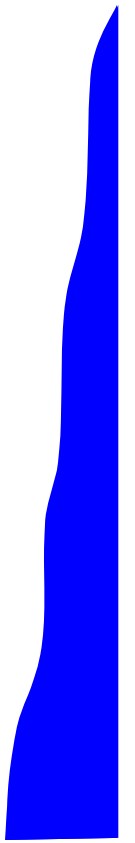




Rückstellungen in der steuerrechtlichen Gewinnermittlung

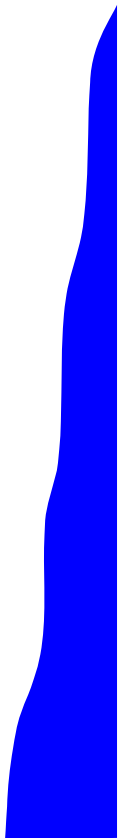
Dr. Johann Stockinger

14. Mai 2008



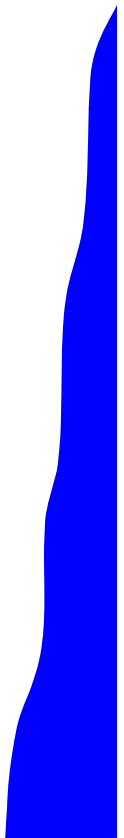
Gliederung

- Rückstellungen iSd § 9 EStG
 - Allgemeines zu Rückstellungen iSd § 9 EStG
 - Allgemeine Definitionen
 - Rechtliche Umsetzung im UGB und EStG
 - Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen GoB
 - Bewertungsbestimmungen
 - Verbindlichkeitsrückstellungen
 - Drohverlustrückstellungen



Allgemeine Definition

- Ungewisse Verpflichtungen, hinsichtlich
 - dem Be- oder Entstehen einer Verbindlichkeit oder
 - der Höhe einer Verbindlichkeit oder
 - dem Be- oder Entstehen und der Höhe einer Verbindlichkeit
- Voraussetzungen:
 - Ungewissheit dem Grunde und/oder der Höhe nach
 - Ernsthafte Entstehung eines künftigen Aufwandes
 - Wirtschaftliche Verursachung im abgelaufenen Jahr

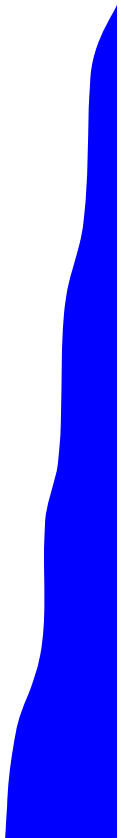


Rechtliche Umsetzung im UGB

§ 198 Abs 8 UGB – Passivierungsverpflichtung für:

- Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten
- Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften
- Aufwandsrückstellungen, soweit dies den GoB entspricht

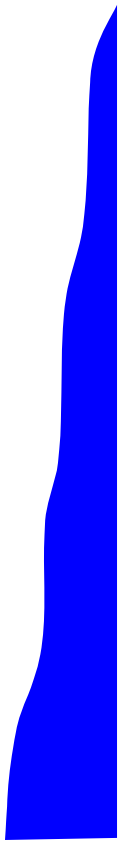
Aufwendungen müssen am Bilanzstichtag **wahrscheinlich oder sicher**, aber hinsichtlich ihrer **Höhe** oder dem **Zeitpunkt** ihres Eintrittes **unbestimmt** sein.



Rechtliche Umsetzung im EStG

§ 9 Abs 1 EStG - Rückstellungen können nur gebildet werden für

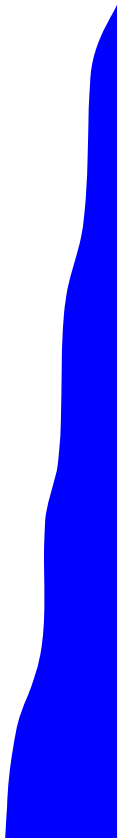
1. Anwartschaften auf Abfertigungen
2. laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen
3. sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen
4. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften



Rechtliche Umsetzung im EStG

§ 9 Abs 2 EStG - § 14 EStG ist für folgende Rückstellungen des § 9 Abs 1 EStG anzuwenden:

- Anwartschaften auf Abfertigungen,
- laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen
sowie
- Dienstjubiläumsgeldzusagen (gilt nicht für Firmenjubiläen)



