



universität
wien

MASTER THESIS

Titel der Master Thesis / Title of the Master's Thesis

„Pauschalrückstellungen im Unternehmens- und Steuerrecht“

Vorgelegt von / submitted by

Mag. Felix Valentin Schaler

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of
Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2023 / Vienna 2023

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
Postgraduate programme code as it appears on
the student record sheet:

UA 992 984

Universitätslehrgang lt. Studienblatt /
Postgraduate programme as it appears on
the student record sheet:

Steuerrecht und Rechnungswesen (LL.M.)

Betreut von / Supervisor:

Dr.ⁱⁿ Elisabeth Titz-Frühmann

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis

1. Ausgangslage und Hintergrund	1
1.1. Pauschalrückstellungen	1
1.2. Pauschale Forderungswertberichtigung.....	Fehler! Textmarke nicht definiert.
1.3. Maßgeblichkeitsprinzip	3
1.3.1. Das Maßgeblichkeitsprinzip im Allgemeinen	3
1.3.2. Zwingenge Durchbrechung bis zum COVID-19-StMG	10
1.3.3. Historisch durchwachsene Geschichte der Pauschalrückstellungen.....	11
1.4. Einheitsbilanz	15
2. Pauschalrückstellungen im Unternehmensrecht.....	18
2.1. Abgrenzung von Pauschal- zu Einzelrückstellungen.....	18
2.2. Kodifizierung des Grundsatzes der verlässlichen Schätzung durch RÄG 2014	22
2.3. Anwendungsbereich	25
2.4. Wertansatz pauschaler Rückstellungen im UGB.....	32
2.4.1. Bildung und Bewertung von Pauschalrückstellungen in der UGB-Bilanz.....	32
2.4.2. Abzinsung von Pauschalrückstellungen in der UGB-Bilanz.....	37
3. Pauschalrückstellungen im Steuerrecht.....	39
3.1. Rechtslage vor dem COVID-19-StMG.....	39
3.2. Änderungen durch das COVID-19-StMG	43
3.2.1. Hintergründe für die erneute steuerliche Anerkennung von Pauschalrückstellungen	43
3.2.2. Steuerlich zulässige Pauschalrückstellungen	44
3.2.3. Übergangsvorschriften	59
4. Conclusio – Analyse der rechtlichen Neuerungen im Hinblick auf die angestrebte Einheitsbilanz	66
5. Literaturverzeichnis.....	67
5.1. Kommentare und Monografien.....	67
5.2. Beiträge in Sammelwerken.....	68
5.3. Beiträge in Fachzeitschriften	69
5.4. Judikatur	70
5.5. Richtlinien und Erlässe	71
5.6. Sonstige Literatur	71
6. Deutsche und englische Zusammenfassung (Abstract).....	72
6.1. Deutsches Abstract	72
6.2. Englisch Abstract	73

Abkürzungsverzeichnis

AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
AFRAC	Austrian Financial Reporting and Auditing Committee
BGBI	Bundesgesetzblatt
COVID-19-StMG	COVID-19-Steuermaßnahmengesetz
dEStG	deutsches Einkommensteuergesetz
dh	das heißt
dHGB	deutsches Handelsgesetzbuch
EG	Erwägungsgrund
EPU	Ein-Personen-Unternehmen
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
EuGH	Europäischer Gerichtshof
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
hA	herrschende Ansicht
HGB	Handelsgesetzbuch
idF	in der Fassung
idR	in der Regel
KMU	kleine und mittlere Unternehmen
KSW	Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer
RÄG	Rechnungslegungs-Änderungsgesetz
Rz	Randziffer
StRefG	Steuerreformgesetz
ua	unter anderem
UGB	Unternehmensgesetzbuch
UmgrStR	Umgründungssteuerrichtlinien
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
zB	zum Beispiel

1. Ausgangslage und Hintergrund

1.1. Hinführung zur Themenstellung

Mit dem COVID-19-Steuermaßnahmengesetz¹ wurde das Bilanzsteuerrecht durch die Regelung der steuerlichen Anerkennung von Pauschalrückstellungen in § 9 Abs 3 EStG einer weitreichenden Änderung unterzogen. Da Pauschalrückstellungen steuerlich erstmals für Wirtschaftsjahre gebildet werden dürfen, die nach dem 31.12.2020 beginnen, wurden diese seit besagter Gesetzesnovelle in der Literatur nicht nur von steuerlicher, sondern auch von der unternehmensrechtlichen Seite verstärkt behandelt. Bei der Rückstellungsbildung handelt es sich generell um ein zentrales Thema der steuerlichen Gewinnermittlung, weshalb die neue Gesetzeslage insbesondere für § 5 Abs 1 EStG Gewinnermittler – der zur Bilanzierung nach Maßgabe der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verpflichtet ist – von Bedeutung ist. Somit sind, aufgrund der Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG, neben den steuerlichen auch die unternehmensrechtlichen Rechtsgrundlagen für die Bildung von Pauschalrückstellungen von Bedeutung. Die pauschale Bildung von Rückstellungen ist auch für § 4 Abs 1 EStG Gewinnermittler möglich, für diese gelten allerdings die unternehmensrechtlichen Bilanzierungsvorschriften grundsätzlich nicht.

1.2. Rechtsgrundlagen für Pauschalrückstellungen und pauschale Forderungswertberichtigungen

Pauschalrückstellungen sind inhaltlich schon immer eng mit den Pauschalwertberichtigungen, deren steuerliche Zulässigkeit durch das COVID-19-StMG ebenso geregelt wurde, verbunden. Dennoch beschränkt sich das Thema der folgenden Arbeit lediglich auf die Pauschalrückstellung und nimmt nur an manchen Stellen Bezug auf die pauschalen Forderungswertberichtigungen.

¹ BGBl I 2021/3.

Die unternehmensrechtlichen Ansatz- und Bewertungsbestimmungen sind in den §§ 201ff UGB geregelt. Für die folgende Arbeit sei insbesondere der in § 201 Abs 2 Z 3 UGB normierte Grundsatz der Einzelbewertung hervorgehoben, wonach Vermögensgegenstände und Schulden einzeln zu bewerten sind. Ein Abweichen vom Einzelbewertungsgrundsatz ist auf Grundlage des § 201 Abs 3 UGB möglich, wenn die Einzelbewertung von Schulden oder Vermögensgegenständen entweder faktisch nicht möglich oder mit einem nicht vertretbaren zeitlichen beziehungsweise finanziellen Aufwand verbunden ist, wobei es den in § 195 und § 222 Abs 2 UGB normierten Grundsatz des „true and fair view“ weiterhin zu beachten gilt.² Für Rückstellungen ist das Erläuterte dann relevant, wenn viele vergleichbare Vorgänge vorliegen, die eine Rückstellungsbildung erforderlich machen, die Risikoanalyse jedes einzelnen dieser Vorgänge aber nicht möglich ist. Als Beispiel sei hier die Pauschalrückstellung für Gewährleistungsansprüche bei Massenproduktion angeführt.³

Der mit dem RÄG 2014 in § 201 Abs 2 Z 7 UGB ausdrücklich normierte Grundsatz der verlässlichen Schätzung stellt die unternehmensrechtliche Grundlage dar, auf der die Bildung von Pauschalrückstellungen (und auch pauschalen Forderungswertberichtigungen) in der UGB-Bilanz basiert. Demnach hat die Bestimmung eines Wertes, wenn sie nur auf Basis einer Schätzung möglich ist, auf einer umsichtigen Beurteilung zu beruhen.⁴

Durch das COVID-19-StMG wurde die steuerliche Anerkennung von Pauschalwertberichtigungen in § 6 Z 2 lit a vorletzter Satz EStG und von Pauschalrückstellungen in § 9 Abs 3 EStG ausdrücklich geregelt. Beide Bestimmungen normieren, dass eine steuerliche Anerkennung an die Erfüllung der Voraussetzungen des § 201 Abs 2 Z 7 UGB geknüpft ist. Die unternehmensrechtliche Rechtsgrundlage ist somit nicht nur aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips, sondern auch aufgrund des direkten Verweises auf eine Vorschrift des UGB von zentraler Bedeutung.⁵

² Urnik/Urtz/Rohn/Steinhauser in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II³ § 201 Rz 50.

³ Fritz-Schmied/Steinhauser, *Jahrbuch Bilanzsteuerrecht* 2022, 117 (119).

⁴ Schlager/Titz, *RWZ* 2021, 7 (8).

⁵ Schlager/Titz, *RWZ* 2021, 7 (8).

1.3. Maßgeblichkeitsprinzip

1.3.1. Das Maßgeblichkeitsprinzip und seine Reichweite

Wie bereits in 1.1. erwähnt, handelt es sich bei der Bildung von (Pauschal-)Rückstellungen innerhalb der steuerlichen Gewinnermittlung um ein Thema des Bilanzsteuerrechts. Steuerlich gibt es zwei Arten der Bilanzierung, jene nach § 4 Abs 1 EStG und jene nach § 5 Abs 1 EStG. Für die steuerliche Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 1 EStG mittels Betriebsvermögensvergleich gelten sowohl in formeller als auch in materieller Hinsicht die allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, wobei diese sich nicht nur aus gesetzlichen Bestimmungen, sondern auch nach der allgemein anerkannten Übung der kaufmännischen Praxis und auf Gutachten der KSW und Vertreter der Kaufleute gründen.⁶

Der rein steuerliche Bilanzierungstatbestand des § 4 Abs 1 EStG unterscheidet sich von jenem nach § 5 Abs 1 EStG mitunter dadurch, dass bei § 5 Abs. 1 EStG die Wahl eines abweichenden Bilanzstichtags ebenso möglich ist wie der Ansatz von gewillkürtem Betriebsvermögen. Den zentralsten Unterschied stellt allerdings das für § 5 EStG Gewinnermittler geltende Maßgeblichkeitsprinzip dar, nach dem neben den steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften auch die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachten sind.⁷ Daraus ergibt sich ua eine Ansatzpflicht von Rückstellungen, Teilwertabschreibungen und Rechnungsabgrenzungsposten, während diese bei der rein steuerlichen Bilanzierung lediglich wahlweise angesetzt werden können bzw vorzunehmen sind.

Schon das österreichische Einkommensteuergesetz 1972 beinhaltet den Maßgeblichkeitsgrundsatz, indem es in § 5 EStG 1972⁸ für die steuerliche Gewinnermittlung von Gewerbetreibenden, deren Firma im Handelsregister eingetragen war, für die Bewertung des Betriebsvermögens auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verwies, wobei dieser erstmalige Verweis auf die handelsrechtlichen GoB, im Unterschied zu

⁶ EStR 2000 Rz 418 f.

⁷ EStR 2000 Rz 416.

⁸ idF BGBl 1972/440.

den allgemeinen, keine Klärung des Verhältnisses von Handels- und Steuerrecht brachte. Bis heute hat der Gesetzgeber am Maßgeblichkeitsprinzip im Grundsatz festgehalten. Der nunmehr in Geltung stehende § 5 Abs 1 EStG 1988 normiert nach wie vor die Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen GoB, allerdings nicht mehr nur zur Bewertung des Betriebsvermögens, sondern für die gesamte steuerliche Gewinnermittlung. Der Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen GoB sind jedoch Grenzen durch das Steuerrecht gesetzt; die unternehmensrechtlichen GoB sind nur insoweit maßgebend, als keine zwingend steuerrechtlichen Vorschriften abweichende Regelungen treffen. Die Zahl der zwingenden Sondervorschriften des Einkommensteuergesetzes, die eine Durchbrechung der Maßgeblichkeit zur Folge haben, haben im Laufe der Rechtsentwicklung zugenommen. Dies hatte trotz der grundsätzlichen Bindung der „Steuerbilanz“ an die Unternehmensbilanz durch den Maßgeblichkeitsgrundsatz ein Auseinanderdriften der beiden zur Folge. Die anfängliche Verselbständigung der steuerlichen Gewinnermittlung lässt sich durch damals fehlende handelsrechtliche Regelungen erklären. Doch auch die Weiterentwicklung der Rechnungslegung, die auf das EStG 1988 folgte, hatte vorerst keine Annäherung der Steuer- und Unternehmensbilanz zur Folge. Da den Buchführungspflichtigen handelsbeziehungsweise unternehmensrechtlich vermehrt Bilanzierungswahlrechte zur Verfügung standen, erachtete es der Gesetzgeber weiterhin als erforderlich dieser Entwicklung für die steuerliche Gewinnermittlung gegenzusteuern.⁹

Die ursprüngliche Intention des Maßgeblichkeitsprinzips ist die Vereinfachung der steuerlichen Gewinnermittlung. Zum einen soll dies den bilanzierenden Unternehmen zugutekommen, weil sie lediglich eine Bilanz erstellen müssen. Da die Steuerbilanz und die Unternehmensbilanz aber unterschiedliche Ziele verfolgen, ist das Argument der Vereinfachung in der Literatur mitunter auch auf Ablehnung gestoßen.¹⁰ Die UGB-Bilanz dient unter Wahrung der Interessen der Gläubiger der Ermittlung des ausschüttungsfähigen Gewinns, während die Steuerbilanz zur Feststellung des periodengerechten Gewinns dient, um die gerechte Besteuerung aller Abgabepflichtigen zu erreichen.¹¹

⁹ mwN Titz, Bilanzsteuerrecht 9 f.

¹⁰ Wie zuletzt gegen die Einheitsbilanz Rohatschek/Broidl, SWK 2018 Rohatschek/Broidl, SWK 2018 Rohatschek/Broidl, SWK 2018 (1193 f); Vgl für einen Überblick der Literaturmeinungen Grotherr in Bertl et al, Maßgeblichkeit 228.

¹¹ Titz, Bilanzsteuerrecht 11 ff.

Die zahlreichen Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsprinzips durch Sondervorschriften des Einkommensteuergesetzes mögen zwar Zweifel an der angestrebten Vereinfachung aufkommen lassen. Da die steuerliche Gewinnermittlung weiterhin an die unternehmensrechtliche Gewinnermittlung anknüpft und das Maßgeblichkeitsprinzip somit auch heute noch in Geltung steht, erübrigt sich jedoch meines Erachtens die Diskussion über die Sinnhaftigkeit desselben.¹² Zudem gibt es nach wie vor ein politisches Bekenntnis dafür, an der Maßgeblichkeit festzuhalten und Abweichungen zwischen UGB und EStG im Sinne der Vereinfachung zu verringern.¹³

Die Frage nach der Reichweite des Maßgeblichkeitsprinzips stellt sich nur für jene, die nach § 189 UGB rechnungslegungspflichtig sind und gleichzeitig Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen. Dies ergibt sich aus § 5 Abs 1 EStG wonach *„[f]ür die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, die nach § 189 UGB oder anderen bundesgesetzlichen Vorschriften der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, [...] die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend [sind], außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen. [...]“* Es ist somit zum einen die Rechnungslegungspflicht durch das UGB¹⁴ und zum anderen die Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG für die steuerliche Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG erforderlich. Folglich unterliegen dem Maßgeblichkeitsprinzip insbesondere Einzelunternehmen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb, die die maßgeblichen Schwellenwerte für die Rechnungslegungspflicht nach UGB überschreiten sowie Kapitalgesellschaften, die kraft Rechtsform rechnungslegungspflichtig und kraft der in § 7 Abs 3 KStG festgelegten Fiktion Einkünften aus Gewerbebetrieb erzielen. Da die Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung lediglich für die Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG und nicht für die anderen steuerlichen Gewinnermittlungsarten angeordnet wird, gilt für diese, wie bereits dargelegt insbesondere für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG, auch das Maßgeblichkeitsprinzip nicht. Die

¹² Vgl dazu auch Titz, Bilanzsteuerrecht 11 f.

¹³ Schlager/Titz, Unternehmensrechtliche und steuerliche Gewinnermittlung – eine Standortbestimmung, FS Bertl (2021) 476 (479 f); Regierungsprogramm 2020 – 2024, Aus Verantwortung für Österreich, 66 f.

¹⁴ Gemäß § 189 Abs 1 UGB sind *„[...] Kapitalgesellschaften; eingetragene Personengesellschaften, bei denen alle unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter mit ansonsten unbeschränkter Haftung tatsächlich nur beschränkt haftbar sind [...] oder kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person oder eine Personengesellschaft mit einer natürlichen Person als unbeschränkt haftendem Gesellschafter ist [...] alle anderen mit Ausnahme der in Abs. 4 genannten Unternehmer, die hinsichtlich der einzelnen einheitlichen Betriebe jeweils mehr als 700 000 Euro Umsatzerlöse im Geschäftsjahr erzielen“* nach dem UGB rechnungslegungspflichtig.

unternehmensrechtlichen GoB stellen also nur für die Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG nicht nur das zentrale Regelwerk für die unternehmensrechtliche, sondern auch für die steuerliche Gewinnermittlung dar.¹⁵

Zur Reichweite und Wirkungsweise der Maßgeblichkeit bestehen aber bis heute unterschiedliche Auffassungen im Schrifttum. § 5 Abs 1 EStG verweist auf die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, deren Inhalt selbst nicht eindeutig definiert ist.¹⁶ Es geht daraus nicht hervor, wie die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung abzugrenzen sind oder ob branchenspezifische Grundsätze gelten.¹⁷ Die Praxis¹⁸ geht davon aus, dass an das gesamte Unternehmensrecht anzuknüpfen ist. Weiters lässt sich das Abgrenzungsproblem zwischen den allgemeinen GoB und den unternehmensrechtlichen pragmatisch lösen, weil sie der herrschenden Ansicht¹⁹ nach grundsätzlich in dieser weitgehend Deckung finden.²⁰ Außerdem lässt § 5 Abs 1 EStG offen, ob die Maßgeblichkeit im materiellen Sinne zu verstehen ist, also für die steuerliche Gewinnermittlung bloß die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung abstrakt gelten,²¹ oder auf eine formelle Maßgeblichkeit abgestellt wird, wonach die konkreten Bilanzansätze der Unternehmensbilanz – die nach unternehmensrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ermittelt werden – für die Steuerbilanz übernommen werden. Sowohl in der Praxis als auch im Schrifttum hat sich die formelle Maßgeblichkeit als die bevorzugte Variante herausgestellt.²² Auch die österreichische Finanzverwaltung scheint mit der hA im Sinne einer formellen Maßgeblichkeit von der Maßgeblichkeit des „konkreten UGB-Bilanzansatzes“ auszugehen und sieht für eine für steuerliche Zwecke abweichende Ausübung unternehmensrechtlicher Bilanzierungswahlrechte keinen Raum²³ Doch gibt es allen voran in der Literatur einleuchtende Argumente für beide Auslegungen der Maßgeblichkeit.²⁴ Es handelt sich dabei zwar um Ausnahmefälle, aber durch

¹⁵ Titz, Bilanzsteuerrecht 15 f.

¹⁶ Titz, Bilanzsteuerrecht 14.

¹⁷ Gassner, RWZ 1998, 321 (321 ff).

¹⁸ mwN Gassner, RWZ 1998, 321 (321 ff).

¹⁹ Vgl Hirschler in Bertl et al, Maßgeblichkeit 154 ff.

²⁰ mwN Titz, Bilanzsteuerrecht 19.

²¹ Danach wäre auch eine für steuerliche Zwecke abweichende Ausübung unternehmensrechtlicher Bilanzierungswahlrechte möglich.

²² Titz, Bilanzsteuerrecht 26 f.

²³ Vgl EStR 2000 Rz 433 sowie weiters zB Rz 3304 betreffend das unternehmensrechtliche Wahlrecht zum Ansatz von Rückstellungen für Beträge von untergeordneter Bedeutung.

²⁴ Die materielle Maßgeblichkeit präferierend Gassner, RWZ 1998, 321 ff; die formelle Novacek, ÖStZ 1999, 614 (619).

die Möglichkeit des § 5 Abs 2 EStG – nach Wegfall der unternehmensrechtlichen Rechnungslegungspflicht – den steuerlichen Gewinn weiterhin nach § 5 Abs 1 EStG zu ermitteln, kann es zu Fällen kommen, in denen bei § 5 Abs 1 EStG Gewinnermittlung überhaupt keine UGB-Bilanz und somit auch keine konkreten Bilanzansätze vorliegen. Da das EStG § 5 Abs 1 EStG-Gewinnermittler in solchen Fällen nicht umgekehrt zur Erstellung einer Unternehmensbilanz verpflichtet, kann aufgrund Fehlens derselben zum Bilanzstichtag nur die materielle statt der formellen Maßgeblichkeit zur Anwendung kommen.²⁵ Weiters kann der formellen Maßgeblichkeit unterstellt werden, sie könnte zu einer „umgekehrten Maßgeblichkeit“ führen. Dadurch kann es zur Ausübung von Wahlrechten in der Unternehmensbilanz nach steuerlichen Überlegungen kommen, um eine steuerliche Anerkennung über die Maßgeblichkeit zu erreichen. Die materielle Maßgeblichkeit vermeidet derartige Konflikte und erlaubt es den Zielen der zu erstellenden Bilanzen jeweils getrennt voneinander gerecht zu werden. Allerdings kann aus diesen Argumenten meines Erachtens nicht auf die generelle Anwendbarkeit der materiellen Maßgeblichkeit geschlossen werden. Vielmehr ergibt sich aus ihnen nur, dass in einigen Fällen die formelle Maßgeblichkeit aufgrund faktischer Unmöglichkeit ihrer Anwendbarkeit, ausgeschlossen ist. Für die formelle Maßgeblichkeit spricht weiterhin zumindest historisch das Argument der Vereinfachung.²⁶ Zudem hat in Österreich die umgekehrte Maßgeblichkeit seit dem RÄG 2014 an Bedeutung verloren, im Zuge dessen der Ausweis unversteuerter Rücklagen (Bewertungsreserven; § 205 UGB idF vor öRÄG 2014) in der öUGB-Bilanz generell abgeschafft wurde.²⁷ Seither können steuerliche Investitionsbegünstigungen (zB begünstigte AfA für denkmalgeschützte Gebäude, Abschreibung von gWG, Übertragung stiller Reserven) ausdrücklich unabhängig von der UGB-Bilanz ausgeübt werden.²⁸ Die ausdrückliche Normierung, wonach die Inanspruchnahme der genannten steuerlichen Begünstigungen „unabhängig vom öUGB“ erfolgen kann, könnte im Umkehrschluss für ein sonst geltendes formelles Maßgeblichkeitsverständnis sprechen.

Trotz Zunahme von steuerlichen Sondervorschriften über die Jahre, die für eine Anwendbarkeit der materiellen Maßgeblichkeit sprachen, befindet sich meiner Meinung nach das formelle Maßgeblichkeitsprinzip insbesondere aufgrund der steuerlichen und unternehmensrechtlichen Gesetzesentwicklung daher zuletzt wieder auf dem Vormarsch. Jedenfalls die den Mittelpunkt

²⁵ Titz, Bilanzsteuerrecht 28.

²⁶ Titz, Bilanzsteuerrecht 29; Gassner, RWZ 1998, 321 ff.

²⁷ Hirschler/Nitschinger ÖStZ 2017, 137 (139).

²⁸ Vgl § 8 Abs 2 EStG § 12 Abs 1 EStG und § 13 EStG vor und nach dem RÄG 2014.

dieser Arbeit bildende steuerliche Anerkennung von Pauschalrückstellungen hat insoweit einen bedeutenden Schritt in Richtung Maßgeblichkeit und in Richtung Einheitsbilanz dargestellt, als darin die Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen GoB ausdrücklich angeordnet wird. Meines Erachtens wird die Diskussion über die formelle beziehungsweise materielle Maßgeblichkeit nämlich dadurch hintangestellt, dass § 9 Abs 3 letzter Satz EStG explizit auf den Grundsatz der verlässlichen Schätzung („§ 201 Abs. 2 Z 7 des Unternehmensgesetzbuches in der Fassung BGBl. I Nr. 22/2015“) verweist. Denn dadurch gilt sowohl für die unternehmensrechtliche als auch die steuerliche Bildung von Pauschalrückstellungen dieselbe Norm. Ob nunmehr die in der UGB-Bilanz gebildete Pauschalrückstellung in die Steuerbilanz übernommen wird oder nach der identen Norm für die Steuerbilanz erneut gebildet wird, führt – vorbehaltlich von abweichenden zwingenden steuerrechtlichen Vorschriften – zum gleichen Ergebnis.

Wie bereits erwähnt sind die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gemäß § 5 Abs 1 EStG für die steuerliche Gewinnermittlung nur insoweit maßgebend, als keine zwingenden steuerrechtlichen Vorschriften abweichende Regelungen treffen. Hierdurch werden der Maßgeblichkeit der UGB-Bilanz für die Steuerbilanz gewisse Grenzen gesetzt, die sich durch die unterschiedlichen Ziele der UGB-Bilanz und des Steuerrechts erklären lassen. Das Steuerrecht hat somit für die steuerliche Gewinnermittlung gewissermaßen das „letzte Wort“. Deshalb ist die Ermittlung jener zwingenden steuerrechtlichen Vorschriften, die zu einer Durchbrechung der Maßgeblichkeit führen, relevant. Steuerrechtliche Abweichungen findet man typischerweise im Bereich der Abschreibungen; zu den prominentesten kodifizierten Beispielen zählen die Sonderform der Absetzung für Abnutzung bei geringwertigen Wirtschaftsgütern, die Halbjahres-AfA²⁹, die beschleunigte Gebäudeabschreibung³⁰, die gesetzlich geregelte Nutzungsdauer für bestimmte Wirtschaftsgüter wie Firmenwert³¹ oder PKW³². Neben den Abschreibungen (insb § 7 und § 8 EStG) normiert insbesondere auch § 9 EStG zahlreiche Sondervorschriften zur Bildung und Abzinsung von Rückstellungen. Er zählt in § 9 Abs 1 Z 1 bis 4 EStG taxativ auf, welche Rückstellungen im Steuerrecht anerkannt sind. Hieraus ergibt sich das steuerliche Verbot zur Bildung von Aufwandsrückstellungen, welche im Unternehmensrecht zulässig sind.

