titz*, Bilanzsteuerrecht 158.

<sup>124</sup> ErläutRV 1237 BlgNR 18. GP 50.

<sup>125</sup> *Aichwalder* in *Urnik/Fritz-Schmied* 119 (136); *Doralt/Ruppe*, I<sup>11</sup> Rz 402.

<sup>126</sup> *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 15; *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht §198 Abs 8 Rz 186f; *Doralt/Ruppe*, I<sup>11</sup> Rz 402.

<sup>127</sup> *Titz*, Bilanzsteuerrecht 163f.

<sup>128</sup> Aus dieser Voraussetzung resultiert das Verbot von Pauschalrückstellungen im Steuerrecht (*Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht §198 Abs 8 Rz 186).

<sup>129</sup> VwGH 30.10.2003, 99/15/0261; 27.11.2001, 2001/14/0081; 27.03.1996, 93/15/0223; 21.06.1994, 91/14/0165.

<sup>130</sup> VwGH 26.07.2006, 2006/14/0106; 26.05.2004, 99/14/0261; 30.10.2003, 99/15/0261; 27.11.2001, 2001/14/0081; 25.01.1994, 90/14/0073.

<sup>131</sup> VwGH 26.07.2006, 2006/14/0106.

Die Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen werden etwas später im Punkt D bei den einzelnen Rückstellungsarten detaillierter erörtert.

### 4 Die Abgrenzung von Rückstellungen gegenüber anderen Passivposten in der Bilanz

Bei der Abgrenzung zwischen Rückstellungen und anderen passiven Bilanzposten wie zB Verbindlichkeiten, Abschreibungen und Rücklagen treten häufig Probleme auf. Es kann nicht immer eine eindeutige Trennlinie gezogen werden. Folgendes Kapitel soll nun anhand der vorhandenen Literatur und Judikatur die einzelnen Unterscheidungsmerkmale herausarbeiten und so Klarheit in den Dschungel der passiven Bilanzposten zu bringen.

#### 4.1 Abgrenzung zu Verbindlichkeiten

Das Charakteristikum von Rückstellungen ist die Ungewissheit einer künftigen Verpflichtung. Hingegen stehen bei Verbindlichkeiten sowohl das Bestehen einer Verpflichtung als auch ihre Höhe bereits fest. Fällt also das Element der Ungewissheit der Schuldnerfüllung weg, so ist die Verpflichtung durch eine Verbindlichkeit auszuweisen.<sup>132</sup> Es ist jedoch in der Literatur umstritten worauf genau sich das Element der Ungewissheit bezieht. Nach überwiegender Meinung können Rückstellungen auch dann gebildet werden, wenn ein Aufwand dem Grunde nach bereits sicher, hinsichtlich der Höhe aber noch ungewiss ist. Grund und Höhe haben demnach bei der Abgrenzung den gleichen Stellenwert.<sup>133</sup> Diese Ansicht entspricht auch der Meinung des VwGH, der auch dann die Bildung einer Rückstellung zulässt, wenn ein Aufwand schon sicher, der Höhe nach aber noch ungewiss ist.<sup>134</sup> Nach der Auffassung von *Doralt* grenzt das Gesetz (§ 198 Abs 8 Z 1 UGB) nicht eindeutig ab, wenn es Rückstellungen auch für sichere Verbindlichkeiten zulässt. Er schließt sich der Meinung von *Lechner* an, und nimmt bei dem Grunde nach sicheren Verpflichtungen bereits eine Verbindlichkeit an, deren Höhe zu schätzen ist.<sup>135</sup> Anders als §198 Abs 8 Z 1 UGB kann aus § 9 EStG nicht eindeutig abgeleitet werden, dass nur der Höhe nach unsichere Verpflichtungen als Rückstellungen auszuweisen sind. Rein nach dem Wortlaut des § 9 Abs 3 EStG wäre es nach *Mayr* möglich dem Grunde nach gewisse Verbindlichkeiten, nicht als Rückstellung, sondern als Verbindlichkeit

---

<sup>132</sup> *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht §198 Abs 8 Rz 122; *Laudacher* in *Jakom*, EStG<sup>8</sup> § 9 Rz 6.

<sup>133</sup> *Mayr*, Rückstellungen 255; *Titz*, Bilanzsteuerrecht 162f.

<sup>134</sup> VwGH 25.06.2008, 2006/15/0059; 15.07.1998, 97/13/0190.

<sup>135</sup> *Doralt* in *Doralt*, EStG I<sup>17</sup> § 9 Rz 7/3.

auszuweisen. Allerdings entspreche es nicht dem Sinn und Zweck des § 9 Abs 3 EStG eine Abgrenzung zwischen Verbindlichkeiten und Verbindlichkeitsrückstellungen vorzunehmen. Doch sei es aus ertragsteuerrechtlicher Sicht nicht ganz ausgeschlossen, eine nur der Höhe nach ungewisse Verpflichtung als Verbindlichkeit zu erfassen.<sup>136</sup>

Im Hinblick auf die unterschiedlichen Rechtsfolgen, die an Rückstellungen einerseits und an Verbindlichkeiten andererseits gekoppelt sind, kommt der Abgrenzung in der Praxis eine nicht unerhebliche Bedeutung zu.<sup>137</sup> So ist bspw bei Rückstellungen eine Abzinsung vorzunehmen, während Verbindlichkeiten nach hA keiner Abzinsung unterliegen bzw kommt nur dann eine Abzinsung in Betracht, wenn die Verbindlichkeit selbst Zinskomponenten enthält.<sup>138</sup> Zudem käme es bei einer Abgrenzung dem Grunde nach zu einer Durchbrechung der Maßgeblichkeit, da gem § 198 Abs 8 UGB Rückstellungen auch für Verpflichtungen zu bilden sind, deren Höhe noch ungewiss ist.<sup>139</sup>

### 4.2 Abgrenzung zu Rücklagen

Rücklagen sind aus den Erträgen des Unternehmens gebildetes Eigenkapital. Auch Rücklagen werden für künftige Aufwendungen gebildet, allerdings besteht bei Rücklagen keine Verpflichtung Dritten gegenüber.<sup>140</sup> Sinn und Zweck von Rücklagen ist es das Eigenkapital stärken. Sie dienen bspw dazu, Geschäftsrisiken auszugleichen oder Investitionsvorhaben aus Eigenmitteln finanzieren zu können.<sup>141</sup> Es gibt Kapitalrücklagen, welche durch Einlagen der Gesellschafter gebildet werden und Gewinnrücklagen. Sie werden durch Thesaurierung, also durch das Einbehalten von Gewinnen gebildet.<sup>142</sup> Aufgrund des Prinzips der periodengerechten Gewinnermittlung sind Rücklagen in dem Jahr zu versteuern, in dem die entsprechenden Erträge erwirtschaftet wurden. Daher können Rücklagen in der Unternehmensbilanz nur zu Lasten des Gewinnes gebildet werden, in der Steuerbilanz sind sie Teil des Gewinnes. Nur in Ausnahmefällen müssen Rücklagen nicht versteuert werden. Demgegenüber sind Rückstellungen nicht Eigenkapital, sondern Fremdkapital. Die Zuordnung im Einzelfall ist allerdings häufig umstritten und bereitet oft Schwierigkeiten.<sup>143</sup>

---

<sup>136</sup> *Mayr*, Rückstellungen 257.

<sup>137</sup> *Titz*, Bilanzsteuerrecht 163

<sup>138</sup> *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichl*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 54.

<sup>139</sup> *Titz*, Bilanzsteuerrecht 163.

<sup>140</sup> *Doralt* in *Doralt*, EStG I<sup>17</sup> § 9 Rz 29.

<sup>141</sup> *Doralt*, Steuerrecht 2014/15: ein systematischer Überblick<sup>16</sup> (2014) Rz 99.

<sup>142</sup> *Thiel*, Bilanzrecht<sup>4</sup> (1990), Rz 98.

<sup>143</sup> *Doralt/Ruppe*, I<sup>11</sup> Rz 396f; *Kornthner*, Rückstellungen aus unternehmens- und steuerrechtlicher Sicht, VWT 2013, 75 (81).

### 4.3 Abgrenzung zu passiven Rechnungsabgrenzungsposten

Diese Abgrenzung soll nach hA anhand der Zielsetzung erfolgen.<sup>144</sup> Während Rückstellungen bekanntlich Aufwendungen eines abgelaufenen Geschäftsjahres beinhalten, die in den folgenden Geschäftsjahren zu Zahlungen führen, dienen Rechnungsabgrenzungsposten dazu Ausgaben bzw Einnahmen jener Periode zuzurechnen, zu der sie wirtschaftlich gehören. Sie dienen somit der Ertragsabgrenzung.<sup>145</sup>

Beispiel:

*Ein Hausbesitzer bezahlt für die Wartung der Zentralheizungsanlage dem Installateur das Wartungsentgelt für den Zeitraum 1.7. bis 30.6. des nächsten Jahres im Voraus. Der Installateur nimmt die Hälfte der Wartungsgebühr im Jahresabschluss zum 31. 12. in den Ertrag, die zweite Hälfte grenzt er hingegen passiv ab, weil dieser Ertrag erst in das nächste Jahr gehört.*<sup>146</sup>

### 4.4 Abgrenzung zu Abschreibungen

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob ein erkennbar gewordener Verlust aktivisch, dh durch die Abwertung von Vermögensgegenständen, oder passivisch, also durch die Bildung einer Rückstellung zu berücksichtigen ist. In Österreich vertritt die hM die Ansicht, dass eine Wertminderung auf der Aktivseite der Bilanz in erster Linie durch die Abschreibung des Aktivpostens zu berücksichtigen ist und die Bildung von Rückstellungen nur in folgenden Fällen zulässig ist:

- wenn das Aktivum bereits vollständig abgeschrieben wurde, oder
- wenn das Aktivum nicht bilanzierungsfähig ist oder einem Bilanzierungsverbot unterliegt.<sup>147</sup>

Kann also ein drohender Verlust im Wege einer Teilwertabschreibung berücksichtigt werden, so geht diese einer Rückstellung vor.<sup>148</sup> Dies entspricht auch der Ansicht des VwGH. Er lässt die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung nicht zu, wenn sich die ungewisse Verpflichtung auf aktivierungspflichtige Aufwendungen bezieht. Eine künftige Abschreibung dürfe nämlich nicht im Wege einer Rückstellung vorweggenommen werden.<sup>149</sup>

---

<sup>144</sup> Hilber, in Torggler, Unternehmensgesetzbuch Kommentar (2013) § 198 Rz 67.

<sup>145</sup> Doralt/Ruppe, I<sup>11</sup> Rz 174f.

<sup>146</sup> In Anlehnung an Vanas, Bilanzrecht<sup>2</sup> 12.

<sup>147</sup> Bertl/Fraberger, Verluste: Abschreibung oder Rückstellung? RWZ 2000, 236 (236).

<sup>148</sup> Doralt in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 9 Rz 38.

<sup>149</sup> VwGH 26.05.2004, 99/14/0261.



Welche Methode gewählt wird, ist va im Hinblick auf die damit verbundenen Rechtsfolgen bedeutsam. Während nämlich Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zwingend mit dem Rückzahlungsbetrag anzusetzen sind und beim Wegfall des Wertminderungsgrundes gewinnerhöhend aufzulösen sind, besteht bei einer Teilwertabschreibung kein Wertaufholungsgebot. Ein gekürzter Teilwert kann solange beibehalten werden solange ein identisches Wirtschaftsgut besteht.<sup>150</sup>

### 5 Rückstellungen und Gewinnermittlungsart

Die Bildung einer Rückstellung ist von der Gewinnermittlungsart abhängig. Inhaltlich besteht hinsichtlich des Rückstellungsbegriffes kein Unterschied zwischen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG und § 5 Abs 1 EStG. Beide Gewinnermittlungsarten stellen auf die Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Stpfl ab. Aus den unternehmensrechtlichen GoB ergibt sich für § 5 Abs 1 Ermittler allerdings eine Verpflichtung zur Rückstellungsbildung, wenn eine solche Verpflichtung nach Unternehmensrecht besteht und das Steuerrecht nichts Abweichendes anordnet.<sup>151</sup> Der Verwaltungsgerichtshof hat diesbezüglich schon zahlreiche Erkenntnisse erlassen, deren Inhalt eine eindeutige Sprache sprechen.

#### 5.1 Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG

Bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG sind neben den allgemeinen GoB wegen der bei dieser Gewinnermittlungsart zu beachtenden Maßgeblichkeit auch die unternehmensrechtlichen GoB unter Berücksichtigung der zwingenden steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften zu beachten. Dies hat zur Folge, dass § 5 Ermittler auch im Steuerrecht unter Berücksichtigung des Maßgeblichkeitsprinzips zur Rückstellungsbildung verpflichtet sind, wenn das Unternehmensrecht zur Bildung von Rückstellungen verpflichtet.<sup>152</sup> Verboten hingegen § 9 EStG die Bildung einer Rückstellung für steuerliche Zwecke, so darf der Bilanzansatz der Unternehmensbilanz nicht in die Steuerbilanz übernommen werden. Räumt hingegen das Unternehmensrecht

---

<sup>150</sup> Bertl/Fraberger, RWZ 2000 (236); Moser, Unternehmensrechtliche und steuerliche Bilanzierung in der „Krise“, SWK 2001(149).

<sup>151</sup> Knechtl in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 9 Rz 2.

<sup>152</sup> VwGH 25.04.2013, 2010/15/0157; 26.07.2006, 2006/14/0106; 30.10.2003, 99/15/0261; 07.10.2003, 99/15/0246; 27.11.2001, 2001/14/0081.

dem Unternehmer ein Passivierungswahlrecht<sup>153</sup> ein, so hängt die Rückstellungsbildung im Steuerrecht von der Ausübung des Wahlrechtes im Unternehmensrecht ab. In diesem Fall ist also die Unternehmensbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich.<sup>154</sup>

## 5.2 Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG

Im Gegensatz zur Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG ist für den § 4 Abs 1-Ermittler grds keine Verpflichtung zur Rückstellungsbildung vorgesehen. Allerdings ist der Stpfl zur Rückstellungsbildung berechtigt, er hat diesbezüglich also ein Wahlrecht.<sup>155</sup> Das Unterlassen der Rückstellungsbildung macht die Bilanz nicht unrichtig und führt nach der Rsp auch zu keiner Bilanzberichtigung.<sup>156</sup> Macht der Unternehmer von seinem Wahlrecht Gebrauch und bildet eine Rückstellung, so ist er nach dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit auch in den darauffolgenden Jahren zur Rückstellungsbildung verpflichtet.<sup>157</sup> Diese Verpflichtung besteht selbstverständlich nur, soweit sie auf den gleichen Schuldgründen beruhen.<sup>158</sup> So verpflichtet bspw eine Urlaubsrückstellung nicht auch zur Bildung einer Gewährleistungsrückstellung.<sup>159</sup>

Uneinigkeit besteht in der Literatur hinsichtlich der Höhe der Rückstellungsbildung im Rahmen des § 4 Abs 1 EStG. Diesbezüglich ist strittig, ob eine Rückstellung nur in der richtigen Höhe oder auch in einem geringeren Ausmaß gebildet werden kann.<sup>160</sup> In diesem Zusammenhang gibt es ein Erkenntnis des VwGH das besagt, dass eine zu niedrig gebildete Rückstellung beim § 4 Abs 1 Ermittler nicht zu einer Bilanzberichtigung berechtigt. Daraus folgt, dass es beim einfachen Betriebsvermögensvergleich durchaus zulässig ist, eine Rückstellung in einem geringeren Ausmaß als dem erforderlichen zu bilden.<sup>161</sup> Die Mehrheit in der Literatur und auch die EStR sind allerdings anderer Meinung. Wenn sich ein § 4 Abs 1 Gewinnermittler zur Rückstellungsbildung entscheidet, so muss er sie auch im richtigen Ausmaß, dh in der gleichen Höhe wie bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG ansetzen. Dies sei eine logische Folge des

---

<sup>153</sup> Gem §198 Abs 8 Z 3 UGB ist für Rückstellungen soweit es sich um Beträge von untergeordneter Bedeutung handelt ein Passivierungswahlrecht vorgesehen.

<sup>154</sup> *Knechtl* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 9 Rz 6.

<sup>155</sup> VwGH 29.10.2003, 2000/13/0217; 23.03.2000, 97/15/0189; 26. 01.1999, 98/14/0098; 16.12.1997, 93/14/0177; EStR 2000 Rz 3305.

<sup>156</sup> VwGH 29.10.2003, 2000/13/0217.

<sup>157</sup> *Doralt* in *Doralt*, EStG I<sup>17</sup> § 9 Rz 12; *Knechtl* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 9 Rz 3; *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 18.

<sup>158</sup> *Doralt* in *Doralt*, EStG I<sup>17</sup> § 9 Rz 12; EStR 2000 Rz 3305.

<sup>159</sup> *Doralt* in *Doralt*, EStG I<sup>17</sup> § 9 Rz 12.

<sup>160</sup> *Doralt* in *Doralt*, EStG I<sup>17</sup> § 9 Rz 13.

<sup>161</sup> VwGH 08.04.1960, 1221/59, VwSlg 2206 F/1960.

Leistungsfähigkeitsprinzips und des Grundsatzes des periodengerechten Ausweises der Aufwendungen. Dem Stpfl könne es nicht freistehen sein Jahreseinkommen durch den Ansatz von Rückstellungen in beliebiger Höhe zu beeinflussen.<sup>162</sup>

Die erstmalige Rückstellungsbildung für Schuldgründe, die bereits in der Vergangenheit in diesem Betrieb vorgelegen haben, stellt bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG keinen Verstoß gegen das Prinzip der Bewertungsstetigkeit dar. Allerdings ist natürlich auch hier das Nachholverbot<sup>163</sup> zu beachten. Das bedeutet, es kann nicht mehr der gesamte Betrag in der Rückstellung angesetzt werden. Jener Aufwand der aufgrund des Nachholverbotes nicht mehr in der Rückstellung berücksichtigt werden kann, weil er bereits in einer Vorperiode verursacht wurde, bildet im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung eine Betriebsausgabe und ist gewinnmindernd zu berücksichtigen.<sup>164</sup>

Beispiel:

*Ein Unternehmer, der seinen Gewinn nach § 4 Abs 1 EStG ermittelt, erkennt am Bilanzstichtag des Jahres 1, dass aus einem Schadensfall des abgelaufenen Wirtschaftsjahres eine Verbindlichkeit in Höhe von € 1.000 droht, bildet aber keine Rückstellung. Am folgenden Bilanzstichtag (Jahr 2) wird dem Unternehmer bewusst, dass die Regulierung des Schadensfalls € 10.000 kosten wird. Nun soll eine Rückstellung gebildet werden. Im Jahr 2 kann eine Rückstellung nur noch in Höhe von € 9.000 gebildet werden. Im Jahr 3 sind die vollen € 10.000 aufzuwenden. Die Rückstellung in Höhe von € 9.000 ist aufzulösen, die € 1.000, die nicht rückgestellt wurden, bilden eine zusätzliche Betriebsausgabe im Jahr 3.<sup>165</sup>*

### 5.3 Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG

Beim EAR ist die Bildung von Rückstellungen nicht möglich, weil ja die Rückstellungsbildung eine Gewinnermittlung durch einen Bestandsvergleich zur Voraussetzung hat. Ein Aufwand wird bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG erst mit der tatsächlichen Bezahlung wirksam.<sup>166</sup>

---

<sup>162</sup> Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 20; Laudacher in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 9 Rz 8; Knechtl in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 9 Rz 3; EStR 2000 Rz 3306.

<sup>163</sup> Zum Nachholverbot siehe Punkt 6.

<sup>164</sup> Knechtl in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 9 Rz 3; Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 19.

<sup>165</sup> In Anlehnung an Knechtl in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 9 Rz 3.

<sup>166</sup> VwGH 29.09.1987, 87/14/0086, VwSlg 6250 F/1987; 07.04.1981, 1289/79, VwSlg 5572 F/1981; Doralt in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 9 Rz 20; EStR 2000 Rz 3307.

#### 5.4 Wechsel der Gewinnermittlungsart

Wechselt ein Unternehmer seine Gewinnermittlungsart von § 4 Abs 3 EStG auf § 4 Abs 1 EStG können Rückstellungen im Rahmen der Ermittlung des Übergangsgewinnes nachgeholt werden. Dies folgt aus der Rsp des VwGH eindeutig.<sup>167</sup> Entscheidet sich der Stpfl zu einem Wechsel von § 4 Abs 3 EStG zu § 5 Abs 1 EStG, so sind Rückstellungen zwingend zu bilden. Im umgekehrten Fall, also bei einem Übergang der Gewinnermittlung von der Bilanzierung auf die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, sind die Rückstellungen im Übergangsgewinn aufzulösen.<sup>168</sup>

#### 6 Zeitpunkt der Rückstellungsbildung und Nachholverbot

Nach ständiger Rsp des VwGH sind für die Beurteilung ob eine Rückstellung anzusetzen ist, jene Verhältnisse maßgebend, die am Bilanzstichtag bestanden haben. Zudem sind auch jene Tatsachen zu berücksichtigen, die zwar objektiv bereits am Bilanzstichtag vorhanden waren, dem Stpfl aber erst zwischen Bilanzstichtag und der Bilanzerstellung bekannt geworden sind.<sup>169</sup> Das BMF hingegen ist der Ansicht, dass Rückstellungen mit steuerlicher Wirksamkeit nur dann gebildet werden können, wenn der Steuerpflichtige am Bilanzstichtag oder innerhalb von drei Monaten nach dem Bilanzstichtag Kenntnis vom Vorliegen der für die Rückstellungsbildung relevanten Tatsachen erlangt.<sup>170</sup> Diese Auffassung ist mE weder mit dem Gesetz noch mit der Judikatur vereinbar. Auch die hA in der Literatur widerspricht der Auffassung der Finanzverwaltung. Entscheidend ist nach überwiegender Meinung ausschließlich die Kenntniserlangung vom rückstellungsbegründenden Ereignis bis zum Bilanzerstellungszeitpunkt. Die „Dreimonatsregel“ steht weder mit dem UGB<sup>171</sup> noch mit dem EStG im Einklang und widerspricht sowohl den allgemeinen als auch den unternehmensrechtlichen GoB. Insbesondere ist die Einhaltung einer dreimonatigen Frist mit dem Stichtagsprinzip unvereinbar, welches besagt, dass Vermögensgegenstände und Schulden nach bestem Wissen zum Bilanzstichtag zu bewerten sind. In diesem Zusammenhang ist aber nicht nur das Wissen zum Bilanzstichtag zu berücksichtigen, sondern es ist auch jenes Wissen von Relevanz, das bis zur Bilanzaufstellung gewonnen wird. Zudem würde der Ansatz lediglich mit dem

---

<sup>167</sup> VwGH 26.01.1999, 98/14/0098.

<sup>168</sup> *Knechtl* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 9 Rz 8.

<sup>169</sup> VwGH 22.11.2001, 98/15/0157; 16.12.1997, 93/14/0177.

<sup>170</sup> EStR 2000 Rz 3318.

<sup>171</sup> *Egger/Bertl/Samer*, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch I<sup>14</sup> (2013) 313.

Kenntnisstand vom Bilanzstichtag gegen das Gebot einer möglichst getreuen Darstellung der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens widersprechen.<sup>172</sup>

Der Grundsatz der Periodenrichtigkeit besagt, dass Aufwendungen nur jenes Wirtschaftsjahr belasten dürfen, zu denen sie wirtschaftlich gehören. Aus diesem Grund dürfen Rückstellungen nur im Jahr des Entstehens des Schuldgrundes oder der Aufwandsursache gebildet werden.<sup>173</sup> Wurde die Bildung von Rückstellungen, die bereits in einem früheren Jahr hätten angesetzt werden müssen unterlassen, so kann dies in einem späteren Jahr nicht nachgeholt werden.<sup>174</sup> Dieses Nachholverbot gilt nach Ansicht des VwGH sowohl für Rückstellungen die nach den unternehmensrechtlichen GoB zwingend zu bilden sind, als auch für solche Rückstellungen, für deren Bildung ein Wahlrecht besteht.<sup>175</sup> Da jedoch der § 4 Abs 1 Ermittler nicht verpflichtet ist eine Rückstellung zu bilden, macht er eine Betriebsausgabe in dem Zeitpunkt geltend, in dem der Aufwand zu einem Abfluss führt.<sup>176</sup>

Bestand eine Verpflichtung zur Rückstellungsbildung (§ 5-Ermittler), so hat bei deren Unterbleiben eine Bilanzberichtigung zu erfolgen. Dies auch dann, wenn sich die Bilanzberichtigung einkommensteuerlich nicht mehr auswirkt, weil das Einkommensterverfahren für das entsprechende Jahr bereits rechtskräftig abgeschlossen ist. Das steuerliche Ergebnis der nachfolgenden Jahre ist nämlich von der korrigierten Bilanz zu ermitteln. Man spricht in diesem Zusammenhang von Eröffnungsbilanzberichtigung.<sup>177</sup> Eine Bilanzberichtigung iSd § 4 Abs 2 EStG kommt nach der Rsp nur dann in Betracht, *„wenn die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nicht nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung erstellt wurde, oder wenn sie gegen zwingende Vorschriften des EStG 1988 verstößt. Maßgebend sind die tatsächlichen Verhältnisse, das sind die Vermögens- und Wertverhältnisse am Bilanzstichtag aus der Sicht der Bilanzerstellung.“* Hat der Steuerpflichtige die GoB eingehalten, so bleibt die Bilanz auch dann „richtig“, wenn sich im Nachhinein herausstellt, dass sie objektiv unrichtig ist.<sup>178</sup>

Mit dem AbgÄG 2012 wurde die Bilanzberichtigung im Steuerrecht neu geregelt. Davor war die Gefahr der steuerlichen Unbeachtlichkeit der Fehlerkorrektur groß. Denn wenn die Veranlagung bereits rechtskräftig und somit verfahrensrechtlich nicht mehr abänderbar war, konnte die Bilanzberichtigung idR keine steuerliche Wirkung mehr entfalten. Haben

---

<sup>172</sup> Bertl/Gassner/Hirschler, Anforderungen an einen zukünftigen Rückstellungserlaß – Teil 2, ÖStZ 1998, 340.

<sup>173</sup> Laudacher in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 9 Rz 11; Doralt in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 9 Rz 20 14.

<sup>174</sup> VwGH 27.06.2012, 2008/13/0064.

<sup>175</sup> VwGH 24.06.2004, 2000/15/0098.

<sup>176</sup> Mühlechner in Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 25.

<sup>177</sup> Mühlechner in Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 24.

<sup>178</sup> VwGH 27.01.2009, 2006/13/0062; 18.11.2003, 2001/14/0050; 26.11.2002, 99/15/0075.

die Steuerpflichtigen es unterlassen Rückstellungen zu bilden, waren für sie damit erhebliche Nachteile verbunden. Die neue Fassung des § 4 Abs 2 Z 2 EStG soll nun diesem Problem vorbeugen und eine steuerwirksame Berichtigung von Fehlern ermöglichen, die ihre Wurzel in verjährten Zeiträumen haben und deren Folgewirkungen noch nicht in verjährte Veranlagungszeiträume hineinwirken.<sup>179</sup>

Unterblieb die Rückstellungsbildung beim § 4 Abs 1 Ermittler, so kann er unter den Voraussetzungen des § 4 Abs 2 EStG eine Bilanzänderung vornehmen.<sup>180</sup> Zweck der Bilanzänderung ist es, einen richtigen bzw zulässigen Bilanzansatz durch einen anderen Bilanzansatz der ebenfalls zulässig ist, zu ersetzen. Dadurch soll ein Bilanzierungswahlrecht neu ausgeübt werden.<sup>181</sup> Gem § 4 Abs 2 Z 1 EStG ist eine Bilanzänderung nur mit Zustimmung des Finanzamtes zulässig. Nach ständiger Rsp des VwGH ist eine solche Zustimmung insbesondere dann gerechtfertigt, *„wenn stichhaltige, im Unternehmen, das den Gegenstand der Bilanzierung bildet, gelegene wirtschaftliche Gründe für die Bilanzänderung sprechen“*. Hingegen sei nach Auffassung des VwGH die Bilanzänderung dann zu versagen, *„wenn dadurch in erster Linie Steuernachforderungen auf Basis entsprechender Berichtigungen der Besteuerungsgrundlage ausgeglichen werden sollen“*.<sup>182</sup>

### 7 Steuerstundungseffekt aus Rückstellungen

Rückstellungen führen in der Steuerbilanz zu einem Steuerstundungseffekt der abhängig von der Dauer der Rückstellung uU ein erhebliches Ausmaß einnehmen kann.<sup>183</sup> Dieser Steuerstundungseffekt soll in folgendem Beispiel verdeutlicht werden.

#### Beispiel:

Für einen Schaden iHv € 100.000, der erst in zehn Jahren droht, wird eine Rückstellung gebildet. Dadurch vermindert sich der Gewinn im Jahr der Bildung der Rückstellung um € 100.000, was auch zu einer entsprechend niedrigeren Steuerlast führt. Bei einem Steuersatz von 50 % ergibt sich ein Stundungseffekt von € 50.000. Wenn der Stpfl diese € 50.000 bis zum Eintritt des Schadens in zehn Jahren zu einem Zinsfuß von bspw vier Prozent anlegt, dann ergibt sich daraus ein Zinsvorteil von € 2.000 pro Jahr, der sich in zehn Jahren auf € 20.000, ohne Zinseszinsen gerechnet, summiert. Dadurch reduziert sich der Schadensbetrag von ursprünglich € 100.000 um € 20.000 auf € 80.000.<sup>184</sup>

---

<sup>179</sup> Hasanovic, Aktuelles zur Gewährleistungsrückstellung, ÖStZ 2014/8, 15 (17).

<sup>180</sup> Mühlechner in Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 26.

<sup>181</sup> VwGH 27.01.2009, 2006/13/0062; Herzog, Einkommensteuer 285.

<sup>182</sup> VwGH 01.07.2003, 98/13/0214.

<sup>183</sup> Doralt/Ruppe, I<sup>11</sup> Rz 403.

<sup>184</sup> In Anlehnung an Doralt/Ruppe, I<sup>11</sup> Rz 403.

Dieser Stundungseffekt wird zwar durch die im Gesetz vorgesehene Pflicht zu Abzinsung von langfristigen Rückstellungen reduziert, allerdings kann aber auch eine Abzinsung, egal ob pauschal oder genau berechnet, den Steuerausfall nur vermindern, nicht jedoch beseitigen.<sup>185</sup>

Wegen ihres Steuerstundungseffekts verstoßen Rückstellungen nach Doralt gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen.<sup>186</sup> So haben bspw Unternehmen mit hohen Rückstellungen gegenüber anderen Unternehmen einen beträchtlichen Steuervorteil. Aus diesem Grund hält Doralt die Bildung von Rückstellungen aus rechtspolitischer Sicht für äußerst fragwürdig und plädiert dafür, sämtlichen Rückstellungen die Anerkennung zu versagen. Als Ausgleich dafür sei aber ein Verlustvortrag erforderlich. Wenn der Gewinn im Schadensjahr nicht ausreicht, um einen bestimmten Aufwand abzudecken, muss dieser Verlust mit früheren Gewinnjahren ausgeglichen werden.<sup>187</sup>

Gerechtfertigt wird die Bildung von Rückstellungen mit dem auch im Steuerrecht bedeutsamen Realisationsprinzip. So wird bspw ein drohender Schaden nicht erst im Zeitpunkt des tatsächlichen Schadenseintritts, sondern bereits in dem Jahr, in dem der Schaden verursacht wird realisiert. Im Sinne einer richtigen Periodenabgrenzung hat eine Rückstellungsbildung in diesem Jahr zu erfolgen. Doralt hält diese Überlegungen zwar für das Unternehmensrecht richtig, im Steuerrecht stehe allerdings das Leistungsfähigkeitsprinzip höher als alle anderen Prinzipien und dieses rechtfertige keinen Steuervorteil auf Kosten anderer Steuerpflichtigen.<sup>188</sup>

---

<sup>185</sup> Doralt, Vorsorge auf Steuerzahlers Kosten, Die Presse 2012/02/04.

<sup>186</sup> Doralt, Sind Rückstellungen steuerpolitisch gerechtfertigt? RdW 1998, 514 (514).

<sup>187</sup> Doralt, Die Presse 2012/02/04.

<sup>188</sup> Doralt, Die Presse 2012/02/04; aA: Guggi, Rückstellungen: Zwei Seiten eines Prinzips, Die Presse 2012/03/07.

## D RÜCKSTELLUNGSSARTEN

### 1 Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten gelten in der Literatur als „Klassiker“ unter den Rückstellungen. In der Praxis gehören die Verbindlichkeitsrückstellungen zu den am häufigsten gebildeten Rückstellungsarten. Ihre Entwicklung verlief im Vergleich zu anderen Rückstellungsarten relativ harmonisch. Sie wurden weder im Unternehmensrecht noch im Steuerrecht in ihrem grundsätzlichen Bestehen angezweifelt. Schon der Name signalisiert eine gewisse Verwandtschaft zu den Verbindlichkeiten. Sie werden einheitlich definiert als Aufwendungen, die dem Grunde und/oder der Höhe nach ungewiss sind, deren wirtschaftliche Verursachung im Abschlussjahr begründet ist, und mit deren Eintritt zumindest ernsthaft zu rechnen ist.<sup>189</sup>

Dass Verbindlichkeitsrückstellungen zu den Rückstellungsarten zählen, die in der Praxis am häufigsten gebildet werden, spiegelt sich auch in der VwGH-Judikatur wider. So gibt es zu Verbindlichkeitsrückstellungen weitaus mehr Erkenntnisse als zu den übrigen Rückstellungsarten.