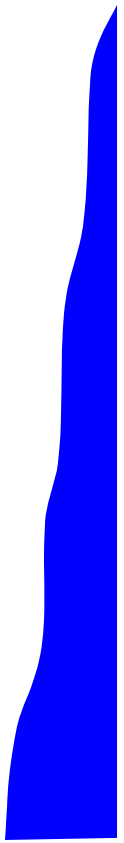
Rechtliche Umsetzung im EStG

§ 9 Abs 3 EStG – Passivierungseinschränkung:

- Nachweis konkreter Umstände für jeden Einzelfall
- Passivierungsverbot für Pauschalrückstellungen

§ 9 Abs 4 EStG – Passivierungsverbot für:

- Rückstellungen für Firmenjubiläen
- Rückstellungen für Dienstjubiläen (bis 1998)

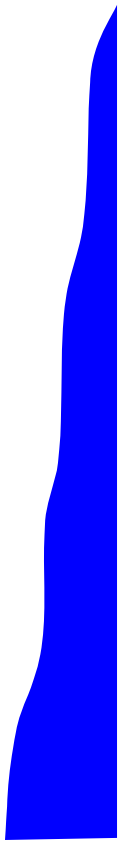


Rechtliche Umsetzung im EStG

§ 9 Abs 5 EStG - Abzinsungsverpflichtung

- Laufzeit von mehr als 12 Monate
 - Abwertung iHv 20% des Teilwertes
 - Teilwertermittlung ohne Vornahme von Abzinsungen

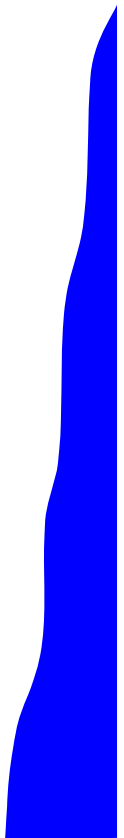
- Laufzeit von weniger als 12 Monate
 - Ansatz ohne Kürzung des Teilwertes



Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen GoB (1)

- Zweifelsfragen
 - Kreiert § 9 EStG einen eigenen Rückstellungsbegriff?
 - Ja - Zorn in Hofstätter/Reichel/ua, § 9 Tz 12;
 - Nein – Gassner, RWZ 1994 (218) 222ff; Gassner, RWZ 1998 (353) 354;

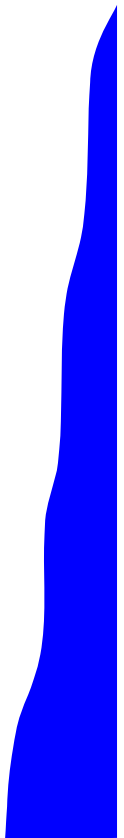
 - Sind die unternehmensrechtlichen GoB maßgeblich?
 - Nein - Zorn in Hofstätter/Reichel/ua, EStG-Kommentar, § 9 Tz 27
 - Nein - Doralt, RdW 1998 (514) 515;
 - Ja – Gassner, RWZ 1994 (218) 222ff; Gassner, RWZ 1998 (353) 354



Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen GoB (2)

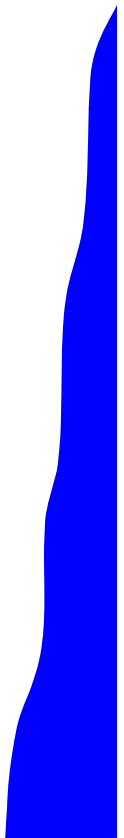
Ergebnis einer Wortlaut- und teleologischen Reduktion:

- Einschränkung des handelsrechtlichen GoB „bloß“ durch
 - fehlende Aufzählung der Aufwandsrückstellungen in § 9 Abs 1 EStG
 - Passivierungsverbot für Pauschalrückstellungen
 - Passivierungsverbot für Firmenjubiläen
- Alle in der **UB** passivierten Rückstellungen, die § **9 Abs 3 und 4 EStG** entsprechen, sind für die steuerliche Gewinnermittlung **maßgeblich**.