²⁹ § 7 Abs 2 EStG; mwN *Titz*, Bilanzsteuerrecht 32 ff.

³⁰ § 8 Abs 1a und 2 EStG; mwN *Titz*, Bilanzsteuerrecht 32 ff.

³¹ § 8 Abs 3 EStG; mwN *Titz*, Bilanzsteuerrecht 32 ff.

³² § 8 Abs 6 Z 1 EStG; mwN *Titz*, Bilanzsteuerrecht 32 ff.

Ebenso dürfen gemäß § 9 Abs 4 EStG keine Rückstellungen für Verpflichtungen zu Zuwendungen die sich aus einem Firmenjubiläum ergeben, gebildet werden. Außerdem sind Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen steuerlich, sofern ihre Restlaufzeit 12 Monate übersteigt, mit 3,5% abzuzinsen, während für die unternehmensrechtliche Abzinsung grundsätzlich der marktübliche Zinssatz heranzuziehen ist. Diese kodifizierten Sondervorschriften fließen für die steuerliche Gewinnermittlung in die „Mehr-Weniger-Rechnung“ ein.³³

Die Identifizierung von ausdrücklich kodifizierten zwingenden Vorschriften, die zur Durchbrechung der Maßgeblichkeit führen, zu ermitteln, ist jedoch mit Blick auf die vereinzelt im Schrifttum vertretene Auffassung der „engen Maßgeblichkeit“ nicht ausreichend. Danach soll es vielmehr auch nicht kodifizierte zwingende Vorschriften geben, die der Maßgeblichkeit vorgehen, weil diese nicht ausdrücklich normiert sein müssen.³⁴ Vielmehr können sich zwingende Vorschriften des Steuerrechts insbesondere nach Auffassung von Zorn auch aus der Systematik und Teleologie des Steuerrechts ergeben, wie zB aus dem Grundsatz der Besteuerung nach dem Leistungsprinzip und der periodengerechten Gewinnermittlung. Diese vereinzelt im Schrifttum vertretene Ansicht fußt auf der Annahme, dem EStG sei in den §§ 4 bis 14 ein eigenes steuerliches und zwingendes Gewinnermittlungsrecht zu entnehmen, das in sich geschlossen sei.³⁵ Da dieses die steuerliche Gewinnermittlung zwingend und abschließend regelt, ist auch der § 5 Abs 1 EStG Gewinnermittler daran gebunden.³⁶ Dies ergebe sich aus dem steuerlichen Begriff des Wirtschaftsguts, der Rückstellungsdefinition in § 9 EStG und den allgemeinen GoB des § 4 Abs 2 EStG.³⁷ Zur Durchbrechung der Maßgeblichkeit komme es demnach nicht nur durch die kodifizierten zwingende steuerrechtliche Vorschriften, sondern auch durch die allgemeinen Grundsätze und Prinzipien des Steuerrechts. Dazu sollen jedenfalls das Leistungsfähigkeitsprinzip, das Realisationsprinzip und der Periodisierungsgrundsatz gehören.³⁸ Meines Erachtens ist einer die Maßgeblichkeit derart einschränkenden Auslegung des § 5 EStG zwar für die steuerliche Gewinnermittlung einiges abzugewinnen, dennoch stellt sich die Frage, ob die Normierung der Maßgeblichkeit durch die Annahme eines abschließenden steuerlichen Gewinnermittlungsrechts nicht obsolet wäre.

³³ Titz, Bilanzsteuerrecht 31 ff.

³⁴ Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷ § 4 Tz 108.

³⁵ Vgl Zorn in Hofstätter/Reichel Einkommensteuergesetz⁵³ § 4 Abs 2 Rz 3.

³⁶ Zorn in Hofstätter/Reichel Einkommensteuergesetz⁵³ § 4 Abs 2 Rz 30.

³⁷ Zorn in Hofstätter/Reichel Einkommensteuergesetz⁵³ § 4 Abs 2 Rz 3.

³⁸ Zorn, in Bertl et al, Maßgeblichkeit 183 ff.

Die Ermittlung der Anwendung des Maßgeblichkeitsprinzips erfolgt somit in zwei Schritten. Zuerst ist zu ermitteln, ob unternehmensrechtliche GoB vorliegen und wie diese unternehmensrechtlich zu interpretieren beziehungsweise anzuwenden sind. Sodann ist festzustellen, ob es zwingende steuerrechtliche Vorschriften gibt, die Abweichendes regeln. Zwingendes Steuerrecht geht hierbei selbst zwingendem Unternehmensrecht und unternehmensrechtlichen Sondervorschriften, wie es sie für Banken oder Versicherungen³⁹ gibt, vor.⁴⁰

1.3.2. Zwingende Durchbrechung der Maßgeblichkeit bei Pauschalrückstellungen bis zum COVID-19-StMG

Zu Pauschalrückstellungen und pauschalen Wertberichtigungen gab es lange Zeit eine zwingend zu berücksichtigende steuerrechtliche Vorschrift. Seit der Einführung der §§ 6 und 9 EStG durch das Steuerreformgesetz 1993 war sowohl die pauschale Forderungswertberichtigung als auch die pauschale Bildung von Rückstellungen durch zwingend untersagt: § 9 Abs 3 erster Satz EStG idF vor COVID-19-StMG schloss die pauschale Rückstellungsbildung bei der steuerlichen Gewinnermittlung ausdrücklich aus. § 6 Z 2 lit a vorletzter Satz EStG idF vor COVID-19-StMG normierte Entsprechendes für die pauschalen Forderungswertberichtigungen. Wurden im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss Forderungen pauschal wertberichtigt oder Rückstellungen pauschal gebildet, kam es bei der steuerlichen Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG stets zu einer Durchbrechung der Maßgeblichkeit.⁴¹

³⁹ Diese werden als den unternehmensrechtlichen GoB vergleichbare Rechnungslegungsvorschriften angesehen; Jakom/Marschner, EStG¹⁶, 2023 § 5 Rz 18.

⁴⁰ Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷ § 4 Tz 108.

⁴¹ Schlager/Titz, RWZ 2021, 7 (7).

1.3.3. Historisch durchwachsene Geschichte der Pauschalrückstellungen

Das Einkommensteuergesetz hat sowohl die Pauschalrückstellungen als auch die pauschalen Wertberichtigungen betreffend, eine unbeständige Vergangenheit hinter sich. Eine umfassende eigenständige gesetzliche Regelung für steuerliche Rückstellungen gibt es erstmals seit dem Steuerreformgesetz 1993⁴². Ab dem 1. Dezember 1993 lautete der Abs 3 des völlig neu gefassten § 9 EStG 1988 wie folgt:⁴³

(3) Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4 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.

Der neu geregelte § 9 EStG idF StRefG 1993 war erstmals auf Wirtschaftsjahre die nach dem 31.12.1993 endeten anwendbar. Sofern für Wirtschaftsjahre die vor dem 1. Jänner 1994 geendet haben, Rückstellungen für die steuerliche Gewinnermittlung gebildet wurden, die nicht den Anforderungen des § 9 EStG entsprechen, waren diese gewinnbringend aufzulösen. Es war jener Betrag heranzuziehen, mit dem die Rückstellungen im Jahresabschluss des letzten Wirtschaftsjahres, das vor dem 1. Jänner 1994 endete, angesetzt waren. Die gewinnerhöhende Auflösung war innerhalb der folgenden fünf Wirtschaftsjahre vorzunehmen.⁴⁴

Die Untersagung der Bildung von Pauschalrückstellungen durch das StRefG 1993 wurde vom Gesetzgeber in den Erläuterungen zum StRefG 1993 mit einer immer unübersichtlicher werdenden Entwicklung auf dem handelsrechtlichen Gebiet der Rückstellungen begründet:⁴⁵ Es sei zum einen zu einer zunehmenden Verästelung der Rückstellungstypen gekommen, zum anderen sei die Entwicklung neuer Rückstellungsarten in der Handelsbilanz zu erwarten gewesen, weil die Aufzählung der Rückstellungsarten im damals in Geltung stehenden § 198 Abs 8 HGB, ebenso wie im nunmehr geltenden § 198 Abs 8 UGB, lediglich demonstrativ war. Die nach diesen Vorschriften handelsrechtlich gebildeten Rückstellungen fanden über die Maßgeblichkeit auch Eingang in das Steuerrecht, womit auch eine entsprechende

⁴² BGBl 1993/818.

⁴³ VwGH 20.10.2010, 2007/13/0085.

⁴⁴ ErläutRV 1237 BlgNR 18. GP 13.

⁴⁵ ErläutRV 1237 BlgNR 18. GP 50.

Aufkommenswirkung einherging. Weiters wurde die jüngere Entwicklung auf anderen Rechtsgebieten und deren mittelbarer Einfluss auf die steuerliche Gewinnermittlung im Bereich der Rückstellungsbildung erwähnt. Das erst wenige Jahre vor dem StRefG 1993 erlassene Produkthaftungsgesetz 1988, auf Basis dessen die Finanzverwaltung überhöhte Rückstellungen zuließ,⁴⁶ wurde explizit als Rechtsgebiet mit solchem Einfluss auf das Steuerrecht erwähnt. Der Gesetzgeber nahm das StRefG 1993 zum Anlass, die Möglichkeit der steuerwirksamen Bildung von Rückstellungen per se zu prüfen und bediente sich hierzu zunächst des Leistungsfähigkeitsprinzips. Allerdings kam er zu dem Schluss, dass ein Mittelweg zu bevorzugen sei, weil eine Steuerbilanz, die ausschließlich nach der Leistungsfähigkeit erstellt würde, lediglich zwei Extremszenarien zur Verfügung hätte. Zum einen die uneingeschränkte Anerkennung sämtlicher Rückstellung unter gleichzeitiger Besteuerung nicht realisierter Gewinne und zum anderen das Verbot sämtlicher Rückstellungen unter der weiteren Nichterfassung nicht realisierter Gewinne. Das Ziel des StRefG 1993 war den Erläuterungen der Regierungsvorlage nach, den steuerlichen Rückstellungsbegriff zu klären und die steuerwirksamen Rückstellungen einzuschränken.⁴⁷ Auch das bis heute geltende Verbot zur Bildung von Aufwandsrückstellungen etwa geht auf das StRefG 1993 zurück. Diese Maßnahmen sollten einen positiven Steueraufkommenseffekt, die Objektivierung des steuerlichen Rückstellungsbegriffs und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zur Folge haben. Die bereits erwähnte demonstrative Aufzählung des § 198 Abs 8 HGB konnte damit künftig nicht mehr uneingeschränkt über die Maßgeblichkeit in das Steuerrecht vordringen, weil durch die Regelung des § 9 EStG für die Steuerbilanz ein taxativer Katalog an zulässigen Rückstellungen vorgesehen wurde. Durch das generelle Verbot von Pauschalrückstellungen aller Art für die steuerliche Gewinnermittlung wurden insbesondere jene für Haftungen aller Art untersagt. Nicht nur die bereits angesprochenen Produkthaftungsrückstellungen, sondern auch jene für Gewährleistungen, Garantieverpflichtungen, Kulanzfälle und Umwelthaftungen. Ausdrücklich ausgeschlossen wurde die steuerliche Anerkennung von Pauschalrückstellungen selbst bei Vorliegen entsprechender Erfahrungswerte aus der Vergangenheit. Der Gesetzgeber stellte außerdem klar, dass Einzelrückstellungen steuerlich nur dann anzuerkennen seien, wenn zum Bilanzstichtag bereits konkrete Umstände vorliegen auf deren Grund mit der Entstehung von Verbindlichkeiten (beziehungsweise eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist. Diese Ausführung lässt sich meines Erachtens mit der Absicht begründen, der Bildung von

⁴⁶ Mayr, Rückstellungen, 29 f.

⁴⁷ ErläutRV 1237 BlgNR 18. GP 50.

pauschalen Einzelrückstellungen, anstatt den bisherigen Pauschalrückstellungen entgegenzuwirken⁴⁸

Doralt will das Verbot der Pauschalierung durch das Steuerreformgesetz 1993 als eines dem Grunde und nicht der Höhe nach verstanden wissen.⁴⁹ Im Hinblick auf die Rückstellungen sprechen die Erläuterung zur Regierungsvorlage des StRfG 1993, wie oben ausgeführt, von einer Entwicklung, die immer unübersichtlicher wurde. Doch auch der Grund für das Überhandnehmen der steuerlich gebildeten Pauschalrückstellungen liegt nach Ansicht im Schrifttum in einer zu großzügigen, vom Gesetz nicht gedeckten Verwaltungspraxis: Das 1988 erlassene Produkthaftungsgesetz veranlasste die Finanzverwaltung aufgrund fehlender Erfahrungswerte dazu, großzügig Pauschalrückstellungen für unbekannte Risiken anzuerkennen, entweder in Höhe einer fiktiven Versicherungsprämie oder von 0,5% der Umsätze, die mit dem Produkthaftungsgesetz unterworfenen Produkten erwirtschaftet wurden. Diese Rückstellungen sollten sich betraglich als nicht gerechtfertigt herausstellen. Die Reaktion des Gesetzgebers, das Gesetz zu novellieren, anstatt die gesetzwidrige Verwaltungspraxis zu korrigieren, wurde daher als überzogen eingeschätzt.⁵⁰

Von maßgeblicher Bedeutung für die Abgrenzung von Pauschalrückstellungen zu pauschalierten Einzelrückstellungen ist auch das VwGH-Erkenntnis⁵¹ aus dem Jahr 2010 zur Rechtslage des § 9 EStG idF StRefG 1993. Die Beschwerdeführerin, eine GmbH, produzierte Betondachsteine und bildete für auf diese vertraglich zugesicherte 30-jährige Garantiezeit entsprechende Garantierückstellungen. Für die Ermittlung derselben wurden die Schadensverläufe der Vergangenheit herangezogen, indem die eingetretenen Schadensfälle den jeweiligen Produktionsperioden zugeordnet wurden. Für die ermittelten zu erwartenden Schadensfälle für die Zukunft wurden im aktuellen Jahr entsprechende Garantierückstellungen gebildet, wobei Sonderentwicklungen, wie mangelhafte Zementqualität, in den einzelnen Jahren, die sich voraussichtlich nicht wiederholen würden, eliminiert wurden. Der VwGH wies unter Bezugnahme auf die in § 9 EStG geforderten „konkreten Umstände im Einzelfall“ die Beschwerde der GmbH, mit der Begründung ab, das Gesetz erlaube Rückstellungen nur für einzelne Garantiefälle, die bereits eingetreten waren, nicht hingegen für noch nicht eingetretene

⁴⁸ ErläutRV 1237 BlgNR 18. GP 50 f.

⁴⁹ *Doralt*, RdW 1994, 24 f.

⁵⁰ *Mayr*, Rückstellungen, 181 ff.

⁵¹ VwGH 20.10.2010, 2007/13/0085.

hypothetische Garantiefälle. Aus dem Verbot von Pauschalrückstellungen im ersten Satz des § 9 Abs 3 EStG idF BGBl I 2003/71 ergebe sich im Umkehrschluss, dass lediglich Einzelrückstellungen erlaubt seien. Bei Einzelrückstellungen müsse es sich um solche Rückstellungen handeln, die gebildet wurden, weil die konkreten Umstände im Einzelfall mit dem Vorliegen oder der Entstehung einer Verbindlichkeit ernsthaft rechnen ließen. Das Gesetz stelle ausdrücklich auf den jeweiligen Einzelfall ab, worunter zu verstehen sei, dass nur jeder einzelne Geschäftsfall maßgeblich sei und nicht alle Garantieverpflichtungen gemeinsam. Die Voraussetzungen für eine steuerlich zulässige Rückstellung nach § 9 Abs 3 zweiter Satz EStG idF BGBl I 2003/71 seien regelmäßig nur dann erfüllt, wenn der Geschädigte seinen Anspruch bereits geltend gemacht oder Unternehmer die Verbindlichkeit anerkannt habe. Da im Beschwerdefall Rückstellungen aber ohne Bezugnahme auf einen konkreten Haftungsfall gebildet worden seien, sondern lediglich auf Basis von Schadensfällen der Vergangenheit, handle es sich um eine unzulässige Pauschalrückstellung. Die Garantiefälle seien zwar nach den statistischen Gesetzmäßigkeiten prognostiziert worden, aber noch nicht verwirklicht (und damit hypothetisch), wofür eine Rückstellungsbildung unzulässig sei. Es wäre der Beschwerdeführerin also – auch nicht mit großem Aufwand – nicht möglich, die einzelnen Anspruchsberechtigten zu ermitteln.⁵²

Auch die EStR haben sich in weiterer Folge mit der Abgrenzung unzulässigen Pauschalrückstellungen näher beschäftigt. Sie definieren Pauschalrückstellungen als Rückstellungen, die dem Grunde nach lediglich nach Erfahrungswerten gebildet wurden, gleichgültig ob es sich um innerbetriebliche oder statistische Wahrscheinlichkeiten handelte, was nicht nur die bereits thematisierten pauschalen Haftungsrückstellungen jeglicher Art, sondern auch künftige Verpflichtungen aus Krankheitsfällen und Geburtszuwendungen an Mitarbeiter umfasste.⁵³ Für die Differenzierung von steuerlich unzulässigen Pauschalrückstellungen dem Grunde nach und pauschal berechneten steuerlich zulässigen Einzelrückstellungen bedienen sich die EStR 2000 zweier Beispiele: Ein Autohändler, der nach den Erfahrungen der letzten Jahre bei 10% der verkauften Neuwagen zur Gewährleistung in Anspruch genommen wurde, darf keine steuerwirksame Gewährleistungsrückstellung bilden, weil es sich hierbei um eine unzulässige Pauschalrückstellung handelt. Ist allerdings ein bestimmtes Modell eines Autoherstellers von einem Serienmangel betroffen und gibt er

⁵² VwGH 20.10.2010, 2007/13/0085; Vgl auch Titz, Bilanzsteuerrecht 173 f; Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 9 Tz 16f.

⁵³ Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 9 Tz 64f; EStR 2000 Rz 3319.

daraufhin eine Rückholaktion in den Medien bekannt, kann der Autohersteller nicht nur für die bereits geltend gemachten Mängel eine Rückstellung bilden, sondern auch für alle noch zu erwartenden (aber noch nicht geltend gemachten) Ansprüche.⁵⁴

1.4. Einheitsbilanz und COVID-19-StMG

Knapp dreißig Jahre nach Einführung des Verbots zur Bildung pauschaler Rückstellungen (und pauschaler Forderungswertberichtigungen) mit dem StRefG 1993 sollte es wieder zu einer Änderung der steuerlichen Rahmenbedingungen und damit einhergehend wieder zu einer Annäherung von EStG und UGB kommen.

Im Regierungsprogramm 2020-2024 aus dem Jänner 2020 proklamierte die Bundesregierung im Abschnitt „Rechtssicherheit und Entlastung für Selbstständige und KMUs“ die Modernisierung der Gewinnermittlung als eines ihrer Ziele. Diese solle durch die stärkere Zusammenführung von Unternehmens- und Steuerbilanz erreicht werden.⁵⁵ Spätestens durch die Veröffentlichung des Regierungsprogramms und das im Jahr 2020 von AFRAC⁵⁶ erstellte Diskussionspapier „Vereinheitlichung der Rechnungslegungsvorschriften des UGB und der Gewinnermittlungsvorschriften des Steuerrechts – Einheitsbilanz“ hat die Diskussion über die Einheitsbilanz zuletzt wieder an Fahrt aufgenommen, nachdem sie nach den Reaktionen auf das Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 etwas abgeflaut war.⁵⁷

Sowohl das RÄG 2010 als auch das RÄG 2014 brachten bereits Angleichungen von Steuer- und Unternehmensbilanz mit sich. Beispielsweise wurde durch ersteres der Herstellungskostenbegriff des § 203 UGB angenähert und die bis dahin nach unternehmensrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften mögliche vorgezogene Abschreibung im Umlaufvermögen gemäß § 207 Abs 2 UGB idF vor dem RÄG 2010 gestrichen.⁵⁸ Durch das

⁵⁴ EStR 2000 Rz 3319.

⁵⁵ Regierungsprogramm 2020 – 2024, Aus Verantwortung für Österreich, 66 f.

⁵⁶ Dieses empfiehlt auf Seite 22 sowohl die steuerliche Anerkennung von Pauschalrückstellungen als auch von Pauschalen Forderungswertberichtigungen

⁵⁷ Schlager/Titz, Unternehmensrechtliche und steuerliche Gewinnermittlung – eine Standortbestimmung, FS Bertl (2021) 476 f;

⁵⁸ Streichung des wie folgt lautenden § 207 Abs 2 UGB: „Außerdem dürfen Gegenstände des Umlaufvermögens abgeschrieben werden, soweit dies nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung notwendig ist, um zu verhindern, daß in der nächsten Zukunft der Wertansatz dieses Vermögensgegenstands auf Grund von Wertschwankungen geändert werden muß. Der Betrag dieser Abschreibungen ist in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert auszuweisen.“

RÄG 2014 wurde weiters zwar die verpflichtende Aktivierung des Disagios in § 198 Abs 7 UGB normiert, allerdings wurde in den amtlichen Erläuterungen explizit festgehalten, dass die Abschreibung sowohl linear als auch nach der Effektivzinsmethode erfolgen kann. Da das Steuerrecht lediglich die lineare Abschreibung zulässt, können sich hierdurch weiterhin Unterschiede zwischen den beiden Bilanzen ergeben. Die für die Bildung von Pauschalrückstellungen relevante unternehmensrechtliche Kodifizierung des Grundsatzes der verlässlichen Schätzung in § 201 Abs 1 Z 7 UGB zog keine unmittelbaren Folgen nach sich. Vielmehr handelte es sich um Vorleistungen der unternehmensrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften um eine spätere steuerliche Angleichung durch den Gesetzgeber zu ermöglichen.⁵⁹ Insbesondere sollte hierdurch dem Steuerrecht die Möglichkeit eröffnet werden, auf Grundlage des Maßgeblichkeitsprinzips an die Unternehmensbilanz anzuknüpfen.⁶⁰ Für die weitere Angleichung der Gewinnermittlung nach UGB und EStG im Bereich der Pauschalrückstellungen (und pauschalen Forderungswertberichtigungen) war seit den Vorleistungen durch das RÄG 2014 somit hauptsächlich das Steuerrecht verantwortlich.⁶¹ Im Hinblick auf die Pauschalrückstellungen (und pauschalen Forderungswertberichtigungen) ist diese Annäherung durch das COVID-19-StMG und damit ein weiterer punktueller Beitrag zur Einheitsbilanz letztlich gelungen.⁶²

Die Harmonisierung von Unternehmens- und Steuerbilanz ist meines Erachtens wünschenswert, wobei die an den Gesetzgeber gestellten Erwartungen realistisch bleiben sollten. Die Umsetzung einer „flächendeckenden“ Einheitsbilanz um jeden Preis scheint nämlich alles andere als zielführend, vielmehr sollten jene Bereiche, die in der Praxis eine Vereinfachung der steuerlichen Gewinnermittlung mit sich bringen – wie dies auch bei den hier behandelten Pauschalrückstellungen der Fall ist – forciert werden. Bestimmte Sondervorschriften des EStG werden jedoch aus unterschiedlichen Gründen, mitunter einfach fiskalpolitisch, weiterhin erforderlich sein. Auf den ersten Blick mag die Anpassung der Begrifflichkeiten und Terminologien (zB beizulegender Wert/Teilwert oder Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut) für die Einheitsbilanz zielführend sein; im Detail können aber Unterschiede bestehen. Da trotz des Ziels der Einheitsbilanz aber auch die Rechtssicherheit nicht außer Acht gelassen werden sollte, sei auf das Fehlen jeglicher

⁵⁹ *Dokalik/Hirschler*, RWZ 2020, 245 (245); ErläutRV 367 BlgNR 25. GP 1.

⁶⁰ ErläutRV 367 BlgNR 25. GP 1.

⁶¹ *Schlager/Titz*, RWZ 2020, 231 f.

⁶² Näher zur Neuregelung vgl Kapitel 3.2.2.1.

Rechtsprechung zu UGB-Begriffen hingewiesen, während es zu steuerlichen Begrifflichkeiten bereits gesicherte Rechtsprechung gibt (wie zB zum Wirtschaftsgutbegriff). Die Einführung unternehmensrechtlicher Termini im Steuerrecht könnte somit bis zur Auslegung durch den Verwaltungsgerichtshof jahrelange Rechtsunsicherheit nach sich ziehen.⁶³ Anders sehen die Problematik der unterschiedlichen Begriffsdefinitionen *Dokalik/Hirschler*. Die steuerlichen Begriffe Teilwert beziehungsweise gemeiner Wert und Wirtschaftsgut entsprächen ihrer Ansicht nach der entsprechenden unternehmensrechtlichen Terminologie beizulegender Wert und Vermögensgegenstand, wobei das Erfordernis gleichlautender Terminologie für die weitgehende Verwirklichung der Einheitsbilanz meines Erachtens außer Streit steht.⁶⁴ Vielmehr stellt sich die Frage, ob die Vereinheitlichung als Selbstzweck sinnvoll ist, oder der Fokus nicht eher – den Empfehlungen des AFRAC-Diskussionspapiers folgend – auf einer Vereinheitlichung in Bewertungs- und Bilanzierungsfragen liegen sollte, die zur weitestgehenden Annäherung führen sollen.⁶⁵

Festgehalten sei, dass jeder Schritt in Richtung Einheitsbilanz eine Vereinfachung der steuerlichen Gewinnermittlung mittels Maßgeblichkeitsprinzip zur Folge hat und deshalb meines Erachtens zu unterstützen ist.