#### 1.1 Voraussetzungen für die Bildung

Zunächst stellt sich die Frage welche Voraussetzungen vorliegen müssen, um Verbindlichkeitsrückstellungen bilden zu können. Wie bereits oben erwähnt erlaubt § 9 Abs 1 EStG zwar ausdrücklich die Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, detaillierte Passivierungsvoraussetzungen regelt § 9 Abs 1 EStG allerdings nicht. Hingegen sind im Unternehmensrecht (§198 Abs 8 Z1 UGB) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden, „die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintritts unbestimmt sind“. Aber auch diese Definition ist unvollständig, weil in dieser Beschreibung ein wichtiges Definitionsmerkmal, die wirtschaftliche Verursachung, fehlt.<sup>190</sup> Der VwGH beschreibt Verbindlichkeitsrückstellungen als Gewinnkorrektivum, das steuerlich in der Höhe anzuerkennen ist, in der der Erfolg des betreffenden Wirtschaftsjahres voraussichtlich mit

---

<sup>189</sup> *Mayr*, Rückstellungen 38; *Lechner*, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG, ÖStZ 1983, 42 (43); *Kirchmayr* in GedS für Wolfgang Gassner 495 (499).

<sup>190</sup> *Mayr*, Rückstellungen 38.



künftigen Ausgaben belastet wird.<sup>191</sup> Für die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung müssen folgende Voraussetzungen gegeben sein:

- Das Vorliegen einer rechtlichen oder tatsächlichen Außenverpflichtung,
- die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus dieser Verpflichtung und
- die Verursachung im abgelaufenen Wirtschaftsjahr.<sup>192</sup>

### 1.1.1 Außenverpflichtung

Das Kriterium der Außenverpflichtung besagt, dass gegenüber Dritten eine Leistungsverpflichtung bestehen muss. Hingegen dürfen für Verpflichtungen gegenüber sich selbst (sog Innenverpflichtungen) aus steuerrechtlicher Sicht keine Rückstellungen gebildet werden. Bei einer Rückstellung lediglich aufgrund einer Innenverpflichtung spricht man von einer Aufwandsrückstellung. Das Erfordernis der Außenverpflichtung grenzt also die Verbindlichkeitsrückstellungen zu den im Unternehmensrecht sehr wohl zulässigen Aufwandsrückstellungen ab.<sup>193</sup>

Nach ihrem rechtlichen Entstehungsgrund können Rückstellungen mit vorhandener Außenverpflichtung wie folgt eingeteilt werden:

- Rückstellungen auf Grund privatrechtlicher Verpflichtungen
- Rückstellungen auf Grund öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen
- Rückstellungen auf Grund wirtschaftlicher Verpflichtungen<sup>194</sup>

#### 1.1.1.1 Privatrechtliche Verpflichtung

Privatrechtliche Verpflichtungen basieren regelmäßig auf vertraglicher oder deliktischer Grundlage.<sup>195</sup> Als Beispiele für privatrechtliche Verpflichtungen nennen die EStR 2000 Rechts- und Beratungskosten, Pfandverbindlichkeiten, drohende Inanspruchnahme aus Bürgschaften, vereinbarte Miet- und Pachterneuerungskosten und Gewährleistungsansprüche.<sup>196</sup>

<sup>191</sup> VwGH 27.11.2001, 2001/14/0081; 28.11.2000, 96/14/0067; 15.07.1998, 97/13/0190.

<sup>192</sup> *Kirchmayr* in *GedS* für Wolfgang Gassner 495 (499); *Laudacher* in *Jakom*, EStG<sup>8</sup> § 9 Rz 32; *Lechner*, ÖStZ 1983, 42 (43).

<sup>193</sup> *Knechtl* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 9 Rz 16; *Mayr*, Rückstellungen 146; *Kirchmayr* in *GedS* für Wolfgang Gassner 495 (499).

<sup>194</sup> *Macho*, Rückstellungen für Schadenersatzansprüche – aber wann? taxlex 2014, 133 (134).

<sup>195</sup> *Laudacher*, in *Jakom*, EStG<sup>8</sup> § 9 Rz 35; *Mayr*, Rückstellungen 146; *Egger/Bertl/Samer*, Jahresabschluss I<sup>14</sup> 312.

<sup>196</sup> EStR 2000 Rz 3313.

Das Paradebeispiel für Rückstellungen aufgrund vertraglicher Verpflichtungen sind Gewährleistungsrückstellungen. Ist eine verkaufte Sache mangelhaft und droht dem Verkäufer eine Gewährleistungspflicht, so ist eine Gewährleistungsrückstellung zu bilden. Da eine einklagbare Verpflichtung gegenüber einer dritten Person besteht, bereitet das Kriterium der Außenverpflichtung hier keine Probleme.<sup>197</sup>

Was Rückstellungen aufgrund deliktischer Verpflichtungen betrifft, so fallen hierunter va Schadenersatzleistungen, wenn sie als Betriebsausgabe abzugsfähig sind.<sup>198</sup> Nach ständiger Rsp des VwGH sind Schadenersatzleistungen dann als Betriebsausgabe einzustufen, wenn ein konkretes Fehlverhalten der betrieblichen bzw beruflichen Sphäre zuzuordnen ist.<sup>199</sup> Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn ein Unternehmer in Ausübung seiner betrieblichen Tätigkeit aus Versehen oder einem sonstigen ungewollten Verhalten einen Schaden verursacht, er also lediglich fahrlässig handelt.<sup>200</sup> Für Schäden die vorsätzlich herbeigeführt werden kann keine Rückstellung gebildet werden. Sie gelten nicht als betrieblich sondern als privat veranlasst.<sup>201</sup>

Auch für eine drohende Geldstrafe kann unter bestimmten Voraussetzungen eine Rückstellung gebildet werden. Dies allerdings nur dann, wenn die Zuwiderhandlungen in den Rahmen einer normalen Betriebsführung fallen oder wenn die Bestrafungen nicht vom Verschulden abhängig sind oder nur ein geringes Verschulden voraussetzen. Ansonsten fallen nach Ansicht des VwGH Geldstrafen die durch das eigene Verhalten des Unternehmers ausgelöst werden unter die Kosten der privaten Lebensführung.<sup>202</sup>

### 1.1.1.2 Öffentlich-rechtliche Verpflichtung

Nach der Rsp des VwGH können auch öffentlich-rechtliche Verpflichtungen Grundlage für die Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen sein, „*wenn die Verpflichtung nach ihrem Inhalt und insbesondere ihrem Entstehungszeitpunkt hinreichend konkretisiert ist.*“ Das ist dann der Fall, wenn die Verpflichtung unmittelbar auf einem Gesetz oder auf einem besonderen Verwaltungsakt beruht und wenn an die Verletzung der öffentlich-rechtlichen Verpflichtung Sanktionen geknüpft sind, der Steuerpflichtige also zur Einhaltung der Verpflichtung gezwungen wird. Ob die zuständige Behörde bereits ein Verfahren auf Geltendmachung der öffentlich-rechtlichen Leistungspflicht in die Wege geleitet hat, ist hingegen nicht entscheidend. Daher ist auch ein behördlicher Auftrag bei öffentlich-

<sup>197</sup> Mayr, Rückstellungen 147f.

<sup>198</sup> Mayr, Rückstellungen 148f.

<sup>199</sup> VwGH 20.05.2001, 95/13/0288; 24.10.2000, 95/14/0048; 29.6.1997, 93/14/0030; 19.5.1994, 92/15/0171; 01.07.1981, 13/681/78, VwSlg 5607F/1981.

<sup>200</sup> Mayr, Rückstellungen 149; Mühlechner in Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 180.

<sup>201</sup> Mayr in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 6 Rz 332.

<sup>202</sup> VwGH 25.02.1997, 96/14/0022; 03.06.1986, 86/14/0061, VwSlg 6125 F/1986.

rechtlichen Verpflichtungen nicht erforderlich. Es genügt vielmehr, dass die sachverhältnismäßigen Voraussetzungen für die Geltendmachung der Pflicht der Behörde bekannt sind oder mit hoher Wahrscheinlichkeit bekannt werden.<sup>203</sup> Aus diesen Ausführungen des VwGH geht deutlich hervor, dass bei öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen die „hinreichende Konkretisierung“ eine besondere Bedeutung hat.<sup>204</sup> Diese Thematik wird etwas später beim Kriterium der „Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme“ (Punkt 1.1.2) noch genauer behandelt.

Fasst man zusammen, so kann eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung Grundlage einer Rückstellung sein, wenn sich die Verpflichtung unmittelbar aus einem Gesetz, einer Verordnung oder einem Bescheid ergibt, und wenn es hinreichend wahrscheinlich ist, dass der Steuerpflichtige die Verpflichtung auch erfüllen wird.<sup>205</sup> Nur wenn die Nichterfüllung der jeweiligen Verpflichtung mit Sanktionen verbunden ist, kann mit hinreichender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden, dass sich der Steuerpflichtige von der Erfüllung dieser Pflicht nicht entziehen kann.<sup>206</sup>

Typische Beispiele für diese Art der Verpflichtung sind Rückstellungen für Umzugsräumungskosten, Baustellenräumungskosten sowie sonstige Entfernungs- und Entsorgungspflichten.<sup>207</sup>

### 1.1.1.3 Wirtschaftliche Verpflichtung

Rückstellungen aufgrund einer wirtschaftlichen Verpflichtung gründen sich weder auf privatrechtliche noch auf öffentlich-rechtliche Verpflichtungen.<sup>208</sup> Trotzdem muss bei Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten iSd § 9 Abs 3 EStG dem Verpflichtungsgrund „Verbindlichkeitscharakter“ zukommen.<sup>209</sup> Dafür ist nach überwiegender Meinung nicht notwendigerweise eine rechtlich durchsetzbare Leistungsverpflichtung notwendig. Vielmehr genügt es, wenn sich der Unternehmer auch ohne Rechtspflicht einer Leistung nicht entziehen kann oder will. Man spricht in diesem Zusammenhang von einem sog „faktischen Leistungszwang“. Diese faktische Leistungspflicht kann auf geschäftlichen, moralischen oder sittlichen Überlegungen beruhen.<sup>210</sup> Kennzeichnend für eine faktische Leistungspflicht ist, dass sich der Unternehmer ihr nicht entziehen kann, ohne schwerwiegende wirtschaftliche Nachteile in

<sup>203</sup> VwGH 28.10.2009, 2005/15/0014; 23.03.2000, 97/15/0038; 10.10.1996, 94/15/0089.

<sup>204</sup> Mayr, Rückstellungen 151.

<sup>205</sup> Mayr, Rückstellungen 151.

<sup>206</sup> Zankl, Zur steuerlichen Anerkennung einer Rekultivierungsrückstellung, UFSjournal 2012, 91 (91).

<sup>207</sup> EStR 2000 Rz 3313.

<sup>208</sup> Doralt in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 9 Rz 19.

<sup>209</sup> Mayr, Rückstellungen 152.

<sup>210</sup> Mayr, Rückstellungen 153; Kozikowski/Schubert in Beck'scher Bilanz-Kommentar<sup>8</sup> (2012) § 249 Rz 31.

Kauf zu nehmen.<sup>211</sup> Verglichen mit gesetzlichen oder vertraglichen Verpflichtungen sind nach *Mayr* rein faktische Verpflichtungen mit einem Objektivierungsdefizit belastet. Das bedeutet, dass bei faktischen Verpflichtungen das betriebliche Eigeninteresse und damit die Grenze zwischen Verbindlichkeitsrückstellung und Aufwandsrückstellung eine nicht ganz unbedeutende Rolle spielen. Bei Verbindlichkeitsrückstellungen wird regelmäßig eine Verpflichtung gegenüber einer anderen Person als Bildungsvoraussetzung gefordert. Diese Voraussetzung macht bei den rechtlichen Verpflichtungen keine Probleme. Um nun eine Verbindlichkeitsrückstellung begründen zu können, muss eine faktische Verpflichtung einer Rechtsverpflichtung sehr nahe kommen. Das heißt auch bei faktischen Verpflichtungen muss eine Verpflichtung gegenüber Dritten bestehen. Es kommt also darauf an, ob einem anderen ein faktischer Anspruch zusteht, dem der Steuerpflichtige nachgeben muss. Nur wenn der Unternehmer einem Druck von außen ausgesetzt ist, der ihn dazu zwingt die geforderte Leistung zu erbringen, berechtigt ihn dieser faktische Leistungszwang zur Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung. Würde sich nämlich der Unternehmer diesem Leistungszwang widersetzen, so wäre dies mit erheblichen wirtschaftlichen Nachteilen verbunden.<sup>212</sup> Auch der VwGH ist der Ansicht, dass der Unternehmer einem gewissen Leistungszwang unterliegen muss, wenn er eine Verbindlichkeitsrückstellung ansetzen möchte. So verweigert er die Bildung einer Rückstellung für Treue- und Leistungsprämien, wenn es die freie Entscheidung des Unternehmers ist, „*ob, an wen, wann und in welcher Höhe er die Treue- und Leistungsprämien bezahlt*“.<sup>213</sup>

Als Beispiele für Rückstellungen aufgrund von wirtschaftlichen Verpflichtungen nennen die EStR Rückstellungen für nicht einklagbare Kulanzfälle oder für freiwillig gewährte zusätzliche Arbeitsentgelte.<sup>214</sup> Auf die Kulanzverpflichtung soll im Folgenden aufgrund ihrer besonderen Bedeutung noch näher eingegangen werden. Der Begriff „Kulanz“ wird im Bilanzrecht vielseitig gebraucht. Unter Rückstellungen für Kulanzen werden bspw Rückstellungen für die allgemeine Kundenpflege oder Werbung bis hin zu Gewährleistungsrückstellungen bezeichnet. Während Kulanzrückstellungen im Unternehmensrecht gem § 198 Abs 8 Z 4 li c UGB verpflichtend zu bilden sind,<sup>215</sup> dürfen sie steuerrechtlich nur gebildet werden, wenn sie als Verbindlichkeitsrückstellung qualifiziert werden können. Dies setzt einerseits die wirtschaftliche Verursachung in der Vergangenheit, andererseits eine faktische Leistungspflicht, der sich der Unternehmer nicht entziehen kann, voraus. Die wirtschaftliche Verursachung ist gegeben, wenn es um

<sup>211</sup> *Doralt in Doralt*, EStG I<sup>17</sup> § 9 Rz 19.

<sup>212</sup> *Mayr*, Rückstellungen 154f.

<sup>213</sup> VwGH 20.02.1978, 2662/77, ÖStBZ 1978, 252.

<sup>214</sup> EStR 2000 Rz 3313.

<sup>215</sup> *Egger/Bertl/Samer*, Jahresabschluss I<sup>14</sup> 307.

die Behebung von Mängeln geht, die im Zusammenhang mit einer erbrachten Lieferung oder Leistung stehen. Vor dem Hintergrund dieser beiden Voraussetzungen kommen als steuerlich zulässige Kulanzrückstellungen Gewährleistungen in Betracht, die nach Ablauf der gesetzlichen oder vertraglich vereinbarten Gewährleistungsfrist hinaus erbracht werden. Der Unternehmer unterliegt in solchen Gewährleistungsfällen auch der erforderlichen Leistungspflicht, da der Kulanzanspruch im Rahmen des Üblichen liegt. Nur unüblichen Kulanzwünschen des Kunden kann sich der Unternehmer entziehen. Hingegen fehlt es bei der Kundenpflege oder Werbung an der Zugehörigkeit zu einer konkret erbrachten Lieferung oder Leistung, weshalb eine steuerlich zulässige Kulanzrückstellung in diesen Fällen ausscheidet.<sup>216</sup> Zudem handelt es sich nach hM bei der Kundenpflege und Werbung um Maßnahmen die sich erst in der Zukunft auswirken.<sup>217</sup>

### 1.1.2 Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme

Hier werden einerseits als objektive Voraussetzung die Wahrscheinlichkeit des Be- bzw. Entstehens einer Verpflichtung und andererseits die subjektive Voraussetzung der Inanspruchnahme aus dieser Verpflichtung geprüft.<sup>218</sup>

Unternehmens- und Steuerrecht legen diese Wahrscheinlichkeitserfordernisse unterschiedlich hoch fest. Nach § 198 Abs 8 UGB sind Rückstellungen für solche Verbindlichkeiten zu bilden, die am Abschlussstichtag „wahrscheinlich oder sicher“ sind, die aber hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintritts unbestimmt sind. Hingegen müssen gem § 9 Abs 3 EStG konkrete Umstände nachgewiesen werden, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen einer Verbindlichkeit „ernsthaft zu rechnen“ ist. Es ist daher zu beachten, dass trotz des Maßgeblichkeitsprinzips aus steuerrechtlicher Sicht keine Rückstellungen gebildet werden dürfen, wenn die strengeren ertragsteuerlichen Anforderungen an die Voraussetzung der Wahrscheinlichkeit nicht erfüllt sind.<sup>219</sup>

Was aber bedeutet nun „Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme“ konkret? Für das Unternehmensrecht ergibt sich die Antwort dieser Frage aus dem bereits oben zitierten § 198 Abs 8 Z 1 UGB iVm dem Vorsichts- und Imparitätsprinzip. Unternehmensrechtlich hat der Steuerpflichtige bereits dann eine Rückstellung zu bilden, wenn die Inanspruchnahme

---

<sup>216</sup> *Mayr*, Rückstellungen 155f.

<sup>217</sup> *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichl*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 52; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung<sup>6</sup> (2007) 135.

<sup>218</sup> *Laudacher* in *Jakom*, EStG<sup>8</sup> § 9 Rz 38.

<sup>219</sup> *Kirchmayr* in *GedS für Wolfgang Gassner* 495 (503).

aus einer (ungewissen) Verpflichtung annähernd gleich wahrscheinlich ist als die Nichtinanspruchnahme.<sup>220</sup>

Im Ertragsteuerrecht hat sich der VwGH bereits eingehend mit dieser Frage beschäftigt. In seinen Erkenntnissen verwendet er für die erforderliche Eintrittswahrscheinlichkeit künftiger Verbindlichkeiten und Verluste die Formulierung „ernsthaft drohend“. Für die Interpretation von „ernsthaft drohend“ verwendet der VwGH allerdings unterschiedliche Formulierungen. In einigen Erkenntnissen bedeutet „ernsthaft drohend“ für den VwGH, dass ein das abgelaufene Wirtschaftsjahr betreffender Aufwand mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit vorhersehbar ist. Die bloß entfernte Möglichkeit einer Inanspruchnahme reicht dagegen für die Bildung einer Rückstellung nicht aus. Oft spricht der Gerichtshof in diesem Zusammenhang auch von überwiegender Wahrscheinlichkeit.<sup>221</sup> Mit diesen Formulierungen lehnt sich der VwGH stark an die Rsp des BFH an, welcher für das Wahrscheinlichkeitserfordernis verlangt, dass mehr Gründe für als gegen eine Rückstellung sprechen müssen.<sup>222</sup>

Andererseits existieren auch einige Judikate, welche die Formulierung einer „größten Eintrittswahrscheinlichkeit“ beinhalten.<sup>223</sup> Auffallend ist, dass es in all diesen Entscheidungen um die Bildung von Gewährleistungsrückstellungen geht. Trotzdem nahm der VwGH das Erkenntnis vom 28.03.2000 zum Anlass, um allgemeine Aussagen zur Eintrittswahrscheinlichkeit zu treffen: „Wie in ständiger Rsp ausgeführt, sind Rückstellungen ungeachtet des Maßgeblichkeitsprinzips des Unternehmensrechts steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn mit dem Entstehen einer Schuld aufgrund der bisherigen Erfahrungen ernsthaft, somit mit größter Wahrscheinlichkeit zu rechnen ist.“<sup>224</sup>

Was nun ist mit „größter Wahrscheinlichkeit“ gemeint? Bedeutet dies eine Wahrscheinlichkeit von 60, 75, 90 oder gar 100 Prozent? Oder aber wird diese Formulierung vom VwGH bloß als Synonym für „überwiegend“ verwendet?<sup>225</sup>

Generell kann festgestellt werden, dass der Begriff „ernsthaft drohend“ von Lehre und Rsp sehr uneinheitlich interpretiert wird.<sup>226</sup> So vertritt bspw der VfGH die Meinung, dass mit dem Eintritt einer Leistungsverpflichtung bereits dann ernsthaft zu rechnen ist, wenn mehr Gründe für als gegen die Inanspruchnahme sprechen. Die bloße Möglichkeit der Inanspruchnahme reiche hingegen nicht aus.<sup>227</sup> Nach anderer Ansicht kann es aber auf

---

<sup>220</sup> Mayr, Rückstellungen 181.

<sup>221</sup> VwGH 15.07.1998, 97/13/0190; 16.12.1997, 93/14/0177; 10.10.1996, 94/15/0089; 09.12.1992, 89/13/0048; 26.06.1990, 89/14/0266.

<sup>222</sup> Barborka, Rückstellungen aus der Sicht der neuen VwGH-Judikatur und der EStR 2000, RdW 2003, 49 (50).

<sup>223</sup> VwGH 07.08.2001, 97/14/0066; 28.03.2000, 94/14/0165; 15.03.1995, 92/13/0271; 26.11.1991, 91/14/0125.

<sup>224</sup> VwGH 28.03.2000, 94/14/0165.

<sup>225</sup> Barborka, RdW 2003, 49 (50).

<sup>226</sup> Laudacher in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 9 Rz 38; Titz, Bilanzsteuerrecht 169.

<sup>227</sup> VfGH 09.12.1997, G 403/97.

ein bloßes Abzählen der Gründe nicht ankommen. Dies genüge nicht, um dem Erfordernis der Ernsthaftigkeit iSd § 9 Abs 3 EStG Rechnung zu tragen. Auch eine Quantifizierung des Grades der Eintrittswahrscheinlichkeit auf die Festlegung eines bestimmten Prozentsatzes mache wenig Sinn, da es in der subjektiven Einschätzung des Unternehmers liege, ob mehr Gründe für oder gegen den Eintritt einer Leistungsverpflichtung sprechen. Die einzelnen Gründe seien vielmehr gegeneinander abzuwägen und zu gewichten. Daher sind viele Autoren der Ansicht, dass im Ertragsteuerrecht auf eine überwiegende Wahrscheinlichkeit abzustellen ist. Dies bedeutet, die Inanspruchnahme aus der ungewissen Verpflichtung muss wahrscheinlicher sein als die Nichtinanspruchnahme.<sup>228</sup>

### 1.1.3 Wirtschaftliche Verursachung

Eine weitere Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist deren Verursachung im abgelaufenen Wirtschaftsjahr.<sup>229</sup> Somit dienen Verbindlichkeitsrückstellungen der Erfassung von Aufwendungen, deren Veranlassung vor dem Bilanzstichtag liegt.<sup>230</sup> Auch der VwGH setzt für die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung voraus, dass deren wirtschaftliche Verursachung im Abschlussjahr, also vor dem Bilanzstichtag liegt.<sup>231</sup> Diese Ansicht entspricht weitgehend der im deutschen Rechtsraum von Moxter entwickelten Alimentsformel. Diese besagt, dass Aufwendungen jener Periode zuzuordnen sind, deren Erträge sie alimentieren. Mit dieser Ansicht grenzt sich der VwGH deutlich von der Rsp des BFH<sup>232</sup> ab, welcher bei dem Grunde nach bereits entstandenen Schulden neben der wirtschaftlichen Verursachung auch die rechtliche Entstehung für relevant hält.<sup>233</sup> Um das Verhältnis zwischen rechtlicher und wirtschaftlicher Verursachung zu veranschaulichen, folgt an dieser Stelle ein kurzer Exkurs in die deutsche Rsp. In der oben zitierten Entscheidung des BFH wurde ein Säge- und Spanplattenwerk aufgrund neuer öffentlich-rechtlicher Regelungen zu einer Umrüstung binnen drei Jahren verpflichtet. Dadurch sollte

---

<sup>228</sup> *Mayr*, Rückstellungen 173ff; *Kirchmayr* in GedS für Wolfgang Gassner 495 (503f); *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 59; *Urnik/Fellinger*, Passivische Verlustvorsorgen: Zur steuerlichen Anerkennung von Rückstellungen – insbesondere Rückstellungen für „Rückbauverpflichtungen“ in *Urnik/Fritz-Schmied*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht (2012), 135 (145f).

<sup>229</sup> *Kirchmayr* in GedS für Wolfgang Gassner 495 (500).

<sup>230</sup> *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 62.

<sup>231</sup> VwGH 26.05.2004, 99/14/0261; 30.10.2003 99/15/0261; 18.12.2001, 98/15/0177; 27.11.2001, 2001/14/0081.

<sup>232</sup> BFH 27.06.2001, I R 45/97.

<sup>233</sup> *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 62; *Laudacher* in *Jakom*, EStG<sup>8</sup> § 9 Rz 33.

die Einhaltung bestimmter Emissionswerte erreicht werden. Daraufhin bildete das Unternehmen eine Rückstellung für die entsprechenden Anpassungsverpflichtungen. Das Finanzamt versagte jedoch die Anerkennung dieser Rückstellung mangels wirtschaftlicher Verursachung im abgelaufenen Wirtschaftsjahr. Die Umrüstaufwendungen betrafen nicht die Beseitigung vergangener Emissionen, sondern dienen der Einhaltung künftiger, die Produktion erlaubender Grenzwerte. Weil nun eine Zurechnung der künftigen Aufwendungen zu den künftigen Erträgen erfolgt, fehle es an der für die Passivierung erforderlichen wirtschaftlichen Verursachung der Verpflichtung in der Vergangenheit. Der BFH sah die Sache allerdings anders. Er ließ die Rückstellungsbildung mit folgender Begründung zu: Fallen rechtliche Entstehung und wirtschaftliche Verursachung zeitlich auseinander, so ist auf den früheren der beiden Zeitpunkte abzustellen.<sup>234</sup> Die Alimentationsformel wird in diesem Urteil vom BFH abgelehnt. Sie findet in der Rsp des BFH keine Stütze.<sup>235</sup>

Dieses Urteil führte in der Literatur zu Diskussionen über das Verhältnis von wirtschaftlicher und rechtlicher Entstehung einer Verpflichtung.<sup>236</sup> *Mayr* löst diese Diskussion mE geschickt, indem er in seinen Überlegungen zwischen Handels- und Steuerbilanz differenziert. Er ist der Ansicht, dass der I. Senat des BFH in seinen Ausführungen die unternehmensrechtliche Zielsetzung im gedanklichen Hintergrund hatte. Der BGH hingegen, der für die Rückstellungsbildung voraussetzt, „dass die Verpflichtung wirtschaftlich im abgelaufenen Geschäftsjahr verursacht ist“, orientiert sich an der steuerrechtlichen Zielsetzung.<sup>237</sup> Eine wesentliche Zielsetzung des Unternehmensrechts ist bekanntlich die Wahrung des Gläubigerschutzes. Der unternehmensrechtliche Gewinn ist nach *Mayr* als verlustantizipierter Umsatzgewinn konzipiert und wird entscheidend vom Imparitätsprinzip geprägt. Das Imparitätsprinzip hat nach *Mayr* eine rückstellungserweiternde Wirkung, welche dazu führt, dass für rechtlich entstandene Anpassungsverpflichtungen Verbindlichkeitsrückstellungen zu bilden sind.<sup>238</sup> Die Steuerbilanz zielt dagegen in erster Linie auf eine periodengerechte Gewinnermittlung ab. Im Wesentlichen bedeutet dies, dass Ertrag und Aufwand periodengerecht berücksichtigt werden müssen. Die Ermittlung des periodengerechten Gewinns lässt sich laut *Mayr* aus dem Realisationsprinzip ableiten, welches zu den allgemeinen GoB zählt. Hingegen spielt das Imparitätsprinzip bei der periodengerechten Gewinnermittlung keine Rolle. Das EStG kennt zwar das Imparitätsprinzip, da sich Teilwertabschreibungen und

<sup>234</sup> BFH 27.06.2001, I R 45/97.

<sup>235</sup> *Mayr*, Rückstellungen 45.

<sup>236</sup> *Laudacher* in *Jakom*, EStG<sup>8</sup> § 9 Rz 33.

<sup>237</sup> *Mayr*, Rückstellungen, 68.

<sup>238</sup> *Mayr*, Rückstellungen 58f; *Kirchmayr* in *GedS für Wolfgang Gassner* 495 (501f); *Titz*, Bilanzsteuerrecht 165.



Verlustrückstellungen daraus ableiten, allerdings gewährt das EStG in diesen beiden Bereichen Wahlrechte. Die Tatsache, dass es sich hier um Wahlrechte handelt, bedeutet auch, dass das Imparitätsprinzip nicht zu den allgemeinen GoB gehört. Schließlich sind die allgemeinen GoB nach § 4 Abs 2 EStG zwingend einzuhalten und daher nicht frei wählbar. Das EStG verschließt sich daher grds einem umfassenden Imparitätsprinzip. Auch das Maßgeblichkeitsprinzip vermag das Imparitätsprinzip für Verbindlichkeitsrückstellungen nicht in das Steuerrecht zu befördern. Die unternehmensrechtliche Maßgeblichkeit ist nämlich auf Teilwertabschreibungen und Verlustrückstellungen beschränkt. Aus all dem folgt, dass Verbindlichkeitsrückstellungen in steuerlicher Hinsicht zwingend eine wirtschaftliche Verursachung in der Vergangenheit voraussetzen. Für rechtlich entstandene Anpassungsverpflichtungen können daher steuerrechtlich keine Verbindlichkeitsrückstellungen gebildet werden.<sup>239</sup> Was das österr Steuerrecht betrifft, so werden die Überlegungen von *Mayr* durch die Judikatur des VwGH durchaus bestätigt: Die wirtschaftliche Verursachung muss laut VwGH „im Abschlussjahr gelegen sein“. Einer wirtschaftlichen Verursachung in der Vergangenheit stehe entgegen, „wenn die Verpflichtung mit den dem Unternehmer erst in der Zukunft erwachsenden Vorteilen verknüpft ist“.<sup>240</sup>

Aus der Argumentation von *Mayr* folgt ein eigenständiger steuerrechtlicher Begriff der Verbindlichkeitsrückstellung. Zwingende Voraussetzung dafür ist die wirtschaftliche Verursachung der zugrunde liegenden Verpflichtung in der Vergangenheit.<sup>241</sup>

## 1.2 Ansammlungsrückstellungen

Wie bereits oben festgestellt, ist eine Voraussetzung für die Bildung von Rückstellungen ihre wirtschaftliche Verursachung bis zum Bilanzstichtag. Bei Ansammlungsrückstellungen baut sich diese wirtschaftliche Veranlassung nicht zur Gänze in der abgelaufenen Bilanzierungsperiode auf, sondern verteilt sich sukzessive über mehrere Perioden. Die Rückstellung ist somit jahresanteilig zu bilden. Wesentliches Merkmal einer Ansammlungsrückstellung ist also, dass ein künftiger Erfüllungsbetrag nicht als Einmalbetrag rückgestellt, sondern vielmehr ratierlich angesammelt wird.<sup>242</sup>

<sup>239</sup> *Mayr*, Rückstellungen, 63ff; *Kirchmayr* in GedS für Wolfgang Gassner 495 (501f); *Titz*, Bilanzsteuerrecht 165.

<sup>240</sup> VwGH 26.05.2004, 99/14/0261; 30.10.2003 99/15/0261; 18.12.2001, 98/15/0177; 27.11.2001, 2001/14/0081.

<sup>241</sup> *Titz*, Bilanzsteuerrecht 165; *Kirchmayr* in GedS für Wolfgang Gassner 495 (502); aA: *Kirchmayr* in GedS für Wolfgang Gassner 495 (502); *Barborka*, RdW 2003, 49 (54);

<sup>242</sup> *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 75; *Laudacher* in *Jakom*, EStG<sup>8</sup> § 9 Rz 18; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch § 5 Rz 38; *Fritz-Schmied/Zaminer*, Änderungen des Erfüllungsbetrags und der Laufzeit im Kontext von Ansammlungsrückstellungen, taxlex 2014, 336 (337); *Fritz-Schmied*, Die Abzinsung von Rückstellungen gem § 9 Abs 5 EStG in *Urnik/Fritz-Schmied*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht (2014) 53 (62).

Typische Beispiele für Ansammlungsrückstellungen sind die Erneuerung oder der Abbruch von Betriebsanlagen (zB ein Gebäude) oder Rückstellungen für zukünftige Entsorgungspflichten.<sup>243</sup> Während das österreichische Rechtssystem grds auf dem Prinzip der Vollrückstellung beruht, ist in Deutschland die Ansammlungsrückstellung sogar gesetzlich<sup>244</sup> geregelt. Trotzdem ist diese Form der Rückstellung aber auch in Österreich nicht fremd. Insbesondere die Rsp der Höchstgerichte<sup>245</sup> aber auch die Lehre erklären die Ansammlungsrückstellung in Österreich grds für zulässig.<sup>246</sup> So ist der VwGH der Ansicht, dass *„bei einer drohenden Verbindlichkeit mit über mehrere Perioden verteilter wirtschaftlicher Verursachung eine Rückstellung laufend in den Jahren der wirtschaftlichen Verursachung aufzubauen ist.“*<sup>247</sup>

Die Ansammlungsrückstellung wurde bisher in der Lehre und va in der Rsp nur sehr stiefmütterlich behandelt. Wenn man die geringe Zahl vorhandener VwGH-Judikatur dazu bedenkt, kann man daraus schließen, dass diese Form der Rückstellung in Österreich nur einen geringen Stellenwert hat. Dennoch stellen einzelne Autoren<sup>248</sup> Überlegungen zu einem generellen Wechsel zu dieser Form der Rückstellungen an. Allerdings weisen auch sie darauf hin, dass Ansammlungsrückstellungen sich auf jene Bereiche beschränken sollten, die tatsächlich zwingend mehreren Ertragsperioden zugeordnet werden.<sup>249</sup>

### 1.3 Auflösung der Rückstellung

Mit der Thematik der Auflösung oder der Fortführung einer Rückstellung beschäftigt sich das Urteil des VwGH vom 28.11.2000. Demnach ist eine bereits gebildete Rückstellung in jedem der Bildung folgendem Wirtschaftsjahr darauf hin zu untersuchen, ob ihre Fortführung dem Grunde und der Höhe nach gerechtfertigt ist. Fällt in einem Wirtschaftsjahr die Grundlage für die Rückstellungsbildung weg, so muss die Rückstellung in diesem Wirtschaftsjahr gewinnerhöhend aufgelöst werden. Auch wenn sich einzelne Komponenten für die Rückstellungsdotierung ändern (zB die wahrscheinliche Schadenshöhe), so ist die Rückstellung in dem Wirtschaftsjahr anzupassen in dem die maßgebliche Änderung eintritt.<sup>250</sup>

<sup>243</sup> Mühlehner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 76; Doralt/Ruppe, I<sup>11</sup> Rz 402.