Bewertungsbestimmungen für Rückstellungen iSd § 9 EStG (1)

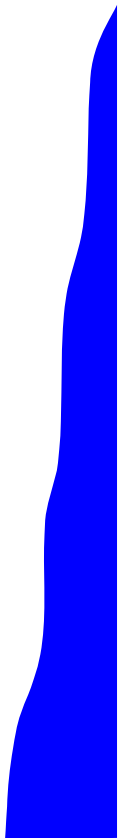
- Steuerbilanz gemäß § 9 Abs 5 EStG
 - Bewertung mit Teilwert, wenn Laufzeit < 12 Monate
 - Abzinsung um 20%, wenn Laufzeit > 12 Monate
- Grundsatz des eingeschränkten Wertzusammenhanges
 - Neubewertung zu jedem Bilanzstichtag
- Grundsatz der Einzelbewertung
 - Saldierung von mehreren Bewertungsgegenständen nur bei Bewertungseinheiten



Verbindlichkeitsrückstellungen (1)

Verpflichtungen die dem Grunde und/oder der Höhe nach ungewiss sind und

- bei denen ein Schuldcharakter gegenüber Dritten besteht (**=Außenverpflichtung**),
- die wirtschaftliche Verursachung im Abschlussjahr gelegen ist und
- ein die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art ernsthaft droht.



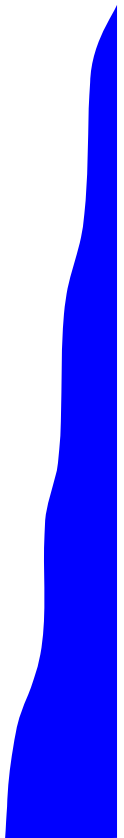
Außenverpflichtung (1)

Privatrechtliche bzw faktische Verpflichtung

- Vertragliche bzw außervertragliche Grundlage
- Leistungszwang aufgrund geschäftlichen, moralischen oder sittlichen Erwägungen

Öffentlich-rechtliche Verpflichtung

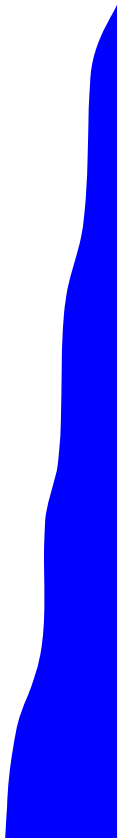
- Öffentlich-rechtlicher Vertrag
- Verwaltungsakt
- Gesetz
 - Inhaltlich genau bestimmtes Handeln innerhalb eines bestimmten Zeitraums
 - Sanktionsvorschreibung bei Verletzung
 - Entziehbarkeit nicht mehr möglich



Wirtschaftliche Verursachung

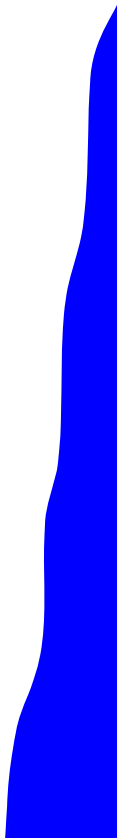
Verpflichtungsgrundlage muss

- am betreffenden Bilanzstichtag bereits vorhanden,
 - mit einer Belastung des Steuerpflichtigen verbunden und
 - die wesentlichen Tatbestandsmerkmale bereits verursacht sein.
-
- Kausalkette von Ursachen und Wirkungen
 - Korrekte Zeitpunktfindung äußerst Problembehaftet
 - Beurteilung beruht zumeist auf subjektiven Einschätzungen



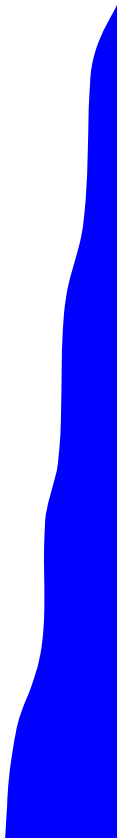
Wirtschaftliche Verursachung (3)

- Unmöglichkeit einer klaren Trennung
 - Aufwendungen die mit dem vergangenen und dem künftigen Betrieb im Zusammenhang stehen sind erst im Zeitpunkt des tatsächlichen Anfalls wirtschaftlich verursacht!
- Unerheblichkeit der rechtlichen Entstehung
 - Nach öster. Rechtsprechung ist nur die wirtschaftliche Verursachung von Relevanz (VwGH 27.11.2001, 2001/14/0081)
 - Ist rechtliche Verursachung relevant = keine Passivierung von Ansammlungsrückstellungen



Wahrscheinlichkeit der Verlust- entstehung nach § 9 Abs 3 EStG

- Werterhellung nach allgemeiner Definition
 - Wirtschaftliche Verursachung liegt im vergangenen Wirtschaftsjahr und wird bis zur Bilanzaufstellung bekannt
- Nach EStR § 9 Rz 3318
 - Beurteilung der Passivierbarkeit nach § 9 Abs 3 EStG **keine** Frage der **WERTERHELLUNG**, Umstände müssen zum Bilanzstichtag bereits vorliegen – Passivierung ist jedoch möglich, wenn Umstände spätestens **3 Monate** nach Ende des Wirtschaftsjahre **bekannt** werden