Zugutekommen sollte die rechtspolitische Entwicklung in Richtung Einheitsbilanz dem Regierungsprogramm entsprechend insbesondere kleineren Unternehmen. Die in der Mehr-Weniger-Rechnung zu berücksichtigenden Positionen sollen, in Folge der Annäherung von Steuer- und Unternehmensrecht, abnehmen und somit einerseits die Unternehmen entlasten und andererseits Rechtssicherheit bieten.⁶⁶

⁶³ *Schlager/Titz*, RWZ 2020, 231 f.

⁶⁴ *Dokalik/Hirschler*, RWZ 2020, 245 (246 f).

⁶⁵ *Schlager/Titz*, Unternehmensrechtliche und steuerliche Gewinnermittlung – eine Standortbestimmung, FS Bertl (2021) 476 (477 ff).

⁶⁶ Regierungsprogramm 2020 – 2024, Aus Verantwortung für Österreich, 66 f.

2. Pauschalrückstellungen im Unternehmensrecht

2.1. Abgrenzung von Pauschal- und Einzelrückstellungen

Zur Differenzierung von Einzel- und Pauschalrückstellungen sei an dieser Stelle nochmals auf den in 1.2. bereits erwähnten Grundsatz der Einzelbewertung hingewiesen. Vermögenswerte und Schulden sind demnach gemäß § 201 Abs 2 Z 3 UGB zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten, wobei auch dem normierten Stichtagsprinzip in diesem Zusammenhang Bedeutung zukommt. Positive und negative werterhellende Umstände, also solche die im Bilanzjahr oder einem früheren entstanden, sind aber auch dann zu berücksichtigen, wenn sie erst zwischen dem Bilanzstichtag und der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt werden.⁶⁷ Das UGB normiert zu negativen Umständen in § 201 Abs 2 Z 4 lit b UGB im Rahmen des Vorsichtsprinzips, dass: *„erkennbare Risiken und drohende Verluste, die in dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, zu berücksichtigen [sind], selbst wenn die Umstände erst zwischen dem Abschlußstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind“*.⁶⁸ Ein treffendes Beispiel für einen werterhellenden Umstand ist die Insolvenzeröffnung über einen Debitor, der bereits zum Abschlussstichtag zahlungsunfähig war. Dieser Umstand macht in der Regel eine Forderungswertberichtigung erforderlich. Wertbeeinflussende Umstände, wie beispielsweise Unwetterschäden, die nach dem Bilanzstichtag eintreten, dürfen nicht bei der Bilanzerstellung berücksichtigt werden. Die Bildung von Rückstellungen für derartige Umstände ist folglich ausgeschlossen.⁶⁹ Werden zwischen dem Bilanzstichtag und der Bilanzerstellung aber werterhellende Umstände bekannt, die die Entstehung oder die Inanspruchnahme einer Verbindlichkeit, die wirtschaftlich im Bilanzjahr verursacht wurde, wahrscheinlich machen, ist eine entsprechende Rückstellung zu bilden. Es muss nämlich erst im Zeitpunkt der Bilanzerstellung mit überwiegender Wahrscheinlichkeit mit der Verpflichtung zu rechnen sein, um eine Rückstellung zu bilden.⁷⁰

⁶⁷ Urnik/Urtz/Rohn/Steinhauser in Straube/Ratka/Rauter, UGB II³ § 201 Rz 43.

⁶⁸ Bundesgesetz über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen (Unternehmensgesetzbuch – UGB), § 201 Abs 2 Z 4 lit b.

⁶⁹ Urnik/Urtz/Rohn/Steinhauser in Straube/Ratka/Rauter, UGB II³ § 201 Rz 42 ff.

⁷⁰ Urnik/Urtz/Rohn/Steinhauser in Straube/Ratka/Rauter, UGB II³ § 201 Rz 43 f.

Die ausgeführten allgemeinen Grundsätze zur Berücksichtigung werterhellender Umstände sind folglich – wie auch *Mayr* ausführt – auch auf Rückstellungen anwendbar.⁷¹

Der Wert jedes einzelnen Bewertungsgegenstands ist einzeln und völlig unabhängig von den anderen Vermögensgegenständen und Schulden zu ermitteln, um eine Saldierung von Wertminderung und Wertsteigerungen zu verhindern. Es darf also nicht von einer Abwertung abgesehen werden, weil es bei einem anderen Vermögensgegenstand zu einer Wertsteigerung gekommen ist.⁷² Allerdings entspricht die Ermittlung des Wertes einzelner Vermögensgegenstände anhand pauschaler Verrechnungsschlüssel dem Grundsatz der Einzelbewertung. Häufiger Anwendungsbereich hiervon ist die Aufteilung von Gemeinkosten bei der Ermittlung von Herstellungskosten. Der Grundsatz der Einzelbewertung bezieht sich jedenfalls nur auf die tatsächliche Bewertung der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden, der Ausweis erfolgt gemäß § 224 UGB in der Regel, indem auf der Aktivseite Vermögensgegenstände und auf der Passivseite Schulden jeweils zusammengefasst dargestellt werden. Die Saldierung von Schulden und Vermögensgegenständen hingegen ist grundsätzlich gemäß § 196 Abs 2 UGB unzulässig, wobei es auch hiervon Ausnahmen gibt.⁷³ Zur Abgrenzung der jeweiligen Schulden und Vermögensgegenstände, die als Einheit einzeln zu bewerten sind, kann nur die Generalnorm herangezogen werden. Somit ist auf wirtschaftliche Gesichtspunkte abzustellen und unselbständige Bestandteile sind gemeinsam mit dem Vermögensgegenstand zu bewerten. Als Beispiele auf der Aktivseite sei ein Gebäude genannt, das gemeinsam mit dem eingebauten Aufzug bewertet wird. Auf der Passivseite werden Pensions-, Abfertigungs- und Urlaubsrückstellungen als Einheit bewertet.⁷⁴ *Stockinger* hingegen sieht bereits hierin eine Durchbrechung des Grundsatzes der Einzelbewertung.⁷⁵

Zur Durchbrechung des Grundsatzes der Einzelbewertung kommt es wie in Punkt 1.2. bereits erwähnt aufgrund von § 201 Abs 3 UGB – unter Beachtung des Grundsatzes des „true and fair view“ – wenn die Einzelbewertung von Vermögensgegenständen und Schulden entweder faktisch nicht möglich oder nur mit unvertretbaren Kosten oder Zeitaufwand verbunden ist. Das wohl häufigste Beispiel einer Rückstellung, die unter Abweichung vom

⁷¹ *Mayr*, Rückstellungen, 186.

⁷² *Urnik/Urtz/Rohn/Steinhauser* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II³ § 201 Rz 46.

⁷³ AFRAC-Stellungnahme 15, Derivate und Sicherungsinstrumente (UGB), 9 f; mwN *Urnik/Urtz/Rohn/Steinhauser* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II³ § 201 Rz 46 ff.

⁷⁴ *Urnik/Urtz/Rohn/Steinhauser* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II³ § 201 Rz 46 f.

⁷⁵ *Stockinger* in *Jabornegg/Artmann*, UGB II² § 201 Rz 21.

Einzelbewertungsgrundsatz gebildet wird, ist die pauschal gebildete Garantie- beziehungsweise Gewährleistungsrückstellung für Massenprodukte. Allerdings kann unternehmensrechtlich auch in dieser eine zulässige pauschale Wertermittlung von Einzelrückstellungen gesehen werden, ähnlich der Verteilung von Gemeinkosten. Eine exakte Unterscheidung, wann eine Ausnahme vom Einzelbewertungsgrundsatz vorliegt und wann es sich um eine pauschale Wertermittlung handelt, ist oft jedoch oft schwierig bzw. nicht möglich.⁷⁶

Für die Bildung von pauschalen Gewährleistungsrückstellungen kann auch die EuGH-Rechtsprechung Aufschluss geben.⁷⁷ Diese erging zwar zu einer alten Fassung der Bilanz-Richtlinie,⁷⁸ ist aber meines Erachtens in den Grundzügen zur Abgrenzung und Beurteilung von Pauschalrückstellungen weiterhin relevant.⁷⁹ In der Rs EuGH *DE + ES Bauunternehmung* ging es um ein deutsches Hochbauunternehmen, das sich zur Auftragsausführung nicht nur der eigenen Arbeitnehmer, sondern auch Subunternehmern bediente. Das Unternehmen bildete daraufhin für potenzielle Gewährleistungsverbindlichkeiten, die zwar vor dem Bilanzstichtag entstanden sind, aber ihre Folgen erst danach zeigten, Pauschalrückstellungen zu einem festen Prozentsatz des Umsatzes. Nach der Rechtsprechung des EuGH gilt der Einzelbewertungsgrundsatz nicht absolut und lässt in Ausnahmefällen ein Abgehen davon zu, insbesondere, wenn er dem von der Richtlinie verfolgten Zweck zuwiderlaufe. Die Bildung von Einzelrückstellungen für jedes Gewährleistungsrisiko könne zu einer Verzerrung des Bildes der Finanzlage der Gesellschaft führen, was wiederum im Widerspruch zum Grundsatz der Bilanzwahrheit stünde. Daraus schloss der EuGH, dass eine einheitliche Rückstellung für alle derartigen Risiken zu bilden sei, *„wenn eine Pauschalbewertung dieser Rückstellung wie im Ausgangsverfahren das geeignete Mittel ist, um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild von der Höhe der Aufwendungen zu geben, die als Passiva zu verbuchen sein werden.“*⁸⁰ Im Jahr 2003 bestätigte der EuGH diese Ansicht zum Einzelbewertungsgrundsatz, indem er in der Rs EuGH *BIAO* feststellte, *„dass zur Wahrung der Grundsätze der Vorsicht und des den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögenslage eine pauschale Beurteilung aller relevanten Gesichtspunkte die geeignetste Bewertungsmethode darstellt.“*⁸¹ Die Problematik zur Beurteilung von Pauschalrückstellungen

⁷⁶ Urnik/Urtz/Rohn/Steinhauser in Straube/Ratka/Rauter, UGB II³ § 201 Rz 50.

⁷⁷ EuGH C-275/97, *DE + ES Bauunternehmung*, ECLI:EU:C:1999:406.

⁷⁸ Bilanz-RL 78/660 ABI L 1978/222.

⁷⁹ Vgl Mayr, Rückstellungen, 187 f.

⁸⁰ EuGH C-275/97, *DE + ES Bauunternehmung*, ECLI:EU:C:1999:406, Rn 34.

⁸¹ EuGH C-306/99, *BIAO*, ECLI:EU:C:2003:3, Rn 119; Vgl auch Mayr, Rückstellungen, 188.

ergibt sich unter anderem aus dem Versuch – wie auf der Aktivseite – Bewertungseinheiten zu bilden. Um die Rückstellungen voneinander abzugrenzen, stellt *Mayr* auf den Sinn und Zweck des Einzelbewertungsgrundsatzes ab und sieht diesen in der Verhinderung des Wertausgleichs mehrerer Bewertungsgegenstände, um die Saldierung von Werterhöhungen mit Wertminderungen zu verhindern.⁸² Liegen nunmehr völlig idente Bewertungsgegenstände vor, ist der Grundsatz der Einzelbewertung nicht gefragt; da ein Wertausgleich gar nicht möglich ist, kann es auch keine Durchbrechung der Einzelbewertung geben.⁸³ In der Regel liegen aber keine völlig identen Bewertungsgegenstände vor, sondern viele ähnliche deren Ungewissheit es durch die gemeinsame Bewertung auszugleichen gilt. Durch die Bündelung vieler potenzieller Verbindlichkeiten wird die Ungewissheit aufgrund des Gesetzes der großen Zahlen für die zusammengefassten gleich gelagerten Fälle weitgehend beseitigt.⁸⁴ Nach *Mayr* ist die unternehmensrechtliche Ausnahmebestimmung⁸⁵ des § 201 Abs 3 UGB nur dann heranzuziehen, wenn *ungleiche* Risiken zusammengefasst werden, weil nur das den Einzelbewertungsgrundsatz verletzt. Solange aber *gleichartige* Risiken vorliegen, wird dieser nicht durchbrochen. Die pauschale Bildung von Rückstellungen unter Heranziehung des garantiebehafteten Umsatzes kommt unter Befolgung des Einzelbewertungsgrundsatzes demnach nur in Betracht, wenn ein Unternehmen lediglich in Massenproduktion produziert oder nur gleichartige Leistungen erbringt.⁸⁶

Für die unternehmensrechtliche Bildung einer Rückstellung muss die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus der ungewissen Verbindlichkeit zumindest in etwa genauso wahrscheinlich sein wie die Nichtinanspruchnahme.⁸⁷ Die für die pauschalen Rückstellungen herangezogenen Erfahrungsprozentsätze sind aber nicht mit der prozentuellen Mindestwahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme zu verwechseln. Die Mindestwahrscheinlichkeit gilt auch für Pauschalrückstellungen, bezieht sich aber auf die Bewertungseinheit als Ganzes. Da eine völlig makellose Massenproduktion in nahezu allen Fällen auszuschließen ist und deshalb mit Gewährleistungsansprüchen zu rechnen ist, ist die für den Ansatz der Pauschalrückstellung erforderliche Mindestwahrscheinlichkeit gegeben. Die

⁸² *Mayr*, Rückstellungen, 189.

⁸³ *Mayr*, Rückstellungen, 189.

⁸⁴ *Mayr*, Rückstellungen, 189.

⁸⁵ Vormals § 201 Abs 2 letzter Satz HGB idF BGBl 1996/304.

⁸⁶ *Mayr*, Rückstellungen, 187 ff.

⁸⁷ *Mayr*, Rückstellungen, 190.

Erfahrungsprozeßsätze werden nunmehr in einem weiteren Schritt zur Bestimmung der Höhe der Rückstellung herangezogen.⁸⁸

Gleichgültig, ob man in der Bildung von Pauschalrückstellungen eine Durchbrechung des Grundsatzes der Einzelbewertung sehen will, liegt der wesentliche Unterschied zu den Einzelrückstellungen darin, dass eine Vielzahl von risikobehafteten gleichartigen Geschäftsvorgängen zusammengefasst und gemeinsam unter Heranziehung von Erfahrungswerten bewertet werden.

2.2. Kodifizierung des Grundsatzes der verlässlichen Schätzung durch das RÄG 2014

Mit dem RÄG 2014 wurde dem § 201 Abs 2 UGB die Z 7 hinzugefügt. Demnach hat die Bestimmung eines Wertes, die nur auf Basis einer Schätzung möglich ist, auf umsichtigen Beurteilungen zu beruhen. Sofern statistisch ermittelbare Erfahrungswerte vorliegen, die aus gleich gelagerten Sachverhalten stammen, sind diese zu berücksichtigen. Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage sprechen hierbei von der gesetzlichen Verankerung des „Grundsatzes der verlässlichen Schätzung“. Das RÄG 2014 sollte, wie bereits unter 1.4. erwähnt, den Weg in Richtung Einheitsbilanz weiter ebnen, indem die unternehmensrechtliche Kodifizierung des Grundsatzes der verlässlichen Schätzung die steuerliche Anerkennung von Pauschalrückstellungen und Pauschalwertberichtigungen ermöglichen sollte. Um die Annäherung zu vollenden, bedurfte es jedoch, wie auch die amtlichen Erläuterungen festhielten, einer zukünftige (mittlerweile eingetretenen) Änderung des Einkommensteuergesetzes.⁸⁹ Da es sich beim Grundsatz der verlässlichen Schätzung um einen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung handelt, ist er in Bezug auf Rückstellungen nicht nur für die Bildung von Pauschalrückstellung relevant, sondern auch für die von Einzelrückstellungen, weil zum Zeitpunkt des RÄG 2014 die §§ 9 Abs 3 und 6 Z 2 lit a EStG idF vor dem COVID-19-StMG eine steuerliche Anerkennung von Pauschalrückstellungen

⁸⁸ Mayr, Rückstellungen, 190 f.

⁸⁹ ErläutRV 367 BlgNR 25. GP 1.

untersagten.⁹⁰ Durch das Anfügen der Z 7 an § 201 Abs 2 UGB wurde außerdem der in Erwägungsgrund 22 der Bilanz-Richtlinie⁹¹ formulierte Grundsatz als allgemeiner Bewertungsgrundsatz kodifiziert.⁹² Dies sollte dazu beitragen, die unternehmensrechtlichen Pauschalrückstellungen und pauschalen Forderungswertberichtigungen dermaßen vorhersehbar zu machen, dass sie steuerlich anerkannt werden können.⁹³ Die Anforderung an die Schätzung, auf einer „umsichtigen Beurteilung“ zu beruhen, ist im UGB neu und findet auch in der Bilanz-Richtlinie keine Erwähnung. Das unternehmensrechtliche Schrifttum geht allerdings von einer weitgehenden Übereinstimmung mit der „vernünftigen unternehmerischen Beurteilung“ des § 211 UGB idF vor dem RÄG 2014 aus. Da die Erläuterungen zur Regierungsvorlage den Erwägungsgrund 22 der Bilanz-Richtlinie außerdem explizit erwähnen, kann für die Auslegung auch deren Inhalt herangezogen werden. EG 22 sieht vor, dass Schätzungen auf einer vorsichtigen Bewertung der Unternehmensleitung beruhen und auf objektiver Grundlage berechnet werden sollten um Erfahrungswerte aus ähnlichen Geschäftsvorfällen und in einigen Fällen sogar um Berichte von unabhängigen Experten ergänzt. Weiters sieht er vor: *„Die berücksichtigten Nachweise sollten alle zusätzlichen Hinweise umfassen, die sich aufgrund von Ereignissen nach dem Bilanzstichtag ergeben.“*⁹⁴ Daraus kann geschlossen werden, dass jedenfalls auch die bereits thematisierten werterhellenden Umstände in die Schätzung miteinfließen sollen.⁹⁵ Der Wortlaut des Erwägungsgrundes 22 der Bilanzrichtlinie umfasst meines Erachtens grundsätzlich aber auch wertbeeinflussende Ereignisse.⁹⁶ Für die Abgrenzung ist somit wiederum auf das Vorsichtsprinzip des § 201 Abs 2 Z 4 lit b UGB und das in § 201 Abs 2 Z 3 UGB normierte Stichtagsprinzip abzustellen. Da die amtlichen Erläuterungen zum RÄG 2014 aber explizit auf EG 22 verweisen, ist insbesondere auf eine vorsichtige Bewertung Bedacht zu nehmen.⁹⁷

⁹⁰ Urnik/Urtz/Rohn/Steinhauser in Straube/Ratka/Rauter, UGB II³ § 201 Rz 72/1 f.

⁹¹ RL 2013/34 ABl L 2013/182, 22.

⁹² Urnik/Urtz/Rohn/Steinhauser in Straube/Ratka/Rauter, UGB II³ § 201 Rz 72/1; ErläutRV 367 BlgNR 25. GP 6.

⁹³ ErläutRV 367 BlgNR 25. GP 6.

⁹⁴ RL 2013/34 ABl L 2013/182, 22.

⁹⁵ Urnik/Urtz/Rohn/Steinhauser in Straube/Ratka/Rauter, UGB II³ § 201 Rz 72/1.

⁹⁶ Die hA spricht sich allerdings lediglich für die Berücksichtigung von werterhellenden Ereignissen aus, so Stockinger in Jabornegg/Artmann, UGB II² § 201 Rz 35 bzw Moser, GES 2015, 203 (205), da die Neuregelung durch § 201 Abs 2 Z 7 UGB grundsätzlich nichts Neues gebracht habe und der Erwägungsgrund 22 der Bilanzrichtlinie lediglich werterhellende Ereignisse umfasse; Vgl zur Berücksichtigung wertbeeinflussender Ereignisse Hofbauer/Schiemer-Haberl/Rohatschek in Aschauer/Bertl/Gröhlich/Mandl, Handbuch zum RLG²¹, § 201 Rz 83.

⁹⁷ Hofbauer/Schiemer-Haberl/Rohatschek in Aschauer/Bertl/Gröhlich/Mandl, Handbuch zum RLG²¹, § 201 Rz 83.

Die genaue normative Bedeutung des zweiten Satzes der Z 7, wonach statisch ermittelbare Erfahrungswerte aus gleich gelagerten Sachverhalten zu berücksichtigen seien, ist mitunter nicht ganz klar. *Konezny* geht von einer Klarstellung der Anwendbarkeit des Grundsatzes der Bilanzierungs- und Bewertungsstetigkeit und dem Verbot der Bilanzierungswillkür aus.⁹⁸ *Hirschler/Geweßler* sehen darin eine Verpflichtung zur Berücksichtigung von statistischen Erfahrungswerten, sofern diese für gleichartige Sachverhalte vorhanden sind. Die umsichtige Beurteilung bei der Schätzung habe aber nur dann verpflichtend auf Grundlage von jenen statistischen Erfahrungswerten zu erfolgen, *wenn* solche vorliegen. Das Gesetz vermeide offenkundig eine nähere Beschreibung wie die statistische Ermittlung anzustellen ist. Da lediglich der Zusammenhang der statistischen Daten mit gleichartigen Sachverhalten angesprochen werde, sei darin ein Verweis auf einen Grundsatz der Statistik selbst zu sehen. Damit Daten aus der Vergangenheit für die Prognose herangezogen werden können, muss jener Sachverhalt, aus dem die Erfahrungswerte stammen, mit jenem für den die Schätzung erforderlich ist, gleichartig sein. Daraus lasse sich schließen, dass den Anforderungen des § 201 Abs 2 Z 7 zweiter Satz dann entsprochen wird, wenn bei der Schätzung den allgemein anerkannten Grundsätzen der ordnungsmäßigen Statistik gefolgt wird.⁹⁹ Meines Erachtens liegt die Problematik des § 201 Abs 2 Z 7 UGB in der Schätzung einmalig auftretender Sachverhalte oder in der Schätzung von großen Bewertungskomplexen, die zeitlichen Änderungen unterworfen sind.¹⁰⁰ Da hierfür typischerweise eben gerade keine statistischen Erfahrungswerte herangezogen werden können, müssen alternative Schätzungsmethoden herangezogen werden, um das wahrscheinlichste Ergebnis zu bestimmen. Dies eröffnet die Möglichkeit die Schätzung auf Basis subjektiver Erwartungshaltungen zu beeinflussen. Die dem Unternehmer hierbei zur Verfügung stehenden Ermessensspielräume haben mitunter aufgrund der Streichung von Wahlrechten in der UGB-Bilanz an Bedeutung gewonnen.¹⁰¹

Das Erfordernis von Schätzungen in der Bilanz sieht die Bilanz-Richtlinie im Vorliegen von Ungewissheiten, die mit der Geschäftstätigkeit einhergehen.¹⁰² Bestimmte Positionen in der Bilanz können demnach nicht präzise dargestellt werden, sondern bedürfen zu ihrer Berücksichtigung und Bewertung gerade einer Schätzung. Sie sind ein wesentlicher Bestandteil

⁹⁸ *Konezny* in *U. Torggler*, UGB³ § 201 Rz 54 ff; *Urnik/Urtz/Rohn/Steinhauser* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II³ § 201 Rz 72/1 ff.

⁹⁹ *Hirschler/Geweßler* in *Hirschler*, Bilanzrecht I² § 201 Rz 204.

¹⁰⁰ Vgl *Urnik/Urtz/Rohn/Steinhauser* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II³ § 201 Rz 72/2.

¹⁰¹ *Urnik/Urtz/Rohn/Steinhauser* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II³ § 201 Rz 72/2.

¹⁰² RL 2013/34 ABl L 2013/182, 22.

der Aufstellung von Jahresabschlüssen und betreffen insbesondere Rückstellungen, weil diese naturgemäß unsicherer sind als die meisten anderen Bilanzposten. Zu berücksichtigen ist der Grundsatz der verlässlichen Schätzung auch, wenn die Ermittlung eines Wertes „auch“ auf Basis einer Schätzung möglich ist, nicht wie es der Gesetzeswortlaut vorsieht nur dann, wenn ein Wert „nur“ auf Grundlage einer Schätzung ermittelt werden kann.¹⁰³ Bei der Rückstellungsbewertung ist zum einen die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme und zum anderen der Erfüllungsbetrag, also der zu erwartende Aufwand, bestmöglich zu schätzen.¹⁰⁴

2.3. Anwendungsbereich von Pauschalrückstellungen

2.3.1. Allgemeines

Unternehmensrechtlich sind Rückstellungen gemäß § 198 Abs 8 Z 2 UGB verpflichtend für ungewisse Verbindlichkeiten und drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden, sofern diese zum Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher sind, ihre Höhe und der Zeitpunkt des Eintritts aber ungewiss ist. Aufwandsrückstellungen hingegen können gemäß § 198 Abs 8 Z 3 UGB wahlweise gebildet werden, sofern es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht. Wie oben bereits ausführlich behandelt, dürfen Pauschalrückstellungen gebildet werden, wenn eine Einzelbewertung entweder nicht möglich oder wirtschaftlich nicht sinnvoll ist und es sich um gleichartige Risiken handelt, denen eine Vielzahl and Tatbeständen zu Grunde liegen. Da das UGB nichts Gegenteiliges normiert, ist die pauschale Rückstellungsbildung grundsätzlich für alle drei genannten Formen der Rückstellungen möglich.¹⁰⁵ Es gilt allerdings im Weiteren näher zu untersuchen, ob dies überhaupt für alle drei Arten von Rückstellungen sinnvoll beziehungsweise überhaupt möglich ist.

¹⁰³ Hirschler/Geweßler in Hirschler, Bilanzrecht I² § 201 Rz 205; Urnik/Urtz/Rohn/Steinhauser in Straube/Ratka/Rauter, UGB II³ § 201 Rz 72/2.

¹⁰⁴ Urnik/Urtz/Rohn/Steinhauser in Straube/Ratka/Rauter, UGB II³ § 201 Rz 72/1 ff.

¹⁰⁵ Fritz-Schmied/Steinhauser, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2022, 117 (119 f).