<sup>244</sup> § 6 Abs 1 Z 3a lit d dEStG.

<sup>245</sup> VwGH 27.11.2001, 2001/14/0081.

<sup>246</sup> Laudacher in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 9 Rz 18.

<sup>247</sup> VwGH 30.04.2015, 2011/15/0198; 27.11.2001, 2001/14/0081.

<sup>248</sup> Doralt, Kfz-Entsorgung: Ansammlungsrückstellung oder 80 % Rückstellung, RdW 2004, 181 (182).

<sup>249</sup> Laudacher in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 9 Rz 18.

<sup>250</sup> VwGH 28.11.2000, 96/14/0067; Mühlehner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 100f; Doralt in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 9 Rz 34.

Bekanntlich ist es so, dass die Rückstellungsbildung das Betriebsvermögen mindert. Wird nun der Unternehmer in einem späteren Jahr aus dem Grund, für welchen die Rückstellung gebildet worden ist, in Anspruch genommen, ist die Rückstellung aufzulösen und neutralisiert einen in diesem Jahr als Aufwand gebuchten Betrag. In diesem späteren Jahr wird nur mehr der Differenzbetrag gewinnwirksam: Wurde die Rückstellung zu niedrig angesetzt, ergibt sich aus der Differenz eine Gewinnminderung, war sie zu hoch, kommt es zu einer Gewinnerhöhung.<sup>251</sup>

#### 1.4 Ausgewählte Verbindlichkeitsrückstellungen im Überblick

In diesem Kapitel werden ausgewählte Verbindlichkeitsrückstellungen näher dargestellt und erläutert. Aufgrund des geringen Umfangs dieser Arbeit im Verhältnis zur Vielzahl an Rückstellungsarten beschränkt sich dieses Kapitel auf solche Verbindlichkeitsrückstellungen die entweder aufgrund ihrer praktischen Relevanz besondere Bedeutung haben und/oder in der Literatur häufig diskutiert wurden. Besonderes Augenmerk wird auch hier auf die Rsp des VwGH gelegt.

##### 1.4.1 Gewährleistung und Garantieverpflichtungen

In der Steuerbilanz können nach Ansicht des VwGH Garantie- und Gewährleistungsrückstellungen nur gebildet werden, wenn im Einzelfall ernstlich, also mit größter Wahrscheinlichkeit, mit der Inanspruchnahme zu rechnen ist.<sup>252</sup> Diese Aussage des VwGH entspricht im Wesentlichen dem in § 9 Abs 3 EStG verankerten Verbot von Pauschalrückstellungen, wo es heißt: „Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (wie zB für Garantie und Gewährleistung) und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften dürfen nicht pauschal gebildet werden. *Die Bildung von Rückstellungen ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.*“ Verbotene Pauschalrückstellungen sind Rückstellungen, die sehr oft auf Erfahrungswerten aus der Vergangenheit wie bspw innerbetrieblichen oder statistischen Wahrscheinlichkeiten beruhen.<sup>253</sup> Sehr häufig werden im Baugewerbe Pauschalrückstellungen gebildet. Hier lässt sich für die einzelnen Gebäude nicht konkret vorhersagen, ob und wofür Gewährleistungsansprüche geltend

---

<sup>251</sup> Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 102f.

<sup>252</sup> VwGH 28.11.2000, 96/14/0067; 15.03.1995, 92/13/0271.

<sup>253</sup> Doralt in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 9 Rz 17.

gemacht werden. Erfahrungsgemäß wird aber mit einem bestimmten Prozentsatz (zB 3 Prozent des Umsatzes) mit einer Inanspruchnahme gerechnet.<sup>254</sup>

Die Auslegung dieser speziellen ertragsteuerrechtlichen Norm ist allerdings äußerst strittig.<sup>255</sup> So interpretiert der VwGH das Verbot von Pauschalrückstellungen sehr streng und lässt die Bildung von Garantie- und Gewährleistungsrückstellungen nur zu, soweit die einzelnen Kunden am Bilanzstichtag bereits Ansprüche aus Garantie und Gewährleistung geltend gemacht haben. Diese Voraussetzungen sind wiederum nur dann erfüllt, „*wenn der potentiell Geschädigte den Anspruch bereits geltend gemacht hat, oder der Unternehmer von sich aus die Verbindlichkeit gegenüber dem Geschädigten bereits anerkannt hat (zB Rückholaktionen), oder die drohende Verbindlichkeit so allgemein bekannt oder so offenkundig ist, dass bereits deshalb im Einzelfall mit der Geltendmachung durch den Geschädigten zu rechnen ist.*“<sup>256</sup>

Diese sehr strenge Auslegung des VwGH stößt in der Literatur häufig auf Kritik. So meint Beiser, das oben zitierte Erkenntnis des VwGH entspreche nicht der tatsächlichen Risikolage. Der Gerichtshof verkürze nämlich das tatsächliche Garantierisiko durch die Annahme, das Risiko aus der Garantiezusage an alle übrigen Kunden, die am Bilanzstichtag noch keine Ansprüche angemeldet haben, sei nicht zu berücksichtigen. Eine solche Annahme entspreche jedoch nicht einer „vernünftigen unternehmerischen Beurteilung“ und dem Ziel eines „true and fair view“.<sup>257</sup>

Nach anderen Meinungen in der Literatur beinhaltet das Verbot von Pauschalrückstellungen iSd § 9 Abs 3 EStG nur ein Verbot Rückstellungen, ohne eine sachlich fundierte Risikoanalyse zu bilden. Eine nicht pauschale Rückstellungsbildung soll nach diesen Meinungen bedeuten, dass sie nicht willkürlich und nicht losgelöst von den tatsächlichen Verhältnissen erfolgen soll. Demnach können bei gleichgelagerten Sachverhalten die Risiken durchaus gemeinsam betrachtet und mit Hilfe statistischer Methoden relativ genau geschätzt werden.

Zusammenfassend kann für Gewährleistungsrückstellungen gesagt werden, dass der VwGH sehr streng auf den jeweiligen Einzelfall abstellt, was der Grund dafür ist, dass die Bildung einer pauschalen Einzelrückstellung steuerwirksam nicht möglich ist. Andererseits gibt es sehr viele Lehrmeinungen, die sich für die Dotierung einer pauschalen Einzelrückstellung aufgrund von Erfahrungswerten aus der Vergangenheit einsetzen.<sup>258</sup>

---

<sup>254</sup> Hasanovic, ÖStZ 2014, 15 (17).

<sup>255</sup> Beiser, Rückstellungen für Gewährleistung und Garantie in der Unternehmens- und Steuerbilanz, ÖStZ 2014, 21 (23).

<sup>256</sup> VwGH 20.10.2010, 2007/13/0085.

<sup>257</sup> Beiser, ÖStZ 2014, 21 (23).

<sup>258</sup> Hasanovic, ÖStZ 2014, 15 (21).

### 1.4.2 Prozesskosten

Der VwGH hat ausgesprochen, dass Rückstellungen für Prozesskosten nur gebildet werden können, „wenn am Bilanzstichtag bereits ein Prozess läuft und ernsthaft damit zu rechnen ist, dass dem Steuerpflichtigen durch den Ausgang des Prozesses besondere Aufwendungen (z.B. Gerichtskosten, Rechtsanwaltskosten) erwachsen.“ Zudem darf nach dem Grundsatz der wirtschaftlichen Zuordnung jedes Wirtschaftsjahr nur mit in diesem Jahr anfallenden Prozesskosten belastet werden.<sup>259</sup> Das bedeutet, die Prozesskosten werden nicht zur Gänze durch die Einleitung des Verfahrens, sondern kontinuierlich durch die einzelnen Prozessschritte verursacht.<sup>260</sup>

Trotz eines bereits anhängigen Prozesses kommt eine Rückstellungsbildung für Prozesskosten nicht in Betracht, wenn die Prozessaussichten des Prozessgegners als äußerst gering eingeschätzt werden. In diesem Fall kann mit dem Entstehen einer Verbindlichkeit nicht ernsthaft gerechnet werden.<sup>261</sup>

### 1.4.3 Rekultivierungskosten

Zu den Rekultivierungskosten zählen Aufwendungen für die teilweise Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes eines Grundstückes nach der Beendigung der Nutzung. Häufig handelt es sich dabei um die Wiederauffüllung einer Kies- oder Schottergrube oder eine Wiederaufforstung. Die Verbindlichkeit kann sich aus einer privaten oder einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung ergeben. Die künftigen Aufwendungen hängen naturgemäß mit bereits realisierten Erträgen zusammen und sind daher einer Rückstellung zugänglich.<sup>262</sup> Bei Rekultivierungsrückstellungen wird überwiegend die Meinung vertreten, dass es sich dabei um Ansammlungsrückstellungen handelt. Das bedeutet, die Rückstellung wird ratierlich über die Phase der Nutzung (zB Schotterabbau) gebildet, sodass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dem jährlichen Ertrag aus der Nutzung, die durch diese Nutzung zusätzlich ausgelösten Rekultivierungskosten gegenüberstehen.<sup>263</sup>

An dieser Stelle greife ich auf eine Entscheidung des UFS zurück, welche sehr anschaulich die Kriterien der Rückstellungsbildung aufzeigt. Im konkreten Fall ging es um ein Unternehmen welches mehrere Schottergruben betreibt. Bei einigen Schottergruben

<sup>259</sup> VwGH 26.04.2012, 2009/15/0158.

<sup>260</sup> Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 180.

<sup>261</sup> VwGH 27.01.2009, 2006/13/0062.

<sup>262</sup> Laudacher in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 9 Rz 41; Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 180.

<sup>263</sup> Bertl/Hirschlner, Rückstellung für Rekultivierung von Schottergruben, RWZ 2012, 319 (319).

wurde der Abbau bereits beendet, bei anderen wird unverändert Abbau betrieben. Umstritten war die Bildung einzelner Rekultivierungsrückstellungen dem Grunde nach. Allgemein führt der UFS dazu aus, dass die Bildung von Rückstellungen iSd § 9 EStG nur zulässig ist, *„wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist.“*<sup>264</sup> Damit zitiert der UFS im Wesentlichen die Rsp des VwGH.<sup>265</sup> In diesem Fall war der UFS der Ansicht, dass die Voraussetzungen für die Rückstellungsbildung nicht vorlagen. Es mangelte an der drohenden Inanspruchnahme weshalb eine Eröffnungsbilanzberichtigung zu erfolgen hatte und die bereits gebildeten Rückstellungen gewinnerhöhend aufgelöst werden mussten.<sup>266</sup>

Für die Bildung einer Rekultivierungsrückstellung gilt es also zunächst zu klären, ob eine Verpflichtung zur Rekultivierung besteht. Zudem muss eine gewisse Wahrscheinlichkeit bestehen, dass das Unternehmen von dritter Seite in Anspruch genommen wird. Ist dies nicht der Fall, weil etwa die Behörde der Ansicht ist, dass sich die Natur von selbst so gut erholt hat und somit kein Rekultivierungsbedarf besteht, so ist keine Rückstellung zu bilden. Eine bereits gebildete Rückstellung ist erfolgswirksam aufzulösen.<sup>267</sup>

All diese Voraussetzungen sah der VwGH in seiner Entscheidung vom 30.04.2015 als gegeben an und ließ die Bildung einer Rekultivierungsrückstellung zu. Im konkreten Fall wurde der Bf aufgrund eines Dienstbarkeitsvertrages das Recht eingeräumt, auf bestimmten Liegenschaften Liftanlagen zu errichten und zu betreiben. Für den Fall der Einstellung des Betriebs sah der Vertrag verpflichtend vor, dass sämtliche Anlagen und Gebäude auf eigene Kosten abzutragen sind und der urspr Zustand wiederherzustellen ist. Außerdem ergibt sich eine Verpflichtung zum Abbruch und zur Rekultivierung auch aus § 52 Seilbahngesetz. Es besteht daher dem Grunde nach eine Rekultivierungspflicht, lediglich die Höhe und der Zeitpunkt der Abtragung und die damit verbundenen Kosten sind ungewiss. Aus diesem Grund entschied der VwGH wie folgt: *„Bei Verbindlichkeiten, die dem Grunde nach sicher und nur dem Zeitpunkt und/oder der Höhe nach unsicher sind, ist eine Rückstellung zu bilden. Die Verpflichtung zum Abbau und zur Rekultivierung wurde mit der Errichtung der gegenständlichen Anlagen begründet und hat ihre wirtschaftliche Verursachung im Betrieb der Anlagen. Für die Abbau- und Rekultivierungsverpflichtung ist daher in den Jahren zwischen Errichtung und voraussichtlichem Abbau der Anlagen eine Rückstellung zu bilden.“*<sup>268</sup>

<sup>264</sup> UFS 27.07.2012, RV/0345-K/08.

<sup>265</sup> VwGH 25.01.1994, 90/14/0073.

<sup>266</sup> UFS 27.07.2012, RV/0345-K/08.

<sup>267</sup> Bertl/Hirschler, RWZ 2012 319 (320).

<sup>268</sup> VwGH 30.04.2015, 2011/15/0198.

#### 1.4.4 Umweltschäden und Sanierungskosten

Rückstellungen für Umweltschäden können unter folgenden Voraussetzungen gebildet werden:

- die Verpflichtung muss unmittelbar auf dem Gesetz oder einem Bescheid beruhen (öffentlich-rechtliche Verpflichtung),
- wird diese öffentlich-rechtliche Verpflichtung verletzt, so muss diese Verletzung sanktioniert werden und
- der zuständigen Behörde müssen die sachverhältnismäßigen Voraussetzungen für die Geltendmachung der Pflicht bekannt sein oder mit hoher Wahrscheinlichkeit bekannt werden.<sup>269</sup>

Was die letztgenannte Voraussetzung betrifft, so genügt es nach Ansicht des VwGH, dass mit der Behördenkenntnis in Zukunft zu rechnen ist. Entscheidend ist, ob gegenwärtig Anhaltspunkte vorliegen, dass die Behörde in Zukunft Kenntnis vom rückstellungsbegründenden Ereignis erlangen wird. Der Steuerpflichtige soll sich also der öffentlich-rechtlichen Verpflichtung nicht entziehen können, sondern vielmehr einem gewissen Leistungszwang unterliegen. Dies trifft idR bei typischen Gefahrenbetrieben wie Raffinerien, Deponien oder Tankstellen zu.<sup>270</sup>

Für die Bildung einer Umweltrückstellung muss also eine hohe Wahrscheinlichkeit dafür gegeben sein, dass der Unternehmer seiner Pflicht den Umweltschaden zu sanieren, wird nachkommen müssen.<sup>271</sup> Die Forderung von Nachbarn oder der Druck der Öffentlichkeit allein reichen für die Rückstellungsbildung nicht aus.<sup>272</sup> Ebenfalls nicht ausreichend für die Bildung von Umweltrückstellungen ist ein bloß latent vorhandenes Risiko für den Eintritt eines Umweltschadens (zB wegen Betätigung in einer umweltgefährdenden Branche). Nach der Rsp des VwGH reicht nämlich eine potentielle Beeinträchtigung nicht aus. Die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeit hat nämlich zur Voraussetzung, dass ernsthaft mit dem Entstehen einer Schuld zu rechnen ist.<sup>273</sup>

Ebenfalls nicht rückstellungsfähig sind Aufwendungen einer gesetzlich oder behördlich auferlegten Pflicht zur Vermeidung von künftigen Umweltschäden (zB Umweltschutzanlagen). Solche Maßnahmen sind nämlich durch den künftigen Betrieb und nicht in einem vor dem Bilanzstichtag gelegenen Zeitpunkt veranlasst. Außerdem sind

<sup>269</sup> VwGH 10.10.1996, 94/15/0089; *Mühlehner in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 180.

<sup>270</sup> *Mayr*, Umweltrückstellungen ohne Behördenkenntnis, RdW 1998, 574 (574f); aA: *Barborka*, Umweltrückstellungen ohne Behördenkenntnis, SWK 1999, 451 (451).

<sup>271</sup> *Mühlehner in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 180.

<sup>272</sup> VwGH 10.10.1996, 97/15/0089; 26.06.1990, 89/14/0266.

<sup>273</sup> VwGH 23.03.2000, 97/15/0038.

aktivierungspflichtige Aufwendungen grundsätzlich von der Rückstellungsbildung ausgeschlossen.<sup>274</sup>

## 2 Drohverlustrückstellungen

Vor dem StRefG 1993 war die Bildung von Drohverlustrückstellungen heftig umstritten. Nun ist diese Art der Rückstellung in § 9 Abs 1 Z 4 EStG ausdrücklich geregelt und lässt so keinen Spielraum für Diskussionen mehr offen. Im Unternehmensrecht sind Drohverlustrückstellungen in § 198 Abs 8 Z 1 UGB gesetzlich verankert. Übersteigt der Wert einer Leistungsverpflichtung am Bilanzstichtag den Wert der jeweiligen Gegenleistung, so kann ein ggf daraus entstehender Verlust im Wege einer Rückstellung jener Periode zugewiesen werden, die das Ungleichgewicht ausweist.<sup>275</sup>

Bereits aus dem Gesetz ergibt sich als Voraussetzung für eine Drohverlustrückstellung das Vorhandensein eines schwebenden Geschäfts.<sup>276</sup> Ein schwebendes Geschäft ist ein Geschäft, das noch von keiner Seite erfüllt worden ist. Beide Vertragspartner begründen aus einem schwebenden Geschäft jeweils einen Anspruch und eine Verpflichtung. In der Buchhaltung sind schwebende Geschäfte idR nicht zu berücksichtigen, da noch keine Lieferungen oder Leistungen erfolgt sind. Ein Ausweis der eigenen Leistungsverpflichtung einerseits und der Forderung auf der anderen Seite würde einen vorzeitigen Gewinnausweis bedeuten und somit gegen das Realisationsprinzip verstoßen. Ist nun am Bilanzstichtag der Wert der Leistungsverpflichtung höher als der Wert der Gegenleistung, so droht aus dem Geschäft ein Verlust. Für diesen Verpflichtungsüberhang kann der Unternehmer eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften bilden. Die Drohverlustrückstellung stellt also gewissermaßen eine Ausnahme vom Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte dar. Dadurch wird der Verlust jener Periode zugewiesen, in welcher sich die Unausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung einstellt.<sup>277</sup> Bei der späteren Realisierung des schwebenden Geschäfts

---

<sup>274</sup> *Mühlehner in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 180; *Doralt in Doralt*, EStG I<sup>17</sup> § 9 Rz 35.

<sup>275</sup> *Laudacher in Jakom*, EStG<sup>8</sup> § 9 Rz 46.

<sup>276</sup> § 9 Abs 1 Z 4 EStG BGBl 1988/400, idF BGBl 2015/118

<sup>277</sup> *Doralt in Doralt*, EStG I<sup>17</sup> § 9 Rz 36f; *Laudacher in Jakom*, EStG<sup>8</sup> § 9 Rz 46f; *Mühlehner in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 105; *Staudinger*, Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften – Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz für die Steuerbilanz, taxlex 2012, 228 (228); *Bertl/Gassner/Hirschler*, ÖStZ 1998, 340 (345).



wird der dann entstehende Verlust durch den Ertrag aus der Auflösung der Rückstellung neutralisiert.<sup>278</sup>

## 2.1 Voraussetzungen für die Bildung

Was die Bildungsvoraussetzungen betrifft, so gibt es zwischen Rückstellungen für drohende Verluste und Verbindlichkeitsrückstellungen einige Parallelen. Auch bei Drohverlustrückstellungen dürfen das Kriterium der Außenverpflichtung sowie eine gewisse Mindestwahrscheinlichkeit nicht fehlen. Lediglich beim Zeitpunkt der Rückstellungsbildung treten Unterschiede zwischen diesen beiden Rückstellungsarten auf.<sup>279</sup>

Eine Drohverlustrückstellung ist insbesondere bei Vorliegen folgender Voraussetzungen zu bilden:

- es muss ein schwebendes Geschäft vorliegen,
- aus diesem Geschäft muss ein Verlust drohen,
- der Verlusteintritt muss wahrscheinlich sein,
- eine Abschreibung darf nicht möglich sein.<sup>280</sup>

### 2.1.1 Schwebendes Geschäft

Bei Drohverlustrückstellungen ist das Vorliegen eines schwebenden Geschäfts Ausdruck der Außenverpflichtung. Sowohl UGB als auch EStG sprechen übereinstimmend von Rückstellungen für „drohende Verlust aus schwebenden Geschäften“. Keine der beiden Gesetze enthält allerdings eine Definition des Begriffs des schwebenden Geschäftes.<sup>281</sup> Grundlage eines schwebenden Geschäftes ist ein Vertragsverhältnis, das auf gegenseitigen Leistungsaustausch gerichtet ist, jedoch von dem zur Lieferung oder Leistung Verpflichteten noch nicht vollständig erfüllt ist. Es beginnt grds mit dem Vertragsabschluss und endet mit Erfüllung der Leistungsverpflichtung.<sup>282</sup> Allerdings genügt es auch, wenn der Stpfl, dem der Verlust droht, ein verbindliches Vertragsangebot gestellt hat und nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag ernstlich mit der Annahme des

<sup>278</sup> *Staudinger*, taxlex 2012, 228 (228).

<sup>279</sup> *Kirchmayr* in *GedS* für Wolfgang Gassner 495 (505).

<sup>280</sup> *Moser*, SWK 2011, 149 (152).

<sup>281</sup> *Mayr*, Rückstellungen 206.

<sup>282</sup> *Laudacher* in *Jakom*, EStG<sup>8</sup> § 9 Rz 47; *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht §198 Abs 8 Rz 145.

Angebotes zu rechnen gewesen wäre. Eine bloß wirtschaftliche Verpflichtung reicht hingegen nicht aus, da hier keine durchsetzbare rechtliche Bindung besteht.<sup>283</sup>

Bei schwebenden Geschäften gilt die Gleichwertigkeitsvermutung, das bedeutet es kann grds davon ausgegangen werden, dass Leistung und Gegenleistung zueinander in einem ausgeglichenen Verhältnis stehen.<sup>284</sup> Aus diesem Grund und aus dem Grundsatz der Einzelbewertung ergibt sich, dass jedes einzelne schwebende Geschäft daraufhin zu überprüfen ist, ob daraus ein Verlust droht.<sup>285</sup> Dies entspricht auch der Ansicht des VwGH, der eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nur dann zulässt, wenn die dem Unternehmen zufließenden wirtschaftlichen Vorteile hinter den sich aus dem Vertrag ergebenden Verpflichtungen zurückbleiben. Solche ungewöhnlichen Verhältnisse bedürfen dann der konkreten Feststellung.<sup>286</sup> Es kann somit keine Saldierung mit gewinnbringenden gleichartigen schwebenden Geschäften vorgenommen werden. Allerdings sind Geschäfte, die erfolgsmäßig miteinander verknüpft sind sehr wohl als Einheit zu bewerten.<sup>287</sup>

Beispiel:

*Mietet ein Apotheker Ordinationsräume damit er sie einem Arzt günstiger weiter vermieten kann, so kann der Apotheker für diesen Mietverlust keine Rückstellung bilden, soweit nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten der Fehlbetrag durch andere mit dem Leistungsaustausch zusammenhängende Erträge (zB zusätzliche Einkäufe durch die Patienten des Arztes) ausgeglichen wird.<sup>288</sup>*

### 2.1.2 Aufwandsüberhang

Drohverlustrückstellungen dürfen nur gebildet werden, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder Entstehen eines Verlustes ernsthaft gerechnet werden kann.<sup>289</sup> Ein solcher Verlust liegt nach der Rsp dann vor, wenn am Bilanzstichtag der Wert der Leistungsverpflichtung aus einem Vertragsverhältnis den Wert der Gegenleistung übersteigt. Dieser Verlust kann dann im Wege einer Rückstellung jener Periode zugewiesen werden, in welcher sich die Unausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung einstellt. Für die Beurteilung, ob eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in der Bilanz anzusetzen ist, sind jene Verhältnisse maßgebend, die am Bilanzstichtag bestanden

<sup>283</sup> Mühlehner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 118.

<sup>284</sup> Mühlehner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 116.

<sup>285</sup> Knechtl in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 9 Rz 19.

<sup>286</sup> VwGH 17.03.1994, 91/14/0001.

<sup>287</sup> Doralt in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 9 Rz 37; Knechtl in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 9 Rz 19.

<sup>288</sup> In Anlehnung an Knechtl in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 9 Rz 19.

<sup>289</sup> § 9 Abs 3 EStG.

haben.<sup>290</sup> Ebenso wie bei Rückstellungen für Verbindlichkeiten sind auch hier jene Tatsachen zu berücksichtigen, die zwar objektiv am Bilanzstichtag bestanden haben, dem Stpfl jedoch erst zwischen dem Bilanzstichtag und der Bilanzerstellung bekannt geworden sind.<sup>291</sup>

Das Drohen eines Verlustes ist also unabdingbare Voraussetzung für die Bildung einer Drohverlustrückstellung. Deshalb ist bei bloßem Nichterreichen eines Unternehmensgewinnes die Rückstellungsbildung ausgeschlossen.<sup>292</sup> Ebenfalls undenkbar ist die Rückstellungsbildung für das allgemeine Geschäftsrisiko.<sup>293</sup>

Hingegen ist bei sog geplanten Verlusten, wenn also ein verlustbringendes Geschäft bewusst eingegangen wird, die Rückstellungsbildung nach hA nicht gänzlich ausgeschlossen. Die Rückstellung ist in solchen Fällen mit der Auftragsübernahme zu bilden. Allerdings kann davon ausgegangen werden, dass ein Unternehmer nur dann Verluste in Kauf nimmt, wenn er sich davon andere wirtschaftliche Vorteile verspricht. Diese wirtschaftlichen Vorteile sind nun aber nach überwiegender Meinung bei der Rückstellungsbildung zu berücksichtigen. Zu diesen wirtschaftlichen Vorteilen zählen bspw die Werbewirkung oder die Erschließung eines neuen Marktes. Der Aufwand, der hier in Kauf genommen wird, dient primär der künftigen Gewinnerzielung was wiederum dem Erfordernis der Unausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung entgegensteht und somit die Rückstellungsbildung ausschließt.<sup>294</sup> Somit bleibt nicht viel Raum für die Bildung einer Rückstellung für bewusste Verluste. Lediglich in Fällen in denen sich ein Unternehmer gewissermaßen dazu gezwungen sieht nicht kostendeckende Aufträge zu übernehmen, um eine schlechte Auftragslage zu überbrücken und zumindest die Fixkosten zu decken, kommt die Bildung einer Rückstellung für geplante Verluste in Betracht.<sup>295</sup>

Häufig entsteht ein für Drohverlustrückstellungen notwendiger Verlust aus allgemeinen Preisänderungen, die erst nach Vertragsabschluss eintreten. Wenn also ein Unternehmer nach gewissenhafter kaufmännischer Kalkulation den Verkauf einer Ware um 100 mit einer Lieferzeit von 12 Monaten vereinbart und sich der Beschaffungspreis dieser Ware danach bspw von 70 auf 110 erhöht, so darf der Unternehmer eine

<sup>290</sup> VwGH 16.05.2007, 2006/14/0019; 26.11.2002, 99/15/0075; 30.09.1998, 97/13/0045; 15.07.1998, 97/13/0190; 16.12.1997, 93/14/0177.

<sup>291</sup> VwGH 26.11.2002, 99/15/0075; 30.09.1998, 97/13/0045; 15.07.1998, 97/13/0190; 16.12.1997, 93/14/0177.

<sup>292</sup> *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 121.

<sup>293</sup> VwGH 27.06.1989, 88/14/0126; *Doralt* in *Doralt*, EStG I<sup>17</sup> § 9 Rz 41; *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 113.

<sup>294</sup> *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz123; *Doralt* in *Doralt*, EStG I<sup>17</sup> § 9 Rz 42; *Laudacher* in *Jakom*, EStG<sup>8</sup> § 9 Rz 55; *Mayr*, Rückstellungen, 235ff.

<sup>295</sup> *Mayr*, Rückstellungen 237.

Drohverlustrückstellung iHv 10 bilden. Dies allerdings nur unter der Voraussetzung, dass sich der Unternehmer nicht bereits vor der Preissteigerung mit der Ware eingedeckt hat und er sie mit einem Buchwert von maximal 100 auf Lager hat.<sup>296</sup>

### 2.1.3 Wahrscheinlichkeitskriterium

Gem § 9 Abs 3 EStG muss mit dem Vorliegen oder Entstehen einer Verbindlichkeit bzw eines Verlustes ernsthaft zu rechnen sein. Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme bezieht sich bei Verlustrückstellungen auf den drohenden Verlust.<sup>297</sup> Grds gibt es beim Wahrscheinlichkeitserfordernis zwischen Verbindlichkeitsrückstellungen und Verlustrückstellungen nahezu keine Unterschiede. Das EStG zieht für beide Rückstellungsarten eine einheitliche Wahrscheinlichkeitsgrenze. Bei Drohverlustrückstellungen wird gleich wie bei den Verbindlichkeitsrückstellungen das Vorliegen einer überwiegenden Wahrscheinlichkeit vorausgesetzt.<sup>298</sup> Somit kann an dieser Stelle auf das zu den Verbindlichkeitsrückstellungen Gesagte verwiesen werden (Teil D 1.1.2). Einen wichtigen Unterschied im Hinblick auf das Wahrscheinlichkeitserfordernis gibt es zwischen diesen beiden Rückstellungstypen allerdings doch. Während das Element der Ungewissheit bei Verbindlichkeitsrückstellungen unabdingbare Voraussetzung ist, kann es bei Verlustrückstellung durchaus vorkommen, dass der Verlust schon gewiss ist. Der Grund dafür ist, dass bei einer Eintrittswahrscheinlichkeit von 100 Prozent keine Verbindlichkeitsrückstellung mehr in Betracht kommt, sondern direkt eine Verbindlichkeit zu bilanzieren ist. Für sichere Verluste gibt es dagegen keinen eigenständigen Bilanzposten, weshalb sie von den Verlustrückstellungen erfasst werden. Blieben sichere Verluste unpassiviert, liefe dies dem Sinn und Zweck der Bestimmung sowie der unternehmensrechtlichen Zielsetzung zuwider.<sup>299</sup> Es gilt hier also das sog „argumentum a maiore ad minus“. Dh wenn für drohende Verluste eine Rückstellung zu bilden ist, dann gilt dies erst recht für sichere Verluste.<sup>300</sup>

<sup>296</sup> Mühlehner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz122.

<sup>297</sup> Laudacher in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 9 Rz 48.

<sup>298</sup> Mayr, Rückstellungen 203.

<sup>299</sup> Mayr, Rückstellungen 205; Kirchmayr in GedS für Wolfgang Gassner 495 (505f).

<sup>300</sup> Mayr, Rückstellungen 205.

### 2.1.4 Verlustrückstellung und Teilwertabschreibung

Sowohl Teilwertabschreibung als auch Verlustrückstellung haben die Aufgabe einen künftigen noch nicht realisierten Verlust vorwegzunehmen.<sup>301</sup> Dieses Konkurrenzverhältnis wurde bereits oben näher behandelt weshalb an dieser Stelle auf Kapitel C Punkt 4.4 verwiesen werden kann. Die hA räumt der Teilwertabschreibung einen gewissen Vorrang vor der Verlustrückstellung ein. Kann ein drohender Verlust also im Wege einer Teilwertabschreibung berücksichtigt werden, so geht die Wertberichtigung der Rückstellungsbildung vor.<sup>302</sup>

## 2.2 Einteilung nach Kategorien von Geschäften

Wie bereits oben erläutert, ist eine grundlegende Voraussetzung für den Ansatz von Drohverlustrückstellungen das Vorliegen eines schwebenden Geschäfts. Es kann sich dabei um Beschaffungs- oder Absatzgeschäfte handeln. Der Leistungsgegenstand solcher schwebenden Geschäfte kann einerseits in einer Sachleistung, andererseits aber auch in einer Dienstleistung bestehen. Zudem können schwebende Geschäfte nicht bloß auf einen einmaligen Leistungsaustausch gerichtet sein, sondern auch Dauerschuldverhältnisse, wie bspw Miet-, Darlehens- oder Arbeitsverhältnisse können Inhalt eines schwebenden Geschäfts sein.<sup>303</sup> Demnach wird in der Literatur unterschieden zwischen Rückstellungen für drohende Verluste aus

- schwebenden Absatzgeschäften
- schwebenden Beschaffungsgeschäften
- absatzorientierten Dauerrechtsverhältnissen
- beschaffungsorientierten Dauerrechtsverhältnissen.<sup>304</sup>

### 2.2.1 Absatzgeschäfte

Bei Absatz- bzw Verkaufsgeschäften ergibt sich ein drohender Verlust dann, wenn der Wert der eigenen Leistungsverpflichtung, also die eigenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, höher sind als der Wert der Gegenleistung. Was die Bewertung

<sup>301</sup> Knechtl in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 9 Rz 19; Mayr, Rückstellungen 211.

<sup>302</sup> Knechtl in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 9 Rz 19; Doralt in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 9 Rz 38.

<sup>303</sup> Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch<sup>8</sup> 489.