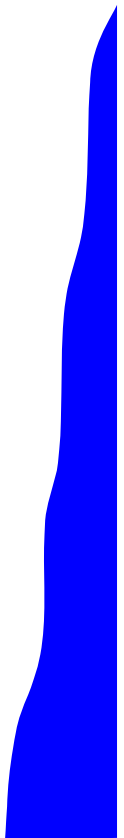
Drohverlustrückstellungen

Leistungsaustausch bei mindestens zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften

- weder Haupt- noch Gegenleistung wurden erbracht
- Wert der eigenen Verpflichtung übersteigt den Wert der Gegenleistung

Ausgeglichene schwebende Geschäfte

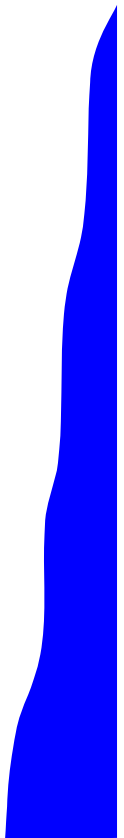
- Kein Ausweis von noch nicht realisierten Gewinnen (§ 201 Abs 2 Z 4 lit a UGB)



Saldierungsbereich (1)

Drohender Verlust wird vor allem durch die Weite des Saldierungsbereichs bestimmt!

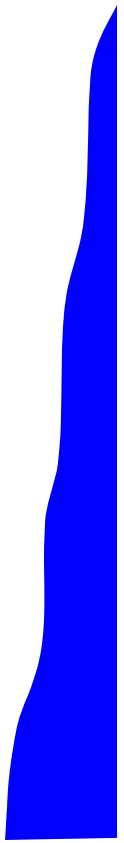
- Grundsatz der Einzelbewertung iS eines „wirtschaftlichen Synallagmas“
 - vertraglich vereinbarte Gegenleistungen
 - sämtliche Nebenleistungen und
 - sonstige wirtschaftliche Vorteile



Saldierungsbereich (2)

Eingrenzung des Saldierungsbereichs

- Nur Ansprüche und Verpflichtungen eines einzigen Vertragsverhältnisses
- Keine Einbeziehung von Erwartungen und Ansprüche gegenüber Dritten
- Nur Einbeziehung von vertraglich vereinbarten Gegenleistungen
 - Nicht vertraglich vereinbarte Gegenleistungen sind nur vage Hoffnungen, die wegen des Realisationsprinzips nicht ausgewiesen werden dürfen
- Keine Verallgemeinerung des „Apotheker-Urteils“ (BFH 23.6.1997, GrS 2/93)



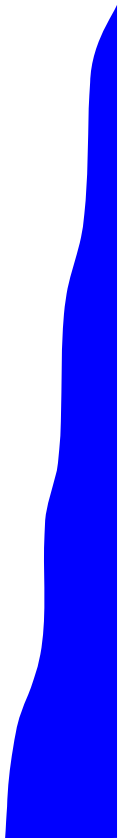
Saldierungsbereich (3)

Saldierungsbereich bei Ausbildungsverhältnisse gemäß
Rechtsprechung (zB VwGH 27.6.2000, 97/14/0057)

- Erfolgswirksamer Ertrag der Arbeitsleistung
- Auswahlvorteil
- Vorteil der Ansehenssicherung oder -erhöhung

Weite des Saldierungsbereich ist kritisch zu sehen!

Wegen Bewertungsproblematik sind Rückstellungen jedoch
nur für jene Ausbildungsverhältnisse zu bilden, die
nicht den **allgemein üblichen Bedingungen**
unterliegen.

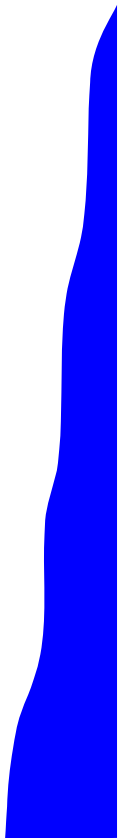


Saldierungsbereich (4)

Beschaffungsorientierte Dauerrechtsverhältnisse

- EStR § 9 Rz 3326 – keine Rückstellungspassivierung wegen Unmöglichkeit einer Quantifizierbarkeit und Bewertbarkeit

Generelle Passivierungsausschluss ist abzulehnen, wenn eine eindeutige Quantifizierbarkeit und Bewertbarkeit besteht.



Danke für die Aufmerksamkeit