2.3.2. Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten

Der Hauptanwendungsbereich der Pauschalrückstellungen ist zweifelsohne die Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen.¹⁰⁶ Dem Vollständigkeitsgebot des § 196 Abs 1 UGB nach sind unter anderem sämtliche Verbindlichkeiten und Rückstellungen anzusetzen, wobei das Gesetz keine Definition für Verbindlichkeiten enthält. Der herrschenden Meinung nach sind nicht nur Verbindlichkeiten im rechtlichen Sinn, sondern auch nicht einklagbare Verbindlichkeiten davon umfasst.¹⁰⁷ Hierbei handelt es sich mitunter um verjährte Verbindlichkeiten, sofern deren Erfüllung aus wirtschaftlichen Gründen nicht verweigert werden kann. Als Beispiel sei an dieser Stelle die Geltendmachung einer verjährten Forderung durch einen wichtigen Lieferanten genannt. Sofern die Verbindlichkeit nicht mit einer wirtschaftlichen Belastung verbunden ist, ist eine Passivierung ausgeschlossen. Ist die Inanspruchnahme entweder der Höhe oder dem Grunde nach ungewiss, aber wahrscheinlich, ist eine Rückstellung für eine ungewisse Verbindlichkeit zu bilden.¹⁰⁸

Rückstellungen werden für zukünftige Zahlungen gebildet, deren Aufwendungen aber bereits im zu bilanzierenden Geschäftsjahr oder dem diesem vorangegangenen Geschäftsjahr liegen. Demgegenüber liegen den passiven Rechnungsabgrenzungsposten Zahlungseingänge vor dem Bilanzstichtag zugrunde, die erst nach diesem zu Erträgen führen. Rückstellungen sind nur zu bilanzieren, wenn der potenzielle Schuldner die Erfüllung der ungewissen Verbindlichkeit aus gesetzlichen, vertraglichen oder wirtschaftlichen Gründen nicht verweigern kann. Auch Rückstellungen sind bereits in jener Periode, in der sie wirtschaftlich verursacht wurden zu passivieren, selbst wenn sie rechtlich erst in einem späteren Wirtschaftsjahr entstehen.¹⁰⁹ Wenn die rechtliche Entstehung der wirtschaftlichen Verursachen vorgelagert ist, ist eine Abwägung zwischen der periodengerechten Erfassung und dem Grundsatz der Vorsicht vorzunehmen, während die wirtschaftliche Verursachung von Aufwendungen mithilfe des Vorsichtsbeziehungsweise Realisationsprinzips des § 201 Abs 2 Z 4 UGB ermittelt wird.¹¹⁰ Danach sind in einer Periode all jene Aufwendungen zu berücksichtigen, die mit den Erträgen derselben im

¹⁰⁶ Fritz-Schmied/Steinhauser, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2022, 117 (120).

¹⁰⁷ Fritz-Schmied/Schuschnig in Hirschler, Bilanzrecht² § 196 Abs 1 Rz 6; Konezny in Hirschler, Bilanzrecht² § 198 Abs 8 Rz 127 f.

¹⁰⁸ Konezny in Hirschler, Bilanzrecht² § 198 Abs 8 Rz 156.

¹⁰⁹ Fritz-Schmied/Schuschnig in Hirschler, Bilanzrecht² § 196 Abs 1 Rz 6 f; Konezny in Hirschler, Bilanzrecht² § 198 Abs 8 Rz 132 ff.

¹¹⁰ Fritz-Schmied/Schuschnig in Hirschler, Bilanzrecht² § 196 Abs 1 Rz 6 f.

Zusammenhang stehen. Dies gilt auch dann, wenn die Aufwendungen in dem Grunde oder der Höhe nach ungewiss sind. Diesfalls ist in Form von Rückstellungen Vorsorge zu treffen.¹¹¹

Die Pauschalrückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten unterscheiden sich von den Einzelrückstellungen dadurch, dass ihnen viele potenzielle Verpflichtungen zugrunde liegen, die als Bewertungseinheit betrachtet die zukünftige Inanspruchnahme wahrscheinlich machen. Pauschale Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten kommen sowohl für gesetzliche als auch für vertragliche Verpflichtungen in Betracht. Bei gesetzlichen Verpflichtungen handelt es sich in der Regel um Rückstellungen für Gewährleistungen, Produkthaftungen, verschuldensabhängige Schadenersatzleistungen oder Umwelthaftungen. Rückstellungen für vertragliche Verpflichtungen kommen primär für freiwillig vertraglich übernommene Garantien in Betracht. Allerdings besteht grundsätzlich auch die Möglichkeit, Pauschalrückstellungen für Kulenzen zu bilden, deren Grund nicht in einer vertraglichen oder gesetzlichen Verpflichtung, sondern im freiwilligen Entgegenkommen des Unternehmens liegt. Verpflichtungen können nur bei der Bildung pauschaler Rückstellungen berücksichtigt werden, wenn Erfahrungswerte aus der Vergangenheit eine Inanspruchnahme wahrscheinlich machen. Außerdem darf für die potenziellen Verbindlichkeiten keine Geltendmachung des Anspruchs durch den Gläubiger unmittelbar bevorstehend. In diesem Fall ist, ebenso wie bei bereits erfolgter Geltendmachung, eine Einzelrückstellung zu bilden, weil sich der zugrundeliegende Sachverhalt bereits entsprechend konkretisiert hat.¹¹²

2.3.3. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (Drohverlustrückstellungen)

Zur Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften kommt es grundsätzlich, wenn der Wert der Gegenleistung des bilanzierenden Unternehmens unter seiner eigenen Leistungsverpflichtung liegt. Sodann ist die Drohverlustrückstellungen in der Höhe der Differenz der beiden Leistungen zu bilden. Solange sich Anspruch und Verbindlichkeit in gleicher Höhe gegenüberstehen, beziehungsweise im Schwebezustand die widerlegbare Vermutung darüber besteht, kommt ihre Bildung aufgrund des

¹¹¹ Fritz-Schmied/Steinhauser, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2022, 117 (120 f).

¹¹² Fritz-Schmied/Steinhauser, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2022, 117 (120 f).

Passivierungsverbots nicht in Betracht.¹¹³ Die Notwendigkeit für die Bildung von Drohverlustrückstellungen liegt im Unterschied zu den Verbindlichkeitsrückstellungen im Imparitätsprinzip. Danach sind Verluste vor ihrer Realisierung zu bilanzieren, wenn sie bereits verursacht wurden, wobei die Gründe hierfür zum einen darin liegen Gläubiger zu schützen und zum anderen zukünftige Bilanzen von vorhersehbaren Verlusten der Vergangenheit freizuhalten. Da Verlustrückstellungen künftigen Aufwand und Verbindlichkeitsrückstellungen vergangenen Aufwand darstellen, schließen sie einander aus. Bis zur Erfüllung des schwebenden Rechtsgeschäfts kommt die Verlustrückstellung, danach die Verbindlichkeitsrückstellung zum Einsatz.¹¹⁴ Wie dem Namen der Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu entnehmen ist, liegt der Rückstellungsbildung ein solches zugrunde. Es handelt sich hierbei um ein Geschäft, das auf gegenseitigen Leistungsaustausch gerichtet und zumindest in seinen Hauptpflichten noch nicht erfüllt ist. In der Regel handelt es sich um einen zweiseitig verpflichtenden Vertrag. Bei einseitigen Verpflichtungen handelt es sich nicht um schwebende Geschäfte; für diese kann allenfalls die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung erforderlich sein. Die Voraussetzungen zur Bildung einer Drohverlustrückstellung werden auch von verlustbringenden Geschäften erfüllt, die der Unternehmer bewusst eingeht. Hierzu kommt es insbesondere, wenn er sich aus dem Geschäft einen Vorteil erwartet. Diese Vorteile sind bei der Bilanzierung der Verlustrückstellung nur dann zu berücksichtigen, wenn die Voraussetzungen für eine Bewertungseinheit (Kompensation Vor- und Nachteil) erfüllt sind.¹¹⁵ Bei schwebenden Geschäften ist aufgrund des Einzelbewertungsgrundsatzes auf die kleinste einzeln ermittelbare Einheit abzustellen, drohende Verluste sind den einzelnen schwebenden Rechtsgeschäften zuzuordnen. Ebenso ist auf das Austauschverhältnis abzustellen, das alle miteinander zusammenhängenden Vor- und Nachteile des Geschäfts zusammenfasst.¹¹⁶

Es kann nunmehr dazu kommen, dass eine ausreichend große Anzahl von gleichartigen schwebenden Geschäften die Bildung einer pauschaler Drohverlustrückstellung ermöglicht, sofern Erfahrungswerte einen Verlust aus einem Teil der schwebenden Geschäfte erwarten lassen.¹¹⁷ Meines Erachtens ist dem im Ansatz zwar zu folgen, wobei sich allerdings kein

¹¹³ Konezny in Hirschler, Bilanzrecht² § 198 Abs 8 Rz 141.

¹¹⁴ Konezny in Hirschler, Bilanzrecht² § 198 Abs 8 Rz 142 ff.

¹¹⁵ Konezny in Hirschler, Bilanzrecht² § 198 Abs 8 Rz 148.

¹¹⁶ Konezny in Hirschler, Bilanzrecht² § 198 Abs 8 Rz 148; Fritz-Schmied/Steinhauser, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2022, 117 (120 f).

¹¹⁷ Vgl Schubert in Beck'scher Bilanz-Kommentar¹³, 2022 § 253 Rn 147.

Anwendungsbereich für pauschale Drohverlustrückstellungen finden lässt: Zum einen müssen die drohenden Verluste aus schwebenden Geschäften für die Bildung einer Verlustrückstellung bereits verursacht und den einzelnen schwebenden Geschäften zuordenbar sein. Zum anderen verlangt die etwaige Saldierung ein Abstellen auf den konkreten Einzelfall. Aus diesen Voraussetzungen ergibt sich nunmehr aber eine derartige Konkretisierung der zugrundeliegenden Verpflichtungen, die eine Einzelrückstellung ermöglichen; dies wiederum schließt die Bildung von Pauschalrückstellungen aus.¹¹⁸ Denn solange die Bildung von Einzelrückstellungen weder faktisch unmöglich noch aufgrund hoher Kosten wirtschaftlich untunlich ist, ist die Bildung von Pauschalrückstellungen unzulässig. Für die Ermittlung der verlustbringenden Differenz zwischen Leistung und Gegenleistung ist meines Erachtens (fast) immer eine Konkretisierung erforderlich, die durch Erfahrungswerte nicht erreicht werden kann.¹¹⁹

2.3.4. Aufwandsrückstellungen

Gemäß § 198 Abs 8 Z 2 UGB dürfen Rückstellungen *„außerdem 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.“*¹²⁰ Aufwandsrückstellungen werden nach herrschender Ansicht nicht für Verpflichtungen Dritten gegenüber, sondern vielmehr gegen sich selbst („Innenverpflichtung“) als Vorsorge für konkrete Aufwendungen gebildet, die bereits spätestens dem zu bilanzierenden Wirtschaftsjahr zuzuordnen sind. Es handelt sich also um Aufwand, der im Bilanzjahr verursacht, aber nicht getätigt wurde und nicht aus einer Verbindlichkeit gegenüber Dritten resultiert.¹²¹

¹¹⁸ Fritz-Schmied/Steinhauser, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2022, 117 (121); Konezny in Hirschler, Bilanzrecht² § 198 Abs 8 Rz 148.

¹¹⁹ Vgl auch Fritz-Schmied/Steinhauser, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2022, 117 (121).

¹²⁰ § 198 Abs 8 Z 2 UGB.

¹²¹ Konezny in Hirschler, Bilanzrecht² § 198 Abs 8 Rz 164; Nowotny in Straube/Ratka/Rauter, UGB II³ § 198 Rz 155.

Grundsätzlich hat der Unternehmer ein Wahlrecht zur Bildung von Aufwandsrückstellungen, verpflichtet ist er hierzu lediglich, wenn die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung es verlangen, wobei dieses zweckmäßig und nicht willkürlich auszuüben ist. Aufwandsrückstellungen dürfen nur gebildet werden, wenn feststeht, warum und wofür sie gebildet wurden. Das Erfordernis der genauen Umschreibung und Zuordnung gilt ganz allgemein für alle Rückstellungsarten.¹²² Für die Aufwandsrückstellungen kommt dem Erfordernis der genauen Zuordnung aber besondere Bedeutung zu, was sich in der ausdrücklichen gesetzlichen Erwähnung in § 198 Abs 8 Z 2 UGB widerspiegelt.¹²³ Aufwandsrückstellungen ermöglichen keine allgemeine Risikovorsorge, sondern sie müssen sich vielmehr auf einen konkreten Sachverhalt beziehen. Dies ergibt sich aus der Nähe zum Eigenkapital, weil Rücklagen bereits der allgemeinen Vorsorge dienen, ist die Passivierungsvoraussetzung für Aufwandsrückstellungen eng auszulegen.¹²⁴ Es ist für die Bildung von Aufwandsrückstellungen allerdings irrelevant, ob die rückgestellten Aufwendungen notwendig sind, es muss nur ihr Zweck und das Objekt, für das sie gebildet werden, feststehen. Außerdem muss sie einem vergangenen Ereignis und einer zukünftigen Handlung zuordenbar sein. Prominente Beispiele für Aufwandsrückstellungen sind solche für Instandhaltungsaufwand oder Großreparaturen.¹²⁵ Diese erfüllen die genannten Kriterien beispielsweise, wenn vom Hersteller empfohlene Wartungspläne einmalig nicht eingehalten werden und das Service einer Maschine dadurch nicht bereits im Geschäftsjahr, sondern erst im darauffolgenden Jahr durchgeführt wird.¹²⁶

Die Bildung von Aufwandsrückstellungen ist einerseits durch das Erfordernis der genauen Beschreibung des Objekts, auf das sie sich bezieht und andererseits durch den festzustellenden Zweck, warum sie gebildet wird, restriktiv zu sehen. Daraus kann aber meines Erachtens nicht auf ein generelles Verbot der pauschalen Bildung von Aufwandsrückstellungen geschlossen werden. Denn sofern entsprechend qualitativ konkretisierbare Aufwendungen aus gleichartigen Innenverpflichtungen vorliegen, können diese die Voraussetzungen für die Bildung einer

¹²² Konezny in Hirschler, Bilanzrecht² § 198 Abs 8 Rz 166 f; Nowotny in Straube/Ratka/Rauter, UGB II³ § 198 Rz 156.

¹²³ § 198 Abs 8 Z 2 UGB der wie folgt lautet: „Rückstellungen dürfen außerdem für ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen gebildet werden [...]“; Vgl auch Nowotny in Straube/Ratka/Rauter, UGB II³ § 198 Rz 158.

¹²⁴ Konezny in Hirschler, Bilanzrecht² § 198 Abs 8 Rz 165; Nowotny in Straube/Ratka/Rauter, UGB II³ § 198 Rz 155.

¹²⁵ Konezny in Hirschler, Bilanzrecht² § 198 Abs 8 Rz 167 f.

¹²⁶ Konezny in Hirschler, Bilanzrecht² § 198 Abs 8 Rz 163 ff; Nowotny in Straube/Ratka/Rauter, UGB II³ § 198 Rz 158 f.

Pauschalrückstellung erfüllen. Ebenso wie die Drohverlustrückstellungen scheitern allerdings die pauschalen Aufwandsrückstellungen am eingeschränkten beziehungsweise fehlenden Anwendungsbereich.¹²⁷ Die genannten Paradebeispiele Instandsetzungsaufwendungen und Großreparaturen können selbst bei Vorliegen der erforderlichen Anzahl an Aufwendungen einzeln gebildet werden, dies insbesondere aufgrund vorliegender Erfahrungswerte, die für die Pauschalrückstellung erforderlich wären. Werden die betroffenen Maschinen regelmäßig serviciert oder gewartet, liegen für jede einzelne Erfahrungswerte vor, die die faktische Unmöglichkeit oder wirtschaftliche Untunlichkeit der Bildung einer Einzelrückstellung ausschließen.¹²⁸ Einen anderen Anwendungsbereich hätte die freiwillige Verpflichtung des Unternehmens nach außen zu einer bestimmten Handlung darstellen können. Beispielsweise die Gewährung von freiwilligen Kulanzen, weil es hierzu keine entsprechende Außenverpflichtung gibt. Entspricht dies aber der dauerhaften Übung, die die Bildung einer entsprechenden Rückstellung erst ermöglicht, geht die herrschende Auffassung, wie oben bereits angesprochen, davon aus, dass hierfür eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden ist, denn die dauerhafte freiwillige Übung wird einem faktischen Zwang gleichgesetzt.¹²⁹

2.3.5. Zwischenfazit

Auch wenn die Bildung anderer als im Gesetz vorgesehener Rückstellung unzulässig ist und damit Pauschalrückstellungen grundsätzlich sowohl für Verbindlichkeits- Drohverlust und Aufwandsrückstellungen zulässig sind, lässt sich bei näherer Analyse der einzelnen Rückstellungsarten der Anwendungsbereich von Pauschalrückstellungen im Unternehmensrecht auf Verbindlichkeitsrückstellungen beschränken.

¹²⁷ Fritz-Schmied/Steinhauser, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2022, 117 (122).

¹²⁸ Vgl. Fritz-Schmied/Steinhauser, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2022, 117 (122).

¹²⁹ Fritz-Schmied/Steinhauser, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2022, 117 (122).

2.4. Wertansatz pauschaler Rückstellungen im UGB

2.4.1. Bildung und Bewertung von Pauschalrückstellungen in der UGB-Bilanz

Jegliche Rückstellungen sind gemäß § 211 Abs 1 UGB stets mit ihrem bestmöglich zu schätzenden Erfüllungsbetrag anzusetzen, somit mit jenem Betrag, der in Zukunft erforderlich sein wird, um die Ausgaben zu decken, wobei sich die Ungewissheit dem Grunde nach der überwiegenden Auffassung nach nur auf den Bilanzansatz selbst erstreckt und hat keine Relevanz für die Höhe der Bewertung hat.¹³⁰ Das Erfordernis der bestmöglichen Schätzung ergibt sich aus der Ungewissheit von Rückstellungen, entweder dem Grunde oder der Höhe nach. Hierfür ist auf den oben in 2.2. bereits ausführlich behandelten § 201 Abs 2 Z 7 UGB, zum Grundsatz der verlässlichen Schätzung zurückzugreifen, wonach Schätzungen auf einer umsichtigen Beurteilung und bei deren Vorliegen unter Berücksichtigung statistisch ermittelbarer Erfahrungswerte zu beruhen haben. Insbesondere für Pauschalrückstellungen ist die bestmögliche Schätzung und die Nachvollziehbarkeit der Bewertung von großer Bedeutung.¹³¹

Als Bezugsgröße werden für die zu schätzenden Aufwendungen bei Produkthaftungen, Garantien oder Gewährleistungen in der Regel die mit den risikobehafteten Geschäften erzielten Umsätze herangezogen. Wurden für bestimmte Umsätze bis zum Bilanzstichtag bereits Ansprüche gegenüber dem Unternehmer geltend gemacht, sind diese aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden, weil diese Verpflichtungen bereits hinreichend konkretisiert sind und deshalb einer Pauschalrückstellung nicht zugänglich sind. Hierfür sind vielmehr Einzelrückstellungen zu bilden. Ebenso ist meines Erachtens vorzugehen, wenn die Ansprüche nach dem Bilanzstichtag, also während des werterhellenden Zeitraums, geltend gemacht werden, sofern der Umsatz im Bilanzjahr bereits realisiert wurde. Als Bezugsgröße für die Pauschalrückstellung bleiben jene Umsätze übrig, für die nach dem werterhellenden Zeitraum noch keine Ansprüche geltend gemacht wurden. Ein Umsatz kann somit nur einmal

¹³⁰ Konezny in Hirschler, Bilanzrecht² § 211 Rz 42.

¹³¹ Fritz-Schmied/Steinhauser, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2022, 117 (123).

für die Bildung einer bestimmten Rückstellung herangezogen werden, entweder für eine Einzelrückstellung oder eine Pauschalrückstellung. Es besteht aber die Option einen Umsatz aufgrund bereits geltend gemachten Anspruchs auf Gewährleistung für der Bildung der Einzelrückstellung heranzuziehen und gleichzeitig den gleichen Umsatz bei der Bildung von pauschalen Kulanzrückstellung zu berücksichtigen, weil es sich hierbei um zwei unterschiedliche Verpflichtungen handelt.¹³² Gleiches gilt somit auch für das Zusammenspiel von Gewährleistung und Produkthaftungen oder vertraglichen Garantien. Bei der Ermittlung der Bezugsgrößen können die Umsätze nach Produkten, aber auch nach Fertigungsverfahren, Fertigungsstandort und Ort des Abnehmers differenziert werden und so zu einer unterschiedlichen Risikostruktur führen.¹³³

Abgesehen von den Umsätzen können auch die verkauften Stück als Bezugsgröße herangezogen werden. Dies kann erforderlich sein, wenn die Umsätze aufgrund unterschiedlicher regionaler Preisniveaus nicht tauglich erscheinen oder auf die verschiedenen Aufwendungen, für die durch die Rückstellung vorgesorgt wird, abgestellt werden soll.¹³⁴ Meines Erachtens lassen sich die regionalen Preisunterschiede aber besser durch die Bildung einzelner Pauschalrückstellungen für die jeweiligen Regionen mit abweichender Preisgestaltung berücksichtigen. Freilich sind auch bei Verwendung anderer Bezugsgrößen jene Teile nicht in die Ermittlung der Pauschalrückstellung einzubeziehen, für die bereits konkrete Ansprüche geltend gemacht wurden.¹³⁵

Wie bereits ausgeführt werden durch die Pauschalrückstellungen trotz Zuhilfenahme des Umsatzes zur Berechnung die Aufwendungen rückgestellt, mit deren Inanspruchnahme das Unternehmen künftig zu rechnen hat. Hierbei handelt es sich in der Regel um Reparaturen, Austausch oder Kaufpreisminderungen für Gewährleistungen und Garantien oder um Schadenersatzleistungen bei Produkthaftungsansprüchen. Hat das Unternehmen im Falle der Inanspruchnahme durch seine Abnehmer seinerseits gleichlautende oder entsprechende Ansprüche gegenüber seinen Lieferanten oder Versicherungsansprüche, wirken diese mindernd auf die Höhe der Pauschalrückstellung.¹³⁶ Da es sich um bei den rückzustellenden Aufwendungen um solche handelt, die in der *Zukunft* zu Zahlungsverpflichtungen führen, sind

¹³² Fritz-Schmied/Steinhauser, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2022, 117 (123).

¹³³ Fritz-Schmied/Steinhauser, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2022, 117 (123 f).

¹³⁴ Fritz-Schmied/Steinhauser, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2022, 117 (124).

¹³⁵ Fritz-Schmied/Steinhauser, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2022, 117 (124).

¹³⁶ Fritz-Schmied/Steinhauser, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2022, 117 (124).

auch künftige bis zum geschätzten Erfüllungszeitpunkt auftretende Kosten- und Preissteigerungen zu berücksichtigen. Dies wurde vom Gesetzgeber mit der Änderung des § 211 UGB durch das RÄG 2014 klargestellt.¹³⁷ Zur Ermittlung der Preis- und Kostenänderung ist auf zuerst auf unternehmens- beziehungsweise branchenspezifische Daten abzustellen. Sind derartige Daten nicht vorhanden und ist eine Ermittlung auch nicht wirtschaftlich vertretbar, dürfen externe Quellen wie zB für die Inflationsprognose herangezogen werden. Unter anderem kann auch das aktuelle Inflationsziel der Europäischen Zentralbank als Datenquelle verwendet werden. Aus dem Stichtagsprinzip ergibt sich allerdings eine Einschränkung auf Preis- und Kostensteigerungen, die am Bilanzstichtag bereits absehbar waren.¹³⁸ Bei der Bewertung von Rückstellungen für Sach- und Dienstleistungen gilt zu berücksichtigen, ob diese zu Vollkosten oder variablen Kosten zu bewerten sind. In der Literatur gibt es Meinungen, die eine Bewertung zu variablen Kosten und zu Vollkosten vertreten, aber es gibt auch Stimmen die für ein Wahlrecht eintreten,¹³⁹ wobei die Bewertung zu Vollkosten bevorzugt wird.¹⁴⁰ Die verpflichtende Berücksichtigung von fixen Kosten erachtet *Konezny* lediglich dann für erforderlich, wenn das Geschäft die Annahme von anderen Aufträge verhindert.¹⁴¹ Das Wahlrecht zwischen variablen Kosten und Vollkosten wird mit dem bis zum RÄG 2014 in § 203 Abs 3 UGB idF vor dem RÄG 2014 normierte aktivseitigen Wahlrecht bezüglich Aktivierung der Gemeinkosten als Herstellungskosten begründet. Meines Erachtens sind bei der Bewertung von Rückstellungen für Sach- und Dienstleistungen die Vollkosten heranzuziehen. Abgesehen von der Beseitigung des aktivseitigen Wahlrechts im UGB überzeugt das Wahlrecht zum Ansatz zu variablen Kosten oder Vollkosten aufgrund des Vorsichtsprinzips nicht. Aktivseitig führt es zu einem eher niedrigen Ansatz, weshalb der Ansatz der variablen, statt der Vollkosten nachvollziehbar ist. Auf der Passivseite verlangt das Vorsichtsprinzip aber einen höheren Ansatz der Verbindlichkeit beziehungsweise Rückstellung. Geht man nun von der Möglichkeit des Ansatzes zu den variablen Kosten aus, widerspricht dies meines Erachtens dem Vorsichtsprinzip, weil die Rückstellung zu niedrig bewertet werden würde, zumal es darum geht, den Erfüllungsbetrag unter Berücksichtigung des

¹³⁷ *Fritz-Schmied/Steinhauser*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2022, 117 (125).

¹³⁸ *Kampitsch* in *Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied*, Bilanzposten-Kommentar¹, PP B.4. Rz 104; *Fritz-Schmied/Steinhauser*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2022, 117 (125).

¹³⁹ Für ein Wahlrecht *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch⁵, Kapitel M Rn 293.