<sup>304</sup> Knechtl in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 9 Rz 20; Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 133ff; Doralt in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 9 Rz 43ff; EStR 2000 Rz 3324ff.

schwebender Absatzgeschäfte betrifft, so ist nach überwiegender Ansicht die eigene Leistungsverpflichtung zu Vollkosten zu berechnen.<sup>305</sup>

Beispiel:

Ein Ölgroßhändler verkauft an eine Raffinerie Öl, das er noch nicht beschafft hat, zum Preis von 100. Wenn nun die bereits um 100 verkaufte Ware nun erst um 110 beschafft werden muss, dann ist vom Ölgroßhändler eine Rückstellung iHv 10 zu bilden (Differenz zwischen Anschaffungskosten und Verkaufspreis).<sup>306</sup>

### 2.2.2 Beschaffungsgeschäfte

Bei schwebenden Beschaffungsgeschäften über aktivierungsfähige Leistungen (Wirtschaftsgüter) handelt es sich um eine Art vorweggenommene Teilwertabschreibung. Ein drohender Verlust liegt in diesem Fall dann vor, wenn der Teilwert der zwar bereits angeschafften, aber noch nicht gelieferten Wirtschaftsgüter am Bilanzstichtag niedriger ist als die Kaufpreisschuld. Die Höhe des Drohverlustes ergibt sich aus der Differenz zwischen der Leistungsverpflichtung (Absatzgeschäft) und dem Beschaffungsgeschäft. Häufiger Anwendungsfall ist, wenn zwischen Vertragsabschluss und Lieferzeitpunkt ein Preisverfall eintritt.<sup>307</sup>

Beispiel:

Ein Ölgroßhändler kauft von einem Produzenten Öl zu einem Preis von 100; das Öl ist zum Bilanzstichtag noch nicht geliefert. Der Wiederbeschaffungspreis (Weltmarktpreis) für Öl sinkt zum Bilanzstichtag unter den vereinbarten Preis von 100. Wenn nun wegen des gesunkenen Weltmarktpreises der Absatzpreis iHv 90 nicht mehr kostendeckend ist, dann ist eine Rückstellung iHv 10 zu bilden.<sup>308</sup>

### 2.2.3 Dauerschuldverhältnisse

Auch bei Dauerrechtsverhältnissen ist zwischen absatzorientierten und beschaffungsorientierten Dauerschuldverhältnissen zu unterscheiden. Bei ersteren ist eine Rückstellung zu bilden, wenn der Anspruch auf das jeweilige Entgelt geringer zu bewerten ist, als die Aufwendungen die mit der Erfüllung der Dauerschuld einhergehen. So ist bspw bei einem Mietverhältnis eine Rückstellung für drohende Verluste dann zu bilden, wenn die Aufwendungen des Vermieters in der vereinbarten Miete keine Deckung

<sup>305</sup> Knechtl in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 9 Rz 20; Doralt in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 9 Rz 44; Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 140f; Herzog, Einkommensteuer 458.

<sup>306</sup> In Anlehnung an Herzog, Einkommensteuer 458.

<sup>307</sup> Knechtl in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 9 Rz 20; Doralt in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 9 Rz 44; Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 140f; Herzog, Einkommensteuer 458.

<sup>308</sup> In Anlehnung an Herzog, Einkommensteuer 459.

finden. Hingegen sind Drohverlustrückstellungen aus beschaffungsorientierten Dauerrechtsverhältnissen (zB Arbeitsverhältnisse) idR unzulässig, weil hier lediglich der Wert der Verpflichtung des Unternehmers, nicht aber der Wert der Gegenleistung (zB der Wert der empfangenen Arbeitsleistung) quantifizierbar ist.<sup>309</sup>

### 2.3 Saldierungsbereich

Zum Thema „Saldierungsbereich“ einer Rückstellung für drohende Verluste gab es in der Vergangenheit immer wieder heftige Diskussionen. Streitthema war in diesem Zusammenhang die Frage, was konkret unter einem künftigen Verlust zu verstehen ist bzw welche Vorteile in die Beurteilung einzubeziehen sind.<sup>310</sup> Mittlerweile ist sich die Literatur einig, dass künftige Vorteile bei der Bewertung einer Drohverlustrückstellung verlustkompensierend berücksichtigt werden müssen.<sup>311</sup> Das bedeutet, den Aufwendungen aus einem Vertrag sind auch alle Vorteile, die sich aus dem jeweiligen Geschäft ergeben, gegenüberzustellen. Hauptleistungen und Nebenleistungen einerseits und die wirtschaftlichen Vorteile, die sich aus dem schwebenden Geschäft ergeben andererseits, bilden den sog Saldierungsbereich. Eine Drohverlustrückstellung kann schließlich nur dann gebildet werden, wenn sich bei Betrachtung des gesamten Saldierungsbereiches ein Aufwandsüberhang ergibt.<sup>312</sup> Auf den ersten Blick sieht es so aus, als ob diese Vorgehensweise gegen das Verrechnungsverbot und das Imparitätsprinzip verstoße. Bei genauerer Betrachtung geht es hier allerdings nicht um eine verbotene Saldierung von Aktiva mit Passiva oder einen das imparitätistische Realisationsprinzip verletzenden vorzeitigen Ausweis von Aktiva. Hier geht es einzig und allein um die richtige Ermittlung des ernsthaft drohenden Verlustbetrages einer Rückstellung „nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung“ iSd § 211 Abs 1 UGB.<sup>313</sup> Alles was über den Saldierungsbereich hinausgeht, darf nicht als Bewertungseinheit betrachtet werden. Das bedeutet es darf keine Verrechnung mit Gewinnen aus anderen Geschäften vorgenommen werden. Es gilt nämlich der Grundsatz der Einzelbewertung, wonach jedes Geschäft für sich zu beurteilen ist.<sup>314</sup>

Ein bekanntes Beispiel für den Saldierungsbereich von Verlustrückstellungen ist der sog „Apothekerfall“ mit dem sich der Große Senat des BFH auseinander zusetzen hatte. In diesem Fall mietet ein Apotheker Wohn- und Geschäftsräume um Eur 1.000,00 und

<sup>309</sup> *Knechtl* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 9 Rz 20; *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 137.

<sup>310</sup> *Mayr*, Rückstellungen, 228.

<sup>311</sup> *Barborka*, RdW 2003, 49 (51).

<sup>312</sup> *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 125.

<sup>313</sup> *Barborka*, Allgemeine Grundsätze der Rückstellungsbildung und die EStR 2000, RdW 2001, 493 (495).

<sup>314</sup> *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 129.

vermietet diese wiederum um Eur 500,00 an einen Arzt weiter. Diese Räume befinden sich in unmittelbarer Nähe zur Apotheke. Nun möchte der Apotheker aufgrund des für ihn verlustbringenden Mietvertrages eine Verlustrückstellung bilden. Nach Ansicht des BFH steht aber hier der Vorteil, der sich für den Betrieb einer Apotheke aus der Weitervermietung von angemieteten Praxisräumen an einen Arzt ergibt, der Bildung einer Rückstellung wegen drohender Verluste aus den Mietverhältnissen entgegen.<sup>315</sup>

Aber auch der VwGH hat sich mit diesem Themenbereich schon mehrmals auseinandergesetzt. Dies bspw bei der Rückstellung für Lehrlingsausbildungskosten, auf die etwas später im Kapitel „Ausgewählte Drohverlustrückstellungen im Überblick“ noch genauer eingegangen wird. In diesem Urteil folgt der VwGH der Ansicht des BFH und bringt zum Ausdruck, dass in den Saldierungsbereich auch aus dem Geschäft resultierende Chancen und Vorteile einzubeziehen sind.<sup>316</sup>

Uneinigkeit besteht in der Literatur allerdings noch, was die zeitliche Abgrenzung eines schwebenden Geschäftes betrifft. Die zeitliche Abgrenzung spielt immer dann eine Rolle, wenn über die Laufzeit des Geschäftes verteilt sowohl Periodengewinne, als auch Periodenverluste vorkommen. Zu diesem Themenbereich werden im Schrifttum zwei Meinungen vertreten. Einerseits gibt es die Gesamtheitsbetrachtung, welche besagt, dass eine Rückstellung nur bei einem Gesamtverlust des schwebenden Geschäftes gebildet werden darf. Diese Auffassung vertritt der BFH. Andererseits die sog Restwert- oder Stichtagsbetrachtung. Danach ist für die Ermittlung des Verlustes nur die restliche, künftig noch offene Vertragsdauer maßgebend. Ein Dauerschuldverhältnis wird so jedes Jahr Schritt für Schritt verkürzt und somit zeitlich geteilt, sodass am Bilanzstichtag nur jener Teil zum schwebenden Geschäft gehört, welcher noch nicht abgewickelt wurde. Die EStR 2000 lassen die auch im Unternehmensrecht übliche Restwert- bzw Stichtagsbetrachtung zu und schließen sich damit der Ansicht in den österreichischen Kommentaren zum EStG an. Danach darf also ab dem Jahr des erstmaligen Vorliegens eines künftigen Verlustes eine Rückstellung für die restliche Laufzeit des Vertrages gebildet werden.<sup>317</sup> Mit anderen Worten bedeutet dies, dass bei der Ermittlung des drohenden Verlustes regelmäßig auf die am Bilanzstichtag noch nicht realisierten Erträge und Aufwendungen abzustellen. Es sind somit künftig zu erbringende Leistungen mit künftigen Gegenleistungen zu vergleichen. Das Ungleichgewicht von Leistung und Gegenleistung ist somit aus der Sicht vom Bilanzstichtag aus in die Zukunft zu beurteilen.<sup>318</sup>

---

<sup>315</sup> BFH, 23.06.1997, GrS 2/93.

<sup>316</sup> VwGH 27.06.2000, 97/14/0057.

<sup>317</sup> *Barborka*, Ausgewählte Rückstellungen und das Steuerrecht, RdW 2003, 231 (236).

<sup>318</sup> *Mühllehner in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 124; *Laudacher in Jakom*, EStG<sup>8</sup> § 9 Rz 54.



## 2.4 Auflösung der Rückstellung

Wie die Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist auch die Drohverlustrückstellung mit jedem Bilanzstichtag neu zu bewerten. Ist der Rückstellungsbetrag am Bilanzstichtag geringer als in der Eröffnungsbilanz, ist die Rückstellung im entsprechenden Ausmaß aufzulösen.

Die Auflösung hat im Wirtschaftsjahr der Durchführung des schwebenden Geschäftes gewinnerhöhend zu erfolgen. Bei einem Absatzgeschäft entspricht dies jenem Wirtschaftsjahr, in dem der Gewinn bzw Verlust daraus realisiert wird. Bei Dauerschuldverhältnissen wie bspw einer langfristigen Vermietung ist die Rückstellung jedes Jahr anteilig aufzulösen.

Bei Beschaffungsgeschäften ist die Rückstellung im Wirtschaftsjahr der Lieferung und Leistung gewinnerhöhend aufzulösen. Auch hier hat bei Dauerschuldverhältnissen wieder eine jährliche anteilige Auflösung zu erfolgen.<sup>319</sup>

## 2.5 Ausgewählte Drohverlustrückstellungen im Überblick

Wie bei den Verbindlichkeitsrückstellungen kann auch hier aufgrund der Vielzahl an unterschiedlichen Drohverlustrückstellungen nur eine kleine Auswahl erläutert werden. Dabei handelt es sich wieder um Rückstellungen die aufgrund ihrer praktischen Bedeutung in Literatur und Rsp besonders hervorgehoben wurden.

### 2.5.1 Arbeitsverhältnisse

Arbeitsverhältnisse stellen schwebende Geschäfte dar für welche im Steuerrecht die Vermutung der Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung gilt.<sup>320</sup> Mangels einschlägiger Rsp des VwGH kann hier lediglich auf die Rechtsansicht des BFH zurückgegriffen werden. Er ist der Ansicht, dass Arbeitsverhältnisse idR nicht zur Bildung einer Drohverlustrückstellung berechtigen und argumentiert dies damit, dass Drohverlustrückstellungen einen Verpflichtungsüberhang voraussetzen, welcher jedoch bei Arbeitsverhältnissen für gewöhnlich nicht feststellbar ist, weil man hier zwar den Wert der Verpflichtung des Arbeitgebers (Vergütung an die Arbeitnehmer), nicht jedoch den Wert der empfangenen Arbeitsleistung bestimmen könne.<sup>321</sup>

<sup>319</sup> Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 160ff.

<sup>320</sup> Laudacher in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 9 Rz 57.

<sup>321</sup> Moxter, Bilanzrechtsprechung<sup>6</sup> 160.

## 2.5.2 Leasing

Beim Leasingvertrag (Finanzierungsleasing) erhält der Leasingnehmer vom Leasinggeber einen bestimmten Leasinggegenstand zur Nutzung gegen Entgelt auf eine bestimmte Laufzeit. Eigentümer des Leasingobjektes ist der Leasinggeber. Am Ende der Leasingvertragslaufzeit kommt es aus der Sicht des Leasinggebers stets zu einer Verwertung des Leasinggegenstandes, da der Leasinggeber den Leasinggegenstand nicht für eigene Zwecke benötigt. Die Verwertung kann entweder durch Verkauf an den Leasingnehmer oder durch Verkauf an dritte Personen geschehen. Möglich, aber doch selten ist es, dass der Leasingnehmer den Leasinggegenstand weiterleast.<sup>322</sup> Scheidet nun das Wirtschaftsgut bzw der Leasinggegenstand nach der Grundmietzeit aus dem Betriebsvermögen des Leasinggebers aus, so ist der eingehende Verkaufserlös dem abgehenden Restbuchwert gegenüberzustellen. Ein Verlust kann dann entstehen, wenn der Restbuchwert den Verkaufserlös übersteigt. Dies ist häufig beim sog Vollamortisationsleasing der Fall. Wie der Name schon sagt, wird beim Vollamortisationsleasing das Leasingobjekt innerhalb der Vertragsdauer (fast) vollständig amortisiert. Dh der Leasingnehmer zahlt während der Leasingvertragsdauer die gesamten Anschaffungskosten, sowie alle Nebenkosten einschließlich der Finanzierungskosten und den Gewinnaufschlag. Die Laufzeit solcher Vollamortisationsmodelle liegt zwischen 40% und 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasinggegenstandes. So besteht bspw bei einer Grundmietzeit von 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer am Ende dieser Laufzeit noch eine 10%ige Nutzungsmöglichkeit, die Anschaffungskosten sind aber bereits zu Gänze bezahlt. Branchenübliches Vorgehen in einem solchen Fall ist nun eine Kaufoption des Leasingnehmers zu einem wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Wert (etwa eine Restmonatsrate). Aus solchen Fallkonstellationen ergibt sich nun, dass der Buchwert des Leasinggutes am Ende der Grundmietzeit wesentlich höher ist, als der Veräußerungserlös. Aus diesem Grund wird bei Vollamortisationsverträgen häufig ein Verlust iHd der Differenz zwischen Verkaufspreis und Restbuchwert erzielt.<sup>323</sup> In seinem Erkenntnis vom 16.5.2007 lehnt der VwGH die Bildung einer Drohverlustrückstellung bei Vollamortisationsverträgen ab. Eine Drohverlustrückstellung setze nämlich eine zivilrechtlich verbindliche Leistungsverpflichtung (Kaufanbot) voraus, ein lediglich branchenübliches Vorgehen reiche hierzu nicht aus. Was also fehlt ist die *rechtliche Verpflichtung zur*

<sup>322</sup> Kuhnle/Kuhnle-Schadn, Leasing: ein Finanzierungswegweiser mit Vertrags- und Berechnungsmodellen (2001), 27f; Prodinger, Nochmals: Zur Drohverlustrückstellung für Verwertungsrisiken bei Leasinggeschäften, SWK 2001, 40 (40).

<sup>323</sup> Prodinger, SWK 2001, 40 (41).

„Verlustverwertung“, so der VwGH. Genau in diesem Punkt unterscheidet sich der Fall auch von den von der Bf ins Treffen geführten Urteilen des BFH.<sup>324</sup>

Somit berechtigen Leasingverträge nur dann zur Bildung einer Drohverlustrückstellung, wenn ein zivilrechtlich verbindliches Kaufanbot des Leasinggebers zum niedrigeren Restbuchwert vorliegt.<sup>325</sup>

### 2.5.3 Lehrlingsausbildungskosten

Bekanntlich verursacht die Ausbildung von Lehrlingen für ein Unternehmen erhebliche Kosten. So ist bspw für ausreichend Ausbildungspersonal zu sorgen, möglicherweise wird auch eine Lehrwerkstätte betrieben und darüber hinaus kann davon ausgegangen werden, dass Lehrlinge auch Fehlleistungen verursachen.<sup>326</sup> Der VwGH lehnt allerdings in ständiger Rsp die Bildung einer Drohverlustrückstellung für Lehrlingsausbildungskosten ab und begründet dies damit, dass dem Unternehmen aus einem Lehrverhältnis auch gewisse wirtschaftliche Vorteile erwachsen. Diese wirtschaftlichen Vorteile manifestieren sich laut VwGH ua im Arbeitserfolg der Lehrlinge, der Möglichkeit zwischen selbst im hauseigenen Betrieb ausgebildeten und anderen Fachkräften wählen zu können, sowie einem möglichen Imagegewinn für das Unternehmen, der sich aus der Ausbildung einer Vielzahl von Lehrlingen ergibt und mit einer Art Werbekampagne vergleichbar ist. Aus diesen Gründen kann nicht davon ausgegangen werden, dass Lehrverhältnisse nur im überwiegenden Interesse der Lehrlinge abgeschlossen werden. Es ließe sich nämlich sonst nicht erklären, „*warum Unternehmer ohne gesetzliche Verpflichtung Lehrverhältnisse abschließen*“, so der VwGH.<sup>327</sup> Es kann also davon ausgegangen werden, dass kein vernünftiger Unternehmer Lehrlinge ausbildet, wenn er sich davon nicht auch einen wirtschaftlichen Vorteil verspricht. Somit gehören diese wirtschaftlichen Vorteile zum Saldierungsbereich einer Drohverlustrückstellung.<sup>328</sup> Abschließend fasst der VwGH zusammen und geht davon aus, dass bei Lehrverträgen die unter den üblichen Bedingungen abgeschlossen werden, „*der Wert der Gegenleistung des Unternehmers nicht hinter den von ihm erwarteten wirtschaftlichen Vorteilen zurückbleibt*.“ Ein Drohverlustrückstellung aus schwebenden Lehrverhältnissen wäre allenfalls dann anzuerkennen, „*wenn sich im Einzelfall im Sachverhaltsbereich nachweisen lässt, dass die dem Unternehmen zufließenden wirtschaftlichen Vorteile hinter dessen aus dem*

<sup>324</sup> VwGH 16.05.2007, 2006/14/0019.

<sup>325</sup> Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 180.

<sup>326</sup> Mayr, Rückstellungen, 232.

<sup>327</sup> VwGH 27.06.2000, 97/14/0057; 17.03.1994, 91/14/0001; aA: Gassner, Rückstellungen in Handels- und Steuerbilanzen, ÖStZ 1978, 258 (265f); Mazal, Zur Rückstellungsfähigkeit von Kosten aus einem Lehrverhältnis, FJ 1986,101(104); Moser, SWK 2011,149 (157).

<sup>328</sup> Mayr, Rückstellungen 233.

*Vertrag erfließenden Verpflichtungen zurückbleibt.* Diese ungewöhnlichen Verhältnisse bedürfen aber der konkreten Feststellung.<sup>329</sup>

### 3 Steuerlich nicht anerkannte Rückstellungen

Wie bereits oben erwähnt, ist die Rückstellungsbildung im Steuerrecht im Vergleich zum unternehmensrechtlichen Rückstellungsbegriff, der die Kategorien Verbindlichkeits-, Drohverlust- und Aufwandsrückstellungen umfasst, eingeschränkt. In der Steuerbilanz dürfen Rückstellungen nur gebildet werden für

- Anwartschaften auf Abfertigungen,
- laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,
- sonstige ungewisse Verbindlichkeiten und
- drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

Das Wort „nur“ drückt aus, dass es sich hier um eine abschließende Aufzählung handelt, woraus implizit ein Verbot der Bildung von Aufwandsrückstellungen resultiert. Zudem normieren § 9 Abs 3 und Abs 4 EStG explizit das steuerliche Verbot der im Unternehmensrecht sehr wohl zulässigen pauschalen Rückstellungen und der Rückstellungen für Zuwendungen anlässlich eines Firmenjubiläums. Auch für latente Steuern darf in der Steuerbilanz keine Rückstellung gebildet werden, weil nach § 20 Abs 1 Z 6 EStG Personensteuern nicht zu abzugsfähigen Aufwendungen führen und deshalb nicht als Betriebsausgaben angesehen werden dürfen.<sup>330</sup> Deshalb stellt sich hier erst gar nicht die Frage ihrer steuerlichen Anerkennung.<sup>331</sup> In der Unternehmensbilanz regelt § 198 Abs 9 UGB die Passivierung von latenten Steuern. Demnach ist unternehmensrechtlich eine Rückstellung zu bilden, wenn der nach den steuerrechtlichen Vorschriften zu versteuernde Gewinn niedriger ausfällt, als das unternehmensrechtliche Ergebnis und dieser Unterschied sich voraussichtlich in künftigen Geschäftsjahren ausgleicht.<sup>332</sup>

<sup>329</sup> VwGH 27.06.2000, 97/14/0057; 17.03.1994, 91/14/0001.

<sup>330</sup> *Doralt/Ruppe*, I<sup>11</sup> Rz 402; *Aichwalder in Urnik/Fritz-Schmied* 119 (123).

<sup>331</sup> *Altenburger/Sterl*, Welche steuerlich unzulässigen Rückstellungen gebietet das Handelsrecht? ÖStZ 1995, 129 (133).

<sup>332</sup> *Rohatschek in Zib/Dellinger*, UGB III/1 § 198 Rz 196; *Achatz*, Fachwörterbuch<sup>2</sup> 307.

### 3.1 Aufwandsrückstellungen

Da im österreichischen EStG der Begriff „Aufwandsrückstellung“ nicht definiert wird, ist für eine begriffliche Klarstellung hilfsweise § 198 Abs 8 Z2 UGB heranzuziehen. Demnach sind Aufwandsrückstellungen Rückstellungen für drohende Aufwendungen, die dem gegenwärtigen oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnen sind, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, jedoch hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind.<sup>333</sup> Das wohl kennzeichnendste Merkmal von Aufwandsrückstellungen ist, dass keine Verpflichtung gegenüber Dritten besteht.<sup>334</sup> Das bedeutet, es fehlt gänzlich am Kriterium der Außenverpflichtung. Dies unterscheidet sie auch von den Verbindlichkeits- und Verlustrückstellungen.<sup>335</sup> Somit werden Aufwandsrückstellungen nur für sog „Innenverpflichtungen“, also für eine „Verpflichtung gegenüber sich selbst“, gebildet. Einige Autoren halten deshalb die Bezeichnung „Aufwandsrückstellung“ für verfehlt und finden den Begriff „Innenrückstellung“ wesentlich passender. Dennoch hat sich der Begriff „Aufwandsrückstellung“ etabliert und somit wird dieser Begriff in der Literatur einheitlich verwendet.<sup>336</sup> Im Gegensatz zur Rücklage, die eine Art allgemeine Vorsorge für die Zukunft darstellt, liegt der Sinn und Zweck von Aufwandsrückstellungen in der Vorsorge für ganz konkrete und vorhersehbare Aufwendungen.<sup>337</sup>

Wie bereits zu Beginn dieses Kapitels festgestellt wurde, bleibt spätestens seit der Neufassung des § 9 Abs 1 EStG durch das StRefG 1993 für Aufwandsrückstellungen im Steuerrecht kein Raum mehr. Allerdings führt der VwGH in seiner Rsp aus, dass es sich bei dieser Bestimmung nicht um inhaltlich neues Recht, sondern bloß um eine Klarstellung gegenüber der alten Rechtslage handle.<sup>338</sup> Daraus kann meiner Meinung nach abgeleitet werden, dass der VwGH bereits vor der Einführung des § 9 EStG durch das StRefG 1993, die Bildung von Aufwandsrückstellungen im Steuerrecht für unzulässig hielt.

An dieser Stelle soll auch noch festgehalten werden, dass sich im Bereich der Aufwandsrückstellungen durch das RÄG 2014 anders als urspr geplant, keine Änderungen ergeben haben. Um einen Gleichklang zwischen Steuerrecht und Unternehmensrecht zu erzielen und so dem Ziel einer „Einheitsbilanz“ näher zu kommen,

<sup>333</sup> Aichwalder in *Urnik/Fritz-Schmied* 119 (131).

<sup>334</sup> VwGH 28.10.2009, 2005/15/0014; 26.05.2004, 2000/14/0181.

<sup>335</sup> *Mühlehner in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 15; *Altenburger/Sterl*, ÖStZ 1995, 129 (135).

<sup>336</sup> *Mayr*, Rückstellungen, 238; *Aichwalder in Urnik/Fritz-Schmied* 119 (132).

<sup>337</sup> *Konezny in Hirschler*, Bilanzrecht §198 Abs 8 Rz 165.

<sup>338</sup> VwGH 26.05.2004, 2000/14/0181.

war im Ministerialentwurf zum RÄG 2014 noch die steuerliche Anerkennung von Aufwandsrückstellungen vorgesehen. Zu dieser Änderung ist es letztlich allerdings nicht gekommen, weshalb Aufwandsrückstellungen weiterhin im UGB gebildet werden können, im Steuerrecht bleibt es hingegen bei einem Ansatzverbot.<sup>339</sup>

### 3.1.1 Voraussetzungen

Da diese Arbeit ihren Schwerpunkt auf die steuerrechtliche Rückstellungsbildung legt, sollen die einzelnen Voraussetzungen für die Bildung von Aufwandsrückstellungen im Unternehmensrecht nur in aller Kürze erklärt werden. Gem § 198 Abs 8 Z 2 UGB dürfen Rückstellungen *„für ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen gebildet werden, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind. Derartige Rückstellungen sind zu bilden, soweit dies den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht.“* Diese Definition geht auf Art 20 Abs 2 Bilanz-RL zurück und wurde im Wesentlichen gleich in das österreichische UGB übernommen.

#### 3.1.1.1 Wahrscheinlichkeitskriterium

Was das Wahrscheinlichkeitskriterium betrifft, so lässt sich aus der obenstehenden Definition eine weitgehende Übereinstimmung sowohl mit den Verbindlichkeitsrückstellungen als auch mit den Verlustrückstellungen erkennen. Auch bei Aufwandsrückstellungen ist daher darauf abzustellen, ob es Anhaltspunkte gibt, die den Aufwand hinreichend wahrscheinlich machen. Zudem lässt sich aus der Definition des Art 198 Abs 8 Z 2 UGB herauslesen, dass auch eine „Unbestimmtheit“ für die Bildung einer Aufwandsrückstellung vorausgesetzt wird. Diese Unbestimmtheit bezieht sich entweder auf die Höhe oder den Zeitpunkt des Eintritts der Aufwendungen. IdR wird es bei der Voraussetzung der Unbestimmtheit keine Probleme geben, doch kann es auch vorkommen, dass Höhe und Zeitpunkt des Eintritts bestimmt sind weil sie bspw vertraglich vereinbart wurden. Stellt man hier auf den genauen Gesetzeswortlaut ab, so kommt in solchen Fällen die Rückstellungsbildung nicht in Betracht. Dieses Ergebnis steht allerdings dem Zweck der Vorschrift entgegen. Wie Verlustrückstellungen, werden auch Aufwandsrückstellungen von „oben“ nicht durch einen anderen Bilanzposten begrenzt.

<sup>339</sup> Moser, RÄG 2014 – auf dem Weg zur „Einheitsbilanz?“ ecollex 2014, 997 (998); Moser, Das Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 aus steuerrechtlicher Sicht, taxlex 2015, 84 (86).

Das bedeutet es gibt für sichere Aufwendungen genauso wie für sichere Verluste aus schwebenden Geschäften keinen eigenständigen Bilanzposten. Da es nun nicht Sinn und Zweck der Vorschrift sein kann, dass bestimmte Aufwendungen unpassiviert bleiben, ist davon auszugehen, dass bei Aufwandsrückstellungen - genauso wie bei Verlustrückstellungen - das Merkmal der Unbestimmtheit fehlen darf.<sup>340</sup> Somit kann festgehalten werden, dass Aufwandsrückstellungen dann gebildet werden dürfen, wenn die Aufwendungen am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher sind. Wahrscheinlich ist eine Aufwendung, wenn sich der Stöpl ihr nicht entziehen kann. Das bedeutet mit anderen Worten, die Aufwendungen müssen entweder zur Fortführung des Betriebes dienen, oder es muss objektiv nachvollziehbar sein, dass der Unternehmer die erforderlichen Aufwendungen vornimmt.<sup>341</sup>

### 3.1.1.2 Aufwandszuordnung

Aus § 198 Abs 8 Z 2 UGB ergibt sich ebenfalls, dass Aufwendungen „dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr“ zuzuordnen sein müssen. Dh die Aufwendungen müssen in der Vergangenheit verursacht worden sein. Dies ist insb dann der Fall, wenn die Ausgaben erst in der Zukunft anfallen, sie allerdings mit Erträgen zurückliegender Perioden zusammenhängen.<sup>342</sup> Diese Art der Zuordnung entspricht dem Realisationsprinzip.<sup>343</sup>

*Beispiel:*

*Eine Maschine wird auf Grund zu starker Beanspruchung defekt. Die dafür notwendige Reparatur kann jedoch in der abgelaufenen Periode nicht mehr vorgenommen werden. Die Reparaturausgaben, die erst in der Zukunft vorgenommen werden, sind als Aufwand der abgelaufenen Periode zuzurechnen.<sup>344</sup>*

### 3.1.1.3 Aufwandsumschreibung

Aufwandsrückstellungen dürfen nur „für ihrer Eigenart nach genau umschriebene Aufwendungen“ gebildet werden.<sup>345</sup> Das bedeutet nach der hA, dass Zweck und Inhalt der Rückstellung genau bestimmbar sein müssen, was wiederum voraussetzt, dass der

<sup>340</sup> Mayr, Rückstellungen 240f.

<sup>341</sup> Konezny in Hirschler, Bilanzrecht §198 Abs 8 Rz 170f.

<sup>342</sup> Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch<sup>8</sup> 493.

<sup>343</sup> Mayr, Rückstellungen 242.

<sup>344</sup> In Anlehnung an Mayr, Rückstellungen 242.

<sup>345</sup> § 198 Abs 8 Z 2 UGB dRGI 1897, 219, idF BGBl I 2015/22.

Rückstellung ein konkreter Sachverhalt zu Grunde liegt.<sup>346</sup> Diese genaue Umschreibung der Aufwendungen soll in erster Linie der Objektivierung dienen und verdeutlichen, dass eine Aufwandsrückstellung zur allgemeinen Risikovorsorge nicht möglich ist.<sup>347</sup>

### 3.1.2 Wahlrecht oder Pflicht zur Bildung einer Aufwandsrückstellung

Die Bestimmung des § 198 Abs 8 Z 2 UGB sorgt für Unklarheit dahingehend, ob nun für die Bildung von Aufwandsrückstellung ein Wahlrecht („dürfen“) oder eine Passivierungspflicht (nach den GoB) besteht.<sup>348</sup> Die überwiegende Meinung hält die GoB diesbezüglich für unklar.<sup>349</sup> Es ist daher nicht abschließend geklärt in welchen Fällen die Bildung einer Aufwandsrückstellung den GoB entspricht, was wiederum eine Passivierungspflicht bedeuten würde. Eine mE geschickte Lösung dieser Problematik findet *Mayr*. Seiner Ansicht nach erfassen Aufwandsrückstellungen Periodenaufwand iSd Realisationsprinzips. Jede Ausgabe stellt also einen Aufwand einer bestimmten Periode dar. Da nun Aufwandsrückstellungen eine Konsequenz des Realisationsprinzips sind und das Realisationsprinzip wiederum Bestandteil der GoB ist, sind nach der Ansicht von *Mayr* Aufwandsrückstellungen im Unternehmensrecht zwingend zu bilden. Als weiteres Beispiel für die Passivierungspflicht von Aufwandsrückstellungen führt *Mayr* das Vollständigkeitsgebot (§ 196 Abs 1 UGB), welches ebenfalls Bestandteil der GoB ist, an. Danach hat der Jahresabschluss „sämtliche Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist.“ Da gesetzlich nichts anderes bestimmt ist, ergibt sich auch hier die zwingende Bildung von Aufwandsrückstellungen aufgrund der GoB (Vollständigkeitsgebot). Somit ist für *Mayr* klar, dass für die Bildung von Aufwandsrückstellungen kein Wahlrecht sondern aufgrund der GoB sogar eine unternehmensrechtliche Passivierungspflicht besteht.<sup>350</sup>

<sup>346</sup> *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht §198 Abs 8 Rz 167; *Mayr*, Rückstellungen 243; *Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler*, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch<sup>8</sup> 492.

<sup>347</sup> *Mayr*, Rückstellungen 243.

<sup>348</sup> *Mayr*, Rückstellungen 247; *Egger/Bertl/Samer*, Jahresabschluss I<sup>14</sup> 307.

<sup>349</sup> *Altenburger* in *Zib/Dellinger*, UGB III/1 § 198 Rz 180.

<sup>350</sup> *Mayr*, Rückstellungen, 247f.



### 3.2 Pauschalrückstellungen

Das Verbot der Bildung von Pauschalrückstellungen ist in § 9 Abs 3 EStG ausdrücklich normiert.<sup>351</sup> Demnach dürfen Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und drohende Verluste aus schwebenden Geschäften „nicht pauschal“ gebildet werden. „Die Bildung von Rückstellungen ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.“<sup>352</sup> Mit dieser Gesetzesstelle werden also für die steuerliche Gewinnermittlung Pauschalrückstellungen aller Art ausdrücklich ausgeschlossen.<sup>353</sup> Daraus ist im Umkehrschluss die Konsequenz zu ziehen, dass steuerrechtlich nur Einzelrückstellungen dotiert werden dürfen.<sup>354</sup> Bei einer Pauschalrückstellung handelt es sich um eine Rückstellung, die ohne konkreten Haftungs- bzw Verlustfall, dh ohne konkrete Inanspruchnahme durch Dritte, sondern einzig und allein aufgrund von Erfahrungswerten aus der Vergangenheit gebildet werden. Bei Pauschalrückstellungen fehlt es also am Merkmal des Vorliegens eines konkreten Umstandes im Einzelfall. Hingegen ist die Bildung von Pauschalrückstellungen im Unternehmensrecht erlaubt, wenn es die GoB verlangen.<sup>355</sup> Um dem Vorsichtsprinzip im Unternehmensrecht Rechnung zu tragen ist in der Unternehmensbilanz eine Rückstellung bereits dann zu bilden, wenn sich eine drohende Verbindlichkeit lediglich aus einer statistischen bzw innerbetrieblichen Wahrscheinlichkeit ergibt und somit keine Inanspruchnahme aus einem konkreten Einzelfall vorliegt.<sup>356</sup>

#### Beispiel:

Im Baugewerbe lässt sich nicht für jedes einzelne abgerechnete und übergebene Bauwerk vorhersagen, ob bzw wofür mit einer Gewährleistung zu rechnen ist. Lediglich aufgrund der großen Zahl und der innerbetrieblichen Erfahrungen weiß der Unternehmer, dass mit Gewährleistungen zu einem bestimmten Prozentsatz zu rechnen ist. Da allerdings im Zeitpunkt der Übergabe des Bauwerks kein Hinweis auf einen konkreten Schaden besteht, liegt keine Einzelrückstellung vor, weshalb die Bildung einer Rückstellung im Steuerrecht unzulässig ist. Im Unternehmensrecht hingegen ist die Bildung einer Pauschalrückstellung geboten, wenn aufgrund von Erfahrungswerten mit Gewährleistungsansprüchen gerechnet werden muss. Ansonsten würde nämlich ein zu hoher Gewinn ausgewiesen, was wiederum aus Sicht des Gläubigerschutzes bzw dem Vorsichtsprinzip nicht erlaubt ist.<sup>357</sup>

<sup>351</sup> Doralt in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 9 Rz 17; Mühlehner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 35; Mayr, Rückstellungen 181f; Aichwalder in Urnik/Fritz-Schmied 119 (124).

<sup>352</sup> § 9 Abs 3 EStG.

<sup>353</sup> Mayr, Rückstellungen 182.

<sup>354</sup> VwGH 20.10.2010, 2007/13/0085.

<sup>355</sup> Aichwalder in Urnik/Fritz-Schmied 119 (126).

<sup>356</sup> Doralt in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 9 Rz 17.

<sup>357</sup> In Anlehnung an Doralt in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 9 Rz 17.

### 3.2.1 Reichweite des Verbots der pauschalen Rückstellungsbildung

Schwierigkeiten bereitet die Frage, ob sich das in § 9 Abs 3 EStG verankerte Verbot von Pauschalrückstellungen nur auf die Rückstellungsbildung dem Grunde nach oder aber auch auf die Art und Weise, wie eine Rückstellung gebildet wird, bezieht.<sup>358</sup> Zieht man die Erläuterungen zu dieser Bestimmung als Auslegungshilfe heran, so wird in diesen die steuerliche Anerkennung von „Pauschalrückstellungen aller Art“ untersagt. Dies auch dann, wenn hinsichtlich des Rückstellungsgrundes Erfahrungswerte aus der Vergangenheit vorliegen.<sup>359</sup>

Die EStR 2000 definieren Pauschalrückstellungen als Rückstellungen, „*bei denen die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme durch Dritte gegeben ist, ohne dass bereits konkrete Umstände im jeweiligen Einzelfall eine Verbindlichkeit (Verpflichtung) erwarten lassen.*“ Sie werden in Übereinstimmung mit den ErläutRV dem Grunde nach anhand von Erfahrungswerten gebildet. Beispielhaft zählen die EStR 2000 vom Umsatz abgeleitete Rückstellungen für Gewährleistungen, Garantieverpflichtungen, Kulanzfälle, Produkthaftung und Umwelthaftung auf.<sup>360</sup> Der Unterschied zwischen einer steuerlich unzulässigen Pauschalrückstellung und einer zulässigen Einzelrückstellung wird durch folgende zwei Beispiele näher erläutert.

Beispiel 1:

*Aus den Erfahrungen vergangener Jahre lässt sich im Unternehmen eines Autohändlers ableiten, dass es bei 10 % der verkauften Neuwagen zu Inanspruchnahmen aus der Gewährleistung kommt. Diese Tatsache berechtigt den Stpfl nicht zur steuerwirksamen Bildung einer Rückstellung für Gewährleistungen. Vielmehr handelt es sich dabei um eine unzulässige Pauschalrückstellung dem Grunde nach.*

Beispiel 2:

*Bei einem bestimmten Modell eines Autoherstellers liegt ein Serienmangel vor. Da ein Teil dieser Mängel bereits geltend gemacht wurde, wird in den Medien eine Rückholaktion bekannt gegeben. In diesem Fall kann eine Rückstellung nicht nur für die Mängel, die bereits geltend gemacht wurden, sondern für alle zu erwartenden Ansprüche gebildet werden. Es liegt eine pauschal berechnete steuerlich zulässige Einzelrückstellung vor.<sup>361</sup>*

Nach Ansicht der Finanzverwaltung gibt es also Pauschalrückstellungen, die nicht zum Abzug zugelassen werden, und pauschal gebildete Einzelrückstellungen, deren

<sup>358</sup> Titz, Bilanzsteuerrecht 170; Hasanovic, ÖStZ 2014, 15 (17).

<sup>359</sup> ErläutRV 1237 BlgNR 18. GP 50.

<sup>360</sup> EStR 2000 Rz 3319.

<sup>361</sup> In Anlehnung an EStR 2000 Rz 3319.

steuerliche Bildung sehr wohl anerkannt wird.<sup>362</sup> Diese Abgrenzung führt allerdings erneut zu Unklarheiten. Insbesondere bereitet der „Nachweis konkreter Umstände im jeweiligen Einzelfall“ Probleme.<sup>363</sup>

*Bertl/Gassner/Hirschler* sind der Ansicht, dass sich das Verbot der pauschalen Rückstellungsbildung in § 9 Abs 3 EStG nur auf den Bildungsgrund beziehen kann. Demnach bezieht sich das steuerrechtliche Abzugsverbot von Pauschalrückstellungen bloß auf allgemeine Unternehmerrisiken wie Konjunkturrisiko, Absatzrisiko, Finanzierungsrisiko, Exportrisiko usw. All das seien nicht konkretisierbare Risiken, welche lediglich in Form von Rücklagen Berücksichtigung finden können. Somit steht ihrer Meinung nach fest, dass § 9 Abs 3 EStG nur die unternehmensrechtliche Rechtslage bestätigt, die ebenfalls keine Rückstellungen für oben angeführte Risiken erlaube. Denn auch im Unternehmensrecht gehören der Nachweis konkreter Umstände und ein ernsthaftes Rechnen mit einer Verbindlichkeit bzw einem Verlust zu den Voraussetzungen für die Rückstellungsbildung.<sup>364</sup>

Zahlreiche andere Autoren lösen diese Diskussion, indem sie eine Parallele zum Verbot pauschaler Forderungswertberichtigungen iSd § 6 Z 2 lit a EStG ziehen. Durch Art I Z 5 StRefG 1993 wurden pauschale Wertberichtigungen für Forderungen für unzulässig erklärt. Begründet wurde dies damit, dass es auch bei den Rückstellungen entsprechende Einschränkungen ihrer steuerlichen Anerkennung gab. Somit sind Wertberichtigungen steuerrechtlich nur dann möglich, wenn zum Bilanzstichtag konkrete Risiken bestehen, die einzelnen Forderungen zugerechnet werden können. Dies ist bspw bei Nichteinhalten einer Ratenvereinbarung, der Einstellung von Kreditrückzahlungen oder Überziehen eines Kreditrahmens ohne entsprechende Vereinbarung der Fall. Eine Wertberichtigung von Forderungen kann also dann vorgenommen werden, wenn zum Bilanzstichtag konkrete Umstände vorliegen, nach denen davon ausgegangen werden kann, dass bestimmte Forderungen nicht mit dem vollen Nennbetrag eingehen werden.<sup>365</sup> Nun unterscheidet der VwGH in seinem Urteil vom 27.08.1998 zwischen pauschalen Wertberichtigungen und Sammelwertberichtigungen. Bei letzteren handelt es sich um eine Einzelwertberichtigung von verschiedenen Forderungen, welche bei tatsächlich gleichartigem Sachverhalt im Wege einer Schätzung (vgl § 184 BAO) in gleichem Ausmaß vorgenommen wird.<sup>366</sup> Das bedeutet es wird eine gruppenweise Forderungsbewertung zugelassen, soweit es sich um

<sup>362</sup> *Bertl/Gassner/Hirschler*, Anforderungen an einen zukünftigen Rückstellungserlaß – Teil 1, ÖStZ 1998, 310 (313).

<sup>363</sup> *Titz*, Bilanzsteuerrecht 171.

<sup>364</sup> *Bertl/Gassner/Hirschler*, ÖStZ 1998, 310 (313).

<sup>365</sup> *Zorn in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 6 Z 2 EStG, Rz 9.

<sup>366</sup> VwGH 27.08.1998, 96/13/0165.

gleichartige Sachverhalte handelt. Sogar Schätzungen der Forderungsabschläge sind möglich.<sup>367</sup> Gestützt auf diese Rsp des VwGH geht nun ein großer Teil in der Literatur davon aus, dass Rückstellungen, die auf Grund von Erfahrungswerten gebildet werden, steuerrechtlich zulässig sind soweit die Erfahrungswerte auf gleichartigen Sachverhalten beruhen. Diese Voraussetzung reiche für das Vorhandensein konkreter Umstände gem § 9 Abs 3 EStG aus.<sup>368</sup> Deshalb sei eine Rückstellung, die auf der Grundlage gleichartiger Erfahrungswerte Risiken bündelt, ebenso wenig pauschal wie eine Wertberichtigung von Forderungen, die auf Grund gleichartiger Ausfallkriterien vorgenommen wird.<sup>369</sup>

*Kirchmayr* hält dem Vergleich mit Forderungswertberichtigungen meiner Meinung nach zu Recht entgegen, dass es bei § 6 Z 2 lit a EStG an der Tatbestandsvoraussetzungen des „Nachweises konkreter Umstände“ fehlt. Gerade das Merkmal der konkreten Umstände schließe ihrer Ansicht nach eine Rückstellungsbildung, die aufgrund von Erfahrungswerten beruht, aus.<sup>370</sup>

Was die höchstgerichtliche Rsp zum Thema Pauschalrückstellungen betrifft, so gibt es hier nur ein einschlägiges Urteil des VwGH.<sup>371</sup> In diesem Erkenntnis hatte der VwGH zu entscheiden, ob die mithilfe eines besonderen statistischen Erfassungssystems ermittelten Erfahrungswerte aus der Vergangenheit es erlauben, künftige Inanspruchnahmen aus einer Garantieverpflichtung ohne Bezugnahme auf einen konkreten Haftungsfall hinreichend zu konkretisieren.<sup>372</sup> Die Ansicht des VwGH war eindeutig: Bei der von der Bf gebildeten Garantierückstellung handelt es sich um eine im Steuerrecht unzulässige Pauschalrückstellung. Denn für die Bildung einer im Steuerrecht zulässigen Rückstellung bedürfe es *„konkreter Hinweise, dass aus dem jeweiligen einzelnen Geschäftsfall eine Verbindlichkeit (hier: Garantieverpflichtung) erwächst, was [...] der Bildung von Rückstellungen dem Grunde nach auf Basis von Erfahrungswerten aus der Vergangenheit regelmäßig entgegensteht.“*<sup>373</sup>

Der VwGH kann somit die von einigen Autoren im Schrifttum vertretene Ansicht, wonach die Bündelung gleichartiger Einzelrisiken aufgrund von verlässlichen Erfahrungswerten der Vergangenheit zulässig ist, nicht teilen. Er verwirft in seinem Urteil sogar ausdrücklich die von *Mayr* vertretene Auffassung, dass ein Hersteller von Massenprodukten für bestimmte Produkte oder Modelle, zu dem ihm verlässliche Erfahrungswerte über die

<sup>367</sup> *Beiser*, Pauschale Rückstellungen und pauschale Wertberichtigungen, RdW 2011, 303 (305).

<sup>368</sup> *Mayr*, Rückstellungen 185; *Doralt* in *Doralt*, EStG I<sup>17</sup> § 9 Rz 17f; *Beiser*, RdW 2011, 303 (305).

<sup>369</sup> *Mayr*, Rückstellungen 185.

<sup>370</sup> *Kirchmayr* in *GedS* für Wolfgang Gassner 495 (508).

<sup>371</sup> VwGH 20.10.2010, 2007/13/0085.

<sup>372</sup> *Titz*, Bilanzsteuerrecht 173.

<sup>373</sup> VwGH 20.10.2010, 2007/13/0085.

Inanspruchnahme aus Gewährleistung vorliegen, die Bildung einer Gewährleistungsrückstellung zulässig ist.<sup>374</sup> Eine steuerlich wirksame Bildung einer Rückstellung ist laut VfGH nur möglich, wenn eine Verpflichtung im Einzelfall bereits eingetreten ist.<sup>375</sup>

### 3.3 Rückstellungen für Firmenjubiläen

Die Bildung einer Rückstellung für Firmenjubiläen wird in § 9 Abs 4 EStG für das Steuerrecht ausdrücklich ausgeschlossen. In seiner ursprünglichen Fassung enthielt § 9 Abs 4 EStG auch ein Abzugsverbot für Dienstjubiläumsgelder. Dieses Verbot wurde allerdings vom VfGH in seinem Erkenntnis vom 9.12.1997 als verfassungswidrig aufgehoben.<sup>376</sup> In seiner Begründung dazu führt der VfGH aus, dass sich Dienstjubiläumsgelder „in nichts von sonstigen ungewissen Verbindlichkeiten unterscheiden“. Aus diesem Grund sei der generelle Ausschluss von Rückstellungen für Jubiläumsgelder überschießend und sachlich nicht gerechtfertigt.<sup>377</sup> Das bedeutet die steuerliche Schlechterstellung von Rückstellungen für Jubiläumsgelder im Vergleich zu Verbindlichkeitsrückstellungen ist gleichheitswidrig und stellt somit eine verfassungsrechtlich unzulässige Diskriminierung dar.<sup>378</sup>

Nach der Meinung einiger Autoren müsse das vom VfGH zu Rückstellungen für Dienstjubiläen Gesagte auch für Rückstellungen für Firmenjubiläen gelten. Denn auch diese erfüllen alle Voraussetzungen für eine Verbindlichkeitsrückstellung, weshalb es auch bei Rückstellungen für Firmenjubiläen keine sachliche Rechtfertigung für ihre steuerliche Nichtanerkennung geben dürfte. Somit erscheint auch hier das generelle Abzugsverbot aus verfassungsrechtlicher Sicht als äußerst bedenklich.<sup>379</sup>

<sup>374</sup> Titz, Bilanzsteuerrecht 174.

<sup>375</sup> VfGH 20.10.2010, 2007/13/0085.

<sup>376</sup> Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 14 Rz 26; Doralt in Doralt, EStG<sup>17</sup> § 9 Rz 35.

<sup>377</sup> VfGH 09.12.1997, G 403/97.

<sup>378</sup> Kirchmayr in GedS für Wolfgang Gassner 495 (511).

<sup>379</sup> Kirchmayr in GedS für Wolfgang Gassner 495 (511); Doralt in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 9 Rz 35; Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 14 Rz 27.

## 4 Die Rückstellungen des § 14 EStG

Die in § 14 EStG angeführten Rückstellungen werden allgemein als Sozialkapitalrückstellungen bezeichnet.<sup>380</sup> Darunter sind die Rückstellungen für Anwartschaften auf Abfertigungen, Pensionsverpflichtungen und Jubiläumsgelder zu verstehen. Sie werden häufig als Sonderfälle der Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten angesehen.<sup>381</sup> Im Vergleich zu den anderen Rückstellungsarten ist bei ihnen die Zahl der vorhandenen VwGH-Entscheidungen eher gering.

### 4.1 Rückstellungen für Abfertigungen

Die Abfertigungsrückstellung dient als eine Art Vorsorge des Arbeitgebers für Abfertigungsansprüche seiner Arbeitnehmer.<sup>382</sup> Die steuerrechtliche Vorsorge für Abfertigungen hat das Gesetz schon lange vor dem StRefG 1993 geregelt. So wurde erstmals in § 6b EStG 1953 idF EStG-Nov 1957 vom Begriff der Abfertigungsrücklage gesprochen. Den Begriff „Rücklage“ wählte der Gesetzgeber vermutlich deshalb, weil der VwGH früher die Bildung von Abfertigungsrückstellungen versagte. Erst im EStG 1988 wurde die Bezeichnung „Rücklage“ auf „Rückstellung“ geändert.<sup>383</sup> Der Gerichtshof hat die Bildung von Rückstellungen für künftige Abfertigungsansprüche in seiner älteren Rechtsprechung deshalb für steuerlich unzulässig erklärt, *„weil Abfertigungsansprüche erst mit der Beendigung des Dienstverhältnisses entstehen und daher vom Eintritt eines künftigen Ereignisses abhängig sind, sodaß die Aufwandsursache nicht (ausschließlich) in der Vergangenheit liegt.“*<sup>384</sup>

Eine grundlegende Änderung erfuhr das Abfertigungsrecht durch das BMSVG, welches mit 1.1.2003 in Geltung trat. Danach besteht für Arbeitsverhältnisse die ab dem Jahr 2003 neu begründet werden kein Abfertigungsanspruch gegenüber dem Arbeitgeber mehr.<sup>385</sup> Aufgrund dieser Änderung hat die Abfertigungsrückstellung in den letzten Jahren immer mehr an Bedeutung eingebüßt.<sup>386</sup>

<sup>380</sup> Herzog, Einkommensteuer 465.

<sup>381</sup> Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 11.

<sup>382</sup> Herzog, Einkommensteuer 465.

<sup>383</sup> Mayr, Rückstellungen 20.

<sup>384</sup> VwGH 20.06.1990, 86/13/0003.

<sup>385</sup> Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 1; Doralt in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 14 Rz 1/1; Mayr, Rückstellungen 21f.

<sup>386</sup> Mayr, Rückstellungen 22; Herzog, Einkommensteuer 465.

#### 4.1.1 Arbeitsrechtliche Grundlagen

Eine Abfertigung ist eine eigens im Gesetz vorgesehene Form des Entgelts, die erst mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses fällig wird. Sie kann daher als aufschiebend bedingtes Entgelt angesehen werden.<sup>387</sup> Der Anspruch des Arbeitnehmers gegenüber dem Arbeitgeber auf Abfertigung kann sich sowohl aus dem Gesetz (zB § 23, 23a AngG; § 2 ArbAbfG, besoldungsrechtliche Vorschriften), aus Kollektivverträgen, aus dem Dienstvertrag oder einem sonstigen Anstellungsvertrag ergeben.<sup>388</sup> Der Abfertigungsanspruch steht dem Arbeitnehmer zu, wenn das Arbeitsverhältnis bei seiner Beendigung ununterbrochen mindestens drei Jahre gedauert hat. Dabei sind alle Zeiten einzurechnen, die der Arbeitnehmer in unmittelbar vorausgegangenen Dienstverhältnissen als Angestellter, Arbeiter oder Lehrling beim selben Dienstgeber zurückgelegt hat. Die Höhe der Abfertigung bewegt sich zwischen dem Zweifachen (nach drei Dienstjahren) und dem Zwölffachen (nach 25 Dienstjahren) des monatlichen Entgelts. Der Anspruch des Arbeitnehmers auf Abfertigung entfällt jedoch, wenn das Arbeitsverhältnis durch eine Kündigung von Seiten des Arbeitnehmers, durch ungerechtfertigten Austritt des Arbeitnehmers oder durch eine vom Arbeitnehmer verschuldete Entlassung beendet wird. Insofern kommt der Abfertigung eine Funktion als Treueprämie zu. Was den Entfall des Abfertigungsanspruchs bei Eigenkündigung betrifft, so sieht § 23a AngG allerdings einige Ausnahmen vor. So bleibt bspw der Abfertigungsanspruch bei einer Kündigung seitens des Arbeitnehmers wegen Erreichens des Pensionsalters bestehen.<sup>389</sup>

Mit Inkrafttreten des BMVG, welches im Jahr 2007 in BMSVG umbenannt wurde und seitdem auch selbständig Erwerbstätige einbezieht, hat der Anspruch auf Abfertigung eine völlig neue Ausgestaltung erfahren.<sup>390</sup> Für Arbeitsverhältnisse die nach dem 31.12.2002 eingegangen wurden richten sich etwaige Abfertigungsansprüche nach dem BMSVG. In diesem Zusammenhang spricht man auch vom System „Abfertigung neu“. Wesentliches Merkmal der „Abfertigung neu“ ist, dass der Arbeitnehmer bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses keinen Abfertigungsanspruch gegen den Arbeitgeber, sondern gegen die Mitarbeitervorsorgekasse hat. Diese wird wiederum durch Beiträge des Arbeitgebers finanziert. Derzeit beträgt die Höhe dieser Beiträge 1,53 % des monatlichen Entgelts sowie allfälliger Sonderzahlungen. Ein wesentlicher Unterschied der „Abfertigung neu“

<sup>387</sup> Marhold/Friedrich, Österreichisches Arbeitsrecht<sup>2</sup> (2012), 142.

<sup>388</sup> Doralt in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 14 Rz 1/2.

<sup>389</sup> Marhold/Friedrich, Arbeitsrecht<sup>2</sup> 143ff.

<sup>390</sup> Marhold/Friedrich, Arbeitsrecht<sup>2</sup> 142.

gegenüber dem alten System ist, dass der Abfertigungsanspruch gem § 14 Abs 1 BMSVG unabhängig von der Art der Beendigung des Arbeitsverhältnisses besteht.<sup>391</sup>

Aufgrund dieser Neuerung im Abfertigungsrecht ergeben sich für bis zum 31.12.2002 begründete Arbeitsverhältnisse verschiedene Möglichkeiten. Zunächst einmal besteht die Option des Verbleibs im alten System, oder aber es kommt zum „Einfrieren“ der bestehenden Ansprüche und gleichzeitig wird in das System „Abfertigung neu“ gewechselt. Schließlich kommt ein gänzlicher Wechsel in das neue Abfertigungsrecht in Betracht. Im letztgenannten Fall werden die bestehenden Ansprüche an eine Mitarbeitervorsorgekasse übertragen.

Die Bildung einer Abfertigungsrückstellung kommt für den Unternehmer bzw Arbeitgeber nur noch dann in Betracht, wenn er selbst verpflichtet ist, Abfertigungen bei Beendigung eines Dienstverhältnisses auszubezahlen. Dies ist folglich nur der Fall wenn Arbeitnehmer im System „Abfertigung alt“ verbleiben, wenn bestehende Ansprüche eingefroren werden oder Abfertigungsansprüche vertraglich vereinbart werden.<sup>392</sup>

#### 4.1.2 Die Abfertigungsrückstellung in der Steuerbilanz

Aus der Sicht des Steuerrechts kann eine Rückstellung für fiktive Abfertigungsansprüche gebildet werden, die den Arbeitnehmern aufgrund gesetzlicher Anordnung oder aufgrund eines Kollektivvertrages bei Auflösung des Dienstverhältnisses gezahlt werden müssen.<sup>393</sup>

Fiktive Abfertigungsansprüche sind solche, die bei Auflösung des Dienst- bzw Angestelltenverhältnisses bezahlt werden müssten.<sup>394</sup>

Wie bei den anderen Rückstellungsarten haben auch hier § 4 Abs 1-Gewinnermittler ein Wahlrecht was die Bildung der Rückstellung betrifft. Da das Unternehmensrecht gem § 198 Abs 8 UGB zwingend die Bildung einer Abfertigungsvorsorge vorsieht, besteht für § 5-Gewinnermittler aufgrund der Maßgeblichkeit auch für steuerliche Zwecke eine Pflicht zur Bildung von Abfertigungsrückstellungen. Unternehmer die ihren Gewinn nach § 4 Abs 3 EStG ermitteln, haben nach § 14 Abs 5 EStG die Möglichkeit einen steuerfreien Betrag zu bilden und das Ausmaß innerhalb der Grenzen des § 14 EStG zu wählen.<sup>395</sup> Über die steuerfrei belassenen Beträge sind regelmäßig Aufzeichnungen zu führen, aus denen die

<sup>391</sup> *Marhold/Friedrich*, Arbeitsrecht<sup>2</sup> 150ff.

<sup>392</sup> *Doralt* in *Doralt*, EStG I<sup>17</sup> § 14 Rz 1/1f.

<sup>393</sup> *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 14 Rz 4.

<sup>394</sup> § 14 Abs 1 EStG; VwGH 28.10.2009, 2005/15/0014.

<sup>395</sup> *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 14 Rz 3; *Kanduth-Kristen* in *Jakom*, EStG<sup>8</sup> § 14 Rz 1; *Winkler* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 14 Rz 3f (Stand: 1.5.2015, rdb.at).



Berechnung des steuerfreien Betrages klar ersichtlich sein muss. Dem FA sind diese Aufzeichnungen allerdings nur auf Verlangen vorzuzeigen.<sup>396</sup>

#### 4.1.2.1 Voraussetzungen für die Bildung

Eine grundlegende Bildungsvoraussetzung für die Abfertigungsrückstellung im Steuerrecht ist das Vorliegen eines Dienst- bzw Anstellungsverhältnisses. Mit „Dienstverhältnis“ ist nach dem Gesetz ein arbeitsrechtliches Dienstverhältnis gemeint. Mit dem Begriff „Anstellungsverhältnis“ sind alle anderen Personen gemeint, denen eine Abfertigung nach Vorbild arbeitsrechtlicher Grundsätze einzelvertraglich zugesagt wird.<sup>397</sup> Demnach unterscheidet das Gesetz drei Fälle, nach denen die Bildung einer Abfertigungsrückstellung zulässig ist:

- Abfertigung an Arbeitnehmer nach gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Grundlage,
- Abfertigung an andere Personen aufgrund gesetzlicher Grundlage und
- Abfertigung an Arbeitnehmer oder andere Personen aufgrund schriftlicher und rechtsverbindlicher Zusage.<sup>398</sup>

Bei Ersteren ist die wichtigste Voraussetzung, dass die Abfertigung auf einer gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Grundlage beruht. Diese Grundlage kann zB das AngG, das Arbeiterabfertigungsgesetz oder eine andere besoldungsrechtliche Regelung sein.<sup>399</sup>

Die Rückstellungsbildung ist aber auch für Abfertigungen an andere Personen als Arbeitnehmer möglich. Auch hier muss die Abfertigung aufgrund einer gesetzlichen Regelung bezahlt werden. Das Gesetz beabsichtigt hier die Erfassung von Abfertigungen, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte gewährt werden. Nach § 22 Z 2 EStG ist eine Person wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Wesentlich beteiligte Gesellschafter beziehen Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit, weshalb sie lediglich arbeitsrechtlich als Arbeitnehmer qualifiziert werden. Steuerrechtlich haben sie hingegen keine Arbeitnehmereigenschaft. Ihre arbeitsrechtliche Arbeitnehmereigenschaft besteht bis zu einem Beteiligungsausmaß von knapp unter 50 %. Somit sind Gesellschafter-

<sup>396</sup> Doralt in Doralt, EStG<sup>17</sup> § 14 Rz 33; Kanduth-Kristen in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 14 Rz 9.

<sup>397</sup> Doralt in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 14 Rz 11; Kanduth-Kristen in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 14 Rz 4.

<sup>398</sup> § 14 Abs 1 Z 1-3 EStG.

<sup>399</sup> Doralt in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 14 Rz 12.

Geschäftsführer mit Sperrminorität keine Arbeitnehmer iSd Arbeitsrechts, weshalb für sie eine Abfertigungsrückstellung iSd § 14 Abs 1 Z 2 EStG ausgeschlossen ist.

Ebenfalls ausgeschlossen ist die Rückstellungsbildung bei den Gesellschafter-Geschäftsführern von Personengesellschaften, da hier die Entlohnung Teil der Gewinnverteilung ist. Bei der GmbH & Co KG ist die Bildung einer Abfertigungsrückstellung sehr wohl möglich, weil in diesem Fall die Entlohnung unter Zwischenschaltung der GmbH erfolgt.<sup>400</sup>

Seit der Veranlagung 2004 können Abfertigungsrückstellungen auch aufgrund schriftlicher oder rechtsverbindlicher Zusagen gebildet werden. Davor konnten für Abfertigungszusagen an Vorstände einer AG sowie an Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH ab einer Beteiligung von 50 % keine Abfertigungsrückstellungen gebildet werden, da diese keine Dienstnehmer iSd Arbeitsrechts sind.<sup>401</sup> Der VfGH hielt hingegen den Ausschluss von Rückstellungen für Anwartschaften auf Abfertigungen von Vorstandsmitgliedern einer AG für gleichheitswidrig. Infolgedessen hat er ausgesprochen, dass für derartige Abfertigungszusagen zwar keine Abfertigungsrückstellung nach § 14 EStG, jedoch eine Rückstellung für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten gem § 9 Abs 1 Z 3 EStG zulässig ist.<sup>402</sup> Als Reaktion auf diese Entscheidung des VfGH wurde mit dem Budgetbegleitgesetz 2003 BGBl I 2003/71 einerseits in § 9 Abs 1 Z 3 EStG normiert, dass Rückstellungen für Anwartschaften auf Abfertigungen, lfd Pensionen und Jubiläumsgelder ausschließlich nach § 14 EStG gebildet werden dürfen. Andererseits wurde in § 14 Abs 1 Z 3 EStG aber auch die Möglichkeit der Bildung von Rückstellungen für schriftliche und rechtsverbindliche Abfertigungszusagen an Arbeitnehmer und andere Personen geschaffen, was wie bereits oben festgestellt, die Bildung von Rückstellungen für Abfertigungszusagen für Vorstände einer AG und Gesellschafter - Geschäftsführer einer GmbH ab einer Beteiligung von 50 % erlaubt.

Zu beachten ist, dass solche vertraglichen Abfertigungszusagen nur dann zur Rückstellungsbildung berechtigen, wenn sie sich in einem vergleichbaren Ausmaß zu einer gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Abfertigung bewegen. Vordienstzeiten dürfen angerechnet werden. Vertragliche Abfertigungszusagen, die zusätzlich zu einer bereits bestehenden gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Abfertigung getätigt werden, sind von der Neuregelung ausgeschlossen.<sup>403</sup>

<sup>400</sup> Doralt in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 14 Rz 13; Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 14 Rz 4.1; Kanduth-Kristen in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 14 Rz 7.

<sup>401</sup> Kanduth-Kristen in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 14 Rz 8; Winkler in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 14 Rz 5.

<sup>402</sup> VfGH 11.12.2002, B 1609/01.

<sup>403</sup> Kanduth-Kristen in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 14 Rz 8; Winkler in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 14 Rz 5; Doralt in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 14 Rz 14; Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 14 Rz 4.1.

#### 4.1.2.2 Ausmaß der Rückstellung

Was die Höhe der Rückstellungsbildung betrifft, so richtet sich diese ausschließlich nach steuerlichen Vorschriften. Das bedeutet das Prinzip der Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Vorschriften für die steuerliche Gewinnermittlung kommt bei der Höhe der Rückstellungsbildung nicht zur Anwendung.<sup>404</sup> Die Höhe der Abfertigungsrückstellung richtet sich nach den bis zum Bilanzstichtag bestehenden fiktiven Abfertigungsansprüchen. Also jenen Ansprüchen, die der Unternehmer bei Auflösung des Dienst- bzw Anstellungsverhältnisses zum Bilanzstichtag bezahlen müsste.<sup>405</sup> Für die Abfertigungsrückstellung gibt es in der Steuerbilanz zwei Obergrenzen. Sie beträgt

- höchstens bis zu 45% der Abfertigungsansprüche am Bilanzstichtag,
- bis zu 60% für Dienstnehmer, die am Bilanzstichtag das 50. Lebensjahr vollendet haben.

Der Begriff „höchstens“ weist bereits darauf hin, dass es sich bei diesem Rückstellungsausmaß um ein Höchstausmaß handelt. Das bedeutet das Rückstellungsausmaß kann bei Entscheidung zur Bildung einer Abfertigungsvorsorge innerhalb der gesetzlich vorgegebene Grenzen frei gewählt werden. Dieses prozentuelle Ausmaß ist dann bei erstmaliger Bildung der Rückstellung festzulegen. Von dem einmal gewählten Prozentsatz kann später nicht mehr abgewichen werden.<sup>406</sup> Sollten in den Folgejahren trotzdem andere Werte gewählt werden, würde dies zu einer Bilanzberichtigung führen.<sup>407</sup> Die Bedeutung der Bestimmung über die erstmalige Bildung hat durch die Einführung des Systems „Abfertigung neu“ erheblich eingebüßt, da es arbeitsrechtlich keine neuen Abfertigungsansprüche mehr gibt. Somit spielt die erstmalige Bildung nur noch bei Abfertigungsansprüchen, die auf einzelvertraglicher Basis beruhen, ein Rolle.<sup>408</sup>

Ein einmaliges Wahlrecht hat der Arbeitgeber auch hinsichtlich des Altersprozentsatzes. Dieses Wahlrecht kann ausgeübt werden, sobald der erste Arbeitnehmer im Unternehmen am Bilanzstichtag das 50. Lebensjahr vollendet hat. Dieser Prozentsatz ist dann auch für alle anderen Arbeitnehmer die ebenfalls das 50. Lebensjahr überschreiten zu übernehmen.<sup>409</sup>

<sup>404</sup> *Kanduth-Kristen in Jakom, EStG*<sup>8</sup> § 14 Rz 2.

<sup>405</sup> *Doralt in Doralt, EStG* I<sup>17</sup> § 14 Rz 19.

<sup>406</sup> *Doralt in Doralt, EStG* I<sup>17</sup> § 14 Rz 19f; *Winkler in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG* § 14 Rz 8; *Mühlehner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer* III<sup>59</sup> § 14 Rz 5; *Herzog, Einkommensteuer* 468f.

<sup>407</sup> *Doralt in Doralt, EStG* I<sup>17</sup> § 14 Rz 20.