¹⁴⁰ Vgl *Mayr*, Rückstellungen, 261; *Tiedchen* in *Dicken et al*, OGK HGB § 253 Rn 37.

¹⁴¹ *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht² § 211 Rz 41 f.

Vorsichtsprinzip, dh zum Schutz der Gläubiger, in voller Höhe – also in der für die gänzliche Erfüllung der Verpflichtung erforderlichen Höhe – anzusetzen.¹⁴²

Die erläuterten Komponenten, die für die Rückstellungshöhe relevant sind, werden nicht auf Einzelfälle, sondern auf die Bewertungseinheit geschätzt. Es werden die aus der Vergangenheit stammenden Erfahrungswerte herangezogen, die mit der zu bewertenden Einheit hinsichtlich Risiko und Verpflichtung vergleichbar sind. Die Daten für die statistische Herleitung sollen aus unternehmensspezifischen Vorgängen stammen. Für Pauschalrückstellungen in der Massenproduktion gibt es im Optimalfall bereits Erfahrungswerte für die gleiche Produktreihe aus der Vergangenheit. Falls keine ausreichende Anzahl an Vergleichsfällen vorhanden ist, um eine statistische Prognose aufzustellen, kann auf unternehmensexterne Daten, unter Umständen zur Ergänzung der internen Daten, zurückgegriffen werden. Diese externen Daten können von Interessensverbänden oder Versicherungen stammen. Aus diesen Daten wird unter Heranziehung der Grundsätze ordnungsmäßiger Statistik auf die Höhe der Ausgaben geschlossen für die mittels Pauschalrückstellung vorgesorgt wird.¹⁴³

Wird nun der Umsatz als Bezugsgröße gewählt, wird der prognostizierte Aufwand anhand eines prozentuellen Pauschalsatzes ermittelt. Es werden die Umsätze der Vergangenheit in Relation zu den Ausgaben, die von diesen verursacht wurden, gestellt. Der ermittelte Faktor wird auf den risikobehafteten Umsatz des Bilanzjahres angewendet. Es können allerdings Änderungen des ermittelten Prozentsatzes erforderlich sein. Hierzu kommt es mitunter, wenn es zu gesetzlichen oder vertraglichen Änderungen oder zu solchen in der Rechtsprechung kam. Ebenso sind Änderungen im Unternehmen, sei es in der Qualitätssicherung oder im Produktionsprozess an sich, oder aufgrund geänderter Kosten- oder Preisstrukturen relevant. Je nachdem in welche Richtung die Änderungen gingen, kommt es zu einem Zuschlag oder einem Abschlag beim Pauschalsatz.¹⁴⁴ Schlussendlich wird der ermittelte Prozentsatz mit dem Umsatz des laufenden Jahres multipliziert, um so die Höhe der Pauschalrückstellung zu ermitteln.

Entsprechendes gilt auf für die Variante der abgesetzten Stückzahl als Bezugsgröße. Allerdings werden hier die Wahrscheinlichkeiten der Inanspruchnahme aufgrund verschiedener Ansprüche ermittelt. Für Gewährleistungsansprüche wird segmentiert, in welchen Fällen es zu

¹⁴² Mayr, Rückstellungen, 261 f.

¹⁴³ Fritz-Schmied/Steinhauser, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2022, 117 (125 f).

¹⁴⁴ Fritz-Schmied/Steinhauser, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2022, 117 (126).

Verbesserung, Kaufpreisminderung und Austausch kam. Die so ermittelten Werte für Ausgaben, die durch in der Vergangenheit abgesetzte Stück verursacht wurden, werden auf die im Geschäftsjahr abgesetzten und risikobehafteten Stück umgelegt.¹⁴⁵ Wie oben in 2.2. bereits erwähnt, handelt es sich bei einer umsichtigen Beurteilung gemäß § 201 Abs 2 Z 7 UGB nicht zwingend um eine Ermittlung auf Basis statistischer Daten. Vielmehr normiert Z 7, dass die Einhaltung der allgemein anerkannten Grundsätze ordnungsmäßiger Statistik mit einer Erfüllung der Voraussetzung des § 201 Abs 2 Z 7 zweiter Satz UGB einhergeht.¹⁴⁶ Die erforderliche umsichtige Beurteilung lässt sich somit meines Erachtens auch durch andere Methoden als die Herleitung aufgrund statistischer Grundsätze erreichen.

Die gebildeten Pauschalrückstellungen dienen der Vorsorge von Ausgaben, die wahrscheinlich in einer bestimmten Periode anfallen werden. Kommt es tatsächlich zu einer entsprechenden Verwendung durch Inanspruchnahme, wird die Rückstellung theoretisch erfolgsneutral aufgelöst. Für den Fall des Nichteintritts der Verpflichtung wird sie erfolgswirksam aufgelöst. Ein erfolgsneutraler Verbrauch von Pauschalrückstellungen ist aber in der Regel nicht möglich, weil durch die Inanspruchnahme eine Vielzahl von verschiedenen Aufwendungen anfallen, beispielsweise die Personalkosten für die vorzunehmende Reparatur und der Materialaufwand der Teile, die für diese eingesetzt werden. Deshalb ist es bei Pauschalrückstellungen zulässig diese jährlich, bei der Erstellung der Bilanz, anzupassen.¹⁴⁷ Hierfür wird jener Teil, der noch nicht verbrauchten Pauschalrückstellungen aus den Vorjahren um die neu dotierten Pauschalrückstellungen des Bilanzjahres erhöht. Es besteht umgekehrt auch die Möglichkeit einer Verminderung, wenn im Bilanzjahr mehr von der Pauschalrückstellung verbraucht wurde, als durch die Neudotierung hinzukommt. Allerdings besteht keine Erforderlichkeit für eine Auflösung, weil Pauschalrückstellungen, die auf statistischen Annahmen beruhen, in ihrer Höhe und Eintrittswahrscheinlichkeit sehr genau sind, weshalb eine Korrektur idR nicht notwendig ist.¹⁴⁸ Wenn die Verpflichtung, für die die Rückstellung gebildet wird, lediglich in dem dem Geschäftsjahr folgenden Jahr zu Ausgaben führt, beispielsweise aufgrund einer einjährigen Garantie auf Produkte, kommt es jährlich zu einem vollständigen Verbrauch und einer entsprechenden Neudotierung. Ist der Verpflichtungszeitraum, für den durch die

¹⁴⁵ Fritz-Schmied/Steinhauser, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2022, 117 (127).

¹⁴⁶ Hirschler/Geweßler in Hirschler, Bilanzrecht I² § 201 Rz 204.

¹⁴⁷ Fritz-Schmied/Steinhauser, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2022, 117 (127 f); Kampitsch in Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied, Bilanzposten-Kommentar¹, PP B.4. Rz 198.

¹⁴⁸ Fritz-Schmied/Steinhauser, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2022, 117 (127 f).

Rückstellung vorgesorgt wird, länger als ein Jahr, muss die Verteilung des Verbrauchs geschätzt werden.¹⁴⁹

Grundsätzlich besteht für Pauschalrückstellungen, die für einen Zeitraum von mehr als einem Jahr gebildet werden, auch die Möglichkeit, den der Bildung zu Grunde liegenden Pauschalsatz nach dem ersten Jahr anzupassen. Nach dem ersten Jahr sind in die Berechnung mit dem verminderten Pauschalsatz zum einen die Umsätze des zu bilanzierenden Jahres zu Gänze und zum anderen jene der Vorjahre, aber nur in ihrer noch risikobehafteten Höhe, miteinzubeziehen.¹⁵⁰

2.4.2. Abzinsung von Pauschalrückstellungen in der UGB-Bilanz

Gemäß § 211 Abs 2 UGB sind Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr mit einem marktüblichen Zinssatz abzuzinsen. Dies gilt aufgrund fehlender gesetzlicher Sondervorschriften gleichermaßen für Pauschalrückstellungen. Allerdings stößt die praktische Bewerkstelligung der Abzinsung aufgrund der unterschiedlichen Laufzeiten der im Rahmen einer Pauschalrückstellung zusammengefassten gleichartigen Verpflichtungen auf Schwierigkeiten. An dieser Stelle sei ein Vergleich mit Deutschland angestellt: Nach dem § 253 Abs 2 dHGB sind Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr ebenso wie nach UGB abzuzinsen, wobei hier für Pauschalrückstellungen die Vereinfachung des § 240 Abs 4 dHGB angewendet werden kann. Demnach kann auf die durchschnittliche Restlaufzeit der pauschalen Rückstellung abgestellt werden, um den Zinssatz und den Abzinsungszeitraum zu ermitteln.¹⁵¹ Die Problematik in Österreich ergibt sich aus der Fassung des § 209 Abs 2 UGB wonach nur „*Gleichartige Gegenstände des Finanzanlage- und des Vorratsvermögens, Wertpapiere [...] jeweils zu einer Gruppe zusammengefaßt und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden*“ können. Da im Gegensatz zu § 240 Abs 4 dHGB Schulden nicht erwähnt sind, sind diese nach der herrschenden Meinung in Österreich nicht erfasst.¹⁵² Folglich könnte die Vereinfachung in Österreich nicht angewendet

¹⁴⁹ Fritz-Schmied/Steinhauser, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2022, 117 (127 f).

¹⁵⁰ Fritz-Schmied/Steinhauser, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2022, 117 (127 f).

¹⁵¹ Schubert in Beck'scher Bilanz-Kommentar¹³, 2022 § 253 Rn 182.

¹⁵² Vgl Urnik/Urtz/Ketter/Büger in Straube/Ratka/Rauter, UGB II³ § 209 Rz 1.

werden. Beim Bewertungsvereinfachungsverfahren des § 209 UGB handelt es sich aber, ebenso wie bei der Bildung von Pauschalrückstellungen, um eine Durchbrechung des Einzelbewertungsgrundsatzes, weshalb eine der Vereinfachung des deutschen HGB entsprechende Regelung im österreichischen UGB wünschenswert gewesen wäre.¹⁵³ Abweichend hiervon wird eine Aufteilung in die einzelnen Perioden, in denen die Rückstellung verbraucht wird, als zulässig erachtet. Hierbei wird die Pauschalrückstellung in ihre Einzelteile mit jeweils unterschiedlichen Restlaufzeiten und Erfüllungsbeträgen unterteilt und mit dem auf die jeweiligen Teile entfallenden Zinssatz einzeln abgezinst, wobei es sich bei den einzelnen Perioden um ganze Jahre handelt. Diese Art der Abzinsung ist meines Erachtens insbesondere für Rückstellungen zulässig, bei denen mit einer Inanspruchnahme zu verschiedenen Zeitpunkten zu rechnen ist, wie dies auch bei Pauschalrückstellungen der Fall ist.¹⁵⁴

Als marktüblicher Zinssatz für die Abzinsung von Rückstellungen – wie auch Pauschalrückstellungen – ist in der Regel der von der deutschen Bundesbank bekanntgegebene Abzinsungszinssatz heranzuziehen. Grundsätzlich zulässig ist aber auch ein Abstellen auf den 3,5-prozentigen Zinssatz des § 9 Abs 5 EStG, allerdings ist die laufzeitunabhängige Übernahme des steuerlichen Zinssatzes als marktüblicher Zinssatz meiner Meinung nach nicht immer geeignet, die Vermögenslage des Unternehmens möglichst getreu darstellen.¹⁵⁵ Dies insbesondere deshalb, weil die erläuternden Beilagen keine Erklärung dazu enthalten, worauf dieser Zinssatz zurückzuführen ist.¹⁵⁶ Selbstverständlich lässt sich die Intention nachvollziehen, die Möglichkeit eines einheitlichen unternehmensrechtlichen und steuerlichen Zinssatzes anzubieten. Dies führt meines Erachtens aber zu einer gewissen umgekehrten Maßgeblichkeit, die es grundsätzlich zu vermeiden gilt. Zudem könnte die Verwendung des 3,5% Satzes mit den unternehmensrechtlichen GoB in einem Spannungsverhältnis stehen.¹⁵⁷

¹⁵³ Vgl. *Kampitsch* in *Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied*, Bilanzposten-Kommentar¹, PP B.4. Rz 123f.

¹⁵⁴ Vgl. *Kampitsch* in *Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied*, Bilanzposten-Kommentar¹, PP B.4. Rz 123f.

¹⁵⁵ ErläutRV 367 BlgNR 25. GP 50 f.

¹⁵⁶ *Dokalik/Hirschler*, RWZ 2020, 245 (252).

¹⁵⁷ *Titz* in *Bertl et al*, Reform der Rechnungslegung 187ff; *Mayr*, RdW 2015, 189 (191).

3. Pauschalrückstellungen im Steuerrecht

3.1. Rechtslage vor dem COVID-19-StMG

3.1.1. Verbot der Bildung von Pauschalrückstellungen seit StRefG 1993

Auch im Steuerrecht gilt korrespondierend zum UGB gemäß § 6 erster Satz EStG der Einzelbewertungsgrundsatz. Dennoch stand dieser der Bildung von Pauschalrückstellungen im Steuerrecht, ebenso wenig wie im Unternehmensrecht, nicht entgegen.¹⁵⁸ Das seit dem StRefG 1993 in Punkt 1.3.2. schon behandelte steuerliche Verbot von Pauschalrückstellungen ergab sich aus der zwingenden steuerlichen Vorschrift des § 9 Abs 3 EStG idF vor dem COVID-19-StMG. Die Regelung normierte ein ausdrückliches Verbot der pauschalen Bildung von Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen. Daraus ergab sich die ausschließliche Zulässigkeit von Einzelrückstellungen, für die gemäß § 9 Abs 3 zweiter Satz EStG idF vor dem COVID-19-StMG der Nachweis konkreter Umstände erforderlich war, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder Entstehen einer Verbindlichkeit oder eines Verlustes zu rechnen war. Es reichte also nicht aus, wenn die Inanspruchnahme lediglich möglich war, es musste mit größter Wahrscheinlichkeit mit ihr zu rechnen gewesen sein. Jedenfalls ausreichend war ein bereits geltend gemachter Anspruch, weil sich diesfalls die Umstände bereits hinreichend konkretisiert haben.¹⁵⁹ Die vom steuerlichen Verbot erfassten Pauschalrückstellungen basieren dem Grunde nach aber gerade nicht auf konkreten Einzelverpflichtungen, sondern bündeln anhand von Erfahrungswerten der Vergangenheit eine Vielzahl von gleichartigen Verpflichtungen ohne Bezugnahme auf einen konkreten Geschäftsfall. Unternehmensrechtlich vor dem COVID-19-StMG derart gebildete Pauschalrückstellungen waren also steuerlich nicht anerkannt, obwohl die späteren Verpflichtungen, für die mittels Pauschalrückstellung im UGB Vorsorge getragen wurde,

¹⁵⁸ *Fritz-Schmied/Steinhauser*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2022, 117 (131).

¹⁵⁹ *Fritz-Schmied/Steinhauser*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2022, 117 (132); EStR 2000 Rz 3315 f; VwGH 20.10.2010, 2007/13/0085.

steuerlich anerkannt waren. Es kam somit nur zu einer zeitlichen Verschiebung der unternehmensrechtlichen und steuerlichen Berücksichtigung der Aufwendung.¹⁶⁰

Allerdings war die Reichweite des Verbots gemäß § 9 Abs 3 EStG idF vor dem COVID-19-StMG zur steuerlichen Bildung von pauschalen Rückstellungen fraglich. Konkret fanden sich unterschiedliche Auffassungen darüber, ob es sich dabei nur um ein Verbot der Bildung von Pauschalrückstellungen dem Grunde nach handelte (pauschale Bildung dem Grunde nach) oder ob auch die pauschale Methodik der Rückstellungsbildung untersagt war (pauschale Berechnung der Höhe nach).¹⁶¹ Da der Gesetzestext diesbezüglich nicht eindeutig ist, ist auf die Gesetzesmaterialien zurückzugreifen. Nach den Materialien zum StRefG 1993 sollte die steuerliche Anerkennung von „Pauschalrückstellungen aller Art“ ausgeschlossen werden.¹⁶² Allerdings gibt auch dies keine endgültige Antwort. *Bertl/Gassner/Hirschler* etwa argumentierten für eine Zulässigkeit der pauschalen Bildung von Rückstellungen (und damit lediglich für ein Verbot der Bildung dem Grunde nach), weil § 14 EStG, damals wie heute, eine pauschale Methode zur Ermittlung von Einzelrückstellung für Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen vorsieht, weshalb ein Verbot der pauschalen Rückstellungsbildung bezogen auf die Bildungsmethode für Verbindlichkeitsrückstellungen nicht mit dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz vereinbar wäre.¹⁶³ Ebenso ging die Verwaltungspraxis von unzulässigen Pauschalrückstellungen dann aus, wenn sie dem Grunde nach auf der Basis von Erfahrungswerten gebildet wurden. Die steuerlich zulässigen Einzelrückstellungen durften allerdings pauschal *berechnet* werden.¹⁶⁴ Während die Bildung von pauschalen Rückstellungen auf den Bildungsgrund bezogen, aufgrund des § 9 Abs 3 EStG idF vor dem COVID-19-StMG untersagt war, war nach der herrschenden Auffassung die pauschale Bewertung von gleichartigen Einzelrückstellungen stets zulässig.¹⁶⁵

Das ergibt sich unter anderem aus der VwGH-Rechtsprechung¹⁶⁶ zur pauschalen Forderungswertberichtigung, wonach ein Kreditinstitut für die Berechnung einer Rückstellung

¹⁶⁰ *Fritz-Schmied/Steinhauser*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2022, 117 (132 f).

¹⁶¹ mwN *Titz*, Bilanzsteuerrecht, 170 f.

¹⁶² ErläutRV 1237 BlgNR 18. GP 50.

¹⁶³ *Bertl/Gassner/Hirschler*, ÖStZ 1998, 310 ff.

¹⁶⁴ *Titz*, Das Bilanzsteuerrecht in Gegenwart und Zukunft, 8.1.3.; EStR 2000 Rz 3319; Siehe hierzu auch die Beispiele in 2.3.2.

¹⁶⁵ Vgl *Zorn* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²² § 9 Tz 66 ff; *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel* Einkommensteuergesetz⁵⁸ § 9 Rz 39 f.

¹⁶⁶ VwGH 27.8.1998, 96/13/0165.

alle Kreditforderungen gegenüber Angehörigen der freien Berufe, abzüglich erfolgter Einzelwertberichtigungen und Durchlaufposten, herangezogen hat. Begründet wurde dies mit dem erhöhten Ausfallrisiko für Forderungen gegenüber Ärzten, weil diese die Hauptzielegruppe mit einem Anteil von mehr als 50% waren. Eine derartige Bildung von Forderungswertberichtigung lehnte der VwGH ab, weil der einheitlich gewählte Berichtigungssatz von 0,5 bis 1 % deshalb nicht gerechtfertigt war, zumal neben Forderungen gegenüber Ärzten auch solche gegenüber anderen freien Berufen berichtigt wurden. Außerdem bestünden selbst innerhalb der Gruppe der Ärzte große Unterschiede in der Risikostruktur. Ein einheitliches Ausfallrisiko für alle freien Berufe sei keinesfalls anzunehmen, weshalb die vorgenommene schätzungsweise Ermittlung der Wertberichtigung auszuschließen sei. Der VwGH sprach aus, dass eine Einzelwertberichtigung verschiedener Forderungen in gleichem Ausmaß im Wege einer Schätzung aber grundsätzlich möglich sei, wenn der Sachverhalt tatsächlich gleichartig sei. Hierbei handelt es sich meines Erachtens um die Beschreibung einer pauschalen Einzelwertberichtigung, weshalb die Aussage des VwGH wonach eine „*pauschale Form der Einzelwertberichtigung*“ [...] *aber einen Widerspruch in sich dar[stellt]*“¹⁶⁷ sprachlich nicht nachvollziehbar ist.¹⁶⁸

Überträgt man die Ausführungen des VwGH auf die Rückstellungen aus Gewährleistungsverpflichtungen oder Ansprüchen nach dem Produkthaftungsgesetz, so kann daraus der Schluss gezogen werden, dass diese auch während des Verbots von Pauschalrückstellungen nach § 9 Abs 3 erster Satz EStG idF vor COVID-19-StMG zulässig waren, dh sie standen einer Ermittlung im Wege einer Schätzung offen, sofern die Sachverhalte ident beziehungsweise gleichartig waren. Aus der angeführten VwGH-Rechtsprechung lässt sich – wie der VwGH selbst ausführt – allerdings nicht entnehmen die Pauschalrückstellungen seien auch ohne Vorliegen eines konkreten Haftungsgrundes möglich gewesen.¹⁶⁹ Dies hat der VwGH letztlich in seinem später zu § 9 EStG idF StRefG 1993 ergangenen, bereits unter Punkt 1.3.3. behandelten Erkenntnis zu Pauschalrückstellungen bestätigt, wonach es für die Rückstellungsbildung konkreter Hinweise bedarf, dass aus dem einzelnen Geschäftsfall eine Verbindlichkeit erwächst. Bei lediglich in hypothetisch in der Zukunft liegenden Garantiefällen, deren Eintritt zwar statistisch prognostizierbar sei, die sich aber noch nicht

¹⁶⁷ VwGH 27.8.1998, 96/13/0165.

¹⁶⁸ VwGH 27.8.1998, 96/13/0165; Hirschler/Schiebel, SWK 2021, 464 (467).

¹⁶⁹ Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 9 Tz 66 ff; Mühlechner in Hofstätter/Reichel Einkommensteuergesetz⁵⁸ § 9 Rz 39.

verwirklicht haben, seien die Anforderungen an die Rückstellungsbildung nicht erfüllt; vielmehr liege eine unzulässige Pauschalrückstellung vor.¹⁷⁰

3.1.2. Pauschal bewertete Einzelrückstellungen („Gruppenrückstellungen“)

Auch wenn die nach der Rechtslage vor dem COVID-19-StMG erforderliche Abgrenzung von Pauschalrückstellungen dem Grunde nach zu den steuerlich zulässigen pauschal bewerteten Einzelrückstellungen nicht immer einfach ist, liegt eine unzulässige Pauschalrückstellung gemäß § 9 Abs 3 EStG idF StRefG 1993 jedenfalls dann vor, wenn die Rückstellung ohne einen konkreten Haftungsfall oder ein Verlustgeschäft gebildet wird. Die pauschale Rückstellungsbildung dem Grunde nach auf Grundlage von Erfahrungswerten in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes vom Umsatz ist jedenfalls keine steuerlich anerkannte Gruppenrückstellung. Dies ist jedenfalls so lange der Fall, als sie lediglich auf Erfahrungswerten beruht, dh ein konkreter Geschäftsfall noch nicht eingetreten ist. Wurde der Anspruch eines Dritten hingegen bereits anerkannt, auch wenn dieser ihn noch nicht geltend gemacht hat, liegt keine Pauschalrückstellung mehr vor.¹⁷¹ Hingegen ist die Ableitung der Gewährleistungsprozentsätze vom Umsatz nicht spezifiziert genug, um von einer pauschal bewerteten Einzelrückstellung zu sprechen, hierbei handelt es sich jedenfalls um eine (unzulässige) Pauschalrückstellung.¹⁷²

Bei den stets zulässigen pauschal bewerteten Einzelrückstellungen werden die gleichartigen Einzelrückstellungen in Gruppen zusammengefasst und einheitlich bewertet; bis zum COVID-19-StMG war allerdings der Nachweis eines konkreten Umstandes, also eines Haftungsfalls, erforderlich, wie beispielsweise das Vorliegen eines konkreten Beratungsfehlers oder Serienmangels.¹⁷³ Die Rückstellungen werden nämlich für konkrete Fälle gebildet, für die bereits ein feststehender Haftungsgrund vorliegt. Die pauschale Komponente hat lediglich in Bezug auf die Bewertungsmethodik Relevanz, also nur auf ihren Ansatz der Höhe und nicht

¹⁷⁰ VwGH 20.10.2010, 2007/13/0085.

¹⁷¹ Mühlehner in Hofstätter/Reichel Einkommensteuergesetz⁵⁸ § 9 Rz 36 ff.

¹⁷² Mayr, Rückstellungen, 184.

¹⁷³ Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 9 Tz 66 ff.

dem Grunde nach Bedeutung. Die Rückstellungshöhe wird eben nicht für jeden einzelnen Fall bewertet, sondern für die Gruppe als Ganzes.

3.2. Änderungen durch das COVID-19-StMG

3.2.1. Hintergründe für die erneute steuerliche Anerkennung von Pauschalrückstellungen

Wie bereits ausgeführt setzte der Gesetzgeber bereits mit dem RÄG 2010 und dem RÄG 2014 erste Schritte zur Annäherung von unternehmensrechtlicher und steuerrechtlicher Gewinnermittlung. Dabei handelte es sich vorerst lediglich um Vorleistungen des UGB, die es dem Steuerrecht ermöglichen sollten, mittels Maßgeblichkeit an die UGB-Bilanz anzuknüpfen. Hierbei handelte es sich mitunter um die Abschaffung von Bewertungs- und Ansatzwahlrechten beim Herstellungskostenumfang durch § 203 Abs 3 UGB¹⁷⁴, beim Disagio¹⁷⁵ sowie beim Firmenwert^{176, 177}.

Im Regierungsprogramm 2020-2024 machte es sich die Bundesregierung zum Ziel, die Rahmenbedingungen für kleine und mittlere Unternehmen sowie Ein-Personen-Unternehmen zu verbessern, weil erstere für den Großteil der Arbeitsplätze in Österreich verantwortlich seien und das Rückgrat der Wirtschaft bilden. Die Bundesregierung bekannte sich dazu steuerliche Vereinfachungen umzusetzen, die Rechtsicherheit für EPU's und KMU's zu erhöhen und sie zu entlasten. Erreicht werden sollte dies mitunter durch die Modernisierung der (steuerlichen) Gewinnermittlung und das weitere Vorantreiben der Einheitsbilanz.¹⁷⁸

¹⁷⁴ Durch das RÄG 2014 wurde in Übereinstimmung mit dem § 6 Z 2 lit a EStG die Aktivierungspflicht zu Vollkosten im UGB normiert.