<sup>408</sup> *Doralt in Doralt, EStG* I<sup>17</sup> § 14 Rz 19.

<sup>409</sup> *Winkler in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG* § 14 Rz 7; *Doralt in Doralt, EStG* I<sup>17</sup> § 14 Rz 21.

Sollte sich ein Stpfl zu einer Rückstellungsbildung entschieden haben, die unter dem Höchstausmaß von 45 % liegt, so hat er auch für Personen über 50 Jahren nur noch die Möglichkeit das verhältnismäßige Höchstausmaß zu bilden.<sup>410</sup>

Beispiel:

Ein Unternehmer hatte in der Vergangenheit Abfertigungsrückstellungen im Ausmaß von 36% (das entspricht 80 % vom Höchstausmaß von 45 %) gebildet. Der Dienstnehmer D wurde am 3.5.1965 geboren. Die fiktiven Abfertigungsansprüche und somit die Abfertigungsrückstellungen betragen:

Dienstnehmer D:

31.12.2015                      40.000 € × 48% (das 80 % von 60 %) =                      19.200 €<sup>411</sup>

#### 4.1.2.3                      Dotierung und Auflösung

Die Abfertigungsrückstellung muss jedes Jahr neu berechnet werden. Der Unterschiedsbetrag zur jeweils im Vorjahr gebildeten Rückstellung wirkt sich auf den Gewinn aus. Steigt der Rückstellungsbetrag im Vergleich zum vorangegangenen Jahr an, so mindert dies den Gewinn, sinkt hingegen der Rückstellungsbetrag etwa aufgrund des Wegfalls von Abfertigungsverpflichtungen, so erhöht sich dadurch der Gewinn. Im letztgenannten Fall stehen allerdings dem gewinnerhöhenden Betrag die Abfertigungsauszahlungen gegenüber, die als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.<sup>412</sup>

#### 4.1.2.4                      Unternehmerwechsel

Der Fall eines Unternehmerwechsels ist in § 14 Abs 4 EStG geregelt. Dort heißt es, dass die Rückstellungen beim Rechtsvorgänger nicht gewinnerhöhend aufzulösen, sondern vom Rechtsnachfolger weiterzuführen sind.<sup>413</sup> Diese Regelung gilt sowohl für entgeltliche als auch für unentgeltliche Betriebsübergänge.

Abfertigungsverpflichtungen, die mit einem Betriebsverkauf übergehen, stellen im Normalfall eine höhere Belastung dar, als jener Betrag der in der Abfertigungsvorsorge rückgestellt wird. Trotzdem ist für die Berechnung des Veräußerungsgewinnes die übertragene Last nur in der Höhe der Abfertigungsrückstellung anzusetzen. Beim Erwerber ist allerdings der über die gem § 14 EStG gebildete Rückstellung

<sup>410</sup> Winkler in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 14 Rz 7.

<sup>411</sup> In Anlehnung an Winkler in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 14 Rz 7.

<sup>412</sup> Kanduth-Kristen in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 14 Rz 22.

<sup>413</sup> §14 Abs 4 EStG.

hinausgehende Betrag zu passivieren und gegen eine Aufstockung der Rückstellung in den Folgejahren gewinnneutral aufzulösen.<sup>414</sup>

Werden zwei oder mehrere Betriebe zu einem einheitlichen Betrieb zusammengeschlossen, wie dies bspw beim Zusammenschluss, bei einer Verschmelzung oder Einbringung der Fall ist, dann ist nach solch einem Zusammenschluss bezüglich der Bildung und Fortführung der Abfertigungsrückstellung einheitlich vorzugehen. Das bedeutet für das Rückstellungsausmaß ist der höchste Prozentsatz relevant, mit dem die Abfertigungsrückstellung in einem dieser Betriebe vor dem Zusammenschluss gebildet worden ist.<sup>415</sup>

Gehen im Falle einer entgeltlichen Betriebsübertragung die Abfertigungsverpflichtungen nicht auf den Erwerber über, ist die Abfertigungsrückstellung im Fall der Geltendmachung von Abfertigungsansprüchen zum laufenden Gewinn aufzulösen. Wenn jedoch keine Abfertigungsansprüche entstehen, zählt die Auflösung der Rückstellung zum Veräußerungsgewinn.<sup>416</sup>

Beim unentgeltlichen Betriebsübergang (Erbfolge, Schenkung) und einer gleichzeitigen Übernahme der Abfertigungsverpflichtungen ist die Abfertigungsrückstellung durch den Rechtsnachfolger ebenfalls gem § 14 Abs 4 EStG fortzuführen. Werden die Abfertigungsverpflichtungen vom Rechtsnachfolger nicht übernommen, dann muss die Abfertigungsrückstellung vom Übergeber zu Gunsten des laufenden Gewinnes aufgelöst werden.<sup>417</sup>

Bei einer Schenkung an einen bisherigen Arbeitnehmer, wird davon ausgegangen, dass der Geschenknehmer auf die Auszahlung der Abfertigung verzichtet, weshalb beim Geschenkgeber eine gewinnerhöhende Auflösung dieser konkreten Rückstellung unterstellt wird.

Was Abfertigungsverpflichtungen betrifft die zu Gunsten des Rechtsnachfolgers im Erbfall bestehen, so gehen diese aufgrund der Confusio unter, sodass diese Rückstellung in der ersten Bilanz des Rechtsnachfolgers gewinnerhöhend aufzulösen ist.<sup>418</sup>

---

<sup>414</sup> *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 14 Rz 8; *Doralt* in *Doralt*, EStG I<sup>12</sup> § 14 Rz 23f; *Kanduth-Kristen* in *Jakom*, EStG<sup>8</sup> § 14 Rz 23f.

<sup>415</sup> *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 14 Rz 8; *Doralt* in *Doralt*, EStG I<sup>17</sup> § 14 Rz 25.

<sup>416</sup> *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 14 Rz 8; EStR 2000 Rz 3346f.

<sup>417</sup> *Winkler* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 14 Rz 15; EStR 2000 Rz 3348.

<sup>418</sup> *Winkler* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 14 Rz 15; *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 14 Rz 8.

Im Falle der Betriebsverpachtung und dem Übergang der Dienstverhältnisse an den Rechtsnachfolger sind die Abfertigungsrückstellungen vom Rechtsvorgänger in einen Passivposten in Höhe der von ihm geschuldeten Vergütung an den übernehmenden Rechtsnachfolger umzuwandeln. Der Rechtsnachfolger führt die Rückstellung iHd geschuldeten Vergütung fort wobei er das in § 14 Abs 1 EStG normierte Höchstausmaß zu beachten hat. Den Vergütungsanspruch muss er aktivieren. Wenn sich daraus nun ein Differenzbetrag ergibt, so ist dieser als Passivposten auszuweisen und in den Folgejahren mit der Aufstockung der Rückstellung gewinnneutral zu verrechnen.<sup>419</sup>

#### 4.1.2.5 Abfertigungsrückdeckungsversicherung

Bei einer Rückdeckungsversicherung für Abfertigungen handelt es sich um eine Versicherung, die dem Unternehmer das Kapital zur Erfüllung seiner Abfertigungsverpflichtungen sichern soll. Sie wird idR als Ansparmodell angeboten und ist nicht als echte Risikoversicherung ausgestaltet. Der Arbeitgeber ist sowohl Versicherungsnehmer als auch Berechtigter aus der Versicherung. Das Bestehen einer solchen Rückdeckungsversicherung stellt kein Hindernis für die Bildung einer Abfertigungsrückstellung dar. Die Versicherungsbeiträge sind allerdings steuerlich nur bis zu einer im Ausmaß mit den Abfertigungsansprüchen abgestimmten Höhe anzuerkennen. Die Versicherungsprämien stellen Betriebsausgaben dar, der Anspruch gegen die Versicherung muss allerdings jährlich aktiviert werden. Bewertet wird dieser Anspruch regelmäßig mit dem versicherungsmäßigen Deckungskapital zuzüglich dem Anspruch aus einer Gewinnbeteiligung. Der erheblich niedrigere Rückkaufswert kann hingegen nur dann angesetzt werden, wenn mit der Auflösung des Vertrages am Bilanzstichtag ernsthaft zu rechnen ist. Daher wirkt sich nur der Unterschiedsbetrag zwischen den geleisteten Prämien und dem zu aktivierenden Wert des Anspruchs gegen den Versicherer als Betriebsausgabe aus.

Auch für den EAR bilden die Versicherungsprämien nur insoweit Betriebsausgaben, als sie den Wert des Versicherungsanspruchs übersteigen. Die Prämien sind nämlich als Anschaffungskosten des Versicherungsanspruchs zu qualifizieren.<sup>420</sup>

<sup>419</sup> Doralt in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 14 Rz 23; EStR 2000 Rz 3349.

<sup>420</sup> Doralt in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 14 Rz 10; Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 14 Rz 10; Kanduth-Kristen in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 14 Rz 31; EStR 2000 Rz 3368.

### 4.1.3 Die Abfertigungsrückstellung in der Unternehmensbilanz

Wie bereits mehrfach erwähnt liegt der Schwerpunkt dieser Arbeit auf der steuerlichen Rückstellungsbildung, daher wird die Abfertigungsrückstellung in der Unternehmensbilanz nachfolgend nur überblicksmäßig dargestellt.

In § 198 Abs 8 UGB kommt deutlich zum Ausdruck, dass im Unternehmensrecht ein Bilanzierungspflicht für Abfertigungsrückstellungen besteht. Dafür kommt es unternehmensrechtlich weder auf den Rechtsgrund, noch auf die Schriftlichkeit der Abfertigungszusage an. Aber auch im Unternehmensrecht sind die Änderungen der gesetzlichen Rahmenbedingungen durch die Einführung des Systems der Mitarbeitervorsorgekasse zu berücksichtigen. Das bedeutet Abfertigungsverpflichtungen auf Basis des gesetzlichen Abfertigungsrechts ergeben sich nur noch für Dienstverhältnisse, die vor dem 31.12.2002 begründet wurden und nur soweit diese nicht auf das neue System übergeführt wurden.<sup>421</sup>

Die Bewertung der Abfertigungsrückstellungen ist in § 211 Abs 2 UGB geregelt. Danach sind für alle nicht auf das neue System umgestiegenen Arbeitnehmer Anwartschaften auf Abfertigungen mit dem sich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ergebenden Betrag anzusetzen. Soweit im Einzelfall keine erheblichen Bedenken bestehen, kann vereinfachend auch ein bestimmter Prozentsatz der fiktiven Ansprüche zum jeweiligen Bilanzstichtag angesetzt werden. Zur Frage, wann solche erheblichen Bedenken gegen die Verwendung eines bestimmten Prozentsatzes bestehen könnten, gibt das Gesetz keine Auskunft. Erhebliche Bedenken bestehen jedenfalls dann, wenn das Ergebnis der vereinfachten Bewertungsmethode jenen Betrag der sich aus versicherungsmathematischen Berechnungen ergibt, um 5-10 % übersteigt. Eine entsprechende Vergleichsrechnung ist in regelmäßigen Abständen bzw dann, wenn es besondere Umstände verlangen, durchzuführen.<sup>422</sup>

## 4.2 Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen

Der VwGH hat in seinem Urteil vom 27.4.2011 festgestellt, dass es dem Gesetzgeber frei stehe im Steuerrecht für künftige Pensionsverpflichtungen eine Passivierungspflicht oder auch nur ein Passivierungsrecht zu normieren oder aber ein solches zu beseitigen. Dies auch dann, wenn im Unternehmensrecht für künftige Pensionszusagen eine

<sup>421</sup> Konezny in Hirschler, Bilanzrecht § 211 Rz 62.

<sup>422</sup> Konezny in Hirschler, Bilanzrecht § 211 Rz 63ff; Egger/Bertl/Samer, Jahresabschluss I<sup>14</sup> 317.

Passivierungspflicht besteht. Zugleich stellte der VwGH fest, dass der Gesetzgeber von dieser Option auch Gebrauch gemacht hat, indem er in § 9 Abs 2 EStG bestimmt hat, dass Rückstellungen für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen nach § 14 EStG zu bilden sind.<sup>423</sup> Somit wurden die einzelnen Voraussetzungen für die Bildung von Pensionsrückstellungen und ihre zulässige Höhe bzw die Art ihrer Berechnung gleich wie die Abfertigungsrückstellungen in § 14 EStG gesetzlich verankert.<sup>424</sup> Gem § 14 Abs 6 EStG können Stpfl, die ihren Gewinn nach § 4 Abs 1 oder § 5 EStG ermitteln sowohl für direkte Leistungszusagen in Rentenform iSd Betriebspensionsgesetzes, als auch für schriftliche und rechtsverbindliche Pensionszusagen in Rentenform, Pensionsrückstellungen bilden. Diese Norm schränkt die Bildung von Pensionsrückstellungen ein und stellt daher eine Ausnahme von den Grundsätzen der Rückstellungsbildung dar. Daraus folgt, dass Verbindlichkeiten aus Pensionszusagen nicht nach den allgemeinen Regeln, als „sonstige Verbindlichkeiten“ rückgestellt werden können.<sup>425</sup>

#### 4.2.1 Voraussetzungen für die Bildung

Aus dem Gesetz<sup>426</sup> und der Rsp des VwGH ergibt sich, dass Pensionsrückstellungen nur von jenen Stpfl gebildet werden können, die ihren Gewinn nach § 4 Abs 1 oder § 5 EStG, also durch Betriebsvermögensvergleich aufgrund doppelter Buchführung ermitteln.<sup>427</sup> Unternehmer, die ihren Gewinn nach § 4 Abs 1 EStG ermitteln haben ein Wahlrecht zur Rückstellungsbildung, für § 5 – Ermittler besteht eine Verpflichtung, die sich aus dem Prinzip der Maßgeblichkeit ergibt. Die in § 198 Abs 8 Z 4 lit b UGB verankerte Verpflichtung zur Rückstellungsbildung schlägt auch auf die steuerliche Gewinnermittlung über.<sup>428</sup> Für EAR ist die Bildung von Pensionsrückstellungen unzulässig.<sup>429</sup>

Für eine steuerlich wirksame Pensionsrückstellung können die Pensionszusagen an Dienstnehmern, aber auch an andere Personen erteilt sein. Dieser Ansicht ist auch der VwGH wenn er ausspricht, dass die Regelungen über Pensionsrückstellungen nicht auf Pensionszusagen die im Rahmen eines Dienstverhältnisses erteilt werden, beschränkt

<sup>423</sup> VwGH 27.04.2011, 2007/13/0149.

<sup>424</sup> Doralt/Ruppe, I<sup>11</sup> Rz 414.

<sup>425</sup> VwGH 27.04.2011, 2007/13/0149.

<sup>426</sup> § 14 Abs 6 EStG.

<sup>427</sup> VwGH 28.10.2008, 2008/15/0028.

<sup>428</sup> Mühlehner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 14 Rz 16.

<sup>429</sup> Kanduth-Kristen in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 14 Rz 46.



sind.<sup>430</sup> Es ist deshalb zwischen Leistungszusagen nach dem BPG und Leistungszusagen außerhalb des BPG zu unterscheiden.

Eine weitere Voraussetzung für die Bildung einer Pensionsrückstellung ist, dass eine Leistungszusage in Rentenform vorliegt. Dieses Erfordernis wurde mit dem StRefG 1993 in § 14 Abs 7 EStG eingeführt. Für den VwGH folgt daraus, dass für Leistungszusagen in Form einmaliger Kapitalbeträge keine Rückstellung gebildet werden darf. Dies auch dann nicht, wenn die Option auf Auszahlung in Rentenform besteht und von dieser Möglichkeit noch kein Gebrauch gemacht wurde. Zudem ist er der Ansicht, dass der Begriff „Pension“ bereits nach allgemeinem Sprachgebrauch das Wesensmerkmal der Rentenform in sich trägt.<sup>431</sup>

#### 4.2.1.1 Leistungszusagen iSd BPG

Das BPG erfasst Leistungszusagen, die ein Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern im Rahmen eines privatrechtlichen Arbeitsverhältnisses macht. Somit unterliegen dem BPG Pensionsberechtigte, die Einkünfte aus nicht selbständiger Erwerbstätigkeit erzielen. Dazu zählen auch Gesellschafter-Geschäftsführer mit einem Beteiligungsausmaß am Grund- bzw Stammkapital von bis zu 25 %.

Auf Leistungszusagen, die jederzeit ohne Angabe von Gründen widerruflich sind und keinen Rechtsanspruch auf Leistungen vorsehen, ist das BPG nicht anwendbar. Auf eine Leistungszusage die dem BPG unterliegt sind die darin genannten Regelungen über die Widerrufsmöglichkeiten steuerlich beachtlich. Allerdings haben Regelungen der kollektiven Rechtsgestaltung als auch Einzelvereinbarungen, die vor dem Inkrafttreten des BPG abgeschlossen wurden und über den Widerruf etwas anderes bestimmen, Vorrang vor der Widerrufsregelung in § 8 Abs 1 BPG.<sup>432</sup>

Daneben enthält das BPG noch Regelungen über die Unverfallbarkeit, die Möglichkeiten des Einstellens, Aussetzen oder Einschränkung des Erwerbes künftiger Anwartschaften oder Leistungen oder der Wertanpassung. Ist nur eine Voraussetzung des BPG nicht erfüllt, kann keine Rückstellung gebildet werden.<sup>433</sup>

---

<sup>430</sup> VwGH 28.10.2008, 2008/15/0028.

<sup>431</sup> VwGH 21.10.2004, 2000/13/0133.

<sup>432</sup> *Mühlehner in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 14 Rz 16.1; *Kanduth-Kristen in Jakom*, EStG<sup>8</sup> § 14 Rz 47; *Winkler in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 14 Rz 34.

<sup>433</sup> *Winkler in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 14 Rz 34; *Doralt in Doralt*, EStG I<sup>17</sup> § 14 Rz 46/1.

#### 4.2.1.2 Leistungszusagen außerhalb des BPG

Pensionsrückstellungen können auch für schriftliche und rechtsverbindliche Pensionszusagen gebildet werden, auf die das BPG nicht anwendbar ist. Unter diese Norm fallen va Personen, die keine Einkünfte aus nichtselbständiger Erwerbstätigkeit erzielen, wie bspw Vorstände oder Gesellschafter – Geschäftsführer mit einem Anteil am Grund- oder Stammkapital von mehr als 25 %. Für Pensionszusagen, die bis zum 31.12.2010 getätigt wurden galt als zusätzliches Erfordernis für die Bildung einer Pensionsrückstellung, dass die Pensionszusage unwiderruflich sein musste. Mit dem AbgÄG 2011 lockerte der Gesetzgeber das Erfordernis der Unwiderruflichkeit, indem er Widerrufs-, Aussetzungs- und Einschränkungsklauseln zuließ, sofern sie nicht über jene der in §§ 8 und 9 BPG verankerten Regelungen hinausgehen.<sup>434</sup> Die Möglichkeit eines Widerrufs besteht gem § 8 Abs 1 Z 2 BPG grds nur, wenn *„sich die wirtschaftliche Lage eines Unternehmens nachhaltig so wesentlich verschlechtert, dass die Aufrechterhaltung der zugesagten Leistung eine Gefährdung des Weiterbestandes des Unternehmens zur Folge hätte.“*

Wie auch der VwGH bereits festgestellt hat, ist eine Voraussetzung der Pensionszusage ihre Schriftlichkeit.<sup>435</sup> Die Schriftlichkeit ist gewahrt wenn die Pensionszusage in Form einer Einzelzusage erfolgt oder aber gegenüber einer Personenmehrheit in Form einer Betriebsvereinbarung, eines Kollektivvertrags oder einer einseitig vom Arbeitgeber erlassenen Pensionsordnung erteilt wird.

Rechtsverbindlich ist eine Pensionszusage, wenn der Arbeitnehmer einen Rechtsanspruch auf die künftige Pension hat. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Pension von einer aufschiebenden Bedingung, wie etwa das Erreichen einer Mindestdienstzeit abhängt oder nicht.

Als unwiderruflich gilt eine Pensionszusage, wenn der Unternehmer bzw Arbeitgeber unter allen Umständen, also auch im Falle einer unverschuldeten wirtschaftlichen Notlage verpflichtet ist, die Pensionsverpflichtung zu erfüllen. Ein Widerruf, ein Aussetzen oder Einschränken der Pensionszahlung ist also ausgeschlossen.<sup>436</sup>

Bei Pensionszusagen die an Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft erteilt werden, ist für ihre steuerliche Anerkennung darauf zu achten, dass sie den Fremdvergleichsgrundsatz einhalten. Dh für Pensionszusagen, die in einer Form

<sup>434</sup> Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 14 Rz 16; Kanduth-Kristen in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 14 Rz 47; Winkler in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 14 Rz 32.

<sup>435</sup> VwGH 23.09.2010, 2010/15/0115.

<sup>436</sup> Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 14 Rz 16; Winkler in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 14 Rz 33; Doralt in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 14 Rz 46; Kanduth-Kristen in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 14 Rz 50ff; EStR 2000 Rz 3373ff.

abgegeben werden, in der sie gegenüber gesellschaftsfremden Personen nicht erfolgt wären, können keine Rückstellungen gebildet werden, da in einem solchen Fall eine verdeckte Ausschüttung und keine steuerlich anzuerkennende Pensionszusage vorliegt.<sup>437</sup> In diesem Zusammenhang ist die Rückstellungsbildung bspw dann nicht erlaubt, wenn eine Pensionszusage dem Grunde nach unzulässig ist, weil etwa die Pensionszusage in einem hohen Alter erfolgt. Zu Divergenzen zwischen Rsp und Verwaltungspraxis kommt es, wenn eine Pensionszusage zwar dem Grunde nach fremdüblich, jedoch hinsichtlich ihrer Höhe unangemessen ist. Während nämlich die Finanzverwaltung die Rückstellungsbildung im Ausmaß ihrer Angemessenheit anerkennt und nur den unangemessenen Teil nicht zur Rückstellungsbildung zulässt, sieht das der VwGH etwas restriktiver und versagt einer solchen Pensionszusage die steuerliche Anerkennung.<sup>438</sup> Zur Frage der Angemessenheit bzw Unangemessenheit einer Pensionszusage gibt es zahlreiche Judikate des VwGH,<sup>439</sup> auf die hier im Einzelnen aufgrund des zu geringen Umfangs dieser Arbeit nicht näher eingegangen werden kann. Zudem dürfen Pensionszusagen generell nicht zu einer Besserstellung gegenüber der aktiven Zeit als Arbeitnehmer führen. Das bedeutet, die Pension einschließlich der Sozialversicherungspension darf nicht höher sein als der Aktivlohn im Zeitpunkt des Pensionsantritts.<sup>440</sup>

Was Gesellschafter - Geschäftsführer von Personengesellschaften betrifft, so ist die Bildung von Pensionsrückstellungen ausgeschlossen. Bei ihnen stellt jede Tätigkeitsvergütung einen Gewinnanteil iSd § 23 Z 2 EStG dar, weshalb keine Betriebsausgabe vorliegt.<sup>441</sup>

#### 4.2.2 Ausmaß der Rückstellung

Die Pensionsrückstellung ist nach den anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik zu bilden. Der VwGH ist schon lange der Ansicht, dass eine Bewertung anhand versicherungsmathematischer Methoden den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten besser Rechnung trägt als eine Bewertung anhand der Vorschriften des

---

<sup>437</sup> VwGH 07.02.1990, 88/13/0241; 18.02.1981, 3142/80; 22.04.1980, 2951/76, VwSlg 5475 F/1980; *Mühlehner in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 14 Rz 15.1; *Winkler in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 14 Rz 32.

<sup>438</sup> EStR 2000 Rz 3393; VwGH 07.02.1990, 88/13/0241.

<sup>439</sup> VwGH 26.11.2002, 99/15/0223; 22.05.2002, 99/15/0059; 24.06.1999, 94/15/0185; 10.04.1997, 94/15/0210; 07.02.1990, 88/13/0241; 09.11.1982, 82/14/0090, VwSlg 5719 F/1982; 18.02.1981, 3142/80; 23.05.1978, 1630/77.

<sup>440</sup> EStR 2000 Rz 3393.

<sup>441</sup> *Mühlehner in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 14 Rz 15.1; *Winkler in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 14 Rz 32.

Bewertungsgesetzes.<sup>442</sup> Einer solchen versicherungsmathematischen Berechnung darf ein maximaler Wert von 80 % des letzten Aktivbezuges zugrunde gelegt werden. Die Abzinsung hat mit einem Rechnungszinsfuß von 6 % zu erfolgen.

Die Rückstellung ist im Steuerrecht nach dem sog Ansammlungsverfahren zu entwickeln. Das bedeutet die Pensionsrückstellung ist buchmäßig vom Beginn des Wirtschaftsjahres in dem die Pensionszusage erteilt wurde, bis zum Zeitpunkt der vorgesehenen Pensionierung anzusammeln. Der Rückstellung ist jedes Jahr jener Betrag zuzuführen, der sich als Unterschiedsbetrag aus dem Barwert der künftigen Leistungen und dem Barwert der künftigen gleich hohen Jahresbeträge ergibt.

Für diese versicherungsmathematische Berechnung ist zwar kein Gutachten vorgeschrieben, doch wird in den Richtlinien des BMF durchaus dazu geraten.<sup>443</sup>

### 4.2.3 Dotierung und Auflösung

Die erstmalige Bildung der Pensionsrückstellung erfolgt im Wirtschaftsjahr der Pensionszusage. Dies auch dann, wenn in der Pensionszusage eine Wartefrist vorgesehen ist. Veränderungen in der Pensionszusage sind wie neue Pensionszusagen zu behandeln. Als neue Zusagen gelten insbesondere Änderungen in der Pensionsbemessungsgrundlage und Indexanpassungen.<sup>444</sup> So zählen laut VwGH Gehaltsvorrückungen als Änderungen der Bemessungsgrundlage zu den neuen Zusagen. Künftige Gehaltsvorrückungen beinhalten ein Element der Unsicherheit. Es kann nicht im Vorhinein festgestellt werden, wie lange ein Dienstnehmer aktiv tätig sein wird und ob daher die Voraussetzungen der Vorrückung eintreten. Auch Indexanpassungen beinhalten ein Element der Unsicherheit, nämlich die Abhängigkeit von einem Index, dessen Entwicklung nicht von vornherein feststeht. Hingegen steht eine Wertsicherung in Form eines fixen Prozentsatzes bereits im Zeitpunkt der Pensionszusage fest und stellt daher keine neue Pensionszusage dar. *„Zusagen, die ihrem Ausmaß und ihrem Wirksamkeitszeitpunkt nach bereits feststehen, sich aber erst in nachfolgenden Wirtschaftsjahren auswirken, sind bereits ab dem Wirtschaftsjahr der Zusage zu berücksichtigen.“*<sup>445</sup>

<sup>442</sup> VwGH 15.12.1994, 93/15/0151.

<sup>443</sup> Doralt in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 14 Rz 52; Kanduth-Kristen in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 14 Rz 54; Winkler in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 14 Rz 36f; EStR 2000 Rz 3382ff.

<sup>444</sup> Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 14 Rz 23; Kanduth-Kristen in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 14 Rz 54f; EStR 2000 Rz 3389.

<sup>445</sup> VwGH 23.09.2010, 2007/15/0214.

Auch nach dem Eintritt des Pensionsfalles ist die Pensionsrückstellung versicherungsmathematisch fortzuführen. Die Rückstellung stellt in diesem Fall den Barwert der künftigen Leistung dar. Dieser Barwert sinkt ab diesem Zeitpunkt von Jahr zu Jahr, denn der Unterschiedsbetrag zwischen der Pensionsrückstellung dieses Wirtschaftsjahres und jener des Vorjahres stellt die jährliche Auflösung dar. Die Pensionszahlungen selbst stellen Betriebsausgaben dar. Eine direkte Verrechnung der Pensionszahlungen mit der gebildeten Rückstellung ist unzulässig.<sup>446</sup>

#### 4.2.4 Wertpapierdeckung

In § 14 Abs 7 EStG ist für Pensionsrückstellungen eine Wertpapierdeckungspflicht vorgesehen. Demnach muss die Pensionsrückstellung in Höhe von 50% des jeweiligen Vorjahresbetrages durch Wertpapiere oder durch Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen gedeckt sein. Diese Deckungspflicht gilt für alle Wirtschaftsjahre, die nach dem 30. Juni 2007 beginnen.<sup>447</sup> Zuvor hatte der VfGH nämlich das Erfordernis der Wertpapierdeckung mit Erkenntnis vom 6.10.2006 als verfassungswidrig aufgehoben. Als verfassungswidrig sah der VfGH die Möglichkeit der Verpfändung der Wertpapiere durch den Arbeitgeber an, weshalb eine endgültige Besicherung der künftigen Ansprüche der Arbeitnehmer nicht gewährleistet sei.<sup>448</sup> Als Folge dieses Urteils wurde der § 14 Abs 7 Z 7 EStG (alte Fassung) aufgehoben und eine Wertpapierdeckung war somit nicht mehr erforderlich. Dieser Zustand hielt allerdings nicht lange an. Mit dem BudgBG 2007 wurde für die Pensionsrückstellung wieder eine Wertpapierdeckungspflicht eingeführt. Sie gilt für Wirtschaftsjahre, die nach dem 30. Juni 2007 beginnen. In der Neuregelung kommen als Deckungserfordernis nicht nur bestimmte Wertpapiere, sondern auch Rückdeckungsversicherungen in Betracht. Welche Wertpapiere nun genau geeignet sind um die Pensionsansprüche zu besichern, ergibt sich aus § 14 Abs 7 Z 4 EStG. Um nun den verfassungsrechtlichen Ansprüchen gerecht zu werden, wurde in der Neufassung normiert, dass Wertpapiere oder Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen das Deckungserfordernis nicht erfüllen, soweit sie nicht ausschließlich der Besicherung der Pensionsanwartschaften oder Pensionsansprüche

<sup>446</sup> Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 14 Rz 23; Kanduth-Kristen in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 14 Rz 54f; EStR 2000 Rz 3389.

<sup>447</sup> Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 14 Rz 22ff; Winkler in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 14 Rz 42; Herzog, Einkommensteuer 471.

<sup>448</sup> VfGH 06.10.2006, G 48/06.

dienen. Dadurch wird die Möglichkeit der Verpfändung der Wertpapiere an Ansprüche Dritter ausgeschlossen.<sup>449</sup>

#### 4.2.5 Die Pensionsrückstellung in der Unternehmensbilanz

Gem § 198 Abs 8 Z 4 UGB ist für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen eine Rückstellung zu bilden. Die Passivierungspflicht für Pensionsrückstellungen nach dem UGB erfasst auch freiwillige und widerrufliche Pensionszusagen und geht daher weiter als die ertragsteuerliche Passivierungspflicht.<sup>450</sup>

Auch nach dem UGB ist die Pensionsrückstellung nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu bilden.<sup>451</sup> Zum genauen Berechnungsverfahren und zum Rechnungszinsfuß macht das Gesetz allerdings keine Angaben. Aus diesem Grund ist es geboten sich bei der Bewertung der Pensionsrückstellung an den GoB zu orientieren. Eine große Hilfestellung was die Berechnung der Rückstellung im Unternehmensrecht betrifft bietet auch das Fachgutachten KFS/RL 3 des Fachsenates für Unternehmensrecht und Revision.<sup>452</sup>

### 4.3 Rückstellungen für Jubiläumsgelder

Unter den Begriff „Jubiläumsgeldrückstellungen“ fallen Vorsorgen für künftige Lohnaufwendungen anlässlich eines Dienstnehmer- oder Dienstgeberjubiläums.<sup>453</sup> Die Rückstellungsbildung anlässlich eines Dienstgeberjubiläums ist steuerrechtlich unzulässig weshalb sie bereits oben unter Punkt 3 (Steuerlich nicht anerkannte Rückstellungen) behandelt wurde.

#### 4.3.1 Rechtsentwicklung

Der VwGH hielt ursprünglich die Bildung von Jubiläumsgeldrückstellungen für zulässig bzw für § 5-Gewinnermittler für verpflichtend.<sup>454</sup> Der Gerichtshof betrachtet

<sup>449</sup> Doralt in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 14 Rz 59f; Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 14 Rz 22ff; Winkler in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 14 Rz 41af; Kohler/Gebhart/Lenneis, Das Einkommensteuergesetz (2015) 131.

<sup>450</sup> Egger/Bertl/Samer, Jahresabschluss I<sup>14</sup> 333.

<sup>451</sup> § 211 Abs 2 UGB

<sup>452</sup> Egger/Bertl/Samer, Jahresabschluss I<sup>14</sup> 333; Christian/Hohensinner in Zib/Dellinger, UGB III/1 § 198 Rz 162.

<sup>453</sup> Herzog, Einkommensteuer 473.

<sup>454</sup> VwGH 21.12.1994, 89/13/0007; 25.01.1994, 90/14/0073.

Jubiläumsgelder als Belohnung der Arbeitnehmer für ihre langjährige Tätigkeit, weshalb sie durch die vor dem Bilanzstichtag liegenden Zeiträume mitverursacht sind. Für den Unternehmer entsteht die Verpflichtung zur Leistung des Jubiläumsgeldes an den Arbeitnehmer, wenn dessen Dienstverhältnis eine bestimmte Dauer erreicht hat. „*Dass das Entstehen der Verbindlichkeit von künftigen ungewissen Ereignissen abhängt, steht der Bildung einer Rückstellung nicht entgegen, wenn die konkrete Wahrscheinlichkeit des Eintrittes dieses Ereignisses gegeben ist.*“ Was die konkrete Wahrscheinlichkeit betrifft, so kann hier etwa auf die durchschnittliche Dauer der Betriebszugehörigkeit abgestellt werden.<sup>455</sup> Die Voraussetzungen für die Rückstellungsbildung sind nach Ansicht des VwGH also erfüllt.