¹⁷⁵ Durch das RÄG 2014 wurde die Ansetzung eines Aktivpostens nach § 198 Abs 7 UGB verpflichtend.

¹⁷⁶ Verpflichtender Ansatz des Firmenwerts und planmäßige Verteilung über die Nutzungsdauer gemäß § 203 Abs 5 UGB.

¹⁷⁷ Schlager/Titz, RWZ 2020, 231.

¹⁷⁸ Regierungsprogramm 2020 – 2024, Aus Verantwortung für Österreich, 66 f.

Die Thematik der pauschalen Wertberichtigungen und Rückstellungsbildung durch Unternehmen hat durch die wirtschaftlichen Schwierigkeiten der COVID-19-Pandemie an Bedeutung gewonnen. Dies sollte letztlich mitunter auch dazu beitragen, dass die steuerlichen Rahmenbedingungen für pauschale Rückstellungen und pauschale Forderungswertberichtigungen geändert wurden: Durch das COVID-19-StMG¹⁷⁹ wurde das generelle steuerliche Verbot zur pauschalen Wertberichtigung ebenso wie jenes zur Bildung von Pauschalrückstellungen aufgehoben. Hierdurch sollte insbesondere kleinen und mittleren Unternehmen die Möglichkeit geboten werden, auch steuerlich pauschal für diverse (Ausfall-)Risiken vorzusorgen und damit die Unternehmen in Krisenzeiten zu stärken. Die Gesetzesmaterialien verweisen insbesondere auch auf einen krisenbedingten Vorsorgebedarf der Unternehmen sowie den angestrebten Gleichklang von steuerlicher und unternehmensrechtlicher Gewinnermittlung.¹⁸⁰ Damit war die COVID-19-Krise zumindest bedingt auch ein Beweggrund für die weiteren Schritte in Richtung Einheitsbilanz, die mit Blick auf Pauschalrückstellungen und pauschale Forderungswertberichtigungen immerhin bereits mit dem RÄG 2014 in Aussicht gestellt wurde.¹⁸¹

3.2.2. Steuerlich zulässige Pauschalrückstellungen

3.2.2.1. Anwendungsbereich – Verbindlichkeitsrückstellungen

Durch das COVID-19-StMG wurde das bis dahin geltende Verbot des § 9 Abs 3 erster Satz EStG zur pauschalen Bildung von Rückstellungen gestrichen. Der ursprüngliche Initiativantrag¹⁸² enthielt aber noch keine Änderungen zu Rückstellungen oder der Forderungswertberichtigung, diese wurden erst durch einen Abänderungsantrag¹⁸³ in das COVID-19-StMG eingefügt.

¹⁷⁹ BGBl I 2021/3.

¹⁸⁰ AA-99 27. GP 4.

¹⁸¹ ErläutRV 367 BlgNR 25. GP 1.

¹⁸² 1109/A 27. GP.

¹⁸³ AA-99 27. GP.

Durch die Gesetzesänderung des § 9 Abs 3 EStG wurde nicht nur das Verbot der Bildung von Pauschalrückstellungen aufgehoben, ihre Zulässigkeit wurde explizit normiert, ebenso unter welchen Voraussetzungen sie gebildet werden dürfen. Die ausdrückliche Normierung ihrer Zulässigkeit ist vor dem Hintergrund der bereits unter Punkt 1.3.3. behandelten VwGH-Rechtsprechung¹⁸⁴ zur Bildung von Gewährleistungsrückstellungen zu betrachten: § 9 Abs 3 erster Satz EStG normiert nämlich weiterhin, dass Rückstellung nur unter Nachweis konkreter Umstände, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder Entstehen einer Verbindlichkeit zu rechnen ist, gebildet werden dürfen. Dem Erkenntnis des VwGH nach steht die Erforderlichkeit eines konkreten Umstandes im jeweiligen Einzelfall der Bildung von Pauschalrückstellungen auf Grundlage von statistisch ermittelten Erfahrungswerten nämlich gerade entgegen. Es sei vielmehr auf den einzelnen Geschäftsfall und die daraus allenfalls entstehenden Verbindlichkeiten abzustellen. Deshalb normiert § 9 Abs 3 letzter Satz EStG idF COVID-19-StMG ausdrücklich die Zulässigkeit der pauschalen Bildung von Rückstellungen, sofern die Voraussetzungen des § 201 Abs 2 Z 7 UGB erfüllt sind. Für die Bildung von Pauschalrückstellungen muss der Unternehmer also nicht mehr im jeweiligen Einzelfall ernsthaft mit der Verbindlichkeit rechnen, vielmehr ist ein Abstellen auf die Sachgesamtheit ausreichend, was auch in den Erläuterungen zum Ausdruck kommt.¹⁸⁵ Ziel des Gesetzgebers war es nämlich, die Bildung von unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Pauschalrückstellungen unter einheitlichen Voraussetzungen zu ermöglichen. Relevanz soll die Gesetzesänderung insbesondere für die Rückstellungen bei Herstellung in Massenproduktion haben, indem die *„gebündelte Berücksichtigung einer Vielzahl einzelner, aber gleichartiger Einzelrisiken [...] künftig auch steuerlich ermöglicht werden“*¹⁸⁶, um dadurch in einem weiteren Bereich die unternehmensrechtliche und die steuerliche Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG weiter zu vereinheitlichen.¹⁸⁷

Aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips sind bei der § 5 Abs 1 Gewinnermittlung alle unternehmensrechtlich gebildeten Einzel- und Pauschalrückstellungen auch für die steuerliche Gewinnermittlung zu übernehmen, sofern zwingende steuerrechtliche Vorschriften dem nicht entgegenstehen. Da der Rückstellungskatalog des § 9 Abs 1 EStG taxativ ist und keine Aufwandsrückstellungen enthält, können diese anders als im Unternehmensrecht unter keinen

¹⁸⁴ VwGH 20.10.2010, 2007/13/0085.

¹⁸⁵ Schlager/Titz, RWZ 2021, 7 (8).

¹⁸⁶ AA-99 27. GP 4.

¹⁸⁷ AA-99 27. GP 4.

Umständen in die Steuerbilanz Eingang finden.¹⁸⁸ Die unternehmensrechtliche Bildung von Pauschalrückstellungen ist, wie oben in 2.3. ausgeführt, meines Erachtens grundsätzlich für jede Rückstellungsart zulässig und denkbar.¹⁸⁹ Für das Steuerrecht normiert § 9 Abs 3 letzter Satz EStG idF COVID-19-StMG aber lediglich die Zulässigkeit der pauschalen Bildung für *Verbindlichkeitsrückstellungen*, sofern sie nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen. Deshalb kommen steuerliche Pauschalrückstellungen weder für Aufwands- noch für Drohverlustrückstellungen in Betracht.

Pauschalrückstellungen im Steuerrecht könne folglich nur für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden. Verbindlichkeitsrückstellungen werden bereits für verursachte wirtschaftliche Verpflichtungen gegenüber Dritten gebildet, die auf gesetzlichen, vertraglichen oder wirtschaftlichen Gründen beruhen. Pauschal werden sie insbesondere für Ansprüche aus Gewährleistung, Produkthaftung, Garantien oder Kulenzen sowie für Umwelthaftungen gebildet.¹⁹⁰ Die Bildung von steuerlichen Pauschalrückstellungen bei der § 5 EStG Gewinnermittlung ist zunächst dann zwingend, wenn sie nach den unternehmensrechtlichen Vorschriften zwingend ist. Eine zwingende Bildung von Pauschalrückstellungen für Verbindlichkeitsrückstellungen ist in der UGB-Bilanz meines Erachtens nur denkbar, wenn die unternehmensrechtlichen GoB zur Rückstellungsbildung verpflichten und gleichzeitig die Bildung einer Einzelrückstellung faktisch unmöglich ist. Wird die Pauschalrückstellung unternehmensrechtlich hingegen nur gebildet, weil die Bildung einer Einzelrückstellung mit großem wirtschaftlichem Aufwand verbunden und deshalb untunlich ist, wird ein unternehmensrechtliches Wahlrecht ausgeübt. Kommt es bei § 5 Abs 1 EStG Gewinnermittlung zur freiwilligen Bildung einer pauschalen Rückstellung für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten in der Unternehmensbilanz, ist auch diese verpflichtend in der Steuerbilanz anzusetzen.¹⁹¹ Es kann daher festgehalten werden, dass im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs 1 EStG unternehmensrechtlich verpflichtend oder freiwillig auf Basis der unternehmensrechtlichen GoB gebildete Pauschalrückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips auch steuerliche anzusetzen sind.¹⁹²

¹⁸⁸ Fritz-Schmied/Steinhauser, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2022, 117 (134).

¹⁸⁹ Für die fragliche praktische Bedeutung derselben im Unternehmensrecht siehe 2.3.

¹⁹⁰ Fritz-Schmied/Steinhauser, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2022, 117 (134).

¹⁹¹ Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 9 Tz 72.

¹⁹² Zur Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 1 siehe Pkt 3.2.2.2.

3.2.2.2. Gegenüberstellung von § 5 Abs 1 und § 4 Abs 1 EStG Gewinnermittlung

Hat ein § 5 EStG Gewinnermittler in der UGB-Bilanz berechtigterweise Pauschalrückstellungen gebildet, werden diese auch in der Steuerbilanz angesetzt, was sich aus dem Maßgeblichkeitsprinzip des § 5 EStG ergibt.¹⁹³

Besonderheiten ergeben sich durch den Verweis des § 9 Abs 3 letzter Satz EStG auf § 201 Abs 2 Z 7 UGB für die Pauschalrückstellungen bei § 4 Abs 1 EStG Gewinnermittlern. Für diese ist die Rückstellungsbildung generell erlaubt, aber nicht zwingend. Was sich zum einen aus den steuerlichen GoB und zum anderen aus der Formulierung des § 9 Abs 1 EStG *„Rückstellungen können nur gebildet werden für“* ergibt. Das Wahlrecht zur Rückstellungsbildung ist mit dem großen Verwaltungsaufwand für deren Bildung, Berechnung und Verwaltung zu begründen, weshalb das UGB auch ganz generell keine Rückstellungspflicht für „nicht wesentliche Beträge“ vorsieht.¹⁹⁴ Nach dem UGB rechnungslegungspflichtige Unternehmen, die ihren Gewinn nach § 5 Abs 1 EStG zu ermitteln haben, verfügen in aller Regel über ein entsprechendes Rechnungswesen, wohingegen das bei Freiberuflern, nicht buchführungspflichtigen Gewerbetreibenden und Land- und Forstwirten oft nicht der Fall ist.¹⁹⁵ Diesen steht es deshalb bei ihrer steuerlichen Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG frei auf die Bildung von Rückstellungen zu verzichten, weil die Kosten für ein geeignetes Risikomanagement der Kürzung des steuerpflichtigen Gewinns gegenüberzustellen sind. Die Steuerersparnis ist lediglich im Zinseffekt zu sehen, weil die Bildung von Rückstellungen es lediglich ermöglicht, den Aufwand in einer früheren Periode zu berücksichtigen.¹⁹⁶

Macht nunmehr ein § 4 Abs 1 EStG Gewinnermittler von besagtem Wahlrecht im Hinblick auf die Bildung von Pauschalrückstellungen Gebrauch, ergibt sich eine Besonderheit: Obwohl für ihn keine unternehmensrechtliche Bilanzierungspflicht besteht und lediglich für § 5 Abs 1 EStG

¹⁹³ Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 9 Tz 72.

¹⁹⁴ § 198 Abs 8 Z 3 zweiter Satz UGB.

¹⁹⁵ Vgl § 189 Abs 4 UGB, wonach *„[d]as Dritte Buch [...] nicht [...] auf Angehörige der freien Berufe, Land- und Forstwirte sowie Unternehmer, deren Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 im Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten liegen [anzuwenden ist] [...]“*.

¹⁹⁶ Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 9 Tz 21.

Gewinnermittler das Maßgeblichkeitsprinzip gilt, verweist § 9 Abs 3 letzter Satz EStG auf den § 201 Abs 2 Z 7 UGB. Daraus ergibt sich für § 4 Abs 1 EStG Gewinnermittler eine „abstrakte“ Form der Maßgeblichkeit für Pauschalrückstellungen.¹⁹⁷ Sollen im Rahmen der § 4 Abs 1 EStG Gewinnermittlung Pauschalrückstellungen gebildet werden, ist dies trotz der grundsätzlichen Nichtanwendbarkeit des Maßgeblichkeitsprinzips nur unter Einhaltung der Voraussetzungen des § 201 Abs 2 Z 7 UGB – und damit unter denselben Voraussetzungen wie beim § 5 Abs 1 EStG Ermittler – möglich. Diese Art der Regelungstechnik könnte zukünftig zur Verwirklichung der Einheitsbilanz beitragen. Es wäre aber auch denkbar, eine gesonderte Anordnung gänzlich entfallen zu lassen, wenn künftig die steuerliche Bilanzierung nach § 4 Abs 1 und § 5 EStG durch eine einzige Steuerbilanz ersetzt werden, weil dann sowieso das Maßgeblichkeitsprinzip und somit der Grundsatz der verlässlichen Schätzung als unternehmensrechtlicher Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung gilt.¹⁹⁸ Ein derartiger Verweis auf die unternehmensrechtlichen GoB ist dem Einkommensteuerrecht aber bisher nicht fremd gewesen. So sieht § 6 Z 3 EStG beispielsweise für die Auflösung des Disagios vor, dass diese entweder gleichmäßig oder abweichenden unternehmensrechtlichen GoB entsprechend vorzunehmen ist.¹⁹⁹ Die Unterschiede liegen zwar einerseits im Verweis des § 9 Abs 3 letzter Satz EStG²⁰⁰ auf einen einzigen in § 201 Abs 2 kodifizierten unternehmensrechtlichen GoB – nämlich den Grundsatz der verlässlichen Schätzung – im Gegensatz zum generellen Verweis des § 6 Z 3 EStG und andererseits im Wahlrecht des § 6 Z 3 EStG, das Disagio gleichmäßig zu verteilen. Dennoch lässt sich mE der Vergleich ziehen, weil § 6 Z 3 EStG auch von rein steuerlichen Bilanzierern anzuwenden ist, sodass die Norm auch diese bindet, ebenso wie § 9 Abs 3 letzter Satz EStG.

¹⁹⁷ Schlager/Titz, RWZ 2021, 7 f.

¹⁹⁸ Schlager/Titz, RWZ 2021, 7 (7); Schlager/Titz, Unternehmensrechtliche und steuerliche Gewinnermittlung – eine Standortbestimmung, FS Bertl (2021) 476 (482).

¹⁹⁹ § 6 Z 3 EStG.

²⁰⁰ idF COVID-19-StMG.

3.2.2.3. Maßgeblichkeit des Grundsatzes der verlässlichen Schätzung

Gemäß § 9 Abs 3 letzter Satz EStG idF COVID-19-StMG ist die Bildung von Pauschalrückstellungen im Steuerrecht an die Erfüllung der Voraussetzungen des § 201 Abs 2 Z 7 UGB geknüpft. Da die steuerliche Bildung somit an keine weiteren Bedingungen geknüpft ist, können die pauschale Rückstellungen nunmehr unternehmensrechtlich und steuerrechtlich nach denselben Voraussetzungen gebildet werden. Aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips ist der ausdrückliche Verweis auf das UGB grundsätzlich nicht erforderlich, warum sich der Gesetzgeber dennoch dafür entschieden hat, wird ausführlich in 3.2.2.1. behandelt. Die steuerliche Anerkennung von Pauschalrückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten hängt somit einzig von der Frage ab, ob die Pauschalrückstellung unternehmensrechtlich zulässig, also dem Grundsatz der verlässlichen Schätzung entsprechend gebildet wurde.²⁰¹

Die Notwendigkeit der Kodifizierung des Grundsatzes der verlässlichen Schätzung ergibt sich aus der Ungewissheit, die mit gewissen Bilanzpositionen einhergeht. Da die exakte Bewertung nicht möglich ist, was insbesondere auf Rückstellungen zutrifft, ist eine Schätzung vorzunehmen. Diese soll dabei helfen, die Ungewissheit durch statistische Methoden oder persönliche Erfahrungen der Unternehmer so gut wie möglich zu beseitigen. Durch Wahrscheinlichkeitsüberlegungen werden sowohl die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme als auch die voraussichtliche Höhe der Inanspruchnahme quantifiziert.²⁰² Genau hierin, in der Ermittlung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme auf Grundlage einer Schätzung, liegt die Besonderheit der Pauschalrückstellungen.

Unternehmensrechtlich wurde der Grundsatz bereits in 2.2. durchleuchtet, allerdings ist aufgrund ihrer praktischen Bedeutung auf die vor dem Hintergrund der Gesetzesänderung adaptierten EStR²⁰³ einzugehen. Die EStR gehen in Rz 2373 im Zusammenhang mit der pauschalen Wertberichtigung näher auf den Grundsatz der verlässlichen Schätzung ein. Insbesondere verweisen sie auf die statistisch ermittelbaren Erfahrungswerte aus

²⁰¹ *Schilcher/Titz*, RWZ 2021, 143 f.

²⁰² *Winkelbauer/Winkler*, Pauschale Rückstellungen im EStG – Die neue Maßgeblichkeit des UGB, FS Bertl (2021) 1028 (1035f).

²⁰³ Nunmehr in der Fassung Wartungserlass 2023.

gleichgelagerten Sachverhalten, die für eine umsichtige Beurteilung zu berücksichtigen sind, und nennen statistische Ausfallswahrscheinlichkeiten als Beispiel hierfür. Sofern sie vorliegen, müssen sie auch in die Schätzung einfließen, um dem Grundsatz der verlässlichen Schätzung zu entsprechen. Allerdings kann den EStR zu pauschalen Forderungswertberichtigung in der Rz 2373 entnommen werden, dass das Fehlen von entsprechenden statistischen Daten die Bildung pauschaler Rückstellung *nicht* ausschließt. Dies ist praktisch insbesondere für kleine und mittlere Unternehmen relevant, die idR nicht über ein entsprechendes statistisches Datenmaterial verfügen. Die Regelung schließt diese Unternehmen folglich nicht von der pauschalen Risikovorsorge aus, soll doch die Möglichkeit der pauschalen Risikovorsorge den Materialien zum COVID-19-StMG zufolge²⁰⁴ insbesondere kleinen und mittleren Unternehmen zugutekommen. Den EStR nach ist eine Schätzung nach § 201 Abs 2 Z 7 UGB schlicht immer nach dem bestmöglichen Verfahren vorzunehmen. Somit ist auf die bestverfügbare Ermittlungsmöglichkeit zurückzugreifen, die Schätzung hat „umsichtig“ zu erfolgen. Da die „umsichtige Beurteilung“ gesetzlich nicht näher definiert ist, verweisen auch die EStR auf den Erwägungsgrund 22 der Bilanzrichtlinie und sehen diese insbesondere als erfüllt, wenn die Schätzung auf den aktuellsten Angaben, einer vorsichtigen Bewertung und einer objektiven Grundlage beruht. Die EStR gehen von einer kaufmännischen Rundung auf zwei Nachkommastellen des ermittelten pauschalen Prozentsatzes aus. Diese Ausführungen erfolgten nicht vor dem Hintergrund des EG 22, sondern aus praktischen Gründen, die auch im Zuge der Begutachtung in der Stellungnahme der KSW zum Einkommensteuerrichtlinien-Wartungserlass 2021 angeregt wurde.²⁰⁵ Allerdings stellt auch die Rundung auf zwei Nachkommastellen immer nur einen Näherungswert dar. Deshalb spielt diese Regelung hauptsächlich für Pauschalrückstellungen in der Massenproduktion oder für pauschale Forderungswertberichtigungen bei Banken eine Rolle, weil es sich hierbei um entsprechend große Bemessungsgrundlagen handelt und auch die kaufmännische Rundung auf die zweite Nachkommastellen betraglich durchaus beachtlich sein kann.²⁰⁶

²⁰⁴ AA-99 27. GP 4.

²⁰⁵ Stellungnahme der KSW zum Entwurf des Einkommensteuerrichtlinien-Wartungserlasses 2021, 6.

²⁰⁶ Vgl dazu Schilcher/Titz, RWZ 2021, 143 (143f); EStR 2000 Rz 2373.

3.2.2.4. Das Nebeneinander von Einzel- und Pauschalrückstellungen

Pauschalrückstellungen werden wie in 2.3.2. erläutert, vorrangig für Ansprüche aus Produkthaftungen, Gewährleistungen, Garantieverpflichtungen, Kulanzfälle und Umwelthaftungen gebildet. Nun ist es möglich, dass aus einem dieser Titel, beispielsweise der Gewährleistung, nicht nur Pauschalrückstellungen, sondern auch Einzelrückstellungen zu bilden sind. Hierfür muss aber statistisch einwandfrei vorgegangen werden, um eine mehrfache Berücksichtigung potenzieller Ansprüche zu verhindern, wobei die Grundaussage naheliegend ist, dass Verpflichtungen, für die durch eine Einzelrückstellung bereits vorgesorgt wurde, der Bildung einer Pauschalrückstellung nicht offenstehen. Einen solchen „Ausschluss“ sehen auch die EStR vor.²⁰⁷ Die Schwierigkeiten ergeben sich für jene verbleibenden potenziellen Verpflichtungen, die nach dem Ausscheiden der Einzelrückstellungen für die Gewährleistungsfälle übrigbleiben. Liegen statistische Daten aus der Vergangenheit über die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus Gewährleistung vor, muss deren Ursprung aus der Gesamtmenge der abgesetzten Ware berücksichtigt werden. Aus dieser statistischen Größe wurden allerdings bereits jene Geschäftsfälle im Hinblick auf die Bezugsgröße zur Berechnung von Pauschalrückstellungen eliminiert, die für die Bildung der Einzelrückstellungen herangezogen wurden. Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme für die verbleibende Restgröße für die eine Pauschalrückstellung gebildet wird, ist statistisch (viel) geringer.²⁰⁸

Jedes Jahr ist bei der Bewertung von Pauschalrückstellungen zu ermitteln ob potenzielle Haftungsfälle, für die in Form einer Pauschalrückstellung vorgesorgt wurde, inzwischen konkret genug sind, um einer Einzelrückstellung zugeführt zu werden. Ist dies der Fall, sind jene Teile der Pauschalrückstellung einer Einzelrückstellung zuzuführen.²⁰⁹ Dies bedeutet nach Zorn für die Bewertung beziehungsweise Berechnung der Pauschalrückstellungen nach der erstmaligen Bildung, dass jene Haftungsfälle zu ermitteln sind, die bereits so konkret sind, dass sie einer Einzelrückstellung zugänglich sind. Die Schätzung der restlichen Pauschalrückstellung auf Grundlage statistischer Verfahren hat sodann auf Basis der um diese reduzierte Sachgesamtheit zu geschehen.²¹⁰

²⁰⁷ EStR 2000 Rz 3315.

²⁰⁸ Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 9 Tz 74.

²⁰⁹ Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 9 Tz 74/1 f.

²¹⁰ Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 9 Tz 74/1 f.

Wie bereits in 2.4.1. erläutert ist aufgrund der Vielzahl der mit der Pauschalrückstellung verbundenen Aufwendungen ein unterjähriger erfolgsneutraler Verbrauch meist nicht möglich. Vor diesem Hintergrund ist die Pauschalrückstellungen meines Erachtens jährlich in der Bilanz anzupassen. Die Pauschalrückstellung aus dem Vorjahr wird nach Reduktion um den verbrauchten Teil – aufgrund erfolgter Abwicklung der Gewährleistung – um die neu zu dotierenden Beträge erhöht. Die erforderliche Beurteilung, ob Teile des verbleibenden Rests aus den Vorjahren mittlerweile dem Grunde nach konkret genug sind, um eine Einzelrückstellung zu rechtfertigen, ist meines Erachtens – unter Berücksichtigung der großen Anzahl an Geschäftsfällen, die eine Pauschalrückstellung erst ermöglichen – eine der großen Herausforderung bei der korrekten Bildung und Bewertung von Pauschalrückstellungen.

3.2.2.5. Ermittlung der Höhe des Erfüllungsbetrages und der Abzinsung von Pauschalrückstellungen

Rückstellungen sind generell mit dem Teilwert zu bewerten. Sondervorschriften bestehen lediglich für Abfertigungs-, Pensions- und Jubiläumsgeldrückstellungen nach § 14 EStG. Es handelt sich beim Teilwert um einen der Bewertung nach § 211 UGB entsprechenden objektiven Wert, den Erfüllungsbetrag²¹¹, wobei § 9 Abs 5 EStG die Bewertung zum Teilwert seit dem AbgÄG 2014²¹² ausdrücklich normiert. Ebenso sieht § 9 Abs 5 EStG eine Abzinsung des Teilwerts mit einem Zinssatz von 3,5% vor, sofern die Restlaufzeit der Rückstellung zum Bilanzstichtag länger als 12 Monate beträgt. Bis zum AbgÄG 2014 sah § 9 Abs 5 EStG den Ansatz von „langfristigen Rückstellungen“ in der Höhe von 80% des Teilwertes vor, was eine Gleichbehandlung von Rückstellungen mit kurzer und langer Laufzeit zur Folge hatte. Es wurden sowohl kurzläufige Rückstellungen (zB solche mit einer Restlaufzeit von zwei Jahren) als auch langläufige Rückstellungen (zB solche mit einer Laufzeit von zwanzig Jahren und mehr) mit 80% ihres Teilwerts angesetzt.²¹³ Seit dem AbgÄG 2014 spielt hingegen die jeweilige Laufzeit der jeweiligen Rückstellung bei der Abzinsung eine Rolle. Aus § 9 Abs 5

²¹¹ Titz in Bertl et al, Reform der Rechnungslegung 189 f; Mayr, RdW 2014, 152 (152); Mayr, Rückstellungen, 251.