Diese vom VwGH als zulässig erachtete Rückstellungsbildung für Jubiläumsgelder wurde allerdings mit dem durch das StRefG 1993 neu eingeführten § 9 Abs 4 EStG mit Wirksamkeit ab der Veranlagung 1994 untersagt. Wie bereits oben erwähnt, wurde im Jahr 1997 das Verbot der Bildung von Rückstellungen für Zuwendungsverpflichtungen anlässlich eines Dienstjubiläums vom VfGH<sup>456</sup> als verfassungswidrig aufgehoben. Seit dem AbgÄG 1998 sind Rückstellungen für Dienstjubiläen in § 14 EStG geregelt.<sup>457</sup>

#### 4.3.2 Voraussetzungen für die Rückstellungsbildung

§ 14 Abs 12 EStG normiert als Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für Dienstjubiläumsgelder, dass die Zuwendung anlässlich eines Dienstjubiläums aufgrund eines Kollektivvertrages, einer Betriebsvereinbarung oder einer anderen schriftlichen, rechtsverbindlichen und unwiderruflichen Zusage geleistet werden muss.<sup>458</sup>

#### 4.3.3 Berechnung der Rückstellung

Was die Berechnung der Jubiläumsgeldrückstellung betrifft, so wird im Gesetz auf die dazu ergangenen Regelungen der Pensionsrückstellungen verwiesen.<sup>459</sup> Auch die Jubiläumsgeldrückstellung ist daher nach den anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik zu bilden. Allerdings ist eine Berechnung nach finanzmathematischen Grundsätzen ebenfalls möglich. Wie Pensionsrückstellungen sind

---

<sup>455</sup> VwGH 22.10.2002, 98/14/0061; 25.01.1994, 90/14/0073.

<sup>456</sup> VfGH 09.12.1997, G 403/97.

<sup>457</sup> Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 14 Rz 26; Doralt in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 14 Rz 66; Kanduth-Kristen in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 14 Rz 76.

<sup>458</sup> Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 14 Rz 27; Doralt in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 14 Rz 67; Kanduth-Kristen in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 14 Rz 76.

<sup>459</sup> § 14 Abs 12 EStG.

auch Jubiläumsgeldrückstellungen nach dem Ansammlungsverfahren zu bilden. Hinsichtlich jedes Arbeitnehmers ist der Rückstellung daher so viel zuzuführen, als bei Verteilung des Gesamtaufwandes (Betrag des Jubiläumsgeldes) auf die Zeit zwischen dem Beginn der Rückstellungsbildung und dem Zeitpunkt des Dienstjubiläums auf das einzelne Wirtschaftsjahr entfällt. Auch hier ist der Rückstellungsbildung ein Rechnungszinsfuß von 6 % zugrunde zu legen. Ihre erstmalige Bildung erfolgt im Wirtschaftsjahr der Jubiläumsgeldzusage, wobei Veränderungen der Jubiläumsgeldzusage wie neue Zusagen zu behandeln sind. Immer wieder zu Diskussionen führt bei beiden Berechnungsmethoden die Berücksichtigung des sog. Fluktuationsabschlages. Dieser berücksichtigt die Wahrscheinlichkeit eines vorzeitigen Ausscheidens aus dem Betrieb. Grds. sind für die Berechnung des Fluktuationsabschlages die aus dem Unternehmen stammenden Erfahrungswerte heranzuziehen. In der Praxis ist dazu jedoch häufig nur wenig Datenmaterial vorhanden. In Zweifelsfällen wird im Jubiläumsgelderlass des BMF AÖF 261/1999 ein Fluktuationsabschlag von 25 % vorgeschlagen.<sup>460</sup>

---

<sup>460</sup> Mühlehner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 14 Rz 27; Doralt in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 14 Rz 70ff; Kanduth-Kristen in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 14 Rz 77f; Griesmer, Rückstellung für Jubiläumsgelder, taxlex 2006, 251 (251f).



## E DIE BEWERTUNG VON RÜCKSTELLUNGEN

### 1 Einleitung

Das letzte Kapitel dieser Arbeit wird in zwei Themenblöcke unterteilt. Zunächst wird näher auf die Bewertung der Rückstellungen aus unternehmensrechtlicher und steuerrechtlicher Perspektive eingegangen, danach wird die Abzinsung von Rückstellungen genauer erläutert. Zwar sind beide Themenbereiche untrennbar miteinander verbunden, dennoch erscheint ihre getrennte Behandlung aufgrund ihrer zeitlichen Abfolge sinnvoll. So ist als erster Schritt ein bestimmter Betrag zu ermitteln, den es sodann abzuzinsen gilt – oder eben auch nicht.<sup>461</sup>

### 2 Bewertung

Im Folgenden werden die gesetzlichen Bestimmungen zur Bewertung sowohl aus unternehmensrechtlicher als auch aus steuerrechtlicher Sicht erläutert. In beiden Gesetzen, also sowohl im EStG als auch im UGB gibt es gesonderte Regelungen über die Bewertung von Rückstellungen.<sup>462</sup>

#### 2.1 Allgemeines

Grds kann die Bewertung von Rückstellungen aufgrund ihres Charakters (Ungewissheit dem Grunde und/oder der Höhe nach) nur im Wege einer Schätzung erfolgen.<sup>463</sup> Nach den steuerrechtlichen Vorschriften sind für die Bewertung von Rückstellungen dieselben Prinzipien anzuwenden wie bei Verbindlichkeiten. Das bedeutet, Rückstellungen sind mit jenem Betrag zu passivieren, der zur Erfüllung der Verpflichtung notwendig ist.<sup>464</sup> Für Abfertigungs-, Pensions- und Jubiläumsgeldrückstellungen gibt es in § 14 EStG besondere Bewertungsvorschriften die im Kapitel 4 bereits näher erläutert wurden.

Rückstellungen sind jedes Jahr neu und unabhängig von früheren Bilanzansätzen zu bewerten. Für bereits gebildete Rückstellungen bedeutet das, dass zu jedem Bilanzstichtag überprüft werden muss, ob eine betragsmäßige Anpassung nach oben

---

<sup>461</sup> *Mayr*, Rückstellungen 251.

<sup>462</sup> *Mayr*, Rückstellungen 251.

<sup>463</sup> *Christian/Hohensinner* in *Zib/Dellinger*, UGB III/1 § 211 Rz 89.

<sup>464</sup> *Denk/Feldbauer-Durstmüller/Mitter/Wolfsgruber*, Externe Unternehmensrechnung: Handbuch für Studium und Bilanzierungspraxis<sup>4</sup> (2010) 364.

oder nach unten vorzunehmen ist.<sup>465</sup> Verpflichtungen, die zwar dem Grunde nach sicher, der Höhe nach aber ungewiss sind, sind demnach mit dem wahrscheinlichen Verpflichtungsbetrag zu bilden. Im umgekehrten Fall, wenn also die Höhe einer Verpflichtung gewiss, jedoch die Verpflichtung dem Grunde nach ungewiss ist, so ist die Rückstellung mit dem Betrag des wahrscheinlichen Bestehens anzusetzen.<sup>466</sup>

Auch bei der Bewertung kommt der Grundsatz der Werterhellung zur Anwendung. Daher sind sämtliche Umstände, die zwar nach dem Bilanzstichtag jedoch bis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung bekannt werden, zu berücksichtigen.<sup>467</sup>

## 2.2 Rückstellungsbewertung im Unternehmensrecht

Die Bewertung von Rückstellungen ist in § 211 Abs 1 UGB geregelt. Dort heißt es: „Rückstellungen sind mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen, der bestmöglich zu schätzen ist.“ An dieser Stelle ist darauf hinzuweisen, dass es bei der unternehmensrechtlichen Rückstellungsbewertung durch das RÄG 2014 zu einer Änderung kam. Statt dem Rückzahlungsbetrag ist nun der bestmögliche Schätzwert des notwendigen Erfüllungsbetrags als Bewertungsmaßstab heranzuziehen.<sup>468</sup> Mit dem RÄG 2014 hat der österr Gesetzgeber auf die Bilanz-Richtlinie<sup>469</sup> der EU reagiert. Davor war die Rückstellungsbewertung im Unternehmensrecht zu einem Betrag, der „nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung notwendig ist“, vorgesehen.<sup>470</sup>

Beim nunmehr anzusetzenden Erfüllungsbetrag handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff. Nach hA soll er jenen Wert darstellen, den ein Schuldner im Erfüllungszeitpunkt der Verpflichtung aller Voraussicht nach zur Erfüllung der dem Grunde und/oder der Höhe nach ungewissen Verpflichtung aufbringen muss.<sup>471</sup> Nach der Gesetzeserläuterung zum RÄG 2014 sollen dadurch unter Einschränkung des Stichtagsprinzips auch künftige Ereignisse, wie zB Preis- und Kostensteigerungen Eingang in die Bewertung finden. Außerdem weist der Begriff „Erfüllungsbetrag“ deutlicher als der bisherige „Rückzahlungsbetrag“ darauf hin, dass nicht nur Geldleistungsverpflichtungen sondern auch Sachleistungsverpflichtungen einzubeziehen

<sup>465</sup> Mühlehner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 41; Denk/Feldbauer-Durstmüller/Mitter/Wolfgruber, Externe Unternehmensrechnung<sup>4</sup>, 364; Knechtl, Neuregelung bei langfristigen Rückstellungen, SWK 2014, 499 (501).

<sup>466</sup> Laudacher in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 9 Rz 12.

<sup>467</sup> Bertl/Gassner/Hirschler, Anforderungen an einen Rückstellungserlaß – Teil 3, ÖStZ 1998, 381 (381).

<sup>468</sup> Moser, taxlex 2015, 84 (86).

<sup>469</sup> RL 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. 6. 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, ABI L 2013/182, 19.

<sup>470</sup> § 211 Abs 1 UGB idF vor dem RÄG 2014

<sup>471</sup> Velte, RWZ 2015, 263 (266).

sind.<sup>472</sup> Der Grundsatz der verlässlichen Schätzung verlangt eine umsichtige Beurteilung. Sollten zu einem Sachverhalt statistisch ermittelbare Erfahrungswerte vorhanden sein, müssen diese in die Bewertung einbezogen werden.

Durch die Kodifizierung des Grundsatzes der verlässlichen Schätzung sollte das grundlegende Ziel des Gleichklangs mit den steuerrechtlichen Bestimmungen erreicht werden. Aufgrund fehlender steuerrechtlicher Änderungen ist die Erreichung dieses Ziels jedoch äußerst fragwürdig. So sieht bspw der Begutachtungsentwurf zum Wartungserlass 2015 der EStR vor, dass es sich bei gleichartigen Einzelrückstellungen, die gruppenweise aufgrund von Erfahrungswerten der Vergangenheit zusammengefasst werden, nach wie vor um steuerrechtlich unzulässige Pauschalrückstellungen handelt.<sup>473</sup>

### 2.3 Rückstellungsbewertung im Steuerrecht

Im EStG sind Rückstellungen in § 9 Abs 5 geregelt. Nach dieser Regelung sind Rückstellungen mit dem Teilwert anzusetzen. Dieser Teilwert ist sodann mit einem Zinssatz von 3,5 % abzuzinsen, sofern die Laufzeit der Rückstellung mehr als zwölf Monate beträgt. Da also § 9 Abs 5 EStG idF AbgÄG 2014 zunächst auf den Teilwert abstellt, den es unter Umständen später abzuzinsen gilt, muss darunter der „unabgezinsten Teilwert“ verstanden werden.<sup>474</sup> Der Teilwert ist der Betrag, den der Erwerber eines ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Dabei ist von der Fortführung des Betriebes durch den Erwerber auszugehen.<sup>475</sup> Das entspricht jenem Betrag, mit dem der Unternehmer nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag mit hoher Wahrscheinlichkeit heranzogen werden wird.<sup>476</sup> Das Teilwertkonzept ist schon seit seiner Einführung im Steuerrecht mit erheblichen Auslegungsschwierigkeiten verbunden und führte deshalb im Schrifttum immer wieder zu Diskussionen. Aus diesem Grund sieht der Entwurf eines Wartungserlasses 2015 der EStR eine Gleichsetzung zwischen Teilwert und Erfüllungsbetrag vor.<sup>477</sup>

---

<sup>472</sup> ME RÄG 2014, 59/ME 25.GP Erläut 8; *Dokalik*, Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 (2015), 50.

<sup>473</sup> *Moser*, taxlex 2015, 84 (86).

<sup>474</sup> *Weinhandl*, AbgÄG 2014: Steuerliche Behandlung langfristiger Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen, ÖStZ 2014, 213 (214); *Moser*, Langfristige Rückstellungen nach § 9 Abs 5 EStG idF AbgÄG 2014 – viele Detailfragen bedürfen der Interpretation, taxlex 2014, 381 (382).

<sup>475</sup> § 6 Z 1 EStG.

<sup>476</sup> *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 83.

<sup>477</sup> *Velte*, RWZ 2015, 263 (267).

## 2.4 Bewertung zu Vollkosten oder Teilkosten

Wie in den obigen Ausführungen bereits festgestellt wurde, sind Rückstellungen zu ihrem Erfüllungsbetrag auszuweisen. Die Ermittlung dieses Erfüllungsbetrages stellt bei Geldleistungsverpflichtungen eine relativ klare Angelegenheit dar. Bei Sach- und Dienstleistungsverpflichtungen hingegen wirft der Erfüllungsbetrag gewisse Probleme auf. Es stellt sich nämlich die Frage, ob diese mit den variablen Kosten oder den Vollkosten zu bewerten sind. Im Schrifttum werden dazu sehr unterschiedliche Meinungen vertreten. Sie reichen von einer Bewertung in Höhe der variablen Kosten bis hin zum Ansatz zu Vollkosten. Manchmal wird auch von einem Wahlrecht ausgegangen.<sup>478</sup> Teilkosten setzen sich aus den Einzelkosten und den variablen Gemeinkosten zusammen. Demgegenüber enthalten Vollkosten auch die Fixkosten.<sup>479</sup>

Der VwGH war zwar bereits einmal im Zusammenhang mit der Bildung einer Drohverlustrückstellung mit dieser Frage konfrontiert, konnte sie allerdings aufgrund der Sachlage (die Bf konnte einen Verpflichtungsüberhang erst gar nicht nachweisen) unbeantwortet lassen.<sup>480</sup>

### 2.4.1 Verbindlichkeitsrückstellungen

Nach überwiegender Meinung werden Verbindlichkeitsrückstellungen im Steuerrecht zu Vollkosten ausgewiesen.<sup>481</sup> Auch der BFH hat in einer Entscheidung ausgesprochen, dass Sachleistungsverpflichtungen mit den Vollkosten zu passivieren sind.<sup>482</sup>

Für die Bewertung von Verbindlichkeitsrückstellungen zu Vollkosten führt *Mayr* einen meiner Meinung nach sehr guten Grund an. So sei es nämlich sinnvoll, wenn die steuerrechtliche Bewertung von Verbindlichkeitsrückstellungen den aktivseitigen steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften folge, wenn also Aktivierung und Passivierung einheitlichen Grundsätzen folgt. Die Bewertung selbst hergestellter Wirtschaftsgüter erfolgt im EStG zu den vollen Herstellungskosten. Das Vollkostenprinzip soll daher auch für die Passivierung gelten. Aus § 6 Z 3 EStG ergeben sich für Verbindlichkeiten dieselben Bewertungsgrundsätze wie für aktive Wirtschaftsgüter. Aus der Tatsache, dass sich Verbindlichkeitsrückstellungen von den Verbindlichkeiten nur durch das Merkmal der Ungewissheit unterscheiden folgt auch die Bewertung denselben Grundsätzen.

<sup>478</sup> *Mayr*, Rückstellungen 260; *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 211 Rz 41; *Gassner/Lahodny-Karner/Urtz*, Die Bewertung des Fremdkapitals, *ecolex* 1999, 61 Rz 18.

<sup>479</sup> *Laudacher* in *Jakom*, EStG<sup>8</sup> § 9 Rz 14.

<sup>480</sup> VwGH 26.11.2002, 99/15/0075.

<sup>481</sup> *Mayr*, Rückstellungen 260; *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 81;

*Laudacher* in *Jakom*, EStG<sup>8</sup> § 9 Rz 14.

<sup>482</sup> *Moxter*, Bilanzrechtsprechung<sup>6</sup> 238.

Im Unternehmensrecht ist nach Ansicht von *Mayr* vom Gegenteil auszugehen. Aufgrund des Vorsichtsprinzips wird auf der Aktivseite der Bilanz ein eher niedriger bzw. vorsichtiger Bilanzansatz gewählt. Dieser wird oft auch unter den Vollkosten liegen. Demgegenüber bedeutet ein vorsichtiger Bilanzansatz auf der Passivseite einen eher zu hohen Ausweis. Das heißt ein vernünftiger und dem Vorsichtsprinzip entsprechender Ausweis von Verbindlichkeitsrückstellungen im Unternehmensrecht erfolgt ebenfalls zu den Vollkosten.<sup>483</sup>

### 2.4.2 Drohverlustrückstellungen

Da das Unternehmen bei schwebenden Beschaffungsgeschäften naturgemäß lediglich eine Geldleistungsverpflichtung trifft, stellt sich die Frage der Bewertung zu Vollkosten oder Teilkosten bei Verlustrückstellungen nur im Rahmen schwebender Absatzgeschäfte.<sup>484</sup>

Im Gegensatz zu den Verbindlichkeitsrückstellungen gibt es hier unterschiedliche Meinungen was die Bewertung angeht. So spricht sich ein Teil der Literatur gegen den Ansatz zu Vollkosten aus. Nach dieser Ansicht dürfen in die Steuerbilanz nur Einzelkosten und variable Gemeinkosten in die Bewertung der Drohverlustrückstellung miteinbezogen werden. Dadurch sollen Fixkosten, die auch ohne das jeweilige schwebende Geschäft anfallen würden, ausgeschlossen werden.<sup>485</sup> Die EStR sprechen sich hingegen für eine Bewertung der Drohverlustrückstellungen auf Vollkostenbasis aus. Dies ergebe sich schon aus dem Gesetz welches als Bewertungsmaßstab für Rückstellungen den Teilwert vorsieht. Dieser wiederum sei ein Bewertungsmaßstab auf Vollkostenbasis, weshalb sich wiederum nicht rechtfertigen ließe, dass Verbindlichkeitsrückstellungen zu Vollkosten, Verlustrückstellungen jedoch zu Teilkosten bewertet werden.<sup>486</sup> Auch nach Ansicht von *Mayr* hat die Bewertung von Drohverlustrückstellungen zu Vollkosten zu erfolgen. Seine Begründung folgt jener in den EStR. Das EStG schreibt den Teilwert als Bewertungsmaßstab sowohl für Verbindlichkeits- als auch für Verlustrückstellungen vor. Dieser orientiert sich an den Vollkosten. Dies gilt für Verbindlichkeitsrückstellungen gleichermaßen wie für Verlustrückstellungen.<sup>487</sup>

Auch in der unternehmensrechtlichen Literatur besteht diesbezüglich große Uneinigkeit.<sup>488</sup>

---

<sup>483</sup> *Mayr*, Rückstellungen 261f; *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 144.

<sup>484</sup> *Mayr*, Rückstellungen 262.

<sup>485</sup> *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 145.

<sup>486</sup> EStR 2000 Rz 3320.

<sup>487</sup> *Mayr*, Rückstellungen 263f.

<sup>488</sup> *Christian/Hohensinner* in *Zib/Dellinger*, UGB III/1 § 211 Rz 149.

## 2.5 Abzinsung von Rückstellungen

Im Wege der Abzinsung soll der Bar- oder Gegenwartswert einer oder mehrerer künftiger Zahlungen ermittelt werden. Durch die Multiplikation einer Zahlung mit dem sog Abzinsungsfaktor soll der abnehmende Wert einer künftigen Zahlung deutlich gemacht werden.<sup>489</sup> Mit anderen Worten bedeutet Abzinsung die finanzmathematische Bewertung zukünftiger Zahlungen unter Berücksichtigung der Tatsache, dass heute verfügbare Kapitalerträge aufgrund der ihnen zukommenden Finanzierungs- und Ertragsfunktion wertvoller eingeschätzt werden, als gleich große, aber erst in Zukunft verfügbare Beträge.<sup>490</sup>

Mit dem AbgÄG 2014 ging im Steuerrecht eine Änderung der Abzinsung von langfristigen Rückstellungen einher. § 9 Abs 5 EStG wurde dahingehend geändert, dass die bisherige pauschale Abzinsung durch eine laufzeitabhängige Abzinsung mit einem vorgegebenen Zinssatz von 3,5 % ersetzt wurde. Der Beweggrund, der hinter dieser Änderung steckt, liegt in erster Linie in der damit einhergehenden Erhöhung des Abgabenaufkommens. Der Fiskus erwartet sich durch die Neuregelung ein jährliches Mehraufkommen von 90 Mio Euro für die Jahre 2015 bis 2017. Für das Jahr 2018 werden die Mehreinnahmen nur noch auf 10 Mio Euro geschätzt.<sup>491</sup>

### 2.5.1 Bisherige Rechtslage

Als maßgeblichen Wertansatz für Rückstellungen sieht § 9 Abs 5 EStG den Teilwert vor. Diese Norm sah in ihrer Fassung vor dem AbgÄG 2014 für Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen, die am Bilanzstichtag eine Laufzeit von mindestens zwölf Monaten aufweisen vor, dass sie nur mit 80 % ihres Teilwerts angesetzt werden dürfen. Was das Ende der Laufzeit betrifft, so ist jener Zeitpunkt gemeint, zu dem der Aufwand voraussichtlich eintritt oder der Rückstellungsgrund wegfällt und eine Verbindlichkeit entsteht.<sup>492</sup> Laut VwGH ist der maßgebliche Teilwert zunächst aber ohne Abzinsung zu ermitteln. Erst nach dessen Ermittlung erfolgt der Ansatz langfristiger Rückstellungen mit 80 % des Teilwerts. Dieser Wertansatz stellt eine pauschale Abzinsung dar.<sup>493</sup> Die pauschale Abzinsung wurde anstelle einer Abzinsung mit einem bestimmten Zinssatz aus Vereinfachungsgründen gewählt. Folge dieser Pauschalierung ist ein ungenaues

<sup>489</sup> *Schneck*, Lexikon der Betriebswirtschaft<sup>9</sup> (2015) 17.

<sup>490</sup> *Mayr*, Rückstellungen 265.

<sup>491</sup> *Plott*, Neuregelung der langfristigen Rückstellungen gem § 9 Abs 5 EStG, taxlex 2014, 96 (96); *Knechtl*, SWK 2014, 499 (499); *Weinhandl*, ÖStZ 2014, 213 (214).

<sup>492</sup> *Doralt* in *Doralt*, EStG I<sup>17</sup> § 9 Rz 55; *Weinhandl*, ÖStZ 2014, 213 (213).

<sup>493</sup> VwGH 25.06.2008, 2006/15/0059.

Ergebnis, das bei Rückstellungen zu Problemen führen kann. So werden Rückstellungen mit kurzer Laufzeit (zB für Prozesskosten in zwei Jahren) steuerlich gleich behandelt wie Rückstellungen mit einer sehr langen Laufzeit (zB für Altlastensanierungen in 20 Jahren).<sup>494</sup>

Diese Einschränkung auf 80 % des Teilwertes war deshalb sinnvoll, weil die Berücksichtigung der Rückstellung in voller Höhe im Widerspruch zum Eintritt der echten Verpflichtung daraus in späteren Jahren steht und somit zu erheblichen steuerlichen Entlastungen führen kann. Diese Steuervorteile, deren Höhe von der jeweiligen Laufzeit der Rückstellung abhängig war, konnten wiederum zu entsprechenden Zinsvorteilen führen. Ziel der pauschalen Abzinsung war es nun, diesen Zinsvorteil, der sich aus der Veranlagung der Steuerersparnis ergibt zu kompensieren. Statt einem bestimmten Rechnungszinsfuß wurde wie bereits erwähnt aus Vereinfachungsgründen die 80 % - Regel gewählt.<sup>495</sup>

Gegen die soeben dargestellte Abzinsungsregelung wurden in der Literatur immer wieder erhebliche Bedenken geäußert.<sup>496</sup> So war Beiser bspw der Ansicht, dass die pauschale Abzinsung von Rückstellungen gegen grundlegende Prinzipien des Einkommensteuerrechts verstoße. Insbesondere sei das Leistungsfähigkeitsprinzip verletzt, da in Höhe der Abzinsungsspanne kein tatsächlich erzielt, sondern lediglich ein fiktives Einkommen besteuert wird. Eine sachliche Rechtfertigung für eine Besteuerung nicht realisierter Zinsvorteile sei nicht ersichtlich.<sup>497</sup>

### 2.5.2 Neuregelung der Abzinsung durch das AbgÄG 2014

Der durch das AbgÄG 2014 geänderte Gesetzestext des § 9 Abs 5 EStG lautet nun folgendermaßen: *„Rückstellungen im Sinne des Abs 1 Z 3 und 4 sind mit dem Teilwert anzusetzen. Der Teilwert ist mit einem Zinssatz von 3,5 % abzuzinsen, sofern die Laufzeit der Rückstellung am Bilanzstichtag mehr als zwölf Monate beträgt.“* Das bedeutet, der Teilwert von langfristigen Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen ist mit 3,5 % abzuzinsen. Nach der hA in der Literatur bezieht sich die Abzinsung mit 3,5 % nur auf unverzinsliche Rückstellungen.<sup>498</sup> Den ErläutRV ist zu entnehmen, dass damit eine laufzeitabhängige Verzinsung gemeint ist. Genau darin liegt auch eine kleine

---

<sup>494</sup> Mayr, Abzinsung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten, RdW 2014, 152 (154); Knechtl, SWK 2014, 499 (499f).

<sup>495</sup> Knechtl, SWK 2014, 499 (499); Plott, taxlex 2014, 96 (97).

<sup>496</sup> Plott, taxlex 2014, 96 (97).

<sup>497</sup> Beiser, Die Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen im Licht des Leistungsfähigkeitsprinzips, SWK 2000, 734 (737f).

<sup>498</sup> Mayr, RdW 2014, 152 (155); Weinhandl, ÖStZ 2014, 213 (214); Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 90.

Erschwerung gegenüber der alten Rechtslage. Bislang musste der Stpfl nur überlegen, ob die Rückstellung länger als 12 Monate bestehen wird oder nicht. Nach der neuen Rechtslage muss er hingegen Überlegungen anstellen, wie lange genau die Ungewissheit bestehen wird, um eine richtige Abzinsung vornehmen zu können.<sup>499</sup> Dagegen ist ein wesentlicher Vorteil dieser Neuregelung, dass die Ungleichbehandlungen von eher kurzen und sehr langen Rückstellungen vermieden werden.<sup>500</sup> Wird nämlich eine Prozesskostenrückstellung mit einer Laufzeit von 2 Jahren mit 3,5 % abgezinst ergibt sich ein Rückstellungsansatz von 93,95 %. Hingegen resultiert aus der Abzinsung einer Rückstellung für Altlastensanierung mit einer Laufzeit von 20 Jahren ein Rückstellungsansatz von etwa 50,3 %.<sup>501</sup>

Aus Gründen der Einfachheit wird auf eine jährliche Anpassung des Zinssatzes verzichtet. Der im Gesetz angeführte Zinssatz von 3,5 % stellt daher einen fixen Zinssatz dar, der für die Abzinsung herangezogen wird.<sup>502</sup> Dieser Diskontierungssatz ist im Vergleich zu in anderen Gesetzesstellen gewählten Zinssätzen vergleichsweise niedrig. So sieht bspw das BewG in den §§ 14 und 15 einen Zinssatz von 5,5 % vor. Auch der für die steuerliche Rückstellungsberechnung in Deutschland verwendete Zinssatz iHv 5,5 % ist um einiges höher als jener in Österreich. Grund dafür dürfte wohl das anhaltend niedrige Zinsniveau der letzten Jahre sein.<sup>503</sup>

Abzuzinsen ist auf den voraussichtlichen Erfüllungszeitpunkt, wobei aus dem Gesetz bzw den dazugehörigen Materialien nicht eindeutig hervorgeht, ob die Abzinsung nur zu vollen Jahren möglich ist, oder ob auch eine unterjährige Diskontierung vorgenommen werden kann. Die überwiegende Meinung in der Literatur hält es für zulässig langfristige Rückstellungen tagesgenau abzuzinsen, sofern ihrer Laufzeit bekannt ist oder zumindest ausreichend genau geschätzt werden kann.<sup>504</sup> Da jedoch gerade bei längerfristigen Rückstellungen eine exakte Abschätzung der Rückstellungsdauer nicht möglich sein wird, wäre eine taggenaue Abzinsung nicht sehr aussagekräftig und würde lediglich zu einer Scheingenauigkeit führen. Deshalb ist eine jahresbezogene Abzinsung in vielen Fällen sinnvoller und auch einfacher.<sup>505</sup>

Folgendes Beispiel soll die Unterschiede, die sich aus alter und neuer Rechtslage ergeben sowie die Wirkungsweise der Abzinsung mit 3,5 % verdeutlichen. Grds bewirkt

---

<sup>499</sup> *Knechtl*, SWK 2014, 499 (502); *Moser*, taxlex 2014, 381 (386).

<sup>500</sup> *Knechtl*, SWK 2014, 499 (499).

<sup>501</sup> *Mayr*, RdW 2014, 152 (154).

<sup>502</sup> *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 99a; *Plott*, taxlex 2014, 96 (97).

<sup>503</sup> *Plott*, taxlex 2014, 96 (97); *Weinhandl*, ÖStZ 2014, 213 (214).

<sup>504</sup> *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 99a; *Knechtl*, SWK 2014, 499 (502); *Weinhandl*, ÖStZ 2014, 213 (214); aA: *Plott*, taxlex 2014, 96 (97).

<sup>505</sup> *Mayr*, RdW 2014, 152 (157); *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 99a.



die laufzeitabhängige Abzinsung, dass der zulässige Rückstellungsansatz zu jedem Bilanzstichtag neu zu berechnen ist. Dies auch dann, wenn sich kein Anpassungsbedarf des Erfüllungsbetrags ergibt.<sup>506</sup>

*Beispiel:*

Am Bilanzstichtag (31.12.2014) steht fest, dass den Unternehmer in Zukunft eine Entsorgungspflicht treffen wird. Die Kosten belaufen sich auf voraussichtlich Eur 100.000, die Laufzeit der zu bildenden Rückstellung wird mit zehn Jahren angesetzt.<sup>507</sup>

Bilanzstichtag	Bilanzansatz alt		Bilanzansatz neu	
	80% pauschal	Dotierung	3,5 % jährlich	Dotierung
31.12.2014	80.000	- 80.000	70.892	- 70.892
31.12.2015	80.000	-	73.373	- 2.481
31.12.2016	80.000	-	75.941	- 2.568
31.12.2017	80.000	-	78.599	- 2.658
31.12.2018	80.000	-	81.350	- 2.751
31.12.2019	80.000	-	84.197	- 2.847
31.12.2020	80.000	-	87.144	- 2.947
31.12.2021	80.000	-	90.194	- 3.050
31.12.2022	80.000	-	93.351	- 3.157
31.12.2023	100.000	- 20.000	100.000	- 6.649
		-100.000		-100.000

Die Neuregelung der Abzinsung iSd AbgÄG 2014 ist für Rückstellungen anzuwenden, deren Anlass für die erstmalige Bildung in Wirtschaftsjahren liegt, die nach dem 30. Juni 2014 enden.<sup>508</sup>

### 2.5.3 Neuregelung durch das RÄG 2014 im Unternehmensrecht

Bislang war bei unverzinslichen Verbindlichkeiten im Unternehmensrecht eine Abzinsung nicht möglich.<sup>509</sup> Neuerdings müssen gem § 211 Abs 2 UGB aber auch im Unternehmensrecht Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr

<sup>506</sup> Knechtl, SWK 2014, 499 (502).

<sup>507</sup> In Anlehnung an Knechtl, SWK 2014, 499 (502f).

<sup>508</sup> Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 99a; Plott, taxlex 2014, 96 (97).

<sup>509</sup> Konezny in Hirschler, Bilanzrecht § 211 Rz 28; Dokalik, RÄG, 13.

abgezinst werden. Was das Diskontierungsmodell betrifft, so stellt der Gesetzestext auf die Heranziehung eines „marktüblichen Zinssatzes“ ab. In diesem Zusammenhang führt die Gesetzeserläuterung zum RÄG 2014 näher aus, dass der Unternehmer hier entweder das Marktziinsmodell nach dem deutschen Handelsrecht oder das Festziinsmodell nach österr Steuerrecht anwenden kann.<sup>510</sup> Zwar kann man in diesem Bereich von einer Annäherung von Unternehmensbilanz und Steuerbilanz sprechen, die tatsächliche Angleichung scheidert meiner Meinung nach allerdings an der fehlenden Verpflichtung zur Anwendung des fixen steuerrechtlichen Zinssatzes von 3,5 %.

### 2.5.4 Übergangsregelung

Eine Übergangsbestimmung zur Abzinsungsregelung bzgl Rückstellungen enthält das EStG in § 124b Z 251 lit b EStG. Demnach ist § 9 Abs 5 EStG idF vor dem AbgÄG 2014 letztmalig auf *„Rückstellungen anzuwenden, die für Wirtschaftsjahre gebildet wurden, die vor dem 1. Juli 2014 enden.“* Für bereits vor diesem Zeitpunkt gebildete Rückstellungen die an einem folgenden Bilanzstichtag eine Restlaufzeit von mehr als einem Jahr aufweisen, sieht die Übergangsregelung Folgendes vor: Ergibt sich aufgrund der erstmaligen Abzinsung mit 3,5 % ein geringerer als der bisher rückgestellte Betrag, so ist dieser geringere Betrag für die Rückstellungsbildung anzusetzen. Um die sich daraus ergebenden ertragsteuerlichen Belastungen zu lindern, ist die Differenz zwischen dem Betrag der sich aus der neuen Rechtslage ergibt und dem Rückstellungsbetrag nach alter Rechtslage gewinnerhöhend auf drei Jahre verteilt aufzulösen. Da sich bei einer Laufzeit von 6,5 Jahren und einem Diskontierungssatz von 3,5 % ein Barwert von 79.953 ergibt, ist dies immer dann der Fall, wenn die Restlaufzeit am Bilanzstichtag mehr als 6,5 Jahre beträgt. Bei einer geringeren Restlaufzeit hingegen ergibt sich aufgrund der erstmaligen Abzinsung nach neuer Rechtslage ein höherer als der bisher rückgestellte Betrag. In diesem Fall ist die Rückstellung nach der Übergangsbestimmung weiterhin mit 80 % des Teilwertes anzusetzen. Die Literatur ist einhellig der Meinung, dass es für diese Ungleichbehandlung keine sachliche Rechtfertigung gibt. Daraus kann der Schluss gezogen werden, dass diese unterschiedliche und für die Stpfl nachteilige Behandlung rein fiskalisch motiviert ist.<sup>511</sup>

---

<sup>510</sup> 59/ME 25. GP Erläut 8.