²¹² BGBl I 2014/13.

²¹³ Mayr, RdW 2014, 152 (154 f).

EStG lässt sich entnehmen, dass es sich beim Teilwert um einen zukünftigen, also nicht abgezinsten Betrag handelt, der vom Unternehmer im Erfüllungszeitpunkt, also zukünftig, aufzuwenden ist.²¹⁴ Dies wurde vom VfGH auch bestätigt, indem er ausführt: *„Wenn der Gesetzgeber mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014, BGBl. I 13, daher § 9 Abs. 5 EStG 1988 dahingehend novellierte, dass Rückstellungen mit dem Teilwert anzusetzen sind und dieser mit 3,5% abzuzinsen ist, sofern die Laufzeit der Rückstellung am Bilanzstichtag mehr als 12 Monate beträgt, bleibt kein Raum für die Annahme des antragstellenden Gerichts, dass der Teilwert ein bereits abgezinster Gegenwartswert sei. Grundlage für die Abzinsung ist vielmehr der nicht abgezinste, in der Zukunft liegende Erfüllungsbetrag.“*²¹⁵ Der Erfüllungszeitpunkt ist aufgrund der Ungewissheit ebenso wie der Erfüllungsbetrag zu schätzen, wobei dies so genau wie möglich zu erfolgen hat. Allerdings erachtet es die Finanzverwaltung in den EStR als ausreichend, wenn insbesondere bei langfristigen Rückstellungen eine jahresweise Abzinsung vorgenommen wird, wobei das Jahr der Erfüllung nur dann heranzuziehen ist, wenn der Erfüllungszeitpunkt in der zweiten Jahreshälfte, des Wirtschaftsjahres, angenommen wird.²¹⁶ Da der Erfüllungsbetrag heranzuziehen ist, sind die Rückstellungen jährlich unter Berücksichtigung allenfalls geänderter Verhältnisse neu zu bewerten. Zum einen, weil sich die Höhe des voraussichtlichen Erfüllungsbetrags ändern kann und zum anderen, weil die Restlaufzeit jährlich neu zu bestimmen ist. Die Gesetzesmaterialien sehen ausdrücklich die Möglichkeit vor, absehbare Preis- und Kostensteigerungen, die während der Laufzeit auftreten, zu berücksichtigen.²¹⁷ Dies ist auch schlüssig, zumal es sich beim Teilwert gerade um einen in der Zukunft liegenden Betrag handelt, der künftige Entwicklungen mitberücksichtigen muss.²¹⁸ Nach den EStR sind Preis- und Kostensteigerungen jedoch nur dann zu berücksichtigen, wenn aufgrund genügend objektiver Hinweise davon auszugehen ist, dass sie tatsächlich eintreten werden. Dies ist der Fall, wenn die Kosten mit einer Indexierung verbunden sind oder sich die Preis- beziehungsweise Kostensteigerung bereits abzeichnet. Von Letzterem ist beispielsweise auszugehen, wenn die Annahme auf verlässlichen, statistisch aufbereiteten Werten der Vergangenheit beruht.²¹⁹ Da der Erfüllungsbetrag allerdings in der Zukunft liegt, sind fast

²¹⁴ Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 9 Tz 98 ff.

²¹⁵ VfGH 27.11.2020, G 307/2020.

²¹⁶ EStR 2000 Rz 3309 f.

²¹⁷ ErläutRV 24 BlgNR 25. GP 3.

²¹⁸ Mayr, RdW 2014, 152 (156).

²¹⁹ EStR 2000 Rz 3309 ff.

immer gewisse Unsicherheiten mit der Ermittlung desselben verbunden, weshalb er zu schätzen ist.²²⁰

Das Wesen der Pauschalrückstellungen liegt in der gleichzeitigen Berücksichtigung vieler gleichartiger Risiken, ohne diese den Einzelfällen zuordnen zu müssen. Es werden potenzielle Ansprüche aufgrund von Erfahrungswerten berücksichtigt, ohne einen konkreten Anlassfall. Allerdings liegt hierin für die Bewertung des Erfüllungsbetrags auch ein Nachteil, denn die Höhe der Pauschalrückstellung ist niedriger als jene, die sich bei (einzelnen pauschal bewerteten) Einzelrückstellungen ergeben würde. Einzelrückstellungen, die für dem Grunde nach ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden, weil ihre Inanspruchnahme überwiegend wahrscheinlich ist, sind mit dem vollen voraussichtlichen Erfüllungsbetrag anzusetzen. Das ist auch der Fall, wenn keinesfalls von einer Inanspruchnahme jeder einzelnen derart rückgestellten ungewissen Verbindlichkeit ausgegangen werden kann. Bei Pauschalrückstellungen gilt es aber unter Zuhilfenahme von statistischen Methoden und Werten jenes Ausmaß an Verpflichtungen zu erfassen, mit denen das Unternehmen aus einem bestimmten Titel – beispielsweise aus Gewährleistungsansprüchen aus einer bestimmten Produktreihe – zu rechnen hat. Einzelrückstellungen werden somit mit dem Erfüllungsbetrag angesetzt, der für ein einzelnes Risiko zu erwarten ist, wohingegen bei Pauschalrückstellungen die Wahrscheinlichkeitskomponente der Inanspruchnahme aus der potenziellen Verpflichtung in die Bewertung einfließt. Es geht bei der Pauschalrückstellung also darum, die Höhe jenes Erfüllungsbetrags zu ermitteln, der am wahrscheinlichsten schlagend wird und nicht um die Addition der Beträge von Einzelrückstellungen in ihrer vollen Höhe.²²¹

Das deutsche EStG normiert in § 6 Abs 1 Z 3a lit a dEStG: „[B]ei Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen ist auf der Grundlage der Erfahrungen in der Vergangenheit aus der Abwicklung solcher Verpflichtungen die Wahrscheinlichkeit zu berücksichtigen, dass der Steuerpflichtige nur zu einem Teil der Summe dieser Verpflichtungen in Anspruch genommen wird [...]“.²²² Es soll also die Tatsache berücksichtigt werden, dass nicht alle Verpflichtungen schlagend werden. Eine vergleichbare ausdrückliche gesetzliche Regelung fehlt in Österreich.²²³ Obwohl § 9 Abs 5 EStG für die Bewertung nicht zwischen Einzel- und

²²⁰ Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 9 Tz 99.

²²¹ Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 9 Tz 73f.

²²² § 6 Abs 1 Z 3a lit a dEStG.

²²³ Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 9 Tz 73/2.

Pauschalrückstellungen differenziert, sehen die EStR seit dem Wartungserlass 2023 vor, dass „[b]ei Pauschalrückstellungen [...] zunächst die wahrscheinlichste Höhe des künftigen Gesamterfüllungsbetrages (bezogen auf sämtliche Einzelverpflichtungen) zu bestimmen [ist].“²²⁴

Wie bereits thematisiert sind für die Bewertung von Pauschalrückstellungen, sofern vorhanden, Erfahrungswerte aus gleichartigen unternehmensinternen Vorgängen heranzuziehen. Ergänzend oder bei deren Fehlen kann aber auch auf Branchenwerte zurückgegriffen werden. Liegen statistische Erfahrungswerte aus der Vergangenheit vor, was insbesondere für Garantie- und Gewährleistungsrückstellungen der Fall sein wird, sind diese bei der Schätzung zu berücksichtigen.²²⁵ Zur Ermittlung der Höhe ist auf das Beispiel der EStR zu verweisen:

„Der bilanzierende Einzelunternehmer A (§ 5 Abs. 1 EStG 1988; Bilanzstichtag 31.12.) ist seit vielen Jahren in der Massenproduktion von Dachziegeln tätig. Aufgrund von statistischem Datenmaterial, das auf Erfahrungswerten der Vergangenheit beruht, kann A davon ausgehen, dass rd. 2% der von ihm im Wirtschaftsjahr X1 produzierten und veräußerten Dachziegel mangelhaft sind und dafür auch in diesem Geschäftsjahr erneut mit der Geltendmachung von Gewährleistungsansprüchen durch seine Kunden von insgesamt 100.000 zu rechnen ist. A möchte dafür im Wege einer Pauschalrückstellung sowohl unternehmens- als auch steuerrechtlich vorsorgen. Gemäß § 201 Abs. 2 Z 7 UGB iVm § 9 Abs. 3 EStG 1988 idF COVID-19-StMG sind dabei die ihm vorliegenden Erfahrungswerte der Vergangenheit zu berücksichtigen. A bildet unter Heranziehung dieser Erfahrungswerte zum 31.12.X1 für die zu erwartenden Garantiefälle pauschal – bezogen auf alle voraussichtlich mangelhaften Produkte – eine Rückstellung auch für steuerliche Zwecke.“²²⁶

Es wird also in der Regel die durchschnittliche statistische Inanspruchnahme der Vergangenheit in Relation zum erzielten Umsatz aus den korrespondierenden Geschäftsfällen ermittelt und auf das zu bilanzierende Wirtschaftsjahr umgelegt.

Richtet man den Blick auf die Abzinsung, ist festzuhalten: Der voraussichtliche Erfüllungsbetrag von Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als 12 Monaten ist gemäß

²²⁴ EStR 2000 Rz 3309k.

²²⁵ Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 9 Tz 71/2.

²²⁶ EStR 2000 Rz 3319.

§ 9 Abs 5 EStG mit einem Zinssatz von 3,5% abzuzinsen, wobei für die Bestimmung der Restlaufzeit auf den voraussichtlichen Wegfall des Rückstellungsgrundes abzustellen ist.²²⁷ Eine ungewisse wie gewisse Verpflichtung belastet weniger, wenn sie zu einem späteren Zeitpunkt zu erfüllen ist. Diesem Umstand trägt die Abzinsung über die Laufzeit Rechnung.²²⁸ Wird eine Verbindlichkeitsrückstellung gebildet, weil die Inanspruchnahme aus der ungewissen Verbindlichkeit hinreichend wahrscheinlich ist, kommt der Wahrscheinlichkeit beziehungsweise Ungewissheit keine weitere Bedeutung mehr zu und sie ist für die Abzinsung außer Acht zu lassen.²²⁹ Allerdings liegt die Besonderheit für Rückstellungen darin, dass sie für die Beurteilung, ob eine Abzinsung vorzunehmen ist oder nicht, die Rückstellung in ihrer Gesamtheit zu betrachten ist. Es ist somit keine Aufteilung in einen kurzfristigen Teil, der nicht abzuzinsen wäre und einen langfristigen abzuzinsenden Teil vorzunehmen.²³⁰ Dies veranschaulichen die EStR an folgendem Beispiel:

„In der Bilanz zum 31.12.X1 wird im Hinblick auf einen im Jahr X1 eingetretenen Gewährleistungsfall eine Rückstellung gebildet. Der voraussichtliche Erfüllungsbetrag (Teilwert) beträgt zum Bilanzstichtag X1 300.000 Euro. Teile der Mängel werden voraussichtlich bereits im Jahr X2 behoben; die Rückstellungshöhe zum 31.12.X2 wird daher voraussichtlich 150.000 Euro betragen. Da die Rückstellung dem Grunde nach am 31.12.X2 voraussichtlich noch besteht, ist der gesamte Rückstellungsbetrag zum 31.12.X1 abzuzinsen.“²³¹

§ 9 Abs 5 EStG idF AbgÄG 2014, wonach Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als 12 Monaten abzuzinsen sind, gilt gemäß § 124b Z 251 EStG für all jene, deren Anlass für die erstmalige Bildung in Wirtschaftsjahren liegt, die nach dem 30.06.2014 enden. Die Frage der Abzinsung stellt sich nunmehr auch für Pauschalrückstellungen, die aufgrund des COVID-19-StMG erstmals für Wirtschaftsjahre gebildet werden können, die nach dem 31.12.2020 beginnen. In der österreichischen Literatur spricht sich Zorn für ein Unterbleiben der Abzinsung aus, wenn „[...] eine Aufteilung der Pauschalrückstellungen in Gruppen mit bestimmten Fristigkeitsbandbreiten nicht mit überschaubarem Arbeitsaufwand möglich [...]“ ist.²³²

²²⁷ EStR 2000 Rz 3309b.

²²⁸ Mayr, RdW 2014, 152 (154).

²²⁹ Mayr, RdW 2014, 152 (154).

²³⁰ EStR 2000 Rz 3309 f.

²³¹ EStR 2000 Rz 3309 f.

²³² Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 9 Tz 120.

Nähert man sich der Frage, ob Pauschalrückstellungen abzuzinsen sind, ist meines Erachtens zunächst auf den Wortlaut des § 9 Abs 5 EStG abzustellen. Dieser differenziert nicht zwischen Einzelrückstellungen und Pauschalrückstellungen nach § 9 Abs 3 EStG idF COVID-19-StMG, weshalb eine differenzierte Behandlung der beiden im Hinblick auf die Abzinsung grundsätzlich nicht gedeckt ist, auch wenn sie unter Umständen aus Vereinfachungsgründen wünschenswert wäre.²³³ Auch sieht § 9 EStG im Hinblick auf die Abzinsung keine Sonderregelung für Pauschalrückstellungen vor, sodass davon auszugehen ist, dass diese auch unter den Anwendungsbereich der Abzinsungsregelung des § 9 Abs 5 EStG fallen. Für die Abzinsung von Pauschalrückstellungen ist meines Erachtens, so wie dies die EStR auch für Einzelrückstellungen vorsehen, eine jahresweise Berechnung vorzunehmen.²³⁴ Fraglich ist allerdings, wie genau die jeweiligen Fristigkeiten der einzelnen Bestandteile der Pauschalrückstellung für Zwecke der Abzinsung bestimmbar sind.²³⁵

Die österreichische Finanzverwaltung äußerte sich erstmals in den EStR idF Wartungserlass 2023 zum Thema Abzinsung von Pauschalrückstellungen. Sie sind demnach nicht nur, wie bereits oben thematisiert, im Hinblick auf die Bewertung mit dem Erfüllungsbetrag gleich zu behandeln, sondern sie sind auch beide auf Grundlage des § 9 Abs 5 EStG abzuzinsen. Die EStR lösen die Schwierigkeiten im Hinblick auf die unterschiedlichen Laufzeiten der zugrunde liegenden Verpflichtungen bei Pauschalrückstellungen mit der Annahme einer durchschnittlichen Laufzeit. Demnach sind Pauschalrückstellungen abzuzinsen und die Laufzeit ist mit der durchschnittlichen Laufzeit der jeweiligen Einzelrückstellungen, auf denen die Pauschalrückstellung aufbaut, zu bestimmen. Sind die Pauschalrückstellungen kurzläufig, kann aus Vereinfachungsgründen den EStR nach auf die Abzinsung verzichtet werden, wobei hierbei auf den jeweiligen Unternehmensgegenstand Bedacht zu nehmen ist.²³⁶

²³³ Vgl hierzu deutsche Rsp des FG München 21. 1. 2004, 7 V 4930/03 das ein Abzinsungsgebot für mehrjährige Garantierückstellungen ablehnte. Dies wurde mit dem fehlenden konkreten Bezug zu einer einzigen Garantieverpflichtung begründet, für die eine Laufzeit ermittelbar, beziehungsweise bestimmbar wäre. Folglich hätten Pauschalrückstellungen keine Laufzeit, weil sich eine solche nur aus der Laufzeit der ihnen zugrundeliegenden Verbindlichkeiten ergeben könnte. Gerade auf diese Laufzeit komme es nach § 6 Abs 1 Z 3a lit e dEStG aber an, weshalb die gesetzliche Grundlage für eine Abzinsung fehle.

²³⁴ EStR 2000 Rz 3309f.

²³⁵ *Fritz-Schmied/Steinhauser*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2022, 117 (137 f).

²³⁶ EStR 2000 Rz 3309k; *Titz/Wild*, RWZ 2023, 104 (108 f).

Meines Erachtens ist für die Abzinsung der Pauschalrückstellung der Auslegung der Finanzverwaltung zu folgen, weil die Heranziehung der durchschnittlichen Laufzeit zu einer Vereinfachung führt, die oftmals erforderlich sein wird, zumal keine detaillierte Aufteilung der einzelnen Fristigkeiten erforderlich ist. Allerdings wäre meines Erachtens ein gänzlich Unterbleiben der Abzinsung von Pauschalrückstellungen aus Vereinfachungsgründen, wie dies die deutsche Finanzverwaltung²³⁷ vertritt, vom Gesetzeswortlaut des § 9 Abs 5 EStG nicht gedeckt. Jedenfalls führt die Abzinsung von Pauschalrückstellungen mit dem steuerlichen Abzinsungssatz von 3,5% zu einer Mehr-Weniger-Rechnung, weil unternehmensrechtlich in der Regel der marktübliche Zinssatz herangezogen wird. Vor diesem Hintergrund erreicht die steuerliche Anerkennung von Pauschalrückstellungen durch das COVID-19-StMG das Ziel der Gleichschaltung von UGB-Bilanz und Steuerbilanz zwar dem Grunde nach, nicht jedoch im Hinblick auf die Höhe (Abzinsung).²³⁸

Zusammenfassen lässt sich der Unterschied bei der Bewertung des Erfüllungsbetrags für Einzelrückstellungen und Pauschalrückstellungen wie folgt: Bei Einzelrückstellungen wird das Risiko einer einzelnen Verpflichtung zur Gänze rückgestellt. Bei Pauschalrückstellungen ist hingegen zu berücksichtigen, dass lediglich ein Teil der Verpflichtung in schlagend wird, weshalb der Erfüllungsbetrag zwangsläufig niedriger ausfällt. Somit spielt bei der Ermittlung des Erfüllungsbetrags für Pauschalrückstellungen die Eintrittswahrscheinlichkeit eine wesentliche Rolle.²³⁹ Sowohl Einzelrückstellungen als auch Pauschalrückstellungen sind gemäß § 9 Abs 5 EStG in weiterer Folge abzuzinsen.

²³⁷ mwN Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 9 Tz 120.

²³⁸ Titz/Wild, RWZ 2023, 104 (109); Fritz-Schmied/Steinhauser, ÖStZ 2022, 336 (338).

²³⁹ Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 9 Tz 108/2.

3.2.3. Übergangsvorschriften

3.2.3.1. Behandlung von Altbestand

Wie bereits ausgeführt gilt gemäß § 124b Z 372 EStG die Neuregelung des § 9 Abs 3 letzter Satz EStG erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2020 beginnen. Somit ist die Bildung von pauschalen Rückstellungen bei Regelbilanzierern erstmalig zum 31.12.2021 möglich. Allerdings können nicht nur jene Verpflichtungen, die in nach dem 31.12.2020 beginnenden Wirtschaftsjahren entstanden sind, zur Rückstellungsbildung herangezogen werden. Gemäß § 124b Z 372 lit b EStG dürfen pauschale Rückstellungen auch gebildet werden, wenn der Anlass für ihre erstmalige Bildung in Wirtschaftsjahren liegt, die vor dem 1.1.2021 beginnen.²⁴⁰ Hierbei handelt es sich um „Altbestände“, die bei Eintritt des Rückstellungsgrunds noch vom Verbot zur Bildung steuerlicher Pauschalrückstellungen gemäß § 9 Abs 3 EStG idF vor dem COVID-19-StMG erfasst waren und deren Rückstellungsgrund auch im Wirtschaftsjahr, das nach dem 31.12.2020 beginnt, noch vorliegt. § 124b Z 372 lit c EStG normiert sodann die (zwingende) gleichmäßige Verteilung der nachgeholten Rückstellungen auf fünf Jahre. Im Jahr der erstmaligen Bildung sind diese also nur zu einem Fünftel steuerwirksam,²⁴¹ wobei der Wortlaut der lit c mit „[...] Rückstellungsbeträge sind auf das Wirtschaftsjahr, das nach dem 31. Dezember 2020 beginnt, und gleichmäßig auf die folgenden vier Wirtschaftsjahre zu verteilen [...]“ wörtlich lediglich die gleichmäßige Verteilung des nach dem ersten Jahr verbleibenden Altbestands auf die Folgejahre zwei bis fünf vorsieht. Dennoch geht die herrschende Auffassung von einer gleichmäßigen Verteilung auf die gesamten fünf Jahre aus.²⁴² Weiters hat die Verteilung des ermittelten „Altbestandes“ zwingend auf fünf Jahre zu erfolgen (arg: „sind zu verteilen“).²⁴³

²⁴⁰ Das letzte Wort des § 124b Z 372 lit a und b EStG lautet aufgrund eines Redaktionsversehens bis zum AbgÄG 2022, BGBl I 2022/108, „enden“ statt nunmehr „beginnen“. Was, den Altbestand betreffend, dem Wortlaut nach eine Regelungslücke für Steuerpflichtige mit abweichendem Wirtschaftsjahr 2020/2021 zur Folge hatte. Sowohl die Literatur als auch die EStR gingen für die fünfjährige Verteilung des Altbestands vom mittlerweile geltenden Wortlaut aus, da es keine sachlichen Gründe für die steuerliche Benachteiligung aufgrund eines abweichenden Wirtschaftsjahres gab; *Schilcher/Titz*, RWZ, 143 (145); *Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²² § 9 Tz 77.

²⁴¹ *Schlager/Titz*, RWZ 2021, 7 (9).

²⁴² Vgl etwa *Hirschler/Schiebel*, SWK 2021, 464 (469); *Schlager/Titz*, RWZ 2021, 7 (9).

²⁴³ *Schilcher/Titz*, RWZ 2021, 143 (145).

Voraussetzung für die weitere Berücksichtigung beziehungsweise Aufholung ist, dass die Voraussetzungen für die Rückstellung weiterhin vorliegen, die potenzielle Verbindlichkeit muss weiterhin bestehen.²⁴⁴ Insbesondere bei pauschalen Gewährleistungsrückstellungen ist aber zu beachten, dass es schon vor abgeschlossener Verteilung über die fünf Jahre zu einer gewinnerhöhenden Auflösung kommen muss, weil die gesetzliche Gewährleistungsfrist nach zwei beziehungsweise drei Jahren abgelaufen ist.²⁴⁵ Darin sieht *Zorn* eine nachteilige Auswirkung für Unternehmer und spricht sich deshalb für die Interpretation des Wortes „darf“ in § 124b Z 372 lit b EStG als Wahlrecht aus. Demnach sollen auch § 5 EStG Gewinnermittler die Möglichkeit haben, trotz Maßgeblichkeitsprinzips, auf die Rückstellung (bzw. „Nachholung“) von Altbeständen zu verzichten.²⁴⁶ *Fritz-Schmied/Steinhauser* gehen ebenso von einem Wahlrecht zur Berücksichtigung von Altbestand, auch bei § 5 EStG Gewinnermittlung aus, und begründen dies damit, dass das Maßgeblichkeitsprinzip nicht rückwirkend für Altfälle gelten könne, die es bisher dezidiert von der pauschalen Rückstellungsbildung ausgeschlossen hat.²⁴⁷ Die EStR wollen die Berücksichtigung von Altbeständen meines Erachtens ebenso als Wahlrecht verstanden wissen, indem sie Altrückstellungen einer pauschalen Rückstellungsbildung als zugänglich erachten und nicht von einem verpflichtenden Ansatz sprechen. Entscheidet sich der Steuerpflichtige allerdings für den Ansatz von Altbeständen, ist die Verteilung der Betriebsausgaben auf fünf Jahre zwingend.²⁴⁸

Bei Neubestand handelt es sich um alle Pauschalrückstellungen, deren Bildungsgrund in Wirtschaftsjahren liegt, die nach dem 31.12.2020 beginnen. Diese führen – wie bereits ausgeführt – im Jahr ihrer Bildung steuerlich zu Betriebsausgaben in voller Höhe. Da die Rückstellungsbeträge von Altbestand demgegenüber steuerlich auf fünf Jahre zu verteilen sind, ist eine klare Abgrenzung zwischen Alt- und Neubestand unumgänglich. Der Rückstellungsgrund für Altbestand hat zum 31.12.2021 ebenfalls noch vorzuliegen, er muss aber auch zum 31.12.2020 bereits bestanden haben. Während die Übergangsvorschrift des § 124b Z 372 EStG zwar vorgibt, wie der ermittelte Altbestand zu verteilen ist, gibt diese nicht abschließend vor, wie der Altbestand überhaupt zu ermitteln ist. Die EStR verweisen für die Berechnung des „Rückstellungsaltbodybestands“ auf die Ausführungen zu den pauschalen

²⁴⁴ *Zorn* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²² § 9 Tz 76.

²⁴⁵ *Zorn* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²² § 9 Tz 77/1.

²⁴⁶ *Zorn* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²² § 9 Tz 77/1.

²⁴⁷ *Fritz-Schmied/Steinhauser*, ÖStZ 2022, 336 (339).

²⁴⁸ EStR 2000 Rz 3315.

Forderungswertberichtigungen in Rz 2373. Die Rz 2373 ging im Begutachtungsentwurf des EStR-Wartungserlasses 2021 noch von einer exakten Unterscheidung zwischen Alt- und Neubestand aus, was eine genaue Abgrenzung zwischen Altbestand und Neubestand – bei erstmaliger Bildung von Pauschalrückstellungen unter Berücksichtigung von Altbestand – erforderlich gemacht hätte. Im Rahmen der Begutachtung wurde, insbesondere mit dem Blick auf die Forderungswertberichtigungen bei Banken, eine einfachere Alternative angeregt. Nunmehr sieht die Rz 2373 aus Vereinfachungsgründen eine pauschale Methode zur Ermittlung des Altbestands vor.²⁴⁹ Demnach sind pauschale Wertberichtigungen, wenn sie unternehmensrechtlich bereits in einem Wirtschaftsjahr gebildet wurden, das vor dem 1.1.2021 beginnt, steuerwirksam über fünf Jahre zu verteilen. Es ist also der Stand der Wertberichtigungen zum letzten, vor dem 31.12.2021 liegenden, Bilanzstichtag zu ermitteln (bei Regelbilanzierern also zum 31.12.2020) und nur zusätzliche unternehmensrechtliche Dotierungen und Auflösungen sind ab dem Wirtschaftsjahr 2021 gänzlich steuerwirksam. Daraus ergibt sich für Pauschalrückstellungen eine zusätzliche steuerliche Aufwandswirksamkeit nur dann, wenn der pauschale Rückstellungsstand zum 31.12.2021 rechnerisch höher ist als jener zum 31.12.2020. Ist er hingegen niedriger, lägen keine Betriebsausgaben, sondern Betriebseinnahmen vor; die zu hoch gebildete Pauschalrückstellung wäre aufzulösen.