<sup>511</sup> Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 99a; Mayr, RdW 2014, 152 (157); Knechtl, SWK 2014, 499 (504); Weinhandl, ÖStZ 2014, 213 (216).

## F ZUSAMMENFASSUNG UND AUSBLICK

Ziel dieser Arbeit war es, im Bereich der steuerlichen Rückstellungsbildung einen umfassenden Überblick über den aktuellen Entwicklungsstand zu geben. Eine bedeutende Rolle kam dabei der Judikatur des VwGH zu. Daneben fanden aber auch Entscheidungen anderer Gerichte, verschiedene Lehrmeinungen sowie die Meinung der Finanzverwaltung Eingang in diese Arbeit. Dies va dann, wenn einschlägige VwGH-Judikatur nicht vorhanden oder nicht ausreichend war, um eine vollständige Darstellung eines Themenkomplexes zu bieten.

Rückstellungen fanden im Steuerrecht erst spät, nämlich durch das StRefG 1993 Eingang in das Gesetz. Seither ist die Rückstellungsbildung im Steuerrecht in § 9 EStG geregelt. Nunmehr können gem § 9 Abs 1 EStG Rückstellungen im Steuerrecht für Anwartschaften auf Abfertigungen, laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen, sonstige ungewisse Verbindlichkeiten und drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet werden. Die Bildung von Abfertigungs-, Pensions- und Jubiläumsgeldrückstellungen richtet sich nach § 14 EStG.

Was den Rückstellungsbegriff anbelangt, so gibt es weder im Unternehmensrecht noch im Steuerrecht eine einheitliche Definition.<sup>512</sup> Jedoch geht der VwGH schon sehr lange von einem eigenständigen steuerlichen Rückstellungsbegriff aus. Die Notwendigkeit eines eigenen Rückstellungsbegriffs im Steuerrecht ergibt sich wohl aus den unterschiedlichen Zielsetzungen von Unternehmensbilanz einerseits und Steuerbilanz andererseits.<sup>513</sup> Für das Vorliegen einer Rückstellung iSd Steuerrechts verlangt der Gerichtshof regelmäßig, „*dass ein die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art, dessen wirtschaftliche Veranlassung im Abschlussjahr gelegen ist, ernsthaft, somit mit größter Wahrscheinlichkeit, droht.*“<sup>514</sup> Dabei ist dem VwGH die Auslegung des steuerlichen Rückstellungsbegriffs am Leistungsfähigkeitsprinzip sehr wichtig.<sup>515</sup>

Grds müssen für die Bildung einer Rückstellung im Steuerrecht folgende Voraussetzungen vorliegen: Für das Vorliegen einer Verpflichtung bzw eines drohenden Verlustes müssen konkrete Umstände nachgewiesen werden, die den jeweiligen Einzelfall betreffen. Des Weiteren muss mit dem Vorliegen oder Entstehen einer Verbindlichkeit

<sup>512</sup> Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch<sup>8</sup> 482.

<sup>513</sup> Doralt in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 9 Rz 10/2.

<sup>514</sup> VwGH 29.11.2006, 2002/13/0176; 26.07.2006, 2006/14/0106; 13.04.2005, 2001/13/0122; 26.05.2004, 2000/14/0181.

<sup>515</sup> Laudacher in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 9 Rz 8; Knechtl in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 9 Rz 2; Titz, Bilanzsteuerrecht 158.

bzw eines Verlustes ernsthaft gerechnet werden, ihre wirtschaftliche Verursachung muss vor dem Bilanzstichtag liegen und diese Umstände müssen bis zur Bilanzerstellung bekannt sein.<sup>516</sup> Diese Voraussetzungen werden im Gesetz nicht eindeutig geregelt und sind daher ua auch ein Resultat aus Lehrmeinungen und VwGH-Judikatur. Der Gerichtshof hat sich besonders im Zusammenhang mit Verbindlichkeitsrückstellungen näher mit den einzelnen Voraussetzungen für die Rückstellungsbildung beschäftigt.<sup>517</sup> Dies va deshalb, weil Verbindlichkeitsrückstellungen in der Praxis zu den am häufigsten gebildeten Rückstellungsarten zählen.<sup>518</sup> Sie werden allgemein definiert als Aufwendungen, die dem Grunde und/oder der Höhe nach ungewiss sind, deren wirtschaftliche Verursachung im Abschlussjahr begründet ist, und mit deren Eintritt zumindest ernsthaft zu rechnen ist.<sup>519</sup> Der VwGH beschreibt Verbindlichkeitsrückstellungen als Gewinnkorrektivum, das steuerlich in der Höhe anzuerkennen ist, in der der Erfolg des betreffenden Wirtschaftsjahres voraussichtlich mit künftigen Ausgaben belastet wird.<sup>520</sup> Für die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung müssen im Wesentlichen drei Voraussetzungen erfüllt sein. So muss zunächst einmal eine rechtliche oder tatsächliche Außenverpflichtung vorliegen. Das bedeutet, es muss gegenüber Dritten eine Leistungspflicht bestehen. Daraus lässt sich ableiten, dass für Verpflichtungen gegenüber sich selbst, also für sog Innenverpflichtungen aus steuerlicher Sicht keine Rückstellung gebildet werden darf.<sup>521</sup> Die zweite Voraussetzung ist die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus dieser Verpflichtung. Damit hat sich der VwGH bereits eingehend beschäftigt und verlangt dafür stets, *dass ein wirtschaftlich die Vergangenheit betreffender Aufwand ernsthaft droht, also mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit voraussehbar ist.*<sup>522</sup> Schließlich setzt der VwGH für die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung noch voraus, dass deren wirtschaftliche Verursachung im Abschlussjahr, also vor dem Bilanzstichtag liegt.<sup>523</sup> Typische Beispiele für Verbindlichkeitsrückstellungen sind Rückstellungen für Gewährleistungs- und Garantieverpflichtungen, Prozesskostenrückstellungen oder auch Rückstellungen für Rekultivierungskosten.

---

<sup>516</sup> Mühlehner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 33.

<sup>517</sup> Titz, Bilanzsteuerrecht 163f.

<sup>518</sup> Mayr, Rückstellungen 38.

<sup>519</sup> Mayr, Rückstellungen 38; Lechner, ÖStZ 1983, 42 (43); Kirchmayr in GedS für Wolfgang Gassner 495 (499).

<sup>520</sup> VwGH 27.11.2001, 2001/14/0081; 28.11.2000, 96/14/0067; 15.07.1998, 97/13/0190.

<sup>521</sup> Knechtl in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 9 Rz 16; Mayr, Rückstellungen 146; Kirchmayr in GedS für Wolfgang Gassner 495 (499).

<sup>522</sup> VwGH 15.07.1998, 97/13/0190; 16.12.1997, 93/14/0177; 10.10.1996, 94/15/0089; 09.12.1992, 89/13/0048; 26.06.1990, 89/14/0266.

<sup>523</sup> VwGH 26.05.2004, 99/14/0261; 30.10.2003 99/15/0261; 18.12.2001, 98/15/0177; 27.11.2001, 2001/14/0081.

Neben den Verbindlichkeitsrückstellungen lässt das Gesetz auch Rückstellungen für drohende Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften ausdrücklich zu.<sup>524</sup> Um eine Drohverlustrückstellung bilden zu können muss zunächst ein „schwebendes Geschäft“ vorliegen. Dies ist Ausdruck der auch bei Verbindlichkeitsrückstellungen erforderlichen Außenverpflichtung. Dabei handelt es sich um ein Geschäft, das auf gegenseitigen Leistungsaustausch gerichtet ist, allerdings noch von keiner Seite erfüllt worden ist.<sup>525</sup> Eine weitere unabdingbare Voraussetzung für die Bildung einer Verlustrückstellung ist das Drohen eines Verlustes.<sup>526</sup> Nach der Rsp des VwGH liegt ein drohender Verlust dann vor, wenn am Bilanzstichtag der Wert der Leistungsverpflichtung aus einem Vertragsverhältnis den Wert der Gegenleistung übersteigt.<sup>527</sup> Schließlich ergibt sich aus § 9 Abs 3 EStG noch, dass mit dem Verlust ernsthaft zu rechnen sein muss. Was das Wahrscheinlichkeitserfordernis betrifft, so gibt es grds zwischen Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen nahezu keine Unterschiede. In beiden Fällen wird das Vorliegen einer „überwiegenden Wahrscheinlichkeit“ vorausgesetzt.<sup>528</sup> Allerdings besteht bei der Drohverlustrückstellung durchaus die Möglichkeit, dass der Verlust schon gewiss ist. Dies resultiert aus der Tatsache, dass es für sichere Verluste keinen eigenständigen Bilanzposten gibt.<sup>529</sup> Was die Bewertung von Drohverlustrückstellungen betrifft, ist sich die Literatur heute einig, dass auch künftige Vorteile verlustkompensierend berücksichtigt werden müssen.<sup>530</sup> Dh den Aufwendungen aus einem Vertragsverhältnis sind auch alle Vorteile, die sich aus dem jeweiligen Geschäft ergeben, gegenüberzustellen. Schließlich kann eine Drohverlustrückstellung nur gebildet werden, wenn sich bei Betrachtung des gesamten Saldierungsbereiches ein Aufwandsüberhang ergibt.<sup>531</sup>

Neben den Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen dürfen im Steuerrecht auch Rückstellungen für Anwartschaften auf Abfertigungen, Pensionsverpflichtungen und Jubiläumsgelder gebildet werden. Diesen, auch als Sozialkapitalrückstellungen bezeichneten Rückstellungsarten, ist in § 14 EStG eine eigene Norm gewidmet. Im Vergleich zu Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen gibt es zu den Sozialkapitalrückstellungen relativ wenig Judikatur des VwGH. Ein Grund dafür könnte mE sein, dass sie in der Praxis eine weitaus geringere Rolle spielen als die beiden anderen Rückstellungsarten.

---

<sup>524</sup> § 9 Abs 1 Z 4 EStG.

<sup>525</sup> *Laudacher* in *Jakom*, EStG<sup>8</sup> § ) Rz 47.

<sup>526</sup> *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 121.

<sup>527</sup> VwGH 16.05.2007, 2006/14/0019; 26.11.2002, 99/15/0075; 30.09.1998, 97/13/0045; 15.07.1998, 97/13/0190; 16.12.1997, 93/14/0177.

<sup>528</sup> *Mayr*, Rückstellungen, 203.

<sup>529</sup> *Mayr*, Rückstellungen, 205.

<sup>530</sup> *Barborka*, RdW 2003, 49 (51).

<sup>531</sup> *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 125.

Die Abfertigungsrückstellung stellt eine Art Vorsorge des Arbeitgebers für Abfertigungsansprüche seiner Arbeitnehmer dar.<sup>532</sup> Steuerlich kann sie nur für fiktive Abfertigungsansprüche gebildet werden.<sup>533</sup> Fiktive Abfertigungsansprüche sind solche, die bei Auflösung des Dienst- oder Angestelltenverhältnisses bezahlt werden müssten.<sup>534</sup> Eine gravierende Änderung erfuhr das Abfertigungsrecht durch das BMVG bzw BMSVG, welches seit 2003 in Geltung ist. Für Arbeitsverhältnisse, die ab dem Jahr 2003 neu begründet wurden besteht mehr kein Abfertigungsanspruch gegenüber dem Arbeitgeber sondern gegenüber der Mitarbeitervorsorgekasse.<sup>535</sup> Aus diesem Grund verlor die Abfertigungsrückstellung in den letzten Jahren immer mehr an Bedeutung.<sup>536</sup>

Pensionsrückstellungen können steuerlich wirksam für Pensionszusagen an Dienstnehmern, aber auch an andere Personen gebildet werden. Es ist daher zwischen Leistungszusagen nach dem BPG und Leistungszusagen außerhalb des BPG zu unterscheiden.<sup>537</sup> Das BPG erfasst Leistungszusagen, die ein Arbeitgeber im Rahmen eines privatrechtlichen Arbeitsverhältnisses seinen Arbeitnehmern macht. Dem BPG unterliegen also Pensionsberechtigte, die Einkünfte aus nicht selbständiger Erwerbstätigkeit erzielen.<sup>538</sup> Leistungszusagen außerhalb des BPG betreffen va Personen, die keine Einkünfte aus nicht selbständiger Erwerbstätigkeit erzielen. Das sind bspw Vorstände oder Gesellschafter-Geschäftsführer mit einem Anteil am Grund- bzw Stammkapital von mehr als 25%. Zudem muss für eine wirksame Rückstellungsbildung eine Leistungszusage in Rentenform vorliegen.<sup>539</sup> Auch die Schriftlichkeit der Pensionszusage ist eine Voraussetzung der Rückstellungsbildung.<sup>540</sup>

Schließlich sind in § 14 Abs 12 EStG auch noch die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung für Dienstjubiläumsgelder geregelt. Eine solche kann gebildet werden, wenn eine Zuwendung anlässlich eines Dienstjubiläums aufgrund eines Kollektivvertrages, einer Betriebsvereinbarung oder einer andern schriftlichen, rechtsverbindlichen und unwiderruflichen Zusage geleistet werden muss.<sup>541</sup>

Wenn man nun Steuerrecht mit Unternehmensrecht miteinander vergleicht, so ist die Rückstellungsbildung im Steuerrecht gegenüber dem Unternehmensrecht eingeschränkt.

<sup>532</sup> Herzog, Einkommensteuer 465.

<sup>533</sup> Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 14 Rz 4.

<sup>534</sup> VwGH 28.10.2009, 2005/15/0014.

<sup>535</sup> Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 1; Doralt in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 14 Rz 1/1.

<sup>536</sup> Mayr, Rückstellungen 22; Herzog, Einkommensteuer 465.

<sup>537</sup> Winkler in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 14 Rz 34; Winkler in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 14 Rz 32.

<sup>538</sup> Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 14 Rz 16.1; Kanduth-Kristen in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 14 Rz 47; Winkler in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 14 Rz 34.

<sup>539</sup> VwGH 21.10.2004, 2000/13/0133.

<sup>540</sup> VwGH 23.09.2010, 2010/15/0155.

<sup>541</sup> Mühlechner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 14 Rz 27; Doralt in Doralt, EStG I<sup>17</sup> § 14 Rz 67; Kanduth-Kristen in Jakom, EStG<sup>8</sup> § 14 Rz 76.

Insbesondere ist im Steuerrecht die Bildung von Aufwandsrückstellungen, Pauschalrückstellungen und Rückstellungen für Zuwendungen anlässlich eines Firmenjubiläums untersagt.<sup>542</sup>

Die Bewertung von Rückstellungen wurde in einem eigenen Kapitel behandelt. In diesem Bereich kam es in letzter Zeit sowohl durch das AbgÄG 2014, sowie auch durch das RÄG 2014 zu bedeutenden Änderungen.

Grds sind Rückstellungen im Steuerrecht mit dem Teilwert anzusetzen.<sup>543</sup> Dieser Teilwert entspricht nach hA jenem Betrag, mit dem der Unternehmer nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag mit hoher Wahrscheinlichkeit herangezogen werden wird.<sup>544</sup> Da es in der Vergangenheit immer wieder Auslegungsschwierigkeiten im Zusammenhang mit dem Teilwertkonzept gab, sieht der Entwurf des Wartungserlasses 2015 der EStR eine Gleichsetzung zwischen Teilwert und Erfüllungsbetrag vor.<sup>545</sup> Seit dem RÄG 2014 sind Rückstellungen im Unternehmensrecht mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen. Dieser ist bestmöglich zu schätzen.<sup>546</sup> Zudem sind langfristige Rückstellungen, also solche mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr, nun sowohl im Steuerrecht als auch im Unternehmensrecht abzuzinsen. Im Steuerrecht wird dafür ein fixer Zinssatz iHv 3,5 % herangezogen. Auf eine jährliche Anpassung des Zinssatzes wird aus Gründen der Einfachheit verzichtet.<sup>547</sup> Was das Diskontierungsmodell im Unternehmensrecht betrifft, so ist nach dem Gesetz ein „marktüblicher Zinssatz“ heranzuziehen.<sup>548</sup> Das bedeutet, der Unternehmer kann hier entweder das Marktzinsmodell nach deutschem Handelsrecht oder das Festzinsmodell nach österr Steuerrecht anwenden.<sup>549</sup>

Neben der Umsetzung der Bilanz-RL der EU ins österr Recht und einer grundlegenden Modernisierung des Bilanzrechts, verfolgt das RÄG 2014 va das Ziel der verstärkten Anpassung von unternehmensrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften an die jeweiligen steuerrechtlichen Vorschriften. Das Stichwort in diesem Zusammenhang heißt „Einheitsbilanz“.<sup>550</sup> Durch die im Rahmen des RÄG 2014 erfolgte Änderung des § 211 Abs 1 UGB bzgl der Bewertung und Abzinsung von Rückstellungen, hat der Gesetzgeber sich diesem Ziel zwar angenähert, von einer „Einheitsbilanz“ kann aber im Bereich der Rückstellungen mE noch nicht gesprochen werden. So gab es durch das RÄG 2014 insb

<sup>542</sup> Doralt/Ruppe, I<sup>11</sup> Rz 402; Aichwalder in Urnik/Fritz-Schmied 119 (123).

<sup>543</sup> § 9 Abs 5 EStG.

<sup>544</sup> Mühlehner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 83.

<sup>545</sup> Velte, RWZ 2015, 263 (267).

<sup>546</sup> § 211 Abs 1 UGB.

<sup>547</sup> Mühlehner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III<sup>59</sup> § 9 Rz 99a.

<sup>548</sup> §211 Abs 1UGB.

<sup>549</sup> Dokalik, RÄG 2014, 50.

<sup>550</sup> Dokalik, RÄG 2014, 1.

keine Änderungen bei den Aufwands- und Pauschalrückstellungen. Ihre Bildung bleibt im Steuerrecht weiterhin untersagt, während sie im Unternehmensrecht sehr wohl gebildet werden dürfen. Zwar war im Ministerialentwurf zum RÄG 2014 noch die steuerliche Anerkennung von Aufwandsrückstellungen vorgesehen, zu dieser Änderung ist es letztlich allerdings nicht gekommen.<sup>551</sup> Will der Gesetzgeber am Ziel „Einheitsbilanz“ festhalten, so bleibt für ihn und in weiterer Folge dann auch für den VwGH im Bereich der Rückstellungen noch einiges zu tun.

---

<sup>551</sup> Moser, taxlex 2015, 84 (86).



---

## Literaturverzeichnis

### Kommentare

*Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner* (Hrsg), *Jakom Einkommensteuergesetz Kommentar*, 8. Auflage, Wien 2015

*Beck'scher Bilanz-Kommentar: der Jahresabschluss nach Handels- und Steuerrecht*, 8. Auflage, München 2012

*Doralt* (Hrsg), *Einkommensteuer Kommentar*, Loseblattsammlung, Band I, Wien, Stand: Juli 2014

*Hirschler* (Hrsg.), *Bilanzrecht Kommentar*, Wien 2010

*Hofstätter/Reichel* (Hrsg), *Die Einkommensteuer - Kommentar*, Loseblattsammlung, Wien, Stand: Mai 2015

*Quantschnigg/Schuch*, *Einkommensteuer-Handbuch*, Wien 1993

*Kohler/Gebhart/Lenneis*, *Das Einkommensteuergesetz*, Wien 2015

*Torggler* (Hrsg), *Unternehmensgesetzbuch Kommentar*, Wien 2013

*Wiesner/Grabner/Wanke* (Hrsg.), *Einkommensteuergesetz*, Stand 2015, rdb.at

*Zib/Dellinger* (Hrsg), *Unternehmensgesetzbuch, Großkommentar*, Wien 2013

### Monographien und Lehrbücher

*Achatz*, *Fachwörterbuch zum Steuerrecht*, 2. Auflage, Wien 2013

*Beiser*, *Steuern – Ein systematischer Grundriss*, 12. Auflage, Wien 2014

*Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler*, *Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch*, Wien 2013

*Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny* (Hrsg), *Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht*, Wien 2003

*Denk/Feldbauer-Durstmüller/Mitter/Wolfgruber*, *Externe Unternehmensrechnung: Handbuch für Studium und Bilanzierungspraxis*, 4. Auflage, Wien 2010

*Dokalik*, *Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014*, Wien 2015

*Doralt/Ruppe*, *Grundriss des österreichischen Steuerrechts I*, 11. Auflage, Wien 2013

---

*Egger/Bertl/Samer*, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch, Band I, 14. Auflage, Wien 2014

*Federmann*, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 12. Auflage, Berlin 2010

*Heinrich*, Österreichisches Steuerrecht 2013, Wien 2013

*Herzog*, Handbuch Einkommensteuer, Wien 2012

*Karel* (Hrsg), Handelsbilanz Steuerbilanz: steuerliche Mehr-Weniger-Rechnung, Graz 2002

*Kuhnle/Kuhnle-Schadn*, Leasing: ein Finanzierungswegweiser mit Vertrags- und Berechnungsmodellen, Wien 2001

*Loose*, Rückstellungen für Umweltverbindlichkeiten, Köln 1993

*Marhold/Friedrich*, Österreichisches Arbeitsrecht, 2. Auflage, Wien 2012

*Mayr*, Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz, Wien 2004

*Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Auflage, Tübingen 2007

*Schneck*, Lexikon der Betriebswirtschaft, 9. Auflage, München 2015

*Thiel*, Bilanzrecht, 4. Auflage, Heidelberg 1990

*Titz*, Das Bilanzsteuerrecht in Gegenwart und Zukunft, Wien 2013

*Vanas*, Bilanzrecht Eine juristische Einführung, 2. Auflage, Wien 2013

### **Gedenkschriften, Festschriften, Sammelwerke**

*Achatz*, Maßgeblichkeitsprinzip, in GedS für Wolfgang Gassner (2005) 81

*Aichwalder*, Rückstellungen im Steuerrecht und ihre Anerkennung, in *Urnik/Fritz-Schmied* (Hrsg), Jahrbuch Bilanzsteuerrecht (2009) 119

*Doralt*, Steuerrecht 2014/15: ein systematischer Überblick, 16. Auflage, Wien 2014

*Fritz-Schmied*, Die Abzinsung von Rückstellungen gem § 9 Abs 5 EStG in *Urnik/Fritz-Schmied* (Hrsg), Jahrbuch Bilanzsteuerrecht (2014) 53

*Kirchmayr*, Rückstellungen, in GedS für Wolfgang Gassner (2005), 495

*Mayr*, Steuerrechtliche Bewertungsgrundsätze, in GedS für Wolfgang Gassner (2005), 263

*Rief*, Gewinnermittlungsarten, in GedS für Wolfgang Gassner (2005), 41

---

*Torggler*, Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung, in *GedS* für Wolfgang Gassner (2005), 57

*Urnik/Fellinger*, Passivische Verlustvorsorgen: Zur steuerlichen Anerkennung von Rückstellungen – insbesondere Rückstellungen für „Rückbauverpflichtungen“, in *Urnik/Fritz-Schmied* (Hrsg), *Jahrbuch Bilanzsteuerrecht* (2012) 135.

### **Aufsätze in Zeitschriften**

*Altenburger/Sterl*, Welche steuerlich unzulässigen Rückstellungen gebietet das Handelsrecht? *ÖStZ* 1995, 129

*Barborka*, Allgemeine Grundsätze der Rückstellungsbildung und die EStR 2000, *RdW* 2001, 493

*Barborka*, Ausgewählte Rückstellungen und das Steuerrecht, *RdW* 2003, 231

*Barborka*, Rückstellungen aus der Sicht der neuen VwGH-Judikatur und der EStR 2000, *RdW* 2003, 49

*Barborka*, Umweltrückstellungen ohne Behördenkenntnis, *SWK* 1999, 451

*Beiser*, Die Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen im Licht des Leistungsfähigkeitsprinzips, *SWK* 2000, 734

*Beiser*, Pauschale Rückstellungen und pauschale Wertberichtigungen, *RdW* 2011, 303

*Beiser*, Rückstellungen für Gewährleistung und Garantie in der Unternehmens- und Steuerbilanz, *ÖStZ* 2014, 21

*Bertl/Fraberger*, Verluste: Abschreibung oder Rückstellung? *RWZ* 2000, 236

*Bertl/Hirschler*, Rückstellung für Rekultivierung von Schottergruben, *RWZ* 2012, 319

*Bertl/Gassner/Hirschler*, Anforderungen an einen zukünftigen Rückstellungserlass –Teil 1, *ÖStZ* 1998, 310

*Bertl/Gassner/Hirschler*, Anforderungen an einen zukünftigen Rückstellungserlass –Teil 2, *ÖStZ* 1998, 340

*Bertl/Gassner/Hirschler*, Anforderungen an einen zukünftigen Rückstellungserlass –Teil 3, *ÖStZ* 1998, 381

*Doralt*, Kfz-Entsorgung: Ansammlungsrückstellung oder 80 % Rückstellung, *RdW* 2004, 181

*Doralt*, Sind Rückstellungen steuerpolitisch gerechtfertigt? *RdW* 1998, 514

*Doralt*, Vorsorge auf Steuerzahlers Kosten, *Die Presse* 2012/02/04

---

*Fritz-Schmied/Zaminer*, Änderungen des Erfüllungsbetrags und der Laufzeit im Kontext von Ansammlungsrückstellungen, taxlex 2014, 336

*Gassner*, Rückstellungen in Handels- und Steuerbilanzen, ÖStZ 1978, 258

*Gassner/Lahodny-Karner/Urtz*, Die Bewertung des Fremdkapitals, ecolex 1999, 61

*Griesmer*, Rückstellung für Jubiläumsgelder, taxlex 2006, 251

*Guggi*, Rückstellungen: Zwei Seiten eines Prinzips, Die Presse 2012/03/07

*Hasanovic*, Aktuelles zur Gewährleistungsrückstellung, ÖStZ 2014, 15

*Kirchmayr/Achatz*, Von der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz zu ihrer Unmaßgeblichkeit in der steuerlichen Gewinnermittlung, taxlex 2005, 541

*Knechtl*, Neuregelung bei langfristigen Rückstellungen, SWK 2014, 499

*Korntner*, Rückstellungen aus unternehmens- und steuerrechtlicher Sicht, VWT 2013, 75

*Lechner*, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG, ÖStZ 1983, 42

*Macho*, Rückstellung für Schadenersatzansprüche – aber wann? taxlex 2014, 133

*Mazal*, Zur Rückstellungsfähigkeit von Kosten aus einem Lehrverhältnis, FJ 1986,101

*Mayr*, Abzinsung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten, RdW 2014, 152

*Mayr*, Gewinnrealisierung und Anschaffungszeitpunkt, RdW 2000, 381

*Mayr*, Umweltrückstellungen ohne Behördenkenntnis? RdW 1998, 574

*Moser*, Das Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 aus steuerrechtlicher Sicht, taxlex 2015, 84

*Moser*, Langfristige Rückstellungen nach § 9 Abs 5 EStG idF AbgÄG 2014 – viele Detailfragen bedürfen der Interpretation, taxlex 2014, 381

*Moser*, RÄG 2014 – auf dem Weg zur „Einheitsbilanz?“ ecolex 2014, 997

*Moser*, Unternehmensrechtliche und steuerliche Bilanzierung in der „Krise“, SWK 2011, 149

*Plott*, Neuregelung der langfristigen Rückstellungen gem § 9 Abs 5 EStG, taxlex 2014, 96

*Prodinger*, Nochmals: Zur Drohverlustrückstellung für Verwertungsrisiken bei Leasinggeschäften, SWK 2001, 40

*Staudinger*, Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften – Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz für die Steuerbilanz, taxlex 2012, 228

*Velte*, Bewertung von sonstigen langfristigen Rückstellungen nach dem RÄG 2014 und AbgÄG 2014, RWZ 2015, 263

---

*Weinhandl*, AbgÄG 2014: Steuerliche Behandlung langfristiger Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen, ÖStZ 2014, 213

*Zankl*, Zur steuerlichen Anerkennung einer Rekultivierungsrückstellung, UFSjournal 2012, 91

*Zorn*, Entwicklungen in der Rechtsprechung zum Abgabenrecht, ÖStZ 2001, 186

### **Sonstige verwendete Materialien**

Richtlinie des BMF vom 25.08.2015, BMF-010203/0233-VI/6/2015, Einkommensteuerrichtlinien 2000

RL 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. 6. 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, ABI L 2013/182, 19.

ErläutRV 1237 BlgNR 18 GP

ErläutRV 621 BlgNR 17 GP

Erläut zum StRefG 1993, ÖStZ 1993, 196

ME RÄG 2014, 59/ME 25 GP

---

## Judikaturverzeichnis

### VwGH Judikatur

VwGH 08.04.1960, 1221/59, VwSlg 2206 F/1960

VwGH 20.02.1978, 2662/77, ÖStBZ 1978, 252

VwGH 23.05.1978, 1630/77

VwGH 22.04.1980, 2951/76, VwSlg 5475 F/1980

VwGH 18.02.1981, 3142/80

VwGH 07.04.1981, 1289/79, VwSlg 5572 F/1981

VwGH 01.07.1981, 13/681/78, VwSlg 5607 F/1981

VwGH 09.11.1982, 82/14/0090, VwSlg 5719 F/1982

VwGH 12.01.1983, 82/13/0174, VwSlg 5742 F/1983

VwGH 10.12.1985, 85/14/0078, VwSlg 6055 F/1985

VwGH 03.06.1986, 86/14/0061, VwSlg 6125 F/1986

VwGH 29.09.1987, 87/14/0086, VwSlg 6250 F/1987

VwGH 07.02.1990, 88/13/0241

VwGH 20.06.1990, 86/13/0003

VwGH 26.06.1990, 89/14/0266

VwGH 26.11.1991, 91/14/0125

VwGH 05.08.1992, 90/13/0138

VwGH 09.12.1992, 89/13/0048

VwGH 25.01.1994, 90/14/0073

VwGH 17.03.1994, 91/14/0001

VwGH 19.05.1994, 92/15/0171

VwGH 21.06.1994, 91/14/0165

VwGH 15.12.1994, 93/15/0151

VwGH 21.12.1994, 89/13/0007

VwGH 15.03.1995, 92/13/0271

---

VwGH 27.03.1996, 93/15/0223  
VwGH 31.07.1996, 92/13/0015  
VwGH 10.10.1996, 94/15/0089  
VwGH 25.02.1997, 96/14/0022  
VwGH 10.04.1997, 94/15/0210  
VwGH 29.06.1997, 93/14/0030  
VwGH 16.12.1997, 93/14/0177  
VwGH 15.07.1998, 97/13/0190  
VwGH 27.08.1998, 96/13/0165  
VwGH 30.09.1998, 97/13/0045  
VwGH 26.01.1999, 98/14/0098  
VwGH 24.06.1999, 94/15/0185  
VwGH 20.10.1999, 93/13/0063  
VwGH 21.10.1999, 94/15/0088  
VwGH 23.03.2000, 97/15/0189  
VwGH 23.03.2000, 97/15/0038  
VwGH 28.03.2000, 94/14/0165  
VwGH 27.06.2000, 97/14/0057  
VwGH 24.10.2000, 95/14/0048  
VwGH 28.11.2000, 96/14/0067  
VwGH 20.05.2001, 95/13/0288  
VwGH 17.08.2001, 97/14/0066  
VwGH 22.11.2001, 98/15/0157  
VwGH 27.11.2001, 2001/14/0081  
VwGH 18.12.2001, 98/15/0177  
VwGH 22.05.2002, 99/15/0059  
VwGH 22.10.2002, 98/14/0061  
VwGH 26.11.2002, 99/15/0075  
VwGH 26.11.2002, 99/15/0223

---

VwGH 29.04.2003, 99/14/0112  
VwGH 01.07.2003, 98/13/0214  
VwGH 07.10.2003, 99/15/0246  
VwGH 29.10.2003, 2000/13/0217  
VwGH 30.10.2003, 99/15/0261  
VwGH 18.11.2003, 2001/14/0050  
VwGH 26.05.2004, 99/14/0261  
VwGH 26.05.2004, 2000/14/0181  
VwGH 21.10.2004, 2000/13/0133  
VwGH 13.04. 2005, 2001/13/0122  
VwGH 19.05.2005, 2000/15/0093  
VwGH 26.07.2006, 2006/14/0106  
VwGH 29.11.2006, 2002/13/0176  
VwGH 16.05.2007, 2006/14/0019  
VwGH 25.06.2008, 2006/15/0059  
VwGH 28.10.2008, 2008/15/0028  
VwGH 27.01.2009, 2006/13/0062  
VwGH 28.10.2009, 2005/15/0014  
VwGH 23.02.2010, 2008/15/0027  
VwGH 23.09.2010, 2007/15/0214  
VwGH 23.09.2010, 2010/15/0115  
VwGH 20.10.2010, 2007/13/0085  
VwGH 27.04.2011, 2007/13/0149  
VwGH 26.04.2012, 2009/15/0158  
VwGH 25.04.2013, 2010/15/0157  
VwGH 30.04.2015, 2011/15/0198



---

**Verfassungsgerichtshof**

VfGH 09.12.1997, G 403/97

VfGH 11.12.2002, B 1609/01

VfGH 06.10.2006, G 48/06

**Bundesfinanzhof**

BFH 23.06.1997, GrS 2/93

BFH 27.06.2001, I R 45/97

**Unabhängiger Finanzsenat**

UFS 27.07.2012, RV/0345-K/08