Für Forderungswertberichtigungen führen die EStR anhand von Beispielen aus, wie der Altbestand mit der pauschalen Methode zu ermitteln ist. Für Pauschalrückstellungen gibt es hingegen keine näheren Erläuterungen; die Ausführungen zu Forderungswertberichtigungen gelten „sinngemäß“. Sowohl Pauschalrückstellungen als auch pauschale Wertberichtigungen werden mit einem bestimmten Prozentsatz der Bemessungsgrundlage ermittelt. Allerdings liegt der wesentliche Unterschied zwischen Pauschalrückstellungen und pauschalen Forderungswertberichtigungen darin, dass erstere in der Regel auf Basis des Umsatzes eines Wirtschaftsjahres und zweitere auf Basis des Forderungsstandes zum Bilanzstichtag ermittelt werden. Dadurch können in den Forderungen zum Bilanzstichtag (bei Regelbilanzierern am 31.12.2021) auch solche enthalten sein, die bereits im Vorjahr entstanden sind und auch bereits im Forderungsstand zum vorherigen Bilanzstichtag (31.12.2020) enthalten waren. Da Pauschalrückstellungen allerdings auf Grundlage des Umsatzes eines Wirtschaftsjahres gebildet werden, können hierin zum späteren Bilanzstichtag keine Vorjahreswerte enthalten

²⁴⁹ *Schilcher/Titz, RWZ*, 143 (145 f).

sein. Die sofort steuerlich absetzbaren Pauschalrückstellungen („Neubestand“) ließen sich aufgrund der periodengerechten Ermittlung leichter von jenen trennen, die aufgrund ihres Bestands im Vorjahr („Altbestand“) auf fünf Jahre zu verteilen sind.²⁵⁰ Meines Erachtens sind die Ausführungen zu Forderungswertberichtigungen aber nicht wörtlich auf Pauschalrückstellungen umzulegen, weil hierdurch eine volle Berücksichtigung der für das Wirtschaftsjahr 2021 zu bildenden Rückstellungen nicht gegeben wäre, sofern Altbestand vorliegt. § 124b Z 372 lit b und c EStG geht es aber inhaltlich wohl darum, zusätzliche Rückstellungen zu ermöglichen. Deshalb sind meiner Meinung nach jene Pauschalrückstellungen, die aufgrund von Umsätzen in Wirtschaftsjahren nach dem 31.12.2020 gebildet werden (bei Regelbilanzstichtag also zum 31.12.2021 bestehen), im Jahr ihrer Entstehung zur Gänze steuerlich gewinnmindernd, nicht nur zu jenem Teil, der den Vorjahreswert (per 31.12.2020) der Pauschalrückstellung übersteigt. Lediglich jene Rückstellungen, die auf der Basis von Umsätzen aus früheren Wirtschaftsjahren noch bestehen, sind also auf fünf Jahre gleichmäßig zu verteilen.²⁵¹ Insbesondere würde eine andere Behandlung meines Erachtens zu einer weiteren Benachteiligung der Unternehmer führen. Pauschalrückstellungen, die ihren Entstehungsgrund im Wirtschaftsjahr 2021 haben, aber aufgrund Berücksichtigung der Vorjahresrückstellungen nicht zur Gänze steuerwirksam sind und deshalb ebenso auf fünf Jahre verteilt werden, müssen bei Wegfallen des Rückstellungsgrunds sofort in voller Höhe steuerwirksam aufgelöst werden. Dies führt zu einer Gewinnerhöhung, die erst über die restliche Laufzeit der fünfjährigen Verteilung wieder aufgeholt wird, obwohl der Rückstellungsgrund in einem Wirtschaftsjahr lag, für das die Bildung von Pauschalrückstellungen steuerlich anerkannt war. Anders sehen dies *Schilcher/Titz* die in sinngemäßer Anwendung von Rz 2373 auf Pauschalrückstellungen bei vereinfachter Abgrenzung von Alt- und Neubestand einen Vergleich der Umsätze der Jahre 2020 und 2021 – jeweils mit dem statistisch ermittelten Prozentsatz multipliziert – vertreten. Der für 2020 ermittelte Rückstellungsbetrag ist auf fünf Jahre zu verteilen und der Neubestand würde sich nur in der Höhe, in der er den Altbestand übersteigt, sofort auswirken. Ist der gesamte pauschale Rückstellungsbetrag zum 31.12.2021 niedriger als der Altbestand, käme es zur sofort steuerlich ertragswirksamen Auflösung.²⁵²

²⁵⁰ Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 9 Tz 77/2.

²⁵¹ Vgl Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 9 Tz 77/3.

²⁵² *Schilcher/Titz*, RWZ, 143 (147).

Das Problem der gewinnbringenden Auflösung von Rückstellungen, ohne, dass in der Vergangenheit bereits ein entsprechender Aufwand geltend gemacht werden konnte, tritt auch bei tatsächlichen Altbeständen auf, wenn der Rückstellungsgrund vor Ablauf des fünfjährigen Verteilungszeitraums wegfällt. Nach den EStR soll es hierbei zu einer steuerlich gewinnbringenden Auflösung in voller Höhe kommen. Zorn spricht sich hier für die Möglichkeit des Unternehmers aus, nur jene Beträge steuerlich wirksam aufzulösen, die steuerlich gewinnmindernd berücksichtigt wurden und die künftige Verteilung der offenen Fünftel zu unterlassen.²⁵³ Diese Vorgehensweise ist meiner Meinung nach allerdings vom Wortlaut der Übergangsvorschrift nicht gedeckt, die eine zwingende Verteilung des Altbestandes anordnet. Auch die EStR sehen keine abweichende Verrechnungsmöglichkeit vor; der Altbestand ist somit nach *Schilcher/Titz* gewissermaßen „eingefroren“.²⁵⁴ Dadurch könnte jedoch die Behandlung von Altbeständen für alle Pauschalrückstellungen, deren Laufzeit in der Regel kürzer als fünf Jahre ist, problematisch erscheinen, weil nach der Übergangsregelung und den Ausführungen der EStR eine sofortige Auflösung bei Wegfall des Rückstellungsgrundes zu erfolgen hat, während die Betriebsausgaben auf fünf Jahre verteilt werden. Insbesondere die häufigsten Anwendungsfälle für pauschale Rückstellungen, die Gewährleistungsrückstellung und die Garantierückstellung, haben nämlich in der Regel lediglich eine Laufzeit von nur zwei bis drei Jahren. Somit sollte meines Erachtens – wie bereits näher erläutert – auch den § 5 EStG Gewinnermittlern ein Wahlrecht zur steuerlichen Berücksichtigung von Altbeständen zukommen, das wohl lediglich dann ausgeübt werden würde, wenn es sich bei den Altrückstellungen zum überwiegenden Teil um solche mit langer Laufzeit, wie Umweltrückstellungen oder Produkthaftungsrückstellungen, handelt.

Obwohl die EStR in Rz 2373 lediglich die vereinfachte Abgrenzung vorsehen, bleibt eine exakte Abgrenzung wie sie im EStR-Begutachtungsentwurf 2021 vorgesehen war, dennoch möglich, weil beide Varianten vom Gesetzeswortlaut des § 124b Z 372 EStG erfasst sind.²⁵⁵ Für die genaue Abgrenzung ist meines Erachtens wie folgt vorzugehen: Aus den zum 31.12.2021 gebildeten Pauschalrückstellungen ist jener Teil zu ermitteln, der wirtschaftlich bereits in den Vorjahren entstanden ist (Altbestand). Nur in jener Höhe, in der Teile der Pauschalrückstellung auf solche Fälle entfallen, ist sie gleichmäßig auf fünf Jahre zu verteilen. Für Gewährleistungsrückstellungen beispielsweise kann auf den (zum 31.12.2021) weiterhin

²⁵³ Zorn in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²² § 9 Tz 77/4.

²⁵⁴ *Schilcher/Titz*, RWZ, 143 (145 f).

²⁵⁵ *Schilcher/Titz*, RWZ, 143 (146).

risikobehafteten Umsatz der vergangenen Jahre für die exakte Ermittlung des Altbestands zurückgegriffen werden. Jene Umsätze, die im Wirtschaftsjahr 2021 erzielt wurden und für die potenzielle Gewährleistungsansprüche bestehen, bilden die Grundlage für sofort steuerlich wirksamen Neubestand. Im Ergebnis wird beim Steuerpflichtigen eine Abwägung vorzunehmen zu sein, bei der zu beachten ist welche Variante der Altbestandsermittlung steuerlich günstiger ist. Ebenso ist zu bedenken, dass bei Unmöglichkeit oder Unwirtschaftlichkeit der exakten Ermittlung und steuerlicher Schlechterstellung durch vereinfachte Abgrenzung immer noch auf den Ansatz von Altbestand verzichtet werden kann.

Die Übergangsregel des § 124b Z 372 lit b und c EStG nehmen keinen Bezug auf die Abzinsung von Altbeständen und lassen somit die Frage danach offen. Grundsätzlich käme hinsichtlich des Ansatzes § 9 Abs 5 EStG zur Anwendung, der eben auch eine entsprechende Abzinsung vorsieht. Allerdings sollte meines Erachtens aufgrund der ohnehin erforderlichen Verteilung der Altbestände auf fünf Jahre auf eine Abzinsung verzichtet werden.²⁵⁶ Dies einerseits deshalb, weil die Verteilung den Effekt einer Abzinsung ohnehin weit überschreitet und andererseits, weil der Großteil der verteilten Altbestände innerhalb der Fünfjahresfrist unter die für die Abzinsung erforderliche Restlaufzeit von zwölf Monaten sinken werden.²⁵⁷

3.2.3.2. Behandlung von offenen Fünfteln bei Betriebsveräußerung und Umgründung

Da die Behandlung von Altbeständen eine gleichmäßige lineare Verteilung über einen fünfjährigen Übergangszeitraum vorsieht, stellt sich die Frage, was mit noch nicht verteilten Fünftelbeträgen passiert, wenn der Betrieb innerhalb der fünf Jahre übertragen wird, nämlich konkret, ob und unter welchen Voraussetzungen diese auf den Rechtsnachfolger übergehen und von diesem weiter abgesetzt werden können.

²⁵⁶ Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 9 Tz 120.

²⁵⁷ Vgl Fritz-Schmied/Steinhauser, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2022, 117 (140).

Kommt es zu einer Veräußerung oder einer Aufgabe des Betriebs, sind die noch nicht abgesetzten Fünftel mit dem Veräußerungs- oder Aufgabegewinn zu verrechnen. Dies sehen die EStR seit dem EStR-Wartungserlass 2021 ausdrücklich vor.²⁵⁸

Für die Behandlung der offenen Fünftel bei Umgründungen sehen die Umgründungssteuerrichtlinien Folgendes vor. Nach dem Begutachtungsentwurf²⁵⁹ sollten offene Fünftel aus Altbeständen keine Schwebeverluste darstellen und wie Verlustvorträge nur gemäß § 4 UmgrStG, also objektbezogen, auf den Rechtsnachfolger übergehen. Sie sollten demnach analog zu den offenen Siebteln einer abzugsfähigen Teilwertabschreibung oder eines Veräußerungsverlustes nach § 12 Abs 3 Z 2 KStG behandelt werden, die ebenso von § 4 UmgrStG erfasst sind und deshalb nur bei Objektbezogenheit und Vergleichbarkeit zum übertragenen Vermögen besteht. Die endgültige Fassung des UmgrStR-Wartungserlasses 2022 verzichtete allerdings, wie im Rahmen der Begutachtung²⁶⁰ angeregt, auf die Objektbezogenheit für offene Fünftel sowohl für pauschale Forderungswertberichtigungen nach als auch für pauschale Rückstellungen nach § 124 Z 372 lit c EStG, weil ein Übergang schon aufgrund der Fortführung der Buchwerte möglich sein soll. § 4 UmgrStG ist laut Rz 211 der UmgrStR explizit nicht auf offene Fünftel anzuwenden, weshalb keine Einschränkungen für die weitere Absatzbarkeit der offenen Fünftel beim Rechtsnachfolger bestehen, sofern es die Umgründung unter Buchwertfortführung erfolgt.²⁶¹ Für diese Vorgehensweise sprechen einerseits Praktikabilitätsüberlegungen und andererseits auch, dass die ertragswirksame Auflösung von Zuschreibungsrücklagen bei Kreditinstituten, die ab 2021 gemäß § 124b Z 270 lit c EStG auch über fünf Jahre zu verteilen sind, bei Umgründungen ebenfalls ohne weitere Voraussetzungen beim Rechtsnachfolger weitergeführt werden.²⁶²

²⁵⁸ Titz, RWZ 2022, 323 (325); EStR 2000 Rz 3315 iVm Rz 2373.

²⁵⁹ UmgrStR 2000 Rz 211 idF Begutachtungsentwurf des UmgrStR-WE 2022.

²⁶⁰ Stellungnahme der KSW zum Entwurf Umgründungssteuerrichtlinien-Wartungserlasses 2022, 1 f.

²⁶¹ Titz, RWZ 2022, 323 (325).

²⁶² Hirschler/Leo, ÖStZ 2022, 637, 639f; Schlager, SWK 2022, 1199 (1202 f).

4. Conclusio – Analyse der rechtlichen Neuerungen im Hinblick auf die angestrebte Einheitsbilanz

Die steuerliche Anerkennung von pauschalen Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten entspricht dem Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung, weil sie Geschäftsfälle jener Periode, für die sie gebildet werden, betreffen. Der Grund für ihre pauschale Bildung liegt darin, dass eine Einzelbewertung nicht möglich oder nicht praktikabel ist. Den Gesetzmaterialeen zum COVID-19-StMG zufolge war es das Ziel des Gesetzgebers, durch die steuerliche Anerkennung von Pauschalrückstellungen einen weiteren Schritt in Richtung Einheitsbilanz zu gehen. Dies ist meines Erachtens mitunter aufgrund des expliziten Verweises durch § 9 Abs 3 letzter Satz EStG auf die Maßgeblichkeit des unternehmensrechtlichen GoB der verlässlichen Schätzung in § 201 Abs 2 Z 7 UGB gelungen. Es bleibt hier zu hoffen, dass die unternehmensrechtliche und steuerliche Auslegung der verlässlichen Schätzung einheitlich erfolgt. Die Tatsache der steuerlichen Nichtanerkennung von pauschalen Drohverlustrückstellungen sollte, wie in 2.3. thematisiert, keine steuerliche Mehr-Weniger-Rechnung nach sich ziehen, weil auch unternehmensrechtlich praktisch kaum ein Anwendungsbereich hierfür besteht. Als einziger Wermutstropfen bei der steuerlichen Umsetzung der steuerlichen Anerkennung von Pauschalrückstellungen bleibt die weiterbestehende Differenz zwischen UGB- und Steuerbilanz bei der Abzinsung von Rückstellung mit einer Restlaufzeit von mehr als zwölf Monaten, was weiterhin zu einer Mehr-Weniger-Rechnung führt und dem Ziel der Einheitsbilanz deshalb zuwiderläuft. Allerdings wäre aufgrund der Anwendbarkeit von § 9 Abs 5 EStG auf die Abzinsung sämtlicher Verbindlichkeitsrückstellungen – Einzel- wie Pauschalrückstellungen gleichermaßen – für eine Vereinheitlichung in diesem Punkt eine Änderung der steuerlichen Abzinsung an sich erforderlich gewesen.

5. Literaturverzeichnis

5.1. Kommentare und Monografien

Aschauer/Bertl/Gröhlich/Mandl, Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz (2017).

Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny, Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht (2003).

Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer, Reform der Rechnungslegung in Österreich Wiener Bilanzrechtstage 2015 (2015).

Dicken/Fehrenbacher/Hennrichs/Kleindiek/Watrin, beck-online GROSSKOMENTAR, HGB (Stand 15.01.2023).

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz - Kommentar (Loseblatt).

Grottel/Schmidt/Schubert/Störk, Beck'scher Bilanz-Kommentar¹³ (2022).

Hirschler, Bilanzrecht I² (2019).

Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar (Loseblatt).

Jabornegg/Artmann, UGB II² (2017).

Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied, Bilanzposten-Kommentar¹ (2017).

Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner, Jakom EStG¹⁶ (2023).

Mayr, Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz (2004).

Straube/Ratka/Rauter, Wiener Kommentar zum UGB II³ (2022).

Titz, Das Bilanzsteuerrecht in Gegenwart und Zukunft (2013).

Torggler, UGB-Kommentar³ (2019).

Winnefeld, Bilanz-Handbuch⁵ (2015).

5.2. Beiträge in Sammelwerken

Fritz-Schmied/Steinhauser, Bildung und Ermittlung von Pauschalrückstellungen - Anforderungen des § 201 Abs 2 Z 7 UGB und verbleibende Desiderata für eine intendierte Einheitsbilanz, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2022, 117.

Schlager/Titz, Unternehmensrechtliche und steuerliche Gewinnermittlung – eine Standortbestimmung in *Mittelbach-Hörmanseder/Schiebel* (Hrsg), Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung, FS Bertl (2021) 482.

Winkelbauer/Winkler Pauschale Rückstellungen im EStG – Die neue Maßgeblichkeit des UGB in *Mittelbach-Hörmanseder/Schiebel* (Hrsg), Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung, FS Bertl (2021) 1028.

5.3. Beiträge in Fachzeitschriften

Dokalik/Hirschler, Die Einheitsbilanz aus der Sicht des UGB, RWZ 2020, 245.

Doralt, Das mißglückte Verbot der pauschalen Wertberichtigung und Rückstellung, RdW 1994, 24.

Fritz-Schmied/Steinhauser, Analyse der Übergangsregelungen im Kontext der erstmaligen steuerlichen Anerkennung von Pauschalwertberichtigungen und Pauschalrückstellungen, ÖStZ 2022, 336.

Gassner, Der Gewinnbegriff des Steuerrechtes und dessen zukünftige Gestaltung (Teil I) Das Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz, RWZ 1998, 321.

Hirschler/Leo, Neues zu Umgründungen: Ausgewählte Änderungen aus dem UmgrStR-WE 2022, ÖStZ 2022, 637.

Hirschler/Nitschinger, Unversteuerte Rücklagen nach dem RÄG 2014 – Erste Erfahrungen aus der Praxis, ÖStZ 2017, 137.

Hirschler/Schiebel, Steuerliche Anerkennung von Pauschalwertberichtigungen, SWK 2021, 464.

Mayr, Abzinsung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten, RdW 2014, 152.

Mayr, Verbindlichkeiten und Rückstellungen nach dem RÄG 2014, RdW 2015, 189.

Moser, Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 (RÄG 2014) – Die Kodifizierung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung, GES 2015, 203.

Novacek, Rückstellungen und (europarechtliche) Maßgeblichkeit, ÖStZ 1999, 614.

Schilcher/Titz, Pauschale Forderungswertberichtigungen und Rückstellungsbildungen im Lichte des EStR-Wartungserlasses 2021, RWZ 2021, 143.

Schlager, Highlights aus dem UmgrStR-Wartungs-erlass 2022, SWK 2022, 1199.

Schlager/Titz, Auf dem Weg zur Einheitsbilanz: Erste steuerliche Schritte im Konjunkturstärkungsgesetz 2020, RWZ 2020, 231.

Schlager/Titz, Neuerungen bei der steuerlichen Gewinnermittlung durch das COVID-19-Steuermaßnahmengesetz, RWZ 2021, 7.

Titz, Aktuelles zu Umgründungen aus dem UmgrStR-Wartungserlass 2022, RWZ 2022, 323.

5.4. Judikatur

EuGH C-275/97, *DE + ES Bauunternehmung*, ECLI:EU:C:1999:406.

EuGH C-275/97, *DE + ES Bauunternehmung*, ECLI:EU:C:1999:406.

EuGH C-306/99, *BIAO*, ECLI:EU:C:2003:3.

FG München 21. 1. 2004, 7 V 4930/03.

VwGH 20.10.2010, 2007/13/0085.

5.5. Richtlinien und Erlässe

BMF, Einkommensteuerrichtlinien 2000 GZ 06 0104/9-IV/6/00 idF GZ 2023-0.039.376 vom 31. März 2023.

BMF, Einkommensteuerrichtlinien 2000, GZ 06 0104/9-IV/6/00 idF GZ 2021-0.103.726 vom 06. Mai 2021.

BMF, Umgründungssteuerrichtlinien 2002, GZ 09 4501/58-IV/9/00 idF GZ 2022-0.860.124 vom 05. Dezember 2022.

5.6. Sonstige Literatur

AFRAC-Diskussionspapier zur Vereinheitlichung der Rechnungslegungsvorschriften des UGB und der Gewinnermittlungsvorschriften des Steuerrechts – Einheitsbilanz (2020); abrufbar unter: https://www.afrac.at/wp-content/uploads/AFRAC_Diskussionspapier_Einheitsbilanz_Juni_2020.pdf.

Regierungsprogramm 2020-2024, Aus Verantwortung für Österreich.

Stellungnahme der KSW zum Entwurf des Einkommensteuerrichtlinien-Wartungserlasses 2021.

Stellungnahme der KSW zum Entwurf Umgründungssteuerrichtlinien-Wartungserlasses 2022.

6. Deutsche und englische Zusammenfassung (Abstract)

6.1. Deutsches Abstract

Spätestens mit der Kodifizierung des Grundsatzes der verlässlichen Schätzung in § 201 Abs 2 Z 7 UGB durch das RÄG 2014 hat die Diskussion über die steuerliche Zulässigkeit von Pauschalrückstellungen wieder an Fahrt aufgenommen. Unternehmensrechtlich hatte das RÄG zwar keine Änderungen zur Folge, es legte aber den Grundstein für das COVID-19-StMG durch das steuerliche Pauschalrückstellungen wieder zulässig wurden, nachdem sie mit dem StRfG 1993 untersagt worden waren. Unternehmensrechtlich war die Bildung von Pauschalrückstellungen unabhängig vom Steuerrecht immer möglich. Deren Ansatz in der UGB-Bilanz führte bei § 5 EStG Gewinnermittlern aber aufgrund des Verbots deren steuerlicher Bildung, in § 9 Abs 3 EStG idF vor dem COVID-19-StMG zwingend zu einer Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips. Sowohl unternehmens-, als auch steuerrechtlich ist für Pauschalrückstellungen darauf zu achten, dass diese dem Grundsatz der verlässlichen Schätzung entsprechend auf einer umsichtigen Beurteilung beruhen und bei Vorliegen der Voraussetzungen unter Berücksichtigung statistischer Erfahrungswerte zu bilden sind.

Der wesentliche Unterschied zwischen Einzel- und Pauschalrückstellungen liegt darin, dass letztere dem Grunde nach lediglich nach Erfahrungswerten gebildet werden und nicht aufgrund konkreter Umstände im Einzelfall, weshalb Pauschalrückstellungen auch vorrangig für Gewährleistungs-, Garantie- oder Produkthaftungsrückstellungen in der Massenproduktion eingesetzt werden. Folglich ist der Eintritt einer bestimmten Verbindlichkeit für die Bildung einer Einzelrückstellung noch nicht wahrscheinlich beziehungsweise konkretisiert genug, aber es kann bei Vorliegen vieler gleicher Geschäftsfälle mit entsprechender Sicherheit, unter Verwendung statistischer Methoden und Erfahrungswerte, festgestellt werden ob, und in welcher Höhe Rückstellungen zu bilden sind.

Die vom Gesetzgeber durch die Änderung angestrebte weitere Vereinheitlichung von UGB-Bilanz und Steuerbilanz ist grundsätzlich gelungen. Einzig die steuerlichen Sondervorschriften zur Abzinsung von Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr führen noch zu einer Mehr-Weniger-Rechnung.

6.2. Englisches Abstract

At the latest with the codification of the principle of reliable estimation in Section 201 (2) no. 7 of the Austrian Commercial Code (UGB) by the 2014 Amendment Act (RÄG 2014), the discussion on the admissibility of lump-sum provisions for tax purposes has gained momentum again. Although the RÄG did not result in any changes under corporate law, it did lay the foundation for the COVID-19-StMG, which made lump-sum tax provisions permissible again after they had been prohibited by the StRfG 1993. Under corporate law, the formation of lump-sum provisions was always possible, irrespective of tax law. However, their recognition in the balance sheet under the Austrian Commercial Code (UGB) led to a breach of the principle of authoritativeness in the case of § 5 of the Austrian Income Tax Act (EStG), due to the prohibition of their recognition for tax purposes in § 9 (3) of the Austrian Income Tax Act (EStG) as amended prior to the COVID 19 StMG. Under both corporate and tax law, it must be ensured for lump-sum provisions that they are based on a prudent assessment in accordance with the principle of reliable estimation and, if the requirements are met, that they are formed considering statistical empirical values.

The main difference between individual and lump-sum provisions is that the latter are formed based on experience only and not on the basis of specific circumstances in individual cases, which is why lump-sum provisions are also used primarily for warranty, guarantee or product liability provisions in mass production. Consequently, the occurrence of a specific liability is not yet probable or concrete enough for the formation of an individual provision, but it can be determined with appropriate certainty, using statistical methods and empirical values, whether and in what amount provisions are to be formed if many similar business cases exist.

The further standardization of the UGB balance sheet and the tax balance sheet aimed at by the legislator through the amendment has basically been achieved. Only the special tax regulations on discounting provisions with a residual term of more than one year still led to slight differences.